



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير  
قسم المالية والمحاسبة  
الرقم التسلسلي: ..... / 2024

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: مالية ومحاسبة  
التخصص: مالية المؤسسة

دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية  
في ظل المواصفات القياسية ISO  
دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات - تبسة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ( ل م د )

إشراف الأستاذ (ة):

د. زحاف صونيا

اعداد الطالبة:

- معيوف بئينة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
أ.د زرفاوي عبد الكريم	استاذ	رئيسا
د. زحاف صونيا	استاذ محاضر - أ -	مشرفا ومقررا
د. جوال مروى	استاذ مساعد - ب -	عضوا مناقشا



شكر وتقدير

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين تبارك و تعالی.  
له الكمال وحده و الصلاة و السلام على سيدنا محمد نبيه و رسوله الكريم  
احمد الله تعالى الذي بارك لي في إتمام بحثي هذا و أتقدم بجزيل الشكر و خالص الامتنان إلى  
استاذتي الفاضلة زحاف صونيا مشرفة و مأطرة  
وكل من ساهم بفضله بعد الله في سلوكي هذا الدرب و كانوا لي خير داعمين و عظيم التقدير لما  
قدموه من توجيهات و معلومات في اثناء موضوع البحث بجوانبه المختلفة.  
و نخص بالاحترام و التقدير كل العاملين على مستوى إدارة صوميفوص عامة و قسم المحاسبة  
خاصة





## اهداء

اهدي ثمرة جهدي و عملي المتواضع الذي تم بإذن الله تعالى إلى  
والدي العزيز سندي الجميل من منحي القوة و العزيمة في الحياة بطلي الأول .  
والدتي الغالية اعز و أغلى انساني في حياتي و نورها حفظ الله والديا و رعاهم  
إلى روح جدي الغالي رحمة الله عليه  
اختي الصغرى مآب ؛ اخي محمد الأمير و إلى رفيقة دربي هنادي و صديقتي العزيزة ابتسام و لكل  
من قدم لي العون في إنجاز بحثي . كل المحبة و التقدير

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	اهداء
.ا	فهرس المحتويات
.اا	فهرس الاشكال
.ااا	فهرس الجداول
	مقدمة
<b>الفصل الاول : الادبيات النظرية</b>	
	تمهيد
3	<b>المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للتدقيق البيئي وفق المواصفات الدولية ISO14001</b>
3	المطلب الأول: أساسيات المواصفات القياسية الدولية (ISO)
8	المطلب الثاني : نظام الإدارة البيئية
10	المطلب الثالث: دوافع تبني نظام الادارة البيئية
12	<b>المبحث الثاني: الإطار النظري للتكاليف البيئية</b>
12	المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية
17	المطلب الثاني: القياس والافصاح عن التكاليف البيئية
21	المطلب الثالث: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتدقيق البيئي
23	<b>المبحث الثالث :تحليل الدراسات السابقة</b>
23	24 المطلب الاول: الدراسات العربية
26	24 المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية
28	المطلب الثالث: مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
34	<b>خلاصة الفصل</b>
<b>الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية</b>	
35	تمهيد

36	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة صوميفوس وقطاعها الاقتصادي
36	المطلب الأول: تطور قطاع المناجم في الجزائر
38	المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمؤسسة صوميفوس
44	المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
44	المطلب الأول: المنهجية العامة للدراسة
47	المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
51	المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة (الخصائص السيكمترية) 55
53	المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
53	المطلب الأول: إختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات
56	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
60	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
62	خلاصة الفصل
63	خاتمة
66	قائمة المراجع
70	الملاحق
الملخص	

## قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
29	ملخص الدراسات السابقة العربية و الأجنبية	01
44	مقياس تحديد الأهمية النسبية وفقا لسلم "ليكرت"	02
45	معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)	03
46	توزيع العينة حسب متغير الجنس (التكرارات والنسب المئوية)	04
47	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (التكرارات والنسب المئوية)	05
48	توزيع العينة حسب متغير المصلحة الوظيفية (التكرارات والنسب المئوية)	06
49	توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (التكرارات والنسب المئوية)	07
51	تحليل معاملات الثبات والصدق (الخصائص السيكومترية)	08
52	تحليل إختبار التوزيع الطبيعي (Test Kolmogorov-Smirnov)	09
53	إختبار ارتباط بيرسون للمحور الثاني	10
54	إختبار ارتباط بيرسون للمحور الثاني	11
55	تحليل عبارات حول القسم الثاني	12
57	نتائج إختبار الفرضية الأولى	13
58	نتائج إختبار الفرضية الثانية	14

## قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
39	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات صوميفوس	01
42	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة "SOMIPHOS"	02
46	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير الجنس (الدوائر النسبية)	03
47	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (الدوائر النسبية)	04
48	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير المصلحة الوظيفية (الدوائر النسبية)	05
49	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (الدوائر النسبية)	06



## 1. تمهيد:

في أواخر القرن السابع عشر الذي شهد تطورات كثيرة على مستوى تقدم التكنولوجيا الصناعية والنمو الاقتصادي، و تزامنا مع تضاعف وتعدد مجالات الاستثمار بمختلف أشكالها خاصة التي تسببت بأثار بيئية ضارة نتيجة مخلفاتها الصناعية. برز الاهتمام العالمي بالجانب البيئي وقد تزايد مع زيادة التأثير الكبير له على نشاط المؤسسات ونموها حيث أن التأثيرات السلبية لنشاطات المؤسسات على البيئة والمجتمع جعل الجهات الحكومية تضاعف الضغوطات عليها مما أدى إلى زيادة التكاليف البيئية التي تتحملها. وبالتالي أصبحت المنظمات والهيئات الدولية تبحث عن معايير ومواصفات عالمية، تساعد المؤسسات في فهم الأداء البيئي وتطويره وتقييمه ذلك بتبني نظام لإدارة الجوانب البيئية. أشهر هذه المواصفات العالمية هي مواصفات الإيزو 14001 - نظام الإدارة البيئية- الذي يحدد طريقة فعالة لوضع نظام إدارة بيئية كفاء ذلك لأنها أداة مثلى للقياس والتقييم والحد من الأثار البيئية والالتزام بالقوانين والتشريعات ولتحسين الأداء البيئي.

من أجل تطوير الوضع البيئي تعتمد المؤسسات على أسلوب الامتثال لنظام الإدارة البيئية عن طريق تطبيق المواصفات العالمية الإيزو، بحيث يجب على المنظمة أن تقوم بإجراءات التدقيق البيئي وتحديد الأثار البيئية وقوانين التشريعات اللازمة لمعرفة مدى الالتزام البيئي. وصياغة منهجية ملائمة وتصحيح الإجراءات التي تساهم في عملية التدقيق البيئي الشامل في الحد من الفساد المالي والبيئي والوصول بالمنظمة إلى مستوى المحافظة على البيئة وحمايتها بشكل مثالي.

و من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية :

فيما يتمثل دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية، و ما مدى اهمية التزام المؤسسة محل الدراسة بالإفصاح عنها في اطار تبني المواصفة القياسية الايزو 14001؟

ولإحاطة بجوانب الاشكالية الرئيسية يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ✚ هل يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية أم بشكل تقارير خاصة؟
- ✚ ما هي الإجراءات التي حددتها المواصفات القياسية ISO من أجل نظام إدارة بيئي كفاء؟
- ✚ هل تهتم مؤسسة صوميفوص تبسة بتبني هذا المعيار في سبيل محافظة على البيئة والمجتمع؟

## 2. فرضية الدراسة:

بناء على اشكالية الدراسة والاسئلة الفرعية المطروحة يتم صياغة الفرضية الدراسة كمايلي:

**الفرضية:** يقوم تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO14001 على الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي، و التي تتمثل اساسا في عمليات تدقيق الجوانب والقوانين البيئية.

### 3. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في اهمية موضوع التكاليف البيئية التي على المؤسسات الاقتصادية تحملها (الافصاح، القياس، الاعتراف ...) في ظل التوجهات الحديثة الهادفة لتحقيق الاستدامة البيئية والمحافظة على الثروات البيئية، ويمكن ايجازها في النقاط التالية :

- اهمية نظام الإدارة البيئية إيزو (14001) وما يحويه الموضوع من متطلبات يجب مراعاتها من اجل التطبيق في المؤسسة؛
- الأهداف المترتبة عن عملية التطبيق التي تسمح بتقييم وتحديد الأداء البيئي في المؤسسة؛
- الوقوف على مدى اهتمام المؤسسات الصناعية والاستخراجية للموارد بتحقيق نظام إداري بيئي يساعد في الحفاظ على البيئة.

### 4. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة اساسا الى مايلي:

- التعرف على محتوى المواصفة القياسية العالمية ISO وأنظمة الإدارة البيئية ؛
- التطرق إلى دور الإفصاح عن التكاليف في عملية التدقيق البيئي للأنشطة البيئية؛
- طرح إجراءات ومراحل التدقيق البيئي في المؤسسات.

### 5. أسباب اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيارنا للموضوع البحثي في النقاط التالية:

الأسباب الذاتية تتمثل في:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع من جميع جوانبه.
- اهتمام شخصي بالناحية البيئية في الصناعات الاستخراجية.

### الأسباب الموضوعية:

- اثرء مكتبة الجامعة بمثل هذه المواضيع ؛
- دراسة موضوع يتواءم مع التطورات الاقتصادية؛
- دراسة موضوع في إطار توجه الشركة لتبني مواصفة عالمية؛

### 6. مجال وحدود الدراسة :

للدراسة بعدين بعد زمني وبعد مكاني. تمثل **البعد الزمني** في فترة الدراسة والتي تمت خلال السداسي الثاني للسنة الجامعية 2024/2023. أما **البعد المكاني** فيمثل مكان اجراء الدراسة الميدانية والذي تم بمؤسسة SOMIPHOS بولاية تبسة.

### 7. منهج الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي في الشق النظري، من خلال التطرق لكل من : المواصفات القياسية إيزو ونظام الإدارة البيئية، التكاليف البيئية والتدقيق البيئي والعلاقة بين التدقيق والإفصاح المحاسبي عن التكاليف. كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي بتصميم استبانة وزعت على عينة مكونة من 29 موظف بالمؤسسة محل الدراسة ، حيث تضمنت محورين اساسيين بكل محور 10 فقرات ، وتم اعتماد برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل إجابات أفراد العينة المدروسة واختبار الفرضيات .

### 8. صعوبات الدراسة:

واجهت الباحثة عدة صعوبات في الجانب التطبيقي التي حالت دون تحقيق الهدف الاساسي للموضوع، اذ ان شح المعلومات وعدم الحصول على المعطيات والبيانات المرتبطة بالتكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة، قادها الى الغاء المطلب الثالث من المبحث الاول والذي كان هدفه تحليل التكاليف البيئية في المؤسسة وتقييم اجراءات التدقيق البيئي. وعليه تم الاكتفاء بتصميم الاستبانة لتحري المعلومات المطلوبة بدلا من الوقوف الفعلي عن المتطلبات.

## 9. التقسيم المنهجي لموضوع البحث والدراسة:

تمت معالجة الموضوع من خلال تقسيمه إلى فصلين حيث تناولنا في كل فصل جزء معين من موضوع البحث، حيث ركزنا في الفصل الأول على الاطار النظري لمحتوى الموضوع والذي بدوره قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تضمن **المبحث الأول** الإطار المفاهيمي للتدقيق البيئي وفق المواصفة القياسية الايزو ISO، والذي من خلاله سنتطرق الى اساسيات المواصفات القياسية الدولية ISO، نظام الإدارة البيئية وكذا دوافع تبني نظام الإدارة البيئية .

في حين سنتطرق في **المبحث الثاني** للاطار النظري للتكاليف البيئية حيث سنتعرف على العلاقة بين الافصاح المحاسبي و التدقيق البيئي . وفيما يخص **المبحث الثالث** فقد قمنا بتخصيصه للأدبيات السابقة وتحليلها للوصول إلى ما يميز الدراسات الحالية عن الدراسات السابقة.

اما الفصل الثاني سنعالج الاطار التطبيقي ، من خلال تقديم عام للمؤسسة (اهدافها، هيكلها..)، ثم تبيان الادوات والاجراءات المستخدمة في تحليل اداة الدراسة وصولا للنتائج التي نختتم بها .



الفصل الأول  
الأدبيات النظرية

**تمهيد:**

ان المواصفات القياسية (ISO) تتمثل في سلسلة معايير لتقييم الأداء البيئي للمؤسسة حيث تهتم بالمتطلبات الأساسية لتطبيق نظام الإدارة البيئية حيث تتعلق بمدى الالتزام البيئي داخل المؤسسة بما يضمن السيطرة على جميع الجوانب البيئية فيها من حيث بيئتها الداخلية و الخارجية و مساعدتها على تحليل الاثار الجانبية عن هذا الأداء ووضع برامج و قوانين و أيضا التزامات تضبط هذا الأداء دون الضرر بالبيئة و المجتمع.

مع ظهور المشاكل البيئية و اعتبارها مشاكل جانبية للنشاط الاقتصادي اولت الدولة و الوحدات الاقتصادية اهتماما ملحوظا بالموارد البيئية و تأثيراتها و اظهر ذلك في الحسابات المتمثلة في التكاليف البيئية حيث ان قياسها و توفير جميع المعلومات المحاسبية الخاصة بها بمعنى اخر الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية و التقارير الموجهة الى مختلف الاتجاهات الملزمة لها بالتالي ان توفير المعلومات اللازمة و بطريقة ملائمة و جيدة تسمح للمؤسسة ان تكون في وضعية الشفافية و الدقة.

## المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للتدقيق البيئي وفق المواصفات الدولية ISO14001

تزايد الاهتمام عالميا بالجانب البيئي باعتباره مجال له تأثير كبير على أنشطة المؤسسات ونموها وتنافسيتها، في ظل الضغوط المتزايدة من الجهات الحكومية بسبب التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسات على البيئة والمجتمع والذي أدى إلى زيادة التكاليف البيئية التي تتحملها، لهذا سعت مختلف المنظمات والهيئات الدولية إلى البحث عن معايير ومواصفات عالمية تساعد مختلف المؤسسات في تبني أنظمة لإدارة الجوانب البيئية من خلال فهم وتقييم وتطوير الأداء البيئي.

### المطلب الأول: أساسيات المواصفات القياسية الدولية (ISO)

ان صدور سلسلة المواصفات الدولية عن المنظمة الدولية للتقييس يعتبر نتاجا لتفاعل عدة عوامل دفعت المنظمة لتبني المواصفات الخاصة بأنظمة البيئة، ولعلا من أهم تلك العوامل ظهور مصطلح التنمية المستدامة لدعم حماية البيئة، أيضا نجاح أنظمة إدارة الجودة وانتشار المواصفات القياسية، كما أن تطور الوعي البيئي له دور كبير في ذلك، وهذا الأخير أدى إلى تطور التشريعات البيئية للحد من المشاكل البيئية العالمية.

### الفرع الاول: نشأة المواصفات القياسية الدولية (ISO)

تعتبر كلمة الأيزو (ISO) عن المنظمة الدولية للتقييس (International Organization for Standardization) وهي منظمة غير ربحية مقرها جنيف أنشئت عام 1947 بدأت نشاطها فعليا عام 1964، وهي اتحاد عالمي تقوم بتقديم إرشادات ومعايير عالمية للمؤسسات على هيئة شهادات تقرر أن هذه المؤسسات تطبق المعايير المتفق عليها والمصرح بها، حيث تضم منظمة (ISO) أكثر من 19400 معيار موجهة للأعمال التجارية والحكومة والمجتمع للأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتوفر الحلول تقريبا لجميع القطاعات. يمكن إيجاز نشوء المواصفة وتطورها في الآتي:<sup>1</sup>

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

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

<sup>1</sup> - دهيمي جابر، "أثر تطبيق مواصفة ISO 14001 في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة"، مجلة علمية محكمة نصف سنوية،

أثمرت نتائج أعمال المجموعة عن تشكيل اللجنة الفنية (207) المختصة بتطوير المواصفة ISO 14000 وتتألف اللجنة من ممثلين رسميين للقطاع الصناعي ومنظمات التقييس وبعض المنظمات الحكومية. شكلت اللجنة الفنية سبع لجان فرعية، تتكون كل لجنة من مجموعات عاملة، ينصب عملها في سبع مجالات رئيسية وهي:

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

مهدت السلسلة الطريق لإدارة المنظمات لأنشطتها البيئية، وهي تمثل اتفاقاً على المستوى الدولي لنظم تنفيذها المنظمات لضمان تركيزها على المواضيع البيئية. سارعت الدول المتقدمة حال صدور المواصفات إلى اعتمادها كمواصفات وطنية، وفي معظم الدول النامية مازالت أغلب الجهات المعنية ترى في المواصفة ضغوطاً متزايدة من قبل الدول الصناعية.

صدر عن المنظمة الدولية للتقييس (ISO, Standardization for Organization International) حتى غاية شباط من سنة 2003 (13700) مواصفة قياسية دولية، خاصة بالمنتجات، واعتماد مخابر الاختبار والمعايرة، وأنظمة إدارة الجودة، وأنظمة إدارة البيئة، وأنظمة إدارة الصحة والسلامة المهنية، وطرائق الاختبار، والقياسات، والتحليل، وأخذ العينات، ... الخ.

وتعتبر المواصفات الخاصة بأنظمة إدارة الجودة، المعروفة بعائلة المواصفات (ISO)، أكثر هذه المواصفات انتشاراً في العالم. فهي تعطي متطلبات، وإرشادات، ضرورية لتأسيس أنظمة إدارة الجودة، تهدف إلى تقديم منتجات تطابق متطلبات العمليات المرتبطة بالمواصفات الفنية والقياسية والقانونية والتشريعية للمنتجات، والمنتجات يمكن أن تكون كيانات صلبة أو مرنة، أو مواد مصنعة، أو خدمات، أو أي جمع بينها وبكلمات أخرى، إن المواصفات القياسية التي تتضمنها العائلة (ISO) ليست مواصفات خاصة بمنتجات، والمتطلبات التي تحددها، هي متطلبات عامة تنطبق على المؤسسات في أي صناعة، أو قطاع اقتصادي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - دهيمي جابر، مرجع سابق ص35.

## الفرع الثاني: مفهوم ومميزات المواصفة الدولية (ISO)

يبرز مفهوم المواصفة الدولية ISO من خلال مجموعة من التعاريف:

أنها نموذج لضمان الجودة في التصميم و التطوير و الإنتاج و التركيب و تقديم الخدمات و هي أكثر المعايير شمولاً و تحتوي على 20 عنصراً تغطي احتياجات نظام جودة فعال منذ تسليم التعاقد و خلال عمليات و مراحل التصميم و التطوير حتى المرحلة النهائية لتقديم الخدمات اللازمة بعد التسليم.

و أنها جزء من النظام الإداري الشامل الذي يتضامن مع الهيكل التنظيمي و نشاطات التخطيط و المسؤوليات و الممارسات و الإجراءات و العمليات و الموارد المتعلقة بتطوير السياسة البيئية و تطبيقها.

هي عبارة عن مجموعة من الشهادات التي تدل على تطبيق نظام توكيد للجودة في المؤسسة الحاصلة عليها.

أنها اتحاد دولي يم لجان المواصفات و المقاييس من مختلف الدول و تعمل على وضع روابط غايتها خلق علاقة بين الأنظمة تحت اشراف علماء و باحثين و غيرها من المجالات العلمية حول العالم.

تحتوي هذه المواصفة على 20 عنصراً للجودة يجب على أي منظمة ترغب في التسجيل و الحصول على شهادة (ISO) أن تفي بها و تنطبق هذه المواصفة على كافة المنظمات التي تقوم بهذه العمليات السابقة حيث أن أهم ما يميز هذه المواصفة أنها تحث على تبني منهج العملية عند وضع و تطبيق و تحسين فاعلية نظام إدارة الجودة لتعزيز رضا متلقي الخدمة من خلال الوفاء بمتطلباته.<sup>1</sup> كما انه يجب توافر المميزات المبينة ادناه للحصول على شهادة الايزو:<sup>2</sup>

- **جودة المنتج:** وهذا يتم من خلال المراجعة الدورية لطرق و أساليب الإنتاج و تحسينها و تطويرها باستمرار و من ثم توثيقها و العمل بموجبها؛
- **المنافسة:** إن حصول الشركة على شهادة الايزو يحفزها على البقاء على مستوى عالي من الجودة و خاصة في وجود الشركات المنافسة التي لم تؤهل للحصول على مثل هذه الشهادة و تنتج أصنافاً مشابهة لأصنافها؛
- **خدمة الزبائن:** في كثير من الحالات و خاصة في أسواق التصدير فان الجهة المستوردة تطلب أن يكون المصدر حاصل على شهادة الايزو؛
- **الإنتاجية و الربحية:** وهذا يتم عن طريق زيادة فعالية المؤسسة من خلال جودة المنتج و قدرتها على المنافسة و يؤدي بالتالي إلى زيادة حجم المبيعات و تحقيق الأرباح.

<sup>1</sup> - مريم خلع، أهمية تبني نظام الإدارة البيئية ايزو 14001 في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، علمية محكمة نصف سنوية،

المجلد 12، العدد 03، جامعة خميس مليانة، عين الدفلى، 2021، ص 368.

<sup>2</sup> - دهمي جابر، مرجع سابق، ص 37.

## الفرع الثالث: متطلبات المواصفة القياسية الدولية (ISO)

تعرض المواصفة الدولية المتطلبات الرئيسية الواجب تنفيذها في المنظمات الراغبة في الحصول على شهادة المطابقة مع هذه المواصفة كالتالي:

1. **المتطلبات العامة** : توجب إنشاء وصيانة نظام للإدارة البيئية يتم المحافظة عليه بصورة دائمة تحقيقا لتحسين المستمر المطلوب للنظام.

2. **السياسة البيئية** : إن أساس بناء نظام الإدارة البيئية هو وضع سياسة بيئية موثقة من طرف الإدارة العليا و الالتزام بها فهي توضح أساسيات النظام وعلاقته بجميع مفردات الأداء البيئي ويتوجب على هذه السياسة أن تؤكد التزام المؤسسة بالتالي: <sup>1</sup>

- التوافق مع التشريعات والتعليمات البيئية ذات العلاقة؛
- اتخاذ التدابير اللازمة لمنع التلوث وتقليل الفاقد في جميع أنشطة المنظمة.

3. **التخطيط البيئي**: يحتوي عنصر التخطيط على الخطوات التالية:<sup>2</sup>

1.3 **الجوانب البيئية**: اولا يتم حصر الجوانب البيئية عامة ثم تحديد الجوانب البيئية المهمة التي من الممكن التحكم فيها والسيطرة عليها هذه إحدى مميزات المواصفة (ISO) عن غيرها المرونة في التمييز والاختيار لتلك الجوانب. اما يكون ذلك الحصر بصفة دورية تتمثل هذه الجوانب فيما يلي (انبعاث الهواء, استهلاك الطاقة , تسرب المواد السامة ، نفايات الإدارة هدر الماء ,تلوث التربة وتحللها ,مياه الصرف الصحي ) ان المواصفة قد فصلت بين الجوانب البيئية والتأثيرات البيئية أي السبب والنتيجة وتمثل دور نظام في السيطرة على السبب.

2.3 **المتطلبات القانونية**: تلزم المواصفة (ISO) المنظمة بوضع وإدانة إجراءات تحدد المتطلبات القانونية التي تخضع لها والمتعلقة بالجوانب البيئية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها التي تتعلق بالعمليات الإنتاجية ويجب ان تتوفر لديها الوسائل والحصول على التشريعات والتعليمات حيث انها مطالبة بالوصول الى تلك المتطلبات في الحالات الضرورية

3.3 **الغايات والأهداف**: تلزم المواصفة ISO المنظمة بوضع وادامة غايات واهداف بيئية واضحة وموثقة ومتناغمة مع السياسة البيئية المعلنة لكل وظيفة ومستوى في الهيكل التنظيمي.

4.3 **برنامج الإدارة البيئية**: وفقا للمواصفة (ISO) يجب وضع برنامج لتحقيق الأهداف البيئية والمحافظة عليها.

