

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة-



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة الرقم التسلسلي: 2021/.....

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعه: 2021

الفرع: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

المحاسبة البيئية كآلية لدعم التدقيق البيئي في المؤسسة الإقتصادية

- دراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة تبسة -

إشراف الدكتورة:

عمامرة ياسمينه

من إعداد الطلبة:

بكري خولة

ملال عبد المالك

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
عمامرة ياسمينه	أستاذ محاضر "أ"	مشرفا ومقررا
حنان حفيظ	أستاذ مساعد "ب"	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

الرقم :ق.ع.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ب.ت/ج.ت/2021

اتفاقية التربص

المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية و المحاسبة :
مع مؤسسة : بنفسحال و محسنة تبسة
مقرها في : بكارية
ممثلة من طرف :
الرتبة :
هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

- 1- كيسر عا حورية
- 2- ملال عبد الهال
- 3-
- 4-

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الاولى :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في
تخصص الطلبة المعنيين : ماستر مالية المرئسية
المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة :

الفترة من : 2021 / 02 / 14 الى : 2021 / 04 / 30

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية



المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

المادة السادسة :

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجود و الا فان الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتبسة : 20/03/2011



ممثل المؤسسة

LEZGHED El Hadi
Directeur
du District Com
Tébessa





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر و عرفان

"اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العلم"

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير الذي وفقنا وأعنا على إتمام هذا العمل المتواضع، وإسنادا لقوله صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس " رواه الإمامين أحمد والترمذي رضي الله عنهم لذا نتقدم بالشكر الجزيل إلى من لم يبخل علينا بالتوجيه والتصحيح والتشجيع حتى إكتملت المذكرة إلى الأستاذة المشرفة "عمامرة ياسمينة" إلى جميع أساتذة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير إلى جميع موظفي مديرية البيئة لولاية تبسة ونفطال ولاية تبسة.

إلى من قام بكتابة هذه المذكرة الأخ الكريم "محمد عبايدية" وكل من ساهم في إنجاز هذه

المذكرة من بعيد أو قريب

الإهداء

أحمد الله عزوجل على عونه لإتمام هذا البحث أهدي عملي هذا:

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة نبينا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من سهر على تعليمي، إلى من كانا لي سنداً في الحياة "أمي وأبي" أدامها الله سنداً لي في السراء والضراء وأمرهما بالصحة والعافية وطول العمر.

إليهما أهدي هذا العمل لأدخل على قلبيهما شيئاً من السعادة

إلى أخواني "نجاة، جهاد، هارون، عبد الرحمان" متمنية لهم النجاح والثبوت في الحياة

إلى جميع أهلي وأصدقائي في الدفعة خاصة "بثينة"

إلى شيماء ومروان

إلى خالي "كمال" و "حسان"

إلى جميع الأحباب ومن ساهم معي في هذا العمل من قريب أو من بعيد.

خولة



الإهداء

الحمد لله حبا وشكرا لله رجاءاً وطاعة، حمد الله الذي سدد خطانا، حمد لله دائما وأبدا من مقامي

هذا يسعدني أن أهدي ثمار تعبي وعملي هذا إلى

إليك يا رضا قلبي وأثمن ما أملك إليك يا من أحمل إسمه بكل فخريا أبي الغالي..

إليك يا مصدر سعادتي وسبب راحتي إليك يا منبع الحنان ورمز الحب والعطاء أمي الحبيبة..

إلى من أرى ملامح طفولتي وشقاوتي وذكريات الماضي بأعينهم إخوتي وأخواتي، حسين وفؤاد..

إلى كل الأصدقاء وكل من دعمني من قريب أو من بعيد لإتمام هذا العمل..

إلى الأساتذة الكرام مصابيح العلم الوهاجة التي تنير درب المعرفة، إلى كل عمال نفضال، ومديرية

البيئة.

مالك



الفهرس العام



الصفحة	الموضوع
	شكر وعرافان
I- II	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VIII	الملاحق
أ-هـ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
9	المطلب الأول: أساسيات حول المحاسبة البيئية
13	المطلب الثاني: الإطار النظري للتدقيق البيئي
22	المطلب الثالث: تحليل علاقة المحاسبة البيئية بالتدقيق البيئي
26	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
27	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
31	المطلب الثاني: الدراسات العربية
35	المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: منهجية الدراسة
42	المطلب الأول: طريقة الدراسة
51	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
56	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

57	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة
63	المطلب الثاني: إختبار الفرضيات الدراسة
68	خلاصة الفصل الثاني
70	الخاتمة
74	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول



الرقم	العنوان	الصفحة
01	العلاقة بين المتغيرين من حيث المفهوم والمتطلبات.	22
02	المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية.	29
03	المقارنة بين الدراسات العربية السابقة والدراسة الحالية.	33
04	المقارنة بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية.	37
05	توزيع الموظفين في مؤسسة نفضال وحدة تبسة	44
06	خزانات البنزين لمؤسسة نفضال وحدة تبسة	44
07	المبالغ الأساسية حسب للضريبة حسب نوع الترخيص	47
08	معاملات مضاعفة حسب تصنيف النشاط	48
09	الجدول قيمة الضريبة الثلاثية الثابتة خلال السنوات الأربعة	50
10	عينة الدراسة لمؤسسة نفضال وحدة تبسة	57
11	نتائج إختبار معامل الثبات "ألفاكورنباخ"	57
12	الجدول التحليلي الإحصائي الوصفي لعينة الدراسة	58
13	إستجابة أفراد العينة للمحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.	59
14	تحليل تباين خط الإنحدار لفرضيات الدراسة	65
15	الإنحدار المتعدد لمتغيرات المستقلة والمتغير التابع	66

فهرس الأشكال



الصفحة	العنوان	الرقم
21	خطوات التدقيق البيئي.	01
45	أهم منتجات مؤسسة نفضال وحدة -تبسة-	02
46	نموزج متغيرات الدراسة	03

فهرس الملاحق



الصفحة	العنوان	الرقم
77	يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال وحدة - تبسة -	01
78	جدول توضحي حول عملية توزيع الموظفين في مؤسسة نفضال	02
79	المبالغ الضريبية السنوية المدفوعة لمديرية البيئة من طرف مؤسسة نفضال وحدة تبسة 2018	03
80	الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 20 يوليو 2003.	04
81	الضرائب على الأنشطة الملونة	05
85	إستمارة الإستبيان	06
90	قائمة الأساتذة المحكمين	07
91	مخرجات spss24	08

مقدمة



إن تفاقم المشكلات البيئية وتسارع وتيرة التطور التكنولوجي وتزايد حدة المنافسة، أدى إلى مشكلة سواء إستخدام الموارد الطبيعية والتدهور البيئي، التي أصبحت من أكبر المشكلات التي تواجه البلدان النامية، سواء كانت على الحياة البشرية أو الضغوطات على المنشأة التي لم تعد تقتصر مسؤوليتها فقط على إنتاج السلع وتقديم الخدمات، بل القيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع، وفي إطار المحافظة على البيئة تعمل بعض المؤسسات على تبني أو تطبيق كل نظام من شأنه أن يساهم في المحافظة على البيئة.

المحاسبة البيئية واحدة من هذه الأنظمة التي من شأنها المساهمة في تحقيق ذلك بإعتبارها أداة تقدم للمستفيدين المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات والمعلومات المالية، من خلال أدوات الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

كما يعد التدقيق البيئي للمنشأة على إختلاف أنواعها وأحجامها أحد الروافد المهمة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة، ويأتي هذا الأخير كمحاولة للحد من المخالفات الناتجة عن العمليات الصناعية، ووسيلة للتأكد من الإلتزامات والقوانين الإدارية وهذا كله يعود للعلاقة الوطيدة بين فعالية التدقيق البيئي بالمجال البيئي، بهدف حماية البيئة على كافة المستويات رغم حداثة الموضوع وصعوبة تطبيقها داخل المنشأة الآن هذا الأخير أصبح من الرهانات المعاصرة.

إشكالية البحث

في ظل الإهتمام المتزايد بالبيئة، ومن أجل تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية وتقديم منتجات صديقة للبيئة والحد من المخلفات البيئية مع إعطاء صورة ذات مصداقية عن الوضعية البيئية، وذلك من خلال تطبيق التدقيق البيئي، ولإبراز هذا الدور الفعال داخل المؤسسة الإقتصادية سيتم طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية كآلية لدعم التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة-؟

وإلى جانب التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية وتتمثل في ما يلي:

- ما مدى تأثير تطبيق المحاسبة البيئية على دعم تطبيق التدقيق البيئي داخل المؤسسة الإقتصادية؟

- ما مدى تأثير وتأثر الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية على دعم تطبيق التدقيق البيئي داخل المؤسسة الإقتصادية؟

- ما مدى تأثير وتأثر القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على دعم تطبيق التدقيق البيئي داخل المؤسسة الإقتصادية؟

فرضيات البحث

للإجابة على إشكالية الدراسة وكإجابة مبدئية عن التساؤلات الفرعية سيتم صياغة الفرضيات المولية:

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة-؛

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة تأثير وتأثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a \leq 0.05$) بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة وحدة -تبسة-؛

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة تأثير وتأثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a \leq 0.05$) بين الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة وحدة -تبسة-؛

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة تأثير وتأثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($a \leq 0.05$) بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة وحدة -تبسة-.

أهمية البحث

تتمثل أهمية هذا البحث فيما يلي:

- يعد الموضوع ذو أهمية إقتصادية وبيئية؛
- يعالج موضوع المحاسبة البيئية والتي تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومنتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة؛
- قياس وتحليل التكاليف من شأنها ما عدة المؤسسات على تبني مشاريع أقل أضراراً بالبيئية؛
- الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يساعد المؤسسات على معرفة قيمة التكاليف البيئية؛
- المطالبة بإيجاد الحلول للحد من المشاكل البيئية، وذلك بإعتبار أن سلامة الحياة البشرية مرهونة بسلامة البيئية، وعليه لا بد من مصداقية المعلومات المتعلقة بالبيئة عن طريق تدقيقها والتحقق منها؛
- توضيح مدى أهمية التدقيق البيئي في القضاء والحد من هذا التدهور البيئي داخل المؤسسات الإقتصادية، وهذا من خلال العلاقة الوطيدة بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي.

أهداف البحث

هناك جملة من الأهداف يمكن توضيح أهمها فيما يلي:

الهدف الرئيسي: تحديد مدى علاقة تأثير وتطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-.

الأهداف الفرعية:

- التعرف على المحاسبة البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من التلوث البيئي الناتج عن الإستغلال السيئ للموارد الطبيعية من قبل المؤسسات الإقتصادية؛
- رفع الغموض وإزالة الملبسات عن مفهوم التدقيق البيئي بإعتبارها مفهوم حديث النشأة؛
- معرفة العلاقة بين التدقيق البيئي وأدوات المحاسبة البيئية وكيفية مساعدتها في حماية البيئة، والدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في معرفة العمليات المحاسبية البيئية داخل المؤسسة الإقتصادية؛
- التحليل والربط بين مفهوم المحاسبة البيئية ودعم تطبيق التدقيق البيئي على مستوى مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-.

أسباب إختيار الموضوع

هناك جملة من الأسباب والإعتبارات التي دفعت لإختيار البحث من أهمها:

- إنتشار موضوع المحاسبة البيئية عموماً والتدقيق البيئي خصوصاً؛
- معرفة الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق البيئي في الحد من تفاقم المشاكل البيئية وكيف تساهم المحاسبة البيئية في إيجاد حلول لهذه الأخيرة؛
- نقص الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع؛
- الاهتمام الشخصي بالمواضيع المرتبطة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمحاسبة؛
- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.

حدود البحث

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

الحدود العلمية: من بين العوامل والأدوات التي تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة البيئية والإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية مع التركيز على عملية التدقيق والتحقق من النتائج المتحصل عليها من خلال التطبيق البيئي.

الحدود المكانية: تم إسقاط البحث في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة- ما بين وهي أحداث معلومات تم الحصول عليها من المؤسسة.

الحدود الزمنية: إقتصرت فترة الدراسة الميدانية في مؤسسة نفضال وحدة تبسة ما بين 2021/24/02 إلى 2021/04/30 وهي أحدث معلومات تم الحصول عليها من المؤسسة.

منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من أجل تكوين الجانب النظري من حيث المفاهيم الخاصة بالمتغيرين، والتحليلي فيما يخص الأدبيات التطبيقية. في حين تم استخدام الجانب التطبيقي المنهج التحليلي من خلال تحليل أسلوب الإستبيان المقدم لأفراد المؤسسة محل الدراسة للوقوف على دور المحاسبة البيئية في تحقيق أهدافها بالإعتماد على التدقيق البيئي لمؤسسة نفضال وحدة - تبسة- وهذا مقارنة بما جاء في الجانب النظري.

هيكل البحث

لملامسة جوانب البحث لإختلافها والإحاطة بمتغيراته وتوضيحها، تم هيكلة البحث كالآتي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والأدبيات التطبيقية، تم التطرق فيه إلى أهم المفاهيم الخاصة بالمتغيرين من حيث التعريف والأهمية والأهداف، بالإضافة إلى أبرز الدراسات السابقة التي تطرقت إلى الموضوع محل الدراسة وأهم ما يميز الدراسة الحالية عنها.

الفصل الثاني: تعلق هذا الفصل بالدراسة الميدانية فقد تم عن طريق الإستبيان والهدف الأساسي منه هو التحليل من أجل إختيار صحة الفرضيات من خلال إجراء دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال وحدة -تبسة- إذ يهدف البحث لدراسة مدى تطبيق المحاسبة البيئية لدعم التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة-.

صعوبات البحث

يمكن حصر أهم الصعوبات التي إعتضت هذه الدراسة فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالمحاسبة البيئية؛
- نقص المعلومات من طرف المؤسسة محل الدراسة، بحجة ممنوع إخراج أي وثيقة تخص المؤسسة؛
- صعوبة تناول الموضوع.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات

الدراسة



تمهيد

زاد الاهتمام في الربع الأخير من القرن العشرين بالدراسات البيئية، وهذا بسبب المشاكل التي تواجه البيئة والمجتمع، مما يترتب عليها آثار وخيمة على معظم البلدان، لذلك أصبح من الضروري على المحاسبة أن تشارك بدور مهم في هذا المجال من أجل القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

ورغم الدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في قياس التكاليف يجب تدقيق هذه الأخيرة من طرف مدقق بيئي مختص في المجال ذو خبرة مهنية في الجانب البيئي، وهذا نظرا للعلاقة المتواصلة بينهم بهدف إعطاء صورة واضحة ذات مصداقية على الجانب البيئي للمؤسسات الاقتصادية، مع التطرق إلى العديد من الدراسات من أجل مواكبة التغيرات الحاصلة في العالم حول قضايا البيئة، ومن هذا المنطق سوف نتطرق في هذه الدراسة إلى كل من المحاسبة البيئية وأهم الدراسات التي تناولت هذه المتغيرات من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية.
- المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية.

إن تزايد اهتمام العالم بالبيئة وحمايتها، أدى إلى تطبيق المحاسبة البيئية كمفهوم حديث النشأة، من أجل الحد من بعض الممارسات السلبية داخل المؤسسات الاقتصادية من خلال قياس التكاليف البيئية ووضع التدقيق البيئي كآلية لمعالجة هذه المشاكل البيئية، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه من خلال المطالب الموالية:

- المطلب الأول: أساسيات حول المحاسبة البيئية.
- المطلب الثاني: الإطار النظري للتدقيق البيئي.
- المطلب الثالث: تحليل علاقة المحاسبة البيئية بالتدقيق البيئي.

المطلب الأول: أساسيات حول المحاسبة البيئية.

المحاسبة مصطلح حديث النشأة يدل على الدراسات التي تقوم بها المؤسسات لمواجهة مختلف المشاكل البيئية، وأهم مميزاتها وما يعيق تطبيقها، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في هذا المطلب.

أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية.

يمكن التعرف على الإطار العام للمحاسبة البيئية من خلال ما يلي:

1. تعريف المحاسبة البيئية:

هناك عدة تعاريف للمحاسبة البيئية وتتمثل أهمها في ما يلي:

- تعرف المحاسبة البيئية على أنها: "جزء لا يتجزأ عن المحاسبة الاجتماعية، وتعتبر المحاسبة البيئية أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومنتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسات الاقتصادية، بحيث تضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية".

وهي تكمن في وضع إطار مقترح لقياس التكاليف البيئية وبيان أهمية قياس التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.¹

- تعرف المحاسبة البيئية على أنها: "عملية إدخال البيانات المتعلقة باستخدام الموارد الطبيعية واستنفادها، ضمن الحسابات القومية للدولة".²

ومن خلال التعاريف السابقة تعرف المحاسبة البيئية بأنها العلم الذي يقوم بقياس وتخصيص التكاليف البيئية الواجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية، وذلك لتوصيل المعلومات الخاصة لمعرفة

¹ جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، الملتقى الدولي الأول حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة ورقلة، 21/20 نوفمبر 2012، ص: 70.

² نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، دار الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص ص : 174-175.

أثر كل من المنتجات وخدمات وأنشطة المؤسسة على ذوي المصالح سواء داخل أو خارج المؤسسة، ومن ثم قياس هذه الآثار في شكل تكاليف ومنافع، بما يسمح باتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.

2. أهمية وأهداف المحاسبة البيئية:

للمحاسبة البيئية أهمية بالغة وأهداف مسطرة لمساعدة المؤسسات الاقتصادية.

1.2 أهمية المحاسبة البيئية: لدى المحاسبة البيئية أهمية داخل المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في ما

يلي:¹

- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية؛
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة؛
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية من أجل تسعير المنتجات بدقة؛
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل؛
- ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم وضع القرارات الإدارية، من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية أو الالتزام أو عدم الالتزام بالبرامج البيئية.

2.2 أهداف المحاسبة البيئية: إن تطبيق المحاسبة البيئية يحقق مجموعة من الأهداف المتمثلة كما

يلي:²

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة؛
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام الشركة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية؛
- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة لضمان الاستمرارية؛

¹ عبد الهادي منصور الدوسي، أهمية محاسبة التكاليف البيئية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير (غير منشورة) كلية الأعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص: 15.

² بودلال حنان، المحاسبة الخضراء والتدقيق البيئي، "واقع وآفاق"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس، العدد 2، الجزائر، 2018، ص: 102.

- إظهار المنافع البيئية التي خصصتها الشركة في كل فترة مالية.

ثانيا: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية وأساليب إظهارها.

هناك مجموعة من المتطلبات والأساليب الواجب توافرها من أجل تطبيق نظام محاسبي يتلاءم مع خصوصيات المعلومات البيئية، أهمها كما يلي:

1- متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية:

هناك متطلبات عديدة من الواجب تطبيقها لتطبيق نظام محاسبي، والمتمثلة كما يلي:¹

1-1 استحداث قواعد النظام المحاسبي البيئي: توفير قواعد تتلاءم وطبيعة النظام المحاسبي الذي

يقوم بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية فقط ومنها ما يلي:

- الملائمة للفرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.
- الإفصاح عن الأنشطة البيئية في المؤسسات الاقتصادية كافة والتي تختلف من وقت لآخر ومن مؤسسة لمؤسسة أخرى.
- توحيد الممارسات البيئية في المؤسسات المماثلة، أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة وطبيعة نشاطها مع إمكانية إجراء مقارنة بينهما.
- قابلية القوائم المالية للتدقيق الخارجي، إذ تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمة المعبرة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة بصورة مقبولة علميا، لإجراء التدقيق الخارجي، وهذا بهدف التوثيق بين المؤسسة والبيئة عن طريق القوائم المالية.

2-1 استحداث معايير للتقدير المحاسبي البيئي: إذ يتوجب استحداث معايير تتلاءم مع إعداد القوائم

البيئية وخاصة في حالة انفصالها عن القوائم المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية، ويساهم في إظهار القوائم المالية حتى تكون مقبولة ومفهومة.

3-1 استحداث حسابات الأداء البيئي: وتتمثل في حسابات اقتصاديات الأداء البيئي وأصوله

والتزاماته في حسابات تاريخية وأخرى احتمالية، يمكن عرضها على النحو الموالي:

¹ نجوى عبد الصمد، زكية مقري، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمنت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04 جوان 2006، باتنة، ص: 61-62.

- حسابات تاريخية؛
- حسابات احتمالية.

2- أساليب إظهار المحاسبة البيئية.

