

دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية

أ. ولد باحمو سمير

أ.د. أقاسم عمر

طالب دكتوراه - جامعة أدرار

أستاذ التعليم العالي - جامعة أدرار

ouldbahammousamir@univ-

Ooakacem@yahoo.fr

adrar.dz

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف وجهات نظر المدققين والمحاسبين والباحثين حول الدور الذي يلعبه التدقيق البيئي في تنمية الأداء البيئي للمؤسسات من خلال استبيان تم جمع فيه أسئلة متعلقة بمتطلبات الإدارة البيئية وأخرى بعمل التدقيق البيئي، وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسات لا تقوم بمراعاة البعد البيئي إلا إذا عند وجود تدقيق بيئي على قوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: مسؤولية اجتماعية - تدقيق - اقتصاد بيئية.

الدليل الاقتصادي: M14 - M42 - Q50

résumé:

La présente étude a pour objectif de découvrir les points de vue de chaque vérificateur et comptables et chercheurs à propos du rôle joué par l'audit environnemental dans le développement de l'exécution environnemental des entreprise par l'intermédiaire d'une questionnaire fixant des question concernant les exigences de la gestion environnemental et d'autre en fonction de l'audit environnemental. et ce terminé que les entreprises ne fait pas les exigences de l'environnement sauf si il y a l'audit environnemental.

les mots clés: économie de l'environnement - Audit - responsabilité sociale.

مقدمة:

يعتبر نظام الإدارة البيئية من أبرز ما توصل إليه الفكر البيئي لكونه يساهم في زيادة كفاءة المؤسسات وقدرتها التنافسية وتعظيم ربحيتها من خلال الاهتمام بدمج البعد البيئي في إستراتيجيتها من جهة، والقضاء على التلوث وتخفيض معدلات الانبعاث والحوادث من جهة أخرى.

وشهد تبني نظام الإدارة البيئية ارتفاع محسوس خاصة في أواخر القرن العشرين، إلا أن هذا الارتفاع لم يلق اهتمام من طرف بعض المؤسسات التي لا يعني لها البعد البيئي أي شيء في المنظومة التنموية، ويرجع هذا التجاهل إلى عدة عوامل منها الاحتكار في الأسواق، غياب التشريعات والقوانين الرقابية ونقص الوعي البيئي لدى الشعوب خاصة النامية منها.

ونتيجة لكثرة التدليسات والمغالطات التي تقوم بها المؤسسات عند عرض قوائمها المالية، وكثرة الثغرات التشريعية في القوانين المحاسبية والجبائية فإن مصداقية هذه القوائم منخفضة جدا ولا تحظى بثقة مستخدمو هذه القوائم الأمر الذي استوجب ضرورة تدقيق هذه القوائم وكشف مدى التزام المؤسسات بالحفاظ على البيئة من خلال إبداء الرأي حول الأداء البيئي. وانطلاقا مما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة كالتالي: **كيف يمكن للتدقيق البيئي أن يساهم في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية؟**

وتتدرج تحت هذه الإشكالية أسئلة فرعية نذكر منها:

- ما المقصود بالإدارة البيئية وما هي متطلباتها ؟
- ماذا نعني بالتدقيق البيئي وما هي أهدافه ؟
- هل يساهم هذا النوع من التدقيق في غرس عقلية الحفاظ على البيئة ؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة مسبقة على الأسئلة الفرعية السابقة نفترض ما يلي:

- * لا تقوم المؤسسات بالتصريح عن المكونات الإنتاجية التي تسبب أضرار للبيئة.
- * لا تقوم المؤسسات بالالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالحفاظ البيئة.
- * لا تسعى المؤسسات إلى تحقيق متطلبات الإدارة البيئية إلا بعد فرض تدقيق بيئي ملزم بالإفصاح عن الأداء البيئي.
- * لا تقوم المؤسسات بترميم أنظمتها الرقابية البيئية إلا بعد فرض التدقيق البيئي على قوائمها المالية.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف وجهات نظر المراجعين والمحاسبين والباحثين حول الدور الذي يلعبه التدقيق البيئي في تنمية الأداء البيئي للمؤسسات من خلال استبيان تم جمع فيه أسئلة متعلقة بمتطلبات الإدارة البيئية وأخرى بعمل التدقيق البيئي. بالإضافة إلى ما سبق تهدف الدراسة في نهايته إلى اقتراح التوصيات المناسبة لتحسين فعالية الأداء البيئي وذلك في ضوء النتائج المتحصلة من الدراسة.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية الموضوع وذلك في تبيان كيفية مساهمة التدقيق البيئي في تحقيق نظام إداري بيئي يتماشى والمتطلبات الدولية والمحلية، إضافة إلى اخذ صورة عما يراه المدققون ومختلف المختصون حول هذا التدقيق ونتائج تطبيقه في المؤسسات. كذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في أهمية الوصول إلى الوسيلة التي تساهم في الحد

من تفاقم الاختلال والتدهور البيئي الناجم عن أنشطة المؤسسات.
حدود الدراسة:

تحددت الدراسة مكانيا بولاية أدرار حيث اشتملت على جميع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المتواجدين بالمنطقة، كذلك اشتملت عينة معتبرة من الباحثين في المجال المحاسبي والبيئي. وتحددت زمنيا بفترة جمع المعلومات عن طريق الاستبيان وكذا المعالجة الإحصائية والمتمثلة في ستة (6) أشهر.
منهج الدراسة:

تحقيقا لهدف الدراسة وفي ضوء طبيعتها وأهميتها ومفاهيمها وفروضها وحدودها، وحتى نستطيع الإجابة عن أسئلة الدراسة والإلمام بكل جوانبها، واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا في ضوء ما يتوفر لنا من بيانات، ركزنا في هذه الدراسة على: المنهج الوصفي حيث تم تجميع وتنظيم البيانات بهدف تفسيرها للوصول إلى التعميمات المناسبة بشأنها.

