



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أحمد درايعة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د)

شعبة العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

**أثر التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسات
-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية-**

إشراف الأستاذ الدكتور:

أ.د حروشي جلول

إعداد الطالب:

أعمر صالح

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الأسم واللقب
رئيساً	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	تيقاوي العربي
(مقررا ومشرفا)	جامعة أدرار	أستاذ تعليم العالي	حروشي جلول
ممتحناً	جامعة أدرار	أستاذ محاضر " أ "	بلبالي عبد الرحيم
ممتحناً	جامعة أدرار	أستاذ محاضر " أ "	بلعارية محمد
ممتحناً	جامعة أدرار	أستاذ محاضر " أ "	ولد باحموسمير
ممتحناً	جامعة بشار	أستاذ التعليم العالي	بحوصي مجدوب

الموسم الجامعي: 2023/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث وأهدي هذا العمل إلى :

كل من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي إمتلك الإنسانية بكل قوة.

إلى الذي سهر على تعليمي بتضحياته أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، و كانت دعواها لي بالتوفيق، تتبعيني خطوة خطوة في عملي، إلى من إرتحت كلما تذكرت إبتسامتها

في وجهي نعب الحنان أُمي أعز ملاك على القلب و العين جزاها الله عني خير الجزاء في

الدارين. إلى خوتي و أخواتي الذين تقاسمو معي عبئ الحياة؛

كما أهدي ثمرة جهدي لسيدي ولأستاذي الكريم الدكتور: حروشي جلول الذي كلما تظلمت

الطريق أمامي لجأت إليه فأنارها لي و كلما دب اليأس في نفسي زرع فيا الأمل لأسير قدما

إلى كل السادة الأساتذة الأكارم في كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و علوم تجارية

دون ذكر أحد أو إقصاء أحد فأقدم لكم ثمرة مشوراي الأكاديمي

إلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح هي في ذواتنا و في أنفسنا

الباحث: عمر صالح

شكر وثناء عرفان

من لم يشكر الناس لم يشكر الله فله الحمد والشكر

أتوجه بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للفاضل الأستاذ حروشي جلول على ما أجاد به تصويبات و إرشادات طيلة إنجاز هذا العمل الدكتورالي كما أتقدم بالشكر للسادة للأساتذة باحمو سمير، أقاسم عمر، فودو محمد، بوعدة عبد القادر ، وكل السادة أساتذة التكوين الذين ضحو من أجلنا بالغالي والنفيس وعلى ما أفادونا به من معلومات تزيد من قيمة هذا العمل وأشكر أيضا كل السادة أساتذة كلية كل أساتذة قسم العلوم الإقتصادية و علوم التسيير وعلوم تجارية على ما أفادونا طيلة مشوارنا الجامعي كما أتوجه بالشكر كذلك إلى كل من ساعدني ولو بالشيء القليل في إتمام هذا العمل المتواضع فجزاكم الله عنا كل الخير

بارك الله فيكم جميع

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	فهرس المحتويات
I	الإهداء
II	شكر و عرفان
IV – VII	فهرس المحتويات
XI –X	الملخص
XIII	قائمة الأشكال
XI –XII	قائمة الجداول
IX	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة
6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق البيئي والأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية
7	تمهيد
8	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق البيئي
8	المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم التدقيق البيئي
10-8	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق البيئي
13-10	الفرع الثاني: مفهوم التدقيق البيئي
15-13	المطلب الثاني: تصنيفات وأنواع التدقيق البيئي في الأدبيات النظرية
15	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق البيئي
17-15	الفرع الأول: أهداف التدقيق البيئي
18-17	الفرع الثاني : أهمية التدقيق البيئي
19	المطلب الرابع: مستلزمات و محددات تطبيق التدقيق البيئي

فهرس المحتويات

23-19	الفرع الأول : مستلزمات تطبيق التدقيق البيئي
26-23	الفرع الثاني : محددات التدقيق البيئي
31-27	المطلب الخامس : آليات ضبط ممارسات التدقيق البيئي
32	المطلب السادس: المنهجية العملية لإجراء التدقيق البيئي
33-32	الفرع الأول : مراحل القيام بالتدقيق البيئي
35-34	الفرع لثاني : المنهجية العملية للتدقيق البيئي
36	المبحث الثاني: الأدبيات النظرية للأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية
36	المطلب الأول: تطور الأهمية النسبية للأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية تاريخيا
36-34	الفرع الأول: التطور التاريخي للأداء المالي
39-37	الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي
40	المطلب الثاني: أهداف وأهمية الأداء المالي
40	الفرع الأول: أهمية الأداء المالي
42-40	الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي
42-43	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الاداء المالي
55-43	المطلب الرابع : مؤشرات ومعايير قياس الأداء المالي بالمؤسسات الإقتصادية
58-56	المطلب الخامس : المنهجية العملية لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية
58	المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة
74-58	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
84-74	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
85-84	المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

86-85	المطلب الرابع: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
87-86	المطلب الخامس: الفجوة البحثية والمعالجة الإحصائية
87	خلاصة الفصل
88	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
89	تمهيد:
90	المبحث الأول: إنعكاس ممارسات التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
90	المطلب الأول: المؤسسة إقتصادية، مفهومه، تصنيفاتها، أهدافها، وظائفها
93-90	الفرع الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية
96-93	الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية
97-96	الفرع الثالث: أهداف المؤسسات الاقتصادية
97	المطلب الثاني: واقع ممارسات السلوك و التدقيق البيئي بالجزائر
99-97	الفرع الأول: ممارسات السلوك البيئي بالجزائر
102-99	الفرع الثاني: الجهود المبذولة لإرساء ممارسات التدقيق البيئي
106-102	المطلب الثالث: الأداء المالي في ظل المسؤولية الاجتماعية و البيئية
108-106	المطلب الرابع: العلاقة المتداخلة بين التدقيق البيئي والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية
109	المبحث الثاني : الخطوات الأولية للدراسة التطبيقية
115-109	المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
116	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
117	المطلب الثالث: تفسير وتحليل إتجاهات آراء أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة
119-117	الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية

131-119	الفرع الثاني : عرض وتحليل آراء عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة
132	المبحث الثالث: تقييم و مناقشة نتائج الدراسة حسب نمذجة (SEM-PLS ₃)
132	المطلب الأول: إختبار المعلمية لبيانات الدراسة
132-133	الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل
133-134	الفرع الثاني : إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع
134	المطلب الثاني : تحليل المسار باستخدام منهجية نمذجة المعادلات البنائية (SEM-PLS)
138-134	الفرع الأول: الإجراءات المنهجية في تطبيق نمذجة معادلات بنائية (SEM-PLS)
151-139	الفرع الثاني: تحديد النموذج الدراسي و نماذج القياس
151-150	الفرع الثالث : تقييم نتائج PLS-SEM للنموذج الهيكلي
156-151	المطلب الثالث : معاملات مسار النموذج الهيكلي
159-156	المطلب الرابع: نتائج إختبار فرضيات الدراسة
159	خلاصة الفصل
164-161	خاتمة
174-166	قائمة المصادر والمراجع
187-176	الملاحق

المخلص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة أثر التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي بالجزائر، وذلك باستقصاء آراء عينة من المؤسسات الإقتصادية المصنفة لحماية البيئة حسب المرسوم التنفيذي رقم 06-198 متمثلة في المهندسين ورؤساء وأصحاب المصالح والمحاسبين والمدققين العاملين في هذه المؤسسات.

وتمت الدراسة عبر توزيع 280 إستمارة إستبانة ومن ثم جمعها ومعالجتها حيث بلغت عدد الإستمارات القابلة للإدخال 251 وبعد إدخالها تمت معالجتها إحصائيا من خلال تتبع مجموعة من الخطوات و الإعتماد على برامج إحصائية مساعدة ممثلة في **spss.v.23** والذي أستخدم في التحليل الوصفي لمتغيرات الشخصية للدراسة وبرنامج **smart-pls** والذي أستخدم لإختبار فروض الدراسة بدأ من وضع النموذج الهيكلي لدراسة ومن ثم حساب معاملات الصدق التقاربي و التمايزي و موثوقية الإتساق الداخلي إلى غاية الوصول إلى معاملات المسار و التي من خلالها يتم إختبار فرضيات الدراسة وتحليلها وتفسيرها، بالإضافة إلى إستخدام برنامج **Excel**.

وتوصلت النتائج إلى أن التدقيق البيئي المتمثل في (تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق إدارة المخلفات) يساهم في تحسين الأداء المالي وتؤكد ذلك وجهات نظر المستجوبين المؤكدة لذلك وأوصت الدراسة على ضرورة إصدار دليل إجرائي للتدقيق البيئي يعمل على مساعدة المؤسسات الإقتصادية المصنفة لحماية البيئة على إحتواء الأخطار البيئية بما يتماشى مع واقع بيئة الأعمال الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق إدارة المخلفات ، تدقيق المواقع، التدقيق البيئي، الأداء المالي، المؤسسات الإقتصادية.

Abstract:

This research aims to know the impact of environmental auditing on improving the financial performance in Algeria, by surveying the opinions of a sample of economic institutions classified to protect the environment according to Executive Decree No. 06-198 represented by engineers, heads, stakeholders, accountants and auditors working in these institutions.

The study was carried out by distributing 280 A questionnaire, then collected and processed, as the number of questionnaires that could be entered reached 251, and after entering it, it was processed statistically by following a set of steps and relying on auxiliary statistical programs represented in **spss.v.23**, which was used in the descriptive analysis of the personality variables of the study and the **smart-pls** program, which It was used to test the hypotheses of the study, starting from the development of

the structural model for the study, and then calculating the coefficients of convergence and discriminant honesty and the reliability of internal consistency until reaching the path coefficients through which the hypotheses of the study are tested, analyzed and interpreted, in addition to using the Excel program.

The results concluded that the environmental audit represented in (compliance audit, environmental management audit, waste management audit)It contributes to the improvement of financial performance and is confirmed by the points of view of the confirmed sample members. The study recommended the necessity of issuing a procedural guide for environmental auditing that helps economic institutions classified for environmental protection to contain environmental hazards in line with the reality of the Algerian business environment.

Keywords: Compliance Audit, Environmental Management Audit, Waste Management Audit, Site Audit, Environmental Audit, Financial Performance, Economic Institutions.

فهارس
الأشكال والجداول
والملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
19	مستلزمات تدقيق البيئي	01
56	الخطوات المنهجية لتقييم الأداء المالية بالمؤسسات الإقتصادية	02
91	المفاهيم الحديثة للمؤسسة تبعا لمحيطها المباشر والغير المباشر	03
94	المعايير التصنيفية للمؤسسات الإقتصادية	04
107	أنواع التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة	05
115	متغيرات الدراسة مؤشرات قياسها	06
117	توزيع أفراد العينة على حسب متغير المؤهل العلمي	07
118	توزيع أفراد العينة على حسب متغير الوظيفة الحالية	08
119	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	09
134	الخطوات الإجرائية في تطبيق النمذجة بالمعادلات البنائية	10
139	النموذج التقديري للدراسة	11
143	قيم معامل ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha)	12
144	معامل ثبات الإتساق الداخلي rho_A	13
145	يوضح موثوقية المركبة (Composite Reliability)	14
147	متوسط التباين المستخرج (AVE)	15
152	يبين معاملات مسار النموذج	16
155	معامل التحديد المعدل (R Square)	17

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
13-14	أنواع التدقيق البيئي والمجالات التي يغطيها	01
17	أهداف التدقيق البيئي تبعا لكل نوع	02
55	يوضح بعض الأدوات الحديثة لتقييم الأداء المالي	03
87-86	الفجوات البحثية وطريق الإحتواء والمعالجة	04
92	يبين مفهوم المؤسسة كمنظمة وأنواع المنظمات	05
95	تصنيف المؤسسات الإقتصادية حسب معيار الحجم	06
96-95	تصنيف المؤسسة حسب المعيار الإقتصادي	07
98	أنواع السلوكيات البيئية	08
99-100	الإصدارات القانونية المتعلقة بالحماية البيئية والتدقيق البيئي	09
112	يفسر نموذج ليكرت الخماسي	10
113	يوضح درجات مقياس ليكرت الخماسي	11
114	يبين الإستبيانات الموزعة والمستردة على عينة الدراسة	12
114	أسس إختيار حجم العينة لمجتمع معلوم	13
117	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	14
118	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	15
119	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	16
120	نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق الإلتزام	17
121	نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق الإدارة البيئية	18
123-122	نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق المواقع	19
124	نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق إدارة المخلفات	20
125	المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير المستقل (التدقيق البيئي)	21
126	نتائج التحليل الوصفي لفقرة الربحية	22
127	نتائج التحليل الوصفي لفقرة المردودية	23
128-129	نتائج التحليل الوصفي لفقرة الأنشطة	24
130-129	نتائج التحليل الوصفي لفقرة السيولة	25
131	المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير التابع (الأداء المالي)	26
132	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي	27

132-133	إختبار التوزيع الطبيعي لمحور التدقيق البيئي	28
134-133	إختبار التوزيع الطبيعي لمحور الأداء المالي	29
138	معايير التقييم والعتبة القيمية الخاصة بها	30
141-140	معامل التحميل لمحور التدقيق البيئي	31
142-141	معامل التحميل لمحور الأداء المالي	32
142	قيم ألفا كرو نباخ للمتغيرات (Cronbach's Alpha)	33
144	يبين قيم معامل Rho De joreskog	34
145	معاملات الموثوقية المركبة	35
146	متوسط التباين المستخرج (AVE)	36
149-148	يبين التباين بين الأسئلة (Cross Loading)	37
150	معيار تداخل الأبعاد مع بعضها البعض (Fornell-Larcker)	38
151	التداخل الخطي في النموذج الهيكلي (عامل تضخم التباين)	39
152	نتائج معاملات المسار للنموذج الهيكلي	40
154	معامل التحديد ومعامل التحديد المعدل	41
155	يوضح حجم التأثير (F^2)	42
156	معامل الملائمة التنبئية (Q^2)	43
157	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى	44
157	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثانية	45
158	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	46
159-158	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الرابعة	47

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
178-182	الإستبيان	01
190-183	مخرجات التحليل الإحصائي spss.v.23	02

المقدمة

تمهيد

شهدت المتغيرات المرتبطة بالبيئة في القرن الماضي نقلة نوعية و إهتماما متزايدا عبر كافة العالم وهذا نتاج الضرر الكبير الذي لحق بالقطاع البيئي من قبل المؤسسات الصناعية، ولهذا ظهرت حركات بيئية ودعوات دولية ومجتمعية تنادي بأهمية وضرورة تبني المؤسسات الإقتصادية لمسؤوليتها البيئية وهذا التنبني للمسؤولية نابع من أنه البيئة حق وملكية للجميع سواء حكومات أو أفراد أو مؤسسات هذا التصاعد الكبير في حجم التلوث زاد من إهتمام المؤسسات الإقتصادية بالبعد البيئي، ومع صدور القوانين والتشريعات وزيادة مطالبات المنظمات الحومية والا حكومية بضرورة صيانة الموارد الطبيعية والمحافظة عليها بما يضمن السلامة البيئية ويحقق التنمية المستدامة.

و يعد إنتشار الوعي البيئي لدى المؤسسات الإقتصادية بأهمية حماية الموارد البيئية و ذلك بمدى تطابق مخرجات الأنشطة مع المعايير الدولية والتزامها بالنظم البيئية، أصبحت القضايا البيئية والمحافظة عليها من التلوث من أهم المشاكل على الصعيد الدولي والوطني، نتيجة لزيادة شدة التلوث كما وكيفا الذي يهدد الحياة البشرية.

وبعد ما واجهته البيئة بكل مقدراتها من مشاكل أفرزت هذه الأخيرة مخرجات ففي 1980 تطورت الحركة البيئية المرافعة بضرورة تطبيق مفهوم التنمية الذي يخول للمواطن والفرد أن يعيش حياة مستقرة، وفي بداية 1990 صدر كتاب لمنظمة الأمم المتحدة لبرنامج البيئة في نيروبي باسم التدقيق البيئي أوروبا الذي يرمي إلى رسم مخطط أخضر ما من شأنه حماية البيئة وتمت الموافقة عليه من قبل المجلس الأوروبي سنة 1992 لتشجيع المؤسسات الإقتصادية على تقييم التأثيرات البيئية الصادرة عن أنشطتها الصناعية، ثم توالى القوانين والمواثيق الداعية لإدراج البعد البيئي في السياسات والمخططات المؤسسية والحكومية من خلال صدور ميثاق التنمية المستدامة الذي تضمن 16 مبدأ شاملا كل جوانب إدارة وحماية البيئة وهوما عززه إصدار سلسلة الإدارة البيئية ISO سنة 1996.

ولكي تحافظ المؤسسات الصناعية الملوثة على إستدامتها إستثماراتها بيئيا عليها الإعتماد على مقاييس ضبضية تعمل على تقليل الإنبعاثات الملوثة ونفاذية وهدر الموارد البيئية وتعتبر من أنجح هذه الأدوات التدقيق البيئي حيث هو عملية إختيارية من قبل المؤسسة لايفرضها القانون يعمل على حماية البيئية وإنتاج طاقة نظيفة و تعزيز الأبعاد البيئية في السياسات الإستثمارية و تثمين المسؤولية الإجتماعية والبيئية للمؤسسة.

وتهتم المؤسسات الإقتصادية مع إختلاف أنشطتها بأدائها المالي حيث تسعى جاهدة إلى تحسين أداءها المالي و الذي يهدف إلى تعظيم أرباحها وزيادة إستثماراتها ومساهمتها، هذا الأمر يحجمه ما يحدث أثناء القيام بأنشطتها البيئية من أثار جانبية سلبية تنقص من تلكم الأرباح المالية وتجعل منها خسائر وضرائب وغرامات كانت في غنى عنها.

ولكي تتمكن المؤسسة من معرفة مدى مقدرتها لبلوغ الأهداف المسطرة ومدى كفاية الوسائل المتاحة فإنها ولا بد عليها تقييم أدائها المالي وقياسه من خلال المؤشرات والمعايير المتعارف عليها، ومن المعلوم أنه المؤسسات تحوز على عديد الوظائف وبتالي فهي بحاجة إلى تقييم أداء المالي لكل وظيفة على حدا حتى يتم معرفة كل مكانن القصور والعجز في الإدارة المالية للمؤسسة وتصحيح التوجهات المالية. من خلال ما سبق كان لزاما على المؤسسات الإقتصادية الإهتمام بالتثائتتين (الأداء المالي، التدقيق البيئي) ضمن توليفة الريادة و الأمثلة البيئية، فالتدقيق البيئي يتم تأطيره و قياسه بالأداء البيئي والأداء المالي بالمركز المالي والأرباح المالية، فوفق هذا المدخل لكل بعد بيئي رصد مالي والمشكلات البيئية من أولويات الإدارة البيئية للمؤسسة ثم تأتي المنافع المادية (الأرباح) و الغير المادية من تحسين صورة المؤسسة و الأداء المالي.

الإشكالية الرئيسية:

انطلاقا مما سبق فإن التساؤل الجوهرى الذى نحاول الإجابة عليه من خلال هذه البحث يمكن صياغته على النحو التالى:

ما مدى تأثير التدقيق البيئي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية: للإجابة عن الإشكالية الرئيسية تتوزع عنها الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما لمقصود بالتدقيق البيئي وماهى أنواعه وأهميته ، وما عوامل ومحددات نجاحه؟

2. فيما يتمثل مفهوم الأداء المالي وما هى مؤشرات و أبعاده التى يمكن قياسه بها؟

3. ما علاقة التدقيق البيئي بالأداء المالي و ما أثره في تطوير الأداء البيئي لمؤسسات الإقتصادية في إطار متطلبات الإستدامة البيئية؟

4. مالمقصود بالمؤسسات الإقتصادية و إلى أى مدى يساهم التدقيق البيئي في تحسين أدائها المالي؟

الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: يؤثر التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية؟

وتتفرع الفرضية الرئيسية إلى أربع فرضيات أساسية هي كالتالى:

❖ H₁ يؤثر تدقيق الإلتزام في تحسين أداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند

مستوى دلالة معنوية 5% ؟

❖ H₂ يؤثر تدقيق الإدارة البيئية في تحسين أداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية

عند مستوى دلالة معنوية 5% ؟

❖ H₃ يؤثر تدقيق المواقع في تحسين أداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند

مستوى دلالة معنوية 5% ؟

❖ H₄ يؤثر تدقيق إدارة المخلفات في تحسين أداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة معنوية 5 % ؟

المنهج المتبع:

نظرا طبيعة البحث تم إعمال و إستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي يوصف الأدبيات النظرية المتعلقة بالبحث والتي تدخل تحت ميدان العلوم الاجتماعية وبالضبط ضمن الدراسات الاقتصادية و كما تمت الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للتدقيق البيئي والأداء المالي.

أما في دراسة حالة في الجانب التطبيقي، تم الإستعانة بالمنهج الإحصائي من خلال توزيع إستبيانات على عينة الدراسة لإسقاء آراءهم وتوجهاتهم ومن ثم جمعها و إدخالها ضمن حزمة البرامج المساعدة إحصائيا **SPSS.v.23** و **SMART-PLS₃** للكشف من خلالها عن النتائج التطبيقية للدراسة.

مبررات إختيار الموضوع:

1. اعتبارات ذاتية:

- ❖ التعمق في الدراسات البيئية و آليات التدقيق بصفة عامة والتدقيق البيئي بصفة خاصة؛
- ❖ العمل على إثراء مكتبة الكلية ببحث علمي حول مجال التدقيق نظرا لقلة المصادر في الموضوع وأهميته القسوى في أنشطة وأعمال المؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ لأنه موضوع بحثي جديد ومعاصر الطرح و المتغيرات لكون التدقيق البيئي في تطور مستمر تماشيا مع متطلبات التنمية البيئية والمالية.

2. اعتبارات موضوعية:

- ❖ الإهتمام المتزايد بالتدقيق البيئي من قبل أرباب المؤسسات الاقتصادية والمهنيين والباحثين وذلك لإيجاد أفضل الطرق وسبل تطبيق تدقيق بيئي فعال في ظل الإتجاه نحو الحوكمة والإستدامة البيئية من قبل الحكومات للإتجاه نحو إقتصاد أخضر يتوافق مع مبادئ التنمية المستدامة؛
- ❖ التأسيس العلمي والمنهجي للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية و ذلك محاولة منا لقياس إستخدام آلية التدقيق البيئي من أجل الوصول إلى تحقيق مركز مالي محسن.

أهداف الدراسة:

- من خلال العرض السابق لمشكلة البحث الرامية لمعرفة مدى تأثير و إنعكاس تطبيق التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ومنه تتبع أهداف الدراسة كونها تسعى من أجل:
- ❖ التعرف على التدقيق البيئي والأداء المالي وإبراز أهم العوامل والمؤشرات التي تقيسهما؛
- ❖ إبراز دور التدقيق البيئي في تقييم وتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؛

❖ محاولة التطلع لمعرفة رابطة المتغيرين (تدقيق البيئي، الأداء المالي) من خلال إحداه تقارب ومزج بين البيئة الطبيعية والمتغيرات المالية و بين التلوث والتكاليف والإيرادات المالية كونها رابطة حديثة؛

❖ محاولة حللت كل الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة خاصة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة كونها تبحث في مجالين حساسين في المؤسسة ألا وهما البيئية الطبيعية والبيئة المالية والذان لا يمكن الإستغناء عنهم بأي حال و يعد هذا الطرح الدكتورالي من المواضيع الحساسة التي إزدادت الحاجة نظير مايلي:

❖ تنازل الكثير من المؤسسات الاقتصادية عن كثير من إلتزاماتها البيئية والمالية وظهور الكثير من الفضائح الأخلاقية، والمالية وما تحملته هذه المؤسسات من تبعات و التكاليف باهظة؛

❖ تزايد إحتياجات الأفراد والجماعات للبيئة وثرواتها وما يترتب عنه من هدر وإستنزاف يتطلب العناية الكبيرة بهذا القطاع؛

❖ المتابعة البحثية لجهود الباحثين في خصوص مجالي التدقيق البيئي والأداء المالي وهو مايستفاد منه في الحصيلة المعرفية؛

❖ تمكين المؤسسات الإقتصادية من خلال تقديم دليل إجرائي ومقترح بيئي يعمل على مساعدة المؤسسات الإقتصادية على التوفيق بين بيئتها الداخلية والخارجية ويلافي وقوعها في مشاكل وعراقيل تحول دون بلوغها أهدافها.

حدود البحث:

الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بوجه عام بالكيفية التي يجب أن يمارس بها التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية و مدى إسهامه في تحسين الأداء المالي وكإسقاط على الواقع العملي تم اخذ عينة بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية المصنفة لحماية البيئة ضمن بيئة الأعمال بالجزائر.

الحدود الزمنية: إعتدنا في هذه الدراسة على حدود زمنية مختلفة فتم التطرق إلى التأصيل التاريخي للتدقيق البيئي، وعند القيام بإجراء إسقاط على حالة المؤسسات الإقتصادية المصنفة وكانت دراسة من 2019 إلى 2022، وأما الدراسة الميدانية كانت نهاية 2022.

تقسيمات البحث :

إنطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع و لمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وإختبار الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين طبقا لمنهجية IMRD:

❖ الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق البيئي والأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال عرض أهم الجوانب العلمية النظرية للتدقيق البيئي والأداء المالي والدراسات العلمية السابقة.

❖ يعالج الفصل الثاني الدراسة التطبيقية فتطرقنا فيها إلى الإطار المفاهيم للمؤسسات الاقتصادية ومن ثم عرض و تحليل أداة الدراسة والمتمثلة في الإستبيان ومناقشة مختلف النتائج المتوصل إليها منه، أما الجزء الأخير تم التطرق فيه إلى عرض المسار المنهجي وإستخدمنا فيه طريقة النمذجة بالمعادلات البنائية smart-pls₃ في عرض نموذج الدراسي وتحليل المسار و إختبار فروض الدراسة ومناقشتها.

صعوبات الدراسة:

- ❖ موضوع الأداء المالي يعد متشعبا في جانبه الإقتصادي وتحديد الأبعاد لقياسه كانت بصعوبة مخافة للخروج عن الواقع المالي؛
- ❖ وجود دراسات علمية سابقة قليلة ربطت بين المتغيرين وإن ربطت تجدها تغيب بعض الأبعاد في المتغيرين وهذا ما صعب في إنتقاء الدراسات السابقة؛
- ❖ صعوبة إجراء الدراسة الميدانية خاصة في القطاع الاقتصادي الخاص لقلّة الوعي والثقافة المعرفية لدى مدراء الأعمال وعدم التجاوب معنا في بعض المعطيات من هذا البحث؛
- ❖ عناء السفر إلى بعض من الولايات لإرسال الإستبيانات دون مقابلة مطلبنا وإعطاء معلومات ومقابلة الأمر بالسرية والتكتم خصوصا مع شهادته الجزائر من أزمة الفساد الأخيرة؛
- ❖ حداثة الموضوع حالة دون الوصول إلى مراجع باللغة العربية خصوصا في جانب التدقيق البيئي وبالإضافة إلى صعوبة إستقراء وترجمة المصادر العلمية الأجنبية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات

التطبيقية للتدقيق البيئي

والأداء المالي

مقدمة الفصل:

من خلال هذا الجزء من الدراسة سنعرض على مراجعة الأدبيات الحديثة في مجال التدقيق البيئي والأداء المالي وعرض وتحليل ومناقشة مختلف المفاهيم، والتدقيق البيئي المقياس الأنجح في الحد من التلوث البيئي والمساهمة في الحماية البيئية من خلال المتابعة البيئية لأبعاد ومؤشرات البيئية، وكذلك الأداء المالي عنصرا هاما من عناصر الإنتاج لما له من دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسات الإقتصادية.

وتطرقنا من خلال هذا الفصل كذلك إلى جملة من الدراسات العلمية السابقة بهدف معرفة الأهمية النسبية لمتغيري الدراسة تاريخيا و إستخراج أوجه التشابه و الإختلاف و الفجوة البحثية. وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق البيئي

المبحث الثاني : الأدبيات النظرية للأداء المالي

المبحث الثالث : الدراسات العلمية السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق البيئي

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على أهم الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق البيئي من خلال التعرض للتطورات التاريخية والمفاهيم النظرية عبر التاريخ و المتطلبات المختلف في تطبيقه والآليات المساعدة والمحسنة له وكذلك الإجراءات المنهجية التي تتبع من قبل المدقق البيئي في فحصه.

المطلب الأول: تطور التاريخي لمفهوم التدقيق البيئي**الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق البيئي**

لا يعد الإهتمام بالدراسات البيئية و التدقيق البيئي أمر حديث بل يمتد جذوره إلى القرن 19 نظير ما شهده العالم من الكوارث و المخاطر البيئية و التي أثرت سلبا على الطبيعة و التنوع الإيكولوجي، حيث في سنة 1991 تم الإشارة من قبل الغرفة التجارة الدولية على أنه أحد المكاتب الإستشارية في الولايات المتحدة الأمريكية قام بإجراء مراجعة بيئية حول العالم سنة 1920¹.

و تعد معالم الحرب العالمية الاولى (1914-1918) و الثانية (1939-1945) وما صاحبة أضرارها من تغيير للخارطة البيئية و الإقتصادية للعالم الأروبي خاصة و العالمية عامة، و ماننتج عنها من ظهور للأوبئة و الأنفونزا والتلوث البيئي و الخسائر البشرية الكبيرة بالإضافة إلى خسائر الإقتصادية من فقر و بطالة، وعرفت الدول المتحاربة أزمة مالية خانقة فازدادت مديونية الدول الأوربية جراءها و تراجعتم هيمنتها الإقتصادية لصالح الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وتغيرت الخريطة البيئية لأروبا بعدها.

ومن بين تلكم المخاطر التي صعدت الوعي الدولي والمطالبات البيئية ماحدث في واد ميس بلجيكا سنة 1930 من تلوث هوائي نتيجة تسرب غازات سامة إلى طبقات الجو وهو الأمر الذي إلى تضرر الكثير من الناس مما أدى بالخبراء والعلماء إلى إستنباط أول دليل علمي في كون التسربات الغازية سببا في وفات و إنتشار الأوبئة والامراض².

ونفس الأمر تكرر في عام 1948 في مدينة دونورا في أمريكا حيث غطى ضباب كثيف أفق المدينة الأمر الذي أدى إلى إنتشار ضيق تنفسي رهيب صاحبه وفات ما يزيد عن 1000 شخص ونفوق أعداد كبيرة من الأنوع الحيوانية والنباتية³.

¹احل عبد الرمحن السعد،المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية الممارسات الحالية والنظرة المستقبلية، دراسة ميدانية استكشافية، جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، السعودية، 2007، ص 84.

²عبد الرحمان العوضي، المشكلات البيئية في العالم العربي بعد تحرير الكويت، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 1992، ص 18

³عبد الرمحن العوضي، المشكلات البيئية في العالم العربي بعد تحرير الكويت، مرجع سبق ذكره، ص 19

ومنه إن تفاقم الضرر البيئي وتوسع رقعته سرع من تحرك المنظمات العالمية والبيئية بضرورة توجه إلى تقليل من الإستنزاف و الهدر للموارد البيئية والتقليل من الأثار البيئية لنشاط الإنسانى لتحقيق التوازن البيئي و الإستدامة وهو جوهر الدراسات البيئية.

ومن بين المؤتمرات المطالبة بإعمال البعد البيئي هي :

1. مؤتمر الأمم المتحدة بمدينة ستوكهولم بالسويد عام 1972 حول البيئة البشرية الذي إنبتق عنه برنامج البيئة للأمم المتحدة (PNUE)؛
2. ميثاق بلغراد بيوغسلافيا كإطار علمي وأخلاقي للتربية البيئية 1975؛
3. بروتوكول مونتريال بشأن المواد المستنفذة لطبقة الأوزون في 16 سبتمبر 1987؛
4. مؤتمر قمة الأرض حول تغير المناخ العالمي في جويلية 1992 بريودي جانيرو البرازيلية؛
5. بروتوكول كيوتو باليابان سنة 1997؛
6. قمة جوهانسبورغ بجنوب افريقية في سبتمبر 2001، الذي كان التركيز فيه واضحا على ظاهرتي الفقر وتدهور البيئة.

و لم تكن الدول العربية بمنأى عن التوجهات الدولية حيث تم إنشاء المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ومكتب اليونسكو الإقليمي للتربية في البلاد العربية، والمنظمات العربية وجمعيات ومؤسسات حماية البيئة لتكثيف التوعية البيئية للتعليم النظامي وغير النظامي بغرض تسليط الضوء على القضايا والمشكلات البيئية العالمية والمحلية و كيفية توفير الحلول الناجعة لها بإدخال مختلف الوسائل والمواضيع البيئية.

ومما سبق ذكر في تطور تاريخي الذي مر به الإهتمام بالتدقيق البيئي والدراسات البيئية نجد من خلالها أنها مازالت تشهد ضعفا في بداياتها مما صاحبها من حروب ونزاعات وأزمات إقتصادية و بيئية، إلى حين ذلك فإن ممارساتها تعد قاصرة في الشركات الصناعية الكبرى و المتميزة بيئيا وهذا النمو النسبي صاحبه ظهور تشريعات بيئية تحمي البيئة.

و منه يتبلور تطور إهتمامات التاريخية بالبعد البيئي والتدقيق البيئي من خلال التالي :

✓ ضرورة إدراج البعد البيئي في المنظمات والمؤسسات يعتبر كمدخل للتحقيق الأداء المستدام؛

✓ إلزامية الضغط على الأجهزة الرقابية المكلفة بالرقابة البيئية كمتطلب تعزيزي لأهمية الموارد البيئية والمحافظة عليها من الهدر والاستنزاف وضمان إستدامتها؛

✓ التدقيق البيئي لا يقتصر تحقيقه على المؤسسات فقط بل هي تحتاج أيضا إلى تحقيقه من طرف الأفراد كمواطنة بيئية؛

✓ يجب أن يفرض العقوبات على مسيبي الضرر البيئي هو السبيل الأمثل للحد من الأزمات البيئية؛

✓ ضرورة تطبيق المعايير البيئية و المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح عن الإلتزامات والتكاليف البيئية في القوائم المالية وكذا معيار التدقيق الخاص بالإفصاح؛

✓ مفهوم التدقيق البيئي يعد حديث التأسيس قديم الممارسات والذي هو إمتداد إلى تدقيق الحسابات أو التدقيق لأغراض خاصة من خلال تقييم النظام المحاسبي البيئي وتمثله للمركز المالي.

ولعل من الأسباب التي أدت إلى تطور الطلب على خدمات التدقيق البيئي :

✓ مخاطر التعرض لعقوبات وإجراءات قوانين وتشريعات حماية البيئة؛

✓ الضغوطات المتزايدة من جماعات حماية البيئة من خلال الضغط المتزايدة على منشآت الأعمال بهدف المحافظة على البيئة؛

✓ تنامي الوعي البيئي للمستهلكين الذي يتمثل في شرائهم للمنتجات الصديقة للبيئة؛

✓ حتمية تطبيق المواصفات العالمية لنظم إدارة البيئة ISO التي فرضتها الإعتبارات الاقتصادية؛

✓ إستصدار معايير للمحاسبة و الإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الإقتصادية على إعداد القوائم المالية والذي كان من أهم معوقات تطبيقات التدقيق البيئي.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق البيئي

إن التطور الذي شهدته الساحة البيئية من تلوث وهدر لموارد والطاقات زاد المسؤولية على كل من مهنتي المحاسبة والمراجعة البيئية فالمحاسبة هي الأداة السامحة بإعطاء معلومات التي يمكن للمؤسسات الإعتماد عليها في قراراته وان أي ضرر قد يلحق بالأنشطة أو سياسات البيئية فان مسؤولية المحاسبة جزئية، و التدقيق البيئي يكون بمثابة الوسم الأخضر لمؤسسة من خلال أدائها البيئي المنعكس من خلال مخرجات نظامها محاسبي البيئي و مدى مساهمتها في تحقيق عدالة إستخدام الموارد البيئية.

و قبل التعرّيج على مفهوم التدقيق البيئي نعرّج على مفهوم البيئية من خلال مفهومها

وأنواعها وتقسيماتها وإلى ذلك من المفاهيم المدرجة تحتها.

تعرف البيئة على أنها لفظ شائع الإستخدام في الأدبيات يرتبط مدلوله في العلاقة

المتداخلة بينها وبين الانسان، فالارض كلها بيئة و المياه كلها بيئة والأنظمة البشرية كلها بيئة

والمتغيرات الصناعية والثقافية والإدارية كلها بيئة كذلك، ولكن ما يهنا في دراستنا هو البيئة المرتبطة بطبيعة الدراسة¹.

ولبيئة أنواع منها²:

البيئة الطبيعية : تتمثل في الثلاثية الإيكولوجية الأرض والماء والهواء .

البيئة المشيدة: تتجسد في المشاريع الموضوعية من قبل إنسان مثل مشاريع زراعية والصناعية والإستثمارية.

البيئة الإجتماعية: تتمثل في مختلف الأعراف السائدة والأفكار الرائجة والتي تطورت مع الزمن وإحتوت في شكل قوانين تهدف تحسين العلاقة بين الانسان وعناصر البيئة المشيدة.

ومن مبررات إهتمام المؤسسات الإقتصادية بإدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام لنظام المحاسبي للاعتبارات التالية:

✓ الضغوط الضريبية التي تفرضها الهيئات الدولية والتنظيمات الحكومية المهمة بحماية البيئة؛

✓ الضغوط القانونية و التشريعية؛

✓ زيادة المتطلبات الإجتماعية والقانونية لبيان وحساب التكاليف البيئية.

✓ مطالبة أوحاب مصالح المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية.

وحاجة الإدارة الملحة للبيانات المالية الخاوة بالنفقات البيئية³.

وعليه بعد توصيف مفهوم البيئة والتي هي حياة الإنسان ومع تفاقم المشكلات البيئية في العالم أجمع المنظمات والهيئات كما أسلفنا ذكره أعلاه على ضرورة إحتواء الضرر البيئي وتحجيمه ومن بين تلكم الآليات الضاغطة لحجم الخطر البيئي ألا وهي التدقيق البيئي. هناك الكثير الإدلالات حول مفهوم التدقيق فمنهم يربطها بالخدمات الإدارية التي تندرج تحت المهنة الإدارية و المجالات الأخرى والتي من بينها (تدقيق الأنشطة، تدقيق المشاركة، تدقيق الالتزام بالقوانين، تدقيق الطاقة، تدقيق القضايا، تدقيق الوظيفة، تدقيق أمن العمليات).

وهناك تداخل مع مجموعة من المفاهيم من بينها المحاسبة البيئية، محاسبة المسؤولية

البيئية، نظام الإدارة البيئية، الدراسات البيئية .

¹ محمد سعيد صباريني، رشيد الحمد ، البيئة و مشكلاتها، مجلة عال المعرفة ، الكويت، العدد22 ،أكتوبر 1984، ص 55

² شعبة الإحصاءات بالولايات المتحدة: المحاسبة البيئية، تقرير التنمية البشرية، الأمم المتحدة، نيويورك 2003،ص145

³ محمد عباس بدكم، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الإجتماعية للمشروعات ، الدار الجامعية الجديدة لمنشر، الإسكندرية، مصر ،2000،ص35-36

وفيما يلي يتم إستعراض التطور مفاهيم التدقيق البيئي:

1- **تعريف وكالة حماية البيئة (EPA)** : حيث تم تعريف تدقيق الأداء البيئي بأنه عبارة عن عملية فحص إنقراضي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة ذات سلطة مستقلة للإجراءات القانونية للعمليات الإنتاجية، وما يرتبط منها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها¹

2- وعُرف التدقيق البيئي أيضا بأنه " فحص موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الإقتصادية للتأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية و توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها"²

3- **الغرفة الدولية التجارية (ICC)**: تعرف التدقيق البيئي على أنه: "أداة إدارية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى إهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية"³.

4- **تعريف معيار الأيزو 14010 الخاص بالإدارة البيئية العالمية**: المراجعة البيئية عبارة عن فحص انتقراضي دوري منظم وموضوعي للعمليات الإنتاجية، لتحديد تأثيرها على البيئة وعناصرها، فهي تعتبر جزء من نظام إدارة البيئة حيث يتم خلالها أو بواسطتها تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية الخاصة بالمؤسسة كافية وتحقق الإلتزام بالمتطلبات التشريعية والسياسات الداخلية.

5- يعرف التدقيق البيئي على انه اداة إدارية تتضمن تقييم تنظيمي موثق و دوري وموضوعي لأداء المنظمة يهدف إلى تقويم أهدافها البيئية والمساعدة في الحماية البيئية عن طريق تسهيل رقابة الإدارة على الممارسات البيئية التي قد يكون لها تأثير على البيئة، وتقويم الإلتزام بالسياسات الخاصة بالمنظمة للإيفاء بالمتطلبات البيئي⁴.

ومما سبق يجب توفر المعايير والمقاييس التي يستخدمها المدقق للحكم على الأداء البيئي وعادة ترد هذه المعايير بالتشريعات والقوانين أو التي توضع من قبل الجهات المعنية أو التي ترد بموجب اتفاقيات أو التي ترد بخطط وسياسات المنشأة وغير ذلك.

¹ أمين السيد أمحد لطفي، ، مستقبل المراجعة في القرن 21 قراءة وتطلعات، دار النهضة، مصر، 2002 ،ص134

² Power, M. " Expertise and the construction of relevance : accountants and the environmental audit ". *Accounting Organization and Society*, Vol.22, No.2, 1996. pp123- 125

³ International Chamber Of Commerce, "An ICC Guide To Effective Environmental Auditing" .ICC Publishing, Paris, 1991

⁴ مصطفى عيسى خيضر، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط 2، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 1996 ،ص

و يسهم التدقيق البيئي في تدنية التكاليف ذات البصمة بالبيئة مما يسمح برفع العمليات التشغيلية ويزيد من الكفاءة البيئية مما يحسن من الإدارة البيئية ويفرز قرارات إدارية تؤدي إلى تعزيز الأداء المالي و البيئي وعدم التعرض إلى منازعات قضائية مع أطراف بالبيئية .
و من المحددات و العيوب في التدقيق البيئي هو نقص المصادقية في إقناع الجمهور والشفافية خصوصا المعلومات التي تعد كمدخلات التقييم البيئي الكامل، وهذا الأخير يجعل نتائج التقارير مخالفة لأنشطة منشآت الأعمال و كذلك التهرب البيئي الذي يثير عدد من إعتبارات التحفظية والسلبية على منظومة المؤسسة.

ومما سبق إن التعريفات السابقة لم تحدد بدقة مجال ونطاق الجوانب البيئية التي يمكن أن تخضع للتدقيق و خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التدقيق البيئي هو:
التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة والأداء البيئي وتوصيل نتائج العملية إلى مجلس إدارة المنظمة، بهدف تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة مع المعايير المقررة عن طريق مجلس إدارة المنظمة وقياس مدى الالتزام بالسياسة البيئية للمنظمة وتحقيق أهدافها ومتطلباتها البيئية.

المطلب الثاني: تصنيفات وأنواع التدقيق البيئي في الأدبيات النظرية

إن التدقيق البيئي من المداخل الحديثة في الدراسات البيئية حيث يتجزء إلى تدقيق العام إلى تدقيق خارجي حيث في النوع الأول يتم من شخص من داخل المؤسسة بهدف تطوير وتحسين وخدمة أهداف مجلس الرقابة أن التدقيق يتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة يكون مستقلا عن إدارتها، و النوع الثاني يمارس من أشخاص خارج المؤسسة لديهم دراية بعلم الإدارة والتسيير للمصادقة على موائمة الإفصاح البيئية من خلال القوائم المالية ومدى اسهام الأخيرة في التنمية المستدامة.

ويشمل التدقيق البيئي على جملة من الأنواع التي تغطي أوجه الأنشطة والعمليات والتي سنوضحها من خلال الجدول التالي :

الجدول(01): أنواع التدقيق البيئي والمجالات التي يغطيها

أنواع التي يغطيها التدقيق البيئي	نوعه	مجالات التغطية
تدقيق الالتزام	داخلي وخارجي	تفحص ما إذا كان نشاط مؤسسة في نطاق القيود القانونية
تدقيق نظام إدارة البيئة	داخلي وخارجي	يهدف إلى تأكد من أن الأنظمة تعمل بطريقة ملائم

تدقيق اقتناء الممتلكات	خارجي	عملية الاقتناء أو الحيازة للأصول ومدى تلوينته للبيئة
تدقيق مستودعات المعالجة وسهولة التخلص	خارجي	تتضمن تعقب المواد الضارة حيث يجب تعقبها من قبل مسؤوليين المخازن والملاك وغيرهم
تدقيق منع التلوث	خارجي	تقليل من النفايات والمخلفات إلى حدها الأدنى ومنع التلوث في منبعه
تدقيق الالتزامات البيئية المحتملة	خارجي	فحص الالتزامات المحملة والمرتبطة بمسائل بيئية
تدقيق المنتج	خارجي	فحص المنتج ومدى توافقه مع القيود المحددة ومع الاهتمامات البيئية والإعبارات الأخرى

مصدر : البنا أبو بكر عبد العزيز، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية ، مجلة العالمية لكلية التجارة بنين، جامعة أهر، مصر، العدد 27، ص 329-331

من خلال الجدول التصوري أعلاه لتصنيفات التدقيق البيئي نجدها تتجزء الى نوعيين داخلي وخارجي، فالداخلي هو نشاط عملياتي داخلي من عناصر نشاط مكتب ونظام التدقيق في المنظمة، يتم القيام بهذا النوع من التدقيق في فترة زمنية تكون أقل من ثلاث سنوات ، ويتم القيام بهذه العملية مجموعة من الأفراد يشتغلون داخل المؤسسة.

وحتى يؤدي نشاط التدقيق البيئي هدفه بحيث يجب توفر فيه الشروط التالية:

- أن يكون المدقق البيئي لما بمبادئ التدقيق البيئي والمحاسبة البيئية و مطالعا على مستجدات الدراسات البيئية؛
- أن يكون هناك معايير ضابطة لإجراءات العملية له من الفحص الى التقرير؛
- الإلتزام بتحديد الفترة الزمنية الموائمة و التي تكون أقل من ثلاث سنون.

ومما سبق إن توفر الشروط المذكورة يعد قيمة مضافة لعملية تدقيق البيئي تجنب الأعباء البيئية و تزيد كفاءة الأداء البيئي من جهة، ووضع قرارات إدارية جيدة نوعا ما وهذا كله ينعكس على صورة وشهر المؤسسة مما يؤدي الى الوفاء بمتطلبات الحكومية والعملاء هذا الأخير يعزز مركز السوق للمؤسسة في الصناعة.

وكبيان لأنواع التدقيق البيئي الموضحة في الجدول أعلاه¹ :

1- مراجعة الالتزام البيئي: وذلك للتحقق من التزام الأداء البيئي داخل الوحدة الاقتصادية بالسياسات الموضوعة والقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات

¹ غالب عوض صالح، إسماعيل محمود، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، العدد 2، 1999، ص.292.

هذا الأداء، كما أن مراجعة الالتزام تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية خاصة في المجالات الصناعية.

2- **مراجعة نظم إدارة البيئة:** يعتبر استحداث نظام إدارة البيئية بمبادرة من قيادات المنشأة من أجل الوقوف على الكيفية التي يعمل بها نظام الإدارة البيئية بالوحدة الاقتصادية.

3- **مراجعة عملية المحاسبة البيئية :** للتأكد من سلامة القياس والإفصاح للآثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية المنشورة . حيث تواجه المنشأة تحديات و مسؤوليات بيئية خارج حدودها أو ما يعرف بالمراجعة المالية الناشئة عن المسؤولية البيئية، فعلى سبيل المثال الخسائر الناجمة عن الحوادث ذات الآثار البيئية خارج حدود المنشأة أو المسؤوليات والالتزامات البيئية المحتملة أو المتوقعة، حيث يأتي دور المراجعة البيئية للتأكد من معقولية التقديرات التي قدرها المحاسبون ومدى ملائمة الأسلوب المتبع للإفصاح عن تلك الالتزامات في القوائم المالية¹.

4- **مراجعة إقناء الممتلكات:** هي المراجعة التي تحدث عند ملكية الأصل سواء بالشراء أو البيع، كذلك الالتزامات المرتبطة بالأصول الثابتة وهي تعتبر من أفضل الوسائل التي يمكن استخدامها في تقييم الإخاطر البيئية و الالتزامات المرتبطة بالأصول الثابتة بصفه عامة ومعدات الإنتاج والأراضي بصفة خاصة مثل نقل ملكيتها، حيث يتحمل مالك الأرض الحالي مسؤولية التلوث و الإفساد البيئي الواقع عليها بغض النظر عما إذا كان هو الذي سبب ذلك التلوث أو المالك السابق.

5- **تدقيق مستودعات المعالجة (تدقيق المعالجة و التخزين و التصرف في مستلزمات الإنتاج) :** وتتضمن تعقب أو متابعة الممتلكات ذات الخطورة على أن يتم نقل تلك المواد الخطيرة من مصدرها إلى حيث يتم تدميرها والقضاء عليها.

6- **مراجعة منع التلوث:** تهدف مراجعة منع التلوث إلى التعرف عن الفرص التي يمكن عن طريقها تدنيه النفايات و القضاء على التلوث ومنعه من المنبع، حيث إن على المتسبب في التلوث تحمل الآثار و النتائج الناجمة عن هذا التلوث.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق البيئي

الفرع الأول: أهداف التدقيق البيئي

يمكن تحديد الأهداف التي من أجلها يتم القيام بعمليات التدقيق البيئي فيما يلي:

¹السقا أحمد السقا، مراجعة الأداء البيئي، إطار مقترح، مجلة الإدارة العامة ، معيد الإدارة العامة، الرياض، العدد 2، 1999، ص 7

1- الأهداف العامة للتدقيق البيئي

- تسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية؛
- التقيد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المتدخلة في حماية البيئة؛
- تأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية ونظام الرعاية الصحية والسلامة والبيئة؛
- التأكد من رقابة إدارة المؤسسة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية¹؛
- التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنها تفصح عن كافة القضايا البيئية؛
- زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي من قبل إدارة المؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية؛
- المساهمة في إدارة المخاطر البيئية، والتعرف على الأسباب التي تعوق تحقيق المستوى المطلوب للأداء البيئي، وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها، وتقديم التقرير بذلك لإدارة المؤسسة؛
- التحقق من كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة والإجراءات ووسائل الوقاية والحماية التي تنفذها الوحدة للحفاظ على البيئة²؛
- إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة الإفصاح المحاسبي ومصادقته عن التأثيرات السلبية والإيجابية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على البيئة ومدى تحمل إدارة تلك الوحدات لمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية؛
- التأكد من فاعلية نظام الإدارة البيئية وما إذا كانت أساليب الرقابة قد حدثت بطريقة مناسبة تساعد على إكتشاف وتغادي الإنحرافات.

¹ غالب عوض صالح، إسماعيل محمد، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، العدد 2، 1999، ص.292.

² السقا أحمد السقا، مراجعة الأداء البيئي، إطار مقترح، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد 2، 1999، ص.07

2- أهداف التدقيق تبعا لنوع التدقيق البيئي

الجدول (02): اهداف التدقيق البيئي تبعا لكل نوع

أهدافه	نوع التدقيق البيئي
التحقق من مطابقة الأداء البيئي للسياسات والقوانين الموضوعة	تدقيق الالتزام
متابعة طريقة عمل بها نظام إدارة البيئة بالمؤسسة	تدقيق نظام إدارة البيئة
تقييم الأخطار البيئية و الإلتزامات المرتبطة بالأصول الثابتة بصفه عامة بغية تدنئة المسؤولية البيئية	تدقيق اقتناء الممتلكات
رصد المواد الخطيرة من منبعها والتخلص منها بطريقة علمية	تدقيق مستودعات المعالجة وسهولة التخلص
تقليل النفايات المنبعثة من المشروع و سبل انتفاع منها في إدارة الانتاج	تدقيق منع التلوث
تأكد من جميع الإلتزامات و مدى تغطيتها	تدقيق الإلتزامات البيئية المحتملة

المصدر: من إعداد الباحث إستنادا على المفاهيم السابقة

الفرع الثاني : أهمية التدقيق البيئي

يعد النمو النسبي للوعي البيئي و المواطنة البيئية لدى مختلف أفراد المجتمع من الدوافع التي سعدت من مسؤوليات الحماية البيئية التي تسعى المنشأة إلى كفالتها، كما أدى تزايد الإهتمام إلى وجود نظام يتمثل في التدقيق البيئي يهتم في تحقيق تلكم الأهداف.

وقد أصبحت الدراسات البيئية على نطاق واسع تستفيض في مثل هذه المتغيرات والذي يعطي حلول من شأنها تحجيم فجوة الخطر البيئي ومعالجة التحديات التي يواجهها نظام الضبط البيئي بالإضافة إلى المحافظة على البيئة، ويمكن القول بأنه هناك أهمية كبيرة للأخير من خلال الطلب على خدماته¹

والتي لعل من أبرز المزايا التي تعطيها :

1- بالنسبة للمؤسسة يساهم الأخير في :

- تدنية التكاليف ذات الصلة بالبيئة وبتالي عمليات تشغيلية أكثر كفاءة؛
- أقساط تامين مخفضة و قرارات إدارية محسنة تؤدي إلى تعزيز الأداء المالي والبيئي؛

¹زايد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء المعايير المقبولة قبولا عاما، جامعة النبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ورقة، 2011، ص 299.

- إدارة الرعاية الصحية والسلامة البيئية بكفاءة ومنه الحصول على سمعة جيدة للشركة؛
 - إدارة بيئية مطابقة للمتطلبات الحكومية مما يعزز الحماية البيئية.
 - 2- بالنسبة لإدارة الموارد البشرية تفيد ممارسات التدقيق البيئي في :
 - طمأنة المستخدمين في أنه المؤسسة ثابتة في سياساتها المالية وتحوز على فوائض مالية تسمح لهم بمطالبة بحقوقهم؛
 - إعطاء مؤشرات في قياس الكفاءة الخاصة بالأداء البيئي و نسب الحوادث التي تؤثر في العمل؛
 - مساعدة إدارة موارد بشرية في قياس مدى تحقيق التوازن و الإستقرار العمل و تحسين مهارات الأفراد من الموظفين.
 - 3- المستهلكون: تزايد إهتمامهم بحماية البيئية والسلامة البيئية من مختلف الأضرار التي تقوّل إلى نفاذية مواردها أو هدرها، وإن تزايد الوعي البيئي لديهم المستهلكين كان نتاج التعبئة المجتمعية من التكتلات الجموعية و الأزمات البيئية والمؤتمرات المعرفية التي يشهدها الساحة البيئية.
 - 4- المساهمون والمستثمرون: أصبح المستثمرين في بيئة الأعمال مطمئنين بأنه الإستغلال البيئي السالب يفضي إلا تحمل أعباء إضافية قد تؤثر على السياسات والتوجهات المستقبلية و تخفيض الأرباح مما ساهم في إيجاد توجه جديد للمستثمرين من خلال ضخ أموالهم في الإستثمارات الخضراء والصديقة للبيئة و التي لا يترتب عنها أي أضرار بالبيئة¹.
 - 5- المقرضون: تحتاج مراكز منح الإئتمان والإقراض إلى بيان يعطي معلومات حول الجوانب البيئية ومدى إلتزام المؤسسات بتقييم المخاطر البيئية الناجمة عن نشاطها وتأثيرها على توزيع الأرباح لتفادي مشاكل عدم السداد.
- من خلال ماسبق كان لزاما على المؤسسة الإلتزام بتلك القوانين والتشريعات البيئية عن طريق تطوير نظام التدقيق البيئي حتى يمكنها تفادي العقوبات و الجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة لمخالفتها الإجراءات البيئية و التي يمكن أن تؤثر على مزاولتها لأنشطتها فلا شك أن مخاطر التعرض للإجراءات المفروضة تزيد من أعبائها.

