



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
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales
et des Sciences de Gestion
قسم علوم التسيير
Département des Sciences de Gestion



الموضوع

دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

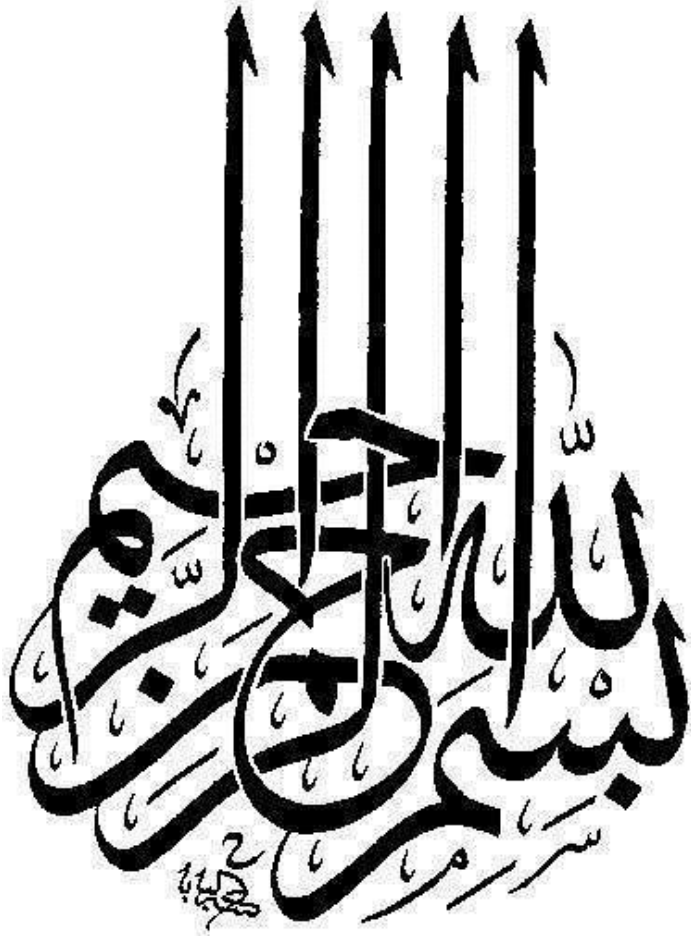
شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : فحص محاسبي

الاستاذة المشرفة:
بوسكار ربيعة

إعداد الطالبة:
سوداني رحمة

11/5026669	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2015



(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون).



دعاء:

قال تعالى:

" الله نور السماوات و الأرض مثل نوره كمشكاة فيها مصباح المصباح في زجاجة الزجاج
كانها كوكب دري يوقد من شجرة مباركة زيتونة لا شرقية ولا غربية يكاد زيتها يضيء و
لو لم تمسه نار نور على نور، يهدي الله لنوره من يشاء و يضرب الله الأمثال للناس و الله
بكل شيء عليم"

الآية - 35 - من سورة النور.

و قال تعالى:

" حمد الله أنه لا إله إلا هو و الملائكة و أولوا العلم قائما بالقسط لا إله إلا هو العزيز
المكيب"

الآية - 18 - سورة آل عمران.

و قال أيضا:

" يرفع الله الذين آمنوا منكم و الذين أوتوا العلم درجات"

الآية - 11 - سورة المجادلة.

و قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" من سلك طريقنا يطلب فيه علما سلك الله به طريقا إلى الجنة."

و قال أيضا:

" إن الملائكة لتضع أجنحتها لطالب العلم رضا بما يصنع"

اللهم يسر لنا طريقنا و اجعل لنا في ديننا و علمنا منارا و كن لنا أنت خير المعينين يا معين الناس اجمعين.

الإهداء

أحمد الله حمدا كثيرا جزيلا لخالقي ومولاي وباسط اليدين والعطايا والنعم مالك الملك ذو الجلال والإكرام

إلي من مهد لي درب النجاح وأنار أمامي طريق المستقبل، إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني حبا و يعلمني، إلى من على طاعة الله رباني، إلى من ذكره تبقى دائما في قلبي، إلى روح أبي الطاهرة الذي أتمنى أن يسكنه الله فساح جنانه (محمد).

إلى من كانت ولا تزال سندا لي وتاجا أرفع به رأسي، إلى من إكتوت بلسعات الدهر، وذقت مرارة الحياة لأحي أنا، إلى من علمتني أنني خلقت للنجاح وليس للفشل، إلى من كانت ولا زالت أعز ما أملك في الوجود، إلى أبر الناس بصحبتني، إلى ينبوع الكرم والحنان، إلى من ثابت لإسعادي، إلى أمي الغالية (فاطمة).

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي، إلى الأعمدة التي أرتكز عليها بالصمود، إخوتي (مسعود، لمين، سليمان، يوسف، عامر)، وزوجاتهم.

إلى عيون رعت وقلوب سهرت ودعت، إلى من أعطوا بلا جزاء و أحبوا بلا رياء، إلى بؤرتا عيني إخوتي (عقيسة، نورة، أم هاني، الزهرة).

إلى من أرى التفاضل في أعينهم والسعادة في ضحكتهم، إلى شموع بيتنا المنيرة (محمد، جعفر، محمد معتز بالله، وردة، محمد، هناء، مروة).

إلى رمز الأصالة و الإعتزاز أجدادي رحمهم الله

إلى ابنة خالتي ورفيقة دربي نونة

ألى فخري في حياتي ومن أسعد بلقائهم (امال، حنان، سارة، نوال، حنان)

ألى جميع عائلة سوداني وبوتشيش

إلى كل من وسعتهم مخيلتي و لم تسعهم مذكرتي

إلى كل طلبة دفعة ثانية ماستر فحص محاسبي 2016

الملخص

باعتبار البيئة ذلك المحيط الطبيعي الذي يعيش فيه الإنسان يتأثر به ويؤثر فيه من خلال التغيرات التي يحدثها عن طريق نشاطاته الاقتصادية و الاجتماعية الرامية إلى تحقيق حاجاته المتزايدة و الغير منتهية، ما أدى إلى ظهور المشاكل البيئية فأصبح الرأي العام أكثر اهتماما بإيجاد حلول لهذه المشاكل عن طريق المراجعة، التي تعتبر أداة تساعد المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، الأمر الذي جعل من تقييم الأداء البيئي عن طريق المراجعة البيئية أداة مهمة في ظل الضغوط المتزايدة على المؤسسات من جانب أطراف متعددة، حيث تم الاتفاق على عدة مراسيم وقوانين واتفاقيات ومعاهدات تحث المؤسسات على ضرورة اعتماد المراجعة البيئية لتقييم الأداء البيئي لديها حيث تعمل على تسهيل الدور الرقابي الذي يؤهلها إلى تحقيق أهدافها، وتحسين سمعتها أمام المجتمع والمؤسسات ذات العلاقة، إلا أن ذلك لا ينفى وجود معوقات تحول دون تطبيق المراجعة البيئية لتقييم الأداء البيئي بصورة مكتملة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة البيئية، الأداء البيئي، تقييم الأداء البيئي.

فهرس المحتويات

	شكر و تقدير
	الإهداء
	ملخص البحث
	فهرس المحتويات
أ-ر	مقدمة
12	تمهيد
الفصل الأول: المراجعة البيئية	
13	المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة
13	المطلب الأول: ماهية المراجعة
22	المطلب الثاني: فروض المراجعة
25	المطلب الثالث: معايير المراجعة
32	المبحث الثاني: أساسيات حول المراجعة البيئية
32	المطلب الأول: مدخل للمراجعة البيئية
44	المطلب الثاني: ماهية المراجعة البيئية
48	المطلب الثالث: أنواع و آليات المراجعة البيئية
59	المبحث الثالث: ايجابيات و سلبيات المراجعة البيئية
59	المطلب الأول: ايجابيات المراجعة البيئية

فهرس المحتويات

60	المطلب الثاني: سلبيات المراجعة البيئية
62	خلاصة
الفصل الثاني: تقييم الأداء البيئي	
64	تمهيد
65	المبحث الأول: الأداء البيئي
65	المطلب الأول: مدخل للأداء و تقييمه
83	المطلب الثاني: ماهية الأداء البيئي
90	المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء البيئي
95	المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي
95	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي
100	المطلب الثاني: فوائد و صعوبات تقييم الأداء البيئي
103	المبحث الثالث: مراجعة الأداء البيئي
103	المطلب الأول: أهمية و أهداف مراجعة الأداء البيئي
104	المطلب الثاني: مراحل مراجعة الأداء البيئي
109	المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئية
111	خلاصة

فهرس المحتويات

113	الخاتمة
119	قائمة المراجع

مقدمة:

إن تفاقم المشكلات البيئية التي شهدتها العالم خلال العقود الثلاثة الماضية، و ما ترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات على حد سواء، حيث أصبح من الأمور التي تستوجب من الجميع المشاركة الفعالة في مواجهة تلك المشكلات و هذا ما استدعى إلى عقد العديد من المؤتمرات و الندوات التي استهدفت الحد من تفاقم المشكلات الناجمة عن التلوث، و لقد عملت جمعيات حماية البيئة و المنظمات الحكومية و الغير الحكومية على تفعيل قرارات المؤتمرات العالمية، مما أدى بالمؤسسات الاقتصادية إلى إدخال المراجعة البيئية ضمن إدارتها، و الاهتمام بتقييم الأداء البيئي، و ذلك 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 بسبب تغيرات و تطورات البيئية الناتجة عن الاهتمام المتزايد بالمحافظة على البيئة و حمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها عن طريق مساهمة المراجعين الداخليين في إدارة الأخطار البيئية التي قد تتعرض لها المؤسسات، و اهتمام المراجعين الخارجيين بالمراجعة البيئية من خلال إعداد تقرير للمراجعة ليعبر عن مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بحماية البيئة.

إن غياب إطار وطني للمراجعة البيئية في الجزائر يجعل المراجعين يستندون إلى اطر أخرى تنبثق من طبيعة التكوين و الميول الخاصة لبعض الطرق الدولية للمراجعة البيئية التي قد لا تتلائم واقع الاقتصاد الجزائري و لا تتكيف حاجات الأطراف الطالبة لأرائهم.

في إطار تطبيق العديد من الدول للمعايير البيئية، ظهر مفهوم الأداء البيئي الذي يقيس مدى فعالية تأثير تطبيق هذه المعايير على البيئة، إذ تعتبر عملية قياسه و تقييمه عملية أساسية من العمليات الإدارية المتخذة لا تقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى كاتخاذ القرار وغيرها، لذا تتم عملية قياس و تقييم الأداء البيئي بمجموعة من المؤشرات التي لها دور مهم وفعال في فهم الوضعية البيئية للمؤسسات و إعطاء صورة واضحة و حقيقية للإدارات العليا عن إستراتيجية المؤسسة حتى يتسنى التصحيح و التصويب، حيث تزداد أهمية مؤشرات الأداء البيئي من خلال انعكاساتها على أعمال

مقدمة

المؤسسة في زيادة قدرتها وكفاءتها وزيادة الأفضلية التنافسية لها في القطاع، لأن التطبيق الناجح لأساليب قياس وتقييم الأداء البيئي يعتبر أحد أهم عناصر تطوير المؤسسة واستمرارها.

و على هذا الأساس فان التساؤل الجوهرى الذى سنحاول الإجابة عليه من خلال هذه المذكرة يمكن صياغته على النحو التالى:

ماهو دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي؟

و في هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية التي سيتمحور حولها هذا البحث و هي على النحو التالي:

1. ماهي المراجعة البيئية؟ و ما هو الأداء البيئي؟
2. هل يعتبر تقييم الأداء البيئي للمؤسسة ضرورة حتمية أو اختيارية؟
3. ماهي أساليب المراجعة البيئية التي تساهم في تقييم الأداء البيئي؟
4. هل هناك معوقات تحد من تطبيق المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي؟

فرضيات البحث:

1. تساهم المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي.
2. وجود ضغوط متزايدة على المؤسسات من جانب أطراف متعددة من اجل تطبيق المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي.

3. هناك وعي و إدراك لدى المسؤولين بأهمية تطبيق المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات.
4. هناك مخاوف و معوقات تحد من تبني تطبيق المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي في المؤسسات.

أهداف البحث:

1. محاولة إبراز دور المراجعة البيئية في معالجة التلوث البيئي و حماية البيئة.
2. التعرف على طرق و أساليب تقييم الأداء البيئي.

3. توضيح المفاهيم المتعلقة بالمراجعة البيئية.
4. محاولة إبراز الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي.

أهمية البحث:

1. أهمية الحفاظ على الموارد البيئية من اجل ضمان استمرارية الحياة.
2. أهمية المراجعة البيئية في مكافحة التلوث البيئي.
3. أهمية تقييم الأداء البيئي في التأكد من التزام المؤسسة بالقوانين و التشريعات البيئية.
4. إعطاء صورة حقيقية و صادقة عن التدهور الذي تواجهه المؤسسات الجزائرية.

أسباب اختيار الموضوع:

1. حاجة و متطلبات البيئة لمثل هذه الدراسات.
2. الأهمية التي تكتسيها المراجعة البيئية في الحد من التلوث البيئي.
3. الاهتمام الخاص بهذا المجال و هذا راجع إلى التخصص (فحص محاسبي).
4. حداثة الموضوع في ميدان البحث العلمي.

هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية و الفرضيات المعتمدة شملت خطة بحثنا جانبين احدهما نظري و الآخر تطبيقي، من هنا جاء تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين و آخر تطبيقي.

الفصل الأول المعنون ب: الإطار النظري للمراجعة البيئي و يتضمن أساسيات حول المراجعة بصفة عامة من حيث ماهيتها فأنواعها و فروضها ثم معاييرها، ثم تحدثنا عن المراجعة البيئية من حيث ماهيتها و أنواعها و آلياتها ثم معاييرها و أخيرا إيجابياتها و سلبياتها.

الفصل الثاني المعنون ب: تقييم الأداء البيئي الذي مررنا فيه إلى ماهية الأداء و تقييمه بصفة عامة، لنخصص الباقي لتقييم الأداء البيئي لنتطرق فيه إلى أساسيات في الأداء البيئي ثم مفاهيم في تقييم الأداء البيئي، لنصل إلى موضوعنا في المبحث الثالث تحت عنوان مراجعة الأداء البيئي.

و في النهاية خاتمة البحث التي تتضمن أهم نتائج الدراسة النظرية و التطبيقية مع التركيز على نتائج اختبار الفرضيات، متبوعة بمجموعة من الاقتراحات و التوصيات التي من شأنها أن تساهم في إبراز المساهمة الفعالة للمراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، و أخيرا اقتراح آفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين لمزيد من البحث في دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي.

خطة البحث:

الفصل الأول: المراجعة البيئية

المبحث الأول: أساسيات المراجعة

المطلب الأول: ماهية المراجعة

المطلب الثاني: أنواع المراجعة و فروضها

المطلب الثالث: معايير المراجعة

المبحث الثاني: مفاهيم حول المراجعة البيئية

المطلب الأول: مدخل للمراجعة البيئية

المطلب الثاني: ماهية المراجعة البيئية

المطلب الثالث: أنواع و آليات المراجعة البيئية

المبحث الثالث: ايجابيات و سلبيات المراجعة البيئية

المطلب الأول: ايجابيات المراجعة البيئية

المطلب الثاني: سلبيات المراجعة البيئية

الفصل الثاني: تقييم الأداء البيئي

المبحث الأول: الأداء البيئي

المطلب الأول: مدخل للأداء و تقييمه.

المطلب الثاني: ماهية الأداء البيئي.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء البيئي.

المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي

المطلب الثاني: أسباب و أبعاد تقييم الأداء البيئي

المطلب الثالث: متطلبات و مجالات تقييم الأداء البيئي

المبحث الثالث: مراجعة الأداء البيئي

المطلب الأول: أهمية و أهداف مراجعة الأداء البيئي

المطلب الثاني: مراحل مراجعة الأداء البيئي

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

الدراسات السابقة:

سنحاول عرض مجموعة من الدراسات التي تناولت الموضوع من بينها:

الدراسة الأولى: رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي "دراسة ميدانية"، شهادة الماجستير

في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى:

- بيان رغبة المؤسسات الملتزمة بالمراجعة البيئية الداخلية.
- تحديد المؤهلات المطلوبة من المراجعين الداخليين المكلفين بتقييم الأداء البيئي.
- تحديد الصعوبات التي يمكن أن تواجه المراجعين أثناء قيامهم بمراجع الأداء البيئي.
- اقتراح الخطوات التي يجب على المراجعين الداخليين إتباعها من اجل التحقق من مدى التزام المؤسسة بالسياسة البيئية.

توصلت الباحثة من خلال الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- المراجعون الداخليين في سوريا لا يقومون بتقييم الأداء البيئي.
- لا تقوم المؤسسات بالوفاء بمسئوليتها اتجاه البيئة المحيطة بها(مثل قيامها بالتعويض عن الأضرار التي تلحق بالبيئة المحيطة بها)، و لكنها تسعى للقيام بأعمالها بحيث تنسجم مع متطلبات القوانين و التشريعات البيئية، و يتواجد داخل هذه المؤسسات سياسات بيئية محددة يتم الالتزام بها و برامج بيئية يتم تنفيذها.
- المراجعون الداخليين في سوريا لا يملكون المؤهلات العلمية و المهنية التي تخولهم بمراجعة الأداء البيئي.
- لا تقوم المؤسسات في سوريا بالالتزام المراجعين الداخليين بحضور الندوات و المؤتمرات المتعلقة بالمراجعة البيئية، و لا تقوم بإخضاعهم لدورات تدريبية مستمرة لتطوير مهاراتهم المتعلقة بالرقابة على الفعالية و الأنشطة البيئية.

مقدمة

- لا تهتم المؤسسات في سوريا بقيام المراجعين الداخليين بتقييم الأداء البيئي، حيث انه لا يوجد تعليمات داخلية و لوائح إدارية تلزم المراجعين الداخليين بتقييم الأداء البيئي.
- لا يؤدي قيام المؤسسات الصناعية في سوريا بتقييم الأداء البيئي إلى زيادة ربحيتها.
- قيام المؤسسات بالمراجعة البيئية الداخلية يؤدي إلى تحسين سمعة المؤسسة، و تحسين علاقة المؤسسة مع المتعاملين معها، إلا انه لا يؤدي إلى زيادة مبيعاتها و بالتالي زيادة أرباحها.

الدراسة الثانية: العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، شهادة دكتوراه في الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

سعت الباحثة من خلال بحثها إلى تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- محاولة إبراز الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة إبراز دور المراجعة البيئية في معالجة مصادر التلوث والنفايات وتنفيذ الإجراءات الوقائية للحد منه.
- محاولة إبراز الآثار الإيجابية الناتجة عن تبني المؤسسة لنظام الإدارة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة إبراز دور مراجعة الصحة والسلامة المهنية في تحسين إنتاجية العمال .

كما تتلخص أهم نتائج الدراسة في:

- تعتبر المراجعة البيئية وسيلة للتأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية، ومدى صحة الإجراءات البيئية التي تتخذها المؤسسة.
- يهدف نظام الإدارة البيئية إلى تطوير وتحسين الأداء البيئي للمؤسسة من خلال تنفيذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة مصادر التلوث في المؤسسة.

- تعتبر مراجعة نظام الإدارة البيئية من الإجراءات الضرورية للتأكد من مدى التزام المؤسسة بإجراءات وسياسات هذا النظام، والتأكد من فعاليته في تحسين الجانب البيئي للمؤسسة.
- لا تتوفر مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة على مصلحة للمراجعة البيئية ولا على نظام للإدارة البيئية .
- عدم إلتزام المؤسسة بنظافة ورشات الإنتاج خاصة في الورشة H 2 الأمر الذي يؤدي إلى إرتفاع معدلات التلوث في المؤسسة.
- قلة المعلومات والسجلات البيئية، حيث أن هناك ضعف كبير وواضح في نظام المعلومات البيئي هذا إن لم نقل منعدماً، ويرجع هذا إلى حداثة موضوع الإهتمام الجاد بالبيئة وأن الموضوع بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ماهو إلا التزام قانوني فقط وليس طوعي.
- لقد قامت مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة بالمراجعة البيئية سنة 2007 على أساس أنها مؤسسة مصنفة من الفئة الثانية، وتم التعامل معها على أنها مؤسسة حديثة بسبب الشراكة، أي أن المؤسسة قامت بهذه المراجعة لأنها إجراء قانوني، وليس لتحسين إنتاجيتها، كما أن المؤسسة لا تقوم بهذا الإجراء بصفة دورية فمذ سنة 2007 لم تقم بإجرائها معللة ذلك بارتفاع تكلفة مكتب الدراسات.

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

حيث هدف الباحثان في هذه الورقة البحثية إلى توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي لمنشآت الأعمال ضمن إطار التنمية المستدامة ومتطلبات الإستدامة البيئية، وقد توصل الباحثان إلى أنه من أجل حماية البيئة أو المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة يجب أن تعمل على تصميم أو وضع أو تبني سياسات أو مناهج من شأنها المحافظة على البيئة و بالتالي 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 ونأها لا تساهم بشكل أو بآخر في التلوث البيئي، كما تهدف المراجعة البيئية كذلك إلى تحديد مدى التزام المنظمة بالسياسات أو القوانين والتشريعات التي تهدف إلى حماية البيئة.

الدراسة الرابعة: عبد الناصر محمد سيد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء

البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة و المراجعة، جامعة بني سويف، مصر.

يهدف البحث إلى تصميم إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في مؤسسات الأعمال 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.

يخلص البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن مراجعة الأداء البيئي للشركة من قبل مراقب الحسابات تكتسب أهمية خاصة لعدة أسباب منها رغبة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، خاصة المجتمع، في إضافة قيمة للمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للشركة إلى جانب الأداء المالي، ومن ثم تدعيم المساهمة الإيجابية والتأثير الفعال لشكل و محتوى التقرير المالي لمراقب الحسابات، وإن كان من مدخل أخلاقي، خاصة في ظل تصاعد الأضرار البيئية لشركات الأعمال.

- إن المسؤولية عن مراجعة الأداء البيئي للشركة يمكن تحديدها من خلال تقسيم المراجعة البيئية إلى قسمين، يمثل القسم الأول (المراجعة البيئية الداخلية)، ويقوم بها فريق عمل من تخصصات مختلفة ذات صلة بالبيئة، بالإضافة إلى المراجعين الداخليين بالشركة، بينما يمثل القسم الثاني (المراجعة البيئية الخارجية) ويقوم بها مراقبي الحسابات، باعتبارهم الوكلاء الوحيدين عن كل الأطراف المستفيدة في المجتمع بحمي مصالحهم ومصدر ثقتهم.

مقدمة

- إن من خصائص مراجعة الأداء البيئي للشركة أنها مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية، وليست مراجعة نهائية تكون مرة واحدة في نهاية الفترة المالية فقط.
- إن من معوقات مراجعة الأداء البيئي للشركة عدم التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية من ناحية، وعدم الاهتمام بمعالجة الآثار السلبية التي تحدثها أنشطتها تجاه البيئة من ناحية أخرى، وعدم توافر معلومات عن القياس والإفصاح المحاسبي عن العمليات البيئية للشركة إن وجدت من ناحية ثالثة.
- إن من مبررات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية تأثير العمليات والالتزامات البيئية للشركة على متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي (إعداد وعرض القوائم المالية) من ناحية وعلى تقدير الخطر الكلي للمراجعة من ناحية أخرى، وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عن نتائجها من ناحية ثالثة.
- إن من وسائل وأدوات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية تدخل الدولة لسن تشريعات وقوانين بيئية مفعلة التطبيق، تواكب التزايد المستمر في حجم الأضرار التي تسببها الشركات للبيئة والضغط المجتمعية لمنع أو الحد من هذه الأضرار، هذا بالإضافة إلى إجراء تطوير شامل في معايير المحاسبة والمراجعة المصرية لتشمل معايير أو إرشادات ذات صلة مباشرة بالعمليات البيئية للشركة، وكيفية المحاسبة والمراجعة والتقرير عن نتائجها، مع مراعاة أثر الأداء البيئي للشركة على قدرتها على الاستمرارية.
- إن من مقومات تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في شركات الأعمال المصرية المقومات الشخصية لمراقب الحسابات وتشمل الكفاءة العلمية والعملية والمسؤولية المهنية والاستقلالية، بالإضافة إلى مقومات الأداء سواء عند التخطيط أو التنفيذ لعملية المراجعة، وأخرى للتقرير عن نتائج مراجعة الأداء البيئي للمؤسسة.

