

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي مقارنة بين مؤسسة CILAS و SPA

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

بوسكار ربيعة

إعداد الطالبة:

عطية سارة

...../Master-GE/GO-AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي 2016-2017

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي هذا العمل

إلى من أعجز عن شكرهما...والذي جزاهما الله وبارك الله فيهما

عطية عبد الكريم وبوشارب نزيهة

إلى كل صديقتي وزميلاتي

وإلى زوجي العزيز كمال نصري

وإلى كل عائلتي وعائلة زوجي

وإلى الكتكوتات الصغيرات ملك، وأمال، ولينا

شكر وتقدير

أشكر الأستاذة المشرفة بوسكار ربيعة

وكل من ساهم في إنجاز هذا العمل

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ-ث	مقدمة
47-1	الفصل الأول: المراجعة الداخلية البيئية
1	تمهيد
2	المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة
2	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة
7	المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة
11	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
16	المطلب الرابع: فروض ومغاير المراجعة
19	المبحث الثاني: مضمون عملية المراجعة الداخلية
19	المطلب الأول: تطور ومفهوم المراجعة الداخلية
21	المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية
24	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية
26	المبحث الثالث: معايير ومنهجية المراجعة الداخلية
27	المطلب الأول: المعايير العامة والمحددة لعملية المراجعة الداخلية
28	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
29	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير والتوصل للنتائج
30	المطلب الرابع: بداية مهمة المراجعة الداخلية
36	المبحث الرابع: طبيعة المراجعة الداخلية البيئية
36	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية البيئية

41	المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية البيئية
43	المطلب الثالث: مزابا وعيوب المراجعة الداخلية البيئية
45	المطلب الرابع: طبيعة المراجعة الداخلية
47	خلاصة
69-48	الفصل الثاني: تقييم الأداء البيئي
48	تمهيد
49	المبحث الأول: مدخل للأداء البيئي
49	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الأداء البيئي
54	المطلب الثاني: ماهية الأداء البيئي
60	المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي
60	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي
61	المطلب الثاني: أبعاد تقييم الأداء البيئي
65	المبحث الثالث: مراجعة الأداء البيئي
65	المطلب الأول: أهمية وأهداف المراجعة في تقييم الاداء البيئي
66	المطلب الثاني: الاجراءات المقترحة التي يجب على المراجعين الداخليين اتباعها من أجل التحقق من الالتزام البيئي
67	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي
69	خلاصة
84-70	الفصل الثالث: مقارنة بين مؤسستين CILAS و SPA
70	تمهيد
71	المبحث الأول: شركة CILAS
71	المطلب الأول: تعريف شركة CILAS
71	المطلب الثاني: أهداف المشروع
72	المطلب الثالث: مشروع شراكة CILAS
78	المبحث الثاني: شركة الإسمنت بسكرية SPA

78	المطلب الأول: تعريف شركة SPA
80	المطلب الثاني: حماية البيئة والحفاظ على الطاقة
81	المبحث الثالث: دراسة كل من المؤسستين CILAS و SPA
81	المطلب الأول: مقارنة بين CILAS و SPA
81	المطلب الثاني: مقارنة بين إجابات المؤسستين على ما جاء الاستمارة
84	خلاصة
ج	خاتمة
XII	قائمة المراجع
XVIII	قائمة الملاحق
	الملخص

الصفحة	قائمة الجداول	الرقم
4	التطور التاريخي للمراجعة	01
19	المراحل التطورية لعملية المراجعة الداخلية	02

الصفحة	قائمة الأشكال	الرقم
15	أنواع المراجعة الداخلية	1
18	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها	2
52	معايير الأداء	3
72	شركة CILAS موقع العمل	4
73	موقع CILAS	5
75	النهوض بالهندسة المدنية	6
76	تجند CILAS	7
76	التوظيف والتدريب	8

الصفحة	قائمة الملاحق	الرقم
XVIII	إستبيان الدراسة	01

مقدمة

إن تفاقم المشكلات البيئية خلال العقود الثلاثة الماضية، وما يترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات وزاد تعقيد تلك المشكلات بعد التقدم الصناعي و التكنولوجيا، وتحافت جميع الدول على تحقيق أكبر و أسرع معدل ممكن لنموها الاقتصادي، مما جعل البيئة عرضة للاستغلال غير الرشيد للموارد الطبيعية و ارتفاع نسب الملوثات الصناعية والفيزيائية و الكيميائية، فقد أدرك المجتمع اليوم بمختلف طوائفه أخيراً مدى الحاجة إلى العناية بالبيئة، ولم يعد هناك من يجادل في أن المحافظة على البيئة سواء بمكافحة مصادر تلوثها أو بصيانة مواردها ودرء المخاطر عنها، حيث أصبح من الأمور التي تستوجب من الجميع المشاركة الفعالة في مواجهة تلك المشكلات وهذا ما يستدعي إلى عقد العديد من المؤتمرات والندوات التي استهدفت الحد من تفاقم المشكلات الناجمة من التلوث فانعقد مؤتمر التنمية و البيئة في ستوكهولم عام 1972م والذي انشئ بموجب برنامج الأمم المتحدة للبيئة والتي تولت منذ ذلك الوقت المؤتمرات وعقد المعاهدات و الاتفاقيات الداعية إلى إحداث تناسق بين الفعالية الاقتصادية للمؤسسات و ربحيتها الاجتماعية والبيئية وهذا ما أكده مؤتمر ستوكهولم 1972م، وقيمة الأرض في ريودي جانيرو وجوهانز بورغ، وأخيراً دوفاس 2007م.

من الملاحظ في الوقت الحاضر لم يعد يسيطر على المنشآت هدف تعظيم الربح، بل ظهرت مصطلحات جديدة مثل الربح المعقول و الربح المرضي كهدف مقبول إلى جانب أهداف أخرى كالبقاء والاستمرارية، حيث أصبح من الضروري لكل المنشأة لكي تحافظ على بقائها ونموها أن تعمل على أهداف أخرى لأطراف خارجية موجودة بالبيئة التي تعمل فيها، فالمنشأة تحافظ على نموها وإستمراريتها من المجتمع التي تقيم فيه فإن حق المجتمع عليها أن يحاسبها، فأصبحت المؤسسات اليوم تقوم بإدخال المراجعة البيئية ضمن إدارتها، والاهتمام بتقييم الأداء البيئي وذلك لتجنب الضغوطات التي تفرضها الأطراف المهتمة بالبيئة القائمة على معرفة مدى وفائها بالالتزامات البيئية عن طريق تبني المراجعة البيئية التي أصبحت تأخذ حيز كبير داخل المؤسسات الاقتصادية، وكذلك أصبحت المؤسسة تقوم بإعداد تقرير عن أدائها البيئي، وقد تباين وتنوع ذلك التقرير بشكل واسع من مجرد تقارير مختصرة في التقارير السنوية للشركات إلى تقارير بيئية خاصة موسعة وشاملة.

في ظل ما سبق ذكره، تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

"ما هو دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي؟"

وحتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث قمنا بتقسيم التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كالتالي:

- ✓ ماهي المراجعة؟، وماهو الأداء البيئي؟
- ✓ هل يعتبر تقييم الاداء البيئي للمؤسسة ضرورة حتمية أو إختيارية؟
- ✓ ماهي أساليب المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي؟
- ✓ هل هناك معوقات تحد من تطبيق المراجعة و تقييم الأداء البيئي؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية السابقة تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة على المؤسسات من أجل تطبيق المراجعة البيئية الداخلية في تقييم الأداء البيئي .
- زيادة الوعي البيئي وإدراك المؤسسات بأهمية تطبيق المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات .
- مخاطر التعرض لعقوبات جزاءات وقوانين وتشريعات حماية البيئة.

أهداف البحث:

- عرض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية البيئية.
- إبراز دور المراجعة الداخلية البيئية في الحماية من التلوث البيئي بكيفية معالجته.
- التعرف على منهجية واساليب تقييم الأداء البيئي.
- محاولة إبراز العلاقة بين المراجعة الداخلية البيئية وتقييم الاداء البيئي.

أهمية البحث:

- أهمية الحفاظ على الموارد البيئية.
- دور المراجعة الداخلية البيئية في مكافحة التلوث البيئي.
- إعطاء صورة توضح حالة المؤسسات الجزائرية التي آلت إليها.
- أهمية تقييم الاداء البيئي، وإذا ما كان المؤسسات تطبق التشريعات والقوانين البيئية.

مبررات اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى:

- الأهمية التي يحظى بها موضوع أثر التعويضات والمكافآت على ممارسات إدارة الأرباح في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها العالم.
 - تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح أثر التعويضات والمكافآت الممنوحة للإدارة على ممارسات إدارة الأرباح.
 - محاولة الإسهام في سد جزء من الفراغ الموجود في المراجع حول الموضوع.
- أسباب إختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع.
- الحاجة إلى هذا النوع من المواضيع.
- تفاقم الوضع جراء التلوث البيئي أدى إلى ضرورة مكافحته ودرئه بأي وسيلة.
- الإهتمام الخاص بهذا الموضوع.

هيكل البحث:

من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة وتحقيق أهداف البحث، تم تقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاثة فصول وفق الخطة التالية:

الفصل الأول: المعنون بالمراجعة الداخلية البيئية ويتضمن أساسيات حول المراجعة بصفة عامة من حيث تم تطرقنا إلى المراجعة الداخلية، ثم المراجعة الداخلية البيئية.

الفصل الثاني: تقييم الأداء البيئي

الفصل الثالث: قمنا بمقارنة بين CILAS و SPA حيث قمنا بتعريف كلا من المؤسستين ثم قمنا بالمقارنة بينهما بعد ذلك قمنا بمقارنة إجاباتهما على ما جاء في الإستمارة بعد ذلك قمنا بتفسير النتائج.

الدراسات السابقة:

- **الدراسة الأولى:** كمال محمد منصور؛ جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة و تحقيق التنمية المستدامة، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، جامعة سطيف، 07-08-2008 .

حيث وضع الباحثان ضمن هذه الورقة البحثية إلى توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي لمنشآت الأعمال ضمن إطار التنمية المستدامة البيئية، وقد توصل الباحثان إلى أنه من اجل حماية البيئة أو المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة يجب أن تعمل على تصميم أو وضع أو تبني سياسات ومناهج من شأنها المحافظة على البيئة وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، وفي هذا الإطار تعد المراجعة البيئية من عناصر النظام البيئي لها دور فعال حيث تمكن المؤسسة من تقييم مدى فعالية نظامها البيئي وأنها لا تساهم بشكل أو آخر في التلوث البيئي، كما تهدف المراجعة البيئية إلى تحديد مدى التزام المنظمة بالسياسات أو القوانين والتشريعات التي تهدف إلى حماية البيئة.

– الدراسة الثانية: عبد الناصر محمد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الاداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية(دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة، جامعة بني سويف، مصر.

يهدف البحث إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الاداء البيئي في مؤسسات الاعمال المصرية، والتأكد من مدى إمكانية تطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح، من خلال دراسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة أعدت لهذا الغرض.

– الدراسة الثالثة: رادة فاروق دريبياتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي (دراسة ميدانية)، شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009. من بين أهداف الدراسة إلى بيان ربحية المؤسسات الملتزمة بالمراجعة البيئية الداخلية، تحديد الصعوبات التي يمكن أن تواجه المراجعين اثناء قيامهم بمراجع الاداء البيئي.

– الدراسة الرابعة: العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة صناعة الكوابل بسكرة، شهادة دكتورا في الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، حيث حاولت الباحثة إلى تحقيق العديد من الأهداف من بينها، محاولة إبراز الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الإقتصادية، محاولة إبراز دور المراجعة البيئية في معالجة مصادر التلوث والنفايات وتنفيذ الإجراءات الوقائية للحد منه، محاولة إبراز دور مراجعة الصحة والسلامة المهنية في تحسين إنتاجية العمال.

الفصل الأول

تمهيد

يتناول هذا الفصل المراجعة الداخلية البيئية، حيث أن أهمية المشكلات البيئية أدت إلى ظهور تشريعات وقوانين بيئية، تحتوي على غرامات وعقوبات ملحقية الضرر بالبيئة، فالمؤسسة من أجل تطبيق هذه القوانين قامت باتباع منهج معين لحماية البيئة المحيطة بها، وهنا كانت الحاجة إلى القيام بمراجعة أعمال المنشأة والتحقق من مدى التزامه بالقوانين البيئية، وعليه فسنتناول في هذا الفصل المراجعة الداخلية البيئية من خلال التطرق إلى مايلي:

المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة

المبحث الثاني: مضمون عملية المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: معايير ومنهجية المراجعة الداخلية

المبحث الرابع: طبيعة المراجعة الداخلية البيئية

المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة

ان كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها ادى الى صعوبة فحص وتدقيق الحسابات من طرف مسيري وملاك المؤسسات وهذا ادى الى ضرورة تطور المراجعة وفي هذا المبحث سنتطرق الى التطور التاريخي للمراجعة والأهداف التي تسعى الى تحقيقها والمعايير و الإجراءات المتبعة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة لها، حيث أن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المحاسب وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها¹.

فسنوضح في مايلي أهم المراحل التطورات التاريخية للمراجعة وبعد ذلك سنشرح مفهوم المراجعة

أولاً: لمحة تاريخية عن المراجعة

عرفت مهنة المراجعة منذ القديم وتطورت عبر عدة مراحل ونعرضها في مايلي:

1- المرحلة ما قبل 1500م

لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الاستماع، فأصل مصطلح المراجعة "Audit" بمعناها اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني الاستماع²، أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش. وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب و الاختلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.

وتدل الوثائق التاريخية على أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح (عليه السلام)، قد أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للاتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر عندهم كذلك قانون

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، 2003، ص 6-7.

² - د. أمين السيد أحمد لطفى، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 3.

حامورابي الذي لم يكن فقط مجرد مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، كان من المفروض وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات تسجيل الصفقات¹.

2- مرحلة ما بين 1500 و1850م

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية اكتشاف التلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة، قد ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في المراجعة وهي الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض التقرير، كما نشير إلى القبول العام لاستعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة².

3- مرحلة ما بين 1850 و1905 م

مع التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفتها أوروبا عامة بريطانيا خاصة وظهرت شركات الأموال الضخمة ذات عمليات كثيرة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات³.

4- مرحلة ما بين 1905 و1933م

في هذه المرحلة تطورت المراجعة وأصبح الهدف الرئيسي لها هو إبداء رأي في مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى محاولة تفادي الوقوع في الغش والأخطاء والتلاعبات، كما زاد اهتمام المراجعين في هذه المرحلة بنظام الرقابة الداخلية وزيادة اتجاههم إلى أسلوب المراجعة الإختبارية.

5- مرحلة ما بين 1933 و1940م

خلال هذه المرحلة زاد الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، وقد تميزت بالتغير الكامل من أسلوب المراجعة التفصيلية إلى أسلوب المراجعة الإختبارية⁴.

¹ - شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة"، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص6.

² - د. عبد الفتاح الصحن، "مبادئ أسس المراجعي علما وعملا"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص6.

³ - شريقي عمر، "مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2002-2003، ص04.

⁴ - نفس المرجع سابق، ص8.

6- مرحلة ما بعد 1940م

بعد سنة 1940، أصبح الغرض الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي في محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية، بالإضافة إلى التركيز القوي وبالاعتماد الكبير من طرف المراجعين على نظام الرقابة الداخلية وربط الإختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذا النظام، كما نسجل في هذه المرحلة زيادة الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة كالأساليب الرياضية والإحصائية وخرائط التدفق العينات الإحصائية وخرائط التدقيق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات¹ ومن خلال الجدول التالي سنلخص التطور التاريخي للمراجعة:

الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب.	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعلية، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
من 1990 إلى	الحكومة، هيئات أخرى	شخص مهني في المراجعة	الشهادة على الصورة

¹ - د. عبد الفتاح الصحن، د. محمد ناجي درويش، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الإسكندرية، 1998، ص 25.

الفصل الأول: المراجعة الداخلية البيئية

المساهمين.	والمحاسبة والاستثمار.	الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.
------------	-----------------------	---

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 7-8.

ثانيا: مفهوم المراجعة

تعددت تعاريف المراجعة واختلفت نعرضها كالاتي:

التعريف 1: "معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. لكن هناك فرع من فروع دراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم، وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها¹."

التعريف 2 : إن كلمة المراجعة جاءت من كلمة "audit" وهي الاخرى جاءت من كلمة "audir" والتي تعني الاستماع "ecouter" عرفتها الجمعية الامريكية على "أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية ثم توصيل نتائج ذلك غلى الاطراف المعنية²."

التعريف 3: عرفت كذلك على "أنها عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي الى تحديد درجة العلاقة بين المؤسسات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل³."

التعريف 4: عرفها "GERMOND BONALFT" على انها: "اختيار تقني صارم ومن طرف مهني متوصل ومستقل ويمكنهم من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات، والوضعية المالية و نتائج المؤسسة"⁴.

¹ - أحمد خيرت القطار، "مبادئ مراقبة الحسابات المالية"، دار النشر، عمان، 1996، ص9.

² - محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية ال التطبيق"، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، الجزائر، 2008، ص20.

³ - محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة واليات التطبيق"، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2001، ص6.

⁴ - محمد بوتين، مرجع السابق، ص20

التعريف 5: كما عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹.

التعريف 6: كما عرف "خالد أمين" المراجعة على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والمشروع تحت التدقيق فحوا انتقاديا منظما، يقصد بالخروج برأي في محاييد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"².

التعريف 7: عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ بأنها ركزت على النقاط التالية:

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير.
- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة⁴.
- **التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص10.

² - خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات"، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان، 1980، ص20.

³ - LIONEL.C & GERARD : AUDIT ET CONTROL INTERNE, ASPECTS FINANCIERS, OPÉRATION ET STRATÉGIQUES ; DALLOZ ; PARIS, 1992, PAGE22

⁴ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص11.

الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقييد بمعايير المراجعة المتفق عليها. ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي.

- **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتوج النهائي لمهنة المراجعة¹.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة

أولاً: أهداف المراجعة

إنطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية²:

1- **الوجود والتحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الإقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول

والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجود فعلاً، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات³.

2- **الملكية والمديونية:** تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر

بالأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي الحق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- **الشمولية أو الكمال:** بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من

الضروري على نظام المعلومات المحاسبية تولد معلومة معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلبة إلى الحدث، بغية الوصول إلى

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع السابق، ص 11-12.

² - لبيب ع، القيومي م، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الإسكندرية، 1998، ص 88.

³ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 16.

الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

- 4- التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
 - الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
 - ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى¹.

- 5- العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومة ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقاً للمعايير المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة².

- 6- إبداء رأي فني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:
- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
 - مراقبة عناصر الأصول؛
 - مراقبة عناصر الخصوم؛
 - التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 16-17.

² - نفس المرجع السابق، ص 18.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل المؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقاً مما سبق ذكره نستطيع أن نقول أن المراجع يستطيع أن يبدي رأياً في محاييد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

في الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة¹.

ثانياً: أهمية المراجعة

تلعب المراجعة دوراً مهماً في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد، وذلك من خلال مدخلاتها الأولى المختلفة بحسب المعلومات بمختلف أنواعها وحسب طبيعة و مجال المراجعة. تكمن أهمية المراجعة كونها وسيلة لا غاية، وهذه الوسيلة تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها هذه الطوائف يمكن تصنيفها إلى أربعة أصناف:

1- المستثمرون المحتملون: أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية

بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات وبالتالي انفصال الملكية عن التسيير، وهذا ما جعل الحاجة إلى المراجعة أمر لا بد منه، حيث تم تعيين مراجع مستقل ومحايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في الشركة للاطمئنان على أموالهم².

2- إدارة المؤسسة: تعتمد غدارة المؤسسة على البيانات التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل مما

يزيد الثقة في هذه البيانات، وبالتالي تزيد درجة الاعتماد بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتحديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافأته³.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 18-19.

² - حجازي خديجة، "استخدام أساليب المعاينة الاحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات"، مذكرة ماج منشورة، جامعة سطيف، 2009/2008، ص 13.

³ - يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 08.

- 3-** البنوك والمؤسسات المالية: تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك و مؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة¹.
- 4-** أجهزة الحكومة: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدر من المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة أو فرض ضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال بدون بيانات موثوق فيها ومعتمد من جهات محايدة، بفحص هذه البيانات فحوصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل فيها².
- 5-** إتحاد ونقابات العمال: تلعب اتحادات ونقابات العمال دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشاراً مالياً يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل، وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها³.
- 6-** هيئة سوق المال: تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدماً هاماً لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية. وبحكم القانون، فإن الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دوراً شبه تشريعياً فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مراجع الحسابات⁴.
- 7-** المساهمون: يعتبر المساهمون المستخدمون الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على لإدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تقدمها

¹ - حجازي خديجة، مرجع سابق، ص13.