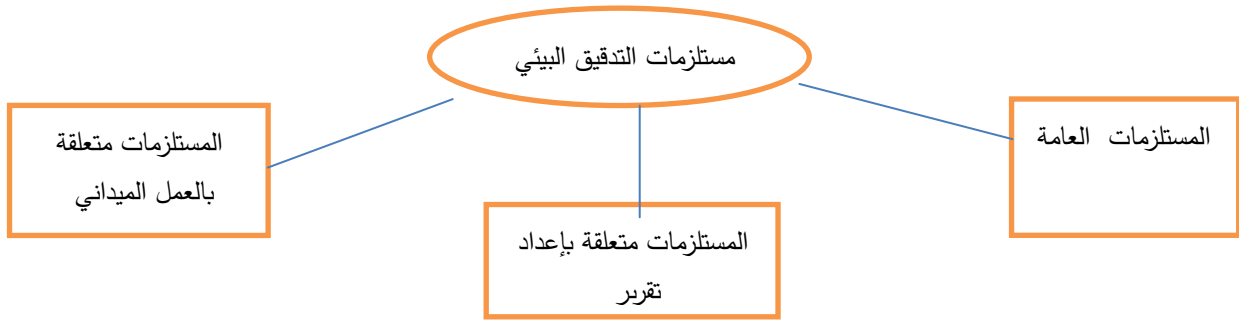
¹ جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003 ص 435-436.

المطلب الرابع: مستلزمات و محددات تطبيق التدقيق البيئي

الفرع الأول : مستلزمات تطبيق التدقيق البيئي

التدقيق البيئي أداة فعالة في التسيير البيئي فهي تكشف للمؤسسة أهم المخاطر والمحددات التي تصادفها في تنفيذ سياستها و خططها و يواجه الأخير عديد من المشاكل من أهمها المخاطر البيئية التي أصبحت الشغل الشاغل للمؤسسات الإقتصادية و المهندسين البيئيين لذا سنتعرف من خلال هذا الجزء على مختلف المتطلبات التي من شأنها رفع كفاءة إجراءات التدقيق البيئي وسيرورته¹.

الشكل (01): مستلزمات التدقيق البيئي



مصدر : من إعداد الطالب بناء على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

من خلال المخطط علاه نستنتج أنه لقيام عملية التدقيق البيئي يتوجب توفر مجموعة من المستلزمات والتي منها ما هو شخصي متعلق بالقائم بالعملية ومنها ما هو متعلق بالجانب العملي و التقرير .

أ. **مستلزمات العامة :** وهي التي تتعلق بمؤهلات المراجع وجوده ما يقوم به وتتكون من ثلاثة معايير نذكرها بالترتيب كما يلي:

1- معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية

هذا المعيار هو الذي يمكن قيام المدقق البيئي من مزاوله مهنته وتزداد أهمية هذا المعيار كلما تطلب الأمر من الأخير أن يقوم بفحص مستندي لغرض بيئي ومن بين متطلبات التدقيق البيئي وفق معيار التأهيل العلمي والعملي² :

- يجب أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً علمياً بحيث يكون متحصلاً على شهادة تؤهله قانوناً لممارسة مهنة؛
- أن يكون المدقق على دراية مقبولة بالقوانين المتعلقة بالبيئة وكيفية حمايتها؛

¹ عوض لبيب فتح الدين محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص35
² زايد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء المعايير المقبولة قبولاً عاماً، مرجع سبق ذكره، ص 302

- أن يتابع التطورات الحديثة في مجال التدقيق والبيئة ؛
- مواصلة التكوين والتدريب و الحضور إلى المتقلبات والندوات والتربصات الميدانية مما يمكنهم من فهم عملهم بصورة جيدة.

2- معيار الاستقلال

- تعد الإستقلالية ركناً أساسياً لسيروية عملية التدقيق والتي تعتبر من مبادئ السلوك المهني والتي يجب توافرها لدى شخص المدقق ومن بين مستلزمات التدقيق البيئي وفق هذا المعيار:
- عدم وجود مصالح مادية للمراجع مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و الموضوعية في أداء مهامه؛
 - الحصول على مجموعة القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة من مصادرها الأساسية والتأكد من صدقيتها¹؛
 - عدم التحيز في تقرير المدقق بشأن البيانات والمعلومات البيئية لجهة على حساب أخرى، مستلزمات متعلقة بالجانب الميداني ؛
 - معرفة المدقق الكاملة في تحديد أو معالجة الآثار السلبية على البيئة ومسبباتها يمكن أن يهدد الحياد لديه².

3- مستلزمات معيار المسؤولية المهنية

يقضي هذا الأخير بأنه على المدقق الإلتزام بمسؤولياته المحددة في القوانين و التشريعات وأن يبذل قصار جهده في أداء عمله دون تقصير أو إخلال ومن مستلزمات الازمة في تطبيق هذا المعيار³:

- أن يقوم مدقق ببذل الجهد والعناية المناسبة في عملية التدقيق البيئي وبما يتمكن من الوصول إلى تقرير؛
- أن تكون هناك مستوى عالي من الكفاءة الضرورية لإنجاز الخدمات المهنية في فريق التدقيق البيئي؛
- الإحتفاظ بمعلومات مهنية و إثباتات خطية وغير خطية تثبت مستوى مهنية العميل ومدى تجاوبه مع المتغيرات البيئية وكذا القوانين والتطبيقات المعمول بها.

(1) مستلزمات ذات الطابع الميداني

¹ السقا، زياد هاشم والشعباني، صالح إبراهيم والطائي، ناظم حسن، تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 14، كلية الحداثة الجامعة، الموصل العراق، ص 35

² أرينز ولوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 112

³ التميمي هادي، معايير التدقيق، كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية - الجامعة الأردنية، 2001، ص 7

هي التي تتعلق بالجانب الميداني للتدقيق وجودته وما يتوجب على المدقق أن يحظى بعناية و إلتزام بمجموعة من الإجراءات و الإرتباطات وما يتعلق بذلك . ويتكون من ثلاثة معايير وهي كما يلي:

1- معيار التخطيط والإشراف على العمل

حيث يتطلب من المدقق أن يوفر الخطة اللازمة لسير عمله وأن يعطي المهام لمساعديه، حتى يتسنى له أن يلتزم بتوقيت تسليم التقرير وفعاليتته وهذا الأمر يمكنه من فهم النظام المحاسبي للمؤسسة وكيفية العمل والمخاطر التي تتجر عن نشاطها والسبل الإدارية و القوانين المتعلقة بالبيئة وكل هذا الترتيبات تساعده في جمع حقيبة إثبات كافية وذات نوعية تمكنه من إبداء رأيه بكل حرية وثقة.

ومما سبق من بين المستلزمات الضرورية للتدقيق البيئي والمتعلقة بمعيار التخطيط والإشراف على المساعدين :

- يجب تحديد أهداف التدقيق البيئي وفق السياسات والأهداف العامة للمؤسسة؛
- تخطيط وتبيين مختلف الإجراءات والخطوات التي تمكن من تحقيق أهداف وبرمجة التدقيق البيئي؛
- عدالة تقسيم المهام بين المساعدين وفق الإختصاصات والمدة المطلوبة لإكمال المهمة.

2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو نظام ضبط داخلي يشمل الجانب المحاسبي والإداري وهو الذي يبين عمل المؤسسة وحتى يتسنى لمدقق أن يقوم بعملية التدقيق البيئي دون تحمل مسؤولية أن يلزم بجملة من المتطلبات البيئية وفق هذا المعيار والتي منها:

- وجود سلم إداري في هرم المسؤولية يكفل ضمان الحصر والمعالجة للتأثيرات البيئية وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات مع توزيع معالجة البيئية بين أفراد العمل الأكفاء؛
- ضمان وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات والرصد لتأثيرات المحاسبية من وجودها الى إخراجها محاسبيا في القوائم المالية حتى تتسنى له فهم سياسات البيئية للمؤسسة؛
- ضمان الحد الأدنى من العمالة المؤهلة وذات الخبرة التي تكفل فهم التأثيرات البيئية و منبعا وكيفية المعالجة لها حتى تسمح له بقيام بعملية الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف العملية.

3- معيار الحصول على أدلة الإثبات

يقضي هذا الأخير بقيام المدقق بجمع كل الوسائل و الإثبات النوعية والكافية والتي يمكن أن يبني ويؤسس عليها رأيه الذي سيبدية حول التأثيرات البيئية، و بذلك يتطلب الأمر من المدقق الآتي¹:

- التحقق من أن الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها هي أدلة خاصة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدة الإقتصادية المعنية بنشاطاتها المختلفة؛
- أن مجموعة الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها مستوفية للشروط المحاسبية والقانونية اللازمة للإعتماد عليها؛
- التأكد من وجود إرتباطات متسلسلة بين الأدلة الموضوعية بمختلف أنواعها مع القدرة على إمكانية المقارنة فيما بينها من حيث الكمية والنوعية؛
- أن تكون الأدلة الموضوعية مؤيدة من قبل جهات مختصة بالنواحي البيئية.

3) متطلبات التدقيق ضمن معايير إعداد التقرير (إبداء الرأي)

1- معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
 دور مدقق الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى إلتزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أم لا، وعليه فإنه في حالة التدقيق البيئي يتطلب الأمر من مدقق الحسابات التأكد من أن القوائم المالية أعدت وفق الآتي :

- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والخاصة بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية للوحدة الإقتصادية المعنية.

- صادرة عن جهات متخصصة ومعترف بها في هرم السلم الإداري؛
- الثبات والإستمرار في تطبيق المبادئ و القواعد المحاسبية؛
- الإفصاح المناسب عن المعلومات.

2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

يتطلب هذا الأخير المعيار يتطلب أن تكون إستخدامات القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتمثلة في المحاسبة البيئية ثابتة تجاه التأثيرات البيئية مما يسمح بإبداء رأي صادق و كذلك إستمرارية تطبيقها خلال فترات إستغلال لكي يتمكن عمل مقاربات بين الدورات وتحليل النتائج التي يحتاجها في تحرير التقرير النهائي.

3- معايير الإفصاح المناسب عن المعلومات

حتى يكون درجة الإفصاح وكفايته مناسبة للتطورات المحاسبية يجب أن تتضمن فيه العوامل التالية¹:

¹ شلابي عمار وطيار أحسن، إشكالية البيئة في التنمية المستدامة في الاقتصاد الجزائري، بحوث الملتقى الوطني الخامس حول إقتصاد البيئة والتنمية المستدامة 2008، الطبعة الأولى، سكيكدة، 2010، ص7

- **العوامل البيئية :** والتي تحتاجها الحكومات في معرفة التغييرات البيئية و أثر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف اجراء المقارنات وتحديد المسؤوليات والتي من خلالها يتم رسم السياسة البيئية من خلالها.
- **عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:** مثل حجم المؤسسة، النشاط الذي تمارسه، مستوى تأثير البيئي، أنواع المنتجات التي تستخدمها والمواد التي تستهلكها، الهيكل البشري.
- **عوامل أخرى تتعلق بكفاءة الإفصاح :** والتي تضيف على المعلومات المدرجة في الكشوف المالية تأثيرا والتي من بينها :
 - ✓ ملائمة المعلومات لكل المستفيدين منها وغير محايدة؛
 - ✓ أن تكون معلومات قابلة لإجراء مقارنات مرجعية مع مؤسسات في نفس النشاط؛
 - ✓ أن تكون المعلومة موثوقة ونابعة من مركز المسؤولية.

4- معيار إبداء الرأي

يجب أن يكون تقرير الذي يدلي به مدقق الحسابات مبينا درجة التمثيل والتناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة عليها، ومتضمنا خصائص التالية (عدم التحيز، الشخصية، الصدق، الأمانة) في تحرير التقرير بالإضافة إلى الصدق والأمانة ومؤسس على أدلة مقنعة تدعم رأيه وتجنبه مشاكل عدم كفاية التقرير. ويجب على مدقق الحسابات أن يضمن مختلف التأثيرات البيئية التي من شأنها التأثير أو عدم التأثير على مخرجاتها في تقريره ويوضح مدى إلزامها بالنصوص والتشريعات البيئية المتعلقة بحماية البيئة و كذلك مختلف الإسهامات في إحتواء التأثيرات الناجمة عن نشاطها ومدى كفاية الإفصاح عن المتغيرات البيئية في التقارير والقوائم المالية والكشوف المتعلقة بها.

الفرع الثاني : محددات التدقيق البيئي

يتخلل عمل المدقق البيئي والمدقق بصفة عامة محددات ومشاكل تحد من عمله وقد تؤدي هذي الأخيرة إلى مشاكل في الإكتشاف للأخطاء أو إبداء الرأي و التقرير و تتمثل محددات مراجعة البيئية:

¹ الحمداني خليل إبراهيم، القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الإجتماعية في القوائم المالي-بالتطبيق على المنشآت لعامة للإسمت الشمالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل العراق، 1990، ص84-85

أولاً: محددات مرتبطة بمبادئ التدقيق البيئي

1- محددات مرتبطة بمبادئ ركن الفحص للتدقيق البيئي¹

- عزوب الدراية الكاملة و التواصل و الإدراك الرقابي للمدقق بمفردات المؤسسة محل الفحص نتيجة عدم الكفاية المعلوماتية التي تغطي نشاط الفحص، أو غياب نقاط تواصل ونظام رقابي رسين يسمح بتتبع مجريات الفحص؛
- صعوبة إجراء مسح كلي لمفردات المؤسسة محل الفحص وإن عمل مسح جزئي ممثل لكل يكون غير منطقي التعميم في فحص البيئي، مثلاً فحص عينة من بيانات التلوث ومسبباته لا يمكن تعميمها على جميع المصالح لأنه كل مصلحة تختلف طبيعتها مع الأخرى وبالتالي زيادة تكاليف مهمة.
- نقص الكفاية الإنسانية المتمكنة من دراسات التأثيرات البيئية و التقييم والتحليل للأنظمة البيئية للمؤسسات.

2- محددات مرتبطة بمبادئ ركن التقرير

- يعد نقص كفاية الإفصاح الفجوة التي توضح تبعاً لمقدرة المدقق في جمع بيانات والوثائق عن المؤسسة والمحيط الخارجي لها، والتي يتوجب أن تكون عن طريق إتصالات الأولوية بمؤسسة والتعرف على مدراء ومسيري مختلف المصالح والأجهزة.
- وتعد كذلك عدم كفاية التقرير نتيجة عرض المدقق لنقاط النشاط المراد فحصه وما يكتفه من إختلالات وإيجابيات مع الإستدلال بإثباتات حتى يكون رأيه بعيد عن الإنحياز ولا موضوعية، ومع طبيعة المراجعة سيواجه المدقق النقد والطرح لكل الإنتقادات والفجوات المصرح بها في التقرير النهائي للعملية ولكي يتجنب المدقق الوقوع في فخ كفاية التقرير عليه أن يقوم ب²:

- ✓ إعداد برمجة للتدقيق البيئي كافية ووافية لجميع إجراءات المراجعة من الفحص إلى التقرير؛
- ✓ تقسيم العمل بين المساعدين تبعاً للأنشطة للمؤسسة وتكليف كل مساعد من فريق التدقيق البيئي بفحص مفردات معينة من نظام المؤسسة؛
- ✓ الإفادة بتوصيات والأمور التي تؤثر على سمعة المدقق أثناء العمل.

¹ سعيد، بنت وهب احمد البشير محمد محمد، "دور المراجعة البيئية في تقويم الأداء البيئي بالمنشآت الصناعية/ بالتطبيق علي شركة سيقا للمواد الغذائية"، جامعة الزعيم الأزهري، 2013.

² Coyle, Robertm, "Environmental Auditing-Definition and Methodology", the International Labour Organization (ILO) Encyclopaedia of Occupational Health & Safety, Geneva, 2011. available online at <http://www.iloencyclopaedia.org>, p 58

ثانياً: محددات مرتبطة بالجوانب التقنية للتدقيق البيئي

- عدم تبني المؤسسات للمواصفات البيئية الموافقة لمعايير التقييس إيزو والتي تعطي أهمية وتوصيات حول التدقيق البيئي والقائمين به وكذلك كيفية ادارة العملية تبعا له ومن المواصفات ايزو 140011، 140015، 140014، 140013، 14012.
- عدم تعطبة الوافية المعايير المحلية والدولية للتدقيق لجوانب ذات الصلة بالبيئة مما يخلق فجوة أداء البيئي؛
- غياب مستوى تنظيمي للتدقيق البيئي يؤطر وينظم العملية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹؛
- نقص التكوين في مختلف الأبعاد التنموية وإرتكازه على الجوانب المحاسبية والإدارية؛
- غياب إطار تصوري لمعالجة التأثيرات البيئية وكذا عدم التبني المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق والمعايير البيئية؛
- قلة الندوات والملتقيات التي من شأنها تبادل الخبرات والتجارب بين الباحثين والمهندسين والمدققين البيئيين و طرح كل المعوقات التي تكتنف واقع المهنة.

ثالثاً: محددات أخرى

- وجود تصادم بين متطلبات حماية البيئة و إستغلال المنشآت لمواردها للإقتصادية؛ حيث يتم منح رخص الإستثمار بدون التطلع على مضامين القوانين الحامية للبيئة
- نقص المراجعين من حيث الكم والنوع، حيث المؤهل ضروري للرقى بالمهنة و التدريب المستمر للمراجعين و كذا الكم حيث المهنة تشهد نقص التأطير البشري فنجده قليل مقابلة بعدد المشاريع البيئية²؛
- التكاليف الدراسة البيئية ومشكلة قياسها، حيث يرى متعاملون أنها مرتفعة ومجرد رفاهية ويمكن إستغناء عنها بالإضافة إلى صعوبة قياسها وتحديد ابعادها مما يؤدي هذا الأخير يؤدي إلى تعقد عمل المراجعين البيئيين ؛
- سوء التمرکز البيئي و خلل النسق الإجتماعي الأمر الذي يؤدي إلى عدم توازن الضغط الإجتماعي وحياده، فنجد أنه الضغط متمركز في الجزائر شمالا مقارنة بالجنوب؛
- غياب البصمة البيئية الفردية والجماعية في سلوكيات الفرد والمؤسسة المستثمرة بالجزائر³؛

¹ الزعبي، ناصر يوسف؛ الزعبي، علي عبد الله؛ دراغمة، زهران محمد، " نحو تطبيق التدقيق الأردن ، دراسات، علوم إدارية، المجلد33، العدد 1، 2006. ص 3

² سعيد، بنت وهب احمد البشير محمد محمد، مرجع سبق ذكره، ص116

³ Dixon, Robert; Mousa, Gehan A.; Woodhead, Anne D., "The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession", Accounting Forum, vol. 28, 2004.P 113

- عدم محاكاة الأساليب الإدارية المتقدمة من رقمنة و تكنولوجيات الحديثة، مما يضطر المسؤولين في البلدان النامية إلى عدم إقتناص الفرص والتجنب للتهديدات المؤثرة على إقتصادها البيئي¹؛
 - عدم نجاعة آليتي الرخص الإدارية و دراسة التأثير في تحقيق الموازنة ما بين التنمية المستدامة و المحافظة على البيئة؛
 - التناوب الدوري من قبل الوزارات والهيئات على حماية البيئة، وعدم التكامل الاقتصادي بينها مما يؤدي الى عدم إعطاء تقارير و تقديرات سليمة للواقع البيئي؛
 - عزوب دور المنظمات الحكومية البيئية في تعزيز المواطنة البيئية والمطالبة من قبل المجتمع المدني والمنظمات الحقوقية للمؤسسات النشطة بيئياً بالإفصاح البيئي².
- ووما سبق نجد أنه غياب دور التدقيق البيئي نابع من عدة محددات متعلقة بجوانب عديدة نتيجة لحدثة الموضوع وعدم وجود تغطية معرفية كافية فية ومن خلال ما يبق طرحه نجد أنه التدقيق البيئي تنقسم محدداته المتعددت إلى ثلاثة أنواع وهي:

1 محددات متعلقة بالمدققين والمهندسين البيئيين ومهنة التدقيق: وهي

تتلخص في نقص المعرفة والتكوين القاعدي في المؤثرات والمواضيع البيئية .

2 محددات متعلقة بالإدارة البيئية والمجتمع: وتتعلق بنقص المطالبات من قبل

اغراد المجتمع من جمعيات ومرسسات وحكومة بضرورة إشراك البعد البيئي وتحمل المسؤولية البيئية.

3 محددات تتعلق بالتدقيق البيئي وقيميته: حيث تجهل بعض المؤسسات

القيمة الإضافية التي يضيفها إدراج البعد البيئي على مخرجاتها المحاسبية بالإضافة إلى سمعتها الخارجية وهو مايفسره عدم إستعداد الوحدات الإقتصادية ذاتها إلى تدقيق أدائها البيئي³.

¹عدون، ناصر دادى؛ وهوارى، معراج، "دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية/جامعة الأغواط – الجزائر، 20، ص11

²دليل التدقيق رقم 2، تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية"، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، جمهورية

العراق، 19، ص11

³نوار عباس هادي الهنداوي – محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه مستخدمي القوائم المالية – دراسة تحليلية لأراء نخبة من مراقبي الحسابات – مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2016، المجلد رقم 13 العدد

المطلب الخامس : آليات ضبط ممارسات التدقيق البيئي

وهي الآليات المتعلقة بتحسين نوعية وجودة التدقيق البيئي سواء للمؤسسة أو الأطراف ذات الصلة، وبالتالي فإن المؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية إضافية تساهم في زياد شهرتها كمؤسسات صديقة للبيئة وعليه من بين الآليات التي تسهم في تحسين ممارسات التدقيق البيئي و القدرة التنافسية للمؤسسة نجد :

1. المحاسبة البيئية

نشأت المحاسبة البيئية وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية تلبية لاحتياجات المجتمع وقد أجمع الباحثون والمهنيون على أن أهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي هو قدرتها على إستجابتها متطلبات بيئة الأعمال وقضاياها المستحدثة وترمي الأخيرة إلى تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية المترتبة عن الأنشطة و الأنظمة و إزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)¹.

وتعرف المحاسبة البيئية بأنها ذالك النشاط الذي يعنى بقياس العيني والمالي للبيانات ذات التأثير البيئي واخراجها ضمن مخرجات محاسبة المالية أو في شكل تقارير مالية تفيد مستخدمي حيث تتم الأخيرة عبر مراحل من تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالآثر البيئي لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط وإتخاذ القرارات الإدارية كقرارات التسعير و متطلبات الجودة وغيرها من القرارات الإدارية².

وتتجلى أهمية المحاسبة البيئية في تحليل وتوسيع نطاق الفحص للاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة و هو الامر الذي يسمح بالمحاسبة من فهم التكاليف البيئية ومصدرها وكذا تأثيرها على سياسات المستقبلية والذي يمح بعقلنة وترشيد القرارات الإدارية وهوما يضمن الدقة والجودة المحاسبية في رصد البيانات المحاسبية ذات الأثر البيئي .

ولايمكن أن تؤدي المحاسبة البيئية اثرها الى من خلال الإفصاح البيئي للمبيعات الاجمالية ذات الأثر البيئي وكذا التقارير عن النفقات البيئية و مدى تطبيق المؤسسة للقوانين والتشريعات الفعال وهوما يرسم الخطوط العريضة لمسؤولية الإجتماعية للمؤسسة في كل فترة زمنية،

و يضيف مقياس المحاسبة البيئية مجموعة من التحسينات على ممارسات التدقيق البيئي تتجلى من خلال :

¹ ابن عزة محمد، د. عبد الرزاق بن حبيب: دور الجباية في ردع و تحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من أشكال التلوث دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2002
² غسان فلاح المطارنة ، د. سليمان البشتاوي " التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة" -مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 30 العدد01- ص 401

- تحسين القرارات المتعلقة بالأنشطة البيئية من خلال التثبت و عقلنة استخدام الموارد مما يحسن الأداء البيئي؛
- استخدام البيانات لأغراض عديدة مثل التسعير و الإستثمار و التسويق مما يدر بأرباح على خزينة المؤسسة تمكنها من تغطية تكاليف البيئية؛
- عمل توفيق بيئي بين رغبات العملاء من خلال توفير منتجات خضراء، ممرا يسراهم فري تحسين سمعة المؤسسة و الذي هو من مميزات التدقيق البيئي ؛
- تعزيز الإفصاح البيئي و الذي هو من ركائز التي يقوم عليها تقييم الأداء البيئي للمؤسسة والتدقيق البيئي و الذي بدوره يعكس مدى اهتمام المؤسسة بالبعد البيئي و الإجتماعي في سياساتها التنموية.

2. آلية تنمية المستدامة

تعتبر التنمية المستدامة من المفاهيم الحديثة الظهور لانها قديمة المعالم حيث يعد تنامي الوعي البيئي بالتأثيرات والمتغيرات البيئية من سنة 1968 من خلال انشاء نادي روما الذي يعنى بالتطورات العلمية في الدول النامية، وتعتبر الاخيرة أداة تتسم بالعقلانية في استخدام الموارد في الأنشطة الاقتصادية¹.

ومن أجل تحقيق النمو والحماية البيئية وقد اقر الباحثون على أنه التنمية المستدامة هي الحل الوحيد الذي يمح بالحصول علة حياة سليمة من المخاطر البيئية.

وقد عرفت في الأدبيات النظرية بأنه النمط الاقتصادي الذي الذي يأخذ بعين الاعتبار حاجات المجتمع الرهنة دون المساس بحقوق الاجيال المستقبلية وتشمل مجموعة من الابعاد التي تتكامل فيما بينها مشكلة سلسلة التنمية المستامة وهي البعد البيئي، البعد الإجتماعي، البعد الإقتصادي، البعد المالي، البعد الثقافي، البعد التكنولوجي، البعد السياسي وإن تفعيل هذه الركائز يساهم في الرفع من نسبة تدوير المنتجات ونفاذية الموارد وتحقيق المثالية في النشاط المؤسسي مما يفضي الى الابتكار البيئي.

ويؤدي الإهتمام وتطبيق آلية التنمية المستدامة إلى مجموعة من التحسينات على ممارسات التدقيق البيئي من بينها:

- يسهم في الحفاظ على قيمة المنتجات والموارد البيئية وهو الامر الذي يعزز فروض التدقيق البيئي؛

¹ عبد الرحمان العايب والشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة الجزائر- الملتقى الدولي حول مستوى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنظمة الإدارة البيئية المطابقة لمواصفة الإيزو 14001 ومدى استفادتها من الدعم المؤسسي والمالي والفني الذي تضعه الدولة تحت تصرفها، جامعة سطيف، 29-30 أكتوبر، 2001، ص84

- التوازن البيئي والمجتمعي من خلال توزيع التنمية على مجموع المساحة المتاحة بيئياً مما يسمح بتحقيق عدالة إجتماعية وهو ما يزيد آلية التدقيق البيئي مثالياً؛
- رفع الاهتمام النسبي بالبعد البيئي في الاوساط الفردية والجماعية مما يسمح بالتفاعل الايجابي مع المتاح البيئي وهو من اهداف التدقيق البيئي؛
- السماح بتوفيق الممارسات البيئية مع المؤسسات الرائدة في المجال مما يخلق تنافسية بيئية تساعد في اعمال إجراءات التدقيق البيئي بكل سهولة.

3. آلية بطاقة الأداء المتوازن

تعرف بطاقة قياس الأداء المتوازن بأنها : أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهيم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهدافا محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر أنه توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة و التي يجب أن تأخذ الإعتبارات التالية¹ :

- **الجانب المالي:** يتضمن مؤشرات تقيس ربحية المنظمة
 - **جانب العملاء :** يهتم بتحديد العمال وقطاعات السوق، ثم يتم تحديد مؤشرات الأداء لهذا الجانب والتي يمكن أن تتضمن: خدمة العملاء ، خدمة عملاء جدد، حصة المنظمة من السوق.
 - **العمليات الداخلية:** يحدد المديرين التنفيذيين العمليات الداخلية المطلوب إجادتها والتي تمكن من الوصول للأهداف المقدمة ، إرضاء حملة الأسهم. ويهتم القياس المتوازن لأداء بتنمية العمليات الجديد والأنشطة الإبتكارية لخدمة وإرضاء العملاء².
 - **النمو والتعلم :** إن مقابلة الهدف بعيد المدى والمنافسة العالمية تقتضي تطوير الأداء والمهارات بصور دائمة ويأتي النمو والتطوير في : الأفراد ، النظم، الإجراءات . توفر هذه الأداة الاقتصادية إطارا لإدارة بيئية آمنة لمرافق المؤسسة والمخلفات مع منح المشغلين المرونة فيما يتعلق بأفضل السبل لتحقيق هذا الهدف.
- يرى الباحثين يتوجب تكييف و دمج الأبعد البيئية في المحاور الأربع للأداة بالإضافة إلى زيادة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية و الإجتماعية في الحسبان وتكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي و الإجتماعي.

¹ صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2012، ص24.

² عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، "بطاقة الأداء المتوازن" المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي" المكتبة العصرية، مصر، 2009، ص56-57.

4. آلية البصمة البيئية

عرف ويليام روس البصمة البيئية بأنها المساحة من الأرض المنتجة والنظم الإيكولوجية المائية اللازمة لإنتاج المواد المستهلكة و إستيعاب النفايات التي ينتجها مجتمع محدد عند مستوى معين من الحياة على كوكب الأرض.

أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE فتعرفها بأنها تقدير للمساحة المنتجة بيئياً واللازمة لتلبية إحتياجات دولة معينة بحجم معلوم.

وتعرف كذلك بأنها قدرة النظام الحيوي على إنتاج مواد بيولوجية نافعة وإستيعاب النفايات الناتجة عن الأنشطة البشرية في الوقت الراهن للتقليل من تراكم النفايات مما يساهم في خلق فرص عمل وتحقيق التنمية المستدامة.

وتعمل البصمة البيئية كأداة حسابية من خلال قدرتها على قياس تأثير الإنسان على البيئة ضمن أي نطاق معين بحيث يمكن حساب البصمات لأفراد والشركات والمدن والدول ويمكن مقارنة هذه النتائج عبر هذه المقاييس لكي تصبح مقارنات مفيدة.

تستخدم البصمة البيئية كأداة مساعدة في التخطيط المحلي و التنمية المستدامة وتهدف إلى مايلي¹:

- 1- إحداث مقارنة بين المدن من خلال المقارنة بين الخدمات الإيكولوجية المقدمة مع مستوى الطلب للتخفيف من حدة النفايات؛
- 2- غرس المواطنة البيئية وتشجيع صانعي القرار وعامة الناس على إدخال الأبعاد البيئية في ممارسته اليومية؛
- 3- تحقيق إقتصاد تنافسي قابل للإستمرار وبيئة سليمة مستدامة لمدة طويلة؛
- 4- السعي إلى المحافظة على الموارد البيئية المتاحة وصرفها وفق متطلبات التنمية المستدامة والنظم الإيكولوجية.

- قياس البصمة البيئية

يتم قياس البصمة البيئية عند عملية الاستهلاك مثلاً ينتج عن قيام محطات الطاقة بتوليد الكهرباء لمنازلنا انبعاث غاز ثاني أكسيد الكربون في الهواء، ما يؤثر في البصمة الكربونية الخاصة بدولتنا وعندما تصل تلك الطاقة لمنازلنا لنستهلكها لمشاهدة التلفاز أو إستخدام التكييف

¹ محمد زرقون واخرون، أمال رحمان ، البصمة البيئية للطاقة: دراسة نظرية للمفهوم، مجلة أبعاد إقتصادية، جامعة محمد

بوقرة بومرداس، العدد1، المجلد 4، 2014، ص 209-210،

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/279/4/1/5875>

أو مصابيح الإضاءة، تغدو جزءاً من بصمتنا البيئية الفردية وتصبح بذلك مسؤوليتنا الشخصية، بينما تقتصر مسؤولية محطة الطاقة على الطاقة التي تستهلكها في موقعها¹.

والغاية من حساب البصمة البيئية هي توفير كشف حساب بيئي للمنطقة البيئية وتقييم خدماتها الأيكولوجية المقدمّة من أجل توفير الموارد وإستيعاب النفايات، ومن أبرز ما توصلت إليه دراسة المنتدى أن متوسط البصمة البيئية للفرد في البلدان العربية ارتفع بنسبة 78 في المئة بين عامي 1961 و2011، فيما ازداد عدد السكان عن 256 في المئة، ما يعني أن البصمة البيئية الإقليمية الشاملة زادت أكثر من 500 في المئة.

5. آلية الأمن الصحي

عرفته المدرسة الوطنية للصحة للعمومية الفرنسية الأمن الصحي على أنه مجموعة الشروط التقنية، التنظيمية، الإقتصادية، اللازمة التي تتمح الأفراد السلامة والثقة التي نرغبونها إتجاه المخاطر الصحية².

- يعني به أيضا إرتفاع مستوى الكفاية العقلية والبدنية للإنسان والتي تتعكس أثارها على قدرته على التعامل مع ما يحيط به من متغيرات متباينة وأيضاً على العمل والإنتاج³.

وكمفهوم اجراءي يعد الأمن الصحي نظاماً متكاملًا يعنى بالصحة النفسية والجسمية للفرد من خلال الجهود التي تبذلها المؤسسة في تحسين ظروف العمل بما يتوافق مع مستجدات بيئتها وكذلك الحكومة بما توفره من مرافقة ودعم وتوفير للرعاية الصحية لمواطنيها لتحسين أوضاعهم المعيشي.

بحيث أنه لا يمكن الحديث عن بناء إستراتيجية للأمن الصحي بدون مراعات البعد البيئي ومن هذه المنطلق أدركت الأنظمة الاقتصادية ضرورة ادراج البعد البيئي في توجهاتها التنموية حيث أنه الاهتمام به من خلال المحافظة على الأنظمة والموارد البيئية يعزز من السلامة البيئية والتي تنعكس إيجاباً على المواطنة البيئية ويتم ذلك من خلال⁴:

- توفير نظام مرافقة من خلال دعم وتوفير السلامة والصحة المهنية في النظام العام للمؤسسة؛
- إدراج البعد الصحي في المخططات والتوجهات التنموية للمؤسسات؛
- أمثلة الإفصاح المحاسبية وتعزيز مسؤولية الصحية للمؤسسة.

¹ العبيدي مهاوات (2015)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية للتحسين في الأداء

البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، جامعة محمد خيضر، ص80-82

² عبد الحميد ليلي. (2013). المراجعة البيئية دراسة تحليلية للإتفاقيات البيئية الدولية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ص: 35

³ الزوكة محمد خميس. (2012). البيئة ومحاور تدهورها على صحة الإنسان. مصر: دار المعرفة الجامعية، ص: 475

⁴ طيب أحمد (2020). الأمن الصحي في الظروف الاستثنائية بين تكريس الحق وصناعة الوعي. دفاتر البحوث العلمية، ص: 64-

المطلب السادس: المنهجية العملية لإجراء التدقيق البيئي**الفرع الأول : مراحل القيام بالتدقيق البيئي**

يعتمد وضع خطة لإجراء عملية التدقيق البيئي على عدة عوامل، منها قطاع النشاط المستهدف، الإحتياجات الخاصة بكل مؤسسة، نوع التدقيق المراد القيام بها... الخ، في المقابل يتطلب القيام بعملية التدقيق إعتقاد على أسلوب عمل منهجي يتضمن العديد من الإجراءات المتتالية ضمن نسق معين.

تنقسم الإجراءات والعمليات التي تدخل في إطار التدقيق البيئي إلى ثلاثة مراحل رئيسية :

1-المرحلة الأولى: العمليات التي تسبق البدء في عملية التدقيق

يتضمن التدقيق البيئي مجموعة من الإجراءات التحضيرية أهمها:

- وضع الأهداف ونطاق ومجالات التدقيق البيئي المزمع فحصها؛
- رصد الموارد والترتيبات اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛
- مراجعة المعلومات العامة المتعلقة بالمؤسسة¹.

في البدء يقوم المدقق البيئي وإدارة المؤسسة بالإتفاق على أهداف عملية التدقيق وتوثيقها بدقة، كما يقوم الطرفان بتحديد والتفاهم قيود والوسائل المساعدة في هذه العملية لضمان عدم تعرض المراجع لقيود غير منطقية.

وبعد تفاهم الطرفين يحدد المدقق المجهودات والموارد اللازمة من أجل القيام بعملية التدقيق، كعدد التدقيق والمساعدين الواجب تجنيدهم لهذه المهمة كذلك وحتى يتسنى للمراجع إعداد خطة عمل مناسبة لعملية التدقيق، فإنه يتوجب عليه جمع وفحص المعلومات العامة المتعلقة بالمؤسسة والتي قد تصدر عن هذه المؤسسة أو عن أي مصدر آخر (مثل السياسات والبرامج البيئية المعتمدة من طرف المؤسسة والتشريعات والقوانين البيئية التي يتوجب عليها الإلتزام).

تلعب الإجراءات التحضيرية الخاصة بالمرحلة الأولى للتدقيق البيئية دورا مهما يتمثل في تقليص المدة الزمنية التي تجرى خلالها هذه العملية، والسماح للمراجع بالعمل في ظروف مواتية خلال المرحلة الثانية من هذه العملية².

- المرحلة الثانية: العمليات التي تتم أثناء التدقيق البيئي

عادة ما تشتمل إجراءات التدقيق الخاصة بهذه المرحلة على أربعة خطوات أساسية :

¹كمال حمد منصور و جودي محمد رمزي، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، سطيف، 2008، ص 11

²السقا أمحد السقا و مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطبعة غياشي، مصر، 2018، ص 312

2-1- الجلسة الافتتاحية : تجمع هذه الجلسة بين المراجع وممثلي إدارة الموقع الذي يخضع للمراجعة وذلك بهدف¹:

- ربط قناة إتصال رسمية بين الطرفين (المدقق بيئي والمؤسسة)؛
- فحص أهداف ونطاق المراجعة والخطة المتبعة وتصحيح مسارها؛
- التوضيح كل الأساليب والإجراءات المستخدمة في عملية التدقيق البيئي؛
- التحقق وطمئنة و من جاهزية الموارد اللازمة للقيام بالعملية؛
- تأكيد تاريخ وساعة إنعقاد الجلسة الختامية (نهاية العملية).

2-2. جمع البيانات وأدلة الإثبات : يقوم المراجع أثناء تنفيذ التدقيق بجمع البيانات والمعطيات من أجل التحقق من النقاط التالية:

- هل هناك إلتزام بالتشريعات والقوانين والمعايير البيئية من قبل المؤسسة؛
- وجود تخطيط بيئي داخل المؤسسة للوصول إلى تحقيق الإلتزام بالتشريعات والقوانين والمعايير البيئية المفروضة عليها؛
- وجود نظام رقابي فعال يبين مدى التزام المؤسسة بتطبيق التشريعات والقوانين والتقنيات والأدوات من أجل الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة والتي نوجزها في ما يلي :

- المقابلة المباشرة مع موظفي ومستخدمي المؤسسة؛
- الملاحظات الشخصية و الإستقصاءات؛
- فحص السجلات والدفاتر والوثائق؛
- التأكيدات والمصادقات الخارجية من أطراف ذات صلة بالمؤسسة.

2-3- تقييم المعطيات والبيانات : يعمل المراجعون بناء على معارفهم ومهاراتهم على دراسة وتقييم المعطيات والبيانات التي تم جمعها، حيث تتم هذه العملية وفقا لأهداف المراجعة وكذلك المعايير المحددة مسبقا في خطة التدقيق يسعى هذا الإجراء إلى تحقيق ما يلي:

- دراسة إحتمال عدم وجود إلتزام من قبل المؤسسة بالتشريعات والقوانين والمعايير البيئية و تقييم الآثار المترتبة على ذلك؛

- وضع تقديرات وتنبؤات للمشاكل البيئية التي قد تتعرض لها المؤسسة في المستقبل؛
- تطوير الأساليب التي تتبعها المؤسسة في سبيل الإلتزام بالتشريعات والقوانين والمعايير البيئية؛
- وضع توصيات ومقترحات تهدف لإحتواء وتفايدي تكرار مشكلات ناتجة عن عدم التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين والمعايير البيئية².

¹كمال حمد منصورى و جودى محمد رمزى، مرجع سبق ذكره، ص 11

²كمال حمد منصورى و جودى محمد رمزى، مرجع سبق ذكره، ص 13-14

2-4- الاجتماع الختامي : بعد الإنتهاء من جمع وتقييم المعطيات والبيانات وقبل القيام بتحرير التقرير النهائي ، تعقد جلسة عمل ختامية تجمع بين المراجع والإدارة والمسؤولين عن العمليات التي خضعت للمراجعة.

3- المرحلة الثالثة: العمليات التي تلي الإنتهاء من عملية التدقيق

في ختام التدقيق البيئي تبقى عمليتان أساسيتان يتوجب القيام بهما:

- كتابة التقرير النهائي لعملية التدقيق؛

- إعداد برنامج إجراءات تصحيحية(تغذية عكسية).

3-1- كتابة التقرير النهائي: يجب أن يوضح التقرير النهائي للتدقيق النقاط التالية:

- أهداف التدقيق؛

- نطاق عملية المراجعة والإجراءات والمعايير المستعملة في عملية المراجعة؛

- النتائج التي تم التوصل إليها.

ينبغي أن تعطي المعلومات المحتواة في هذا التقرير نظرة واضحة عن التوقعات المنتظرة

والنتائج المحصلة من عملية المراجعة، و في هذا الإطار يجب إيلاء إهتمام خاص للأثار

المرتتبة عن المشاكل البيئية للمؤسسة التي خضعت للمراجعة و يحتوي هذا التقرير كذلك على

المقترحات والتوصيات التي توصل إليها المراجعون، والتي تعد بمثابة إجراءات تصحيحية

للمشاكل البيئية الموجودة وإجراءات وقائية تمكن من تفادي تكرار هذه المشاكل مستقبلا.

3-2- إعداد برنامج الإجراءات التصحيحية : يقوم موظفو المؤسسة المعنيون بالمجالات

التي خضعت لعملية المراجعة وبمساعدة من المراجعين البيئيين أو أي خبير آخر بوضع خطة

عمل مناسبة تأخذ بعين الاعتبار إستنتاجات عملية المراجعة.

الفرع لثاني : المنهجية العملية للتدقيق البيئي

لإتمام عملية التدقيق تتبع المؤسسة منهج معين لتدقيق أثر العوامل البيئية على القوائم

المالية، ولتنفيذها تتبع ما يلي:

أولا : إستراتيجية التدقيق البيئي

ثانيا: إجراءات التدقيق البيئي

من بين إجراءات التدقيق البيئي الذي يؤديه المدقق والمرتبطة بالأمور البيئية ما يلي:

1.الفحص المستندي العام :

هو الدراسة للمحاضر وإجتماعات مجلس الإدارة والجهات التي تكون مسؤولة عن

الأمور البيئية، والنشاط المؤسسي و الأمور البيئية القائمة والمستقبلية وكذا التقارير الصادرة

من خبراء البيئة و المدقق البيئي الداخلي و التدقيق الداخلي و كذلك التقارير التدقيق البيئي

الخارجي بصفة عامة.

2. استخدام عمل الخبراء البيئيين :

إذا هدف المدقق إلى استخدام نتائج عمل الخبير البيئي كجزء من عملية التدقيق فإنه يتعين عليه دراسة مدى كفاية العمل المؤدى عن طريق الخبراء البيئيين لأغراض عملية التدقيق، ومدى الكفاية الفنية والموضوعية للخبير البيئي. بالإضافة إلى الحصول على دليل إثبات كاف وملائم بأن عمل الخبير كان كافياً لأغراض تدقيق القوائم المالية وتقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات التدقيق¹.

3. استخدام نتائج عمل التدقيق البيئي :

عندما يقوم مدقق القوائم المالية للمؤسسة بدراسة استخدام نتائج عمليات التدقيق البيئي كدليل إثبات تدقيق ملائم، يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية التدقيق تفي بإرشادات التقييم المتضمنة في المعيار الدولي رقم 610 بعنوان مراعاة عمل التدقيق الداخلي، وتتمثل أبرز الإرشادات التي يتم مراعاتها:

- دراسة أثر نتائج عملية التدقيق البيئي على القوائم المالية؛
- تقييم الكفاية المهنية والمهارة الخاصة لفريق التدقيق البيئي؛
- الحصول على دليل إثبات تدقيق كاف وملائم بأن نطاق عملية التدقيق البيئي يتضمن ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية التدقيق البيئي كان كافياً لأغراض تدقيق القوائم المالية؛
- تقييم العناية المهنية الواجبة التي تم ممارستها عن طريق الفريق عند أداء التدقيق البيئي.

4. استخدام عمل التدقيق البيئي :

إذا ما كان لدى المؤسسة قسم لأداء وظيفة التدقيق الداخلي فإن المدقق يدرس ما إذا كان المدققين الداخليين يهتمون بالجوانب البيئية لأعمال المؤسسة كجزء من أنشطة التدقيق الداخلي².

¹ أمين السيد أحمد لطفى، مراجعات مختلفة الأغراض ، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص235

² منى السيد أحمد لطفى، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد ، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 54

المبحث الثاني: الأدبيات النظرية للأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية

ومن خلال هذا الجزء من الدراسة نهدف إلى تطرق للأدبيات النظرية حول الأداء المالي وكذلك أساليب تقييمه بالمؤسسة الإقتصادية من خلال التعرف على مفاهيمه و أهم المؤشرات التي يتم قياسه بها بالمؤسسات الإقتصادية لمعرفة أدائها.

المطلب الأول: تطور الأهمية النسبية للأداء المالي بالمؤسسات الإقتصادية تاريخيا

الفرع الأول: التطور التاريخي للأداء المالي

لقد بزغت بوادر الأداء المالي من خلال أنموذج التحليل المالي الذي يعد من مداخل الإدارة المالية في نهاية القرن 19، حيث أشارت له المؤسسات المصرفية من خلال النسب المالية التي توضح مدى الملائمة المالية أي مقدرة المؤسسة على أداء مسلتزماتها تجاه دائئها. وأفرزت مخرجات التطور الصناعي عدم الكفاية وملائمة معطيات التسيير المالي مما أسهم في ظهور بعض الدراسات التي تصنف المؤسسات بحسب الهيكله المالية مما يتيح للقارئ المالي إعمال المقارنة بينها¹.

وشهد المؤسسات أزمة خلال (1929-1933) متمثلة في الفشل المالي الذي عرفته العديد من مشروعات المؤسسات الإقتصادية والمالية بحيث أصبحت المؤسسات مجبرة على إعادة تنظيمها من أجل حمايتها من الفشل المالي، و كان لهذه الأخيرة الأثر المعبر في تطوير تقنيات التسيير وخاصة للتحليل المالي.

وكانت المراحل التي مر بها الأداء المالي خلال القرن 20 و بعد نهاية الحرب العالمية الثانية سببا في تطور تطور تقنيات الأداء المالي ففي فرنسا ظهر المصرفيون إهتمامهم بتحديد خطر إستغلال أموالهم بصفة أكثر دقة، وفي الستينيات من نفس القرن زاد الإهتمام على نوعية وسائل التمويل اللازمة و في أواخر الستينيات (1967) أنشأت لجنة عمليات البورصات في فرنسا التي كانت تهدف إلى تأمين الإختبار الجيد و تأمين نوعية.

وتتبلور الأسباب التي دعت إلى نشأة الأداء المالي في ما يلي :

1-التدخل الحكومي في عرض البيانات بالقوائم المالية: حيث تم إصدار

تشريعات خاصة تلزم بتدقيق حسابات المؤسسات بواسطة مدقق خارجي لكي تضمن حماية المستثمرين وعدم تبديد أموالهم، كما نصت كذاكم على كيفية عرض

¹ منير شاكر محمد، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،

البيانات بالقوائم المالية مع ضمان توضيح الصورة للمساهمين عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها مما يساعد في تحليل تلك القوائم المالية¹.

2- **الأسواق المالية:** يعد معامل الخطر في الأسواق المالي وحفاظا على أموال المستثمرين في الأوراق المالية و الذين يوظفون أموالهم فهم الأكثر الذين يحققون الأرباح نتيجة إستثمارهم في الصفقات المالية.

3- **الثورة الصناعية :** حيث مع بزوغ فجر الثورة الصناعية والذي دافع لزيادة الحاجة لرفع المالي من خلال الإحتياجات لرأس المال الضخم لإنشاء المصانع و تجهيزها وتمويل العملية الإنتاجية سعيا وراء الأرباح و وفرة الإنتاج الكبير وبذلك تطور حجم المشروع الاقتصادي من مؤسسات فردية صغيرة إلى شركة مساهمة كبيرة تجمع مدخرات مساهمين لإستثمارها على نطاق واسع².

4- **الائتمان:** يعد منح الإئتمان سببا قد دفع المراكز المالية بالمصارف التجارية إلى ضرورة تقييم سلامة المركز المالي و النقدي للمؤسسات الطالبة للإئتمان ولذلك قد أظهرت الحاجة إلى تحليل القوائم المالية و نشاطات مؤسسات و على ضوء نتائجها تمنح المصارف القروض والتسهيلات الإئتمانية المختلفة أو ترفض منحها لنوع من المؤسسات.

الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء المالي يتوجب علينا معرفة مجموعة من النقاط المنبثقة عنه من مجالاته ومفهوم الأداء و تقويم الاداء والتي يجب الإشارة إليها لكيلا تتداخل المفاهيم والمعارف فيما بينها، فالأداء المالي مرتبط بمجالات أو نطاق عملي.

فالأداء كمفهوم واسع يشمل على ثلاثة مجالات أضيقها الأداء المالي والذي يتم إستعماله بكثرة نتيجة الثبات في مؤشراتته وسهولة قياسه، ومن ثم يأتي مجال الأداء المالي والتشغيلي فهو مفهوم موسع عن الأداء المالي حيث يضيف مؤشرات أخرى مثل طبيعة المنتج، حصة السوق، والمفهوم الواسع للأداء هو الذي يصطلح عليه الميدان الفاعلية التنظيمية فهو يقيس الفاعلية التنظيمية لمؤشرات المؤسسة مع بيئتها الخارجية لقياس سبل الفاعلية من عدمها.

¹ دادن نبذ أني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلت الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2006، ص 33

² Bourguignon, **Peut-on de finir la performance**, Revue française de comptabilité, N° 269, 1995,P: 61

1. مفهوم الأداء

يعتبر مفهوم الأداء من المفاهيم التي لم تلقى إجماعاً من قبل الباحثين في توصيفها حيث وكنظيرتها من التعاريف الموسعة تة شمل عدة ميادين و يترجمه مؤشرات ومعايير ومقاييس، حيث هو يعتر السمعة للمؤسسة والتي تسعى إلى تحسينها مهما كانت طبيعتها¹.

و من بين أهم ما ورد في الأدبيات النظرية كمفهوم للأداء:

- مستوى تحقيق الأهداف

ونجد هذا التوصيف قاصر حيث لا يمكن الحكم عن المؤسسة من خلال أهدافها فقط بل هناك عوامل أخرى تتحكم في تقويم الأداء.

- ربط النتائج بالموارد المستخدمة

أهمل هذا المفهوم نسبة إنجاز الأهداف و هو آلية لقياس مدى عقلنة ورشادة السلوك المؤسسي

- هو نموذج شامل يتحقق من تفاعل أربعة أقطاب وهي الزبون والسياسات الخارجية المسيرين والقرارات الإدارية، العمال و الأنظمة المؤسسية، الدولة من خلال مراقبتها ودعمها للمؤسسات.

من خلال ما سبق يمكن طرح تعريف شامل للأداء²:

هو عملية التنظيمية مكثفة ومنسقة يتم فيها إشراك مختلف العوامل داخل المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من خلال عقلنة إستخدام المتاح من الموارد.

2. مفهوم الأداء المالي

يعد مفهوم الأداء المالي الأكثر إستخداماً كما أسلفنا الذكر آنفاً لإستاده على المؤشرات المالية في إنجاز الاهداف الإقتصادية للمؤسسة، وهناك إجماع للباحثين أن مفهوم الأداء المالي يتوقف على النسب والمؤشرات والمقاييس وهو التحليل المالي و فيما يلي نسرده التعاريف المختلفة للأداء المالي:

- هو المفهوم الضيق للأداء المؤسسة حيث يهمل مختلف المؤشرات الخارجية والعمليات التشغيلية ويحفز القرارات الإستثمارية ويوجهها ؛

¹ خديجة دزابت، معطا الله مريوكة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية -دراسة حالة-، جامعة ورقلة، تخصص مالية مؤسسة، 2010، ص3

² الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009، ص

- أداة لسد الفجوات داخل المؤسسة فالمؤشرات السلبية توجي بوجود مشاكل وصعوبات نقدية أو ربحية وتعطي المؤسسة الحلول لمعالجة الخلل¹؛
 - آلية لإعطاء صورة حول الوضع المالي الحالي للمؤسسة ككل أو جانب معين منها مثل أداء المالي للمؤسسة أو أداء المالي للأسهم المؤسسة²؛
 - تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية و يتحقق ذلك بتدنية التكاليف و تعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى مدى المتوسط والطويل بغية تحقيق التراكم في الثروة و الإستقرار في مستوى الأداء³؛
- كما يعرف الأداء المالي بأنه تقييم والحكم على أنه إدارة الموارد الطبيعية و المالية و المادية المتاحة للمؤسسة تخدم رغبات أطراف مختلفة أي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة في نتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا.
- ويعرف أيضا أنه مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في إستخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية⁴.
- إن المنتبج لمفاهيم الأداء المالي يعتبر الأداء المالي من أكثر المداخل التي لقت تشعبا في مواضيعها وشمولا وهذا شأنه شأن المفاهيم في العلوم الإجتماعية حيث تتطور عبر الحقب الزمنية حيث كل نظرية و باحث ينظر له حسب الظروف و المجال الذي هو فيه، ومن بين عوامل الهوة في تعاريف الأداء المالي إختلاف في مفهوم الوظيفة المالية من قبل المدارس و الجماعات فالنقديون يعرفونها أنها كل عملية تأخذ الشكل النقدي وتطور مفهوم الوظيفة المالية من مفهوم جمع وتسيير الكتل النقدية وتسييرها إلى الإهتمام بتعظيم التدفق النقدي المنتظر للإستثمار بالبحث عن أقل التكاليف للتمويل بالإضافة إلى تطوير المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية و إقتصادية.

¹ عبد الغفار حلفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص21

² الحميدي محمد المطيري، أثر دوران العاملين على الأداء المالي، دراسة تطبيقية في قطاع المصارف الإسلامية الكويتية، رسالة ماجستير، جدا، كلية الأعمال، عمان، 2012، ص17.

