



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة
بغنوان:

مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية
-دراسة ميدانية-

تحت إشراف الأستاذ:
د. رضا زهواني

من إعداد الطلبة:

عبد الحميد تامه

البشير محده

عبد الله هزلة

لجنة المناقشة:

رئيسا

أستاذ محاضر أ

د. فاتح سردوك

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر أ

د. رضا زهواني

مناقشا

أستاذ مساعد أ

أ. بشير بن موسى

السنة الجامعية: 2018/2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة
بغنوان:

مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية
-دراسة ميدانية-

تحت إشراف الأستاذ:
د. رضا زهواني

من إعداد الطلبة:

عبد الحميد تامه

البشير محده

عبد الله هزلة

لجنة المناقشة:

رئيسا

أستاذ محاضر أ

د. فاتح سردوك

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر أ

د. رضا زهواني

مناقشا

أستاذ مساعد أ

أ. بشير بن موسى

السنة الجامعية: 2018/2017

إهداء

إلى أعظم عاطفة في الوجود بهجة القلب وصفاء العبد وكمال الورد،
وهبة الرب إلى من القلب يهواها، والعمر فداها والعين ترتاح
لرؤياها، من أهدتني رضاها ولم تبخل علي بدعاها وأدعو الله أن
يحفظها ويرعاها.

أمي الغالية.....

إلى من علمني أن الحياة كفاح وعلمي كيف أتخطى الصعاب لأجل
الفلاح، إلى من شقي وتعبت لإسعادي حتى يراني أشق دروب العلم
والمعرفة.

أبي الغالي.....

إلى أخوتي وأخواتي

إلى كل الأساتذة وأخص بالذكر أساتذنا الغالي رضا زهواني، إلى
طلبة تخصص محاسبة، وإلى كل طالب علم.

عبد الحميد تامر

الإهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، إلى من انتظرت هذه اللحظة بفاغ الصبر وعلمتني أن الحياة كفاح وعزيمة للوصول إلى مبتغانا وهو النجاح حبيبة قلبي وقرّة عيني أُمّي العزيزة خديجة محده حفظها الله ورعاها.

إلى من علمني حسن الخلق وحب المثابرة والطموح قدوتي ومثلي الأعلى وأغلى ما أملك في حياتي حبيب قلبي وروحي أبي صالح رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى الغاليتين جداتي مبروكة والزهرة ربي يخليهم ويطول في أعمارهم وإلى جدايا علي والبشير الذي سُميت عنه رحمهم الله وأسكنهم فسيح جناته.

إلى أخوتي وأخواتي الأعزاء: سلاف، هاجر، كمال، بدر الدين، عبد الحق، عائشة، يوسف، فاطمة، سهيله، حورية، وعلي حفظهم الله ورعاهم.

إلى أعمامي وعماتي:

أحمد، جميلة، بوبكر، الصديق.

وأبنائهم المتزوجين والعزاب.

إلى أخوالي وخالاتي:

محمد الحميد، عمر، التجاني، وصالح رحمه الله.

وأبنائهم المتزوجين والعزاب.

إلى زملائي وأصدقائي عبد الحميد تامه، بلقاسم علالي، محمد عوني، عبد الله هزلة.

وإلى جميع أستاذتي الكرماء لتخصص ماستر محاسبة، إلى أستاذي ومؤطري الدكتور رضا زهواني.

وإلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير فردا فردا، وإلى كل الأقارب والأحباب

والأصدقاء، وإلى من علمني ولو حرفا واحدا، وإلى من ذكره قلبي ونسيه قلبي إلى هؤلاء

.... أهدي ثمرة عملي.

البشير محده

الإهداء

يا ربي لك الحمد طيباً مباركاً كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ملء السموات والأرض وملئ ما بينهما ومالك كل شيء، والصلاة والسلام على حبيبي وشفيعي محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من انتظرت هذه اللحظة بفارغ الصبر وعلمتني أن الحياة كفاح وعزيمة للوصول إلى مبتغانا وهو النجاح حبيبة قلبي وقرّة عيني أُمّي العزيزة مفيدة ستو حفظها الله ورعاها.

إلى من علمني حسن الخلق وحب المثابرة والطموح قدوتي ومثلي الأعلى وأعلى ما أملك في حياتي حبيب قلبي وروحي أبي عبد الفتاح أطال الله في عمره.

إلى الغاليتين جداتي فاطمة والزهرة ربي يخليهم ويطول في أعمارهم وإلى جدايا عبد القادر وعبد الله الذي سُميت عنه رحمهم الله وأسكنهم فسيح جناته.

إلى أخوتي وأخواتي الأعمام: أسماء، هاجر، زينب، سارة، محمد، يوسف، خولة، بهاء الدين. إلى أعمامي وعماتي:

العبد، إسماعيل، محمد رحمه الله، جميلة، زكية، سليمة. وأبنائهم المتزوجين والعزاب.

إلى أخوالي وخالاتي:

عبد المجيد، لزهرة، عبد الرزاق، فضيل، وسعاد. وأبنائهم المتزوجين والعزاب.

إلى زملائي وأصدقائي نصر الدين وابنه الغالي، عادل وأبنائه. وإلى جميع أستاذتي الكرماء لتخصص ماستر محاسبة.

إلى أستاذتي ومؤطرتي الدكتورة رضا زهواني.

إلى جميع طلبة تخصص محاسبة، وإلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير فردا فردا، وإلى كل الأقارب والأحباب والأصدقاء، وإلى من علمني ولو حرفاً واحداً، وإلى من ذكره قلبي ونسبه قلبي إلى هؤلاء.... أهدي ثمرة عملي.

عبد الله هنزلة

شكر وعرفان

لابد لنا ونحن نخطوا خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام
قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد
لتبعث الأمة من جديد ...

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ...
إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل ...

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا
تبغضهم"

وأخص بالتقدير والشكر:

للأستاذ المؤطر الدكتور رضا زهواني.

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير"

كما أننا نتوجه بخالص الشكر إلى من علمنا التفاؤل والمضي إلى الأمام، إلى من رعانا وحافظ علينا، إلى من

وقف إلى جانبنا عندما ضللتنا الطريق.

الملخص:

تهدف الدراسة إلى بيان أثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية في المؤسسات الصناعية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق معايير المراجعة البيئية من طرف محافظي الحسابات في الجزائر من أجل تحسين جودة القوائم المالية، وأن هناك متطلبات لتطبيقها بهدف قياس البيانات البيئية والتقرير عنها.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ 36 فردا وبعد حصر وتجميع البيانات وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS 21 وEXCEL 2007.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، معايير المراجعة البيئية.

Abstract:

This study aims to reveal the impact of the commitment to the environmental review standards by Algeria's accounts keepers in industrial institutions , and this study shows the necessity of suspending the environmental review standards by Algeria's accounts keepers in order to improve the quality of the financial listing , and that there are regulations to apply for measuring the environmental data and to report it.

This study was done by the use of the analytical descriptive method by gathering the data that is found through the distribution of the review lists on a sample of the study community of 36 members and after gathering, emptying and analysing the data using SPSS 21 program and EXCEL 2007.

Key words:

Accounts keeper, Environmental Review Standards.