² - شريقي عمر، مرجع سابق، ص14.

³ - حجازي خديجة، مرجع سابق، ص23.

⁴ - عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص22.

القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة¹.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

إن تبني نوع معين من المراجعة ملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها، وبالتالي المساهمة المباشرة في تقويم نظام المراجعة والحفاظة على استمراريته، سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقاً من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة كذلك من زاوية القائم بها.

أولاً: أنواع المراجعة من حيث الإلزام

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى المراجعة الإلزامية ومراجعة إختيارية:

1- المراجعة الإلزامية (الإجبارية): هذا النوع من المراجعة إلزامي قانوناً على شركات الاموال، وهي الشركات التي ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، ويعين هذا المراجع من طرف الجمعية العامة للمساهمين². وتسمى هذه المراجعة كذلك بالقانونية، وتتم بطريقة كاملة أو شاملة وفقاً لما ينص عليه القانون، والمراجع هنا ملزم بإبداء رأي فني محايد على سلامة القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة في تقرير مكتوب. هنا ملزم بإبداء رأي فني محايد على مدى سلامة القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة في تقرير مكتوب. وبما أن هذا النوع من المراجعة إلزامي، فإن الشركات التي لم تلتزم بتعيين مراجع خارجي فالقانون سيعاقبها على ذلك.

2- المراجعة الإختيارية: وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ونجد هذا النوع في المنشآت

الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحض إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، وتلجأ هذه الشركات إلى المراجعة للاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية، وكذلك تحديد حقوق الشركات في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد³.

ثانياً: أنواع المراجعة من حيث مجال أو نطاق المهمة

¹ - عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص 24.

² - شريقي عمر، مرجع سابق، ص 42.

³ - د. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 34.

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة شاملة ومراجعة جزئية

- 1- **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة لا يكون للمراجع نطاقا محددًا للفحص، بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل المراجعة¹. هذا النوع من المراجعة ينص عليه القانون في الشركات الأموال، وتشمل جميع العمليات التي جرت خلال الدورة المالية، حيث لا يتم فيها تحديد نطاق أو مجال للمراجعة، بل أن المراجع ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وسلامتها ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب حتى ولو لم يشملها فحصه².
- 2- **المراجعة الجزئية:** هذه المراجعة تتضمن وضع القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، ونشير إلى أن المراجع هنا مسؤوليته تنحصر في حدود مجال أو نطاق المراجعة المتفق عليه فقط، كما ينبغي عليه أن يتذكر في تقريره بالتفصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يكون مسؤولاً على ما ينص عليه الاتفاق³.

ثالثاً: أنواع المراجعة من حيث درجة الشمول و مدى المسؤولية في تنفيذ المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة تفصيلية ومراجعة اختيارية

- 1- **المراجعة التفصيلية:** في هذا النوع من المراجعة يتم فحص كل القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وبصفة شاملة، أي لا يتم استثناء أية عملية قام بها المشروع خلال السنة، وتناسب هذه المراجعة المشروعات الصغيرة لأن استخدامها في المشروعات الكبيرة يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يجب مراعاتهما باستمرار⁴.
- 2- **المراجعة الاختيارية:** يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

¹ - كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص188.

² - شريقي عمر، مرجع سابق، ص25.

³ - د. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص35.

⁴ - شريقي سمير، نفس المرجع السابق، ص25.

لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة¹.

رابعا: أنواع المراجعة من حيث مواعيد تنفيذ المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة مستمرة ونهائية

1- المراجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على

المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح للمؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

2- المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء

من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة².

خامسا: أنواع المراجعة من حيث القائم بالمهمة

1- مراجعة خارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات

المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محاييد حول صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك)³.

أ- المراجعة القانونية

وتعرف أيضا بمحاسبة الحسابات، وهي التي يرفضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة ونتائج نشاطها.

ب- المراجعة التعاقدية

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 29.

² - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

³ - نفس المرجع السابق، ص 27.

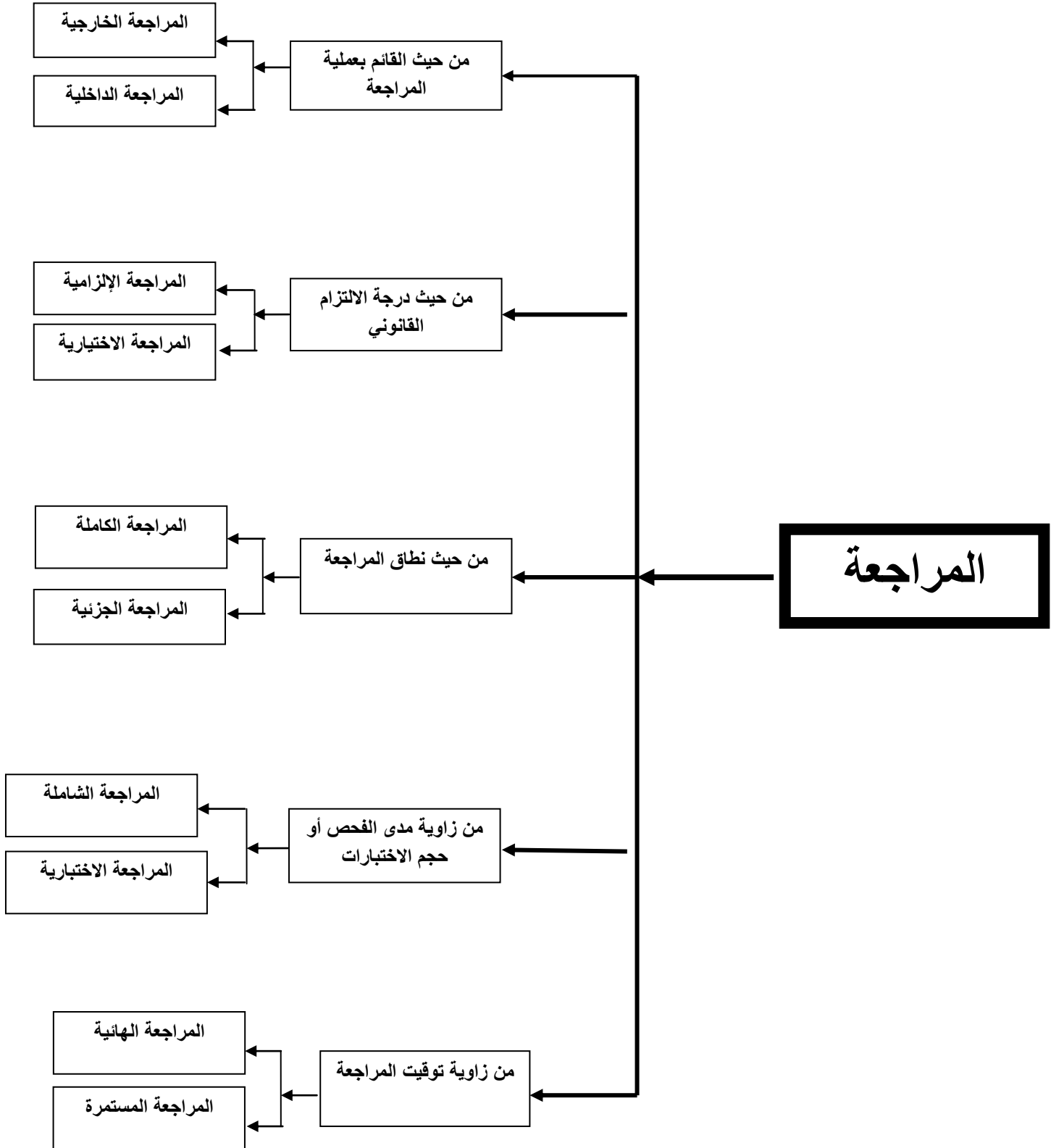
يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونته، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف النطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

ت- الخبرة القضائية

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

2- المراجعة الداخلية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، ويمثل احد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسة المرسومة

الشكل رقم (1): أنواع المراجعة



المصدر: محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصور، القاهرة، مصر،

1998، ص21.

المطلب الرابع: فروض ومعايير المراجعة

أولاً: فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية المراجعة بصفة أساسية:

1- قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة اخرى، وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملاءمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛
- قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمحده بمعلومات يستطيع أن ييدي على أساسها رأي في محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات، كما يجلب المراجعة اقتصادية وعملية يتبنى المراجعة الاختيارية بدلا من التفصيلية¹.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

¹ - د عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 26.

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يقوم هذا الفرض على أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن النظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

7- مراقب الحسابات يزاوّل عمله كمرجع فقط

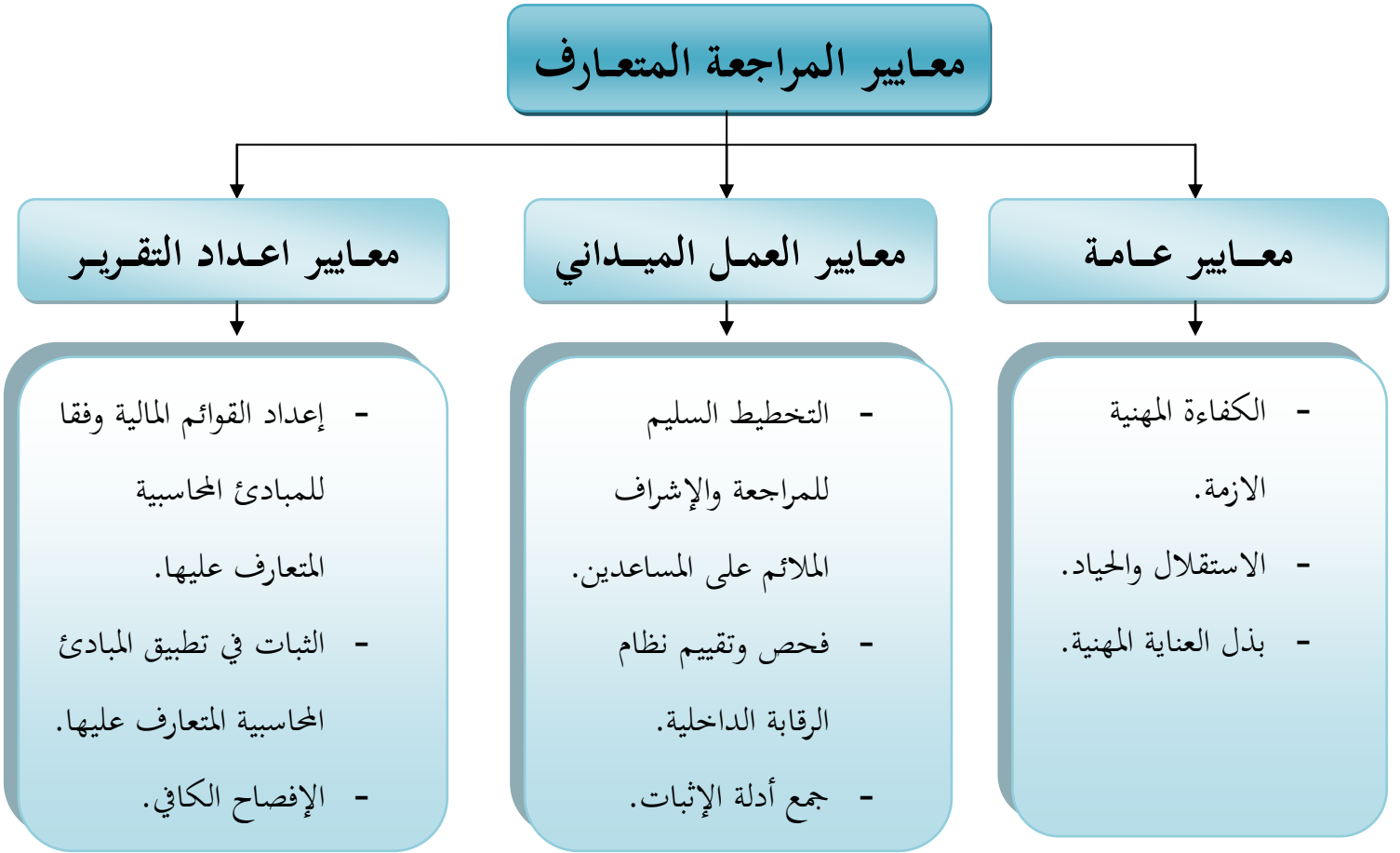
يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة على رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية¹.

ثانيا: معايير المراجعة

تعتبر المعايير عنصرا رئيسا في نظرية المراجعة، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم المراجعة، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف على معايير متعارف عليها تصدرها هيآت مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف الهيآت، تنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهنة المراجعة. كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسة المهنة، وتعبّر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني. وقد قسم المعد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية مثلما يوضحها الشكل الموالي:

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 14-15.

الشكل (2): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، (ترجمة: د.محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ

للنشر، الرياض، 2009، ص42.

المبحث الثاني: مضمون عملية المراجعة الداخلية

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم و أهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية المراقبة الداخلية وكلما كبر حجم المؤسسة ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل أوجه نشاطات لمراجعة اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها.

المطلب الأول: تطور ومفهوم المراجعة الداخلية

أولاً: المراحل التطورية لعملية المراجعة الداخلية

الجدول التالي يوضح المراحل التاريخية التي تطورت خلالها المراجعة الداخلية

الجدول رقم (2): المراحل التطورية لعملية المراجعة الداخلية

الفترة	الهدف من عملية المراجعة الداخلية	مدى صحة الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل سنة 1500	اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات	فحص تفصيلي	عدم الاعتراف بها.
1500-1850	اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات	فحص تفصيلي	عدم الاعتراف بها.
1850-1905	- اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات. - اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الإختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية.	عدم الاعتراف بها.
1905-1933	- تحديد سلامة، وصحة وتقرير المركز المالي للمؤسسة. - اكتشاف التلاعب الإداري، الإختلاسات.	فحص فصلي، بالإضافة لإجراء مراجعة اختبارية	اعتراف مبدئي.
1933-1940	- تحديد سلامة، وصحة وتقرير المركز المالي للمؤسسة. - اكتشاف التلاعب الإداري، الإختلاسات.	مراجعة اختبارية	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940-1960	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة.	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز أكثر.

من 1960 إلى يومنا هذا	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة.	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز أكثر على مجال الرقابة الداخلية بالمؤسسة
-----------------------	--	-----------------	---

المصدر: د. سعودي بالقاسم، " المراجعة الداخلية "، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة ثانية علوم تسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص4.

ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، ومن خلال مايلي يمكن التعرف على المراجعة الداخلية:

التعريف 1: يعد أول تعريف للمراجعة الداخلية تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" سنة 1947. فقد جاء فيه مايلي:

"المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الاعمال لمراقبة العمليات الحسابية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم وسائل الرقابة الأخرى. وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية¹."

التعريف 2: يعرفها المركز الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI) " المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة²."

التعريف 3: وطبقا لتعريف مجمع المراجعين الداخليين الصادر في 1999م فإن المراجعة الداخلية هي "نشاط محايد موضوعي استشاري ومطمئن يهدف إلى زيادة قيمة عمليات المؤسسة وتحسينها وتساعد المراجعة الداخلية في تحقيق

¹-Cappelletti L, L'ingénierie d'audit d'activité d'une entreprise : la production d'intelligence socioéconomique, thèse pour le doctora de sciences de gestion, Université Lumière Lyon 2 , 1998.P152.

²- إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات، بنغازي"، الدار الجماهيرية للنشر، 1990، ص54.

أهداف المؤسسة وتحسينها وتساعد المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق أسلوب منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والمراقبة¹.

التعريف 4: كما أن تعريف آخر يقول بأن "مجموعة من الأنشطة المستقلة التي تتسم بالموضوعية ولها طابع استشاري بهدف إعطاء قيمة مضافة وتحسين عمليات المنظمة، بما يساعد في تحقيق أهدافها، وذلك من خلال إتباع منهج منظم يتسم بالشفافية لتقييم وتحسين كفاءة كل من عمليات إدارة المخاطر والتحكم فيها²".

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية

المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية والإدارية وذلك لغرض مساعدة الإدارة وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وبالتالي فإن المراجعين الداخليين يسعون إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- منع الغش و الأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا؛
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية؛
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية؛
- المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة³.

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين:

¹ - الدكتور رضا خلاصي، "مram المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص33.

² - نفس مرجع سابق، ص33.

³ - نفس المرجع سابق، ص46.

1- هدف الحماية:

ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية:

- أصول الشركة بمختلف أنواعها؛
- النظم والإجراءات المالية والمحاسبية؛
- السياسات والخطط المتعددة في الشركة؛
- السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة؛
- نظام الضبط الداخلي..... الخ.

2- هدف التطور:

يتمثل هذا الهدف في وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

تمت العمليات السابقة من خلال التقييم الدوري لسياسات الخطة الموضوعة دون انحراف التقييم الدوري لسياسات الإدارة والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:

- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر السجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة وتنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلا سليما؛
- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة¹.
- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المؤسسة، وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة؛

¹ - الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 47.

الفصل الأول: المراجعة الداخلية البيئية

- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك في البيانات والمعلومات؛
- التحقق من وجود حماية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة؛
- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات والمحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية؛
- التحقق من أن المصروفات لا تنفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات¹.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية

مع ازدياد اهتمام الإدارة بالمراجعة بدأت بعض الشركات بتعيين موظفين للقيام بعمل المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة حيث تساعد الإدارة في المراقبة على الأمور المالية الإدارية وكفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة. ومن الأسباب التي ساعدت على أهمية المراجعة الداخلية كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقدتها إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطه المختلفة ونتائج أعماله عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بإدارة المؤسسات الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة.

- 1- **إدارة المؤسسة:** وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
- 2- **المستثمرون:** تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم².
- 3- **البنوك والدائنون الآخرون:** يعتبر تقرير المراجع مرجعاً هاماً لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم بمدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً.
- 4- **إدارة الضرائب:** وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءً على حصيلة المراجع الداخلي.

¹ - الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 47-48.

² - نفس المرجع السابق، ص 50.

- 5- أهمية المراجعة لإدارة التسيير: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية ليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.
- 6- أهمية المراجعة للملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.
- 7- أهداف المراجعة للدائنين والموردين: حيث يعتمدون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.
- 8- أهمية المراجعة للهيئات الحكومية: وذلك لغرض التخطيط والمراقبة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.
- 9- أهمية المراجعة للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى: تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمؤسسات، لمقابلة احتياجاتها وتوسعها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية وقبول المؤسسة من ناحية الائتمان المصرفي (القروض)¹.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي تنظر إلى عملية المراجعة، فمن حيث القائم بعملية المراجعة يمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين، هما المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية تنقسم إلى الأنواع التي يزاؤها المراجع الداخلي إلى الأنواع التالية:

- 1- المراجعة المالية: تعرف المراجعة المالية بأنها الفحص المنظم للكشوف المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى.

وتعتبر المراجعة المالية المجال التقليدي للمراجعة الداخلية، الذي يتضمن تتبع القيود المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي تحصل داخل المؤسسة وتدقيقها حسابيا ومستنديا ثم التحقق سلامتها وموافقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية وذلك لإظهار البيانات بصورة واقعية وتتناول المراجعة المالية أيضا التحقق من وجود الأصول وتوافر

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص52.

الحماية المناسبة لها من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس، وكذلك فحص وتقييم درجة الرقابة المحاسبية الداخلية وكفائتها ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية الناشئة داخل المؤسسة والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

2- الرقابة المحاسبية:

تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تهتم بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المؤسسة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي، وتوفير جهاز كفء للقيام بعمليات مراجعة الداخلية.

3- مراجعة العمليات (التدقيق التشغيلي):

" تهدف المراجعة التشغيلية إلى التحقق من الكفاءة والفاعلية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها، ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات محددة من أجل سلوك أساليب عمل واقعية"¹.
إن أهم ما تستفيد منه الإدارة من "التدقيق التشغيلي هو إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات المختلفة في الإدارة، كاستخدام الموارد المتاحة بكفاءة فعالية، زيادة الربحية، وهذا ما يعرف بمفهوم الشمولية للتدقيق الداخلي الحديث".

فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويسهل التعرف على المشاكل الرئيسية، ويجول دون تكليف المدققين بمهمات لا تتناسب مع قدراتهم وخبراتهم. وهناك خطوات هامة في تخطيط إدارة التدقيق:

الخطوة الأولى:

وتتمثل في جميع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط للتدقيق من مصادره المختلفة، للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط كما أن هذه المصادر تعتمد على كون النشاط يدقق لأول مرة أو أنه جرى تدقيقه سابقاً ويمكن تلخيص هذه المصادر بمايلي:

- تقارير وملفات التدقيق السابق؛
- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- الاجتماع مع إدارة النشاط؛
- السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛
- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛
- الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية عن النشاط؛

¹ - العمرات أحمد صالح، "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير، الأردن، ص56.

- نتائج التدقيق الخارجي.