هناك مجموعة من الأساليب التي من خلالها يتم إظهار المعلومات المحاسبية، وهي كما يلي:¹

1-2 المحاسبة الإدارية البيئية: حيث يكون التركيز في هذا النوع من المحاسبة البيئية على معلومات تتعلق بالمواد والطاقة، تهدف إلى تخفيض للتكاليف والآثار البيئية، وهي أداة لإدارة الكلفة البيئية والرقابة عليها بهدف تحسين الأداء الاقتصادي والبيئي، وتصنف هذه الأخيرة كما يلي:

- المحاسبة البيئية على مستوى الأقسام.
- المحاسبة البيئية على مستوى الشركة.
- المحاسبة المالية البيئية.
- المحاسبة البيئية القومية (الوطنية).

ثالثاً: تقييم تطبيق المحاسبة البيئية.

تسعى العديد من المؤسسات إلى تطبيق المحاسبة البيئية نظراً للمنافع التي تحققها، مع وجود معوقات لهذه الأخيرة.

1. مزايا تطبيق المحاسبة البيئية

يحقق تطبيق المحاسبة البيئية مجموعة من المزايا والمتمثلة كما يلي:²

- تحسين المنتج وتقليل مخلفات الإنتاج؛
- اتباع المحاسبة البيئية وتطبيقها يساعد في إنشاء سمعة جيدة للمؤسسة.

¹ أمل عبد الحسن، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة العربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكلية التقنية الإدارية، العدد 31، العراق، 2014، ص: 295.

² مهارات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص: 32.

- الاهتمام بتطبيق المحاسبة البيئية من الأطراف الداخلية والخارجية بهدف تحقيق مصالحهم وحماية البيئة من الأضرار والمجتمع من الأمراض.

2. معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك معوقات تعيق تطبيق المحاسبة البيئية والمتمثلة في ما يلي:¹

- قلة الوعي البيئي؛
- إن حداثة الموضوع وقلة الخبرة في هذا المجال تجعلان العمل موضوعي مثال يسير بوتيرة بطيئة؛
- عدم السيطرة على الموارد المائية والبيئية، وعدم وجود معيار دولي للمحاسبة البيئية؛
- العديد من الموارد ليس لها أسعار محلية أو عالمية؛
- عدم وجود الاهتمام الكافي لدى العامة أو متخذي القرار لمواضيع البيئية والمصادر الطبيعية والحسابات البيئية والمالية، ووجود مشاكل لها أولويات أكثر من البيئة والمصادر الطبيعية؛
- عدم وضوح وصعوبة المنهجيات المستخدمة في الحسابات البيئية وخاصة المالية، وهذا لا يساعد الدول المبتدئة (النامية) في هذا المجال.

وخلاصة القول أن المحاسبة البيئية هي ذلك العلم الذي يهتم بتقدير التكاليف البيئية، من أجل الحد من التأثيرات السلبية على البيئة، وذلك لما لها من أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: الإطار النظري للتدقيق البيئي.

لقد أصبح التدقيق البيئي من الالتزامات الأساسية التي تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها، لذلك أصبح التدقيق البيئي ضروري من أجل نظام سليم داخل المؤسسات، ومن خلال ذلك سوف يتم التطرق إلى أساسيات التدقيق البيئي وأهم الآليات التي تحقق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

¹ رفيق نزاري، سبرينة مانع، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية- البيئية - (مفاهيم ونماذج)، مجلة آفاق للعلوم القسم الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، العدد 16، الجلفة، 2019، ص: 472.

أولاً: مفهوم التدقيق البيئي.

يمكن من خلال بعض المفاهيم التعرف على التدقيق البيئي وهو كما يلي:

1. تعريف التدقيق:

يعرف التدقيق على أنه: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية يرتبط بها الفرد أو التنظيم، الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود نطاق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلم التأكيدات".¹

2. تعريف التدقيق البيئي:

يعرف التدقيق البيئي على أنه: "فحص انتقادي دور منظم وموثق موضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة، ذات سلطة قانونية للعمليات الانتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها".²

ويعرف التدقيق البيئي أيضا على أنه: "مجموعة من الأنظمة او وظيفة داخلية تشوؤها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم".³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق البيئي على أنه عبارة عن مراجعة النشاطات القائمة في المؤسسة ومدى تأثيرها على البيئة، ومحاولة التقليل من المخلفات التي تنتج عنها، بغرض تحقيق العمليات والسياسات والإجراءات المخطط لها.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 134.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 262.

³ خلف عبد الله، الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 33.

3. خصائص التدقيق البيئي.

يتميز التدقيق بعدة خصائص من أهمها ما يلي:¹

- يعد جزء من نظام الإدارة البيئية يعمل على تقييم هذا النظام؛
- يشارك في عملية الفحص القانوني، مهندسين، محاسبون آخرون، ذوي اختصاص ولهم علاقات بالتدقيق البيئي؛
- عملية التدقيق تكون مستمرة، متكررة، فهي لا تتم في لحظة واحدة فقط وتنتهي؛
- عملية تمكن من التحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والالتزامات والتشريعات، التي تهدف إلى حماية البيئة.

ثانياً: أنواع وآليات التدقيق البيئي.

يتم تصنيف التدقيق البيئي إلى أنواع وآليات لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

1. أنواع التدقيق البيئي:

تبرز أنواع التدقيق البيئي فيما يلي:

- 1.1 **تدقيق نظام الإدارة البيئية:** وذلك من خلال الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة، وإدارة القضايا البيئية، ويعتبر ذلك النظام جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية بالمؤسسة بهدف توفير معلومات تتعلق بمدى التزامها بالقوانين البيئية التي تخضع لها.²
- 2.1 **تدقيق الالتزام البيئي:** يهدف تدقيق الالتزام البيئي إلى تحديد مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية التي تطبق عليها، إذ إن عدم التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية.

¹ كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، مداخلة: المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي، التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 07، 08 أبريل، 2008، ص: 8-9.

² البنا أبو بكر عبد العزيز، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي، المجلة العلمية للتجارة، المجلد 22، العدد 77، جامعة الأزهر، مصر، 2002، ص: 33.

3.1 تدقيق المعالجة والتخزين والتصريف في مستلزمات الإنتاج: يهدف هذا النوع من التدقيق التأكد من الأعراف والقواعد المتبعة في نقل وتخزين المواد الخطرة من مصدرها إلى المكان التي يتم تدميرها فيه، ويعد ملاك هذه المواد مسؤولين عنها وعن تأثيرها البيئي طالما كانت الملكية قائمة أي تقييم المسؤوليات القانونية العامة والمتعلقة بالتخزين والمعالجة والتخلص من المواد الخطرة وتحمل الجهة المالكة لها التكاليف الناجمة عن الآثار السلبية لتدمير هذه المواد الخطرة.

4.1 تدقيق الصحة والأمان: يهدف إلى تدقيق الصحة والأمان من أجل التأكد من مدى كفاءة سياسات المؤسسة الاقتصادية المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان العاملين، من أجل حمايتهم، وتخفيض المخاطر التي قد يتعرض لها، يساعد هذا النوع من تحديد أنشطة ومجالات العمل التي قد يترتب عليها تعرض الوحدة للمخاطر البيئية.

5.1 تدقيق دورة حياة المنتج: يعتمد هذا النوع من التدقيق على تقييم التأثيرات البيئية السالبة التي يترتب على مزاوله المؤسسة الاقتصادية لأنشطتها، من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الإنتاج أو خلاله، في مرحلة التوزيع أو الاستخدام في اتخاذ القرارات المرتبطة باستبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية.¹

6.1 تدقيق الأنشطة: يركز هذا النوع على تدقيق نشاط معين من أنشطة المؤسسة الاقتصادية مثل نشاط الشراء، مثله يعتمد على استفسارات المؤسسة الاقتصادية إلى أن موردين الأجزاء والمواد الخام أيضا ملتزمون بالمعايير البيئية المقبولة.

7.1 تدقيق إدارة المخلفات: تهدف عمليات تدقيق إدارة المخلفات إلى التعرف على أضرار البيئة المرتبطة بإدارة المخلفات، بهدف العمل على استبعاد أو تخفيض الالتزامات البيئية للمؤسسة الاقتصادية المترتبة على الإنتاج أو التخزين أو النقل المنصرفة في منتجاتها.

¹ عبد الغني، محمد محمد، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد 37، العدد 01، مصر، 2000، ص: 512.

8.1 التدقيق المالي الناشئ عن المسؤولية البيئية: يهدف هذا النوع إلى التأكد من صحة التقديرات التي أعدها المحاسبون عن الالتزامات البيئية ومدى ملائمة الأسلوب المتبع في الإفصاح عنها.¹

2- آليات التدقيق البيئي:

تكمُن آليات التدقيق البيئي في النقاط الموالية:²

1.2 قوائم اختيارية: وهي آليات نافعة في توفير معلومات تساعد على التفكير واتخاذ القرار ويمكن أن تستخدم لفحص الالتزام بإجراءات معينة حيث يمكن توفير إجابات بنعم أو لا.

2.2 قوائم استقصاء: هي أدوات مفيدة لمواقف مباشرة أو عند تكرار عمليات التدقيق، كجزء من برنامج مستمر، ومن الأفضل أن تتضمن أسئلة مفتوحة للسماح بتوفير إجابات كاملة بدلا من أن يتم تقيدها بإجابات بنعم أو لا.

3.2 مقابلات: يمكن القيام بتلك المقابلات لزيادة وعي الأعضاء الموقع ذو مشاكل بيئية معينة مثل محتويات السياسة البيئية، أو الوعي بإجراءات تصريف فائض المياه وغالب ما تستخدم المقابلات كأداة لمراجعة نظام الإدارة البيئية.

4.2 الملاحظة: مراقبة كيف يمكن أن تتوفر العملية المنفذة صورة أكثر واقعية لمدى الالتزام بإجراءات محددة مقارنة بما يمكن الحصول عليه ببساطة عن طريق طرح أسئلة لأحد الأفراد عن كيفية أداء العملية، ومع ذلك فإن تلك الطريقة لا يجب أن يتم استخدامها نهائيا وحدها، حيث أنه لا يمكن أن توفر تفاصيل كافية أو قد تؤدي إلى افتراضات غير صحيحة إذ لم يتم عمل تحقيقات إضافية أخرى.

5.2 المناقشة: عند بداية عمل التدقيق من المعتاد أن يتم عمل مقابلة مع الموظفين الرئيسيين في المواقع لإخبارهم بأنشطة التدقيق وما هو المطلوب منهم، وهذا بهدف توضيح أي نقاط تم طرحها.

6.2 التقرير: مهما كانت عملية التدقيق فإنه من الضروري أن يتم تسجيله أو توثيقه ومن ثم يتم إنتاج تقرير بتلك النتيجة، حيث أن رئيس فريق التدقيق يعتبر مسؤولا عن إعداد التقرير والذي يتضمن مجموعة من

¹ السقا زياد هاشم، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 88، العراق، 2011، ص: 514.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مرجع سابق، ص: 303.

العناصر نذكر منها: الأهداف وتفاصيل عملية التدقيق وتفاصيل فريق التدقيق ومؤهلاته، ومعايير خطة التدقيق والمشاكل التي يتم مواجهتها والتي قد يكون لها أثر على إمكانية الاعتماد على النتائج... إلخ.

ثالثا: معايير ومراحل التدقيق البيئي.

يجب توفير مجموعة من المعايير من أجل عملية التدقيق، وذلك بالمرور بمجموعة من الخطوات من أجل عملية تدقيق سليمة.

1. معايير التدقيق البيئي:

هناك مجموعة من المعايير الواجب تطبيقها والتمثلة في ما يلي:¹

1.1 المجموعة الأولى: معايير التدقيق العامة (الشخصية).

1.1.1 معيار التأهيل العلمي والعملية: هو معيار أساسي لمدقق الحسابات لمزاولة مهمته بصفة عامة، ويجب أن يتميز الموقف بمجموعة من المؤهلات الأساسية لإنجاز مهمته بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المدقق للاستعانة بخبير في الأمور البيئية للمؤسسة.

2.1.1 معيار الحياء والاستقلال: يفترض أن يكون المدقق يتصرف بالنزاهة والموضوعية والشفافية، وأن يكون محايدا بين الإدارة من جهة والملاك من جهة والعاملين والمستهلكين من جهة والمجتمع من جهة أخرى.

3.1.1 معيار بذل العناية المهنية اللازمة: هي من أبرز معايير التدقيق البيئي، وتهدف إلى تحديد المسؤولية المهنية أو القانونية لعمل المدقق إذ أحدث تقصير لتلك الجهة المسؤولة، ويترتب عليها عقوبات، وهو ما يعني وجود إلزام بحق المدقق.

¹ عبد الرحمان بابنات، ناصر داودي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2012، ص: 26-27.

2.1 المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

1.2.1 معيار التخطيط لمهنة التدقيق: يعني أنه يتطلب من المدقق أن يخطط للعمل الذي سيقوم به وأن يخصص المهام على المساعدين، ويتضمن فحص النواحي، والمشاريع البيئية للمؤسسة ومسك الملفات الخاصة بالتدقيق البيئي، وأن لا يرتكب المدقق أي مخالفة مهنية.

2.2.1 معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتمثل تقييم المدقق هو الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية ومدى عنايتها بالتدقيق البيئي، ومدى قيام المدقق الداخلي بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وضرورة تدريب المدقق المالي وإكسابه المهارات اللازمة لممارسة التدقيق البيئي.

3.2.1 معيار الحصول على أدلة إثبات كافية: يجب على المدقق جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساساً للرأي الذي سيبيده حول الأثر البيئية للمؤسسة.

3.1 المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير: يمكن توضيحها كما يلي: ¹

1.3.1 معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: هذا المعيار خاص بفحص كيفية القيام بالعمل المحاسبي وفق مبادئ حصلت على القبول العام بين المحاسبين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن دور مدقق الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أم لا.

2.3.1 معيار الثبات والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: وفق هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات البيئية التأكد من أن هناك ثباتاً في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية ومدى استمراريته حتى يتمكن المدقق من التحقق من صحة المعالجات.

3.3.1 معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات: كي تواكب المحاسبة للتطور في كافة فروع المعرفة لا يجب أن يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة، بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة

¹ عبد الرحمن بابنات، ناصر داري عدون، مرجع سابق، ص: 27.

على نشاط المؤسسة تجاه المجتمع وإعطاء صورة واضحة عنها، مع ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية المنشورة والمعلومات المترتبة على أنشطة المؤسسة تجاه البيئة.¹

4.3.1 معيار إبداء الرأي: يعرف تقرير المدقق على أنه: "عملية توصيل نتائج التدقيق إلى المستخدمين وعليه فإن الأمر يتطلب من مدقق الحسابات ضرورة أن يتضمن تقريره عن التأثيرات البيئية الموالية:

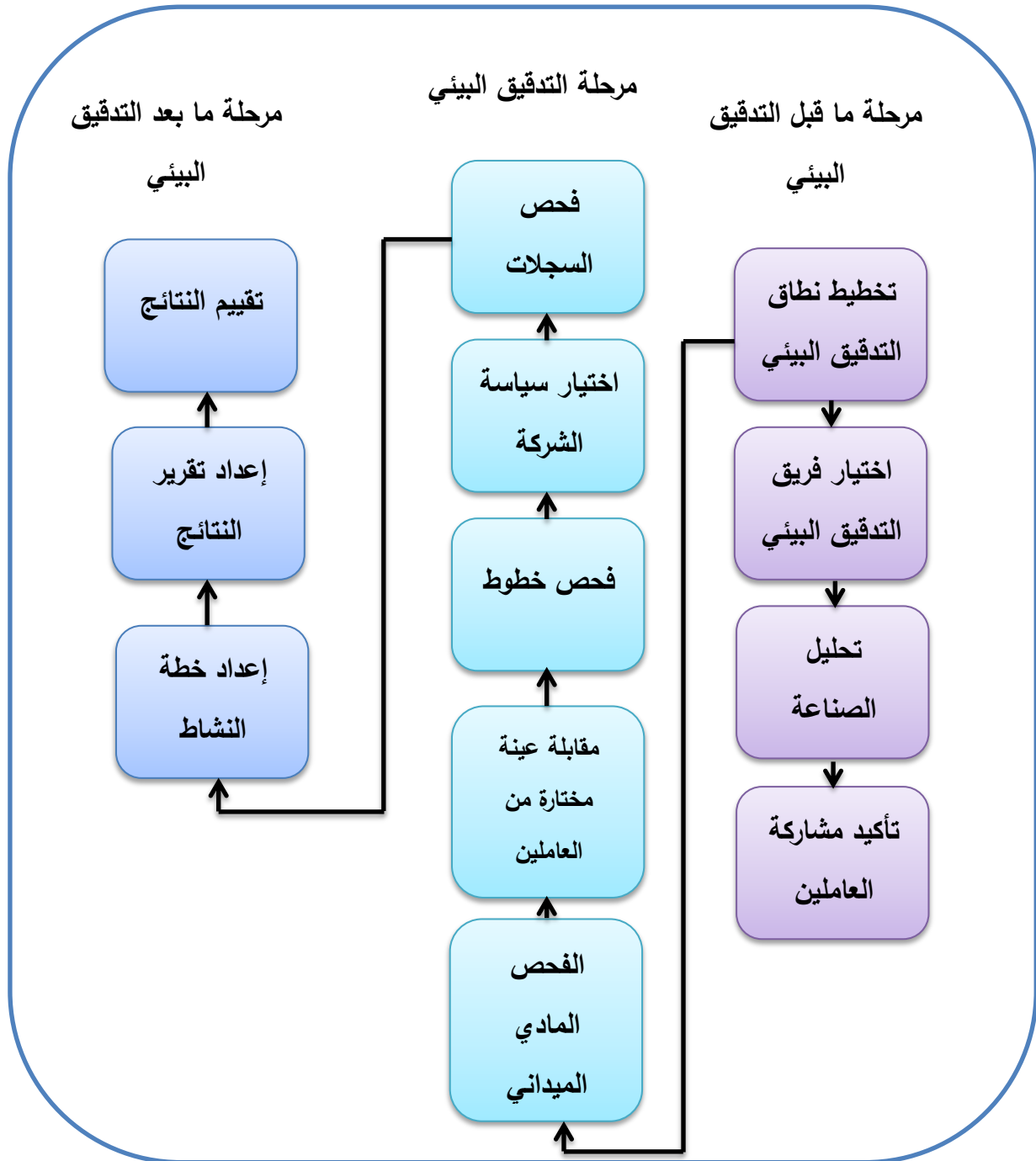
- مدى فاعلية كفاءة البرامج والأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية؛
- مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الصادرة من هيئات ومنظمات مختصة بهذا الغرض؛
- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حصر ومعالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية.²

¹ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مرجع سابق، ص: 306-305.

² أحمد محمد الشهير سيد عمر، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 25، 1998، ص: 60-62.

مراحل التدقيق البيئي: تتمثل مراحل التدقيق البيئي في الخطوات الموالية:¹

الشكل رقم (01): خطوات التدقيق البيئي.



المصدر: نجم عبود المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، دار الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص ص: 330-331.

¹ نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، مرجع سابق، ص: 330-331.

يوضح الشكل أعلاه بأن الهدف الكلي للتدقيق البيئي هو المساعدة في حماية البيئة وخفض المخاطر على التلوث الناجم عن أعمال الشركة على البيئة والصحة والسلامة للأفراد والمجتمع عن طريق التقييم المنهجي المنظم لما تحققه الشركة إزاء هذه المخاطر وإبرازها أمام الإدارة والجمهور لاتخاذ ما يلزم بشأنها، إن التدقيق البيئي يمكن أن يتم داخليا من خلال عملية التدقيق الداخلي، أي من خلال ما يمثل عملية التقييم الذاتي من قبل الشراكة، والشكل أعلاه يوضح مراحل التدقيق البيئي، كما يمكن أن تتم من قبل مراجع خارجي الذي يتمتع بالاستقلالية عن الشركة، وهذا ما يعول عليه في إضفاء الموضوعية على التدقيق البيئي، حيث أن التدقيق البيئي الخارجي من جهة مؤهل ومرخص.

خلاصة القول أن التدقيق البيئي يساعد على اكتشاف مبكر للمخاطر قبل وقوعها وكذلك اكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء الحلول والاقترحات الممكنة كما يهتم بتوفير المعلومات بشكل أفضل عن المشكلات البيئية.

المطلب الثالث: تحليل علاقة المحاسبة البيئية بالتدقيق البيئي.

هناك علاقة متواصلة ومتراصة بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي، حيث أن المحاسبة البيئية تقوم بقياس التكاليف والتدقيق البيئي بمثابة رقابة لها، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في هذا المطلب.