³ محمود الخطيب، الأداء المالي وتأثيره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر و التوزيع، الأردن،

الطبعة الأولى، 2010، ص45

⁴ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي و تأثيره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر و التوزيع، الأردن

الطبعة الأولى، 2010، ص52

المطلب الثاني: أهداف وأهمية الأداء المالي**الفرع الأول: أهمية الأداء المالي**

يعتبر الأداء المالي كنظام معلومات للمؤسسة تستطيع من خلاله رصد المقومات الرئيسية للمؤسسة و تأثيرها على الأداء العام، كما يضيفي الأداء المالي للمعلومات الصادقة و الموثوقية وهما عنصران مهمان في مقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات¹.

ويعطي هذا الأخير مجموعة من المميزات والإضافات الى مؤسسة والتي من بينها:

- زيادة المداخل للمؤسسة من خلال توفير جو من التنافسية داخل الوسط المؤسسي من خلال المنح والمتاحات المالية التي تقدم للمصالح والعمال الذين يبذلون جهود فوق المطلوب منهم؛
- العقلانية وترشيد مورد الوقت من خلال توجيه جهود المؤسسة حول الأمور التي لها أثر على أدائها؛
- الكشف على نقاط القوة و تثمينها ونقاط الضعف والعمل على معالجتها وتقاديتها مستقبلا؛
- يعتبر تقييم الأداء المالي من مقاييس التقليدية من خلال السهولة في التقييم مما يجعل التقييم أكثر دقة وأسرع من حيث الاستنتاج؛
- إعطاء صورة عن مدى قدرة المؤسسة على الوصول الى وفورات و فوائد من أنشطتها من أجل مكافئة عوامل الإنتاج التي اسهت في الناتج المؤسسي؛
- يؤدي الاداء المالي إلى الكشف عن عناصر ذات الكفاءة و تحديد العناصر ذات الاحتياج من أجل النهوض بأدائها²؛
- خدمة أصحاب المصالح من خلال التقارير المالية حول الأداء المالي من أجل اتخاذ قرارات رشيدة وموائمة؛

الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي

إن التطرق لأهداف الأداء المالي بالنسبة للمؤسسة في عملية تقييم أدائها أمر ضروري، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من تفحصها للأداء المالي فيما يلي: التوازن المالي، السيولة واليسر المالي، المردودية.

¹ محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 44

² مجيد مكرفي، تقويم الاداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر و الوزيع، الطبعة الاولى، ص2007.

3. السيولة و اليسر المالي

تعرف السيولة ما لدى المؤسسة من الكتلة النقدية في خزينتها و ما مدى قدرت الأخيرة على تغطية و مواجهة التزاماته القصيرة، وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بمصالح ذات الصلة بالمؤسسة والتي هي :

- **المؤسسة:** حيث يعتبر عدم توفر السيولة عائق امام تطور الأخيرة ورفع ادائها المالي من خلال عدم القدرة على استغلال الفرص و تحجيم التكاليف المالية؛
- **اصحاب الحقوق:** إن تأخر السيولة و سلبية الذمم المالية تؤرق كاهل اصحاب الحقوق مما ينجر عنها ركود في الدورة المالية مثل سداد الفوائد، اجور عمال... الخ؛

- **عملاء المؤسسة:** قد تخلق نقص السيولة مشكلة في تسديد أجور العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر إلى العسر مما قد ينجر عنه نقص الثقة و الإستقالة من العمل. مما سبق يظهر أن اليسر والعسر المالي يساهم في تحسين الأداء والسيولة و تكن أهداف الأداء المالي من خلال اليسر والعسر المالي ينفي النقاط التالية¹:

- تأمين تغطية إحتياجات الاستثمارات بأموال دائمة دون الحاجة إلى مخصصات مالية أخرى؛
- تخفيض نسبة الإستدانة مالية من خلال تصفية جزء من الديون في الأجل القصير وتدعيم اليسر المال.

4. التوازن المالي

يعد التوازن المالي هدفا رئيسيا للأداء المالي والذي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به و عبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين إستخدامات الأموال ومصادرهما².

5. المردودية

المردودية هي مفهوم يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة، و الوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الرأس المالي الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية

¹ Josette Peyrard, **Analyse financière**. librairie Vuibert, 8e ed, Paris, 1999.P.201

²السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال. دار المريخ للنشر، الرياض، 2000

والرأس المال المالي ومن خلال المردودية نقيس مدى قدرة المؤسسة على تحقيق نتائجها بأقل التكاليف¹

أهداف أخرى²

- معرفة المركز المالي للمؤسسة والذي يوضح إمكانية الإدارة في إتخاذ بعضا لإجراءات لتحقيق الأهداف المرجوة، زيادة عن ذلك فإذا كان هذا الهدف يبين الموقف المالي للمؤسسة، فإنه يكشف أو يوحي بوجود مشكلة في أسلوب العمل لابد من تصحيحها؛
- السماح بمعرفة وضعية المؤسسة من حيث السيولة وكفاءة استخدام رأسمال العامل وملائمة هيكل التمويل وقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح كافية؛
- معرفة كدى قادرة على تغطية فوائد الأموال المقترضة، وكفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الثابتة و المتداولة³؛
- قدرة المؤسسة على تحقيق فائض مالي يسمح لها بالتمويل ذاتيا لإنجاز بعض المشاريع؛
- تحديد مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها وأصولها المالية، وذلك تخصيصا لمورد المناسب في الإستخدام⁴

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الاداء المالي

تجزء العوامل المؤثرة في الأداء المالي الى قسمين وهما⁵:

1-الداخلية المؤثرة على الأداء المالي

- **التكنولوجيا** : وتلك الطرق والمناهج والأساليب والمهارات الحديثة التي تسهم في تحقيق الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج، الهندسة الإنتاجية ..الخ؛
- **حجم المؤسسة** : وهو كبير أو صغر حجم المؤسسة و تأثيرها على الأداء المالي بشكل سلبي فالحجم يشكل عائقا للأداء المالي في حالات معينة؛
- **المناخ التنظيمي** ويقصد به الإستقرار الداخلي ومدى فهم العاملين للأهداف وعلاقتها بالأداء العام والمالي للمؤسسة وقيمتها ومدى تأثير أداءاتهم عليه؛

¹ Alain Capiez, **élément de gestion Financière**. Masson ، 4 ed, Paris, 1994, p.12

² محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 4

³ نجلاء نوبلي، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015، ص ص153-154

⁴ محمد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في إتخاذ القرارات الإستثمارية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الأقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2010، ص ص 19-20

⁵ محمد محمود أحمد الخطيب ، أثر الأداء المالي على عوائد أسهم الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية إدارة المال و الأعمال، عمان، الأردن، غيرمنشورة، ص40

- **هيكل التنظيمي** وهو هرم المؤسسة الذي يحدد المسؤوليات والمصالح ومدى علاقات بعضها ببعض، فيؤثر الأخير في حال ما قسمت وظائف الإدارة المالية على مصالح معينة وتخصيص موارد لها.

2- العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي

تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في مايلي¹ :

- **السوق:** وهو حيز النشاط والذي يؤثر بدوره في الأداء المالي من ناحية وضعه النشاطي أو ما يصطلح عليه بالركود والانتعاش تبعاً للعرض والطلب، فكلما كان الطلب فعالاً كان التأثير إيجابياً وكل ما نقص الطلب على مؤسسة كان تأثيره سلبياً وبالتالي تراجع في الأداء المالي؛
- **المنافسة:** هي السلاح الذي له تأثير بالغ بالنسبة للأداء المالي فالمؤسسات التي لا تقدر على مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور و بالتالي الأداء المالي يسوء، وبالتالي تعتبر المنافسة الوقود المحفز لتعزيزه؛
- **الأوضاع الاقتصادية:** وهو حال الأوضاع الاقتصادية التي يعيشها الإقتصاد والتي قد تؤثر على الأداء المالي ففي حال الازمات مثلاً أزمة الإنغلاق الإقتصادي الذي قد تشهده العالم قد تؤثر بالسلب على الأداء المالي².

المطلب الرابع : مؤشرات ومعايير قياس الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية

إن الهدف من تقصي الأداء المالي للمؤسسة وتقييمه هو استنباط الإدارة نقاط القوة والضعف والفرض والتحديات التي تعوق دون وصولها لأهدافها، وعليه كان لزاماً على المؤسسات إعداد تقرير حول أدائها المالي من خلال مؤشرات ونسب ومعايير تزود الإدارة بمعلومات من أجل تحسين ذمتها المالية.

الفرع الأول: مؤشرات تقييم الأداء المالي

- قبل التطرق الى مؤشرات تقييم الاداء المالي نتعرف على مفهوم تقييم الأداء المالي والذي هو :
ويقصد بتقييم الأداء المالي تقديم حكماً ذو قيمة عن إدارة الموارد الطبيعية و المادية المتاحة لإدارة المؤسسة و حول الطريقة التي تشبع رغبات أطرفها المختلفة، ويعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً³

¹ نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015 ص ص 150-151

² حجاجي نفيسة ، أثر الإستثمار في تكنولوجيا المعلومات والإتصال على الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية والمحاسبة، كلية علوم إقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016 ص 16

³ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ لنشر ،الرياض ، 2000 ،ص 38

• ومن وجهة أخرى هو التقييم الذي تقوم به أي مؤسسة من خلال دراسة المالية لمشروعها، والتي تسبقها دراسة نظرية أو فنية لما تقبل البيئة للمشروع، ويعطي الخير إحتياجات والنفقات وامكانية تغطيتها¹.

وبعد التطلع على مفهوم تقييم الأداء المالي والهدف المتوخى منه، كان ولا بد من تطرق إلى مؤشرات والأدوات والمعايير التي يتم تقييمه من خلالها و التي هي كالتالي:

• مؤشرات التحليل المالي

• مفهوم التحليل المالي

- التحليل المالي هو عملية إكتشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الإقتصادي والتي تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية و المالية و مصادر أخرى و ذلك لكي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المنشأة بقصد إتخاذ القرارات².

- التحليل المالي هو عبارة عن دراسة الوضعية او الحالة المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة بالإستناد على مختلف الوثائق المحاسبية والبيانات الاقتصادية و المالية المرتبطة بنشاطها و حالتها و تستعمل هذه الاخيرة في التوجهات المستقبلية للمؤسسة والحكومات وتحديد وضعية مركز المالي للمؤسسة³.

- التحليل المالي هو من المداخل التقليدية لتقييم الأداء المؤسسة الذي ينتهج من خلاله المحلل المالي طريقة البنات الكمية و تحليلها باستخدام نسب ومؤشرات تعنى بالقبول العام بغية تشخيص الهيكل المالي للمؤسسة ومدى نجاعت الإدارة للمالية للمؤسسة.

1. أهداف التحليل المالي

يهدف التحليل المالي إلى الوصول إلى جملة من الأهداف من أبرزها:

تحديد الوضعية المالية للمؤسسة و تحليل مركزها المالي؛

✓ تحديد إتجاهات المستقبلية للمؤسسة و طريقة أدائها وسياساتها المالية؛

✓ معرفة مدى قيمة و مردودية النشاط الإستثماري للمؤسسة⁴؛

¹ أديب براهيم وآخرون، مجلة جامعة تشرريف لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية ،

المجلد 2 ، 29 العدد، 2007 ، ص83

² محمد مطر ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني ، ط 9، دار وائل للنشر ، عمان ، 2009 ص1

³ مبارك لسوس ، التسيير المالي ، ديوان المطبوعات المدرسية ، الجزائر ، 2009 ، ص9

⁴ محمد الصيرفي ، التحليل المالي من وجهة نظر محاسبية إدارية، ط 9 ، دار الفجر للنشر و التوزيع

القاهرة ، مصر 2015 ص9

- ✓ المساهمة في اختيار البدائل الاقتصادية التي تكلف اقل وتدر ارباح كبيرة؛
- ✓ تحديد الذمة المالية للمؤسسة ومدى إستقلاليتها عن الغير أو قدرتها على سداد ديونها في مدى قصير؛
- ✓ التنبؤ بالنجاح أو الفشل المالي، و تحليل السيولة و العسر المالي، تحليل تقلص الربحية.

2. مصادر البيانات في التحليل المالي

(1) الميزانية المحاسبية الفصل (أنظر الملاحق)

تعرف الميزانية المحاسبية حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 بأنها وثيقة ملخصة تعكس وضعية المؤسسة في وقت معين ، وكذا تظهر الوضع المالي للشركة و بيان أصولها و هيكل مواردها¹. كما تعرف الميزانية على أنها صورة للمؤسسة في تاريخ محدد وهذا من خلال تسليطها الضوء على كل ما تمتلك الشركة من أصول وكلما تحتاجه من الخصوم. وتبرز الميزانية صورة لوضعية ممتلكات المؤسسة من خلال عرض توضيحي مفصل لمختلف إستخدامات المؤسسة و الموارد التي سمحت بتمويلها خلال فترة زمنية.

وتتكون الميزانية المحاسبية من جانبين هما :

2.1 الأصول :

الأصول والتي هي الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصور دائمة أصول غير جارية مثل برامج الإعلام الآلي والمعدات والمباني والتي تتوقع المؤسسة عدم استهلاكها أو بيعها خلال دورة الإستغلال². أما الأصول التي تحوزها المؤسسة وتعزم على إستهلاكها أو بيعها خلال دورة إستغلالها ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فإنها تشكل أصول جارية.

2.2 الخصوم :

و تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر دائمة مؤجلة لفترات قادمة وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

1.2.2 جدول حسابات النتائج (أنظر الملاحق)

¹ الجريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، النظام المحاسبي المالي، المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008، المادة 20 ، بتصرف

² الجريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، النظام المحاسبي المالي، نفس المرجع، المادة 21

هو عبارة عن تقرير يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة و يتضمن الأعباء و النواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة حيث يكون الفرق بينهما نتيجة صافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة.

هناك نوعان من الأخير :

- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: وفقا لهذا الأسلوب يتم تبويب الأعباء وتحليلها حسب طبيعتها (مواد أولية، أجور ورواتب، الإهلاكات.....إلخ).
- جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة: وتصنف الأعباء وفق هذا الأسلوب حسب الوظيفة (تكلفة المبيعات، التكاليف الجارية، الأعباء الإرادية.....إلخ).

1 تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

1-1 رأس مال العامل (FR)

هو يعبر كذلك عن مقدار الزيادة في الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة وله حالتين السيولة أكبر من الالتزامات و هي الحالة المفضلة للمؤسسة لأنها تجعل هذه الأخيرة قادرة على مواجهة التزاماتها، والسيولة أقل من الإلتزامات وهي التي تؤثر في استقرار و مالية المؤسسة و يحسب بطريقتين¹ :

✓ من أعلى الميزانية: يمكن تعريفه بأنه الفائض من الاموال الدائمة المخصصة لتمويل الأصول الثابتة و يحسب بالطريقة التالية:

رأس مال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

$$FR = CP - AF$$

✓ من أسفل الميزانية: يعرف على انه ذلك الفائض من الاصول المتداولة بالنسبة للديون و يحسب كما يلي:

رأس مال العامل = الأصول المتداولة(الأصول الجارية) - ديون قصيرة الأجل(الخصوم الجارية)

$$FR = AC - CCT$$

¹ حططاش عبد السلام ، محاضرة بعنوان "دراسة وتحليل الميزانية من المنظور المالي(سيولة واستحقاق) الجزائر، 24-

• مال أنواع رأس المال العامل¹

- رأس العامل الخاص

هو المؤشر الذي يوجي إلى مقدرة الأموال الخاصة والمتضمنة حقوق المساهمين على تغطية الأصول الثابتة، أو مدى كفاية الأموال الخاصة دون الإحتياج إلى الجزء المتبقي من الأموال الدائمة أو إلى موارد أجنبية، وهو كذلك ينبأ عن مدى الإستقلالية المالية للمؤسسة من عدمه.

يحسب كما يلي:

✓ من أعلى الميزانية

$$\begin{aligned} \text{رأس المال العامل الخاص} &= \text{الأموال الخاصة} - \text{الأصول الثابتة} \\ \text{رأس المال العامل الخاص} &= (\text{الخصوم} - \text{مجموع الديون}) - (\text{الأصول} - \text{الأصول المتداولة}) \end{aligned}$$

✓ من أسفل الميزانية

$$\text{مجموع الديون} - \text{الأصول الجارية} = \text{رأس المال العامل الخاص}$$

- رأس المال العامل الأجنبي

وهو يمثل مجموع الديون التي بحوزة المؤسسة و التي تحصل عليها من الخارج لتمويل نشاطها والتي تعتبر كموارد مالية متاحة تغطيها المؤسسة العجز المالي في الخزينة. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل الأجنبي} = \text{مجموع الديون}$$

- رأس مال العامل الإجمالي

هو كل عناصر الأصول التي مدة دورانها تستغرق السنة أو أقل والتي تتمثل في المخزونات والقيم الجاهزة والمحقة.

$$\text{رأس المال العامل الإجمالي} = \text{مجموع الأصول الجارية}$$

$$\text{رأس المال العامل الإجمالي} = \text{الأصول} - \text{الأصول الغير الجارية}$$

1-2 إحتياجات رأس المال العامل (BFR)

¹ سعيدة بورديمة ، " محاضرات في التسيير المالي " ، جامعة 08 ماي 1945 - قالمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص24.

وهو عبارة عن السيولة التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الإستغلال وبعبارة أخرى هو حاصل الطرح بين إجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق من جهة و الإلتزامات قصيرة المدى باستثناء السلفات المصرفية من جهة ثانية.¹

يحسب كما يلي :

$$\text{إحتياج رأس المال العامل} = \text{إحتياج الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

$$\text{إحتياج رأس المال العامل} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{القيم القابلة للتحقق}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{السلفات})$$

1-3 الخزينة

تعرف خزينة المؤسسة بأنها مجموعة الأموال السائلة التي تحت تصرف المؤسسة، فهي أداة للتعبير عن توازنها المالي وسيولتها، ويمكن التعبير عليها بالعلاقة التالية²:

$$\text{الخزينة} = \text{رأس مال العامل} - \text{إحتياجات رأس مال العام}$$

$$\text{الخزينة} = \text{مجموع الأصول} - \text{الخصوم}$$

$$\text{الخزينة} = \text{قيم جاهزة} - \text{تسبيقات}$$

والخزينة المثلى هي التي تكون بها كتلة نقدية كبيرة وغير مجمد و مستغل تحقق للمؤسسة المعالجة ديونها وتعظيم أرباحها.

2- تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية

تتاح أمام المحلل المالي العديد من النسب والمعدلات لقياس الأداء المالي والتي سوف نعتمد عل جملة منها حيث تقيس كل واحدة منها جانب معين جوانب الأداء المالي للمؤسسة

1. النسب السيولة

تشير هذه النسبة إلى مدى القدرة المؤسسة على سداد مافي ذمتها المالية من إلتزامات الجارية(قصيرة الأجل) عندما يحين إستحقاقها أي وفق هذه الأخيرة يتحول جميع الأصول إلى نقدية وتستخدم في سداد التزاماتها قصيرة الاجل و وفق الصيغ الموضحة في الجدول التالي³:

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008، ص216.

² حياة نجار، محاضرات التحليل المالي للمؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحي، جيجل، 2015-2016

أ- السيولة العامة

تبين هذه النسبة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تغطية الديون القصيرة الأجل بأصولها المتداولة، كما أنها يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد الصحيح وتحسب كالآتي:

$$\text{السيولة لعامة} = \frac{\text{الاصول لمتداولة}}{\text{لديون قصيرة الأجل}}$$

ب- السيولة المختصرة

تعطي هذه النسبة وضعية المؤسسة وإمكانية التسديد للديون القصيرة الأجل، لكن يجب التأكد من المدة اللازمة لتحويل القيم القابلة للتحقيق إلى جاهزة وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{السيولة المختصرة} = \frac{\text{القيم القابلة للتحقيق والجاهزة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

ج- السيولة الفورية

تفسر النسبة إمكانية التسديد للديون القصيرة الأجل بواسطة السيولة الجاهزة و يجب أن تكون أكبر من (0,5) ، وإذا كانت النسبة أقل من (0.5) فإن خزينة المؤسسة ضغوطات مالية صعبة وذلك بالتخصيص ما إذا كانت مدة تحويل القيم القابلة للتحقيق أكبر من مدة إستحقاق الديون القصيرة تحسب كما يآلي:

$$\text{السيولة الفورية} = \frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

2- نسب المردودية

تعبر المردودية عن الإرتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها¹ ، وتعتبر هذه النسب على قدرة مسيري ومهندسي المؤسسة على الإستخدام الامثل لمواردها بكفاءة و بفعالية للحصول على الأرباح والعوائد² ، ومن أهم هذه النسب نجد ما يلي:

¹ عادل عيشي، الأداء المالي للمؤسسة (قياس وتقييم)- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ،مذكرة نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص165.

² إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، الإدارة المالية، الطبعة 1، دار وائل للنشر الاردن، 2006، ص 267.

أ- المردودية الإقتصادية

تسمح هذه النسبة بلحظ المردودية الإقتصادية لرؤوس الأموال المستخدمة من طرف المؤسسة وتحسب وفق العلاقة التالية ؛

$$\text{المردودية الإقتصادية} = \frac{\text{الإستثمارات الثابتة}}{\text{نتيجة الإستغلال}} \times 100$$

ب- المردودية المالية

تعنى هذه النسبة بمدى بمردودية الأموال الخاصة وإسهامها في تحقيق النتيجة وكل كانت النسبة كبيرة كان التسيير أفضل من طرف المؤسسة لمواردها الحالية، وتكون العلاقة كالتالي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{الاموال الخاصة}}{100} \times \text{النتيجة الصافية}$$

ج- المردودية التجارية

تسمح هذه النسبة بالتقييم لعمليات و أنشطة المؤسسة وذلك من خلال مقارنة عاملي: رقم الأعمال للمؤسسة والنتيجة إجمالية¹ وتحسب كما يلي:

$$\text{المردودية التجارية} = \frac{\text{النتيجة الإجمالية}}{\text{رقم الأعمال}}$$

3-نسب التمويل

تساعد هذه النسب في دراسة الهيكله المالية للمؤسسة²، ومن بين هذه النسب

المندرجة تحتها ما يلي:

أ- نسبة التمويل الدائم

وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة وتحسب من خلال³:

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

¹ محمد مطر، التحليل المالي والائتماني "أساليب واستخدامات العمليات"، دار وائل للنشر، الأردن ، الطبعة الأولى، 2003، ص58

² منير شاكر محمد، التحليل المالي(مدخل صناعة القرار)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان،الأردن،2008، ص112

³ مبارك لسوس، التسيير المالي، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص47-48

فكلما كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أو بمعنى آخر رأس مال العامل الصافي أكبر من الصفر وهذا يدل على حالة التوازن.

ب-نسبة التمويل الذاتي

تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة حيث تبين هدف إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة وتعطي نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

$$\text{التمويل الذاتي} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

4- نسب المردودية

المردودية هي ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها¹ ، وتعتبر هذه النسب على قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بفعالية للحصول على العائد² ، ومن أهم هذه النسب نجد ما يلي:

أ- **المردودية الاقتصادية:** تسمح هذه النسبة بملاحظة المردودية الاقتصادية لرؤوس الأموال المستخدمة من طرف المؤسسة وتحسب وفق العلاقة التالية ؛

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{الاستثمارات الثابتة}}{\text{نتيجة الاستغلال}} \times 100$$

ب- **المردودية المالية (مردودية الأموال الخاصة):** تعبر هذه النسبة عن مدى مردودية الأموال الخاصة ومساهمتها في تحقيق النتيجة، وكل ما زادت النسبة تدل على وجود تسيير أفضل من طرف المؤسسة لمواردها الحالية، وتكون العلاقة كالتالي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} \times 100$$

ج- **المردودية التجارية:** تسمح هذه النسبة بالتقييم الخاص لنشاط المؤسسة وذلك من خلال

مقارنة رقم الأعمال للمؤسسة، أي حجم نشاطها مع النتيجة المتحصل عليها¹

وتحسب كما يلي:

¹ عادل عيشي، الأداء المالي للمؤسسة (قياس وتقييم) - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، مذكرة نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 165.

² الياس بن الساسي، مرجع سبق ذكره، ص 267.

المردودية التجارية = النتيجة الاجمالية ÷ رقم الأعمال

5- نسب النشاط

فهي تستخدم بهدف الوقوف على الكيفية التي تسير بها الإدارة المؤسسية موارد المالية من خلال إلتزاماتها تجاه مورديها وحقوقها تجاه زبائن²، واللذان يعتبران شريان الدائرة المالية لديها وتحسب كمايلي:

أ- **معدل دوران الزبائن** : هي المدة الكفيلة بتحصيل الحقوق لدى الغير والتي يتطلب ان تكون اقل من معدل دوران الكموردين حتى لا يحصل عسر مالي للمؤسسة وتحسب من خلال :

الموردون و الحسابات الدائنة × 360 يوم

معدل دوران الزبائن =

المشتريات السنوية خارج الرسم

ب- **معدل دوران الموردين** : هي النسبة التي تعطى للمؤسسة من قبل الموردين لسداد ديونها

الزبائن و الحسابات المدينة × 360 يوم

معدل دوران الزبائن =

المبيعات السنوية خارج الرسم

ولكي يتحقق التوازن المالي يجب أن تكون مؤشرات التقييم المالي وفق القيم التالية :

- أن يكون رأس مال عامل الدائم موجب $FR > 0$ ؛
- أن يكون إحتياج الدورة أقل من رأس مال عامل الدائم $BFR < FR$ ؛
- أن تكون خزينة موجبة تمكن من تغطية موارد الخزينة المتمثلة في إتمادات البنكية الجارية $Tn > 0$.

3- تقييم الأداء المالي بواسطة أدوات أخرى

3-1 أدوات تقليدية

¹ محمد مطر، التحليل المالي والائتماني "أساليب واستخدامات العمليات"، دار وائل للنشر، الأردن ، الطبعة الأولى، 2003، ص58.

² رشيدة خالدي، محاضرات التحليل المالي المعمق، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2018/2019 .

أ- المحاسبة التحليلية

هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و من ثم جمعها ضمن نظام معلومات داخلي و القيام بتحليلها بغية الخروج بنتائج على ضوءها يتخذ المسيريون القرارات المتعلقة بنشاطها وسياساتهم المستقبلية .

و الغاية من هذه الأداة من ورائها:

- تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية المؤسسة؛
- حساب التكاليف و سعر التكلفة و التي تساعد في رسم سياسات التوزيع للمنتجات؛
- تحديد قيمة المخزون باستعمال عملية الجرد الدائم؛
- تحديد سعر البيع للمؤسسة من خلال تتبع التكاليف من التموين إلى التوزيع؛
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة وسيره.

بالتالي تهتم محاسبة التحاليل بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنة وفي هذا الإطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية استراتيجية فعلى سبيل المثال، في مرحلة طرح منتج جديد.

وبتالي يتم تقييم الأداء المالي من خلال هذه الأداة من خلال الفحص واكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات والتقارير المالية من من أخطاء وغش ووضع بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك وهو الذي يساعد في إعادة توجيه ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل، بالإضافة إلى الصورة التي تمنحها مخرجاتها عن الأداء العام للمؤسسة والذي يفضي إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

ب- الموازنة التقديرية

الموازنة التقديرية هي عبارة عن مخطط مفصل ووضع لفترة زمنية قادمة محددة مترجم إلى معطيات كمية و يتعلق بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسة ويوزع هذا المخطط على جميع المسؤولين حتى يكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامه كأساس لتقييم الأداء.

ويتم إعمالها بغية تحقيق الأهداف التالية:

- عمل نظام مراقبة للأنشطة بغية إستخراج إنحرافات أهداف التوقع ما بين التقديرات (التنبؤات) والواقع؛
- تحسين ورفع الأداء وهو ما يؤدي إلى زيادة المداخل وبتالي زيادة الغنتاج؛
- متابعة وتقصي المسؤولية ضمن مراكز التكلفة من أجل تقدير كفاءة المسؤولين؛

- ترجمة الأهداف والسياسات العامة للمؤسسة وتحميلها للمسؤولين.

ومن خلال ماسبق هذه الأداة تسمح بتخصص الخطط التشغيلية للأنشطة وكذلك استخراج الفروقات و القيام بالتغذية العكسية وهذا الأمر يسمح بارتفاع قيمة الإيرادات للمؤسسة مما يدل على وصول المسؤولين للأهداف المخططة وبالتالي أداة تقيس الأداء المالي للمؤسسة من خلال تتبع مرحلي للأهداف من خلال الأنشطة وهوما يسمح بالعقلنة و الأمثلة المالية.

ت-نظام التدقيق

يعد الأداء المالي أحد أهداف الأساسية من وراء القيام بالفحص المحاسبي والتدقيق حيث أنه الأداء المالي يعد كأحد المراكز الأساسية في أي مؤسسة و من الوظائف الأساسية التي يجب تتبع نشاطها من قبل المدقق المالي.

والأداء المالي هو الوقود التنفيذي الذي يسمح أهميته في حيث هو العامل الرئيسي للمنشأة في تحقيق أهدافها الرئيسية البقاء والاستمرار، وهو مفهوم واسع ومتطور مع تغير الظروف والتغيرات في البيئة الإقتصادية، وهو مهم جدا لأنه يعمل على معرفة إلي أي مدى تم تحسين العمل وبلوغ الأهداف ووضعها المنشأة من ضعف وقوة ويعبر عن إنجاز المهام.

ويسهم كذلك التدقيق في إبراز الأداء المالي من خلال تقرير المدقق بحيث فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير وتختص هذه المعايير على التوالي في :

- قياس الصدق و عدالة عرض القوائم المالي بأي أنه تم إلتزام من قبل المدقق بمدى التزام المؤسسة بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً وفق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وبالتالي خلوها من التحريفات و قبولية إعتماها؛
- قياس ظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية بحيث حسب معيار يتوجب إشارة مدقق في تقريره على الفترت المالية التي لم تستطع الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية أي أنه جميع البيانات المضمنة في القوائم المالية كافية وفعالة لجميع وأن الإفصاح كان وافيا لجميع مفردات المؤسسة؛
- معيار وحدة الرأي يتطلب هذا الأخير من المدقق أن يشمل تقريره إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل دون إستثناء وإن كان لابد من ذكر الأسباب الضرورية.

2-3 أدوات الحديثة

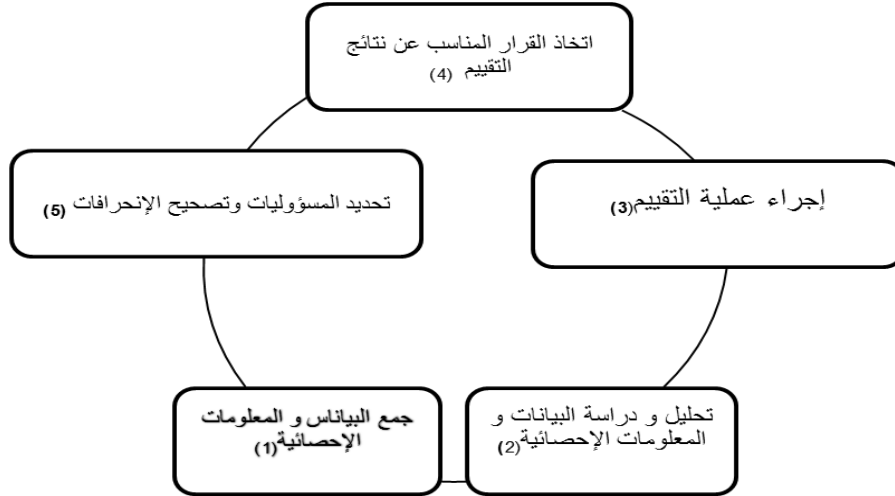
الجدول(03): يوضح بعض الأدوات الحديثة لتقييم الأداء المالي

البيان	الأداة
عملية منظمة لمعرفة العوامل السانحة لنجاح المنظمة من خلال تحديد منابع القوة الداخلية ومعوقات الموقع التنافسي أي نقاط القوة الخارجية ومختلق الفرص المتاحة لإستغلال ومختلف التحديات والمشكلات الخارجية، ومن ثم يقوم المسيرين بإعداد تقرير تفصيلي من خال الأداة وتوجيهه للمسؤولين لرفع تحفظات مسجلة	تحليل نقاط القوة و الضعف SWOT Analysis
بما أنه البيئة تتسم بالتغيير والتنافسية الحادة وتزايد الطلب جاءت فكرت هذا النظام من خلال تحديد الكلف للمنتجات والخدمات وخفضها نسبيا مع ضمان الجودة ومن ثم إضافة هامش ربح عليه يسمح بإعمال التوازن بين سياسات الخارجية و أهداف العامة المؤسسة.	تكلفة المستهدفة Target
هذا النظام يتم من خلاله خفض التوريدات والمواد ضمن مخازن مؤسسة وبالتالي يتم الإنتاج حسب الوقت وبكلف مخفضة وجودة عالية وربحية محسنة مما يسمح بالتقصي للأداء المالي من خلال الإنتاج وفق توقيت الذي يسمح بالخفض لمصاريف الإنتظار والتسويق وسلاسل التوزيع مما يحسن في الأداء المالي	الإنتاج حسب التوقيت Just – in – time
هي نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدى قصير و تسهل هذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات. تهدف لوحة القيادة إلى المراقبة المستمرة على ما تحققه المؤسسة خلال نشاطات من خلال إيلاء الاهتمام بالنقاط الحساسة ومدى إنحرافها بالنسبة للمعايير بالإضافة إلى تشخيص وفحص نقاط الضعف و العمل على تصحيحها و ثمين نقاط القوة وهو ما شئنه التأثير المباشر على النتيجة المالية	لوحة القيادة Tableau de beur
آلية تسمح بالتقييم المقارن لمختلف التكاليف خلال دورة حياة المنتج والتي ستدفعها المؤسسة من خلال إستراتيجياتها العامة آخذة في ذاك مختلف العوامل الإقتصادية	تكاليف دورة حياة المنتج Product life cycle costing
أحد الأساليب التقنية الإدارية الحديثة التي تعمل على ضبط أداء المنشآت، وهي تعد خطة استراتيجية لتقييم مختلف أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها واستراتيجيتها. توازن هذه الأداة ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء ، وفاعلية العمليات الداخلية وجوانب التعليم والتطوير والإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية و تعتبر أداة اتصال فعالة بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة ووسيلة لتبادل المعلوم	بطاقات الأداء لمتوازن BCG

المصدر: من إعداد الباحث بناء على دراسات السابقة

المطلب الخامس : المنهجية العملية لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

الشكل (02): الخطوات المنهجية لتقييم الأداء المالية بالمؤسسات الاقتصادية



مصدر: رزيقة تالي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، علوم

التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، 2011، ص13

1- جمع بيانات والمعلومات الإحصائية

تتطلب عملية تقييم الأداء تقييم الأداء المعلومات والتقارير عن المؤشرات الازمة والتي يتم الحصول عليها من خلال¹:

- حساب النتائج والميزانية المحاسبية المالية التي توضح مختلف الجوانب الهيكلية للمؤسسة؛
- إستخدامات رأس العامل البشري وأجور لمستخدمين ونظام العمل المتبع؛
- معلومات مقطعية و مرحلية عن الأنشطة وتطورها .

2- تحليل ودراسة البيانات و المعلومات الإحصائية

من خلال هذه الخطوة المرحلية يتم التقصي لموثوقية البيانات المستخدمة في التسيير والتحليل المالي بغرض قياس مدى إمكانية اعتمادها من عدمها وذلك من خلال مقاييس من بينها :

أ- مقاييس داخلية :

- المقابلة المباشرة مع مدير مركز المعلومة مثلا معلومات حول الإنتاج يتم مقابلة رئيس قسم الإنتاج.
- إستقصاء العاملين من خلال استمارة أسئلة؛
- إجتماعات دورية لمناقشة مختلف النتائج المتوصل إليها والتخطيط للمستقبل؛

مجيد حمد كرخي، تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص39¹

- المقارنة المرجعية الداخلية لبيانات المؤسسة عبر سنوات وملاحظة الفوارق في النتائج والأرباح والخسائر والمردودية وهو ما من شأنه إعطاء ملاحظات وثقة في إقرارات ومخرجات النظام المعلوماتي لها.

ب- المقاييس الخارجية:

- المقارنة المرجعية الخارجية مع مؤسسات مشابهة نشطة في نفس القطاع السوقي؛
- المصادقة الخارجية من خلال الهيئات التي لها صلة بالمؤسسة مثل البنوك، الموردين الضرائب.. الخ؛
- التدقيق المحاسبي والذي يدل على قبولية المعلومات وصدق تمثيلها للمركز المالي.

3- عملية التقييم

بعد التحقق من المعلومات وصدقها وموثوقيتها يأتي دور تمثيل المعلومة للنشاط العام للمؤسسة، حيث يجب أن تكون المعلومة شاملة لجميع مراكز المسؤولية وذلك بهدف

يتم تحديد العناصر و اختيار أساس للقياس الذي يمكن من خلاله تحديد المبلغ على كل عنصر، حيث أن أنسب أساس للقياس يمكن تطبيقه على أي عنصر يأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات والنظر في القوائم المالية مثل حسابات النتائج والميزانية والنقديات والمالية والتدفقات المالية.

4- اتخاذ القرارات المناسبة و تحديد المسؤوليات عن نتائج

من خلال هذه المرحلة يتم إتخاذ القرار بناء على سابقتها مع تحديد مختلف المسؤوليات وتوضيحها، ووضع مختلف النقاط التي يجب أن تعمد المؤسسة على معالجتها وأخذ فترة لمعالجتها.

وإنما أصبحت تستخدم تقييم المالي المؤسسات بغيت إتخاذ قرارات فعالة بآلية فعالة وفي الوقت المناسب، نظرا لما يتطلبه العصر من حداثة المعلومة وفي الوقت المناسب وهذا في ظل بيئة تنافسية قوية تتطلب ديناميكية مالية رسيئة.

و من خلال نتائج التقرير المالي يتم إتخاذ بعض القرارات والتي تعتبر كحلول تصحيحية او كإجراءات تحسينية لتطوير الأداء و التي من بينها:¹

¹ أبو عشيبة ،ايناس محمد، وحجازي عبد الحكيم ياسين،درجة استخدام الإدارة بالتحفيز وعلاقتها بالأداء الوظيفي للمعلمين في مدارس النفسية النقب من وجهة نظر مديريها مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات التربوية، 2019، 27/344:3-361.

أ- **المكافئة** والتي يتم من خلاله تشجيع العمالة على بذل العناية المهنية وتحسين النتائج داخل المؤسسة والذي قد يكون كإجراء صحيحي للقسم الذي يكون تقريره المالي سلبياً.

ب- **التكوين** والذي يكون كإجراء إنتقائي للأفراد الذين تتوفر فيهم الداعية والإخلاص والذي يشجع العمال الآخرين على ذلك مما يسهم في خلق مناخ تنظيمي جيد.

ت- **التدريب** وهو إجراء صحيحي محض يكون خاص بعمالة المركز المتسببة في حدوث النقص والسلبية و من ثم مقارنة أدهاءهم بالأداء السابق.

المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة

يوجد كم معتبر من المواضيع و الدراسات السابقة التي تطرقت لجوانب الدراسة أو أحد الجوانب المختلفة لموضوع ممارسات التدقيق البيئي من حيث الأنواع والآليات و العوامل المؤثرة في البيئة، وبنفس الإهتمام يوجد كم لا بأس به من الدراسات التي تطرقت للأداء المالي من جوانب مختلفة مثل مؤشرات ومقاييس و أدوات الرفع المالي و تمت عملية الإختيار لها بناء على المتغيرات وعلاقتها و مجالات الدراسة وتطبيقاتها.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. (زياد هاشم السقا، 2011)¹

الموسومة: متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عما

GAAS

الهدف : جاءت الدراسة لإستكشاف وتحديد معايير التدقيق البيئي في ضوء المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير والتي من شأنها رفع جودة تقارير العملية وفق مؤشرات معايير التدقيق.

المنهجية : تم إعمال المنهج الوصفي التنظيري لتفحص مختلف الدراسات و المصادر العلمية حول موضوع معايير التدقيق البيئي والمواضيع ذات الصلة مثل دراسات سابقة متعلقة بموضوع الدراسة.

النتائج : من خلال معالجة إشكال الدراسة وصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من

أهمها:

- إن التدقيق البيئي هو عمل إضافي لواجبات مدقق الحسابات في المؤسسة التي تنتج تأثيرات بيئية؛

¹ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ظل معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، العراق، المجلد 4، العدد 7، 2011

- التدقيق البيئي فحص مدى التزام منظمة بالقواعد والقوانين البيئية و ذلك من خلال اعتماد على معايير التدقيق التي يستند بها مدقق حسابات في عمله؛
- التدقيق البيئي آلية لتحجيم الضرر البيئي من خلال إيماده على المعايير المقبولة قبولاً عاماً.

2. (محمد حازم إسماعيل الغزالي، 2018)¹

الموسومة : دراسة موسومة بتطوير مهام مدقق الحسابات في رفع كفاءة التدقيق البيئي لترشيد التكاليف البيئية "من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين الجامعيين" **الهدف:** تهدف الدراسة إلى إبراز الأثر القيمي لتطوير عمليات مدقق الحسابات من خلال الوقوف على أهم المشاكل والأخطاء التي تواجه الإدارات أثناء أدائها لوظائفها في تشخيص التلوث البيئي في الوحدات الصناعية، وكذلك تبين دور مدقق الحسابات في الإخفاقات التي هي ضمن التقارير المالية.

المنهجية: إيمد الباحث على الإستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة وخصوص مع طبيعة البحوث الوصفية التحليلية و تم التركيز على التخصصات الآتية (مدققي الحسابات والاكاديميين في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقي في الاقسام المحاسبية لكلية الإدارة والاقتصاد كونهم متخصصين)

النتائج :

من خلال الدراسة إستنتج الباحث مايلي :

- ضعف عمليات التدقيق البيئي يعود إلى قلة المهارات من قبل مدقق الحسابات و عدم وجود نظام رقابي كفؤ؛
- إن عدم تطوير مهام مدقق الحسابات أدى إلى تراكم الخطأ في عمليات التدقيق البيئي والتي زادت من التكلفة البيئية كون الأجهزة الرقابية غير مؤهلة لعملية تدقيق مثل تلك إحتساب التكاليف البيئية.
- التكاليف البيئية في العادة غامضة ومن الصعب إحتسابها وأن المستفيدون لا يتمكنون من الإطلاع على سجلات المؤسسة وأحيانا تعقد الأسس المستعملة

¹محمد حازم إسماعيل الغزالي، تطوير مهام مدقق الحسابات في رفع كفاءة التدقيق البيئي لترشيد التكاليف البيئية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين الجامعيين" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، جامعة الموصل، العراق، العدد6، المجلد2، 2018

وإن فراد عينة البحث متقنين على تطوير مهام مدقق الحسابات لما لها دور كبير في رفع القدرات الذاتية له.

3. (ريزان صلاح الدين عزة، 2019)¹

موسومة: إنعكاس تطبيق التدقيق البيئي على تحقيق عملية التنمية المستدامة - دراسة في عينة من الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق -

هدف: كان الهدف من الدراسة هو بيان أهمية التدقيق البيئي و التي يتم إجرائها من قبل مراقب حسابات مستقل و كذلك قيمة التنمية المستدامة لما لها من دور في المحافظة على حصة الأجيال القادمة من الموارد، بالإضافة إلى مدى إنعكاس عملية التدقيق البيئي على عملية التنمية المستدامة.

المنهجية: إعتمدت الباحثة المنهج الوصفي في بناء الجزء النظري من خلال الرجوع إلى المصادر العلمية ذات العلاقة بالموضوع ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي قامت الباحثة باختيار عينة مستهدفة من الأكاديميين و مراقبي والحسابات ومديري الشركات من الذين لديهم المام بموضوع البحث و توزيع إستمارة إستبيان عليهم وتحليلها بالإعتماد على برنامج التحليل الإحصائي spss.

النتائج

تحصل الباحث على النتائج التالية :

- يقوم عمل التدقيق البيئي على مجالين: تقييم تأثير السياسات البيئية لمشركة من الأنشطة وتدقيق الآثار البيئية.
- تأتي أهمية التدقيق البيئي من خلال ضرورة و تنامي الإهتمام المتعلق بالبيئة و ما تتعرض لو من تأثيرات سلبية بسبب قيام من الشركات بمزاولة نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر نتيجة ذلك.
- إن أكثرية المستجيبين يرون إن عملية التنمية المستدامة يساعد على الحفاظ على حصة الأجيال القادمة من الموارد الموجودة، وإن نسبة كبيرة من المستجيبين يرون أن التدقيق البيئي ينعكس بشكل إيجابي على عملية التنمية المستدامة.

¹ريزان صلاح الدين عزة، إنعكاس تطبيق التدقيق البيئي على تحقيق عملية التنمية المستدامة - دراسة في عينة من الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق،

4. (أسامة طارق عباس، وفاء عبد الأمير الدباس، 2020)¹

موسومة: دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الأداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)

الهدف: قياس مستوى المحتوى المعلوماتي والأداء وفق مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية GRI لتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية والتعريف بالمبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI ودورها في إعداد التقارير السنوية التي تعكس الإستدامة و تقديم المقترحات الهادفة والتي من شأنها إثراء ما جاء به هذا البحث من موضوعة.

المنهجية: وتم معالجة إشكال الدراسة من خلال الإعتماد علي منهجين المنهج الإستنباطي لغرض الإنتقال من العام إلى الخاص عن طريق التعرف على مبادرة التقارير العالمية GRI والتنمية المستدامة ودور مراقب الحسابات في ظل تطبيقها وخدمات التأكيد من خلال المصادر العلمية المتاحة، و من ثم الإنتقال إلى الجانب التطبيقي عن طريق قياس مستوى الأداء والإفصاحات في تقرير الإدارة (مؤسسة العامة للإسمنت العراقية) و ذلك بغرض الوصول إلى التوصيات من خلال المنهج الإستقرائي لمسح الإشكال المطروح.

النتائج :

ومن خلال المعالجة وصلت الدراسة إلى إنه إعداد التقارير السنوية للإدارة وفق مبدأ الإستدامة في الوحدات الاقتصادية يمنحها جملة من الإمتيازات من تطوير رؤية الاستراتيجية لنظامها الإداري، ويعد الإفصاح عن الإستدامة من الموضوعات الحديثة والمعاصرة التي يستوجب إنتباه الوحدات الاقتصادية لها وإدماجها في تخطيطاتها البيئية.

وبخصوص الجانب التطبيقي إن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وفق معايير مبادرة التقارير العالمية GRI به قصور وضعف في ظل التقارير التقليدية في الوقت الحالي وسيتم تلافياها بإدماج أبعاد التنمية المستدامة ومؤشراتها ضمن إستراتيجيتها.

¹أسامة طارق عباس، وفاء عبد الأمير الدباس، دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) (بحث تطبيقي في الشركة العامة للأسمت العراقية)، مجلة

دراسات محاسبية ومالية، بغداد المجلد 15، العدد 51، 2020

5. (ياسمين حمدان كرم، 2012)¹

موسومة: التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في قطاع غزة- دراسة إستكشافية-

الهدف: تهدف الدراسة إلى إستكشاف ومعرفة وجهات نظر المدققين حول إمكانية دراسة وممارسة التدقيق البيئي و الاجتماعي في قطاع غزة و معرفة محددات ومتطلبات تطبيق التدقيق الاجتماعي البيئي ومدى شمول نطاق التدقيق في قطاع غزة لبعض جوانب التدقيق الاجتماعي والبيئي في قطاع غزة.

المنهجية : إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يصف الظاهرة كما هي في الجانب النظري ويعبر عنها تعبيراً كافياً، والمنهج الاحصائي من خلال تصميم استبان و تحكيمها علمياً وتوجيهها صوب مجموعة من المدققين في قطاع غزة وعدد 90 موزعين على 59 مكتب وشركة محاسبة وفقاً لجمعية مدققين الحسابات الفلسطينيين.

النتائج:

بعد معالجة فروض الدراسة وصل الباحث إلى النتائج التالية:

- هناك توافق في إتجاهات اراء عينة الدراسة في ضرورة توفر مجموعة من المتطلبات في بيئة الأعمال من أجل إرساء معالم التدقيق البيئي والتي منها(المؤهلات علمية، التشريعات قانونية، هيئات متخصصة بالعملية)؛
- هناك توافق بأنه المدقق الحسابات هو الأنسب بالقيام بهذه العملية (التدقيق الاجتماعي البيئي) وأنه لديه القدرة الكافية نظراً للإهمال الكبير للتدقيق الاجتماعي البيئي في قطاع غزة من قبل المؤسسات الفاعلة ومكاتب تدقيق نتيجة عدم توافر متطلباته العملية ووجود قانون ملزم بعملية التدقيق البيئي.

6. (عثمان عبد القادر عثمان، 2017)²

موسومة: تكاليف حماية البيئة وأهميتها في تحسين الأداء المالي

الهدف :

إن التأثيرات البيئية الناتجة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأعمالها ومزاولة نشاطاتها المختلفة لها إنعكاسات خطيرة على البيئة والمجتمع، هذه الأخيرة حتمت كواجب لحماية

¹ياسمين حمدان كرم، التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظرالمحاسبين القانونيين في قطاع غزة - دراسة إستكشافية- مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية ،غزة، 2012.

²عثمان عبد القادرعثمان، تكاليف حماية البيئة وأهميتها في تحسين الأداء المالي، مجلة دراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس،كلية تجارة، مصر،المجلد 8 العدد 4.

البيئية ومحو الأضرار الملحقة بها وتقيس المحاسبة بوصفها نظاما للقياس من خلال والرصد للأمر التي تعزز من حماية البيئة و التي تؤثر بها أيضا.

أهداف الدراسة: هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية تكاليف حماية البيئة في تحسين الأداء المالي و إبراز وتوسيع إدراك المديرين والمسيرين والمدراء بضرورة الإلتزام بالمعايير البيئية لتحسين و الإرتقاء بمخرجات النظام المحاسبي المالي لمؤسسات إنتاج مشتقات النفطية البيئية.

المنهجية:

تم إعتقاد دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي على شركتي الخليج للنفط والزاوية للتكرير وتم تحليل و إختبار الفروض من خلال إعداد إستقصاء ميداني على مفردات الدراسة والمتمثلة في المراجعين الباغ عددهم 130 و المدراء عددهم 30 في شركتي الخليج للنفط والزاوية لتكريره، وتم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية 23 SPSS للمعالجة الإحصائية.

النتائج :

- وبعد إدخال البيانات والمعالجة الإحصائية للفروض وصل الباحث إلى النتائج التالية:
- إن تكاليف الحماية البيئية أصبح أمرا محتما فرضه النشاط البيئي للمؤسسات لمحو الأضرار البيئية الناجمة من الإنتاج النفطي؛
 - عدم موافقة النظام المحاسبي الممنهج في المؤسسات النفطية مع المستجدات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية وخصوصا في تحليل العناصر البيئية؛
 - غياب الوعي لدى العاملين بالشركات عن الأثر السلبي الاقتصادي و الإجتماعي الذي ينجم عن اغفال بعض الإعتبارات البيئية؛
 - وجود أثر لقياس تكاليف البيئية والإفصاح عنها في تقارير تقارير و القوائم المالية على تحسين جودة الأداء المالي لشركات إنتاج مشتقات النفطية.

7. (قيان عبد الرحمان ياسين، عطار سعد جبر، 2018)¹

موسومة: أثر التدقيق البيئي على إدارة النفايات الصلبة في الحفاظ على البيئة سليمة والحد من الآثار السلبية.

هدف: جاءت الدراسة لمحاولة التأسيس للإطار نظري كفيل بترقية التدقيق البيئي والدعوة إلى تطوير ممارسة مهنة المراجعة إستجابة لتزايد الإهتمام بالمحافظة على البيئة وحمايتها من

¹قيان عبد الرحمان ياسين، عطار سعد جبر، أثر التدقيق البيئي على إدارة النفايات الصلبة في الحفاظ على البيئة سليمة والحد من الآثار السلبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 54، 2018.

مختلف الأضرار التي تترتب على أنشطة المؤسسات الاقتصادية، وتعريف مسؤولي المؤسسات بأهميته في محاولة إعطاء صورة حقيقية لها و تحجيم التدهور البيئي الذي تتسبب فيه.

المنهجية: إستخدم الباحثون مناهج متعددة وفقا لأهداف الموضوع الذي يدخل في الدراسات الإقتصادية، من منهج وصفي وتاريخي وتحليلي وكذا منهج دراسة الحالة من خلال أداة المقابلة الشخصية، وتم إسقاط الدراسة على مشروع الغاز الصخري والذي يشرف عليه بإعتبار المشروع له آثار سلبية على البيئة بداية من سنة 2013 بمجمع سوناطراك من خلال الإعتماد على تقارير الهيئات الدولية والمحلية وبناء على قوانين الاستثمار.

النتائج:

ومن أبرز النتائج التي وصل اليها الدراسة :

- التدقيق البيئي الخارجي للمؤسسة الإقتصادية يبين مدى الإهتمام بالبيئة والإجراءات والسياسات المتبعة لتحقيق ذلك؛
- إن التطورات الحاصلة في محيط المؤسسة أوجب عليها الأخذ بعين الإعتبار المسؤوليات التالية، المسؤولية الإقتصادية من خلال تحقيق الربحية التجارية والمسؤولية الاجتماعية وبالتالي تصبح المؤسسة مستدامة؛
- إن مشروع الغاز الصخري مؤثر على البيئة وسيخلق أضرار بيئية وصحية ولذا يجب إعادة النظر فيه.

8. (كمال أحمد يوسف، اسعد مبارك حسين، 2015)¹

موسومة: دور تقارير المراجعة البيئية في تقويم الأداء المالي -دراسة ميدانية للمنشآت الصناعية بالسودان-

هدف : معرفة قيمة تقرير المراجع البيئي في تعزيز كفاءة الأداء بالمنشآت الصناعية و مدى تطبيق مخرجات المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية بالسودان، بالإضافة إلى أثر تطبيق تقرير المراجعة البيئية في تحقيق التنمية البيئية المستقبلية بالمنشآت الصناعية.

المنهجية: إنتهج الباحث منهج التاريخي للتبع الدراسات و ما كتب حول موضوع، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور المشكلة وصياغة الفرضيات و الإستقراء لإثبات مدى صحة الفرضيات المعدة والتوصل للنتائج من خلال تحليل الإستبانة.

النتائج: ومن خلال الدراسة توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

- هناك تطبيق مقبول للمراجعة البيئية بالمنشآت الصناعية بالسودان عند مراجعة قوائمها المالية ولاكن لا يرقى للمتطلبات الدولية؛

¹ كمال احمد يوسف، اسعد مبارك حسين، دور تقارير المراجعة البيئية في تقويم الأداء المالي دراسة ميدانية للمنشآت الصناعية بالسودان، مجلة دراسات حوض النيل، العدد السابع عشر، 2015

- تؤثر تقارير المراجعة البيئية في رفع كفاءة الأداء للمنشآت الصناعية السودانية؛
- استخدام تقارير المراجعة البيئية أدى إلى ترشيد القرارات المالية والإدارية للمنشآت الصناعية بالسودان.

9. (عمر السر الحسن محمد، 2018)¹

موسومة: المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية.