الخطوة الثانية: اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى

إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المدققين اللازمة يجب أن يعتمد على تقييم درجة تعقيد المهنة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المدققين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة.

الخطوة الثالثة: المسح الأولي

وهنا يجب القيام بعملية مسح للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط وذلك لكي يكون على بصيرة من أعمال النشاط، ولتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وكذلك اقتراحات وتعليقات إدارة وموظفي الجهة التي تخضع للتدقيق. وإجراءات المسح الأولي تبدأ بالاجتماع الافتتاحي مع مسعولي النشاط الخاضع للتدقيق، ودراسة الوثائق والمعلومات التي تم الحصول عليها، ووصف وتوثيق إجراءات العمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإجراءات التحليلية مثل النسب والاتجاهات حول النشاط.

الخطوة الرابعة: الاتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة

من أدبيات المعاملة الجيدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إشعار الجهة التي سيخضع للتدقيق قبل البدء في التدقيق بإرسال إشعار من المراجع إليها بنية إجراءات التدقيق على النشاط خلال الفترة التي يتم تحديدها، وبع استلام الرد على المدقق لمهمة التدقيق الاتصال بالجهة المنوي تدقيقها والاتفاق على تاريخ ووقت ومكان الاجتماع ذلك لتهيئة الجهة الخاضعة للتدقيق.

وعلى المراجع أن يولي اهتماما كبيرا لدرجة تأثير الأمور ذات الحساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية¹

المبحث الثالث: معايير ومنهجية المراجعة الداخلية

المعايير تمثل أنماط يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي، تستنتج، منطقيا م الفروض والمفاهيم التي تدعمها،" والمراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من

¹ - خليفة كمال، "دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 211.

فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المراجع مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب¹.

ستحدث في المطالب الآتية عن المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وتنقسم إلى ثلاثة مجموعات:

المطلب الأول: المعايير العامة والمحددة لعملية المراجعة الداخلية

إن المعايير العامة المحددة لعملية المراجعة الداخلية تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة، وعليه فقد تبني مجمع القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة وهي:

- 1- معيار التأهيل العلمي والعملي:** يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين، لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية ومنظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعا ماهرا وبارعا.
- 2- معيار الحياد والاستقلالية:** يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.
- وهذا المعيار يتطلب من المراجع التمسك بالاستقلالية وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة².
- 3- معيار بذل العناية المهنية (أو الكفاية المهنية):** يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

¹ - بوتين محمد، مرجع سابق، ص36-37.

² - الدهراوي، كمال الدين مصطفى والسرايا، محمد السيد، "المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص175.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذا للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات. وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير، وهي:

1- الإشراف والتخطيط المناسب:

يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلاً عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين. ولذا يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة المراجعة فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة التعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافي لإجراء المراجعة الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المراجع أثناء القيام بمهمة المراجعة فيما يتعلق بقبول المهمة فإنه من المفضل أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكن المراجع من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماماً ومفيداً، فهذه الإجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستتطلب مزيداً من الاختيارات وتوسع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة¹.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى

الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة.

وكما يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول العميل ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثاني وفحص و الحسابات في المرحلة الثالثة. حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة، غير أن أهم هذه هي

¹ - د. سعودي بالقاسم، مرجع سابق، ص 63.

تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة للأرصدة القوائم المالية.

3- كفاية وصلاحيّة أدلة (قرائن) الإثبات:

ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

فلقد تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة أو القرائن، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازل عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، ومن هذه التعاريف أن القرينة تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدولي. وكذلك فالقرينة اصطلاح يدل علاقة بين العنصرين، الأول يراد برهنته، والثاني يستخدم لبرهنة العنصر الأول.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير و التوصل للنتائج

تمت الإشارة سابقا إلى أن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة.

وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي¹:

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
2. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛
3. تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك؛
4. يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها¹.

¹ - شحروري محمود، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 1999، ص26.

المطلب الرابع: بداية مهمة المراجعة الداخلية

إن طبيعة وظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج للتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فالمراجعة خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة بنجاح.

الفرع الأول: المراجع الداخلي

أولا: تعريف المراجع الداخلي

المراجعة الداخلية، يقوم بها المراجع الداخلي وهو موظف ضمن الشركة ويهدف لتزويدها بمعلومات لاستخدام الإدارة. وغالبا تكون معلومات المراجعة الداخلية لاستخدام داخل الشركة وليس خارجها وفي مايلي نعرف المراجع الداخلي:

- 1- فهو مراجع مستقل (حسب ميثاق التدقيق الداخلي للمنظمة) يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة التي صممت لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة، حيث يساعد المنظمة لتحقيق أهدافها بطرق منظمة وانضباطية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والمراقبة والتحكم المؤسسي؛
- 2- المراجع الداخلي شخص يعمل ضمن إدارة المراجعة الداخلية بالمنظمة يقوم بعمليات المراجعة الداخلية ويتحمل مسؤوليته².

الفرع الثاني: منهجية المراجعة الداخلية

إن أهمية وظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي لأي المؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فالمراجعة خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها.

أولا: التخطيط الأولي

وهي المرحلة التمهيديّة في المراجعة، حيث يقوم المراجع بالإطلاع على المؤسسة بغرض كسب معرفة ومعلومات عن المؤسسة وهذا من أجل تكوين الملف الدائم للمؤسسة. ويعد التخطيط أول الخطوات الضرورية لتحقيق الأهداف الموضوعية لأية وحدة تنظيمية. وهذا الأمر ينطبق على وحدة المراجعة الداخلية كوحدة تنظيمية لها أهدافها.

¹ - أحمد أمين السيد، "مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص556.

² - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص311.

ومهمة التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية تقع على عاتق المراجع بالدرجة الأولى، فهو الذي يحدد المجالات التي يجب مراجعتها، ويعين فريق العمل الذي يمكن أن يقوم بمراجعة تلك المجالات.

تشمل عملية التخطيط لتنفيذ عمليات المراجعة الداخلية مايلي:

- 1- تحديد الاهداف التي وضعتها وحدة المراجعة الداخلية نصب عينيهما خلال الفترة التي تغطيها الخطة؛
- 2- وضع جداول عمل محددة لإجراء المراجعات الداخلية تلك خلال الفترة؛
- 3- وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة اللازمة لوحدة المراجعة الداخلية؛
- 4- وضع خطة الموازنات التقديرية المالية اللازمة للاحتياجات وحدة المراجعة؛صل
- 5- تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف تصدرها وحدة المراجعة الداخلية عن الأنشطة التي سيتم إنجازها داخل هذه الوحدة¹.

❖ تقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية:

عندما يقرر المراجع الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية يجب أن يأخذ في الاعتبار العوامل التالية عند التخطيط: تحدد الأهمية النسبية للعناصر أو المناطق التي سيتم الاعتماد على عمل المراجع الداخلي فيها وتحديد مخاطر المراجعة الناتجة عن هذه العناصر:

- نوعية إجراءات المراجعة المتممة التي سيقوم بها المراجع بالإضافة إلى عمل المراجع الداخلي؛
- المهارات المتخصصة لدى فريق المراجعة الداخلية؛
- الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين.

كما يقوم المراجع بتحديد مدى الاعتماد المخطط على المراجعة الداخلية ووثيقة في مذكرة التخطيط لتقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية عن طريق التأكد من أن العمل قد تم بواسطة أشخاص فنيين مؤهلين ومديرين بدرجة كافية وأن المساعدين كانوا إشراف مناسب:

- يوجد أدلة مناسبة كافية لتأييد الرأي الذي وصل إليه المراجع الداخلي؛
- ان النتائج التي وصل إليها المراجع الداخلي مناسبة وأن التقرير الصادر متفق مع هذه النتائج؛
- انه قد تم إيجاد حلول للأمور الغير عادية أو الغير متكررة.

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 319-320.

يجب مناقشة خطط المراجعة الداخلية مبكراً مع الاتفاق مسبقاً على:

- مستوى تغطية عملية المراجعة؛
- مستوى الاختبارات التي سيتم أدائها؛
- طرق الحصول على عينات المراجعة؛
- التوثيق؛
- إجراءات كتابة التقارير¹.

ثانياً: المعرفة العامة بالمؤسسة

على المراجع الداخلي قبل الشروع في عملية المراجعة أن يحصل على معرفة عامة حول المؤسسة ، فيقوم أولاً بالإطلاع على بهدف التعرف على محيطها والقوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، ثم يقوم بإجراء اتصالات أولى مع المؤسسة فيقوم بزيارات ميدانية إلى الأماكن التي تتم فيها العمليات موضوع المراجعة وكذلك بتعرف على جل الوثائق الداخلية، وبعد الحصول على كل المعلومات ينتقل إلى مرحلة انطلاق الأشغال بحيث يجمع هذه المعلومات التي تتصف بالديمومة ويرتبها في ملف دائم، وبعد المرور بهذه المراحل يمكن للمراجع الداخلي إعادة النظر في برنامج التدخل المسطر².

يقوم المراجع الخارجي خلال عمله ميدانياً بإجراء حصة تعارف أو التقرب من المؤسسة الخاضعة للمراجعة على أساس فحص واختبار ومعرفة كل ما له علاقة بنشاطها، تنظيمها، إنتاجها، تاريخها وتعتبر هذه المرحلة مرحلة ذات أهمية وفائدة في توجيه المراجع، كما تسمح له بالإطلاع على النقاط الأساسية والمحاور الكبرى والتي من خلالها يتسنى له تحديد خصوصية الشركة أو المؤسسة.

على المراجع أن يبدأ بمراجعة المستندات مرورا بالسجلات ثم القوائم المالية ويمكن أن يبدأ بطريقة عكسية وإن هذه المراجعة الدقيقة المتتابعة تمكن المراجع من إصدار شهادته حول نظام المراقبة الداخلية وعدالة القوائم المالية.

وعند حصول المراجع على كافة المعلومات المختلفة المجال يقوم بترتيبها في ملف وهذا لتسهيل عملية فحصها ومراجعتها وكل هذا بعد التخطيط للوقت اللازم الذي تتم من خلاله عملية المراجعة. كما تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراقبة الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص320-321.

² - نفس المرجع السابق، ص323.

الإجراءات المحاسبية المتبعة... وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة وهذا لكي يحدد الإجراءات التفصيلية التي تندرج في برنامج المراجعة.

- 1- الدراسة الأولية للمؤسسة؛
- 2- إعداد برنامج المراجعة؛
- 3- توزيع الاختصاصات .

ثالثاً: تقييم نظام المراقبة الداخلية

في هذه الخطوة يقوم المراجع بعمله بصفة فعلية وتطبيق مختلف الاجراءات المتعلقة بها وكما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف هذه الإجراءات تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن تواجهها. إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء المراجعة¹.

1- فهم وتوثيق نظام المراجعة الداخلية المطبق في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي)

يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولته فهم نظام المراقبة الداخلية لتحقيق الأغراض الآتية: تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو اخطاء هامة، دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر غش أو اخطاء هامة، تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية. وقد تضمن مؤسسة معيار المراقبة الداخلية لغرض المراجعة معلومات عن مستوى الفهم الضروري لكل مكونات نظام المراقبة الداخلية الخمس، ويمكن اختصار ذلك فيما يلي:

- البيئة الرقابية؛
- الأنشطة الرقابية؛
- المعلومات والاتصال.

2- تقييم فعالية نظام المراقبة الداخلية

يعني تقييم فعالية المراقبة الداخلية منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير وسوء العرض في تأكيدات القوائم المالية خلال فترة معقولة من تاريخ وقوعها، ويتم تنظيم هذا التقييم من خلال تأكيدات القوائم المالية باستخدام دورات العمليات، ففي حالة السياسات والإجراءات الرقابية المعروفة بضعف فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء يتم تحديد

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 323-328..

الفصل الأول: المراجعة الداخلية البيئية

المستوى المخطط لمخاطر المراقبة عند أعلى مستوى (الحد الأقصى للمخاطرة) وهنا لا يقوم المراجع باختبارات المراقبة على تلك السياسات والإجراءات الرقابية إذ لا جدوى منها، ولذا يلجأ المراجع لاختبارات التحقق التفصيلية (اختبارات التحقق من صحة واكتمال العمليات المسجلة)، أما في حالة السياسات والإجراءات الرقابية التي يبدو أنها فاعلة فإن المراجع قد يتخذ واحد من القرارين:

✚ إذا كان المراجع يعتقد أن إجراء اختبارات التحقق التفصيلية لوحدها وبصورة مكثفة سيكون أقل تكلفة من الجمع بين اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات المراقبة فإنه يحدد المستوى المخطط لمخاطر المراقبة عند الحد الأقصى ولا يقوم بأي اختبارات المراقبة وإنما يقوم باختبارات التحقق التفصيلية¹.

✚ إذا كانت السياسات والإجراءات الرقابية التي تبدو فاعلة وكان المراجع يعتقد أن الجمع بين إجراء اختبارات المراقبة واختبارات التحقق التفصيلية في نطاق مخفض سيكون أقل تكلفة من إجراء اختبارات التحقق التفصيلية بصورة مكثفة فإنه يحدد مخاطر المراقبة الداخلية المخططة عند مستوى أقل من الحد الأقصى ويجمع بين اختبارات المراقبة واختبارات التحقق التفصيلية في نطاق مخفض، ولتدعيم هذا النوع من التقييم بالأدلة يلزم المراجع بأن يقوم بما يلي:

- تحديد سياسات وإجراءات رقابية معينة؛
- القيام باختبارات المراقبة لتقييم فعالية تلك السياسات؛
- إجراء اختبارات المراقبة؛
- الوقت المناسب لأدلة الإثبات؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- توثيق نظام المراقبة الداخلية: وتتضمن²:

التسجيل	التأكد
- مذكرات؛	- اختبارات أعمال المراجعة السابقة؛
- الهيكل التنظيمي؛	- توثيق العميل للنظام؛
- قوائم استقصاء المراقبة الداخلية أو قوائم الفحص.	- إجراء لقاءات مع موظفي المؤسسة؛
- خرائط التدفق.	- تتبع العمليات؛

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 328-330.

² - نفس المرجع سابق، ص 331-332.

الفصل الأول: المراجعة الداخلية البيئية

	<ul style="list-style-type: none"> - اختبار وثائق المؤسسة؛ - مراقبة 'جرائد المؤسسة.
--	---

• طرق التأكد من نظام المراقبة الداخلية¹:

اختبار اعمال المراجعة السابقة	يجب أن تحتوي على ملفات المراجعة(ماعداء المراجعة الأولى) على وصف للنظام.
توثيق العميل للنظام	يكون لدى بعض العملاء كتيبات توضح اجراءات المحاسبية والتي تعتبر مصدر هلم للمعلومات.
إجراءات مقابلات مع موظفي العميل	للتعرف على طرق أدائهم للعمل
تتبع العمليات	تتبع بعض العمليات من البداية إلى النهاية للتعرف على تسلسل الإجراءات.
اختبار وثائق العميل	اختبارات وثائق مناسبة لمعرفة خطوات العمل الفعلية
مراقبة	مراقبة العمل أثناء تأديته حقق من سلامة الإجراءات مثل دفع الأجور.

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص333.

المبحث الرابع: طبيعة المراجعة الداخلية البيئية

في هذا المبحث سيتم التعرف على المراجعة الداخلية البيئية والحاجة إليها، حيث أن أهمية المشكلات البيئية التي أدت إلى وجود تشريعات وقوانين بيئية، تحتوي على غرامات وعقوبات بحق مسببي الأضرار البيئية، وإن هذه العقوبات قد تجعل المنشآت تعمل على إطار معين لحماية البيئة محيطة بها، وذلك من خلال الالتزام بالمتطلبات البيئية، وبذلك كان هناك حاجة إلى القيام بمراجعة على أعمال المنشأة للتحقق من مدى التزامها بهذه المتطلبات، ففي البداية سنتعرف على المراجعة البيئية ثم المراجعة الداخلية البيئية، بعد ذلك سنتطرق إلى أهمية وأهداف وأهم ميزات وعيوب المراجعة الداخلية البيئية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية البيئية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم ونشأة المراجعة البيئية و مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية البيئية وذلك بعد التعرف على البيئة ومكوناتها.

الفرع الأول: البيئة والتلوث البيئي

أولاً: تعريف البيئة ومكوناتها

1- تعريف البيئة: "كل ما يحيط بالإنسان في الحياة فهي الحياة تشكل الأرض التي نعيش عليها والهواء الذي نتنفسه والماء والذي هو أصل كل شيء حي وكل ما يحيط بنا من موجودات سواء كانت كائنات حية أم جماد¹".

كما تعرف أيضا على أنها: "مجموعة العوامل البيولوجية والكيميائية والطبيعية والمناخية التي تحيط بالإنسان والمكان الذي يعيش فيه، وتحدد نشاطاته وميولاته، وتؤثر على تصرفات وطريقة عيشه²".

2- مكونات البيئة: تتكون البيئة من أربعة أنظمة متكاملة ومتفاعلة، هي الغلاف الأرضي والغلاف المائي والغلاف الغازي أو الهواء والمجال الحيوي للكرة الأرضية، أما العناصر التي تتكون منها البيئة فتدرج ضمن مجموعتين أساسيتين هما:

¹ - ماجد راغب الحلو، "قانون حماية البيئة في ضوء الشريعة"، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص 39.

² - عبد القادر رزيق المخادي، "التلوث البيئي مخاطر وتحديات المستقبل"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 11.

- **العناصر الطبيعية:** ويقصد بها كل ما يحيط بالإنسان من مظاهر حية وغير حية ليس للإنسان أي دخل في وجودها وتمثل في التضاريس من جبال وهضاب وسهوب إاة جانب المناخ والنبات الطبيعي والحيوانات البرية والتربة والمعادن ومصادر الطاقة المختلفة وغيره¹.
- **العناصر الإصطناعية:** وهي كما ابتكره الإنسان وصخره لخدمته من خلال تغييره وتبديله للعناصر الطبيعية المادية وتمثل في المباني والمشاريع الصناعية والزراعية والطرق والمواصلات والمطارات والموانئ وغيرها².

ومن مكونات البيئة ما يلي:

- **الماء:** ويتكون من البحار والمحيطات الموجودة على سطح الأرض وكذا المساحات المائية الأخرى من البحيرات وانهار³.
- **الهواء:** هو العامل الأساسي في حياة الإنسان والنبات والحيوان. حيث يمثل الغلاف الجوي المحيط بالأرض، إذ يتكون من غازات أساسية كالأكسجين والنيتروجين، وكل تغيير يطرأ على مكونات الهواء يؤدي إلى نتائج سلبية تؤثر على الكائنات الحية.
- **التربة:** وهي الطبقة الهشة التي تغطي القشرة الأرضية، وتتكون من مزيج معقد من المركبات المعدنية والمواد العضوية، فهي مورد طبيعي متجدد مثل الماء والهواء⁴.

ثانيا: التلوث البيئي

- 1- تعريف التلوث البيئي:** هو "إدخال بشكل مباشر أوغير مباشر لأية مادة في الغلاف الجوي بالكمية التي تؤثر على نوعيته وتركيبه، بحيث ينتج عن ذلك أثار ضارة على الإنسان والأنظمة البيئية و على إمكانية الانتفاع بالبيئة بوجه عام"⁵.
- 2- تقسيمات التلوث البيئي:** للتلوث أنواع كثيرة نذكر منها:

¹ - زين الدين عبد المقصود، "البيئة والإنسان علاقات ومشكلات"، دار البحوث العملية، القاهرة، 1981، ص15.

² - خالد بن محمد القاسمي، وجيه جميل البعيني، "حماية البيئة الخليجية"، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص11.

³ - رمضان محمد مقلد، احمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز، "اقتصاديات الموارد البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص363.

⁴ - عارف صالح مخلف، "الإدارة البيئية (الحماية الإدارية)"، دار الباروزي للنشر، عمان، 2007، ص42-44.

⁵ - حسن شحاتة، "تلوث البيئة"، الدار العربية للكتاب، مصر، 2000، ص64.

- **تلوث الماء:** ينتج عن إلقاء المواد العضوية في المجاري المائية والبحيرات، حيث تشير تقديرات البنك الدولي إلى أن ما يعادل خمس سكان العالم لا يتاح لهم الوصول إلى أماكن آمنة للشرب.
- **تلوث الهواء:** وينشأ عن انبعاثات الأبخرة المتصاعدة من الأنشطة الإنتاجية التي تتولد عنها كميات كبيرة من الغازات السامة ومن أهمها: ثاني أكسيد الكربون، الميثان، وأكسيد الكبريت.
- **تلوث التربة:** التربة هي الجزء المتفكك من سطح الكرة الأرضية والدعامة التي تتركز عليها الحياة النباتية، وهي مورد طبيعي هام، والمقصود بتلوث التربة هو: "إدخال مواد غريبة في التربة تسبب تغيرا في الخواص الفيزيائية أو الكيميائية أو البيولوجية التي من شأنها القضاء على الكائنات الحية التي تستوطن التربة وتساهم عملية التحلل للمواد العضوية التي تنزع منها قيمتها وصحتها وقدرتها على الإنتاج"¹.
- **تلوث ضوضائي:** هي تلك الأصوات غير المرغوب فيها نظرا لزيادة حدتها وشدتها، وخروجها عن المألوف من الأصوات الطبيعية التي اعتاد كل من الإنسان والحيوان سماعها².