خطة الدراسة:

للإحاطة بجوانب الموضوع، وبغية الإجابة على الإشكالية والوصول إلى الأهداف السابقة: تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية: المحور الأول تطرق إلى متطلبات الإدارة البيئية من خلال مفهومها، أهميتها وركائزها. ودار المحور الثاني حول التدقيق البيئي من خلال التطرق إلى مفهومه، أهميته وأهدافه، وكذا متطلباته. أما المحور الثالث: فتمثل في الدراسة الميدانية التي تم إجراءها من خلال عرض إطارها المنهجي وتحليل نتائجها.

المحور الأول: متطلبات الإدارة البيئية.

أدى التطور التكنولوجي السريع إلى ظهور تكنولوجيات صناعية متطورة جدا ساعدت على التوسع الصناعي بإنشاء مصانع عملاقة في الكثير من الدول، ولكن ذلك في المقابل أدى إلى الإضرار بالبيئة ولم تصبح التهديدات البيئية مرتبطة بالمستقبل بل أصبحت مرتبطة بالحاضر. وكرد فعل للوعي البيئي المتصاعد أصبح المواطنون حافز مهم للحكومات للضغط على المؤسسات الملوثة بالتقليل من الأضرار البيئية الأمر الذي أوجب على هذه المؤسسات إدخال الاعتبار البيئي في السياسة التنموية لها وهذا ما يوصف بالإدارة البيئية.

أولاً: مفهوم الإدارة البيئية:

تعددت تعاريف الإدارة البيئية واختلفت من باحث لآخر نذكر

منها:

1. تعرف الإدارة البيئية بأنها: "الهيكل الوظيفي للمنشأة والتخطيط والمسؤوليات، والممارسات العلمية والإجراءات والعمليات، ولمكانيات التطوير وتنفيذ وإنجاز ومراجعة ومتابعة السياسة البيئية، بهدف تحسين أداء المنشأة، وخفض أثارها البيئية السيئة ومحاولة منع تلك الآثار تماما كهدف رئيس للإدارة البيئية¹.

2. كما عرفت المواصفة الفرنسية NFX30200 الإدارة البيئية بأنها: "مجموعة أنشطة الإدارة التي تحدد السياسة البيئية، الأهداف

¹ محمد صلاح الدين عباس، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية الإيزو 14000 ، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 62.

والمسؤوليات، والتي تنفذ بوسائل مثل تخطيط الأهداف البيئية، قياس النتائج والتحكم في الآثار على البيئة"¹.

3. عرف العالم (Grollosca) الإدارة البيئية على أنها: "الإدارة التي يصنعها الإنسان والتي تتمركز حول نشاطات الإنسان، وعلاقاته مع البيئة الفيزيائية والأنظمة البيولوجية المتأثرة، ويكمن جوهر الإدارة البيئية في التحليل الموضوعي والفهم والسيطرة الذي تسمح به هذه الإدارة للإنسان أن يستمر في تطوير التكنولوجيا بدون التغيير في النظام الطبيعي"².

4. الإدارة البيئية وفقا لتعريف اللجنة الفنية TC، 207 (207) التابعة للمنظمة العالمية للتقييس ISO هي: "جزء من نظام الإدارة الكلي يتضمن الهيكل التنظيمي، ونشاطات التخطيط، والمسؤوليات والإجراءات والعمليات والموارد لتطوير وتنفيذ وتحقيق والمراجعة والمحافظة على السياسة البيئية"³.

5. وعرفت الأمم المتحدة الإدارة البيئية على أنها: وضع الخطط والسياسات البيئية من أجل رصد وتقييم الآثار البيئية للمشروع الصناعي، على أن تتضمن جميع المراحل الإنتاجية، بدءا من الحصول على المواد الأولية وصولا إلى المنتج لنهائي والجوانب البيئية المتعلقة به، وتقوم أيضا على تنفيذ كفاء للإجراءات الرقابية، مع الأخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف والآثر الضريبي لهذه الإجراءات أيضا إضافة

¹ Corinne Gendron, **La gestion environnementale et la norme ISO 14001**, les presses de l'université de Montréal, Canada, 2004, p60.

² نجم العزاوي، عبد الله حكمت النقار، إدارة البيئة: نظم ومتطلبات وتطبيقات ISO14000، دار المسيرة، 2007، ص122.

³ محمد عبد الوهاب العزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة ISO 14000، ISO9000، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 189.

إلى كيفية استخدام الموارد ولا بد من توضيح الأدوات والطرائق المتبعة لمنع التلوث والاستخدام الرشيد للموارد¹.

وعليه فالإدارة البيئية هي: إدارة متخصصة تتمتع بقدر كاف من الاستقلالية وتعمل في إطار الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يؤدي إلى زيادة التنسيق فيما بين المؤسسة والجهات الخارجية من أجل دمج الاعتبارات البيئية الملائمة في العمليات الصناعية، ومعالجة مشاكل حماية البيئة وسلامة العاملين على نحو أفضل للوصول بالمؤسسة إلى ما يعرف بتحقيق الكفاءة البيئية.