تمهيد:

لقد زاد الاهتمام بالمراجعة البيئية نظرا لتزايد الاهتمام بحماية الموارد البيئية من جهة، و من جهة أخرى تزايد الوعي البيئي في أوساط المجتمع بضرورة الحفاظ على البيئة لضمان استمرارية الحياة، لذلك سنتحدث في هذا الفصل على المراجعة البيئية، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة.

المبحث الثاني: أساسيات حول المراجعة البيئية.

المبحث الثالث: إيجابيات و سلبيات المراجعة البيئية.

المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة

إن المراجعة ميدان واسع، عرفت تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة. يصعب فيها يوماً بعد يوم، التسيير إذا تكثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحياناً. وستتعرف على ماهية المراجعة من خلال: تطور المراجعة، مفهوم المراجعة، فروض و أنواع المراجعة، معايير المراجعة .

المطلب الأول: ماهية المراجعة

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

كانت المراجعة تتم في صورتها البدائية عن طريق السمع، كما كان كل كاتب يراجع عمل الآخر في مصر القديمة و بابل، أما عند الإغريق فقد كان هناك نظاماً متكاملًا لمراجعة النظام المحاسبي للدولة وما ينتج من معلومات و ذلك بواسطة مجموعة من الموظفين أطلق عليهم مجلس المراجعة، في حين كان مجلس الشيوخ يقوم بهذه المهمة عند الرومان. و مع بداية القرن الثاني عشر و في عصر الإقطاع في بريطانيا كانت هناك مراجعة داخلية منتظمة تتم داخل الأقطاعات أو في بعض الحالات كان يتم تصميم برامج للمراجعة تتضمن معايير أو معدلات معينة توضع لترشد المراجع. و في العصور الوسطى برزت الحاجة إلى نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي، و قد نشأت هذه الحاجة نتيجة لعدد من العوامل التي تميزت بها هذه الفترة أهمها الازدهار الاقتصادي و ظهور البنوك و شركات الأشخاص و نتيجة لذلك ظهر نظام القيد المزدوج في إيطاليا و بدأ الكثيرون يدركون أهمية المراجعة و أهمية الخدمات التي تقدمها، فما أن جاء القرن الثالث عشر حتى كانت فوائد المراجعة المنتظمة للنظم المحاسبية قد عرفت في كل من إيطاليا و بريطانيا. و مع ظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى تكوين المؤسسات المساهمة لتدبير الأموال اللازمة لتمويل المشروعات الصناعية و لتوفير التجهيزات الآلية ذات التكلفة المرتفعة التي تتطلبها هذه التطورات، و لقد شهد القرن التاسع عشر منذ بدايته تزايد في هذا النوع من المؤسسات التي كانت معروفة بصورة محدودة قبل ذلك، كما اهتم المشرع في بريطانيا بتنظيم

الرقابة على هذا النوع من المؤسسات فصدر قانونا عام 1825 يميز إنشاء الشركات المساهمة على أن يتم قيد هذه الشركات بسجل خاص، ثم اصدر قانونا شاملا عام 1862 لتنظيم أحكام هذا النوع من الشركات.

و قد ترتب على هذا التطور أن أصحاب رأس المال (المساهمين) أصبحوا اقل تدخلا في إدارة هذه الأنشطة، حدوث نوع من التعقيد في عمليات إدارة المؤسسات، و لقد أدى ذلك إلى انفصال الملكية عن الإدارة و ترتب على ذلك ارتفاع الطلب على مهنة المراجعة و خدماتها و يرجع ذلك إلى أن تطلعات المديرون تختلف عن تلك الخاصة برؤوس الأموال، و تطلب الأمر ضرورة الاستعانة بطرف ثالث محايد ليحدد مدى صحة و سلامة ما تفصح عنه القوائم المالية التي تقوم بإعدادها الإدارة المكلفة من قبل الملاك و هذا الطرف المحايد يمثل المراجع الخارجي.

و مع بداية العشرينيات أصبحت مؤسسات الأعمال تعتمد بدرجة أكبر على رؤوس الأموال المستثمرة من قبل كبار و صغار المستثمرين، حيث بدأت تنتشر بشكل واضح الشركات المساهمة و أصبحت هذه الأموال الممثلة في صورة أسهم تباع إلى طرف ثالث (المساهمين) ليس له علاقة مباشرة بإدارة المؤسسة، و لقد مثل ذلك محورا أساسيا في وظيفة إبداء الرأي كمسؤولية أساسية للمراجع، و قد أكدت العديد من القضايا بالولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة على مسؤولية المراجع الخارجي عن تزويد أصحاب رؤوس الأموال المستثمرة بمعلومات كافية تعكس بصدق و عدالة المركز المالي للمؤسسة.

و منذ منتصف الأربعينيات و خلال فترة الستينيات و السبعينيات رفعت العديد من القضايا على مكاتب و شركات المراجعة من قبل المساهمين و أصحاب رؤوس الأموال الذين اعتمدوا في توظيف استثماراتهم على ما قدمه المراجع الخارجي، كما أن هذا التطور نحو التركيز على صدق و عدالة عرض القوائم المالية أدى إلى أن المراجع قد استبدل في العديد من التقارير عبارة صحيح و حقيقي و التي كانت تستخدم في بداية العهد بالمراجعة بعبارة أخرى تمثلت في عرض بشكل عادل و معبر عن المركز المالي للمؤسسة.

و قد أدى ظهور سوق الأوراق المالية و تعدد أنواع مؤسسات الأعمال و تداخل الأنشطة محلية و أجنبية إلى ضرورة مراعاة هذه العوامل عند أداء عملية المراجعة، حيث تزايدت الحاجة إلى بيانات غير متحيزة بجانب ضرورة توفر فحص حيادي لهذه البيانات و أدى ذلك إلى تنظيم المهنة من خلال عدة جهات تنظم العمل و تضمن أداء المهنة في ظل هذه المستجدات.¹

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

لقد تعددت تعاريف المراجعة و من بينها:

التعريف الأول: المراجعة هي: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".²

التعريف الثاني: المراجعة عبارة عن: "عملية منظمة لتجميع الأدلة و القرائن الكافية و المقنعة و تقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل و تطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للوقائع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".³

التعريف الثالث: المراجعة هي: "عملية فحص للقوائم المالية التي تعدها المؤسسة، من قبل شخص أو أكثر، مؤهل تأهيلا كافيا، و لديه استقلال كافي عن الإدارة، لتقرير ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمؤسسة كما هو عليه في نهاية الفترة و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن الفترة".⁴

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، ط 1، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 22- 24 .

² محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص 11.

³ منصور احمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص 13.

⁴ إبراهيم المليحي، محمد الفيومي، أمال الصباغ، المراجعة علما و عملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص، 9، 10.

التعريف الرابع: المراجعة هي: "عملية منظمة لجمع و تقييم الأدلة و القرائن، بشكل موضوعي، و المتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".¹

التعريف الخامس: المراجعة هي: "عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات و المقاييس المحددة لها من قبل، و يجب إتمام المراجعة بواسطة شخص مستقل".²

التعريف السادس: المراجعة هي: "جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً و التقرير عن ذلك، و يجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء و مستقل".³

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن المراجعة هي: " عملية فحص للبيانات و السجلات التي تعدها المؤسسة، من قبل أشخاص ذو كفاءة عالية، للخروج برأي فني محايد عن مدى مصداقية هذه القوائم و مدى تطبيقها للمعايير المراجعة الدولية".

الفرع الثالث: أهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة، حيث يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين هما على التوالي:⁴

أولاً: الأهداف التقليدية: وهي بدورها تنقسم إلى نوعين:

1. أهداف رئيسية:

– التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الاعتماد عليها.

¹ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، ط 1، عمان، 2015، ص 147.

² ثناء على القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 11.

³ ألفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخلا متكامل، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 21.

⁴ رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر، ط 1، عمان، 2011، ص، ص25، 26.

- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالية.

2. أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة و ملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة

مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.

تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الرابع: أهمية المراجعة

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لها غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة

وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين، المستثمرين الحاليين

و المستقبليين، البنوك، رجال الأعمال والاقتصاد، الهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء و تقييمه ومن هنا نحرص

أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، لذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند

اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث يحقق لهم أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه أما الهيآت الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ومجمل القول أن المحاسبة أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة، ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى الهيئة الخارجية المستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تعبيرها للوضع المالي للمشروع وصحة توضيحها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.¹

الفرع الخامس: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق أو المراجعة من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة وبوجه الإجمال، تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

أولاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة

1. **مراجعة كاملة:** هي التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة جميع عمليات المؤسسة، بهدف إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة، وإذا ما كانت تعبر بوضوح عن كل جوانبها، و في هذا النوع من المراجعة لا توجد أي قيود أو حدود على عملية المراجعة، بالإضافة إلى انه لا يمكن الحد من سلطات مراقب الحسابات الذي له الحق في الاطلاع على جميع المستندات و الدفاتر و السجلات و القوائم المالية ".¹

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، ط4، عمان، 2004، ص 15.

2. **مراجعة الجزئية:** "هي عبارة عن عملية مراجعة محدودة و موجهة لغرض معين، و بالتالي فان نطاق الفحص يكون محددًا طبقًا للأهداف التي تحددها إدارة المؤسسة، مسئولية مراقب الحسابات تكون محدودة طبقًا لنطاق المراجعة، و يجب عليه أن يحصل على اتفاق كتابي يتضمن نطاق المراجعة الجزئية أي المهمة المنوط بتنفيذها حتى لا يتعرض للمساءلة عن أمور أو عمليات لم يكلف بها".¹

ثانياً: من حيث درجة الإلزام القانوني

1. **المراجعة الإلزامية:** "و هي المراجعة التي يختم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة".

2. **المراجعة الاختيارية:** "و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة".²

ثالثاً: من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات

1. **المراجعة المستمرة:** "و هي المراجعة التي تتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعياً مثلاً) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة".

2. **المراجعة النهائية:** "يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة".³

¹ نادر الجبران، المراجعة بين النظرية و التطبيق، مكتبة آفاق، ط1، الكويت، 2011، ص، ص، 24، 25.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر، ط1، عمان، 2009، ص42.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2012، ص26.

رابعاً: من حيث مدى الفحص أو حجم عمليات المراجعة

قد يتم إجراء عملية المراجعة في ضوء فحص جميع المعاملات بشكل تفصيلي أو آن يتم الفحص من خلال عينة يتم سحبها من هذه المعاملات، و من ثم قيمكن تبويب المراجعة إلى :

1. المراجعة الشاملة أو التفصيلية: "يتم فيها إجراء الفحص التفصيلي لجميع البنود محل المراجعة دون اخذ عينة".
2. المراجعة الإختبارية: "يتم هذا النوع من المراجعة من خلال اخذ عينة بشكل منظم أو بطريقة عشوائية ثم يتم فحص كل أو جزء من المستندات أو السجلات المرتبطة بهذه العينة".¹

خامساً: من حيث القائم بعملية المراجعة

1. المراجعة الخارجية: "وهي مراجعة تقوم بها جهة خارجية محايدة مستقلة عن المؤسسة بهدف فحص السجلات و البيانات للحصول على رأي فني محايد حول صدق و صحة و سلامة نظام المعلومات في المؤسسة".
2. المراجعة الداخلية: حسب المعهد الفرنسي للمراجعين و المراقبين الداخليين فان المراجعة الخارجية هي "عبارة عن عملية فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى".²

سادساً: الهدف من عملية المراجعة

تتعدد و تختلف أنواع المراجعة تبعاً لهدف عملية المراجعة ذاتها حيث يتم تبويب الأنواع المختلفة للمراجعة إلى مايلي:

- مراجعة القوائم المالية .
- مراجعة الالتزام .
- المراجعة الإدارية .

¹ جيهان عبد المعز جمال، مرجع سابق، ص 34.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 15.

- المراجعة البيئية .
- المراجعة الاجتماعية .
- مراجعة الجودة .
- مراجعة نظم المعلومات .
- المراجعة القضائية .

و سنتناول باختصار شرح لكل من هذه المراجعات:

1. **مراجعة القوائم المالية:** "و هي جمع و تقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية و تتمثل في الميزانية العامة، حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدي و غيرها من القوائم المالية، لإعطاء رأي عن عدالة المركز المالي كما هو بتاريخ الميزانية، و أن حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية تمثل نشاط تلك السنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ و أن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية".¹
2. **مراجعة الالتزام:** "تعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ، تهدف إلى مراجعة التزام الوحدة بالمعايير المقررة".
3. **المراجعة الإدارية:** "تعرف أيضا بالمراجعة التشغيلية أو مراجعة العمليات، و يقصد بها عمليات المراجعة التي تهدف إلى تحديد فعالية و كفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها و أغراضها بنجاح أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها".²
4. **المراجعة البيئية:** هي موضوعنا الأساسي الذي سنتطرق له في المبحث التالي.
5. **المراجعة الاجتماعية:** "تهدف إلى مراجعة المعلومات المحاسبية المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية في مؤسسات الأعمال، حيث أن هذه المؤسسات تهدف أساسا إلى تحقيق الربح".

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، 2004، ص23.

² أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص، 23- 28.

6. **مراجعة الجودة:** "تهدف إلى تحديد فعالية النظام الخاص بالجودة لدى إدارة المؤسسة، أو لدى مورد عادي أو محتمل حيث توفر نتائج مراجعة الجودة تقيما لكفاية البرنامج الحالي للجودة كما تكشف عن المجالات التي يتطلب الأمر تحسينها أو تطويرها".
7. **مراجعة نظم المعلومات:** "تهدف إلى تحديد المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في ظل البيئة الالكترونية و التحقق من وجود ضوابط كافية لمواجهتها و التأمين عليها، حيث يتحقق مراجع نظم المعلومات من الأمن الشامل لنظام المعلومات، اقتناء و تطوير و تعديل البرنامج، مدى كفاية ضوابط الرقابة على تشغيل الحاسب و البيانات الأصلية".
8. **المراجعة القضائية:** "تهدف إلى تحديد الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش من خلال تجميع الأدلة الكافية و تقديم تقرير يتضمن رأيا فنيا مهنيا محايدا يساعد على تأييد الدعاوى القضائية".¹

المطلب الثاني: فروض المراجعة

يقصد بالفروض في المراجعة بأنها معتقدات و متطلبات سابقة و أساسية تعتمد عليها المبادئ و القواعد الأخرى، و تتمثل القروض الأساسية المرتبطة بنظرية المراجعة في سبعة فروض أساسية هي :²

1. قابلية البيانات المالية للفحص.
2. عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) و الإدارة.
3. خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
4. و جود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغى) احتمال حدوث الأخطاء.
5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال

الأعمال

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص 35.

² أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 63.

العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد دليل على عكس ذلك.

6. عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.

7. يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، التزامات مهنية تتناسب و هذا المركز.

و من المرغوب فيه إيضاح مضمون كل فرض من هذه الفروض، و القيود المفروضة عليه بشيء من الإيجاز:

الفرع الأول: قابلية البيانات للفحص

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة. و يستمد هذا الفرض قوته من المراجعة، حيث أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، و من ثم فإن قابلية القوائم المالية للفحص تعمل على مد مراقب الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها، و ذلك لان الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين، و هذه الثقة قد تكون سالبة بمعنى أن العنصر خطأ، و قد تكون موجبة بمعنى أن العنصر صحيح. و يقودنا هذا الفرض إلى دراسة الطرق المختلفة للحصول على المعرفة و البرهان، و تطبيقها في مجال المراجعة، و كذلك دراسة مسؤوليات مراقب الحسابات في الحصول على القرائن الكافية، و مضمون رأيه الفني و مجالات الفحص المختلفة.

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب و مصلحة إدارة المشروع

انه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع و مراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، و ذلك لغرض تقدم المشروع و رخائه، و من ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها. و هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، و لكن لا يعني استحاله. و عدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراقب القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم

إليه من معلومات و إيضاحات تعدها الإدارة، لعدم الثقة فيها، بل و أكثر من ذلك إعداد السجلات و القوائم بنفسه قبل فحصها و إبداء رأيه.¹

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية

يشير هذا الفرض إلى نقطة هامة و هي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء الغير متعمدة أو المتعمد من الإدارة إخفائها، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره و أن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد انه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من تقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات وإن لم نقل حذفها نهائياً، كما نجعل المراجعة اقتصادية وعلمية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا من التفصيلية.

الفرع الخامس: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

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

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

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

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)، دار الميسرة، عمان، 2006، ص 20.

يقوم هذا المراجع في هذا السند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق لما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير وعلى رأسها إستقلالية المراجع في عمله نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.¹

المطلب الثالث: معايير المراجعة

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء والمحاكم وللممارسين للمهنة وللدراسيين أو المدرسين لهذا العلم.

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معنية صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

- معايير عامة.
- معايير العمل الميداني.
- معايير إعداد التقرير (إبداء الرأي).²

الفرع الأول: المعايير العامة

و توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير، كما توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي،¹ و هي تنص على أن:²

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص25-28.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، مرجع سابق، ص55.

- المراجعة يجب أن تتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل و التدريب المهني المطلوب و الكفاءة اللازمة.
- الاستقلالية تعتبر العمود الفقري للمراجعة، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الظاهرية و الفعلية.
- على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء المراجعة و عند تحضير التقرير.

أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية

ينص هذا المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع، و يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و المراجعة و غيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في مواصلة التعليم و التدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، و يظل مستعداً لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.³

ثانياً: معيار الحياد و الإستقلال

يجب على المراجع أو مكتب المراجعة ألا يعبر عن رأيه في القوائم المالية لشركة ما إلا إذا كان هذا المراجع أو المكتب مستقلاً عن هذه الشركة.

ثالثاً : معيار العناية المهنية

تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة تأدية كافة أعمال المراجعة بإمتياز وعلى مستوى عال من العناية المهنية. والتفوق المهني هو مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين فيه بصفة الشخصية، حيث لا بد من توافر الكفاءة المهنية للعاملين بها وأن يتوافر المهارات الملائمة في المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة ويجب أن يتوافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث يعتبر الإشراف على قسم

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر، ط 1، عمان، 2012، ص 53.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص، ص، 30، 31.

³ محمد الفيومي، إبراهيم الملبجي، أمال الصباغ، مرجع سابق، ص 48.

المراجعة الداخلية هو مسؤولية مباشرة تقع على عاتق رئيس القسم وهي عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير المراجعة ومتابعة ما ورد به من توصيات، ويجب أن يكون هناك جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية ولا يترك ذلك للأفراد لمراجعة أعمالهم حيث أن ذلك يؤثر على معيار الإستقلال للمراجع الداخلي، كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير "العلاقات الإنسانية" ويهتم بتوافر المعلومات والمهارات ويسعى إلى التعليم المستمر ويبدل العناية المهنية المعقولة.¹

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملية تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على معايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا أو عمليا فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.²

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

و هي تنص على أن:³

- يجب التخطيط الكافي لعملية المراجعة كما يجب الإشراف على المساعدين -إن وجدوا-.
- يجب أن يكون هناك فهم و دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا لتخطيط عملية المراجعة و تقدير طبيعة وقت و مدى الفحص الذي سيقوم به.
- الحصول على أدلة كافية و ملائمة و ذات علاقة و ذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التايدات و الإجراءات الأخرى لتوفير أساسا معقولا لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية.

¹ ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 44.

² محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 43.

³ هادي التميمي، مرجع سابق، ص، ص، 31، 32.

وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من هذه المعايير:

أولاً: التخطيط السليم للمراجعة (برنامج المراجعة)

يتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة، كما يتطلب أيضاً تخصيص السليم للعمال المتاحة بالمكتب على الأعمال المختلفة، وتحقيق الإشراف السليم على المساعدين و متابعة تقدمهم في أداء المهام الموكولة إليهم، و يلعب تعيين المراجع في الوقت الملائم دوراً كبيراً في تحقيق أهداف هذا المعيار، كما يؤدي التوقيت السليم للقيام بإجراءات المراجعة المختلفة إلى تنفيذ متطلبات هذا المعيار، و ينبغي على المراجع أن يبذل العناية المهنية الملائمة في مجال التخطيط و الإشراف على عملية المراجعة، و أيضاً في مجال إعداد التقرير و يلعب مؤشر الأهمية دوراً كبيراً في مجال تخطيط عمليات المراجعة، بمعنى أن العناصر التي تزداد درجة الخطورة فيها ينبغي أن تعطي أهمية أكبر من العناصر التي تقل فيها درجة المخاطر.¹

ثانياً: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية و العملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، و إذا اقتنع المراجع أن العميل لديه نظاماً ممتازاً للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها، فإن كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة مع حالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية.²

¹ خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات المتعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية للنشر، ط 1، عمان، 2009، ص 86 .

² ألفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 44.

ثالثا : معيار كفاية الأدلة

يعني هذا المعيار انه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية و الملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، و ذلك من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، يمكن تقييم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

1. أدلة خارجية : تشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب إلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.
2. أدلة داخلية: تشمل على كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.¹

الفرع الثالث: معيار إبداء الرأي (إعداد التقرير)

يعتبر التقرير آخر حلقة من أعمال المراجع حيث يتضمن هذا الأخير رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات، و بصفة عامة فان تقرير المراجع يتكون عادة من فقرتين أساسيتين:

فقرة نطاق المراجعة: و يصف المراجع في هذه الفقرة ما قام بها ثناء فحصه للقوائم المالية، أي نطاق المراجعة و مدى امتداد الفحص الذي قام به.

فقرة الرأي: و يبين فيه المراجع رأيه و النتائج التي توصل إليها أثناء قيامه بعملية المراجعة.

تنتهي عملية المراجعة بإعداد التقرير الذي يتضمن رأي مراقب الحسابات على القوائم المالية للمؤسسة، و تتضمن تلك المعايير ما يأتي:²

- يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها و حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 52.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 32.

- يجب الإشارة في التقرير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة.

و مما هو جدير بالإشارة أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قد اصدر في ابريل عام 1988 نشرة معايير المراجعة رقم (58) بخصوص تقارير المراجعين عن القوائم المالية محل المراجعة بهدف تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية، و التي ترتب عليها تغييرات مهمة في تقرير المراجعة.¹ للتقارير عدة أشكال نوجزها فيمايلي:

أولاً: التقرير النظيف

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد أنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذ يقوم هذا التقرير تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل، مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.

ثانياً: التقرير التحفظي

يعتبر التقرير التحفظي إمتداد معدل لتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى المعلومات معبرا عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

ثالثاً: التقرير السالب

يوضح الرأي المعارض أو العكسي أن المراجع تتوفر لديه القناعة الإيجابية المهنية لوجود مخالفات أو تقصير جوهري في عرض القوائم والتقارير المالية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواء من حيث الشكل أو المضمون، ولذلك يجب على المراجع أن يضيف إلى صيغة التقرير غير المقيدة فقرة جديدة يوضح فيها طبيعة المخالفات أو التقصير الجوهري الذي إكتشفه أثناء قيامه بالفحص والمراجعة للقوائم والتقارير المالية.

¹ نادر الجبران، مرجع سابق، ص، ص، 40، 41.

رابعاً : تقرير عدم إبداء الرأي

إن هذا التقرير يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة على إرادة هذه الأخيرة و المراجع على حد سواء.¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص، ص، 56، 57.

المبحث الثاني: أساسيات حول المراجعة البيئية

تعتبر المراجعة البيئية من الإجراءات المهمة التي يجب أن تقوم بها المؤسسة لضمان تحسين أدائها البيئي و التقليل من المشاكل البيئية في عصرنا الحالي بسبب التلوث ، ما أدى إلى اعتماد المراجعة البيئية كأساس لمحاولة التقليل من هاته المشاكل. قبل التحدث عن المراجعة البيئية يجب أولاً التعريف بالبيئية و مكوناتها بالإضافة إلى التلوث و أقسامه.