الهدف: بيان أنه التقارير المعدة من قبل ديوان المراجعة القومي بالسودان تعكس التطبيق السليم للتدقيق و إبراز دوره في تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسات الأعمال السودان من خلال إعطاء المتطلبات الأساسية لتطبيق التدقيق البيئي التي ما إذا تم تطبيقها قد تمكن مؤسسات الأعمال السودانية من القيام بممارسات المراجعة البيئية بكل كفاءة.

المنهجية: إستخدم الباحث المنهج الوصفي و ذلك لتوصيف الجوانب النظرية للدراسة والمنهج التاريخي لتتبع التسلسل الزمني للدراسات السابقة ومنهج دراسة الحالة لمطابقة الدراسة مع الواقع وقياس ما إذا كانت الممارسات التطبيقية تعكس الجوانب النظرية.

النتائج:

ومن أهم النتائج المتحصل عليه :

- يوفر تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسات الأعمال السودانية معلومات ذات صلة باحتياجات مختلف الأطراف وفي نفس الوقت يفيد في صنع القرار السوداني؛
- هناك ضعف في محتوى تقرير ديوان المحاسبة الوطني في ما يتعلق بالتدقيق البيئي مما يفيد انه هناك إلتزام نسبي من قبل مؤسسات الأعمال بتطبيق متطلبات التدقيق البيئي والإفصاح عن التدقيق البيئي في التقارير المالية لمؤسسات الأعمال السودانية؛
- تؤدي المراجعة البيئية إلى تحسين وجهة نظر المجتمع في الشركة وفي نفس الوقت يعتبر مؤشراً جيداً للشركة للحفاظ على قدرتها على الإستمرار في مجال الأعمال.

10. (محمد أبو القاسم، عبد الحفيظ عبدالله، 2021)²

موسومة: الإتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم)

¹ أطروحة ، المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية، عمر السر الحسن محمد 2012، دكتوراة، كلية الإقتصاد، جامعة السودان،

² محمد أبو القاسم، عبد الحفيظ عبدالله، الإتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين-السودان-2020.

الهدف: تهدف الدراسة إلى التعرف والتطلع على أهداف والمزايا والإتجاهات المعاصرة للمراجعة وأهم المحددات التي تكتنفها والإشارة إلى الآليات والأدوات التي من شأنها الرقي والتخلص من المخاطر المراجع، وما يميز هذه الدراسة أنها حديثة وغير مرتكزة لقلّة الدراسات فالموضوع وخصوصا التي تربط الإتجاهات الحديثة والمعاصرة للمراجعة البيئية والمخاطر التي تكتنفها وذلك ما يسمح بتحجيم فجوة الخطر والضرر في أداء المراجعة و رفع الكفاءة البيئية.

المنهجية:

إستخدم الباحث المنهج الوصفي لسرد متغيرات الدراسة وتوصيف لها، وتم اجراء الدراسة ميدانيا على ديوان القومي وبعض مكاتب المراجعة العاملة بالخرطوم من خلال استخدام مقابلة شخصية واستقصاء كتابي مكون مجموعة من الأسئلة ومعالجتها باستخدام برنامج spss.

النتائج:

من خلال معالجة الفروض والمناقشة والتحليل وصلت دراسة إلى ما يلي:

- ساعدت المراجعة البيئية في اعطاء صورة واضحة في أثر الأنشطة البيئية على قيمة المالية للمشروع مما عجل على ضرورة العمل على توفير متطلبات المراجعة البيئية؛
- المراجعة البيئية لها من ميزة في تحسين جودة الأداء للمؤسسة، و يجب زيادة عدد المكاتب المراجعة بولاية الخرطوم وبالولايات الأخرى و العناية والتكوين الأكاديمي والمرافقة للمراجعين مع ما يواجهون من عراقيل.

11. (بدوي إلياس، قرفي شافية، محمد حسان بن مالك، 2018)¹

موسومة: أثر البعد البيئي (المسؤولية البيئية) على الأداء المالي لمؤسسات المشروبات الغازية والعصائر الجزائرية- دراسة قياسية للفترة (2009 - 2013).

هدف: هدفت الدراسة إلى ما يلي :

- دراسة إمكانية تطبيق البعد البيئي وأثره على تحسين أداءه المالي أو أنه عبارة عن تكاليف زائدة لمؤسسات المشروبات الغازية أو العصائر الجزائرية؛
- تبيان العلاقة بين المسؤولية البيئية للمؤسسات بصفة عامة والأداء المالي وفق ما تضمنته نظريات وأدبيات وأبحاث علم التسيير؛

¹ **إلياس بدوي .شافية قرفي .محمد حسان بن مالك،** أثر تطبيق البعد البيئي (المسؤولية البيئية) على

الأداء المالي لمؤسسات المشروبات الغازية والعصائر الجزائرية- دراسة قياسية للفترة (2009 - 2013)،

مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،المجلد 7، العدد 4، 2018.

- وصف تبني البعد البيئي المتبع في المؤسسات محل الدراسة للتعرف أكثر على مختلف الأسباب التي حالت دون تطبيق هذا البعد؛

المنهجية:

تم إعمال المنهج الوصفي والتطبيقي من خلال اعتماد أداتين في معالجة فروض من مؤشر الأداء المالي كمتغير تابع، وذلك للفترة 2013-2009، وتحليله بالنسب والمعدلات، وبرنامج التحليل الإحصائي لمؤسسات للمشروبات الغازية والعصائر بكل من العاصمة وولاية سطيف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

نتائج الدراسة:

من خلال نتائج الدراسة إتضح لنا أنه المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لاتعطي أهمية كبرى لهذا البعد والذي قد يؤدي إلى الإستخدام الغير عقلاني لموارد هذه المؤسسات، كما أظهرت نتائج الدراسة أن الإهتمام بالتعلم والنمو يأتي في المرتبة الأخيرة وهذا مايدل على أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حديثة عهد في النشاط، والذي ينعكس سلبا على بقية المحاور وعلى الأداء بصفة عامة و الذي يعتبر مؤشر سلبي يوحي بعدم الإهتمام بعملية الإبداع والإبتكار في سياسات مؤسسة.

12. (بن شهيد فضيلة، 2021)¹

- **موسومة:** مساهمة التدقيق البيئي في تحقيق الاستدامة البيئية للمؤسسات الصناعية - شركة دولفين للطاقة المحدودة أنموذجا -
- الهدف:** هدفت الدراسة إلى التنظير للمفاهيم التي لها علاقة بالتدقيق البيئي والاستدامة البيئية و إبراز الأثر الذي يلعبه التدقيق البيئي في تحسين الأداء البيئي بالمؤسسات الصناعية مع عرض تجربة رائدة في الإفصاح عن المتطلبات البيئية.
- المنهجية:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض مختلف الجوانب النظرية للتدقيق البيئي والاستدامة البيئية، أما الجانب التطبيقي تم إعمال المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل مختلف الإقصاءات المتعلقة بالجانب البيئي للشركة محل الدراسة.

النتائج:

- يعتبر تقارير التدقيق البيئي كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض الإستدامة البيئية باعتبارها احد متطلبات الادارة البيئية من اجل تحقيق الجودة؛

¹بن شهيد فضيلة، مساهمة التدقيق البيئي في تحقيق الاستدامة البيئية للمؤسسات الصناعية شركة دولفين للطاقة المحدودة أنموذجا، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أحمد زبانه غليزان، الجزائر،

- كل المؤشرات التي تطرقنا إليها في الدراسة كانت تقاريرها إيجابية إلا مؤشر الإدارة البيئية مما يدل على الوعي للمؤسسة دلفين ومختلف الاطراف بمتطلبات 14001 وسعي إلى الحصول على الوسم البيئي؛
 - تعرض مؤسسة دلفين مختلف الإحصائيات والسياسات البيئية ولكن لم تعرض المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية أوحى الملاحق إلى أنه هناك إهمال لبعض المؤشرات التي تعطي الحدود المسموح بها من انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري؛
13. (كنتور نعيمة وآخرون، 2021)¹

موسومة: بتقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي

الهدف: تسعى هذه الدراسة إلى إبراز مدى فعالية ومساهمة تقرير المدقق في تقييم الاداء المالي للمؤسسة وكذلك المعايير المعتمدة والاجراءات المتخذة من قبل المدقق للخروج بتقرير تشخيصي لوضع المؤسسة مع تقديم إقتراحات من أجل رسم العلاقة بين التدقيق المالي و إدارة المخاطر عن طريق إستعمال التقرير المالي من طرف المؤسسة لتحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدبر بها مخاطرها لتحسين أدائها المالي.

المنهجية: من أجل معالجة موضوع الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم إستخدامه حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل جل أبعاده بشكل كاف من التوضيح و التفسير للوصول إلى إستنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية البحثية.

النتائج:

توصل الباحث من خلال المعالجة لإشكاله البحثي إلى النتائج التالية:

- أن لتقرير المدقق تأثير على مستخدمي بيانات القوائم المالية من المقرضين والمستخدمين لأنها توفر لهم نوعا من الثقة .
- تظهر مساهمة المدقق في القوائم المالية من خلال التبيين لمختلف الخالات الغش والعدم مبالاة وكون مؤسسة مستقرة ناليا ام لديها ضغط مالي؛
- ينقص وجود القوانين وسياسات الإدارة البيئية التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام منظمة الأعمال بماخططت له.

¹كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، جامعة ادرار، الجزائر، المجلد 4، العدد 4، 2021.

14. (مجدوب خيرة، زياني عبد الحق، 2020)¹

موسومة: بمساهمة التدقيق البيئي في خلق و تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية و تحسين أدائها البيئي : دراسة حالة على مستوى المؤسسة الوطنية للسباكة ALFET بتيارت

الهدف: إعطاء صورة واضحة حول دور التدقيق البيئي ومدى تأثيره على قيمة المؤسسات و توضيح ماهية المسؤولية البيئية وأهمية تبنيها من قبل المؤسسات الجزائرية بالإضافة للتعريف على مدى إلتزام المؤسسات بالقوانين والتشريعات المحددة من قبل منظمات حماية البيئة.

المنهجية: إعتمدت دراستنا على المنهج الوصفي في جوانب النظرية و المنهج التحليلي الإستدلالي بحيث أجريت دراسة ميدانية بالمؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت وتم تحديد عينة الدراسة بـ (50) موظف وبعد التأكد من الاستمارات تم معالجتهم إحصائيا ببرنامج SPSS.

النتائج:

وبعد قيام الباحث بالمعالجة الإحصائية لفروض الدراسة قد وصل إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

- إن الإهتمام بالمراجعة البيئية لا زال حيث النشأة بحيث هناك إتفاق بين أطراف معينة على أن يقوم بالتدقيق البيئي فريق مؤهل من المتخصصين في جوانب مختلفة من بينهم المحاسبون والمراجعون؛
- إتفاق معظم أفراد العينة على أنه جوانب المعرفة والخبرة والمهارات لازمة للقيام بالمراجعة البيئية إلا أنه لا تتوفر المؤسسة الوطنية للسباكة بولاية تيارت موضوع الدراسة على مصلحة التدقيق البيئي ولا على نظام إدارة بيئي.

15. (عيسى معروزي، بن تريح بن تريح، 2019)²

موسومة: دور أدوات الإدارة البيئية الخاصة بالعمليات في بلورة التميز البيئي لمنظمات الأعمال (دراسة حالة بشركة عجيبه للبتترول - دولة مصر -)

الهدف: التعرف على واقع أدوات الإدارة البيئية بشركة عجيبه للبتترول(مصر) وعلى درجة التميز البيئي الحالية للشركة على المستوى المحلي، بالإضافة إلى اظهار الدور الذي تحققه أدوات الإدارة البيئية على أساس العملية في بلورة التميز البيئي بشركة عجيبه للبتترول بدولة مصر.

¹مجدوب خيرة، زياني عبد الحق، مساهمة التدقيق البيئي في خلق وتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية وتحسين أدائها البيئي: دراسة حالة على مستوى المؤسسة الوطنية للسباكة ALFET بتيارت، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، المجلد 23، العدد1، 2020.

²عيسى معروزي، بن تريح بن تريح، دور أدوات الإدارة البيئية الخاصة بالعمليات في بلورة التميز البيئي لمنظمات الأعمال، دراسة حالة بشركة عجيبه للبتترول دولة مصر، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة تلمسان، المجلد9، العدد3، 2019.

المنهجية:

وإستخدم الباحث المنهج الوصفي التنظيري من خلال الاعتماد على مجموعة من المراجع من كتب، مجلات، للإحاطة بمتغيرات الدراسة، و في جانب تطبيقي تم الاعتماد كلياً على الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات، وقد تم استخدام الاساليب الإحصائية معروفة من المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، معامل الارتباط، الانحدار المتعدد.

النتائج:

- وجود دور ضروري و فعال لأدوات الإدارة البيئية على أساس العملية في بلورة التميز البيئي لشركة عجيبة للبتروول؛
- هناك علاقة طردية قوية بين أدوات الإدارة البيئية على أساس العملية وسياسة التميز البيئي وهذا ما عكسته جميع معاملات الارتباط التي أتت قوية كذلك؛
- وجود أثر لأدوات الإدارة البيئية على أساس العملية في بلورة التميز البيئي بشركة عجيبة بدولة مصر.

16. (سليمانى مليكة، مغنية هوارى، 2018)¹

موسومة: دور التدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن

الهدف: التعرف على أهمية نظام التدقيق و إنعكاسه على الأداء الشامل في مؤسسة المؤسسة الوطنية للدهن وكيف يساهم التدقيق في تحسين الأداء المالي بها و أهم المشاكل المتعلقة بتطبيقات مهنة التدقيق في المؤسسة الوطنية للدهن وإشارة إلى العوامل التي من شأنها تحسين أداء المستدام للمؤسسة.

المنهجية: إتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم إتباع منهج دراسة حالة الذي يمكننا من إسقاط وتجسيد اشكال الدراسة وأثره على الأداء الشامل عن طريق جمع معلومات عن طريق المقابلة و الإستقصاءات.

النتائج: ومن خلال ما سبق التنظير له ومن خلال إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي تبين لنا أن عملية التدقيق في المؤسسة محل دراسة وحسب ابعاد التنمية المستدامة تهتم بتحسين المركز السوقي و مختلف أدوات المعتمدة لقياس الأداء جديدة ولها جودة مثل الكفاءة والربحية والوقت المناسب والفعالية وبالإضافة الى أنه المدقق في المؤسسة المدروسة

¹سليمانى مليكة، مغنية هوارى، دورالتدقيق في تقييم الأداء المستدام (المالي والبيئي والاجتماعي) "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن"، مجلة الاقتصاد والتجارة جامعة الجزائر، العدد الثالث جوان 2018.

يتابع مسار القرارات المتخذة ومدى تأثيرها على أداء المؤسسة وتحديد الصعوبات و العوائق التي يمكن تواجها.

17. (بدري عبد المجيد، 2021)¹

موسومة: ترشيد الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية من خلال قياس أدائها المالي وقدرتها التنافسية

الهدف: التعرّيج على مفهوم الأداء البيئي و المالي و كيفية تطبيقه في المؤسسة وكذلك كيف يساهم الأداء المالي والقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية في تحسين الأداء المالي لإبراز أهمية إصدار مراسيم وقوانين تحث المؤسسات الاقتصادية على ضرورة اعتماد نظام للتدقيق البيئي. **المنهجية:** سعيا إلى إحاطة بالمفاهيم النظرية وإستكمال الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا تم تصميم إستبانة حيث قام الباحث إلى عرض نتائج باستخدام دراسة ميدانية لمؤسسة إسمنت سعيدة من خلال جمع وثائق مالية متمثلة ف ميزانيات مالية وكشوف أخرى والتي تساعد في سيرورة دراسة.

النتائج:

- يعد ترشيد الأداء البيئي في صناعة الإسمنت على وجه التحديد تواجه مشاكل فنية وعملية تعيق من تطوره؛
- عدم نجاعة أغلب أساليب التخلص من الانبعاثات التي أخذ بها في الماضي رغم أن المؤسسة موضوع الدراسة تتمتع بأداء مالي يسمح لها التمتع بميزة تنافسية؛
- إرتفاع التكاليف اللازمة نقل التكنولوجيا النظيفة وتفعيلها كقناعة تسييرية تغفل أبعاد الجودة البيئية المكمل للجودة الكلية بالمؤسسة؛
- غياب تشريعات وقوانين بيئية ملزمة و منظمة ومحددة لممارسة النشاط الصناعي لصناعة الإسمنت.

18. (ولد باحمو سمير، 2017)²

موسومة: دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة (دراسة عينة من المؤسسات قطاع الصناعي بولاية أدرار)

¹بدي عبد المجيد، ترشيد الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية من خلال قياس أدائها المالي وقدرتها التنافسية، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، جامعة ادرار، المجلد 4، العدد 2021، 2.

²ولد باحمو سمير، دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة (دراسة عينة من المؤسسات قطاع الصناعي بولاية أدرار)، أطروحة دكتوراة، كلية علوم إقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار،

الهدف: إبراز دور إشراك البعد البيئي في كل المخططات التي يقوم بها الأفراد والمؤسسات الرامية لتحقيق الأرباح الاقتصادية والتجارية و مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الصناعي في القدرة على تحمل الخسائر الاقتصادية من أجل دعم الجهود الرامية إلى الحفاظ على البيئة وحجم المساهمات الحكومية الوطنية والدولية في نشر صدى التدقيق البيئي في الأوساط المحلية والعالمية من خلال الاتفاقيات ومجالات التعاون الثنائية والدولية.

المنهجية: استخدم الباحث مناهج متعددة بأداء بالمنهج الوصفي والتحليلي في المداخل النظرية للإحاطة بمتغيري التدقيق البيئي والتنمية المستدامة، وكذا المنهج الإستنباطي الذي يركز على تقصي اغلب أو عموم ما كتب حول الموضوع، بالإضافة إلى المنهج الإحصائي من خلال إعداد إستبانة ورقية وتوجيهها الى عينة من مؤسسات القطاع الصناعي بولاية أدرار و جمع معلومات من خلالها وتحليلها ببرنامج SPSS.

نتائج الدراسة:

- التدقيق البيئي يحتاج إلى توفر مستويات تعليمية أكبر من التي هي موجودة حالياً؛
- تطبيق التدقيق البيئي يحتاج إلى تطبيق أكبر للمعايير الدولية في ما يخص المحاسبة والتدقيق؛
- لا يقتصر تحقيق تنمية على المؤسسات فقط، بل هي تحتاج أيضاً إلى جميع الأطراف وذلك من أجل كسر عملية تحويل التكاليف البيئية من المضر إلى المتضرر؛
- حماية البيئة في الجزائر تتجلى في مجموعة من النصوص القانونية الرامية إلى تحديد التزامات المؤسسات تجاه البيئة.

19. (بوسكار ربيعة، صورية اوي، 2018)1

موسومة: المراجعة البيئية وأهميتها في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية

الهدف: باعتبار هذا الجانب من بين أهم القضايا المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة اليوم ويكون ذلك من خلال تسليط الضوء عليها كما يتم توضيح علاقتها بتقييم الأداء البيئي و إنعكاسات ذلك على تطور المؤسسة وإستمراريتها

أهداف الدراسة: إبراز دور المراجعة البيئية في حللت المشاكل البيئية وتحسين الأداء البيئي والتوصل إلى أساليب المراجعة البيئية و التي تساهم في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة و إستجلاء المحددات والمعوقات التي تحد من تطبيق المؤسسة للمراجعة البيئية من أجل تقييم أدائها.

¹بوسكار ربيعة، صورية اوي، أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، العدد4، 2018

المنهجية: إستخدم الباحث المنهج الوصفي في الجانب النظري والتحليلي من أجل عرض ومناقشة متغيرات الدراسة.

النتائج:

- إهتمام المؤسسات خاصة الصناعية بتحقيق المنفعة الاقتصادية الأرباح جعلها تتناسى البيئة التي تعيش فيها و الأضرار التي تسببها لها، مما أدى بالدولة إلى سن عدة قوانين وتشريعات لحماية البيئة والإنسان على حد سواء.
- تعتبر المراجعة البيئية أداة للتأكد من مدى التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية ومدى صحة الإجراءات المتخذة من طرفها للمحافظة على البيئة.
- المراجعة البيئية تسعى إلى تطوير وتحسين الأداء البيئي للمؤسسة من خلال كشف نقاط الضعف فيه و تنفيذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة ذلك.

20. (بوحفص رواني، 2018)¹

موسومة: المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء تجارب الدولية

الهدف: من خلال هذه الدراسة عرج الباحث على المراجعة البيئية ومتطلباتها، وبمعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع، مع التعرّيج لواقع هذا الحال على البيئة الجزائرية و تسعى الجزائر إلى بلوغ مجموعة من الأهداف البيئية والاجتماعية للوصول إلى تنمية مستدامة و قد قامت الجزائر بإصدار العديد من القوانين و التشريعات في مجال حماية البيئة

أهداف الدراسة: التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية المراجعة البيئية في الجزائر و الدعوة إلى تطوير ممارسة مهنة المراجعة إستجابة لتزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي تترتب على أنشطة المؤسسات الاقتصادية لتعريف مسؤولي المؤسسات بالمراجعة البيئية (مكانتها وأهمية إعتماها في المؤسسة).

المنهجية: إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع منها المنهج الوصفي الذي يدخل ضمن الدراسات في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي ويتم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء مرتبطة بتطور تاريخي، كما تمت الإستعانة كذلك بمنهج دراسة الحالة لنكشف من خلالها تطبيقات للمراجعة البيئية من خلال المقابلة الشخصية لإستقصاء آلية عمل المراجعة البيئية في المؤسسة.

¹بوحفص رواني، المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء تجارب الدولية، مذكرة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصصتسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، 2018.

النتائج:

- معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى لتبني نظام الرعاية الصحية والسلامة والبيئة 14001 والمواصفة إيزو 14000 كمرحلة أولية ثمت تأهل بعده إلى الحصول على المواصفة إيزو؛
- تسعى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مثل باقي المؤسسات الدولية إلى بلوغ أهداف وغايات تتلائم وما يتوفر لديها من إمكانيات وبما يحيط بها من متغيرات؛
- تسعى مؤسسات اقتصادية بالجزائر الى بلوغ نظام شامل QHSE (الجودة،الصحة،الوقاية والبيئة).

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية**1. (ImedEddineBrachene ،Yasser Abderrahmane,2018)¹**

الموسومة : L'audit environnemental dans l'entreprise algérienne : processus et apports

الهدف: القاء الضوء على على إجراء التدقيق البيئي في مؤسسة نפטال للتعرف على مدى مساهمة التدقيق البيئي في معالجة المخاطر المتعلقة بمؤسسة نפטال الملوثة، بالإضافة معرفة الواقع العملي والمعيقات التي تحد من ممارسات التدقيق البيئي لإفادة المديرين والمسيرين بمتطلبات ممارسة تدقيق البيئي في خططهم الاستراتيجية.

المنهجية: استخدم الباحث المنهج الوصفي ودراسة حالة من خلال قياسهم لواقه ممارسات التدقيق البيئي وذلك مدى مساهمته في منع التلوث داخل منطقة وقود نפט بقسنطينة من خلال جمع المعلومات من خلال سجلات ودفاتر المؤسسة ومقابلة الشخصية.

النتائج:

- يتم استخدام التدقيق البيئي كأداة تحليلية تقوم بإجراء جرد للبنية التحتية للشركة ومعداتنا من أجل الكشف عن أي آثار سلبية على البيئة؛
- يسمح التدقيق البيئي للشركة بالإمتثال للالتزامات التنظيمية والقانونية التي تحكم مجال نشاطها؛

¹ImedEddineBrachene ،Yasser Abderrahmane،La pratique de L'audit environnemental dans l'entreprise algérienne : processus et apports، Review of economic papers،UniversitéMohhamedSeddik Ben YahiaIijel-Algerie ،N° 02 ،June 2018.

- يساعد التدقيق البيئي في الحد من التلوث البيئي من خلال رصد مصادر التلوث بالإضافة إلى تقييم التأثيرات الايجابية والسلبية التي قد تنتج عن نشاطه هذه الوحدة ومن ثم القيام بالتغذية العكسية لنظامها.

2. (MEZIOUD brahim، 2019)¹

موسومة: The importance of environmental auditing in ensuring sustainable development L'importance de l'audit environnemental dans la garantie du développement durable

الهدف: توضيح أهمية المراجعة البيئية كأداة لضمان التنمية المستدامة والوقوف على أهم المداخل التي تتيحها التدقيق البيئي في ممارسات التنمية البيئية

المنهجية: إتمدت الدراسة على منهج اوصفي من خلال تعرف على تدقيق البيئي والتنمية المستدامة باعتبارهما أدوات من أدوات الإدارة البيئية التي تؤثر على جودة الأرباح في ضوء هذا التطور الحاصل في بيئة الأعمال، ويعد المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي من المداخل المعاصرة التي تعنى باهتمام متزايد لما له من فعالية لإدارة القضايا البيئية وتحقيق معالم التنمية المستدامة.

النتائج:

- التدقيق البيئي هو موضوع جديد ولكنه مزال في بداية التطور بسرعة في جميع أنحاء العالم؛
- هناك فروق وتداخل بين التدقيق البيئي ومراجعة البيانات المالية وهذا نابع من عدم تحديد الأهداف والغايات وتصميم خطط عمل قبل بدء التدقيق أو ما يسمى بالتدقيق بالأهداف؛
- يقيس التدقيق البيئي فعالية عمليات الإدارة وبالتالي فعالية الأنظمة المتعلقة بالمسائل البيئية.

3. (KebirHadia، 2020)²

موسومة: Algerian company in the test of environmental management Environmental impact study by HELIOS, a subsidiary of Sonatrach

¹MEZIOUD brahim «The importance of environmental auditing in ensuring sustainable development L'importance de l'audit environnemental dans la garantie du développement durable» Journal of the New Economy «University of MEDEA» Volume: 10« N°: 01 ,2019.

²KebirHadia«Algerian company in the test of environmental management- Environmental impact study by HELIOS, a subsidiary of Sonatrach» Strategy and Development Review«University of Mostaganem «Volume: 10 - N°: 01 ,2020

الهدف: دور الإدارة البيئية في تدنئة المخاطر البيئية و تعزيز البصمة البيئية لطمئنة ودفع المؤسسات الى تخطيط هذه الجهود وتنظيمها من خلال تبنى واعتماد نهج الشهادة البيئية وفقاً لمعيار ISO 14001 والتطلع على أهم التطورات الاهتمامات الرئيسية التي طورتها منشآت - Hélios - وهي شركة تابعة لمجموعة SONATRACH - في دراسة التأثير البيئي.

المنهجية:

تم تقسيم دراسة إلى جانبين نظري معتمدين على منهج الوصفي فيه، وتطبيقي الذي تم إعمال المنهج دراسة حالة من خلال بيانات مؤسسة من جداول ومقابلات شخصية.

النتائج:

- يُنظر إلى الإدارة البيئية على أنها محور إنمائي يمكن أن يساهم في تنويع الاقتصاد وخلق فرص العمل في الجزائر؛
- تواجه الجزائر تحديان رئيسيين في الواقع هما ضعف مساهمة الصناعة في النمو الاقتصادي وضعف الإستثمار في قطاعات الاقتصاد الأخضر؛
- تزود هذه الدراسة مدراء والمسيرين بحلول للتخفيف على الأقل من هذه الآثار السلبية والصديقة للبيئة وستشجعهم على اختيار عمليات أقل تكلفة و نظيفة.

4. (Raphaeï GOSSET ،Michel MACCABE ،2019)¹

موسومة: Audit environnemental de conformite réglementaire

تعرض هذه الورقة الأساليب المرتبطة بممارسة تدقيق الامتثال التنظيمي البيئي ، وهو أداة لتقييم الامتثال للوائح والشروط البيئية المعمول بها. تهدف هذه الأداة إلى التغلب على الصعوبات في مراقبة وتفسير اللوائح البيئية والذي هو فرع من فروع التدقيق البيئي والتي أصبحت أكثر تعقيداً يتوجب يتم تنفيذها من قبل مدققين متخصصين ومختصين.

أهداف الدراسة:

- تقديم السياق الذي يفيد المؤسسات في زيادة الضغط التنظيمي، والتغير في العقلية ثم نقدم المصالح؛
- تدقيق الامتثال و تقديم تعريفات المصطلحات الرئيسية لمفردات المجتمع.
- تهدف هذه الأداة إلى التغلب على الصعوبات في مراقبة و تفسير اللوائح البيئية، والتي أصبحت أكثر تعقيداً؛
- تبين أنه لتحقيق هدف تدقيق امتثال يجب أن تتبع تدقيق الامتثال التنظيمي البيئي طرقاً معترفاً بها ويتم تنفيذها من قبل مدققين متخصصين ومختصين.

¹Michel MACCABE ،Raphael GOSSET ،Audit environnemental de conformite réglementaire ،2019.

سيتم المعالجة المنهجية باستخدام منهجي الوصفي التحليلي من خلال عرض وناقشة الأدوات المستخدمة بالتفصيل مثل التخطيط و العملية و جدولاً لأعمال وتقنيات المقابلة ومراجعة الوثائق والى غيرها من السياقات.

نتائج الدراسة:

- لا تلتزم العديد من الشركات والمواقع تماماً باللوائح البيئية غالباً دون إدراك ذلك؛
- على الرغم من الاهتمام المتزايد بهذا الموضوع، إلا أن معرفة باللوائح الداخلية ومراقبتها تتطلب موارد ليست متاحة دائماً؛
- التدقيق البيئي للامتثال التنظيمي يسمح بمعرفة حالة الموقع بدقة فيما يتعلق باللوائح؛
- يتيح هذا التقييم بعد ذلك وضع خطة عمل تصحيحية، وبالتالي تجنب الحوادث أو الغرامات أو الإضرار بصورة الشركة؛
- لكي تكون المراجعة فعالة، يجب أن يتم إجراؤها من قبل موظفين متخصصين ومدربين ومؤهلين، واتباع أساليب رسمية ومعترف بها.

5. (Ikram RADHOUANE, et d'autres, 2017)¹

موسومة: DIVULGATION ENVIRONNEMENTALE ET PERFORMANCE FINANCIÈRE DES GRANDES ENTREPRISES FRANÇAISE

الهدف: توضيح المفاهيم التي علاقة بالمسؤولية البيئية والاستدامة البيئية والافصاح البيئي وإبراز أثر المعلومات البيئية التي تنشرها الشركات في تقريرها السنوي أو تقرير التنمية المستدامة على نظامها المالي وتحديد الفوائد التي يمكن أن تتوقع الشركات جنيها والتكاليف التي ستتحملها من سياسة الإفصاح البيئي وقياسه وأثاره على الجوانب المالية لعينة من الشركات الفرنسية المدرجة في مؤشر SBF120-(Société des Bourses Françaises).

المنهجية: تمت اعتماد المنهج الوصفي ودراسة حالة لعينة من الشركات الفرنسية المدرجة في مؤشر SBF120 (Société des Bourses Françaises) خلال الفترة من 2001 إلى 2010 وتم إختيارها نظراً لخصوصية نشاطها واللوائح مناطة بتطبيقها.

النتائج:

- يحقق التزام المؤسسة بيئياً جملة من الفوائد تحسن من الأداء المالي التي يمكن أن تجنيها الشركات من خلال الإدلاء البيئي.

¹Ikram RADHOUANE «DIVULGATION ENVIRONNEMENTALE ET PERFORMANCE FINANCIÈRE DES GRANDES ENTREPRISES FRANÇAISE» «La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion» N° 287-2882017.

- أصبحت الحاجة الآن إلى تقليل التأثير الضار لأنشطة الشركة على البيئة قضية رئيسية لشركة تحد من مسؤوليتها الاجتماعية.

6. (Malla Marwa, et d'autres, 2020)¹

موسومة: environmental audit and enviromental disclosure quality

الهدف: إكتشاف العلاقة بين التدقيق البيئي والإفصاح البيئي و إبراز دور التدقيق البيئي في تعزيز وزيادة موثوقية التقارير البيئية وصدقية المعلومات بغية التحقق من واقع وأهمية التدقيق البيئي في مؤسسات الفرنسية المدرجة في بورصة وفق معيار SBF من خلال السلسلة الزمنية من 2012-2017.

المنهجية: هذه الدراسة تطبيقية اعتمدت على منهجين وصفي من خلال شقها النظري الذي هدفت الى الوقوف على التدقيق والمعايير و الممارسات المهنية له و وظيفتها لمراجعة البيئية في تحسين افصاح البيئي، ودراسة حالة من خلال الشق التطبيقي والذي هدفت من خلاله إلى إختبار تأثير التدقيق البيئي على جودة الإفصاح البيئي وتحسين مخرجات النظام المحاسبي المالي.

النتائج:

- هناك تأثير إيجابي للتدقيق البيئي على جودة الإفصاح البيئي من خلال مستوى المعنوية من خلال الإختبارات الاحصائية للفروض؛
- تاريخ إجراء الدراسة كان جيدا بحيث تزامن مع فترة التصريحات المحاسبية؛
- هناك اطلاع واسع بالعوامل التي تعطل جودة وفعالية الإفصاح البيئي منقبل الشركات الفرنسية محل الدراسة؛
- يجب تحديد المعلومات البيئية وتحديد ها وفق اطار تصوري يسمح معترف به مما يتيح تحسين أداء السوق المالي.

7. (Fath al-Ilah, Muhammad Ahmad Muhammad, 2020)²

الموسومة: practice-of-audit-for-enveronmental-performance in sadan
the-dete Les déterminants et les attentes de changement de la
pratiqueactuelle

¹MallaMarwa, bassemsalhi, Anisjarbouï, « environmental audit and enviromental disclosure quality », scientific anals of economics and busness, 67(01), p93-115, 2020.

²Fath al-Ilah, Muhammad Ahmad Muhammad, Muhammad IshaqAbd al-RahmanIssa, Salem al-Ajab, Salim al-Ajab, « practice-of-audit-for-enveronmental-performance in sadan :the-dete Les déterminants et les attentes de changement de la pratiqueactuelle », Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Université King Khalid, Royaumed'Arabiesaudite, Volume 10 (01), p. 174-190, 2020.

الهدف: دراسة الواقع العملي لممارسات التدقيق البيئي في السودان لمعرفة مجالات المراجعة البيئية التي يقوم بفحصها مراجعي الحسابات بفحص والمراجعة التقارير والقوائم المالية على أساسها لتحليل ودراسة التداخل بين المحددات المتعلقة بالبيئة الخارجية ومستوى مراجعة البيئية من اجل قياس تأثير مسؤوليات مجلس الادارة على جودة التقارير و القوائم المالية الإرتباطات البيئية .

المنهجية: إستخدم الباحث أداة التحليل الاحصائي المتمثلة في استبانة صممت لجمع المعلومات عن طريق برنامج التحليل الاحصائي Spss و Amos وتم استخدام ادوات معهودة في تحليل احصائي.

النتائج: لا يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاعمال في السودان بالمراجعة البيئية والمحاسبة عن الأداء البيئي مما ادى الى عزوب الإفصاح البيئي في القوائم المالية نظرا لنقص الكفاية الانسانية في القيام بالعمليات البيئية والفحص وهو نابع من التأهيل و التدريب العلمي و عدم وجود إطار لمعايير محلية أو محتوى لمراجعة الأداء البيئي مما أدى الى قصور رؤية مكاتب المراجعة عن دراسات البيئية وكذلك عدم التغطية القانونية الكافية للممارسات المراجعة البيئية وغياب الوعي و المواطنة البيئية من قبل مجتمع والمؤسسات فاعلة بيئيا.

8. (ER0EVA Olga,2017)¹

موسومة: Audit of future environmental events in the financial statements

الهدف: للتعرف على واقع التدقيق البيئي في بيئة الاعمال الروسية وفق معايير الإبلاغ المالي و إبانة أثر تبني معايير واليات ابلاغ عن الأداء البيئي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وتعزيز المسؤولية الاجتماعية و بيان دور التدقيق البيئي في تقييم معيار و برامج التأكيد وتحسين الجودة في الأداء البيئي تحديد مدي موثوقية الابلاغ المالي عن المعلومات عن الاحداث المستقبلية التي تسببها العوامل البيئية وما يرتبط بها.

المنهجية: إعتد الباحث من خلال الدراسة المنهج تحليلي الوصفي من خلال دراسة من خلال عرض ومناقشة الطروح واستخلاص الفروق من خلال اشكال دراسته.

النتائج:

- تتعكس التأثيرات البيئية على الإفصاح والموثوقية في القوائم المالية بشكل إيجابي يسمح بتعزيز صدقية المعلومة؛
- التدقيق البيئي إهتمامته منصبه حول التكاليف البيئية والمدفوعات وجميع التسويات للميزانية البيئية؛

¹ER0EVA Olga ، 'Audit of future environmental events in the financial statements '، revista-espacia ، universityrussia ، vol(41).(07) ، 2020/02/24.

- إن غياب مكتب او إدارة للتدقيق في مؤسسات ذات الاثر البيئي السلبي يحد من ممارساتها البيئية و يؤثر على إدارة أرباحها من جهة أخرى.

9. (Chaudhrynaivedkbal، 2020)¹

موسومة: ، Environmental innovation and financial performance: the mediatingrole of environmental management, accounting and corporatenvironmentalstrategy

الهدف: هدف الدراسة هو التحقيق التجريبي والعلمي من تأثير الابتكار البيئي الذي يتشكل من ابتكار المنتجات وعملية إبتكار والأداء المالي خاص به، وكذلك توضح دور الوساطة الذي تلعبه محاسبة الإدارة البيئية و الإستراتيجية البيئية بين الإبتكار البيئي والاداء المالي، حيث تم اسقاط الدراسة ميدانيا على عينة من افراد وعمال مستخدمون في قطاع التصنيع في باكستان .f363

المنهجية: إستخدم الباحث من خلال هذا المدخل العلمي منهجين وصفي واحصائي من خلال استخدام نموذج المعادلات الهيكلية باستخدام برنامجي .spss- smart pls.

النتائج:

- هناك دور وسيطي إيجابي للمحاسبة ادارة البيئي واستراتيجية شركة بيئية في العلاقة بين الابتكار وقطاع الصناعة بباكستان؛
- يعد الابتكار البيئي محركا اساسيا في نمو الاقتصادي لقطاع الصناعة بباكستان وأوصى الباحث على انه يجب على مدراء التصنيع ادخال الابتكارات في منتجاتهم وعملياتهم لتطوير نظام المحاسبة الادارية؛
- يجب على عمال ومؤسسات الصناعية العاملة في قطاع صناعة بباكستان ان تقدم استراتيجية بيئية واضحة تعزز من خلالها توجهات حومية وادائها البيئي.

10. (Elizabeth GIROUX، 1997)²

موسومة: Reporting by Independent Auditors on Internal Controls

الهدف: غرس الوعي البيئي وأهمية المراجعة البيئية لتسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية للتأكيد على أنه التقيد بسياسات المراجعة البيئية يتطلب مراعاة المتطلبات التنظيمية لها من

¹Chaudhrynaivedkbal ،ASadHmaira ،Amirchmuhammaad Hussain،Environmental innovation and financial performance: the mediatingrole of environmental management, accounting and corporatenvironmentalstrategy ،commerce and social sciences ،univpunjab(pakistane)

²Schuetze, W. P, Reporting by Independent Auditors on Internal Controls, The Corporate Accounting and Finance (CPA) Journal, New York, October 1997,PP.40-4

الأنظمة والقوانين والتشريعات و بنظام الإدارة البيئية هو المدخل الوحيد المتخصص في حماية البيئة.

المنهجية :

هذه الدراسة نظرية لمختلف التطورات الجديدة التي عرفتتها مهنة المراجعة البيئية من خلال إتساع نطاقها ليشمل الجوانب البيئية، كما بينت هذه الدراسة أن الاتجاه السائد محليا ودوليا يرمي إلى توحيد المراجعة البيئية، والتي وضعت مبادئ توجيهية لممارسة المراجعة البيئية ISO 14000.

هذه العملية الجديدة ستساعد المنظمات بمختلف أنواعها وأحجامها على تحسين أدائها البيئي والوقاية من الحوادث الإيكولوجية، وتقادي انتهاك القوانين الخاصة بالبيئة.

النتائج:

- المراجعة البيئية عبارة عن إستحداث جديد لمعايير في مجالي البيئة والتنمية حاجات طالبي التقارير؛
- المرجعة البيئية الداخلية أداة لتقييم أدائها البيئي و إدارة مخاطرها لاستمرار في التواجد في السوق؛
- سهل الإطار القانوني والتطبيقي للمراجعة البيئية في أمريكا من معايير بيئية موحدة وحياسة اغلب المنظمات على شهادة ISO14000.

11. (إينوف أوغسطين وآخرون، 2013)¹

ENVIRONMENTAL AUDITING AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN NIGERIA

موسومة:

الهدف: تسعى هذه الدراسة إلى فحص المراجعة البيئية وتأثيرها على التنمية المستدامة في نيجيريا ومعرفة ما إذا كانت هناك علاقة كبيرة بين المراجعة البيئية وتطبيقها من قبل المؤسسات النيجيرية من خلال جمع البيانات الأولية باستخدام الإستبيان أين تم توزيعه على مراجعي الحسابات وبعض المؤسسات في نيجيريا.

المنهجية: تقوم الدراسة على عينة من الشركات النيجيرية النشطة في السوق حيث تم توزيع استبانة على مجموعة منهم لغرض الدراسة، لمعرفة نسبة الإمتثال للقواعد البيئية والإفصاح البيئي في استراتيجياتهم منعدمها.

¹ Enofe Augustine and others, **ENVIRONMENTAL AUDITING AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

IN NIGERIA, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.11, 2013.

النتائج:

- وبناء على النتائج المذكورة أعلاه، من أهم ما أوصت به الدراسة:
- يجب على المؤسسات النيجرية تصريح وتصميم سياسة مصاحبة للبيئة لتعزيز قدراتها التنافسية ؛
 - يجب اعتماد معايير موحدة للإفصاح والإبلاغ المالي والتي ستؤدي في وقت لاحق إلى تحسين أدائها البيئي والمالي لغرض تسهيل عملية القياس والتحليل.

12. (Snežana.L, Luka.L, Dejan.J, 2015)¹

موسومة: Financial performance and its determinants in the Algerian economic institutions (case study of the Ferrovia Annaba Foundation for the period 2015-2019)

الهدف: تسعى الدراسة إلى إبراز طرق تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية وأهم العوامل المؤثرة فيه و كذلك أهم المؤشرات التي تقيسه بالمؤسسة الوطنية لصناعة معدات السكة الحديدية. **المنهجية:** من أجل الإحاطة بكل جوانب الدراسة وللإجابة على إشكال الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال الجوانب النظرية لدراسة و في الجانب التطبيقي تم استخدام دراسة حالة لمؤسسة الوطنية لصناعة سكة حديدية (حالة مؤسسة فيروفيال عنابة للفترة 2015-2016).

النتائج:

كان من أبرز نتائجها :

- مؤسسة خلال فترة للإستغلال حققت تدفق سالب للإستغلال وهذا امر غير صحي ؛
- المؤسسة خلال فترة الدراسة لم تستطع الوفاء بفوائد قروض التي أخذتها خلال اجل قصير مم اثر عليها في الأجل الطويلعلى مستوى قائمة المركز المالي؛
- من خلال قوائم الميزانية نجد أنه المؤسسة تعتمد على الإلتزامات طويلة الأجل في تغطية أصولها وهذا ما من شأنه التأثير في الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

¹ Snežana.L, Luka.L, Dejan.J, **Financial performance and its determinants in the Algerian economic institutions** (case study of the Ferrovia Annaba Foundation for the period 2015-2019) .

13. (Mourad Kouachi, Talal A. AL- Kassar, 2016)¹

الموسومة: The Role Of Financial Analysis In Evaluating The Performance Of Industrial Enterprises To Predict Financial Failure

الهدف: هدفت الدراسة إلى بيان أثر التحليل المالي في التنبؤ بالتعثر المالي للمنشأة من خلال استخدام النسب المالية كماً ونوعاً، وبناء نموذج مكون من النسب المالية التي يكون لكل واحدة منه وزنها الترجيحي، الذي يعبر عن مدى أهميتها في التنبؤ بتعثر المنشآت ومساعدة في اتخاذ الإجراءات المناسبة لتالفي التعثر المالي قبل وقوعه. الصناعية.

المنهجية: تم تحليل عينات من بيانات الرودود وعرض النتائج الإحصائية التي تم الحصول عليها لهذه الدراسة تشمل إختبار الفرضيات باستخدام الأساليب الإحصائية لإختبار الفرضيات وبناء نموذج رياضي للدراسة.

النتائج:

نتائج التي توصلت إليه هذه الدراسة هو بناء نموذج يتكون من مجموعة من نسبة التمويل ، والتي يكون كل منها وزنها مرجح مما يعكس أهميته التمييز بين المؤسسات الناجحة والفاشلة وكذلك الأثر المعدلات المالية للتنبؤ بالأداء المالي مما يساعد على تحمله الضائقة المالية قبل حدوثه وتم تطبيق النموذج على إعادة تصنيف مؤسسات الأغذية حيث وصلت نتائج على أنها كانت قادرة على التمييز.

14. (RICHARD .B- ROBINSON.JR, 2008)²

الموسومة: the Impact of formalized strategic planning on Financial performance in snall

الهدف: هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين إجراءات التخطيط الشكلية والأداء المالي لعينة من البنوك

المنهجية: إستخدم الباحث منهج الوصف لتتظير للجانب النظري و دراسة حالة لفحص العلاقة بين إجراءات التخطيط الشكلية والأداء المالي لعينة من البنوك لأمركية الصغير.

النتائج:

حيث كان أداء البنوك الصغيرة التي ليس لديها أنظمة تخطيط رسمية متساوية مع المخططين الرسميين الصغار وبغض النظر عن الإجراءات الشكلية فقد ركزت كل مجموعة من

¹ Talal A. AL- Kassar, Mourad Kouachi, **The role of financial analysis in evaluating the performance of industrial enterprises to predict financial failure**, journal Humaines Algeria, n°45, Juin 2016, Vol A, pp 91-113.

² RICHARD .B- ROBINSON.JR, **the Impact of formalized strategic planning on Financial performance in snall**, College of Business, University of South Carolina, Columbia, United States of America, 2008

البنوك بشكل متساوي على جميع الجوانب صنع القرار الإستراتيجي باستثناء الأهداف والغايات الرسمية وتشير النتائج إلى أن المديرين المسؤولين عن نشاط التخطيط الاستراتيجي في المنظمات الصغيرة لا يبدو أنهم يستفيدون من عملية التخطيط الرسمية للغاية أو الوثائق المكتوبة الشاملة أو استخدام تحديد المهمة و الهدف كبداية لعملية التخطيط الاستراتيجي

15. (Patrick Velte, 2019)

The bidirectional relationship between ESG performance and الموسومة: earnings : management – empirical evidence from Germany

الهدف : من هذه الدراسة هو الإهتمام بالأداء البيئي والاجتماعي والإداري الحوكمة (ESG) ومدى تأثيره على ممارسات إدارة الأرباح.

المنهجية: تقوم الدراسة إلى الشركات المدرجة في السوق الألماني حسب مؤشر (DAX30, TecDAX and (MDAX للفترة الممتدة 2011-2017 حيث بلغت عدد المشاهدات 548 حيث أنه تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار لتحليل تأثير ESG من خلال قاعدة البيانات Asset4 من قبل تومسون رويترز على ممارسات إدارة الأرباح سواء كانت على أساس الأنشطة الفعلية أو الإختيارية.

النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على:

- أداء ESG له تأثير سلبي على ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية وليس ممارسات إدارة من خلال الأنشطة الفعلية؛
- أن أداء الحوكمة لها أثير سلبي كبير على تطبيقات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الإختيارية مقارنة بالأداء البيئي والاجتماعي.

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة تبين لنا مجموعة من النقاط التي تتقاطع فيها وهي التركيز على جوانب جزئية من التدقيق البيئي والأداء المالي والتي هدفت الدراسات السابقة الدراسة إلى معالجة التدقيق البيئي والأداء المالي من زوايا ضيقة :

- المحاسبة البيئية من زاوية العرض للقوائم المالية البيئية والرفع من كفاءة التدقيق؛
- تدقيق إدارة المخلفات من زاوية تقليل من الملوثات وتحجيم التأثيرات البيئية ؛
- المعايير المقبولة قبولاً عاماً ومدى إستعمالها كإطار تصوري للتدقيق البيئي؛
- مراقب الحسابات و مؤشرات الأداء البيئي العلاقة والتداخل والاهمية بينهما؛
- جانب تكاليف حماية البيئية من زاوية مشاكل الإفصاح والقياس ؛
- جوانب الأداء المالي المغطاة في الدراسات السابقة تقييمية ؛

- الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وعلاقة بالأداء الاجتماعي ؛
- قياس الأداء المالي بالمؤشرات والنسب المالية ؛
- التقارير المالية لمنظمات الأعمال؛
- قياس الأداء المالي لمؤسسات الأعمال بالأدوات حديثة كبطاقة الأداء المتوازن .

عندما تم إستعراض عدد من الدراسات الأخرى إتضح أنه يوجد اهتمام كبير للباحثين نحو موضوع التكاليف البيئية والحماية البيئية، و دراسات أخرى مهتمة بجائحة كورونا وبقية دراسات أخرى اهتمت بالأداء المالي ومدى الرفع من كفاءته من خلال الأداء البيئي. بالنسبة للدراسات السابقة التي تناولت جائحة كورونا فمعظمها ركزت على آثار الجائحة على القطاعات الإقتصادية العالمية بصورة عامة ، أما بالنسبة للدراسات السابقة التي تناولت الأداء المالي فكانت الدراسات العربية مركزة على عالقة الأداء المالي مع مؤشرات تقييمه أو أحد هذه المؤشرات، أما الدراسات الأجنبية فتناولت عالقة الأداء المالي مع البحث والتطوير، و أيضا عالجت مع عوامل الإقتصاد الكلي وحجم المؤسسة. تنوعت طرق هذه الدراسات في الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة فمعظمهم استخدم أحد أدوات الإقتصاد القياسي مثل التحليل للانحدار المتعدد، الإرتباط الخطي التحليل المقارن.

المطلب الرابع: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

تميزت دراستنا بأنها ربطت بين متغير الأداء المالي و التدقيق البيئي عكس الدراسات السابقة التي تناولت أحد من متغيرات الدراسة أو ركزت على متغير بيئي مثل الأداء البيئي التكاليف البيئية التأثيرات البيئية، و تميزت دراستنا بدراسة عامل التدقيق البيئي وأثره على تحسين الأداء المالي و ركزت دراستنا على إبراز تأثير هذا العامل في المؤسسات الإقتصادية مختصين بدراسة جانب الأداء المالي.

وتتميز دراستنا بالتوافق التطبيقي مع الدراسات السابقة من حيث المعالجة الإحصائية وكذا إختلاف جغرافية الدراسة في تطبيقها على المؤسسات الإقتصادي عبر ربوع القطر الجزائري وبالنسبة لزمان الدراسة وهو خلال مرحلة جائحة كورونا والتي تعتبر متغير مؤثر وحساس على مجريات دراستنا، و اعتمدت الدراسات السابقة التحليل الإحصائي و الإرتباط الخطي والانحدار المتعدد والدراسة الميدانية أي دراسة الحالة، ودراستنا اعتمدت على المعالجة الإحصائية والمعاينة الميدانية للمؤسسات محل الدراسة.

وبالرغم مما سبق نجد أن دراستنا مختلفة عن الدراسات السابقة و مكملة لها في نفس الوقت و أن غالبية الدراسات السابقة تتشابه مع دراستنا في صعوبة التنسيق والإنجام بين مؤسسات الدولة التي يوكل لها أداء المهام والممارسات البيئية و الدور الجوهري للفاعلين بيئيا

ومختلف التنصيصان والإجراءات القانونية و التشريعات التي تركز السياسات البيئية لتحقيق التنمية المستدامة المنشودة.

ونجد كذلك أنه أوضحت الدراسات السابقة إلى القصور التام التشريعات والكوانين حماية في مجال البيئة بصورة عامة وافرزت مخرجاتها الميدانية على ضرورة التأصيل البيئي للمتغيرات بيئية

إضافة إلى عصرنة وتحديث مختلف تشريعات مع ما يتوافق مع المتطلبات البيئية. فهنا لابد الإشارة إلى دور الدولة كسلطة سيادية في هياكلها و مصالحها وهيئات الرقابية من المجالس ولأئمة و بلدية لتسهيل وتكريس الأبعاد البيئية لضمان التوازن البيئي الذي ينعكس مردوه ماليا وإقتصاديا وإجتماعيا مما يسهم في تحقيق الأمن الصحي البيئي والذي يعتبر توليفة مثالية في الإقتصادات المتطورة.

المطلب الخامس: الفجوة البحثية والمعالجة الإحصائية

الجدول رقم(04): الفجوات البحثية وطريق الإحتواء والمعالجة

طرق معالجتها	الفجوة
وهذه الفجوة تم ملاحظتها من خلال التداخل المفاهيمي الكبير لدى الباحثين من حيث المصطلحات مثل المراجعة والتدقيق-القياس والتقييم- والتي تم معالجتها بتوحيد الإصطلاح في الدراسة إكتشفنا من خلال الدراسات السابقة فجوتين احدهما في الزمان فكثير دراسات يتم جعلها في مدى القصير خلال 3 سنوات وهو زمن غير كاف للحكم على المتغيرات ولاكن لم نستطع معالجته نظرا لطبيعة الإستقصائية للدراسة ، وأخرى من حيث طرق المعالجة فمعظم الدراسات يتم جعلها هي استشرافية محضة تفرض ثبات بعض المتغيرات وشروط في المستقبل البعيد	أ- المتغيرات وحدود الدراسة
بعض الدراسات عالجت مستقلة التدقيق البيئي وربطته بالأداء البيئي و متغيرات والأداء المالي كذلك إما عالجت لوحده أو ربطا بمتغيرات أخرى أو كدراسة حالة عن طريق إستخدام النسب المالية والمؤشرات أو أدوات القياس المالي. في حين ركزت دراستنا الحالية على محاولة الدمج بين متغيرين *تدقيق البيئي واثره في تحسين الأداء المالي * وإستخراج العلاقة بينهما.	ب- العلاقة بين المتغيرات

<p>الفجوة الأولى تتمثل في طريق المعالجة الكلاسيكية للأدبيات النظرية من خلال إتباع منهجية IMRD للعلوم الإجتماعية التي تعتمد على استقراء الدراسات السابقة و نظرا لطبيعة البحث.</p> <p>والفجوة الثانية فقد تم الإعتماد على مناهج متعددة على غرار الدراسات السابقة منها المنهج الوصفي والتحليلي والتاريخي والاستقراءي والمنهج الإحصائي من خلال المعالجة أداة الإستبيان وإستعراض لبيانات المحصل عمليا من خلال البرنامجين الإحصائين SPSS v23 و Smart pls 3</p>	<p>ت - المناهج المتبعة</p>
--	----------------------------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بالتعرض إلى أهم المفاهيم المتعلقة بممارسات التدقيق البيئي من خلال توضيح عموميات حوله لتكثين الدارس والمتصفح من تكوين تصور على الجزء المتعلق بالتدقيق البيئي وعلاقته بالأداء وتطرقنا كذا لكم إلى الإطار النظري للأداء المالي بغرض فهم كيفية عمله و الغرض منه، وصولاً إلى إظهار العلاقة والأثر بينهما .