<sup>1</sup> - فاطمة الزهراء العكازي، أثر تطبيق نظم الإدارة البيئية الايزو 14000 على الأداء التنافسي للمنظمات الصناعية، أطروحة دكتوراه، إدارة موارد بشرية، جامعة حسنية بن بوعلين الشلف، 2021، ص 53.

<sup>2</sup> - موسى عبد الناصر، رحمان أمير، الإدارة البيئية وآلية تفعيلها في المؤسسة الصناعية، مجلة اجات اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد 04، الجزائر، 2008، ص 73.

4. التنفيذ والتشغيل: وهي المرحلة العملية في النظام والأكثر من حيث المتطلبات الإلزامية مقارنة بالفقرات الأخرى.<sup>1</sup>
- 1.4 الهيكل والمسؤوليات: تلزم المواصفة المنظمة ان تحدد وبصورة موثقة الأدوار و المسؤوليات والصلاحيات الخاصة بكل فرد في المنظمة فيما يخص الشأن البيئي حتى يساعد الكل في العمل بفاعلية ويجب توفر الموارد اللازمة لتطبيق ومراجعة ذلك النظام كما يجب على المنظمة تعيين ممثل للإدارة مسؤول عن الإدارة البيئية وله كافة المسؤوليات والصلاحيات والموارد لضمان حسن تطبيق النظام ومتابعته وليس بالضرورة ان يكون شخصا واحدا بل قد يكون عدة ممثلين لكل منهم قطاع معين.
- 2.4 التدريب والتوعية والقدرة: تلزم المواصفة (ISO) المنظمة بتحديد احتياجاتها التدريبية وتشير لنوعين من التدريب الاول متخصص بالأفراد الذين ينجم عن اعمالهم اثار بيئية مهمة والثاني يأخذ شكل التوعية البيئية بالقضايا الاتية:
- أهمية المطابقة مع السياسة البيئية واجراءاتها مع متطلبات الادارة البيئية؛
  - التأثيرات البيئية المهمة المحتملة للأنشطة والمنتجات والخدمات؛
  - العواقب التي تترتب نتيجة الانحرافات عن اساليب العمل المحددة؛
  - تحقيق المطابقة المطلوبة مع نظام الادارة البيئية ودورهم في ذلك.
- 3.4 الاتصال: تعد عملية اتصال المنظمة مع العاملين والمهتمين بشؤون البيئية والزبائن من الامور المهمة في نظام الادارة البيئية اذ تلزم المواصفة المنظمة بضرورة وضع اجراءات تأخذ بعين الاعتبار الجوانب البيئية للمنظمة وتحقيق مايلي:
- اتصالات داخلية بين المستويات المختلفة في المنظمة؛
  - تسلم وتوثيق الاتصالات الخارجية من المهتمين بشؤون البيئية فيما يخص الاداء البيئي والاستجابة لها.
- 4.4 توثيق نظام الادارة البيئية: يجب ان تنشئ المنظمة وتحتفظ بمعلومات عن المتطلبات الرئيسية لنظام الادارة البيئية تفاعلها مع بعضها البعض ويمكن تلك المعلومات موثقة ورقيا والكترونيا ومن المطلوب ان تكون هناك الية سهلة في الوصول لتلك الوثائق ومعرفة المسؤول عنها.
5. ضبط الوثائق : يتوجب على المنظمة وفقا لمواصفة (ISO) ان تنشئ وتصون اجراءات واضحة لضبط جميع وثائق نظام الادارة البيئية بما يضمن تحقيق مايلي:
- ان يتم مراجعتها دوريا وتنقيتها حسب الحاجة وان تعتمد من قبل مسؤول؛
  - ان تكون معلومة المكان ومحافظة بطريقة منظمة؛
  - ان تحدث وتكون متاحة في كل المواقع المهمة تحقيق الفاعلية المطلوبة.

<sup>1</sup> - مروى براهيمية، سارة حواس، واقع نظام تطبيق الادارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في إدارة الأعمال، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2019، ص43-44.

**1.5 ضبط العمليات:** ان عملية ضبط العمليات من المتطلبات الاساسية لنظام الادارة البيئي حيث ان المواصفة تلزم المنظمة تحديد العمليات والاجراءات المتعلقة بالنواحي البيئية المهمة المتوافقة مع السياسة والغايات والأهداف البيئية للمنظمة عن السياسة والاهداف الموضوعية

**2.5 استعداد والاستجابة للطوارئ:** استنادا للمواصفة (ISO) يجب على المنظمة ان تكون على استعداد كالآتي:

- ان تضع اجراءات تحدد الحوادث المحتملة وكيفية الاستجابة لها؛
- ان تراجع وتحديث اجراءات الاستجابة للطوارئ؛
- ان تجري المنظمة اختيارات دورية تطبيقية لتلك الإجراءات.<sup>1</sup>

**6. الفحص والاجراءات التصحيحية:** يتم في هذه الفقرة الرئيسية القيام بالتأكد من تطبيق النظام من خلال فحصه واكتشاف المشكلات المحتملة وتصحيحها ويتم ذلك من خلال:<sup>2</sup>

**1.6 الرصد والقياس :** ضرورة وضع وادامة اجراءات موثقة على اسس نظامية لرصد وقياس العناصر الاساسية لعمليات المنظمة وانشطتها ذات التأثير البيئي المهم في البيئة فقط, كما يجب معاينة وصيانة اجهزة الرصد والاحتفاظ بالسجلات الموثقة لتلك العملية

**2.6 عدم المطابقة والاجراءات التصحيحية والوقائية:** يتوجب على المنظمة ان تكون جاهزة لتصحيح اي مشكل تبرز ومنع تكرارها بمعالجة الاسباب الرئيسية لظهورها وعليه فالمواصفة (ISO) تتطلب من المنظمة القيام بوضع اجراءات التصحيحات اللازمة للتخفيف من حدة التأثيرات.

**3.6 السجلات:** تؤكد المواصفة على ضرورة المنظمة بوضع سجلات بيئية خاصة بالتدريب ونتائج التدقيق الدوري وادامتها ومراجعة الادارة العليا ويعد نظام حفظ الوثائق والسجلات من الخصائص الرئيسية لأنظمة الإدارة البيئية وفقا لمواصفات (ISO) لذا توليه المواصفة عناية خاصة من خلال تحديد شروط التوثيق وآلياته

**4.6 تدقيق نظام الادارة البيئية :** ان تدقيق الادارة البيئية (ems) عملية تحقق نمطية يقوم بيها فريق تدقيق داخلي او خارجي تستهدف التقويم الموضوعي للنظام ومدى مطابقته لمتطلبات المواصفة (ISO) من خلال الأدلة الموثقة والمشاهد وابلاغ الادارة العليا بنتائج ذلك التدقيق.

**7. مراجعة الادارة:** تعد مراجعة الادارة المرحلة النهائية في نظام الادارة البيئية ومتطلبها الاخير اذا تلزم المواصفة المنظمة بضرورة مراجعة الادارة العليا للنظام على فترات تحددها للتأكد من ان المعلومات اللازمة لتقويم النظام قد تم تجميعها وتوثيقها بصورة مناسبة.

<sup>1</sup> - مروى براهيمية، سارة حواس، ص 43-44.

<sup>2</sup> - درني لطيفة، دور الادارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006، ص 73.

## المطلب الثاني : نظام الإدارة البيئية

يعتبر مؤتمر ستوكهولم لسنة 1972 المرجع التاريخي لنظم الإدارة البيئية فهو أول المؤتمرات التي اهتمت بالقضايا البيئية، حيث تم إيجاد ارتباط أساسي بين المؤسسة والبيئة، وتبلور هذا الارتباط في تقرير برونثالند لسنة 1987 وأهم ما جاء به هذا الأخير هو التنمية المستدامة، وفي عام 1992 تم عقد مؤتمر بريو ديجانيرو لدعم الجهود الرامية لحماية البيئة وعرف هذا المؤتمر الإدارة البيئية على أنها التعرف الصحيح على الموارد المتاحة والتخطيط السليم لاستغلالها مع الترشيد في استهلاك الموارد الطبيعية للدولة والحفاظ على صحة أفراد المجتمع في جميع العمال، كما تحقق هذه الإدارة الإنتاج الأنظف والحد من التلوث الناتج عن النشاطات الصناعية والزراعية والسياحية والتجارية بما يضمن رفاهية الأجيال.

## الفرع الاول: ماهية نظام الإدارة البيئية، اهميتها واهدافها

ان نظام الادارة البيئية احدى الانظمة التي تحتاج المؤسسات من اجل اعتماد القواعد البيئية في نشاطها اذ ان تبني نظام الادارة البيئية يسمح للمؤسسات بتحقيق العديد من المزايا لذلك نجد العديد من المفاهيم لهذا النظام نذكر منها:

انه سلسلة من الاساليب الفعالة في المعالجة المنهجية لرعاية النظام البيئي لجميع جوانب النشاط الاقتصادي و لا يتم ذلك إلا من خلال التزام المؤسسة بمسؤوليتها تجاه البيئة باعتبار المؤسسة جزء لا يتجزء منها و باعتبار وجود علاقة مترابطة و متشابكة بين التنمية و الاستدامة و بين الاستدامة و الادارة البيئية.<sup>1</sup>

لقد عرفته المنظمة العالمية للتقييس الايزو بانه ذلك التنظيم من نظام اداري شامل يتضمن هيكل تنظيمي و اجراءات ايضا ممارسات و عمليات كما يمكن القول مختلف نشاطات تخطيطية و موارد متعلقة بتطوير سياسة بيئية صحيحة و تطبيقها و مراجعتها ايضا الحفاظ عليها.

في احد التعاريف الفقهية للإدارة البيئية نجد انها مجموعة من العمليات المهيكلة و الموثقة و القابلة للتحقق تأخذ صيغة المراحل المتعددة و المتكاملة و تعالج كل الامور بدءا من الإدارة و ممارسة العمل الى التقنيات و الرعاية القانونية ذلك لإدامة و تطوير مستوى السياسات البيئية و اهداف المنظمة.

وفي تعريف اخر تنظيم في اطار المؤسسة يلتزم من خلاله جميع الأفراد بتحقيق أهداف المؤسسة لحماية البيئة.<sup>2</sup>

كما ويمكن حصر اهمية و اهداف نظام الادارة البيئية في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- تخفيض انتشار الملوثات في البيئة؛
- متابعة التلوث و حماية نوعية البيئة؛

<sup>1</sup> - محمد الهادي خنوس، الشيخ الداوي، آثار تطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسات الصناعية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، علمية محكمة نصف سنوية، العدد الخاص، المركز الجامعي إيليزي، ماي 2018 ص 24.

<sup>2</sup> - حليلة بن دريد، مرجع سابق، ص 28.

<sup>3</sup> - رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2009، ص 363-364.

- تخفيض استنزاف موارد و تحقيق وفرة في التكاليف الرأسمالية؛
- تحقيق هدف الربحية للمؤسسة مع القدرة على اجراء دراسات للتحكم في التلوث؛
- التسيير الفعال للنفايات من اجل ضمان عدم تلوث البيئة بالمخلفات الصناعية؛
- ترويج الوعي البيئي بين العمال و المجتمع؛
- مراجعة الاوضاع البيئية الحالية و الاشراف على تنفيذ الاجراءات التصحيحية الجديدة للحد من مصادر التلوث في الوحدات الإنتاجية؛
- تحقيق الصورة العامة للمؤسسة و التي تعكس (مؤسسة صديقة للبيئة ) حيث اصبح ذلك من اهم المتطلبات لدخول المؤسسات للأسواق العالمية؛
- احداث التكامل بين نظم الادارة البيئية و الانظمة التنفيذية المتعلقة بالمؤسسة راسيا و افقيا؛
- التوافق بين القوانين و التشريعات المحلية و العالمية لضمان الاستمرار في الصناعة في الأسواق؛
- تطبيق المعايير القياسية لجودة البيئة؛
- تطبيق مبدا ادارة الجودة الشاملة و التنمية المستدامة.

### الفرع الثاني: أنواع أنظمة الإدارة البيئية

ان هيئة المواصفات البريطانية اول من اصدر مواصفات لنظام الادارة البيئية سنة 1992 و تم تطبيق تلك المواصفات في 200 مؤسسة صناعية ثم تم في فيفري 1994 تعديلها و في 1993 شكلت المنظمة الدولية iso لجنة عمل كانت نتيجتها اصدار اول لنظام الادارة البيئية سنة 1996 حيث نجد ثلاث أنواع:

- سنة 1992 تم اصدار (BS7750) نظام المواصفات البريطانية؛

- سنة 1995 تم اصدار (EMAS) نظام الادارة و المراجعة البيئية الأوروبي؛

- سنة 1996 تم اصدار (ISO) نظام الايزو.

أ. نظام المواصفة البريطانية (BS7750): اصدر المعهد البريطاني للمواصفات عام 1992 نظام للإدارة البيئية لتتوافق مع النظام الخاص بإدارة البيئة تم تطبيقها في 200 شركة صناعية في المملكة المتحدة تم تصحيح هذه المواصفة لإعادة اصدارها في فيفري 1994 و كانت هي الاساس في تطوير المواصفة الدولية iso لكن اقر صانعي القرار بالمؤسسة المطبقة انما كانت اقل مرونة و صعوبة التطبيق.<sup>1</sup>

ب. نظام المواصفة الأوروبية (EMAS): تم وضع برنامج ادارة و مراجعة نظام البيئة الاوروبي و العمل به في 1995 و في سنة 2001 تم تنقيحها لتعكس نظام طوعي للمؤسسات التي ترغب في تقييم و تحسين ادائها البيئي حيث انه يهدف لتطوير المستمر للأداء البيئي طبقا للأنشطة الصناعية و انشاء نظام الادارة البيئية و التقييم الدوري و

<sup>1</sup> - زين الدين بروش، جابر هيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات، ملتقى دولي، الطبعة 02، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي

وتحديات الأداء البيئي، 22-23 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص 650..

طرح السياسات البيئية في رسائل نشر و مراجعة و تقييم الاداء و اصدار شهادات المطابقة تركز هذه المواصفة على الموقع الجغرافي للمؤسسة أكثر من تركيزها على نشاطه اذ ان تطبيقها مازال طوعيا حتى في الدول الأوروبية.<sup>1</sup>

ج. نظام المواصفة الدولية (ISO): انما مواصفة دولية طورتها منظمة التقييس الدولية الايزو حيث حددت المتطلبات الاساسية لإقامة نظام ادارة بيئية و قد اعتمد النص الرسمي لهذه المواصفة بعد نشره سنة 1996 لتمكين المؤسسات من صياغة السياسة و الاهداف مع اعتبار الاهتمام بالمتطلبات القانونية و المعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية المهمة و تطبق على اية مؤسسة تسعى لتطبيق و تحسين نظام ادارتها البيئية.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: دوافع تبني نظام الادارة البيئية

تسعى المؤسسات لتبني نظام إدارة بيئي باختلاف الدوافع هناك احتمال ان تتجاوب مع طلب السوق على المنتجات المسؤولة بيئيا و عدم التعامل مع المنتجات الضارة بالمجتمع و البيئة اذ ان تطبيق المؤسسة لهذا النظام يرفع من قدرتها التنافسية و تزايد اهتمام الحكومات و خاصة في الدول المتقدمة بإدارة و حماية الطبيعة و فرضها القوانين و التشريعات المتعلقة بذلك.

### الفرع الأول: الدوافع الخارجية:

وتعتبر هذه الدوافع عن الضغوطات التي ترغب المؤسسة على تبني و تطبيق متطلبات الادارة البيئية. وتتجسد اساسا فيمايلي:

أ. طلب السوق: ان طلب السوق على المنتج المسؤول بيئيا او مقاطعة المنتج الضار سببا مباشرا لزيادة الوعي البيئي عند المنتجين الذي يدفعهم للعمل به لغرض التقليل من المؤثرات البيئية على المستهلكين لهذا فان المؤسسات تهتم بشكل جدي و كبير بهذه الجوانب البيئية و تستجيب لتطبيق متطلبات المواصفة من خلال تصميم المنتج و انتاجه و تغليفه.

ب. مزايا السوق: ان المؤسسات التي تنتج منتج غير ضار تحصل على حصة سوقية اكبر لكونها تساعد الزبائن على تحقيق اهدافهم البيئية فالمنتج الذي يمكن اعادة تصنيعه بعد الاستخدام او الذي يصنع بتكنولوجيا حديثة و مبادئ ادارة غير ملوثة يزيد من القوة التنافسية للمؤسسة حيث انما عندما تحصل على شهادة ISO تصبح لديها ميزة و هذا لا يعني نهاية المطاف و انما المراجعة الدورية للعمليات و المنتجات لتحسين الاداء البيئي و ضمان بقائها في السوق.

ج. المتطلبات التعاقدية: ان ادارة المجهز عنصرا حاسما للإدارة البيئية الخارجية تقوم المنظمات بتقييم الاداء البيئي لتحديد احتمال وجود مسؤولية في احتمال وجود مسؤولية في ادارة العمل معهم و الاغلب يتم اشراك المجهزين في

1 - زروق سمية، شعيب حمزة، دور التدقيق البيئي في تطبيق المواصفات القياسية الإيزو (ISO 14001)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، مجلة محكمة نصف سنوية، المجلد 18، العدد 2، جامعة البليدة 2، 2024، ص 134.

2- فاطمة الزهراء العكازي، مرجع سابق، ص 39.

عملية التصميم و قد تلزمه احيانا مثل ما يكون لواصفات الجودة على تبني المواصفة ISO رغم كونها في الاصل طوعية اصبحت ضرورة الضغط على المجهزين الخاصة بنظام الادارة البيئية وسيلة لتحسين ادائهم البيئي و اثبات مسؤوليتهم تجاه البيئة.

د. **المتطلبات الحكومية:** تلعب الدولة دورا فعالا و حاسما في تعزيز و تفعيل الأداء البيئي وذلك عن طريق التشريعات و الانظمة البيئية و لقد تزايدت السياسات الحكومية و التشريعات اذ نجد في الدول المتقدمة ذات الانظمة و التعليمات البيئية تعط اهمية بالغة بسبب الدور الذي يلعبه كبديل عن الانظمة و بذلك تكون عملية الحصول على شهادة (ISO) وسيلة لتحقيق الاهداف البيئية و تحسين الاداء البيئي.

هـ. **تقليل التعددية و التكرار:** ان زيادة الاهتمام بالنواحي البيئية و زيادة عدد الانظمة التي ترتبط بالبيئة ادى الى قبول مواصفة ISO باعتبارها الطريق الموصل الى الهدف الذي تسعى اليه كافة المؤسسات و هو تدنية عدد مرات التدقيق الخاص بالبيئة التي تجري على المنتجات و الذي سيزيد عليه تجنب المتطلبات المتعارضة و الذي يؤدي في نهاية المطاف الى تحقيق وفرة في كلف الفحوصات و الالتزامات التي تصرف على المؤسسات بسبب تباين القوانين.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الدوافع الداخلية

- تتمحور الدوافع الداخلة في المزايا الداخلية التي تحققها المؤسسة بتطبيقها لنظام الادارة البيئية و تتمثل اساسا في:
- ان حصول المؤسسة على الشهادة يوفر لها قيما تجارية و دورا رياديا في محور البيئة و يقوي من موقعها التجاري في الأسواق؛
  - ان تنفيذ نظام (EMS) وفقا للمواصفة (ISO) سوف يحسن من الاداء البيئي و الفعالية داخل المؤسسة من خلال تخفيض عمليات الهدر في الطاقة و الموارد الأولية؛
  - زيادة الكفاءات التشغيلية من خلال تقليل حالات عدم التطابق و الذي يترتب عليه تقليل الهدر و الوقاية من التلوث؛
  - القيمة الحقيقية لنظام الادارة المقترح يقاس من خلال الحزم المتابعة الفعالية؛
  - توفير الية للرقابة و السيطرة على الطرائق الادارية الحالية من اجل تكامل الانظمة الحالية او لأجل ايجاد نظام لم يكن موجود.

<sup>1</sup> - يوسف حجيم الطائي، محمد العاصي العجيلي، ليث علي الحكيم، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 390

<sup>2</sup> - عزالدين دعاس، آثار تطبيق نظم الإدارة البيئية من طرف المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010، ص 147

## المبحث الثاني: الإطار النظري للتكاليف البيئية

تعكس التكاليف البيئية مسؤولية الشركة تجاه البيئة، وهي تأخذ في الاعتبار أثر المشاكل البيئية على مهنة المحاسبة باعتبار أنها أداة تمد المستفيدين بالتقارير المالية، وعليه فإن أخذ البيئة بنظر الاعتبار، لاسيما التكاليف البيئية ستجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير تقارير ذات جودة و أكثر أهمية وملاءمة لصناع القرارات الإدارية، وعلى ذلك تكون التكاليف البيئية هي التقديرات الخاصة بالالتزامات البيئية وبالتكلفة المالية للموارد البيئية، ومن وجهة نظر المحاسبة الإدارية فإن التكاليف البيئية هي عملية تجميع المعلومات المحاسبية وذلك لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية في مجالات حماية البيئة.

## المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية

## الفرع الأول: مفهوم التكاليف البيئية ونشأتها

توجد العديد من التعاريف للتكاليف البيئية على انها " تكاليف انتاج، تسويق، وايصال المنتجات و الخدمات بما في ذلك أي تكاليف ما بعد الشراء و الناجمة عن استخدام المنتجات و التخلص منها" أيضا هي "تضحيات المنظمة لأجل الالتزام في حماية البيئة و تطبيق التعليمات و القوانين و السياسات و المتطلبات المحلية لحماية البيئة بهدف الحد من الاثار السلبية على الطبيعة. كما تمثل التكاليف البيئية مقدار النفقات التي تتحملها المنظمة في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة بها المنظمة بناء على ذلك فان على المنظمة مراعاة ما يلي:<sup>1</sup>

- الاسهام في القضاء على التلوث البيئي الناتج من استخدام الآلات باستخدام الات اقل تلويثا للبيئة؛
- العمل على التخلص من النفايات الصناعية المضرّة بالبيئة المحيطة وذلك باختيار الطرق والأساليب المناسبة التي لا تسبب إيذاء البيئة؛
- تقديم مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تعمل في مجال المحافظة على البيئة؛
- العمل على حماية البيئة الإنتاجية والمشاركة في الحفاظ على المناطق والموارد البيئية المحيطة بها.

كما تتمثل في كافة عناصر التكاليف الخاصة بتخفيض الفاقد في الخدمات والطاقة والموارد الاقتصادية المتاحة فضلا عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات (الصلبة، السائلة الغازية) هذا الى جانب تكلفة منتجات صديقة للبيئة وطبقا لهذا المفهوم فان التكاليف البيئية ينظر اليها بأنها ذات مردود إيجابي لقيامها بتحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمه.<sup>2</sup>

و يمكن تعريف التكاليف البيئية من خلال البحث عن أسباب حدوثها وتحملها وتقسيم نفقاتها على النحو

التالي:

- **نفقات تحدث لأسباب قانونية تنظيمية:** تتمثل في التضحيات التي تتحملها المنشأة لأسباب متعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تفرض على المنشآت لأجل حماية البيئة، وتسمى هذه النفقات بتكاليف التوافق مع القوانين

<sup>1</sup> عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ماجستير، محاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2011، ص16.

<sup>2</sup> زين الدين بروش، جابر هيمي، نفس المرجع السابق، ص17.

والتشريعات، مثل التضحيات المرتبطة بمعالجة وتصريف النفايات وبمنع الانبعاثات الضارة بالهواء، وهذا النوع من النفقات يدخل ضمن النفقات الإلزامية أو غير الاختيارية.