ثانياً: أهمية الإدارة البيئية.

إن تطبيق منظومة الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية بواسطة إدارة متخصصة تمتع بالقدر الكافي من الاستقلالية، وتعمل في إطار الهيكل التنظيمي، يؤدي إلى زيادة التنسيق بين المؤسسة والجهات التنفيذية، من أجل دمج الاعتبارات البيئية الملائمة في العمليات الصناعية، وبالتالي محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- متابعة مصادر التلوث وحماية نوعية البيئة في المؤسسة.
- تحقيق وفورات في التكاليف الرأسمالية وتكاليف تشغيل وحدات معالجة المخلفات.
- القدرة على إجراء دراسات التحكم في التلوث لتحقيق أهداف المؤسسة.
- إشراك الكفاءات الخارجية المتخصصة لتنفيذ برنامج الإنتاج الأنظف.
- وضع الإرشادات الخاصة بالنظافة والوقاية داخل المؤسسة.

¹ رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية والإيزو 14000، دار الرضا، دمشق، 2001، ص 27.

- تطوير عملية تسير نفايات المصانع¹.

ثالثا: ركائز الإدارة البيئية.

تتمثل ركائز نظام الإدارة البيئية في مجموعة من الأركان كالتالي:

1. السياسة البيئية: يجب على الإدارة العامة للمؤسسة أو الشركة أن

تعرف وتحدد السياسة (الخطة) البيئية والتأكد من أن هذه الخطة²:

- تتناسب وتلاءم طبيعة نشاطات الشركة، والتأثير البيئي ومقداره الناتج

عن هذه الأنشطة أو المنتجات أو الخدمات.

- تحتوي على التزام وتعهد بالاستمرار بالتحسين والوقاية من التلوث.

- تضم التزاما وتعهدا بالاستجابة لقوانين وشرائع البيئة.

- تعطي إطار للعمل من أجل وضع ومراجعة الأهداف البيئية.

- متاحة و يمكن الحصول عليها من قبل عموم الناس.

2. التخطيط: ويتضمن مجموعة من الخطوات التي تقوم بها المؤسسة

في مجال العمليات والقضايا المتعلقة بالبيئة، والتي يتطلب من المنظمة

القيام بها ضمن برنامج عمل يتلاءم مع قدرتها وظروفها، ويمثل هذا

دراسة كاملة للبيئة الخارجية المحيطة بالمؤسسة وتحديد المجالات التي

يمكن للمؤسسة القيام بها وفق رؤيتها سياستها البيئية³.

3. التنفيذ والتشغيل: الهدف منه تنفيذ ما تم التخطيط له من جميع

العاملين في المنظمة، ويتضمن هذا العديد من الخطوات التي يتطلب

القيام بها من قبل المنظمة، منها تحديد المهام والواجبات ومحاولة

¹ Michel Jonquière, *Le Manuel Du Management Environnemental*, tome 1, société alpine de publications, paris, p 193.

² فتحي أحمد يحيى العالم، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية دراسة علمية وتطبيقية، اليازوري للنشر، عمان، 2010، ص 179.

³ قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات: مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق للنشر، عمان، 2006، ص 283.

توثيقها، تهيئة الموارد اللازمة لعملية التنفيذ، القيام بعملية المراقبة والمتابعة لما تم تنفيذه، وكذلك وضع برامج تدريبية لمعرفة التأثيرات البيئية بالإضافة إلى رفع مستوى أداء العاملين الذين يؤدون أعمالاً لها تأثيرات بيئية، وتحديد الأنشطة والعمليات ذات التأثير البيئي¹.

4. الفحص والإجراءات التصحيحية: وهنا تم عملية فحص واكتشاف

المشكلات المختلفة وتصحيحها ولهذه العملية أربعة أركان أساسية:

أ. القياس والمراقبة: وهنا نحتاج إلى إجراءات موثقة وبالأخص في تقييم الأداء البيئي من أجل:

– تسجيل المعلومات الكافية لمتابعة الأداء وضبط العمليات والتوافق مع الأغراض والأهداف.

– معايرة أجهزة المراقبة والاختبار والبرامج والحاسبات وصيانتها.

– الاحتفاظ بسجلات للمعايرة والبرامج والحاسبات وصيانتها.

ب. الإجراءات التصحيحية والوقائية: وهذا يتطلب:

– العمل على تخفيف الآثار الناتجة وأثرها على البيئة.

– البدء في اتخاذ الإجراءات التصحيحية والوقائية.

– تسجيل أي تعديلات في الإجراءات الموثقة كنتيجة للإجراءات التصحيحية والوقائية.

ج. السجلات: وهي تشمل سجلات التدريب ونتائج المراجعات ومراجعات

الإدارة بصفة أساسية، كما يمكن أن تحتوي على بنود إضافية كسجلات

الحوادث والطوارئ، سجلات التفتيش والصيانة والمعايرة، تقارير مراجعات

البيئة ومراجعة الإدارة.

د. مراجعة نظام الإدارة البيئية: إن الهدف الرئيسي من هذه المراجعة هو

¹ قاسم نايف علوان المحياوي، نفس المرجع، ص 283.

التأكد من توافق النظام مع الخطط الموضوعة ومتطلبات الإيزو 14001، كما أن المراجعة تعتمد بصفة أساسية على مدى أهمية النشاط المراجع عليه من ناحية تأثيره على البيئة وكذلك نتائج المراجعات السابقة¹.