الفرع الثاني: نشأة ومفهوم المراجعة البيئية

أولاً: لمحة تاريخية عن المراجعة البيئية

ارتفع الاهتمام بالمراجعة البيئية ليس ظاهرة منعزلة، فقد تزامن الاهتمام بهذا النوع من المراجعات بظهور عدة تشريعات وقوانين وتوصيات تتعلق بالشؤون البيئية، وذلك نتيجة ارتفاع التلوث البيئي، فبدأت المراجعة في أمريكا الشمالية عام "1980"، ففي البداية كانت الصناعات والأعمال التجارية الفردية قد عملوا على خلق نظم تناسب احتياجاتهم الخاصة، وبحلول أوائل عام "1999" كان هناك دعم متزايد لإنشاء الإجراءات المعترف بها دولياً لمراجعة الحسابات، ثم في عام "1993" قامت الجان الأوروبية بالاعتماد على الإدارة البيئية ومراجعة اللوائح كنظام دولي، تلى ذلك الاعتماد على المعايير الصادرة من المنظمة الدولية للتوحيد القياسي "الأيزو ISO".

ثانياً: مفهوم وخصائص المراجعة البيئية

1- مفهوم المراجعة البيئية

¹ - حسن شحاتة، مرجع سابق، ص 104.

² - نفس المرجع السابق، ص 133.

تعريف 1: تعرف وكالة الحماية البيئية الأمريكية المراجعة البيئية على أنها: " فحص انتقادي دوري وموثق وموضوعي، بواسطة المنظمة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية، لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها¹

تعريف 2: " المراجعة البيئية هي آلية تهدف إلى تحديد الشروط البيئية وطبيعة المشاكل البيئية في منشأة صناعية أو أية منشأة قائمة. حيث يتم التعرف على مشاكل التلوث في منشأة من خلال خطوات وطرق منفصلة تؤدي إلى نتائج مضمونة بالحصول على معلومات عن مدى انتشار الضرر في منطقة محددة، ويتضمن الضرر البيئي تلوث التربة والمياه الجوفية إضافة إلى تلوث الهواء والمياه السطحية²."

تعريف 3: كما عرفها الاتحاد الدولي ICC بأنها " أداة إدارية تنطوي على تقييم منظم وموثق ودوري وموضوعي لكيفية أداء النظم والإدارة والمعدات البيئية لعملها، بهدف المساعدة في الحماية البيئية، عن طريق تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بسياسات الشركة والتي تتضمن الوفاء بالمتطلبات القانونية³."

2- خصائص المراجعة البيئية

- تمثلت الخصائص في مايلي:

- 1- الفحص الانتقادي الدوري المنظم بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية، لتحديد تأثيرها على البيئة وعناصرها، فهي تعتبر جزء من نظام إدارة البيئة وعناصرها، فهي تعتبر جزء من نظام إدارة البيئة حيث يتم من خلالها أو بواسطتها تحديد ما إذا كانت هياكل الرقابة البيئية الخاصة بالمنشأة كافية وتحقق الالتزام بالمتطلبات التشريعية والسياسات الداخلية؛
- 2- تقييم نظم الإدارة البيئية ووضع المنشأة وجهودها لتعزيز الإذعان للمتطلبات البيئية، وتحديد المخاطر البيئية المحتملة بها، من خلال المراجعين الداخليين بأقسام المراجعة الداخلية؛
- 3- على الرغم من أن مسؤولية المراجعة البيئية تقع على عاتق المراجعة الداخلية، إلا أن المهنة لم تستوعب ذلك النوع من المراجعة، وأصبح الآن يتم ممارسة أعمال المراجعة البيئية بعيدا عن أقسام المراجعة الداخلية، ويشترك في أعمال الفحص قانونيين ومهندسين وآخرين من ذوي الاختصاصات الفنية المتعددة طبقا لوجهة

¹ - أمين السيد لطفي، "المراجعة البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص134.

² - دليل المراجعة البيئية، الملحق رقم 2، وزارة الشؤون البيئية، سوريا، 2003، ص25.

³ - جورج دانييل غالي، "أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، العدد الثاني، ص134.

نظر المنشأة لطبيعة المراجعة البيئية، أي أن المراجعة البيئية قد تستند إلى المراجعين الداخليين إل جانب المراجعين الخارجيين؛

- 4- عملية متكررة ومستمرة وليست ممارسة تتم في نقطة واحدة، وأن الخبرة توضح أن أفضل تنفيذ لهذه العملية هو أن تتم مشاركة بين مستشارين خارجيين وممثلين عن الوحدة المعنية لضمان الموضوعية في التحليل وملكية الحلول؛
- 5- قياس أثر عمليات المنشآت على البيئة المحيطة بها باستخدام مجموعة من المعايير المحددة مسبقاً، وتحديد التكلفة البيئية لهذه العمليات، وتحسين وتطوير كل ما يتعلق بعمليات المنشأة وأثرها على البيئة، بالإضافة تحديد أفضل الطرق لتطوير وتحسين هذه العمليات¹.

ثالثاً: أنواع المراجعة البيئية

تمارس المنشأة أنشطتها في ظل ضغوط من جانب العديد من الأطراف من أجل تحسين ومراجعة أدائها البيئي، ومن ثم فإنها تحتاج إلى استراتيجيات وأساليب وأنواع جديدة تساعد في تحقيق ذلك.

الفرع الثاني: مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية البيئية

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية البيئية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية البيئية، ومن بين هذه التعاريف مايلي:

1- عرف مجمع المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية البيئية بأنها:

جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية تقرر من خلاله مدى ملاءمة نظم الرقابة البيئية ومدى الالتزام بالمتطلبات النظامية والسياسات الداخلية.

2- كما تعرف المراجعة الداخلية البيئية بأنها:

نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد، وتحسين عمليات المنشأة حيث إنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الإدارة المخاطر الرقابة والسيطرة².

¹ - جورج دانييل غالي، مرجع سابق، ص136.

² - عامرية عبد الباسط عامر، "مدى تفعيل دور المراجع الداخلي في ظل التحديات البيئية المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الحادي والعشرون: رؤية إستراتيجية لتفعيل الموارد البشرية العربية في ظل التقنيات المعاصرة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص4.

بناء على ما سبق، وبعد استعراض مفهوم المراجعة البيئية، نقدم تعريفاً ملخصاً للمراجعة الداخلية البيئية:

مراجعة الداخلية البيئية هي عملية تقييم ذاتية تتم بواسطة الوحدة الاقتصادية، وتضم فحصاً انتقادياً موضوعياً ومنظماً يكون بصفة دورية، ويهدف هذا الفحص إلى مراجعة السياسات والبرامج والأنشطة والفعاليات البيئية بغرض إصدار حكم موضوعي فيما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تفي بمسؤولياتها تجاه البيئة المحيطة بها، وإيصال نتائج عملية الفحص للأطراف المستفيدة.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية البيئية

إلى عهد قريب لم تلق البيئة الاهتمام الكبير من الإنسان، ولن تكن تعني إلا المحيط الذي يحيطه ويعيش فيه، أما الآن فقد اختلف مفهوم البيئة وأصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع، حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة ومحاوله منع الكوارث البيئية الناجمة عن التلوث البيئي محط اهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق على مستقبل حياته المريحة الكريمة، وبدأ يتجه نحو قضايا البيئة بالوعي، ويبدل الجهود في محاولة لخطوة أولى بتجاه توعية الناس وتقليل التلوث والحد من أخطاره وإزالة أسبابه وآثاره.

وبالتالي إن موضوع حماية البيئة من المواضيع التي تحظى بالإهتمام البالغ في الوقت الحاضر، ويستدل على ذلك من انتشار التشريعات والقوانين البيئية، وظهور جماعات لحماية البيئة والحفاظ عليها، ولقد أسفرت الجهود في مجال حماية البيئة عن انتشار الوعي البيئي، وتكوين ثقافة بيئية بين الأفراد والمنشآت تسعى للقيام بأعمالها لحيث تنسجم مع متطلبات القوانين والتشريعات البيئية، بحيث تقوم هذه المنشآت بالوفاء بمسؤولياتها تجاه البيئة المحيطة بها، وهذا أظهر الحاجة إلى قيام المنشآت بالمراجعة البيئية الداخلية¹.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية البيئية

تطورت وظيفة المراجعة الداخلية واتسعت أنشطتها، بالتوافق مع تطور احتياجات الأطراف الداخلية في المنشأة، حيث مرت هذه الوظيفة بالعديد من المراحل، بداية كانت تهدف المراجعة الداخلية إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، حيث كانت مقتصرة على النواحي المالية فقط، ثم تطورت إلى قيامها بمراجعة الكفاءة والفعالية، في العقد الأخير من القرن السابق تم إضافة وظيفة جديدة إلى هذه الوظائف، وهي القيام بالمراجعة البيئية.

يمكن تحديد أهداف المراجعة الداخلية البيئية كمايلي:

¹ - غالب عوض صالح وسماعيل محمود اسماعيل، "دور المدقق في حماية البيئة"، مجلة دمشق جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 1999، ص 280.

1. تصميم نظام يزود الإدارة بمعلومات عن الأداء البيئي بشأن الأهداف المحددة مسبقاً، وذلك لضمان أن هذه الأهداف يتم تحقيقها؛
2. تطور سجلات الأداء البيئي للمنشأة؛
3. مساعدة الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها، ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية؛
4. التحقق من مدى التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية؛
5. تقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة فعلا؛
6. ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة التي تتخذها المنشأة والأجهزة والوكالات الحكومية الأخرى؛
7. زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي من قبل إدارة المنشأة والأجهزة والوكالات الحكومية؛
8. التأكد من رقابة المنشأة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية؛
9. ترشيد أداء فريق المراجعة البيئية؛
10. زيادة اهتمام الإدارة ووعيها بالأداء البيئي؛
11. التأكد من أداء الوحدات المختلفة بالمنشأة وكفاءتها في إدارة العمليات والموارد الأولية والبشرية للبرامج والأنشطة البيئية بما يحقق الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛
12. المساهمة في إدارة المخاطر البيئية، والتعرف على الأسباب التي قد تعوق تحقيق المستوى المطلوب للأداء البيئي، وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها، وتقديم التقرير بذلك لإدارة المنشأة.
13. تقييم فعالية الرقابة على المخلفات القائمة ومعالجتها؛
14. تقديم تقارير للإدارة تعلمها عن:
 - مدى الالتزام بالتعليمات والقوانين البيئية؛
 - المسؤولية المرتبطة بانتقال الملكية؛
 - الكفاءة في إدارة النفايات¹.
15. التأكد من قرارات الإدارة البيئية كانت مبنية على حقائق؛
16. التأكد من أن تراكمات المسؤولية البيئية ملائمة ولا تحتوي سلبيات².

¹ - أحمد السيد أحمد لطفي، "مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة"، مرجع سابق، ص 324.

² - أحمد السيد أحمد لطفي، "المراجعة البيئية"، مرجع سابق، ص 16.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب المراجعة الداخلية البيئية

أولاً: مزايا المراجعة الداخلية البيئية

1. تجنب المسؤوليات البيئية:

لعل من أهم وأكثر المزايا للمراجعة البيئية الداخلية التي تحصل عليها المنشآت، تتمثل في المساعدة في التأكد من أن تلك المنشآت تلتزم بالعدد الكبير من القوانين والتشريعات والتعليمات البيئية التي تخضع لها، ومن ثم يمكنها تحاشي أو تدنية الجزاءات المالية بالإضافة إلى العقوبات الأخرى، ونتيجة لذلك يمكن تحقيق مكاسب اقتصادية من خلال تخفيض أو تجنب المصاريف المرتفعة الناتجة عن العقوبات، وهكذا فإن المنشآت التي تقوم بأداء المراجعة البيئية الداخلية هي التي تقوم أيضاً بالالتزام بمتطلبات القوانين وتالشريعات البيئية، وبذلك تضمن لنفسها عدم التعرض للجزاءات والعقوبات الناتجة عن عدم الالتزام بتلك القوانين والتشريعات¹.

2. عمليات تشغيلية أكثر كفاءة (وفورات التكلفة):

تتضمن المراجعة الداخلية البيئية فحص عمليات التشغيل الحالية والبديلة والموارد ومصادر الطاقة من أجل تحديد الفرص الخاصة بوفورات التكلفة، وقد يتم تحقيق ذلك من خلال استخدام الموارد المنخفضة للطاقة وتدنية المخلفات للحد الأدنى مع تخفيض الناتج في تكاليف التخزين والتصرف، وبذلك فإن المراجعة الداخلية البيئية ستساهم في تحقيق وفورات في التكلفة عن طريق البحث عن أفضل الطرق الملائمة للاستغلال، والتي تُخفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.

3. أقساط تأمين منخفضة:

إن شركات التأمين على إدراك تام بالمخاطر التي ترتبط بالأداء البيئي الضعيف للمنظمات التي تقوم بالتأمين، إن الشركات ذات نظام الإدارة البيئية السليم والفعال (والتي تعتبر المراجعة البيئية الداخلية جزءاً متكاملًا منها) تكون قادرة على التوضيح لشركات التأمين بأنها تخضع لمخاطر قليلة، ونتيجة لذلك فإنها تكون قادرة بوجه عام على ضمان الحصول على أقساط تأمين منخفضة، وفي حقيقة الأمر، فإنه طبقاً لذلك فإن بعض شركات التأمين².

3. قرارات إدارية محسنة :

¹ - أحمد السيد أحمد لطفي مرجع سابق، ص206.

² - نفس المرجع السابق، ص208-209.

إن كافة القرارات الإدارية يتم اتخاذها على أساس المعلومات المتاحة، وكلما زاد شمول المعلومات وارتفعت جودة ملاءمتها كلما زاد شمول المعلومات وارتفعت جودة ملاءمتها كلما تم التوصل إلى قرارات أفضل.

5. إدارة بيئية محسنة وحماية بيئية معززة:

عندما تقوم الشركات بأداء مراجعة بيئية، فإن ذلك يشير إلى ارتباط المديرين والمسؤولين الكبار في الشركة بوسائل الحماية البيئية، أيضا فإن ذلك يشير إلى ورغبتهم في إعطاء اعتبار لنتائج المراجعة البيئية ولتطبيق التوصيات المقترنة المصممة لتحسين نظام الإدارة البيئية للشركة وأدائها البيئي، بالإضافة إلى ذلك فإن تلك المراجعة في حد ذاتها لها أثر على الإدراك المتعلق بالأمور البيئية للشركة وأدائها البيئي، بالإضافة إلى ذلك فإن تلك المراجعة في حد ذاتها لها أثر على الإدراك المتعلق بالأمور البيئية للشركة عن القضايا البيئية، علاوة على ذلك فإن المراجعة البيئية، علاوة على ذلك فإن المراجعة البيئية تسهل من مقارنى الممارسات والتطبيقات البيئية في المواقع المختلفة والأقسام المتعددة والشركات التابعة للشركة من خلال التغذية المرتدة والتوصيات ذات الصلة يمكنها أن تساعد في التأكد من تبني أفضل الممارسات عن طريق المنظمة، وعن طريق تلك الوسائل تساعد المراجعة البيئية على تحسين الإدارة البيئية للشركات وبالتالي تعزيز الحماية البيئية.

6. إدارة مخاطر محسنة:

يتمثل التطور الحديث في عالم المراجعة البيئية في استخدام تلك المراجعة لتقييم مخاطر الأعمال المحتملة، إن مراجعة يمثل ذلك الهدف تحاول أن تحدد القضايا البيئية التي تفرض مخاطر كثيرة على أعمال الشركة المستمرة، مثل تلك المخاطر قد يتم عكسها في عوامل على سبيل المثال متطلبات نفقات رأسمالية جوهرية (على سبيل المثال شراء مصنع أو آلة جديد لتخفيض الانبعاثات إلى مستويات مسموح بها، تكلفة تطهير أرض ملوثة).

7. تحسين علاقة المنشأة مع المتعاملين معها:

إن المنشآت التي تؤدي المراجعة الداخلية البيئية ستساهم في الاحتفاظ بالمتعاملين معها من مستهلكين وموردين ومساهمين ومقرضين، والذين هم من المهتمين بالقضايا البيئية، ولا يتعاملون إلا مع المنتجات الصديقة للبيئة، وكذلك ستحسن باستمرار علاقتها معهم عندما تؤدي المراجعة البيئية¹.

8. تخفيض المصاريف الاقتصادية:

حيث تم تقديم أمثلة عن شركات قامت بتخفيض المصاريف الاقتصادية نتيجة لقيامها بالمراجعة البيئية ، ولكن هذه النظرة تغيرت فيما بعد، حيث إن بعض الكتاب قدموا اقتراحات بأنه ليس بإمكان كل الشركات تحقيق أرباح

¹ - أحمد السيد أحمد لطفي، "المراجعة البيئية"، مرجع سابق، ص 210-211.

من الالتزام بالتشريعات البيئية، ففي الواقع أن بعض هذه الشركات ستجد أن تكاليف الخضوع والامتثال تشكل أعباء اقتصادية مرهقة¹.

ثانياً: عيوب المراجعة الداخلية البيئية

1. الحاجة إلى موارد لتطوير وتطبيق والحفاظ على برنامج المراجعة البيئية.
2. التعطيل الذي يحدث في التسهيلات موضع المراجعة.
3. النتائج المعاكسة للمراجعة التي لا تغطي انتهاكات المتطلبات البيئية القانونية.

المطلب الرابع: طبيعة المراجعة الداخلية البيئية

المراجعة الداخلية البيئية قد تكون إلزامية أو طوعية

أولاً: المراجعة الداخلية البيئية الإلزامية

المراجعة الداخلية البيئية قد تكون إلزامية تقوم بها المنشأة التزاماً منها بالقوانين والتشريعات واللوائح البيئية الصادرة، بهدف تجنب العقوبات والجزاءات والغرامات التي قد تتحملها المنشأة في حال عدم الالتزام بتلك القوانين، وبذلك فإن القوانين الصادرة تكون قد أجبرت المنشأة على الالتزام.

أو قد تقوم بها المنشأة نتيجة الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة والمجتمع، حيث تمارس الجماعات البيئية في العديد من الدول ضغوطاً متزايدة على الوحدات الاقتصادية والحكومات، بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها... الخ.²

ثانياً: المراجعة الداخلية البيئية الطوعية

المراجعة الداخلية البيئية قد تكون طوعية تقوم بها المنشأة كمبادرة طوعية من ذاتها بهدف الوفاء بمسؤوليتها تجاه البيئة المحيطة بها، وتعويضها من كافة الأضرار التي سببتها كنتيجة لممارستها أعمالها، وإن إقدام المنشأة على تبني المراجعة

¹ - رادة فاروق درياني، "دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2009، ص 43.

² - جورج دانييل غالي، مرجع سابق، ص 439.

الداخلية البيئية بشكل طوعي دليل واضح على توافر الوعي البيئي المناسب داخل هذه المنشأة¹. وعلى المنظمات المختصة تشجيع الالتزام الطوعي بالمراجعة الداخلية البيئية، ويكون ذلك من خلال:

1. نشر الوعي البيئي وتشجيع المستهلكين على التعامل مع المنتجات الصديقة للبيئة
2. إيضاح شرح للمنافع التي قد تعود على المنشأة من جراء مبادراتها بتبني المراجعة الداخلية البيئية
3. تقديم أي مساعدات أو تسهيلات تحتاجها المنشأة لإصلاح الضرر الذي تسببت به.

¹ - رادة فاروق درياني، مرجع سابق، ص56.

خلاصة:

المراجعة الداخلية هدفها الأساسي هو اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وكان مجالها محصوراً في مراجعة النواحي المالية فقط، ثم تطورت المراجعة الداخلية، وتطورت أهدافها ووظائفها، وكان هذا التطور ضرورياً حتى تبقى المراجعة الداخلية الأداة الفعالة في مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في التغلب على كافة التحديات التي تعترضها، وكان من بين هذه التطورات التي لحقت بالمراجعة الداخلية توسع نطاق أعمال المراجعة الداخلية توسع نطاق أعمال المراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية لم تعد أعمالها مقتصرة على النواحي المالية فقط بل امتدت لتشمل نواحي أخرى مثل المراجعة البيئية.

فيمكن القول إن المراجعة الداخلية البيئية ضرورية حتى تقوم المنشأة لتقييم أدائها، وبالتالي تستطيع أن تقرر فيما إذا كانت تؤدي أهدافها البيئية القانونية والداخلية أو لا تقوم بذلك.