الفنهارى

فخری و انجمن

رقم الصفحة	الفهرس
أ-د	المقدمة
الفصل الأول: ماهية محافظ الحسابات والمراجعة البيئية	
1	تمهيد الفصل
2	المبحث الأول: محافظ الحسابات مفهومه ومهامه
2	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات
3	المطلب الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات
5	المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات
6	المبحث الثاني: ماهية معايير المراجعة البيئية
6	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة البيئية
7	المطلب الثاني: مفهوم وأنواع المراجعة البيئية
11	المطلب الثالث: معايير المراجعة البيئية
14	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
14	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
28	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
29	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
31	تمهيد الفصل
32	المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية
32	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية وأساليب جمع البيانات
37	المطلب الثاني: نتائج التحليل الإحصائي للعينة الإحصائية
42	المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة
42	المطلب الأول: تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر المحاور
49	المطلب الثاني: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية
52	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
59	قائمة المصادر والمراجع

فهرست اجزای درج شده

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
33	درجات مقياس ليكارت	(1-2)
34	إجابات الأسئلة ودلالاتها	(2-2)
34	أبعاد (مخاور) الدراسة التطبيقية	(3-2)
37	طرق توزيع استمارة الاستبيان	(4-2)
37	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	(5-2)
38	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	(6-2)
38	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(7-2)
38	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	(8-2)
39	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	(9-2)
40	نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان	(10-2)
41	معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الأول والمعدل الكلي للفقرات	(11-2)
41	معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الثاني والمعدل الكلي للفقرات	(12-2)
41	معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الرابع والمعدل الكلي للفقرات	(13-2)
43	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات دور ومهام محافظ الحسابات	(14-2)
45	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات	(15-2)
47	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية	(16-2)
49	يوضح ملخص نتائج التحليل الإحصائي لمخاور	(17-2)
49	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة	(18-2)
50	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	(19-2)

المفرد

1- تمهيد:

تعتمد مهنة المراجعة أو محافظ الحسابات بشكل رئيسي على ثقة الجمهور، لنجاحها ولتقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، لذا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المحلية للمراجعة وقواعد السلوك المهني ومراعاة القانون المنظم للمهنة، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون مراجع الحسابات على دراية بالعديد من الإصدارات المهنية الحديثة والتي تتناول بعض المجالات غير التقليدية لمراجعة الحسابات.

إن تفاقم المشكلات البيئية التي شهدها العالم خلال العقود الثلاث الماضية وما ترتب عليها من مخاطر تهدد كل الكائنات على حد سوي، حيث أصبح من الأمور التي تستوجب من الجميع المشاركة الفعالة في مواجهة تلك المشكلات، ولقد عملت جمعيات حماية البيئة والمنظمات الحكومية والغير الحكومية على تفعيل قرارات المؤتمرات العالمية، مما أدى بالمؤسسات الاقتصادية إلى إدخال المراجعة البيئية ضمن إدارتها، والاهتمام بتقييم الأداء البيئي، وذلك لتجنب الضغوطات التي تفرضها الأطراف المهتمة بالبيئة القائمة على معرفة مدى وفائها بالالتزامات البيئية عن طريق تبني المراجعة البيئية التي أصبحت تأخذ حيزا كبيرا داخل المؤسسات الاقتصادية بسبب تغيرات وتطورات البيئة الناتجة عن الاهتمام المتزايد بالمحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها عن طريق مساهمة واهتمام المراجعين الخارجيين بالمراجعة البيئية من خلال إعداد تقرير للمراجعة يعبر عن مدى التزام المؤسسات الاقتصادية لحماية البيئة.

إن عدم وجود إطار قانوني وطني للمراجعة البيئية في الجزائر يجعل المراجعين يستندون إلى أطراف أخرى تنبثق من طبيعة التكوين والميول الخاصة لبعض الطرق الدولية للمراجعة البيئية التي قد لا تتلاءم مع واقع الاقتصاد الجزائري ولا تتكيف مع حاجات الأطراف الطالبة لأرائهم، وهذا ما يتطلب ضرورة توسيع مهام محافظي الحسابات وجعل إطار قانوني وطني للتطبيق معايير المراجعة البيئية.

إن لتطبيق معايير المراجعة البيئية دور مهم وفعال في فهم الوضعية البيئية للمؤسسات وإعطاء صورة واضحة وحقيقية للإدارات العليا عن إستراتيجية المؤسسة، وما لها من أثر في مهام محافظي الحسابات من أجل المحافظة على البيئة والتقليل من المخاطر البيئية الناجمة عن المؤسسات الصناعية.

2- الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما هو أثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بمحافظ الحسابات في الجزائر وما هي مهامه؟
- ما المقصود بمعايير المراجعة البيئية؟
- ما هو الأثر الناجم عن تطبيق معايير المراجعة البيئية في الجزائر من طرف محافظي الحسابات؟

3- الفرضيات:

- محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات والشركات بحيث يكون مؤهلا علميا ويتصف بالاستقلالية والحياد لإبداء رأيه الفني المحايد.
- المراجعة البيئية هي فحص منتظم موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية.
- يؤدي تطبيق معايير المراجعة البيئية من طرف محافظي الحسابات إلى تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، وذلك لالتزام هذا الأخير بتتبع القوانين والتشريعات والنظم البيئية.

4- أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- محاولة إبراز الإطار القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر وتعريفه وتوضيح المهام التي يقوم بها.
- التعرف على معايير المراجعة البيئية تاريخها وفوائدها وتطبيقها.
- محاولة إبراز الأثر الذي يعود من تطبيق معايير المراجعة البيئية في الجزائر من طرف محافظي الحسابات.

5- أهمية البحث:

- أهمية استقلالية محافظ الحسابات والدور الذي يقوم به.
- أهمية المراجعة البيئية في مكافحة التلوث والحد من المخاطر البيئية الناجمة عن المؤسسات الصناعية.
- أهمية التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة البيئية في الجزائر.

6- أسباب اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع وهذا نظرا لأهميته وارتباطه بمجال التخصص.
- الأهمية التي تكتسبها المراجعة البيئية في الحد من التلوث البيئي.
- ضرورة وإلزامية تطبيق معايير المراجعة البيئية لمسايرة الدول الكبرى.
- قلة الدراسات السابقة في مثل هذه المواضيع.

7- الإطار الزمني والمكاني:

تتمثل الإطار الزمني لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (خلال شهري مارس وأفريل 2018).

أما الإطار المكاني لهذه الدراسة يتمثل في استقصاء آراء أساتذة ومحافظي الحسابات ومدراء أو مسيري مؤسسات وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية الوادي.

8- المنهج المستخدم:

في هذه الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاص أهم الدراسات من المذكرات ورسائل الدكتوراه والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية والمؤتمرات والمجلات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تتم معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS رقم 21 بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول .EXCEL.

9- تقسيمات الموضوع:

للإجابة على إشكالية البحث واختيار فرضياته والوصول إلى أبرز أهمية وتحقيق أهدافه تم تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول نظري والفصل الثاني تطبيقي عبارة عن استبيان.

الفصل الأول:

تناول ماهية محافظ الحسابات والمراجعة البيئية وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول ماهية محافظ الحسابات والمبحث الثاني ماهية معايير المراجعة البيئية.

الفصل الثاني:

حيث تناول دراسة ميدانية (عرض وتحليل الاستبيان) وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية والمبحث الثاني تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة. وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

10- صعوبات الدراسة:

- النقص الكبير في المراجع التي ترتبط مباشرة بشخص محافظ الحسابات ومعايير المراجعة البيئية.
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.
- صعوبة توزيع وجمع الاستبيان نظرا لاختلاف فئات الدراسة.