5. مراجعة الإدارة: ويتضمن هذا الركن ما يلي:

- على الإدارة العليا للمؤسسة أن تقوم على فترات تحدها بمراجعة نظام إدارة البيئة للتأكد من استمراريته وملاءمته وكفاءته وفعاليته.
- يجب للتأكد من اشمال عملية المراجعة على المعلومات الضرورية، التي تم جمعها لإجراء التقييم ويجب أن يتم توثيق هذه المراجعات.
- تؤدي مراجعة الإدارة إلى تغيير في سياسة وأهداف وباقي عناصر إدارة البيئة على ضوء نتائج مراجعة نظام إدارة البيئة والتزام الإدارة بالتحسين المستمر في نظام الإدارة البيئية.
- تم مراجعة الإدارة على فترات تحدها من أجل التحسين المستمر لنظام الإدارة البيئية والتأكد من استمرار مناسبته وفعاليته.

المحور الثاني: التدقيق البيئي.

نظرا لضرورة قيام منظمات الأعمال بالعمل على اتخاذ الإجراءات المناسبة في سبيل تحديد وقياس والإفصاح عن ما يمكن أن تتحمله من تكاليف وأعباء للمساهمة في معالجة أو تقليل التأثيرات السلبية على البيئة والناجمة عن قيامها بنشاطاتها المختلفة، فقد نشأ فرع آخر أضيف إلى فروع المحاسبة المالية وهو ما أطلق عليه المحاسبة البيئية، وبما أن

¹ محمد شيرين الكردي، الدليل العلمي إلى الإيزو ISO900,ISO1400,ISO2300، مكتبة ابن سينا للنشر، القاهرة، ص 235-236.

أية عمليات محاسبية تنشأ في أية مؤسسة لابد لها من فحص وتدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد بشأنها، فلا بد من أن ينشأ فرعاً آخر يقع ضمن فروع التدقيق وهو ما أطلق عليه "التدقيق البيئي".

أولاً: مفهوم التدقيق البيئي:

على الرغم من تعدد المحاولات لإيجاد مفهوم محدد للتدقيق البيئي إلا أنه لم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف به من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة. ومن هذه المحاولات:

1- عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على " أنه عبارة عن فحص موضوعي منظم، دوري وموثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة".

2- وُعرف التدقيق البيئي بأنه "نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية".

3- وُعرف التدقيق البيئي أيضاً بأنه "فحص موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى

الأطراف المهمة بها"¹.

ثانيا: أهمية التدقيق البيئي.

نتيجة لنمو الوعي البيئي لذا مختلف أفراد المجتمع، أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، كما أدى تزايد الاهتمام بحماية الموارد البيئية من الأخطار المحدقة بها إلى وجود اهتمام متزايد لأهمية الدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق البيئي في تحقيق تلك الأهداف.

يمكن تحديد أهمية القيام بالتدقيق البيئي لكافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة من خلال الاعتماد على نتيجة تقرير المدقق البيئي في اتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهم هذه الجهات:

1. المستهلكون: إن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين من خلال الجمعيات التي تحثهم على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة، أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك ويعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام المؤسسات بالقضايا البيئية بطريقة جدية حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج منه نهائيا.

2. المساهمون والمستثمرون: إن المستثمرين أصبح لديهم القناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح أو انتقائها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء التي من شأنها

¹ شلابي عمار وطيبار أحسن، المراجعة البيئية وطرق التقييم البيئي في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، سكيكدة، 2010، ص2.

- الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة¹.
- 3. قوانين حماية البيئة:** نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة المؤسسات فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة، وقد اهتمت الأمم المتحدة بتحقيق هذا الهدف من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في العام 1988 وجاء فيه: "إن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة وثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة"، هذا وقد أدى ذلك إلى صدور العيد من القوانين والسياسات البيئية في كثير من الدول تجاوباً مع الكثير من المؤتمرات الدولية التي عقدت بالخصوص.
- 4. المقرضون:** لقد ترتب على تزايد المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها البنوك تعديل في سياساتها الائتمانية حيث أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطاً لطالبي الائتمان منها، ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث، كما أنها تطلب منهم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية، والتأثيرات البيئية على أرباحها، الالتزامات البيئية المحتملة والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات.
- 5. جماعة الضغط البيئي:** تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معاً لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا معينة، كما أن هذه الجماعات تساهم وبدرجة كبيرة في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى المؤسسات التي تسبب إضراراً للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.

¹ جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 436.

ثالثا: متطلبات التدقيق البيئي:

المجموعة الأولى: معايير التدقيق العامة (الشخصية).

1- معيار التأهيل: أن يكون المدقق مؤهلا لانجاز مهمة التدقيق البيئي، وهي ليست بعيدة عن المؤهلات اللازمة لانجاز مهمة التدقيق المالي بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المدقق للاستعانة بخبير في الأمور البيئية للمؤسسة.

2- الحياد والاستقلالية: يفترض أن يكون المدقق محايدا بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من ناحية أخرى.