وتمت تطرق إلى الدراسات العربية و الدراسات الأجنبية المتعلقة بمتغيري التدقيق البيئي والأداء المالي، حيث تم إنتقاء الأخيرة تبعا لعوامل منها معيار الزمنى والتقارب الفكري للدراسات السابقة ومعيار المنهجي من خلال منهج الدراسة العلمي والإحصائي المستخدم، وكذلك معيار الجانب الميداني من العينة وأدوات البحث وكيفية بنائها و ومن ثم تم استنباط أهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات .

A decorative border resembling a scroll, with rounded corners and a grey shaded area on the left side.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

مقدمة الفصل:

بعد التطرق في الفصل الأول من إلى مختلف التعاريف و المفاهيم النظرية الخاصة بمتغيري الدراسة التدقيق البيئي والأداء المالي، وأهم المحددات والمعوقات لهما، وإستقصاء عينة من الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع ، سنقوم في هذا الفصل بربط المفاهيم النظرية بالمتطلبات الميدانية ومقارنة نتائج الدراسات السابقة بنتائج دراستنا، وذلك من خلال معرفة الأثر الذي يمكن أن يمنحه التدقيق البيئي على تحسين الأداء المالي لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية خلال الفترة من 2021-2022.

وحاولنا في هذا الفصل على محاولة التطرق لجميع جوانب الجانب التطبيقي للدراسة قدر الإمكان من تطرق إلى عينة الدراسة، طرق جمع المعطيات، التعريف بمتغيرات الدراسة وطرق قياسها، البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات، الأدوات الإحصائية المستعملة، وكذلك عرض، تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: إنعكاس ممارسات التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

المبحث الثاني: الخطوات الأولية للدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: تقييم و مناقشة نتائج الدراسة حسب نمذجة (SEM-PLS3)

المبحث الأول: إنعكاس ممارسات التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
يهدف هذا المبحث لتسليط الضوء على أثر السلوك البيئي على الأداء المالي في الجزائر من خلال التعرض لمفاهيم المؤسسات الاقتصادية وأهم تصنيفاتها وواقع التدقيق البيئي والسلوك البيئي بالجزائر ومن ثم التعرف على الأداء المالي في ظل المسؤولية الاجتماعية و البيئية وأخرا توضيح العلاقة المتداخلة بين التدقيق البيئي والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: المؤسسة الاقتصادية، مفهومه، تصنيفاتها، أهدافها، وظائفها

شغلت المؤسسة الاقتصادية اذهان كتاب الاقتصاديين بمختلف إنتماءاتهم الفكرية باعتبارها عصب الحياة والنشاط الصناعي وتعتبر في داخلها على علاقات إجتماعية وسياسية وثقافية من خلال العناصر المادية الامادية الممزوجة فيها.

الفرع الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية

إن تطرق لمفهوم المؤسسة الاقتصادية أمر صعب نظرا لتعدد أهداف وأنواع ومراكز المؤسسات الاقتصادية ولعلا من بين الأسباب التي صعبت من صياغة مفهوم موحد لها هي :

- ✓ التطور في النشاط المستمر منذ ظهورها سواء في تنظيمها القانوني أو هدفها الإنتاجي
- ✓ تنوع أنشطة عمليات المؤسسات الاقتصادية سواء خدمية أو إنتاجية أو متعددة الجنسيات؛

✓ إختلاف أنظمة والمذاهب الإيديولوجية من نظام إشتراكي ورأس مالي في توصيف مفهوم المؤسسة.

ومن بين المفاهيم المطروحة للمؤسسات الاقتصادية نجد:

1-المفهوم التقليدي:

✓ **المفهوم الأول:** المؤسسة هي الوحدة التي يتميز فيها العوامل الامادية والبشرية وهذا لمفهوم نجده غير كامل المعالم حيث أنه ذكر على أنه المؤسسة وحدة واحدة وهذا منافي للأشكال التي قد تظهر فيها لمؤسسة مثل متعدد جنسيات ومتعددة الفروع¹.

✓ **المفهوم الثاني:** يرى الرأسمالي كارل ماركس أنه المؤسسة تكوين لعدد كبير من العمالة في زمن واحد وتحت نفس إدارة راس المال ومن أجل نفس المخرجات الإنتاجية (السلع، الخدمات)². هذا لتعريف كنظيره فيه بعض التحفظات على حجم العمالة حيث لا يصح في الواقع المفهوم حيث يمكن أن نجد مؤسسة يصل عمالتها الى أقل من إثنين وهذا نظير الوسائل وطبيعة الإنتاج.

¹ صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر، 2003، ص23

² فرحات غول، مدخل إلى التسيير، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة، الجزائر، 2003، ص10

✓ **المفهوم الثالث:** المؤسسة هي منظمة تجمع اشخاص أكفاء من عدة مجالات وتستعمل رؤوس أموال من منابع مختلفة وقدرات من أجل إنتاج سلعي يغطي تكاليف الإنتاج ويحقق ربحية.

أصاف هذا المفهوم هدفا رئيسا من اهداف المؤسسة الإقتصادية الا وهو الربح وهو أساس قيام المؤسسة في الرأسمالية.

✓ **المفهوم الرابع:** هي شكل لتنظيم إقتصادي مستقل ماليا والذي يقترح نفسه للقيام بإنتاج سلع أو خدمات للسوق تلبية رغبات المجتمع.

أبرز الأخير محورا رئيسيا في المفهوم المؤسسة الإقتصادية ألا وهو الإستقلالية المالية وهي في حد ذاتها نقطة تطرح إشكالية.

هذه التعارف أعلاه هي تقليدية حيث لم تشمل في طياتها مستجدات البيئة الإقتصادية والإجتماعية والحركة الحاصلة في الإدارة والتسيير.

وكمفهوم شامل للمؤسسة وموسع تم أعمال هذا التقسيم نظرا لشموليته وإستشراقية وهو كالتالي:

الشكل رقم (03): المفاهيم الحديثة للمؤسسة تبعا لمحيطها المباشر والغير المباشر



Source: Nguen kein thane p .op.cit.p45

و عليه ركزنا على ثلاث مفاهيم من بين المفاهيم المنبئية عليه:

2- المفهوم الحديث

✓ **المفهوم الأول:** والذي يعني أنه الأخيرة هي عبارة عن عناصر متكونة من أفراد يقبلون بإسهاماتهم أو يرغبون فيها والذين يتشكلون من الإدارة الحكومية والزيائن والمؤسسات المالية والعمال والمستخدمين والموردين مشكلين فيما بينهم تنظيم متراص الأركان. الجدول أدناه يوضح أنواع المنظمات المندرجة تحت هذا لمفهوم الحديث من خلال المصنوفة التي توضح أهداف الربحية والغير الربحية والقطاعات السوقية والغير السوقية .

الجدول رقم (05): مفهوم المؤسسة كمنظمة وأنواع المنظمات

الهدف	قطاع سوقي	قطاع غير سوقي
ذو هدف ربحي	المؤسسات الخاصة التي ترمي للربح لتحقيق لأغراض مختلفة و مؤسسات عمومية (اقتصادية أو تجارية عمومية) مثل EPE، EPCI	
ذو هدف غير ربحي	تعاضديات، جمعيات، تعاونيات + مؤسسات عمومية او مشتركة لأغراض القيام بخدمات او منتجات مثل مؤسسة تسيير المياه، شركة نقل بالسكك	نادي رياضي هاوي، أو نقابات عمال بالإضافة لإدارات عمومية مثل الصمان الاجتماعي او التقاعد... الخ

sur la base de : A. Beitone et E.Hemdane :{ la deféinition de
 Entreprise dans les manuels de sciences économiques et sociales
 }skholé,hors-série 1 ، 29-39 2015.

✓ المفهوم الثاني : فالمؤسسة كنظام تقني تعني فمعناه أنها تحوز على تجهيزات وأدوات ووسائل تقنية تستعملها في عملياتها الإنتاجية وكذلك معلومات تقنية تحت إطار تكنولوجي وقانوني يسمح بترابط وتفاعل هذه الوسائل لتحقيق إنتاج تقني موافق لمواصفات الإنتاج التقنية¹.

أما الجانب الآخر فالمنظور الإقتصادي يرى من زاوية الربح المادي الذي هو الهدف الأسمى من قيام المؤسسات الاقتصادية الذي يعني أن تحقق جميع الموارد المستغلة في سلسلة الإنتاج مردودية مالية موجبة تسترد بها تكاليف التصميم وهذا الأخير أساسي لإستمرار المؤسسة في النشاط.

وكجمع بين المصطلحين " المؤسسة كنظام تقني إقتصادي يعني بها مؤسسة تسعى لإنشاء قيمة وإيجاد الثروة من خلال نظامها لتقني المنبثق على الفروع الثلاث المواد الأولية ووسائل الإنتاج العامل البشري، وما يتداخل معها من الأنشطة مساعدة داخل نظم التسيير للمؤسسة لتحقيق النجاعة الاقتصادية لها من خلال رفع مردودية والجودة والنوعية لمخرجاتها والتي تسمح لها بتحقيق الربح المادي المقبول الذي يسمح لها بالإستمرار في نشاطها.

صمويل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982، ص58.¹

المفهوم الثالث: ويقصد بهذا المفهوم أنه المؤسسة الإقتصادية عبارة عن تكتل فكري متباين المشارب والإيديولوجيات ونظرا لهذ التباين كان لزاما على المؤسسة أن تذوب كل النزاعات والمشاكل والثقافات المتعددة في قالب واحد من خلال نقاشات وجلسات دورية¹ وكما انه المؤسسة لزاما عليها المشاركة السوسيو إقتصادية في حللت المشاكل الحاصلة داخلها أو خارجها.

ومنه هذا المفهوم من ضروريا التسببر الإداري خصوصا مع ما تشهده الإدارة الجزائرية من مشاكل وإضطرابات إجتماعية وسياسية لدى لاحظنا خلال الحقبة الأخيرة أنه تم إعمال الفكر السياسي والحركة الاجتماعية من خلا ربط العلاقات بين الوصاية ومؤسسات ذات الصلة بها وربط العلاقات بينها وبين أعوانها المتعلقين بها.

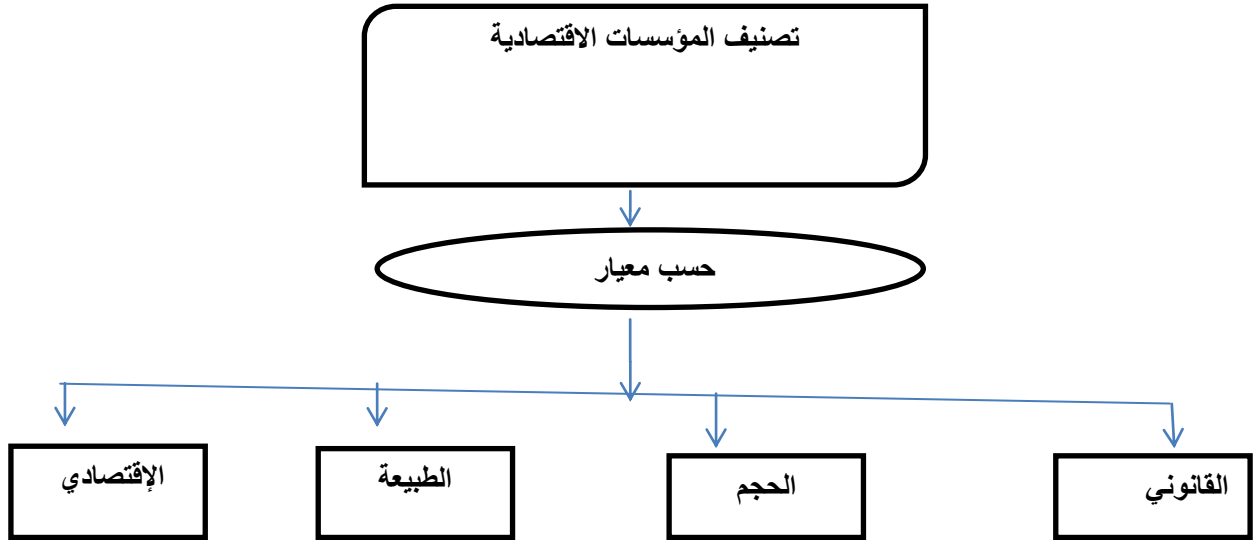
وكمفهوم جامع هي تجمع لعوامل الإنتاج المادية والبشرية والمعنوية تحت إطار قانوني محدد، بغرض إنتاج سلع وخدمات وتبادلها بنفسها أو عن طريق وكلاء وأعوان إقتصاديين بغرض تحقيق نتيجة موائمة لتكاليف الإنتاج من جهة، وتحقيق المتطلبات المجتمعية الاجتماعية من جهة أخرى باختلاف أصنافها وأحجامها وأمكاناتها.

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية

سنقوم بتفصيل فيها وشرح أنواع المعيار التي صنفت بها المؤسسات الاقتصادية عن طريق الشكل أدناه:

ناصر دادى عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998، ص: 10-11¹

الشكل رقم (04): المعايير التصنيفية للمؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مرجع (ناصر دادي عدون، المؤسسة الاقتصادية، موقعها ووظائفها

وتسييرها، دار المحمدية العامة-الجزائر، 2013، ص 81-109)

من خلال المخطط أعلاه نجد أنه يتم التصنيف بمؤسسات الاقتصادية حسب عدة معايير منها:

أ- المعيار القانوني

نجد فيه نوعين مؤسسات خاصة تتخذ هذه الأخيرة شكلين قانونيين¹:

المؤسسات الفردية والتي يكون فيها رب المال هو صاحب رأس المال ويقدم اليه عمل الإدارة أو التنظيم فهذه الأخيرة نابعة من نظرية الفائدة والربح بحيث يحصل رب العمل على كل من لفائدة والربح وذلك لتداخلهما مع بعض، والشكل الآخر مؤسسات الشركات هي مؤسسات نابعة من فكرة شركة الأشخاص حيث يجتمع فيها رؤوس أموال والتسيير على عدة أشخاص .

وأما المؤسسة العمومية هي مؤسسا تابعة للأموال الوطنية هدفها حماية الطبقات الاجتماعية وتكون إدارتها من قبل أشخاص تعينهم الوصاية ، وتأخذ هذه الأخير شكل مختلط حيث ظهرت الفكرة في القرن 19 في ألمانيا وفكرتها مراقبة القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها من قبل الدولة.

ب- المعيار الحجم²

نجد فيه أشكال منها حسب حجم الأرض وهذا يتمثل في المؤسسات الفلاحية أو الزراعية التي تقوم على مساحات زراعية متفاوتة فمؤسسة ذات حجم مساحي 20 هكتار أكبر من التي

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 59-60.

² جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص: 35-36

تحوز على 15 هكتار، وشكل آخر بحسب رأس المال نجد فيه رأس مال التأسيسي والذي نجد فيه رأس المال القانوني الذي تندرج فيه مؤسسات التالية مثلا منها:

الجدول رقم (06): تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب معيار الحجم

الخصائص	شركة التضامن	مؤسسة SARL	مؤسسة الأموال
رأس مال الجماعي	الجزء الأدنى المحرر و الحد الأقصى لتحرير باقي حصص محدد في القانون التأسيسي	الجزء الأدنى يحرر 1/5 من القيمة الإسمية لكل حصة و الحد الأقصى يتم تحريره في أجل 5 سنوات من تسجل الشركة في سجل تجاري	النصف عند الإكتتاب و الباقي يتم تحريره في أجل 5 سنوات من تسجل الشركة في سجل تجاري

المصدر: صفوت عبد السلام عوض الله، اقتصاديات الصناعات الصغيرة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1993، ص16

ج- المعيار طبيعة

نجد فيه نوعين من معايير منها يتعلق بالمؤسسات التي تستخدم أقل من 500 عامل لى انها متوسطة واكثر من ذلك كبيرة حجم وتتوزع على نحو التالي:

- ❖ مؤسسات مصغرة والتي تستخدم بين 1-9 عمل؛
- ❖ مؤسسات صغيرة والتي توظف من 10-199 عامل؛
- ❖ مؤسسات متوسطة والتي تستخدم من 200-499 عامل؛
- ❖ مؤسسات كبيرة ولتي توظف من 500 فأكثر.

د- المعيار الاقتصادي سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول(07): تصنيف المؤسسة حسب المعيار الاقتصادي

المعيار	المؤسسات المندرجة تحته	صاحب الفكرة والمدخل	النشاط	البيان
الإقتصادي	مؤسسات الفلاحية	المفكر فرانسو كيني	الزراعة بمختلف أنماطها ومنتوجاتها	يقسم مجتمع الى طبقات الفلاحين الذين يستغلون الأرض م نأجل إنتاج والطبقة العقيمة وهم الصناعيين والتجار
	مؤسسات الصناعية	الكلاسيك	صناعية خفيفة أو صناعية ثقيلة	حيث تجمع عوامل الإنتاج المنتشرة في الطبيعة وتقوم بتحويلها إلى منتوجات قابلة للإستعمال أو للإستهلاك النهائي

مؤسسات القطاع الثالث	التطورات الاقتصادية	كلاسيكية وحديثة	مثل الصناعات الحرفية البنوك المؤسسات المالية التجارة، الصحة الفندقية.. الخ
----------------------	---------------------	-----------------	--

المصدر: ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998، ص 70-71

الفرع الثالث: أهداف المؤسسات الاقتصادية

يسعى مسيرو المؤسسات الاقتصادية العامة منها والخاصة الى تحقيق جملة من الأهداف منها:

3- الأهداف الاقتصادية:

وتتمثل في:

- الهدف الأساسي وهو الربح حتى تتمكن من تغطية احتياجاتها المالية وتوسيع قدراتها الإنتاجية وتطويرها والحفاظ عليها مما يسمح لها بالصمود أمام منافسيها¹.

- تلبية الحاجات المجتمعية²؛

- الإستغلال العقلاني للموارد بواسطة التخطيط المنظم المستدام.

4- الأهداف الاجتماعية: تتعلق ب:

- ضمان توفير مستوى مقبول من المرتبات يسمح لهم بتغطية متطلباتهم المعيشية؛
- إقامة أنماط معيشية معينة بحيث تقوم المؤسسة بالتصرف في العادات الاستهلاكية بتقديم منتجات توائم جميع طبقات المجتمع.
- التماسك والترابط بين عمال الذي ضمن حركية المستمرة للمؤسسة وتحقيق أهدافها؛
- ❖ الأهداف الثقافية والرياضية: وذلك من خلال توفير مناخ تنظيمي ملائم يسمح بالإبداع عن طريق توفير وسائل ترفيهية وثقافية، التكوين المستمر للعمال المبتدئين.

❖ الأهداف التكنولوجية:

- عصرنة المنظومة الإدارية بإدخال الطرق والوسائل الإنتاجية الحديثة؛
- جعل مصلحة خاصة بالإدارة التكنولوجية والبحث العلمي³؛
- الحصول على معلومة حصرية ودقيقة ومن قنوات موثوقة ورسمية.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص: 17-18

² مار زيتوني، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد، 09 مارس، 2006، ص ص 12-43

³ عبد السلام أبو قحف، أساسيات التسويق، دار الجامعة الجديدة للنشر، إسكندرية، مصر، 2005، ص 116

❖ الأهداف بيئية :

- تحقيق التنمية البيئية والاجتماعية؛
- العمل على خفض التكاليف البيئية الخارجة عن النشاط ؛
- تطبيق المواصفات البيئية في سلاسل إنتاجية وتبني نظام الإدارة البيئية.

المطلب الثاني: واقع ممارسات السلوك و التدقيق البيئي بالجزائر

الفرع الأول: ممارسات السلوك البيئي بالجزائر

تعتبر المسؤولية الاجتماعية والبيئية عنصر من عناصر المسؤولية العامة الملقاة على عاتق المؤسسات الاقتصادية، وقد تزايد الاهتمام الموضوع كثيرا من قبل الدول والمنظمات العالمية والإقليمية في السنوات الأخيرة، فارتفاع حجم النشاط الاقتصادي وإنه بالمقابل يساهم بشكل مباشر في التلوث البيئي واختلال مكونات وعناصر النظام البيئي.

يقصد بالسلوك البيئي الربط بين المركبتين هما النمو الاقتصادي وتحسين البيئة المحيطة بالمؤسسة والقضاء على التلوث من خلال إستهلاك أقل قدر من الطاقة مما ينجم عنه سلوك جديد يقلل من الهدر، ويؤدي إلى زيادة الإنتاج الأخضر والحفاظ على الموارد الطبيعية وحمايتها، بعيدا عن ضغط القوانين والتشريعات.

وعرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في المبادئ والسلوكيات البيئية تماشيا مع تغيرات المحيط في مجالات مختلفة كالتقدم التكنولوجي، شدة المنافسة، الإبداع المعرفي وتعدد رغبات الزبائن وإحتياجاتهم، لذلك لم يعد نجاح المؤسسات يقتصر على تحقيق الأرباح فقط بل أخذ أبعاد أخرى تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة، المحافظة على البيئة والمساهمة في رفاهية المجتمع الذي تنشط فيه وتعد من بين أهم الأسباب التي دعت إلى الإهتمام بالسلوك البيئي نجد:

❖ الضغوط الحكومية على المؤسسات لتجنب الهدر للموارد والعمل على ترشيد اشبا

احتياجات العمليات التشغيلية مع مراعات ندرة وشح الموارد

❖ التطلع لرغبات المستهلكين وذلك من اجل كسب ولائهم والعمل على اشباع رغباتهم

❖ المستثمرون و أرباب الأموال للحفاظ على مدخراتهم والعمل على انمائها بما يوافق أدائها البيئي

وتتجلى أهمية إدراج السلوك البيئي في مفردات المؤسسة من خلال ما يلي:

❖ تصميم وحدة مؤسسة أو مصلحة تعنى بالمتغيرات البيئية وتقوم بالإهتمام بها و ربط

العلاقات مع السلطات التنفيذية مما يحقق لها ربحية مقبولة؛

❖ حماية وصيانة الأنظمة البيئية في المنطقة التي تنشط بها المؤسسة والخروج بإرشادات

عامة حول نشاطها؛

❖ تحسين سمعة وصورة المؤسسة من خلال سياسة البيئية المنتهجة والتي تفضي الى ادارة افضل وعمليات محسنة .

✓ أنواع السلوك البيئي

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من السلوكيات البيئية لمنظمات الاعمال وهي كما يلي:

الجدول (08): أنواع السلوكيات البيئية

السلوك البيئي	المؤيدون	أهم المرتكزات الفكرية
الدفاعي	المفكرون الكلاسيكيون	الهدف الوحيد للمنظمة هو الربح لاغير حيث يرون أنه الإهمام بالبعد البيئي عبارة عن تكلفة زائدة ومنه المسؤولية الاجتماعية لا أهمية لعدم وجود معايير تقنية تقيسها.
الملتزم	المفكر الاقتصادي الأمريكي باول سامويلسون	المؤسسة شريك مع الحكومة و المجتمع الإلتزام والمسؤولية الاجتماعية يعمل على تحقيق الرفاهة للمجتمع و تزيد موارد مؤسسة عكس نظرة الكلاسيكية الضيقة.
الواعي	هم الأخلاقيون	هو نمط بين النظرة الاقتصادية الضيقة والإلتزامات القانونية الجبرية، من خلال وضع نمط توازني بين المسؤولية الاقتصادية والمسؤولية البيئية التي تراعي مصالح حملة الأسهم والأطراف الأخرى الحالية والمستقبلية.

مصدر: محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة. مجلة الباحث،

العدد 7، ص 21

ومن خلال الجدول أعلاه وتحليل السلوك البيئي نستنتج أنه هناك نمطين للسلوك البيئي:

أ- السلوك البيئي الموجب

يتحصل هذا الاخير من خلال وجود تصور واستراتيجية بيئية للمؤسسة يتم من خلالها إنتهاج اساليب لتشغيل والانتاج والاعلان والتسويق والتوزيع مع ما يتوافق مع المتطلبات البيئية ومن بين صور السلوك الإيجابي البيئي نجد :

- ✓ خفض معدلات التلوث و نفاذية الموارد؛
- ✓ انتهاج نظام الإدارة البيئية والإنتاج النظيف؛
- ✓ توفير مناخ تنظيمي ملائم للعمال ومعدات حماية والوقاية اللازمة؛
- ✓ الإفصاح البيئي المستمر والدوري عن المعالجة المحاسبية لمختلف الأضرار والآثار البيئية للمشروع.

ب- السلوك البيئي السالب

هو نتاج عدم الإلتزام والمخالفة للقوانين والإلتزامات البيئية والنظرة الضيقة لمفهوم التنمية المستدامة والبعد البيئي في مخططات المؤسسة ومن صور هذا الأخير:

- ✓ إرتفاع نسب التلوث العام وهدر الموارد الطبيعية¹؛
- ✓ عدم إنتهاج سياسات انتاجية رشيدة ذات الملائمة البيئية؛
- ✓ عدم وجود نظام لإدارة التكاليف البيئية يسمح لها بإدارة مشاكلها البيئية؛
- ✓ عدم وجود برامج للتدريب وعمالة غير مؤهلة ومكونة في المجالات البيئية ؛
- ✓ عدم وجود نظام ومعدات للصحة والسلامة المهنية تسمح بتحقيق الأمن البيئي داخلي والإستدامة البيئية للموارد.

الفرع الثاني: الجهود المبذولة لإرساء ممارسات التدقيق البيئي

سنوضح مختلف الجهود المبذولة من خلال القوانين المصدرة فيما يتعلق بالحماية البيئية والتي سنسردها من خلال الجدول أسفله:

الجدول (09) : الإصدارات القانونية المتعلقة بالحماية البيئية والتدقيق البيئي

رقم التشريع أو مرسوم	أهم الملامح للبعد البيئي
قانون 03-83	قانون رقم 83-03 الصادر سنة 1983م كمنقطة تحول هامة وذلك بصور قانون حماية البيئة والذي يعد نقطة إنتعاش للواقع البيئي ونظرة شمولية خصوصا مع ماخلفته الحقب السابقة من إستنزاف وهدر وغياب مسؤولية البيئية حيث جاء هذا الأخير بالموازات مع الجهود الدولية وممثلة في قمة الأرض 1992 بالبرازيل ومؤتمر كيتو باليابان وهو كذلك ما عززه الدستور الجزائري 1989 الذي كرس للبعد البيئي، وأوضح مجالات الحماية البيئية والصحة العامة للمواطن والإنعاش الإقتصادي
المرسوم التنفيذي رقم 78-90	المرسوم التنفيذي رقم 78-90 المؤرخ في 27/02/1990 والمتضمن دراسة التأثير على البيئة لتدابير التي يتوجب على صاحب المشروع القيام بها والتي هي دراسة الأثار البيئية للمشروع و مضاره بالبيئة وسبل خفضها وحالة مكن المشروع ولأضرار المتوقعة على الثروة الحيوانية والنباتية وأخرى الإنسان بالدرجة الأولى من حين حياته وراحته الاجتماعية من تحليل الأثار للمشروع من ضجيج وأدخنة وإهتزازات ..الخ كل هذا لأجل نجاح المشروع وتحقيق التوازنات العامة بين تنمية الثروة والسلامة البيئية .
المرسوم التنفيذي رقم 38-339	المرسوم التنفيذي رقم 38-339 لمؤرخ في 7 أكتوبر 2010 المتعلق بالتنظيمات المطبقة على المنشآت المصنفة حيث تطرق في مواده الأولى إلى المفاهيم حول المؤسسات المصنفة والترخيص الممنوحة أو التصاريح والذي صنف المؤسسات الخاضعة للترخيص الى ثلاث أنواع و كذلك تطرق إلى الشروط الواجب إحتواءها في ملف دراسة التأثير أو موجز التأثير وأهم الملحقات الواجب إرفاقها بملف الدراسة، والإعلام وطرق التعامل مع المؤسسات.

عبد الحق بوعافية، نور الهدى بورزق، أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسات الإقتصادية على أدائها المالي، مذكرة ماستر،¹ 61.كلية العلوم التجارة، كلة العلوم الإقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص،

القانون 19-01	القانون رقم 19-01 والمؤرخ في 2001/12/12 والذي كان متعلق بتسيير النفايات ومراقبتها حيث نص على كيفية تصنيف النفايات واثمينها في الأنشطة البيئية من خلال إعادة إستخداماتها وإدخالها في الإنتاج أو تدويرها بشكل يقل من نسبة التلوث والضرر البيئي ويقلل من نسبة الهدر.
القانون 20-01	القانون رقم 19-01 والمؤرخ في 2001/12/12 والذي يعنى بالتهيئة الإقليم والتنمية المستدامة حيث نص على ضرورة عدالة توزيع الثروة الوطنية ، وتوفير الظروف المواتمة و التوزيع المناسب بين المناطق والأقاليم لدعائم التنمية وتخفيض تركيزها في السواحل والعمل على انتشارها في الهضاب العليا والجبال والصحاري الجنوبية
القانون 10-03	القانون رقم 10-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 والذي قد ألغى ما جاء به القانون (83-03) في مادته 113. والذي يعنى بالحماية البيئية في إطار مخططات التنمية المستدامة وهذا الأخير يضع أهم القواعد والضوابط الأزمة لتحقيق السلامة المعيشية للمواطن والأمن البيئي من خلال العمل على الإستغلال العقلاني للموارد والطاقات البيئية. ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91/87 المؤرخ في 1987/04/21 الخاص بدراسة تأثير المحيط؛ ✓ القانون رقم 19/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بالنفايات الصلبة؛ ✓ القانون رقم 20/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بالتهيئة الإقليمية و التنمية المستدامة؛ ✓ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2001/07/03 الخاص بقانون المناجم.
القانون 01-03	القانون 01-03 المؤرخ في 17 فبراير 2003 والذي يكرس مفهوم تنمية السياحة البيئية والإستدامة بهدف تحسين الصورة البيئية للجزائر وفق المتطلبات الدولية وبما يسمح بإبانة مكنوناته وقدراتها الطبيعية وتعزيزها بما يسمح بإيجاد توجهات تنموية حديثة تزيد من المداخل العمومية.
القانون 20-04	القانون 20-04 المؤرخ في 25 ديسمبر 2004 المتعلق بالحماية وتسيير المخاطر الكبرى والذي جاء نتاج الكوارث ذات مصدر طبيعي مثل حرائق غابات أو فيضانات أو مصدر تكنولوجي مثل إنبعاثات المصانع ومخلفات الإنتاج بها و الترتيبات اللازمة لإحتواء هذا الأخير و التي شهدتها الجزائر مؤخرا ممثلة في حرائق الغابات على غرار نظيراتها من البلدان.
القانون 06-06	القانون 06-06 المؤرخ 20 فبراير 2006 المتعلق بالقانون التوجيهي للمدينة من خلال العمل على تحسين الصورة العامة لها وتنسيق التدخلات بها والتوزيع العادل للتنمية بأحيائها ومدنها والقضاء على البيوت الهشة وحماية الساكنة من المخاطر مثل خطر مصب الصرف الصحي .
مرسوم 10-236	المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن بتنظيم الصفقات العمومية والذي أشار في بعض تبويباته إلى نقطة مهمة في المشاريع ذات البعد البيئي حيث ألزم المشرع ضرورة التصريح و الإلتزام بالبنود والمتطلبات اللازمة لحماية البيئة

مصدر: من إعداد الطالب بناء على المراسيم والقوانين أعلاه

وكانت هذه الجهود من خلال المشكلات التي تواجهها الحكومات والمجتمع الدولي على غرار الجزائر والتي ممثلة في فجوة الضرر البيئي من خلال القوانين والنصوص التي تعززها في بيئة الاعمال ومن بين تلك الآليات، الرخص الادارية والضرائب البيئية والتصاريح المحلية لدى البلدية او الولاية، الدراسة الأثر البيئي أو موجز التأثير.

و جاءت آلية التدقيق البيئي لتحسين كفاءة وفعالية التشغيلية من خلال إستخدام الأساليب اللازمة من إعادة تدوير المخلفات، وخفيض التكاليف، مما يعزز بناء أداء بيئي جيد وإبراز أوجه القصور فيما يتعلق بالأمور البيئية، ولكن ورغم كل ذلك إلا أن تطبيق المؤسسة للتدقيق البيئي يكتفه صعوبات سارعة الحكومة لإعادة بعثها وتحفيزها منها:

أ- مشكلات الإفصاح و المحاسبة عن الأداء البيئي:

حيث تعتبر من أهم المشاكل العالقة في تطبيق التدقيق البيئي و تتمثل في قياس التكاليف البيئية وتقديرها محاسبيا تقديرا واقعيا وهو أمر صعب نظرا لتداخل المتغيرات البيئية. وسارعت الحكومة لإعادة بعث الصعوبة وحلقتها من خلال:

1. تبني المحاسبة البيئية بفروعها (محاسبة بيئية وطنية، محاسبة مالية وطنية، محاسبة نظام الإدارة الوطنية) وهو ما يعطي آلية لاحتواء مختلف الأثار البيئية وإعطاء تصور لقياسها وتتبع تدفقاتها من خلال المخطط المحاسبي وهو ما يضيف فجوة التوقع البيئي ويضفي على تقارير المالية الصديقة¹.

2. التبنى لمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/ISA) و التي تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم وتعنى بالقبول العام من طرف الجهة المستخدمة والمستفيدة من قوائم المالية الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وهو ما من شأنه مساعدة المحاسب في أداء عمله وتوفيق ممارسته مع ما هو متداول دوليا مما يجنبه مشاكل القياس وأخطاء الإكتشاف.

3. إهتمام المشرع الجزائري بإصدار معايير للتدقيق محلية موافقة للمعايير التدقيق الدولية.

ب- مشكلة المتابعة البيئية للمشروعات:

نظرا لإزدياد عدد المؤسسات ورقعتها صعب من مأمورية مختلف الجهات والمصالح ذات التوصية والسلحية في التفتيش والفحص للمؤسسات ذات الاثر البيئي، هذا الاخير زاد من ضرورة الحركة البيئية للحكومة والتي تمت من خلال مايلي:

1. فرض على المؤسسات القيام بدراسة تأثير أو موجز التأثير حسب المؤسسة وطبيعة تأثيرها ومتابعتها من قبل الجان المخولة بذلك ؛
2. إصدار رخص وتصاريح بيئية إجبارية مثل الرخص البيئية والرخص الصيد والإستغلال مما يتيح إحتواء الأنظمة البيئية؛
3. دراسة الجودة البيئية للمؤسسة ومدى نجاعة البيئية لنشاطها وتقليل من المعوقات والحواجز والعمل على تجنبها.

ج- مشكلة التدقيق والإدارة البيئية

¹ الوزير الأول، مرسوم تنفيذي رقم 19-8-241/09/2019.

إن النظام المحاسبي التقليدي وأدوات الرقابة الداخلية المرتبطة به ليس مصمم للتعامل مع الأحداث البيئية وما يرتبط من إدارة الأحداث والوقائع البيئية بشكل ملائم يمكن أن تضيء أبعاد جديدة لعملية التدقيق البيئي وتم إحتواء قصور الإجراءات المحاسبية من خلال:

1. تبني نظام الإدارة البيئية ومواصفاته القياسية مثل إيزو 14000، وإيزو 14001؛
2. إنشاء جهاز أو مصلحة تعنى بالإدارة البيئية؛
3. تكوين مدققين داخليين متخصصين في العوامل البيئية ومختلف أنشطة المؤسسة؛
4. إصدار معايير للتدقيق تطبق على المستوى المحلي وتوافق إلى حد كبير معايير التدقيق الدولية ما من شأنه تصميم دليل إرشادي يتبعه المدقق.

المطلب الثالث: الأداء المالي في ظل المسؤولية الاجتماعية و البيئية

تعمل العديد من مؤسسات في الوقت الحاضر نحو الإهتمام بالبيئية وإدراجها في مخططاتها البيئية، بهدف تحقيق الإستمرارية في قطاعها السوقي و تعزيز منتجاتها بالوسم البيئي المطابق للموصفات البيئية IZO هذا يتطلب أن يتوفر موظفوها ومسيروها على مسؤولية اجتماعية بيئية ذات مستوى يسمح بإقلاع إقتصادي متميز وفعال لتطوير الأداء البيئي.

1- مفهوم المسؤولية الاجتماعية البيئية:

1-1 مفهوم للمسؤولية الاجتماعية

تتركب المسؤولية الاجتماعية من عدة أبعاد منها البعد الإقتصادي، القانوني، الإنساني والأخلاقي، وقد تكون أداة لمكافحة الفساد و تحقيق التنمية البشرية والتشغيل، والمحافظة على البيئة وبالتالي.

وترتبط بين عوامل ثلاثة هي التطور الإقتصادي والتماسك والترابط الإجتماعي والبيئي و تعتبر المسؤولية الاجتماعية تطوعي وليس إلزامي يسن عن طريق القوانين على عكس التعريف السابق.

وقبل التعرّيج على مفهوم المسؤولية الاجتماعية البيئية لابد من إعطاء توصيف للمسؤولية الاجتماعية من بينها:

- أ- تعرف على أنها: "الإلتزام المستمر من قبل شركات الأعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الإقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية إتجاه المجتمع الذي تعمل فيه"¹.
- ب- عرفها الاتحاد الأوروبي على أنها: « تضمين إعتبرات إجتماعية وبيئية في أعمالها وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي"¹.

مقدم وهيبة، "دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة"، المؤتمر العلمي،¹

ت- تعتبر المسؤولية الاجتماعية أداة لتوفيق الممارسات البيئية بما يتوافق المتطلبات الاجتماعية.

وتعد المسؤولية الاجتماعية أداة رئيسية للوصول إلى هذا الهدف من خلال تحقيق الإستقرار العام (الإقتصادي ، السياسي ، الاجتماعي ، البيئي) في بيئة الأعمال من خلال:

1. إدارة وتنظيم علاقاتها بالمتعاملين معها من داخل وخارج بيئتها؛
2. تصميم ووضع برامج للمسؤولية الاجتماعية مبنية على الإستثمار الاجتماعي؛
3. بناء رأس المال اجتماعي الذي يعمل على تحسين كفاءة الأداء الإقتصادي للمؤسسات.

1-2 مفهوم المسؤولية الاجتماعية البيئية

أ- تعريف آخر للمسؤولية الاجتماعية البيئية: "هي أداة تعمل على تحسين أداء المؤسسة في النواحي البيئية ودفع العاملين للتعرف على المتطلبات البيئية وتحسين قدراتهم على التفاعل مع البيئة من خلال تشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث"

ب- وتعرف كذاكم بأنها "عملية تغطية الآثار البيئية لعمليات الإنتاج في المؤسسات، كتخفيض عملية تلف المنتجات والانبعاثات الغازية وتقليل الممارسات التي تكون لها آثار سلبية مستقبلا على البيئة"².

ت- وتعرف بأنها " البحث عن فرص سوقية من خلال عرض سلع وخدمات مصممة لتحسين البيئة المحيطة وتحسين النتائج الإقتصادية عن طريق القيام بالتحسينات الهيكلية والتكنولوجية باستعمالها لتكنولوجيات تحمي البيئة"

ومن خلال ما سبق نجد أنه المسؤولية الاجتماعية البيئية هي تعهد ضماني للمؤسسة بأن عملياتها الإنتاجية سليمة وفق المتطلبات البيئية وبما يخدم الصالح العام والمجتمع، وانها تعزم بتحسين وعقلنة الموارد الطبيعية المحيطة مع تقديم التقارير الدولية لأصحاب المصالح حول نشاطاتها البيئي و القيام بالإفصاح.

2- أثر المسؤولية الاجتماعية البيئية على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

1-2 مزايا المسؤولية الاجتماعية البيئية

من المزايا التي تحققها تبني الإلتزام بالمسؤولية الاجتماعية و البيئية في المؤسسة

مايلي:

¹ المسؤولية الاجتماعية لمشاركات:التحديات والافاق من أجل التنمية، مقال منشور في مجلة العموم الاجتماعية، 2011، متاح <http://www.swmsa.net>، تاريخ إطلاع 22/11/2022، على،

مدحت محمدابو النصر، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، ط1، مجموعة العربية للتدريبات والنشر، الأردن، ص34.²

- ✓ الحفاظ على الثروات الطبيعية بحيث تضع وتؤسس لقاعدة تجعل من الأرض حقا اقتصاديا لكل الأفراد والمؤسسات؛
- ✓ تحسين أداء المؤسسة في النواحي البيئية من خلال المطالبات الحكومية والمجتمعية بذلك؛
- ✓ دفع العاملين للتعرف على المتطلبات البيئية تشجيع المبادرات الرامية لمكافحة التلوث؛
- ✓ البحث عن فرص سوقية من خلال عرض سلع وخدمات مصممة لتحسين البيئة المحيطة وتحسين النتائج الاقتصادية عن طريق القيام بالتحسينات الهيكلية والتكنولوجية باستعمالها لتكنولوجيات تحمي البيئة؛
- ✓ تقليل التكلفة بإعادة التدوير والبرامج الأخرى المشابهة والإدارة الأفضل للجوانب البيئية لعمليات المؤسسة وتحقيق المردود المالي.

2-2 عناصر المسؤولية الاجتماعية البيئية في المؤسسة

- من خلال تصور منظمة البيئة الكندية الغير الحكومية **ENGO** توصلنا من خلال رؤيتها أنه المسؤولية البيئية مركبة من ثلاث عناصر رئيسية هي:
- أ- **التعهدات البيئية** وهو التزام مؤسسة ببناء رؤية شاملة حول إدارتها البيئية و بتطبيق البعد البيئي في مخططاتها والعمل على تشجيع الثقافة البيئية¹؛
 - ب- **إدارة البيئة والطاقة والموارد** وهي تعزم من خلالها أن تقوم باستغلال المواد البيئية بعقلانية ورشادة و إنتهاج سياسات إنتاج رشيدة ومراقبة الأداء البيئي دوريا؛
 - ت- **متطلبات أصحاب المصالح** فالمؤسسة لها علاقات مع عدة اطراف تعزم من خلال موقعها البيئي أن تدلي بتقارير بيئية عن أدائها وكذلك بإفصاح المحاسبي².

3- أثر تبني المسؤولية الاجتماعية البيئية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- عندما تتبنى المؤسسات المسؤولية الاجتماعية البيئية فهذا يعني التزامها بالقوانين واللوائح البيئية مما يتيح لها تحسين كفاءتها التشغيلية من خلال استخدام الأساليب اللازمة لإنتاج محسن من غير مخلفات وبجودة معقولة.
- و يعد تخفيض التكاليف أس رسين لبناء أداء بيئي جيد وإبراز أوجه القصور فيما يتعلق بالأمور البيئية وإدارة البيئة، ولكن ورغم كل ذلك إلا أن تطبيق المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية

سفيان ساسي: المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية حالة الجزائر، مقال منشور مجلة جيل حقوق الإنسان، لبنان، العدد 24-02 2014، ص16

ايسر شاهني البعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص الفلسطيني، جامعة النجاح فلسطيني، متاح على الرابط: ²

<https://repository.najah.edu/bitstream/handle>

البيئية يواجهه صعوبات تعيقه يتم معالجتها من قبل حكومة دوريا من خلال النصوص والقانونية.

وتعد المسؤولية الاجتماعية البيئية مؤثرة في الأداء المالي من خلال¹ :

✓ حللت مشكلات الإفصاح المحاسبي البيئي و قياس التكاليف البيئية و ذلك من خلال الإفصاح عن مختلف الأبعاد المالية وربط بينها وبين الأبعاد البيئية مثل ضرائب والرسوم كبعد مالي والإعانات والهبات فكلما كانت المؤسسة لها إعانات ومساعدات اجتماعية قل عبئها المالي؛

✓ تواجه المسؤولية البيئية الاجتماعية مشكلة في التقرير عن الأداء البيئي للمؤسسة محل المراجعة، وهل يقرر المراجع إجراء تعديل في تقرير المراجعة عندما يكون هناك حالة تأكد بالأمور البيئية؛

✓ عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة البيئية، بالرغم من أن هذه الأخيرة معقدة ومتداخلة، إلا أنه هناك قلة في المعايير المهنية التي تختص بمثل هذه النوعية من المراجعات؛

✓ إتسام التعهدات البيئية بالتداخل والتعقد ووجود الكثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي، مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية، وكذلك عدم توافر الكفاءات اللازمة للقيام بتلك المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد على عمل المتخصصين من خارج الأجهزة الرقابية.

ولتطبيق المسؤولية البيئية الاجتماعية له فوائد عديدة تصب جلها في سياق زيادة كفاءة الإدارة البيئية والتنمية المستدامة ومن أهمها² :

✓ زيادة الحجم الإنتاجي: من خلال التحسين إجراءات العملية للأنشطة وذلك من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية من خلال توفير بدائل أكثر كفاءة يتم من خلالها استخدام المواد الخام و المقدرات الطاقوية غير ملوثة؛

✓ خفض تكلفة التشغيل: من خلال خفض إستهلاك الموارد في سلسلة الإنتاج مثل الخام والمياه و الكهرباء من خلال تخفيض تكلفة المدخلات؛

✓ تحسين ورفع مستوى تكنولوجيا الإنتاج: بمواكبة التطور العالمي في طرق الإنتاج الحديثة؛

¹ European environmental agency ;environmental taxes:recent developement in toolsfor intergration ;environnement issues series ,N18;12/12/2000;p120

² ضيافي، نوال، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة و الموارد البشرية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم الإقتصاد و علوم التسير، جامعة ابوبكر بالقايد ، تلمسان،الجزائر،2011،ص 42-43

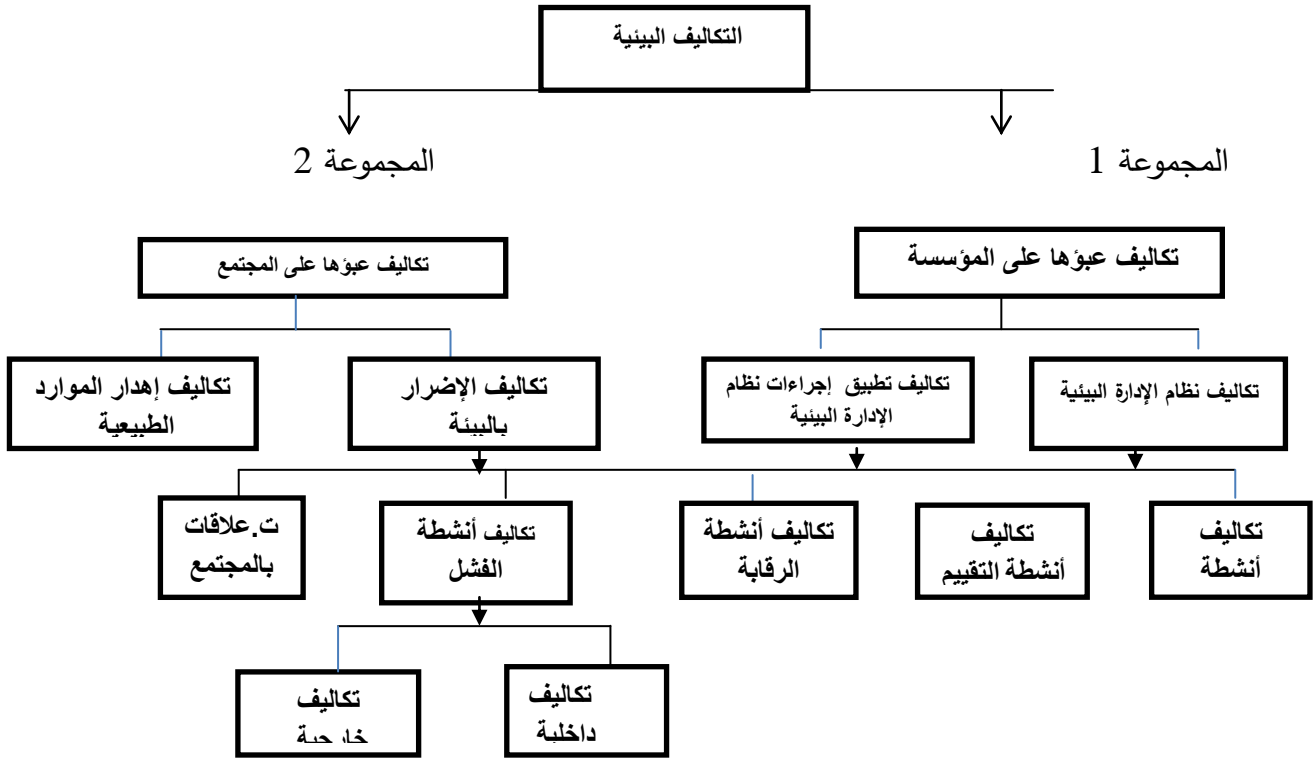
- ✓ **حماية العاملين والمواطنين والبيئة:** يؤدي الإنتاج الأنظف إلى حل مشكلة التلوث مما ينعكس على تحسين بيئة العمل الداخلية وخفض التدهور البيئي كنتيجة لخفض معدلات تلوث الهواء، الماء والتربة؛
- ✓ **تجنب المساءلة القانونية وتحسين صورة المشروع:** تساعد إجراءات منع التلوث على توفيق المشروع لأوضاعه البيئية مع قوانين حماية البيئة، واعطاء صورة حسنة أمام المجتمع؛
- ✓ **توفير عائد مادي إضافي للمشروع:** من خلال تدوير النفايات وتقليل نسب الهدر للموارد.

المطلب الرابع : العلاقة المتداخلة بين التدقيق البيئي والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

من خلال هذا المطلب سنخرج على العلاقة بين التدقيق البيئي والأداء المالي حيث من خلاله سنبرز العلاقة بين البعد البيئي والمالي من خلال الأنشطة و الإعتبارات الأخرى التي تبين ذلك.

حيث تعبر التكلفة البيئية أهم معيار يربط بينهما عن باقي و جميع المعايير الأخرى وتعتبر التكلفة البيئية عبارة عن الأعباء المالية التي تتعلق بذمة المؤسسة والنابعة عن المسؤولية القانونية والبيئية و الإجتماعية للمؤسسات خاصة الصناعية منها، والتي يجب تحميلها ضمن الحسابات المالية للمؤسسة تجنباً لتعرضها لمخالفات وغرامات والتي هي في غنى عنها. وهذه التكاليف لها عدة أشكال سنوضحها من خلال المخطط التالي :

الشكل (05): أنواع التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة



المصدر:

من خلال الشكل التوضيحي المبرز لمحرك التكلفة البيئية ولذي من خلاله سنوضح العلاقة بين التدقيق البيئي والأداء المالي لاحظنا أنه :

التدقيق البيئي جاء من أجل تحسين التزام المؤسسة الاقتصادية بالأبعاد البيئية في مخططاتها وسياساتها ولا يتأتى ذلك إلى من خلال تحمل التكاليف البيئية لأنه كما أسلفنا الذكر المؤسسة منظمة إجتماعية لا بد لها من تحمل تبعات نشاطها على المستويين الداخلي والخارجي، والأداء المالي هو عصب المؤسسات الاقتصادية ومغذيتها حيث لا يتصور أن تقوم المؤسسة الاقتصادية بنشاط دون توفر قاعدة مالية تستطيع من خلالها التحرك ومن خلال هذا نجد أنه التكلفة البيئية والأداء المالي ثنائيتين متلازمتين ومنه هذه العلاقة قد تكون تكاملية.

ومن خلال المخطط أعلاه هو عبارة رؤية اقتصادية لضرورة إدراج التكلفة البيئية وتغليب الجوانب الاقتصادية على نظيرتها الفنية بحيث أنه الإهتمام بالجوانب البيئية يجب أن يكون موازي للإهتمام بالجوانب المالية، بحيث أي تبني لمنظمات الأعمال لنظريات الحجم والمسارة إلى السيطرة والإستحواذ السوقي دون الإهتمام بمردودها البيئي وسياساتها الاجتماعية سيؤدي ذلك إلى ضعف في التوازنات المالية.

كما تتجلى العلاقة طنظبا بينهما في بادئ الأمر كانت القيود والتشريعات على المؤسسة منعقدة نظرا لدونية النظرة البيئية وثابتة والنظر لها بأنها موارد متاحة كان الإستغلال لها بإفراط

كبير لغاية ظهور أثارها على البيئية مثل الإحتباس حراري، نقص معدلات أمطار سنوية، معدلات حرارية كبيرة.

وبعد تزايد القيود على الموارد البيئية نقصت نسبة الفاقد والهدر وظهرت قادة الملوث يدفع الذي عزز من التحميل العقلاني للأعباء ولاكن وجب على المؤسسة أن تقلل من نسب النفايات وأثارها سنويا من خلال آليات و معدات و تكنولوجيات في نفس أمر .

وهذا لنظام التخطيطي لتكلفة يسهم كذلك في التتبع للتكاليف ومراقبة الأنشطة المتوقع حدوثها على أضرار بها أو الفشل بيئي مستقبلي مما يسهم في التقييم المالي لها ورصد تكلفة الهدر المالية أو تكلفة أنشطة البحث والتطوير ومنه تحسين الأداء البيئي.

وعليه كل معلومة بيئية متاحة تؤدي إلى القياس الصحيح والتخصيص الموائم الذي يؤدي إلى تلافي الأضرار البيئية وزيادة الجودة وتقلي الهدر البيئي وتعزيز دور الوظيفة المالية الوظيفة المالية والتي هي تراكم مجموعة من المهام المنوطة بحسن تسيير و إدارة الأموال كما أنه تستخدم وتتخذ مجموعة من الإجراءات الإدارية وتستعمل أدوات كمي و نوعية في ذلك.

وتسعى المؤسسة للبحث عن الأموال في إطار سياساتها المالية من مصادر محيطها المالي في ضوء إحتياجاتها وبرامجها وخططها الإستثمارية ومن ثم عقلة وترشيد استخدامها فيم يعود عليها بالنفع المالي وعلى البيئة بالسلامة والمحافظة ضمن سياستها السوسيوبيئية.

المبحث الثاني : الخطوات الأولية للدراسة التطبيقية

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

1. أهداف الدراسة

يلزم على المؤسسات الإقتصادية إعطاء أولوية قصوى لتحسين ممارسة التدقيق البيئي باعتباره وسيلة فعالة لتحسين الأداء المالي نظرا لما تقدم للمسير من مساعدة في اتخاذ قرارات موضوعية ورشيدة.

وهذا الأمر نظرا للمشاكل والتبعات المالية التي تتعرضت لها العديد من المؤسسات الإقتصادية والتي بينتها التقارير المالية لديها أنها لاتعبر عن المركز المالي الحقيقي للمطالبة وبالتالي هنا تأتي الضرورة لوجود آلية التدقيق البيئي لرفع العراقيل والفشل المالي.

وعليه تهدف الدراسة للدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- إبراز دور التدقيق البيئي من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارته بالمؤسسات الإقتصادية من جهة، وأهميته في تحسين كفاءة و ترشيد الأداء المالي من جهة أخرى؛
- التعرف على إتجاهات وآراء عينة الدراسة التطبيقية بشأن موضوع البحث ومدى مواكبة أفرادها لطبيعة الموضوع والتطورات الحاصلة فيه من جهة، و مساعدة هذه الأخيرة في الإجابة على فروض الدراسة ؛
- تدعيم أسس الدراسة النظرية وتسريع فهم متغيراتها من خلال تحديد مدى إتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية؛
- التعرف على واقع تطبيق وممارسة التدقيق البيئي في المؤسسات قيد دراسة و علاقة تطبيقات التدقيق البيئي بتحسين الأداء المالي من خلال ربط متغيرات دراسة مع بعضها؛
- الإختبار الميداني لفروض البحث والوقوف على صحتها من عدمه وتسجيل مختلف التحفظات.