الفصل الأول

تمهيد:

تلعب المراجعة البيئية دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو كل من الوحدات الاقتصادية وما يعود من فائدة على المجتمع لما تضيفه من ثقة المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون الوحدة والتقليل من المخاطر البيئية. ولتحقيق هذه الثقة يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تساعد على إبداء رأيه بكل صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة والتقييم

وعلى ضوء هذا فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: محافظ الحسابات مفهومه ومهامه.

المبحث الثاني: ماهية معايير المراجعة البيئية.

المبحث الأول: محافظ الحسابات مفهومه ومهامه

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات من خلال تعريف محافظ الحسابات والإطار القانوني لمحافظ الحسابات ومهام محافظ الحسابات.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات**التعريف الأول:**

حسب المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

التعريف الثاني:

عرف القانون التجاري مراجع الحسابات في مادته 715 مكرر 4 على أنه:²

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويدققون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك. ويحقق مندوبو الحسابات إذ ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

¹ كوثر مياسي، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص21.

² كوثر مياسي، مرجع أعلاه، من نفس الصفحة.

التعريف الثالث:

إن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.¹

تعريف شامل:

إن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات الشركة، كما يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي، كما له مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

المطلب الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات إطار قانوني نعرضه كالتالي:³

1- التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 26 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم)، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

¹ رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد التاسع المجلد الثالث، سنة 2016، ص 9.

² من إعداد طلبة الملتكرة.

³ إبراهيم منانة، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام الحاسبي المالي دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، سنة 2015، ص 21.

2- التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل.

3- التعيين عن طريق المحكمة:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة مكرر 4 "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءً على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علينا للدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

وإذا تم تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

4- مدة العهدة:

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على ما يلي:

"تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات"

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:¹

أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدره المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ت- يبيّن رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

ث- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ج- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئات المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير.

ح- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

خ- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبررة.

❖ تقرير أو مصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء.

❖ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.

❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

¹ نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، سنة 2012، ص-ص 16-17.

- ❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

المبحث الثاني: ماهية معايير المراجعة البيئية

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف جوانب المراجعة البيئية من خلال التطور التاريخي لها ومفهومها وكذا أنواعها ثم معاييرها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة البيئية

تطورت المراجعة البيئية بمرور الزمن حيث نسردها كآلائي:¹

إن المراجعة البيئية ليست وليدة للقرن الحالي، ففي 1991 أشارت غرفة التجارة الدولية إلى أن احد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قام بأداء مراجعات بيئية حول العالم منذ 1920 وعلى الرغم من ذلك فإن الاهتمام بالمراجعة البيئية ظل بسيطا حتى عام 1980، حيث أنها منذ ذلك الحين وحتى الوقت الحالي قد أصبحت شائعة الاستخدام في الشركات الرئيسية (لاسيما تلك التي تعمل في مجال القطاعات الإستراتيجية والصناعية والكيميائية) في دول العالم المتقدم، وقد اضطرب نموها بشكل سريع أثناء العقود السابقة من القرن الماضي الذي تميز بكثرة الكوارث الطبيعية.

وبصفة عامة يمكن القول أنه خلال السبعينات وبداية الثمانينات اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن مراجعات الأداء الاجتماعي إلا أنه في الثمانينات والتسعينات وعلى وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية، وذلك لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع والذي ألزم عليهم أن يعتبروا أن هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي يجب أن تسعى كل مؤسسة على تحقيقها، كما أدى أيضا تزايد الاهتمام بحماية الموارد الطبيعية من مختلف الأضرار التي تتعرض لها إلى إلزامية وجود المراجعة البيئية لتحقيق تلك الأهداف.²

¹ بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير البيئة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، سنة 2007، ص 45.

² بوحفص رواني، مرجع أعلاه، ص 48.

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع المراجعة البيئية**الفرع الأول: مفهوم المراجعة البيئية****التعريف الأول:**

المراجعة البيئية هي فحص، منتظم، موضوعي، ودوري للأداء البيئي، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية، وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، وتوصيل نتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها.¹

التعريف الثاني:

تعرف المراجعة البيئية على أنها: التقييم المنهجي الموثوق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية والأداء البيئي للمؤسسة، وتوصيل النتائج لمجلس الإدارة، بهدف تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمؤسسة، وتقييم الالتزام بالسياسة البيئية لها، وتحقيق أهدافها ومتطلباتها وتسهيل إجراء الأداء البيئي للمؤسسة.²

التعريف الثالث:

المراجعة البيئية هي فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنشأة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية، وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.³

تعريف شامل:

المراجعة هي فحص منتظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، وتوصيل النتائج لمجلس الإدارة وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها بهدف تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية.

¹ سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2016، ص 53.

² سوداني رحمة، مرجع سابق، من نفس الصفحة.

³ رادة فاروق درياني، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماستر في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سنة 2009، ص 34.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة البيئية.

يمكن عرض أنواع المراجعة البيئية كما يلي:¹

1- مراجعة نظم الإدارة البيئية:

يعبر نظام الإدارة البيئية عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية، ويعتبر ذلك النظام جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية للمنشأة بهدف توفير معلومات تتعلق بالآتي:

أ- مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية التي تخضع لها.

ب- مدى التزام المنشأة بسياساتها وإجراءاتها البيئية.

ت- تحديد وتقييم المخاطر البيئية التي تتعرض لها المنشأة نتيجة مزاولتها لأنشطتها.

ث- تحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين على إدارة المنشأة اتخاذها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة.

وإن مراجعة نظم الإدارة البيئية تتم داخلياً عندما تتطور المراجعة البيئية، وعندما تصبح المنشأة ملتزمة بالتعليمات البيئية، وهكذا يلاحظ كيف أن لنظام الإدارة البيئية داخل المنشأة أهمية كبيرة، وبالتالي كان لابد من قيام مراجعة لهذا النظام، وتشكل مراجعة نظم الإدارة البيئية جزءاً هاماً من مكونات نظم الإدارة البيئية، وتسمح هذه المراجعة بالتأكد من آلية العمل.

2- مراجعة الالتزام البيئي:

تقوم على دراسة ما إذا كانت الأنشطة والعمليات في إطار القيود القانونية التي تفرضها التعليمات أم لا، وتلك الدراسة تتم من خلال تقديرات على العمليات الحالية والسابقة والمخططة.

ومراجعة الالتزام البيئي هي النوع الأكثر شيوعاً من أنواع المراجعة البيئية ويمكن تصنيفه حسب درجة التفصيل والجهد المطلوب، وتتضمن مراجعة الالتزام البيئي ثلاث مراحل وهي:

أ- مرحلة التقييم الأولية:

حيث يتم استعراض تاريخي للممارسات البيئية للوحدة محل المراجعة وفي ضوء ذلك يقوم الفاحص البيئي بالتعرف على الاحتمالات البيئية ونتائجها المتوقعة.

¹ رادة فاروق دريماقي، مرجع أعلاه، ص-ص 48-52.