أولاً: من حيث المفهوم والمتطلبات.

وتتمثل العلاقة بين المتغيرين في هذا العنصر من خلال ما يلي:

الجدول رقم (01): العلاقة بين المتغيرين من حيث المفهوم والمتطلبات.

العناصر	المتغيرين	المحاسبة البيئية	التدقيق البيئي
من حيث المفهوم	تقوم بتجميع وتحليل التكاليف البيئية والافصاح عنها.	تتمثل في مجموعة من المعايير من أجل التأكد من عملية القياس والافصاح البيئي الذي تم من خلال عملية المحاسبة البيئية والتدقيق يخرج بها بشكل تقرير نهائي.	
من حيث الأهداف	-تهدف المحاسبة البيئية إلى الرعاية	-إعداد البيانات والتقارير التي يقوم	

<p>المدقق بتدقيقها. -القياس والافصاح عن التكاليف البيئية. -تشخيص الرعاية الصحية والسلامة البيئية في شكل تقرير نهائي.</p>	<p>الصحية والبيئية. -تحديد الآثار البيئية والخروج بنتائج تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية. -توفير بيئة نظيفة وخالية من التلوث من خلال قياس التكاليف وفرضها على شكل مبالغ مالية.</p>	
<p>-تشجيع المؤسسة على الالتزام بأدائها البيئي والقوانين البيئية من خلال تطبيق المحاسبة البيئية. -تقييم نظام المحاسبة البيئية الذي طبق عند الافصاح عن التكاليف البيئية من أجل الخروج بتقرير عن الأنشطة البيئية. ضرورة تمتع فريق التدقيق البيئي بالمهارة والمعرفة والخبرات اللازمة من أجل دراسة ما تم استخراجها من طرف المحاسب البيئي للتكاليف البيئية.</p>	<p>-الخروج بمخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية وبيئية. -الإفصاح عن مختلف الأنشطة. -تطبيق نظام مستقل خاص بالمحاسبة البيئية لكي يتم توضيح البيانات المالية.</p>	<p>من حيث المتطلبات</p>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الأدبيات النظرية

يلاحظ من الجدول أعلاه أنه عند تطبيق المحاسبة البيئية ضرورة القياس والافصاح عن التكاليف البيئية، والمدقق البيئي ملزم بالتأكد من العمليات المحاسبية البيئية، من أجل الخروج بتقرير سليم حول نظام المؤسسة من الجانب البيئي.

ويمكن القول أيضا بأن التدقيق البيئي بمثابة رقابة عن المحاسبة البيئية، من أجل اكتشاف الأخطاء التي يقوم بها المحاسب البيئي وتصحيحها والكشف عنها في تقريره من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة البيئية.

ثانياً: من حيث التأثير والتأثر.

هناك علاقة متواصلة بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي لا يمكن التخلي عنها، لأن المحاسبة البيئية لها تأثير كبير على التدقيق البيئي لأنها تعمل على ما يلي:

- تجميع وتحليل التكاليف البيئية التي تساعد المدقق البيئي في تسهيل عملية التدقيق، والتأكد أنه تم الإفصاح عن جميع تكاليف الأنشطة البيئية داخل المؤسسة الاقتصادية.
- إعداد التقارير عن التكاليف البيئية، وهذا يعود إلى تطبيق المحاسبة البيئية بشكل سليم وصريح، وهذا من خلال الإفصاح، من أجل بداية عمل المدقق البيئي لإعداد التقرير المالي وتقديمه للجهات المعنية.
- يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي تربط بينهم علاقة تكامل وتواصل من أجل تحقيق أهداف معينة، والمتمثلة في حماية البيئة والمجتمع وتعظيم أرباح المؤسسات الاقتصادية.

ثالثاً: من حيث القوائم المالية.

تعتبر الأمور البيئية ذات أهمية جوهرية على القوائم المالية للعديد من المؤسسات ومن بين هذه الحسابات التي تظهر ضمنها التكاليف البيئية ما يلي:

- ❖ حسابات دورة الإيراد والمتحصلات النقدية.
- ❖ حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدية.
- ❖ حسابات دورة المخزون.
- ❖ حسابات دورة التمويل.
- ❖ حسابات دورة الأجور.
- ❖ الحسابات الاحتمالية أو الطارئة.

وهنا يكمن دور التدقيق البيئي الذي يتمثل في فحص وتقييم هذه التكاليف من خلال الحسابات السابقة من خلال القوائم المالية الخامسة والمتمثلة في ما يلي:

- قائمة المركز المالي؛

- قائمة الدخل؛

- قائمة الدخل الشامل؛
- قائمة التغيرات في الحقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية.

وفي الأخير يمكن القول بأن عملية المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي على علاقة متواصلة بينهما، بهدف تحسين الوضع البيئي، لأن أي عملية محاسبية يصاحبها التدقيق التأكيد منها وإعطاء الرأي المحايد بها.

يتضح مما سبق أن المحاسبة البيئية تساعد في قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في التقارير المالية، من خلال عملية التدقيق البيئي الذي يعتبر كعملية رقابية نهائية لعمل المحاسبة البيئية والذي من خلاله يتم تحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسات الاقتصادية، وهذا يعود للعلاقة المتواصلة بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي، التي تهدف دوما لحماية البيئة والمجتمع.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.

سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة مع الدراسة الحالية، وأهم نتائج البحث العلمي التي توصلت لها الدراسات السابقة في المجال المحاسبي البيئي والتدقيق البيئي، على المستوى الأكاديمي والأبحاث العلمية وأهم الملتقيات وأبرز المجالات الاقتصادية والبيئية، وعليه سوف يتم التطرق إلى العديد من الدراسات من خلال المطالب الموالية.

- المطلب الأول: الدراسات الوطنية.
- المطلب الثاني: الدراسات العربية.
- المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية.

تناولت هذه الدراسات الوطنية موضوع الاهتمام بالمحاسبة البيئية والتدقيق البيئي، وعلى هذا النحو سوف يتم التطرق إلى هذه الدراسات.

أولاً: دراسة مهارات لعبدي القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص: 05.

تناولت هذه الدراسة عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية، لتحسين الأداء البيئي، وقد تضمنت دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر، بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم ممثلين في المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب، حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوباً، وتم تجميع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الاحصائية وذلك بغرض اختيار العلاقات بين متغيرات البحث.

وقد أوضحت هذه الدراسة على وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والافصاح عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، بهدف:

- توضيح كيفية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في التقارير المالية لتحسين الأداء البيئي داخل المؤسسات الصناعية؛
- التعرف على أهم المشاكل التي تعيق تطبيقها في المؤسسات الصناعية.

وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة في النقطة الموالية:

- عدم قياس للتكاليف المحاسبية يؤدي إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية مع زيادة اعبائها، مع وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والافصاح المحاسبي داخل المؤسسات الصناعية؛
- ومن خلال هذه الدراسة تم استنتاج قيمة مضافة حول هذه الدراسة والمتمثلة في النقاط الموالية:

- ركزت هذه الدراسة على قياس التكاليف والافصاح عنها، لكن الدراسة الحالية قامت بحساب التكاليف البيئية والافصاح عنها لكن بتدقيقها والافصاح عنها في تقرير نهائي وهذا هو الاختلاف بينهما؛
- سعي الدراسة السابقة لتحسين الأداء البيئي على عكس الدراسة الحالية فقد سعت لتدقيق التكاليف البيئية، من خلال التدقيق البيئي وهو ما ركزت عليه هذه الدراسة؛
- ركزت هذه الدراسة على تحليل التكاليف من خلال التدقيق البيئي.

ثانيا: دراسة بوحفص رواني موضوع المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، دراسة حالة مجمع سوناطراك، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم لتجارية، جامعة تلمسان، 2018، ص: 260.

تناولت هذه الدراسة موضوع تسليط الضوء على سبل تطبيقها للمراجعة البيئية في الجزائر في التجارب الدولية سواء كانت خاصة بالمنظمات الدولية، الدول المتقدمة أول الدول العربية، وقد تضمنت دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات والهيئات المعنية بحماية البيئة في الجزائر عن طريق قائمة الاستقصاء والمقابلات الشخصية وتجميع هذه البيانات وتحليلها وتفسيرها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، بالإضافة إلى اقتراح نموذج خاص بالمراجعة البيئية في الجزائر، بهدف الدعوة إلى تطبيق هذه الأخيرة وما تحققه من مكانة وأهداف داخل المؤسسات الجزائرية، وهذا بهدف:

- تطبيق الدعوة إلى تطوير ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؛
- محاولة تصور الأبعاد التطبيقية للمراجعة البيئية في المؤسسة الجزائرية، الذي يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمراجعة البيئة في الجزائر.

وقد أظهرت هذه الدراسة مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- سعي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مثل باقي المؤسسات الدولية إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم وما يتوفر لديها من إمكانيات وما يحيط بها من تغيرات، من أجل خلق جو رقابي يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقل فيها الانحرافات والأخطاء والأعمال الغير المرغوب فيها؛
- معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى لتبني نظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية كمرحلة أولية، ثم تتأهل بعده إلى الحصول على المواصفات الموالية: "الجودة، الصحة، الوقاية والبيئة".

وعلى هذا الأساس تم الحصول على قيمة مضافة والمتمثلة في ما يلي:

- التركيز على المحاسبة البيئية كمتغير مستقل، والمتمثلة في قياس التكاليف البيئية للمؤسسة الاقتصادية؛
- تطبيق المحاسبة البيئية على مؤسسة جزائرية، لكن الدراسة السابقة ركزت على مقارنة بين الدول الأجنبية والجزائر.

ثالثا: المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية.

سيتم توضيح مختلف أوجه الاختلاف والتشابه، من أجل معرفة أوجه الفوارق والمميزات لكل دراسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية.

الدراسة	الدراسة الحالية	دراسة مهارات لعبدي	دراسة بوحفص رواني
الهدف	- التعرف على أهمية المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي داخل المؤسسة الاقتصادية. - معرفة إلى أي مدى يتم تطبيق المحاسبة البيئية داخل مؤسسة نفطال. - ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق البيئي داخل مؤسسة نفطال.	- توضيح كيفية القياس المحاسبي والافصاح عنها في التقارير المالية. - أهم المشاكل التي تعيق المؤسسات في تطبيق القياس المحاسبي.	- تهدف إلى تطبيق المراجعة البيئية كمهنة في الجزائر. - محاولة تصور الأبعاد الحقيقية لمهنة المراجعة أثناء تطبيق مهنة المراجعة.
النتائج	عدم الاهتمام بموضوع الدراسة الحالية وهذا يعود إلى حداثة الموضوع. - تطبيق المحاسبية	- عند قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها لا يؤدي إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية.	- سعي المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق المراجعة البيئية، من أجل خلق جو رقابي يساعدها على أداء

البيئية فقط داخل المؤسسات الجزائرية من خلال دفع ضريبة معينة.	-وجود معوقات تحد من تبني تطبيق عملية القياس المحاسبي.	أنشطتها بصورة تقل فيها الأخطاء. -تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني نظام الرعاية الصحية.	
المتغيرات المستقلة	المحاسبة البيئية	المراجعة البيئية	
المتغيرات الثابتة	التدقيق البيئي	الأداء البيئي	مجموعة تجارب دولية مقارنة بالجزائر
الحدود الزمنية	(2021/2020)	(2015/2014)	(2018/2017)
الحدود المكانية	مؤسسة نפטال -وحدة -تبسة-	دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر.	دراسة مجمع سوناطراك (2016/2013).
أدوات تحليل	-استخدام المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري لمتغيرات الدراسة. -مقابلات وثائق استبيان.	-تحليل بيانات. -استخدام الأساليب الاحصائية.	-تحليل قائمة الاستقصاء. -المقابلات الشخصية. -تجميع وتحليل البيانات باستخدام الأساليب الاحصائية.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

بعد التحليل في الجدول السابق تبين لنا أهم الفوارق الجوهرية، حيث نرى معظم الدراسات ركزت على المحاسبة البيئية أو ما يعرف بالتكاليف البيئية كمتغير مستقل، وربه بمتغيرات تابعة أخرى كل حسب موضوعه.

ومن خلال هذه الفوارق يمكن القول بأن هناك أيضا أوجه تشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، بأنها تسعى كل دراسة إلى حماية البيئية والمجتمع من خلال تطبيق المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي أو المتغيرات الأخرى.

والملاحظة أيضا أن معظم الدراسات ركزت على تحليل البيانات والمقابلات كأداة للوصول إلى هدف الدراسة كأوجه تشابه.

ومما سبق يمكن القول أنه تم عرض بعض الدراسات الوطنية التي تناولت موضوع المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي كمتغيرات الدراسة الحالية، من أجل معرفة مدى أهمية الموضوع داخل المؤسسات الاقتصادية عبر الوطن.

المطلب الثاني: الدراسات العربية.

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى الدراسات العربية على المتغيرات ومعرفة ما يميز الدراسات العربية على غيرها من الدراسات.

أولاً: دراسة عبد الهادي منصور الدوسري، بموضوع: أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص: ك

تناولت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تم فيها جمع بيانات الدراسة الميدانية، من خلال استبانة وزعت على العاملين في مكاتب وأقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، حيث تم اخضاع (105) استبانات للتحليل الإحصائي بهدف:

- معرفة طبيعة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المدرجة بالسوق المالي الكويتي.
- إلقاء الضوء على مفهوم وطبيعة التكاليف البيئية وأهميتها، كذلك أسباب ودوافع المنشآت في الاهتمام بدراسة هذا النوع من التكاليف.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

- اتفقت الدراسة على وجود أثر لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية، ومن أجل تحسين جودة معلومات المحاسبية.
- اتفقت الدراسة على وجود أثر للمعوقات التي تحول تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

تميزت الدراسة الحالية بالقيمة المضافة والتمثلة في ما يلي:

- استخدام التدقيق البيئي كألية لإظهار مختلف الأخطاء التي تم الكشف عنها من خلال التكاليف البيئية.
- ركزت الدراسة على مدى تطبيق المحاسبة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية، واستخدام التدقيق البيئي لتطوير الوعي البيئي لدى العاملين.

ثانيا: ناصر يوسف الزغبى، وعلي عبد الله الزغبى، وزهران محمد دراغمة، بموضوع: نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 93، العدد 1، 2006، ص: 01.

تطرقت الدراسة إلى جانب من الجوانب المحاسبية، ألا وهو التدقيق البيئي، حيث وجدت إمكانية تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، من خلال التعرف على متطلبات التطبيق وآثاره ومحدداته، وقد تم وضع ثلاث فرضيات أساسية تدرس بيان آراء المستجوبين بشرائحهم المختلفة تجاه تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، تتكون شرائح المستجوبين من الأكاديميين والمدققين، ومدراء الشركات الصناعية بمختلف أشكالها القانونية، ولأغراض جمع البيانات تم توزيع (240) استبانة على شرائح المستجوبين بالتساوي استرد منها 197 استبانة، مكنت الباحثين من الإجابة على تساؤلات الدراسة، وقد استخدم في الدراسة الإحصاء الوصفي والاختبارات اللاعلمية وتحديد اختبار Wallis وهذا بهدف:

- التأكد من معلومات تطبيق التدقيق البيئي داخل الشركات الأردنية؛
- معرفة مدى توفر المتطلبات الأساسية في الشركات الأردنية لتطبيق التدقيق البيئي،
- التعرف على آثار تطبيق التدقيق البيئي على مستوى الشركة و المجتمع وأهم النتائج التي وصلت إليها للدراسة؛
- أن هناك فروقات ذات دلالة احصائية في وسط اجابات المستجوبين فيما يتعلق بمتطلبات تطبيق التدقيق البيئي في الأردن؛

- عدم الاهتمام بمهمة التدقيق البيئي داخل الشركات الأردنية.

تميزت الدراسة بالقيمة المضافة والمتمثلة في ما يلي:

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة من المحاسبة البيئية؛
- توضيح المسؤولية البيئية لضمان استمرار المؤسسات الاقتصادية؛
- إظهار المنافع البيئية من خلال المحاسبة البيئية، داخل المؤسسات الجزائرية؛
- تركزت الدراسة على مدى تطبيق المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي داخل المؤسسات الجزائرية مثل نفعال وحدة-تيسة.

ثالثاً: المقارنة بين الدراسات العربية السابقة والدراسة الحالية.

سوف يتم توضيح مختلف أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات العربية السابقة والدراسة الحالية، في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): المقارنة بين الدراسات العربية السابقة والدراسة الحالية.

الدراسة	الدراسة الحالية	دراسة عبد الهادي منصور الدوسري	دراسة ناصر يوسف الزغبى وآخرون
الهدف	إعطاء أهمية لتطبيق المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي داخل المؤسسات الاقتصادية وهذا نظراً لأهمية الموضوع.	-كعرفة طبيعة التكاليف. -أهمية التكاليف البيئية داخل المنشآت الصناعية الكويتية.	-التأكيد من معرفة مدى توفر المعلومات حول تطبيق التدقيق البيئي داخل الشركة الأردنية. -آثار تطبيق التدقيق البيئي على مستوى الشركة.
النتائج	لم يأخذ التدقيق البيئي ولا المحاسبة البيئية الاهتمام الكافي وهذا تابع لقلّة الإدراك ووعي	-وجود أثر على قرارات مستخدمي المعلومات. -صعوبة تطبيق محاسبة التكاليف	-عدم وجود اهتمام بالتدقيق البيئي داخل الشركات الأردنية.

	أصحاب المؤسسات.	لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.	
المتغيرات المستقلة	المحاسبة البيئية	محاسبة التكاليف البيئية.	تطبيق التدقيق البيئي.
المتغيرات التابعة	التدقيق البيئي.	جودة المعلومات المحاسبية.	/
الحدود الزمانية	(2021/2020)	(2012/2011)	(2007/2006)
الحدود المكانية	مؤسسة نפטال وحدة - تيسة-	دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.	دراسة في الشركات الأردنية.
ادوات التحليل	-المنهج الوصفي. -مقابلات وثائق. -استبيان.	-استبيانات وتحليلها احصائيا.	-توزيع استبيانات وتحليلها. -الإحصاء الوصفي. المقابلات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدراسات العربية السابقة.

بعد التحليل في الجدول السابق تبين لنا أهم الفوارق الجوهرية، حيث نرى أن الدراسات العربية ركزت على تطبيق المحاسبية البيئية في المنشآت الصناعية، لما لها من أثر على جودة المعلومات ومن أثر التدقيق البيئي على مستوى الشركة والمجتمع.

ومن خلال هذه الفوارق نرى أيضا أن هناك أوجه تشابه بين الدراسة الحالية والسابقة، من حيث أن حداثة الموضوع هدف لجميع الدول العربية وغيرها.

استخدام الاستبيان كأداة للتحليل للوصول إلى أهداف كل دراسة، والسعي وراء تطبيق المتغيرات داخل المؤسسات الاقتصادية.

ومما سبق يمكن القول أنه تم عرض الدراسات العربية التي تناولت الموضوع وهذا يفسر أن الموضوع ذو أهمية عظيمة لدى المؤسسات الاقتصادية في العالم العربي.

المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية.

تم التطرق في هذه الدراسات إلى دراسات أجنبية من أجل معرفة مدى تطبيق المحاسبة البيئية في الدول الأجنبية

أولاً: حسن شينول، هاكان أوزجيك، أهمية المحاسبة البيئية في سياق الاستدامة ضمن تقييم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

Hasan senof, hakan Ozeelik , the importance of environn en tali acounting in the contest of sustain aske devrlopement as within IFRS evaluation syttposium on sustsirable, development, demir el may 31- june 01, uhiversity, isparta turkey, 2012, P :81.

وقد تضمنت الدراسة على أن معظم المشاكل البيئية بسبب الشركات التي تسعى إلى تعظيم الأرباح، والاحتياجات التي لا نهاية لها، والتطورات التكنولوجية المتطورة بسرعة، والاستهلاك غير الواعي للموارد الطبيعية، أثناء تنفيذ عملياتها للوهلة الأولى، فإن هذا كله بهدف إزالة التلوث البيئي، وأن يكون للشركات فرصة للتقليل من التكاليف على المدى المتوسط والطويل وحتى الدخل الإضافي في هذه العملية، لتلبية احتياجات إدارة الأعمال والأشخاص ذوي الصلة بالبيئة.