2. منهجية الدراسة

تم إستخدام المنهج الوصفي بغرض مسح الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة بإثباتها أو نفي صحتها و الذي يتيح لنا سرد ووصف متغيرات الظاهرة المدروسة المنوطة بالموضوع و كذلك توضيح خصائصها ووصفها بالأرقام ومقارنها.

وكذلك المنهج التحليلي الذي يتضح من خلال الإطلاع على الأدبيات الأكاديمية من كتب ومجلات ودوريات بلغات مختلفة ذات العالقة بموضوع الدراسة وتفسيرها ومعرفة إرتباطاتها بالظواهر الأخرى والوصول إلى إستنتاجات وتساؤلات المطروحة حول الموضوع.

- و تم الإعتماد في الدراسة التطبيقي للدراسة على إستبانة حيث تم بناؤها وتحكيمها ثم توزيعها على أفراد العينة ومرة العملية وفقا للحدود التالية:
- **الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول استبيان إلى آخر استلام له وهي الفترة بين 15 فيفري 2021 إلى 17 جويلية 2022.
 - **الحدود المكانية:** تتمثل في أماكن توزيع الإستبيان في الجزائر وبالتحديد ولاية أدرار و غرداية وتندوف وتيميمون وتمنراست.
- وبعد عملية إسترجاعها و جمع إجابات أفراد عينة الدراسة تم تحليل الإجابة على الفرضيات ومعالجة البيانات المتراكمة في برنامجي Spss 26 و Smartpls3

1.2 مجتمع وعينة الدراسة

بداية يتم تحديد مجتمع الدراسة الذي يعد نقطة إنطلاق هذه الدراسة، حيث يتمثل مجتمع الدراسة من المؤسسات الإقتصادية التي أشار لها المرسوم تنفيذي المرسوم التنفيذي رقم 98-339 المؤرخ في 03 نوفمبر 1998 والمتعلق بالتنظيمات المطبقة على المنشآت المصنفة ويحدد قائمتها الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 82 المؤرخة في 04 نوفمبر 1998، وكذلك المرسوم التنفيذي

رقم 06 - 198 مؤرخ في 4 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 31 مايو سنة 2006 والذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة حيث تم تقسيم المؤسسات المصنفة فيه حسب الضرر البيئي إلى مؤسسات ذات :

- مؤسسات ذات الخطر الحاصل والمعلقة بملازمة الخطر لمادة أو عامل أو مصدر طاقة أو وضعية يمكن أن تترتب عنها أضرار للأشخاص الممتلكات والبيئة.

- مؤسسات ذات الخطر المتوقع لعنصر يميز حدوث ضرر محتمل يرتبط بوضعية خطر وهو عادة ما يحدّد بعنصرين هما احتمال حدوث الضرر و خطورة العواقب.

ومن خلال هذا الأخير تم تصنيف المؤسسات إلى أربعة وهي:

1- **المؤسسة مصنفة من الفئة الأولى :** والتي تتضمن على الأقل منشأة خاضعة لرخصة

وزارية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالبيئة والوزير المعني

2- **المؤسسة مصنفة من الفئة الثانية :** تتضمن على الأقل منشأة خاضعة لرخصة

الوالي المختص إقليميا

3- **المؤسسة مصنفة من الفئة الثالثة :** تتضمن على الأقل منشأة خاضعة لرخصة

رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا

4- المؤسسة مصنفة من الفئة الرابعة : تتضمن على الأقل منشأة خاضعة لنظام

التصريح لدى رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا.

والتي يتم حصوله على الرخصة من خلال المراحل التالية :

وتتم مرحلة إيداع الطلب والذي يتم فيه جميع معلومات مثل إسم صاحب المشروع، إسم الشركة، شكلها القانوني، عنوان موقع الطلب، قائمة المؤسسات التي تصنف المؤسسات ضمنها، تحديد موقع المؤسسة على خريطة منجزة بمقياس 1/25000، 1/50000 .

وبخصوص الإستثمارات المستحدثة يتم فيها تقييم المشروع بتشاور فيما بين الإدارات البيئية و الصناعة وترقية الإستثمارات

وبعد دراسة الأخير في مدى لانتعدي 3 أشهر ابتداء من تاريخ الإيداع يتم منح رخصة موافقة مسبقة للمشروع ومن ثم يتم زيارة ميداني من قبل لجنة للموقع بعد إتمام الإنجاز وبعده يتم إعداد ملف الرخصة الاستغلال وارسالها الى السلطات المؤهلة للتوقيع .

بعدما تطرقنا الى كفايات الانشاء وشروط ايداع طلب الرخص الاستغلال سواءا بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لنظام الرخصة من الوالي المختص اقليميا او المؤسسات الخاضعة لتصريح رئيس المجلس الشعبي البلدي من الواجب على الهيئة الولائية مراقبة نشاط المؤسسة المصنفة من قبل لجنة متخصصة على مستوى الولاية .

تعد اللجنة أعلاه في هذا الصدد برنامج مراقبة المؤسسات المصنفة الواقعة في الولاية المعنية تكلف اللجنة عضوا من أعضائها أو عدة أعضائها مراقبة الخاصة إذا اقتضت الظروف ذلك كما يمكن اللجنة أن تجري معاينات مراقبة للمؤسسات المصنفة بناء على طلب من رئيسها.

إذا تضررت المؤسسة المصنفة أو المنشأة المصنفة من جراء حريق أو انفجار أو نتيجة لكل حادث يتوجب على المستغل أن يرسل تقريرا للجنة يدلي به بجميع حيثيات الحادث وجميع الأضرار البيئية و التدابير المزمع إتخاذها مستقبلا لتلافي مثل هذه الأخطار.

كما أنه تطرق المشرع للمؤسسات المصنفة و التي لم تتحصل على رخصة أو التي لا تستجيب لرخصة استغلالها للفئات التي نصت عليها **المادة 3** بإنجاز مراجعة بيئية في أجل لا يتعدى سنتين إبتداء من تاريخ صدور هذا المرسوم.

ويتم تحديد في تقرير المراجعة البيئية مختلف مصادر التلوث و الأضرار الناجمة عن المؤسسة المصنفة وتقترح كل التدابير و الإجراءات و الأحكام التي تهدف إلى الوقاية من التلوث و الأضرار وتخفيفها أو إزالتها.

ومن بينها نذكر:

- المرسوم التنفيذي رقم 90 -78 المؤرخ في 82 فبراير 1990 المتعلق بدراسة التأثير على البيئة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 98-339 المؤرخ في 42 نوفمبر 1998 المتعلق بالتنظيمات المطبقة على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة؛
- القانون رقم 01-19 المؤرخ 18 ديسمبر 2001 المتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالتها؛
- القانون رقم 01 -20 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 والمتعلق بتهيئة الإقليمي و التنمية المستدام؛
- المرسوم تنفيذي رقم 03 -477 مؤرخ في 09 ديسمبر 2003 متضمن كفايات و إجراءات إعداد المخطط الوطني لتسيير النفايات الخاصة ونشره و مراجعته؛
- القانون رقم 04-09 المؤرخ في 10 أوت 2004 المتعلق بترقية الطاقات المتجددة في إطار التنمية المستدامة؛
- رقم 06 - 198 مؤرخ في 4 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 31 مايو سنة 2006 والذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة.
- أما وحدة المعاينة فتمثلت في ممارسي التدقيق البيئي من خبراء ومهندسين بيئيين ومدراء والكفاءات المعتمدين ومفتشي الحسابات، و إطارات المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية و تم توزيع أداة قياس الدراسة (الإستبيان) على وحدة معاينة الدراسة، حيث هناك من تم إختياره بطريقة العينة العشوائية وتم اختيار عينة موسعة مكونة من 280 مؤسسة إقتصادية ضمن بيئة أعمال الجزائرية.

3. مصادر جمع البيانات

تم إعمال إستمارة إستبيان كأداة قياس في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية بحكم طبيعة بحثنا والمتعلق "أثر التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي".

و إستوجب علينا الإعتداد على المنهج الوصفي المقارن من خلال تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي spss.v.23 و برنامج PLS Smart 3 ، و يعد الإستبيان من أكثر الأساليب إستعمالا في جمع البيانات، وقد تم تصميمه على حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (10): نموذج ليكارت الخماسي

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

المصدر : محمد عبد الفتاح الصيرفي ، البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، دار

وائل للنشر، 2006 ص 115

وتتمثل درجات هذا المقياس من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (11): يمثل درجات مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	مجال المتوسط الحسابي
منخفضة جدا	ما بين 1 و 1.80
منخفضة	ما بين 1.80 و 2.60
متوسطة	ما بين 2.60 و 3.40
عالية	ما بين 3.40 و 4.20
عالية جدا	ما بين 4.20 و 5

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي ، البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2006 ص 115.

وتم هيكلته إلى جزئين جزء متعلق بالبيانات الشخصية لعينة دراسة و جزء متعلق بالعبارات المتضمنة لمتغيرات الدراسة والذي يتجزء إلى محورين وهما:

المحور الأول : التدقيق البيئي.

المحور الثاني : الأداء المالي.

وتم تصميمه من خلال إتباع الخطوات التالية :

حيث نجد من بين مجموع الخطوات المنهجية لتصميم إستمارة الإستبيان هي:

- ✓ تحديد أهداف الاستبيان والنقاط التي سوف تتناولها؛
- ✓ تحديد المحاور التي سنتناولها في الاستبيان؛
- ✓ صياغة الأسئلة بحيث تدور حول الأهداف؛
- ✓ عرض الاستبيان على ذوي الخبرة (التحكيم)؛
- ✓ الصياغة النهائية لاستمارة الاستبيان؛

وبعد عملية الهيكلة تم توزيعه وجمعه بحيث تمت عملية الإرسال خطيا وإلكترونيا وذلك بعد القيام بتحديد المجتمع و إختيار العينة التي تمثله، ولم نتوقف عن التوزيع الإستبيانات فقط بل تتبعنا الإجابات عليه من طرف مجتمع الدراسة وإعادة إرسال الاستبيانات الخاطئة أو التي ينقصها معلومات.

ومن العيوب التي واجهة دراستنا في جانب الاستبيان والتي يمكن تحديدها كآلاتي:
1- عدم الفهم الخبراء لبعض الأسئلة من قبل بعض أفراد العينة.

- 2- فقدان بعض نسخ الاستبيان أثناء إرسالها أو عند الجهة المرسلة إليها.
- 3- تشتت الإجابات حول الأسئلة بسبب إهمال إجابات بعض الأسئلة سهواً.
- 4- عدم الإجابة الدقيقة على الاستبيان من طرف بعض أفراد المجتمع.
- والجداول التالية تعطي إحصاءات حول مسار توزيع الإستبانة:

الجدول رقم(12): الإستبيانات الموزعة والمستردة على عينة الدراسة

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	280	%100
عدد الاستثمارات المفقودة والمهملة	9	%3.59
عدد الاستثمارات الملغاة	20	%7.97
عدد الاستثمارات الصالحة	251	%80

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إستمارة الاستبيان

الجدول(13): يوضح أسس إختيار حجم العينة لمجتمع معلوم

المجتمع	العينة
1100	280

Source : (Sekaran, 2004p. 294)

تفسير النتائج:

من خلال الجدولين 1 و 2 وبما أن حجم مجتمع دراستنا بلغ أزيد من 30000 مؤسسة إقتصادية ، إلا انه المؤسسات النشطة على ارض الواقع و التي تمارس نشاطها فعليا بلغ تقريبا 1100 مؤسسة وعليه فإن العينة المطلوبة للدراسة هي 280 مؤسسة وتم توزيع 280 إستبانة وفق معلومية حجم عينة الدراسة وتم التجاوب في 251 منها وإلغاء 20 و إختفاء 9 منها.

4. متغيرات الدراسة

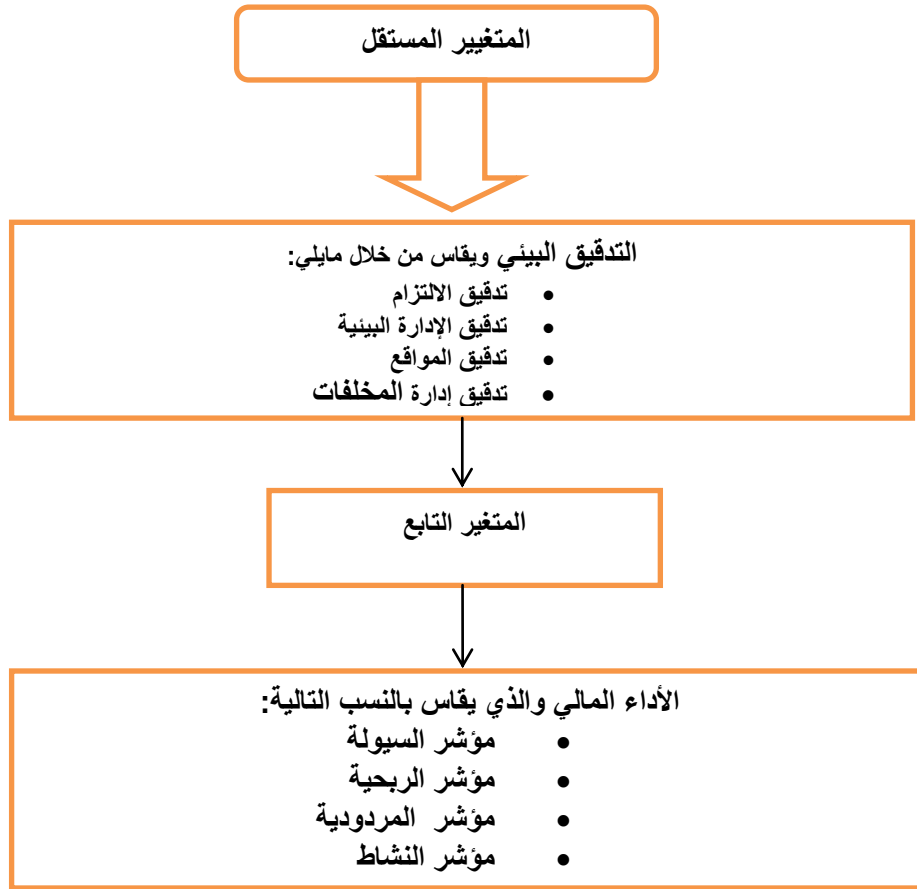
شمل موضوع دراستنا على متغيرين أحدهما مس نقل(التدقيق البيئي)، والآخر تابع(الأداء المالي) كمايلي:

1.4 المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل في التدقيق البيئي والتي يتم . قياس مدى تطبيقه في المؤسسات من خلال البحث عن مدى تطبيق أنواع التدقيق البيئي والممثلة في : تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق المواقع، تدقيق إدارة المخلفات، تدقيق الإلتزام.

2.4 المتغير التابع : يتمثل المتغير التابع في الأداء المالي والتي يتم قياسه من خلال النسب التالية: نسب الربحية، نسب السيولة، نسب النشاط، نسب توزيع الأرباح.

وجاء نموذج دراستنا على الشكل التالي:

الشكل رقم (06) متغيرات الدراسة و مؤشرات قياسها



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

إقتضت طبيعة الدراسة تصميم إستبيان و الذي كان وفق متغيرات الدراسة و إشكالياتها
ومن بين الأدوات المستخدمة من خلال المعالجة الإحصائية ضمن البرنامج

SMARTPLS₃: SPSS v23**1. صدق التحكيم**

تعتبر خطوة أولى من خلالها يتم تصميم الإستبيان بالإعتماد على مجموعة من الأبحاث
والدراسات السابقة في الموضوع وعرضها على محكمين للتحقق من صدقها ومدى ملائمتها
لما صممت من أجله ومن ثم الأخذ بملاحظاتهم، وتعديلها بما يتلاءم والهدف المراد الوصول
إليه من الدراسة.

2. صدق وثبات الاستبيان Alpha Cronbach

هو أداة ضمن حزمة Spss v 23 يعني بدراسة ثبات الإستبيان بواسطة المعامل α
كرونباخ وهذا المعامل عبارة عن نسبة قبولية إجابات أفراد العينة .

3. اختبار كوموغلوروف- سميرنوف SMIRNOV- KOLMOGROV

يتم من خلاله معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الصبيعي ويكون مجتمع يتبع توزيع
طبيعي إذا كانت معنوية ويشترط في اتباع البيانات التوزيع طبيعي أن تكون يشرط حتى تكون
نسبة ثبات مقبولة $0.05 < \alpha$ والجدول تالي يوضح التوجه العام والذي سيتم تفصيل فيه بشكل
تفصيلي.

4. معامل الارتباط بيرسون وهو عبارة عن مقياس رقمي يقيس مدى وجود علاقة خطية

بين متغيرين مستقل والتابع وكذا قوة الارتباط بين متغيرات المستقلة مع بعضها البعض.

5. مقاييس النزعة المركزية

وتتمثل في الوسط الحسابي mean لمعرفة إتجاهات وآراء المبحوثين الإنحراف
المعياري Standard deviation لقياس مدى شتات مدى اجابات عن الوسط العام لكل
فقرة، وتضمنت هذه الإحصاءات الوصفية أسلوب التكرارات و النسب المئوية، والمتوسطات
والإنحرافات المعيارية و تتضمن الأخيرة النسب المئوية التي يدعم بها الباحث اجاباته عن
فرضيات الدراسة ، و كذلك جداول التوزيع التكراري لمعرفة تركز اتجاه العام لمحاور الدراسة

6. معامل الاختلاف: هو مقياس لتشتت أو تبعثر توزيع الاحتمال أو توزيع التكرار، وهو

نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي للتوزيع.

7. الإنحدار المتعدد: وهو أسلوب مفيد لمعرفة درجة تأثير المتغيرات المستقلة في التابعة

أي معرفة المتغيرات الأكثر تأثيرا وأهمية.

المطلب الثالث: تفسير وتحليل اتجاهات آراء أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة
سنقوم في هذا المبحث بعرض النتائج المتحصل عليها من خلال جمعنا للاستبيانات الموزعة على أفراد العينة محل الدراسة والتي شملت على 251 إستمارة و التي سنقوم بتحليل مخرجات بياناتها الشخصية والتي معالجتها عبر برنامج إحصائي SPSSv26 عبر هذا المطلب الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية

1. المؤهل العلمي

الجدول رقم(14): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

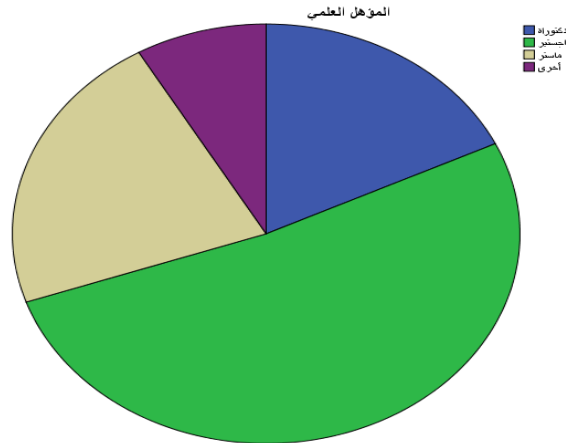
النسبة المئوية%	التكرار	البيانات الشخصية	
17.9	45	دكتورة	المؤهل العلمي
51.8	130	ماجستير	
21.9	55	ماستر	
8.4	21	أخرى	
100+	251	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب وفق مخرجات spss v23

تفسير النتائج:

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأنه معظم عينة الدراسة من حملة شهادة جامعية عليا ماجستير بنسبة تفوق 50 % ثم يليها حملة الماسترو دكتوراة بنسبة متقاربة 21.9% و 17.9% على التوالي ومن ثم حملة شهادات أخرى بنسبة 8.4 % . وهذا ما يعني أن أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الإستبانة، و من ثم يمكن الوثوق في النتائج التي نحصل عليها من خلال التحليل لإجاباتهم والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل(07): توزيع أفراد العينة على حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب وفق مخرجات spss v23

2. المنصب الوظيفي

الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

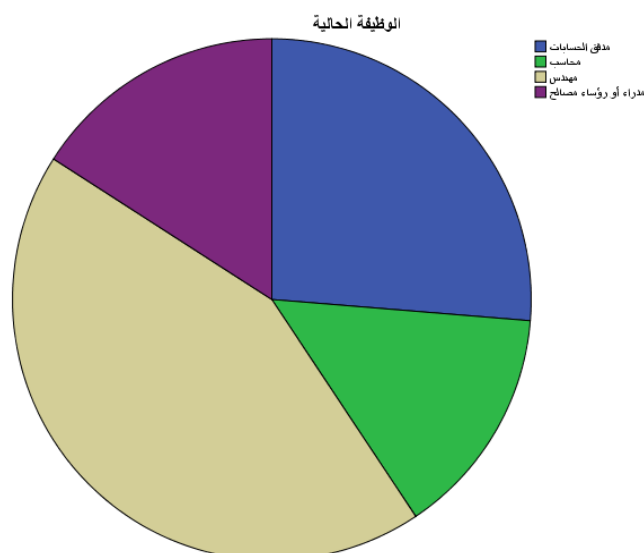
النسبة المئوية %	التكرار	البيانات الشخصية	
6	15	مدقق حسابات	الوظيفة الحالية
11	27	محاسب	
25	63	مهندس	
58	146	مدراء ورؤساء مصالح	
100	251	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب وفق مخرجات spss v23

تفسير النتائج:

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أنه مفردات عينة الدراسة متنوعة المراكز الوظيفية بحيث نجد على رأسها وبنسبة تقدر ب 58% يشغلون منصب مدراء ورؤساء مصالح بعدد مفردات 146 من مجتمع الدراسة ، وتليها بنسبة 25 % المنصب الوظيفي مهندس بكم يقارب 63 مفردة وهما الطرفان الأكثر دراية وتطلع بالأمور البيئية الحاصلة في المؤسسة، ثم يليها وبنسبة 11% (27 مفردة) محاسب 6% (15 مفردة) مدقق حسابات وهما كذلك على إطلاع بمختلف الإداءات والتصاريج البيئية ومدى التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل (08): توزيع أفراد العينة على حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالب وفق مخرجات spss v23

3. متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (16): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

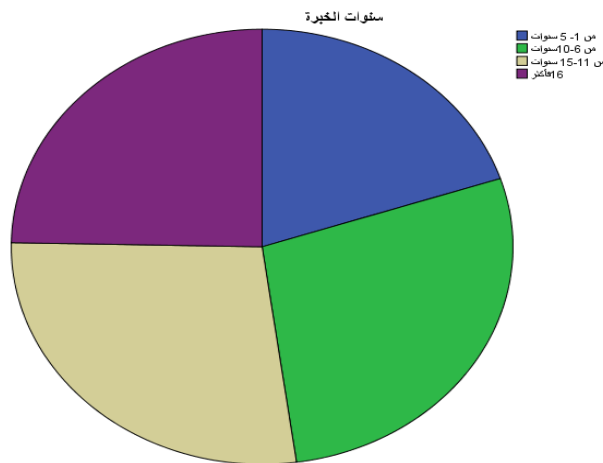
النسبة المئوية %	التكرار	البيانات الشخصية	
		الوظيفة الحالية	
20	50	من 1 - 5 سنوات	
28	70	من 6 - 10 سنوات	
27	69	من 11 - 15 سنوات	
25	62	16 فأكثر	
100	251	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب وفق مخرجات spss v23

تفسير النتائج:

تم توزيع 70 إستمارة إستبيان على من لديه ما بين 6 إلى 10 سنة خبرة حيث بلغت 28 % و تم توزيع 69 إستمارة إستبيان على من لديه ما بين 11 إلى 15 سنوات ومن خلال الجدول أعلاه يتضح أنه لم يتم إستهلاف من توزيع استمارة الإستمارة الأشخاص الذين لديهم خدمة وظيفية قليلة حيث تم إعتداد بنسبة 20 % لمن لديه خبرة خبرة تتراوح ما بين 1 سنوات إلى 5 سنوات والسبب يرجع إلى النقلة الوظيفية التي يشهدها القطاع الإقتصادي و هو ما يتبين من خلال النسبة المقاربة لها والممثلة في الأشخاص الذين لهم خبرة أكثر من 16 سنة والتي بلغت 25 %، وكان غالبية أفراد عينة الدراسة عبارة عن الأشخاص الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 11 - 15 سنوات بنسبة تفوق 28 % والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل(09): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج spss v23

الفرع الثاني : عرض وتحليل آراء عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة

من خلال هذا الجزء نقوم بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة : التدقيق البيئي من خلال تحليل بنود كل المحور (تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق المواقع، تدقيق إدارة المخلفات) و متغير الأداء المالي (مؤشر السيولة، مؤشر الربحية، مؤشر النشاط، مؤشر المردودية).

1. التحليل الوصفي لمتغير التدقيق البيئي

2. 1 التحليل الوصفي لفقرة تدقيق الإلتزام

الجدول رقم (17): نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق الإلتزام

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النتيجة
01	تقوم المؤسسة بالعمل بنظام الرخص الصادرة عن الهيئات المتخصصة	4.039	0.487	38.93	موافق
02	تقوم المؤسسة بالإلتزام والحيطة والحذر من العقوبات المترتبة عن المخالفات البيئية	1.828	0.399	24.20	غير موافق
03	تقوم المؤسسة بإيضاح الممارسات البيئية بشكل واضح للأعوان المكلفون بالرقابة	1.852	0.432	25.66	غير موافق
04	تقوم المؤسسة بضبط وتحديث نظامها البيئي لتحديث قيم التزاماتها البيئية	4.001	0.627	31.12	موافق
05	تلتزم المؤسسة الأفراد العاملون فيها بتكوينات علمية لكسب مهارات وخبرات ضمن مجال البيئي	4.065	0.488	29.54	موافق
06	تقوم المؤسسة بالمتابعة الدورية لمستجدات الحماية البيئية والتدقيق بما يتوافق مع متطلبات الإدارة البيئية	4.045	0.456	33.67	موافق
07	تلتزم المؤسسة بمسؤولياتها الإجتماعية إتجاه المجتمع والهيئات المدنية	4.110	0.401	36.98	موافق
	الإلتزام العام للفقرة تدقيق الإلتزام	3.410	0.543	31.93	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تحليل النتائج:

من خلال جدول تحليل نتائج فقرة الأولى من المحور الأول "تدقيق الإلتزام" خلصت النتائج أنه المتوسط الحسابي لهذه الأخيرة كان محصور {1.828-4.110} وبمتوسط عام بلغت نسبته 3.410% وهذا يدل على أنه هناك إجماع نسبي من قبل المستجوبين على أنه أنه تفعيل وتطبيق تدقيق الإلتزام البيئي يسهم في خلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية وكان هنالك تقارب نسبي لإجابات المستجوبين وهو ما يفسره إلتزام العام للإلتزام المعياري للعبارات {0.543}.

أما بخصوص الفقرة (2) 1.828 وانحراف معياري 0.399 أي أغلبية المستجوبين وبنسبة 36.5% ليس لديهم دراية كافية حول مدى تحوط المؤسسة حول العقوبات الإدارية والجزاءات القضائية وهو ما يؤيده نسبة معامل إختلاف والتي بلغت 24.20 وهو ما يدل على إستشرافية الإهتمام بالبعد البيئي وحدثته.

وبخصوص الفقرة (3) فكان المتوسط الحسابي قدره 1.852، وإنحراف معياري 0.432 أي أغلبية المجيبين و بنسبة 36% ليس لهم رأي حول بإيضاح الممارسات البيئية بشكل واضح للأعوان المكلفون بالرقابة وهو ما يؤيده نسبة معمل إختلاف 25.66.

تفسير النتائج:

تدل نتائج الإختبار الإحصائي على أنه تدقيق الإلتزام دور في تحقيق متطلبات التنمية البيئية والإجتماعية في مؤسسات الاقتصادية موضوع الدراسة، ويدل هذا على أن تفعيل مبادئ ونظم الإدارة البيئية يعزز من التدقيق البيئي ويطور من أدائها البيئي.

2-2 التحليل الوصفي لفقرة تدقيق الإدارة البيئية

الجدول رقم (18): نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق الإدارة البيئية

العبارات	الفقرة الثانية: تدقيق الإدارة البيئية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف	النتيجة
8	تولي المؤسسة الموظفين الأكفاء بالمهام التي فيها خطورة بيئية	4.125	1.229	36.83	موافق
9	تسيير المؤسسة وفق برنامج ومخطط بيئي من شأنه ضبط الأداء البيئي	4.981	1.308	45.89	موافق
10	تولي الوحدات الاقتصادية الإهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي	5	0.025	55.96	موافق بشدة
11	تسعى المؤسسة إلى الحصول على المعايير والمواصفات البيئية والتي من شأنها تحسين أدائها البيئي	4.850	0.912	45.75	موافق
12	تقوم المنشأة بالتدقيق الدوري لأنشطتها البيئي بما يتوافق مع متطلبات الإدارة izo البيئية	4.360	1.102	39.16	موافق
13	تتابع المؤسسة أية تصريحات ومستجدات سواء محلية أو دولية في مجال حماية البيئة	4.950	0.089	37.29	موافق
14	تفحص وتدقق المؤسسة نظام الرقابة الداخلي لها لتأكد من تطبيق متطلبات الإدارة البيئية	4.070	4.002	33.95	موافق
	الإتجاه العام لفقرة تدقيق الإدارة البيئية	4.527	1.262	41.62	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تحليل النتائج:

تبين لنا أنه أغلبية آراء أفراد العينة كانت إيجابية حول مدى توفر إطار تطبيقي ومستلزمات لتطبيق إدارة البيئية بالمؤسسات الاقتصادية، ويتضح ذلك من خلال الإتجاه العام للفقرة 4.527% وحصلت العبارة الفقرة رقم (4) على أعلى متوسط حسابي 5% أي أغلبية المجيبين يوافقون على ضرورة توفر نظام وقواعد للرقابة البيئية داخل المؤسسة تسمح برفع قيمتها، بينما بلغ الإنحراف المعياري العام 1.262 % وحصلت الفقرة (5) على أدنى إنحراف بلغ 0.025 وبمعامل اختلاف يقدر ب55.96%

هذا الأمر يدل على أنه تم فهم واستيعاب عبارات من جهة وعلى إهتمام المؤسسات محل الدراسة بالبعد البيئي وإدارة البيئية في سياساتها العامة وهو ما يؤكد نسبة العام لمعامل اختلاف 41.62%.

تفسير النتائج:

ويمكن تفسير نتائج الفقرة الأولى من فقرات محور الاستبيان الذي يتحدث حول تدقيق الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية بأنه :

- تدقيق الإلتزام يشهد تطور نسبي في إهتمام في البيئة الجزائري من خلال التوجهات الحكومية للجزائر؛
- هناك إمام بالإلتزام البيئي في التدقيق من قبل الأكاديميين والمهنيين وضرورته في تضيق فجوة التوقع البيئي؛
- يوجد إلتزام نسبي من قبل المؤسسات بالمعايير والتشريعات والمتطلبات البيئية التي فرضها الواقع الدولي والهيئات والمنظمات الدولية.

3-2 التحليل الوصفي لفقرة تدقيق المواقع**الجدول رقم (19): نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق المواقع**

العبارة	الفقرة الثالثة : تدقيق المواقع	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الاختلاف	النتيجة
15	توفر المؤسسة ظروف عمل آمنة لضمان الرعاية الصحية والسلامة البيئية لمستخدميها	4.15	0.911	54.88	موافق
16	للمؤسسة بصمة بيئية من خلال مشاركتها في مختلف الإتفاقيات الداعمة لترشيد إستغلال الموارد البيئية	3.45	0.558	72.94	موافق
17	تعزم المؤسسة على ترشيد إستخدام الموارد الطبيعية في موقع المشروع والتقليل من نسبة الهدر والنفاذية.	4.05	1.009	32.56	موافق

18	تتجنب المؤسسة الإلتزامات البيئية المتعلقة بالمناطق المحظورة والمحمية مما يحافظ على التنوع البيئي	4.45	0.489	67.75	موافق
19	تلتزم مؤسسة بدراسة جدوى مبدئية للمواقع المزمع إستثمار فيه ومدى تأثير نشاطها عليه	4.13	1.120	31.45	موافق
20	تستخدم المؤسسة طرق هندسية مصاحبة للبيئة من شأنها تقليل المخاطر المؤثرة على الأمن الصحي	3.41	1.560	29.25	موافق
الإتجاه العام لفقرة تدقيق المواقع		3.963	0.842	50.78	موافق

المصدر: من إعداد الطالب وفق مخرجات v23 spss

تحليل النتائج:

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لبند تدقيق المواقع بلغ 3.963 % وإنحراف معياري 0.842 و معامل الإختلاف بنسبة 50.78 .

هذه النتائج توحى كلها أنه تدقيق المواقع من المستلزمات الرئيسية التي يعنى بها ارباب المؤسسات الإقتصادية وهو ما يعززه المتوسط الفقرة (4) "تتجنب المؤسسة الإلتزامات البيئية المتعلقة بالمناطق المحظورة والمحمية مما يحافظ على التنوع البيئي " وهو يدل على تطور الوعي البيئي الأجماعي في المؤسسات الإقتصادية و يؤكد هذا معامل الإختلاف 67.75 % . وكقيمة متوسطة بلغت عبارات الفقرة(6) " تستخدم المؤسسة طرق هندسية مصاحبة للبيئة من شأنها تقليل المخاطر المؤثرة على الأمن الصحي " 3.41% ومعامل اختلاف 29.25 وهو يدل على اتفاق العام على أنه الاهتمام المؤسسة البيئية بالبعد البيئي له أهمية في الوسط المجتمعي بل هو متطلب حكومي فرضته التوجهات الاقتصادية الحديثة.

تفسير النتائج:

إن تطبيق قواعد وآليات تدقيق البيئي يؤثر إيجابيا في مستوى الصورة العامة للمؤسسة وفي المسؤولية والمساءلة البيئية وفي تحقيق العدالة ، و يقى المؤسسة من الغرامات والتبعات البيئية نضير الأضرار التي قد يتسبب بها عمالقتها أو أنشطتها المتداخلة ، وهذا الأمر يعززه الإتجاه العام للمحور وقيمة معامل الإختلاف 50.78.

2-4 لتحليل الوصفي لفقرة تدقيق إدارة المخلفات

الجدول رقم (20): نتائج التحليل الوصفي لفقرة تدقيق إدارة المخلفات

العبارة	الفقرة الثالثة: تدقيق إدارة المخلفات	المتوسط الحسابي	الإحراف لمعياري	معامل الاختلاف	النتيجة
21	تعزم المؤسسة على إدارة النفايات من أجل التقليل من النفقات والمخلفات البيئية	4.98	0.146	78.25	موافق
22	يعتبر تدوير النفايات كمورد إقتصادي يحافظ على الموارد الطبيعية في بيئة النشاط	4.45	1.168	54.19	موافق
23	تقوم المؤسسة بحصر ومعالجة مختلف التأثيرات البيئية وتضمينها في التقارير المحاسبية	4.59	1.064	41.82	موافق
24	تقوم مؤسسة باستخدام أحدث التقنيات و طرق هندسية المصاحبة للبيئة والتي من شأنها تقليل المخاطر البيئية	5	0.023	87.73	موافق بشدة
25	رفع المخلفات الصناعية يتطلب موارد وأدوات وطرق تسهم في الحفاظ على الأمن و الصحة البيئية	4.78	1.236	39.26	موافق
26	تدوير النفايات منهج أساسي للاقتصاد الدائري والتنمية الشاملة الذي مكان فيه للنفايات	5	0.046	90.19	موافق بشدة
27	تعمل المؤسسة على الحد من تكاليف نقل ومعالجة المخلفات بما يحقق الإستدامة البيئية	4.56	1.045	41.09	موافق
28	تعمل مؤسسة تكوينات توجيهية لعمالها في آليات تدوير ورفع المخلفات الناجمة عن النشاط	4.62	0.742	52.98	موافق
	الإتجاه العام لفقرة تدقيق إدارة المخلفات	4.75	0.684	60.69	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تحليل النتائج:

من خلال الجدول اعلاه تبين لنا انه بعدا تدقيق وادارة المخلفات من الركائز السامية لتدقيق البيئي بحيث بلغت مؤشرات الفقرة المتوسط الحسابي 4.75%؛ الإنحراف المعياري 0.684؛ معامل الاختلاف 60.69 ، وهي قيم جيدة لهذا البند بحيث لاحظنا انه عبارتين عبارات لقيت القبول العام (عبارة 20 والعبارة 22)، وجل العبارات متوسطها فاق 4.40. ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 21 بلغ 39.26 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتحفظون حول قيام المؤسسة برفع المخلفات الصناعية بطرق تسهم في الحفاظ على الأمن و الصحة البيئية، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 22 الذي بلغ 90.19 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة حول إفصاح المؤسسة عن كل ضرر بيئي أو قوانين أو لوائح يلزم إصلاحها.

تفسير النتائج:

تسعى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة و من خلال إستراتيجيتها البيئية و الطرق الرقابية المساهمة في نجاعة في ممارسات التدقيق البيئي والتي منها إدارة المخلفات والتي تعد كأداة تساعد على التسيير الجيد لمختلف أنشطتها لمحاكاة منع انحرافات الموارد ولذلك تسعى المؤسسة إلى تجنب مخلفاتها وأثارها البيئية عن طريق طرحها بطرق تقنية أو تدويرها بما يسمح بمنع هدر موارد.

4-3- المتوسطات الاجمالية لأبعاد المتغير المستقل(التدقيق البيئي)

الجدول رقم (21): المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير المستقل(التدقيق البيئي)

الأبعاد (المؤشرات)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
تدقيق الإلتزام	3.410	0.543	31.933
تدقيق الإدارة البيئية	4.527	1.262	41.620
تدقيق المواقع	3.963	0.842	50.780
تدقيق إدارة المخلفات	4.75	0.684	60.690

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تفسير الجدول:

من خلال نتائج الإختبار الوصفي لعبارات المحور الاول إتضح لنا أنه استجابات أفراد العينة حول أبعاد المتغير المستقل والمتمثل في التدقيق البيئي كانت جيدة ومقبولة حيث كانت جميع المتوسطات تتراوح بين 3.410، 4.750 والتي أغلبها كانت بدرجة موافق.

وبلغ بند تدقيق الإلتزام أقل متوسط 3.410 و أدنى إنحراف 0.543 هذا يدل على وجود نسبة من التمرکز في التوجه العام للفقرة من قبل العينة حول بعد الإلتزام في التدقيق البيئي، وسجل هذا البند كذلك أصغر معامل اختلاف الذي بلغ 31.933 وهذا ما يدل على توافق معتبر لأفراد العينة حول هذا البعد ثم يليه بند تدقيق الإدارة البيئية ثم تدقيق المواقع ثم تدقيق إدارة المخلفات تواليا.

3. التحليل الوصفي للمتغير التابع (الأداء المالي)

1.3 التحليل الوصفي لفقرة الربحية

الجدول رقم (22): نتائج التحليل الوصفي لفقرة الربحية

العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	معامل الاختلاف	النتيجة
29	5	0.042	78.25	موافق بشدة
30	3.30	0.468	54.19	موافق غير
31	4.59	1.064	41.82	موافق
32	5	0.036	87.73	موافق بشدة
33	3.78	0.926	39.26	موافق
34	5	0.156	26.19	موافق بشدة
35	4.45	0.641	52.98	موافق
الإتجاه العام لعبارة فقرة الربحية	4.48	0.559	78.25	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تحليل النتائج:

يتبين لنا من خلال النتائج الوصفية لفقرة الربحية أنه أغلبية آراء أفراد العينة كانت إيجابية حول عبارات هذا البند ويتضح ذلك من خلال الفقرة رقم 25 حصلت على متوسط 5 % للمؤسسة نظام ربحي قائم على إستثمار العوائد و تدنيه المخاطر، وبلغ انحرافها المعياري 0.036، معامل اختلاف 87.73%، وهذا يدل على أنه هناك اتفاق عام على وجود نظام ربحي يعمل من خلاله على استثمار العوائد وتحجيم المخاطر.

ونفس الشيء بنسبة لفقرة رقم 30 و 33 حيث حصلتا على متوسط حسابي قدره 5 % فقرة (32، 34)، وانحراف 0.036، و0.156 (فقرة 33)، ومعامل إختلاف بنسبة 90.19 %، 78.25 (فقرة 33) تواليا.

وبلغت مقدرات الإتجاه العام لعبارات فقرة الربحية المتوسط الحسابي 4.95 %، وإنحراف معياري 0.559، ومعامل إختلاف 70.47 بدرجة عامة موافق بشدة مما يعزز الهدف الذي صمم له هذا المحور ويدل على انه مؤشر الربحية من متغيرات الريادية في قياس الاداء المالي ومن ركائز الأساسية.

تفسير النتائج:

من خلال النتائج أعلاه يمكن الحكم على أنه المردودية للمؤسسات الإقتصادية وخصوصا المالية منها -الربحية- والتي تعتمد على مصادر تمويل المستثمرة، والتي يجب ان تاخذ في الحساب رؤوس الأموال الأجنبية فيما يخص مساهمين والملك وأصحاب الذمم والتي يهتم بها في سياسات امؤسسات محل الدراسة، وهو مايعززه معامل الإختلاف الذي تجاوزت قيمته (70).

2.3 التحليل الوصفي لفقرة المردودية

جدول رقم (23): يوضح نتائج التحليل الوصفي لفقرة المردودية

العبارة	المتوسط لحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف	النتيجة
36	3.83	0.950	44.16	موافق
37	3.50	1.750	55.65	موافق
38	4.10	0.710	52.16	موافق
39	4	0.910	45.98	موافق
40	4.37	0.718	50.82	موافق
41	5	0.058	85.62	موافق بشدة
42	4.55	0.485	65.44	موافق
الإتجاه العام لفقرة المردودية				
	4.21	0.779	55.25	موافق بشدة

تحليل النتائج:

بلغ متوسط عام للفقرة 4.21 %، إنحراف معياري 0.779 %، معامل الاختلاف 55.25%، هذا يدل على انه أفراد العينة متفاهمون ومتقنون على نفس الإجابات ونفس التوجهات بخصوص بند المردودية.

من خلال نتائج أعلاه لفقرة نلاحظ من الجدول أنه المتوسط الإجمالي لفقرة المردودية بلغ (4.21)، وهو يدل على أنه إجابات عينة الدراسة كانت كلها متمركزة حول موافق {3.50-5}، ويمثل الجواب على السؤال 6 تنخفض مستوى المردودية عندما يتم اللجوء للديون، والذي كانت الإجابة عليه متقاربة من طرف أفراد العينة بمتوسط (5) وإنحراف (0.058) وهي أفضل اجابة نتيجة لنقص الفروقات بين أفراد العينة حوله، ثم يليه السؤال 7 بنسبة متوسط (4.55) وإنحراف معياري (0.485)، والإجابات الباقية كانت كلها لها نفس الإتجاه.

تفسير النتائج :

ويمكن تفسير نتائج الفقرة الثالثة -المردودية- الذي يتحدث حول واقع ممارسات ومتطلبات المردودية في البيئة الاعمال الجزائرية بأنه:

- مؤشر المردودية معمول به في ممارسات المؤسسات الإقتصادية في بيئة الجزائري ؛
- هناك إمام بالمؤشر من قبل أفراد العينة من مدراء أو رؤساء مصالح والمهنيين.

3.3 التحليل الوصفي لفقرة الأنشطة

الجدول رقم (24): يوضح نتائج التحليل الوصفي لفقرة الأنشطة

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الاختلاف	النتيجة
43	تستمر أنشطة التي تقوم بها المؤسسة ما قبل وأثناء الإنتاج والتسويق إلى ما بعد تسليم المنتج	3.80	0.887	37.93	موافق
44	تقوم مؤسسة بقياس ومتابعة الأنشطة والخسائر المالية المحتملة لتحديد الموارد الضرورية لذلك	3.30	1.29	31.11	محايد
45	المؤسسة ليس في حقها غرامات لكون أنشطتها ملتزمة بالشروط والمتطلبات البيئية	3.93	0.98	33.27	موافق
46	يتسم نشاط المؤسسة بالمواكبة للتطورات البيئية والمسؤولية الإجتماعية البيئية مما يحفظ سمعتها	3.57	0.935	28.54	موافق
47	الأداء المالي للمؤسسة جيد من خلال أنشطتها المحسنة لأدائها المالي في المدى الطويل	3.7	1.05	29.89	موافق

موافق	37.96	0.928	3.97	تقوم المؤسسة بتشجيع الأنشطة والمبادرات الخارجية والتعامل مع الهيئات الحكومية والغير حكومية للحفاظ على البيئة وتدعيمها	48
موافق	35.03	0.52	3.93	تحقق المؤسسة الإستدامة المالية من خلال أنشطتها مما يساهم في تطوير أداء المالي المؤسسة	49
موافق	31.73	0.921	3.79	الإتجاه العام لعبارات فقرة مؤشر الأنشطة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تحليل النتائج:

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أنه المتوسط الإجمالي لمؤشر الأنشطة بلغ (3.79)، وهو يدل على أنه إجابات عينة الدراسة كانت كلها متمركزة حول موافق {3.30-4.13}. ويمثل الجواب على السؤال 8 تحقيق التنمية المستدامة باستخدام الأنشطة البيئية في أمر أولي في سياسة تطوير المؤسسة ، والذي كانت الإجابة عليه متقاربة من طرف أفراد العينة بمتوسط (3.93) وانحراف (0.52)، أفضل اجابة نتيجة لنقص الفروقات بين أفراد العينة حوله، ثم يليه السؤال 4 بنسبة متوسط (4.13) وانحراف معياري (0.776)، والإجابات الباقية كانت كلها لها نفس الاتجاه.

تفسير النتائج :

من خلال نتائج التحليل الإحصائي لنتائج للفقرة الثالثة تتبين لنا أنه تقوم المؤسسات محل الإسقاء بممارسة نشاطاتها الدورية والمتمثل في إستغلال مختلف عوامل الإنتاج المتوفرة لديها من أجل الحصول على منتج يوفق بين ثنائية (المجتمع والبيئة) ، وهذا يدفع بالمؤسسة باعتبار المؤسسة مجموعة من الوظائف إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها، فهي إذن كمحصلة تقييم أداءها التجاري، وأداءها المالي، وأداءها الإنتاجي وهو الذي يفسر التمرکز في الإجابات إلى أنه درجة الإلمام والإهتمام بشاطات المؤسسة مقبولة وجيدة.

4.3 التحليل الوصفي لفقرة السيولة

الجدول رقم (25): نتائج التحليل الوصفي لفقرة السيولة

رقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النتيجة
50	للمؤسسة القدرة على تسديد جميع إلتزاماتها المالية في المدى الطويل	3.63	0.99	30.83	موافق
51	هناك علاقة موجبة بين تطبيق مؤشر السيولة وتحسين الأداء المالي	4.61	0.53	35.25	موافق

52	للمؤسسة القدرة على الوفاء بسداد دينها خلال فترة الإئتمان الممنوحة لها	3.87	1.42	28.14	موافق
53	تفصح المؤسسة عن مركزها المالي ومختلف التغيرات المالية الحاصلة في أدائها المالي	4.07	0.64	32.96	موافق
54	تفصح المؤسسة عن مؤشراتها المالية كجزء مستقل عن بياناتها المالية	3.93	0.54	31.75	موافق
55	هناك دور فعال لمؤشر السيولة في رسم الإستراتيجية المالية للمؤسسة	3.73	1.08	27.29	موافق
56	للمؤسسة سمعة جيدة نابعة من إستقلاليتها المالية و قدراتها المالية الذاتية	3.67	0.92	33.95	موافق
	الاتجاه العام لعبارات فقرة مؤشر السيولة	3.94	0.83	30.79	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تحليل الجدول:

يتضح من الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد مؤشر السيولة جاءت متراوححة ما بين (3.63 - 4.67) و بانحراف معياري (0.530-1.420)، والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة و كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00).

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 7 بلغ 27.29 و هذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون بأن مؤشر السيولة ذو دلالة ويمكن إعتماديته في تحليل المالي، بينما أكبر معامل إختلاف تعبر عنه العبارة رقم 2 الذي بلغ 35.25 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

تفسير النتائج :

من خلال مخرجات الفقرة الرابعة لبعء الأداء المالي خلصنا على أنه يحد مؤشر السيولة من تطور ونمو المؤسسة وذلك بعدم تمكينها مثلا من إستغلال الفرص التي تظهر في المحيط ك شراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية.

و لذلك تم اتفاق حول عبارات البند بضرورة الإهتمام بالمؤشر وإيضاحه في السياسات المالية من خلال الربط بين مصالح مؤسسة الثلاث مؤسسة بصفتها طرف حيادي، العملاء ، أصحاب الحقوق والمجتمع، فأى تحرك في لسياسات النقدية تريده مؤسسه يجب دراسة تأثيراته على تلكم الأطراف.

3-5 المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير التابع الأداء المالي

الجدول (26): المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير التابع (الأداء المالي)

الأبعاد (المؤشرات)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
فترة الربحية	4.95	0.559	70.47
فترة المردودية	4.21	0.779	55.25
فترة الأنشطة	3.79	0.921	31.73
فترة السيولة	3.94	0.83	30.79

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تفسير النتائج:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح استجابات أفراد العينة حول أبعاد المتغير التابع والمتمثل في الأداء المالي، حيث نلاحظ جميع المتوسطات تتراوح بين (3.79، 4.95) والتي أغلبها كانت بدرجة موافق وهي أكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث نرى أن بعد فترة السيولة جاء بأصغر معامل اختلاف والذي بلغ (30.79) وهو يتوافق مع بعد الأنشطة، ثم يليه كل من بعد الربحية والمردودية بمعامل إختلاف 70.47، 55.25 تواليا.

المبحث الثالث: تقييم و مناقشة نتائج الدراسة حسب نمذجة (SEM-PLS₃) المطلب الأول: إختبار المعلمية لبيانات الدراسة

هناك عدة اختبارات تسمح لنا من معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ومن بين هذه الاختبارات^a Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk و لمعرفة ذلك يتم مقارنة مستوى sig المتحصل عليها مع النسبة 0.05 حيث إذا كانت قيمة sig أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت أقل من 0.05 فهي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (27): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
تدقيق البيني	,138	251	,000	,783	251	,000
الأداء المالي	,156	251	,000	,839	251	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.v23

تفسير الجدول:

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل والذي يتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق حيث نرى أن جميع أبعاده جاءت معنوية لأن كل من إحصائية Shapiro-Wilk و إحصائية Kolmogorov-Smirnova لجميع مؤشراتته دون استثناء كلها أقل من 0.05 وبالتالي فإن بيانات المتغير المستقل لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل

الجدول رقم(28): إختبار التوزيع الطبيعي لمحور التدقيق البيئي

Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov ^a		العبارات
المعنوية	الإحصائية	المعنوية	الإحصائية	
.000	.768	.000	.112	a1
.000	.865	.000	.222	a2
.000	.716	.000	.336	a3
.000	.811	.000	.248	a4
.000	.814	.000	.213	a5
.000	.900	.000	.223	a6
.000	.721	.000	.221	a7
.000	.654	.000	.248	b1
.000	.645	.000	.209	b2
.000	.841	.000	.240	b3
.000	.844	.000	.275	b4
.000	.725	.000	.141	b5
.000	.654	.000	.125	b6

.000	.776	.000	.306	b7
.000	.895	.000	.195	c1
.000	.745	.000	.222	c2
.000	.879	.000	.259	c3
.000	.854	.000	.204	c4
.000	.675	.000	.175	c5
.000	.896	.000	.328	c6
.000	.811	.000	.234	H1
.000	.802	.000	.240	H2
.000	.838	.000	.238	H3
.000	.829	.000	.289	H4
.000	.754	.000	.214	H5
.000	.715	.000	.404	H6
.000	.729	.000	.289	H7
.000	.814	.000	.421	H8

المصدر: من أعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات spss.v23

تفسير الجدول:

من خلال جدول اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (التدقيق البيئي) أن بنود المتغيرات الفرعية له كلها جاءت معنوية صفرية بحيث كل من من اختبار (Shapiro-Wilk) و (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود كانت معنويتها $\text{sig} < 0.05$ وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات المتغير المستقلة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني : إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع

سنوضح من خلال الجدول ادناه الذي نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع والذي يتمثل في الأداء المالي وجميع الأبعاد المنبثقة عنه.