ب- مرحلة الفحص الفني والتفصيلي لمصادقية التقارير البيئية:

تركز هذه المرحلة على تحديد مدى ملائمة ومصادقية التقارير البيئية التي تعدها الوحدات الاقتصادية عن التأثيرات البيئية لها وبالتحديد ما ينتج عن ممارستها لأنشطتها من تلوث وإفساد للبيئة وتعتمد هذه المرحلة على القيام بزيارات ميدانية للمواقع وإجراء مقابلات للمديرين والعاملين المتخصصين، والقيام بعمل استفسارات ملائمة وبذلك تتميز هذه المرحلة بأنها فنية وتفصيلية، حيث تركز على العمليات والأنشطة ذات التأثير البيئي، كما يتم الفحص الفني للنفائات الخطرة وفحص قوائم الأمان ونظم الرقابة المرتبطة بحماية البيئة ومدى التزام المنشأة بها.

ت- مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج:

تعتمد هذه المرحلة بشكل رئيسي على تقييم الموقع، حيث تنشأ أساساً في حالة إشارة المرحلتين السابقتين إلى وجود انتهاكات بيئية عن طريق الوحدة الاقتصادية، وتتضمن هذه المرحلة اختبارات تفصيلية والقيام بتعديلات معملية لمكونات البيئة وتقييم وتفسير النتائج.

3- مراجعة تحويل أو نقل الملكية:

وتتضمن تقديرات نقل موقع الملكية وتقييمات نقل الممتلكات والمراجعة طبقاً للعرف والإجراءات المتعارف عليها في هذا المجال، مثل هذه المراجعة تعد أداة لإدارة المخاطر بالنسبة للبنوك ومشتري الأراضي ومؤسسات الائتمان أو الإقراض وأي مؤسسة تشتري أرضاً كنوع من التسهيلات أو تقبلها كهبة أو تبرع، فالالتزام أو الضرر المحتمل المرتبط بالاستحواذ قد يفوق القيمة السوقية لهذا الأصل ويتم أداء مراجعة نقل الملكية من خلال ثلاث مراحل هي:

أ- مرحلة فحص سجلات الأصول الثابتة.

ب- مرحلة اختبار التلوث الفعلي أو المحتمل في تلك الأصول.

ت- مرحلة تحديد مقدرا وحجم التلوث ونظافة وتكاليف إزالته وتطهيره.

4- مراجعة المواقع:

ويتم أداء تلك المراجعة عند شراء أو بيع الأراضي أو العقارات أو المواقع الصناعية بهدف محاولة استبعاد أو تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المنشآت الاقتصادية، حيث تزيد الالتزامات البيئية على تلوث تلك المواقع أو الأراضي أو العقارات عن القيمة السوقية لها.

5- مراجعة الصحة والأمان:

يهدف هذا النوع من المراجعة إلى تقييم سياسات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان المتعاملين بها من أجل حمايتهم وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاولتهم لأنشطتهم وضمن الالتزام بالقوانين التي تطبق عليهم، وتتم تلك المراجعة بهدف التعرف على مدى كفاءة تنفيذ تلك السياسات والإجراءات ومدى ملاءمتها للتطبيق في ضوء أية تغيرات في القوانين البيئية أو ظروف منشآت الأعمال.

6- مراجعة دورة حياة المنتج:

تعتمد مراجعة دورة حياة المنتج على تقييم التأثيرات البيئية السالبة التي تترتب على مزاوله المنشأة لأنشطتها الاقتصادية من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الإنتاج أو خلاله أو مرحلة التوزيع أو الاستخدام أو التصرف في المنتج، وذلك بهدف مساعدة المنشأة في اتخاذ القرارات المرتبطة باستعداد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية. وتتضمن مراجعة دورة حياة المنتج ثلاث مراحل أساسية أولها يتمثل في الحصول على البيانات والمعلومات المرتبطة بتلك الدورة، حيث يتم التعرف على المعلومات الخاصة بتصنيع المواد الخام والإنتاج والنقل والتوزيع والاستخدام والتصرف في المنتج وتحديد التأثيرات البيئية التي تترتب على ذلك، وثانيها ينصب على التقييم الشامل لكافة أضرار التأثيرات البيئية المترتبة على تلك الدورة، وثالثها يركز على اقتراح أوجه التحسينات الممكنة التي تهدف إلى استبعاد أو تخفيض تلك التأثيرات البيئية المترتبة على تلك الدورة، والتي يمكن أن تتم عن طريق استخدام وسائل تتعلق بإعادة تصميم المنتج أو عملية الإنتاج، وبذلك تهدف مراجعة المنتج إلى تقديم ضمان بأن المنتج ملتزم بالقيود المحددة، ولا ينتج عنه أي ضرر بالمصالح البيئية.

7- مراجعة إدارة المخلفات:

تهدف عملية مراجعة إدارة المخلفات إلى التعرف على الأضرار البيئية المرتبطة بإدارة المخلفات بحد العمل على استبعاد أو تخفيض الالتزامات البيئية للمنشأة المترتبة على الإنتاج أو التخزين أو النقل أو التصرف في منتجاتها، وعادة تقوم الشركات بتطبيق العديد من الإجراءات لتحقيق ذلك الهدف ولعل من أبرزها مايلي:

- أ- الحد من المخلفات وآثارها عن طريق تحسين تصميم عمليات الإنتاج والتصنيع بطريقة تحقق ذلك الهدف.
- ب- تدنية المخلفات عند المنبع بهدف تجنب تحمل المنشأة من تكاليف مقابلة علاج الأضرار البيئية المترتبة عن الانتظار حتى الانتهاء من عملية الإنتاج.
- ت- الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للمخلفات المسببة للمخاطر البيئية وضرورة تتبع مسارها من بداية الإنتاج حتى يتم التخلص منه.

المطلب الثالث: معايير المراجعة البيئية

نظرا للأهمية البالغة للبيئة فقد أصبحت الحاجة ماسة إلى وجود إرشادات وإيضاحات لإرشاد المراجعين عند دراسة الأمور البيئية ومراجعة القوائم المالية لذلك فقد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة (1) رقم (250)-المتضمن دراسة قوانين واللوائح التي يجب مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية كذلك فقد تم إصدار إيضاح ممارسات المراجعة الدولية رقم (1010) بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية.¹

إن مهنة المراجعة البيئية لا بد أن تنفذ من خلال معايير محددة متفق عليها وهي لا تختلف إلا في التفاصيل عن معايير إنجاز مهمة المراجعة المالية على النحو الآتي:²

1- معايير التدقيق العامة (الشخصية):**1-1- معيار التأهيل:**

أن يكون المراجع مؤهلا لإنجاز مهمة المراجعة البيئية، وهي ليست بعيدة عن المؤهلات اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة المالية بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المراجع للاستعانة بخبير في الأمور البيئية للتعامل.

1-2- الحياد والاستقلالية:

يفترض أن يكون المراجع محايدا بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من جهة أخرى.

1-3- المسؤولية المهنية:

هي أبرز معايير المراجعة البيئية وقد أولتها القوانين في العديد من الدول جل اهتمامها وكلفت بها المراجع المالي قبل أن يكون هناك تدقيق بيئي، وقامت بسرد الكثير من الأفعال التي يجرم المراجع بالتقصير فيها، وقد تصنف على أنها من ضمن المسؤوليات المهنية للمراجع البيئي، وحددت عقوبات على مخالفتها، بموجب القانون وهو ما يعني وجود إلزام بحق المراجع.

¹ <https://infotechaccountants.com>.

² <https://almohasben.com>.

2- معايير العمل الميداني:**2-1- معيار التخطيط لمهمة المراجع:**

من المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للمراجعة ويتضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للعميل، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية، وأن يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية (مهنة) المراجع قيام المراجع بفحص الأداء البيئي لعميله وان لا يرتكب المراجع أي مخالفة مهنية للاشتراطات والالتزامات البيئية للمراجعة.