3- المسؤولية المهنية: هي أبرز معايير التدقيق البيئي وقد أولتها القوانين في العديد من الدول جل اهتمامها وكلفت بها المدققين الماليين قبل أن يكون هناك تدقيق بيئي، وقامت بسرد الكثير من الأفعال التي يجرم المدقق بالتقصير فيها، وقد تصنف على أنها من ضمن المسؤوليات المهنية للمدقق البيئي، وحددت عقوبات على مخالفيها، بموجب القانون وهو ما يعني وجود إلزام بحق المدقق.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

1- معيار التخطيط لمهمة المدقق: من المهم شمول التخطيط على قيام المدقق برسم خطة للتدقيق وبتضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للمؤسسة، ومسك الملفات الخاصة بالتدقيق البيئي، وان يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية (مهنة) التدقيق قيام المدقق بفحص الأداء البيئي للمؤسسة وأن لا يرتكب المدقق أي مخالفة مهنية للاشتراطات والالتزامات البيئية للتدقيق.

2- فحص نظام الرقابة الداخلية: يشمل فحص المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية مدى عنايتها بالتدقيق البيئي، ومدى قيام المدقق الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية، وضرورة تدريب المدقق المالي وإكسابه

المهارات اللازمة لممارسة التدقيق البيئي.

3- الإثبات: من الضروري للمدقق جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساساً للرأي الذي سيبيده حول الأثر البيئي للمؤسسة.

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير.

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

2. معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً: وفق هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات البيئي التأكد من أن هناك ثباتاً في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية وكذلك استمرارية تطبيقها من فترة مالية إلى أخرى كي يتمكن من التحقق من صحة تلك المعالجات وعمل المقارنات التي يحتاج إليها للحكم عليها عند إبداء رأيه.

3. معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات: كي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب إن لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة على نشاط المؤسسة على المجتمع وإعطاء صورة واضحة عنها بحيث يمكن معه تقييم تقييم تلك الآثار للمؤسسة تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها، الأمر الذي تطلب من المحاسبين ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية المنشورة المعلومات المترتبة على أنشطة

- المؤسسة تجاه البيئة التي تعمل المؤسسات الاقتصادية ضمن نطاقها.
4. معيار إبداء الرأي: ويعرف تقرير المدقق على أنه "عملية توصيل نتائج التدقيق إلى المستخدمين، وعليه فإن الأمر يتطلب من مدقق الحسابات ضرورة أن يتضمن تقريره عن التأثيرات البيئية الآتي:
- ماهية وطبيعة التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام المؤسسة الاقتصادية المعنية بنشاطاتها المختلفة.
 - مدى فاعلية وكفاءة البرامج والأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية.
 - مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الصادرة من هيئات ومنظمات مختصة بهذا الغرض.
 - مدى مساهمة التأثيرات البيئية في قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في القيام بنشاطاتها المختلفة.
 - مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حصر ومعالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية.
 - مدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية في التقارير والقوائم المالية والكشوفات المتعلقة بها¹.

¹ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، ورقة، 2011، ص 12.

الدراسة الميدانية:

تسعى الدراسة الميدانية إلى استطلاع وجهات نظر أهل الاختصاص من مدققين خارجيين ومحاسبين وباحثين في الجزائر تجاه التدقيق البيئي سواء فيما يتعلق بالممارسات الحالية أو النظرة المستقبلية.

1. مجتمع الدراسة وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المرخص لهم مزولة مهنة المحاسبة والتدقيق كما في قانون 01/10 المؤرخ في 2010/07/11، وكذا الباحثون الجامعيون المختصون في مجال التدقيق. وقد اشتملت العينة على المستقصدون المتواجدون على مستوى ولاية أدرار والبالغ عددهم 35، فتم توزيع 35 استبانة استرجعت منها 30 استبانة ما شكل حوالي نسبة 85% من الاستبيانات الموزعة.

2. أداة جمع البيانات:

استعمل الباحثان الإستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لغاية الدراسة، وتتكون الإستبانة من ثلاث أقسام، القسم الأول منها يعنى بالخصائص الشخصية لأفراد العينة ويتكون من المؤهل العلمي والمهنة، ويتناول القسم الثاني متطلبات الإدارة البيئية ويتكون من 7 فقرات تم استقراؤها من دراسات وبحوث سابقة، أما القسم الثالث فخصص لوجهة نظر أفراد العينة تجاه التدقيق البيئي ويتكون كذلك من 7 فقرات تمثل العمل الذي يقوم به التدقيق البيئي.

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة، بحيث تكون الدرجة 1 تمثل الموافقة بشدة، والدرجة 5 تمثل عدم الموافقة بشدة.

كما تم التأكد من مدى صدق وثبات الإستبانة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ (Analysis-Alpha Reliability)، وقد بلغ مجموع ألفا لجميع الفقرات 0.816 وهي درجة مقبولة في مثل هذه الدراسات، مما يدل على أن هذا الاستبيان يهدف بالفعل إلى تحقيق ما صمم من أجله ويشكل ثابت.

3. أسلوب المعالجة وتحليل البيانات:

لتحقيق هدف البحث والإجابة عن تساؤلاته التي تم جمعها بالاستبيان، تم تحليل البيانات باستخدام الحاسوب عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار العشرين 20، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية، وبعض الاختبارات الأخرى مثل اختبار الفرق بين متوسطين T-Test.