الجدول رقم (29): إختبار التوزيع الطبيعي لمحور الأداء المالي

Shapiro-Wilk		mogorov-Smirnov ^a		العبارات
المعنوية	الإحصائية	المعنوية	الإحصائية	
.000	.820	.000	.301	f1
.000	.745	.000	.275	f2
.000	.874	.000	.165	f3
.000	.772	.000	.365	f4
.000	.864	.000	.259	f5
.000	.653	.000	.420	f6
.000	.829	.000	.331	f7
.000	.852	.000	.342	g1
.000	.807	.000	.200	g2
.000	.825	.000	.250	g3
.000	.824	.000	.289	g4
.000	.882	.000	.370	g5
.000	.754	.000	.295	g6
.000	.665	.000	.256	g7

.000	.771	.000	.225	k1
.000	.864	.000	.235	k2
.000	.887	.000	.279	k3
.000	.783	.000	.584	k4
.000	.671	.000	.275	k5
.000	.882	.000	.328	k6
.000	.872	.000	.296	k7
.000	.870	.000	.185	L1
.000	.873	.000	.240	L2
.000	.751	.000	.358	L3
.000	.847	.000	.297	L4
.000	.831	.000	.214	L5
.000	.879	.000	.412	L6
.000	.879	.000	.374	L7

المصدر: من أعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات spss.v23

تفسير الجدول:

من خلال جدول أعلاه لإختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (التدقيق البيئي) وجدنا أن كل البنود للمتغيرات الفرعية له جاءت قيمة المعنوية لها صفرية بحيث كل من من إختباري (Shapiro-Wilk) و (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود كانت فيها $\text{sig} < 0.05$ وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات المتغير المستقلة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني : تحليل المسار باستخدام منهجية نمذجة المعادلات البنائية SEM-PLS الفرع الأول: الإجراءات المنهجية في تطبيق نمذجة معادلات بنائية (SEM-PLS)

يتم تقييم النموذج البحث حسب (SEM-PLS) عبر تحديد نماذج ومؤشرات القياس لكل مبنى في النموذج الهيكلي وتتمثل المؤشرات في العبارات المكونة للإستبيان وسنوضح الخطوات المنهجية في تصميم النموذج من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (10) : الخطوات الإجرائية في تطبيق النمذجة بالمعادلات البنائية



المصدر: (هار، هالت، غينكل، زارستد، 2020صفحة)

- النموذج الهيكلي من تقدير النموذج الدراسي الأولي و تفسير النتائج وطرح الملخصات النهائية وإستخلاص النتائج خطوات يمكن ذكرها بالتفصيل كما يلي¹ :
- **المرحلة الأولى:** تحديد النموذج الهيكلي يتم من خلال هذه المرحلة تحديد نموذج للدراسة وفقاً للمعطيات النظرية خاصة الدراسات السابقة منها والتي تعد مدخلا رئيسيا لبناء هذا النموذج.
- **المرحلة الثانية:** تحديد نماذج القياس من خلال تحديد مؤشرات قياس كل مبنى من النموذج الهيكلي، حيث أن مؤشرات القياس تتمثل في العبارات المكونة للإستبيان، مع تحديد ما إذا كانت نماذج القياس عاكسة أم تكوينية.
- **المرحلة الثالثة :** جمع البيانات وفحصها عن طريق توزيع الإستبيانات على العينة محل الدراسة ثم جمعها و فحصها بحذف الإستبيانات التي تحتوي على بيانات ناقصة والتي لا تعكس إجابة موضوعية لأفراد العينة محل الدراسة.
- **المرحلة الرابعة:** بناء وتقدير نموذج مسار PLS عن طريق تشغيل خوارزمية PLS-SEM ورسم النموذج الهيكلي و في هاته المرحلة يتم إستخراج التحميلات الخارجية والأوزان الخارجية لنماذج القياس، ومعاملات المسار لعلاقات النموذج الهيكلي، ثم قيم R^2 للمباني الداخلية وكذا قيم f^2 .
- **المرحلة الخامسة:** تقييم نتائج PLS-SEM حيث يتم وفق هذه المرحلة تقييم نماذج القياس العلمية للعلاقات بين المؤشرات والمباني وبين المباني فيما بينها، حيث تمكن هذه المقاييس من مقارنة نماذج القياس والنماذج الهيكلية المثبتة نظرياً بالواقع على النحو الذي تمثله بيانات العينة. تم تجزئة هاته المرحلة إلى مرحلتين تتمثل الأولى في تقييم نتائج PLS-SEM لنماذج القياس العاكسة أما الثانية فتتمثل في تقييم نتائج PLS-SEM لنماذج القياس التكوينية، وبما أن نموذج دراستنا يضم نماذج قياس عاكسة فإن أدوات القياس تتمثل في الآتي:
- أ. **المصدقية التقاربية: (Convergent validity)** وهي المدى الذي يرتبط به المبنى المقاس بشكل إيجابي بمؤشراته. ولتقييم المصدقية التقاربية للمباني العاكسة، يستخدم معيارين هما موثوقية المؤشرات ومتوسط التباين المستخلص AVE.
- 1- **موثوقية المؤشرات (Indicator reliability)** : كحد أدنى ينبغي أن تكون التحميلات الخارجية لجميع المؤشرات ذات دلالة إحصائية، ولأن التحميل الخارجي قد يكون ضعيفاً حتى وإن كان ذا دلالة إحصائية، فإن القاعدة الأساسية هي أن قيمة التحميل الخارجي المعياري ينبغي أن تكون أكبر من أو تساويها، ويمثل مربع التحميل الخارجي المعياري للمؤشر مدى

، 2020، صفحة pls-sem293 جوزيف، الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصرى الجزئية¹

التباين المفسر فيه من قبل المبنى ويوصف بأنه التباين المستخلص من المؤشر، القاعدة المعمول بها هي أن المتغير الكامن يجب أن يفسر جزء كبيراً من تباين كل مؤشر يكون عادة بنسبة 50 % على الأقل، مما يتطلب أيضاً أن يكون التباين المشترك بين المبنى ومؤشره أكبر من تباين خطأ القياس حيث أن $(0.50=0.708^2)$.

والمعالم التي تحتوي على تحميلات 0.40 و 0.70 ينبغي البحث بعناية في أثر إزالتها على أثر الموثوقية المركبة أو متوسط التباين فإذا كان أثرها إيجابياً لتصبح أعلى من العتبة المقترحة قد نحتفظ أحياناً بالمؤشرات ذات التحميل الخارجي الضعيف بسبب مساهمتها في مصداقية المحتوى أما المؤشرات ذات التحميل أقل من 0.40 ينبغي إزالتها.

- متوسط التباين المستخلص (Average variance extracted (AVE) :

هو القيمة المتوسطة الكبرى لتربيع تحميلات المؤشرات المرتبطة بالمبنى (أي مجموع تربيع التحميلات مقسم على عدد المؤشرات، ولذلك فإن AVE يساوي تشارك (تباين) المبنى، وتحسب قيمته من خلال خوارزمية البرمجة.

AVE البالغة 0.50 أو أكبر تشير إلى أن المبنى يفسر في المتوسط أكثر من نصف تباين مؤشرات، وفي المقابل تشير قيم AVE التي تقل عن 0.50 كون التباين خطأً للعناصر أكبر في المتوسط من التباين المفسر من قبل المبنى.

ب. موثوقية الاتساق الداخلي (Consistency reliability internal) الهدف منها إكتشاف مدى تناسق وارتباط مؤشرات القياس ببعضها البعض، ويشمل على معيارين هما ألفا كرونباخ والموثوقية المركبة:

1- معيار ألفا كرونباخ (Cronbach's α) : يعكس هذا المعيار تقديراً للموثوقية على أساس الارتباط الداخلي بين متغيرات المؤشرات الملحوظة.

2- الموثوقية المركبة (Composite reliability) : هذا المعيار يأخذ في الحسبان مختلف التحميلات الخارجية للمؤشرات المتغيرة ويتم ويجب استخدام تلك الموثوقية المركبة كمدى بديل وتكون قيم الموثوقية من 0.60 إلى 0.70 مقبولة في البحوث الاستكشافية، بينما في المراحل المتقدمة من البحث يمكن اعتبار القيم من 0.7 إلى 0.9 مرضية، أما إن زادت قيمتها عن 0.90 ليست مرغوبة لأنها تشير أن جميع المتغيرات المؤشرة تقيس نفس الظاهرة ومن المحتمل أن لا تكون صالحة لقياس المبنى.

ت. المصدقية التمايزية (Discriminant validity) : هي المدى الذي يكون فيه المبنى متميز بالفعل عن المباني الأخرى وفقاً لمعايير تطبيقه، فإن إثبات المصدقية التمايزية يعني أن المبنى فريد في التقاطه لظواهر لا تمثلها المباني الأخرى في النموذج، وخلال هذا العنصر يتم اعتماد معيارين هما: التحميلات المتقاطعة ومعيار فورنل لاركر.

1- التحميلات المتقاطعة (Cross loadings): ينبغي أن يكون التحميل الخارجي للمؤشر على المبنى المتعلق به أكبر من أي تحميلاته المتقاطعة في المباني الأخرى.

2- معيار فورنل لاركر (Fornell-larcker criterion): هذا المعيار يقارن الجذر التربيعي لقيم AVE مع الارتباطات الأخرى للمتغير الكامن، حيث يجب أن يكون الجذر التربيعي بقيمة AVE لكل مبنى أكبر من أعلى ارتباط مع أي مبنى آخر. ويمكن أيضا تقييم هذا المعيار بطريقة مغايرة وهو تحديد ما إذا كانت AVE أكبر من تربيع الارتباط مع أي مبنى آخر، وتفسيره أن طريقة فورنل لاركر المبنية على فكرة أن المبنى يشترك في التباين مع المؤشرات المرتبطة به أكبر من اشتراكه في التباين مع أي مبنى آخر.

المرحلة السادسة: تقييم نتائج PLS-SEM للنموذج الهيكلي بهدف إستخلاص العلاقات بين المباني (المتغيرات الكامنة) ودراسة القدرات التنبؤية ويتم ذلك عن طريق إستخلاص بعض النتائج من تشغيل خوارزمية PLS-SEM وتتمثل في: قيمة معامل التحديد R2 ومعامل التحديد المعدل R^2_{adj} قيمة حجم التأثير f^2 وتم إستخلاص النتائج والمتمثلة في: حجم التداخل الخطي بين المباني المنبئة لمبنى آخر، معاملات المسار، معاملات التأثير الغير مباشرة ومعاملات التأثير الكلية عن طريق تشغيل *Bootstrapping* وبعدها إستخلاص نتائج من تشغيل التعصيب والملائمة التنبؤية *Blindfolding* وتعرف هاته الأدوات كما يلي:

أ. تقييم التداخل الخطي:

في هاته الخطوة سيتم فحص كل مجموعة من مباني التنبؤ بشكل منفصل لكل جزء فرعي من النموذج الهيكلي، لذا ينبغي معالجة التداخل الخطي خاصة إذا كانت هناك مستويات حرجة بين متغيرات التنبؤ. ويتم قياس التداخل الخطي عن طريق عامل تضخم التباين (Variance) inflation factor VIF أو ما يعرف بأنه مقبول التباين المسموح $VIF \leq 1$ أو ما يعرف بأنه مقبول التباين المسموح $VIF \leq 1$ وبعدها يتم اشتقاق من الجذر التربيعي \sqrt{VIF} الذي يمثل الدرجة التي زاد بها الخطأ المعياري بسبب وجود التداخل الخطي، حيث يجب أن تكون كل قيم التباين المسموح للمبنى أكبر من 0.20 (أقل من 5) وألا ينبغي إزالة المباني أو دمجها في مبنى واحد.

ب. معاملات مسار النموذج الهيكلي:

يتم حساب العلاقات المفترضة (Hypothesized relationships) بين المباني تحتوي معاملات المسار على قيم معيارية (Standardized values) تكون عادة بين - و + ويعتد بالحكم على ما إذا كان المسار ذا دلالة إحصائية على الخطأ المعياري (Standard error) الذي يتم الحصول عليه بعد عملية البسترة (Bootstrap).

وعادة ما يستخدم p لتقييم مستوى الدلالة حيث أنه يجب أن تكون قيمة p أصغر من مستوى الدلالة لكي نستنتج أن العلاقات المدروسة ذات دلالة عند مستوى معين. (عادة ما يكون مستوى

الدلالة في البحوث الإنسانية والاجتماعية (15%) وبنفس الطريقة يتم استخراج التأثيرات الغير مباشرة والتأثيرات الكلية في حالة وجود وسيط.

ت. معامل التحديد قيمة (R^2):

يقيس هذا المعامل القوة التنبؤية للنموذج ويحسب بمربع الارتباط بين القيم الفعلية للمبنى الداخلي المحدد وبين قيمة المتنبئ بها، يمثل مجموع التأثيرات للمتغيرات الكامنة الخارجية على المتغير الكامن الداخلي.

ث. قيم حجم التأثير (f^2 Effect size):

إضافة إلى تقييم قيم R^2 لجميع المباني الداخلية، يتم استخدام التغير في قيمة R^2 عند حذف مبنى خارجي محدد من النموذج لتقييم ما إذا كان المبنى المحذوف له تأثير جوهري على المباني الداخلية.

وسنوضح القيم المقبولة والتي تعطي تصورا أو ارتباطا أو علاقة بالنسبة لنموذج المسار والتي سنضمنها ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم(30): معايير التقييم والعتبة القيمية الخاصة بها

العتبة	معايير التقييم	
$0.7 < (CR)$	معيار الفا كرونباخ	تقييم الاتساق الداخلي (الثبات) باستخدام
$0.7 < (CA)$	معيار الموثوقية المركبة (CR)	
قيمة التحميل الخارجي للمؤشر (للمعبرة) يجب ان يكون أكبر من 0.7	معيار موثوقية المؤشرات	المصدقية التقاربية (الصدق التقاربي)
يجب ان يكون قيم (AVE) أكبر من 0.5	معيار التباين المستخرج	المصدقية التمايزية Discriminant Validity (الصدق التمايزي)
يجب ان يكون الجذر التربيعي لقيمة AVE لكل مبنى(متغير) أكبر من اعلى ارتباط له مع أي مبنى(متغير) اخر	معيار فورنيلارك Fornell-Larcker	
قيمة VIF يجب ان تكون أقل من 5	تقييم مشكلة التداخل الخطي حسب قيم VIF(Variance inflation factor)	
معيار مسار بين المتغيرين يكون دال إذا كانت قيم مجموعة T تكون أكبر من قيمة T الحرجة 1.96 عند مستوى دلالة او ان تكون قيمة الاحتمالية PValues (أقل من 0.05)	دلالة إحصائية لمعاملات المسار في النموذج	
تتراوح قيمة R^2 من 0 إلى 1. حيث تشير المستويات: $R^2=0.25$ قيم ضعيفة $R^2=0.5$ قيم متوسطة $R^2=0.75$ قيم جيدة	تقييم مستوى معامل التحديد R^2	
القاعدة العامة $0.02 \leq F^2 < 0.35$ تأثير ضعيف $0.15 \leq F^2 < 0.35$ تأثير متوسط $0.35 \leq F^2$ تأثير قوي	تقييم حجم التأثير F^2	
يجب ان تكون قيم Q^2 أكبر من الصفر	تقييم الملائمة التنبؤية Q^2	

المصدر: جوزيف، الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصرى الجزئية pls-sem، 2020، ص: 293

الفرع الثاني: تحديد النموذج الدراسي و نماذج القياس

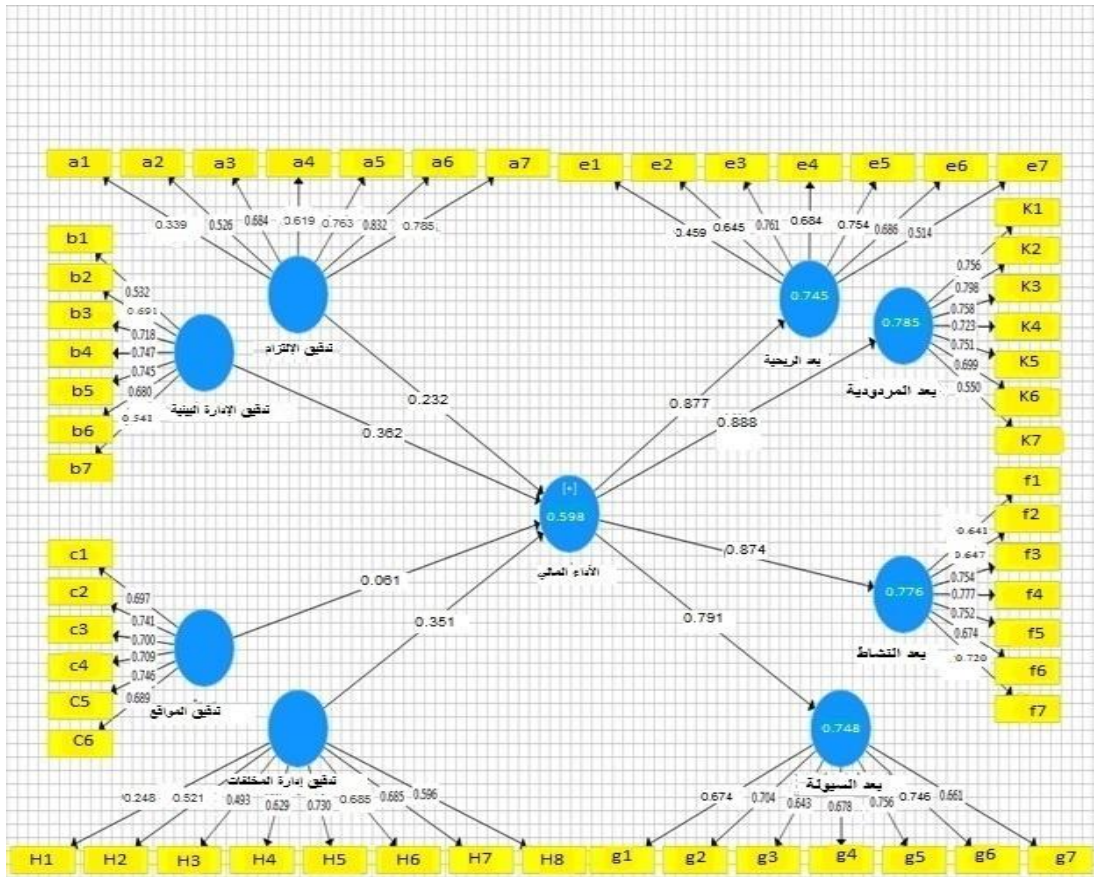
ينبثق عم هذا الأخير عنصرين هما تحديد النموذج الهيكلي للدراسة ومن ثم تحديد مختلف نماذج القياس الموافقة وذلك من خلال:

أولاً : تحديد النموذج الدراسي الهيكلي

يتم تحديد النموذج إنطلاقاً من الأدبيات النظرية وما تم تداوله حول الموضوع حيث لا يتصور من الباحث أن يجعل عاقبة صورية بين المتغيرات المتضمنة في الدراسة غاضاً نظره عن ما وصل اليه الباحثون والقيمة المعرفية.

وبحثنا يشمل على متغيرين هما الأداء التدقيق ابيئي وأبعاده {تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق المواقع، تدقيق إدارة المخلفات}، والأداء المالي وأبعاده {مؤشر الربحية، مؤشر المردودية، مؤشر النشاط، مؤشر السيولة}، وعليه يمكن استخلاص نموذج الدراسة:

الشكل (11): النموذج التقديري للدراسة



مصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات sem-pls3

• الصدق التقاربي:

يعنى مقياس الصدق التقاربي بمدى تقارب وتوافق أسئلة الإستبانة مع بعضها البعض

والتي تسمح لنا بإجراء تعديلات للنموذج الأولي عن طريق تصحيح الأخطاء ليكون صالحا للتقييم وإستخلاص أهم النتائج.

وتتمثل معايير الصدق التقاربي في معامل التحميل (Factor Loading)؛ (الموثوقية المركبة CR) و(متوسط التباين المستخرج AV).

• معامل التحميل (Factor Loading)

مقياس موثوقية المؤشر هو أداة تقيس صحة تقارب البنيات العاكسة والتي يجب أن تكون نسبة التباين عالية و يجب أن تكون التحميلات الخارجية لجميع المؤشرات تكون معنوية وذات دلالة إحصائية، وقد يكون التحميل الخارجي ضعيفا حتى وان كان معنوي وذو دلالة احصائية، لذلك ينبغي أن يكون التحميلات الخارجية لجميع المؤشرات أكبر من 0.70 أو تساويها أما المؤشرات التي تحتوي على التحميل الأقل من 0.40 يجب إزالتها طبقا لتلازمها مع الشروط التطبيقية لتحليل المسار.

الجدول رقم (31) : معامل التحميل لمحور التدقيق البيئي

معامل التحميل	العبارات		المتغيرات الكامنة
0.339	a1	ques1	تدقيق الإلتزام
0.526	a2	ques2	
0.684	a3	ques3	
0.619	a4	ques4	
0.763	a5	ques5	
0.832	a6	ques6	
0.755	a7	ques7	
0.532	b1	ques8	تدقيق الإدارة البيئية
0.691	b2	ques9	
0.718	b3	ques10	
0.747	b4	ques11	
0.745	b5	ques12	
0.680	b6	ques13	
0.541	b7	ques14	
0.697	c1	ques15	تدقيق المواقع
0.741	c2	ques16	
0.700	c3	ques17	
0.709	c4	ques18	
0.745	c5	ques19	
0.689	c6	ques20	
0.248	H1	ques21	تدقيق إدارة المخافات
0.521	H2	ques22	
0.493	H3	ques23	

0.629	H4	ques24		
0.730	H5	ques25		
0.685	H6	ques26		
0.685	H7	ques27		
0.596	H8	ques28		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

وجد من خلال معامل التحميل لمحور التدقيق البيئي مؤشرات تحميل خارجية تفوق 0.7 والتي سيحافظ عليها نظرا لكون مربع هذه القيم يعطي تباين مفسر للمبنى وأكبر من 0.5 وتوجد مؤشرات أخرى محصورة بين 0.4 و 0.7 سيتم تعامل معها بالحذف المرحلي من أصغر فصاعدا مع مراعات قيمة الثبات المركبة و الف كرومباخ و متوسط التباين بعد كل حذف لمعامل تحميل من أجل تجنب الإخلال بالنموذج البنائي من جهة والإبقاء على أكبر عدد من المؤشرات وبعد المعالجة تم حذف المؤشرات التي تؤثر على النتائج والحساب في كل مرة تم الحصول على موثوقية مائة بعد حذف المؤشرات التالية {A1;A2;B1;B7;H1; H3;H6}.

الجدول رقم (32): معامل التحميل لمحور الأداء المالي

معامل التحميل	العبارات		المتغيرات الكامنة	
0.459	e1	ques29	بعد الربحية	التدقيق البيئي
0.645	e2	ques30		
0.761	e3	ques31		
0.684	e4	ques32		
0.754	e5	ques33		
0.686	e6	ques34		
0.514	e7	ques35		
0.756	k1	ques36	بعد المردودية	
0.798	k2	ques37		
0.758	k3	ques38		
0.723	k4	ques39		
0.751	k5	ques40		
0.699	k6	ques41		
0.550	k7	ques42		
0.574	f1	ques43	بعد النشاط	
0.647	f2	ques44		
0.754	f3	ques45		
0.777	f4	ques46		
0.752	f5	ques47		
0.674	f6	ques48		
0.721	f7	ques49		
0.674	g1	ques50	تأثير السيو	
0.704	g2	ques51		

0.643	g3	ques52		
0.678	g4	ques53		
0.756	g5	ques54		
0.746	g6	ques55		
0.661	g7	ques56		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

بنفس نمط التحليل المتبع في المحور الأول سنقوم بحذف المؤشرات التي لها معاملات تحميل لا تسمح بمستويات كافية من الموثوقية ولا تخدم الخطوات الإجرائية للقياس، وبعد عملية الحذف وإعادة الحساب تم إزالة المؤشرات التالية {e1;e7;k7;f1}

• موثوقية الإتساق الداخلي:

هذه المرحلة يتم إختبار الإرتباط الداخلي وموثوقية المتغيرات الكامنة للنموذج بعد إستبعاد كل المؤشرات التي درجة تحميلها أقل من 0.4 و 0.7 والذي هدفه هو رفع من معامل ألفا كرو باخ والذي يعذ أساسا في المرور للاختبارات المولية دون رفع من قيمته.

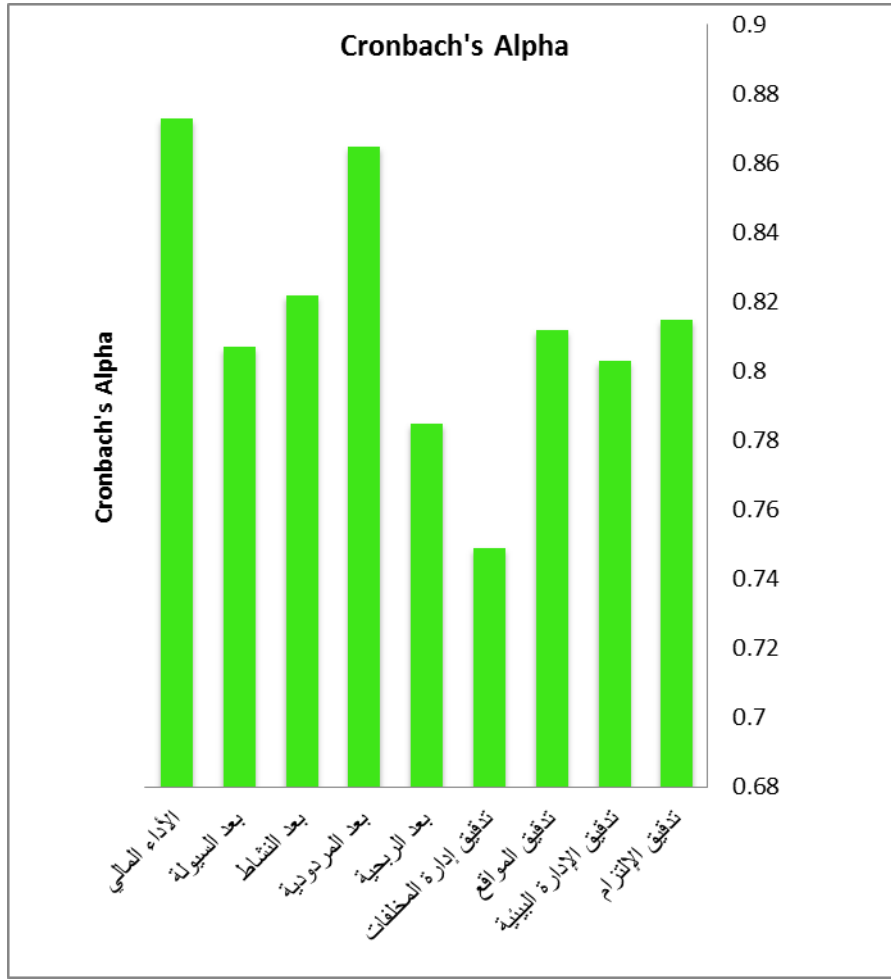
✓ معامل ألفا كرو نباخ

الجدول رقم (33): قيم ألفا كرو نباخ للمتغيرات (Cronbach's Alpha)

Cronbach's Alpha	المتغيرات الكامنة
0.815	تدقيق الإلتزام
0.803	تدقيق الإدارة البنينة
0.812	تدقيق المواقع
0.749	تدقيق إدارة المخلفات
0.785	بعد الربحية
0.865	بعد المردودية
0.822	بعد النشاط
0.807	بعد السيولة
0.873	الأداء المالي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

الشكل رقم (12) : قيم معامل ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha)



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج EXCEL

تفسير النتائج:

من خلال النتائج الثبات لمتغيرات الدراسة نجد كل معاملات ألفا كرو نباخ للأبعاد المتعلقة بالدارسة والمكونة لمتغيراتها والمتمثلة في المتغير المستقل والممثل في التدقيق البيئي من خلال أبعاده {تدقيق الإلتزام؛ تدقيق الإدارة البيئية؛ تدقيق المواقع؛ تدقيق إدارة المخلفات} وهي على التوالي: {0.749؛0.812؛0.803؛0.815} فهي أكبر من 0.7 معنوية و مقبولة إحصائي ونفس الأمر بالنسبة للمتغير التابع الأداء المالي و أبعاده: {بعد الربحية؛ بعد المردودية؛ بعد النشاط؛ بعد السيولة} فقيم معامل ألفا كرو نباخ جاءت تواليا {0.785؛ 0.865؛0.822؛0.807} والقيمة الكلية لمحور الأداء (0.873) وهي معنوية ودالة إحصائيا، كما يتم استخدام معيار **Rho De Joreskog** و هو أكثر دقة من معامل ألفا كرو نباخ لأنه يدمج في عملية حسابه الأخطاء كما ذكرنا سابقا والجدول الموالي يوضح قيم هذا المعامل:

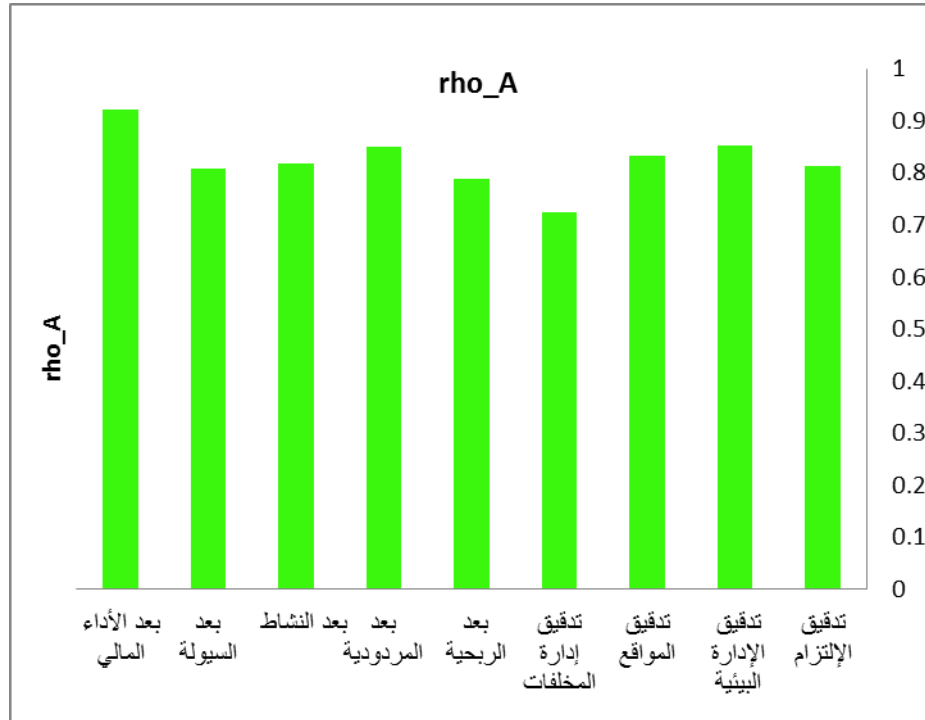
الجدول رقم (34) : يبين قيم معامل Rho De joreskog

rho_A	المتغيرات الكامنة
0.814	تدقيق الإلتزام
0.852	تدقيق الإدارة البيئية
0.833	تدقيق المواقع
0.724	تدقيق إدارة المخلفات
0.789	بعد الربحية
0.851	بعد المردودية
0.818	بعد النشاط
0.807	بعد السيولة
0.922	بعد الأداء المالي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

نلاحظ أن قيم معامل الثبات الاتساق الداخلي rho_A للمتغيرات الكامنة كلها أكبر من 0.70 أي أنها معنوية ومقبولة ودالة إحصائياً و الشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (13) : معامل ثبات الإتساق الداخلي rho_A



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج EXCEL

• الموثوقية المركبة (Composit Reliability):

يختلف هذا الأخير عن مقياس موثوقية الإتساق الداخلي لكونه يأخذ في الحسبان مختلف التحويلات الخارجية لمتغيرات المؤشر وكلما إقتربت القيمة من الواحد هذا يعني أنه هناك مستوى عالي من الموثوقية،

بحيث إذا كانت أكبر من 0.7 فهي مقبولة إحصائياً، و إذا كانت قيمة جدولية للموثوقية أكبر من 0.95 فهذه غير قابلة للتفسير وهي عبارات زائدة ومتشعبة التحميل لا تساهم في البناء القياسي.

الجدول رقم (35): معاملات الموثوقية المركبة

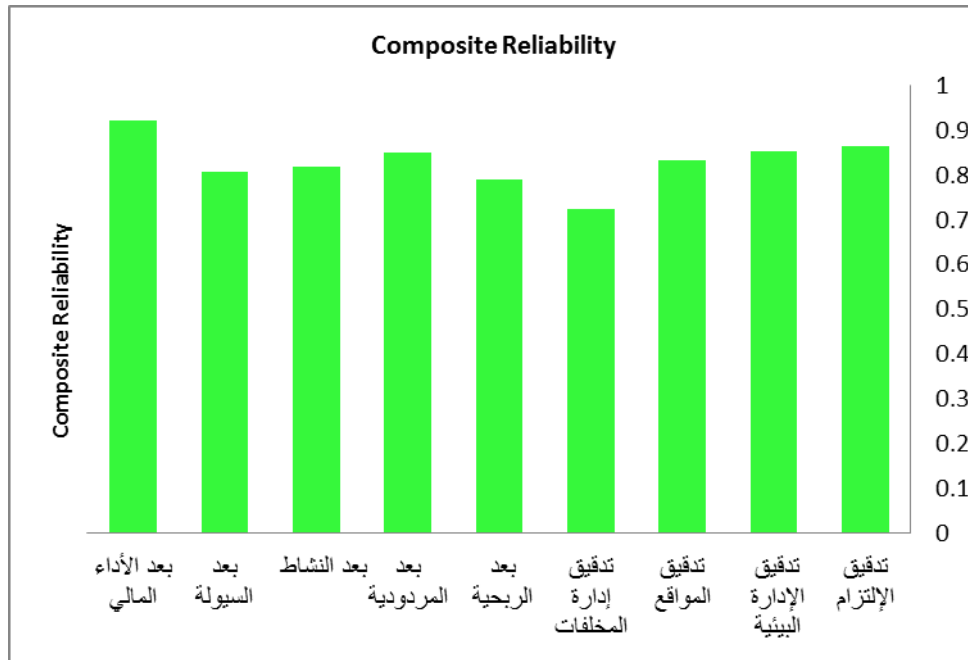
المتغيرات الكامنة	Composite Reliability
تدقيق الإلتزام	0.864
تدقيق الإدارة البيئية	0.873
تدقيق المواقع	0.889
تدقيق إدارة المخلفات	0.832
بعد الربحية	0.817
بعد المردودية	0.852
بعد النشاط	0.885
بعد السيولة	0.861
الأداء المالي	0.935

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

نلاحظ أن جميع معاملات الموثوقية المركبة معنوية ومقبولة من الناحية الإحصائية لأنها أكبر من 0.7 أي أنها تدل على وجود ترابط بين فقرات أبعاد الدراسة في قياس المتغيرات الكامنة ودليل على وجود موثوقية لنموذج القياس المستخدم والشكل التالي يفسر النتائج أعلاه.

الشكل رقم (14) : يوضح موثوقية المركبة (Composite Reliability)



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج EXCEL

• متوسط التباين المستخرج (AVE) Average Variance Extracted

يستعمل هذا المعيار لتحقيق من صحة التقارب ويتم مقارنة قيمة 0.5 وقيمة AVE مع القيمة حيث تشير قيمة AVE الأكبر من 0.5 لكي يفسر على الأقل نصف التباين في مؤشراتته، إذ يتم رفض معاملات التحميل الأقل من 0.4، ومعاملات التحميل المحصورة بين 0.4 و0.7 يستدعي كل مرة الحذف مع إعادة تحليل الأثر لمختلف المؤشرات، ويتم قبول جميع معاملات التحميل الأكبر من 0.7، والجدول التالي يوضح قيم متوسط التباين المستخرج:

الشكل رقم (36): متوسط التباين المستخرج (AVE)

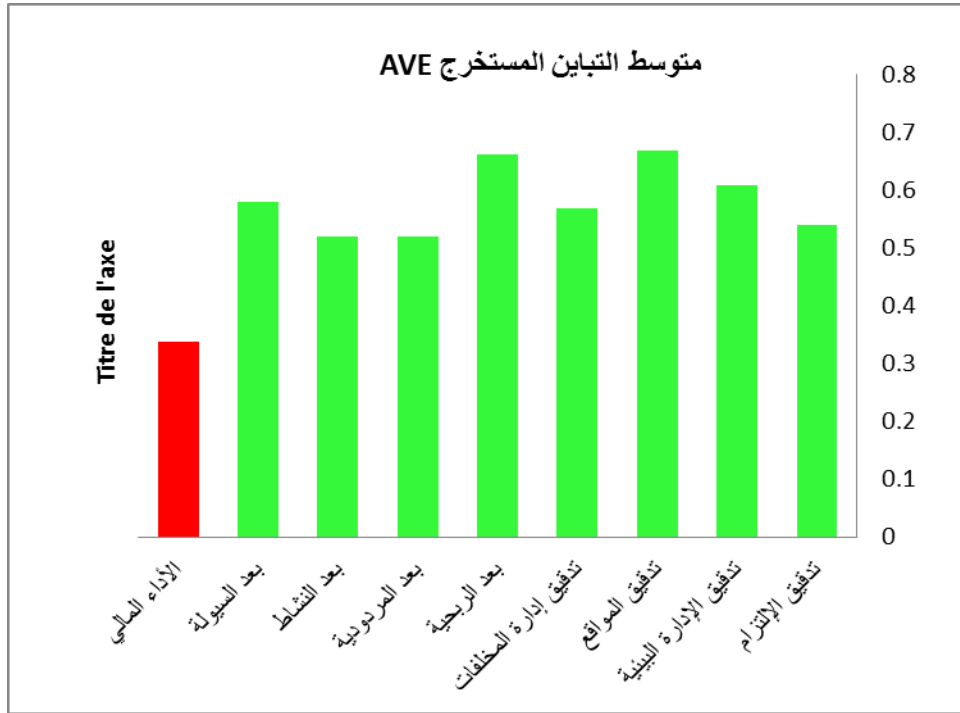
المتغيرات الكامنة	AVE
تدقيق الإلتزام	0.541
تدقيق الإدارة البيئية	0.608
تدقيق المواقع	0.668
تدقيق إدارة المخلفات	0.568
بعد الربحية	0.663
بعد المردودية	0.519
بعد النشاط	0.519
بعد السيولة	0.580
الأداء المالي	0.338

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

من خلال الجدول الذي يوضح نتائج متوسط التباين المستخرج (AVE) للمتغيرات الكامنة أنها كلها معنوية و فاقت 0.5 أي 50% بمعنى كل متغير كامن يفسر أكثر من نصف تباين مؤشراتته والشكل التالي يعبر عن ذلك .

الشكل رقم (15) : متوسط التباين المستخرج (AVE)



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج EXCEL

كما سبق ذكره يمكننا القول أن محتوى أداة القياس، أي عبارات الإستبيان تعكس المتغيرات الكامنة لكل مبنى على حدى والتابع لها أي أنها تفسره، بحيث فاقت قيم **Cornbrash's Alpha** و **Rho De joreskog** و **Composite Reliability** 70% و هذا ما يدل على وجود تناسق وترابط بين فقرات وأبعاد الدراسة وبالتالي وجود صدق وموثوقية لنموذج القياس المستخدم

وهو ما يعززه معامل الموثوقية ومصداقية لمباني (المتغيرات الكامنة) لنموذج القياس، أي هناك توافق بين الأسئلة وبالتالي فصدق التقارب.

الصدق التمييزي (Discriminat Validiy):

من خلال الصدق التمييزي يتم قياس ما إذا كان المبنى (متغير كامن) متميز عن باقي مباني النموذج الأخرى في تفسيره لظواهر لا تمثلها المباني الأخرى، حيث أنه سيتم استخدام ثلاث مقاييس لهذا الغرض وهي: التحميلات المتقاطعة أو العرضية، معيار فورنيل لاركر.

• التحميلات المتقاطعية والعرضية (Cross Loading)

الهدف منه إكتشاف ما إذا كانت تحميلات مؤشرات القياس في المبنى الخاص بها أكبر من قيمة تحميلها في باقي مباني النموذج الأخرى، بحيث يجب أن تكون الأسئلة التي تقيس

متغير كامن ما لا تقيس متغير كامن آخر ويجب أن تكون قيمة العلاقة بين السؤال ومتغيره أكبر من علاقته مع متغير كامن آخر.

الجدول رقم (37): التباين بين الأسئلة (Cross Loading)

	تدقيق الإلتزام	بعد الربحية	تدقيق الإدارة البيئية	بعد المردودية	بعد النشاط	بعد السيولة	تدقيق إدارة المخلفات	تدقيق المواقع
a3	0.645	0.154	0.397	0.289	0.187	0.312	0.412	0.286
a4	0.703	0.320	0.439	0.447	0.243	0.426	0.326	0.169
a5	0.818	0.188	0.450	0.641	0.227	0.157	0.152	0.274
a6	0.757	0.372	0.489	0.552	0.292	0.236	0.236	0.453
a7	0.833	0.546	0.541	0.342	0.377	0.522	0.542	0.535
b2	0.432	0.432	0.662	0.536	0.279	0.489	0.469	0.431
b3	0.504	0.236	0.620	0.371	0.415	0.461	0.451	0.384
b4	0.342	0.178	0.729	0.542	0.136	0.421	0.401	0.426
b5	0.502	0.625	0.777	0.441	0.419	0.326	0.426	0.506
b6	0.384	0.371	0.684	0.465	0.417	0.359	0.339	0.356
c1	0.400	0.435	0.488	0.529	0.343	0.512	0.456	0.338
c2	0.399	0.187	0.455	0.532	0.414	0.356	0.569	0.714
c3	0.198	0.158	0.412	0.410	0.187	0.152	0.335	0.779
c4	0.369	0.427	0.524	0.127	0.148	0.336	0.562	0.650
c5	0.405	0.488	0.395	0.379	0.133	0.247	0.325	0.807
c6	0.506	0.476	0.297	0.588	0.292	0.186	0.256	0.557
H2	0.457	0.594	0.332	0.298	0.177	0.353	0.725	0.202
H4	0.466	0.388	0.405	0.338	0.128	0.492	0.563	0.378
H5	0.257	0.486	0.405	0.384	0.051	0.177	0.665	0.454
H7	0.332	0.519	0.369	0.452	0.136	0.228	0.816	0.498
H8	0.645	0.418	0.289	0.261	0.115	0.351	0.643	0.334
e2	0.541	0.691	0.386	0.330	0.158	0.136	0.394	0.146
e3	0.331	0.762	0.215	0.578	0.170	0.123	0.271	0.191
e4	0.225	0.720	0.476	0.458	0.200	0.284	0.480	0.194
e5	0.519	0.786	0.507	0.345	0.394	0.197	0.218	0.139
e6	0.380	0.652	0.434	0.224	0.324	0.150	0.195	0.410
k1	0.423	0.298	0.388	0.681	0.187	0.307	0.341	0.123
k2	0.264	0.321	0.289	0.651	0.415	0.139	0.252	0.213
k3	0.308	0.453	0.546	0.862	0.314	0.271	0.115	0.251
k4	0.326	0.412	0.322	0.443	0.292	0.167	0.244	0.381
k5	0.332	0.326	0.349	0.635	0.577	0.188	0.479	0.445
k6	0.577	0.152	0.285	0.483	0.228	0.127	0.416	0.310
f2	0.294	0.236	0.351	0.352	0.776	0.264	0.398	0.527

f3	0.519	0.542	0.519	0.439	0.719	0.220	0.325	0.325
f4	0.259	0.469	0.329	0.578	0.767	0.286	0.183	0.148
f5	0.356	0.451	0.284	0.192	0.643	0.185	0.199	0.395
f6	0.520	0.401	0.198	0.239	0.604	0.238	0.314	0.394
g1	0.240	0.426	0.266	0.368	0.478	0.724	0.261	0.247
g2	0.363	0.339	0.265	0.454	0.293	0.564	0.304	0.450
g3	0.454	0.262	0.335	0.407	0.574	0.648	0.207	0.226
g4	0.342	0.360	0.315	0.164	0.238	0.547	0.349	0.397
g5	0.548	0.415	0.192	0.239	0.398	0.692	0.305	0.461
g6	0.447	0.287	0.265	0.356	0.391	0.729	0.324	0.308
g7	0.362	0.195	0.316	0.325	0.504	0.758	0.134	0.210

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج :

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول التباين بين الأسئلة نلاحظ أن قيم تحميلات مؤشرات القياس المظلمة بلون مغاير هناك علاقة بينية أكبر من تحميلاتها في المباني الأخرى لنفس نموذج القياس بحيث: فالنسبة للمتغير الكامن (تدقيق الإلتزام): نلاحظ أن قيمة العلاقة بين أسئلته (a3، a4، a5، a6، a7) أكبر من المباني الأخرى للمتغيرات الكامنة وبلغت (0.654، 0.703، 0.818، 0.757، 0.833).

ونفس الأمر نجده مع المتغيرات الأخرى في المؤشر والعلاقات مع بعضها وهو الذي يخدم صالح النموذج القياسي وينبؤ عن أنه كل مؤشرات القياس جيدة في مبانيها أفضل من المباني الأخرى.

• تداخل الأبعاد مع بعضها البعض (variable correlation-R² of AVE)

يهدف هذا لمقياس إلى اكتشاف التداخل بين مباني لنموذج القياس حيث يجب حسب شروط نموذج أن يكون الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج AVE للمبنى أكبر من قيمة ارتباطه مع باقي مباني الأخرى للنموذج، أي أنه قيمة العلاقة بين البعد ونفسه أكبر من قيمة العلاقة مع بعد آخر حتى تكون هناك إستقلالية في الأبعاد مستقلة ويتم ذلك من خلال مصفوفة الأبعاد من خلال حسب معيار (Fornell-larcke) والذي سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (38): معيار تداخل الأبعاد مع بعضها البعض (Fornell-Larcker)

تدقيق المواقع	تدقيق إدارة المخلفات	بعد السيولة	بعد النشاط	بعد المردودية	تدقيق الإدارة البيئية	بعد الربحية	تدقيق الإلتزام	الأداء المالي
								الأداء المالي
							0.741	0.623
						0.735	0.653	0.788
					0.728	0.581	0.645	0.653
				0.713	0.234	0.472	0.623	0.661
			0.737	0.370	0.531	0.309	0.598	0.359
		0.708	0.542	0.328	0.538	0.549	0.612	0.616
	0.719	0.631	0.432	0.247	0.576	0.631	0.653	0.843
0.720	0.643	0.644	0.567	0.318	0.543	0.633	0.578	0.869

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SmartPLS3

الفرع الثالث : تقييم نتائج PLS-SEM للنموذج الهيكلي

بعدما القيام بالتحقق من موثوقية وصلاحيّة النموذج البنائي للدراسة من جهة مؤشرات القياس أو من ناحية مستوى المتغيرات الكامنة (المباني) من خلال مقاييس (الثبات والإتساق الداخلي والتداخل بين أبعاد)، تأكدنا من أنه الإستبيان وما يحتويه من أبعاد وفقرات صالحة للقياس.

يجب أن تكون أقل من (5) لكي لا تكون هناك مستويات حرجة من التداخل الخطي (إحصائيات العلاقات الخطية المتداخلة (VIF)) والجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (39) : التداخل الخطي في النموذج الهيكلي (عامل تضخم التباين)

تدقيق المواقع	تدقيق إدارة المخلفات	بعد السيولة	بعد النشاط	بعد المردودية	تدقيق الإدارة البيئية	بعد الربحية	تدقيق الإلتزام	الأداء المالي
1.000	1.000	1.000						الأداء المالي
								تدقيق الإلتزام
								بعد الربحية
								تدقيق الإدارة البيئية
								بعد المردودية
								بعد النشاط
								بعد السيولة
								تدقيق إدارة المخلفات
								تدقيق المواقع

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SmartPLS3

تفسير النتائج:

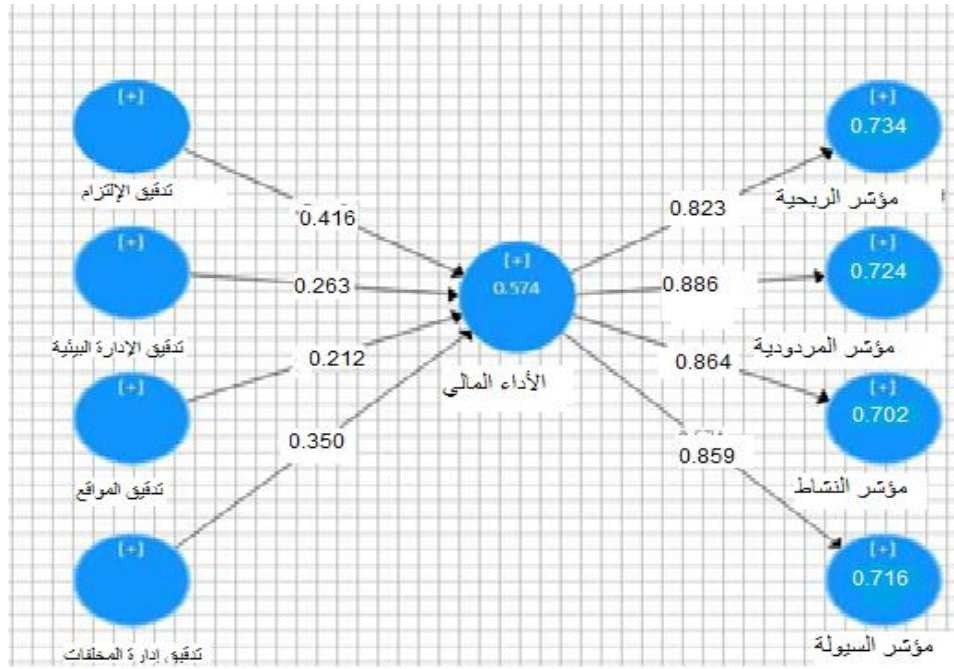
من خلال القيم الجدولية لعامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات الكامنة (المباني) بعد الربحية، تدقيق الإدارة البيئية، بعد المردودية، بعد النشاط المفسرة للأداء كلها قيمه كانت أقل من 5 مما يدل على أنه يعني أنه لا توجد مستويات حرجة من التداخل الخطي للمباني المفسرة لأبعاد الدراسة.

المطلب الثالث : معاملات مسار النموذج الهيكلي

بعد كل المراحل السابقة من قياس الموثوقية وإختبار عدم وجود نقاط حرجة للتداخل الخطي لنموذج ومختلف الإجراءات التصويبية، مكننا من الإعتماد النموذج وبالتالي حساب مختلف المعاملات الناتجة والخاصة به وتكون المعاملات محصورة بين $1-$ و $1+$ ، فكلما اقتربت من 1 الصحيح كان العلاقة قوية والعكس كلما كانت قيمة المعامل سالبة ($-$) كانت العلاقة طردية، وتكون ضعيفة حال إقترابها من المبدأ (0).

الشكل التالي يوضح معاملات مسار النموذج الدراسي:

الشكل رقم (16): يبين معاملات مسار النموذج



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SmartPLS3

وإختبار نتائج معاملات مسار النموذج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (40): إختبار نتائج معاملات مسار النموذج الهيكلية (فرضيات البحث)

العلاقات	الإتحراف المعياري	معاملات المسار	قيمة t	P-Values	الدلالة الإحصائية
تدقيق الإلتزام- < الأداء المالي	0.091	0.416	3.136	0.002	معنوي
تدقيق الإدارة البيئية- < الأداء المالي	0.085	0.263	3.868	0.001	معنوي
تدقيق المواقع- < الأداء المالي	0.069	0.089	1.214	0.228	غير معنوي
تدقيق إدارة المخلفات- < الأداء المالي	0.064	0.350	4.246	0.000	معنوي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ الذي يوضح مسارات النموذج الهيكلية المعتمد في دراستنا والمتعلقة بالمؤسسات الإقتصادية لها مستويات خطأ أقل من 5% إلى مسار واحد والذي سجل قيمة مقدارها (0.228) وهي أكبر من 0.05 والتي سنفسرها من خلال المسار الثالث الخاص بها.

• فيما يخص المسار الأول: تدقيق الإلتزام-الأداء المالي

نلاحظ أنه قيمة المعلمة P-Values بلغت 0.002 وهي أقل من 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة إحصائية بين المتغير الكامن تدقيق الإلتزام والأداء المالي، كما أنه بلغت قيمة t لهذا المسار من النموذج (3.136) وهي قيمة أكبر من القيمة الحرجة المناسبة للنموذج (1.96) وبالتالي نستنتج أنه المعامل ذو دلالة إحصائية وبما أنه قيمة المسار موجبة (0.416) فالعلاقة بين تدقيق الإلتزام والأداء المالي موجبة وأنه أي تغير بدرجة واحد في بعد تدقيق الإلتزام ينتج عنه تغيير بمقدار (0.246) في متغير الكامن الأداء المالي.

• فيما يخص المسار الثاني : تدقيق الإدارة البيئية-الأداء المالي

من خلال النتائج أعلاه نجد انه قيمة المعلمة P-Values بين المتغيرين تدقيق الإدارة البيئية بلغت 0.001 وهي أقل من 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة إحصائية بين المتغير الكامن تدقيق الإدارة البيئية والأداء المالي وهو ما تعززه قيمة t الجدولية البالغة (3.868) وهي قيمة أكبر من القيمة الحرجة المناسبة للنموذج (1.96) وبالتالي نستنتج أنه المعامل ذو دلالة إحصائية وهذا ما تفسره قيمة معامل المسار موجبة (263) فغنة العلاقة بين تدقيق الإلتزام والأداء المالي موجبة وأنه أي تغير بدرجة واحد في بعد تدقيق الإدارة البيئية ينتج عنه تغيير بمقدار (0.341) في متغير الكامن الأداء المالي.

• فيما يخص المسار الثالث: تدقيق المواقع-الأداء المالي

نلاحظ أنه قيمة P-Values 0.228 وهي أكبر من 0.05 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير الكامن تدقيق المواقع-الأداء المالي ، و كما أنه قيمة t المعلمية لهذا المسار بلغت (1.214) وهي قيمة أكبر من القيمة الحرجة (1.96) وبالتالي إنعدام العلاقة البيئية بين المتغير الكامن تدقيق المواقع والأداء المالي.

• فيما يخص المسار الرابع: تدقيق إدارة المخلفات-الأداء المالي

فيما يخص هذا لمسار الأخر فهو ذو دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة P-Values 0.000 وهي أقل من 0.05 و بلغت قيمة معامل المسار (0.287) و قيمة t (4.246) وهي كلها مؤشرات موجبة تخدم صحة المسار وتدلل على العلاقة الموجبة بين متغير الكامن تدقيق إدارة المخلفات و الأداء المالي عند معنوية 5 %.

• معامل التحديد R^2 و معامل التحديد المعدل R^2_{adj}

هو معيار لقياس قوة التأثيرات للمتغيرات الكامنة الخارجية (المستقلة) على المتغيرات الداخلية الكامنة، وذلك للحكم على القوة والقدرة التنبؤية للنموذج وتصنف قيم R^2 حسب درجتها

إلى: ($R^2= 0.25$ قيم ضعيفة، $R^2= 0.5$ قيم متوسطة، $R^2= 0.75$ قيم جيدة) كما يتم استخدام معامل التحديد المعدل كمعيار لتجنب التحيز إتجاه النماذج¹.
والجدول التالي يوضح قيم معامل التحديد و معامل التحديد المعدل:

الجدول رقم (41): معامل التحديد ومعامل التحديد المعدل

معامل التحديد المعدل R^2_{adj}	معامل التحديد R^2	المتغيرات الكامنة الداخلية
0.561	0.574	الأداء المالي
0.732	0.734	بعد الربحية
0.722	0.724	بعد المردودية
0.698	0.702	بعد النشاط
0.714	0.716	بعد السيولة

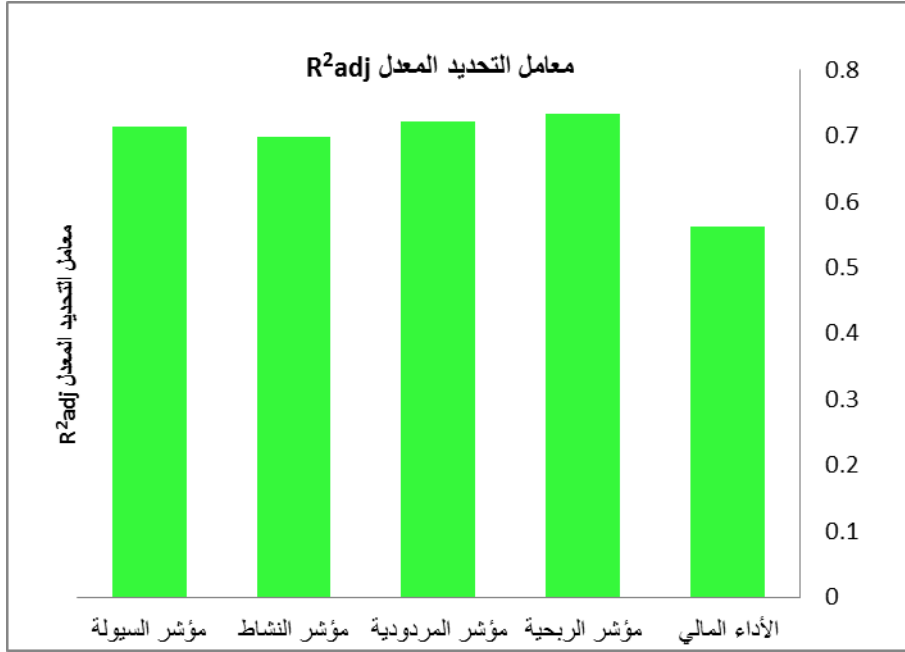
المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

من خلال الجدول أعلاه وجدنا انه المتغيرات حيث أن المتغيرات (تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق المواقع، تدقيق إدارة المخلفات) مجتمعين تفسر ما مقداره (0.574) أي 57.4% من جودة الأداء المالي أي أن قوة تأثير تدقيق البيئي على الأداء المالي متوسطة وهذا راجع لوجود قيمتها ضمن المجال (0,33-0,67) .
كما أنه قيم معامل التحديد لأبعاد الأداء المالي كلها معنوية أي أن الأداء المالي يفسر 0.734 من مؤشر الربحية، و 0.724 من مؤشر المردودية و0.702 من مؤشر النشاط و0.716 من مؤشر السيولة، وبالرجوع إلى قيم معامل التحديد المعدل لجميع الأبعاد نجدها قريبة لمعامل التحديد وهذا مما يدل على جودة النموذج الهيكلي.