المطلب الأول: مدخل للمراجعة البيئية

شاع استخدام كلمة البيئة في العصر الحديث و تباينت المفاهيم العالمية لهذا الاصطلاح، واهتمت البيئة فروع شتى من العلم و المعرفة، و تناولها العلماء و الفقهاء في دراستهم و مدارسهم المختلفة، و ذلك لارتباط البيئة بالكائنات الحية، وارتباط مصطلح التلوث بالبيئة، الأمر الذي حتم علينا بداية أن نتعرض لمفهوم البيئة ثم بعد ذلك لمفهوم التلوث.

الفرع الأول: البيئة و التلوث البيئي

أولاً: تعريف البيئة و مكوناتها

1. **تعريف البيئة:** عرفت البيئة لغة على أنها: "مكان الإقامة و المنزل أو المحيط".¹

أما اصطلاحاً فقد عرفت على أنها: "كل ما يحيط بالإنسان في الحياة فهي تشكل الأرض التي نعيش عليها و الهواء الذي نتنفسه و الماء الذي هو أصل كل شيء حي و كل ما يحيط بنا من موجودات سواء كانت كائنات حية أم جماد".

كما تعرف أيضا على أنها: "مجموعة العوامل البيولوجية و الكيميائية و الطبيعية و المناخية التي تحيط بالإنسان و المكان الذي يعيش فيه، و تحدد نشاطاته و ميولاته، و تؤثر على تصرفاته و طريقة عيشه".²

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

² عبد القادر رزيق المخادمي، التلوث البيئي مخطر المخاطر وتحديات المستقبل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 11.

2. **مكونات البيئة:** تتكون البيئة من أربعة أنظمة متكاملة و متفاعلة، هي الغلاف الأرضي و الغلاف المائي و الغلاف الغازي أو الهواء و المجال الحيوي للككرة الأرضية، أما العناصر التي تتكون منها البيئة فنندرج ضمن مجموعتين أساسيتين هما:

العناصر الطبيعية: ويقصد بها كل ما يحيط بالإنسان من مظاهر حية و غير حية ليس للإنسان أي دخل في وجودها و تتمثل في التضاريس من جبال وهضاب و سهوب إلى جانب المناخ و النبات الطبيعي و الحيوانات البرية و التربة و المعادن و مصادر الطاقة المختلفة و غيره.¹

العناصر الاصطناعية: وهي كل ما ابتكره الإنسان و صخره لخدمته من خلال تغييره و تبديله للعناصر الطبيعية المادية و تتمثل في المباني و المشاريع الصناعية و الزراعية و الطرق و المواصلات و المطارات و الموانئ و غيرها.²

و من مكونات البيئة ما يلي:

- **الماء:** و يتكون من البحار و المحيطات الموجودة على سطح الأرض و كذا المساحات المائية الأخرى من بحيرات و انهار.³

- **الهواء:** هو العامل الأساسي في حياة الإنسان و النبات و الحيوان.⁴ حيث يمثل الغلاف الجوي المحيط بالأرض، إذ يتكون من غازات أساسية كالأوكسجين و النيتروجين، و كل تغير يطرأ على مكونات الهواء يؤدي إلى نتائج سلبية تؤثر على الكائنات الحية.

- **التربة:** و هي الطبقة الهشة التي تغطي القشرة الأرضية، و تتكون من مزيج معقد من المركبات المعدنية و المواد العضوية، فهي مورد طبيعي متجدد مثل الماء و الهواء.¹

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

² خالد بن محمد القاسمي، وجه جميل البعني، حماية البيئة الخليجية، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص11.

³ رمضان محمد مقلد، احمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز، اقتصاديات الموارد و البيئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص363.

⁴ بيان محمد الكايد، سيكولوجية البيئة و كيفية حمايتها من التلوث حالة الجزائر، ط 1، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص، ص، 17،

ووفقا للتشريع الجزائري: "تتكون البيئة من الموارد الطبيعية الحيوية و اللاحيوية كالهواء و الجو و الماء و الأرض و باطن الأرض و النبات و الحيوان، بما في ذلك التراث الوراثي، و أشكال التفاعل بين هذه الموارد و كذا الأماكن و المناظر و المعالم الطبيعية".²

ثانيا: التلوث البيئي و أقسامه

1. **تعريف التلوث البيئي:** هو " إدخال بشكل مباشر أو غير مباشر لأي مادة في الغلاف الجوي بالكمية التي تؤثر على نوعيته و تركيبته، بحيث ينتج عن ذلك آثار ضارة على الإنسان و الأنظمة البيئية و على إمكانية الانتفاع بالبيئة بوجه عام".³

أما في التشريع الجزائري فيعرف التلوث البيئي على انه: " كل تغير مباشر أو غير مباشر في البيئة يتسبب فيه كل فعل يحدث أو قد يحدث وضعية مضرّة بصحة و سلامة الإنسان، النبات و الحيوان و الجو و الماء و الهواء و الأرض و الممتلكات الفردية و الجماعية".⁴

2. تقسيمات التلوث البيئي: للتلوث أنواع كثيرة نذكر منها:

- **تلوث الماء:** ينتج عن إلقاء المواد العضوية في المجاري المائية و البحيرات، حيث تشير تقديرات البنك الدولي إلى أن ما يعادل خمس سكان العالم لا يتاح لهم الوصول إلى أماكن آمنة للشرب.⁵
- **تلوث الهواء:** و ينشأ عن انبعاث الأبخرة المتصاعدة من الأنشطة الإنتاجية التي تتولد عنها كميات كبيرة من الغازات السامة و من أهمها: ثاني أكسيد الكربون، الميثان، اوكسيد الكبريت.¹

¹ عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية (الحماية الإدارية للبيئة)، دار البازوري للنشر، عمان، 2007، ص 42-44.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 03-10، المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المؤرخ في 20 يوليو 2003، ص 10.

³ حسن أحمد شحاتة، تلوث البيئة، الدار العربية للكتاب، مصر، 2000، ص 64.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون رقم 03-10، مرجع سبق ذكره.

⁵ شارلس كولستاد، ترجمة احمد يوسف عبد الخير، الاقتصاد البيئي، دار النشر العلمي و المطابع، 2002، ص 22.

- **تلوث التربة:** التربة هي الجزء المتفكك من سطح الكرة الأرضية و الدعامة التي تتركز عليها الحياة النباتية، و هي مورد طبيعي هام، و المقصود 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 و تساهم في عملة التحلل للمواد العضوية التي تنزع منها قيمتها و صحتها و قدرتها على الإنتاج".²
- **تلوث ضوضائي:** هي تلك الأصوات غير المرغوب فيها نظرا لزيادة حدتها و شدتها، و خروجها عن المألوف من الأصوات الطبيعية التي اعتاد كل من الإنسان و الحيوان سماعها.³

الفرع الثاني: أسباب الاهتمام بالمراجعة البيئية

و يمكن القول أن هناك عدة مسببات قد أدت إلى خلق الطلب على المراجعة البيئية ، ومن أبرزها ما يلي:

أولاً: مخاطر التعرض لعقوبات و جزاءات قوانين و تشريعات حماية البيئة

من اجل حماية البيئة و الحد من الأضرار التي تلاحقها، قامت عدة منظمات و أجهزة محلية و دولية بالعمل على إصدار جملة من القوانين و التشريعات التي من شأنها المحافظة على البيئة، منها اتفاقية مونتريال التي أصدرت عام 1989 بغرض اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة نتيجة للأضرار التي حدثت في طبقة الأوزون.

ثانياً: الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة

تم إنشاء جمعيات تهتم بالبيئة لها عدة تسميات منها (جمعية حماية البيئة-جمعية أصدقاء البيئة...الخ)، عمل هذه الجمعيات هو نشر الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع، تشكل هذه الجمعيات وسيلة ضغط لدى العديد من على المؤسسات من اجل حماية البيئة و المحافظة عليها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها.⁴

¹ إيمان عطية ناصف، مبادئ اقتصاديات الموارد و البيئة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص، ص، 281، 282.

² حسن احمد شحاته، مرجع سابق، ص104.

³ نفس المرجع السابق، ص133.

⁴ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2010/2011، ص251-253.

ثالثا: زيادة الوعي البيئي للمستهلكين و المستثمرين و المؤسسات المالية و الموردين

حيث أصبح المستهلك أو العميل يفضل شراء منتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة، و التي تعرف باسم المنتجات الصديقة أو المنتجات الخضراء، و لكي تحافظ الشركة على عملائها كان لزاما عليها الاهتمام بالبيئة، كما أصبح المستثمر الأخلاقي بحاجة إلى معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة، فالممارسات البيئية الخاطئة للمؤسسة ستؤدي إلى زيادة الالتزامات و المخاطر البيئية، مما يؤدي إلى تخفيض الإرباح، و من ثم انخفاض القيمة السوقية لأسهمها، هذا بالإضافة إلى حاجة مؤسسات التمويل إلى مراجعة المعلومات البيئية للمؤسسة لتقييم المخاطر المالية التي قد تحدث نتيجة منح الائتمان مقابل ضمانات لها تأثيرات سلبية على البيئة.¹

رابعا: حتمية تبني مؤسسات الأعمال المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية و الايزو 14000

تزايد اتجاه مؤسسات الأعمال في جميع أنحاء العالم على تطبيق المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية و الايزو 14000 سواء الدول المتقدمة أو النامية كنتيجة حتمية لانتشار ظاهرة عدم وجود حواجز تجارية و جمركية (الجات). و يقصد بالايزو 14000: " مجموعة المعايير القياسية التي وضعت من قبل المنظمة العالمية للمواصفات و المقاييس بجينيف".

أما فلسفة الايزو 14000: " هي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطور و التحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات المؤسسة الاقتصادية، و يعمل نظام الإدارة البيئية على تشجيع تلك المؤسسات للأخذ في عين الاعتبار التطور و استخدام التكنولوجيا الحديثة".

و قد وضعت الايزو مجموعة من عشرين معيارا في مجال الإدارة البيئية، و فيما يتعلق بالمراجعة البيئية فقد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها هي:

¹ عبد الناصر محمد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة

المحاسبة و المراجعة، جامعة بني سويف، مصر، ص، ص، 14، 15.

ايزو 14011-1 إرشادات للمراجعة البيئية و إجراءات مراجعة الجزء الأول: مراجعة أنظمة الإدارة البيئية.

ايزو 14011-2 إرشادات للمراجعة البيئية و إجراءات مراجعة الجزء الثاني: مراجعة الالتزام.

ايزو 14011-3 إرشادات للمراجعة البيئية و إجراءات مراجعة الجزء الثالث: مراجعة القوائم البيئية.

بالإضافة إلى ذلك فقد تضمنت ايزو 14000 مطلب ضروري للمؤسسات الاقتصادية يتمثل في ضرورة الاحتفاظ ببرامج و إجراءات مراجعة أنظمة الإدارة البيئية، إن الهدف من مراجعة أي من تلك الأنظمة هو تحديد ما إذا كانت أنظمة الإدارة البيئية للمؤسسة تتطابق مع مواصفات ايزو 14000 و عما إذا كان يتم تطبيقها و الحفاظ عليها على النحو الصحيح.¹

خامساً: إصدار إيضاحات معايير و ممارسات جديدة للمراجعة تتعلق بالمراجعة البيئية

تعتبر البيئة احد المجالات بالغة الأهمية لقطاعات الأعمال على مستوى العالم اجمع، لان العديد منها يعتمد على استغلال البيئة نتيجة الحصول على المواد الخام (تعدين، بترو) وقد تضر بعض تلك الصناعات بالبيئة كنتيجة لعمليات و أنشطة تلك المنشآت (حيث قد يضر التصنيع بالهواء أو الموارد المائية)، و نتيجة لأهمية البيئة أصبحت الحاجة ماسة إلى وجود إرشادات، وقد تعتبر مرشدة للمراجعين عند دراسة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية.

يتعين على المراجعين طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (315) بعنوان " فهم المنشأة و بيئتها و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية "، القيام بدراسة كافة جوانب المنشأة و عملياتها و البيئة التي تعمل خلالها. و يجب أن تأخذ في الحسبان الاهتمامات البيئية تلك الأمور عند دراسة المخاطر و العوامل التي تؤثر على المنشأة و عملياتها. و لذلك يتعين أن يكون المراجع على علم بالقوانين و اللوائح الملائمة التي تؤثر على المنظمة و التي قد تسبب التحريفات في القوائم المالية، فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي (520) بعنوان " دراسة القوانين و اللوائح التي يجب مراعاتها عند مراجعة

¹ أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 520-523.

القوائم المالية، كذلك فقد تم إصدار إيضاح ممارسات المراجعة الدولية (1010) بعنوان " مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية " .

حيث اهتمت تلك المعايير الدولية و إيضاحتها بأهمية دراسة القوانين و اللوائح البيئية ذات الصلة، و حتمية الحصول على اطلاع كاف على مسارات العمل المرتبطة بالأمور البيئية ذات الصلة و تقييم المخاطر البيئية، و إجراءات التحقق الأساسية لاكتشاف أية تحريفات جوهرية مضللة للقوائم المالية نتيجة للأمور البيئية، و دراسة عمل الآخرين والحصول على إقرارات الإدارة و آثار تلك الأمور البيئية على إعداد تقارير المراجعة.

كذلك يحتاج المراجعون أن يكونوا على علم بالأثر المحتمل لعمليات المنظمة و أعمالها على البيئة متضمنا الآثار المحتملة التي يتسبب فيها التلوث و القضايا البيئية سواء على العاملين أو على مواقع العقارات التي يتم أداء العمليات خلالها. أيضا يحتاج المراجعون أن يكونوا على علم بالعملاء الرئيسيين أو الموردين الجوهريين (الطرف الثالث) الذين قد يتأثرون بالأمور البيئية بالإضافة إلى دراسة الأثر على الشركة كجزء من دراسة مخاطر الأعمال.

سادسا: إصدار العديد من معايير المحاسبة و إيضاحتها عن اثر التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الاقتصادية على إعداد القوائم المالية

فقد ترتب على أنشطة المؤسسات الاقتصادية تكاليف و التزامات بيئية، مما يؤثر على إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها. وكأمثلة على ذلك ما يلي:

- القياس و الإفصاح و التقرير عن المصروفات البيئية الجارية - و هي تلك التي تحمل على القدرة المحاسبية الحالية و التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة-.

- القياس و الإفصاح و التقرير عن المصروفات البيئية التي تخص فترة أو فترات سابقة.

- رسملة التكاليف التي يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية أو تكون قابلة للاسترداد من المنافع الاقتصادية المتوقعة مستقبلا .

- التكاليف البيئية المستقبلية و التي تكون ذات صلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو المستقبل .
 وفي سبيل ذلك تم إصدار معيار المحاسبة الدولي بعنوان "المحاسبة عن الالتزامات المحتملة"، و معيار آخر للمحاسبة بعنوان "المحاسبة و الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"، و التي ركزت على القياس و الإفصاح عن التقرير عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الاقتصادية على إعداد القوائم المالية لها.
 فلا شك أن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الاقتصادية قد تطلبت تطوير معايير للقياس و الإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشآت الاقتصادية، و يؤثر ذلك بطبيعة الأمر على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم المالية.¹

سابعاً: مشاكل التلوث البيئي و آثارها

تعتبر مشكلة التلوث البيئي من ابرز المتغيرات التي أدت إلى الاهتمام بالمراجعة البيئية، و من أهم هذه المشاكل نجد:
 مشاكل تلوث الأراضي، مشاكل تلوث الهواء، مشاكل تلوث الغذاء، مشاكل تلوث المياه.

ثامناً: الحاجة إلى ممارسة جيدة للمسؤولية البيئية و إدارة الجودة الشاملة

إن قضية حماية البيئة من ابرز القضايا التي تحظى باهتمام كافة وسائل الإعلام و كافة المؤسسات، و أصبحت مؤسسات الأعمال على إدراك بان مسؤوليتها لا تقتصر على تحقيق عوائد اقتصادية من إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بل أصبحت تمتد إلى حماية البيئة التي تعمل في إطارها.

ولاشك أن تركيز المنشآت على الجوانب المختلفة لجودة المنشآت أدى إلى التركيز على جودة الأداء البيئي لذلك أعطت برامج إدارة الجودة الشاملة اهتماما و عناية بالآثار البيئية لأنشطة المنشأة و لتحقيق ذلك يتعين وجود نظم إدارية تحكم برامج و معايير الجودة.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 127- 129.

تاسعا: التنظيمات العملية و المهنية في مجال المحاسبة و المراجعة

هناك اتجاه متزايد من التنظيمات العلمية و المهنية في مجال المحاسبة و المراجعة إلى ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي بشكل غير اختياري.

وقد اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية و هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بأهمية القياس و الاعتراف و الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الناتجة عن القوانين البيئية، و تحديد التكاليف البيئية باعتبارها عبئا تحمليا على المؤسسة مع حتمية الإفصاح عن الأداء البيئي.¹

الفرع الثالث: نشأة و تطور المراجعة البيئية

إن المراجعة البيئية ليست جديدة أو حديثة، ففي عام 1991 أشارت غرفة التجارة الدولية أن احد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قامت بأداء مراجعات بيئية حول العالم منذ عام 1920 و على الرغم من ذلك فان الاهتمام بالمراجعات البيئية ظل بسيطا حتى عام 1980، حيث أنها منذ ذلك الحين و حتى الوقت الحالي قد أصبحت شائعة الاستخدام في الشركات الرئيسية (لا سيما تلك التي تعمل في مجال القطاعات الاستخراجية و الصناعية و الكيماوية) في دول العالم الصناعي، و قد اضطرب نموها بشكل سريع أثناء العقدين السابقين التي صاحبهما كوارث و تشريعات بيئية.

فمنذ السبعينات سببت تلك الكوارث أضرار جسيمة للبشر و البيئة و الممتلكات، نذكر على سبيل المثال:

- انتشار ثاني أكسيد الكربون في الهواء عن طريق احد المصانع الكيماوية في ايطاليا في عام 1976 حيث الحق بحوالي 250 فرد أضرار جسيمة متضمنا العديد من السيدات الحوامل.

- تناثر و سقوط مقدار ضخم من البترول في القناة الانجليزية في عام 1978 عندما انشق مستودع ضخم إلى نصفين وقد قتل الكثير من الأحياء المائية في البحر، كذلك فقد تلوثت السواحل الفرنسية بشدة.

¹ أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، مرجع سابق، ص، ص، 525، 526.

- تسرب أطنان من سموم الجاز من احد المصانع في الهند في عام 1984، حيث توفي حوالي 3800 شخص، بخلاف 32 حالة وفاة نووية، فان العديد من آلاف المرضى المصابين بالطاقة الإشعاعية، و يتوقع حدوث الآلاف من حالات الوفاة بالسرطان في الأجل الطويل.

- تناثر أطنان من الزيت الخام من احد المستودعات الكبيرة عندما جنحت احد السفن واصطدمت مع سلسلة من الصخور في سطح الماء في جنوب ألاسكا في عام 1989، وقد كان لذلك التسرب آثار في منتهى الخطورة على الكائنات الحية البحرية وكائناتها المحيطة.

إن كوارث مثل تلك السابق الإشارة إليها قد سببت صيحات عنيفة من الاحتجاج العالمي، وتطلبت أن يتم تنظيم أنشطة الشركة و إخضاعها للرقابة التشريعية، بحيث تكون المنظمات مسؤولة عن الأضرار البيئية التي تقوم بإحداثها عن طريق إلزامهم بتحمل عقوبات مالية شديدة بالإضافة إلى العديد من العقوبات الأخرى.

و ربما منذ منتصف السبعينات نتيجة للتقرير عن تلك الكوارث البيئية أصبحت الشعوب المتقدمة أو الصناعية على علم كاف بالأضرار التي يمكن أن تسببها المشروعات (و كذلك الأفراد) إلى البيئة و مدى الحاجة إلى تطبيق ضوابط وقائية مانعة، و قد استجابت الحكومات (أولا في الولايات الأمريكية ثم تبعها بعد ذلك بسرعة المملكة المتحدة و أوروبا الغربية و استراليا و نيوزيلندا و كذلك أماكن أخرى)، إلى المخاوف و الضغوط المجتمعية التي يتم ممارستها عن طريق الأنشطة البيئية، و قد أدخلت الحكومة العديد من القوانين و التشريعات المصممة لحماية كافة مظاهر البيئة، إن مثل تلك القوانين و التشريعات قد كان لها اثر جوهري رئيسي على المشروعات و كيفية إدارة أنشطتها، و قد تم توضيح ذلك في عام 1992 بالنص على مايلي:

" تعمل المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية و تخضع الآن لعدد متزايد من القوانين و التشريعات البيئية، وكنتيجة لذلك فان تلك المنشآت قد تكون مسؤولة عن تكاليف و التزامات التطهير الأساسية إذا لم تقم بالتصرف على نحو ملائم في معالجة النفايات الخطرة، وقد يكونوا مسئولين أيضا عن المطالبات عن الأضرار الشخصية من العاملين

و العملاء إذا كان هناك مشاكل تلوث في مكان العمل أو ترتبط بمنتجاتها، إن تلك المخاوف تتعلق ليس فقط بالمالك الأصليين أو المشغلين أو المستخدمين لمواقع التصرف في النفايات و لكنها أيضا ترتبط بالطرف الثالث الآخر غير المرتبط أصليا بالموقع المصاب بالتلوث أو غير المتصرف في ذلك الموقع أصليا ".

و نتيجة لذلك فقد زادت إصدار القوانين و التشريعات على سبيل المثال: قانون التعويضات و المسؤوليات في عام 1980 و تعديلاته في عام 1986، كذلك فقد سن الاتحاد الأوروبي تشريعا رئيسيا في عام 1987.

وقد نصت المادة 130 في القانون الأوروبي الموحد على ما يلي:

- إن أهداف السلوك البيئي للمجتمع الأوروبي يتمثل في الآتي:

● وقاية و حماية و تحسين جودة البيئة.

● المساهمة في حماية الصحة البشرية.

● التأكد من الاستخدام الرشيد الحكيم للموارد الطبيعية.

- إن السلوك البيئي للمجتمع الأوروبي المرتبطة بالبيئة يجب أن يتأسس على المبادئ التي يجب أن يأخذها التصرف الوقائي بحيث يكون للضرر البيئي الأولوية و الأفضلية، حيث يجب أن يتحمل المتسبب في التلوث متطلبات الحماية البيئية، و قد تم إصدار الحماية البيئية في المملكة المتحدة في عام 1990.¹

ومنذ منتصف الثمانينات تم مواجهة أحجام ضخمة من القوانين و التشريعات البيئية الأكثر تعقيدا، وقد يتم التعرض لمخاطر المسؤولية و الالتزام عن أي حرق لتلك القوانين، و تأسيسا على ذلك فقد تبنت إدارة شركات الأعمال بشكل متزايد المراجعة البيئية (أو مراجعة الالتزام)، حيث يتم تصميم تلك المراجعات للتأكد من أن جميع الشركات تلتزم بكافة القوانين و التشريعات الملائمة بالإضافة إلى تقييم التزام تلك الشركات بصفة عامة بالأمور التالية:

● الصحة الوظيفية و متطلبات الأمان.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، مرجع سابق، ص.663-666.

- حدود الانبعاثات و المتطلبات الأخرى المرتبطة بالحصول على ترخيص معين للمزاولة.
 - التشريعات التي تحكم توليد و تخزين و التصرف في النفايات الخطرة.
 - الالتزام المحتمل عن التصرف السابق (في المواقع) في المواد الخطرة.
- و على الرغم من أن المراجعات البيئية كانت متفاعلة في الأصل وحيدة بطبيعتها كما أنها ذات تركيز وحيد بطبيعتها، حيث أنها مصممة للتأكد من الالتزام مع القوانين و التشريعات أو التأكد من تجنب أو تحاشي التعرض للمسئولية أو النتائج المعاكسة الأخرى المرتبطة بأحد المعاملات، و منذ أوائل عام 1990 أصبحت المراجعة البيئية أكثر فاعلية و أصبحت ذات مدى واسع في طبيعتها وأصبح الآن ينظر إليها عن طريق الكثير من الشركات كوسيلة لتزويد الإدارة بمعلومات ذات قيمة (لاسيما عندما يتم وضع نظم إدارة بيئية) كما أنها وسيلة لحماية و تعزيز سمعة و شهرة الشركة.