- **نفقات تحدث لأسباب اجتماعية وحضارية:** تتمثل في التضحيات المترتبة على سعى المنشأة وصورتها التنافسية، وتسمى هذه النفقات بتكاليف السمعة والعلاقة الطيبة مع المجتمع ومن أمثلتها، تكاليف التقارير البيئية، تكاليف المؤتمرات، تكاليف البرامج التحفيزية وغيرها .
- **نفقات تحدث لأسباب خاصة بالمستهلك :** تتمثل في التضحيات التي تتحملها المنشأة لتلبية رغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة، منتجات صديقة للبيئة يسهل التخلص منها ويسهل تداولها وإعادة تدويرها، ومن أمثلتها تكلفة اختيار خامات صناعية لا تسبب أضراراً للمستهلك مثل بعض أنواع الصبغات في المنسوجات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : أنواع التكاليف البيئية

قدمت المنظمة البيئية في اليابان سنة 2000 تقريرا لتطوير نظام المحاسبة البيئية، جاء فيه أن التكاليف البيئية تنقسم إلى خمسة عناصر أساسية هي:<sup>2</sup>

- أ. **حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات البيئية :** ويقصد به كمية الأموال التي يتم استثمارها لتحسين أنواع المنتجات لتتوافق مع المتطلبات البيئية العالمية، وكذلك النفقات التي تصرف على أمور متعلقة بالبيئة؛
- **تكاليف البحث والتطوير :** وتشمل التكاليف الخاصة ببحوث تحسين المنتجات لتتلاءم مع المتطلبات البيئية؛
- **التكاليف الاجتماعية :** وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة السمكية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها المنشآت المختلفة؛
- **تكاليف متعلقة بحماية البيئة :** وقد يطلق عليها أيضاً تكاليف الوقاية البيئية، والمقصود بها تكاليف التحكم أو منع الحوادث الخاصة بالآثار البيئية التي لها تأثير على البيئة وبشكل واسع، نتيجة أنشطة المشروع والنشاطات الإنسانية الأخرى التي تعد ضارة، وذلك للحفاظ على وضع أفضل للبيئة ولإزالة الآثار، وتصحيح الدمار الذي حدث.
- **تكاليف المعالجة :** تتضمن تكاليف معالجة الانبعاثات والتخلص من النفايات ومعالجة الأضرار البيئية المترتبة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة، إضافة إلى تكاليف اهتلاك المعدات ذات الصلة بالبيئة تكاليف العمالة والمواد المستخدمة، وما يترتب عن الآثار السلبية للأنشطة من التزامات تتحملها المؤسسات بما فيها نفقات التأمين ضد المخاطر البيئية.

<sup>1</sup> - وفاء عمر التوم الحاج، آثار التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية، مجلة علمية محكمة شهرية، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 7، عدد 28، 2017، ص 135.

<sup>2</sup> - عمر فاني، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية، ماستر أكاديمي، مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجاري جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 04.

ب. تكاليف المنع: وتمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة وضارة للبيئة، وتكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أخرى أقل تلويثاً، ومراجعة تصميمات المنتجات الجديدة للتأكد من توافر متطلبات الأمان عند الاستخدام.

ج. تكاليف الحصر والقياس: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تراؤها الشركة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتتضمن الأنشطة التالية:<sup>1</sup>

- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل الشركة؛
- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل؛
- أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية؛
- أنشطة متابعة العلاقة ما بين الشركة والمنظمات البيئية المختلفة.

د. تكاليف الرقابة: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تراؤها الشركة بغرض الرقابة والتحكم في مصادر التلوث بالمنشأة كافة وتتضمن:

- أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة
- أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة
- أنشطة خفض مصادر التلوث

هـ. تكاليف الفشل البيئي: تمثل جميع التضحيات سواء الحالية منها أو المستقبلية الهادفة لإزالة وعلاج الأضرار البيئية الناجمة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها، التي لم يمكنها منعها من خلال أنشطة رقابة الأداء البيئي.

### الفرع الثالث: أهمية التكاليف البيئية

اكتسبت التكاليف البيئية أهميتها لعدة عوامل نذكر منها:<sup>2</sup>

- المفاضلة بين الأساليب البديلة، فتوفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنة بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة؛
- توفير المعلومات اللازمة لمخطط الانفاق في مجال حماية البيئة، سواء عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية أو المعايير مما يساهم بدوره في إحكام الرقابة على هذه العناصر؛
- توفر المعلومات اللازمة لمقابلة احتياج المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية وضع إعفاءات ومزايا ضريبية
- للمؤسسات التي تقوم بحماية البيئة؛
- المساهمة في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة سواء داخل المؤسسة أو خارجها؛
- تخفيض التكاليف البيئية والرقابة عليها، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسات والمساعدة في ترشيد القرارات المتخذة.

<sup>1</sup> - يحي جمال اللولو، مرجع سابق، ص 24-25.

<sup>2</sup> - بوزيان محمد أمير، بن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، المدرسة العليا للتجارة، العدد 06، 2018، ص 136.

كما وان للتكاليف البيئية عدة أهداف يمكن عرضها على ما يلي:<sup>1</sup>

- تمكن المؤسسات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج الحماية والوقاية، ومحاولة اكتشاف طرق جديدة للتقليل أو حتى الحد من هذه التغيرات؛
- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في إعداد المخططات طويلة الأجل للموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية المختلف المناطق على مستوى الدولة، وما يلزم من تحقيق الرقابة على عناصر التلوث؛
- معاونة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطة طويلة الأجل للموارد الطبيعية التي يتم استكشافها وتنميتها مستقبلاً، ويؤدي ذلك إلى إعداد التقارير المحاسبية التي توضح الأرصدة المتاحة من الموارد الطبيعية بالدولة في تاريخ معين، مما يمكن الأجهزة التخطيطية من تخصيص هذه الموارد بين الاستخدامات المختلفة مما يحقق أكبر عائد ممكن من تلك الموارد.
- توفير البيانات التي تمكن الدولة من إعداد البيانات الإحصائية المتعلقة بالموارد الطبيعية بما يمكن من استخدام مثل هذه البيانات في تحقيق أهداف التنمية وأيضاً في إعداد الإحصائيات للمنظمات والهيئات الدولية المستخدمة لتلك البيانات.

#### الفرع الرابع: خصائص ومميزات التكاليف البيئية

تختص التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف بالمميزات والخصائص التالية:<sup>2</sup>

##### أ - مميزات التكاليف البيئية:

تتجسد في:

- إدخال المفاهيم المحاسبية في نظام المؤسسات والتي تتعلق بالجوانب لبيئية؛
- صعوبة تقديرها، مما يؤدي إلى تجنب المؤسسات تحمل نفقات تخفيض الأضرار البيئية؛
- تساهم في ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية؛
- تعمل على إتاحة المعلومات المادية عن قيمة التلوث البيئي وتأثيره على البيئة؛
- ارتفاع قيمة التكاليف البيئية التي تتفق لإزالة الآثار السالبة على البيئة؛
- بعض هذه التكاليف غير قابل للقياس، لعدم قابليتها للتداول في السوق؛
- تقوم التكاليف البيئية بالمشاركة في تحقيق قيم المجتمع من خلال خفضها للآثار البيئية الضارة به وذلك باعتبارها غير قابلة للتصحيح عموماً.

##### ب - خصائص التكاليف البيئية:

تتمثل في:

<sup>1</sup> - علي طيوب، مساهمة التكاليف في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، الإدارة البيئية في منظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 39.

<sup>2</sup> - يحي جمال اللولو، مرجع سابق، ص 27.

- تساعد التكاليف البيئية عند إدراجها ضمن عناصر تكاليف المؤسسات على رفع كفاءة نظام محاسبة التكاليف المطبق وترشيد القرارات التشغيلية؛
- تعتبر التكاليف البيئية حافزاً لتوجيه المؤسسات نحو الالتزام البيئي والأخذ بالاعتبارات البيئية في تقييم المشاريع .
- يمكن تطبيق أساليب التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية من زيادة أرباحها واستخدام الموارد بأسلوب أكثر كفاءة والاهتمام بحماية البيئة، كما أنه يوفر فرص لاتخاذ قرارات أفضل في مجالات الأداء البيئي وتخطيط الأعمال؛
- تمكن التكاليف البيئية المؤسسات من تحديد العمليات والأنشطة التي ينتج عنها تكاليف، مما يساعد على تطبيق استراتيجيات الأعمال البيئية، والتي تؤدي إلى استغلال الفرص المتاحة؛
- المكافحة ومنع التلوث وتحسين البيئة؛
- تلقي التكاليف البيئية الضوء على أساليب الإدارة البيئية، مما يؤدي إلى سعي المؤسسات للعمل على تصحيح جوانب القصور فيها وتطويرها؛
- تعمل التكاليف البيئية على تحسين الجودة البيئية، ورفع كفاءة أداء المؤسسات الصناعية؛
- تطبيق نظام التكاليف البيئية يؤدي إلى توفر فرص تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات الصناعية.

#### الفرع الخامس: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية

- هنالك اسباب عديدة دعت الى الاهتمام بشكل حقيقي بالتكاليف البيئية وتختلف هذه الاسباب بشكل واسع من دولة الى أخرى وبين قطاعات الاعمال المختلفة ويمكن القول بأن الضغوط البيئية تدفع الكثير من الوحدات للبحث عن طرق جديدة ومبدعة وباقل التكاليف للتعامل مع التأثيرات البيئية.
- أ. **ضغوط وحدات السلسلة:** مثل الوحدات التي تشترط على الموردين أن يتقيدوا بنظام ادارة البيئة (EMS) التابع المنظمة للمقاييس الدولية (ISO). ب ضغوط من أصحاب المصالح المتعددين على الوحدات الاقتصادية للإفصاح عن أدائها البيئي في شكل التقارير المالية السنوية وفي تقارير الاداء البيئي موضحة الجهود البيئية.<sup>1</sup>
- ب. **ضغوط الضرائب البيئية:** حيث ان اغلبية الحكومات فرضت ضرائب تتعلق بالبيئة مثل ضرائب استهلاك الطاقة. ورسوم على حجم المخلفات، ورسوم العوادم والانبعاثات الغازية الملوثة الأخرى.
- ج. **ضغوط الرقابة التشريعية والقانونية:** على سبيل المثال التشريعات التي تقرها جهات رقابية كديوان الرقابة المالية مثلا التي تحد من استعمال مواد خطرة وملوثة للبيئة. اضافة الى العوامل السياسية التي تتمثل بالدولة وممارستها وقراراتها السياسية المتعلقة بالبيئة.
- د. **تعتبر التكاليف البيئية تكاليف ذات قيمة مرتفعة:** اضافة الى نموها السريع والمرتفع و صعوبة الاحتساب وذلك لأنها تقديرية وتعتمد على الاجتهاد الشخصي بشأن تبويبها وتصنيفها واحتساب مبالغها.
- هـ. **الفائدة التي تعود على الوحدة:** حيث ان المنتجات الصديقة تتلاءم مع رغبات الزبائن والسوق ومن ثم جذبهم مما ينعكس على السمعة البيئية للوحدة باعتبار أن منتجاتها غير خطرة على صحة الانسان وتخلق عوائد اجتماعية

<sup>1</sup> - هدى جابر كاظم، صباح عبد الوهب، مرجع سابق ص 55.

وتعالج المخلفات وتسعى الى تحقيق اداء بيئي امثل عن طريق تصميم المنتج بما يتلاءم مع البيئة وتقليل التكاليف البيئية في دورة حياة المنتج مما ينعكس على كلفة المنتج من دون التضحية بالبيئة والحصول على المزايا التنافسية كالعلامات التجارية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: القياس والافصاح عن التكاليف البيئية

يعتبر القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها عنصرا ضروريا لتوفير بيانات قمة الشفافية و الدقة حيث تفرض بعض الجهات التنظيمية متطلبات صارمة لتقديم تقارير دقيقة حول الأنشطة البيئية و يتضمن كلاهما تحليل تأثير تلك الأخيرة على المؤسسة ثم البيئة والمجتمع.

### الفرع الأول: القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية

**1. مفهوم القياس المحاسبي البيئي:** يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمخصص اختياريها أو بموجب القانون "2. كما يقصد به " إثبات الأصول البيئية الثابتة بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية، وقياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها المصروفات البيئية لأن العمليات البيئية تترتب عليها تكاليف بيئية تؤثر على قيم القوائم المالية وتحديد قيمة الاحداث بوحدات نقدية.<sup>3</sup>

هو تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المؤسسة البيئية، وتسجيلها في تاريخ حدوثها ، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح الأطراف على شكل وحدات نقدية تماشيا مع فرض وحدة القياس "4.

**2. أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:** تكمن أهمية قياس التكاليف البيئية في تحقيق مايلي<sup>5</sup>:

- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة .
- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة لنشاط المؤسسة في البيئة وبالتالي التأثير على القرارات الحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها .
- إن وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص و بالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم .

1 - علي طوب، مرجع سابق، ص 36-37.

2 - بريزة جيلالي وآخرون، القياس و الإفصاح للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالىن مذكرة ماستر اكادمي، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020، ص 29.

3 - أمينة حفصا وعباس فرجات، دور القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، علمية محكمة سنوية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، مجلد 08، العدد 08، 2017.

4 - بوزيان محمد أمير، بن عواق العربي، مرجع سابق، ص 178.

5 - موزارين عبد المجيد و آخرون، قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تخصيص التنمية المستدامة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، علمية محكمة شهرية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.

- يوفر بيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات للحدوى البيئية لمعرفة تحقق المؤسسة من عائد في المجتمع
- إن مسألة عرض البيانات الحاسوبية تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن من التقرير عنها محاسبيا .

### 3. طرق القياس المحاسبي للتكاليف البيئي

تتمثل هذه الطرق اساسا فيمايلي:<sup>1</sup>

- أ. **طريقة القياس النقدي** : يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، و فيما يختص بالمحاسبة البيئية غالبا ما تكون هذه الاسعار غير متاحة او تعد مؤشرا غير صالحا للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة او الخدمة و للتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد الى بعض طرق التقدير غير المباشر مثل طريقة التقييم البديل، و طريقة الاستقصاء ، و طريقة تكلفة التصحيح او التجنب .
- ب. **طريقة القياس غير النقدي** : يعرف القياس غير النقدي بانه تعيين اعداد للأشياء او الاحداث طبقا لقواعد محددة تشمل انظمة القياس التالية : **نظام القياس الترتيبي** : حيث يقوم على ترتيب الاشياء او الاحداث ، و اعطائها رتبا وفق اكبر او اصغر ما تحويه في الخاصية محل القياس مثال "يمكن قياس اثر التلوث الذي تحدثه عمليات المشروع على اساس ترتيب العناصر المسببة للتلوث طبقا لشدة تأثيرها على الحالة الصحية "
- ت. **نظام القياس الفاصلي** : حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية ويتم ذلك من خلال الخطوات التالية :
  - تحديد الكميات المسموح بها لانبعاث عناصر التلوث؛
  - تحديد الكميات الفعلية لعناصر التلوث؛
  - تحديد عناصر التلوث غير المسموح بها للتحكم او ازلتها .
- ث. **نظام القياس النسبي** : حيث يستخدم في قياس نتائج الاداء البيئي في بعض الحالات مثل تحديد معدل تكرار الاصابة الذي يوضح مدى تعدد الاصابات التي تلحق بالعاملين في المنظمة خلال فترة زمنية معينة .
- ج. **طريقة القياس الوصفي ( النوعي )** : تقوم على التوصيف الانشائي لخصائص او مظاهر حدث معين بحيث يمكن التوصيف القارئ تخيل هذا الحدث على الطبيعة، و يعتبر من اسهل الاساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي، و اقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف الانشطة البيئية للمنشأة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، الا ان الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الاداء البيئي للمشروع. يمكن الاعتماد على طرق القياس الكمي و النقدي و الوصفي معا في نفس المنشأة نظرا لما توفره من معلومات تفيد في التعرف على الابعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للمشروع و تندرج طبيعة هذه المعلومات تحت ثلاث مستويات :

❖ **المستوى الاول**: معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

<sup>1</sup> - متى عبد الله حمد، اثر قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014 ص 61-62

❖ **المستوى الثاني:** معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي و يتوفر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

❖ **المستوى الثالث:** معلومات وصفية تعبر بصورة انشائية عن تأثير العمليات البيئية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

## الفرع الثاني: الإفصاح البيئي

### أ. مفهوم الإفصاح البيئي:

يعرف الإفصاح البيئي بأنه "نشر" المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل.<sup>1</sup>

كما يعرف على أنه "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحققة بما أداة مناسبة لتحقيق ذلك."<sup>2</sup> في حين هناك من عرفه على أنه "الإفصاح الاختياري عن المعلومات سواء كانت نوعية أو كمية من طرف المؤسسات الإعلام، أو التأثير على مجموعات واسعة من الجمهور، وأن المعلومات الكمية يمكن أن تكون ذات طليعة مالية أو غير مالية."<sup>3</sup>

**ب. أهمية الإفصاح البيئي:** ترجع أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للدور الذي يلعبه في توفير المعلومات اللازمة

لمستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية:<sup>4</sup>

- توفير كافة المعلومات والبيانات لمختلف مستخدمي القوائم المالية، لتلبية احتياجاتهم؛
- يلعب الإفصاح المحاسبي دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الأسواق المالية؛
- يعمل الإفصاح المحاسبي عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات، الشيء الذي تستغله بعض الأطراف داخل المؤسسة، لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها؛
- يعمل الإفصاح المحاسبي على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد؛
- الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصحة عنها؛
- يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال ومعاملا وهو أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفاء.

<sup>1</sup> - منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية، مذكرة ماجستير، محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 56.

<sup>2</sup> - علول محمد الأمين وآخرون، الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، علمية محكمة سنة، المجلد 04، العدد 1، 2024، ص 66.

<sup>3</sup> - أمينة حفصا وعباس فرحات، مرجع سابق، ص 903.

<sup>4</sup> - مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 67.

- ج. متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية: لكي يمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية لابد من:<sup>1</sup>
- العمل على زيادة الوعي البيئي لدى المؤسسات المختلفة وذلك عن طريق وسائل التوعية المختلفة المرئية والمسموعة والمقروءة؛
  - العمل على زيادة معيار محاسبي دولي يتعلق بكيفية قياس وتحديد التكاليف البيئية وكذلك يتناول كيفية الإفصاح عن تلك التكاليف في القوائم المالية؛
  - تدخل الهيئات والمنظمات المهتمة بشؤون البيئة من أجل عمل دراسات وأبحاث حول الآثار البيئية الضارة المتوقعة من كل نوع من الأنواع الصناعية الملوثة للبيئة، ثم الاستعانة بأحد الخبراء في هذا المجال لتقدير حجم وقيمة هذه الأضرار لكل مجال حتى يسهل الإفصاح عنها في القوائم المالية؛
  - إذا تم إلزام جميع المؤسسات بقياس التكلفة البيئية وتحميلها على تكلفة المنتج فإن ذلك سيؤدي إلى تساوي هذه التكلفة بين المؤسسات المختلفة مع وجود جهة رقابية تشرف على ذلك؛
  - يمكن التخفيف من مشكلة الموضوعية عن طريق استناد الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي إلى أبحاث ودراسات علمية موضوعية على أسس علمية، ثم اختبارها على أكثر من كيان، وبذلك تقلل من التقدير الشخصي للعنصر البشري.

د. آليات الإفصاح عن التكاليف البيئية: يمكن أن تنتقل المعلومات البيئية إلى المجتمع و أصحاب المصلحة فيه عبر مجموعة من الآليات يمكن إيجازها في الآتي:<sup>2</sup>

1. الإفصاح الاختياري: إن عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى وجود عدم تماثل في المعلومات، فإن المستثمرون أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة، والثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة و التوقعات المستقبلية لها، ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية، فالمعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريًا يساعد في تحسين أدائها البيئي، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة سمعتها، وقيمتها التنافسية في رأس المال.
2. الإفصاح الإجمالي: يفرض على المؤسسات وفقا للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا في المجاميع المهنية المحاسبية.

<sup>1</sup> - أمينة حفصا وعباس فرحات، مرجع سابق، ص 904.

<sup>2</sup> - بوزيان محمد أمير، بن عواق العربي، مرجع سابق، ص 180.

### الفرع الثالث: مزايا الإفصاح والقياس البيئي

- إن التزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية و الإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة مزايا و منافع نوجزها في الآتي <sup>1</sup>:
- توفر معلومات عيين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات و القوانين البيئية؛
  - تحتاج إدارة المؤسسات الصناعية المعلومات عن الأداء البيئي لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفيض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية، ومحاولة الرقابية والتحكم في كافية مصادر التلوث؛
  - يمكن للمؤسسة أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ما تم الإفصاح عن التأثيرات البيئية؛
  - توفر معلومات عن الأداء البيئي يساعد إدارة المؤسسات الصناعية في أغراض البحث و تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن لها تحقيق رضا المستهلكين؛ يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة المؤسسات الصناعية في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث؛
  - توفر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، يمكنها من الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات التغليف و العمليات الإنتاجية؛
  - يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد و الطاقات؛
  - يساهم في توفير معلومات تساعد المؤسسات الصناعية في التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلثي؛ اختيار البديل الاستثماري الأنسب بالأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية.

### المطلب الثالث: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتدقيق البيئي

- تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم المالية الى الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية و ذلك لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية تلك الأخيرة و حتمية تطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي؛ كما تبرز أهميته في كونه احد مكونات الإفصاح الشامل حيث يتمثل في كيفية تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالأثر البيئي للمؤسسة الصناعية اما التدقيق البيئي يعتبر عملية موثوقة للحصول على ادلة موضوعية و تقييمها و تحديد صدق و صحة تلك المعلومات و ذلك للاستفادة منها في اتخاذ القرارات .
- من اجل تحديد تلك العلاقة بين العمليتين بطريقة أوضح يمكن الاطلاع على متطلبات عنصر التدقيق حيث نجد ان انها تتمثل في مجموعات كالتالي:
- المجموعة الأولى المعايير الشخصية أي التأهيل العلمي و العملي للمدقق أيضا الحياد و المسؤولية المهنية؛

<sup>1</sup> - سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014، ص 86-87.

- المجموعة الثانية تحوي معايير العمل الميداني تتمثل في التخطيط لمهمة التدقيق و تقييم نظام الرقابة الداخلية و الحصول على ادلة الاثبات؛
- المجموعة الثالثة تخص معايير اعداد التقرير حيث يوجد معيار اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً خاص بفحص كيفية القيام بالعمل المحاسبي وفق مبادئ حصلت على القبول العام ؛ و معيار الثبات و الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية وفقاً لهذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات البيئي التأكد من ان هناك ثباتاً في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية . في هذه المجموعة نجد معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات لا يقتصر دور المحاسبة على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة بل يمتد ليشمل الاثار المترتبة على نشاط المؤسسة على المجتمع و إعطاء صورة واضحة عنها ذلك لتقييم تلك الاثار . الامر الذي يتطلب ضرورة تضمين التقارير و القوائم المالية والمعلومات المترتبة على أنشطة المؤسسة تجاه البيئة التي تعمل المؤسسات الاقتصادية ضمن نطاقها .

أخيراً معيار ابداء الرأي و يعرف تقرير المدقق على انه عملية توصيل نتائج التدقيق الى المستخدمين و عليه فان الامر يتطلب من مدقق الحسابات ضرورة ان يتضمن تقريره عن التأثيرات البيئية الآتية:

- ماهية و طبيعة التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام المؤسسة الاقتصادية المعنية بنشاطها المختلفة؛
- مدى فاعلية و كفاءة البرامج و الأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية؛
- مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات البيئية الصادرة من هيئات و منظمات مختصة بهذا الغرض؛
- مدى مساهمة التأثيرات البيئية في قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في القيام بنشاطاتها المختلفة؛
- كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حصر و معالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية؛
- مدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية في التقارير و القوائم المالية و الكشوفات المتعلقة بها.

من خلال ما سبق يمكن القول ان العلاقة بين عنصر الإفصاح المحاسبي البيئي و عملية التدقيق البيئي ان الإفصاح يشير الى كيفية تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالأثر البيئي للمؤسسة بينما التدقيق يقوم بتقييم و تحليل صحة و موثوقية تلك المعلومات و مطابقتها للمعايير و اللوائح المعمول بها . عملياً يمكن وصف تلك الأخيرة انها توفر معلومات أساسية للأثر البيئي للمؤسسة و ان كلا العمليتين الزاميتين من اجل تحقيق نظام اداري بيئي كفاء.