الفصل الثاني

تمهيد

تتحمل المؤسسة العديد من التضحيات لمنع أي ضرر يخل بالبيئة وذلك من خلال إصدار قوانين وتشريعات تساهم في الحد من التلوث، وذلك عن طريق قيام المؤسسات بقياس وتقييم أدائها البيئي، وفي سبيل أداء تلك المهمة فإنها بدأت في استخدام المعايير التي قدمتها الهيئات المهنية العالمية لمساعدتها في تحديد مؤشرات قياس الأداء البيئي. سنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل للأداء البيئي.

المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي

المبحث الثالث: مراجعة الأداء البيئي

المبحث الأول: مدخل للأداء البيئي

إن كفاءة أداء المؤسسة مرهون بمستوى كفاءة أدائها البيئي أيا كان موقعها في العملية، حيث أن الأداء البيئي يعتبر أداة أساسية تعكس الوضعية البيئية للمؤسسة المهتمة بالبيئية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الأداء

سنتناول في هذا الجانب المفاهيم المختلفة للأداء البيئي مع تحديد مختلف خصائصه.

الفرع الأول: مفهوم الأداء

إن مصطلح الأداء البيئي ليس حديثا بل توجد دراسات وأبحاث مختلفة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، تهدف إلى تدقيق مفهومه غير أنه لا يوجد اتفاق عام حول تعريفه إضافة إلى الاختلاف في المصطلحات المستخدمة للدلالة على مفهوم الأداء.

أولا: تعريف الأداء

1- لغة:

إن أصل مصطلح الأداء لاتيني استعمل في اللغة الفرنسية منذ القرن 13 لكن اللغة الإنجليزية هي التي أعطته معنى أوضح Performance في القرن 14 وفق قاموس Oxford الذي يعرفه على أنه التمثيل لعمل حر في كالمعمل في فرقة موسيقية أو مسرحية، أما القاموس الفرنسي Le grand Larousse فيحدده من خلال (النجاح في أي ميدان أو مجال)¹.

2- إصطلاحا:

تعدد المفاهيم و التعاريف التي تخص الأداء ومن أهمها:

- حسب Lorino Ph فإن الأداء في المؤسسة يسمح في تحسين العلاقة (القيمة-التكلفة) لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

¹ -Deboeck , " Un concept de performance au travail ,Sylvie saint-ONGE & Victor Haines ,Bruxelles, 2007, P60.

- أما Alain.M فيرى بأن أداء المؤسسة هو العلاقة بين سلسلة متعددة الخدمات، المرتبطة بالجودة و الإنتاجية. وهذان الأخيران يمثلان مرآة الأداء ومحددات درجة الاتساق والتوازن.
- أما Bourguignon فيعتبر أن الأداء في الجانب التسييري هو تحقيق لأهداف المنظمة¹.
- أما المنظمة العالمية للتقييم Iso فرفعت الأداء البيئي حسب مواصفة Iso14001 على أنه عبارة عن نتائج مقياسة لإدارة المؤسسة لمظاهرها البيئية.

ثانيا: مستويات الأداء

هناك مستويات عديدة للأداء تفيد بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه. وهي كالتالي:

- 1- **الأداء الاستثنائي:** يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة وازدهار الوضع المالي للمؤسسة.
- 2- **الأداء البارز:** يكون فيه الحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز و وضع مالي متميز.
- 3- **الأداء الجيد جدا:** يبين صلابة الأداء، واتضاح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد.
- 4- **الأداء الجيد:** والذي يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة، مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
- 5- **الأداء المعتدل:** والذي يمثل سيورة الأداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
- 6- **الأداء الضعيف:** والذي يمثل الأداء دون المعدل الكثير، مع وضوح نقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.
- 7- **الأداء المتأزم:** والذي يمثل الأداء الغير كفؤ تماما، ومن المحتمل أن يسبب مشاكل متنوعة وكبيرة في جميع محاور عمل المؤسسة².

¹- Viet Havu , " Un concept de performance des cabinets d'audit légal :Approche stakeholders" , programme doctoral ESSECIRS , Université Paris 12,PP 119-120.

²- خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، "الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي"، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص385.

ثالثاً: تصنيف الأداء

يصنف الأداء إلى تصنيفات مختلفة، من بينها نذكر مايلي:

1- التصنيف حسب الشمولية: وهو الآخر يقسم إلى قسمين:

- **الأداء الكلي:** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهم جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة أو الأنظمة الفرعية في تحقيقها، ويعبر عنه بمؤشرات الربحية (النمو) ودرجة المحافظة على المراكز النسبية للمنظمة.
- **الأداء الجزئي:** وهو الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، كما نشير إلى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة نتيجة تفاعل ادعاءات أنظمتها الفرعية حيث أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضاً دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها¹.

2- التصنيف حسب مجال نشاط المؤسسة: يصنف الأداء وفق مجال نشاط المؤسسة إلى أداء المؤسسة

الصناعية، أداء المؤسسة التجارية، أداء المؤسسة الخدمية

3- التصنيف حسب الطبيعة: حسب هذا التصنيف هناك أنواع عديدة من الأداء، في كل من الأداء السياسي،

والاجتماعي، الاقتصادي، والثقافي، والتكنولوجي.

4- التصنيف حسب الأجل: وفق هذا التصنيف هناك ثلاثة أنواع للأداء، تتمثل في كل من الأجل الطويل،

الأداء في الأجل المتوسط، الأداء في الأجل القريب.

5- التصنيف حسب وظائف المؤسسة: وفق هذا التصنيف هناك خمسة أنواع من الأداء، أداء الوظيفة المالية،

أداء وظيفة الموارد البشرية، أداء وظيفة التسويق، أداء وظيفة التمويل، أداء وظيفة الإنتاج.

6- التصنيف حسب وظائف المسير: هناك خمس أنواع للأداء، تتمثل في كل من وظيفة التخطيط، ووظيفة

التنظيم، ووظيفة الدفع، ووظيفة الرقابة، ولكل وظيفة أداء خاص بها.

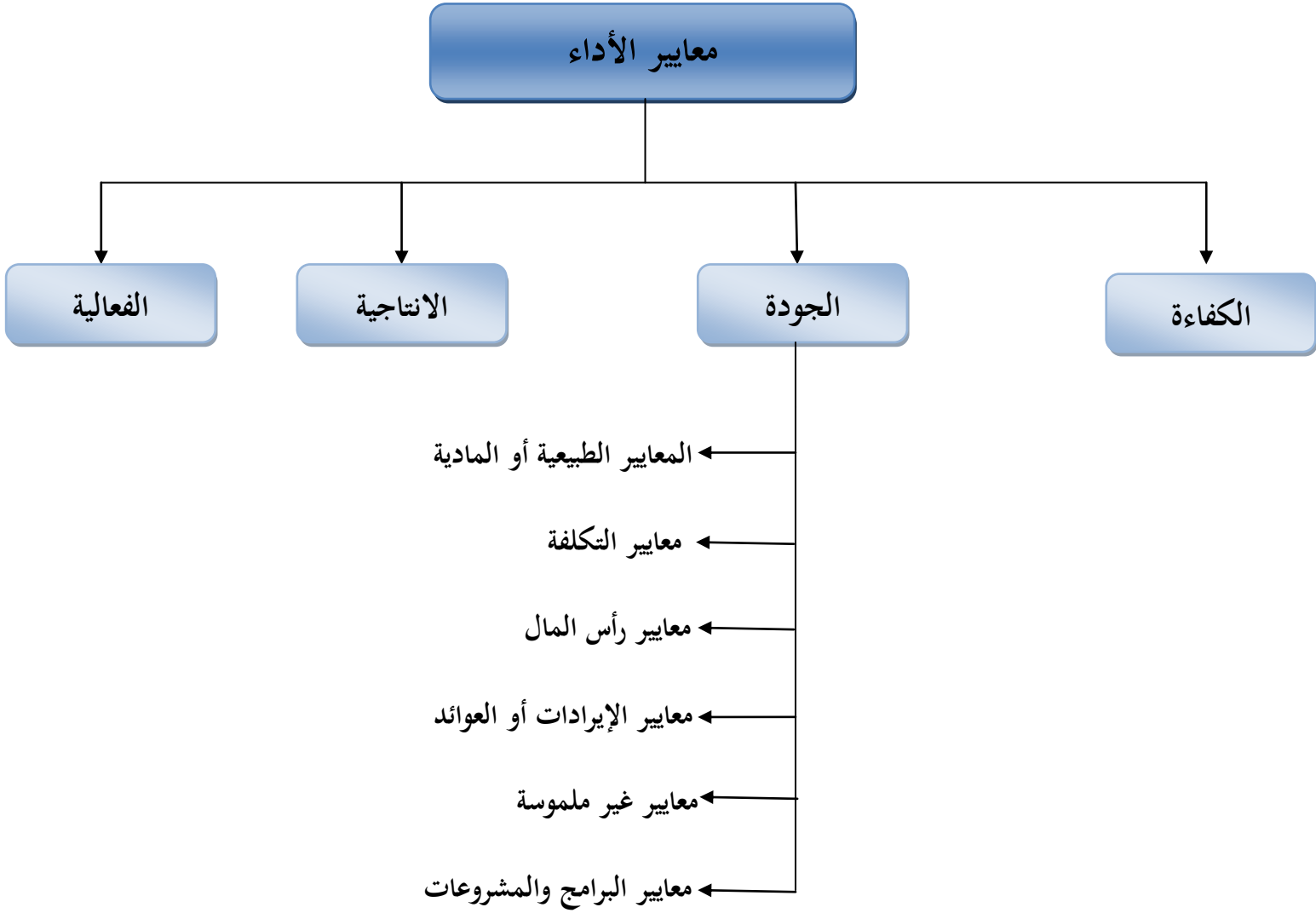
7- التصنيف حسب مستويات التسيير في المؤسسة: تصنف مستويات التسيير في المؤسسة إلى أربعة

مستويات أساسية تتمثل في: المستوى الاستراتيجي، المستوى الإداري، المستوى المعرفي، المستوى التشغيلي².

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، "قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي"، مصر، 2009، ص116.

² - نور الدين مزهودة، "تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خير، بسكرة، 2007-2008، ص46.

الشكل 3: تلخيص معايير الأداء في المخطط التالي



المصدر: نور الدين مزهودة، مرجع سابق، ص 47.

الفرع الثاني: تقييم الأداء

أولاً: تعريف تقييم الأداء

التعريف 1: تقييم الأداء هو: "تقديم حكماً وقيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المؤسسة في ضوء معايير محددة سلفاً"¹.

التعريف 2: يعرف أيضاً على أنه "عملية دراسة وتقييم نشاط المؤسسة الصناعية لقياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقاً للوقوف على واقع أداء المنشأة والانحرافات التي قد تحصل بهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجتها، كما أن مفهوم تقييم الأداء لا يختلف بغض النظر عن مستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي واختلاف الأنظمة السياسية، إلا أن مجالات الاختلاف هي في وسائل القياس والتقييم المرتبطة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"².

التعريف 3: تقييم الأداء هو "عملية تهدف إلى قياس من قبل منظمة ما هلال فترة زمنية محددة، مقارنة بما تم التخطيط له كما ونوعاً وباستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات مع تحديد أوجه القصور والانحرافات إن وجدت وسبل لاجها في الحاضر والمستقبل"³.

ثانياً: مبادئ تقييم الأداء

مبدأ الوضوح: بمعنى اعتماد كل من قياس وتقييم الأداء على معايير أداء أهداف واضحة.

مبدأ الموضوعية: بمعنى ضرورة استخدام مفاهيم و معايير موضوعية موحدة لقياس وتقييم المؤسسة.

مبدأ الشمول: بحيث لا يتم تغليب احدهما على الاخرى، أو إدراك السلبيات دون الإيجابيات أو العكس.

مبدأ التكامل: بمعنى أن تتضمن بنود تقييم الأداء كل الجوانب الهامة في هذا الشأن، لا أن يتم الإهتمام بنود وإهمال بنود أخرى.

¹ - سعيد فرحات جمعة، "الأداء المالي في منظمات الأعمال"، دار النشر المريخ، الرياض، 2000، ص30.

² - القريشي مدحت، "الاقتصاد الصناعي"، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2004، ص250.

³ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سابق، ص401.

مبدأ الاستمرارية: بمعنى ضرورة أن يكون تقييم الأداء عملية مستمرة ودائمة على مدار العام، وليس عملية موسمية تتم في شهر من شهور السنة.

رابعاً: مراحل تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بأربعة مراحل:

- 1- **مرحلة جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:** تتطلب عملية تقييم الأداء توفر البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة مثل: القيمة المضافة، كمية أو قيمة الإنتاج، عدد العمال، الأجور وغير ذلك. إن جميع هذه المعلومات لا تقتصر على فترة زمنية معينة، ولكن يجب إضافة مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة للوقوف على طبيعة التطور في الصناعة لكافة مجالات المؤسسة.
- 2- **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:** انه لا بد من توفير مستوى من الثقة في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لاختبار مدى صحتها، يتم بعد ذلك تحليلها والوصول إلى نتائج معينة.
- 3- **إجراء عملية التقييم:** وذلك باستخدام المعايير المناسبة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية، على أن تشمل عملية تقييم النشاط العام للوحدة، أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
- 4- **مرحلة الحكم على النتائج وتحديد الانحرافات:** في هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات التي تتعلق بمدى اختلاف الوحدات المنتجة عن المواصفات النوعية المحددة، وقد يكون الانحراف ناجماً عن انخفاض الكمية المنتجة أو سبب وجود اختلال في العلاقات الإنتاجية بين الأقسام والمشروع، مما ينعكس بظهور بعض الاختناقات¹.

¹ - كاظم جاسم العيساوي، "الاقتصاد الإداري"، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008، ص42.

المطلب الثاني: ماهية الأداء البيئي

الفرع الأول: تعريف ومجالات الأداء البيئي

أولاً: تعريف الأداء البيئي

هناك عدة تعريفات للأداء البيئي سنحاول ذكر أهمها في مايلي:

التعريف 1: عرفته المنظمة العالمية للتقييس ISO حسب مواصفة ISO 14001 على أنه: "عبارة عن نتائج مقايسة لإدارة المؤسسة لمظاهرها البيئية"¹.

التعريف 2: يعرف أيضاً على أنه: "هو كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المؤسسة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها"².

ثانياً: مجالات الأداء البيئي

حددت الأمم المتحدة مجالات الأداء البيئي في المنشورات الصادرة في عام 1991 كمايلي:

- أنشطة معالجة تدفق الملوثات إلى المياه؛
- أنشطة معالجة تسرب الغاز إلى الجو؛
- أنشطة معالجة النفايات الصلبة؛
- أنشطة معالجة الحوادث الناجمة عن التلوث؛
- أنشطة إعادة التصنيع.

الفرع الثاني: أبعاد الأداء البيئي

سنحاول شرحها كمايلي:

¹- زين الدين بروش، جابر دهيمي، "دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة- دراسة حالة شركة الاسمنت"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات الإقتصادية بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011، ص 256.

²- عبد الرزاق قاسم الشحادة، "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة" مجلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، جامعة حلب، دمشق، 2010، ص 11.

1- الكفاءة البيئية

إن الكفاءة البيئية من المواضيع البالغة الأهمية لأنه لا يمكن الحديث عن مؤسسة مستمرة ومتطورة دون أن تتحدد بدقة درجة كفاءة الأسس والقواعد التي بنيت عليها، كما تعد مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة. لذلك فقد عرفت الكفاءة لدى العديد من المختصين من بينهم:

2- الفعالية البيئية

وعرفته منظمة OCDE بأنه: "مقياس أو قيمة محمولة للمقياس، تعطي معلومات حول الظاهرة"¹.

كما أن مؤشرات الأداء البيئي تهتم بتأثير المنظمة على النظم الطبيعية الحية وغير الحية: منتظمة النظم البيئية الحيوية، الارض، الهواء، الماء، وتساعد وتلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية مع إظهار وربط الأهداف البيئية للمنظمات وتطوير الموظفين.

ثانيا: خصائص مؤشرات الأداء البيئي

1- مفهوم مؤشر الأداء

إن التعريف المقترح من طرف لجنة مؤشرات الأداء للجمعية الفرنسية للتسيير الصناعي تعتبر مؤشر الأداء بأنه: " معطى كمي يقيس الفعالية لكل أو جزء من منهج أو نظام مقارنة بمقياس، مخطط أو هدف محدد ومقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة"².

2- خصائص مؤشرات الأداء البيئي

تتميز مؤشرات الأداء البيئي بالعديد من الخصائص نلخصها فيمايلي:

- أن تتوفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية والضغط على البيئة؛
- لتكون بسيطة وسهلة التفسير؛
- أن تعتمد على معايير دولية توفر أساسا ملموسة؛

¹ - تحسين الأداء البيئي، ص 661.

² - د. زين الدين بروش، مرجع سابق، ص 30.

- أن يتم توثيقها بكفاءة وبجودة ملموسة؛
- أن يتم تحديثها على فترات وفقا لإجراءات موثقة.

ثالثا: أنواع مؤشرات الأداء البيئي

تقدم مؤشرات الأداء البيئي معلومات لإدارة المؤسسة حول التحسن المحقق في جانب من جوانب أنشطتها ولهذا يمكن تقسيم مؤشرات الأداء البيئي إلى الأقسام التالية:

1- مؤشرات الإدارة البيئية:

تتضمن جهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمنظمة التي تختص بمايلي:

- الرؤية والإسترا
- تيجية والسياسة؛
- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية؛
- نظم الإدارة والتوثيق والمتعلق بها؛
- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية؛
- الاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة.

2- مؤشرات الحالة البيئية:

هذه المؤشرات توفر معلومات عن الحالة البيئية المحلية أو الإقليمية أو الدولية للبيئة مثل: سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيزات التلوث في الهواء والتربة والمياه... الخ

3- مؤشرات الأداء البيئي:

وتنقسم هذه المؤشرات إلى قسمين :

- مؤشرات تشغيلية بيئية:
- وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج، العملية ومقياس استعمال المنتج، العملية وتصريف المخلفات.
- مؤشرات الأثر البيئي:

ويتعلق هذا النوع من المؤشرات بالمرحجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك المواد والمياه والطاقة وانبعثات الغازات. ويمكن

تقسيم مؤشرات الأداء إلى قسمين أساسيين¹:

- مؤشرات مناسبة لكل منظمة؛
- مؤشرات يتم استخدامها في منظمات معينة.

¹ - د. زين الدين درويش، مرجع سابق، ص18.

المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي

يعتبر تقييم الأداء البيئي إطاراً متكاملًا للتعرف على مشكلات متخذي القرار البيئية وعلاجها بغرض تحقيق التوافق بين عمليات التنمية وحماي البيئة.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي

سنتناول في هذا المطلب أهم تعاريف تقييم الأداء البيئي وكذلك أهدافه أهميته.

الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء البيئي

سنحاول إعطاء أهم تعاريف الأداء البيئي .

أولاً: تعريف تقييم الاداء البيئي

هناك عدة تعاريف للأداء البيئي سنحاول ذكر أهمها في مايلي:

التعريف 1: يرى بأن تقييم الأداء البيئي: "منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمؤسسة باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنهج"¹.

التعريف 2: يعرف كذلك بأنه: "أداة إدارية تشمل تقييم منظم موضوعي، دوري، موثوق لأداء الوحدة الاقتصادية ونظام الإدارة والمعدات المتعلقة بحماية البيئة وذلك بهدف المساعدة في تحقيق الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بسياسات الوحدة الاقتصادية ومتطلبات القوانين النافذة"².

الفرع الثاني: أهداف وأهمية تقييم الأداء البيئي

أولاً: أهداف تقييم الأداء البيئي

تتمثل أهداف تقييم الأداء فيمايلي:

¹ - الطيب الوافي، ص142.

² - الأداء البيئي: http://www.ksau.info/vb/showthread.php?t=10861، اطع عليه يوم 01-03-2017.

- التحديد الدقيق للأخطار المحتملة مستقبلا، والتي يمكن أن تكون لها أبعاد بيئية واقتصادية واجتماعية؛
- يكمن تقييم الأداء في حماية البيئة والموارد الطبيعية والمحافظة عليها من سلبات عملية التنمية؛
- يؤكد تقييم الأداء البيئي على أهمية التنمية المستدامة بما يتضمنه من تلبية لاحتياجات الحاضر دون التأثير السلبي في قدرة الأجيال القادمة على الحصول على نفس الفرص المعيشية؛
- يعتبر تقييم الأداء البيئي إحدى الأدوات المهمة في الإدارة البيئية المتكاملة، والتي يجب القيام بها في المؤسسات والمشاريع التي هي قيد التوسع أو تلك التي تخضع لتحديدات¹.

ثانيا: أهمية تقييم الأداء البيئي

تتجلى أهمية تقييم الاداء البيئي في مايلي:

1. انتشار الوعي البيئي، بسبب اهتمام المجتمع والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية المتعلقة بالأداء البيئي والتي تنشرها المؤسسات، بهدف تقييم المسؤولية البيئية للمؤسسات بصورة موضوعية، مما ينعكس على قرارات المستثمرين؛
2. زيادة الاهتمام بالصحة والأمان والبيئة، نتيجة إهتمام المؤسسات بالبيئة وتقييم الأداء الإلزامي لها.
3. كثرة معدلات تلوث البيئة ومن ثم زيادة حجم الإلتزامات البيئية مما أدى إلى تزايد الدعاوى القضائية التي كسبها أصحابها ضد الكثير من المؤسسات التي تسبب أعمائها التشغيلية في الإضرار بالبيئة².