بدأت المحاسبة البيئية بالتركيز على معايير المحاسبة TAS/TFRS في سياق المؤسسات على المحاسبة البيئية وأهميتها، مما يعكس التقدم المالي في تقارير الحساسة البيئية ومشاركة تلك المعلومات مع المجتمع لا توجد TAS/TFRS ذات الصلة بشأن المحاسبة والابلاغ عن التكاليف البيئية ضمن المجموعة الحالية من TAS/TFRS، لأن مبادئ المحاسبة المنصوص عليها في المجموعة الحالية من TAS/TFRS كافية بالفعل للتعامل مع المحاسبة والابلاغ عن التكاليف البيئية، وقد تم تقديم مجموعة من الاقتراحات من أجل الأداء الصحي للمحاسبة البيئية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الموالية:

- شعور المستجيبون بالحاجة القوية للمحاسبة البيئية وإعداد التقارير المالية؛
- من أجل تحسين الممارسات في الشركات المختارة فإنها تحتاج إلى تنفيذ الاقتراحات المقدمة من المستجيبين دون مزيد من التأخير.

وقد تميزت الدراسة الحالية عنها بالقيمة المضافة والمتمثلة في ما يلي:

- تم التركيز في الدراسة الحالية على أن إعداد التقارير من خلال التدقيق البيئي؛
- استخدام التدقيق البيئي كعنصر أساسي في التركيز على المعايير المحاسبية في الدراسة.

ثانياً: د. زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS).

نظراً للعلاقة المتواصلة بين المحاسبة والتدقيق من حيث أن أية عمليات محاسبية يجب أن يصاحبها تدقيقاً للتأكد منها وإعطاء الرأي الفني المحايد بها، فقد كان لابد من أن تنشأ عدة محاولات بحصية في تحديد الكيفية المهنية التي يمكن من خلالها القيام بتدقيق البيانات المتعلقة بمساهمات منظمات الأعمال، في معالجة التأثيرات السلبية على البيئة والناجمة عن ممارسة منظمات الأعمال لنشاطاتها المختلفة.

وعليه فقد تناولت الدراسة مجموعة من المتطلبات التي يمكن أن تساهم في إجراء التدقيق البيئي المتعلق بتدقيق البيانات التي تحتويها القوائم المالية والكيفية التي تم من خلالها التوصل إلى تلك البيانات الخاصة بممارسة منظمات الأعمال لمسؤولياتها تجاه ما تحدثه من أضرار بالبيئة المحيطة التي تعمل ضمن نطاقها.

وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً تمثل مجموعة إرشادات يمكن أن يسترشد بها مراقب الحسابات في أداء عمله والحكم عليه من قبل الجهات التي تكلفه بالعمل، وهي بمفهومها العام لا تختلف عن الاعتماد عليها، في أي نوع من أنواع التدقيق التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات؛
- إن الحكم على أداء المدقق البيئي يتطلب مجموعة من المعايير العامة ومعايير العمل الميداني، ويتطلب أيضاً ضرورة الاهتمام بالتأثيرات البيئية.

وعليه يمكن القول بأن القيمة المضافة للدراسة الحالية تتمثل في ما يلي:

- المحاسبة البيئية تعتبر العنصر الأساسي من أجل القيام بعملية التدقيق؛
- القيام بتحديد التكاليف البيئية نتيجة ممارسة منظمات الأعمال من خلال تطبيق المحاسبة البيئية.

ثالثاً: المقارنة بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية.

سوف يتم توضيح أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات العربية وغيرها مع الدراسات الأجنبية مع توضيح المقارنة بين الدراسة الحالية والأجنبية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): المقارنة بين الدراسات الأجنبية والدراسة الحالية.

الدراسة	الدراسة الحالية	دراسة حسب شينول هاكان أوزجيك	دراسة د. زياد هاشم السقا
الهدف	وضع قوانين خاصة ومعايير محاسبية لضمان توفير متطلبات كل من المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي.	-هدفت إلى إزالة التلوث البيئي. -التركيز على المعايير المحاسبية أثناء عملية تطبيق المحاسبة البيئية.	-معالجة التأثيرات السلبية على بيئة الأعمال. -القيام بتدقيق القوائم المالية من طرف المدقق البيئي.
النتائج	لا توجد قوانين أو إجراءات توضح عملية التدقيق البيئي والمحاسبة البيئية، وهذا بسبب عدم وجود جهات خاصة لتقوم بوضع هذه القوانين.	-شعور المستجيبين بالحاجة القوية للمحاسبة البيئية. -معالجة الممارسات في الشركات من خلال تنفيذ اقتراحات المستجيبين.	-أن المعايير المقبولة قبولا عاما تمثل مجموعة إرشادات. -أي أن تطبيق مفهوم التدقيق البيئي يتطلب المعايير المقبولة قبولا عاما.
المتغيرات المستقلة	المحاسبة البيئية	المحاسبة البيئية	التدقيق البيئي
المتغيرات التابعة	التدقيق البيئي	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما.
الحدود الزمانية	(2021/2020)	(2013/2012)	(2012/2011)
الحدود المكانية	مؤسسة نפטال وحدة - تبسة-	التركيز على الشركات الصناعية	منظمات الأعمال
أدوات تحليل	-المنهج الوصفي.	-القيام بطرح أسئلة	-الاعتماد على نتائج

عملية التدقيق من طرف المدقق البيئي.	على بعض المستجيبون.	-مقابلات ووثائق. -استبيان.	
-------------------------------------	---------------------	-------------------------------	--

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدراسات الأجنبية السابقة.

ومن خلال هذه الفوارق نرى أيضا أن هناك أوجه تشابه والمتمثلة في الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية، من بينها الأهداف والتي سعت إلى حماية البيئة كهدف أساسي، ورفع أرباح المؤسسات بأقل تكاليف ممكنة.

وفي الأخير يمكن القول بأنه تم محاولة الإحاطة بموضوع الدراسة من جانبيه، المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي من خلال عرض الدراسات الأجنبية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر.

يتضح من خلال الدراسات السابقة على حداثة الموضوع، حيث أنه تم عرض مجموعة من الدراسات وقد ساهمت جميعهم في إيجاد حلول للمشاكل البيئية من خلال المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي وغيره من المواضيع.

خاتمة الفصل

خلاصة القول بأن المحاسبة البيئية تقوم بتقدير مختلف التكاليف ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيقها، حيث تتمكن من تحقيق أهداف ونتائج فعالة.

ويمكن اعتبار التدقيق البيئي أحد الروافد المهمة في المنظومة لأنه يهتم بالمحافظة على البيئة، ويأتي كمحاولة للحد من المشاكل البيئية وأيضا كمحاولة للحد من المخلفات الناتجة عن العمليات الصناعية، والمساعدة في اكتشاف الأخطاء والمخاطر من خلال عملية التدقيق البيئي.

وقد تبين من خلال مجموعة من الدراسات الأدبية بأن موضوع البيئة أصبح من المواضيع المهمة لدى جميع بلدان العالم، والسعي لإيجاد حلول لها بأقل التكاليف من الناحية البيئية والاجتماعية، من خلال تطبيق القوانين والالتزام بالسياسات والبرامج البيئية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية



تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي، مع محاولة عرض العديد من الدراسات السابقة من أجل التوسع أكثر في الموضوع، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، حيث تم القيام بهذه الدراسة في مؤسسة نفضال وحدة-تبسة- خلال الفترة (2017-2020)، وقد تم تحليل بعض التكاليف الموجودة في مؤسسة نفضال مع تصميم إستبيان من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، والتي من بينها معرفة ما مدى تطبيق المؤسسة المحاسبة البيئية.

مع معرفة أهم الأساليب والإجراءات الواجب تطبيقها داخل مؤسسة نفضال وحدة-تبسة- من أجل تجنب الأضرار البيئية التي تؤدي إلى مشاكل بيئية وصحية داخل وخارج المؤسسة، وذلك من خلال القيام بعملية تدقيق بيئي مهمة مصحوبة بإجراءات وقائية داخل المؤسسة.

وفي هذا الفصل سيتم التطرق إلى المباحث الموالية:

- المبحث الأول: منهجية البحث؛
- المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

تتطلب أي دراسة إلى العديد من الإجراءات المنهجية تكون بمثابة مسار يتم التقييد به، من أجل الوصول إلى الهدف المراد إليه والإجابة عند الأسئلة والغموض المحيط بالدراسة، مع إيجاد إستفسارات وتحليل حول موضوع الدراسة وتختلف الأساليب المستعملة من دراسة إلى أخرى، إلا أنها تساعد في إيجاد معلومات ومعارف خاصة بموضوع الدراسة. وهذا ما سوف يتم التطرق إليه من خلال المطالب الموالية:

- **المطلب الأول: طريقة الدراسة؛**

- **المطلب الثاني: أدوات الدراسة.**

المطلب الأول: طريقة الدراسة

تتبع الدراسة المنهج التحليلي والتجريبي بغية تطبيق موضوع مع المعلومات الموجودة في مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-.

أولاً: مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من كل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، والتي تمارس نشاطها في الموارد البيئية، وتشمل مختلف المؤسسات في القطاع الخاص، والتي تنشط أيضا في مختلف المجالات الإقتصادية منها الصناعة والتجارة. (من إعداد الطلبة)

ثانياً: عينة الدراسة

تم إختيار المؤسسة الوطنية نפטال وحدة -تبسة- لونها تحتل مكانة مرموقة في الإقتصاد الوطني، بإعتبارها مؤسسة متوسطة الحجم في الجزائر وبكونها مؤسسة مختصة في توزيع وتسويق المواد البترولية.

وهي مؤسسة متوسطة الحجم مختصة في تصفية وتكرير البترول وتوزيع وتسويق المنتجات البترولية على مستوى الترابط الوطني تحت علامة "NAFTAL" وهي مؤسسة مساهمة برأسمال مقدر بـ: 6500000 مقسمة إلى 650 سهم أي بقيمة 10 ملايين دينار جزائري لكل سهم تابعة 100% لمؤسسة سونطراك أصبح رأسمالها 15650000000 دج في السنوات الأخيرة، يقع المقر الرئيسي للمؤسسة في الشراكة الجزائرية العاصمة، ورمزها يتكون من 5 خطوط تمثل فروع مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- وهي فرع الوقود، فرع الغاز المجمع، فرع الزفت والعجلات وأخيرا فرع الشراكة ونشاطات الدولية.

وتتضمن المؤسسة خمسة وحدات رئيسية وهي كالآتي:

1- المركز التجاري؛

2- دائرة التجارة؛

3- دائرة الإدارة والرسائل العامة؛

4- دائرة المالية والمحاسبة؛

5- دائرة تقنية.

وتعتبر مصلحة المالية والمحاسبة المصلحة التي تم الإعتماد عليها في المقابلة الشفوية، وشرح أهم التكاليف البيئية الموجودة في مؤسسة نפטال من قبل موظفي هذه المصلحة، مع أخذ بعض الوثائق التي تفيد موضوع الدراسة، مع الإعتماد على المصلحة التقنية من أجل معرفة أهم الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة لحماية العمال، والمنشأة من الأضرار الناتجة عن النشاط التي تقوم بيه هذه الأخيرة، والتي تعتبر جزء مهم في التكاليف البيئية، مع الإطلاع على أهم النصائح التي يجب التقيد بها كعنصر مهم في التدقيق البيئي.

ومن خلال الملحق رقم 1 سوف يتم توضيح الهيكل التنظيمي بشكل مفصل، وهذا ما تم أخذه من مصلحة التسيير الخاصة بمؤسسة نפטال وحدة -تبسة-

ثالثا: منتجات وإمكانيات مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-

تعتبر إمكانيات ومنتجات المؤسسة هي أهم وسيلة تسمح لها بإنجاز أعمالها والمتمثلة في مايلي:

1- إمكانيات مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-:

تحتوي على إمكانيات مالية وبشرية ومادية معتبرة بينها ما يلي:

1-1 إمكانيات المالية: وهي كل الأموال الضرورية لأداء النشاط وتحقيق أهداف مؤسسة نפטال وحدة

-تبسة- وتتوفر على موارد مالية معتبرة تسمح لها بإنجاز أعمالها وإعتبارها تابعة لمؤسسة وطنية عمومية، فالدولة هي التي تتكفل بتوزيع وتوفير الأموال لتوزيع المنتجات البترولية، مع العلم بأنها تملك حساب خاص في البنك الخارجي BEA، ويمكن القول بأنها ممولة من طرف الدولة.

1-2 الإمكانات البشرية: تضع مؤسسة نفضال وحدة تبسة تحت تصرفها عدد معين من القوى العاملة، بمختلف الفئات وذلك بهدف العمل على توفير الانسجام بين الإحتياجات لهذه الموارد والإمكانات المسيرة لها يشمل على ما يلي:

الجدول رقم (05): توزيع الموظفين في مؤسسة نفضال وحدة تبسة

البيان	إطار	منسق	منفذ	المجموع
موظفين دائمين	114	214	160	488
موظفين مؤقتين	2	07	12	21

المصدر: بناء على معلومات مقدمة من طرف مديريةية الموارد البشرية مؤسسة نفضال وحدة -تبسة-

يتضح من الجدول أعلاه أن توزيع الموظفين إنقسم إلى موظفين دائمين ومؤقتين حيث أم المجموع الكلي للموظفين هو 509 موظفا من بينهم 488 موظف دائم و 21 موظف مؤقت، حيث 114 إطار و 214 منسق و 160 منفذ، وبالتالي نقول أن الموظفين الدائمين هم المستحويين على مهام المؤسسة (أنظر الملحق رقم 2)

1-3 الإمكانات المادية: تتوفر مؤسسة نفضال وحدة تبسة على 9 خزانات بنزين تتمثل فيما يلي:

الجدول رقم (06): خزانات البنزين لمؤسسة نفضال وحدة تبسة

نوع البنزين	سعة التخزين	الخزانات
بنزين ممتاز	3210 م	5001
بنزين عادي	3500 م	5002
بنزين عادي	3210 م	5003
بنزين عادي	3500 م	5004
بنزين عادي	3210 م	5005
مازوت	31250 م	5006
مازوت	3510 م	5007
مازوت	31270 م	5008
مازوت	3210 م	5009

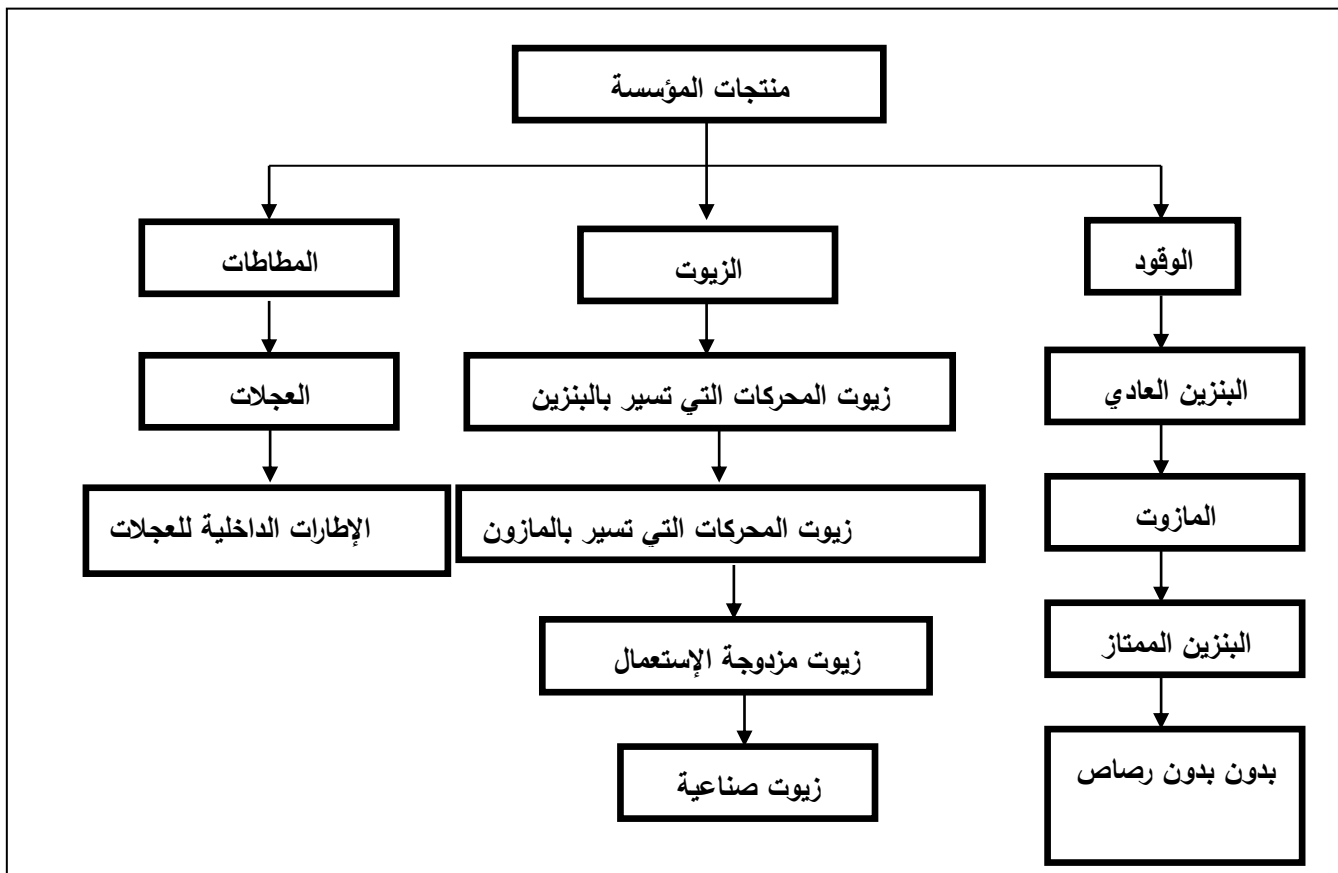
المصدر: من إعداد الطلبة إعتامادا على الوثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفضال وحدة - تبسة-

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الخزان 5006 و 5009 أكثر سعة في التخزين من الخزانات الأخرى والمختصين في تخزين المازوت، ثم تأتي ساعات الخزانات الأخرى والمتراوحة ما بين 3210 إلى 3510 (بنزين ممتاز، بنزين عادي، مازوت)، وككل هذه الخزانات لها سعة إجمالية تقدر بـ 85870 م بالإضافة إلى مستودع لتخزين المطاطيات تقدر مساحته 2400 م سعة تخزين تقدر بـ 2400 وحدة

2- منتجات مؤسسة نפטال وحدة - تبسة:-

تقوم مؤسسة نפטال وحدة -تبسة - بتوزيع المنتجات البترولية المسوقة من طرف مؤسسة نפטال الأم وبالتالي المنتجات المسوقة تتمثل في الوقود، البنزين والزيون المطاطيات، كما تتعامل مع مجموعة من العملاء يشترون هذه المنتجات سواء لإستعمالها أو لإعادة بيعها، وتنقسم المنتجات المسوقة من طرف الوحدة إلى 3 أصناف:

الشكل رقم (02): أهم منتجات مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-



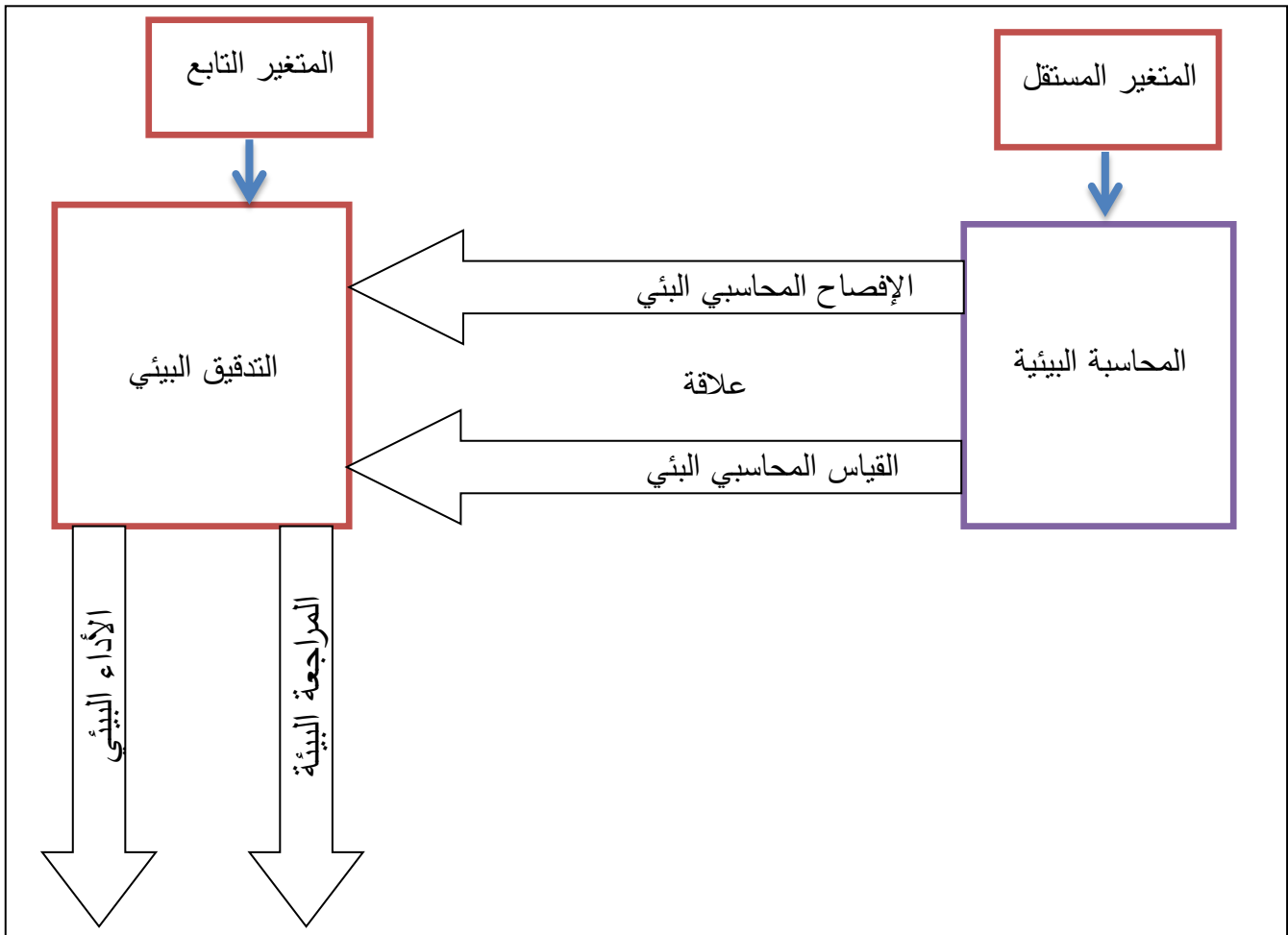
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نפטال

بالإعتماد على شكل أعلاه يمكن القول أن هناك ثلاث منتجات وهي الوقود الزيوت والمطاطيات. وأهم الفروع لكل نوع رئيسي من المنتجات التي تساهم في أرباح المؤسسة.