إن الاتجاه نحو وضع نظم إدارة بيئية فقد تم عن طريق ظهور و نشأة برامج التأهيل البيئي على سبيل المثال المعيار الأوروبي 7750 و برنامج الإدارة و المراجعة البيئية الأوروبية و المعيار الدولي ايزو 14001، إن المعيار البريطاني 7750 هو أول نظام عالمي بيئي هيكلتي للشركات ادخل في عام 1992 كخطة إدارة و مراجعة بيئية تطوعية و اختيارية و التي يمكن للشركة بموجبها السعي نحو الحصول على التأهيل اللازم، وقد تم تعديل المعيار في عام 1994 إلا انه قد تم سحبه في عام 1997 عن طريق إتباع معيار الايزو رقم 14001 في عام 1996، إن خطة الإدارة البيئية و المراجعة الأوروبية التي طرحت في عام 1993 قد استهدفت بصفة أصلية أن تكون خطة إدارة و مراجعة بيئية إلزامية واجبة التطبيق على مواقع صناعية محددة، و مع ذلك فقد واجهت بمعارضة من قطاع الصناعة، وقد أدخلت كخطة اختيارية تطوعية واجبة التطبيق على كافة الشركات (أو أجزاء منها) و هي مماثلة مع كل من المعيار 7750 و الايزو 14001 فقد تم تطويره بصفة أساسية كنتيجة لمؤتمر أعلى الأرض في عام 1992 الذي ترتب عليه الارتباط بحماية البيئة عبر دول العالم.

إن نظام الإدارة و المراجعة البيئية EMAS و الايزو 14001 يتماثلان تماما من ناحية المدخل و المتطلبات، حيث أن كل منهما يتطلب من المسجلين أن يقوموا بالارتباط بالاتي:

- التحسين المستمر في الأداء البيئي.
- الالتزام بالقوانين و التشريعات البيئية الواجبة التطبيق.

إن كل من المنهجين يتسمان بأنهما ذي طبيعة هيكلية منذ تشغيل نظام الإدارة البيئية، إن نقطة البداية لتحديد النظام تتمثل في الفحص المبدئي، و ذلك يمكن الشركة (أو جزء منها) من اكتساب فهم شامل بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها، و منتجاتها و خدماتها، و هي توفر أيضا الخط الأساسي الذي من خلاله يمكن للمنشأة أن تجتهد و تسعى نحو تحسين أدائها البيئي.¹

المطلب الثاني: ماهية المراجعة البيئية

سنتحدث في هذا المطلب عن تعريف المراجعة البيئية بالإضافة إلى خصائصها و أهميتها.

الفرع الأول: تعريف المراجعة البيئية

لا يوجد اتفاق محدد على تعريف المراجعة البيئية نظرا لحداتها، لذلك سنحاول إعطاء تعاريف المتخصصين و في الأخير استنتاج تعريف من هاته التعاريف.

التعريف الأول: المراجعة البيئية: "هي نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للمؤسسة بغرض التحقق من فعاليته و توافقه م1 ع الترتيبات البيئية المخططة و تحديد آثاره على القوائم المالية للمؤسسة".²

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص، 144-147.

² المراجعة البيئية تاريخ الاطلاع 27-03-2016.

التعريف الثاني: لقد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المراجعة البيئية على أنها: "فحص انتقادي دوري منظم و موثق و موضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية و ما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة و متغيراتها".¹

التعريف الثالث: المراجعة البيئية هي: " فحص، منظم، موضوعي، و دوري للأداء البيئي، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الالتزام بالقوانين و السياسات الإدارية البيئية، و تقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، و توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها".²

التعريف الرابع: تعرف المراجعة البيئية على أنها: " التقييم المنهجي الموثق الدوري و الموضوعي لنظام الإدارة البيئية و الأداء البيئي للمؤسسة، و توصيل النتائج لمجلس الإدارة، بهدف تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمؤسسة، و تقييم الالتزام بالسياسة البيئية لها، و تحقيق أهدافها و متطلباتها و تسهيل إجراء الأداء البيئي للمؤسسة".³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المراجعة البيئية على أنها: " عملية فحص منهجي منظم للأداء البيئي في المؤسسة، حيث قد تكون داخلية أو خارجية، يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص أو جهاز ذوي كفاءة عالية، من اجل إبداء رأي فني عن كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية المطبق في المؤسسة، و مطابقته لمعايير المراجعة الدولية".

¹ حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الواد-، شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مراح-ورقلة-، 2012، ص 27.

² جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص، ص، 434، 433 .

³ عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة و الضرورة، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات دول شمال إفريقيا، جامعة عمار الثليجي-الاغواط-، 6-7 نوفمبر، 2012، ص 11.

الفرع الثاني: خصائص المراجعة البيئية

من المفاهيم السابق عرضها للمراجعة البيئية يمكن استخلاص أهم الخصائص الرئيسية المميزة لها، و التي تغطي جوانبها المختلفة ، و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:¹

✓ الفحص الانتقادي الدوري المنظم بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية، لتحديد تأثيرها على البيئة و عناصرها، فهي تعتبر جزء من نظام إدارة البيئة حيث يتم من خلالها أو بواسطتها تحديد ما إذا كانت هياكل الرقابة البيئية الخاصة بالمنشأة كافية و تحقق الالتزام بالمتطلبات التشريعية و السياسات الداخلية.

✓ تقييم نظم الإدارة البيئية و وضع المنشأة و جهودها لتعزيز الإذعان للمتطلبات البيئية، و تحديد المخاطر البيئية المحتملة بها، من خلال المراجعين الداخليين بأقسام المراجعة الداخلية.

✓ عملية متكررة مستمرة و ليست ممارسة تتم في نقطة واحدة، و إن الخبرة توضح أن أفضل تنفيذ لهذه العملية هو أن تتم مشاركة بين مستشارين خارجيين و ممثلين عن الوحدة المعنية لضمان الموضوعية في التحليل و ملكية الحلول.

✓ قياس اثر عمليات المنشآت على البيئة المحيطة بها باستخدام مجموعة من المعايير المحددة مسبقا، و تحديد التكلفة البيئية لهذه العمليات، و تحسين و تطوير كل ما يتعلق بعمليات المنشأة و أثرها على البيئة، بالإضافة إلى تحديد أفضل الطرق لتطوير و تحسين هذه العمليات.

✓ عمليات تقييم داخلية تقوم بها المنشآت و الجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية، و أيضا مدى الالتزام بسياساتها و معاييرها الداخلية، حيث تساعد على تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام و مواطن الضعف في النظم الإدارية و نطاق المخاطر.

✓ إنها حقيقة تتطلب اهتمام المنشآت التي ترغب في الاستمرار في مزاوله النشاط.

¹ رشا الغول، المراجعة البيئية -التأصيل النظري و الممارسات المهنية-، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص، ص، 27، 28.

✓ توجد مستويات مختلفة يمكن عندها تنفيذ عملية المراجعة يتمثل بعض منها في التقييم المحدد لأحد نواحي أنشطة أو سياسات المنشأة، و تقييم عام لمدخلات و مخرجات المنشأة، و كذلك تقييم علمي متخصص لغاية تفاعلات كيميائية و بيولوجية معقدة، و أيضا فحص الممارسات الهندسية، و ختاماً فحص الممارسات الإدارية و نظم المعلومات الإدارية.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة البيئية

بصفة عامة في الوقت الذي شهدت فيه المراجعة عملية تطور تدريجي إلى مفهوم أوسع نطاقاً إلى فحص الأداء، تم النظر إلى التطور الأخير في المراجعة البيئية على أنه استجابة للاهتمام المتزايد من جانب المنشآت للرقابة على أدائها البيئي على نحو أكثر فعالية و الالتزام بمدى تباين القوانين و اللوائح البيئية.

خلال السبعينات و بداية الثمانينات اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن مراجعات الأداء الجماعي سواء أكان في داخل القوائم المالية و في الإيضاحات المتممة لها أو خارجها ضمن التقارير السنوية، و يشير ذلك إلى أن الأداء البيئي كان يتم قياسه و الإفصاح عنه ضمن إطار المحاسبة الاجتماعية و كان يتم التحقق منه عن طريق أداء المراجعات الاجتماعية.

إلا أنه في الثمانينات و في التسعينات على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية. فنتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المنشأة لتحقيقها، كما أدى تزايد الاهتمام بحماية الموارد البيئية من مختلف الأطراف التي تتعرض لها إلى وجود اهتمام متزايد لأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية في تحقيق تلك الأهداف، وقد أصبحت تستخدم عدة مصطلحات على نطاق واسع مثل مصطلح اخضر و الذي يشير إلى المحافظة على البيئة أو تعبير الثورة الخضراء التي تستخدم للإشارة إلى تزايد اهتمام مختلف أفراد المجتمع بالقضايا البيئية.¹

¹ أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، مرجع سابق، ص، ص، 518، 519.

المطلب الثالث: أنواع وآليات المراجعة البيئية

للمراجعة البيئية نوعان أساسيان هما المراجعة البيئية الداخلية و المراجعة البيئية الخارجية، كما انه يجب إتباع مراحل عدة للقيام بالمراجعة، سنحاول إيضاح كل ذلك في هذا المطلب.

الفرع الأول: أنواع المراجعة البيئية

مما سبق يتضح مدى تطور المراجعة البيئية من مراجعة الالتزام المراجعة نظام الإدارة البيئية إلى مراجعات الأداء البيئي، كما تطور إعداد التقارير البيئية من التقرير البيئي إلى تقرير الاستدامة، و يتعين الآن توجيه الاهتمام نحو دراسة المراجعة البيئية من حيث دراسة أهدافها و نطاقها و عملياتها و نتائجها، و يتعين أولاً دراسة المراجعات البيئية الداخلية (و التي يتم أدائها كأداة مساندة للإدارة)، ثم دراسة المراجعات البيئية الخارجية (و التي يتم إجرائها لتوفير تأكيد للأطراف خارج المؤسسة).

أولاً: المراجعة البيئية الداخلية

1. **تعريف المراجعة البيئية الداخلية:** " يقصد بها أداة للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمؤسسة، و يتحمل مسؤوليتها فريق عمل من تخصصات مختلفة تشمل المحاسبين و المراجعين الداخليين و المهندسين و القانونيين و غيرهم من الخبراء ذات الصلة بالأمر البيئية و النشاط الفني و النوعي للمؤسسة".¹

2. **أهداف و نطاق المراجعة البيئية الداخلية:** و تتمثل نقطة البداية لدراسة عملية المراجعة البيئية الداخلية في تعريف أهدافها و نطاقها، بالإضافة إلى تحديد هؤلاء الذين يتم أداء تلك المراجعة لهم، و مثل عملية المراجعة العادية التي سبق مناقشتها فان أهداف و نطاق تلك المراجعة يتم تحديدها عن طريق الإدارة بوجه عام أو لجنة ممثلة لمجلس الإدارة، و يتم تصميم المراجعة لتلائم مع احتياجات الإدارة .

¹ عبد الناصر محمد درويش، مرجع سابق، ص 18.

أهداف المراجعة البيئية الداخلية: يمكن تحديد أهداف المراجعة البيئية بشكل ضيق أو بشكل واسع.

- **مراجعة بيئية بشكلها الضيق:** يمكن تحديد أهدافها على النحو التالي:
 - التأكد من أن المنظمة تلتزم بإتباع القوانين و اللوائح البيئية (أو حتى مجموعة فرعية منها على سبيل المثال تلك المتعلقة بالمخلفات الخطرة).
 - تقييم فعالية الرقابة على المخلفات القائمة و معالجتها.
 - تحديد الآثار البيئية للعمليات و المنتجات و الخدمات الحالية (على أساس تحديد البدائل التي تعتبر صديقة للبيئة).
 - تحديد وفورات التكلفة المحتملة عن طريق عن طريق تدنية قيمة المخلفات و إعادة تدوير منتجات المخلفات.
 - تحديد الطرق الخاصة بتخفيض المستخدم من المواد و الطاقة و الماء.
- **مراجعة بيئية بشكلها الواسع:** و بشكل بديل قد يكون الهدف واسعا كما هو مطبق في حالة المراجعات التي يتم أدائها طبقا لبرنامج الايزو رقم 14001 و نظام الإدارة و المراجعة البيئية الأوروبية، حيث تتمثل أهداف المراجعة البيئية بشكلها الواسع في: التأكد من أن نظم الإدارة البيئية تعتبر ملائمة لأنشطة و منتجات و خدمات المؤسسة (و آثارها البيئية) و ما إذا كانت تعمل بفعالية، والتأكد من أن الأداء البيئي يتفق مع السياسة و الإجراءات البيئية المقررة للشركة و أيضا مع المتطلبات القانونية و التشريعية.
- و جدير بالذكر سواء أكانت الأهداف قد تم تحديدها بشكل ضيق أو واسع فان هدف المراجعة البيئية الداخلية يتضمن غالبا بشكل ثابت (صراحة أو ضمنا) وضع المقترحات و التوصيات الخاصة بالتحسين، و يمكن القول بان المراجعة البيئية

الداخلية تعتبر احد سلاسل عمليات المراجعة أو احد عناصر دورة المراجعة حيث يتم في ضوءها مراجعة كافة أنشطة المؤسسة إلا أن ذلك يتم لأكثر من فترة زمنية.¹

نطاق المراجعة البيئية الداخلية: إن نطاق المراجعة البيئية الداخلية (بمعنى مجالها و حدودها)، تعتمد على أهداف المراجعة على سبيل المثال: كامل المؤسسة (المراجعة الشاملة)، أو قد تركز على قسم أو عملية (مراجعة احد الأنشطة)، و مع ذلك فكل عملية مراجعة يعتبر من الأهمية بمكان أن يكون النطاق محددًا بوضوح كتابة و متفق عليه بين المديرين أو الإدارة العليا التي تطلب تلك المراجعة، و على وجه التحديد يجب أن يتم عمل إشارة مرجعية إلى: الموضوع و الأنشطة التي يجب أن تغطيها المراجعة البيئية، و المعايير البيئية التي يتعين وضعها أو استخدامها لتقييم الأداء، والفترة التي يجب أن تغطيها المراجعة.²

ثانياً: المراجعة البيئية الخارجية

1. **تعريف المراجعة البيئية الخارجية:** يقصد بها "المراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تأخذ اثر الاعتبارات البيئية للمؤسسة في الحسبان و يتحمل مسؤوليتها المراجعين الخارجيين وحدهم، باعتبارهم الوكلاء الوحيديين عن كافة الأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة و عملياتها، سواء كانت هذه الأطراف داخلية أو خارجية".³

و يمكن القول بان المراجعة البيئية الخارجية هي عملية منظمة لقبول و تخطيط و تنفيذ، و التقرير عن مراجعة القوائم المالية للشركات ذات التأثير السلبي المحتمل في البيئة، و تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و تأخذ في الاعتبار التحقق من مزاعم الإدارة بشأن الحسابات البيئية، سواء المؤكدة أو المحتملة.

2. **أهداف المراجعة البيئية الخارجية:** للمراجعة البيئية الخارجية هدف عام يجب تحقيقه يتمثل هذا الهدف في تمكين مراجع الحسابات من إبداء رأي في محايد على القوائم المالية للشركة، مع الأخذ في الحسبان اثر التحريف

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مرجع سابق، ص، ص، 292، 293 .

² أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، مرجع سابق، ص، 559- 561 .

³ عبد الناصر محمد درويش، مرجع سابق، ص 18 .

الجوهري في الحسابات البيئية- إن وجد -على القوائم المالية، و من ثم تقديم تقريره للجمعية العامة، و لتحقيق هذا الهدف العام يجب على مراقب الحسابات جمع و تقييم الأدلة الكافية و الملائمة للتحقق من صدق مزاعم الإدارة بشأن قوائمها المالية.

كما أن للمراجعة البيئية الخارجية أهداف فرعية يسعى المراجع لتحقيقها بالإضافة للهدف العام و تتمثل هذه الأهداف في:

- إقامة الدليل الكافي و الملائم على مدى صدق مزاعم الإدارة بشأن الحسابات البيئية.
- تحديد اثر التحريفات الجوهرية في الحسابات البيئية على القوائم المالية.
- تحديد ما إذا كانت هناك تصرفات غير قانونية لإدارة الشركة في علاقتها بالقوانين و اللوائح البيئية، و اثر هذه التصرفات -إن وجدت- على القوائم المالية.
- تحديد ما إذا كانت أساليب الإدارة لتقدير قيم الحسابات البيئية -خاصة الحسابات الاحتمالية منها- موضوعية و مقبولة محاسبيا و مهنيا.

3. أهمية المراجعة البيئية الخارجية: تتمثل أهميتها في العناصر التالية:

- تسهيل الرقابة الخارجية على المؤسسة: تلعب المراجعة البيئية الخارجية دورا رقابيا باعتبارها أداة لرقابة أصحاب المصلحة في المشروع على إدارة الشركة كوكيل عنهم، و تخدم المراجعة البيئية الخارجية بهذا المعنى، أهداف الرقابة الخارجية الشاملة، فهي أداة للرقابة المالية على الإدارة من ناحية، و الرقابة على الأداء البيئي للإدارة من ناحية أخرى، و في الحالة الأخيرة سوف تخدم أهداف تحديد و تقويم الآثار المالية للأداء البيئي لإدارة المؤسسة.
- ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية: من المعروف أن القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها تعتبر وسائل لتوصيل المعلومات المحاسبية لسوق الأوراق المالية، و في ظل الصلة القوية لهذه السوق فان توصيل هذه المعلومات

للمستثمرين في الأوراق المالية الحاليين و المحتملين سوف ينعكس بالضرورة على قراراتهم في السوق، خاصة قرارات تحديد أسعار و أحجام تداول الأوراق المالية.

و في حالة ما إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطا يحتمل أن يلوث البيئة، فإنها يجب أن تتحمل أعباء و تواجه التزامات بيئية يمكن أن تؤثر سلبا على مركزها المالي و نتائج أعمالها، أضف إلى ذلك أن استمرار تعرضها لمثل هذه الأعباء و الالتزامات البيئية من ناحية، و مواجهة المؤسسة لعقوبات قانونية و قضايا بيئية من ناحية أخرى، من شأنه أن يؤثر سلبا على استمرارها. و من جانبهم فان المستثمرين الحاليين و المحتملين في أسهم المؤسسة يبنون توقعات مسبقة بشأن هذه المعلومات، فإذا تم نشر القوائم المالية و أفصح عن هذه المعلومات فسوف يركز هؤلاء المستثمرون اهتمامهم على تقرير مراجع الحسابات، و يمثل هذا التقرير رسالة لهم، تمدهم بمايلي:

- الوثوق في القوائم المالية للمؤسسة و الاعتماد على ما تقدمه لهم.
- معرفة قدرة الشركة على الاستمرار.
- إمكانية تعديل و ترشيد قرار الاستثمار في أسهمها.
- إمكانية الاطمئنان إلى سلامة الموقف البيئي لها.
- ترشيد قرارات المؤسسات التمويلية: يعتمد على عدة مؤشرات مالية و غير مالية، قبل اتخاذ قرار إقراض المؤسسة من عدمه، و من بين هذه المؤشرات، في حالة المؤسسات ذات التأثير السلبي المحتمل في البيئة، المؤشرات المالية و الأداء البيئي المفصح عنه ماليا، حيث انه كلما كان الأداء البيئي للمؤسسة فقيرا، كما تعكسه القوائم المالية لها، كلما تأثرت القوائم المالية للشركة جوهريا بالتحريفات في الحسابات البيئية و التصرفات الغير قانونية البيئية، كلما ترددت أو أحجمت المؤسسات التمويلية في إقراض المؤسسة.¹

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، مرجع سابق، ص، 294-296.

الفرع الثاني: آليات المراجعة البيئية

كافة أنواع المراجعة تستخدم أساليب و آليات متماثلة على موقف معين، إن فرق المراجعة سواء كانوا داخليين أو خارجيين عادة ما تقوم بتطوير هيكلها و مداخلهم لإجراء تلك الدراسة، و تتضمن تلك الآليات مايلي:

أولاً: قوائم اختيارية

و هي آليات نافعة في توفير معلومات تساعد على التفكير واتخاذ القرار و هي يمكن أن تستخدم لفحص الالتزام بالإجراءات معينة حيث يمكن توفير إجابات بنعم أو لا.

ثانياً: قوائم استقصاء

وهي أدوات مفيدة لمواقف مباشرة أو عند تكرار عمليات المراجعة كجزء من برنامج مستمر، و من الأفضل أن تتضمن أسئلة مفتوحة للسماح بتوفير إجابات كاملة بدلا من أن يتم تقييدها بإجابات بنعم أو لا.

ثالثاً: مقابلات

يمكن القيام بتلك المقابلات لزيادة وعي الأعضاء عن الموقع ذو مشاكل بيئية معينة مثل محتويات السياسة البيئية، أو الوعي بإجراءات تصريف فائض المياه و غالبا ما تستخدم المقابلات كأداة لمراجعة نظم الإدارة البيئية لتحديد فعالية تدريب أعضاء الفريق.

رابعاً: الملاحظة

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

خامسا: المناقشة

عند بداية عملية المراجعة من المعتاد أن يتم عمل مقابلة مع الموظفين الرئيسيين في المواقع لإخطارهم بأنشطة المراجعة و ما هو مطلوب منهم، و اعتمادا على نطاق عملية المراجعة فان فحص المقابلات يمكن عمله أثناء عملية المراجعة و أيضا بعدها لإتاحة الفرص لتوضيح أي نقاط تم طرحها.

سادسا: التقرير

مهما كانت عملية المراجعة من الضروري أن يتم تسجيلها و توثيقها و من ثم يتم إنتاج تقرير بتلك النتيجة، حيث أن رئيس فريق المراجعة يعتبر مسئولاً عن إعداد التقرير و الذي يتضمن مجموعة من العناصر نذكر منها: الأهداف و تفاصيل عملية المراجعة، و تفاصيل فريق المراجعة و مؤهلاته، و معايير و خطة المراجعة، و المشاكل التي يتم مواجهتها و التي قد يكون لها اثر على إمكانية الاعتماد على النتائج... الخ، و يجب أن يتم إعداد تقرير المراجعة و فحصه و الموافقة عليه و توزيعه في وقت محدد من نهاية عملية الفحص، و قد نصت معايير الايزو رقم 19011 على أن التقرير يجب أن يكون من ممتلكات عميل المراجعة، و يجب أن تظل معلومات التقرير سرية.¹

الفرع الثالث: معايير المراجعة البيئية

تعتمد المراجعة البيئية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها و التي لا تختلف عن معايير المراجعة المالية إلا في تفاصيل معينة تتعلق بالجوانب البيئية، تتمثل هذه المعايير في:

- المعايير العامة (الشخصية).
- معايير العمل الميداني.
- معايير إعداد تقرير.

¹ نفس المرجع السابق، ص، 303 - 305 .

أولاً: المعايير العامة (الشخصية)

توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة العمل الميداني و إعداد تقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي¹، و تتمثل المعايير العامة الخاصة بالمراجعة البيئية فيما يلي:

1. التأهيل العلمي و العملي

وفقاً لهذا المعيار يجب أن يتمتع المراجع بالصفات التالية:

- أن يكون على معرفة كافية بالإجراءات و السياسات الإدارية و القوانين المتعلقة بالبيئة و كيفية حمايتها و مجالات المساهمة في تقليل الأخطار التي يمكن أن تحدث.
- ضرورة الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من اختصاصات ذات علاقة بشؤون البيئة و حمايتها من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.
- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية التي يمكن القيام بها في حصر و قياس التأثيرات البيئية السلبية و كيفية الإفصاح عن نتائجها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات المحاسبية الملائمة.
- مواصلة التعليم المستمر عن طريق الدخول في دورات تدريبية متخصصة للاطلاع على أهم التطورات التي تحصل في مجالات المحافظة على البيئة.²

2. الاستقلالية

تتمثل الاستقلالية في نزاهة و استقامة المراجع، و تمتعه بكامل حقوقه المدنية، و عدم تعرضه لعقوبات سابقة، و أن يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة، أن لا يشاركهم أعمالهم و لا يربطه بالمؤسسة عقد عمل.¹

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء، عمان، 2009، ص 54.

² زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجمع مداخلات المنتدى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، طبعة ثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 23/22 نوفمبر، 2011، ص ، 635.