المطلب الثاني: أبعاد تقييم الأداء البيئي

الفرع الأول: أبعاد تقييم الأداء البيئي

تتمثل أبعاد الأداء البيئي في مايلي:

أولا: الكفاءة البيئية:

إن الكفاءة البيئية من المواضيع بالغة الأهمية لأنه لا يمكن الحديث عن المؤسسة متطورة ومستمرة دون أن تحدد بدقة درجة كفاءة الأسس والقواعد التي بنيت عليها، كما تعد مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة.

ولهذا فقد تعددت تعاريف الباحثين واختلفت من بينها:

¹ - فتحي حنيش، ص133.

² - مهارات لعبيدي، ص126-127.

- عرفها Etzioni على أنها (قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، وتعتمد على القدرة والمعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المنظمات، وغالبا ما يستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى مثل بناء السلطة وأنماط الاتصال وأساليب الإشراف والروح المعنوية والإنتاجية).
- أما Roblins & Cenzo فيعرفها على أنها (التأكد من استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والأهداف المرجوة منها¹).

ثانيا: الفعالية البيئية:

لقد ظهر مفهوم الفعالية من خلال مؤتمر ريو سنة 1992، والمتعلق بجانب توريد السلع وفق أسعارها التنافسية، والتي تلي الحاجات الإنسانية وتحسن نوعية الحياة وكذلك تخفض حجم التأثيرات البيئية واستهلاك الموارد على مدى دورة الحياة، إذا فالفعالية البيئية تعمل على تحسين الأداء البيئي و الاقتصاد معا².

1- مفهوم الفعالية البيئية:

تتمثل أهم تعاريف الفعالية البيئية في مايلي:

- عرفت الفعالية البيئية حسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD على أنها تقديم سلع وخدمات بأسعار تنافسية، تلي حاجات المستهلكين وتحسن نوعية الحياة، وهذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا، مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج، وصولا إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام³.
- وفي تعريف آخر لها: (فهي القدرة على تحقيق الأهداف على حسب الاستهلاك الأمثل للموارد، الأفراد، المعدات، الموارد الطبيعية)⁴.

¹ - بو قطفة فوزية: "مؤشرات قياس الأداء والفعالية في المنظمة"، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص5.

² -Analyse de cycle de vie exégétique de Systems de traitement des eaux « Mmahdi Belhani, thèse de doctorat, école national supérieur des industries chimique, nancy, 2008, » résiduaires, p56.

³ - د. زين الدين درويش، أ. جابر دهيمي، "دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات-دراسة حالة شركة الاسمنت"، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص13.

- كما عرفت على أنها: (فلسفة إدارية تهدف إلى الحد من الأضرار البيئية مع تحقيق أقصى قدر من كفاءة الشركة في عمليات الإنتاج).

2- عناصر الفعالية البيئية:

إن من شأن تبني المؤسسة للفعالية البيئية يمكنها من الحصول على قيمة مضافة أكبر، وقد حددها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة في العناصر التالية:

- تخفيض استخدام المواد في المنتجات والخدمات؛
- تخفيض الكثافة الطاقوية (تخفيض الوحدات المدخلة من الطاقة لإنتاج وحدة واحدة من الإنتاج)؛
- تخفيض الانبعاثات السامة؛
- تعظيم استرجاع المواد المستخدمة؛
- تعظيم الاستخدام المستدام للموارد الطبيعية؛
- تدعيم استدامة المنتجات (زيادة دورة حياة المنتج)؛
- حجم المنافع التي تقدمها المنتجات والخدمات¹.

الفرع الثاني: أثر الأداء البيئي في تحسين الأداء الاقتصادي

يعتبر الأداء البيئي شرطاً ضرورياً وأساسياً لتحسين الأداء الاقتصادي، والعكس بالعكس فالأداء الاقتصادي يعمل على تحسين أداء المؤسسات.

فهذه الوسيلة من شأنها أن تحسن علاقة المؤسسة بالأطراف ذات المصلحة على المدى البعيد، أي أنها تعمل على تعظيم عوائد المؤسسة مع إمكانية تخفيض تكلفتها².

1- تعظيم العوائد:

- القدرة الشرائية الخضراء:

إن تقييم الأداء البيئي يؤدي إلى تحسين الأداء البيئي وهذا الأخير من شأنه أن يسهل الدخول إلى الأسواق، من خلال تخفيض التلوث ومختلف التأثيرات البيئية الشيء الذي يحسن الصورة العامة للمؤسسة، ويضمن لها

¹ - د. زين الدين درويش، أ. جابر دهيمي، نفس المرجع السابق، ص14.

² - نفس المرجع السابق، ص16.

وفاء لمتجانتها من طرف المستهلكين. فمن خلال سبر للآراء قامت به منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE شمل 4000 مؤسسة في سبعة بلدان توصلت إلى أن 43% منها قد عملت على تقييم الأداء البيئي لمورديها كي يتلاءم مع الشروط البيئية التي التزمت بها¹.

2- إمكانية تخفيض التكاليف:

- التكاليف المرتبطة بالجانب التشريعي:

إن الاهتمام بالجانب التشريعي يساعد في التحسين من الأداء البيئي وبالتالي يخفض من التكاليف، ففيما يخص الولايات المتحدة الأمريكية فإنها فلم تنشئ تشريعا يخص جميع الولايات في تسيير النفايات، إلا أن الجماعات المحلية والولايات أخذت على عاتقها وضع قوانين، في هذا المجال كفنون تدوير النفايات الإلكترونية التابع لولاية كاليفورنيا (California Electric Waste Recycling Act) ، والذي دخل حيز التنفيذ في جانفي 2007 ويشمل بالخصوص أجهزة الكمبيوتر المحمولة، الشاشات، وأنايب الإنارة (Néant).

ومن أمثلة الشركات التي استفادت من تطبيقها للالتزامات التشريعية نذكر شركة (Catterpillar) عملاق الصناعة منذ 82 سنة برقم أعمال يقدر بـ 41.5 مليار دولار في سنة 2006، والتي توظف 95 ألف عامل، أعلنت في تقريرها حول الاستدامة لسنة 2006 بأن إعادة تدوير المنشآت الصناعية يؤدي إلى الاقتصاد في المواد الأولية، الطاقة، ويخفض النفايات الصناعية بشكل كبير.

- تخفيض تكاليف المعدات والطاقة والخدمات ورأس المال:

إن تحسين الأداء البيئي للشركة من شأنه أن يخفض من تكاليف المعدات والطاقة المستهلكة والخدمات المرتبطة بالعملية الإنتاجية وكذا تكاليف رأس المال².

¹ - د. زين الدين درويش، أ. جابر دهيمي، نفس المرجع السابق، ص 18.

² - نفس المرجع السابق، ص 20.

المبحث الثالث: مراجعة الأداء البيئي

سنتناول في هذا المبحث كل من أهمية المراجعة الأداء البيئي، وأهداف مراجعة الاداء البيئي.

المطلب الأول: أهمية وأهداف المراجعة في تقييم الأداء البيئي

الفرع الأول: أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

تمثل المراجعة مركز اهتمام في كل مؤسسة، وتلعب دورا مهما وحيويا من خلال الوظائف التي تقوم بها، وإن وظائف المراجعة والمسؤوليات الملقاة على عاتقها تزداد باستمرار لتواكب التطورات العديدة والمتسارعة في بيئة الأعمال.

لقد كان من أهم هذه التطورات التي يجب مواكبتها هو القيام بتقييم الأداء البيئي للمؤسسة، حيث انه في بيئة الأعمال المعاصرة أصبحت المؤسسات مطالبة بالقيام بمراجعة الآثار البيئية الناتجة عن قيامها بأعمالها، بالإضافة إلى الالتزام بكافة التشريعات والقوانين البيئية، وكذلك العمل بشكل جاد على حماية البيئة ومعالجة كافة الأضرار والمشكلات الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأعمالها.

وبالتالي ستجد المؤسسات أن هناك ضرورة لتوسيع اعمال المراجعة القائمة لديها لتشمل على القيام بالمراجعة البيئية، وبذلك من الممكن لن تلعب المراجعة دورا هاما عندما تقوم بمراجعتها، وتحديد مدى الالتزام من قبل هذه المؤسسة، كما ستقوم المراجعة بتحديد المشكلات البيئية والتعويض عن هذه الأضرار¹.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

يمكن تلخيص أهداف المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة فيما يلي:

- 1- فحص مدى التزام المنشأة بمعالجة الآثار السلبية لأنشطتها وعملياتها على البيئة، من خلال مقارنة البرامج المخططة مع تم تنفيذه فعلا في ضوء القوانين واللوائح والسياسات الإدارية المنظمة؛
- 2- تقييم مدى صحة ودقة الاعتراف والقياس المحاسبي للأعباء والالتزامات البيئية (الفعالية والمحتملة) التي تتحملها المنشأة في سبيل معالجة الآثار السلبية على البيئة في صورة مالية من ناحية، والإفصاح المحاسبي عنها في القوائم المالية للمنشأة من ناحية أخرى، وتوصيلها للأطراف المهتمة للاستفادة منها في اتخاذ قراراتها من ناحية ثالثة؛

¹- رادة فاروق درياني، مرجع سابق، ص58.

3- التقرير عن نتائج ما تم التوصل إليه بشأن الفحص والتقييم مستقل، أو ضمن التقرير النهائي لمراقب الحسابات عن المؤسسة المكلف بمراجعة حساباتها¹.

المطلب الثاني: الاجراءات المقترحة التي يجب على المراجعين الداخليين اتباعها من أجل التحقق من الالتزام البيئي

أولاً: إجراءات المراجعين الداخليين قبل البدء بعملية المراجعة

قبل بدء المراجعين الداخليين بعملية المراجعة للتحقق من مدى التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية، هناك عدة قضايا يجب عليهم أن يكونوا على دراية ومعرفة وكفاية بها ومن بين هذه القضايا:

1. طبيعة أنشطة المنشأة محل المراجعة وأهدافها وعملياتها الأساسية؛
2. التشريعات والقوانين البيئية التي يتوجب على المنشأة الالتزام بتطبيقها؛
3. التشريعات والقوانين البيئية التي تلتزم بها المنشأة فعلاً؛
4. المخاطر البيئية المحتملة، والتي تترتب على التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية الموجبة التطبيق².

ثانياً: إجراءات المراجعين الداخليين أثناء القيام بعملية المراجعة

هناك العديد من الإجراءات التي يتوجب على المراجعين الداخليين القيام بها للتأكد من مدى التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية، ومن بين هذه الإجراءات :

- 1- يعمل المراجعون الداخليون على الاستفسار على مايلي:
 - هل تقوم المنشأة بالالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية المفروضة عليها؟
 - هل هناك مخاطر بيئية تتعرض لها المنشأة؟
 - يعمل المراجعون الداخليون على وقع تقديرات وتنبؤات للمشاكل البيئية التي قد تتعرض لها المنشأة مستقبلاً؟
- 2- يعما المراجعون الداخليون على الحصول على أدلة الإثبات الكافية عن جميع الاستفسارات السابقة، وذلك من خلال العودة لسجلات المنشأة ودفاترها، كذلك من خلال المقابلات مع موظفي المنشأة؛

¹ - عبد الناصر محمد درويش، "إطار مقترح ل تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني يوسف، مصر، ص20.

² - رادة فاروق دريباتي، مرجع سابق، ص64.

3- يعمل المراجعون الداخليون بناءً على معارفهم ومهاراتهم على دراسة احتمال عدم وجود التزام من قبل المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية، ويعملون على تقييم الآثار المترتبة على ذلك .

ثالثاً: إجراءات المراجعين الداخليين بعد انتهاء من عملية المراجعة

1- بعد الانتهاء من عملية المراجعة، بتوجب على المراجعين الداخليين إيصال النتائج التي تم التوصل إليها، ويكون ذلك من خلال كتابة تقرير يوضح مايلي:

✓ نطاق المراجعة؛

✓ أهداف المراجعة؛

✓ النتائج التي التوصل إليها.

وهناك يتم توضيح التشريعات والقوانين البيئية الواجب تطبيقها، ويتم عرضها فيما إذا كانت المنشأة قد التزمت بها فعلاً مع الإشارة إلى الآثار المترتبة على عدم الالتزام في حال وجوده.

كما يتم عرض للمقترحات والتوصيات التي توصل إليها المراجعين الداخليين، والتي تعتبر بمثابة إجراءات تصحيحية للمشاكل الموجودة وإجراءات وقائية لتفادي تكرارها في المستقبل.

2- يتوجب على المراجعين الداخليين بعد إيصال نتائج عملية المراجعة متابعة تنفيذ هذه النتائج والتأكد من أخذها بعين الاعتبار من قبل الجهات المسؤولة عن ذلك¹.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي

لقد أضحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المساندة المهمة للإدارة في المنشآت، باعتبار أن الإدارة تحتاج إلى معلومات موثوق بها عن مختلف جوانب النشاط في المنشأة، بحيث تطمئن إلى:

1- التزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا بالمنشأة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي النشاط بالمنشأة؛

2- مدى نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي للكفاء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة؛

¹- رادة فاروق دريباتي، مرجع سابق، ص65.

3- مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدفة، وذلك بما يحافظ على حصة المنشأة من السوق المحلي والعالمي؛

4- مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات المحافظة على البيئة بما يضمن للمنشأة الاستمرارا في ممارسة النشاط بالإضافة إلى تحقيق النمو والاستقرار.

وهذا يعني أن المراجعة الداخلية يجب أن تمد الإدارة العليا بالمعلومات عن مدى التزام العاملين بالوسائل الرقابية المالية والإدارية في تنفيذ نواحي النشاط المختلفة، ومدى كفاية وفعالية هذه الوسائل الرقابية لتحقيق الهدف منها، ومدى تحقيق الاستخدام الاقتصادي للكفاء والفعال لموارد المنشأة، ومدى تحقيق نظام الجودة المطبق، ونظام المحافظة على البيئة.

تمثل المراجعة الداخلية مركز اهتمام في كل منشأة، وتلعب دورا هاما وحيويا من خلال الوظائف التي تقوم بها، وإن وظائف المراجعة الداخلية والمسؤوليات الملقاة على عاتق تزداد باستمرار لتواكب التطورات العديدة والمتسارعة في بيئة الأعمال.

لقد كان من أهم هذه التطورات التي يجب على المراجعة الداخلية مواكبتها، هو القيام بمراجعة الآثار البيئية الناتجة عن قيامها بأعمالها، بالإضافة إلى الالتزام بكافة القوانين والتشريعات البيئية، وكذلك العمل بشكل جاد على حماية البيئة ومعالجة كافة الأضرار و المشكلات الناتجة عن ممارسة المنشآت لأعمالها.

بالتالي، ستجد المنشآت أن هناك ضرورة لتوسيع أعمال المراجعة الداخلية القائمة لديها لتشمل على القيام بالمراجعة البيئية، وبذلك من الممكن أن تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما، عندما تقوم بتقييم الأداء البيئي، من خلال توضيحها للوضع البيئي للمنشآت البيئي للمنشآت التي تقوم بمراجعتها، وتحديد مدى الالتزام من قبل هذه المنشآت بالقوانين والتشريعات البيئية، ومدى الالتزام من قبل هذه المنشآت بالقوانين والتشريعات البيئية، ومدى الالتزام بالسياسات البيئية الموضوعة داخل المنشأة، كما ستقوم المراجعة الداخلية بتحديد المشكلات البيئية، والأضرار البيئية التي تسبب بها وستضع اقتراحات وحلولاً لتخطي كافة المشكلات البيئية والتعويض عن الأضرار التي تسبب بها المنشأة¹.

¹ - مصطفى راشد مصطفى العبادي، "تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العلمية في ضوء التحديات الاقتصادية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 634-635.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي بالغ الأهمية بالنسبة للمؤسسة، انه نظام يهدف إلى التأكد من استخدام الموارد المتاحة من خلال المطابقة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري المخطط، والتأكد من مدى الالتزام في تطبيق والتشريعات البيئية المختلفة، ويستخدم في ذلك نماذج كفاءة مختلفة وتستخدم هذه النماذج عدة أبعاد وبناء على هذه الأبعاد وباستخدام مؤشرات تقييم الأداء البيئي نستطيع تحديد وقياس وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج التي تقوم بها بغية التقييم الجيد للأداء البيئي في المؤسسة.

الفصل الثالث

تمهيد

رأينا في الجانب النظري ضرورة إهتمام المؤسسة بالمراجعة الداخلية البيئية من أجل تقييم أدائها البيئي، أما الجانب التطبيقي فهو يهدف للتعرف على دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي في الجزائر، حيث تم تحديد مؤسستين لهما نفس النشاط وهو صناعة الإسمنت هما SPA و CILAS من أجل المقارنة بينهما عن مدى قيامهما بالمراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي، وعن مدى التزامهما بالقوانين والتشريعات البيئية، كما تم اختيار المنشآت الصناعية دون غيرها، لأنها تعد من أكثر المنشآت المسببة للتلوث والضرر بالبيئة المحيطة وذلك بسبب طبيعة أعمال هذه المنشآت، وما ينتج عنها من انبعاثات، ومخلفات ونفايات ملوثة، وبذلك فإن المنشآت الصناعية تتسبب بأضرار بيئية تنذر بوجود مخاطر جسيمة.

وللإجابة على إشكالية الدراسة تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تعريف شركة CILAS

المبحث الثاني: تعريف شركة SPA

المبحث الثالث: مقارنة بين شركة SPA و CILAS

المبحث الأول: تعريف شركة CILAS

المطلب الأول: شركة CILAS

CILAS هي شركة مساهمة تم إنشاؤها في 20 سبتمبر 2012 من قبل مجموعة LAFARG و MM SOUAKRI في إطار قانون 09-01 المؤرخ 22 يوليو 2002 بشأن الاستثمار الأجنبي في الجزائر.

LAFARGHOLCIM هي الشركة الرائدة عالميا في مجال مواد البناء، لديها 115000 موظف في أكثر من 90 دولة.

- توقيع العقد المبرم في 31 سبتمبر 2014؛
- توقيع اتفاقية التمويل في 19 جانفي 2015؛
- بدء التعبئة أوت 2016؛
- إنتاج الكلنكر الأول: 2016.

المطلب الثاني: أهداف المشروع

يهدف هذا المشروع المشترك إلى زيادة الطاقة الانتاجية للاسمنت في الجزائر لتغطية احتياجات السوق الجزائرية الشرقية والجنوبية الشرقية في التوجه السياسي للحد من استيراد هذا المنتج، حيث أن وصلت القدرة الإنتاجية للإسمنت إلى 2.7mt/an، كذلك تهدف الشركة إلى أن تكون نشطة وفعالة اجتماعيا تشارك بنشاط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المنطقة.

أولا: الإسمنت المتاح في السوق

- 1- بدأ نشاط التعبئة في سبتمبر 2015؛
- 2- 640 وظيفة دائمة، وحوالي 2500 وظيفة غير مباشرة.

ثانيا: التكنولوجيا المتقدمة في مجال صناعة الاسمنت

- 20% من: استهلاك الكهرباءي بفضل استخدام برج ما قبل التكليس؛
- 40% من: الاستهلاك الكهربائي بفضل استخدام المطاحن العمودية.

ثالثا: استراتيجية CILAS

الفصل الثالث: مقارنة بين مؤسستين SPA و CILAS

تهدف استراتيجيتهم إلى التميز في القيمة الإجمالية بواسطة:

- 1- إنتاج وتقديم مجموعة من المنتجات والخدمات الأفضل في فئتها في الجزائر تنظيم وتعزيز.....
- 2- أن يكون لها أثر اجتماعي إيجابي مع إجراءات هيكلية مع أصحاب المصلحة لديهم؛

• أولوياته:

- الصحة والسلامة: أولويتنا الأولى
- ضمان بيئة آمنة وصحية للموظفين، والمقاولين من وأصحاب المصلحة لدينا، والمساهمين خلال وبعد فترة البناء.
- المتعاونون: وضع الناس في قلب المجتمع من خلال - التنوع والإدماج - الإنجاز - الحوار الاجتماعي
- الأداء: تكون مرجعا، من قبل منافسينا: التميز التشغيلي - إتقان جميع جوانب أعمالنا - زيادة إنتاج المصنع - تعزيز ثقافة الأداء.
- أصحاب المصلحة: زيادة الحوار مع أصحاب المصلحة لتشجيع علاقات طويلة الأمد مع المجتمعات المجاورة.

المطلب الثالث: مشروع شراكة سيلاس بسكرة

أولا: شراكة سيلاس

- 1- سيلاس: شراكة 51٪ من سواكري / 49٪ لفارج؛
- 2- الطاقة الإنتاجية للاسمنت: 2.7 مليون طن / سنة،
- 3- بدء التعبئة في سبتمبر 2015 " إنتاج الاسمنت نهاية Q1 2016 " القدرة الكاملة في Q3 2016؛
- 4- 640 وظيفة دائمة، و 2 500 وظيفة غير مباشرة؛
- 5- الاستثمار 400 مليون دولار، و آفاق توسيع القدرات إلى 6 مليون طن في السن.