ثالثاً: متغيرات الدراسة

تحقيق للهدف الأساسي للبحث، والبحث الذي يتمثل في دراسة تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة للفترة (2017-2020) فإن المتغير التابع للدراسة هو التدقيق البيئي بينما المتغير المستقل هو المحاسبة البيئية، والشكل الآتي يوضح هذه المتغيرات مع أهم العناصر التابعة لها.

الشكل رقم (03): نموذج متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

1- الضرائب على الأنشطة الملوثة والخطرة (ضريبة الوقود)

يتم تحديد مبلغ وحدة الضريبة وفقا لأحكام المادة 54 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في ديسمبر 1999، وذل وفق قانون المالية لعام 2000، تسري هذه الضريبة على الأنشطة المدرجة في ملحق المرسوم التنفيذي رقم 09-336 بتاريخ 20 أكتوبر 2009، بشأن الضريبة على الأنشطة الملوثة أو الخطرة للبيئة وفقا لنوع النشاط، الترخيص الممنوح من قبل الهيئة المختصة، وهذا حسب الجريدة الرسمية ثم توضيح ما يلي:

الجدول رقم (07): المبالغ الأساسية حسب للضريبة حسب نوع الترخيص

مجموع المبالغ		الأنشطة تخضع لتصرح من:
أقل أو يساوي إثنين من الموظفين	أكثر من إثنين من الموظفين	
2000 دج	9000 دج	ترخيص من رئيس محكمة التحكيم الدائم
3000 دج	20000 دج	ترخيص من الوالي المختص بالأراضي
18000 دج	90000 دج	ترخيص ولائي
24000 دج	120000 دج	ترخيص من وزير البيئة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مديرية البيئة لولاية تبسة.

يتم تحديد مبلغ هذه الضريبة بضرب المبالغ المذكورة أعلاه في معامل مضاعف يتم تحديد هذا المعامل وفقا لما إذا كان النشاط الصناعي، حيث يتم توزيع معامل المضاعف وفقا للطرائق المحددة في المواد 4 و 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 09-363 الصادر في 20 أكتوبر 2009 والمتعلق بالضريبة يتراوح من بين 1 و 10 اعتماد على طبيعة وأهمية النشاط ونوع كمية النفايات الناتجة عن هذا النشاط وفقا للجدول الآتي:

الجدول رقم (08): معاملات مضاعفة حسب تصنيف النشاط

معامل المضاعف	معايير التصنيف	
1	تصريح؛	الطبيعة والأهمية
2	تفويض من رئيس محكمة التجكم الدائم؛	
3	إذن من الوالي؛	
4	ترخيص من وزير البيئة.	
1	خطيرة على البيئة، مزعجة، أكالة؛	نوع النفايات
2	مواد مؤكسدة، قابلة للإشتغال؛	
3	خسارة، سامة، مسرطنة، معدية ساعية للتكاثر، مطفرة.	
2	أكبر من 100 وأقل من أو يساوي 1000 طن / سنة	كمية النفايات
2.5	أكبر من 1000 وأقل من أو يساوي 5000 طن / سنة	
3	أكبر من 5000 طن / سنة	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مديرية البيئة (حسب الجريدة الرسمية)

يمثل الجدول أعلاه المعاملات الضريبية لحساب مبلغ الضريبة، وذلك حسب تصنيف النشاط، حيث يتم حساب مبلغ الضريبة وفقا للمعادلة الآتية:

$$\text{مبلغ الضريبة} = \text{المبلغ الأساسي} * \text{إجمالي المعامل}$$

حيث يتم أخذ المبلغ الأساسي حسب قانون المالية لكل سنة، أما إجمالي المعامل وفق الجدول أعلاه وحسب طبيعة نشاط المؤسسة.

من خلال الجدول رقم 8 فإن قيمة المبلغ الضريبي يتم حسابه وفق لنشاط كل محطة تابعة لنفطال وحدة تبسة حيث يحسب كما يلي:

$$\text{معامل المضاعف} = \text{معامل الطبيعة والأهمية} + \text{معامل النفايات} + \text{معامل كمية النفايات}$$

ففي كل المحطات لا توجد نفايات ولذلك يأخذ معامل النفايات وكميتها صفر، أما معامل الطبيعة والأهمية يحدد هو الآخر حسب نوع الترخيص وهو 2 وهذا حسب كل مصلحة ويحسب مبلغ الضريبة كما يلي: (حسب الملحق 3)

$$\text{معامل المضاعف} = 2 + 0 + 0 = 2$$

مبلغ الضريبة = قيمة الضريبة * المعامل

مثلا:

مصلحة خدمات نفطال - طريقة قسنطينة- تبسة كانت قيمة الضريبة 20.000.00 لسنة 2018

فإن مبلغ الضريبة يكون كما يلي:

$$\text{مبلغ الضريبة} = 2 * 20.000.00 = 40.000.00$$

وقد كان مستودع الوقود لنفطال

إتجاه الطيران قيمته الضريبة 135000.00 مضروبة في المعامل وهو 3. ومنه يصبح مبلغ الضريبة

كما يلي:

$$405000.00 = 3 * 135000.00$$

وعلى هذا الأساس يتم تسجيل مبلغ الضريبة في القيد المحاسبي مع ترصيد الحساب 4478 الخاص بالضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة مع الحساب 5120100 الخاص بالبنك لأنه الحساب الذي يتم فيه تسديد الحسابات الضريبية. وكل هذه الطرق مأخوذة من قانون المالية في الجريدة الرسمية (أنظر الملحق رقم 4)

2- التسجيل المحاسبي لضريبة الوقود في مؤسسة نفطال وحدة - تبسة-

تقوم مؤسسة نفطال وحدة -تبسة- بتسجيل قيمة ضريبة الوقود في الجانب المدين في حساب 64583 حسب نوع الترخيص، حيث تتم تجزئة هذا الحساب إلى حسابات فرعية لتوضيح المبلغ السنوي المدفوع في كامل الوحدات التابعة لها، وفي المقابل يظهر حساب 4478 دائن فالمعروف أن حسابات المجموعة 4 تعرف بحسابات الغير، أي أن مؤسسة نفطال وحدة تبسة عندما تتأخر في دفع الضريبة تضع المبلغ المقرر دفعه في هذا الحساب إلى حين تتم عملية الدفع على مصلحة الضرائب، فعندما تقوم مؤسسة نفطال وحدة - تبسة - بدفع قيمة الضريبة ترصد حساب 4478 مع الطرف الذي تمت عملية الدفع فيه وعادة ما يكون حساب بنكي 5120100 وفيما يلي سيتم توضيح طريقة تسجيل قبل وبعد الدفع وسيتم أخذ كنموذج المبلغ الضريبي الذي يتم دفعه بالنسبة لمستودع الوقود 1127 -نفطال - والذي تقدر قيمته بـ 405000 دج كما يلي :

		التاريخ			
	405000	ح/ ضرائب ورسوم اخرى		64583	
405000		ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	4478		
		"التسجيل قبل الدفع"			
		التاريخ			
	405000	ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة		64583	
405000		ح/ البنك	5120100		
		"دفع مبلغ الضريبة"			

المصدر: وهذا حسب المقابلة الشفوية التي تمت مع مؤسسة نפטال وحدة تبسة

3- الرسم على المواد البترولية TPP:

ويتم تسجيل هذه الضريبة في حساب 600701 في الجانب المدين مع الحساب 44530 في الجانب الدائن وهو ما يعرف برسم التلوث، ويتم القيام بهذه العملية في حالة عملية البيع تفرض ضريبة كل 3 أشهر على قيمة المبيعات، وتدفع في حالة البيع والعكس صحيح.

ولدينا الجدول التالي يوضح قيمة هذه الضريبة خلال 4 سنوات.

الجدول رقم (09): الجدول قيمة الضريبة الثلاثية الثابتة خلال السنوات الأربعة

2020	2019	2018	2017	
174564788.30	191002777.40	185219251.30	179506917.74	المبلغ الضريبة على الرسوم على المواد البترولية لكل " أشهر من السنة

المصدر: معلومات مقدمة طرف مؤسسة نפטال أنظر الملحق 5

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه بعض التغيرات في مبلغ الرسم على المواد البترولية. المفروضة في كل 3 أشهر من السنة المذكورة أعلاه، ويعود سبب في الزيادة إلى إنخفاض الجباية البترولية، لذلك تلجأ

الدولة إلى رفع نسبة الضرائب على المؤسسات التي تؤدي إلى التلوث البيئي ومن بينها نפטال وحدة -
تبسة- والعكس صحيح. وتدفع قيمة هذه الضريبة عند مديريات كبريات المؤسسات DGE.
خلاصة القول أن مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- تتحمل أحد أنواع الضرائب التي تفرضها مديرية
البيئية على النشاط الملوث الذي تقوم به، حيث يتم حساب هذه الضريبة وفقا للمبادئ الموجودة في الجريدة
الرسمية.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

للتعمق أكثر في صلب الموضوع، ولتوضيح كيفية تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي
داخل مؤسسة نפטال وحدة - تبسة-، تم الإستعانة بأدوات معنية وهذا ما سوف يتم التطرق إليه.

أولاً: أساليب جمع المعلومات

إعتمد الطلبة على التريص في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- لمدة شهرين، حيث إمتدت المدة من
2021/24/02 إلى 2021/04/30 وذلك بهدف الحصول على معلومات بموضوع الدراسة.

فقد تم الإعتماد على العديد من المصادر من بينها:

1. **المقابلة:** وهي المقابلة الشفوية والكتابية التي أجريناها مع الموظفين في مؤسسة نפטال وحدة -
تبسة- بإختلاف مناصبهم ومراتبهم، للحصول على معلومات كتابية وثائق رسمية؛
2. **الزيارة الميدانية:** وهي الزيارة التي قمنا بها على مستوى مخازن الوقود والوقف على عملية توزيع
وتكرير وتصفية المنتجات البترولية؛
3. **الوثائق والتقارير:** وهو ما قمنا بطلبه من رؤساء المصالح التي تربصنا بها، حيث تتمثل في
التسجيل المحاسبي والجريدة الرسمية وتكاليف فالضريبة الخاصة، بالرسم على التلوث البيئي مع الإستعانة
بمديرية البيئة التي تقوم بحساب هذه المبالغ الضريبة؛
4. **الإستبيان:** بغرض الإجابة على بعض التساؤلات الخاصة بموضوع الدراسة فقد تم إستخدام
الإستبيان من أجل الوصول إلى الإجابة الخاصة بالموضوع وذلك من خلال التخليل بالأساليب الإحصائية،
إنطلاقاً من برنامج إحصائي SPSS.

وقد تم استخدام الإستمارة كأداة أساسية تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية، لتحقيق أغراض البحث وقد تم تقسيم الإستمارة إلى محورين أساسيين هما:

المحور الأول: المحاسبة البيئية وقد تضمن 14 عبارة موزعة على ثلاث محاور فرعية وهي كما يلي:

- المحاسبة البيئية: وتشمل على 4 عبارات؛
- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية: ويشمل 5 عبارات؛
- الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية: ويشمل 5 عبارات.

المحور الثاني: التدقيق البيئي وقد تضمن على 9 أسئلة تخص المحور الثاني فقط.

كيفية تصميم إستمارة إستبيان:

من أجل الإجابة على التساؤلات حول موضوع الدراسة تم تصميم الإستمارة الخاصة بالإستبيان من أجل تسجيل النتائج المراد الوصول إليها.

1. تعريف الإستمارة: تعرف بأنها "نموذج يضم مجموعة من الأسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف، ويتم توزيع الإستمارة إما عن طريق المقابلة الشخصية أو ترسل إلى المبحوثين عن طريق البريد الإلكتروني، أو ترسل بصفة شخصية.

وقد قمنا بالإجراءات التالية:

- إعداد إستمارة إستبيان أولية من أجل إستخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
- عرض إستمارة الإستبيان على المشرف، من أجل إختيار مدى ملامتها لجميع البيانات أنظر (الملحق رقم 6)
- تعديل إستمارة الإستبيان بشكل أولي حسب مراه المشرف من تعديلات؛
- تم عرض الإستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين والذين قاموا بتقديم النصح والإرشاد أنظر (الملحق 7).
- توزيع إستمارة الإستبيان على جميع أفراد عينة الدراسة لجمع البيانات اللازمة للدراسة؛

- جمع الإستمارات في نهاية العمل وأخذها لتحليل بالبرنامج الإحصائي SPSS24.

ثانيا: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة:

قد تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول فعالية المحاسبة البيئية كآلية لتطبيق التدقيق البيئي داخل مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-

1. الأدوات الإحصائية: تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في دراسة الإستبيان في النقاط الموالية:

1-1. التكرار والنسب المئوية: حيث إستخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة التحديد الإستجابية إتجاه محاور الإستبيان وتحسب بالقانون الآتي:

$$\text{النسبة المئوية} = (\text{تكرار العبارة} * 100) / \text{المجموع الكلي}$$

1-2. معامل ألفا كرونباخ: تم الإعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الإستبيان ويعبر عنه بالمعادلة الموالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum vi}{ve}\right)$$

حيث:

a = يمثل معامل ألفا كرونباخ؛

n = يمثل عدد الأسئلة؛

ve = يمثل التباين في مجموع محاور الإستبيان؛

vi = يمثل أسئلة المحور

1-3. المتوسط الحسابي المرجح: يعد من اهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية، فقد تم إستخدامه في هذه الدراسة ليساعد على التقسيم والتحليل الجيد للظاهرة المدروسة، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

حيث:

X = يمثل المتوسط الحسابي المرجح؛

X_i = يمثل قيمة الأمثلة؛

N = يمثل عدد الأسئلة.

1-4. الانحراف المعياري: عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

حيث:

δ = يمثل الانحراف المعياري

X_i = يمثل قيمة الأسئلة

X = يمثل المتوسط الحسابي المرجح

N = يمثل عدد الأسئلة.

1-5. معامل ارتباط بيرسون: يستخدم كعازل الإرتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضهما، وتم حسابه انطلاقاً من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss24)؛ حيث أنه محصور ضمن المجال $[-1؛1]$ أي بين الواحد الصحيح الموجب والواحد الصحيح السالب، فإذا إقتربت القيمة من الواحد الصحيح الموجب هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير إيجابي قوي جداً، والعكس إذا إقتربت من الصفر هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير إيجابي ضعيف جداً، أما إذا إقتربت من الواحد الصحيح السالب هذا يعني أن هناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي قوي جداً بين المتغيرات والعكس إذا إقتربت من الصفر فهناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي ضعيف جداً بين المتغيرات. أما إذا تساوت القيمة مع الصفر هذا يعني لا توجد علاقة بين المتغيرات.

وخلاصة القول بأنه تم الإعتماد على كل الأساليب التي تم التطرق إليه بغية الوصول إلى نتائج الدراسة، مع توضيح أهم الخطوات التي القيام بها من أجل تحليل نتائج.

ويمكن القول أنه تم تطبيق منهجية محددة من أجل معرفة ما إذا كانت المؤسسة محل الدراسة فعلا تطبق هذا الموضوع، وذلك من خلال معرفة المؤسسة كمجتمع وعينة مع عرض مجموعة من العناصر التي تطبقها في موضوع الدراسة، وطرح بعض التساؤلات على العمال في مؤسسة نفضال من خلال إستمارة الإستبيان، والتي من خلالها سوف يتم عرض نتائج دراسة من خلال أساليب الإحصائية مع تحليلها في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

بعد وضع الإستبيان النهائي والتأكد من صدقه وبعد توزيعه وإسترجاع الإجابات الصالحة سيتم تحليل هذه النتائج بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية (SPSS24). لذا سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب المالية.

- **المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة؛**

- **المطلب الثاني: إختبار الفرضيات الدراسة.**

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة من حيث متغير الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية (حسب الملحق رقم 7)

أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

وتتمثل فيما يلي:

الجدول رقم (10): عينة الدراسة لمؤسسة نفضال وحدة تبسة

أفراد العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة	غير صالحة
40	40	08	30	02

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مصلحة الموارد البشرية

يتضح من خلال الجدول السابق أنه تم توزيع 40 على أفراد العينة وبعد عملية التوزيع تم إسترجاع 08 إستبانة و 30 إستبانة صالحة و 20 غير صالحة، وتعتبر 30 صالحة هي التي يتم التحليل بها من أجل الدراسة.

1- صدق وثبات الإستبيان من خلال معامل "ألفاكورنباخ"

الجدول رقم (11): نتائج إختبار معامل الثبات "ألفاكورنباخ"

أجزاء الإستبيان	معامل الثبات
المحاسبة البيئية	0.962
التدقيق البيئي	0.751
جميع المحاور	0.925

المصدر: من إعداد الطالبة وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي (spss24) الملحق

من خلال الجدول رقم 12 اتضح أم معامل الثبات ألفاكورنباخ لمحاور الإستبانة يبلغ 92.5% وهي قيمة مقبولة وكذلك بالنسبة لمحور الدراسة المتغير الأول 96.2% والثاني 75.1%.

2- تحليل أفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (12): الجدول التحليلي الإحصائي الوصفي لعينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسب المئوية
الجنس	ذكور	16	60%
	إيئات	14	40%
العمر	سنة 25 من أقل	01	7%
	سنة 26 إلى 35	08	33%
	سنة 35 ثم أكبر	26	60%
المؤهل المهني	دبلوم مهني	14	46.7%
	ليسانس	14	46.7%
	ماستر	02	6.7%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	02	6.7%
	من 6 إلى 10 سنوات	09	30%
	من 10 إلى 15	12	40%
	أكثر من 15	07	23.3%
المهنية	معتمده محاسب	07	23.3%
	أكاديمي	10	33.3%
	خبير مساعد	03	10%
	آخرون معتمد	10	33.3%

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (spss24)

يتضح لنا من الجدول السابق أن أغلبية عمال نفضال وحدة -تبسة- من فئة ذكور نسبة 70% كما أن أغليبتهم من سن 35 فما فوق وذلك بنسبة إجمالية تقدر بـ 70% وفيما يخص المستوى العلمي غالبية أفراد العينة من طبقة مهنية يحملون دبلوم مهني والمستوى الجامعي والدراسات العليا بنسبة 64.7% بينما كان غالبية عمال نفضال وحدة تبسة لديهم خبرة تعامل مع الشركة نفضال من 11 إلى 15 سنة كأقصى حد، ويليه

من 6 سنوات إلى 10 سنوات 30% وهذا يعود إلى المهنة التي يقومون بها كدور رئيسي داخل الشرمة وقد كانوا كلهم أكاديمين وذلك بنسبة 33.3%.