## المبحث الثالث: تحليل الدراسات السابقة

تلعب الدراسات السابقة دور كبير في الإضافة الى محتوى البحث كما توفر فكرة عامة حول الموضوع المراد دراسته، كما تعمل على اغناء البحث العلمي و تزيد من أهميته العلمية فكلما كان البحث غنيا بالدراسات السابقة من مراجع و مصادر مختلفة ذات طابع مختلف كان البحث قويا و هاما حيث تقوم الدراسات السابقة بتهيئة القارئ عقليا و نفسيا من خلال توضيح الفكرة الأساسية من البحث الذي يقوم بقراءته ليتمكن من الدخول في أعماق البحث و فهمه . كما توفر النتائج و النظريات التي يمكن استخدامها كأساس لتحديد مدى توافقها مع نتائج الدراسة الحالية و استنتاج أوجه الاختلاف و التشابه بين الدراسات. و لمعرفة ابعاد البحث تمت الاستعانة ببعض الدراسات التي يدور موضوعها و لها صلة بموضوع البحث الذي يركز على دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية و ذلك في سياق معايير الجودة البيئية الدولية ISO و قد كشفت الدراسات كيفية و مدى تأثير الاهتمام بالتدقيق البيئي على جودة و شفافية الإفصاح عن هاته التكاليف و تحليل مدى تطبيق معايير (iso).

## المطلب الاول: الدراسات العربية

أ. دراسة (زروق سمية، شعيب حمزة، 2024) بعنوان : " دور التدقيق البيئي في تطبيق المواصفات القياسية الأيزو (14000) مؤسسة الاسمنت لمتيجة (SCMI)"<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى الاحاطة بمتطلبات تطبيق نظام الادارة البيئية (iso14001) والقضاء الضوء على إجراءات ومراحل التدقيق البيئي في المؤسسات وتحديد دوره في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية ولتحقيق اهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع البيانات والحقائق التي تتعلق بطبيعة الموضوع.

توصلت الدراسة إلى أن مؤسسة الاسمنت للمتيجة (SCMI) قامت وبالاعتماد على مكتب تدقيق خارجي مختص و معتمد في تقييم الاثار و الجوانب البيئية و عمليات تدقيق داخلي لمختلف مصالحها من اجل تحديد جميع الاخطار و الانحرافات منها المتعلقة بالجانب البيئي ذلك في اطار تطبيق متطلبات نظام الإدارة البيئية للحصول على رخصة الامتثال للمواصفات العالمية، وتحديد نسبة المطابقة القانونية و التنظيمية البيئية بمؤسسة الاسمنت للمتيجة (SCMI) بتقييم الاثار و الجوانب البيئية و تحديد درجة الخطورة مع تقديم الإجراءات اللازمة و القوانين الواجب تطبيقها في المؤسسة و دراسة كل قانون على حدى هل هو مطبق ام لا، بالإضافة إلى أنها تتابع تنفيذ القرارات الناتجة عن تقرير التدقيق البيئي و تحديد الجهة المسؤولة و بعد تعيين حالة الشروع في تطبيق تلك القوانين يمكنها دراسة المدة الزمنية لتطبيق القوانين و دراسة امكانياتها الحصول على شهادة الايزو .

<sup>1</sup> - زروق سمية، شعيب حمزة، " دور التدقيق البيئي في تطبيق المواصفات القياسية الأيزو (14000) مؤسسة الاسمنت لمتيجة (SCMI)، مرجع سبق ذكره

ب. دراسة (سعيد سياف حنان 2014) بعنوان: "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان SCHB قسنطينة".<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى بيان واقع القياس و الإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية و مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس و الإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية، و توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها وتحليل أسباب محدودية القياس المحاسبي لأداء المؤسسات الصناعية و اهم المعوقات التي تقف دون قيامها . و لتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري و دراسة حالة في الجانب التطبيقي

توصلت الدراسة إلى ان المعلومات التي تخص الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية و مالية بالتالي تؤثر مباشرة في المركز المالي و في نشاط المؤسسة، كما يعود عدم التزام المؤسسة بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية و الإفصاح عنها في قوائمها لعدة معوقات منها تنظيمية و أخرى تشريعية أيضا معوقات مهنية ذات صلة بالجانب المالي و الإداري .

ج. دراسة (محمد حازم إسماعيل الغزالي 2018) بعنوان: تطوير مهام مدقق الحسابات في رفع كفاءة التدقيق البيئي لترشيد التكاليف البيئية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين الجامعيين.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى تطوير عمليات مدقق الحسابات للوقوف على أهم المشاكل والاختفاء الى تواجه الادارات في أداء وظائفها في تشخيص التلوث البيئي في الوحدة الصناعية، وتحقيق دور مدقق الحسابات لمعالجة الاخفاقات ضمن التقارير المالية التي لا تهتم بالمحاسبة البيئية ايضا تحديد المخالفات الحاصلة التي تؤثر على استمرارية الشراكة في الأمد البعيد، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الدراسة من خلال الاطلاع على ما يتلق بهي المصادر العربية و الأجنبية.

توصلت الدراسة الى ان قلة المهارات لدى مدققي الحسابات يؤدي الى ضعف في عملية التدقيق البيئي، و ان انعدام الرقابة الداخلية الفعالة على العمليات المحاسبية خاصة احتساب التكلفة البيئية أدى إلى صعوبة معرفة نقاط الضعف في تلك الأخيرة: كما انه من الصعب احتساب التكاليف لأنها في العادة غامضة وأن المستفيدين لا يتمكنون من الاطلاع على سجلات المؤسسة و احيانا تعقيد الأسس المستعملة.

د. دراسة (محمادي وليد 2021-2022) بعنوان: دور المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي متوازن و مترام في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة ولاية سطيف<sup>3</sup> SCAEK.

<sup>1</sup> - سعيد سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014.

<sup>2</sup> - محمد حازم إسماعيل الغزالي، تطوير مهام مدقق الحسابات في رفع كفاءة التدقيق البيئي لترشيد التكاليف البيئية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية و القانونية، مجلة علمية محكمة شهرية، جامعة الموصل، العراق، مجلد 02، عدد 06، 2018.

<sup>3</sup> - محمادي وليد، دور المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي متوازن و مستدام في المؤسسات الصناعية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فحات عباس، سطيف 2022.

هدفت الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية من بينها التعرف على مفهوم المحاسبة البيئية والاداء البيئي فضلا عن أسلوب بطاقات الأداء المتوازن من أجل العمل على تحديد وقياس التكاليف البيئية، واستخدام هذه المعلومات في منع القرار ورصد أهم مؤشرات الأداء البيئي القادرة على ادارة أداء المؤسسات بكفاءة عالية بغية التعرف على تطبيقات المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي فعال، أيضا بناء نموذج مقترح للأداء الاقتصادي والبيئي المعتمد في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

توصلت الدراسة الى ان العلاقة بين بطاقة القياس المتوازن للأداء بين المؤشرات البيئية تقوم على طريقتين اضافة بعد مستقل للأداء البيئي و دمج مقاييس و مؤشرات الاداء البيئي في كل بعد من الابعاد الشائعة لاستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء و قياس والإفصاح عن الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة يتطلب ضرورة وجود نظام للإدارة البيئية، وكذا ضرورة إعادة تقييم وتطوير طرق قياس و الإفصاح عن تكاليف العمليات والإنتاج الحالية، وإعادة تصميم اليات الحوافر بهدف نشر الثقافة البيئية بين كافة العاملين بالوحدة الاقتصادية نظرا لتأثر الفصاح البيئي بمدى التغيير في الثقافة البيئية لإدارة الشركة.

هـ. دراسة (سليمان سند السبوع 2009) بعنوان : مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى معرفة مدى تبني تقنية EMA من قبل الشركات الصناعية الأردنية والوقوف على اذا ما كانت الشركات الصناعية الأردنية تقوم بالمحاسبة عن تكاليف معالجة النفايات والإشعاعات الأغراض الاستخدام الداخلي، وعن تكاليف الوقاية والإدارة البيئية لأغراض الاستخدام الداخلي ومختلف التكاليف البيئية.

توصلت الدراسة الى ان الشركات الصناعية الأردنية تتبني تقنية المحاسبة الإدارية البيئية من خلال استخدام الجوانب المختلفة لتقنية EMA، التي كان من أهمها تتبع وحصر تكاليف الأنشطة البيئية، واستخدام هذه التقنية لدعم الربحية. كما وتقوم بالمحاسبة عن تكاليف قيمة المواد المشتراة لأغراض الاستخدامات الداخلية للشركة، وعلى نحو خاص المحاسبة عن تكاليف المواد الأولية الأساسية، والمواد المساعدة والمواد التشغيلية. كما انها لا تقوم الشركات بالمحاسبة عن تكاليف التشغيل لأغراض الاستخدامات الداخلية للشركة.

<sup>1</sup>- سليمان سند سبول، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلة علمية محكمة سنوية، الجامعة الأردنية، مجلد 05، عدد 04 2009

و. دراسة (أنور عباس هادي الهنداوي 2015) بعنوان : محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية- دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى التعرف على محددات تطبيق التدقيق البيئي ودراسة علاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأمور البيئية والتي تحد من إمكانية إبداء رأيه فيما إذا كانت تلك القوائم تعكس التأثير البيئي عليها، ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على استبانة واستطلاع على آراء عينة من مراقبي الحسابات.

توصلت الدراسة الى ان لمحددات تطبيق التدقيق البيئي المدرجة في متن الدراسة علاقة كبيرة بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية.

أ. دراسة (MAHDJOURI Nour Elhouda. MEKHELFI Amina BOUALI Lynda) بعنوان : تأثير نظام الإدارة البيئية، وفقا لـ ISO 14001 ، على الأداء البيئي للشركة النفطية الجزائرية Sonatrach.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى تحري أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية طبق المواصفة ISO 14001 لسنة 2004 على الأداء البيئي للمؤسسات النفطية الجزائرية عامة وعلى الشركة الوطنية سوناطراك خاصة، حيث تمت الدراسة على أحد وحداتها (وحدة معالجة الخام جنوب على مستوى منطقة حاسي مسعود).

ارتكزت الدراسة على مجموعة من المؤشرات البيئية المتمثلة أساسا في مؤشر الرسم على الأنشطة الملوثة، مؤشر الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية، مؤشر استهلاك المياه، مؤشر استهلاك الطاقة ومؤشر التكاليف البيئية.

<sup>1</sup>- أنور عباس هادي الهنداوي، محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية محكمة سنوية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، مجلد 13، العدد 36، 2015.

<sup>2</sup> -Mahdgoubi Nour Elhouda. MEKHELFI Amina BOUALI Lynda ; **Impact Du Système De Management Environnemental, Selon ISO 14001, Sur La Performance Environnementale De La Compagnie Pétrolière algérienne Sonatrach** , Université Ouargla, Revue Des Sciences Humaines – Université Mohamed Khider Biskra No 36, Mars 2017.

توصلت الدراسة الى أن نظام الإدارة البيئية إيزو 14001 يؤثر على الأداء البيئي وإنه نظام مؤهل للغاية، كما تسعى الشركة للتحسين المستمر في نظامها البيئي من أجل التكرير مع نظام الإدارة البيئية وفق معايير النسخة الجديدة تبقى الشركة ضمن تحدي مستمر.

ب. دراسة (hariz samia, 2009) بعنوان : دراسة نقدية لتطبيق نظام الإدارة البيئية على مستوى الشركات الجزائرية.<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى إجراء دراسة تحليلية إنتقادية للشركات الصغيرة والمتوسطة كعينة من الشركات الناشطة في الجزائر والتي كانت مؤهلة بالفعل لتطبيق المواصفات القياسية ISO 14001 ، مع التركيز على تشجيع الشركات الجزائرية لخوض التحديات الحقيقية للحصول على شهادة، كما تم الوقوف على اهم المشكلات والتحديات التي تحول دون حصول المؤسسات عينة الدراسة على الشهادة .

ايضا التطرق للاخطاء التي وقعت فيها الشركات الصغيرة والمتوسطة عند انشائها. وتقديم الإرشادات الأساسية لإنشاء وتطوير وتحسين مستمر للشركة الصغيرة والمتوسطة لتاهل مستقبلا للامر.

توصلت الدراسة الى أن هناك قيود وصعوبات في تقييم تأثير العامل البشري المباشر على الأداء على مستوى الشركات المؤهلة للتطبيق ISO 14001، وأن الشركات الجزائرية المصنفة حالياً ضمن ISO 14001 تحصلت على مجموعة من التوصيات محددة من أجل التحسين المستمر.

ج. دراسة (Mr SADOUD Ahmed, 2015) بعنوان : تأثير شهادة iso14001 على الأداء الاقتصادي للمؤسسات – دراسة حالة مؤسسة LENIEM.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة الى محاولة دراسة معايير ISO 14001 من خلال تحليل تأثيرها على الأداء الاقتصادي للشركات في حالة ENIEM. حيث ان هناك عدد من الأسئلة المتعلقة بتأهيل المؤسسة للمواصفات ISO 14001 وتحديات تواجهها.

توصلت الدراسة الى ان التخطيط الصحيح لمشروع الشهادة يتطلب تحديد الموارد البشرية والمادية والمالية وإنشاء ثقافة بيئية تتكاتف فيها جهود الموظفين. كما توصلت الى انه رغم مصادقة الجزائر على اتفاقية دولية حول البيئة

<sup>1</sup> -Hariz Samia, Étude Critique Du Système De Management Environnemental Au Niveau Des Entreprises Algériennes, Diplôme De Magister, Gestion Du Risque, Université HADJ LAKHDAR De Batna,2009.

<sup>2</sup> - Ait youcef Imane Aggoun Imène, L'impact de la certification ISO 14001 sur la performance économique de l'entreprise. Cas de l'ENIEM, diplôme de Master, Marketing et Management des entreprises, UNIVERSITE MOULOUD MA MMERI DE TIZI-OUZOU,2015

والتطور التدريجي في إطارها التشريعي لتلبية الإلتزامات البيئية إلا أن الاستراتيجيات المعتمدة في الإدارة البيئية تبقى غير فعالة.

د. دراسة ( imededdine brachene, yasser abderrahmane ;2018) بعنوان: التدقيق البيئي في المؤسسات الجزائرية.<sup>1</sup>

هدفت الدراسة تسليط الضوء على اجراءات التدقيق البيئي في مؤسسة نفضال، والوقوف على مدى مساهمة التدقيق البيئي في معالجة المخاطر البيئية المنبعثة من المؤسسة محل الدراسة. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي ودراسة حالة من خلال دراسة واقع ممارسات التدقيق البيئي . توصلت الدراسة الى ان التدقيق البيئي يسمح للمؤسسات بالامتثال للالتزامات التنظيمية والقانونية التي تحكم مجال نشاطها.

ه. دراسة (BAARAB Hanan SALMI Fatma Zohra,2021) بعنوان : المحاسبة البيئية لمناطق السياحة الصناعية في ولاية ادرار.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة الى تقديم دراسة التلوث الصوتي، باعتبار منطقة ادرار صناعية ومن أهم المناطق في التنمية الاقتصادية هذه يجعلها من أكثر مصادر التلوث الصوتي نتيجة عمليات الهندسة الكيميائية المختلفة (الانقسام والتحويل من الحرارة والمواد وغيرها). وبالتالي فإن مصنع Adrar الذي يحتوي على العديد من الآلات والمعدات الصناعية والمتنوعة، يفرض مستوى من الصوت يحتاج إلى مراقبة صارمة و تقييم فعلي . توصلت الدراسة الى أن عنصر التلوث الصوتي الناتج عن العمليات الصناعية من حيث مستوى و مدى التأثير إنشاء إحصائيات محلية حول الإجهاد الصوتي التقييم لتحديد المناطق الحمراء والسليمة والأكثر حساسية منها، بالإضافة الى تحديد الوسائل والإجراءات المتبعة في تخفيض هذا التلوث والحد من الإجهاد من أجل تحسين جودة العمل والحياة عامة

1 imededdine brachene, yasser abderrahmane, la pratique de l'audit environnemental dans l'entreprise algérienne : processus et apports ; review of economic papers, université mohamed seddik ben yahia , jijel, algerie, n02, juin 2018.

2 -BAARAB Hanane ,SALMI Fatma Zohr, Audit environnement d'une zone (industrieltouristique) dans la wilaya d'Adrar, du diplôme de Master, : Chimie de l'Environnement, Faculté des Sciences et de la Technologie Département des Sciences de la Matière, UNIVERSITE AHMED DRAIA,2021.

## المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية

من خلال تحليل وعرض الدراسات السابقة التي تناولت احدى متغيرات دراستنا الحالية ، الا وهي الادارة البيئية، التكاليف البيئية، التدقيق البيئي والتركيز اكثر عن دور التدقيق البيئي في الافصاح عن التكاليف البيئية . تبين ان اغلبها مشترك في النقاط التالية:

- تبحث في دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات الادارة البيئية الايزو 14001 و الذي يعد ضرورة حتمية في تطبيق نظام الادارة البيئية و يعتبر اداة من ادواتها؛
- تؤكد على ان لنظام الادارة البيئية العديد من الجوانب منها ما يتعلق بأداء و انشطة هذه الادارة و المعلومات التي يمكن ان تنبثق عنها و التي يتم الافصاح عنها خاصة في جانب التكاليف البيئية؛
- تأثير هذا التدقيق في جانب الافصاح عن هذه التكاليف البيئية و بالتالي تبحث الدراسة في مؤسسة مهينة لتطبيق الادارة البيئية فيها كانت قد طبقت سابقا احد معايير المواصفة الدولية 9001؛
- الدراسة تبحث في مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بإجراءات التدقيق البيئي من حيث الجوانب و القوانين البيئية و بالتالي امكانية تبني المؤسسة لهذا النظام و ما يتطلبه من افصاح لمختلف التكاليف البيئية فيها.

كما وبين الجدول ادناه ملخص لاهم الدراسات السابقة من حيث المتغيرات التي تم تناولها، المنهج والاسلوب المعتمد وكذا اهم النتائج التي تخدم موضوعنا.

جدول رقم(01): ملخص الدراسات السابقة

الباحث /العنوان	المتغيرات	المنهج والاساليب	اهم النتائج
<ul style="list-style-type: none"> <li>• زروق سمية، شعيب حمزة، 2024</li> </ul>	التدقيق البيئي الادارة البيئية	وصفي تحليلي	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التدقيق البيئي هو فص انتقادي دوري وموفق من المتطلبات الالزامية وأداة حتمية في مراحل تطبيق متطلبات نظام الإدارة البيئية(iso14001 )</li> <li>• يكمن دور التدقيق في انه يسمح بقييم و فحص الاثار و الجوانب البيئية لنشاط المؤسسة و تحديد القوانين و التشريعات اللازمة للحد منها و تحديد نسبة المطابقة القانونية المطبقة فعليا.</li> <li>• قامت مؤسسة الاسمنت وفق متطلبات نظام الإدارة البيئية القيام بعمليات التدقيق الداخلية مخلف مصالحها بتدقيق شامل لكل مصلحة وتحديد جميع الأخطار والانحرافات المتعلقة بالجانب البيئي</li> <li>• تقوم بمتابعة تنفيذ القرارات الناتجة عن تقرير التدقيق البيئي وتعين الجهة المسؤولة، وتحديد حالة الشروع في تطبيق تلك القوانين، ودراسة المدة الزمنية اللازمة لتطبيق جميع القوانين ودراسة امكانياتها للحصول على شهادة الايزو</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• سعيدي سيف حنان 2014</li> </ul>	القياس المحاسبي التأثيرات البيئية	وصفي تحليلي دراسة حالة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المعلومات التي تخص الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية و مالية بالتالي تؤثر مباشرة في المركز المالي و في نشاط المؤسسة .</li> <li>• يعود عدم التزام المؤسسة بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والافصاح عنها في قوائمها لعدة معوقات منها تنظيمية و أخرى تشريعية أيضا معوقات مهنية ذات صلة بالجانب المالي و الإداري .</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• محمد حازم إسماعيل الغزالي 2018</li> </ul>	مهام المدقق كفاءة التدقيق البيئي	وصفي	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ان افراد العينة متفقين على ضرورة رفع كفاءة التدقيق البيئي لترشيد التكاليف البيئية للقضاء على التلوث البيئي.</li> <li>• بينت نتائج الجانب العلمي أن هناك علاقة ارتباط قوية بينا تطوير مهام مدقق الحسابات وبين رفع كفاءة التدقيق</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• يقصد بالمسؤولية البيئية للمؤسسة مسؤولة المؤسسة عن الآثار السلبية الناتجة عن مزاوله نشاطها أما التكاليف البيئية فهي تكاليف</li> </ul>	<p>وصفي تحليلي استقرائي، استنباطي</p>	<p>المحاسبة البيئية الأداء البيئي</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• محمادي وليد 2022-2021</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تقوم الشركات الصناعية الأردنية بالمحاسبة عن تكاليف معالجة النفايات والإشعاعات لأغراض الاستخدامات الداخلية للشركة وتوليها أهمية من خلال عدة بنود شملت جميع اقسام الشركة.</li> <li>• تقوم الشركات الصناعية الأردنية بالمحاسبة عن تكاليف الوقاية والإدارة البيئية لأغراض الاستخدامات الداخلية للشركة التي كان من أهمها تكاليف الخدمات الخارجية الإدارة البيئية التكنولوجيات الحديثة الخاصة بالوقاية البيئية، وتكاليف رعاية الأنشطة البيئية.</li> </ul>	<p>وصفي</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• سليمان سند السبوع 2009</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحجيم رأي مراقب الحسابات حول درجة إفصاح الإدارة عن الأمور البيئية ذات الاثر المادي على القوائم المالية لجميع العناصر التي تم استخدامها القوائم المالية؛</li> <li>• تحجيم قدرة مراقب الحسابات على تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الأثر البيئي على القوائم المالية والمتضمنة في تقريره؛</li> </ul>	<p>تصميم استبانة لعينة من 50 من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكتب التدقيق الخارجية</p>	<p>محددات تطبيق التدقيق البيئي مسؤولية مراقب الحسابات</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• أنور عباس هادي المهنداوي 2015</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• أن نظام الإدارة البيئية إيزو 14001 يؤثر على الأداء البيئي</li> <li>• تسعى الشركة لتحسين المستمر في نظامها البيئي من أجل التكريف مع نظام الإدارة البيئية وفق معايير النسخة الجديدة تبقى الشركة ضمن تحدي مستمر.</li> </ul>	<p>نظام الإدارة البيئية لأداء البيئي</p>	<p>نظام الإدارة البيئية الأداء البيئي</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MAHDJOUBI Nour Elhouda. MEKHELFI Amina BOUALI Lynda</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• الدراسة لديها قيود وصعوبة في تقييم تأثير العامل البشري المباشر على الأداء على مستوى الشركات المؤهلة إلى ISO 14001.</li> <li>• الشركات الجزائرية المصنفة حالياً ISO 14001 تحصلت على مجموعة من التوصيات محددة من أجل التحسين المستمر.</li> </ul>	<p>نظام الإدارة البيئية</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• hariz samia, 2009</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• التخطيط الصحيح لمشروع الشهادة يتطلب تحديد الموارد البشرية والمادية والمالية.</li> <li>• إنشاء ثقافة بيئية تتكامل فيها جهود الموظفين. رغم مصادقة الجزائر على اتفاقية دولية حول البيئة والتطور التدريجي في إطارها التشريعي لتلبية الإلتزامات إلى أن الاستراتيجيات في إدارة البيئية تبقى غير فعالة.</li> </ul>	<p>شهادة iso14001 الأداء الاقتصادي</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mr SADOUD Ahmed, 2015</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• إن خطوات التحليل البيئي تسمح بتحديد الجوانب البيئية</li> <li>• تأثير أنشطة التنقيب مرتبط بالتأثير الداخلي الشركة تقوم بتقييم تأثيرها وفق معايير محددة تستخدم وسائل إلكترونية مناسبة للتعامل مع الآثار البيئية</li> </ul>	<p>الجوانب البيئية</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• BOUTEMEDJET Djamel Eddine BRAHIMI Rania, 2017</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• إن القياس الاقتصادي هو طريقة لتجنب التوقعات والسيناريوهات والمعرفة المسبقة</li> <li>• ان نتائج الحسابات المختلفة للأداء الاقتصادي والمرتبطة بالبيئة غالبا ما تتوافق حيث أن تلك الأرقام المكتوبة في الخيارات الاستراتيجية يمكنها أن تساعد في اتخاذ القرار.</li> </ul>	<p>الاقتصاد والبيئة</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Michel Cohen de Lara et Dominique Dron ,1998</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عنصر التلوث الصوتي الناتج عن العمليات الصناعية من حيث مستوى و مدى التأثير إنشاء إحصائيات محلية حول الإجهاد الصوتي التقييم لتحديد المناطق الحمراء والسليمة والأكثر حساسية منها</li> <li>• تحديد الوسائل والإجراءات المتبعة في تخفيض هذا التلوث والحد من الإجهاد من أجل تحسين جودة العمل والحياة عامة</li> </ul>	<p>المحاسبة البيئية</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• SALMI Fatma Zohra BAARAB Hanan</li> </ul>

- و عليه تتجسد النقاط الاساسية المميزة لبحثنا فيما يلي :
- اختلاف سنة تطبيق الدراسة والمتمثلة في 2024/2023 خلال الفترة 2024/05/01 الى غاية 2024/05/16؛
  - الربط بين المتغيرين (التكاليف البيئية و التدقيق البيئي ) في الدراسة على غرار الدراسات السابقة التي اکتفت بربط متغير من المتغيرات؛
  - الاهتمام بالإفصاح عن التكاليف البيئية و اهمية تصنيفها.