شكل 4: شركة CILAS موقع العمل

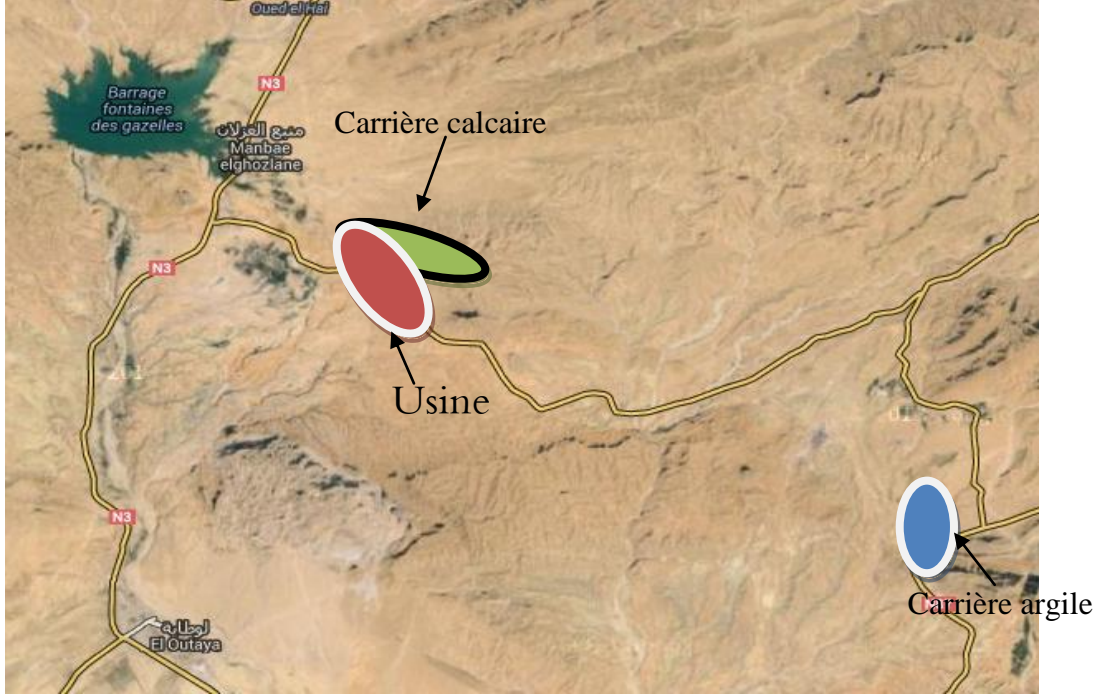


المصدر: شركة CILAS

1-موقع المشروع

أعمال الإسمنت تقع في حمام سيدي الحاج، بلدية جمورا، الطين المحجر (وادي ديب) المسافة 10 كم

الشكل 5: موقع CILAS



المصدر: شركة CILAS

ثانيا: مصنع مبتكر وتنافسي

- 1- الطاقة الإنتاجية للكلنكر: 5500 طن يوميا؛
- 2- الطاقة الإنتاجية السنوية للإسمنت: 2.7 مليون طن؛
- 3- ومن شأن خط إنتاج ثان أن يرفع الطاقة الإجمالية للمحطة إلى حوالي 6 ملايين طن من الإسمنت سنويا.
- 4- مفهوم المصنع المبتكر على أساس مبدأ طحن منفصل مما يسمح:
 - ✓ لتعظيم نسبة الإسمنت إلى الكلنكر (1.54). وتتيح هذه النسبة إنتاج 500 000 طن من الإسمنت أكثر من مجرد مصنع تقليدي؛
 - ✓ لتحسين استهلاك الطاقة مقارنة مع حل الطحن المشترك التقليدي؛
 - ✓ تركيب أكبر مصنع إسمنت في مجموعة الفارج (مطحنة عمودية).
- 5- تصميم مصنع مضغوط جدا لخفض التكاليف؛
 - ✓ تخزين خلط الحجر الجيري والطين؛
 - ✓ طحن إضافات الإسمنت الجيري إلى مطحنة الخام (فقط 1 طاحونة بدلا من 2)؛

- ✓ مطحنة واحدة للأسمنت الرأسي بدلا من ثلاثة مصانع الكرة التقليدية؛
- ✓ صومعة الأسمنت المتعددة لمقصورة واحدة بدلا من 5 صوامع.
- 6- وحدة تعبئة وتغليف مؤتمتة بالكامل؛
- 7- مصنع مدفوع من قبل نظام تصميم الخبراء لفارج؛

ثالثا: المسائل البيئية:

يلتزم المشروع بشكل صارم بالمعايير البيئية الجزائرية والدولي.

- 1- التأثير البصري الإيجابي (السور، نخيل التمر، نقطة الدحول)؛
- 2- تحسين متطلبات المياه؛
- 3- إدارة النفايات؛
- 4- إدارة انبعاثات الغبار؛
- 5- معالجة المياه .

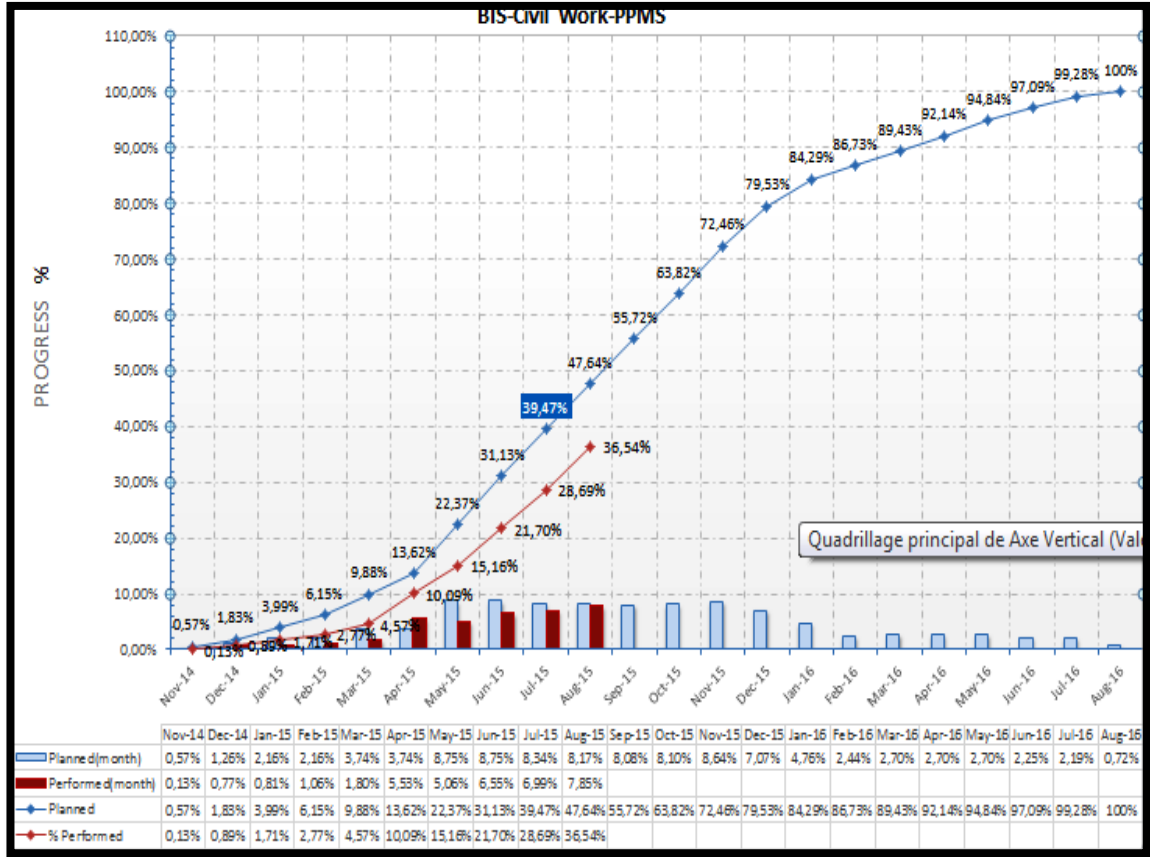
رابعا: الأعمال الجارية

- 1- الهندسة المدنية؛
 - 2- معدات الغلايات الجاهزة؛
 - 3- تركيب خطوط الطهي وتمزيقه؛
 - 4- ضخ اختبار حفر المياه رقم 2؛
 - 5- الاتصال بشبكة عالية الجهد والاتصال بالغاز.
- مع إعطاء الأولوية للسلامة في الموقع

خامسا: النقاط الرئيسية من للمشروع:

- 1- استكمال المشروع في الموعد المحدد: الإنتاج الكامل في أغسطس 2016؛
- 2- اتصال المحطة إلى خط كهرباء KV220، وتوصيل الغاز، قبل 2015/12/31؛
- 3- النظر في حركة المرور على الطرق؛
- 4- تحقيق فرع المحطة لشبكة السكك الحديدية قبل 2016/12/31.

الشكل 6: النهوض بالهندسة المدنية

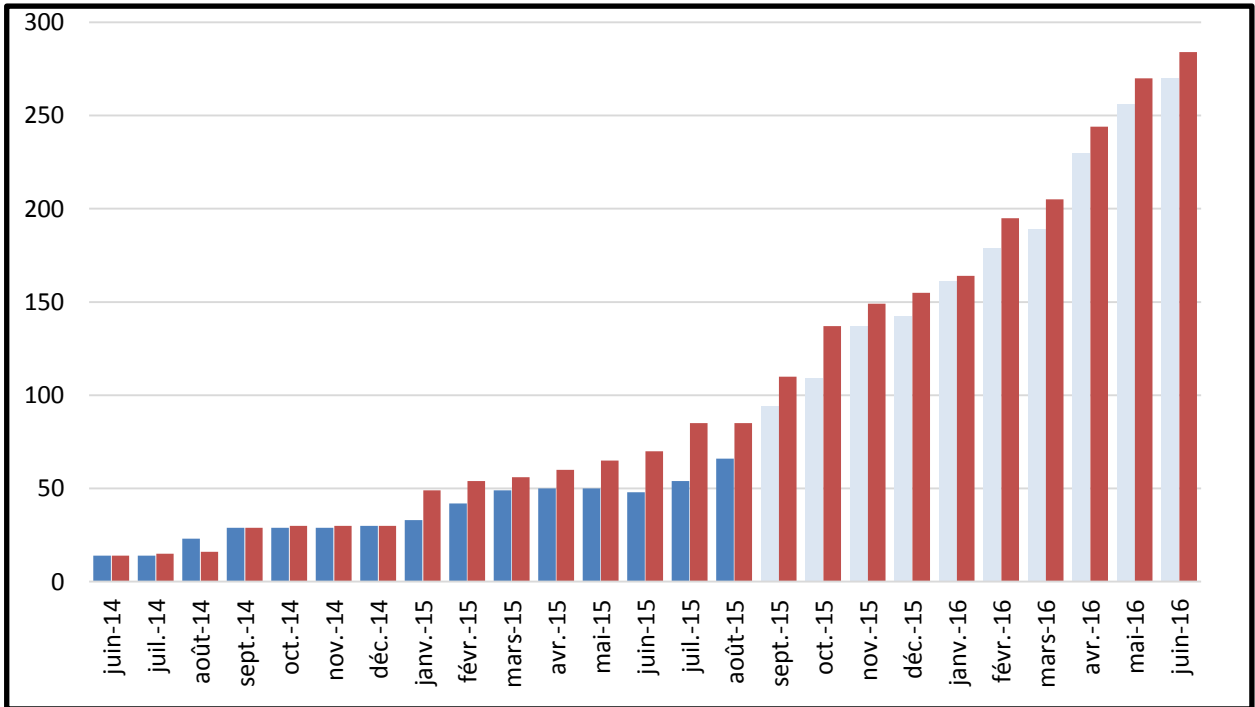


المصدر: شركة CILAS

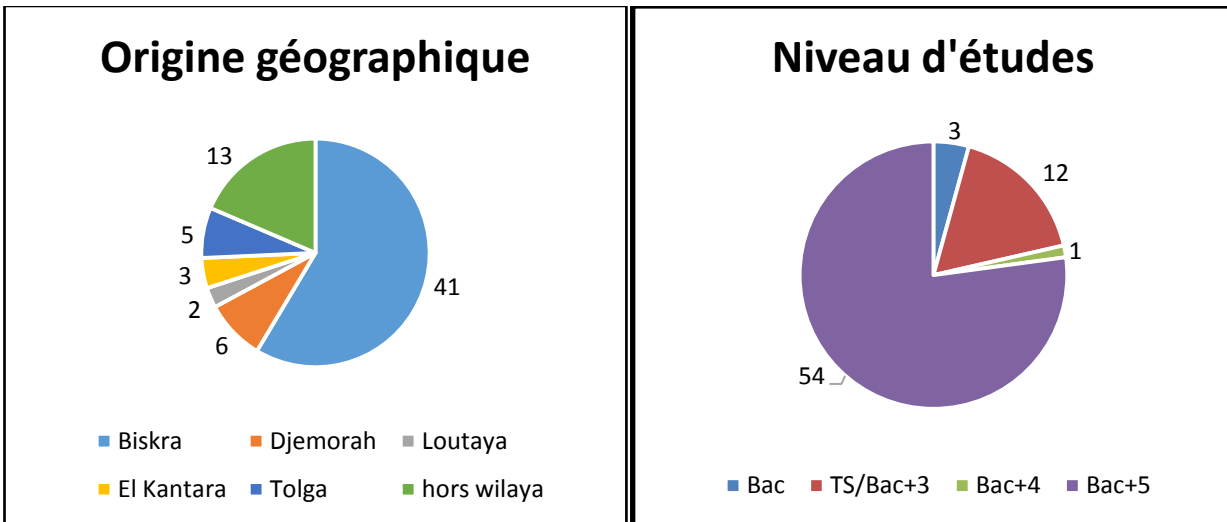
سادسا: منهج التوظيف والتدريب

- 1- يتوافق المشروع مع القواعد الجزائرية وتعليمات رئيس الوزراء المؤرخة 11 مارس 2013؛
 - 2- عمليات التوظيف الأولى في سبتمبر 2013؛
 - 3- الأولوية للتوظيف المحلي؛
 - 4- التدريب المتعمق في الحرف "الاسمنت".
- ✓ مدة الدورة الكاملة 12 إلى 18 شهرا؛
 - ✓ التدريب في فرنسا ل 8 رؤساء الإدارات؛
 - ✓ مركز لافارج للتدريب / المصانع الجزائرية.
- بالفعل أكثر من 60 شخصا في التعليم المستمر.

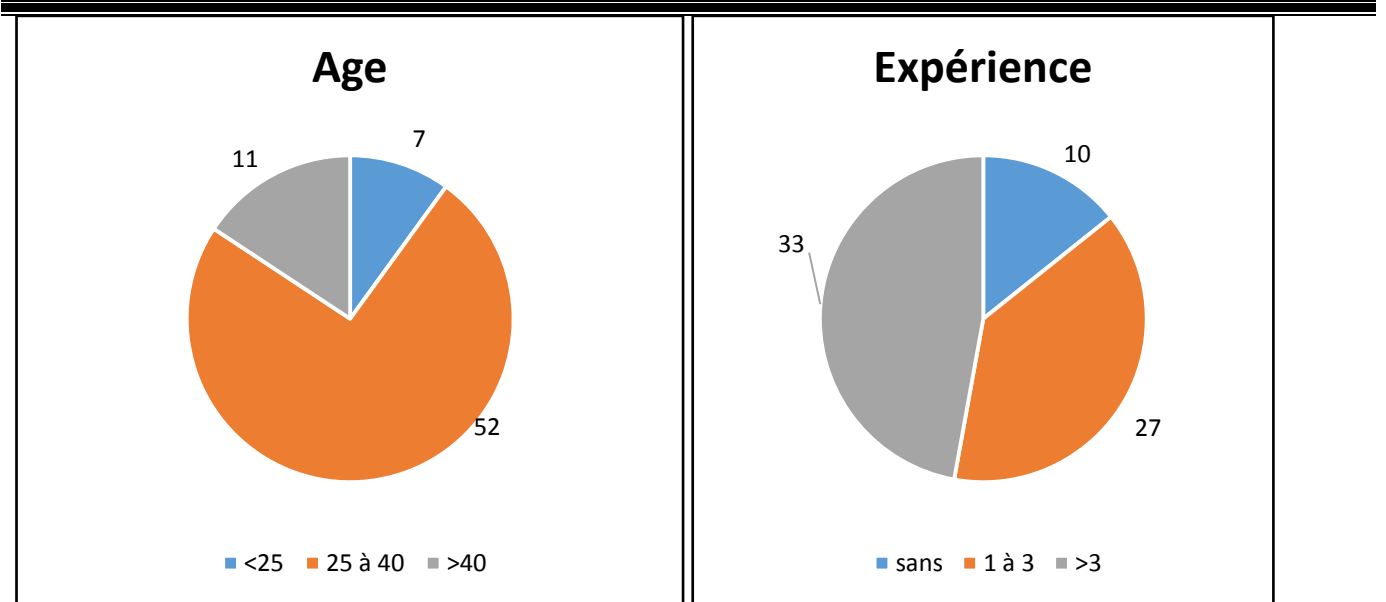
الشكل 7: تجنيد



الشكل 8: التوظيف و التدريب



الفصل الثالث: مقارنة بين مؤسستين SPA و CILAS



المصدر: شركة CILAS

المبحث الثاني: شركة الإسمنت بسكرية SPA

المطلب الأول: التعريف بالشركة SPA

أولاً: ملف الشركة

- 1- إسم الشركة: BISKRIA CIMENT SPA
- 2- من الناحية القانونية: شركة مساهمة؛
- 3- رأس المال: 4280000 دج؛
- 4- القطاع: فرع مواد البناء الإسمنت؛
- 5- النشاط الرئيسي: إنتاج وتسويق الإسمنت.

ثانياً: القدرة الإنتاجية

الخط الأول: 1000000 طن من الإسمنت سنوياً.

ثالثاً: التواريخ الرئيسية لإنشاء الشركة

- 1- إنشاء الشركة: جانفي 2008؛
- 2- بدأت أعمال الخط الأول: جانفي 2013؛
- 3- تاريخ الدخول في إنتاج الخط الأول؛
✓ انتاج الكلنكر: ماي 2016؛
✓ انتاج الإسمنت: جوان 2016؛
✓ انتاج الإسمنت: 15 جوان 2016.

رابعاً: عدد العمال 1603

- العمال من الجزائر: 866؛
- العمال من الصين: 737.

خامساً: بيانات سلامة المواد

- الكفيل: SPA بسكرية للإسمنت؛

- حقق مصنع الإسمنت قدرة إنتاجية للإسمنت من خلال 4 خطوط:

1- الإسمنت الرمادي:

-1 الخط الأول: 3000طن؛

-2 الخط الثاني: 6000طن؛

-3 الخط الثاني: 6000.

2- الإسمنت الأسود: (المخطط في مرحلة الدراسة).

الخط 4: 1500طن.

سادسا: مكان الزرع

• المنتجات:

-1 الإسمنت للخرسانة المسلحة:

✓ CPJ CEM II/A-M 42.5 وفقا للمعيار NA 442؛

✓ CPJ CEM II/B-M 32.5 وفقا للمعيار NA 442.

-2 الرماد الرمادية المقاومة للإسمنت:

✓ CPA-CEM I/ 42.5 وفقا للمعيار NA 443؛

✓ CPJ CEM IV /A 42.5.

-3 الإسمنت الأسود (المشروع في مرحلة الدراسة).

سابعا: توقعات خطوط الإنتاج 2 و 3 و 4

-1 الإطار الزمني المقدر لبناء خطوط تحت الانشاء والمخطط لها:

• الخطوط 2 و 3: 30 شهر وجزء من شهر جوان 2016؛

• الخط 4: 24 شهر (المشروع في مرحلة الدراسة).

-2 تاريخ بداية الخدمة:

• انتاج الكلنكر: ماي 2016؛

• انتاج الإسمنت: جوان 2018.

الخطوط 2 و3: جوان 2018 (توقعات)؛

الخط 4: جوان 2019 (توقعات ، المشروع في مرحلة الدراسة)؛

منطقة المشروع: 100 هكتار.

-3 عمل هندسة الطرقات: شركة جزائرية وصينية

- العمل على خط الكهرباء: ENERGO-INVEST, Bosnie؛
- العمل على محطة الكهرباء: SIMENS Algérie؛
- العمل على محطة توسيع الغاز: AKFEL, Turquie.

-4 معدل تقدم العمل للخط الثاني و الثالث:

- Génie civil : 25%.
- Montage mécanique : 30%.
- Montage électrique : 00%.

-5 كفاءة الإنتاج:

في نهاية عمل الخطين الحديدين، فإن الشركة لديها القدرة على:

-1 الخط 01: 100000 طن من الاسمنت/ في الانتاج؛

-2 الخط 02: 1500000 طن من الاسمنت/ في المشروع؛

-3 الخط 03: 1500000 طن من الاسمنت/ في المشروع.