2-2- فحص نظام الرقابة الداخلية:

يشمل فحص المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية مدى عنايتها بالمراجعة البيئية، ومدى قيام المراجع الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية، وضرورة تدريب المراجع المالي وإكسابه المهارات اللازمة لممارسة المراجعة البيئية.

2-3- الإثبات:

من الضروري للمراجع جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساساً للرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي حول الأثر البيئي للمنشأة.

3- معايير التقرير والإفصاح:

ناقشت دراسة كولبرت واسكاربرو 1993 أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على مراجعة القوائم المالية، وأوضحت أن هناك عدداً من الإصدارات المهنية التي يجب على المراجع أن يراعيها عند تحديد أثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير، وخلصت إلى القول بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة، وأنه إذا ثبت للمراجع عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعدم خروجها كذلك على القوانين والتشريعات البيئية فإنه يبدي رأياً نظيفاً، وفي حالة عدم التزام المنشأة بالتشريعات البيئية فإن له أن يتحفظ في رأيه. أما إذا كان هناك خروجاً عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملائمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية، أو عدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعليه أن يتحفظ في رأيه، أو يبدي رأياً معاكساً وفقاً للأهمية النسبية لهذا الخروج، وإذا لم يكن هناك خروج عن المبادئ المحاسبية لكن لم يستطع أن يجمع الأدلة الكافية للحكم على سلامة تقدير الإدارة للالتزام البيئي لأسباب تعود إلى الإدارة، فعليه في هذه الحالة أن يتحفظ في رأيه أو يمتنع عن إبداء الرأي.

فالمراجع ملزم بتقديم تقرير عن فحصه الآثار البيئية للعميل، ويجب أن يقدم لكل المهتمين مثل المساهمين والعمال والعلماء والمجتمع، علاوة على تحديد جهة واحدة محددة، ويمكن تلخيص أهم العناصر التي يتضمنها

تقرير المراجعة البيئية، مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها تقوم للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.

4- استحداث حد أدنى من القواعد تتلاءم مع طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية فحسب ومنها ما يلي:¹

✓ الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوفي اللبابة والدقة والوضوح.

✓ الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للمؤسسة الاقتصادية.

✓ قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

5- استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي البيئي ومن بين أهم المواضيع التي تناولت الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية ما يلي:²

✓ أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية للنظام التقليدي للمحاسبة المالية.

✓ أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

¹ غمام مراد ودحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP بالأخضرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند ولحاج-البويرة، سنة 2015، ص 51.

² غمام مراد ودحمون فوزي، مرجع أعلاه، من نفس الصفحة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة**المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة****الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية**

1- دراسة سحنون محمد الأمين، تخصص مراجعة وتدقيق، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم التجارية، سنة 2017، بعنوان واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق.

والتي تهدف إلى محاولة الوقوف على واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الخاصة بمهنة التدقيق، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم الجوانب الملزمة بكل جوانبه، محافظ حسابات و المعايير الدولية وإستراتيجية الجزائر في التزام محافظ الحسابات بالمعايير الدولية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير - السلطات الجزائرية في هذا المجال، وأهم ما جاء به القانون 10 المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة وأن الجزائر اتخذت إصلاحات محاسبية 07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 - للتوفيق بين نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدارها القانون 11 المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

والتي توصل فيها إلى عدم مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقى ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية، وإن صدور معايير التقارير لمحافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشروع الجزائري وسعيه إلى أحداث لتوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية، وإن إتباع محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقيه أكثر للمعلومات المحاسبية والمالية التي صدق عليها، ويجذب أكثر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر.

2- دراسة كوثر مياسي، تخصص تدقيق محاسبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، سنة 2015، بعنوان مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

حيث هدفت الدراسة بالتحليل والمناقشة التي تبين مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لنشأتها ومفهومها وتبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها

ومختلف الخطوات العلمية لإنجازها وكذا على مراجع الحسابات من خلال القوانين والمراسيم التعرف على معايير المراجعة الدولية من خلال نشأتها ومعرفة أهميتها.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال البيانات من مصادرها الثانوية والأولية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30 فرداً، وبعد حصر وتجميع البيانات وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Excel 2007 و SPSS 20.

والتي توصلت فيها إلى أن المراجعة هي عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وتكمن أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية ومراجع الحسابات هو شخص تستند له مهمة شخص ومراقبة الحسابات المالية للمؤسسة من خلال إثبات صحتها ومشروعيتها، كما أن معايير المراجعة الدولية عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المراجع أن يحتزى بها ويتم تطبيق هذه المعايير عند مراجعة البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات وما يرتبط بها من خدمات، لا بد أن يتوفر على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى ممارسين بما يتناسب وتطورات الاقتصاد الدولية، كما أن نجاح مهنة المراجعة يعتمد على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم هو الذي في الأصل يهدف إلى خدمة المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.

3- دراسة محمود بكر خليل عبد العال، تخصص محاسبة وتمويل، رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، سنة 2015، بعنوان مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة، وقد تم تصميم استبانته وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ (63) مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل، وقد تم استرداد (54) استبانته بنسبة (85.7%).

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية ورقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، كما يؤثر الالتزام والوعي الديني لمراجع الحسابات بدرجة كبيرة جداً

على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، كذلك فإن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

4- دراسة سوياد أمينة، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2 العدد 14، جوان 2016، بعنوان دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التظليل في القوائم المالية والتقرير عنه ، دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف.

حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إتباع مراجعي الحسابات في الجزائر للإجراءات الحديثة المتعلقة باكتشاف التظليل في القوائم المالية، حيث تم إعداد استبانة وتوزيعها على مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية سطيف، وقد أظهرت النتائج أن مراجعي الحسابات عينة الدراسة يتبعون الإجراءات الحديثة لاكتشاف التظليل والإبلاغ عنها للإدارة والجهات المستفيدة.

ويلاحظ من خلال النتائج الإحصائية أن أغلبية مراجعي الحسابات يتبعون الإجراءات اللازمة لاكتشاف التظليل والإبلاغ عنه، والذي يدل على إتباع مراجعي الحسابات للإجراءات اللازمة لاكتشاف التظليل في التقارير المالية، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على إتباع مراجعي الحسابات في الجزائر للإجراءات اللازمة لاكتشاف التظليل في التقارير المالية والإبلاغ عنه.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مراجعي الحسابات في الجزائر يقومون بمناقشة مخاطر الغش مع فريق العمل ومن ثمة تقدير مخاطر الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي حالة وجود علامات منبهة تشير إلى احتمال وجود حالات غش يقوم بتعديل خطة المراجعة، وفي رأينا إتباع مراجع الحسابات في الجزائر أثناء هذه الإجراءات الواردة في معايير المراجعة الدولية والمتعلقة بالغش على الرغم من أن الجزائر لا تتوفر على دليل شامل لكل المعايير حيث تبني أربعة معايير جزائرية للتدقيق وذلك حسب المذكرة رقم 20 الصادرة بتاريخ 2016/03/13، ويعود السبب إلى ورود بعض من هذه الإجراءات في مواد القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، كما أن مراجعي الحسابات في الجزائر يتبعون بعض الإجراءات الحديثة الخاصة بالتقرير عن التظليل في القوائم المالية والإبلاغ عنه لإدارة والجهات المستفيدة.