الجدول رقم (13): إستجابة أفراد العينة للمحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدلالة	الرتبة
01	تحظى المحاسبة البيئية بنفس الأهمية مثل باقي أنواع داخل شركة نפטال	1.38	0.50	منخفض جدا	5
02	تساهم المحاسبة البيئية في الحفاظ على البيئة والمجتمع	1.81	0.64	منخفض	5
03	تعتبر المحاسبة البيئية الركيزة الأساسية لحساب التكاليف البيئية	1.75	0.72	منخفض جدا	4
04	تساهم المحاسبة البيئية في توضيح المسؤولية الاجتماعية	1.53	0.80	منخفض جدا	4
القياس المحاسبي للتكاليف البيئية					
05	تساعد عملية قياس التكاليف في زيادة الأرباح للمؤسسة	1.44	0.62	منخفض جدا	5
06	يتطلب عند قياس التكاليف البيئية حسابات واضحة وصريحة في الشركة	1.72	0.77	منخفض جدا	5
07	يتطلب عند قياس التكاليف البيئية إلى العديد من الإجراءات	1.56	0.72	منخفض جدا	4
08	وجود صعوبة عند قياس للتكاليف البيئية داخل الشركة	2.5	1.10	منخفض	4
09	تساعد عملية قياس التكاليف البيئية على أنه هناك نشاط بيئي مضر بالبيئة	1.75	0.72	منخفض جدا	4
الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية					
10	يعرف جميع العاملين بأنه هناك تكاليف بيئية	1.60	0.84	منخفض جدا	2
11	يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية إلى	1.44	0.62	منخفض جدا	4

				إنخفاض المخاطر وزيادة الأرباح	
4	منخفض جدا	0.68	1.72	تتحمل الشركة التكاليف البيئية وتعمل على تخفيض غلق مالي بعد الإفصاح عنها	12
4	منخفض جدا	0.68	1.9	إلتزام الشركة بالتكاليف البيئية يؤدي	13
4	منخفض جدا	1.05	1.94	تساهم عملية الإفصاح المحاسبي البيئي بالإهتمام بالبيئة	14
				التدقيق البيئي	
4	منخفض	1.23	1.91	تقوم المؤسسة بغرض الملفات وعناصرها المضررة بالبيئة	15
4	مرتفع	0.34	1.4	تعمل المؤسسة على دراسة متطلبات التدقيق البيئي والمراقبة البيئية التي لم تطبق بعد	16
4	منخفض جدا	0.50	3.94	تعمل المؤسسة على تحديد قيم الإلتزامات البيئية من خلال فحص قانوني فني	17
4	منخفض	1.03	1.97	تقوم المؤسسة بالعديد من الندوات حول مخاطر المخلفات البيئية	18
5	منخفض	0.91	2.47	تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها	19
4	منخفض	0.91	2.03	تلتزم المؤسسة بمعايير الجودة عن أدائها البيئي	20
5	منخفض	1.16	2.25	تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة	21
4	منخفض	1.11	2.47	تهتم المؤسسة بتحسين وتدقيق أدائها البيئي	22

4	منخفض	0.64	1.81	تفصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر	23
4	منخفض	0.79	1.92	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج تحليل (spss24) حسب الملحق

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابة أفراد العينة للمحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي تتجه نحو الموافقة، والموافقة تماما، بنسب منخفضة جدا، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال إلى 1.92 (الدرجة الكلية 4) منخفضة

كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات الجال إلى 0.79، مما يعني أنه لا يوجد إجماع أن هناك مستوى واضح لمحاو المحاسبة البيئية في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة- ويظهر ذلك من خلال عدم الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وهذا ما تم إظهاره من خلال نتائج الوسط الحسابي.

يلاحظ من خلال الجدول السابق أهم النتائج الخاصة بالمحاو الفرعية ومدى إستجابة كل المحاو الفرعية لموضوع الدراسة.

1- استجابة أفراد العينة نحو القياس المحاسبي للتكاليف البيئية: تم إختيار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات (5-6-7-8-9)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور القياس المحاسبي للتكاليف البيئية 1.79، وهي قيمة مرتفعة قليلا على باقي المحاو، مما يعني أن هناك إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن هناك مستوى مرتفع رغم ضعف النتائج بين المحاو ونجد هذا الإرتفاع الطفيف في المحور الفرعية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية ويمكن توضيح ذلك من خلال الفقرات الموالية:

الفقرة رقم 5: "تساعد عملية قياس التكاليف في زيادة الأرباح للمؤسسة" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.44 وإنحراف المعياري قيمته 0.62 واحتلت العبارة المرتبة الخامسة بدرجة منخفضة جدا، ويعني أن المؤسسة تقوم بعملية القياس للتكاليف البيئية وتساهم في زيادة الأرباح الخاصة بالمؤسسة.

العبارة رقم 6: "يتطلب عند قياس التكاليف البيئية حسابات واضحة وصريحة في الشركة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.72 وإنحراف المعياري قيمته 0.77 واحتلت العبارة المرتبة الخامسة بدرجة منخفضة

جدا، ويعني أن للمؤسسة حسابات صريحة للمختلف التكاليف البيئية وهذا التطرق إليه في المبحث الأول بشكل واضح.

العبارة رقم 7: "يتطلب عند قياس التكاليف البيئية إلى العديد من الإجراءات" حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.56 وانحراف معياري 0.72، واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة جدا، وهذا يوضح بأنه لا يوجد إجراءات شديدة للقياس التكاليف البيئية وهذا ما هو موضح في الجريدة الرسمية.

العبارة رقم 08: "وجود صعوبة عند قياس التكاليف البيئية داخل الشركة" حيث قيمة المتوسط الحسابي 2.5 وانحراف معياري 1.10 واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة، وهذا يدل على أنه لا يوجد صعوبة عند قياس التكاليف البيئية لأنه تم تخصيص لها مبلغ سنوي ثابت حسب قانون المالية وهذا ما تم توضيحه في الجريدة الرسمية.

العبارة رقم 09: "تساعد عملية قياس التكاليف البيئية على أنه هناك نشاط بيئي مضر بالبيئة"، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.75 وانحراف معياري 0.72 واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة جداً وهذا يوضح على أنه يوجد نشاط مضر بالبيئة لكن لم يعطى أي أهمية من أجل نشر ووعي بيئي والحفاظ على صحة العمال والمجتمع.

2- إستجابة أفراد العينة نحو الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية: تم اختبار عبارات هذا المحور باعتباره مهم للمتغير المستقل ومن خلال هذه العبارات الخاصة بالمحور الفرعي الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية (10، 11، 12، 13، 14) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 1.72 وهي قيمة منخفضة قليلاً بالمرتبة الرابعة، وهذا يدل على أنه يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية داخل مؤسسة نفضال وحدة تبسة ويمكن توضيح ذلك من خلال الفقرات الموالية:

العبارة رقم 10: "يعرف جميع العاملين بأنه هناك تكاليف بيئية" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.60 وانحراف معياري 0.84 واحتلت المرتبة الثانية بدرجة منخفضة جدا، وهذا يعني أن جميع العمال على علم بأنه هناك تكاليف بيئية جراء النشاط الذي تقوم به المؤسسة لكن ليس بالأهمية الكبيرة.

العبارة رقم 11: "يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية إلى انخفاض المخاطر وزيادة الأرباح"، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.44 وانحراف معياري 0.62 واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة جداً، وهذا يوضح

على أن الإعراف التكاليف البيئية يؤدي إلى زيادة الأرباح وانخفاض المخاطر ولكن هذا لم يؤثر على المؤسسة محل الدراسة لأنها تطبق فقط مبدأ الضريبة السنوية.

العبارة رقم 12: تتحمل الشركة التكاليف البيئية وتعمل على تخفيض غلف مالي بعد الإفصاح عنها " حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.72 وإنحراف معياري 0.68، واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة، وهذا يدل على أن المؤسسة تتحمل جميع الأضرار الناجمة عن نشاطها مع تخفيض مبلغ مالي لهذا الضرر. لكن بنسبة ضعيفة.

العبارة رقم 13: إلزام الشركة بالتكاليف البيئية يؤدي البيئية التي تؤدي إلى خلق حالة من الاستقرار المالي فهذا بعد الإفصاح عنها، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9 وإنحراف معياري 0.68، واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة. مما يوضح إلزام الشركة بدفع قيمة التكلفة الضريبة من أجل الاستقرار المالي لا غير.

العبارة رقم 14: "تساهم عملية الإفصاح المحاسبي البيئي بالاهتمام بالبيئة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.94 إنحراف معياري 1.05 واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة منخفضة وهذا ما يفسر أنه أثناء القيام بعملية الإفصاح للتكاليف البيئية فإن ذلك يساهم في الاهتمام بالبيئة، وهذا كله يعطي نتيجة واضحة بأن مؤسسة نفعال أثناء الإفصاح بعملية التكاليف البيئية جراء النشاط الذي تقوم به يعطي أهمية للجانب البيئي حتى ولو بالمبلغ الضريبي السنوي الذي تدفعه.

بناء على النتائج المتوصل إليها يتضح بأن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن هناك مستوى محتشم لمحاور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئية في مؤسسة نفعال وحدة - تبسة- وهذا نتيجة الدلالة المتحصل عليها وقد تم عرض البيانات الأساسية التي إستجابات أفراد العينة في الإستبيان على مستوى محور المحاسبة البيئية وفروعها مع التدقيق البيئي مع التوضيح النتائج المتوصل إليها، وسيتم إختبار الفرضيات في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية سيتم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على مدى تحققها أو بطلانها من خلال اختبار الفرضيات.

أولاً: عرض الفرضيات

- من خلال تفرغ استجابات أفراد العينة الدراسة وتحليلها ضمن برنامج SPSS24، يكمن عرض فرضيات الدراسة واختبار صحتها من عدمها من خلال ما يلي:
- **الفرضية الرئيسية:** تهدف الفرضية الرئيسية إلى معرفة مدى وجود علاقة بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة تبسة وتنص الفرضية الرئيسية على:
 - **الفرعية العدمية:** تنص على: "لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.
 - **الفرعية البديلة:** تنص على: "يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.
 - **الفرضية الفرعية الأولى:** تنص على: "توجد علاقة تأثير وتأثر بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة تبسة.
 - **الفرعية العدمية:** تنص على: "لا يوجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.
 - **الفرعية البديلة:** تنص على: "يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.
 - **الفرضية الفرعية الثانية:** تنص على: "توجد علاقة تأثير وتأثر بين الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة تبسة.
 - **الفرعية العدمية:** تنص على: "لا يوجد تأثير وتأثر علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.
 - **الفرعية البديلة:** تنص على: "يوجد تأثير وتأثر علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.
 - **الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص على "توجد علاقة تأثير بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة تبسة.

- الفرعية العدمية: تنص على: "لا يوجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودعم تطبيق التدقيق البيئي.

- الفرعية البديلة: تنص على: "يوجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودعم تطبيق التدقيق البيئي.

ثانيا: اختبار الفرضيات بواسطة تحليل تباين خط الإنحدار:

يستخدم الإنحدار الخطي البسيط لتحديد العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل، وفي ما يلي الجدول 14 يمثل تحليل تباين خط الإنحدار لفرضيات الدراسة، أي معرفة مدى تأثير المحاسبة البيئية عموماً، وكل بعد على المتغير التابع ألا وهو التدقيق البيئي.

الجدول رقم (14): تحليل تباين خط الإنحدار لفرضيات الدراسة

المتغير التابع	المتغير المستقل	ثابت الإنحدار b	معامل الإنحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t محتوية	قيمة f محتوية	مستوى الدلالة
التدقيق البيئي	المحاسبة البيئية	2.790	0.786	0.880	0.730	3.550	84.849	0.001 0.000
		0.804				10.145		

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS24

يتضح من الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير ذات دلالة الإحصائية عند مستوى معنوية ($a 0.05$) بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي وبلغت قيمة $t=10.145$ عند مستوى الدلالة $Sig=0.000$ للمحاسبة البيئية، وهو أدنى من مستوى المعنوية ($a \leq 0.05$) وعليه تقبل الفرضية البديلة: "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($a \leq 0.05$) بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة-

ويمكن كتابة العلاقة بين المتغيرين في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية كما يلي:

$$Y=0.78x+0.804$$

X: المحاسبة البيئية

Y: التدقيق البيئي

1- تحليل الانحدار المتعدد الإرتباط المتعدد لمتغيرات الدراسة

لتحديد البعد الأكثر تأثيراً على التدقيق البيئي يتم اعتماد الانحدار المتعدد والإرتباط الثنائي والجدول الآتي يوضح تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في أدوات المحاسبة البيئية والمتغير التابع ألا وهو التدقيق البيئي.

الجدول رقم (15): الانحدار المتعدد لمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

متغير تابع	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة المعنوية t	قيمة محسوبة F	مستوى المعنوية Sig	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a
التدقيق البيئي	0.880	0.774	26.417	84.849	0.000	-	-

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS24

يوضح الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار المتعدد الذي يبين وجود علاقة تأثير وتأثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95%، حيث بلغ معامل الإرتباط 88% هو إرتباط موجب وقوي بين أدوات المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي بمعامل تحديد قدره 0.774، أي أن أدوات المحاسبة البيئية تؤثر على ما قيمته 77.4% في التدقيق البيئي، كما أن المتغير في التدقيق البيئي يعود إلى المتغيرات المستقلة في المحاسبة البيئية، وأظهر اختبار نموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة Sig=0.000 وهو أقل من مستوى معنوية (a 0.05) وعليه يتأكد نتيجة إختبار الفرضية الرئيسية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك علاقة إرتباط قوية بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي، وهو ما يحقق الفرضية الرئيسية البديلة، وقد كانت نتيجة الإختبار Sig=0.000 وهو أقل من مستوى معنوية (a 0.05) وقد نصت الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (a 0.05) بين تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة.

وقد تم إستنتاج مجموعة من النتائج مجموعة من النتائج من هذه الدراسة وهذا بالإعتماد على الطلبة وتتمثل في مايلي:

- صعوبة قياس التكاليف البيئية داخل مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- وعدم فصلها عن باقي التكاليف؛
 - عدم الإفصاح عن التكاليف بشكل واضح وهذا أدى إلى صعوبة فهم هذه التكاليف؛
 - عدم الإستعانة بمدقق بيئي خارجي لمراجعة القوائم المالية في الجانب البيئي وتدقيقها بشكل صريح؛
 - تدقيق مختلف التكاليف داخل مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- لكن عدم الإهتمام التكاليف البيئية وهذا نظرا لعدم تعدد الإجراءات العقابية في حالة وقوع كوارث بيئية.
- خلاص القول أن مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- ورغم مجهوداتها في تطبيق المحاسبة البيئية لدعم تطبيق التدقيق البيئي، إلا أنها لم بتطبيقها بالقدر الكافي نظرا لعدم تطبيق التدقيق البيئي، إلا أنها لم تقوم بتطبيقها بالقدر الكافي نظرا لعدم تطبيق إجراءات صارمة ضد المؤسسات الإقتصادية التي تلحق الضرر بالبيئة.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري للموضوع وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب تطبيقي، تم توزيع الإستبيان على موظفي مؤسسة نفضال وحدة -تبسة- وتم جمع تبويب وتصنيف الإستبيان بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي وتم ذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS24)، حيث تم التوصل إلى مجموعة من نتائج التي ساهمت بشكل كبير في إختبار الفرضية الرئيسية ومن هذه النتائج تبين أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحورين (المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي) في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة- عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) يبين أن المحاسبة البيئية آلية لدعم تطبيق التدقيق البيئي.

الخاتمة



من خلال الدراسة المتواضعة والمتعلقة بالمحاسبة البيئية كألية لتطبيق التدقيق البيئي في المؤسسة الاقتصادية، وكماولت لإيجاد إجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في "ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية كألية لدعم التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال وحدة - تبسة-".

في البداية تم محاولة التعرف على الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة مع التطرق إلى العديد من الدراسات لمعرفة مدى أهمية الموضوع في بلدان العالم، وكيف تساهم في حماية البيئة، كما تم التعرف التكاليف البيئية داخل مؤسسة نفضال وحدة -تبسة- وكيف تتحملها لأن هذه الأخيرة تقوم بتحميل المؤسسات مسؤولية بيئية.

من خلال تطبيق مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتدقيق البيئي، وكيف تم الإفصاح والقياس عنها داخل مؤسسة نفضال وحدة -تبسة- في التقارير المالية، ولا بد من الحفاظ على سلامة الإنسان والبيئة عند إستعمال الموارد والإهتمام بها والحفاظ عليها، وربط أهداف المحاسبة البيئية بالتدقيق البيئي لتحقيق ضمان وإستقرار العمليات المحاسبية بالقوائم المالية، لأنه يساهم في معالجة المشاكل البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية.

نتائج الدراسة:

تتمثل نتائج الدراسة في جانبين هما:

نتائج الدراسة النظرية:

- المحاسبة البيئية وسيلة من وسائل الحد من الأضرار البيئية، الناتجة عن تطبيق المحاسبة البيئية؛
- تساهم المحاسبة البيئية في تطوير وتوسيع نطاق عمل المؤسسات من خلال مواكبة التغيرات البيئية؛
- التعريف ولو بالقدر الكافي مسؤولي مؤسسة نفضال وحدة تبسة- بمكانة التدقيق وما يحققه من أهداف.

نتائج الدراسة التطبيقية:

- يعتبر مفهوم المحاسبة البيئية مصطلح غير مفهوم بالنسبة للموظفين العاملين في مؤسسة نفضال وحدة -تبسة؛

- تقوم مؤسسة نفضال وحدة تبسة بإتخاذ إجراءات تساهم في التقليل من التلوث، من خلال تقديم توصيات للعاملين على أساس أنه هناك تدقيق بيئي لكن ليس بشيء المطلوب؛
- تتجمل مؤسسة نفضال وحدة - تبسة - ضريبة بيئية سنوية ثابتة بمبلغ قليل، وهذا أدى إلى عدم الاهتمام بالجانب البيئي؛
- صعوبة وجود بيانات تخص التدقيق البيئي يمكن من خلالها توفر مقاييس مرتبط بالبيئة، لأن تجميع هذه البيانات يتطلب جهد ووقت، لذلك نرى نوع من الإهمال؛
- عدم إعطاء حسابات خاصة بالجانب البيئي وعدم فصلها لتوضيح أهمية التكاليف البيئية داخل مؤسسة نفضال وحدة - تبسة؛
- عدم وجود أقسام خاصة بالجانب البيئي لحل المشكلات البيئية؛
- عدم تطور مهنة التدقيق عموماً في الجزائر، وخصوصاً التدقيق البيئي لحماية البيئة لذلك لم تراعي مؤسسة نفضال وحدة - تبسة - لهذا الأمر.

إختبار الفرضيات الدراسية

تم إختبار صحة الفرضيات على النحو التالي:

- الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a \leq 0.05$ بين المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي وذلك من خلال تأثير المحاسبة البيئية على التدقيق البيئي، مما يثبت صحة الفرضية التي نصت على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

المقترحات وتوصيات:

تتمثل أهم المقترحات نحو هذه الدراسة فيما يلي:

- يجب توفير مبدأ الفصل بين التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى، مع وضع إجراءات صارمة في الجانب البيئي؛
- ضرورة زيادة الوعي البيئي والعمل على نشره بين الموظفين العاملين في مؤسسات الإقتصادية؛

- إصدار قوانين وتشريعات متعلقة بالمحافظة على البيئة ويجب أن تتضمن هذه القوانين إجراءات التدقيق البيئي والمحاسبة البيئية؛
- إنشاء أقسام خاصة بالبيئة في المؤسسات الإقتصادية؛
- منح المؤسسات التي تقوم بالحفاظ على البيئة وتقوم بتحقيق في الأضرار البيئية مع إعطاء تعويضات للعاملين في هذا المجال إذا تعرض لأي ضرر مع تحفيزات مادية؛
- ضرورة تخصيص مادة في المرحلة الجامعية لتدريس التدقيق البيئي وهذا خصوصا أن من بين هؤلاء الطلاب من سيكون مدقق.