- وفي نهاية الأعمال المخطط لها في نهاية عام 2018: 4000000 طن من الاسمنت.

المطلب الثاني: حماية البيئة والحفاظ على الطاقة

خطوط الانتاج الصديقة للبيئة للانبعاثات، استهلاك الطاقة واستهلاك الحرارة.

• انبعاثات الغبار

-1 انبعاث أقل من أويساوي 30 mg/3 Nm؛

-2 استهلاك الحرارة أقل من أو يساوي 750 .kcal/kg-clinker؛

-3 مجموع استهلاك الطاقة المحددة الخط: أقل من أو يساوي 100 kwh/tonne من الاسمنت SPA.

✓ العمالة المباشرة: 1200 شخص؛

✓ العمالة غير المباشرة: 2000 شخص.

المبحث الثالث: دراسة كل من المؤسستين SPA و CILAS

المطلب الأول: مقارنة بين SPA و CILAS (BISKRIA CIMENT)

أولاً: مقارنة القدرة الإنتاجية و الأهداف و الإستراتيجية

- 1- بالنسبة للمؤسستين نشاطهما الرئيسي انتاج وتسويق الإسمنت هدفهما زيادة الطاقة الإنتاجية للإسمنت في الجزائر لتغطية السوق الجزائرية والمشاركة في التوجه السياسي للحد من استيراد هذا المنتج؛
- 2- وصلت القدرة الإنتاجية CILAS إلى 31 mt/an و SPA بلغت حالياً 1000000 طن من الإسمنت سنويا وهذا في الخط الأول لأن المؤسسة حديثة النشأة و خطوطها الأخرى في مرحلة الدراسة؛
- 3- CILAS لديها 640 وظيفة دائمة وحوالي 2500 وظيفة غير مباشرة أما SPA لديها من العمالة المباشرة 1200 شخص ، العمالة غير المباشرة: 2000 شخص، ولديها 1603 وظيفة، الجزائريين 866 و الصينيين 737؛

ثانياً: حماية البيئة

CILAS تهتم بجانب التأثير البصري أي الجانب الجمالي، وحسين متطلبات المياه؛ إدارة النفايات؛ إدارة انبعاثات الغبار؛ معالجة المياه.

أما SPA تهتم بحماية البيئة والحفاظ على الطاقة حيث وصلت انبعاثات الغبار إلى أقل من أو يساوي 30mg/3Nm، واستهلاك الحرارة أقل من أو يساوي 750kcal/kg-clinker.

المطلب الثاني: مقارنة إجابات المؤسستين على ما جاء في الاستمارة

أولاً: البيانات الشخصية

بيانات	العمر	الجنس	المؤهلات العلمية	التخصص العلمي	نوع العمل	عدد سنوات الخبرة
SPA	من 35 إلى أقل من 50	أنثى	ليسانس	مالية	محاسب	من 5 إلى 10 سنة
CILAS	25 إلى أقل من 35	ذكر	ليسانس	محاسبة	محاسب	5 سنوات

ثانيا: محور المراجعة الداخلية البيئية

رقم السؤال		عدد الاجابات		البيانات
SPA	CILAS	SPA	CILAS	
/	/	/	/	معارض بشدة
/	/	/	/	معارض
-7-6-5-4-3 .10-9-8	.10-7-6-4	8	4	محايد
.2-1	-2-5-1-3 .9-8	2	6	موافق
/	/	/	/	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة

- نلاحظ من خلال الجدول أن SPA بلغ عدد إجاباتها على محايد 8 إجابات، على الأسئلة 3 و4 و5 و6 و7 و8 و9 و10، أي أن المؤسسة لا يوجد داخلها سياسات محددة يتم الالتزام بها ولا برامج بيئية، كما لا تقوم المؤسسة بإخضاع المراجعين الداخليين لدورات تدريبية مستمرة لتطوير مهاراتهم المتعلقة بالرقابة على الفعاليات والأنشطة البيئية، ولا تلزمهم بحضور الندوات المتعلقة بالمراجعة البيئية. فحين بلغت إيجابتين على موافق للسؤالين 1-2، أي المؤسسة تقوم المؤسسة بالوفاء بمسؤولياتها اتجاه البيئة المحيطة بها، وكذلك تقوم بأعمالها بحيث تنسجم مع المتطلبات القوانين والتشريعات البيئية.
- نلاحظ من خلال الجدول أن CILAS بلغ عدد إجاباتها على محايد 4 إجابات، على الأسئلة 4-6-7-10، أي أن المؤسسة لا تقوم بإخضاع المراجعين الداخليين لدورات تدريبية مستمرة لتطوير مهاراتهم بالرقابة على الفعاليات والأنشطة البيئية، كما أنها لا تقوم بالمراجعة الداخلية البيئية بشكل طوعي. فحين بلغت 6 إجابات على موافق للأسئلة 1-2-3-5-8-9، أي المؤسسة تقوم بالوفاء بمسؤولياتها اتجاه البيئة المحيطة بها، وكذلك تقوم بأعمالها بحيث تنسجم مع المتطلبات والقوانين، كما تقوم بالمراجعة الداخلية البيئية لتحسين، سمعتها وهذا الأخير أدى إلى زيادة مبيعاتها.

ثالثا: محور تقييم الأداء البيئي

رقم السؤال		عدد الاجابات		البيانات
SPA	CILAS	SPA	CILAS	
/		/	/	معارض بشدة
/	-8-7-6-5 .9	/	5	معارض
.9-8-7-6-5-3		6	/	محايد
4-2-1	4-2-3-1	3	4	موافق
/	/	/	/	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة

- نلاحظ من خلال الجدول أن SPA بلغت 6 إجاباتها على محايد للأسئلة 3-5-6-7-8-9، أي أن المؤسسة لا تقوم بتقييم أدائها البيئي بصورة دورية منتظمة، و لا تعتمد على مؤشرات أثناء قيامها بأدائها البيئي. وبلغت 3 إجابات على الأسئلة 1-2-4، أي أن المؤسسة تقوم بتقييم الأداء البيئي من أجل التحديد الخطر المحتمل مستقبلا، كما تقوم بتقييم الأداء البيئي أثناء قيامها بالمشاريع.
- كما نلاحظ من خلال الجدول أن CILAS بلغت إجاباتها على معارض على الأسئلة 3-5-6-7-8-9، أي أن المؤسسة لا تقوم بالإفصاح الكافي عن أدائها البيئي، كما لا تقوم المؤسسة بإعداد تقارير عن أدائها البيئي.

ثالثا: النتائج

- توصلت الياحثة من خلال الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج، فيمايلي:
 - 1- المراجعون الداخليون في الجزائر لا يقومون بتقييم الاداء البيئي؛
 - 2- لا تقوم المنشآت بالوفاء بمسؤولياتها تجاه البيئة المحيطة بها، لكنها تسعى إلى القيام بأعمالها بحيث تنسجم مع متطلبات القوانين والتشريعات البيئية، ويتواجد داخل هذه المنشآت سياسات بيئية محددة يتم الالتزام بها وبرامج بيئية يتم تنفيذها؛
 - 3- المراجعون الداخليون في الجزائر لا يملكون المؤهلات العلمية والمهنية التي تخولهم القيام بمراجعة الأداء البيئي، ولا يخضعون لدورات تدريبية لتطوير مهاراتهم المتعلقة بتقييم الأداء البيئي؛
 - 4- لا تقوم المنشآت في الجزائر بندوات والمؤتمرات والفعاليات والأنشطة البيئية؛
 - 5- لا توجد لوائح إدارية وتعليمات داخلية تلزم المراجعين الداخليين بتقييم الأداء البيئي؛
 - 6- لا تقوم المنشآت الصناعية في الجزائر بتقييم الأداء البيئي.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة عن مدى اهتمام المؤسسات الجزائرية وخاصة الصناعية بالمراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي، حيث قمنا بمقارنة بين مؤسستين لهما نفس النشاط فقمنا بطرح مجموعة من الأسئلة وقسمنا هذه الاسئلة إلى محورين الأول حول المراجعة الداخلية البيئية، أما المحور الثاني حول تقييم الأداء البيئي، وتوصلنا إلى مجموعة من الإجابات التي توحى بأن هذه المؤسسات لا تهتم بالمراجعة الداخلية البيئية، فهي تهتم فقط بإنتاج الإسمنت لتغطية احتياجات السوق الوطنية الجزائرية من الإسمنت وتصديرها إلى خارج الوطن، فاهتمامها بالبيئة يأتي هو الهدف الأخير.

خاتمة

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في كل المنشآت وذلك من خلال الوظائف التي تقوم بها، وإن وظائف المراجعة الداخلية تزداد باستمرار لتواكب التطورات، ولقد كان من أهم التطورات هو قيام المراجعة الداخلية البيئية بتقييم الأداء البيئي داخل المنشآت، وهذا أدى إلى ضرورة تمتع المراجعين الداخليين بالمؤهلات المناسبة ليؤدوا هذه المهمة.

و بهدف التعرف على دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي في الجزائر، ركزت الدراسة في الجانب النظري على الحاجة للمراجعة الداخلية البيئية حيث تم تناول أهم أساسيات المراجعة، بعد ذلك تم التطرق للمراجعة الداخلية البيئية أهدافها وأهميتها وأنواعها، ثم تم تطرقنا في الفصل الثاني إلى تقييم الأداء البيئي وتحديد الإجراءات التي يمكن اتباعها عند قيام المراجعين بالتحقق من الالتزام البيئي.

كما ركزت الدراسة التطبيقية على التعرف على دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأولين إلى التعرف على مؤسسة CILAS و مؤسسة SPA ثم حاولنا في المبحث الثالث أن نقارن بين هاتين المؤسستين، وعليه وبناء على ما جاء في الدراسة، تم استخلاص النتائج التالية:

1. النتائج

- 1- لا تهتم المنشآت في الجزائر بقيام المراجعين الداخليين بتقييم الأداء البيئي، حيث إنه يوجد تعليمات داخلية ولوائح إدارية تلزم المراجعين الداخليين بتقييم الأداء البيئي؛
- 2- لا تقوم المنشآت في الجزائر بإلزام المراجعين الداخليين بحضور الندوات والمؤتمرات المتعلقة بالمراجعة البيئية، ولا تقوم بإحضارهم لدورات تدريبية مستمرة لتطوير مهاراتهم المتعلقة بالرقابة على الفعاليات والأنشطة البيئية؛
- 3- المراجعون الداخليون في الجزائر لا يقومون بتقييم الأداء البيئي؛

1. التوصيات

- انطلاقا مما سبق، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، يمكن الأخذ بجملة من التوصيات:
- العمل على جعل المراجعة الداخلية البيئية مراجعة إلزامية، وإيجاد المعايير اللازمة التي تساعد المراجعين الداخليين على القيام بمراجعة الأداء البيئي؛
 - العمل على نشر الوعي البيئي بين المنشآت والمراجعين الداخليين، ويكون ذلك بعقد الندوات والمؤتمرات التي توضح أهمية المراجعة الداخلية البيئية، وإلزام المراجعين بحضور الندوات والمؤتمرات؛
 - العمل على تأهيل المراجعين الداخليين من الناحيتين العلمية والمهنية.

قائمة المراجع

المراجع بالعربية

الكتب

- 1- محمد بوتين، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية ال التطبيق "، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، الجزائر، 2008؛
- 2- محمد سمير الصبان، " نظرية المراجعة واليات التطبيق "، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2001؛
- 3- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006؛
- 4- د. رضا خلاصي، "مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2013؛
- 5- إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، بنغازي: الدار الجماهيرية للنشر، 1990؛
- 6- د. أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص3.
- 7- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، 2003.
- 8- د. عبد الفتاح الصحن، "مبادئ أسس المراجعي علما وعملا"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 2004.
- 9- د. عبد الفتاح الصحن، د. محمد ناجي درويش، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الإسكندرية، 1998.
- 10- أحمد خيرت القطار، "مبادئ مراقبة الحسابات المالية"، دار النشر، عمان، 1996.
- 11- خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات"، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان، 1980.
- 12- لبيب ع، القيومي م، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الأزريطة، الإسكندرية، 1998.

- 13- يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- 14- د. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 15- أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 16- محمود السيد الناغي، "المراجعة إطار النظرية والممارسة"، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصور، القاهرة، مصر، 1998.
- 17- ألفين أريتر، جيمس لوبك، "المراجعة: مدخل متكامل"، (ترجمة: د. محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
- 18- د. سعودي بالقاسم، "المراجعة الداخلية"، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة ثانية علوم تسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.
- 19- إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات، بنغازي"، الدار الجماهيرية للنشر، 1990.
- 20- العمرات أحمد صالح، "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير، الأردن.
- 21- خليفة كمال، "دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 22- الدهراوي، كمال الدين مصطفى والسرايا، محمد السيد، "المحاسبية والمراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 23- أحمد أمين السيد، "مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 24- أمين السيد لطفي، "المراجعة البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 25- خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، "الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي"، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

26- سعيد فرحات جمعة، "الأداء المالي في منظمات الأعمال"، دار النشر المريخ، الرياض، 2000.

27- القرشي مدحت، "الاقتصاد الصناعي"، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2004.

28- كاظم جاسم العيساوي، "الاقتصاد الإداري"، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008.

المقالات والمجلات العلمية

1- غالب عوض صالح واسماعيل محمود اسماعيل، "دور المدقق في حماية البيئة"، مجلة دمشق جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 1999.

2- جورج دانييل غالي، "أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، العدد الثاني.

3- عبد الناصر محمد درويش، "إطار مقترح لافعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني يوسف، مصر، ص20.

4- زين الدين بروش، جابر دهيمي، "دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة- دراسة حالة شركة الاسمنت"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات الاقتصادية بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011.

5- عبد الرزاق قاسم الشحادة، "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة" مجلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، جامعة حلب، دمشق، 2010.

6- مصطفى راشد مصطفى العبادي، "تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العلمية في ضوء التحديات الاقتصادية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.

المذكرات والأطروحات

1- شريقي عمر، "مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري"، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2002-2003.

2- شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة"، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012.

- 3- حجازي حديجة، "استخدام أساليب المعاينة الاحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات"، مذكرة ماج منشورة، جامعة سطيف، 2008-2009.
- 4- لقلطي الأخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- 5- - شحروري محمود، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 1999.
- 6- رادة فاروق دريماقي، "دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2009.
- 7- نور الدين مزهودة، "تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007-2008.

الملتقيات والمؤتمرات العلمية

- 1- عامرية عبد الباسط عامر، "مدى تفعيل دور المراجع الداخلي في ظل التحديات البيئية المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الحادي والعشرون : رؤية إستراتيجية لتفعيل الموارد البشرية العربية في ظل التقنيات المعاصرة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- 2- بو كطفة فوزية، "مؤشرات قياس الأداء والفعالية في المنظمة"، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.

المراجع الأجنبية

- 1- Lionel. C & gerard : audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques ; dalloz ; paris, 1992.

- 2- Cappelletti L, L'ingénierie d'audit d'activité d'une enrterprise : la production d'intelligence socioéconomique, thèse pour le doctora de sciences de gestione, Université Lumièr Lyon2 , 1998.
- 3- Deboeck , " Un concept de performance au travail ,Sylvie saint-ONGE & Victor Haines ,Bruxelles, 2007.
- 4- Viet Havu , " Un concept de performance des cabinets d'audit légal :Approche stakeholders" , programme doctoral ESSECIRS , Université Paris 12.
- 5- Analyse de cycle de vie exégétique de Systems de traitement des eaux « Mmahdi Belhani, thèse de doctorat, école national supérieur des industries chimique, nancy, 2008, »

المواقع الإلكترونية

- 1- <http://www.ksau.info/vb/showthread.php?t=10861> ,الأداء البيئي 03-01-2017 . اطلع عليه يوم 2017

الملاحق

جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

استبيان الدراسة

تحية طيبة وبعد:

نضع بين أيديكم هذه الاستبانة المتعلقة بإعداد مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي بعنوان: دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال خاصة، فإن نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، حيث أن صحة نتائج الإجابة تعتمد بقدر كبير على مدى دقة اجابتكم وموضوعية رأيكم. لذلك نرجو منكم اعطاء الاهمية اللازمة للعملية انطلاقا من أن مشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

وهذا وتتقدم الطالبة بشكركم سلفا على حسن تعاونكم وتكرمكم بجزء من وقتكم للإجابة على قائمة الأسئلة بدقة وموضوعية، بما يساعد على الوصول الى نتائج مضبوطة تخدم البحث العلمي.

شكرا لكم على حسن التعاون

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

1. العمر : من 25 إلى أقل من 35 سنة من 35 الى أقل من 50 سنة أكثر من 50 سنة
2. الجنس: ذكر أنثى
3. المؤهلات العلمية: بكالوريا ليسانس دراسات عليا
4. التخصص العلمي: محاسبة مالية اقتصاد تخصصات مهنية أخرى
5. ما هو عملك الحالي الذي تقوم بممارسته؟ مراجع داخلي محاسب
6. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنة أكثر من 10

ثانياً: محاور الاستبيان

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

المحور الأول: المراجعة الداخلية البيئية				
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
				1. تقوم المنشأة بالوفاء بمسؤولياتها تجاه البيئة المحيطة بها.
				2. تسعى منشأتك للقيام بأعمالها بحيث تنسجم مع متطلبات القوانين والتشريعات البيئية.
				3. يتواجد داخل منشأتك سياسات محددة يتم الالتزام بها وبرامج بيئية يتم تنفيذها.
				4. يقوم قسم المراجعة الداخلية في منشأتك بممارسة الرقابة على الفعاليات و الأنشطة البيئية.
				5. تقوم منشأتك بإخضاع المراجعين الداخليين لدورات تدريبية مستمرة لتطوير مهاراتهم المتعلقة بالرقابة على الفعاليات والأنشطة البيئية.
				6. تقوم منشأتك بإلزام المراجعين الداخليين بحضور الندوات المتعلقة بالمراجعة البيئية.
				7. تقوم منشأتك بالمراجعة الداخلية البيئية بشكل طوعي

					8. قيام منشأتك بالمراجعة الداخلية البيئية، أدى إلى تحسين سمعتها
					9. قيام منشأتك بالمراجعة الداخلية، أدى إلى زيادة مبيعاتها
					10. قيام منشأتك بالمراجعة الداخلية البيئية، أدى إلى تحسين علاقة المنشأة مع المتعاملين معها.

المحور الثاني: تقييم الأداء البيئي					
موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
					1. تقوم مؤسستكم بتقييم الأداء البيئي من أجل التحديد الدقيق للأخطار المحتملة مستقبلا.
					2. تقوم مؤسستكم بتقييم الأداء البيئي من أجل حماية البيئة والموارد الطبيعية والمحافظة عليها من سلبات عملية التنمية.
					3. تقوم مؤسستكم بتقييم الأداء البيئي من أجل التنمية المستدامة
					4. تقوم مؤسستكم بتقييم الأداء البيئي أثناء قيامها بالمشاريع
					5. تقوم مؤسستكم بالإفصاح الكافي عن أدائها البيئي بصورة دورية ومنتظمة
					6. اثناء قيام مؤسستكم بتقييم الأداء البيئي تتلقى مشاكل صعوبات
					7. اثناء قيام مؤسستكم بالأداء البيئي تتلقى ايجابيات وفوائد من هذه العملية
					8. تعتمد مؤسستكم على مؤشرات أثناء القيام بالأداء البيئي
					9. تقوم مؤسستكم بإعداد تقارير عن أدائها البيئي

جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة معرفة ماهو دور المراجعة الداخلية البيئية في تقييم الأداء البيئي في المؤسستين CILAS و SPA ؟، ولمعرفة أهداف الدراسة تمت المقارنة بين مؤسسة CILAS و مؤسسة SPA اللتان نشاطهما الرئيسي إنتاج وتسويق الإسمنت، وتم اختيار المنشآت الصناعية دون غيرها، لأنها تعد من أكثر المنشآت المسببة للتلوث والضرر بالبيئة المحيطة وذلك بسبب طبيعة أعمال هذه المنشآت، وما ينتج عنها من انبعاثات، ومخلفات ونفايات ملوثة، وبذلك فإن المنشآت الصناعية تتسبب بأضرار بيئية تنذر بوجود مخاطر جسيمة.

الكلمات المفتاح

المراجعة الداخلية البيئية، الأداء البيئي، تقييم الأداء البيئي.

Résumé

L'objectif de cette étude est, essayez de découvrir le rôle de la vérification environnementale interne dans l'évaluation de la performance dans environnementale dans deux institutions CILAS et SPA. Et pour connaitre l'objectifs de cette étude terminé la comparaison entre l'institution CILAS et SPA qui leur activité principale la production et la commercialisation de ciment, et choisissez installation industrielle parce que elles sont les plus causé la pollution environnementale a cause de la nature de travaux de ces établissements et leur gaz toxiques et déchets.

Mots clés

Vérification environnementale interne, Performance environnementale, Évaluation de la performance environnementale.