5- دراسة عبد العالي محمدي، مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6-7 ماي 2012، عنوان المداخلة دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر 3.

حيث هدفت الدراسة إلى وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة البنوك التي تعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي و الإداري نظرا لإضافته نوعا من الشفافية والمصدقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن اضطلاع مراقب الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى دائما مستقلا عن الشؤون الإدارية للبنك، حتى يحافظ على استقلالته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة التدقيق، إضافة إلى ضرورة توافر العناية والكفاءة المهنية من خلال التدريب المستمر، دون أن ننسى العلاقة التعاونية بين محافظ الحسابات والأطراف الفاعلة الأخرى بما فيهم المساهمين، لجان التدقيق، بنك الجزائر، ... الخ، وهو أهم ما جاءت به توصيات لجنة بازل في سبيل تفعيل آليات حوكمة البنوك.

وكل هذا يؤكد وجود علاقة وثيقة الصلة بين حوكمة البنوك وجودة مخرجات عملية التدقيق، إذ يعتبران وجهان لعملة واحدة كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر للوصول إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها الحد من الفساد المالي والإداري رغم أهمية كل ما تم التوصل إليه إلا أن المشكل ليس في القوانين والتشريعات وإنما في الأخلاق والذهنيات، لأن كل قانون أو معيار يخرق إذا ما انحارت الأخلاق والقيم، لذلك لا بد أن نتقيد بتعاليم ديننا الإسلامي الحنيف.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج تكمن في قيام محافظ الحسابات بمهامه وفق قواعد العمل المتعارف عليها يعتبر من بين محددات نجاح الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري وتأكيد من مدى التزام البنوك بقواعد الشفافية والإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة للبنوك للحد من الفساد المهني والإداري، والتفاعل الجيد بينه وبين مختلف أطراف حوكمة البنوك يساهم في تفعيل آليات الحوكمة بما يجنب الآثار السلبية للفساد، وكأهم النتائج أظهرت هذه الدراسة الدور الكبير الذي يلعبه محافظ الحسابات مثله مثل البنك المركزي وهيئات أخرى في سبيل تفعيل آليات الحوكمة في البنوك من الفساد المالي والإداري.

6- دراسة سايح فايز، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، 13-14 ديسمبر 2011، محور المداخلة مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، تحت عنوان انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات.

حيث هدفت الدراسة إلى اتجاه الجزائر عبر النظام المحاسبي المالي نحو توافق دولي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS-IFRS)، ومن أجل زيادة ثقة المتعاملين بالكشوف المالية كان لابد من تحسين نظام المراجعة الخارجية للجزائر، حيث تسعى الجزائر من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى إيجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للمراجعة (IAS)، وعليه تهتم هذه الورقة البحثية بمختلف الإصلاحات المحاسبية الحاصلة خلال سنتي 2010 و2011، وأثر ذلك جزئياً على مستوى محافظ الحسابات وكلياً على مستوى المراجعة الخارجية.

وقد توصلت الدراسة إلى توالي صدور المذكرات المنهجية الخاصة بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، يؤكد على حرص وزارة المالية على حل مشكلة الانتقال من المخطط إلى النظام، إلا أن صدورهما الموازي للتطبيق الإجباري للنظام المحاسبي المالي، أثر على ظروف الانتقال، مما سبب تأخر المؤسسات التجارية في إيداع حساباتها الاجتماعية لدى المركز الوطني للسجل التجاري في الآجال القانونية.

كما أن القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا يختلف كثيراً عن القانون 91-08 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، هو إمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة المعتمدة، إلا أن المراسيم التنفيذية والقرارات المتعلقة به أظهرت إصلاحات جديدة بالمقارنة مع القانون السابق.

كما أن صدور معايير تقارير محافظ الحسابات، لا يعني بالضرورة أنها تمثل المعايير الدولية للتدقيق أو تقاريرها، إلا أنها تعتبر خطوة هامة في الإصلاح المحاسبي، ودليل على الاقتراب من تبني المعايير الدولية للتدقيق.

7- دراسة إبراهيم منانة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، تحت عنوان دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، موسم 2015/2014.

حيث هدفت الدراسة إلى وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضافته نوعا من الموثوقية والمصدقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلالته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

كما هدفت أيضا إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، واعتمد أيضا في دراسته على القوائم والتقارير المالية لمحافظة الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات، حيث تم تحليل خمسة عشر تقريرا للمؤسسة محل دراسته، بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنته المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين.

وهدفت أيضا إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

وأظهرت هته الدراسة عديد النتائج تكمن في تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، كما أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصدقية في العناصر المكونة للقوائم المالية، وأيضا أن المهنة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية، كما يقوم محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في

المؤسسات الاقتصادية ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الغش وخطأ النظام كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية وهذا ما يعزز المصدقية في المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وإن قيام قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصدقية بها ولكن على الأطراف المستعملة للقوائم المالية معرفة أن محافظ الحسابات لا يوفر الضمان والتأكيد المطلق بصحة ما ورد بالقوائم المالية، ويمتلك محافظو الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

8- دراسة بن داود رقية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، بعنوان دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01، دراسة ميدانية لمجموعة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2016/05/21.

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01، ولإنجاز هذا البحث قامت بتصميم استمارة استبيان وزعت على عينة مكونة من 60 فردا من ممارسي مهنة المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي وتم استغلال 53 منها وتمت معالجتها إحصائيا بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وكذا أن الاستقلالية والكفاءة يؤثران على جودة المراجعة والتزام المراجع الخارجي بالحفاظ على كرامة المهنة يؤثر إيجابيا على فعالية المراجعة والالتزام بالسرية والأمانة والأخلاق العالية يزيد فعالية المراجعة.

وأظهرت هته الدراسة عديد النتائج كان أبرزها هو التوصل إلى التركيز على العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة وكذا وجود تأثير بين الاستقلالية وكفاءة المراجع الخارجي مع جودة المراجعة ووجود علاقة بين التزام المراجع بالحفاظ على كرامة المهنة وفعالية المراجعة ولا توجد هناك فروق نحو علاقة صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة تبعا لمتغير المؤهل العلمي وتوجد علاقة بين التزام المراجع بالسرية والأمانة وفعالية المراجعة ولا توجد فروق نحو علاقة صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة تبعا لمتغير المؤهل المهني والخبرة بالسنوات.

9- دراسة زينب عون، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، تحت عنوان الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر القانون 10-01 دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، موسم 2015/2014.

هدفت هته هذه الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، وفقا لما جاء به القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد، من تنظيم للمهنة وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، كل ذلك من أجل زيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية وتحسين نظام مراجعة الحسابات في الجزائر، كما سعت من خلالها إلى إعطاء نموذج على الجانب العلمي لمراجعة الحسابات وذلك من خلال الدراسة الميدانية مبينا أهم الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات أثناء تأدية مهامه.

كما أضفرت الدراسة عديد النتائج أهمها نجاح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة، كما أن المهنة الرئيسية لمراجع الحسابات سوى في الجزائر أو أي مراجع آخر هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، والغرض من القيام بمهنة المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن الرأي المهني لمراجع الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم وبذلك يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.

10- دراسة شريقي عمر، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تحت عنوان التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، نوقشت يوم 2013/01/12.