## خلاصة الفصل:

لقد توصلنا من خلال دراسة هذا الفصل الى تلخيص الجانب النظري الذي تم التطرق فيه لكل من المواصفات القياسية الدولية إيزو والتكاليف البيئية والتدقيق البيئي في المؤسسة نلاحظ أن متطلبات نظام الإدارة البيئية له أهمية كبيرة في عملية التدقيق البيئي التي تحرص على وجوب الافصاح عن التكاليف البيئية وقيمتها الحقيقية و قياسها بكل شفافية ودقة . لان تلك التقارير أو القوائم المالية تعتمد عليها جهات عدة ومختلفة في إصدار القرارات في المؤسسة أيضا وجوب ملائمتها للبيئة والمجتمع ويضمن للمؤسسة ونظام ادارة بيئية كفاء مما يجعلها في وضعية مناسبة و جيدة للحصول على شهادة الايزو .

وقد تم الاعتماد في ذلك على دراسات سابقة تناولت أحد جوانب الموضوع وأهميته فيما يخص الجانب البيئي سواء داخليا أو خارجيا للمؤسسة وتميزت هذه الدراسة عن غيرها بأنها توضح العلاقة بين عنصري التدقيق والتكاليف البيئية و مدى اهمية تبني المواصفة الدولية للتقييس ISO14001 وسيتم تطبيق هذه الدراسة على مؤسسة - SOMIPHOS- تبسة وهذا ما سيتم التطرق في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الدراسة

التطبيقية

**تمهيد:**

تم التطرق في الجانب النظري إلى مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، سيتم دعم البحث بدراسة ميدانية التي تعتبر استكمال للجانب النظري على الواقع وإعطاؤه معنى واضح من خلال تفصي الحقائق على مستوى المؤسسة محل الدراسة، وذلك بواسطة دراسة إحصائية تستند على أسس وقواعد علمية، حيث تم من خلالها استخدام الاستبيان كأداة من أهم أدوات المستخدمة الحديثة في ميدان البحث الآن، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها، حيث تم تحديد عينة مكونة من 30 عامل بمؤسسة -SOMIPHOS- تبسة سيتم التطرق في هذا الفصل لمختلف المباحث التالية:

- المبحث الأول : تقديم عامل مؤسسة - SOMIPHOS - تبسة
- مبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة والاساليب معالجة البيانات.
- مبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة صوميفوس وقطاعها الاقتصادي.

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق للقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة (قطاع المناجم)، ومن ثم تقديم بطاقة تعريفية عن المؤسسة وأهدافها وكذا هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تطور قطاع المناجم في الجزائر.

يعتبر قطاع المناجم واحدا من القطاعات الحيوية في الجزائر، حيث يسهم في توفير العائدات وخلق فرص العمل وتعزيز التنمية الاقتصادية، إذ أن الجزائر تزخر بمجموعة متنوعة من المعادن: (الفوسفات، الزنك، الرصاص، الفضة، الذهب، اليورانيوم، البوتاس، الحديد) والمعادن الصناعية الأخرى.

وللتعرف أكثر عن تطور قطاع المناجم بالجزائر، يمكن أن نميز بين حقبتين أساسيتين؛ الأولى قبل الاستقلال و الثانية بعده كما يلي:<sup>1</sup>

### الفرع الأول: الحقبة الاستعمارية

منذ السنوات الأولى للاستعمار دأبت فرنسا على استغلال الثروات الطبيعية للجزائر من خلال إنشاء مؤسسات منجمية تعمل على استكشاف المناجم واستغلالها، حيث تم اكتشاف مناجم الحديد و النحاس بموزاية سنة 1830م، كما تم سنة 1874م تشغيل ما يزيد عن 3.345 عامل في هذا القطاع.

ومع بداية القرن 20، تعدى إنتاج قطاع المناجم 600 ألف طن وصولا إلى 1.3 مليون طن سنة 1913م مقسمة بين مختلف الثروات، إلى أن زاد عدد المناجم المستغلة فعليا سنة 1945م عن 40 منجما بين ما هو (حديد، فوسفات، زنك، رصاص، رخام و ملح...الخ).

أكثر ما ميز هاته الحقبة هو عدم عمل الاستعمار على تطوير الصناعة المنجمية في الجزائر من خلال إنشاء مصانع تحويلية فيها وذلك راجع إلى اعتماده على هاته الثروات كمواد أولية يمون بها مصانعه التحويلية في فرنسا.

### الفرع الثاني: حقبة ما بعد الاستقلال

عرفت هاته الفترة بتخلي وغلق المؤسسات الأجنبية للعديد من المناجم مما أوجب إعادة فتحها واستغلالها، كما عرفت بإقدام الدولة الجزائرية على تأميم المناجم بتاريخ 06 ماي 1966م، ووضعها تحت سلطة هيئة حكومية متمثلة في المكتب الجزائري للأبحاث و الاستغلال المنجمي (BAREM)، والذي أستبدل سنة 1967م بالمؤسسة الوطنية للأبحاث و الاستغلال المنجمية (SONAREM)، ومنه يمكن القول أنه ابتداءً من هذا التاريخ بدأ التنظيم الفعلي للقطاع.

<sup>1</sup>- dassamiour mohamed , "cours de l'economie et valorisation miniere , l'activite miniere en algerie" , universite freres mentouri , constantine 1 , faculte des sciences de la terre de la geographie et de l'amenagement du territoire , departement des sciences geologiques , algerie , 2020 , p.1-6.

في الفترة الممتدة بين 1968م و1980م سعت الدولة الجزائرية إلى التثمين السريع للعديد من المناجم من خلال:<sup>1</sup>

- إنشاء مصنع معالجة الرصاص و الزنك بمنجم العابد؛
- زيادة إنتاج الفوسفات بجبل العنق والذي تضاعف ثلاث مرات ابتداءً من 1977م مقارنة بسنوات 1965-1975م؛
- زيادة إنتاج منجمي الحديد بالونزة و بوخضرة إلى 05 مليون طن/سنويا لإمداد مركب الحجار؛
- مضاعفة عدد ورشات معالجة الفوسفات بجبل العنق؛
- زيادة إنتاج مناجم الرخام و الملح.

وفي سنة 1983م تمت إعادة هيكلة (SONAREM)، ومنه ميلاد ست مؤسسات كبرى منها مجمع فرفوس، ويمكن القول أن هاته الخطوة أدت إلى إيقاف التطوير في عدة عمليات وبالأخص تلك المتعلقة بالفوسفات، الحديد والرخام، ما نتج عنه خسارة عدة معارف في الهندسة المنجمية.

وتطبيقا للقانون المنجمي الصادر بتاريخ 2001/07/03م ثم سنة 2005م تم إنشاء الوكالة الوطنية للجيولوجيا والرقابة المنجمية بغرض توفير خدمات جيولوجية وطنية، كما عرفت هاته الفترة إنشاء مجموعة صناعية منجمية تحت اسم (MANAL) مناجم الجزائر تجمع كل المؤسسات العمومية في قطاع المناجم و التي حلت محل مجموعة فرفوس. لكن وبالرغم من العائدات الكبيرة من العملة الصعبة التي قد توفرها الثروات المنجمية إلا أنها ظلت لسنوات محل إهمال رغم كل ما بذل للنهوض بهذا القطاع، إلا أن الأزمة الاقتصادية العالمية وانحيار أسعار المحروقات جعل الحكومة تسارع لتدارك الوضع من خلال العمل على استغلال هاته الثروات في أسرع وقت سعيا منها لتقليل الاعتماد على المحروقات في بناء الاقتصاد الوطني.

المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمؤسسة صوميفوس.

تعد صوميفوس بشكلها الحالي نتاج جملة من عمليات إعادة الهيكلة والدمج استجوبتها الظروف الاقتصادية و السياسية للبلاد، وللتعرف أكثر على المؤسسة سنتطرق في هذا المطلب لتقديمها العام و هيكلها التنظيمي.

### الفرع الأول: تقديم عام للمؤسسة.

أسست مؤسسة مناجم الفوسفات من أجل استغلال ثروات الفوسفات الموجودة في البلاد، وذلك من خلال ما تمتلكه من مناجم ووسائل تقنية ويد عاملة... إلخ سعياً منها لتحقيق مكانتها في السوق وتحقيق التنمية للاقتصاد الوطني ومنه سنتطرق إلى تعريف المؤسسة ونبذة تاريخية عنها وطبيعة نشاطها و أهدافها.

وقبل التطرق إلى التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفات سيتم التطرق إلى التعريف بالمؤسسة الوطنية للحديد و الفوسفات باعتبارها المؤسسة الأم.

حيث تأسست المؤسسة الوطنية للحديد و الفوسفات بهدف ترقية و تطوير قطاع المناجم وبعثه نحو التطور الاقتصادي , أنشئت بموجب المرسوم رقم (83-441) المؤرخ في 16 جويلية 1983م<sup>1</sup>، حيث كانت مؤسسة اشتراكية ذات طابع اقتصادي نتجت إثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للأبحاث و الاستغلالات المنجمية (SONAREM) والتي تأسست سنة 1967م، وقد انبثقت عنها مجموعة من المؤسسات الاقتصادية وذلك ما بين 1989-1990م وفي 22 ماي 1990 تحولت المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات إلى مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع بشخصية معنوية و استقلالية مالية.

بتاريخ 01 جانفي 2005م تمت إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للحديد و الفوسفات بتقسيمها إلى ست فروع لتتحول بعد ذلك إلى مجموعة صناعية تعرف بمجموعة فرفوس (GROUPE FERPHO) مقرها الاجتماعي بعنابة و تضم المؤسسات الموالية:

- مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS): مقرها الاجتماعي بتبسة، تتكون من أربع وحدات تتمثل في: مركب جبل العنق ببئر العاتر بتبسة، المنشآت الميدانية بعنابة، مركز الدراسات و الأبحاث التطبيقية بتبسة و المديرية العامة بتبسة؛
- مؤسسة مناجم الحديد (SOMIFER): مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بتبسة؛
- مؤسسة البوزولان و مواد البناء (SPMS): مقرها الاجتماعي ببني صاف ولاية تيموشنت؛
- مؤسسة البناء و العقارات (FERBAT): مقرها الاجتماعي بعنابة؛
- مؤسسة النقل المنجمي: مقرها الاجتماعي بعنابة و قد تم مؤخرا إنشاء مؤسسة للنقل البري تعرف باسم (SOTRAMINE) نتيجة لعجز شبكة السكك الحديدية عن نقل الإنتاج الذي عرف زيادة، إلا أنه تم حل

<sup>1</sup> معلومات متحصل عليها من مديرية الموارد البشرية للمؤسسة.

هاته المؤسسة سنة 2015 ودمجها كوحدة ضمن وحدات (SOMIPHOS) تحت مسمى وحدة النقل البري للفوسفات؛

تعد مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) هي مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي مقدر ب 1.6 مليار دينار جزائري و آخر بشري قدر ب 2069 عامل باختلاف تصنيفهم الوظيفي، تعمل تحت إشراف مجلس إدارة مشكل من طرف الجمعية العامة للمساهمين في إطار إجراءات تنظيم القطاع الاقتصادي العام التابع للدولة تحت وصاية مؤسسة تسيير مساهمات الدولة.

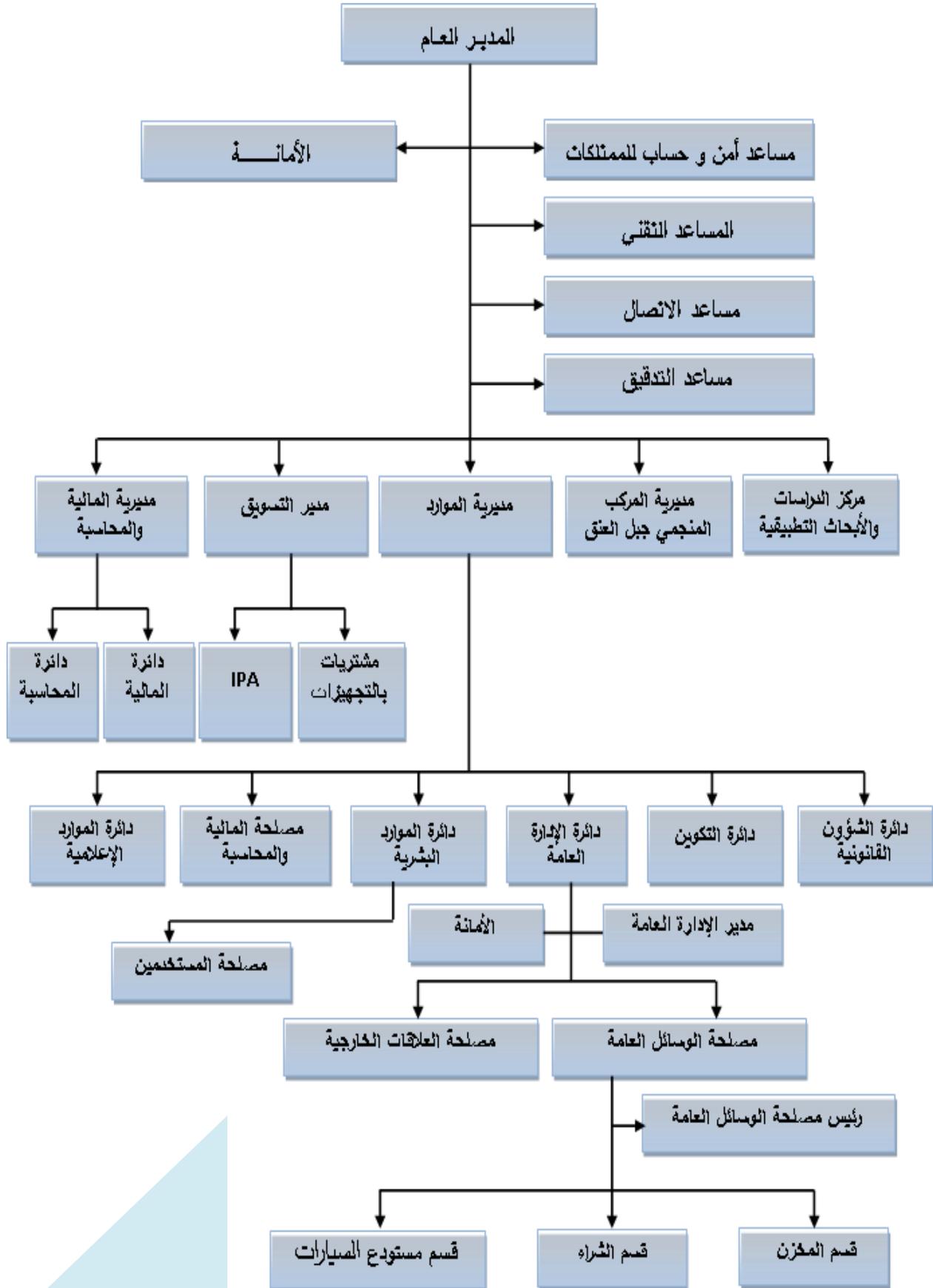
في حين أن المقر الاجتماعي لمؤسسة (SOMIPHOS) بولاية تبسة المسؤول الأول فيها بعد الجمعية العامة للمساهمين و مجلس الإدارة متمثل في شخص المدير العام، لديه سلطة التسيير حيث يتخذ القرارات الخاصة بنشاط المؤسسة كما يعد مسؤولا عن التفاوض في كل ما يخص العلاقات، الاستثمار و الشراكة و تعمل تحت إشرافه المباشر جملة من المديريات المركزية هي:

- **المديرية التجارية:** تعد أهم مديرية لإشرافها على عملية تسويق و تصدير الفوسفات والذي يمثل نسبة كبيرة من إجمالي نشاط المؤسسة؛
- **مديرية المحاسبة والمالية:** تشرف على تحصيل الإيرادات المالية الناتجة عن بيع الفوسفات وكذا المصروفات الناتجة عن نشاط المؤسسة وما ينتج عن ذلك من قوائم وتقارير مالية؛
- **المديرية التقنية:** تشرف على الجانب التقني للمؤسسة من خلال اقتناء معدات الإنتاج، متابعة وتيرة الإنتاج وما ينتج عنه من تقارير تقنية و إطلاق مناقصات؛
- **مديرية الموارد:** تشرف على كل ما يخص رأس مال المؤسسة البشري من توظيف، تكوين... إلخ كما تسهر على متابعة منازعات المؤسسة القانونية مع محيطها؛
- **مديرية التطوير:** حديثة الإنشاء تختص بمتابعة جانب تطوير المشاريع و المنتجات في المؤسسة؛
- **مديرية التأمينات و الممتلكات:** حديثة الإنشاء أيضا تختص بالسهر على المحافظة على حضيرة الممتلكات الخاصة بالمؤسسة من تأمين وغيرها؛
- **مديرية التدقيق الداخلي:** تختص بعمليات التدقيق الداخلي في المؤسسة؛
- **مديرية الأمن الصناعي و الداخلي:** تختص بالشؤون الأمنية للمؤسسة؛
- **مديرية التلخيص و مراقبة التسيير:** حديثة الإنشاء لكن لم تفعل بعد؛
- كما تشرف هاته المديريات المركزية عمليا على خمس وحدات هي:
- **المركب المنجمي جبل العنق (CMDO):** يقع في دائرة بئر العاتر ولاية تبسة يعد النواة الأساسية للمؤسسة يختص باستخراج ومعالجة الفوسفات؛
- **المنشآت المينائية بعنابة (IPA):** تقع في ميناء مدينة عنابة تعد ثاني أكبر وحدة في المؤسسة تختص باستقبال الفوسفات من المركب المنجمي و تخزينه و شحنه في البواخر؛

- وحدة النقل البري للفوسفات (UTR): كانت هاته الوحدة سابقا مؤسسة مستقلة ضمن فروع مجموعة (FERPHOS) تعرف بمؤسسة (SOTRAMINE) مختصة بعملية النقل البري للفوسفات موازات مع النقل عبر السكك الحديدية، ولكن تم حلها ودمجها ضمن وحدات (SOMIPHOS) سنة 2015م.
- مركز الأبحاث التطبيقية والتطوير (CERAD): متواجد في المنطقة الصناعية لمدينة تبسة، يختص بجانب البحث و التطوير في المؤسسة.
- مديرية وحدة النقل (US): متواجدة في مقر المديرية العامة بتبسة، تختص بالجانب اللوجستيكي للمديريات المركزية من مشتريات، أجور... الخ.

و يبين الشكل أدناه الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات صوميفوص.



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

## الفرع الثاني: طبيعة نشاط المؤسسة

تمارس مؤسسة مناجم الفوسفات من خلال معاملاتها و علاقتها الداخلية و الخارجية عدة أنشطة منها: (الانتاجية، التجارية، الخدمية والدراسات التطويرية) سعيا منها لبلوغ أهدافها المسطرة والتي يمكن إنجازها فيما يلي:

- أ. أنشطة إنتاجية (استخراجية): هي النشاطات المرتبطة باستخراج المعادن من المناجم، والتي تتمثل أساسا في استخراج الفوسفات بنوعيه (**BPL 66/68%** ، **BPL 63/65 %**) من حوض الفوسفات بجبل العنق والذي يزخر باحتياطات ضخمة قدرت ب 02 مليار طن، يتم استخراج متوسط 01 مليون طن سنويا.
- ب. أنشطة تجارية: التي تقوم بها المؤسسة عن طريق المديرية التسويقية، وتتمثل في إجراء الدعاية والإشهار وكذا المعارض المحلية والدولية وما ينتج عنه من إبرام الصفقات وفق السياسة التجارية للمؤسسة.
- ج. أنشطة خدمية: تقوم المؤسسة بعدة أنشطة خدمية تتمثل في خدمات النقل و الصيانة بالإضافة إلى حيازة المؤسسة على مراكز هامة يتم من خلالها تقديم خدمات سواء على مستوى المؤسسة أو الأطراف الخارجية، مثل المنشآت المينائية تقوم بنقل الفوسفات وتهتم بعملية تصديره إلى الخارج، كما تقدم خدمات للزبائن خارج المؤسسة (إجراءات جمركية، صيانة داخل السفن، تحويل موضع السفن...الخ).
- د. أنشطة تطويرية: تسعى المؤسسة لتطوير منتجاتها وذلك من خلال الدراسات المنجزة مثل الدراسات المنجمية التي يقوم بها مركز الدراسات و الأبحاث التطبيقية، حيث يقوم بتخطيط الانتاج لكل منجم و تحديد الطاقة الإنتاجية له.

ومما سبق يتضح لنا أن تنوع الأنشطة التي تقوم بها مؤسسة مناجم الفوسفات بين أنشطة (إنتاجية، تجارية، خدمية، تطويرية) يثقل كاهل الإدارة مما يلزمها الاستعانة بأدوات تسيير غير تقليدية كي تساعد على تحقيق المكانة التي تطمح إليها في الأسواق المحلية والعالمية.

## الفرع الثالث: أهداف المؤسسة

إن تأسيس هذه المؤسسة جاء نتيجة لما تتوفر عليه الأراضي الجزائرية من خيرات معدنية ومن المعروف أن لكل مؤسسة في الميدان الاقتصادي هدف أسست من أجله وكذلك من أجل مواجهة أخطار السوق من خلال فرض وجودها و البقاء في ظل المنافسة و الحصول على مكانة مرموقة في السوق المحلية و الدولية و دفع قطاع المناجم نحو الرقي و الازدهار.

وهذا ما جاءت به المادة الثانية من المرسوم رقم 83-441 المؤرخ في 16 جويلية 1983م " المؤسسة مكلفة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية و بالعلاقة مع الهياكل و المؤسسات و الوزارات المعنية ب: (التنمية، الإنتاج، الاستيراد، التصدير و التوزيع للمنتجات المنجمية للحديد و الفوسفات كما هي و بعد تحويلها).