- أما فيما يخص بالمراجعة البيئية فيجب أن يتمتع المراجع البيئي بالصفات معينة نذكر منها:²
- أن يتمكن من الحصول على مجموعة القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة من مصادرها الأساسية و التأكد من جهة إصدارها و تواريخ تنفيذها.
 - أن يكون مهتما بحاجة مختلف الجهات التي تحتاج إلى تقرير المراجع بشأن البيانات و المعلومات البيئية بنفس الدرجة، و عدم التحيز لجهة على حساب أخرى و خاصة بين الإدارة من جهة و الملاك و العاملين و العملاء و المستهلكين من جهة أخرى.
 - أن يكون حياديا و لا يكون عرضة للتأثير من الخبراء الفنيين، و أن يكون لديه القدرة على إعداد خطة بنفسه و باستقلال كامل و كذلك تحديد مستوى المساعدة المطلوبة.

ثانيا: معايير العمل الميداني

1. التخطيط لمهمة المراجعة

و يتم ذلك بوضع خطة للمراجعة و ستضمنها جزء مخصص لفحص التأثيرات البيئية للمؤسسة، و مسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية.

2. فحص نظام الرقابة الداخلية

و ذلك من خلال إجراء مسح لعمليات الإنتاج، فحص و تحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات، فحص المواقع المعنية بالتلوث.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص38.

² زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص ، 635-637.

3. جمع أدلة الإثبات

يجب على المراجع أن يقوم بجمع أدلة الإثبات المناسبة و الكافية لتصبح أساسا للرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي حول الأثر البيئي للمؤسسة.

ثالثا: معايير التقرير و الإفصاح

أوضحت العديد من الإصدارات المهنية انه على المراجع أن يراعي اثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة و إعداد التقرير، و أكدت كذلك هذه الإصدارات بان الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة و يأخذ التقرير الأشكال التالية:

1. التقرير النظيف

هو التقرير بدون تحفظات و يشير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي و نتائج العمليات و تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما من الناحية البيئية، و أن المؤسسة ملتزمة بتطبيق التشريعات البيئية.

2. التقرير المتحفظ

و يصدر المراجع هذا التقرير في حالة وجود حالات قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية و يكون عند عدم التزام المؤسسة بالتشريعات البيئية.

3. التقرير المعاكس

و يكون في حالة خروج المؤسسة عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملائمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية و عدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعلى المراجع أن يتحفظ في رأيه، و لإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة، و يجب على المراجع أن يحصل على الأدلة و البراهين اللازمة لتبرير رأيه المعارض.

4. تقرير عدم إبداء الرأي

يتم عادة إصدار هذا التقرير في الحالات التالية:

- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة، لا يمكن المراجع من تكوين رأيه حول عدالة القوائم المالية من الناحية البيئية سواء بسبب القيود التي تضعها الإدارة أو بسبب ظروف خارجية.
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول التزام بيئي معين.¹

¹ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية)، دار الثقافة، عمان، 2009، ص

المبحث الثالث: ايجابيات و سلبيات المراجعة البيئية

المطلب الأول: ايجابيات المراجعة البيئية

عندما تلتزم المؤسسات بأداء عملية المراجعة البيئية، فسوف تجني ثمار ذلك الالتزام من خلال تحقيق العديد من المنافع التي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. الالتزام بالقوانين و اللوائح و تجنب الغرامات العقوبات.
2. الحاجة للتعرف على المخاطر و الأضرار البيئية و تقليلها أو احتوائها.
3. الحفاظ على الصورة الحسنة للمؤسسة.¹
4. ضبط المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، حيث يتم تخفيض التكاليف المرتبطة بالأداء البيئي الضعيف، كما تشير إلى المشكلات الحالية و المستقبلية المحتملة التي يجب التعامل معها.
5. حرص المؤسسة على العمل في اتجاه من شأنه العمل على حماية البيئة.
6. تحقيق مزايا تنافسية، و سوف يتحقق ذلك ليس فقط بمجرد الالتزام باللوائح، و إنما من خلال المشاركة فيها و إقناع المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة بأنها تسعى للحفاظ على سلامة البيئة و الحد من التأثير السيئ الناتج عن ممارسة أنشطتها.
7. توفر المراجعة البيئية قاعدة بيانات بيئية للتخطيط و تعديل التصميم و التخطيط للطوارئ.
8. تحسين الكفاءة التشغيلية و ذلك من خلال استخدام الأساليب الآمنة لإعادة تدوير المخلفات، و تخفيض التكاليف الخاصة بالتغليف، و كذلك تخفيض استخدام الطاقة.
9. تعمل المراجعة البيئية بمثابة نظام تحذيري و آلية معلومات للإدارة لكي تساعد على صنع قرارات حكيمة لتحسين الأداء البيئي.

¹ وزارة الدولة للشؤون البيئية، دليل إجراءات التدقيق البيئي - سلطة جودة البيئة-، مرجع سبق ذكره، ص 5.

10. تزيد المراجعة البيئية من وعي الموظفين بالسياسات و المسؤوليات و القضايا و التأثيرات البيئية.
11. من شأن المراجعة البيئية العمل على تحديد مدى أداء نظم الإدارة البيئية في المؤسسة وفقا لإجراءاتها الموثقة و أهدافها.
12. تساعد المراجعة البيئية المؤسسة في بناء أداء بيئي جيد و إبراز أوجه القصور فيما يتعلق بالأمور البيئية.
13. التقرير عن مدى التزام المؤسسة بالحماية البيئية بما يفيد أصحاب المصلحة سواء داخليا أو خارجيا.
14. زيادة الاهتمام بوضع المعايير المتعلقة بممارسات الحماية البيئية.
15. تعتبر المراجعة البيئية منهجا للتحقق من و سلامة تقييم الجوانب المختلفة للأداء البيئي في ضوء متطلبات القوانين و السياسات البيئية، و أيضا متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها بغرض تحسين الممارسات الرقابية على الأداء البيئي.
16. تساهم المراجعة البيئية في زيادة تفاعل المؤسسات بالمجتمع من الناحية البيئية، كما أنها تؤدي إلى زيادة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة للمجتمع من الناحية البيئية أيضا.

المطلب الثاني: سلبيات المراجعة البيئية

يمكن أن تواجه عملية المراجعة البيئية العديد من المشكلات و الصعوبات التي تحد من التطبيق الفعال لها، و سيتم استعراض بعض تلك التحديات، و المتمثلة في:

1. تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية: حيث أن النظام المحاسبي التقليدي و أدوات الرقابة الداخلية المرتبطة به ليست مصممة للتعامل مع الأحداث البيئية و ما يرتبط بها من إدارة الأحداث و الوقائع البيئية بشكل ملائم يمكن أن تضفي أبعادا جديدة لعملية المراجعة البيئية فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية في جانبين متمثلين في كل من استحداث سجلات التلوث البيئي و تغيير اهتمامات و أدوات المراجع عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية.

2. تأثير الالتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة: حيث يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور البيئية عندما يحصل على تفهم لعمليات المؤسسة و الصناعة التي تنتمي إليها و عند تقديم أسئلة أو استفسارات للإدارة بشأن الخروج عن القوانين البيئية.
3. مشكلات الإفصاح والمحاسبة عن الأداء البيئي: و تتمثل تلك المشكلات في قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها، و ذلك لان تجميع تلك التكاليف ضمن التكاليف الإضافية قد يؤدي إلى قرارات خاطئة، و هل يتم رسملة / أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية، و كذلك تقدير الالتزامات الشرطية و الإفصاح عن تلك النوعية من الالتزامات، و قد تبين عدم كفاية أو ملائمة المعايير المحاسبية الحالية في التعامل مع هذه المشكلات، و ذلك نظرا لما تعانيه تلك المعايير من أوجه قصور.
4. الأثر على تقرير المراجعة: حيث تواجه المراجع مشكلة التقرير عن الأداء البيئي للمؤسسة محل المراجعة، و هل يقرر المراجع إجراء تعديل في تقرير المراجعة عندما يكون هناك حالة تأكد بالأمور البيئية.
5. عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة البيئية: بالرغم من أن عملية المراجعة البيئية معقدة و متداخلة إلا انه هناك قلة في المعايير المهنية التي تختص بمثل هذه النوعية من المراجعات.
6. عدم وضوح السياسات الخاصة بالمراجعة البيئية: يضاف إلى ما سبق عرضه و تحليله فيما يتعلق بالمشكلات و الصعوبات التي تواجه تطبيق عملية المراجعة البيئية، اتسام التعهدات البيئية بالتداخل و التعقد و وجود الكثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية، وكذلك عدم توافر الكفاءات اللازمة للقيام بتلك المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد على عمل المتخصصين من خارج الأجهزة الرقابية.¹

¹ رشا الغول، مرجع سابق، ص 53-59 .

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل للمراجعة البيئية من حيث الإطار المفاهيمي لها، حيث نجد أن المراجعة البيئية عبارة عن أداة فعالة للفحص و التدقيق فهي تساعد الإدارة في التعرف على المخاطر و المعوقات التي تصادفها في تنفيذ سياستها، و من أهم المعوقات التي تصادفها في الوقت الحاضر المشاكل البيئية، التي أصبحت الشغل الشاغل للمؤسسات و المراجعين، حيث أصبحت تأخذ في عين الاعتبار الأمور البيئية بهدف التحكم في المخاطر و تقليلها و ذلك عن طريق المراجعة البيئية للتعرف على هذه المخاطر البيئية، و محاولة التقليل منها، ما يؤدي إلى تحسين صورة و سمعة المؤسسة، و تجنب التعرض إلى العقوبات المفروضة عن عدم الالتزام بالاتفاقيات المفروضة على المؤسسة من اجل حماية البيئة.

تمهيد:

تحتاج المؤسسات إلى تحمل العديد من التضحيات لمنع الإضرار بالبيئة و ذلك من خلال إصدار الدول للعديد من التشريعات و القوانين لإيجاد الوسيلة الأكثر فعالية للتصدي والحد من التلوث، و ذلك عن طريق قيام المؤسسات بقياس وتقييم أدائها البيئي، و في 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 ثلاث مباحث و هي على النحو التالي:

المبحث الأول: الأداء البيئي

المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي.

المبحث الثالث: ماهية مراجعة الأداء البيئي.

المبحث الأول: الأداء البيئي

يعتبر الأداء البيئي أداة أساسية تعكس لنا الوضعية البيئية للمؤسسة المهتمة بالبيئة، ويعتمد في هذا على مجموعة من المؤشرات البيئية. وقبل التطرق إلى الأداء البيئي سنمر لتتعرف على الأداء و تقييمه.

المطلب الأول: مدخل للأداء و تقييمه

الأداء مهماً لجميع المؤسسات باختلاف النشاط الذي تمارسه، ومع تطور بيئة الأعمال العالمية ازداد الاهتمام بموضوع تقييم الأداء واحتل جزءاً كبيراً من اهتمام المفكرين والممارسين وذلك نتيجة زيادة نمو المؤسسات واتساع نطاق أعمالها، وبذلك أصبح هذا الموضوع محور الدراسات الأكاديمية ، حيث تسعى كل مؤسسة لرفع كفاءة أدائها. لذلك سنتعرف على الأداء في الفرع الأول و ثم نمر على تقييم الأداء في الفرع الثاني.

الفرع الأول: نظرة عامة حول الأداء

أولاً: تعريف الأداء

التعريف الأول: "يعبر عن نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس و معايير معينة تضعها بناء على أهدافها طويلة الأجل".¹

التعريف الثاني: "هو النتيجة النهائية لنشاطات المؤسسة".²

التعريف الثالث: تعريف رتشارد سوانسون: "الأداء هو المخرجات ذات القيمة التي ينتجها النظام في شكل سلع أو خدمات".¹

¹ إبراهيم عبد الحليم عباده، مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية، دار النفائس للنشر، طبعة 1، الأردن، 2008، ص 160.

² المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تأثير الفطنة المنظمة على الأداء المؤسسي، مصر، 2013 ، ص 9 .

التعريف الرابع: تعريف دركر: "الأداء هو التوازن بين رضا المساهمين و العمال". نستنتج من هذا التعريف أن الأداء يعد مقياسا للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيسي، و استمرارها في نشاطها في ظل التنافس، و تمكنها من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من العاملين و المساهمين".²

مما سبق يمكن تعريف الأداء على انه: "الكفاءة و الفعالية للوصول إلى مستوى معين من النتائج المحققة خلال مدة زمنية محددة، شرط وجود القدرة و الرغبة و توفير المتطلبات الضرورية للوصول إلى ذلك، و حتى يتحقق و يستمر هذا المستوى، لا بد من وجود التفاعل بين الأنظمة الفرعية المكونة للمؤسسة من جهة ومحيطها الخارجي من جهة أخرى".

إن مفهوم الأداء غالبا ما يختلط مع بعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه، فكثيرا ما استخدمت بعض المصطلحات للدلالة على مفهوم الأداء منها: الفعالية و الكفاءة، لذلك سنحاول إيضاح مفهوم كل منهما.

الكفاءة: "هي أن تقوم المؤسسة باستثمار مواردها المتاحة في المجالات التي تعطي أكبر المردودات".³

الفعالية: "هي الحكم الإنساني عن مدى ممارسة المؤسسة لعملها بشكل مرض، و تشكل هذه الأحكام للمديرين الأساس للتغير المؤسسي الأول، و عندما لا تكون الفعالية مقنعة تكون التغييرات ضرورية". و يؤكد هذا المفهوم ثلاث نقاط أساسية هي:

- ارتباط الفعالية بالمؤسسة و ليس بالمديرين .
- و إنها تمثل حكما شخصيا لمدى أداء المؤسسة.
- و هي تعكس آراء مجموعات مختلفة من الأفراد عن المؤسسة.¹

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات: الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية المعاصرة، مصر، 2003، ص 15.

² إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة و تقييم الأداء الوظيفي بين النظرية و التطبيق، دار جرير، عمان، 2013، ص 105.

³ كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 318.

ثانيا: مستويات الأداء

هناك مستويات عديدة للأداء تفيده بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه. و هي كالتالي:²

1. **الأداء الاستثنائي:** يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد و العقود المرهقة، و كذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد و وفرة السيولة و ازدهار 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 مدى صلابة الأداء، و اتضاح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد.

4. **الأداء الجيد:** و الذي يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة، مع توازن نقاط القوة و الضعف في المنتجات و/أو الخدمات و قاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.

5. **الأداء المعتدل:** و الذي يمثل سيورة الأداء دون المعدل، و تغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات و/أو الخدمات و قاعدة العملاء، مع صعوبة في الحصول على الأموال اللازمة للبقاء و النمو.

6. **الأداء الضعيف:** و الذي يمثل الأداء دون المعدل بكثير، 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:** و الذي يمثل الأداء الغير كفؤ تماما، و من المحتمل أن يسبب مشاكل متنوعة و كبيرة في جميع

محاور عمل المؤسسة.

¹ نفس المرجع ، ص 302 .

² خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص

ثالثا: أنواع الأداء

هناك تصنيفات مختلفة للأداء، و من بين هذه التصنيفات نذكر:

1. التصنيف حسب الشمولية: فحسب هذا المعيار تم تقسيم الأداء إلى:

- **الأداء الكلي:** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف 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 هو في الحقيقة نتيجة تفاعل ادعاءات أنظمتها الفرعية حيث أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها.¹

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، تتمثل في كل من الأداء

السياسي، و الاجتماعي، و الاقتصادي، و الثقافي، التكنولوجي.

4. التصنيف حسب الأجل: وفق هذا التصنيف هناك ثلاث أنواع للأداء، تتمثل في كل من الأداء في الأجل

الطويل، الأداء في الأجل المتوسط، الأداء في الأجل القريب.

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

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

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس و تقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، مصر، 2009، ص 116.

6. التصنيف حسب وظائف المسير: وفق هذا التصنيف هناك خمس أنواع من الأداء، تتمثل في كل من وظيفة

التخطيط، وظيفة التنظيم، وظيفة الدفع، وظيفة الرقابة، و لكل وظيفة أداء خاص بها.

7. التصنيف حسب مستويات التسيير في المؤسسة: تصنف مستويات التسيير في المؤسسة إلى أربع مستويات

أساسية تتمثل في : المستوى الاستراتيجي، المستوى الإداري، المستوى المعرفي، المستوى التشغيلي.¹

رابعاً: متطلبات تطبيق الأداء

يتطلب تطبيق الأداء توفر أربعة عناصر أساسية لنجاح عملية الأداء و قياسها. و يمكن تناول المتطلبات الأساسية للأداء

على النحو التالي:²

1. الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة: تمثل الإدارة الإستراتيجية النشاط الإداري الذي يعمل على تحقيق الغايات

الأساسية للمؤسسة و تقوية موقفها أمام المنافسين مع تحقيق الرضا المناسب للعملاء.

2. الشفافية: قد تعرف الشفافية بأنها حق الأفراد في الوصول إلى المعلومات المتعلقة باليات اتخاذ القرارات، و لقد

تداخلت العديد من الآراء حول أهمية عنصر الشفافية و حدودها في مجال تقييم الأداء المؤسسي، كما أن نظم و قواعد

الحوكمة أصبح أيضاً لها دور أساسي في هذا المجال، فمن الملاحظ أن العديد من المؤسسات قد تخفي بعض البيانات

بدعوى حماية النشاط من المنافسين أو الحفاظ على بعض مواطن القوة التنافسية لها داخل السوق، كما أن البعض الآخر

قد يأخذ الاتجاه المعاكس نحو إظهار إفصاح مضلل للحقائق من حيث مستويات أداء و ربحية غير حقيقة تنعكس

في تقييم أداء غير سليم لموقف المؤسسة.

¹ نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المديرية الجهوية للصندوق الوطني للسكن بسكرة CNL-

رسالة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007/2008، ص46.

² المنظمة العربية للتنمية الإدارية، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، مصر، 2005، ص 107-114.

3. **المساءلة:** تتضمن المساءلة مجموعة من الأبعاد الرئيسية تضمن التعرف على مدى التزام العامل بأداء العمل وفقا لعقد الاتفاق المبرم معه و في ضوء ما كلف به برامج التنفيذ، و لذلك فان للمساءلة أبعادا ثلاثة تتضمن مدى إتباع العامل للإجراءات و اللوائح و القوانين، و مستوى الفاعلية في أداء العامل من حيث التخطيط و التنسيق و إعداد الموازنة اللازمة لهذا الأداء، ثم أخيرا المساءلة عن مدى تحقق أهداف البرامج، و توجد علاقة ارتباطية قوية بين المساءلة و الفساد الإداري، فكلما غابت المساءلة ارتفع عدد حالات الفساد الإداري و العكس صحيح.

4. **تطوير النظم المحاسبية:** التطور الذي لحق بمناخ و بيئة الصناعة الحديثة انعكس على الكثير من الملامح على النظم المالية و الإدارية و المحاسبية، فطبيعة المخرجات من تقارير و بيانات و مؤشرات أداء المؤسسة في ظل التقدم المستمر لتكنولوجيا المعلومات و الاتصالات أدى إلى ظهور النظم المحاسبية التي تتسم بالدقة و سرعة الأداء و الميكنة الكاملة لمدخلات و مخرجات النظم مما أدى إلى خفض تكلفة تداول الأوراق و المستندات إلى ادني حد ممكن، بالإضافة إلى إشباع حاجة المستخدمين للمعلومات المالية و المحاسبية بكل احتياجاتهم الأساسية، و من ثم ظهرت العديد من النظم المتقدمة مثل المحاسبة عن الأنشطة و التي يطلق عليها البعض محاسبة تكلفة الأنشطة، حيث يتم إدخال بيانات النظام المالي على أساس العلاقة الارتباطية بين هذه البيانات و الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة.

خامسا: معايير الأداء

يمكن تعريف معايير الأداء على أنها: "معدلات قياسية تستطيع إدارة الوحدة المحلية أن تسترشد بها كأساس للتقييم و المراجعة و ذلك بمقارنة النتائج التي تحققها تلك المعدلات". و يمكن تحديد معايير الأداء العامة التالية التي تستخدمها المؤسسات كأساس للتقييم و المراجعة.¹

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، مصر، 2008، ص413.

✓ **الكفاءة:** يشير هذا العيار إلى حسن استخدام الموارد المتاحة (موظفين، مال، وقت) أفضل استخدام، و تتضمن قياس

التكلفة لكل وحدة من المخرجات، النسبة بين المخرجات و المدخلات أو النسبة بين المخرجات و الوقت.

✓ **الفاعلية:** و يقيس هذا المعيار مدى تحقيق الأهداف العامة للوحدة المحلية أو الأهداف التشغيلية(الفرعية) للوحدات

التنظيمية لها.

✓ **الإنتاجية:** و يشير هذا المعيار إلى قياس العلاقة النسبية بين مدخلات و مخرجات الوحدة المحلية.

✓ **الجودة:** تتضمن مقاييس الجودة توقعات العميل (المستفيد) مثل الدقة، السرعة، الاستجابة و المسؤولية.

و هناك من يصنف المعايير على النحو التالي:¹

1. **المعايير الطبيعية أو المادية:** و تعكس هذه المعايير كمية الناتج في شكل كميات أو أحجام أو إعداد

أو ساعات عمل، كما قد تعكس مواصفات الناتج أو خصائصه.

2. **معايير التكلفة:** و من أمثلتها: تكلفة المواد، و تكلفة الصيانة، و تكاليف أداء الخدمة، و غيرها من المعايير

التي تهتم أساسا بقياس التكلفة.

3. **معايير رأس المال:** و من أمثلتها: العائد على الاستثمار و العائد على الملكية و ربحية الأسهم و غيرها.

4. **معايير الإيرادات أو العوائد:** و تركز على قياس القيم المالية للأنشطة المرتبطة بتحقيق إيرادات سواء من بيع

المنتجات أو تحصيل الرسوم المقررة للخدمات.

5. **المعايير غير الملموسة:** ويصعب التعبير عنها بوحدة طبيعية أو مالية، و يتم وضعها في شكل وصفي يعتمد

على الخبرات و التجارب السابقة، و غالبا ما تستخدم هذه المعايير في قياس أداء الوحدات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة

يصعب قياسها كميا أو رقميا.

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس و تقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص96.

6. معايير البرامج و المشروعات: و ينتشر استخدام هذه المعايير عندما يتم تنفيذ الإستراتيجية من خلال التقسيم إلى مشروعات محددة، و تركز هذه المعايير على ثلاثة جوانب أساسية هي: التكلفة، و الوقت، و كفاءة استخدام الموارد المخصصة للمشروع.

سادسا: مؤشرات الأداء

يعرف مؤشر الأداء: "بأنه عبارة عن قيمة أو صفة مميزة تستخدم لقياس المخرجات أو النتائج لتحديد مدى ما حققته وحدة محلية ما من أهدافها، و يمكن تصنيف مؤشرات الأداء على النحو التالي:

1. مؤشرات المخرجات: و تعني قياس مدى تحقيق المخرجات المطلوبة، و تركز على مستوى الإنتاج مثلا: أطوال الطرق التي تم إعادة و صفها ، عدد تصاريح البناء المعتمدة...الخ.

2. مؤشرات النتائج: قياس مدى تحقيق الخدمات لأهدافها المطلوبة مثل: عدد زوار حديقة ما في مدينة، تخفيض معدل إنتاج الفرد من النفايات...الخ.

و من الشروط الواجب توفرها في مؤشرات الأداء:¹

1. مباشر: بمعنى أن يقيس المؤشر النتيجة التي يسعى لقياسها و أن لا يتم توجيهه لمستوى أعلى أو اقل.
2. موضوعي: يجب أن يكون المؤشر واضحا ليس به أي غموض خاصة بالنسبة لما تريد قياسه، كما يجب أن يتفق الجميع على طريقة التعليق أو الحكم على النتائج.

3. ملائم: يجب أن تقيس المؤشرات النتيجة المرجوة بطريقة ملائمة، إما مسالة عدد المؤشرات الواجب استخدامها لقياس معيار عام أو نتيجة مطلوبة، فيعتمد ذلك على مستوى المصادر المتاحة لمراقبة الأداء، و درجة تعقيد النتيجة المطلوب قياسها و كمية المعلومات التي تحتاجها للوصول إلى قرارات موثوق بها.

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، مرجع سابق، ص، ص، 413، 414.