حيث هدفت الرسالة إلى دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية والهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة ومعايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص

والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

كما كمنت نتائج هذه الرسالة في أن مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة... الخ، ويجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني، كذلك نباح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة، وكذا التنظيم السليم لمهنة المراجعة الذي يسمح بتطوير وتحقيق أهدافها.

11- دراسة بوحفص رواني، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير البيئة، تحت عنوان المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، في 2007/12/05.

هدفت هذه الدراسة لتواجه مهنة المراجعة في الوقت الحاضر لمجموعة من المشكلات المعاصرة التي ترجع إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بها، ونتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع فقد أصبحت حماية البيئة من الالتزامات الأساسية التي تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها حتى تستطيع الاستمرار في مزاولتها نشاطاتها.

وتعتبر المراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة، الأمر الذي جعل من المراجعة البيئية أداة مهمة في ظل الضغوط المتزايدة على المؤسسات من جانب أطراف متعددة.

وإن غياب إطار متكامل للمراجعة البيئية جعلها تأخذ عدة أشكال منها ما يتعلق بالمتابعة البيئية للمشروعات ومنها ما هو مراجعة لنظام الإدارة البيئية ومنها ما هو عبارة عن مراجعة محاسبية بيئية من خلال مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية، وكل الأشكال المختلفة للمراجعة البيئية هدفه هو تحسين الأداء البيئي للمؤسسة.

فقامت وزارة التربية البيئية وهيئة الإقليم الجزائرية بإصدار مراسيم وقوانين تحت المؤسسات الاقتصادية على ضرورة اعتماد نظام للمراجعة البيئية الداخلية لديها من خلال اعتماد نظام الرعاية الصحية والسلامة والبيئة بالإضافة إلى تسهيل عمل المراجعين البيئيين الخارجيين ومؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب كغيرها من المؤسسات تسعى لتبني هذا النظام الرقابي الذي يؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتحسين سمعتها أمام المجتمع والمؤسسات ذات العلاقة، إلا أن ذلك لا ينفى وجود معوقات تحول دون تطبيق المراجعة البيئية بصورة مكتملة.

كما أظهرت الدراسة إلى عديد النتائج أبرزها أن المراجعة تتطور بالتطورات الحاصلة في جميع الميادين سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو بيئية وذلك لمسايرة هذه التطورات عن طريق استحداث معايير وطرق حديثة في مجالها وذلك لتلبية حاجات الطالبين لتقاريرها، وكذا استعانة المؤسسة الاقتصادية بالمراجعة البيئية الداخلية وذلك لتقييم أدائها البيئي وإدارة مخاطرها الصحية والوقائية والبيئية وذلك من أجل الاستمرار في التواجد في السوق، وأيضا أن المراجعة البيئية الخارجية للمؤسسة الاقتصادية تفسح عن مدى اهتمام المؤسسة بالبيئة والإجراءات والسياسات المتبعة لتحقيق ذلك،

كذلك أن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى لتبني نظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية كمرحلة أولية ثم تتأهل بعده إلى الحصول على مواصفة إيزو 14000 و18000 لتحقيق النظام الشامل QHSE (الجودة، الصحة، الوقاية والبيئة)، إن التطورات الحاصلة في محيط المؤسسة أوجب عليها الأخذ بعين الاعتبار المسؤوليات الاقتصادية من خلال الربحية التجارية والاجتماعية من خلال تحقيق الربحية الاجتماعية والبيئية من خلال تحقيق الربحية البيئية وبالتالي تصبح المؤسسة مستدامة.

12- دراسة يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، كلية التجارة، قسم المحاسبة، تحت عنوان مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية، في 2005/01/03.

حيث هدفت الدراسة إلى أن هناك اهتمام متزايد من جانب العديد من المنشآت الاقتصادية بحماية البيئة من التأثيرات الضارة التي قد تترتب على مزاولتها لأنشطتها التشغيلية والإنتاجية ومحاوله استبعاد أو تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها والتي قد تؤثر في قدرتها على الاستمرار في مزاولتها لتلك الأنشطة، وقد تترتب على ذلك إعدادها لسياسات بيئية إذ أن السياسة البيئية قد أصبحت الآن محور اهتمام في التخطيط الاستراتيجي للمنشأة الاقتصادية نظرا لأنها إذا لم تحافظ على كل الموارد البيئية سوف تتعرض لضغوط قانونية أو سياسية أو مالية قد تؤثر في قدرتها على الاستمرار في مزاوله أنشطتها، إلا أن الباحثين يريان بأنه يجب على المحاسبة توفير المعلومات بالتأثيرات البيئية للمشروع من خلال اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها جزءا من تكلفة الإنتاج وأخذ المعلومات البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات واعتبار التقرير عن المعلومات البيئية جزءا من المبادئ المحاسبية ومن ثم فإن المراجعة في هذا الصدد تستهدف تقييم ما يقوم به المشروع في المجالات الاجتماعية.

كما أظهرت الدراسة إلى عديد النتائج أبرزها أن المحاسبة والمراجعة الاجتماعية لم تلقى الاهتمام الكافي حتى الآن من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، ولقد كان من نتيجة ذلك عدم ظهور مفهوم متفق عليه لهذا

الفرع من فروع المحاسبة والمراجعة، أسوة بالمحاسبة والمراجعة المالية والمراجعة الإدارية، كذلك لم يتم لحد الآن وضع مجموعة من المعايير والمبادئ المتعارف عليها للمحاسبة والمراجعة الاجتماعية كما هو الحال في المحاسبة المالية والمراجعة إذ توجد معايير ومبادئ متعارف عليها تمثل الإطار العام الذي يعمل عليه من خلالها المحاسب ومراجع الحسابات.

وأن هناك العديد من المزايا من استخدام المحاسبة والمراجعة الاجتماعية على كل من المنشأة والمجتمع بفئاته المستفيدة كافة من القوائم المالية والاجتماعية المنشورة، وعلى الرغم من موضوعية هذه المزايا فلم تلق المحاسبة والمراجعة حتى الآن الاهتمام الكافي وتظهر مجالات عمل المحاسبة والمراجعة الاجتماعية نواحي التعارض بين المنشأة والمجتمع، ولذلك فمن المتوقع حدوث تغيرات في هذه المجالات نتيجة لأي تعديلات في نواحي التعارض هذه إذ أننا نعيش في عالم متغير باستمرار نتيجة للعولمة وتكنولوجيا المعلومات.

كما يلاحظ أنه عند استخدام المحاسبة والمراجعة الاجتماعية يتضح دور المحاسب ومراجع الحسابات في بيان اثر صافي الدخل الاجتماعي عن الفترة والأصول والالتزامات تجاه المجتمع ولا شك أن هذا الأمر يزيد من درجة الثقة في البيانات التي تشمل عليها تلك القوائم والتقارير نتيجة للطبيعة المميزة لمجالات عمل المحاسبة والمراجعة الاجتماعية فإنه من الأفضل في هذه الحالات تطبيق نظام الفريق للقيام بعملية المحاسبة والمراجعة بحيث يتكون هذا الفريق من المتخصصين في المجالات التي تتناولها عمليات المحاسبة والفحص والتقييم.