أي أن أهداف المؤسسة تتمثل فيما يلي:

- تحقيق وتنفيذ البرامج (مخططات) السنوية و متعددة التنمية و الإنتاج بالانسجام مع المؤسسات المعنية؛

- تحقيق مباشر أو غير مباشر للدراسات (التقنية، التكنولوجية، الاقتصادية والمالية، المشاريع المنجمية) التي لها علاقة بمهنتها؛
- المساهمة في التكوين و تحسين مستوى المستخدمين بهدف ضمان التمكن من التقنيات و التكنولوجيا التي لها علاقة بنشاطها؛
- دخول المؤسسة في المنافسة العالمية و العمل على زيادة حصتها في السوق الدولية ، وذلك بغرض تحسين خدماتها على الصعيد الدولي؛
- المحافظة على العملاء الحاليين و العمل على كسب زبائن جدد؛

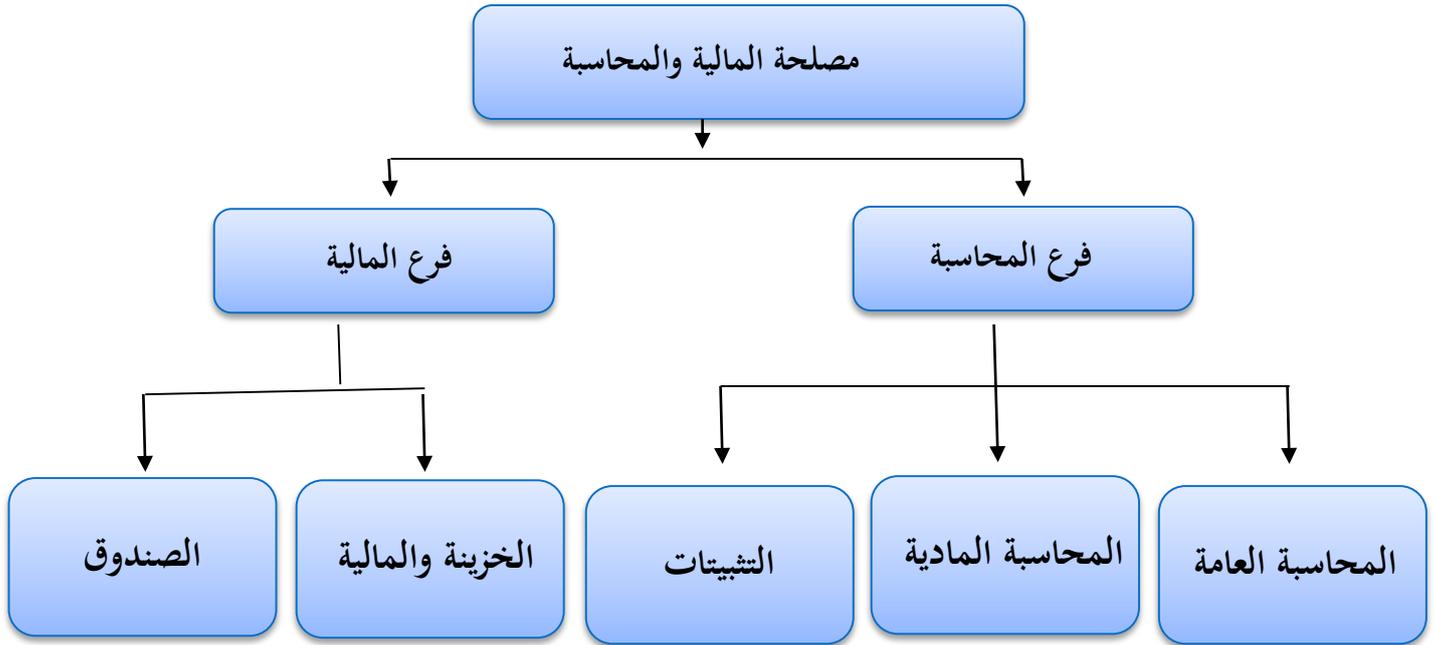
### الفرع الرابع: تقديم مصلحة التربص

تجسد هذا التربص في إلقاء نظرة عامة على نشاط المؤسسة و القطاع الذي تنشط فيه، حيث ركزنا في هاته الدراسة على مصلحة المحاسبة و المالية التابعة لمديرية المالية والمحاسبة K يقوم بتسيير هذه المصلحة رئيس مصلحة وتتواجد على مستوى الادارة بالطابق الأول من المبنى، تهتم بالجانب المالي و المحاسبي للمؤسسة والذي تم التعرف فيها على الوظائف و المهام التي تنطوي تحتها، وفيما يلي سنتعرف على أهم العمليات التي تتم داخل المصلحة:<sup>1</sup>

- إعداد الجداول و البيانات المرتبطة بإعداد الميزانية النهائية للمؤسسة؛
- الالتزام بتسيير النفقات العمومية المختلفة؛
- مسك السجلات المحاسبية وكذلك دفاتر الجرد؛
- مراقبة تسيير الإيرادات و الديون و تنفيذ الميزانية؛
- القيام بالإجراءات القانونية التي تهتم بتسيير الميزانية؛
- الوقوف على تسوية الرواتب و دفعها؛
- مراقبة الفواتير من ناحية المضمون والشكل و السهر على مدى صحتها ومطابقتها للمعطيات؛
- متابعة سير الصفقات؛
- اعداد الحصيلة السنوية لعمليات المصلحة.

<sup>1</sup> معلومات محصل عليها من المصلحة.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة "SOMIPHOS".



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

#### المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث الإجراءات المنهجية للدراسة من حيث مجتمع وعينة الدراسة، ومصادر المعلومات وكذا الأساليب الاحصائية المستخدمة والإجراءات المتبعة في التأكد من صدقها وثباتها.

#### المطلب الأول: المنهجية العامة للدراسة

تتطلب أي دراسة عملية اجراءات منهجية تكون بمثابة المسار الذي سوف يقود الباحث لمعرفة الهدف من بحثه وما المرغوب الوصول اليه، حيث اساس البحث الشعور بالمشكلة البحثية التي تقودنا الى صياغة اشكالية يسعى الباحث بادوات واساليب منهجية ايجاد تفسيرات وايجابات لفك الغموض وتحري الحقائق .

#### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يشير مجتمع الدراسة إلى تلك المجموعات الكلية من الأفراد أو الظواهر أو الأشياء ولها خاصية أو عدة خصائص مشتركة بينها تميزها عن غيرها، في حين تشكل العينة مجموعة جزئية من تلك الأفراد أو المشاهدات أو الظواهر التي تشكل مجتمع الدراسة.

أ. **مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من كافة موظفي مصالح (المحاسبة، المالية والتدقيق) بمؤسسة مناخم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة، ويعود سبب إختيار هذه المؤسسة والعاملين فيها لكونهم المجتمع الذي يحقق

أغراض الدراسة والتي لديها المعرفة المطلوبة بموضوع الدراسة، حيث يتكون مجتمع الدراسة من 30 موظف بالمصالح المذكورة.

ب. عينة الدراسة: تم الاعتماد على طريقة العينة العشوائية البسيطة في اختيار عينة البحث البالغ عددها 28 عامل في مصالح (المحاسبة، المالية والتدقيق) بالمؤسسة، وقد تم إختيار حجم العينة وفق معادلة "ستيفن ثامبسون" كما أن يمكن استخدام معادلات أخرى مثل (روبرت ماسون، ريتشارد جيجر، هيربرت اركن) والتي تعطي نفس القيمة في إختيار حجم العينة بالمجتمع المحدد.

وعليه تم توزيع 28 استمارة على العينة المستهدفة بالمؤسسة، وبعد هذه العملية تم استرداد 28 استمارة، ويمكن توضيح عدد الاستمارات الموزعة من خلال الجدول التالي:

جدول (03): تداول الاستبيان

النسبة %	العدد	الاستبيانات
100	28	الموزعة
00	00	التي لم يتم استرجاعها
100	28	الصالحة للتحليل

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج المحصلة بعد توزيع الاستبيان

يلاحظ من الجدول ان العينة تقريبا توافق اغلبية مجتمع الدراسة، كما انه تم استرجاع كل الاستمارات، كما ان نسبة الاسترجاع مقبولة لاغراض البحث العلمي.

### الفرع الثاني: مصادر جمع البيانات

يتم الاعتماد على مصادر جمع المعلومات والاستئناس بها لغرض الحصول على المعلومات اللازمة. وتمثلت اساسا في:

1. المصادر الرئيسية (الأولية): تمثلت في الوثائق والسجلات المستعملة للتعريف بالمؤسسة محل الدراسة (اهدافها ومهامها بالاضافة الى هيكلها التنظيمي)، كما تم الاستعانة بالاستبيان الذي يعد من الادوات الاساسية لجمع البيانات في المنهج الوصفي. اذ تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة بمؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الاحصائي (V.26) وباستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضع الدراسة.

2. المصادر الثانوية: تم الحصول على المعطيات من خلال الكتب والمقالات والرسائل الجامعية المتعلقة بالموضوع، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك لتوضيح المفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة النظرية والتعرف على الأسس والطرق السليمة في كتابة الدراسات.

### الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

للإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات من خلال أسئلة الاستبيان، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي لتحليل بيانات الدراسة وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V.26)، كما يلي:

1. المدى العام: لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في أبعاد الدراسة الخمس؛
2. جداول التوزيعات التكرارات والنسب المئوية: وذلك لأجل توزيع خصائص العمال في المؤسسة فضلاً عن بيان مواقفهم حول تطبيق معايير الجودة الشاملة على إدارة المشروع لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة؛ وتحسب بالقانون التالي:

$$\text{النسبة المئوية} = \text{تكرار المجموعة} * 100 / \text{المجموع الكلي للتكرارات}$$

3. المتوسط الحسابي: وذلك لحساب القيمة التي يعطيها أفراد عينة الدراسة لكل عبارة عن عبارات المحاور والمتوسط الحسابي لكل عبارة ثم العام للمحور؛
4. الانحراف المعياري: تم استخدامه لتعرف على مدى انحراف (تشتت) استجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، حيث يوضح تشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة؛
5. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): معامل مقياس أو مؤشر لمعرفة ثبات عبارات الاستمارة؛
6. معامل الصدق (صدق المحك): لقياس صدق العبارات؛
7. معامل الارتباط (Person Correlation): للتأكد من إرتباط واستقلالية متغيرات الدراسة؛
8. اختبار (ت) لعينة واحدة (One-Sample T Test): لإختبار الفرضيات.

### المطلب الثاني: اداة الدراسة و خصائص العينة المدروسة

سيتم توصيف اداة الدراسة، وصدقها وثباتها ومن ثم التطرق لخصائص العينة المدروسة.

## اولاً: وصف اداة الدراسة

للإجابة على اشكالية الدراسة والاسئلة الفرعية، واستكمالاً لاختبار الفرضيات الثلاث المصاغة تم تصميم استبانة لجمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني، والذي تم تصميمها اساساً بالاعتماد على ماتم تناوله في الجانب النظري وبالاطلاع على الدراسات السابقة، وتم مراعاة الجوانب الشكلية الاساسية عند تصميم الاستبيان الا وهي:

- ان تكون العبارات واضحة وبسيطة ومباشرة؛
- سلامة اللغة والتسلسل المنطقي في طرح الاسئلة والابتعاد عن الغموض وتكرار الاسئلة؛
- عرض الاستبانة على اساتذة الكلية ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة للتحكيم والاثراء.

كما تضمن الاستبانة مجموعة من المعلومات والاسئلة المرتبطة في متغيرات الدراسة وكانت مقسمة الى جزئين كمايلي:

## ● الجزء الأول: معلومات واجهة الاستبانة

تم افتتاح الاستبانة برسالة مختصرة توضح للمستجوبين اهداف الدراسة، وتم تبيان جامعة الانتماء، عنوان البحث والهدف منه وكذا تعليمات ملئ الاستبيان.

● الجزء الثاني: يشمل بيانات خاصة بافراد العينة المدروسة، ويهدف إلى التعرف على الخصائص الشخصية والمهنية، حسب المتغيرات (الجنس، المؤهل العلمي، المصلحة الوظيفية وسنوات الخبرة) لموظفي مصالح (المحاسبة، المالية والتدقيق) بالمؤسسة.

## ● الجزء الثالث : اسئلة الاستبانة

يستهدف هذا الجزء جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الاساسية، وتضم (20) سؤال موزعة على محورين كما يلي:

**المحور الاول :** يهدف إلى التعرف على مدى تطبيق نظام الإدارة البيئية (ISO14001) على الإلتزام بإجراءات التدقيق البيئي التي تشمل عمليات تدقيق الجوانب والقوانين البيئية بمؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)-تبسة، وتم توزيعها على موظفي المؤسسة بمصالح (المحاسبة، المالية والتدقيق)؛

**المحور الثاني:** يهدف إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تشمل مجموعة المعلومات المتعلقة بأداء وأنشطة الإدارة البيئية (ISO14001) بمؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)-تبسة، وتم توزيعها على موظفي المؤسسة بمصالح (المحاسبة، المالية والتدقيق).

وقد تم تكوين جميع مقاييس الاستجابة ل فقرات المقياس وفقا لسلم "ليكرت" (Likert item) الخماسي من خلال استعراض الآراء حول درجة موافقتهم على فقرات محاور الدراسة، وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): مقياس تحديد الأهمية النسبية وفقا لسلم "ليكرت"

الدرجة	الأهمية (درجة الموافقة)
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مقياس ليكرت.

كما تم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للإستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

وقد تم حساب المدى، حيث يساوي 04 حيث  $(4=1-5)$ ، ويتم حساب طول الخلية (الفئة) الصحيحة من خلال تقسيم المدى على عدد درجات الموافقة أو عدد الفئات (الخيارات)، وذلك على النحو  $(0.8=4/5)$ ، وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة يتم الحصول على الحد الأعلى وهكذا مع كل درجات الموافقة.

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03): معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)

المجال (الوسط الحسابي)	الأهمية (درجة الموافقة)
[1.8 - 01]	غير موافق بشدة
[2.6 - 1.81]	غير موافق
[3.4 - 2.61]	محايد
[4.2 - 3.41]	موافق
[5 - 4.21]	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مقياس ليكرت.

ثانيا : خصائص العينة المدروسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات (الجنس، المؤهل العلمي، المصلحة الوظيفية، سنوات الخبرة).

الفرع الأول: الجنس

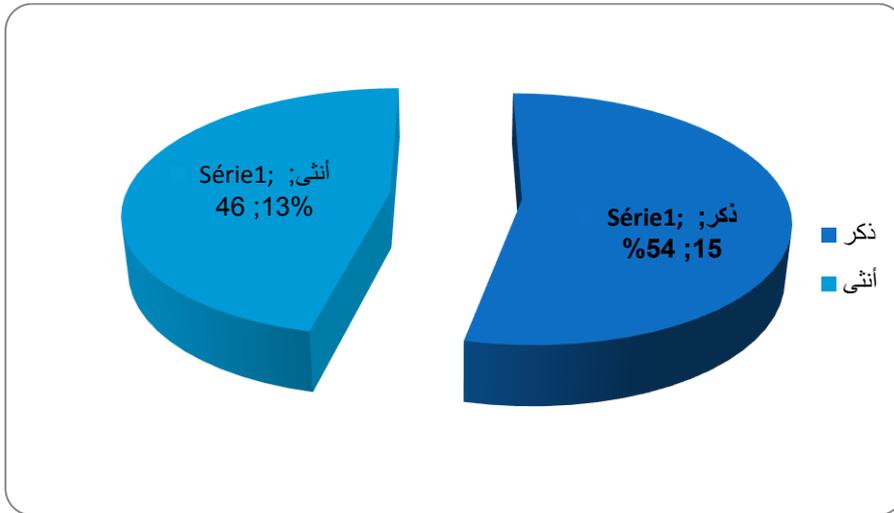
الجدول رقم (04) يقدم عرض نسبة الذكور والإناث لعينة دراسة، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (04): توزيع العينة حسب متغير الجنس (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
الجنس	ذكر	15	53,6
	أنثى	13	46,4
	المجموع	28	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

الشكل رقم (03): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير الجنس (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (Excel2007).

التعليق: يتضح أن نسبة الذكور أكبر من الإناث، لكن بنسبة قليلة حيث تمثل نسبة الذكور (54%) بينما الإناث (46%)، حيث أن لا يتفاوت موظفي لمؤسسة في مصالح المحاسبة والمحاسبة والتدقيق بين الذكور والإناث بنسبة كبيرة.

الفرع الثاني: المؤهل العلمي

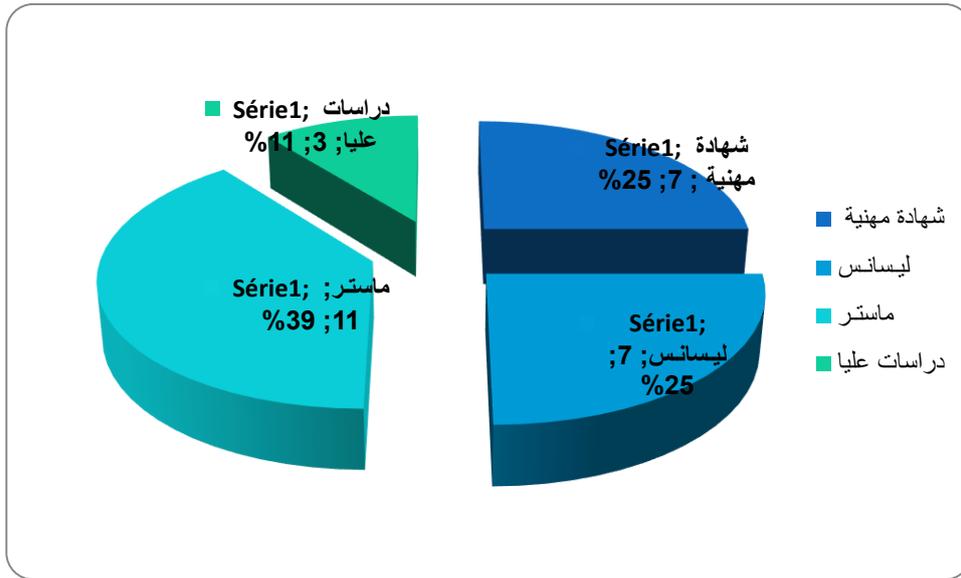
الجدول رقم (05) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أو المهني، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (05): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
المؤهل العلمي أو المهني	شهادة مهنية	07	25,0
	ليسانس	07	25,0
	ماستر	11	39,3
	دراسات عليا	03	10,7
	المجموع	28	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.24).

الشكل رقم (04): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (Excel2007).

**التعليق:** يتضح أن أكبر أفراد مجتمع الدراسة لديهم مستوى شهادات الماستر حيث أنهم يمثلون نسبة (39.3%) نظرا لحاجة المؤسسة للكفاءات في مختلف المصالح المعنية من المحاسبة والمالية والتدقيق ووهذا ما يؤكد أصحاب الشهادات الجامعية من الليسانس بنسبة (25%)، بينما عرف أصحاب الشهادات المهنية حضور قوي بنسبة (25%) نظرا لتكوينهم المهني الذي تحتاجه المؤسسة بينما فكانوا بنسب معتبرة متساوية مع أصحاب شهادات الليانس نوعا ما ومتفاوتة وهذا طبعا يرجع دائما لطبيعة عمل المصالح المعنية، بينما شهدت عينة مجتمع الدراسة عدم وجود كبير لفئة

الدراسات العليا من حملة شهادات الماجستير والدكتوراه حيث بلغ عددهم 03 أفراد فقط بنسبة (10.7%) رغم أن المؤسسة يجب أن تعطي أهمية كبيرة لهم لمزيد من التأطير.

### الفرع الثالث: المصلحة الوظيفية

الجدول رقم (00) توزيع عينة الدراسة حسب المصلحة الوظيفية، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (06): توزيع العينة حسب متغير المصلحة الوظيفية (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
المصلحة الوظيفية	المحاسبة	10	35,7
	المالية	11	39,3
	التدقيق	07	25,0
	المجموع	28	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

الشكل رقم (05): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير المصلحة الوظيفية (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (Exel2007).

التعليق: من خلال متغير المصلحة الوظيفية يتضح أن توزيع أفراد مجتمع الدراسة متقاربة بين مصالح المحاسبة والمالية والتدقيق والتفاوت بينهما قليل، حيث كانت مصلحة المالية أولاً بنسبة (39.3%) بما يمثل 11 فرداً، بينما مصالح المحاسبة بـ 10 أفراد بنسبة (35.7%)، والتدقيق أخيراً بنسبة (25%) بـ 07 أفراد.

## الفرع الرابع: سنوات الخبرة

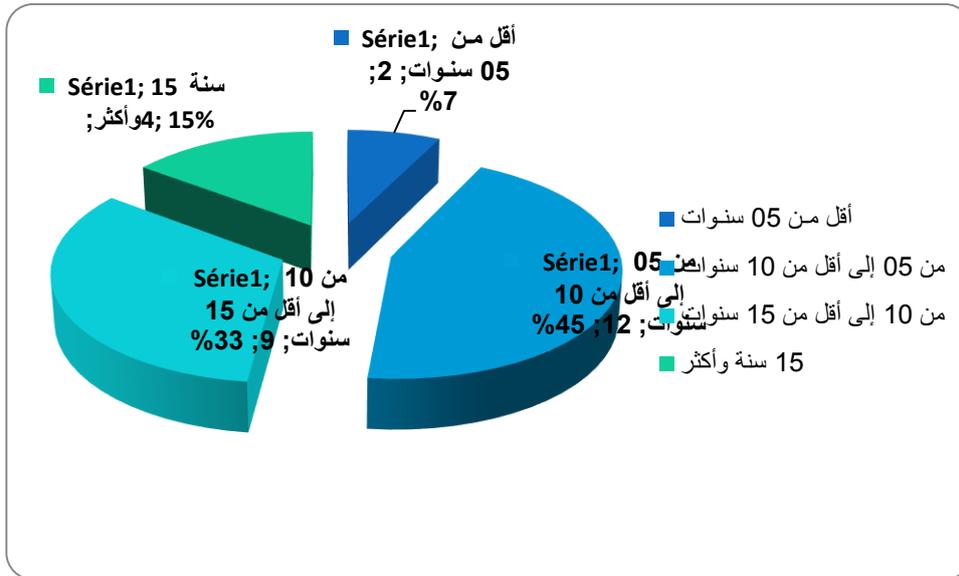
الجدول رقم (00) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (07): توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	02	7,1
	من 05 إلى أقل من 10 سنوات	12	42,9
	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	09	32,1
	15 سنة وأكثر	04	14,3
المجموع		28	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

الشكل رقم (06): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (Excel2007).

التعليق: عند التدقيق في سنوات الخبرة يلاحظ أن نسبة (43%) تقريبا خبرتهم هي (من 05 إلى أقل من 10

سنوات) وهو ما يدل على حرص المؤسسة في وجود طاقات شبابية ذات كفاءة مهنية وفكرية متميزة في مجالات المحاسبة والمالية والتدقيق، بينما كانت نسبة (32%) خبرتهم من (من 10 إلى أقل من 15 سنوات) ما يوضح وجود خبرة كافية لديهم واستقرارهم في العمل بالمؤسسة، كذلك أصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة لديهم حضور بنسبة (14.3%) نظرا لوجود المؤسسة القديم في الساحة الاقتصادية واحتفاظها بأصحاب الخبرة في تسيير شؤونها، وأخيرا الفئة أقل من

05 سنوات خبرة كانت بنسبة (70%) وهو ما يدل على التوظيف المحدود للمؤسسة وإكتفاء المؤسسة من الموارد البشرية واعتمادها على الخبرات في التسيير، نظرا لتوفر عناصر الكفاءات اللازمة في لمصالح المعنية.

### المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة (الخصائص السيكمترية)

قبل تحليل الاستبيان يجب التحقق من الثبات والاتساق، حيث يعني ثبات اداة الدراسة انه لو تم توزيع ذات الاستبانة على مجتمع بحثي بذات الخصائص سيتم الحصول على نفس النتائج.

### الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة البحث مدى قدرتها على قياس الموضوع الذي وضعت من أجله، بمعنى إلى أي درجة تصلح هذه الأداة لقياس الغرض الذي وضعت من أجله، وفي قد تم الاعتماد على نوعين من الصدق هما:

أ. **الصدق الظاهري:** بعد الانتهاء من تصميم الاستمارة وتصنيفها في صورتها الأولية بما يتناسب مع أهداف الدراسة، تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الإختصاص على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات والتأكد من وضوح صياغة كل فقرة من فقرات الاستمارة وتصحيح الفقرات غير الملائمة، وبعد إسترجاع الإستبانة تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وقد طورت هذه الأداة بناء على آراء المحكمين حيث عدلت الصياغة ووضعت في صورتها النهائية، والملحق رقم (00) يوضح قائمة بأسماء المحكمين، والإستبانة في صورتها النهائية موضحة الملحق رقم (00)؛

ب. **صدق المحك أو الصدق الذاتي:** يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، ويمكن حسب معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل الثبات ويعرف بصدق المحك.