¹ Chin, the partial least squares approach to structural equation modeling (éd. 2, Vol. 2). lawrence Erlbaum, . (1998), P223.

الشكل رقم (17): معامل التحديد المعدل (R Square)



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

- **حجم التأثير (F²):** من خلال ماسبق التعرّيج عليه نجد أنه قيمها تتراوح حسب مايلي:
 - (F² أكبر أو تساوي 0.35) حجم الأثر كبير .
 - (F² أكبر أو تساوي 0.15 وأقل من 0.35) حجم الأثر متوسط.
 - (F² أقل أو تساوي 0.15 وأكبر أو تساوي 0.02) حجم الأثر ضعيف.
 - (F² أكبر أو تساوي 0.35) لا يوجد الأثر.

الجدول رقم (42): يوضح حجم التأثير (F²)

المتغيرات الكامنة	الأداء المالي	تدقيق الإلتزام	بعد الربحية	تدقيق الإدارة البيئية	بعد المردودية	بعد النشاط	بعد السيولة	تدقيق إدارة المخلفات	تدقيق المواقع
الأداء المالي									
تدقيق الإلتزام	0.142								
بعد الربحية									
تدقيق الإدارة البيئية	0.098								
بعد المردودية									
بعد النشاط									
بعد السيولة									
تدقيق إدارة المخلفات	0.152								
تدقيق المواقع	0.015								

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

سجلنا القيمة 0.142 لمتغير الربحية و0.152 لمتغير النشاط و 0.022 لبعء المرودية و0.098 لبتدقيق الإدارة البيئية وهي أكبر من أو يساوي 0.15 وهذا ما يفسر أن قوة التأثير متوسطة، أما القيمة 0.022 لمتغير الشفافية والقيمة 0.102 لمتغير الكفاءة المهنية وهي أقل من 0.15 أو تساوي 0.02 وهذا ما يدل على وجود تأثير ولكنه ضعيف.

• تقييم الملائمة التنبؤية Q^2 :

تشير قيمة Q^2 التي تكون أكبر من 0 لمتغير كامن داخلي (مستقل) عاكس إلى ملائمة تنبئية لنموذج المسار لمبنى تابع معين، ويتم الحصول على قيمتها باستخدام عملية التعصيب (Blindfolding) بتحديد مسافة الحذف. (بويكر، 2020، صفحة 241)

الجدول رقم (43) : معامل الملائمة التنبئية (Q^2)

المتغيرات الكامنة الداخلية	$Q^2(=1-\frac{SSE}{SSO})$
الأداء المالي	0.217
بعء الربحية	0.355
بعء المرودية	0.341
بعء النشاط	0.369
بعء السيولة	0.408

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيم Q^2 كلها موجبة و أكبر من الصفر أي أنها معنوية ومقبولة ودالة إحصائياً. وبلغت أدنى مستوى لعامل لأداء المالي ب22% و أعلا مستوى بلغت 41% لعامل السيولة و هو ينبؤ عن مدى قدرة التنبؤ بالمتغيرات التابعة من خلال المتغيرات المستقلة.

ومنه نستنتج أن المتغير الخارجي (الكامن) المستقل و المتمثل في التدقيق البيئي له ملائمة وقدرة تنبئية بالمتغير التابع الداخلي (الكامن) مقبولة.

المطلب الرابع: نتائج إختبار فرضيات الدراسة

سيتم من خلال هذا الجزء من الدراسة إختبار الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الرئيسية للدراسة والموسومة ب" يوجد أثر التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عند مستوى معنوية (0.05)" والتي تتفرع عنها أربع فرضيات سيتم معالجتها تباعاً.

- الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر لتدقيق الإلتزام في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عند مستوى معنوية (0.05)"

الجدول رقم (44): إختبار الفرضية الرئيسية الأولى

العلاقات	الإلتزام- > الأداء المالي	الإنحراف المعياري	معاملات المسار	قيمة t	P-Values	الدلالة الإحصائية
		0.091	0.416	3.136	0.002	معنوي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه قيمة $P(0.002)$ وهي أقل من 0.05 قيمة الدلالة الإحصائية المعتمد عليها في دراستنا، وقيمة (T) كانت أكبر من القيمة الحرجة (1.96) حيث بلغت (3.136) وهذه النتائج ادل على أنه توجد دلالة إحصائية بين معيار تدقيق الإلتزام وتدقيق الأداء المالي لدى المؤسسات الإقتصادية .
ومنه أنه تواجد هذا البند في سياسات وأداء المؤسسات الإقتصادية يحسن الأداء البيئي والذي ينعكس على أداء المالي وهو ما تعززه الإجابات على الإستبانة من طرف عينة الدراسة.

- الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر لتدقيق الإدارة البيئية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عند مستوى معنوية (0.05)"

الجدول رقم (45): إختبار الفرضية الرئيسية الثانية

العلاقات	الإلتزام- > الأداء المالي	الإنحراف المعياري	معاملات المسار	قيمة t	P-Values	الدلالة الإحصائية
		0.085	0.263	3.868	0.001	معنوي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

نلاحظ من القيمة المبينة للجدول أعلاه أنه $p(0.001)$ وهي أقل من جلالة الإحصائية للمعنوية معتمدة في الدراسة (0.05) وقيمة الجدولية T (3.868) فهي أكبر من القيمة الحرجة (1.96) وهو ما ينبؤ على وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين تدقيق الإدارة البيئية والأداء المالي لمؤسسات الإقتصادية.

وهذا يدل على أنه أي إتجاه نحو الإدارة البيئية وتبني مستلزماتها والعمل بمعايير ومقاييسها يرفع ويحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، وهو من المداخل الحديثة للإدارة البيئية التي تتطلع لإستخدام مستدام دون هدر وهو ما تتبناه هذه الأخيرة، وتعزز إتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

- الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر لتدقيق المواقع في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عند مستوى معنوية (0.05)"

الجدول رقم (46): إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

العلاقات	الإنحراف المعياري	معاملات المسار	قيمة t	P-Values	الدلالة الإحصائية
تدقيق المواقع-الأداء المالي	0.069	0.089	1.214	0.228	غير معنوي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير نتائج :

من خلال النتائج أعلاه تبين لنا أنه لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بن متغيري تدقيق المواقع وتدقيق المالي وهو ما يفسره قيمة $p=0.228$ وهي أكبر من (0.05) كما أنه قيمة T بلغت 1.214 وهي أقل من القيمة الحرجة (1.96)، وهذا يفسر على أنه لا يوجد إهتمام وتأثير لمتغير تدقيق المواقع في الأداء المالي لدى المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة.

- الفرضية الرئيسية الرابعة: يوجد أثر تدقيق إدارة المخلفات في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عند مستوى معنوية (0.05)"

الجدول رقم (47): إختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

العلاقات	الإنحراف المعياري	معاملات المسار	قيمة t	P-Values	الدلالة الإحصائية
تدقيق إدارة المخلفات-الأداء المالي	0.064	0.350	4.246	0.000	معنوي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام SmartPLS3

تفسير النتائج:

من النتائج المبينة في الجدول أدناه، نلاحظ أن قيمة (P) تساوي (0.000) وهي قيمة أقل مقارنة بالقيمة (0.05) والتي اعتمدها في دراستنا، وقيمة $T(4.246)$ لهذا المعيار تعد أكبر من القيمة الحرجة (1.96) وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير إدارة المخلفات والأداء المالي لدى المؤسسات الاقتصادية. وهذه العلاقة الموجبة الطردية تتبع من كون أرباب ومسؤولي ومهندسي الأنشطة البيئية بالمؤسسات الاقتصادية على علم ودراية تامة بأنه أي إهتمام بإدارة المخلفات وتدقيقها يزيد ويحسن من الأداء المالي وهذا التوجه يفسره ردود أفراد العينة على أداة الدراسة ولمثلة في الإستبيان.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى الدراسة التطبيقية لموضوع دراستنا المتعلقة بالتدقيق البيئي ومساهمته في تحسين الأداء المالي، حيث قمنا بالتمهيد للمعالجة التطبيقية بمبحث نظري يعطي تصورا نظريا حول المؤسسات الاقتصادية وأهدافها وأهم تصنيفاتها، ومن ثم تم التطرق للتحليل الوصفي التمهيدي للبيانات الشخصية ومحاور الدراسة باستخدام SPSSv23، وإستخدمنا كذلك برنامج SMART PLS3 لمعالجة الفروض وإختبار النموذج الدراسي. وبعد إختبار الفروض وجدنا انه هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق البيئي والمتمثل في الأبعاد (تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق إدارة المخلفات) ماعدا تدقيق المواقع على الأداء المالي والذي أبعاده (بعد الربحية، بعد المردودية، بعد النشاط، بعد السيولة) وهو ماتفسره نتائج إختبار نموذج المسار للدراسة.

الخاتمة

تمهيد:

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي، و هذا من خلال إبراز أهمية التدقيق البيئي داخل المؤسسات الإقتصادية المصنفة لحماية البيئة و أثره في تقويم وأمثلة الأداء المالي لها.

من خلال دراستنا أردنا التوفيق بين الجانب النظري الرامي إلى تبيان دور التدقيق البيئي وأهميته الإستراتيجية في المخططات العامة الحكومية والسياسات البيئية للمؤسسات الإقتصادية خصوصا في الوقت الراهن و في ظل التغيرات التي تعيشها الجزائر من فتح لمجال المنافسة بحيث أصبح من الضروري الإستعانة بالتدقيق البيئي كمهنة أساسية تستجيب لمتطلبات الوضع الذي يضبط أخلاقيات على المهنية للمؤسسات بما يتوافق مع متطلبات التنمية المستدامة.

وأهتمت دراستنا بالموازاة بالأداء المالي الذي يعمل على التحكم في قواعد التسيير الداخلي والكشف عن الوضعية المالية و إيجاد مختلف المشاكل والعوائق المالية التي تحد من أنشطة المؤسسة و من ثم العمل على إعادة تصحيحها، و بتالي يعتبر هذا الأخير ضرورة ملحة للمؤسسات الإقتصادية حيث يجب مراعاته وضوابطه والمؤشرات التي تقيسه لتحقيق الأمثلة المالية.

و من خلال الجانب التطبيقي حاولنا معرفة مدى قدرة التدقيق البيئي على الرفع من الأداء المالي من خلال إختبار فروض الدراسة و التي تمت فيها دراسة الأثر المباشر للتدقيق البيئي على الأداء المالي بالاعتماد على مجموعة من الإختبارات و الإستعانة ببرامج smart pls3 v.23 و spss و بلغت عينة الدراسة 251. مفردة و خلصت الدراسة إلى النتائج التالية.

نتائج الدراسة:

أولا: النتائج النظرية

- ضبط توحيد مصطلح المتعلق بموضوع التدقيق البيئي نظير التضارب الإصطلاحي الذي لقيناه في الدراسات السابقة؛
- لم نجد هناك إتفاق على مفهوم واحد للتدقيق البيئي وهذا ما يعززه التداخل في المفاهيم وهذا ما تم التعرض له في فصل الأول.
- الإعتماد على الأداء المالي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الامر الذي من شأنه أن تؤثر على حجم ومردودية الأرباح في والتقليل من جودة وشفافية الإفصاح بها؛
- لحظنا من خلال الأدبيات النظرية أنه موضوعات البيئية أصبحت من ضروريات الأساسية لمنظمات الأعمال التي ترمي للريادة؛
- تحسين الأداء المالي يتوقف على مجموعة من المتغيرات الخارجية الداخلية وليس مقصور على التدقيق البيئي فقط لأنه يعتبر من المتغيرات المطاطية؛

- يوجد علاقة و تأثير بين التدقيق البيئي والاداء المالي؛
- إعطاء إطار تصوري للتدقيق البيئي والأداء المالي والواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية لإقامة مؤسسة اقتصادية خضراء؛
- تم العرض والتقصي للتسلسل القانوني و لأهم المصادر التي يستند عليها التدقيق البيئي ومختلف أنماط السلوكيات البيئية والمسئوليات؛
- إلزامية الإذاعة للمعلومات والإفصاح من قبل المؤسسات الاقتصادية من خلال إعداد تقارير مالية تبرز فيها كل المعلومات المحاسبية والآثار البيئية؛
- ثانيا: النتائج التطبيقية**
- تم التوصل إلى النتائج التالية:
- إن تطبيق آلية التدقيق البيئي يعتبر بديل من البدائل الاقتصادية يوفر وفورات مالية يتمكن المستثمر بإعادة تغذية النشاط بها إلى تحسين أدائها المالي؛
- تؤكد نتائج البحث على ضرورة التكوين الموازي و العناية الكافية لدى المدقق الخارجي بأغراض التدقيق المختلفة (بيئي، مالي، جبائي.. الخ)؛
- نتائج البحث تؤكد إستشرافية البعد البيئي وهو ما يعززه متوسطات الكبيرة و 3.410 والانحراف الصغير 0.543 مما يدل على أنه التوجه للتدقيق البيئي لا يزال بقوة الضبطية القانونية ولدى إعتبره المستجوبون أحد أهم مقومات التدقيق البيئي.
- لا يهتم بتدقيق المواقع من قبل المبحوثين وذلك نظير أنه مندرج ضمن المتغيرات الأخرى وهو ما يعززه تطابق نتائجه مع نتائج الفقرة الأولى (تدقيق الإلتزام)؛
- تتميز المعلومات المتضمنة في تقارير المؤسسات الاقتصادية بالموثوقية؛
- متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق البيئي، الأداء المالي بجودة المعلومات وصدق مقاييسها.
- تم بناء نموذج للدراسة يسمح بتوضيح العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل في التدقيق البيئي والذي تمثلت أبعاده في: (تدقيق الإلتزام، تدقيق الإدارة البيئية، تدقيق المواقع، تدقيق إدارة المخلفات)، والمتغير التابع مجسدا في الأداء المالي والذي تمثلت أبعاده في: (بعد الربحية، بعد المردودية، بعد النشاط، بعد السيولة).
- تؤثر العلاقة الإيجابية التي تنشؤها للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع الزبون في
- تم إستخدام وتصميم إستبانة والتأكد من صلاحيتها عن طريق القيام بتحكيماها من طرف محكمين، بالإضافة إلى حساب الثبات ألفا كرو نباخ والتي كانت مقبولة وجيدة لإتمام الدراسة.

- كانت الإجابة على فقرات محور التدقيق البيئي من قبل عينة الدراسة الممثلة في المؤسسات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الجزائرية بدرجة *موافق* و بلغ المتوسط الحسابي وانحرافها المعياري لفقراته على التوالي:
 - تدقيق إدارة المخلفات (4.75 0.684)؛
 - تدقيق الإدارة البيئية (4.527 1.262)؛
 - تدقيق المواقع (3.963 0.842)؛
 - تدقيق الإلتزام (3.410 0.543).
 - وهو نفس الأمر بالنسبة لمتغير التابع الأداء المالي بحيث تم تسجيل قيمة متوسطات حسابية بدرجة *موافق* وانحراف معياري مقبول لفقراته تواليا على النحو التالي:
 - فقرة الربحية (4.95 0.559)؛
 - فقرة المردودية (4.21 0.779)؛
 - فقرة الأنشطة (3.79 0.921)؛
 - فقرة السيولة (3.94 0.83).
 - بعملية تقييم للنموذج بإستخدام برنامج smartpls₃ و إختبار الفرضيات الرئيسية للدارسة ومناقشتها تبين لنا أنه:
 - الفرضية الرئيسية الأولى: يؤثر تدقيق الإلتزام في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة معنوية 5% (محقة)
 - الفرضية الرئيسية الثانية: يؤثر تدقيق الإدارة البيئية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة معنوية 5% (محقة)
 - الفرضية الرئيسية الثالثة: يؤثر تدقيق المواقع في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة معنوية 5% (غير محقة)
 - الفرضية الرئيسية الرابعة: يؤثر تدقيق إدارة المخلفات في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة معنوية 5% (محقة)
- الإقتراحات:**
- على ضوء ما تم التوصل إليه من النتائج النظرية والتطبيقية يمكن إقتراح مايلي :
 - العمل على توجيه الطلبة لمثل هذه المجالات البحثية وفتح تخصصات متعلقة بها لتمكين البعد البيئي في ذهنيات الأكاديمية والتي يمكن نقلها كتجارب يانعة بالمؤسسات الاقتصادية؛
 - نشر الوعي البيئي والمواطنة البيئية ليس فقط من طرف الوحدات المؤسسية بل حتى في أوساط المؤسسات الحكومية والمجتمعية وإردافها بلوائح ومنتجات وندوات مامن شأنه تضيق فجوة التوقع؛

- تحسيس أصحاب المؤسسات الإقتصادية بخطورة الوضع وتحمل مسؤولية أي تجاوزات وما شهدناه في الآونة الأخيرة بالجزائر؛
 - إلزام المؤسسات المصنفة وذات المسؤولية البيئية بضرورة تبني نظام الإدارة البيئية والعمل على مراقبة أنشطتها دوريا عبر لجان ولأئية ووزارية؛
 - تشكيل هيئات بيئية مستقلة ومتخصصة في المجال البيئي وإعطائها كافة الصلاحيات وهو ما شهدناه في القطاع المالي.
- آفاق الدراسة:

يندرج خلف هذا البحث مواضيع مترابطة لم يتطرق لها في هذه الدراسة، تفتح المجال للباحثين من أجل دراستها من بينها:

- التدقيق البيئي و آلية الهندسة المالية بين الواقع التطبيق ؛
- الأداء المالي مدخل بيئي لتحقيق الريادة المستدامة؛
- أثر التدقيق البيئي في تحقيق الميزة التنافسية؛
- الأداء المالي بين الحاضر والمستقبل في ظل الرقمنة - تجارب دولية رائدة؛
- أثر الأداء المالي على تعزيز الأداء الصحي لمؤسسات الإقتصادية في ظل الأمن الصحي.

قائمة

المصادر والمراجع

المراجع:

أولا باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. أمين السيد أمحد لطفي، مستقبل المراجعة في القرن 21 قراءة وتطلعات، دار النهضة، مصر، 2002.
2. لتميمي هادي، معايير التدقيق، كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية - الجامعة الأردنية
عدون، ناصر داددي؛ وهواري، معراج، "دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية/ جامعة الأغواط - الجزائر، 20، ص11
1. الزوكة محمد خميس. البيئة ومحاور تدهورها على صحة الإنسان. مصر: دار المعرفة الجامعية، 2012.
2. السقا أمحد السقا و مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطبعة غباشي، مصر، 2018.
3. أمين السيد أمحد لطفي، مراجعات مختلفة الأغراض ، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
4. عبد الغفار حلفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
5. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ لنشر، الرياض. 2000،
6. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، الادارة المالية، الطبعة 1، دار وائل للنشر الاردن، 2006.
7. جوزيف، الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية pls-sem، 2020.
8. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003.
9. جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .
10. حمد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، ط 9، دار وائل للنشر، عمان، 2009 .
11. حمد الصيرفي، التحليل المالي من وجهة نظر محاسبية إدارية، ط 9، دار الفجر للنشر و التوزيع القاهرة، مصر 2015.

12. أرينز ولوبك، المراجعة مدخل متكامل للمراجعة، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
13. عبد الرحمان العوضي، المشكلات البيئية في العالم العربي بعد تحرير الكويت، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 1992.
14. شعبة الإحصاءات بالولايات المتحدة: المحاسبة البيئية، تقرير التنمية البشرية، الأمم المتحدة، نيويورك 2003.
15. محمد عباس بدكم، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الإجتماعية للمشروعات، الدار الجامعية الجديدة لمنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
16. مصطفى عيسى خيضر، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط 2، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 1996.
17. زايد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء المعايير المقبولة قبولا عاما، جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ورقلة، 2011.
18. عوض لبيب فتح الديب محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
19. دليل التدقيق رقم 2، تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية"، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، جمهورية العراق،
20. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، "بطاقة الأداء المتوازن" المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي" المكتبة العصرية، مصر.
21. لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية للتحسين في الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2015.
22. حمد مطر، التحليل المالي والائتماني "أساليب واستخدامات العمليات"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
23. منير شاكر محمد، التحليل المالي (مدخل صناعة القرار)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2008.
24. منير شاكر محمد، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
25. صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

26. صمويل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية،1982.
27. صفوت عبد السلام عوض الله، اقتصاديات الصناعات الصغيرة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، ،1993.
28. عبد السلام أبو قحف، أساسيات التسويق، دار الجامعة الجديدة للنشر، إسكندرية، مصر، 2005.
29. مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات المدرسية، الجزائر، 2009.
30. مدحت محمد أبو النصر، المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات، ط1، مجموعة العربية للتدريبات والنشر، الأردن.
31. محمود الخطيب، الأداء المالي وتأثيره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
32. مجيد حمد كرخي، تقويم الاداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر و الوزيع، الطبعة الاولى، 2007.
33. ناصر دادي عدون ،إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية،.1998.
34. فرحات غول، مدخل إلى التسيير، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة، الجزائر، 2003.
35. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008.
- ب. المنشورات العلمية
1. أحمد عبد الرمحان السعد، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية الممارسات الحالية والنظرة المستقبلية، دراسة ميدانية استكشافية ، جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، السعودية، 2007.
2. البنا أبوبكر عبد العزيز، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية ، مجلة العالمية لكلية التجارة بنين، جامعة أزهر، مصر، العدد 27.
3. السقا، زياد هاشم والشعباني، صالح إبراهيم والطائي، ناظم حسن، تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 14، كلية الحدباء الجامعة ، الموصل العراق.

4. الزعبي، ناصر يوسف؛ الزعبي، علي عبد الله ؛ دراغمة، زهران محمد، " نحو تطبيق التدقيق الأردن، دراسات، علوم إدارية، المجلد33، العدد 1.
5. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009.
6. السقا أحمد السقا، مراجعة الأداء البيئي، إطار مقترح، مجلة الإدارة العامة ، معيد الإدارة العامة، الرياض، العدد 2، 1999.
7. أديب براهيم وآخرون، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29 ، 2 العدد،2007.
8. المسؤولية الاجتماعية لمشركات:التحديات والآفاق من أجل التنمية، مقال منشور في مجلة العموم الاجتماعية، 2011، متاح على، <http://www.swmsa.net>: تاريخ إطلاع 22/11/2022.
9. ايسر شاهني، البعد البيئي للمسؤولية الإجتماعية للقطاع الخاص الفلسطيني، جامعة النجاح فلسطيني، متاح على الرابط: <https://repository.najah.edu/bitstream/handle>
10. بن عزة محمد، عبد الرزاق بن حبيب: دور الجباية في ردع و تحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من أشكال التلوث دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2.
11. حططاش عبد السلام ، محاضرة بعنوان "دراسة وتحليل الميزانية من المنظور المالي(سيولة واستحقاق) الجزائر، 24-09-2017.
12. حياة نجار، محاضرات التحليل المالي للمؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحي، جيجل، 2015-2016.
13. محمد سعيد صباريني، رشيد الحمد ، البيئة و مشكلاتها، مجلة عالم المعرفة ، الكويت، العدد22، أكتوبر 1984.
14. غالب عوض صالح، إسماعيل محمود، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، دمشق، سوريا، العدد2، 1999.
15. غالب عوض صالح، إسماعيل محمد، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، العدد2، 1999.

16. شلابي عمار وطيبار أحسن، إشكالية البيئة في التنمية المستدامة في الاقتصاد الجزائري، بحوث الملتقى الوطني الخامس حول إقتصاد البيئة والتنمية المستدامة 2008، الطبعة الأولى، سكيكدة، 2010.
17. سعيد، بنت وهب احمد البشير محمد محمد، "دور المراجعة البيئية في تقويم الأداء البيئي بالمنشآت الصناعية/ بالتطبيق علي شركة سيقا للمواد الغذائية"، جامعة الزعيم الازهري، 2013.
18. نوار عباس هادي الهنداوي - محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه مستخدمي القوائم المالية - دراسة تحليلية لأراء نخبة من مراقبي الحسابات - مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2016، المجلد رقم 13 العدد 36 .
19. غسان فلاح المطارنة ، د. سليمان البشتاوي " التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة" -مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 30 العدد 01.
20. عبد الرحمان العايب والشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة الجزائر - الملتقى الدولي حول مستوى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنظمة الإدارة البيئية المطابقة لمواصفة الإيزو 14001 ومدى استفادتها من الدعم المؤسسي والمالي والفني الذي تضعه الدولة تحت تصرفها، جامعة سطيف، 29-30 أكتوبر، 2001،
21. محمد زرقون واخرون، أمال رحمان ، البصمة البيئية للطاقة: دراسة نظرية للمفهوم، مجلة أبعاد إقتصادية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، العدد 1 ، المجلد 4 ، 2014. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/279/4/1/5875>
22. عبد الحميد ليلي. (2013). المراجعة البيئية دراسة تحليلية للإتفاقيات البيئية الدولية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،
23. طيب أحمد (2020). الأمن الصحي في الظروف الاستثنائية بين تكريس الحق وصناعة الوعي. دفاثر البحوث العلمية،
24. كمال حمد منصور و جودي محمد رمزي، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، سطيف، 2008.
25. دادن نبذ النّي، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الإقتصادية، مجلت الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2006، ص 33.

26. سعيدة بورديمة ، " محاضرات في التسيير المالي " ، جامعة 08 ماي 1945- قالمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2014-2015.
27. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008،
28. رشيدة خالدي، حاضرات التحليل المالي المعمق، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2018/2019.
29. كمال احمد يوسف، اسعد مبارك حسين، دور تقارير المراجعة البيئية في تقويم الأداء المالي دراسة ميدانية للمنشآت الصناعية بالسودان، مجلة دراسات حوض النيل، العدد السابع عشر، 2015
30. عمار زيتوني، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد، 09 مارس، 2006،
31. محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة. مجلة الباحث، العدد7.
32. مصباحي سناء مذكرة مقدمة كجزء لنيل متطلبات الماجستير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، "دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة"، 2012/2013.
33. سفيان ساسي: المسؤولية البيئية في المؤسسة الإقتصادية حالة الجزائر، مقال منشور بمجلة جيل حقوق الإنسان، لبنان، العدد 24-02، 2014.
- ج. الأطروحات والرسائل:
1. حجاجي نفيسة ، أثر الإستثمار في تكنولوجيا المعلومات والإتصال على الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في المالية والمحاسبة، كلية علوم إقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
2. ضيافي، نوال، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة و الموارد البشرية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم الإقتصاد و علوم التسيير، جامعة ابوبكر بالفايد، تلمسان، الجزائر، 2011.
3. عبد الحق بوعافية ،نور الهدى بورزق، أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسات الإقتصادية على أدائها المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم التجارة، كلة العلوم الإقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

4. رزيفة تالي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، علوم التسيير، تخص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، 2011.
 5. عادل عيشي، الأداء المالي للمؤسسة (قياس وتقييم) - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، مذكرة نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
 6. صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2012.
 7. محمد محمود أحمد الخطيب، أثر الأداء المالي على عوائد أسهم الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية إدارة المال و الأعمال، عمان، الأردن، غير منشورة، 2014.
 8. نجلاء نوبلي، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015.
 9. محمد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في إتخاذ القرارات الإستثمارية، رسالة ماجستير، كمية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2010.
 10. الحمداني خليل إبراهيم، القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الإجتماعية في القوائم المالي-بالتطبيق على المنشآت لعامة للإسمنت الشمالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل العراق، 1990.
 11. الحميدي محمد المطيري، أثر دوران العاملين على الأداء المالي، دراسة تطبيقية في قطاع المصارف الإسلامية الكويتية، رسالة ماجستير، جدا، كلية الأعمال، عمان، 2012.
- د. القوانين والمراسيم:
1. الجريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، النظام المحاسبي المالي، المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008، المادة 20 بتصرف.
 2. الجريدة الرسمية، العدد 30 المؤرخة في 01 يونيو، 2012.
 3. المرسوم التنفيذي رقم 90 - 78 المؤرخ في 82 فبراير 1990 المتعلق بدراسة التأثير على البيئة؛
 4. المرسوم التنفيذي رقم 98-339 المؤرخ في 42 نوفمبر 1998 المتعلق بالتنظيمات المطبقة على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة؛

5. القانون رقم 01-19 المؤرخ 18 ديسمبر 2001 المتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالته؛
6. القانون رقم 01-20 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 ، المتعلق بتهيئة الإقليمي و التنمية المستدامة؛
7. المرسوم تنفيذي رقم 03-477 مؤرخ في 09 ديسمبر 2003، متضمن كفاءات وإجراءات إعداد المخطط الوطني لتسيير النفايات الخاصة ونشره و مراجعته؛
8. القانون رقم 04-09 المؤرخ في 10 أوت 2004 ، المتعلق بترقية الطاقات المتجددة في إطار التنمية المستدامة؛
9. الجريدة الرسمية، العدد 65 المؤرخة في 30 نوفمبر، 2013.
10. الجريدة الرسمية، العدد 03 المؤرخة في 16 يناير، 2013.
11. الوزير الأول، مرسوم تنفيذي رقم 19-8-241/09/2019.
12. رقم 06 - 198 مؤرخ في 4 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 31 مايو سنة 2006 ، الذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة.

ثانيا: باللغة الأجنبية

أ. الكتب

1. Alain Capiez, **élément de gestion Financière**. Masson ، .4 ed, Paris, 1994.
2. International Chamber Of Commerce, "**An ICC Guide To Effective Environmental Auditing**". ICC Publishing, Paris, 1991
3. Josette Peyrard, **Analyse financière**. librairie Vuibert, 8e ed, Paris, 1999.
4. Coyle, Robertm, "**Environmental Auditing-Definition and Methodology**", the International Labour Organization (ILO).
6. Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, **Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques**, Dalloz, Paris, 3ème édition, 1986.

7. Zimmerman M. E. Feminism, **Deep Ecology and Environmental Ethics** ,Environmental Ethics, 1987

ب. المنشورات العلمية

1. Power, M. " **Expertise and the construction of relevance : accountants and the environmental audit** ". **Accounting Organization and Society**, Vol.22, No.2, 1996.
2. Bourguignon, **Peut-on de finir la performance**, Revue française de comptabilité, N° 269, 1995.
3. European environmental agency ;**environmental taxes:recent developement in toolsfor intergration ;environnement issues series** ,N18;12/12/2000.
4. Encyclopaedia of Occupational Health & Safety, Geneva, 2011. available online at <http://www.iloencyclopaedia.org> .
5. Dixon, Robert; Mousa, Gehan A.; **Woodhead, Anne D.**, "**The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession**", Accounting Forum, vol. 28, 2004.

ج. المواقع الإلكترونية

- <https://www.unep.org> ve-le (11:30) 22-10-2022.
- <https://www.me.gov.dz> ve-le (19:30) 11-11-2022 .
- <https://www.albankaldawli.org> ve-le (19:30) 11-11-2022.

الملاحق

الملحق رقم 01: الإستبيان



أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
موضوع : إستبيان

تحية طيبة وبعد:

تحية واحترام ... في إطار التحضير لإستكمال جزء من دراستي ضمن الدكتوراة و المجرات ضمن تخصصي تدقيق ومراقبة التسيير والموسومة ب: {أثر التدقيق البيئي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية}

وتم إختياركم ضمن عينة الموسعة لدراستنا والمكونة من المؤسسة الاقتصادية النشطة بالجزائر وتهدف هذه الأخيرة إلى الحصول على آراء ووجهات نظر أرياب المؤسسات الاقتصادية والمدراء الرئيسيين والمهندسين البيئيين حول موضوع التدقيق البيئي وإسهامه في تحسين تطبيقات الأداء المالي مرتكزين في تصميم و هيكله متن الإستبيان على أسئلة متعلقة بممارسات التدقيق البيئي وأخرى بالأداء الماليوشكرا

تحت إشراف :

أ. د/ حاروشي جلول

إعداد:

ط/د أعر صالحو

الجزء الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة x في المكان المناسب:

المؤهل العلمي: دكتوراة ماجستير ماستر أخرى

الخبرة: 1 من 5 سنة 6-10 سنوات 11-15 سنوات 16 سنة فأكثر

المنصب الوظيفي: مدقق حسابات محاسب مهندس

مدراء أو رؤساء مصالحو

الجزء الثاني: محاور الإستبيان					
المحور الأول:التدقيق البيئي وهو عملية فحص يقوم به أشخاص مؤهلون مهندسين، خبراء، مستشارين يعملون على التأكد من أن النظام البيئي للمؤسسة يلتزم بالقوانين والتشريعات التي من شأنها المحافظة على البيئة.					
الفقرة الأولى: تدقيق الإلتزام وهو: (فحص فني للدفاتر المحاسبية للمؤسسة بقوة القانون والذي يعنى بضرورة تعهد المؤسسات بالتتبع لأنشطتها البيئية والعمل على تقديم الإدلاءات فيما يخص ذلك).					
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الفقرات
					01 تقوم المؤسسة بالعمل بنظام الرخص الصادرة عن الهيئات المتخصصة
					02 تقوم المؤسسة بالإلتزام والحيطه والحذر من العقوبات المترتبة عن المخالفات البيئية
					03 تقوم المؤسسة بإيضاح الممارسات البيئية بشكل واضح للأعوان المكلفون بالرقابة
					04 تقوم المؤسسة بضبط وتحديث نظامها البيئي لتحديث قيم التزاماتها البيئية
					05 تلتزم المؤسسة الأفراد العاملون فيها بتكوينات علمية لكسب مهارات وخبرات ضمن مجال البيئي
					06 تقوم المؤسسة بالمتابعة الدورية لمستجدات الحماية البيئية والتدقيق بما يتوافق مع متطلبات الإدارة البيئية
					07 تلتزم المؤسسة بمسؤولياتها الإجتماعية إتجاه المجتمع والهيئات المدنية
الفقرة الأولى: تدقيق الإدارة البيئية: (وذلك للوقوف على الكيفية التي يعمل بها نظام إدارة البيئية بالمؤسسة، خاصة وأنه من الملاحظ أن العديد من الهيئات والسلطات العاملة في مجال حماية البيئة تلقي باللوم على أنظمة الإدارة البيئية في حالة الفشل البيئي).					
					8 تولي المؤسسة الموظفين الأكفاء بالمهام التي فيها خطورة بيئية
					9 تسيير المؤسسة وفق برنامج ومخطط بيئي من شأنه ضبط الأداء البيئي
					10 تولي الوحدات الاقتصادية الإهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي
					11 تسعى المؤسسة إلى الحصول على المعايير والمواصفات البيئية والتي من شأنها تحسين أدائها البيئي
					12 تقوم المنشأة بالتدقيق الدوري لأنشطتها البيئي بما يتوافق مع ISO متطلبات الإدارة البيئية
					13 تتابع المؤسسة أية تصريحات ومستجدات سواء محلية أو دولية في مجال حماية البيئة
					14 تفحص وتدقق المؤسسة نظام الرقابة الداخلي لها لتأكد من تطبيق متطلبات الإدارة البيئية

الفقرة الثانية: تدقيق المواقع: هو تدقيق يعنى بالمواقع التشغيلية من مقرات النشاط وأماكن ومستودعات المعالجة وتعقب المواد الضارة للمجتمع والعامل من لحظة العمل للتخلص منها.					
				توفر المؤسسة ظروف عمل آمنة لضمان الرعاية الصحية والسلامة البيئية لمستخدميها	15
				للمؤسسة بصمة بيئية من خلال مشاركتها في مختلف الإتفاقيات الداعمة ترشيد إستغلال الموارد البيئية	16
				تعزم المؤسسة على ترشيد إستخدام الموارد الطبيعية في موقع المشروع والتقليل من نسبة الهدر والنفاذية.	17
				تتجنب المؤسسة الإلتزامات البيئية المتعلقة بالمناطق المحظورة والمحمية مما يحافظ على التنوع البيئي	18
				تلتزم مؤسسة بدراسة جدوى مبدئية للمواقع المزمع إستثمار فيه ومدى تأثير نشاطها عليه	19
				تستخدم المؤسسة طرق هندسية مصاحبة للبيئة من شأنها تقليل المخاطر المؤثرة على الأمن الصحي	20
الفقرة الثالثة: تدقيق إدارة المخلفات					
				تعزم المؤسسة على إدارة النفايات من أجل التقليل من النفقات والمخلفات البيئية	21
				يعتبر تدوير النفايات كمورد إقتصادي يحافظ على الموارد الطبيعية في بيئة النشاط	22
				تقوم المؤسسة بحصر ومعالجة مختلف التأثيرات البيئية وتضمينها في التقارير المحاسبية	23
				تقوم مؤسسة بإستخدام أحدث التقنيات و طرق هندسية المصاحبة للبيئة والتي من شأنها تقليل المخاطر البيئية	24
				رفع المخلفات الصناعية يتطلب موارد وأدوات وطرق تسهم في الحفاظ على الأمن و الصحة البيئية	25
				تدوير النفايات منهج أساسي للإقتصاد الدائري والتنمية الشاملة الذي مكان فيه للنفايات	26
				تعمل المؤسسة على الحد من تكاليف نقل ومعالجة المخلفات بما يحقق الإستدامة البيئية	27
				تعمل مؤسسة تكوينات توجيهية لعمالها في آليات تدوير ورفع المخلفات الناجمة عن النشاط	28

المحور الثاني: الأداء المالي: هو تسليط الضوء على العوامل التالية: السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين، مردودية أموال الخاصة، مدى مساهمة معدل النمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية لتحقيق فوائض من الأرباح، مدى تغطية مستوى النشاط الاستغلالي للمصاريف العامة.					
الفقرة الأولى: الربحية: هي التي تحكم على مدى كفاءة المؤسسة في إستخدام مواردها .					
				29	للمؤسسة القدرة على تحقيق نتائجها بأقل تكاليف ممكنة
				30	تحقق المؤسسة نتائج مالية مرضية تسمح لها بالالتزام بمسؤوليتها الإجتماعية
				31	للمؤسسة كفاءة في إستخدام أصولها الثابتة و المتداولة
				32	للمؤسسة نظام ربحي قائم على إستثمار العوائد و تدنيه المخاطر
				33	المؤسسة فاعلة في بيئتها المالية من خلال إسهامها في تنمية الإقتصاد الوطني
				34	تسعى المؤسسة باستمرار لتحقيق الأرباح مع الوفاء بالتزاماتها الإقتصادية إتجاه أصحاب المصالح
				35	تقيس الربحية نتيجة أعمال المشروع وكفاءة السياسات والقرارات الإستثمارية المتخذة
الفقرة الثانية : مؤشر المردودية: تعرف أنها مدى قدرة الوسائل في تحقق النتائج، كما تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية.					
				36	تحقق مؤسسة مردودية جيدة نابعة من المنافع المقدمة للزبائن مما يساهم في تقويم أداءها المالي
				37	تسعى المنشأة بتقديم سلعة أو خدمة ذات تكلفة أقل مما يساهم في تحسين مردوديتها
				38	تكمن أهمية المردودية في قياس مدى كفاءة ورشادة إستخدام الموارد في المؤسسات الإقتصادية
				39	للمردودية محددات من أبرزها الموارد البشرية و السياسة الإنتاجية والمنافسة
				40	هناك علاقة عكسية بين الهيكل المالي والمردودية للمؤسسات الإقتصادية
				41	تنخفض مستوى المردودية عندما يتم اللجوء للديون
				42	تتكون المردودية من جملة من العناصر متمثلة في الإنتاجية ، السيولة، الربحية، الفاعلية، الكفاءة
الفقرة الثالثة : مؤشر الأنشطة: لمعرفة إذا كان الوضع المالي لهذه المؤسسة في تطور أو تدهور أي يساعدنا في قياس النمو في مراكز الأنشطة بالمؤسسة					

					تستمر أنشطة التي تقوم بها المؤسسة ما قبل وأثناء الإنتاج والتسويق إلى ما بعد تسليم المنتج	43
					تقوم مؤسسة بقياس ومتابعة الأنشطة والخسائر المالية المحتملة لتحديد الموارد الضرورية لذلك	44
					المؤسسة ليس في حقها غرامات لكون أنشطتها ملتزمة بالشروط والمتطلبات البيئية	45
					يتسم نشاط المؤسسة بالمواكبة للتطورات البيئية والمسؤولية الإجتماعية البيئية مما يحفظ سمعتها	46
					الأداء المالي للمؤسسة جيد من خلال أنشطتها المحسنة لأدائها المالي في المدى الطويل	47
					تقوم المؤسسة بتشجيع الأنشطة والمبادرات الخارجية والتعامل مع الهيئات الحكومية والغير حكومية للحفاظ على البيئة وتدعيمها	48
					تحقق المؤسسة الإستدامة المالية من خلال أنشطتها مما يساهم في تطوير أداء المالي المؤسسة	49
<p>الفقرة الرابعة : مؤشر السيولة : هي مدى مقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل مما لديها من نقدية وأصول يمكن تحويلها الى نقدية في فترة زمنية قصيرة نسبيا(الأصول المتداولة).</p>						
					مؤشر المديونية للمؤسسة معقول في الأسواق المالية للمنشأة ستواجه بصعوبات في الحصول على تمويل مستقبلي	57
					هناك نوعين من المخاطر التي تواجه المنشأة والمتمثلة في حجم الديون والذي يتم قياسه بقيمة الدين في الميزانية المؤسسية	58
					لاتواجه المؤسسة مخاطر الوفاء بسداد دينها على شكل دفعات منظمة خلال فترة الإنتمان الممنوحة	59
					تنتهج المؤسسة الرافعة المالية لما لها من أثر على العائد المتوقع على حقوق المساهمين وقيمة مؤسسة	60
					فكلما زادت درجة الرافعة المالية زاد العائد بالنسبة للمساهمين والعكس صحيح	61
					تحليل مؤشرات الأداء المالي يؤدي إلى اتخاذ قرارات منح الائتمان من شأنها تحقيق أهداف المؤسسات	62

الملحق رقم 02 : مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss

1- مخرجات التحليل الوصفي للمحور الأول (التدقيق البيئي)

1-1 فقرة تدقيق الإلتزام

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
تقوم المؤسسة بالعمل بنظام الرخص الصادرة عن الهيئات المتخصصة	251	38.93	4.039	1.229
تقوم المؤسسة بالإلتزام والحيطه والحذر من العقوبات المترتبة عن المخالفات البيئية	251	24.20	1.828	1.308
تقوم المؤسسة بإيضاح الممارسات البيئية بشكل واضح للأعوان المكلفون بالرقابة	251	25.66	1.852	1.429
تقوم المؤسسة بضبط وتحديث نظامها البيئي لتحديث قيم التزاماتها البيئية	251	31.12	4.001	0.025
تلتزم المؤسسة الأفراد العاملون فيها بتكوينات علمية لكسب مهارات وخبرات ضمن مجال البيئي	251	29.54	4.065	0.912
تقوم المؤسسة بالمتابعة الدورية لمستجدات الحماية البيئية والتدقيق بما يتوافق مع متطلبات الإدارة البيئية	251	33.67	4.045	1.102
تلتزم المؤسسة بمسؤولياتها الإجتماعية إتجاه المجتمع والهيئات المدنية	251	36.98	4.110	0.089
Valid N (listwise)	251	31.93	3.410	1.262

1-2 فقرة تدقيق الإدارة البيئية

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
تولي المؤسسة الموظفين الأكفاء بالمهام التي فيها خطورة بيئية	251	36.83	4.125	1.229
تسيير المؤسسة وفق برنامج ومخطط بيئي من شأنه ضبط الأداء البيئي	251	45.89	4.981	1.308
تولي الوحدات الاقتصادية الإهتمام الكافي بتدقيق أدائها البيئي	251	38.14	4.681	1.429

تسعى المؤسسة إلى الحصول على المعايير والمواصفات البيئية والتي من شأنها تحسين أدائها البيئي	251	55.96	5	0.025
تقوم المنشئة بالتدقيق الدوري لأنشطتها البيئي بما يتوافق مع متطلبات الإدارة ISO البيئية	251	45.75	4.850	0.912
تتابع المؤسسة أية تصريحات ومستجدات سواء محلية أو دولية في مجال حماية البيئة	251	39.16	4.360	1.102
تفحص وتدقق المؤسسة نظام الرقابة الداخلي لها لتأكد من تطبيق متطلبات الإدارة البيئية	251	37.29	4.950	0.089
Valid N (listwise)	251	41.62	4.527	1.262

1-3 فقرة تدقيق المواقع

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
توفر المؤسسة ظروف عمل آمنة لضمان الرعاية الصحية والسلامة البيئية لمستخدميها	251	54.88	4.15	0.911
للمؤسسة بصمة بيئية من خلال مشاركتها في مختلف الإتفاقيات الداعمة ترشيد إستغلال الموارد البيئية	251	72.94	3.45	.558
تعزم المؤسسة على ترشيد إستخدام الموارد الطبيعية في موقع المشروع والتقليل من نسبة الهدر والنفاذية.	251	32.56	4.05	1.009
تتجنب المؤسسة الإلتزامات البيئية المتعلقة بالمناطق المحظورة والمحمية مما يحافظ على التنوع البيئي	251	67.75	4.45	0.489
تلتزم مؤسسة بدراسة جدوى مبدئية للمواقع المزمع إستثمار فيه ومدى تأثير نشاطها عليه	251	31.45	4.13	1.120
تستخدم المؤسسة طرق هندسية مصاحبة للبيئة من شأنها تقليل المخاطر المؤثرة على الأمن الصحي	251	29.25	3.41	1.560
Valid N (listwise)	251	60.59	4.75	.684

4-1 التحليل الوصفي لفقرة إدارة المخلفات

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
تعزم المؤسسة على إدارة النفايات من أجل التقليل من النفقات والمخلفات البيئية	251	78.25	4.98	0.146
يعتبر تدوير النفايات كمورد إقتصادي يحافظ على الموارد الطبيعية في بيئة النشاط	251	54.19	4.45	1.168
تقوم المؤسسة بحصر ومعالجة مختلف التأثيرات البيئية وتضمينها في التقارير المحاسبية	251	41.82	4.59	1.064
تقوم مؤسسة بتقليل التكاليف البيئية من خلال إستخدام أحدث التقنيات المعالجة الصناعية للنفايات	251	78.73	5	0.023
رفع المخلفات الصناعية يتطلب موارد وأدوات وطرق تسهم في الحفاظ على الأمن و الصحة البيئية	251	39.26	4.78	1.236
تدوير النفايات منهج أساسي للإقتصاد الدائري والتنمية الشاملة الذي مكان فيه للنفايات	251	90.19	5	0.046
تعمل المؤسسة على الحد من تكاليف نقل ومعالجة المخلفات بما يحقق الإستدامة البيئية	251	41.09	4.56	1.045
تعمل مؤسسة تكوينات توجيهية لعمالها في آليات تدوير ورفع المخلفات الناجمة عن النشاط	251	52.98	4.62	0.742
Valid N (listwise)	251	60.69	4.75	0.684

2- التحليل الوصفي لمحور الثاني(الأداء المالي))

1-2 فقرة الربحية

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
للمؤسسة القدرة على تحقيق نتائجها بأقل تكاليف ممكنة	251	78.25	5	0.042
تحقق المؤسسة نتائج مالية مرضية تسمح لها بالالتزام بمسؤوليتها الإجتماعية	251	54.19	3.30	0.468
للمؤسسة كفاءة في إستخدام أصولها الثابتة و المتداولة	251	41.82	4.59	1.064

للمؤسسة نظام ربحي قائم على إستثمار العوائد و تدنيته المخاطر	251	87.73	5	0.036
المؤسسة فاعلة في بيئتها المالية من خلال إسهامها في تنمية الإقتصاد الوطني	251	39.26	3.78	0.926
تسعى المؤسسة باستمرار لتحقيق الأرباح مع الوفاء بالتزاماتها الإقتصادية إتجاه أصحاب المصالح	251	26.19	5	0.156
تقيس الربحية نتيجة أعمال المشروع وكفاءة السياسات والقرارات الإستثمارية المتخذة	251	52.98	4.5	1.035
Valid N (listwise)	251	78.25	4.48	0.559

2-2 تحليل الوصفي لفقرة المردودية:

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
تحقق مؤسسة مردودية جيدة نابعة من المنافع المقدمة للزبائن مما يساهم في تقويم أداءها المالي	251	4.15	3.83	.950
تسعى المنشأة بتقديم سلعة أو خدمة ذات تكلفة أقل مما يساهم في تحسين مردوديتها	251	55.65	3.50	1.750
تكمن أهمية المردودية في قياس مدى كفاءة ورشادة إستخدام الموارد في المؤسسات الإقتصادية	251	52.16	4.10	.710
للمردودية محددات من أبرزها الموارد البشرية و السياسة الإنتاجية والمنافسة	251	45.98	4	.910
هناك علاقة عكسية بين الهيكل المالي والمردودية للمؤسسات الإقتصادية	251	50.82	4.37	.718
تنخفض مستوى المردودية عندما يتم اللجوء للديون	251	85.62	5	.0058
تتكون المردودية من جملة من العناصر متمثلة في الإنتاجية، السيولة، الربحية، الكفاءة	251	65.44	4.55	0.485
Valid N (listwise)	251	55.25	4.21	0.779

3-2 تحليل الوصفي لفقرة الأنشطة

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
للمؤسسة القدرة على تسديد جميع التزاماتها المالية في المدى الطويل	251	30.83	3.80	0.887
هناك علاقة موجبة بين تطبيق مؤشر السيولة وتحسين الأداء المالي	251	35.25	3.30	1.29
للمؤسسة القدرة على الوفاء بسداد دينها خلال فترة الإلتزام الممنوحة لها	251	28.14	3.93	0.98
تفصح المؤسسة عن مركزها المالي ومختلف التغيرات المالية الحاصلة في أدائها المالي	251	32.96	3.57	0.935
تفصح المؤسسة عن مؤشراتها المالية كجزء مستقل عن بياناتها المالية	251	31.75	3.7	1.05
هناك دور فعال لمؤشر السيولة في رسم الإستراتيجية المالية للمؤسسة	251	27.29	3.97	0.928
للمؤسسة سمعة جيدة نابعة من إستقلاليتها المالية و قدراتها المالية الذاتية	251	33.95	3.93	0.52
Valid N (listwise)	251	31.73	3.79	0.921

3-2 التحليل الوصفي فقرة السيولة :

Descriptive Statistics				
	N	Sum	Mean	Variance
للمؤسسة القدرة على تسديد جميع إلتزاماتها المالية في المدى الطويل	251	30.83	3.63	.99
هناك علاقة موجبة بين تطبيق مؤشر السيولة وتحسين الأداء المالي	251	35.25	4.61	.53
للمؤسسة القدرة على الوفاء بسداد دينها خلال فترة الإلتزام الممنوحة لها	251	28.14	3.87	1.42
تفصح المؤسسة عن مركزها المالي ومختلف التغيرات المالية الحاصلة في أدائها المالي	251	32.96	4.07	.64
تفصح المؤسسة عن مؤشراتها المالية كجزء مستقل عن بياناتها المالية	251	31.75	3.93	.44

هناك دور فعال لمؤشر السيولة في رسم الإستراتيجية المالية للمؤسسة	251	27.29	3.73	1.08
للمؤسسة سمعة جيدة نابعة من إستقلاليتها المالية و قدراتها المالية الذاتية	251	33.95	3.67	.92
Valid N (listwise)	251	30.79	3.94	.83

3- مخرجات التوزيع الطبيعي للبيانات

1-3 التوزيع الطبيعي المحور 1 (التدقيق البيئي)

	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			Shapiro-Wilk	
	N	Teststatstc	Asymp. Sig. (2-tailed)	Teststatstc	Asymp. Sig. (2-tailed)
a1	251	.292	.000 ^c	.768	.000 ^c
a2	251	.408	.000 ^c	.865	.000 ^c
a3	251	.292	.000 ^c	.716	.000 ^c
a4	251	.296	.000 ^c	.811	.000 ^c
a5	251	.303	.000 ^c	.814	.000 ^c
a6	251	.241	.000 ^c	.900	.000 ^c
b1	251	.347	.000 ^c	.654	.000 ^c
b2	251	.283	.000 ^c	.645	.000 ^c
b3	251	.310	.000 ^c	.841	.000 ^c
b4	251	.305	.000 ^c	.844	.000 ^c
b5	251	.274	.000 ^c	.725	.000 ^c
b6	251	.279	.000 ^c	.654	.000 ^c
b7	251	.299	.000 ^c	.776	.000 ^c
c1	251	.272	.000 ^c	.895	.000 ^c
c2	251	.279	.000 ^c	.745	.000 ^c
c3	251	.286	.000 ^c	.879	.000 ^c
c4	251	.289	.000 ^c	.854	.000 ^c
c5	251	.410	.000 ^c	.675	.000 ^c
c6	251	.292	.000 ^c	.896	.000 ^c
d1	251	.239	.000 ^c	.811	.000 ^c
d2	251	.268	.000 ^c	.802	.000 ^c
d3	251	.308	.000 ^c	.838	.000 ^c
d4	251	.409	.000 ^c	.829	.000 ^c
d5	251	.293	.000 ^c	.754	.000 ^c
d6	251	.296	.000 ^c	.715	.000 ^c
d7	251	.303	.000 ^c	.729	.000 ^c

2-3 لتوزيع طبيعي محور 2 (الأداء المالي)

	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			Shapiro-Wil	
	N	TestStatistic	Asymp. Sig. (2-tailed)	Test Statistic	Asymp. Sig. (2-tailed)
f1	251	.301	.000 ^c	.820	.000 ^c
f2	251	.275	.000 ^c	.745	.000 ^c
f3	251	.165	.000 ^c	.874	.000 ^c
f4	251	.365	.000 ^c	.772	.000 ^c
f5	251	.259	.000 ^c	.864	.000 ^c
f6	251	.420	.000 ^c	.653	.000 ^c
f7	251	.331	.000 ^c	.829	.000 ^c
g1	251	.342	.000 ^c	.852	.000 ^c
g2	251	.200	.000 ^c	.807	.000 ^c
g3	251	.250	.000 ^c	.825	.000 ^c
g4	251	.289	.000 ^c	.824	.000 ^c
g5	251	.370	.000 ^c	.882	.000 ^c
g6	251	.295	.000 ^c	.754	.000 ^c
g7	251	.256	.000 ^c	.665	.000 ^c
k1	251	.225	.000 ^c	.771	.000 ^c
k2	251	.235	.000 ^c	.864	.000 ^c
k3	251	.279	.000 ^c	.887	.000 ^c
k4	251	.584	.000 ^c	.783	.000 ^c
k5	251	.275	.000 ^c	.671	.000 ^c
k6	251	.328	.000 ^c	.882	.000 ^c
k7	251	.296	.000 ^c	.872	.000 ^c
L1	251	.185	.000 ^c	.870	.000 ^c
L2	251	.240	.000 ^c	.873	.000 ^c
L3	251	.358	.000 ^c	.751	.000 ^c
L4	251	.297	.000 ^c	.847	.000 ^c
L5	251	.214	.000 ^c	.831	.000 ^c
L6	251	.412	.000 ^c	.879	.000 ^c
L7	251	.374	.000 ^c	.879	.000 ^c