4. عرض ومناقشة النتائج:

بناءً على نتيجة المعالجة الإحصائية التي استخدمت في الدراسة، سيتم عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها لأقسام الدراسة الثلاثة على النحو التالي:

أ. الخصائص الشخصية لأفراد العينة: يوضح الجدول أدناه بعض خصائص أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي ومن حيث المهنة:

النسبة %	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
13	04	دبلوم مهني	المؤهل العلمي
27	08	ليسانس	
37	11	ماجستير	
23	07	دكتوراه	
47	14	أكاديمي	المهنة
20	06	محاسب معتمد	
27	08	محافظ حسابات	
06	02	خبير محاسب	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss من الجدول أعلاه يتبين أن 14 من 30 بنسبة 47% من أفراد العينة له مرجعية علمية أكاديمية، وأن 16 من 30 بنسبة 53% من أفراد العينة له مرجعية مهنية تقنية وهذا يعكس حجم التوازن المرجعي للإجابات مما يزيد من واقعية النتائج. أيضا من الجدول أعلاه نجد أن 26 من 30 بنسبة 87% هم ذوو مستوى جامعي مما يعزز الثقة في الإجابة قدرة أفراد العينة على الفهم الجيد لمحتوى الإستبانة.

ب. متطلبات الإدارة البيئية: في هذا الجزء تم تحليل وجهات نظر أفراد العينة في ما يتعلق بالمتطلبات التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها:

الفقرة 1: تصرح المؤسسة عند عرض مكونات المنتج بالعناصر التي لا تؤثر على البيئة والتي تؤثر عليها أيضا.

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
4.00	1.017	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يتضح من وجهة نظر من شملتهم الدراسة أن المؤسسة لا تصرح عند عرضها لمكونات المنتج بالعناصر التي تؤثر بالبيئة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.00 وانحراف معياري 1.017 وهذا ما يعكس درجة " غير موافق"، وتتوافق هذه النتيجة مع دراسة "سعيد سياف حنان- القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية"، ويرجع هذا حسب نظر الباحثين إلى أن المؤسسة لا تريد أن تفقد أي من زبائنها نتيجة الإفصاح عن بعض المعلومات.

الفقرة 2: تصرح المؤسسة بمقدار تطبيقها للتشريعات والقوانين البيئية

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
3.60	0.855	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss اتجهت آراء أفراد العينة إلى الدرجة "غير موافق" بمتوسط حسابي 3.60 انحراف معياري 0.855 فيما يخص تصريح المؤسسة بمقدار القوانين والتشريعات المطبقة من طرفها، ويعزى ذلك إلى مخافة اكتشاف العامة للانخفاض الكبير في مقدار تطبيق القوانين البيئية مما يضر من مكانة المؤسسة لدى الأشخاص.

الفقرة 3: تتابع المؤسسة بشكل مستمر الأرقام والإحصاءات الخاصة بالتكلفة البيئية بمراكز التقييس

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
3.73	0.868	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يرى عموم أفراد عينة الدراسة أن المؤسسة لا تتابع الأرقام والإحصاءات الخاصة بالتكلفة البيئية بمراكز التقييس بدرجة "غير موافق" عند متوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.868، ويرجع هذا حسب رأي الباحثين لسببين احدهما مرتبط بالمؤسسة ذاتها ويتمثل في عدم اكترائها لها النوع من تصنيف التكاليف وتعتبرها مجرد تكاليف مالية مختلفة، والسبب الثاني مرتبط بمراكز التقييس إذ أن هناك أنواع من التكاليف البيئية يصعب قياسها وبالتالي تعزف المؤسسة عن طلبها.

الفقرة 4: تقوم المؤسسة بنشر الوعي البيئي لدى عمالها

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
3.86	0.899	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss "غير موافق" كانت هي درجة الإجماع بين المستقيين بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 0.899 أي أن المؤسسة لا تقوم بنشر الوعي البيئي لدى عمالها ويرى الباحثان أن هذا راجع لعدة أسباب منها إقصاء البعد البيئي من الخطط الإستراتيجية للمؤسسات وأيضاً النظر إلى تكاليف تكوين وتدريب العمال في المجال البيئي هو مهدرة للأموال وتقويتا للفرص الربحية.

الفقرة 5: تسعى المؤسسة للحصول على الموصفات العالمية للأداء البيئي

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
1.83	0.698	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يتفق أفراد العينة على الموافقة على أن المؤسسة تسعى للحصول على الموصفات العالمية للأداء البيئي بمتوسط حسابي 1.83 وبأقل تشتت 0.698 ويرى الباحثان إلى أن رغبة المؤسسات في الحصول على المدح والإثراء هو من الفطرة خاصة إذا حصل ذلك من غير تكلفة.

الفقرة 6: تخصص المؤسسة من خلال نظام الرقابة الداخلية برنامج عمل خاص بضبط الأداء البيئي

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
3.63	0.808	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يتجه المستقصون إلى عدم الموافقة على كون المؤسسة تخصص برنامج عمل خاص بضبط الأداء البيئي بمتوسط حسابي 3.63 وانحراف معياري 0.808 ويرى الباحثان أن هذا الحكم يأتي نتيجة لعدم وجود نظام رقابة داخلية في اغلب المؤسسات.

الفقرة 7: تتحصل المؤسسة على ثقة مستخدمي القوائم المالية عند التصريح بحجم التكاليف البيئية

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
3.70	0.836	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss لا يوافق أفراد العينة على أن المؤسسة تحظى بثقة مستخدمي القوائم المالية بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.836، ويعزى ذلك حسب رأي الباحثان إلى أن مستخدمي القوائم المالية لا يؤمنون بصدق محاسبة المؤسسة بشكل مطلق.

وبشكل عام فإن أفراد عينة الدراسة يرون بأن المؤسسة لا تسعى إلى تحقيق متطلبات الإدارة البيئية من باب الاختيار والرغبة وهذا ما تشير إليه نسبة 86% من فقرات الجزء الثاني من الدراسة إلى الدرجة "غير موافق".