### الفرع الثاني: ثبات أداء الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة أن تعطي أداة جمع البيانات نفس النتائج أو نتائج متقاربة لو كررت الدراسة في ظروف مشابهة باستخدام الأداة نفسها تحت نفس الظروف والشروط بعد فترة زمنية، وبذلك يعبر الباحث عن مدى صلاحية الأداة لإستخدامها من أجل جمع البيانات الميدانية.

وفي هذه الدراسة تم قياس ثبات أداة الدراسة باستخدام (Cronbach Alpha) "ألفا كرونباخ" الذي يقيس الإتساق الداخلي لعبارات المقاييس، وتتراوح قيمته بين [0-1] وكلما إقتربت من 01 كلما دل ذلك على ثبات المقاييس، حيث يحدد مستوى قبول أداة القياس بمقدار (0.60) فأكثر للحكم على ثبات الاستبانة، وكلما زادت قيمة معامل "ألفا كرونباخ" كلما زادت درجة الثبات والصدق من أسئلة الاستبيان.

والجدول رقم (00) يمثل تحليل الخصائص السيكومترية من خلال حساب معامل صدق وثبات الدراسة:

الجدول رقم (08): تحليل معاملات الثبات والصدق (الخصائص السيكومترية)

معامل الصدق	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	عدد العبارات	المحاور	
0.907	0.824	10	المحور الاول	المحاور
0.907	0.823	10	المحور الثاني	
<b>0.950</b>	<b>0.902</b>	<b>20</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (00) يتضح أن:

- ❖ معامل الثبات الكلي لأداة الدراسة بلغ (0.902) أي أكبر من بمقدار (0.60) الخاصة بقياس الأداء، فهو معامل ثبات جيد ومناسب لأغراض الدراسة، كما تعتبر جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة وأبعادها مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة، وبهذا يمكن التأكد من ثبات أداة الدراسة، وهو ما يجعل هناك ثقة كاملة بصحة الدراسة وصلاحيتها لتحليل النتائج وأن عبارات الاستمارة متسقة داخليا؛
- ❖ معامل الصدق الكلي، الذي يعبر عن الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ما قيمته (0.950) وهو ما يدل على صدق أداة الدراسة، هذا ما دعمته معاملات الصدق المرتفعة بالنسبة لعبارات محاور الدراسة، وبهذا يمكن التأكد من صدق أداة الدراسة.

## المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

معرفة دور التدقيق البيئي كآلية لتبني المواصفات القياسية الايزو (ISO) في الإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)- تبسة، وبغرض الإجابة عن التساؤلات والتحقق من صحة الفرضيات، تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

- المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي والإتساق الداخلي؛
  - المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة؛
  - المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.
- المطلب الأول: إختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات

## الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي

بعد التأكد من ثبات وصدق عبارات الإستمارة، يجب التأكد من خضوع هذه البيانات للتوزيع الطبيعي من أجل القيام بتحليل وتفسير النتائج وبعدها اختبار مدى صحة أو خطأ الفرضيات المعتمدة في الدراسة.

وإختبار التوزيع الطبيعي يعني اختبار ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، ومن أجل ذلك يمكن استخدام اختبار كلمجروف - سميرنوف (Test Kolmogorov-Smirnov).

ولمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا، يعتمد اختبار كولموجروف - سميرنوف على:

- الفرض الصفري ( $H_0$ ): البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛
  - الفرض البديل ( $H_1$ ): البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي.
- والجدول الموالي الذي يظهر نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

## الجدول رقم (09): تحليل إختبار التوزيع الطبيعي (Test Kolmogorov-Smirnov)

المحاور	عدد العبارات	قيمة Z (Test K-S)	مستوى الدلالة (sig)
المحاور	10	0.107	0.200
المحور الثاني	10	0.163	0.056
المحور الثالث	20	0.084	0.200
المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (00) يتضح أن: قيمة (Z) لمحور الاستبانة تقدر بـ (0.084) وهي غير دالة عند مستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره (0.200) أي أن ( $\text{sig} > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي (أي قبول الفرض الصفري ( $H_0$ ) أن البيانات تتبع لتوزيع طبيعي).

### الفرع الثاني: اختبار الاتساق الداخلي

تم استخدام نتائج اختبار ارتباط بيرسون (Person Correlation) للتأكد من الاتساق الداخلي للعبارات.

### الجدول رقم (10): اختبار ارتباط بيرسون للمحور الثاني

الرقم	عبارات القياس	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة (sig)
01	هناك إلتزام من قبل المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية المفروضة من طرف الجهات الرسمية.	0.649	0.000
02	تحرص المؤسسة على تقييم وفحص الآثار والجوانب البيئية الناتجة عن نشاطها.	0.570	0.000
03	في المؤسسة توجه على دراسة إمكانية الحصول على شهادة الايزو المتعلقة بالإدارة البيئية (ISO14001).	0.625	0.000
04	تملك المؤسسة من الإمكانيات المادية والمالية الكافية لتطبيق المعيار المتعلق بالإدارة البيئية (ISO14001).	0.646	0.000
05	تمثل المؤسسة للمتطلبات القانونية المتعلقة بالبيئة لتحديد نسبة مطابقة القوانين الواجب تطبيقها مع القوانين المطبقة فعليا.	0.568	0.000
06	تقوم المؤسسة في إطار إعداد برنامج التدقيق الداخلي السنوي على عمليات تدقيق الجوانب البيئية.	0.731	0.000
07	تعمل المؤسسة على التحكم في المخاطر البيئية المرتبطة بنشاطها من أجل تفادي حدوثها.	0.581	0.000
08	للمؤسسة سياسة بيئية واضحة تلتزم فيها بتحقيق إنتاج يحافظ المحافظة على البيئة من التلوث ويحقق المتطلبات القانونية البيئية.	0.638	0.000
09	تتم عمليات تحديد المسؤوليات والصلاحيات على مستوى إدارة المؤسسة بتحميل المسؤولية لكل مسؤولي المؤسسة عن الجانب البيئي.	0.620	0.000
110	تحرص المؤسسة على إعداد تقارير متعلقة بالجانب البيئي لنشاطها من أجل العمل على التقليل من الآثار والجوانب البيئية لها.	0.698	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (00) يتضح أن: الدلالة الإحصائية بين كل المتغيرات ( $\text{sig} < 0.05$ )، يمكن القول أن هناك إرتباط دال إحصائياً بين الفقرات والمحور وبما أن قيمة الإرتباط التي تنحصر بين [0-1] وهي بين [0.731-0.568] فإن هذا الارتباط هو ارتباط طردي تتحدد قوته بين مختلف المتغيرات بأنه ارتباط طردي متوسط، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور مترابطة فيما بينها ومع المحور إجمالاً.

### الجدول رقم (11): إختبار ارتباط بيرسون للمحور الثاني

الرقم	عبارات القياس	قيمة معادل الإرتباط	مستوى الدلالة (sig)
01	المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أداؤها البيئي من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بدقتها.	0.838	0.000
02	تعمل المؤسسة على التحكم في التكاليف البيئية بتقييم الأحداث المحتملة التي تؤدي إلى تحمل تكاليف ناتجة عن عدم إلتزام بالقوانين البيئية.	0.444	0.018
03	تعتمد المؤسسة على فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية مما يؤدي إلى سهول تحديدها وقياسها والإفصاح عنها.	0.670	0.000
04	تتمثل التكاليف البيئية للمؤسسة بمحملها في مختلف في الرسوم الجبائية التي تفرض على الأثار السلبية لنشاطها وهي التي يتم الإفصاح عنها.	0.740	0.000
05	يؤدي عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية وتؤدي إلى الزيادة في أعبائها.	0.688	0.000
06	تلتزم المؤسسة بإعلام الجهات الرسمية بشأن الجوانب البيئية المتعلقة بنشاطها ومختلف التكاليف البيئية التي تحملتها.	0.453	0.015
07	تقوم المؤسسة بتدقيق المعلومات المحاسبية خاصة المتعلقة بالتكاليف البيئية وتعمل على الإفصاح عنها.	0.578	0.001
08	نصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في التقارير المقدمة إلى مجلس الإدارة في مختلف الاجتماعات الدورية.	0.582	0.001
09	تشكل المعلومات عن التكاليف البيئية التي تقدمها المؤسسة جانب مهم في إتخاذ مختلف القرارات.	0.800	0.000
10	تحتاج المؤسسة إلى وجود نظام محاسبي يمكن من خلال تحليل وقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية.	0.367	0.055

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (11) يتضح أن: الدلالة الإحصائية بين كل المتغيرات ( $\text{sig} < 0.05$ )، يمكن القول أن هناك إرتباط دال إحصائيا بين الفقرات والمحور وبما أن قيمة الإرتباط التي تنحصر بين [0-1] وهي بين [0.838 - 0.582] فإن هذا الارتباط هو ارتباط طردي تتحدد قوته بين مختلف المتغيرات بأنه ارتباط طردي متوسط، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور مترابطة فيما بينها ومع المحور إجمالاً.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

بغية الإجابة على أسئلة الدراسة سيتم القيام بتحليل محاور الأسئلة، والتي تشمل محورين وهما:

#### الفرع الأول: تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى الإلتزام بإجراءات التدقيق البيئي في المؤسسة، والجدول يوضح قائمة الأسئلة المطروحة والنتائج التحصل عليها من متوسط حسابي للإجابات وانحرافها المعياري.

الجدول رقم (12): تحليل عبارات حول القسم الثاني

الرقم	عبارات القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	هناك إلتزام من قبل المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية المفروضة من طرف الجهات الرسمية.	4,25	0,585
02	تحرص المؤسسة على تقييم وفحص الآثار والجوانب البيئية الناتجة عن نشاطها.	4,07	0,663
03	في المؤسسة توجه على دراسة إمكانية الحصول على شهادة الايزو المتعلقة بالإدارة البيئية (ISO14001).	3,61	1,066
04	تملك المؤسسة من الإمكانيات المادية والمالية الكافية لتطبيق المعيار المتعلق بالإدارة البيئية (ISO14001).	4,07	0,940
05	تمثل المؤسسة للمتطلبات القانونية المتعلقة بالبيئة لتحديد نسبة مطابقة القوانين الواجب تطبيقها مع القوانين المطبقة فعليا.	4,29	0,713
06	تقوم المؤسسة في إطار إعداد برنامج التدقيق الداخلي السنوي على عمليات تدقيق الجوانب البيئية.	4,00	0,981
07	تعمل المؤسسة على التحكم في المخاطر البيئية المرتبطة بنشاطها من أجل تفادي حدوثها.	4,36	0,559
08	للمؤسسة سياسة بيئية واضحة تلتزم فيها بتحقيق إنتاج يحافظ المحافظة على البيئة من التلوث ويحقق المتطلبات القانونية البيئية.	4,04	0,793
09	تتم عمليات تحديد المسؤوليات والصلاحيات على مستوى إدارة المؤسسة بتحميل المسؤولية لكل مسؤولي المؤسسة عن الجانب البيئي.	4,14	0,591
10	تحرص المؤسسة على إعداد تقارير متعلقة بالجانب البيئي لنشاطها من أجل العمل على التقليل من الآثار والجوانب البيئية لها.	3,93	0,716
	القسم الثاني	4,07	0,485

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (12) يتضح أن: القسم الثاني المتعلق بالالتزام بإجراءات التدقيق البيئي من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة، جاء بمتوسط حسابي للإجابات بلغ (4.07) بانحراف معياري يقدر بـ (0.485)، ووفقا لمقياس الدراسة فإنه يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، بالإضافة على ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات أنها تشكل قبولاً مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة إذ تراوحت المتوسطات ما بين (3.61 – 4.36) وتراوحت انحرافات المعيارية ما بين (0.585 – 1.066)، وهذا دليل على حرص المؤسسة في مشاركة العاملين بمختلف

أرائهم وإقتراحاتهم وأفكارهم والأخذ بها في مسار تطبيق نظام الإدارة البيئية (ISO14001) من خلال الإلتزام بإجراءات التدقيق البيئي التي تشمل عمليات تدقيق الجوانب والقوانين البيئية.

### الفرع الثاني: تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى حرص المؤسسة على الإفصاح عن التكاليف البيئية، والجدول يوضح قائمة الأسئلة المطروحة والنتائج التحصل عليها من متوسط حسابي للإجابات وانحرافها المعياري.

#### الجدول رقم (13): تحليل عبارات حول القسم الثاني

الرقم	عبارات القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديدتها بدقة.	4,18	0,723
02	تعمل المؤسسة على التحكم في التكاليف البيئية بتقييم الأحداث المحتملة التي تؤدي إلى تحمل تكاليف ناتجة عن عدم إلتزام بالقوانين البيئية.	4,18	0,548
03	تعتمد المؤسسة على فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية مما يؤدي إلى سهول تحديدها وقياسها والإفصاح عنها.	4,18	0,905
04	تمثل التكاليف البيئية للمؤسسة بمجمعتها في مختلف في الرسوم الجبائية التي تفرض على الآثار السلبية لنشاطها وهي التي يتم الإفصاح عنها.	3,96	0,962
05	يؤدي عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية وتؤدي إلى الزيادة في أعبائها.	4,14	0,803
06	تلتزم المؤسسة بإعلام الجهات الرسمية بشأن الجوانب البيئية المتعلقة بنشاطها ومختلف التكاليف البيئية التي تحملتها.	4,07	0,716
07	تقوم المؤسسة بتدقيق المعلومات المحاسبية خاصة المتعلقة بالتكاليف البيئية وتعمل على الإفصاح عنها.	4,14	0,705
08	تفصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في التقارير المقدمة إلى مجلس الإدارة في مختلف الإجتماعات الدورية.	4,00	0,720
09	تشكل المعلومات عن التكاليف البيئية التي تقدمها المؤسسة جانب مهم في إتخاذ مختلف القرارات.	4,14	0,651
10	تحتاج المؤسسة إلى وجود نظام محاسبي يمكن من خلال تحليل وقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية.	4,36	0,559
القسم الثالث		4,13	0,459

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (13) يتضح أن: القسم الثالث المتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة، جاء بمتوسط حسابي للإجابات بلغ (4.13) بانحراف معياري يقدر بـ (0.459)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإنه يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، بالإضافة على ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات أهما تشكل قبولاً مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة إذ تراوحت المتوسطات ما بين (3.96 - 4.36) وتراوحت انحرافاتهما المعيارية ما بين (0.548 - 0.962)، وهذا دليل على حرص المؤسسة في الإفصاح عن التكاليف البيئية المتعلقة بأداء وأنشطة الإدارة البيئية (ISO14001) في ظل الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد تحليل عبارات أبعاد المحاور، يستلزم بعد ذلك اختبار الفرضيات الموضوعية للدراسة، وسيتم اختبار اختبار (ت) لعينة واحدة (One-Sample T Test) لمقارنة متوسط مجموعة واحدة بمتوسط معلوم.

### الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى (H01)

تنص الفرضية الأولى على أنه "ينص تطبيق نظام الإدارة البيئية (ISO14001) على الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي التي تشمل عمليات تدقيق الجوانب والقوانين البيئية".

### الجدول رقم (12): نتائج اختبار الفرضية الأولى

One-Sample T Test = قيمة الاختبار						المتغير
مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	درجة الحرية (ddl)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	
0.000	11.727	27	0.485	4.07	28	الدرجات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (12) يتضح أن: عدد أفراد العينة يساوي (28)، ومتوسط العينة بلغ (4.07) والانحراف المعياري (0.485)، ولبيان دلالة الفرق بين متوسط العينة والمتوسط المعلوم (03) تم استخدام اختبار (ت) لعينة واحدة (One-Sample T Test).

وأن قيمة T المحسوبة بلغت (11.727)، عند مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، وهي أكبر من قيمة الجدولية والتي بلغت قيمتها (2.048)، ما يعني وجود فرق دال إحصائياً عند مستوى ( $\text{sig} \leq 0.05$ ) بين المتوسطين، وهو ما يعني صحة الفرضية.

### الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية (H02)

تنص على انه "يساهم التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تشمل بمجموعة المعلومات المتعلقة بأداء وأنشطة الإدارة البيئية (ISO14001)".

### الجدول رقم (13): نتائج اختبار الفرضية الثانية

One-Sample T Test = قيمة الاختبار						المتغير
مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	درجة الحرية (ddl)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	
0.000	13.075	27	0.459	4.13	28	الدرجات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (13) يتضح أن: عدد أفراد العينة يساوي (28)، ومتوسط العينة بلغ (4.13) والانحراف المعياري (0.459)، ولبيان دلالة الفرق بين متوسط العينة والمتوسط المعلوم (03) تم استخدام اختبار (ت) لعينة واحدة (One-Sample T Test).

وأن قيمة T المحسوبة بلغت (13.075)، عند مستوى الدلالة ( $\text{sig} \leq 0.05$ )، وهي أقل من قيمة الجدولية والتي بلغت قيمتها (2.048)، ما يعني وجود فرق دال إحصائياً عند مستوى ( $\text{sig} \leq 0.05$ ) بين المتوسطين، وهو ما يعني صحة الفرضية.

## خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة صوميفوس والتي كان الهدف منها ترجمة الدراسة النظرية في سياق واقعي و علمي و تحويل المفاهيم النظرية المذكورة سابقا إلى تطبيقات علمية تساعد في فهم افضل للموضوع حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تمثل المبحث الأول في تقديم تعريف شامل لشركة مناجم فوسفات صوميفوس إضافة إلى عرض أهم نشاطاتها وهدفها كما تطرقنا إلى هيكل تنظيم المصلحة المالية والمحلى وبالنسبة للمبحث الثاني قمنا بمعالجة الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية أولا المنهجية العامة للدراسة ثم خصائص عينة الدراسة ثم صدق وثبات أداة الدراسة (الخصائص السايكومترية) أما في المبحث الثالث فقد تم معالجة تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية بواسطة اختبار توزيع واستقلالية المتغيرات أيضا بعرض وتحليل نتائج الدراسة وأخيرا اختبار فرضية الدراسة وصحتها.

خاتمة عامة

## خاتمة:

تهدف المؤسسة الى التكيف مع بيئتها بصورة دائمة و تطويرها عبر استخدام أساليب و أدوات حديثة لتحقيق جودة عالية للمعلومات المقدمة من طرفها للجهات المعنية، حيث ان التدقيق البيئي يلعب دورا هاما في عملية الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسة. و تعتبر المواصفات القياسية العالمية iso 14001 اهم المعايير المحددة للطريقة المثلى لنظام بيئي من اجل التوجه الى تطبيق iso 14001 وحب الالتزام بنظام الإدارة البيئية، الذي يحوي أساليب يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في تطوير الوضع البيئي عامة و في الإفصاح عن التكاليف البيئية خاصة.

تعتبر مؤسسة SOMIPHOS تبسة من بين المؤسسات الاقتصادية التي تسعى الى إعطاء معلومات محاسبية بيئية دقيقة و ذات جودة و مصداقية، و تسعى أيضا للقيام بعدة إجراءات تسمح لها بذلك . كإفصاح و القياس المحاسبي للتكاليف و النظر في إجراءات التدقيق البيئي لديها و قد عاجلت هذه الدراسة مفهوم نظام الإدارة البيئية و أيضا التكاليف البيئية كما أوضحت مدى أهمية القياس المحاسبي و الإفصاح عنها . و ابرزت دور التدقيق البيئي في الجانب النظري و ميدانيا في الجانب التطبيقي من خلال استبيان قدم لموظفي المؤسسة .

### توصيات الدراسة :

بناء على اختبار الفرضيات و النتائج المتوصل اليها المتعلقة بموضوع الدراسة و هو دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية في ظل المواصفة القياسية iso 14001

- قدمت الدراسة ادلة نظرية و تطبيقية عن مدى دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف في مؤسسة SOMIPHOS، و بالتالي فان نتائج الدراسة تدعم سياسة تبني نظام الادارة البيئية iso 14001؛
- ضرورة اجراء المزيد من الأبحاث و الدراسات في المجال البيئي و حول تبني هذا النظام بهدف تحسين السياسة البيئية في المؤسسة، و تحرى اجراءات التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية على اختلاف انواعها؛
- زيادة اهتمام المؤسسة بدور التدقيق البيئي في المؤسسة والافصاح عن تكاليفها البيئية في تقارير مستقلة يمكن الرجوع اليها عند الحاجة؛
- الحرص على أهمية عنصر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف بشكل مفصل عن باقي الأعباء .

### افاق الدراسة :

ان التطرق لموضوع دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية بين انه يمكن اقتراح عدة إشكاليات و دراسات مستقبلية تستحق الدراسة و ذلك بالتطرق للمواضيع التالية :

- التدقيق البيئي و المحاسبة البيئية بين المتطلبات و التطبيق في المؤسسات الجزائرية ؛
- الأداء البيئي و علاقته بالريادة المستدامة ؛

- المحاسبة الخضراء والتنمية المستدامة؛
- أهمية التدقيق البيئي في تحقيق الميزة التنافسية ؛
- المشاكل المحاسبية في القياس والافصاح التكاليف البيئية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات.

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### ❖ الكتب:

1. يوسف حجيم الطائي، محمد العاصي العجيلي، ليث علي الحكيم، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 390

### ❖ الاطروحات والمذكرات:

1. أمينة حفاصة وعباس فرحات، دور القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، علمية محكمة سنوية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، مجلد 08، العدد 08، 2017.

2. أنوار عباس هادي الهنداوي، محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدم القوائم المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية محكمة سنوية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، مجلد 13، العدد 36، 2015.

3. بريزة جيلالي وآخرون، القياس و الإفصاح للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالىين مذكرة ماستر اكاديمي، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020، ص 29.

4. بوزيان محمد أمير، بن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، المدرسة العليا للتجارة، العدد 06، 2018، ص 136.

5. درني لطيفة، دور الادارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006، ص 73.

6. درني لطيفة، دور الادارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006، ص 73.

7. دهيمي جابر، "أثر تطبيق مواصفة ISO 14001 في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة"، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، المجلد 02، العدد 02، جامعة فرحات عباس سطيف، ديسمبر 2017، ص 35.

8. رادة فاروق دريبياتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2009، ص 363-364.

9. سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014، ص 86-87.

10. عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ماجستير، محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2011، ص16.
11. عزالدين دعاس، آثار تطبيق نظم الإدارة البيئية من طرف المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010، ص 147.
12. علي طيوب، مساهمة التكاليف في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، الادارة البيئية في منظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 39.
13. عمر فاني، أهمية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية، ماستر أكاديمي، مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجاري جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 04.
14. فاطمة الزهراء العكازي، أثر تطبيق نظم الإدارة البيئية الايزو 14000 على الأداء التنافسي للمنظمات الصناعية، أطروحة دكتوراه، إدارة موارد بشرية، جامعة حسيبة بن بوعلين الشلف، 2021، ص 53.
15. محمادي وليد، دور المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي متوازن ومستدام في المؤسسات الصناعية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فحات عباس، سطيف 2022.
16. مروى براهيمية، سارة حواس، واقع نظام تطبيق الادارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في إدارة الأعمال، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2019، ص 43-44.
17. منى عبد الله حمد، اثر قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014 ن ص 61-62.
18. منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية، مذكرة ماجستير، محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 ن ص 56.
19. مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 67.