4. **مقاييس كمية كلما أمكن ذلك:** المؤشرات الكمية هي رقمية بطبيعتها، بينما المؤشرات النوعية هي ملاحظة وصفية.
5. **تفصيلية إذا أمكن:** و ذلك لإثبات وجهة نظر معينة حتى تساعد البيانات التفصيلية على متابعة ما إذا كانت مجموعات محددة تشارك في نشاطات أو تستفيد منها بشكل آخر.
6. **عملي:** خاصة إذا أمكن الحصول على البيانات بطريقة منتظمة و بتكلفة معقولة حيث يطلب المديرون المعلومات التي يمكن جمعها بصفة مستمرة على أن تكون كافية لدعم قراراتهم.
7. **يعتمد عليها:** بيانات كافية الجودة تدعم عملية صنع القرار.
- لاختيار مؤشرات قياس الأداء يجب اتباع أسس محددة و هي:
1. **تحليل الأداء:** يعتبر تحليل الأداء احد الأسس التي يحدد على أساسها مقياس الكفاية و يبدأ بربط حجم العمل المنفذ في كل نشاط بالوقت الذي يستنفذه الموظفون في أداء العمل.
2. **اختيار الطريقة المناسبة لقياس العمل:** بمعنى أن قياس العمل المؤدى يمكن أن يتم في ضوء عدد الساعات التي تم استنفادها، أو في ضوء عدد الوحدات المنتجة، الجيدة، أو في ضوء الوحدات المباعة و ليس المنتجة، و لكل من هذه الطرق نتائج قد تختلف في قياس الأداء عن الأخرى.
3. **تحديد وحدة الأداء التي يتم على أساسها قياس العمل:** تتضمن خطة المؤسسة العديد من الأنشطة و مهام العمل المختلفة و التي يجب قياس مستوى أدائها في نهاية كل فترة، و من الأهمية بمكان تحديد وحدة القياس لهذا الأداء حيث يحدد لكل نشاط وحدة قياس، و يراعى عند اختيار وحدة الأداء أن تعبر هذه الوحدة عن النشاط بشكل موضوعي و يسهل تسجيل البيانات عن هذه الوحدة بدفاتر و سجلات المؤسسة مع مراعاة ثبات هذه الوحدة من فترة لأخرى.

4. إمكانية تحديد وحدة قياس نمطية لبعض الأنشطة ذات الطبيعة المتشابهة: قد تظهر داخل المؤسسة بعض الأنشطة ذات الطبيعة المتشابهة كالأعمال الإدارية و المالية في الوحدات و الأقسام المختلفة، أو كأنشطة الصيانة و الإشراف فمثل هذه الاختصاصات المتماثلة يمكن أن يتم تحديد وحدات قياس موحدة بالنسبة لها مما يسهل من عملية قياس أداء المؤسسة ككل.

سابعاً: العوامل المؤثرة في الأداء

1. العوامل غير الخاضعة لتحكم المنظمة: وهي مجموعة القوى و المتغيرات التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة و قرارات المؤسسة و تخرج عن نطاق سيطرتها، أي لا يمكن للمؤسسة إن تتحكم فيها أو أن توجهها إلى الاتجاه الذي ترغب فيه. و هي تنقسم إلى:

- **العوامل الاقتصادية:** يعتبر المحيط الاقتصادي مصدراً لمختلف مواردها، و مستقبلاً لمختلف خدماتها و منتجاتها، بحيث أن العوامل الاقتصادية تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظروف الاقتصادية كالأزمات الاقتصادية و تدهور الأسعار، ارتفاع الطلب الخارجي... الخ.

- **العوامل الاجتماعية والثقافية:** إذا كانت العوامل الاقتصادية أكثر العوامل التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها، فإن العوامل الاجتماعية و الثقافية لا تقل عنها أهمية و تأثيراً و ذلك لأهمية البعد الثقافي و الاجتماعي في محيط المؤسسة، حيث تتمثل العوامل الاجتماعية و الثقافية: "هي العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين بالإضافة إلى المواقف و الرغبات و عادات الأفراد الذين يكونون المجتمع مثل: التغير في نمط الحياة، التركيبة السكانية... الخ."¹

- **العوامل التكنولوجية:** تعتبر التكنولوجيا عنصر بالغ الأهمية ضمن المتغيرات التي تربط المؤسسة بعوامل محيطها و تتمثل هذه العوامل في التغيرات و التطورات السريعة التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل المواد

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس و تقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص27.

إلى سلع، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج.. الخ، و عليه يجب على المؤسسة متابعة هذه التطورات و العمل على التكيف معها و استغلالها.

• **العوامل السياسية و القانونية:** من بين هذه العوامل مثلا:

✓ الاستقرار السياسي و الأمن للدولة.

✓ العلاقات الخارجية مع الدول.

✓ تعدد الأحزاب السياسية.

✓ المنظمة القانونية و الأحكام و القرارات القانونية التي تتحدد و توجه ممارسات المؤسسة التجارية .

و على المؤسسة أن تتكيف مع هذه العوامل بما يكون أو وفقا لمصالحها الخاصة.

2. **العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة:** نعتبر هذه العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة من نواتج التفاعل لمختلف

العناصر الداخلية لها، لهذا فان المؤسسة تستطيع التحكم فيها بشكل نسبي نظرا لتأثرها بالعوامل الخارجية، و بصفة عامة فإنها تشمل مختلف المتغيرات التي لها تأثير سلبي أو ايجابي، و التي يتعين على المسير أن يعمل على إحداث التغيرات التي تسمح بتخفيف أو إلغاء أثارها السلبية و تعظيم أثارها الايجابية. و من بين أهم هذه التغيرات التي لها اثر واضح على المؤسسة نذكر:

• **نظام الحوافز:** اهتم الكثير من الباحثين و الدارسين بعملية التحفيز، بحيث اعتبروا هذه العملية ذات أهمية كبيرة

في المؤسسة و ذلك لارتباطها بتوجيه سلوك العاملين بها، فالمؤسسة التي تعتمد على نظام تحفيز جيد لمختلف أعمالها تتمكن من بلوغ أهدافها و من ثم بلوغ مستوى أداء جيد، فدور المسير الأساسي و الجوهرى في عملية التحفيز هو التمكن من معرفة كل حالة و تحديد نوعية الحوافز التي تناسب معها.

- **التكوين:** يعد التكوين استثمار بشري له عائد، حيث يتضمن تحقيق تراكم رأسمالي متمثل في المعرفة، الذكاء و المهارة و الذي بدوره يعمل على تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.¹
- **القيادة:** إن القيادة تعني قدرة المدير على امتلاك قوة التأثير على الأفراد العاملين معه، أي أنها ذلك الجهد أو العمل الذي يؤثر في قيمهم و اتجاهاتهم لتوجيههم التوجيه الصحيح نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة، و ذلك يجعلهم يتسمون بروح التعاون لتحقيقه.
- **ثقافة المؤسسة:** يرى بعض الباحثين أن ثقافة المؤسسة من العوامل الخارجية ، التي لا تستطيع المؤسسة أن تتحكم في مجراها، لكن ثقافة المؤسسة تنشئ من جراء تفاعل عدة عوامل خاضعة لتحكم المؤسسة و غير خاضعة لتحكمها، من هنا يمكن تصنيف ثقافة المؤسسة من العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة المؤثرة على فعالية الأداء و كفاءته حيث يمكن أن تكون عامل سلبي مانعة للتطوير و التحديث او ايجابي مساعدة للتجديد و الانجاز.²

الفرع الثاني: تقييم الأداء

أولاً: تعريف تقييم الأداء

التعريف الأول: تقييم الأداء هو: "تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المؤسسة في ضوء معايير محددة سلفاً".³

التعريف الثاني: كما يعرف تقييم الأداء على انه: "تلك المرحلة الأساسية من مراحل عمليات الإدارة الإستراتيجية و التي يحاول فيها المديرون أن يفرضوا بان الخيار الاستراتيجي ينفذ بصورة صحيحة، أي أن تقييم الأداء يعني تحليل أداء الأنشطة مرة ثانية للبحث عن الأسباب أو العوامل المؤثرة على أداء هذه الأنشطة".¹

¹ عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، محمد بلال، السلوك التنظيمي، ط1، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، القاهرة، 2002، ص، ص، 60، 61.

² نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص، ص، 90، 91.

³ سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي في منظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 30.

التعريف الثالث: تقييم الأداء هو: "عملية دراسة وتقييم نشاط المنشأة 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 المتبعة والمرتبطة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"².

التعريف الرابع: تقييم الأداء هو: "عملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه من قبل منظمة ما خلال فترة زمنية محددة، مقارنة بما تم التخطيط له كما و نوعاً و باستخدام مجموعة من المعايير و المؤشرات مع تحديد أوجه القصور و الانحراف إن وجدت و سبل علاجها في الحاضر و المستقبل"³.

ثانياً: العناصر الأساسية لتقييم الأداء

يرى الدكتور محمد صالح سالم أن لقياس أداء أي مؤسسة لابد من وجود العناصر الأساسية التالية:⁴

1. **رؤية المؤسسة:** هي عبارة عن بيان يحدد طموحات المؤسسة، و ما تريد أن تصير عليه خلال فترة زمنية محددة، إذ يجب أن تكون هذه الرؤية تعبيراً صادقا و واضحاً عن التوجه الكلي للمؤسسة، (وظائف، أفراد، موارد أخرى... الخ).

2. **رسالة المؤسسة:** هي عبارة عن بيان يحدد سبب وجود المؤسسة، و يكمن ذلك أساساً في إرضاء مختلف

المتعاملين معها، و لتحديد رسالة المؤسسة يتطلب الأمر الإجابة عن الأسئلة التالية:

¹ فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر ، الأردن، ط2، 2006، ص242.

² القرشي مدحت، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر، الأردن، ط 2، 2004، ص250.

³ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، مرجع سابق، ص401.

⁴ نور الدين مزهوده، مرجع سابق، ص، ص51،50.

- من هم الزبائن و المستفيدين من خدمات ومنتجات المؤسسة؟
 - ماذا يمكن تقديمه من منتجات و خدمات تحوز على رضا الزبون؟
 - كيف يمكن تقديم هذه المنتجات و الخدمات؟
3. **الأهداف العامة:** تشير الأهداف العامة إلى النتائج المراد تحقيقها في المؤسسة، و مختلف الأساليب و الوسائل لبلوغ ذلك، و تمثل الأهداف ترجمة حقيقية لنوايا المؤسسة.
4. **المبادئ التي تحكم أنشطة عمليات المؤسسة:** و هي مجموعة من الأسس التي تحدد صحة توجهات المؤسسة، مثل الشفافية و حب العمل و الانضباط و التميز... الخ.
5. **الأهداف التفصيلية:** و هي مجموع الأهداف المطلوب تحقيقها على مدى زمني قصير، و هي محددة لكل وحدة من وحدات المؤسسة، و هي عنصر أساسي في الخطط التشغيلية و التكتيكية و التشغيلية لوحدات المؤسسة، و يشترط عند وضعها الدقة و القابلية للقياس و التحقيق... الخ.
6. **مؤشرات الأداء الرئيسية:** و هي المعايير التي يمكن للمؤسسة من خلالها التأكد من تحقيق الأهداف التفصيلية، و تسعى تلك المؤشرات لتقسيم كل هدف إلى مكون قابل للقياس، لأجل الوصول إلى تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.
7. **الخطط التشغيلية للوحدات:** بعد أن يتم تحديد أهداف المؤسسة، يتم ترجمة هذه الأخيرة غالى خطط تشغيلية على مستوى كل وحدة تنظيمية، و ذلك عن طريق تحديد النتائج المراد تحقيقها من هذه الوحدات، و تحديد المسؤول عن التنفيذ، و تاريخ بداية و نهاية كل نشاط... الخ.
8. **خطط الأداء للأفراد:** ينتج عن الخطط التفصيلية لتشغيل الوحدات، إعداد خطة أداء لكل فرد تشمل على مايلي:

- مجالات الأداء الرئيسية لكل وظيفة.
- المهام و الأنشطة المطلوبة لتحقيق النتائج.
- أساليب القياس و التقييم.
- مستوى الأداء المستهدف.

ثالثاً: مبادئ تقييم الأداء

هناك مبادئ عديدة يجب الاسترشاد بها عند القيام بعملية تقييم الأداء حتى تحقق أهدافها. من هذه المبادئ نذكر:

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

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

مبدأ الشمول: بمعنى شمول تقييم الأداء على كل من الايجابيات و السلبيات أو على كل من مناطق القوة و

الضعف، بحيث لا يتم تغليب احدهما على الأخرى، أو إدراك السلبيات دون الايجابيات أو العكس.

مبدأ التكامل: بمعنى أن تتضمن بنود تقييم الأداء كل الجوانب الهامة في هذا الشأن، لا أن يتم الاهتمام ببند و إهمال

بنود أخرى.

مبدأ الاستمرارية: بمعنى ضرورة أن يكون تقييم الأداء عملية مستمرة و دائمة على مدار العام، و ليس عملية موسمية تتم

في شهر من شهور السنة فق

رابعاً: أهداف تقييم الأداء

من بين الأهداف التي تسعى إدارة الموارد البشرية تحقيقها على مستوى المؤسسة من خلال عملية تقييم الأداء مايلي:¹

¹ إبراهيم محمد المحاسنة ، مرجع سابق ، ص، ص، 120،121 .

1. الربط و التكامل بين الأهداف التنظيمية و الإستراتيجية و نشاطات العاملين، و خصائصهم المناسبة لتنفيذ الإستراتيجية التنظيمية و المتمثلة بالمرحجات المحددة سابقا ، لذلك لا بد أن يكون نظام تقييم الأداء مرنا يستجيب لأي تغيير في إستراتيجية المؤسسة.
2. تحسين البيئة الاجتماعية للعمل، إذ تساعد عملية تقييم الأداء في توضيح أساليب التعايش و التكيف في المؤسسة، و تحسين علاقات العمل فيها، و يمكن أن يكون الأداء وسيلة لتنمية و زيادة الانسجام و الترابط بين العاملين و المؤسسة، و هذا يصعب تحقيقه في المؤسسات ذات الثقافة التقليدية و السلطوية و البيروقراطية.
3. المساهمة في إعداد سياسة جيدة للرقابة، فلكي يقوم الرئيس بتقييم مرؤوسيه على أساس سليم فلا بد من توفر قاعدة من البيانات المنظمة حول أداء العاملين، و هذا بدوره يحسن العملية الرقابية في المؤسسة.
4. تحديد تكاليف العمل، و ترشيد سياسات الإنتاج و التوظيف عن طريق الربط بين العوائد و التكاليف.
5. صياغة معايير موضوعية لأداء العمل من خلال دراسة تحليلية للعمل و مستلزماته.
6. تقويم برامج و أساليب إدارة الموارد البشرية، حيث تعتبر وظيفة تقييم الأداء بمثابة الوظيفة التي تعمل على مراجعة و متابعة باقي وظائف إدارة الموارد البشرية، فهي الوظيفة التي تقع عند ملتقى جميع أنشطة الموارد البشرية من تدريب و حوافز و ترقية و تخطيط للقوى العاملة.
7. توفير توثيق القرارات الإدارية و المبررات التي دعت لاتخاذها و المساعدة في قياس الكفاءة الإنتاجية.

خامسا: أهمية تقييم الأداء

و تبرز أهمية تقييم الأداء بالنسبة للمؤسسة من خلال ما تتميز به من الموارد من ندرة مقارنة بالاحتياجات المتزايدة و المتنافس عليها، و لذلك تظهر باستمرار الحاجة إلى تحقيق أقصى العوائد الناجمة عن استغلال الموارد و تأثيرها على أهداف المؤسسة¹ و يمكن إيجاز أهمية تقييم الأداء في التالي:²

1. توفر عملية التقييم مقياسا لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها.
2. يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاجتماعية و الاقتصادية من خلال تحقيق مستوى أكبر من الإنتاج بأقل التكاليف و التخلص من عوامل الهدر و الضياع في الوقت و الجهد و المال، مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات و من ثم تنشيط القدرة الشرائية و زيادة الدخل القومي.
3. تظهر عملية التقييم التطور الذي تحققه المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل، عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء في المؤسسة من فترة لأخرى.
4. توضح هذه العملية المركز التنافسي للمؤسسة في إطار المحيط القطاعية التي تعمل فيها، و بالتالي تحدد آليات و حالات التغيير المحتملة لتحسين المركز التنافسي.
5. تعكس عملية التقييم درجة المواءمة و حالات الانسجام بين الأهداف و الاستراتيجيات المعتمدة لتنفيذها و علاقتها بالمحيط التنافسي للمؤسسة.

سادسا: مراحل عملية تقييم الأداء

عملية تقييم الأداء تمر بأربعة مراحل يمكن إيجازها فيما يلي:

¹ فلاح حسن عداي الحسيني، مرجع سابق، ص 242 .

² سعد صادق البحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 201 .

1. مرحلة جمع البيانات و المعلومات الإحصائية: تتطلب عملية تقييم الأداء توفر البيانات و المعلومات و التقارير و المؤشرات اللازمة مثل: القيمة المضافة، كمية و/أو قيمة الإنتاج، عدد العمال، الأجور و غير ذلك. إن جميع هذه المعلومات لا تقتصر على فترة زمنية معينة، و لكن يجب إضافة مع اخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة للوقوف على طبيعة التطور في الصناعة لكافة مجالات المؤسسة.

2. تحليل و دراسة البيانات و المعلومات الإحصائية: انه لا بد من توفير مستوى من الثقة في هذه البيانات و قد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لاختبار مدى صحتها، يتم بعد ذلك تحليلها و الوصول إلى نتائج معينة.

3. إجراء عملية التقييم: و ذلك باستخدام المعايير المناسبة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية، على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة، أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي و دقيق يمكن الاعتماد عليه.

4. مرحلة الحكم على النتائج و تحديد الانحرافات: في هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات التي تتعلق بمدى اختلاف الوحدات المنتجة عن المواصفات النوعية المحددة، و قد يكون الانحراف ناجما عن انخفاض الكمية المنتجة أو بسبب وجود اختلال في العلاقات الإنتاجية بين الأقسام المختلفة في المشروع، مما ينعكس بظهور بعض الاختناقات.¹

سابعاً: متطلبات نجاح تقييم الأداء

قصد نجاح عملية تقييم الأداء في المؤسسة، تتطلب توفر بعض الشروط الأساسية التي من شأنها الوصول بدرجة التقييم إلى مستوى مقبول من الدقة، الذي يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات، و تحديد المسؤوليات و كذا الارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة، و من هذه الشروط ما يلي:²

¹ كاظم جاسم العيسوي، الاقتصاد الإداري، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008، ص252.

² مجيد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص 42.

1. أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضحاً تتحدد فيه دقة المسؤوليات و الصلاحيات لكل مدير و مشرف بدون أي تداخل بينهم.
2. و وضوح و واقعية أهداف الخطة الإنتاجية قصد قابليتها للتنفيذ بكل سهولة.
3. و جود نظام حوافز فعال سواء كانت هذه الحوافز مادية و معنوية، لان غياب مثل هذا النظام يضعف من قوة و جدية القرارات المتخذة بشأن تصحيح المسار في العملية الإنتاجية و الارتفاع بها إلى المستوى المطلوب.
4. أن يتوفر للمؤسسة نظاماً فعالاً متكاملًا للمعلومات و البيانات و التقارير اللازمة لتقييم الأداء، بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة و منتظمة، تساعد المسؤولين على اختلاف مستوياتهم الإدارية من اتخاذ القرار السليم و السريع في الوقت المناسب، لتصحيح الأخطاء و تفادي الخسائر في العملية الإنتاجية.

المطلب الثاني: ماهية الأداء البيئي

سنتناول في هذا الجانب أهم تعاريف الأداء البيئي مع تحديد مختلف أبعاده بالإضافة إلى مجالاته.

الفرع الأول: تعريف و مجالات الأداء البيئي

سنحاول إعطاء أهم تعاريف الأداء البيئي بالإضافة إلى مجالاته المحددة في منشورات منظمة الأمم المتحدة.

أولاً: تعريف الأداء البيئي

هناك عدة تعاريف للأداء البيئي سنحاول ذكر أهمها في مايلي:

التعريف الأول: عرفته منظمة الايزو على انه: "التائج الكمية القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد

البيئية و التي تم وضعها على أساس السياسة و الأهداف البيئية للمؤسسة " .¹

التعريف الثاني: "هو كل النشاطات و العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع

الأضرار البيئية و الاجتماعية الناتجة عن نشاطات المؤسسة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها"²

التعريف الثالث: أما المنظمة العالمية للتقييس ISO فعرفت الأداء البيئي حسب مواصفة ISO14001

على انه: "عبارة عن نتائج مقايسة لإدارة المؤسسة لمظاهرها البيئية".³

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الأداء البيئي يشير إلى كفاءة الإدارة البيئية في خفض التلوث وحماية

البيئة و ترشيد استغلال الموارد الطبيعية، مستخدمة أدوات قياس وتقييم الأداء البيئي.

ثانيا: مجالات الأداء البيئي

تم تحديد مجالات الأداء البيئي في منشورات منظمة الأمم المتحدة الصادرة في عام 1991 كما يلي:

- أنشطة معالجة تدفق الملوثات إلى المياه.

- أنشطة معالجة تسرب الغاز إلى الجو.

- أنشطة معالجة النفايات الصلبة.

¹ عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-، ملتقى حول مستوى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنظمة الإدارة البيئية المطابقة لمواصفة الايزو 14001 و مدى استفادتها من الدعم المؤسسي و المالي و الفني الذي تضعه الدولة تحت تصرفها، جامعة سطيف، ص84 .

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

³ 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 و الحكومات، الطبعة الثانية : نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22 - 23 نوفمبر 2011، ص 256 .

- أنشطة معالجة الحوادث الناجمة عن التلوث.

- أنشطة إعادة التصنيع.

من خلال هذه المجالات يتضح أن هناك اهتمام بجانب معالجة أضرار التلوث البيئي الناجمة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة على البيئة، و التي يتم على أساسها تحديد مجالات الأداء البيئي، كما يمكن تحديدها بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع الاقتصادي بهدف توحيد القوائم المالية و الكشف التحليلية التي تنتجها الأنشطة المحاسبية و من ثم إمكانية إخضاعها للمقارنة و التقييم.¹

الفرع الثاني: أبعاد الأداء البيئي

لا يمكننا فهم الأداء البيئي إلا إذا حددنا أبعاده المتمثلة في:

أولاً: أبعاد الأداء البيئي

المتتمثلة في الكفاءة و الفعالية البيئية، سنحاول شرح كل منهما.

1. الكفاءة البيئية

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

¹ سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان- SCHB- قسنطينة، شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة-2، 2013/2014، ص، 43.

تعريف Etzioni الذي يعرفها على أنها: "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، و تعتمد على القدرة و المعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المؤسسات، و غالبا ما يستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى مثل بناء السلطة و أنماط الاتصال و أساليب الإشراف و الروح المعنوية و الإنتاجية".
اما Roblins et Cenzo فيعرفها على أنها: "التأكد من استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات و الأهداف المرجوة منها".¹

و **الكفاءة البيئية** هي: "توفير سلع وخدمات ذات أسعار تنافسية تشبع الاحتياجات الإنسانية وتحقق جودة الحياة في الوقت الذي تقلل فيه من التأثيرات الايكولوجية وكثافة استغلال الموارد خلال دورة الحياة للوصول بها إلى مستوى يناسب على الأقل مع طاقة حمل الأرضة التقديرية".²

2. الفعالية البيئية

لقد ظهر مفهوم الفعالية البيئية من خلال مؤتمر ريو سنة 1992، و المتعلق و المتعلق بجانب توريد السلع و الخدمات وفق أسعارها التنافسية، و التي تلي الحاجة الإنسانية و تحسين نوعية الحياة و كذلك تخفض حجم التأثيرات البيئية و استهلاك الموارد على مدى دورة الحياة، إذن فالفعالية البيئية تعمل على تحسين الأداء البيئي و الاقتصادي معا.

تعريف الفعالية البيئية: سنورد في هذا المجال أهم تعاريف الفعالية البيئية كما يلي:

¹ زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص656.

² زكريا طاحون، إدارة البيئة نحو الإنتاج الأنظف، مطبعة ناس، القاهرة، مصر، 2005، ص10.

عرفت الفعالية البيئية حسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD على أنها: "تقديم سلع و خدمات بأسعار تنافسية، تلبية حاجات المستهلكين و تحسين نوعية الحياة، و هذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا، مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج، و وصولا إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام".
و في تعريف آخر لها: "فهي القدرة على تحقيق الأهداف على حساب الاستهلاك الأمثل للموارد، الأفراد، المعدات و الموارد الطبيعية".