ج. مساهمة التدقيق البيئي: هذا الجزء يتم فيه تحليل آراء من شملتهم الدراسة في ما يتعلق بالمساهمات التي يقدمها التدقيق البيئي: الفقرة 1: التصريح بالبيانات عن التكاليف البيئية بشكل واضح لكل فترة يجعل المؤسسة تتابع تطور هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
1.73	0.639	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يجمع أفراد عينة الدراسة على أن التصريح بالبيانات عن التكاليف البيئية بشكل واضح لكل فترة يجعل المؤسسة تتابع تطور هذه

النفقات من فترة إلى أخرى بدرجة "موافق"، بمتوسط حسابي 1.73 وانحراف معياري 0.639، ويأتي هذا الإجماع حسب رأي الباحثان إلى أن المؤسسة مادام أنها أعدت بيانات عن الأداء البيئي فإنها ستستغل هذا الإعداد في إدخاله في الخطة الرقابية عبر السنوات. الفقرة 2: عرض الآء البيئي في التقارير المالية يُكسب المؤسسة سمعة المسؤولية الاجتماعية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط
موافق	1.008	2.13

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss نظرا لكون أن القوائم المالية يراها كل المستخدمين لها فإن مسؤولية المؤسسة تجاه البيئة سوف تتحدد من هذه القوائم الأمر الذي يجعل المؤسسة تأخذ الاعتبار البيئي بجدية في الخطة الإنتاجية لها وهذا الرأي يسانده أفراد العينة بدرجة "موافق" بمتوسط حسابي 2.13 وانحراف معياري 1.008.

الفقرة 3: الإفصاح عن الالتزامات البيئية في القوائم المالية يسمح بإظهار المنافع والوفورات البيئية التي تخصصها المؤسسة من سنة إلى أخرى

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط
موافق	0.568	1.76

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss من أجل الحصول على رضا الرأي العام عن المؤسسة فإنها تسعى إلى إظهار الوفورات البيئية التي تخصصها من سنة إلى أخرى، هذا الرضا يجعلها تفصح عن أكبر قدر ممكن عن الأداء البيئي الجيد،

ويرى أفراد العينة ذلك من خلال المتوسط الحسابي البالغ 1.76 والانحراف المعياري 0.568 الموافق للدرجة "موافق".
الفقرة 4: الرقابة المستمرة على الأداء البيئي يؤدي بالمؤسسة إلى إنشاء نظام رقابة داخلية بيئية

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
1.40	0.498	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يرى أفراد عينة الدراسة أن الرقابة المستمرة على الأداء البيئي يؤدي بالمؤسسة إلى إنشاء نظام رقابة داخلية بيئية بمتوسط حسابي 1.40 وانحراف معياري 0.498، ولعل ذلك راجع حسب رأي الباحثان إلى أن تكرار عمل معين يؤدي إلى تراكم أرشيف خاص بهذا العمل الأمر الذي يجعل وضع خطة رقابية عليه امراً ممكناً ومفيداً.
الفقرة 5: التقرير عن الأداء البيئي للمؤسسة يسهل عليها اكتشاف الانحرافات عن خطط الإدارة البيئية

المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة
1.86	0.973	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يتجه رأي أفراد العينة إلى الدرجة "موافق" حول أن التقرير عن الأداء البيئي للمؤسسة يسهل عليها اكتشاف الانحرافات عن الخطط البيئية بمتوسط حسابي 1.86 وانحراف معياري 0.973، ويرى الباحثان إلى أن هذا يرجع إلى القيمة المضافة التي يمنحها المدقق في عملية تحليل الانحرافات عن الخطة البيئية.

الفقرة 6: التقرير عن الأداء البيئي يكسب الموظفين روح المسؤولية تجاه البيئة باعتبارهم الركائز المشكلة للمؤسسة

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط
موافق	0.730	1.86

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يتفق المستقصون على أن التقرير عن الأداء البيئي يكسب الموظفين روح المسؤولية تجاه البيئة باعتبارهم الركائز المشكلة للمؤسسة وذلك بمتوسط حسابي 1.86 وانحراف معياري 0.730 ولعل ذلك يرجع إلى إحساس الموظفين بأهميتهم داخل المؤسسة.

الفقرة 7: المصادقة على الأداء البيئي الجيد يسمح بالحصول على ثقة وشهادات الهيئات المحلية والدولية المتعلقة بالبيئة مما يستقطب شرائح جديدة من المتعاملين مع المؤسسة

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط
موافق	0.507	1.53

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss يرى الباحثان على أن أفراد العينة يتجهون نحو الرأي "موافق" حول سعي المؤسسة للحصول على ثقة وشهادات الهيئات المحلية والدولية المتعلقة بالبيئة بمتوسط حسابي 1.53 وانحراف معياري 0.507، ويرجع ذلك إلى أهمية هذه الشهادات في التعريف بالمؤسسات واستقطاب الزبائن.

اختبار الفرق بين متوسطين:

يتم في هذا الجزء من الدراسة إجراء اختبار الفرق بين متوسطين "ت" لمعرفة مدى وجود فروق معنوية "جوهرية" بين متوسط إجابات ممن

شملت الدراسة "العينة" فيما يخص محاور الدراسة السابقة، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: المهنة.