آفاق الدراسة

بعد الإنتهاء من معالجة إشكالية هذه الدراسة التي تم التركيز فيها على مدى تطبيق المحاسبة البيئية كآلية لتطبيق التدقيق البيئي، في مؤسسة نفطال حيث ظهرت العديد من الجوانب والإشكاليات الجديدة لمواصلة البحث منها:

- مساهمة المحاسبة البيئية في إدارة المخاطر؛
- واقع التدقيق البيئي داخل المؤسسات البترولية؛
- إلزامية المراجعة البيئية داخل المؤسسات البترولية؛
- القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

قائمة المراجع



أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- أحمد محمد الشهير سيد عمر، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 25، 1998.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- خلف عبد الله، الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
- عبد الرحمان بابنات، ناصر داودي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2012.
- نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، دار الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2012.

2- الرسائل والأطروحات

- عبد الهادي منصور الدوسي، أهمية محاسبة التكاليف البيئية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير (غير منشورة) كلية الأعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
- مهارات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.

3- الملتقيات:

- جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، الملتقى الدولي الأول حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة ورقلة، 21/20 نوفمبر 2012.
- كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، مداخلة: المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي، التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 07، 08 أبريل، 2008.

- ناصر يوسف الزغبى، وعلي عبد الله الزغبى، وزهران محمد دراغمة، بموضوع: نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 93، العدد 1، 2006.
- 4- المجالات والدوريات
- أمل عبد الحسن، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة العربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكلية التقنية الإدارية، العدد 31، العراق، 2014.
- البنا أبو بكر عبد العزيز، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي، المجلة العلمية للتجارة، المجلد 22، العدد 77، جامعة الأزهر، مصر، 2002.
- بودلال حنان، المحاسبة الخضراء والتدقيق البيئي، "واقع وآفاق"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس، العدد 2، الجزائر، 2018.
- رفيق نزارى، سبرينة مانع، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية- البيئية - (مفاهيم ونماذج)، مجلة آفاق للعلوم القسم الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، العدد 16، الجلفة، 2019.
- السقا زياد هاشم، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 88، العراق، 2011.
- عبد الغنى، محمد محمد، أثر الاعتبارات البيئية على مراجعة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد 37، العدد 01، مصر، 2000.
- ناصر يوسف الزغبى، وعلي عبد الله الزغبى، وزهران محمد دراغمة، بموضوع: نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 93، العدد 1، 2006.
- نجوى عبد الصمد، زكية مقري، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمنت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04 جوان 2006، باتنة.

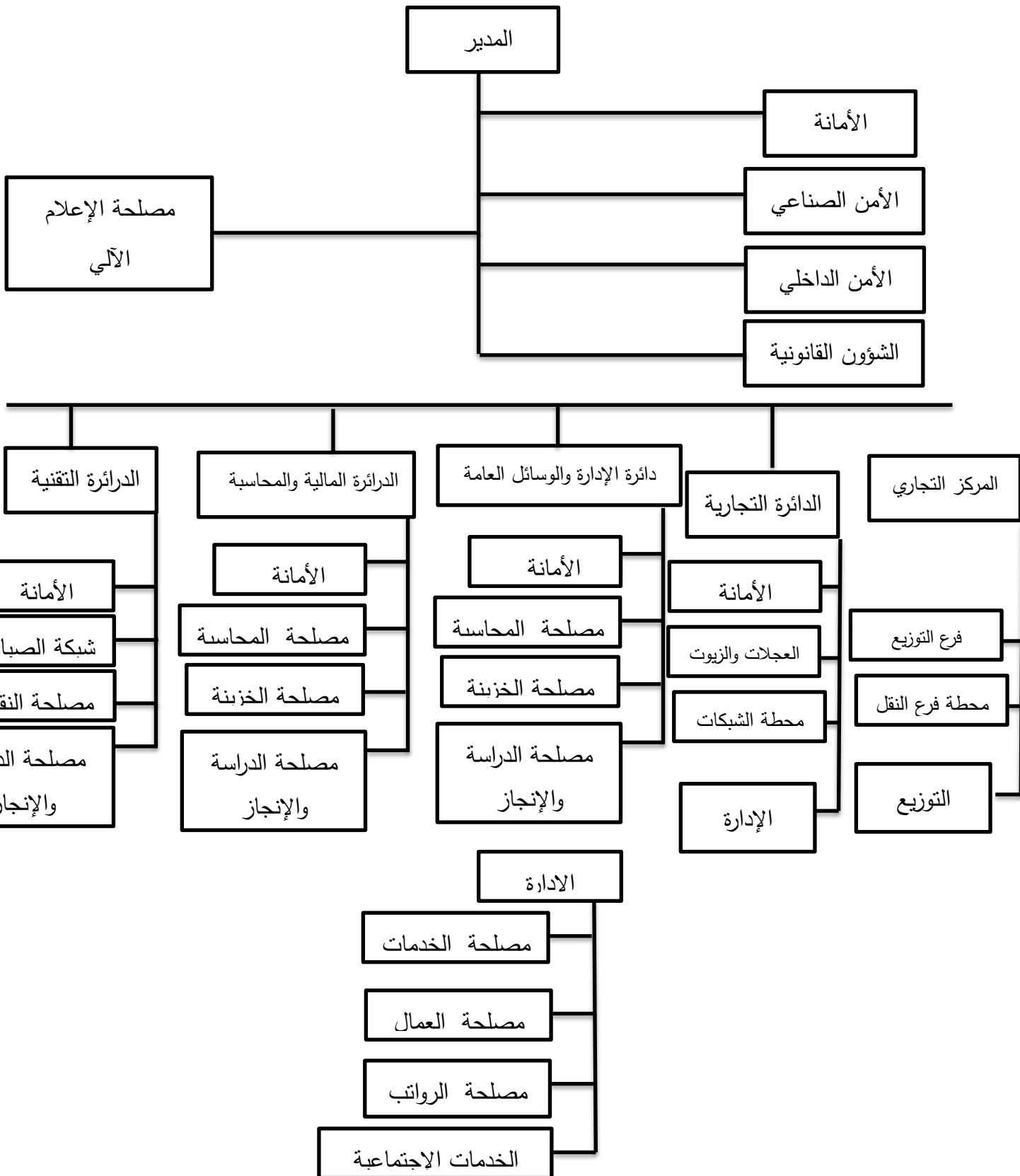
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Hasan senof, hakan Ozeelik , the importance of environn en tali acountting in the contest of sustain aske devrlopement as within IFRS evaluation syttposium on sustsirable, development, demir el may 31- june 01, uhiversity, isparta turkey.
- Requirement of Enviremmontal Austiting In the Light of the Generrally Accepted Auditing Standars (GAAS) magazine Anbar University of Economic and Administrative Sciences, University of Al Mosul, number 7, Iraq 2011.

قائمة الملاحق



الملحق رقم 01: يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال وحدة - تبسة -



المصدر: اعتمادا على معطيات مقدمة من مؤسسة نפטال وحدة تبسة

الملحق رقم 02: جدول توضحي حول عملية توزيع الموظفين في مؤسسة نفضال



Remarque : nous vous demandons de bien vouloir nous remplir ce tableau par l'ordre suivant: 1/ siège district avec toutes les structures rattachées au siège district (Staff, les départements, les ateliers, garage, centre de conversion, S/S...), 2/Agence avec toutes les structures rattachées à l'agence (CDD? Ateliers, centre de conversion, S/S...), 3/Antenna avec toutes les structures rattachées à l'antenne (CDD, LP, ateliers, centre de conversion, S/S...)

ملحق 02

* Etat récapitulatif des effectifs *

* Mois de: FEVRIER *

جدول توضيحي حول عملية توزيع الموظفين في مؤسسة نفضال

Rubriques	Effectif Permanents												Effectif Temporaires																	
	CS			CA			M			E			Total		TG	CA			M			E			Total		TG			
	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T
Effectif Mois M	3	3	94	17	111	201	13	214	157	3	160	455	33	488	2	0	2	7	0	7	12	0	12	21	0	21				
Effectif Mois M-1	3		3	95	17	112	201	13	214	157	3	160	456	33	489	2	0	2	7	0	7	12	0	12	21	0	21			
Ecart M & M-1	0	0	0	-1	0	-1	0	0	0	0	0	-1	0	-1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Rubriques	Effectif Permanents												Effectif Temporaires																	
	CS			CA			M			E			Total		TG	CA			M			E			Total		TG			
	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T
Staff Direction	1		1	3	3	6	0	0	0	0	0	0	4	3	7	1		1			0			0	1	0	1			
DPT INFORMATIQUE				1	1	2	1	0	0	0	0	0	2	1	3															
DEPT COMM				0	11	0	11	0	2	2	1	0	12	2	14										0	0	0	0	0	
DEPT AMG				0	8	3	11	4	2	6	3	0	3	15	5	20										0	0	0	0	0
DEPT FIN/COMPT				0	11	2	13	0	0	0	0	0	11	2	13										0	0	0	0	0	
DEPT TECH				0	11	2	13	4	0	4	1	0	1	16	2	18										0	0	0	0	0
Atelier GPL/C				0	2	0	2	0	0	0	3	3	5	0	5										0	0	0	0	0	
Atelier MRO				0	0	0	0	8	0	8	6	6	14	0	14										0	0	0	0	0	
Atelier Réseau				0	0	0	0	7	0	7	1	1	8	0	8										0	0	0	0	0	
Centre Dist TEBESSA				0	3	0	3	37	0	37	4	4	44	0	44				0	2	2				0	2	0	2	2	
Antenne com Khenchela	1			1	7	4	11	6	1	7	4	1	5	18	6	24				0	1	1				0	1	0	1	1
Centre Dist Khenchela				0	6	0	6	21	1	22	6	1	7	33	2	35				0		0				0	0	0	0	0
Atelier GPL/C KHENCHELA				0	0	0	0	0	0	0	4	0	4	0	4										0	0	0	0	0	
Antenne com Souk Ahras	1			1	11	1	12	2	6	8	2	2	4	16	9	25				0	3	3	10			10	13	0	13	13
Centre Dist Souk Ahras				0	5	0	5	13	1	14	3	0	3	21	1	22				1	1	1				0	2	0	2	2
Atelier GPL/C souk ahras				0	0	0	1	0	1	3	0	3	4	0	4										0	0	0	0	0	
GD R1220 TEBESSA				0	1	0	1	6	0	6	9	0	9	16	0	16						0	1			1	1	0	1	1
GD R1221 TEBESSA				0	1	0	1	4	0	4	9	0	9	14	0	14						0	1			1	1	0	1	1
GD R1222 NEGRINE				0	1	0	1	2	0	2	5	0	5	8	0	8						0	0			0	0	0	0	0
GD R1223 TEBESSA				0	1	0	1	4	0	4	2	0	2	7	0	7						0	0			0	0	0	0	0
GD R1224 BIR EL ATER				0	1	0	1	8	0	8	6	0	6	15	0	15						0	0			0	0	0	0	0
GD P1227 EL KOUIF				0	1	0	1	6	0	6	10	0	10	17	0	17						0	0			0	0	0	0	0
GL R1228 EL MA Labiod				0	1	0	1	6	0	6	4	0	4	11	0	11						0	0			0	0	0	0	0
GD R1229 CHERIA				0	0	0	0	7	0	7	7	0	7	14	0	14						0	0			0	0	0	0	0
GD R1230 EL OGLA				0	2	0	2	5	0	5	5	0	5	12	0	12						0	0			0	0	0	0	0
GD R1231 OUENZA				0	1	0	1	5	0	5	9	0	9	15	0	15						0	0			0	0	0	0	0
GD R0422 MESKIANA				0	1	0	1	7	0	7	3	0	3	11	0	11						0	0			0	0	0	0	0
GD R4020 Khenchela				0	0	0	0	11	0	11	6	0	6	17	0	17						0	0			0	0	0	0	0
GD R4021 CHECHAR				0	1	0	1	5	0	5	8	0	8	14	0	14						0	0			0	0	0	0	0
GD R4022 KAIS				0	1	0	1	4	0	4	5	0	5	10	0	10						0	0			0	0	0	0	0
GD R4023 BOUHAMA				0	1	0	1	2	0	2	7	0	7	10	0	10						0	0			0	0	0	0	0
GD R4120 Souk Ahras				0	1	0	1	12	0	12	9	0	9	22	0	22						0	0			0	0	0	0	0
GD R4121 SEDRATA				0	1	0	1	8	0	8	6	0	6	15	0	15						0	0			0	0	0	0	0
Total District	3	0	3	95	16	111	206	13	219	151	4	155	455	33	488	2	0	2	7	0	7	12	0	12	21	0	21	21		



الملحق رقم 03: المبالغ الضريبية السنوية المدفوعة لمديرية البيئة من طرف مؤسسة نפטال وحدة تبسة 2018

Année 2018				
STATION DE SERVICE- NAFTAL- ROUTE DE CONSTANTINE - TEBESSA	B P 30- TEBESSA	30 000 .00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE- NAFTAL- ROUTE DE ANNABA- TEBESSA-	B P 30- TEBESSA	30 000 .00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE -NAFTAL- CENTER VILLE- TEBESSA -	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE- NAFTAL- BIR ELATTER	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE- NAFTAL- CHERIA	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE -NAFTAL- EL MALABIED	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE -NAFTAL -EL OGLLA	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE- NAFTAL- NEGRINE	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE -NAFTAL- EL KOUIF	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
STATION DE SERVICE- NAFTAL - OUENZA	B P 30- TEBESSA	30 000.00	2	60 000.00
DEPOT CARBURANTS 1127 - NAFTAL-	ROUTE DE BEKKARIA	135 000.00	3	450 000.00
DEPOT GPL- NAFTAL-	ROUTE DE BEKKARIA	180 000.00	4	720 000.00
NAFTAL / DIRECTION AVIATION	AEROPORT ECHIKKHEK EL ARBI TABESSI - TEBESSA	135 000.00	3	405 000.00
SOMME	/	/	/	2130 000.00

الملحق رقم 04: الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 20 يوليو 2003.

9	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 43	20 جمادى الأولى عام 1424 هـ 20 يوليو سنة 2003 م
<p>- مبدأ النشاط الوقائي وتصحيح الأضرار البيئية بالأولية عند المصدر، ويكون ذلك باستعمال أحسن التقنيات المتوفرة وبتكلفة اقتصادية مقبولة. ويلزم كل شخص، يمكن أن يلحق نشاطه ضرراً كبيراً بالبيئة، مراعاة مصالح الغير قبل التصرف.</p>	<p>يصدر القانون الآتي نصه : حكم تمهيدي المادة الأولى : يحدد هذا القانون قواعد حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة.</p>	
<p>- مبدأ الحيطة، الذي يجب بمقتضاه، ألا يكون عدم توفر التقنيات نظراً للمعارف العلمية والتقنية الحالية، سبباً في تأخير اتخاذ التدابير الفعلية والمتناسبة، للوقاية من خطر الأضرار الجسيمة والمضرة بالبيئة، ويكون ذلك بتكلفة اقتصادية مقبولة.</p>	<p>الباب الأول أحكام عامة المادة 2 : تهدف حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، على الخصوص إلى ما يأتي :</p>	
<p>- مبدأ الملوث الدافع، الذي يتحمل بمقتضاه، كل شخص يتسبب نشاطه أو يمكن أن يتسبب في إلحاق الضرر بالبيئة، نفقات كل تدابير الوقاية من التلوث والتقليص منه وإعادة الأماكن وبيئتها إلى حالتها الأصلية.</p>	<p>- تحديد المبادئ الأساسية وقواعد تسيير البيئة، - ترقية تنمية وطنية مستدامة بتحسين شروط المعيشة، والعمل على ضمان إطار معيشي سليم، - الوقاية من كل أشكال التلوث والأضرار الملحقة بالبيئة، وذلك بضمان الحفاظ على مكوناتها، - إصلاح الأوساط المتضررة، - ترقية الاستعمال الإيكولوجي العقلاني للموارد الطبيعية المتوفرة، وكذلك استعمال التكنولوجيات الأكثر نقاء، - تدعيم الإعلام والتحسيس ومشاركة الجمهور ومختلف المتدخلين في تدابير حماية البيئة.</p>	
<p>- مبدأ الإعلام والمشاركة، الذي يكون بمقتضاه، لكل شخص الحق في أن يكون على علم بحالة البيئة، والمشاركة في الإجراءات المسبقة عند اتخاذ القرارات التي قد تضر بالبيئة</p>	<p>المادة 3 : يتأسس هذا القانون على المبادئ العامة الآتية :</p>	
<p>المادة 4 : يقصد في مفهوم هذا القانون بما يأتي : المجال المحمي : منطقة مخصصة لحماية التنوع البيولوجي والموارد الطبيعية المشتركة. الفضاء الطبيعي : كل إقليم أو جزء من إقليم يتميز بخصائصه البيئية، ويشتمل بصفة خاصة على المعالم الطبيعية والمناظر والمواقع.</p>	<p>المادة 3 : يتأسس هذا القانون على المبادئ العامة الآتية : - مبدأ المحافظة على التنوع البيولوجي، الذي ينبغي بمقتضاه، على كل نشاط تجنب إلحاق ضرر معتبر بالتنوع البيولوجي.</p>	
<p>المدى الجغرافي : مجال جغرافي تبقى فيه مجموعة العوامل الفيزيائية والكيميائية للبيئة ثابتة بشكل محسوس</p>	<p>- مبدأ عدم تدهور الموارد الطبيعية، الذي ينبغي بمقتضاه، تجنب إلحاق الضرر بالموارد الطبيعية، كالماء والهواء والأرض وباطن الأرض والتي تعتبر في كل الحالات، جزءاً لا يتجزأ من مسار التنمية، ويجب ألا تؤخذ بصفة منعزلة في تحقيقات تنمية مستدامة.</p>	
<p>التنمية المستدامة : مفهوم يعني التوفيق بين تنمية اجتماعية واقتصادية قابلة للاستمرار وحماية البيئة، أي إدراج البعد البيئي في إطار تنمية تضمن تلبية حاجات الأجيال الحاضرة والأجيال المستقبلية.</p>	<p>- مبدأ الاستبدال، الذي يمكن بمقتضاه، استبدال عمل مضر بالبيئة بأخر يكون أقل خطراً عليها، ويختار هذا النشاط الأخير حتى ولو كانت تكلفته مرتفعة مادامت مناسبة للقيم البيئية موضوع الحماية</p>	
<p>التنوع البيولوجي : قابلية التغير لدى الأجسام الحية من كل مصدر، بما في ذلك الأنظمة البيئية البرية والبحرية وغيرها من الأنظمة البيئية المائية والمركبات الإيكولوجية التي تتألف منها. وهذا يشمل التنوع ضمن الأصناف وفيما بينها، وكذا تنوع النظم البيئية.</p>	<p>- مبدأ الإدماج، الذي يجب بمقتضاه، دمج الترتيبات المتعلقة بحماية البيئة والتنمية المستدامة عند إعداد المخططات والبرامج القطاعية وتطبيقها.</p>	

الملحق رقم 05: الضرائب على الأنشطة الملونة

الملاحق رقم 05

SPA NAFTAL
BRANCHE COMMERCIALISATION
DISTRICT

ETAT TPP ET TCE ANNEE 2017

PRODUITS	U / M	QUANTITER	TPP		TCE	
			TARIF	VALEUR	TARIF	VALEUR
E Super	HL	40 800.00	900.00	36 720 000.00	10.00	408 000.00
E Normal	HL	2 116 128.71	800.00	1 692 902 968.00	10.00	21 161 287.10
E.S Plombe	HL	499 930.00	900.00	449 937 000.00		
Gas oil	HL	5 264 587.69	200.00	1 052 917 537.60	30.00	157 937 630.64
		Sous total		3 232 477 505.60		179 506 917.74
C Interne	HL	6 191.31	200.00	1 238 262.00		
		Sous total		1 238 262.00		
		TOTAL		3 233 715 767.60		179 506 917.74



SPA NAFTAL
BRANCHE COMMERCIALISATION
DISTRICT TEBESSA

ETAT TPP ET TCE ANNEE 2018

PRODUITS	U / M	QUANTITER	TPP		TCE	
			TARIF	VALEUR	TARIF	VALEUR
E Super	HL	27 410.00	1 400.00	38 374 000.00	10.00	274 100.00
E Normal	HL	2 047 029.92	1 300.00	2 661 138 896.00	10.00	20 470 299.20
E S Plombe	HL	505 679.69	1 400.00	707 951 566.00		
Gas oil	HL	5 482 495.07	400.00	2 192 998 028.00	30.00	164 474 852.10
Sous total				5 600 462 490.00		185 219 251.30



SPA NAFTAL
BRANCHE COMMERCIALISATION
DISTRICT TEBESSA

ETAT TPP ET TCE ANNEE 2019

PRODUITS	U / M	QUANTITER	TPP			TCE	
			TARIF	VALEUR	TARIF	VALEUR	
E Super	HL	37 180.00	1 400.00	52 052 000.00	10.90	371 800.00	
E Normal	HL	2 048 612.29	1 300.00	2 663 195 977.00	10.00	20 486 122.90	
E S Plombe	HL	662 043.65	1 400.00	926 861 110.00			
Gas oil	HL	5 671 495.15	400.00	2 268 598 060.00	30.00	170 144 854.50	
		Sous total		5 910 707 147.00		191 002 777.40	



دفع رسوم على الحوزة
البريدية TPP
كل 3 شهور

SPA NAFTAL
BRANCHE COMMERCIALISATION
DISTRICT

ETAT TPP ET TCE ANNEE 2020

PRODUITS	U / M	QUANTITER	TPP			TCE	
			TARIF	VALEUR	TARIF	VALEUR	
E Super	HL	36 668.48	1 400.00	56 051 568.00	10.00	366 684.80	
E Normal	HL	1 752 235.44	1 300.00	2 695 923 060.00	10.00	17 522 354.40	
E S Plombe	HL	593 700.00	1 400.00	938 652 000.00		-	
		-		-		-	
Gas oil	HL	5 222 524.97	400.00	3 709 162 358.00	30.00	156 675 749.10	
		Sous total		7 399 788 986.00		174 564 788.30	
C Interne	HL	7 573.99	400.00	5 207 051.00			
		Sous total		5 207 051.00			
		TOTAL		7 404 996 037.00		174 564 788.30	





الملحق رقم 06: استمارة الإستبيان
وزارة التعليم العالي والبحث العلم
جامعة العربي التبسي تبسة-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المحاسبة والمراجعة

التخصص: مالية المؤسسة

السنة الثانية ماستر

إستمارة استبيان حول

مدى تطبيق المحاسبة البيئية كألية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في
المؤسسة الاقتصادية

-دراسة حالة شركة نفضال وحدة تبسة-

تحية طيبة وبعد:

يشرفنا أن نتقدم إلى حضرتكم المحترمة بهذا الاستبيان الذي يندرج في إطار إكمال مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص "مالية المؤسسة" تحت عنوان مدى تطبيق المحاسبة البيئية كألية لدعم تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة نفضال وحدة تبسة.