كما عرفت على أنها: "فلسفة إدارية تهدف إلى الحد من الأضرار البيئية مع تحقيق أقصى قدر من كفاءة المؤسسة في عمليات الإنتاج".¹

عناصر الفعالية البيئية: إن من شان تبني المؤسسة للفعالية البيئية يمكنها من الحصول على قيمة مضافة أكبر، و قد

حددها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة في العناصر التالية:²

- تخفيض استخدام المواد في المنتجات و الخدمات.
- 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)
- رفع حجم المنافع التي تقدمها المنتجات و الخدمات.

¹ فتحي حنيش، التأهيل البيئي في المؤسسة الاقتصادية ودوره في التنمية المستدامة، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2012/2013، ص 118.

² زين الدين بروش، جابر دهمي، مرجع سابق، ص، 257.

نلخص من هذه التعاريف أن الفعالية هي أكثر شمولية من مفهوم الكفاءة، وأنها تستند في تقييمها على أهداف مرجعية تضعها المؤسسة و التي قد تتخذ شكلا ماديا كزيادة الإنتاج كما ونوعا، أو العمل قدر الإمكان على تقليص المنتجات المعيبة أو قد تتخذ شكلا نقديا كزيادة رقم الأعمال أو هامش الربح.

و غالبا ما نجد أن كل من الكفاءة و الفعالية يصبان في هدف واحد، فسعي المؤسسة لزيادة رقم أعمالها (دليل الفعالية) يمكن أن تحققه من خلال التخفيض من استهلاك السلع الوسيطة (دليل الكفاءة) مما يؤدي في النهاية إلى تخفيض تكاليف الإنتاج فالأسعار و من ثمّ تعزيز مكانتها أكثر في السوق.

ثانيا: هناك من يرى أن للأداء البيئي أبعاد أخرى هي: بعد الأثر البيئي وصورة المؤسسة، بعد علاقات أصحاب المصلحة، بعد الأثر المالي، بعد تحسين المنتج والعمليات، و هي على النحو التالي:¹

1. بعد الأثر البيئي وصورة المؤسسة: ويشير إلى السمعة العامة للمؤسسة ودرجة الوفاء أو تجاوز المعايير المطلوبة بواسطة القوانين والتشريعات فيما يتعلق بالإشاعات و الانبعاثات.
2. بعد علاقات أصحاب المصلحة: ويشير إلى التفاعل بين المؤسسة ومختلف الدوائر الخارجية بما يسمح لمفهوم الأداء البيئي أن يشير إلى قدرة المؤسسة على بناء علاقات مع هذه الأطراف فيما يتعلق بأدائها البيئي.
3. بعد الأثر المالي: ويظهر هذا البعد الآثار المالية للممارسات البيئية مثل خفض في تكاليف المنتج والعمليات، وخفض في تكاليف الرقابة القانونية.
4. بعد تحسين المنتج والعمليات: ويشير إلى أن تكامل الممارسات البيئية داخل عمليات التشغيل تنتج مزايا تنافسية للمؤسسة مثل تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتشجيع الابتكارات.

¹ مهاوات لبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/ 2015، ص، ص، 125، 126.

وتمثل الأبعاد 3.2.1 العوامل الخارجية والبيئية للأداء، بينما يمثل البعدين 4.3 العوامل الداخلية والتنظيمية وتصدر الإشارة هنا إلى أن مقاييس الأداء البيئي يجب أن تتسم بعدة خصائص مثل خصائص معلومات المحاسبة الإدارية الحالية مثل الملاءة والتوقيت المناسب والتجانس، كما يجب ربط نظم قياس الأداء بالإستراتيجية البيئية اختبار للخصائص الواجب توافرها في مؤشرات قياس الأداء البيئي.

الفرع الثالث: التقرير عن الأداء البيئي

إن تقارير المؤسسات لابد أن تحتوي معلوماتها على الأهداف البيئية التابعة لعملياتها، وهذه الخطوات لابد أن تحتوي على اتصالات هامة للنظريات العامة بغض النظر عن الرؤية المعينة مثل: التخطيط الطارئ، حيث أن التنظيم التابع للأمم المتحدة يطلب من المؤسسات أن تنشر صورة واضحة عن المؤشرات البيئية المعينة التابعة لها.¹

و نجد أن عدد المؤسسات التي تقوم بنشر نوع معين من التقرير البيئي قد تزايد بشكل ملحوظ، كما أن المؤسسات الضخمة ذات التلوث والتي تعمل في قطاع الطاقة والصناعة الاستخراجية تقوم بنشر بيانات بيئية ومعلومات عن الصحة والأمان لفترة زمنية طويلة.

و تضم التقارير البيئية بيانات تفصيلية عن السياسات والمشاريع والأداء، ولكن هناك بعض المؤسسات التي اعتمدت على أطراف أخرى للحصول على البيانات وذلك من خلال أرقام التليفونات للشكاوى ومجالات المؤسسات. فعلى سبيل المثال فان تعليمات المملكة المتحدة وتعليمات السوق الأوروبية تطلب من المؤسسات نشر سجل عن آثارها البيئية، وتختلف المواصفات القياسية للايزو 14001 في هذا الشأن حيث لا تجبر على نشر هذا السجل.²

¹ أمين السيد احمد لطفى، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص 29.

² نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية(عدد خاص)، المجلد 21 العدد 2، ديسمبر 2005، جامعة الأزهر(فرع بنات)، ص 11.

و لكن بالرجوع إلى نتائج التقرير البيئي، فإننا نجد أن معظم المؤسسات تقوم بإنتاج تقارير بيئية لأنها قد تواجه مشاكل إذا لم تقم بذلك، لأنها توجد ضغوط جوهرية من الحكومات و الجماعات البيئية من اجل أن تقوم المؤسسات بالتقرير عن البيانات البيئية.¹

يتضمن التقرير البيئي البيانات التي تفصح عن الأداء البيئي من حيث:

- الالتزام البيئي للمؤسسة طبقا للوائح و القوانين.
 - الالتزام بمتطلبات الشهادات و التراخيص التي تؤكد على جودة نظام الإدارة البيئية.
 - الأصول الثابتة البيئية التي تم اقتناؤها عن طريق المؤسسة في السنة المالية.
 - الالتزامات البيئية للمؤسسة.
 - بنود المصروفات البيئية الجارية.
 - العائد الاقتصادي البيئي الذي حققته.
- و يجب أن يتضمن التقرير البيئي في شكله العام مايلي:
- اسم المؤسسة.
 - اسم و مكان الموقع.
 - وصف لأنشطة الموقع.
 - تقييم تفصيلي للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة الموقع.
 - ملخص للأرقام المتعلقة بما يلي(الانبعاثات المسببة للتلوث، المخلفات، المواد الخام، الطاقة).
 - السياسة و البرنامج البيئي للمؤسسة و الأهداف المحددة للموقع.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص30.

- تقييم الأداء لنظام حماية البيئة المطبق بالموقع.
- التاريخ المحدد لإعداد التقرير البيئي التالي.
- اسم و عنوان المراجع البيئي المصرح له بمزاولة المهنة و الذي اعتمد التقرير.¹

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء البيئي

تعتبر مؤشرات قياس الأداء البيئي أداة أساسية في تعيين المشكلات البيئية، تحليلها، تقويمها، و تحديد الأولويات، وذلك من أجل معرفة ما إذا تمكنت المؤسسة من تحقيق أهدافها البيئية من عدمه.

الفرع الأول: مفهوم مؤشرات قياس الأداء البيئي و خصائصها

أولاً: 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 بمعياري، مخطط أو هدف محدد و مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة.

و عرفته منظمة OCDE بأنه: " معيار أو قيمة محولة للمعيار، تعطي معلومات حول الظاهرة".

كما أن مؤشرات الأداء البيئي تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الطبيعية الحية و الغير حية، متضمنة النظم البيئية الحيوية، الأرض، الهواء، الماء و تساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية مع إظهار و ربط الأهداف البيئية للمؤسسات و تطوير الموظفين.²

ثانياً: خصائص مؤشرات الأداء البيئي

¹ نفس المرجع، ص 151.

² زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سبق ذكره، ص، 661-663.

تتميز مؤشرات الأداء البيئي بالعديد من الخصائص نلخصها فيما يلي:

- أن توفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية و الضغوط على البيئة.
 - أن تكون بسيطة و سهلة التفسير.
 - أن تعتمد على معايير دولية توفر أساسا للمقارنة.
 - أن يتم توثيقها بكفاءة و بجودة ملموسة.
 - أن يتم تحديثها على فترات وفقا لإجراءات موثقة.
- و إذا كانت المؤشرات البيئية تمثل مقاييس يتم تحديدها لأهميتها الإستراتيجية في نجاح البرنامج البيئي، فإننا نلاحظ اختيار المؤسسات لاختيار المؤشرات الرقمية التي تقيس التغيرات الدقيقة في الأداء عن المؤشرات النوعية، و لكن المؤشرات الرقمية تكون ذات دلالة فقط عند تفهم أهمية المقياس داخل المحتوى المؤسسي.¹

الفرع الثاني: طبيعة مؤشرات الأداء البيئي

وفقا للبيان الصادر عن IAASB فان مؤشرات الأداء البيئي تشمل :

- المبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية ، أو التعامل مع صيانة مصادر الممكن تجديدها و غير الممكن تجديدها.
- عواقب حرق قوانين و أنظمة بيئية.
- عواقب التزامات بديلة مفروضة بموجب القانون.
- القطاع الذي تعمل المنشأة ضمنه، حيث قد يكون ذلك مؤشرا على إمكانية وجود التزامات واحتمالات بيئية، و هناك قطاعات معينة بطبيعتها تميل إلى تعرضها لمخاطر بيئية، و من ضمنها الصناعات الكيماوية

¹ نادبة راضي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص9.

و مع ذلك لا تحتاج المنشأة أن تعمل في إحدى هذه القطاعات لتكون معرضة لمخاطر بيئية، و إن التعرض المحتمل

لمخاطر بيئية قد ينشا بشكل عام في أي منشأة تكون:

- خاضعة لدرجة كبيرة إلى قوانين و أنظمة بيئية .
- تمتلك أو لديها ضمان على مواقع ملوثة من المالكين السابقين .
- لديها عمليات تشغيل :
- قد تسبب تلوث التربة و المياه الجوفية أو تلوث المياه السطحية أو تلوث الجو .
- تستعمل مواد خطيرة.
- تخلق أو تنتج نفايات خطيرة.

و لذلك يجب على المدقق الحصول على إجابات الأسئلة التالية عند حصوله على معرفة بطبيعة عمل المؤسسة و من ضمنها فهم البيئة الرقابية للمنشأة و إجراءات الرقابة فيها، من وجهة نظر بيئية، و قد يكون من الضروري للمدقق أن يستشير خبيراً بيئياً عند تقييم الإجابات المستلمة من موظفي المؤسسة، استجابة لأي استفسارات تتعلق بأمور بيئية، و هذه الأسئلة تعد مؤشرات على الأداء البيئي.¹

الفرع الثالث : تحديد و اختيار مؤشرات الأداء البيئي

تتعامل المؤسسات مع عدد كبير من المعلومات البيئية و الاقتصادية و الاجتماعية، و تواجه تحديات لتكثيفها في عدد محدود من المؤشرات الحاكمة حتى تستطيع قياس أدائها و اتخاذ قرارات التطوير، و يمكن استخدام مؤشرات الأداء المستدام SPI لهذا الغرض فهي تغطي البعد الاقتصادي أو البيئي أو الاجتماعي للاستدامة.²

¹ احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، ط 1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص،ص،9،10.

² نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص، ص، 8، 9.

1. مؤشرات الأداء الاقتصادي: تغطي الأمور المرتبطة بالتعاملات الاقتصادية للمؤسسة و تركز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للأطراف أصحاب المصلحة نتيجة لأنشطة المؤسسة.
2. مؤشرات الأداء الاجتماعي: تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الاجتماعية داخل الموقع الذي تعمل به.
3. مؤشرات الأداء البيئي: تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الطبيعية الحية، و الغير حية متضمنة النظم البيئية الحيوية Eco Systems و الأرض و الهواء و الماء، و تساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية و إظهار و ربط الأهداف البيئية للمؤسسات و تطوير الموظفين. ومؤشر الأداء البيئي هو وصف محدد للأداء البيئي مثل:

- النسبة المئوية لحفض إستهلاك الماء.

- حجم المادة لكل وحدة مخرجات.

- عدد حالات حوادث التسمم في زمن محدد.

- كمية ثاني أكسيد الكربون (CO2) المنبعثة للهواء المحيط.

- وزن النفايات الخطرة بالكيلوغرام.

الفرع الرابع: أنواع مؤشرات الأداء البيئي

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

1. مؤشرات الإدارة البيئية **EMIs**: و التي تشتمل على جهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمؤسسة و التي تشتمل على الإستراتيجية و السياسة، الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية، الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية، و الاتصالات بالأطراف الداخلية و الخارجية ذات المصلحة. و التي تختص بما يلي:

- الرؤية و الإستراتيجية و السياسة.

- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية.

- نظم الإدارة و التوثيق المتعلق بها.

- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية.

- الاتصالات بالأطراف الداخلية و الخارجية ذات المصلحة.

2. مؤشرا الحالة البيئية **ECIs**: و توفر معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية أو العالمية للبيئة مثل: سمك

طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيز التلوث في الهواء و التربة و المياه... الخ.

3. مؤشرات الأداء البيئي **EPIs**: و تنقسم إلى:

● مؤشرات تشغيلية بيئية: و تتعلق بمجالات المقاييس الفنية للمنتج/العملية و مقاييس استعمال المنتج/العملية

و تصريف المخلفات.

● مؤشرات الأثر البيئي: و تتعلق بالمخرجات مثل: إجمالي المخلفات، استهلاك المواد و المياه و الطاقة، و انبعاث

الغازات¹

¹ الطيب الوافي، الريادة في الأداء البيئي : شركة نوكيا نموذجا، مجلة الباحث، العدد 2012/11، جامعة تبسة، الجزائر، ص، ص، 142، 143.

المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي

تعتبر قضية تقييم الأداء البيئي من القضايا الهامة لدى متخذي القرار البيئي، ولدى كافة الأطراف التي تسعى إلى تحقيق توازن بيئي، حيث يمثل تقييم الأداء البيئي إطاراً متكاملًا للتعرف على المشكلات البيئية وعلاجها بغرض تحقيق التوافق بين عمليات التنمية وحماية البيئة.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي

سنحاول إيضاح أهم تعاريف تقييم الأداء البيئي بالإضافة إلى أهدافه و فوائده ثم أهميته.

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء البيئي

التعريف الأول: يعرف تقييم الأداء البيئي وفقاً لمعيار الايزو على انه: "منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمؤسسة باختيار المؤشرات و جمع و تحليل البيانات و تقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي و إعداد التقارير و توصيل المعلومات و الفحص الدوري و في النهاية تطوير هذا المنهج " ¹.

التعريف الثاني: تعريف آخر يرى بأن تقييم الأداء البيئي: "أداة إدارية تشمل تقييم منظم موضوعي، دوري، موثوق لأداء الوحدة الاقتصادية و نظام الإدارة و المعدات المتعلقة بحماية البيئة و ذلك بهدف المساعدة في تحقيق الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية و تقييم مدى الالتزام بسياسات الوحدة الاقتصادية ومتطلبات القوانين النافذة" ².

¹ الطيب الوافي، مرجع سابق، ص142.

² الأداء البيئي: <http://www.ksau.info/vb/showthread.php?t=10861> ، اطع عليه يوم 06-04-2016.

التعريف الثالث: عرفت مواصفة الايزو 14031 تقييم الأداء البيئي بأنه: "منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمؤسسة، باختيار المؤشرات و جمع و تحليل البيانات و تقييم المعلومات وفقا لمقاييس الأداء البيئي، و إعداد التقارير و توصيل المعلومات و الفحص الدوري و في النهاية تطوير هذا المنهج".¹

يواجه معيار الايزو 14000 انتقادا بسبب عدم اهتمامه بترتيب المؤشرات البيئية حسب أهميتها متواريا خلف افتراض أن الاستجابة للقوانين مطلوبة و من ثم فان المؤشرات المرتبطة بها ستكون شديدة الأهمية، و رغما عن ذلك يحدد المهتمين في المؤسسات بتطوير نظم الإدارة البيئية المؤشرات البيئية الممكنة و يختارونها بعناية و يرتبونها حسب الأهمية و ذلك لاهتمامهم بنجاح المؤسسة.²

وبناء على ما ورد في التعاريف نستنتج أن تقييم الأداء البيئي هو آلية تعتمد على المؤشرات، تهدف إلى إبراز مدى فعالية الأداء البيئي بغرض منح الإدارة فرصة اتخاذ كافة التدابير البيئية والقرار اللازم.

الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء البيئي

يحقق تقييم الأداء البيئي للمؤسسة العديد من تتمثل فيما يلي:³

- التحديد الدقيق للأخطار المحتملة مستقبلا، والتي يمكن أن تكون لها أبعاد بيئية و اقتصادية واجتماعية.
- يكمن تقييم الأداء البيئي في حماية البيئة والموارد الطبيعة والمحافظة عليها من سلبيات عملية التنمية.
- يؤكد تقييم الأداء البيئي على أهمية التنمية المستدامة بما تتضمنه من تلبية لاحتياجات الحاضر دون التأثير السلبي في قدرة الأجيال القادمة على الحصول على نفس الفرص المعيشية.

¹ زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص 660.

² نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 9.

³ فتحي حنيش، مرجع سابق، ص 133.

- يعتبر تقييم الأداء البيئي إحدى الأدوات المهمة في الإدارة البيئية المتكاملة، والتي يجب القيام بها في المؤسسات والمشاريع التي هي قيد الإنشاء أو قيد التوسع أو تلك التي تخضع لتجديدات.
- يعتبر تقييم الأثر البيئي وسيلة هامة للمفاضلة بين البدائل المختلفة من المشاريع، الأنشطة والسياسات، ومن خلال هذا التقويم يتم تحليل أهداف المشاريع وإمكانية تحقيقها عن طريق تحديد البدائل الأكثر فعالية والأقل ضرراً بالبيئة، وتهدف الدراسة إلى تحليل ومقارنة مواقع بديلة، تقنيات أنظف، مدخلات أبسط، ووسائل للتخفيف، علاج أو الحد من المشاكل البيئية، إضافة إلى البرامج الملائمة للرصد والإدارة البيئية، وذلك مع حساب التكلفة والعائد الاقتصادي والبيئي للبدائل المختلفة حتى يتم اختيار أفضلها.

الفرع الثالث: أهمية تقييم الأداء البيئي

إن تقييم الأداء البيئي في المؤسسات يرجع إلى مجموعة من الأسباب أهمها ما يلي:¹

1. كثرة معدلات تلوث البيئة ومن ثم زيادة حجم الإلتزامات البيئية مما أدى إلى تزايد الدعاوى القضائية التي كسبها أصحابها ضد الكثير من المؤسسات التي تتسبب أعمالها التشغيلية في الإضرار بالبيئة.
2. وقوع العقوبات والغرامات المالية من قبل السلطات الحكومية على المؤسسات المخالفة للقوانين والنظم البيئية، أدى إلى إلزام المؤسسات بضرورة الإفصاح الكافي عن أدائها البيئي بصورة دورية منتظمة.
3. زيادة الاهتمام بالصحة والأمان والبيئة، نتيجة اهتمام المؤسسات بالبيئة وتقييم الأداء الإلزامي لها.
4. انتشار الوعي البيئي، بسبب اهتمام المجتمع والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والتي تنشرها المؤسسات، بهدف تقييم المسؤولية البيئية للمؤسسات بصورة موضوعية، مما ينعكس على قرارات المستثمرين.

¹ مهاوات لعبيدي، مرجع سابق، ص، ص، 126، 127.

5. زيادة طلب الإدارة على معلومات التكاليف البيئية، بهدف الكشف عن مدى قدرة المؤسسات على تحقيق أهداف إستراتيجية، والتي تتمثل في تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مناسب ودون الإضرار بالبيئة (إنتاج منتجات صديقة للبيئة).

الفرع الرابع: أسباب الإهتمام بتقييم الأداء البيئي

أصبح مسيرو المؤسسات يهتمون بتقييم الأداء البيئي لأسباب التالية:¹

1. مقابلة متطلبات التشريعات البيئية.
2. القبول الاختياري المتزايد للمديرين لإدارة الآثار البيئية للمشروعات.
3. تزايد عدد المساهمين والمستثمرين الأخلاقيين.
4. تشجيع المؤسسات التعليمية والأجهزة الحكومية المحلية والقومية والدولية لإنتاج هذه المعلومات.
5. مساعدة الإدارة في أداء أنشطتها البيئية.
6. تزايد عدد المؤسسات التي تتبنى مفهوم الكفاءة الاقتصادية البيئية كمحرك منطقي للإدارة وكأسلوب يعزز إستراتيجيات تشجع وتصور الشرعية الاجتماعية (والكفاية الاقتصادية البيئية هي مصطلح يعبر عن الاستخدام الجيد للموارد البيئية المتاحة لمقابلة أهداف اقتصادية وبيئية، أو بمعنى تحقيق وإنجاز المخرجات بأقل مستوى من المدخلات).

الفرع الخامس: أبعاد تقييم الأداء البيئي

¹ نفس المرجع، ص، 127.

إن تقييم الأداء البيئي له أبعاد مختلفة وتمثل هذه الأبعاد في ما يلي:¹

1. **البعد التشريعي والقانوني:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، بمثابة إجراء حكومي لتقييم الوضع البيئي في منطقة معينة بعد إنشاء وتشغيل عدد من الأنشطة التنموية بهذه المنطقة، وذلك بهدف التعرف على التأثيرات الإيجابية والسلبية على البيئة نتيجة تنفيذ تلك الأنشطة، ويكون هذا الإجراء عادة ذا طبيعة إقليمية.
2. **بعد المراجعة البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، وسيلة إدارية تتضمن تقييم موضوعي لكيفية أداء عمل المؤسسة في تحقيق هدف حماية البيئة، وذلك من خلال تسهيل الرقابة الإدارية على التطبيقات البيئية وتقييم سياسات المؤسسة في الوفاء بالمتطلبات البيئية، وتحديد مدى الالتزام بالسياسات البيئية.
3. **بعد التنمية المستدامة:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، وسيلة للمحافظة على مكونات البيئة والإرتقاء بها، ومنع تدهورها أو تلوثها أو الإقلال من حد التلوث، والتصدي لأي تغيير في خواص البيئة، بهدف عدم الإضرار بالكائنات الحية أو المحميات أو ممارسة تضر بالحياة البيئية، ويطلق على ذلك مفهوم حماية البيئة.
4. **بعد المحاسبة المستدامة:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، أداة فعالة في التحليل والتقييم باستخدام المعلومات البيئية، بهدف تحسين الأداء البيئي و الإجتماعي، وتطوير أدوات وإجراءات إعداد التقارير بهدف قياس وتقييم الأداء المستدام للمؤسسة، عن طريق الفحص المنظم للآثار السلبية التي تنشأ عن البرامج التنموية بهدف تخفيف الآثار البيئية الضارة وتعظيم الآثار الإيجابية، بالإضافة إلى حماية البيئة والموارد الطبيعية والحفاظ عليها.
5. **بعد المحاسبة المالية البيئية (المحاسبة الخضراء):** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، وسيلة إدارية تستخدم في الحد من التلوث والفاقد، ودعم الإدارة في تخفيض التكاليف البيئية، وفحص أثر منتجات وخدمات

¹ نفس المرجع، ص، ص، 127، 128.

وأنشطة المؤسسات على البيئة الداخلية والخارجية، والاهتمام بقرارات تقييم الاستثمارات للحد من الآثار العكسية على البيئة، وتحسين الأداء البيئي، وأيضاً التقرير عن تكاليف الإلتزامات البيئية التي حدثت، وبيان الأنشطة البيئية الخاصة بالمنع والرقابة وإصلاح الأضرار البيئية.

6. بعد المحاسبة الإدارية البيئية: يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، أداة منهجية يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتفسير وتوصيل المعلومات البيئية المالية والعينية اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة في إنجاز أهدافها وتحسين أدائها البيئي.