#### ❖ الدورات المجلات

1. زروق سمية، شعيب حمزة، دور التدقيق البيئي في تطبيق المواصفات القياسية الايزو (iso 14001)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، مجلة محكمة نصف سنوية، المجلد 18، العدد 2، جامعة البليدة 2، 2024، ص 134.
2. سليمان سند سبول، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلة علمية محكمة سنوية، الجامعة الأردنية، مجلد 05، عدد 04 ن 2009

3. علول محمد الأمين وآخرون، الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، علمية محكمة سنوية، المجلد 04، العدد 1 ن 2.024، ص 66.
4. محمد الهادي خنوس، الشيخ الداوي، آثار تطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسات الصناعية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، علمية محكمة نصف سنوية، العدد الخاص، المركز الجامعي إيليزي، ماي 2018 ص 24.
5. محمد حازم إسماعيل الغزالي، تطوير مهام مدقق الحسابات في رفع كفاءة التدقيق البيئي لترشيد التكاليف البيئية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، مجلة علمية محكمة شهرية، جامعة الموصل، العراق، مجلد 02، عدد 06، 2018.
6. مريم خلج، أهمية تبني نظام الإدارة البيئية ايزو 14001 في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، علمية محكمة نصف سنوية، المجلد 12، العدد 03، جامعة خميس مليانة، عين الدفلى، 2021، ص 368.
7. موزارين عبد المجيد و آخرون، قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تخصيص التنمية المستدامة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، علمية محكمة شهرية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.
8. موسى عبد الناصر، رحمان أمير، الإدارة البيئية وآلية تفعيلها في المؤسسة الصناعية، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد 04، الجزائر، 2008، ص 73.
9. وفاء عمر التوم الحاج، آثار التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية، مجلة علمية محكمة شهرية، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 7، عدد 28، 2017، ص 135.

#### ❖ الملتقيات:

1. زين الدين بروش، جابر هيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات، ملتقى دولي، الطبعة 02، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، 22-23 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص 650..

❖ المراجع الاجنبية

1. Ait YOUCEF Imaneaggoun Imene, L'impact DE LA CERTIFICATION Iso 14001 SUR LA PERFORMANCE ECONOMIQUE DE L'ENTREPRISE. Cas DE L'eniem, DIPLOME DE Master, Marketing ET Management DES ENTREPRISES, Universite Mouloud Mammeri De Tizi-Ouzou,2015
2. Baarab Hanane ,Salmi Fatma Zohr, Audit ENVIRONNEMENT D'UNE ZONE (INDUSTRIELTOURISTIQUE) DANS LA WILAYA D'adrar, DU DIPLOME DE Master, : Chimie DE L'environnement, Faculte DES Sciences ET DE LA Technologie Departement DES Sciences DE LA Matiere, Universite Ahmed Draia,2021.
3. Boutemedjet Djamel Eddine Brahim Rania, Identification DES ASPECTS ENVIRONNEMENTAUX SIGNIFICATIFS LIES AUX ACTIVITES DE FORAGE ETUDE DE CAS Enafor, LICENCE PROFESSIONNELLE, Genie APPLIQUE, Universite Kasdi Merbah Ouargla,2017.
4. Dassamiour Mohamed , "Cours De L'economie Et Valorisation Miniere , L'activite Miniere En Algerie" , Universite Freres Mentouri , Constantine 1 , Faculte Des Sciences De La Terre De La Geographie Et De L'aménagement De Territoire , Departement Des Sciences Geologiques , Algerie , 2020 ,P :1-6.
5. Hariz Samia, Etude Critique DU Systeme DE Management Environnemental AU Niveau DES Entreprises Algeriennes, DIPLOME DE Magister, Gestion DU Risque, Universite Hadj Lakhdar DE Batna,2009.
6. Mahdgoubi Nour Elhouda. Mekhelfi Amina Bouali Lynda ; Impact DU Systeme DE Management Environnemental, SELON Iso 14001, SUR LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE DE LA COMPAGNIE Petrolierealgerienne Sonatrach , Universite Ouargla, Revue DES Sciences Humaines – Universite Mohamed Khider Biskra No :46, Mars 2017.
7. Michel Cohen DE Lara ET Dominique Dron , EVALUATION ECONOMIQUE ET ENVIRONNEMENT DANS LES DECISIONS PUBLIQUES, MINISTERE DE L'aménagement DU TERRITOIRE ET DE L'environnement, Courrier DE L'ENVIRONNEMENT DE L'inra N°33, 1998.

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



## إستمارة إستبيان

السيدات والسادة المحترمين ... تحية احترام وبعد ...

تقوم الطالبة: **معيوف بثينة** بإجراء دراسة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص مالية المؤسسة، بعنوان:

دور التدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية في ظل المواصفات القياسية الايزو (ISO)

دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة

وهذا قصد التوصل إلى معرفة دور التدقيق البيئي كآلية لتبني المواصفات القياسية الايزو (ISO) في الإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة، وقد قامت الطالبة بتصميم قائمة إستبيان كأسلوب لجمع البيانات.

وعليه فإننا نأمل تعاونكم من خلال الإجابة بكل شفافية وموضوعية على الأسئلة المرفقة لما لذلك من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة، وكلنا ثقة في الحصول على خلاصة أفكاركم وخبراتكم في الموضوع، مع التأكيد على أن البيانات المتحصل عليها ستعامل بسرية تامة، وبصورة خالية من الهوية، ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

نشكركم ونثمن تعاونكم ...

**ملاحظة:** يرجى تأشير الإجابة المناسبة في الفراغ المخصص بوضع إشارة (X).

### المحور الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

يهدف هذا المحور إلى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية والوظيفية لإطارات الشركات الجزائرية.

#### 1- الجنس:

ذكر  أنثى

#### 2- المؤهل العلمي:

شهادة مهنية  ليسانس  ماستر  دراسات عليا (ماجستير  ودكتوراه)

#### 3- المصلحة الإدارية:

المحاسبة  المالية  التدقيق

#### عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 05 إلى أقل من 15 سنة   
من 15 إلى أقل من 25 سنة  أكثر من 25 سنة

### المحور الثاني: الإلتزام بإجراءات التدقيق البيئي

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	هناك إلتزام من قبل المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية المفروضة من طرف الجهات الرسمية.					
02	تحرص المؤسسة على تقييم وفحص الآثار والجوانب البيئية الناتجة عن نشاطها.					
03	في المؤسسة توجه على دراسة إمكانية الحصول على شهادة الايزو المتعلقة بالإدارة البيئية (ISO14001).					
04	تملك المؤسسة من الإمكانيات المادية والمالية الكافية لتطبيق المعيار المتعلق بالإدارة البيئية (ISO14001).					
05	تمتثل المؤسسة للمتطلبات القانونية المتعلقة بالبيئة لتحديد نسبة مطابقة القوانين الواجب تطبيقها مع القوانين المطبقة فعليا.					

					تقوم المؤسسة في إطار إعداد برنامج التدقيق الداخلي السنوي على عمليات تدقيق الجوانب البيئية.	06
					تعمل المؤسسة على التحكم في المخاطر البيئية المرتبطة بنشاطها من أجل تفادي حدوثها.	07
					للمؤسسة سياسة بيئية واضحة تلتزم فيها بتحقيق إنتاج يحافظ المحافظة على البيئة من التلوث ويحقق المتطلبات القانونية البيئية.	08
					تتم عمليات تحديد المسؤوليات والصلاحيات على مستوى إدارة المؤسسة بتحميل المسؤولية لكل مسؤولي المؤسسة عن الجانب البيئي.	09
					تحرص المؤسسة على إعداد تقارير متعلقة بالجانب البيئي لنشاطها من أجل العمل على التقليل من الآثار والجوانب البيئية لها.	10

### المحور الثالث: الإفصاح عن التكاليف البيئية

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بدقتها.					
02	تعمل المؤسسة على التحكم في التكاليف البيئية بتقييم الأحداث المحتملة التي تؤدي إلى تحمل تكاليف ناتجة عن عدم إلتزام بالقوانين البيئية.					
03	تعتمد المؤسسة على فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية مما يؤدي إلى سهول تحديدها وقياسها والإفصاح عنها.					
04	تتمثل التكاليف البيئية للمؤسسة بمجملها في مختلف الرسوم الجبائية التي تفرض على الأثار السلبية لنشاطها وهي التي يتم الإفصاح عنها.					
05	يؤدي عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية وتؤدي إلى الزيادة في أعبائها.					
06	تلتزم المؤسسة بإعلام الجهات الرسمية بشأن الجوانب البيئية المتعلقة بنشاطها ومختلف التكاليف البيئية التي تحملتها.					
07	تقوم المؤسسة بتدقيق المعلومات المحاسبية خاصة المتعلقة بالتكاليف البيئية وتعمل على الإفصاح عنها.					
08	تصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في التقارير المقدمة إلى مجلس الإدارة في مختلف الاجتماعات الدورية.					

					تشكل المعلومات عن التكاليف البيئية التي تقدمها المؤسسة جانب مهم في إتخاذ مختلف القرارات.	09
					تحتاج المؤسسة إلى وجود نظام محاسبي يمكن من خلال تحليل وقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية.	10

انتهى ... كل الشكر والتقدير لتعاونكم ...



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
 هيئة عمادة الكلية مكلفة بالدراسات والمسائل المرتبطة بالخطبة  
 مصلحة للتعليم والتقييم

الرقم: 2023/

**اتفاقية الترخيص**

**المادة الأولى:** هذه الاتفاقية تضبط علاقة جامعة الشهيد الشاذلي بن جديد - جامعة عنابة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: صناعات القمصان تيبنة  
 مقروءة: عبد الجليل الجرجوج

معتلة من طرف: يريك أحمد الوكيل  
 هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم ترخيص تطبقي للطلبة الامة اسماؤهم:

1- صبيح نائيت  
 ماستر التخصص صليحة مومند

عنوان المذكرة: حول التحقيق البيئي في الافصح عن التكاليف البيئية داخل المؤسسات القياسية (ISO)  
 الاستاذ المشرف: زكاهة جيتية

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم ترخيص تطبقي للطلبة الامة اسماؤهم:  
 1- صبيح نائيت  
 2- صبيح نائيت  
 3- صبيح نائيت  
 4- صبيح نائيت  
 5- صبيح نائيت

ليساكن التخصص: صبيح نائيت  
 عنوان تقرير الترخيص: صبيح نائيت  
 الاستاذ المشرف: صبيح نائيت

وذلك طبقا للمرسوم رقم: 90-08 المؤرخ في: 03/05/1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1989.



**المادة الثالثة:** يهدف هذا الترخيص الى ضمان تداريق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرامج والمخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعتمدين

**المادة الثالثة:** الترخيص التطاريقي يجري في مملكة

إدارة التعليم العالي والبحث العلمي

الفترة من: 2024/05/20 إلى: 2024/05/20

**المادة الرابعة:** برنامج الترخيص المعد من طرف الكلية مرادب عند تنقله من طرف جامعة تيسة والمؤسسة المعنية.

**المادة الخامسة:**

وعلى غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمهام تنفيذ الترخيص التطاريقي هؤلاء الأشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للتنفيذ للبرامج وكل غياب للتخريص يؤدي أن يكون على استعارة السيرة الذاتية للسلمة من طرف الكلية.

**المادة السادسة:** لعل الترخيص التطاريقي والحدود بالذاتين يربط بتبع للتخريص مجموع للطلبة في وجهاته المحددة في النظام الداخلي وعليه يحتمل على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن تخريصهم مجموع المعايير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن والتفاهة وتبين لهم الاحتماء الممكنة.

**المادة السابعة:** في حالة الاخلال بهذه القواعد للمؤسسة لها الحق في إنهاء ترخيص الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة الوصول.

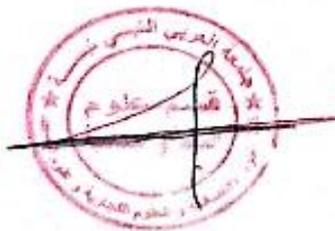
**المادة الثامنة:** تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية الترخيص ضد مجموع مغالط حوادث العمل ولحسب بالخصوص على تنفيذ كل تدابير الاخطالة والامن المتعلقة بمكان العمل للمعين لتنفيذ الترخيص.

**المادة التاسعة:** في حالة حادت ما على الترخيصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ الى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة الى القسم.

**المادة العاشرة:** تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود امكانياتها وحسب مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب والا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية القل ، المسكن ، للتعليم

ادارة القسم

ادارة المؤسسة المستقبلة



Scanné avec CamScanner

Scanné avec CamScanner

## نتائج التحليل الخاص بالتطبيقي

## 01- المعلومات الشخصية والوظيفية

## Fréquences Statistiques

N		الجنس	المؤهل العلمي	المصلحة الإدارية	سنوات الخبرة
		Validé	28	28	28
	Manq	0	0	0	0
	Quant				

		الجنس			
		Fréque nce	Pourcent age	Pourcenta ge valide	Pourcenta ge cumulé
V	ذ	15	53,6	53,6	53,6
	كر	13	46,4	46,4	100,0
	أ				
	نثى				
T	Total	28	100,0	100,0	

		المؤهل العلمي			
		Fréque nce	Pourcent age	Pourcenta ge valide	Pourcenta ge cumulé
V	شهادة مهنية	7	25,0	25,0	25,0
	ليسانس	7	25,0	25,0	50,0
	ماستر	11	39,3	39,3	89,3
	دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه)	3	10,7	10,7	100,0
	Total	28	100,0	100,0	

		المصلحة الإدارية			
		Fréque nce	Pourcent age	Pourcenta ge valide	Pourcenta ge cumulé
V	الم	10	35,7	35,7	35,7
	حاسبة	11	39,3	39,3	75,0
	الم				
	ال	7	25,0	25,0	100,0
	تدقيق				
T	Total	28	100,0	100,0	

## سنوات الخبرة

		Fréque nce	Pourcent age	Pourcenta ge valide	Pourcenta ge cumulé
V alide	أقل من 5 سنوات	2	7,1	7,1	7,1
	من 05 إلى أقل من 15 سنة	12	42,9	42,9	50,0
	من 15 إلى أقل من 25 سنة	9	32,1	32,1	82,1
	أكبر من 25 سنة	4	14,3	14,3	96,4
	5	1	3,6	3,6	100,0
Total		28	100,0	100,0	

## 02- تحليل معاملات الثبات والصدق لمحاور الاستبانة (الفاكرونباخ)

## المحور الثاني

Récapitulatif de traitement des  
observations

		N	%
Observati ons	Vali de	28	100, 0
	Exc lue <sup>a</sup>	0	,0
	Tot al	28	100, 0

a. Suppression par liste basée sur toutes les  
variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,824	10

## المحور الثالث

## Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	28	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	28	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,823	10

الاستبانة

## Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	28	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	28	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,902	20

## 03- الاتساق الداخلي المحور الثالث

هناك إلتزام من قبل المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية المفروضة من طرف الجهات الرسمية.	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	28
تحرص المؤسسة على تقييم وفحص الآثار والجوانب البيئية الناتجة عن نشاطها.	Corrélacion de Pearson	,52
	Sig. (bilatérale)	,00
	N	28
في المؤسسة توجه على دراسة إمكانية الحصول على شهادة الأيزو المتعلقة بالإدارة البيئية (ISO14001).	Corrélacion de Pearson	,28
	Sig. (bilatérale)	,146
	N	28
تملك المؤسسة من الإمكانيات المادية والمالية الكافية لتطبيق المعيار المتعلق بالإدارة البيئية (ISO14001).	Corrélacion de Pearson	,370
	Sig. (bilatérale)	,052
	N	28
تمتثل المؤسسة للمتطلبات القانونية المتعلقة بالبيئة لتحديد نسبة مطابقة القوانين الواجب تطبيقها مع القوانين المطبقة فعلياً.	Corrélacion de Pearson	,178
	Sig. (bilatérale)	,366
	N	28
تقوم المؤسسة في إطار إعداد برنامج التدقيق الداخلي السنوي على عمليات تدقيق الجوانب البيئية.	Corrélacion de Pearson	,580
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	28
تعمل المؤسسة على التحكم في المخاطر البيئية المرتبطة بنشاطها من أجل تفادي حدوثها.	Corrélacion de Pearson	,170
	Sig. (bilatérale)	,387
	N	28
للمؤسسة سياسة بيئية واضحة تلتزم فيها بتحقيق إنتاج يحافظ المحافظة على البيئة من التلوث ويحقق المتطلبات القانونية البيئية.	Corrélacion de Pearson	,379
	Sig. (bilatérale)	,047
	N	28
تتم عمليات تحديد المسؤوليات والصلاحيات على مستوى إدارة المؤسسة بتحميل المسؤولية لكل مسؤولي المؤسسة عن الجانب البيئي.	Corrélacion de Pearson	,321
	Sig. (bilatérale)	,096
	N	28
تحرص المؤسسة على إعداد تقارير متعلقة بالجانب البيئي لنشاطها من أجل العمل على التقليل من الآثار والجوانب البيئية لها.	Corrélacion de Pearson	,397
	Sig. (bilatérale)	,036
	N	28

## المحور الثاني

المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بها بدقة.	Corrélation de	1
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	
تعمل المؤسسة على التحكم في التكاليف البيئية بتقييم الأحداث المحتملة التي تؤدي إلى تحمل تكاليف ناتجة عن عدم التزام بالقوانين البيئية.	Corrélation de	,291
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,134
تعتمد المؤسسة على فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية مما يؤدي إلى سهول تحديدها وقياسها والإفصاح عنها.	Corrélation de	,402
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,034
تتمثل التكاليف البيئية للمؤسسة بمجملها في مختلف الرسوم الجبائية التي تفرض على الآثار السلبية لنشاطها وهي التي يتم الإفصاح عنها.	Corrélation de	,596
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,001
يؤدي عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية وتؤدي إلى الزيادة في أعبائها.	Corrélation de	,656
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,000
تلتزم المؤسسة بإعلام الجهات الرسمية بشأن الجوانب البيئية المتعلقة بنشاطها ومختلف التكاليف البيئية التي تحملتها.	Corrélation de	,404
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,033
تقوم المؤسسة بتدقيق المعلومات المحاسبية خاصة المتعلقة بالتكاليف البيئية وتعمل على الإفصاح عنها.	Corrélation de	,384
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,044
تصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في التقارير المقدمة إلى مجلس الإدارة في مختلف الاجتماعات الدورية.	Corrélation de	,427
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,023
تشكل المعلومات عن التكاليف البيئية التي تقدمها المؤسسة جانب مهم في اتخاذ مختلف القرارات.	Corrélation de	,731
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,000
تحتاج المؤسسة إلى وجود نظام محاسبي يمكن من خلال تحليل وقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية.	Corrélation de	,295
	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,128
	N	28

## 05- إختبار التوزيع الطبيعي

إختبار التوزيع الطبيعي من خلال برنامج إختبار كلمجروف سميرنوف

## Tests non paramétriques

## Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		المحور الثاني	المحور ر.لثالث	الاستبنا نة
	N	28	28	28
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	4,07	4,13	4,10
		50	57	54
	Ecart type	,485 05	,459 64	,448 73
Différences les plus extrêmes	Absolue	,107	,163	,084
	Positif	,107	,087	,079
	Négatif	-,080	- ,163	- ,084
Statistiques de test		,107	,163	,084
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200 <sup>c</sup> ,d	,056 c	,200 c,d

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

## - تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني

## Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type
هناك إلتزام من قبل المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية المفروضة من طرف الجهات الرسمية.	4,25	,585
8		
تحرص المؤسسة على تقييم وفحص الآثار والجوانب البيئية الناتجة عن نشاطها.	4,07	,663
8		
في المؤسسة توجه على دراسة إمكانية الحصول على شهادة الايزو المتعلقة بالإدارة البيئية.(ISO14001)	3,61	1,066
8		
تملك المؤسسة من الإمكانيات المادية والمالية الكافية لتطبيق المعيار المتعلق بالإدارة البيئية.(ISO14001)	4,07	,940
8		
تمتثل المؤسسة للمتطلبات القانونية المتعلقة بالبيئة لتحديد نسبة مطابقة القوانين الواجب تطبيقها مع القوانين المطبقة فعلياً.	4,29	,713
8		
تقوم المؤسسة في إطار إعداد برنامج التدقيق الداخلي السنوي على عمليات تدقيق الجوانب البيئية.	4,00	,981
8		
تعمل المؤسسة على التحكم في المخاطر البيئية المرتبطة بنشاطها من أجل تفادي حدوثها.	4,36	,559
8		
للمؤسسة سياسة بيئية واضحة تلتزم فيها بتحقيق إنتاج يحافظ المحافظة على البيئة من التلوث ويحقق المتطلبات القانونية	4,04	,793
8		
تتم عمليات تحديد المسؤوليات والصلاحيات على مستوى إدارة المؤسسة بتحميل المسؤولية لكل مسؤولي المؤسسة عن البيئي.	4,14	,591
8		
تحرص المؤسسة على إعداد تقارير متعلقة بالجانب البيئي لنشاطها من أجل العمل على التقليل من الآثار والجوانب البيئية	3,93	,716
8		
N valide (liste)		
8		

## المحور الثالث

## Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type
المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد دقتها.	4,18	,723
تعمل المؤسسة على التحكم في التكاليف البيئية بتقييم الأحداث المحتملة التي تؤدي إلى تحمل تكاليف ناتجة عن عدم التزام بالقوانين البيئية.	4,18	,548
تعتمد المؤسسة على فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية مما يؤدي إلى سهول تحديدها وقياسها والإفصاح عنها.	4,18	,905
تتمثل التكاليف البيئية للمؤسسة بمجملها في مختلف الرسوم الجبائية التي تفرض على الأثر السلبية لنشاطها وهي التي يتم الإفصاح عنها.	3,96	,962
يؤدي عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية وتؤدي إلى الزيادة في أعبائها.	4,14	,803
تلتزم المؤسسة بإعلام الجهات الرسمية بشأن الجوانب البيئية المتعلقة بنشاطها ومختلف التكاليف البيئية التي تحملتها.	4,07	,716
تقوم المؤسسة بتدقيق المعلومات المحاسبية خاصة المتعلقة بالتكاليف البيئية وتعمل على الإفصاح عنها.	4,14	,705
تفصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في التقارير المقدمة إلى مجلس الإدارة في مختلف الاجتماعات الدورية.	4,00	,720
تشكل المعلومات عن التكاليف البيئية التي تقدمها المؤسسة جانب مهم في اتخاذ مختلف القرارات.	4,14	,651
تحتاج المؤسسة إلى وجود نظام محاسبي يمكن من خلال تحليل وقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية.	4,36	,559
N valide (liste)		
	8	

## مجموع كل المحاور

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الثاني	28	4,07	,4850
		50	5
المحور الثالث	28	4,13	,4596
		57	4
N valide (liste)	28		

- إختبار فرضيات الدراسة  
01- إختبار الفرضية الأولى

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الثاني	28	4,07	,4850	,09167
		50	5	

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الثاني	11,7	27	,000	1,07500	,8869	1,2631
	27					

02- إختبار الفرضية الثانية  
Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الثالث	28	4,13	,4596	,08686
		57	4	

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الثالث	13,0	27	,000	1,13571	,9575	1,3139
	75					

## الملخص :

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور تدقيق البيئي في الإفصاح عن التكاليف البيئية وفق المواصفة القياسية iso14000 و ذلك بتوضيح مختلف المفاهيم النظرية للدراسة و اسقاطها على الواقع، و لتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي كما تم تصميم استبيان ووزع على عينة من موظفي مؤسسة (somiphos) تبسة خلال فترة الدراسة .

توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها:

\* اهتمام المؤسسة بمشاركة العاملين مختلف آرائهم واقتراحاتهم وأفكارهم والأخذ بها في مسار تطبيق نظام الإدارة البيئية .

\* انعكاس تبني نظام الإدارة البيئية في مؤسسة من خلال الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي، والتي تشمل عمليات تدقيق الجوانب والقوانين البيئية \*حرص مؤسسة على الإفصاح عن التكاليف البيئية المتعلقة بالأداء والأنشطة في ظل الالتزام بإجراءات التدقيق البيئي .

**الكلمات المفتاحية :** التكاليف البيئية، الإفصاح البيئي، التدقيق البيئي.

## ABSTRACT:

This study aims to shed light on the role of environmental auditing in disclosing environmental costs by clarifying the various theoretical concepts and applying them to reality according to the ISO 14000 standard. To achieve the objectives of the study, a descriptive approach was adopted, and a questionnaire was designed and distributed to a sample of Somiphos employees in Tébessa during the study period.

The study reached a set of results, the most important of which are:

The company is interested in involving employees in sharing their opinions, suggestions, and ideas and considering them in implementing the environmental management system.

The reflection of adopting the environmental management system in the company through the commitment to environmental auditing procedures, which include audits of environmental aspects and regulations.

The company's commitment to disclosing environmental costs related to performance and activities in compliance with environmental auditing procedures.

**Keywords:** environmental costs, environmental disclosure, environmental auditing