أتمنى منكم الموضوعية في الإجابة على الأسئلة، علما بأن المعلومات التي ستدلون بها لأغراض الدراسة فقط ويتم التعامل معها بسرية تامة.

وفى الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام وشكراً

إشراف الأستاذة:
د. عمامرة ياسمينت

من إعداد الطلبة:
بكيري خولت
عبد المالك ملال

السنة الجامعية 2021/2020

يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

البيانات الشخصية

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- العمر:

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

3- المؤهل العلمي:

دبلوم مهني ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

4- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 9 سنوات
 من 10 إلى 14 سنة من 15 إلى 19 سنة

5- المهنة:

محاسب معتمد أكاديمي مساعد خبير معتمد آخرون

المحور الأول: المحاسبة البيئية

الفقرة 01: المحاسبة البيئية: هي العلم الذي يقوم بقياس التكاليف وتخصيصها والواجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية، وأثر المنتجات وخدمات وأنشطة المؤسسة على ذوي المصالح من داخل أو خارج المؤسسة.

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
المحاسبة البيئية						
01	تحظى المحاسبة البيئية بنفس الأهمية مثل باقي أنواع المحاسبة داخل شركة نפטال					
02	تساهم المحاسبة البيئية في الحفاظ على البيئة والمجتمع					
03	تعتبر المحاسبة البيئية الركيزة الأساسية لحساب التكاليف البيئية					
04	تساهم المحاسبة البيئية في توضيح المسؤولية الاجتماعية					
القياس المحاسبي للتكاليف البيئية						
05	تساعد عملية قياس التكاليف في زيادة الأرباح للمؤسسة					
06	يتطلب عند قياس التكاليف البيئية حسابات واضحة وصريحة في الشركة					
07	يتطلب عند قياس التكاليف البيئية إلى العديد من الإجراءات					
08	وجود صعوبة عند قياس التكاليف البيئية داخل الشركة					

					تساعد عملية قياس التكاليف البيئية على أنه هناك نشاط بيئي مضر بالبيئة	09
الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية						
					يعرف جميع العاملين بأن هناك تكاليف بيئية	10
					يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية إلى انخفاض المخاطر وزيادة الأرباح	11
					تتحمل الشركة التكاليف البيئية وتعمل على تخفيض غلق مالي بعد الإفصاح عنها	12
					إلتزام الشركة بالتكاليف البيئية يؤدي إلى خلق حالة من الاستقرار المالي وهذا بعد الإفصاح عنها.	13
					تساهم عملية الإفصاح المحاسبي البيئي بالاهتمام بالبيئة	14

المحور الثاني: التدقيق البيئية



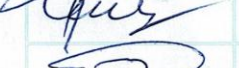
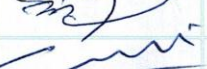

الفقرة 02: التدقيق البيئي وهو تدقيق إجباري تلزم به بعض أنواع المؤسسات بقوة القانون بتعيين مندوب الحسابات في قانونها التأسيسي الذي يتولى تدقيق حسابتها وفق المادة 609 من القانون التجاري الجزائري.

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
15	تقوم المؤسسة بعرض المخلفات وعناصرها المضرّة بالبيئة					
16	تعمل المؤسسة على دراسة متطلبات التدقيق البيئي والمراقبة البيئية التي لم تطبق بعد					
17	تعمل المؤسسة على تحديد قيم الإلتزامات البيئية من خلال إجراء فحص قانوني فني					
18	تقوم المؤسسات بالعديد من الندوات حول مخاطر المخلفات البيئية					
19	تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها					
20	تلتزم المؤسسة بمعايير الجودة عن أدائها البيئي					
21	تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة					
22	تهتم المؤسسة بتحسين وتدقيق أدائها البيئي					
23	تفصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر					

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم 07: قائمة الأساتذة المحكمين

قائمة الأساتذة المحكمين

الإمضاء	الرتبة	الإسم واللقب
	أستاذة محاضر - أ	د. سارة عزيزية
	أستاذة محاضر - أ	د. فرحان عبد الكريم
	أستاذة محاضر - أ	د. زهير
	أستاذة محاضر أ	د. هاني
	أستاذة محاضر "أ"	د. يوسف

الملحق رقم 08 : مخرجات spss24

معامل ألفا كرونباخ المحاسبة البيئية

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.970	4

معامل ألفا كرونباخ القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.892	5

معامل ألفا كرونباخ المحور الأول

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.962	9

معامل ألفا كرونباخ المحور الثاني

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.751	14

معامل ألفا كرونباخ المحور الأول والثاني

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items

.925

23

نسبة المنوية

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid الجنس	30	100.0	100.0	100.0

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنة 25 من أقل	1	3.3	3.3	3.3
Valid سنة 26 إلى سنة 35	8	26.7	26.7	30.0
Valid سنة 35 من أكبر	21	70.0	70.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مهني دبلوم	14	46.7	46.7	46.7
Valid ليسانس	14	46.7	46.7	93.3
Valid ماستر	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المهنية الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 05 من أقل	2	6.7	6.7	6.7
Valid سنوات 10 إلى 06 من	9	30.0	30.0	36.7
Valid سنة 15 إلى 11 من	12	40.0	40.0	76.7
Valid سنة 15 من أكثر	7	23.3	23.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معتمد محاسب	7	23.3	23.3	23.3
أكاديمي	10	33.3	33.3	56.7
Valid خبير مساعد	3	10.0	10.0	66.7
أخرون معتمد	10	33.3	33.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

نشاط شركة داخل المحاسبة أنواع باقي مثل الأهمية بنفس البنية المحاسبية تحظى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	12	40.0	40.0	40.0
موافق	11	36.7	36.7	76.7
Valid محايد	4	13.3	13.3	90.0
موافق غير	1	3.3	3.3	93.3
تماما موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

والمجتمع البنية على الحفاظ في البنية المحاسبية تساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	14	46.7	46.7	46.7
Valid موافق	13	43.3	43.3	90.0
موافق غير	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

البنية التكاليف لحساب الأساسية الركيزة البنية المحاسبية تعتبر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	9	30.0	30.0	30.0
Valid موافق	12	40.0	40.0	70.0
محايد	6	20.0	20.0	90.0
موافق غير	2	6.7	6.7	96.7

تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الاجتماعية المسؤولية توضيح في البيئية المحاسبة تساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	13	43.3	43.3	43.3
موافق	11	36.7	36.7	80.0
Valid محايد	5	16.7	16.7	96.7
موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

للمؤسسة الأرباح زيادة في التكاليف عملية تساعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	14	46.7	46.7	46.7
موافق	10	33.3	33.3	80.0
Valid محايد	6	20.0	20.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الشركة في وصريحة وضحة حسابات البيئية التكاليف قياس عند يتطلب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	16	53.3	53.3	53.3
موافق	7	23.3	23.3	76.7
Valid محايد	5	16.7	16.7	93.3
موافق غير	1	3.3	3.3	96.7
تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الإجراءات من العديد إلى البيئية التكاليف قياس عند يتطلب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تماما موافق	8	26.7	26.7	26.7

موافق	13	43.3	43.3	70.0
محايد	7	23.3	23.3	93.3
موافق غير	1	3.3	3.3	96.7
تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الشركة داخل البيئية التكاليف قياس عند صعوبة وجود

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	5	16.7	16.7	16.7
موافق	14	46.7	46.7	63.3
محايد	6	20.0	20.0	83.3
موافق غير	3	10.0	10.0	93.3
تماما موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

بالبيئية مضر بيئي نشاط هناك أنه على البيئية التكاليف قياس عملية تساعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	10	33.3	33.3	33.3
موافق	14	46.7	46.7	80.0
محايد	5	16.7	16.7	96.7
موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

بيئية تكاليف هناك بأن العاملين جميع يعرف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	6	20.0	20.0	20.0
موافق	7	23.3	23.3	43.3
محايد	7	23.3	23.3	66.7
موافق غير	8	26.7	26.7	93.3
تماما موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الأرباح وزيادة المخاطر انخفاض إلى البيئية التكاليف عن الإفصاح يؤدي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق	2	6.7	6.7	6.7
	موافق	18	60.0	60.0	66.7
	محايد	1	3.3	3.3	70.0
	موافق غير	6	20.0	20.0	90.0
	تماما موافق غير	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عنها الإفصاح بعد مالي خلق تخفيض على وتعمل البيئية التكاليف الشركة تتحمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق	4	13.3	13.3	13.3
	موافق	16	53.3	53.3	66.7
	محايد	8	26.7	26.7	93.3
	موافق غير	1	3.3	3.3	96.7
	تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عنها الإفصاح بعد وهذا المالي الاستقرار من حالة خلق إلى يؤدي البيئية بالتكاليف الشركة التزام

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق	2	6.7	6.7	6.7
	موافق	15	50.0	50.0	56.7
	محايد	11	36.7	36.7	93.3
	موافق غير	1	3.3	3.3	96.7
	تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

بالبيئة بالاهتمام البيئي المحاسبي الإفصاح عملية تساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق	4	13.3	13.3	13.3

موافق	17	56.7	56.7	70.0
محايد	5	16.7	16.7	86.7
موافق غير	3	10.0	10.0	96.7
تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

بالبيئة المضرة وعناصرها المخلفات بعرض المؤسسة تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	7	23.3	23.3	23.3
موافق	11	36.7	36.7	60.0
Valid محايد	5	16.7	16.7	76.7
موافق غير	7	23.3	23.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

بعد تطبيق لم التي البيئية والمراقبة البيئي التدقيق متطلبات دراسة على المؤسسة تعمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	4	13.3	13.3	13.3
موافق	15	50.0	50.0	63.3
Valid محايد	7	23.3	23.3	86.7
موافق غير	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

فني قانوني فحص إجراء خلال من البيئية الالتزامات قيم تحديد على المؤسسة تعمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	3	10.0	10.0	10.0
موافق	14	46.7	46.7	56.7
Valid محايد	9	30.0	30.0	86.7
موافق غير	2	6.7	6.7	93.3
تماما موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

البيئية المخلفات مخاطر حول الندوات من بالعديد المؤسسات تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	9	30.0	30.0	30.0
موافق	12	40.0	40.0	70.0
Valid محايد	3	10.0	10.0	80.0
موافق غير	2	6.7	6.7	86.7
تماما موافق غير	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

أنشطتها على البيئية التأثيرات على التعرف بهدف تعمل التي للبيئة نبدي بفحص بالقيام المؤسسات تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	6	20.0	20.0	20.0
موافق	14	46.7	46.7	66.7
Valid محايد	6	20.0	20.0	86.7
موافق غير	2	6.7	6.7	93.3
تماما موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

البيئي أدائها على الجودة بمعايير المؤسسة تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	13	43.3	43.3	43.3
Valid موافق	14	46.7	46.7	90.0
محايد	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المؤسسة تواجه التي البيئية المخاطر من الحد في البيئية والمعايير المبادئ تساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	13	43.3	43.3	43.3
Valid موافق	11	36.7	36.7	80.0
محايد	4	13.3	13.3	93.3
موافق غير	1	3.3	3.3	96.7

تماما موافق غير	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

البيئي أداؤها وتدقيق بتحسين المؤسسة تهتم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	9	30.0	30.0	30.0
موافق	16	53.3	53.3	83.3
Valid محايد	3	10.0	10.0	93.3
موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الأمر كلف مهما البيئي أداؤها عن المؤسسة تفصح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تماما موافق	6	20.0	20.0	20.0
موافق	11	36.7	36.7	56.7
Valid محايد	8	26.7	26.7	83.3
موافق غير	3	10.0	10.0	93.3
تماما موافق غير	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي وانحراف المعياري

Statistics

	N		Mean	Median	Std. Deviation	Sum
	Valid	Missing				
الجنس	30	0	1.5938	2.0000	.49899	51.00
المؤهل العلمي	30	0	2.9063	3.0000	1.30407	93.00
المهنة	30	0	3.5625	4.0000	1.34254	114.00
الخبرة المهنية	30	0	1.7188	1.0000	.85135	55.00
العمر	30	0	2.0625	2.0000	.61892	66.00
تحظى المحاسبة البيئية بنفس الأهمية مثل باقي أنواع المحاسبة	30	0	1.3750	1.0000	.49187	44.00
داخل شركة فقط تساهم المحاسبة البيئية في الحفاظ على البيئة والمجتمع	30	0	1.8125	2.0000	.64446	58.00
تعتبر المحاسبة البيئية الركيزة الأساسية لحساب التكاليف البيئية	30	0	1.7500	2.0000	.71842	56.00
تساهم المحاسبة البيئية في توضيح المسؤولية الاجتماعية	30	0	1.5313	1.0000	.80259	49.00
تساعد عملية التكاليف في زيادة الأرباح للمؤسسة	30	0	1.4375	1.0000	.61892	46.00

يتطلب عند قياس التكاليف البيئية حسابات وضحة وصریحة في الشركة	30	0	1.7188	2.0000	.77186	55.00
يتطلب عند قياس التكاليف البيئية إلى العديد من الإجراءات	30	0	1.5625	1.0000	.71561	50.00
وجود صعوبة عند قياس التكاليف البيئية داخل الشركة	30	0	2.4688	2.5000	1.10671	79.00
تساعد عملية قياس التكاليف البيئية على أنه هناك نشاط بيئي مضر بالبيئة	30	0	1.7500	2.0000	.71842	56.00
يعرف جميع العاملين بأن هناك تكاليف بيئية	30	0	1.5938	1.0000	.83702	51.00
يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية إلى انخفاض المخاطر وزيادة الأرباح	30	0	1.4375	1.0000	.61892	46.00
تتحمل الشركة التكاليف البيئية وتعمل على تخفيض غلق مالي بعد الإفصاح عنها	30	0	1.7188	2.0000	.68318	55.00
التزام الشركة بالتكاليف البيئية يؤدي إلى خلق حالة من الاستقرار المالي وهذا بعد الإفصاح عنها.	30	0	1.8438	2.0000	.67725	59.00
تساهم عملية الإفصاح المحاسبي البيئي بالاهتمام بالبيئة.	30	0	1.9375	2.0000	1.04534	62.00
تقوم المؤسسة بعرض المخلفات وعناصرها المضرة بالبيئة	30	0	1.9063	1.0000	1.22762	61.00
تعمل المؤسسة على دراسة متطلبات التدقيق البيئي والمراقبة البيئية التي لم تطبق بعد	30	0	1.3750	1.0000	.49187	44.00
تعمل المؤسسة على تحديد قيم الالتزامات البيئية من خلال إجراء فحص قانوني فني	30	0	3.8438	3.0000	3.42768	123.00
تقوم المؤسسات بالعديد من الندوات حول مخاطر المخلفات البيئية	30	0	1.9688	2.0000	1.03127	63.00
تقوم المؤسسات بالقيام بفحص نبدي للبيئة التي تعمل بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها..	30	0	2.4688	2.0000	.91526	79.00
تلتزم المؤسسة بمعايير الجودة على أدائها البيئي	30	0	2.0313	2.0000	.89747	65.00
تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.	30	0	2.2500	2.0000	1.01600	72.00
تهتم المؤسسة بتحسين وتدقيق أدائها البيئي	30	0	2.4688	2.5000	1.10671	79.00
تفصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر	30	0	1.8125	2.0000	.64446	58.00

اختبار الفرضيات

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الأول	.216	30	.001	.862	30	.001
المحور الثاني	.166	30	.026	.935	30	.054

a. Lilliefors Significance Correction

One-Sample Test

Test Value = 30				
t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference

					Lower	Upper
الأول المحور	-52.600-	30	.000	-22.37500-	-23.2426-	-21.5074-
الثاني المحور	-55.216-	30	.000	-21.46875-	-22.2617-	-20.6758-

معامل الارتباط بيرسون

Correlations

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الأول	Pearson Correlation	1	.880**	-.860**	-.597**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	30	30	30	30
المحور الثاني	Pearson Correlation	.880**	1	-.747**	-.585**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	30	30	32	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معادلة انحدار الخطي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.880 ^a	.774	.767	1.06216

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	116.123	1	116.123	102.930	.000 ^b
1 Residual	33.845	30	1.128		
Total	149.969	31			

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.790	.786		3.550	.001
1 المحور الأول	.804	.079	.880	10.145	.000

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.860 ^a	.739	.730	1.25017

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	132.613	1	132.613	84.849	.000 ^b
1 Residual	46.887	30	1.563		
Total	179.500	31			

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	14.100	.534		26.417	.000
1 المحور الثاني	-.348-	.038	-.860-	-9.211-	.000

المخلص

تهدف الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق المحاسبة البيئية كألية لتطبيق التدقيق البيئي داخل مؤسسة نפטال وحدة تبسة - "بكارية". خلال الفترة (2017-2020)، حيث تطرقت إلى كل المفاهيم النظرية الخاصة بالمحاسبة البيئية والتدقيق البيئي وكيفية تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة، وهذا بالإعتماد على تحليل وتفسير الوثائق المقدمة من المؤسسة، وكذا إستنادا إلى المقابلات مع موظفي المؤسسة، حيث تم التحليل بواسطة البرنامج الإحصائي (spss24)، لمعرفة مدى تطبيق هذه الأخيرة ألا وهو موضوع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها عدم إمكانية تطبيق موضوع الدراسة بشكل واسع نظرا لحدائثة الموضوع وعدم الإهتمام الواسع به بسبب عدم توفر خبرات وكفاءات كافية، وإن إستخدام وتطبيق هذا الموضوع سوف يساهم في حماية البيئة من جميع الجوانب.

الكلمات المفتاحية: التكاليف البيئية، القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، المراجعة البيئية،

الأداء البيئي، البيئة.

Abstract

The study aims to find out that environmental accounting can be applied as a mechanism for applying environmental audit within the Naftal Foundation and the Tsa-Bakarya unit. During the period (2017-2020), she touched on all the theoretical concepts of environmental accounting and environmental audit and how they are applied in the institution in question, based on the analysis and interpretation of documents submitted by the Foundation, as well as based on interviews with the foundation's staff, where the analysis was carried out by the statistical program (spss24), to see the extent to which the latter is applied, which is the subject of the study.

The study reached several results, including the inability to apply the subject of the study extensively due to the recent subject and the lack of wide interest in it due to the lack of sufficient expertise and competencies, and that the use and application of this topic will contribute to the protection of the environment from all aspects.

Keywords: Environmental costs, measurement and accounting disclosure of environmental costs, environmental review, environmental performance, environment.