7. بعد نظم الإدارة البيئية: يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، سلسلة من الإجراءات والوسائل لتحديد الآثار البيئية المحتملة وتقييمها، وكذلك تقييم التشريعات والسياسات والبرامج المعنية بالبيئة، والإفصاح عنها في صورة معلومات عامة للجمهور.

المطلب الثاني: فوائد و صعوبات تقييم الأداء البيئي

الفرع الأول: فوائد تقييم الأداء البيئي

إن التزام المؤسسة بتنفيذها لتقييم الأداء البيئي مهم جدا فهذا الأخير يتغير بحسب حجم الشروط الجغرافية، نمط المؤسسة و كذا حاجاتها و أولوياتها، فالمعلومات المتحصل عليها من خلال تقييم الأداء البيئي يمكن أن تفيد المؤسسة فيما يلي:¹

- تحديد جميع الأنشطة المهمة من خلال وضع شروط الأداء البيئي.
- تحديد الآثار البيئية المهمة.

¹ زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 660، 661.

- تحديد إمكانية تسيير أفضل للآثار البيئية كالتوقيات من التلوث مثلاً.
- تحديد الرغبات المشتركة من خلال الأداء البيئي.
- تحسين فعالية المؤسسة.
- تحديد الفرص الإستراتيجي.

الفرع الثاني: صعوبات تقييم الأداء البيئي

و يرى Stuart أن تقييم الأداء البيئي للمؤسسة صعب و معقد بسبب اختلاف نوعيات الأداء و صعوبة إيجاد المعلومات اللازمة لوضع المقاييس البيئية في الشكل المناسب، و بسبب صعوبة استخدام المعايير الخارجية في وضع المؤشرات اتجه كثير من مديري البيئة إلى مداخل تقليدية لجعل الأرقام ذات دلالة:

1. **التشكيل(الصياغة):** و يتم استخدامه بعد معرفة المسائل التي يجب أن تقاس و كيفية قياسها، و يكون المؤشر فيه على شكل نسبة، و تتم بصورة أفضل عندما يتم تكوين النسبة بين المؤشرات المرتبطة بسلسلة السبب و التأثير و حيث أن التأثيرات البيئية تمثل أثراً جانبية لأنشطة المؤسسة فان هناك ندرة في إيجاد رابطة مباشرة بين المؤشر و أي عنصر تقيسه المؤسسة كجزء من عملياتها.

2. **الاتجاهات:** يتم مقارنة الرقم خلال فترات زمنية، للمساعدة على إظهار اتجاهات الأداء، و ذلك المدخل يتجنب مشكلة إيجاد تفسير تام لكيفية حدوث التأثيرات البيئية، إلا أن فائدته محدودة بالنسبة لبيانات الاتجاهات حيث انه لا يظهر العناصر التي تحرك المؤشرات و من ثم لا يوضح كيفية تغير الاتجاهات في المستقبل.

3. مقارنة الأداء المرجعي: و يتم عن طريق مقارنة المؤشرات في المؤسسة بمثيلاتها في المؤسسات الأخرى، و يكمن التحدي في تحديد الحالات المشابهة بدرجة دقيقة و التي يكون فيها قياس مؤشر معين له نفس المعنى في كلا المؤسستين، و المؤشرات البيئية قد تكون ذات أسباب مختلفة و من ثم تظهر مشاكل في تقدير التشابه و الاختلاف بين المؤسسات.

و قد لوحظ في الآونة الأخيرة تقارب الاتجاهات في المداخل النظرية و العملية لتقييم الأداء البيئي فتقوم المؤسسات المهنية بتطوير مقاييس تقييم الأداء و تقييم استخدام المؤشرات المتعددة للأداء البيئي و تصميم اطر لإعداد التقارير النمطية مما ارسى أسس نظام قياس نمطي يسمح للمؤسسات بإدارة أدائها البيئي بطريقة أكثر استدامة و بمقارنة ذلك الأداء بالمستهدف بصورة متواصلة.¹

¹ نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، 10 ص.

المبحث الثالث: مراجعة الأداء البيئي

سنتناول في هذا المبحث كل من أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، و مراحل المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، و أخيرا صعوبات المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي.

المطلب الأول: أهمية و أهداف مراجعة الأداء البيئي

الفرع الأول: أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

تمثل المراجعة مركز اهتمام في كل مؤسسة، و تلعب دورا هاما و حيويا من خلال الوظائف التي تقوم بها، و إن وظائف المراجعة و المسؤوليات الملقاة على عاتقها تزداد باستمرار لتواكب التطورات العديدة و المتسارعة 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 و القوانين البيئية، و كذلك العمل بشكل جاد على حماية البيئة و معالجة كافة الأضرار و المشكلات الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأعمالها.

و بالتالي ستجد المؤسسات أن هناك ضرورة لتوسيع أعمال المراجعة القائمة لديها لتشتمل على القيام بالمراجعة البيئية، و بذلك من الممكن لن تلعب المراجعة دورا هاما عندما تقوم بتقييم الأداء البيئي، من خلال توضيحها للوضع البيئي للمؤسسات التي تقوم بمراجعتها، و تحديد مدى الالتزام من قبل هذه المؤسسات بالقوانين و التشريعات البيئية، و مدى الالتزام بالسياسات البيئية الموضوعة داخل المؤسسة، كما ستقوم المراجعة بتحديد المشكلات البيئية، و الأضرار البيئية التي تسبب بها المؤسسة و ستضع اقتراحات و حلولاً لتغطي كافة المشكلات البيئية و التعويض عن هذه الأضرار.¹

الفرع الثاني: أهداف المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

يمكن تلخيص أهداف المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة فيما يلي²:

1. فحص مدى التزام المنشأة بمعالجة الآثار السلبية لأنشطتها وعملياتها على البيئة، من خلال مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلاً 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، والعرض والإفصاح المحاسبي عنها في القوائم المالية للمنشأة من ناحية أخرى، وتوصيلها للأطراف المهتمة للاستفادة منها في اتخاذ قراراتها من ناحية ثالثة.
3. التقرير عن نتائج ما تم التوصل إليه بشأن الفحص و التقييم في تقرير مستقل، أو ضمن التقرير النهائي لمراقب الحسابات عن المؤسسة المكلف بمراجعة حساباتها.

¹ رادة فاروق دريبياتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي "دراسة ميدانية"، شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص58.

² عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص، 20.

4. التنبيه على الإدارة وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة إلى المخاطر البيئية المحتملة وكيفية التعامل معها، من خلال الاستعانة بمجموعة من الخبراء ذو العلاقة، مع بيان أثر هذه المخاطر على قدرة المؤسسة على الاستمرارية.

المطلب الثاني: مراحل مراجعة الأداء البيئي

حتى تحافظ المؤسسة على بيئتها يجب عليها القيام بمراجعة أدائها البيئي بصورة مستمرة دورية و منتظمة، و ذلك بهدف التمكن من اكتشاف أوجه قصور أو عدم كفاية هذا النظام، و العمل على معالجتها في اقرب وقت، فيما يلي الخطوات التي يقوم بها المراجع عند القيام بالمراجعة البيئية:

المرحلة الأولى: الترتيبات الأولية

في هذه المرحلة يقوم المراجع بمجموعة من الترتيبات التي من شأنها المساهمة في القيام بالمراجعة البيئية، تتضمن هذه الترتيبات ما يلي:

- التأكد من دعم الإدارة العليا للمراجعة البيئية، و أنها تتحمل المسؤولية النهائية عن أدائها البيئي.
- التعرف على طبيعة عمل المنظمة و كذا طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.
- التعرف على الممارسات الجارية للقوانين و السياسات البيئية، و ذلك بهدف معرفة ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظامية أم لا.
- معرفة طبيعة المواد المستخدمة في العمليات الصناعية، و كذا مصادر الحصول على هذه المواد.

- التجهيزات المستخدمة في العمليات الإنتاجية.

المرحلة الثانية: الإعداد لخطة المراجعة

يتم في هذه المرحلة:

1. **تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي:** المقصود من تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي هو تحديد الغرض من القيام بالمراجعة البيئية، هل هو فحص العمليات، تقدير التكاليف، تحديد مدى الالتزام، تقييم الممارسات التي تقوم بها المنظمة للتخلص من النفايات و بقايا العملية الإنتاجية أم ماذا ؟ و كحد ادني ينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة تقييم مدى التزام المنظمة بالقوانين والتشريعات السائدة التي تهدف إلى حماية البيئة.¹
2. **تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي:** ينبغي أن تتضمن مراجعة الأداء البيئي فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات و إجراءات المؤسسة، تحليل الوظائف الإدارية و البيئية، معدات التشغيل، البنية الأساسية لمراقبة التلوث، الأثر على المجالات المحيطة، مثل الهواء و الماء و التربة، بالإضافة إلى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمؤسسة.
3. **تشكيل فريق المراجعة:** يقوم قسم المراجعة البيئية بتحديد قائد الفريق الذي يتولى تشكيل فريق المراجعة وفقا للمؤهلات و الخبرات المطلوبة، و يعقد القائد اجتماعا لإبلاغهم الهدف من المراجعة و الإجراءات المطلوبة، كما يتم في هذا الاجتماع تحديد و مناقشة العقبات المحتملة و التي قد تعوق دون تحقيق الأهداف. ينبغي تشكيل فريق المراجعة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها: استقلالية المراجعين، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعين و مختصين في التلوث البيئي و خبراء بالصناعة.

¹ جودي محمد رمزي، كمال محمد منصور، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة و تحقيق التنمية المستدامة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس-سطيف، 8/7 افريل 2008، ص 11.

4. **تعيين مواقع المراجعة:** ينبغي أن يحاول فريق المراجعة إخضاع جميع مواقع المؤسسة للمراجعة قدر الإمكان، و هناك عدد من العوامل التي تساعد في اختيار مواقع المراجعة منها حجم الموقع، القوانين البيئية، النفايات الناتجة، الأخطار المحتملة، عدد العاملين بالموقع، تعرض العاملين للخطر.

5. **وضع خطة المراجعة:** الخطوة التالية بعد تعيين مواقع المراجعة هي جمع المعلومات اللازمة من تقارير المراجعة السابقة و ملفات الشركة و مخططات ... الخ، تخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة و في تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بالخطر المتلازم المرتبط بحساب أو عملية معينة، و ينبغي أن تتضمن خطة المراجعة البنود التالية: الهدف من المراجعة، سياسات المراجعة القابلة للتطبيق، عدد المراجعين، مسؤوليات أعضاء فريق المراجعة المختلفين مع الأخذ في عين الاعتبار أهداف المراجعة، تحديد المستندات المطلوبة.¹

المرحلة الثالثة: عملية المراجعة

تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية، و كذا مدى التزام المؤسسة بالسياسات و القوانين المسطرة و التي تهدف إلى حماية البيئة، تتضمن عملية المراجعة ما يلي:

1. **دراسة نظام الرقابة:** تتضمن هذه الدراسة إجراء مسح لعمليات الإنتاج و المصنع و الظروف المحيطة و هنا ينبغي على المراجع تحليل كافة السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات، و التعليمات الحالية و إجراء الصيانة، التقارير التي تحال إلى الوكالات النظامية، بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع إجراء مقابلات غير رسمية من اجل تفهم نظم الرقابة الداخلية.

¹ دليل إجراءات التدقيق البيئي، سلطة جودة البيئة، دولة فلسطين، نيسان، 2014، ص، ص، 23، 24.

2. اختبار نظم الرقابة الداخلية: بمجرد تجميع المعلومات المتعلقة بنظم الرقابة يجب اختبارها، و يمكن أن تتضمن عملية الاختبار الملاحظات المرئية، فحص تقارير التخلص من النفايات، تحليل معولية التحكم و الرقابة، بالإضافة إلى إجراء فحوص للاماكن المعنية بالتلوث.

3. تقييم نظم الرقابة: بعد اختبار نظم الرقابة تتطلب وضع النتائج بشأن العناصر المختلفة للنظام، بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور أو عدم الكفاية حول العمليات، الصيانة، المعدات، القوى العاملة.

4. تنفيذ اختبار فحص العمليات: يتضمن هذا الإجراء تنفيذ بعض الاختبارات الأساسية للعمليات التي تنطوي على مخاطر، تنفيذ إجراءات المراجعة الاستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات و تحليل خطر المراجعة، بالإضافة إلى استخدام أهداف رقابية تأخذ باعتبارها العوامل البيئية، و تقييم هيكل الرقابة الداخلية، يعتمد المراجع في القيام بهذه الإجراءات على تجميع و تحليل و تفسير المعلومات قبل و أثناء زيارة مواقع المراجعة المرتبطة بالأداء البيئي، و ينبغي أن تكون هذه المعلومات كافية و موثوق بها، لتوفير أساس معقول لإجراء الاختبارات و لنتائج و توصيات عملية المراجعة.¹

المرحلة الرابعة: تقرير المراجعة البيئية

تنتهي المراجعة البيئية بإعداد تقرير بيئي يعتمد بواسطة مراجع بيئي مصرح له بمزاولة هذه المهنة، يمثل هذا التقرير محصلة لعمليات المراجعة التي قام بها المراجع، من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة حتى لحظة إبداء رأيه حول هذه العمليات، يعتبر هذا التقرير إضافة ذات قيمة للقوائم المالية المنشورة، إذ يعطي انطباعا إيجابيا لدى

¹ نفس المرجع ، ص، ص، 25، 26.

المتعاملين مع المؤسسة بان هذه الأخيرة قد خضعت للفحص و التحقيق، يعد تقرير المراجع أداة الاتصال الوحيدة -ربما- بين المراجع و الأطراف الخارجية، ضمن هذا التقرير يعمل المراجع على إبداء رأيه حول النظام البيئي للمؤسسة، يمكن تقسيم هذا التقرير إلى قسمين:

القسم الأول: يتضمن اسم المؤسسة مع وصف لمكان تواجدها، نوعية المعدات و التجهيزات التي تمتلكها، طريقة ترتيب الآلات و العمال في المصنع، عمليات التشغيل.

أما القسم الثاني: فيتكون من نتائج عدم الالتزام بالقوانين و السياسات البيئية، إدارة عمليات النفايات و التخزين و النقل، أنظمة التشغيل، يتضمن التقرير كذلك: مدى التزام المؤسسة بالقوانين البيئية، و في حالة عدم الالتزام بذلك، يعمل المراجع على تسجيل الأسباب التي منعت المؤسسة من الالتزام، و الظروف البيئية التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في مواصلة نشاطها، و توصيات المراجع بشأن الأعمال التي يتحتم إجرائها لإحداث تحسينات مؤثرة على المشاكل و التأثيرات التي لوحظت أثناء المراجعة، و كذلك المعلومات عن الأسباب الكامنة وراء المشاكل القائمة، حتى يتسنى للتقرير المساهمة في اتخاذ الإجراءات المصححة.

هذا ولا تتوقف عملية المراجعة البيئية عند إعداد التقرير فقط، بل لا بد أن يكون هناك تغذية عكسية، و ذلك لتقييم مخرجات عملية المراجعة و مدى ملائمتها للتنبؤات، و تحديد مدى الحاجة إلى تدخل المستويات الإدارية المختلفة، سواء لإعادة هيكلة الاستراتيجيات أو إعادة تقييم التطبيق و ذلك في ضوء المخرجات غير المتوقعة، كما أنها تؤكد على مدى الحاجة إلى مزيد من البيانات و التحليلات بشأن التأثيرات الهامة التي تتضمنها المخرجات، و بالتالي المساهمة في تحسين

جودة المخرجات، بالإضافة إلى ما سبق نجد أن تقرير المراجع يحتوي كذلك على النتائج و المعلومات التي تتطلبها وكالات أجهزة البيئة.¹

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

يوجد هناك العديد من الصعوبات التي تعترض سبيل المراجعين عند قيامهم بتقييم الأداء البيئي للمؤسسات، و من أهم و ابرز هذه الصعوبات نذكر:²

1. عدم وجود مفاهيم بيئية مقبولة و متعارف عليها، بالإضافة إلى عدم وجود فروض و مبادئ خاصة بالمراجعة البيئية، مما يؤدي إلى عدم توافر نظام ملائم للمعلومات البيئية على المستوى المحلي، يساعد في توفير البيانات التي يمكن للمراجع الاسترشاد بها عند القيام بالمراجعة البيئية.
2. عدم وجود معايير محددة يتم استخدامها في عملية المراجعة البيئية، و ذلك لعدم تكامل إطارها و معاييرها و عدم وجود إلزام قانوني يجبر المراجع على القيام بها.
3. عدم وجود فريق عمل للمراجع مؤهل و مدرب في مجال المراجعة البيئية، من حيث التأهيل العلمي و المعرفة بالقوانين و اللوائح و التشريعات المحلية و الدولية الخاصة بحماية البيئة.
4. عدم وجود إطار للمحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية، أو عدم مسايرة المحاسبة للمفاهيم البيئية للمحاسبة عن الثروة الاقتصادية للمشروعات، و ذلك ناتج عن المشكلات و الصعوبات التي تواجهها المحاسبة البيئية، و التي تنعكس بطريقة مباشرة على عملية المراجعة البيئية.

¹ جودي محمد رمزي، كمال محمد منصور، مرجع سابق، ص، ص، 11، 12.

² رادة فاروق دريبياتي، مرجع سابق، ص 73.

5. ضعف اهتمام الإدارة بالعوامل البيئية و بإنشاء إدارة للمراجعة البيئية في كثير من الحالات بسبب أن تكاليف المراجعة البيئية مرتفعة، حيث أن الإدارة تقوم بالتركيز على الهدف الوحيد الذي يواجهها، و هو تحقيق أعلى معدلات ربحية.
6. اتسام المخاطر البيئية بالتداخل و التعقيد، و في المقابل لا يوجد تناسق في السياسات البيئية، و وجود كثير من السياسات البيئية التي تغفل البعد البيئي، مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية.
7. عدم وضوح الأداء المستهدف من بعض السياسات البيئية، مما يؤدي إلى احتمال الحكم على الأداء بطريقة لا تتوافق مع الأهداف المسطرة.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي بالغ الأهمية بالنسبة للمؤسسة، حيث انه نظام يهدف إلى التأكد من استخدام الموارد المتاحة من خلال المطابقة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري المخطط، والتأكد من مدى الالتزام في تطبيق القوانين والتشريعات البيئية المختلفة، ويستخدم في ذلك نماذج كفاءة مختلفة

وتستخدم هذه النماذج عدة أبعاد وبناءا على هذه الأبعاد و باستخدام مؤشرات تقييم الأداء البيئي نستطيع تحديد وقياس وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج التي تقوم بها بغية التقييم الجيد للأداء البيئي في المؤسسة.

الكتب

1. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، مصر، 2005.
2. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، مصر، 2008.
3. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس و تقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، مصر، 2009.
4. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تأثير الفطنة المنظمة على الأداء المؤسسي، مصر، 2013.
5. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات: الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية المعاصرة، مصر، 2003.
6. القرشي مدحت، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر، الأردن، ط 2، 2004.
7. ألين ارينز و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002.
8. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنش، ط، عمان، 2009.
9. احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط 1، دار صفاء للنشر، عمان، 2012.
10. احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، ط 1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان ، 2009.
11. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
12. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011/2010.

13. أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
14. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
15. إبراهيم المليجي، محمد الفيومي، أمال الصباغ، المراجعة علما و عملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
16. إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة و تقييم الأداء الوظيفي بين النظرية و التطبيق، دار جرير، عمان، 2013.
17. إبراهيم عبد الحليم عباده، مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية، دار النفائس للنشر، طبعة 1، الأردن، 2008.
18. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
19. إيمان عطية ناصف، مبادئ اقتصاديات الموارد و البيئة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
20. بيان محمد الكايد، سيكولوجية البيئة و كيفية حمايتها من التلوث حالة الجزائر، ط1، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2011.
21. ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
22. ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
23. جورج دانيال غالى، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات والألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

24. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، ط1، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
25. حسن أحمد شحاتة، تلوث البيئة، الدار العربية للكتاب، مصر، 2000.
26. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة(الإطار النظري و الإجراءات العملية)، دار الثقافة، عمان، 2009.
27. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العملية، طبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
28. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
29. خالد بن محمد القاسمي، وجيه جميل البعيني، حماية البيئة الخليجية، المكتب الجامعي الحديث، 2008.
30. خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات المتعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، ط1، دار البداية للنشر، عمان، 2009.
31. خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية و التخطيط الإستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
32. رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2011.
33. رشا الغول، المراجعة البيئية -التأصيل النظري و الممارسات المهنية-، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

34. رمضان محمد مقلد، احمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز، اقتصاديات الموارد و البيئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
35. زين الدين عبد المقصود، البيئة والإنسان علاقات ومشكلات، دار البحوث العلمية، القاهرة، 1981.
36. زكريا طاحون، إدارة البيئة نحو الإنتاج الأنظف، مطبعة ناس، القاهرة، مصر، 2005.
37. سعد صادق البحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2006.
38. سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي في منظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
39. شارلس كولستاد، ترجمة احمد يوسف عبد الخير، الاقتصاد البيئي، دار النشر العلمي و المطابع، 2002.
40. عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية (الحماية الإدارية للبيئة)، دار اليازوري للنشر، عمان، 2007.
41. عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، معايير المراجعة و التأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
42. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
43. عبد القادر رزيق المخادمي، التلوث البيئي مخطر المخاطر وتحديات المستقبل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
44. عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، محمد بلال، السلوك التنظيمي، ط1، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، القاهرة، 2002.
45. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة، عمان، 2006.
46. فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنش، الأردن، ط2، 2006.
47. كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008.

48. كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
49. ماجد راغب الحلو، قانون حماية البيئة في ضوء الشريعة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
50. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
51. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
52. مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
53. مدحت محمد أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، ط1، مصر، 2008.
54. منصور احمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002 .
55. نادر الجبران، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ط1، مكتبة آفاق، الكويت، 2011.
56. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، ط1، دار المسيرة، عمان، 2015.
57. نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
58. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2004 .
- البحوث الجامعية
59. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الواد-، شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 .

60. نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المديرية الجهوية للصندوق الوطني للسكن بسكرة CNL-، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008/2007.
61. سعيد سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان -SCHB- قسنطينة، شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة-2، 2014/2013.
62. فتحي حنيش، التأهيل البيئي في المؤسسة الاقتصادية ودوره في التنمية المستدامة، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2013/2012.
63. مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/ 2014.
- المداخلات و الملتقيات
64. زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، طبعة ثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 23/22 نوفمبر، 2011.
65. عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة و الضرورة، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات دول شمال إفريقيا، جامعة عمار الثليجي-الاعواط-، 6-7 نوفمبر، 2012.

66. محمد عبد الرحمان العايب و الشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-، ملتقى حول مستوى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنظمة الإدارة البيئية المطابقة لمواصفة الايزو 14001 و مدى استفادتها من الدعم المؤسسي و المالي و الفني الذي تضعه الدولة تحت تصرفها، جامعة سطيف.
67. زين الدين بروش و جابر دهيمي ، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة-دراسة حالة شركة الاسمنت- ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، الطبعة الثانية : نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011.

المجلات و القوانين:

68. عبد الناصر محمد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة و المراجعة، جامعة بني سويف، مصر.
69. عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 26، العدد الأول، جامعة حلب، دمشق، 2010.
70. نادبة راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية(عدد خاص)، المجلد 21 العدد 2، ديسمبر 2005، جامعة الأزهر(فرع بنات).

71. الطيب الوافي، الريادة في الأداء البيئي : شركة نوكيا نموذجا، مجلة الباحث، العدد 2012/11، جامعة تبسة، الجزائر.

72. دليل إجراءات التدقيق البيئي، سلطة جودة البيئة، دولة فلسطين، نيسان، 2014.

73. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون رقم 10-03، المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المؤرخ في 20 يوليو 2003.

مواقع انترنت:

74. المراجعة البيئية تاريخ الاطلاع 27-03-2016.

75. الأداء البيئي: <http://www.ksau.info/vb/showthread.php?t=10861> ، اطلع عليه يوم 06-04-2016.

مراجع أجنبية:

76. Alain Michel, Les auditeurs financiers, Edition d organisations, Paris, 1999.

77. Robert Obert, Marie-Pierre Maires, Comptabilite et Audit (Manuel et Applications), DUNOD .Paris, 2007

78. Hami Ahmed Melha, **les enjeux environnementaux en Algérie**, population initiatives for peace, Alger, 2001.