من أجل الحصول على نتائج أكثر صدقا ودلالة تم إعادة تصنيف أفراد العينة إلى فئتين: فئة الأكاديميين وفئة المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين).

المهنة	العدد	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	مستوى الثقة	اختبار التباين	T	مستوى الدلالة	F	التأثير
الأكاديميون	14	3.1122	0.9656	%95	0.568	0.677	0.656	1.528	بيئري مؤثر
المهنيون	16	3.5535	0.7500						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss من الجدول أعلاه نرى بأن اختلاف مهن أفراد عينة الدراسة ليس لها دلالة إحصائية في التحليل، أي أن كون أفراد العينة هم أكاديميون أو مهنيون لا يؤثر على الإجابة على الاستبيان بمختلف محاوره.

ثانياً: المؤهل العلمي.

من أجل تقريب النتائج المثالية تم إعادة تقسيم أفراد العينة إلى قسمين قسم ليسانس فأقل وقسم فوق الليسانس.

المؤهل العلمي	العدد	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	مستوى الثقة	اختبار التباين	T	مستوى الدلالة	F	التأثير
ليسانس فأقل	12	3.833	0.7145	%95	0.428	0.226	0.471	0.520	غير مؤثر
الليسانس فوق	18	3.555	0.7895						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss من الجدول أعلاه نجد بأن اختلاف الدرجة العلمية للمستقيصين ليس لها دلالة إحصائية في التحليل، بمعنى أن اختلاف المستويات العلمية لا يؤثر على فحوى الإجابة في الاستبيان، ولعل ذلك يرجع لكون حماية البيئة والحفاظ عليها هو أمر يهم كل المستويات.

خاتمة:

استهدفت هذه الدراسة استكشاف وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذلك الباحثين الأكاديميين المختصين في ولاية أدرار تجاه التدقيق البيئي من حيث الوضع الراهن (الممارسات الحالية)، ونظرتهم تجاه هذا النوع من التدقيق؛ وكذلك دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية، وذلك من خلال تصميم قائمة استبيان تضمنت مجموعة من المحاور تم صياغة بنودها بالاستفادة من الدراسات السابقة في هذا المجال، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

النتائج العامة:

1. هناك اتفاق بين المستقيين على أن المؤسسات لا تصرح بالمكونات الإنتاجية التي تضر البيئة وبالتالي يمكن قبول الفرضية الأولى: لا تقوم المؤسسات بالتصريح عن المكونات الإنتاجية التي تسبب أضرار للبيئة، وهو أمر يستوجب فرض التدقيق البيئي.
2. كذلك بالنسبة للتصريح عن حجم الالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة، فيمكن قبول فرضية: لا تقوم المؤسسات بالالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالحفاظ البيئة.
3. اغلب المؤسسات وبغض النظر عن مكانتها في الوسط الاقتصادي والاجتماعي لا تقوم بصرف الموال من اجل السمعة البيئية ما لم يكون هناك ضوابط تجبرها على ذلك، وبالتالي نقبل الفرضية القاضية بأنه: لا تسعى المؤسسات إلى تحقيق متطلبات الإدارة البيئية إلا بعد فرض تدقيق بيئي ملزم بالإفصاح عن الأداء البيئي.
4. نقبل الفرضية التي نقول بأنه: لا تقوم المؤسسات بترميم أنظمتها الرقابية البيئية إلا بعد فرض التدقيق البيئي على قوائمها المالية. التوصيات: في ظل النتائج المستخلصة يقترح الباحثان ما يلي:
 1. فرض قوانين وتشريعات صارمة تلزم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء البيئي.
 2. إلزام المؤسسات بإجراء دورات تكوينية لعماله فيما يخص المحافظة على البيئة.
 3. إلزام مكاتب التدقيق بإجراء دورات تكوينية فيما يخص التدقيق البيئي. وفي الختام يلفت الباحثان نظر الباحثين لإجراء مزيد من الدراسات الميدانية للوقوف على واقع الممارسات الحالية للمؤسسات التي تمارس أنشطة أو تحدث آثارا على البيئة، ودراسات ميدانية لمعرفة اتجاه

المؤسسات، والجهات ذات العلاقة بإصدار الأنظمة والقوانين البيئية نحو التدقيق البيئي أمثل.

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

- 1- محمد صلاح الدين عباس، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية الإيزو 14000، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
- 2- نجم العزاوي، عبد الله حكمت النقار، إدارة البيئة: نظم ومتطلبات وتطبيقات ISO14000، دار المسيرة، 2007.
- 3- محمد عبد الوهاب الغزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة ISO 14000، ISO9000، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 4- رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية الإيزو 14000، دار الرضا، دمشق، 2001.
- 5- فتحي أحمد يحيى العالم، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية دراسة علمية وتطبيقية، اليازوري للنشر، عمان، 2010.
- 6- قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات: مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق للنشر، عمان، 2006.
- 7- محمد شيرين الكردي، الدليل العلمي إلى الإيزو ISO900,ISO1400,ISO2300، مكتبة ابن سينا للنشر، القاهرة.
- 8- شلابي عمار وطيار أحسن، المراجعة البيئية وطرق التقييم البيئي في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، سكيكدة، 2010.

- 9- جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 10- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، ورقة، 2011.

باللغة الأجنبية:

- 1- Corinne Gendron, **La gestion environnementale et la norme ISO 14001**, les presses de l'université de Montréal, Canada, 2004.
- 2- Michel Jonquière, **Le Manuel Du Management Environnemental**, tome1, société alpine de publications, paris.