13- دراسة زهواني رضا، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد التاسع، المجلد الثالث، تحت عنوان ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، 2016.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات في المؤسسات للحد من المخاطر البيئية الذي يعتبر بمثابة الركيزة التي تحمي الاقتصاد الوطني، ونظرا للدور الذي يقوم به في زيادة الثقة في مخرجات المؤسسة ومحاربة أشكال المخاطر البيئية التي تحيط بها، وعلى الرغم من الدور والاستلزام الذي يقوم به محافظ الحسابات والتي تفرض عليه من استقلالية وحيادية في إبداء الرأي عن المعلومات المالية تجاه المؤسسة إلا أن هذه المعلومات لم تعد كافية لتشخيص وضعية المؤسسة تجاه البيئة التي تنشط فيها، ولذا أصبح لزاما من شن قوانين وتشريعات جديدة لمهنة محافظ الحسابات تعمل على تكييف وإدراج المعلومات البيئية ضمن صلاحيات محافظ الحسابات من خلال التشخيص والمراقبة والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية.

كما أظهرت الدراسة إلى عديد النتائج أبرزها أن ارتفاع المخاطر الصناعية والتي ترجع على قدرة وكفاءة المستثمرين بأهمية الوعي بالأمور البيئية يؤدي للانخفاض في مستوى مزاولة محافظ الحسابات للمحاسبة البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة، ويؤدي انخفاض مستوى الوعي الاجتماعي بالأمور البيئية من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع المخاطر الصناعية التي تؤثر على عملية الحد من الملوثات البيئية. إن عدم وجود الاهتمام الكافي من الجهات الحكومية والجهات التشريعية الخاصة بمهنة محافظي الحسابات ذات الصلة بالبيئة وكذا عدم اهتمام المؤسسات بأخذ زمام المبادرة بتبني سياسات وإجراءات بيئية تؤدي إلى قياس وتحليل وعرض آثار مزاولة تلك المؤسسات لأنشطتها على البيئة.

14- دراسة أشرف عبد الحليم محمود كراجة، تخصص محاسبة، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، سنة 2004، بعنوان مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، جامعة الأردن.

حيث هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بالاطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثه، وقام بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانة هدفت إلى معرفة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن.

وقد توصل الباحث إلى عديد الاستنتاجات التي كانت أبرزها في أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وأن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، كذلك وجد أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

وتم إجماع فئات الدراسة على أن كلا من معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، وتم وجود أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية من جهة ثانية والإشراف من جهة أخرى بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

15- دراسة بسمة ملوح جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، بعنوان مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي، سنة 2016.

حيث هدفت الدراسة إلى الوقوف أمام مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بمسؤوليته المهنية وتبسيط الضوء على أهم جوانب الموضوع ومعرفة أهم ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبيان ووزع على عينة عشوائية متمثلة في محافظي الحسابات وذوات العلاقة بالموضوع وإدخال المعلومات المتحصل عليها في برنامج SPSS من أجل معالجتها للوصول إلى النتائج المرجوة.

وقد توصلت الدراسة لعديد النتائج وكان مضمونها أن مسؤوليات محافظ الحسابات ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية المدنية والتأديبية والجزائية، هته من الناحية النظرية.

أما من الناحية الميدانية فقد تم الوصول إلى أن جهل أغلب المهنيين للمسؤوليات الموكلة على عاتقهم نظرا لضعف التكوين وتحسين المستوى، وكذلك عدم قيام الهيئة المنظمة للعمل المحاسبي ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة في القيام بدوره من خلال عمليات التحسين والرسكلة، كما يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية**1- دراسة (Davis, 2007) بعنوان:****Experience and Organization of Auditor's Knowledge.**

حيث تناولت هذه الدراسة الخبرة وأثرها على تنظيم معرفة محافظي الحسابات، عن طريق عاملين هما العمليات وهدف المراجعة، وقد اختبرت هذه الدراسة تطور ترتيب المعرفة كنتيجة للخبرة، عن طريق تجربة شارك بهام محافظي الحسابات بمستويات خبرة متفاوتة توازي أو تشابه مستويات الموظفين في الشركات المحاسبية الكبرى، وقد أعطى كل مراجع 20 بطاقة منها تحتوي على أحد الأخطاء المحاسبية التي تم تلخيصها من دراسات سابقة، وطلب منهم تصنيف الأخطاء بطريقة تكون ذات دلالة ومعنى بالنسبة لهم، مع إعطاء عنوان يصف كل مجموعة من المجموعات، وتتضمن هذه الأخطاء العشرون أربع دورات محاسبية مختلفة، وخمسة أهداف مراجعة مختلفة وأبرز نتائجها هي أنه عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن تنظيم معرفة محافظي الحسابات في مستويات مختلفة الخبرة، عن الأخطاء في القوائم المالية، سيكون مختلف.

عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن محافظي الحسابات بمستويات خبرة مختلفة سينظمون معرفتهم عن الأخطاء في القوائم المالية بشكل مختلف.

2- دراسة (Hatfield, Jackson and Vandervelde, 2007) بعنوان:**The effects of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustment.**

حيث قيمت هذه الدراسة (إلزامية دوران محافظ الحسابات) والتي أكدت نتائجها إلى أن تحسين نوعية وجودة أرباح سوف لن تكون محتملة لمراجع الحسابات مستقبلاً وفرض إلزامية دوران محافظ الحسابات قد تكون لها أثر سلبي على نوعية الأرباح، كذلك أكدت الدراسة أنه إذا كان يعتقد أن نوعية المراجعة والقرارات الإدارية المفيدة يجب أن تبلغ عن الأداء المالي والنتائج تشير إلى أن هذا التناوب الإلزامي قد يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة وتوصلت الدراسة كذلك إلى أن ضغط العميل يقلل من تعديل المراجعة المقترحة وأن لدوران محافظ الحسابات أثر ليس له مغزى على ضغط العميل في تعديل المراجعة المقترحة.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد الإطلاع على أهمية الدراسات السابقة ونتائجها نجد أن أغلب الدراسات تكمن أهميتها في دراسة صفات المراجع الخارجي مستقلة عن بعضها أو يكون التركيز على العوامل التي تؤثر على فعالية المراجعة وهذا ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن هذه الأخيرة تشمل جميع الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات وعلاقتها بفعالية المراجعة البيئية.

خلاصة:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى تعريف محافظ الحسابات في الجزائر وإطاره القانوني الذي يحدد مسؤولياته والمهام الموكلة إليه، مروراً بتعريف معايير المراجعة البيئية وكذا تطورها التاريخي وأنواعها، والحاجة إلى تطبيقها إلى مواجهة المشكلات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة في الوقت الحالي (المشكلة البيئية)، حيث أنه يوجد اهتمام متزايد بالمحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار الأمر الذي يتطلب مساهمة المراجعين في إدارة المخاطر البيئية التي تتعرض لها هذه المؤسسات.

الفصل الثامن

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض الدراسة من خلال التعرف على آراء وأوجه عينة الدراسة حول مدى التزام محافظي الحاسبات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية من أجل حماية البيئة من التدهور البيئي الناتج عن المخلفات البيئية للمؤسسات الصناعية ومعرفة مدى التزام هذه الأخيرة بالمعايير والمواصفات والاشتراطات البيئية التي من شأنها أن تعمل على تحسين وتطوير أدائها البيئي، وهل تعتبر المؤشرات والمعايير البيئية للمراجعة المقترحة لقياس وتقييم الأداء البيئي في ضوء المعلومات والبيانات البيئية المتاحة كافية وموضوعية من تمكين شفافية عملية الإفصاح عن هذا الأداء من خلال مجموعة من التقارير التي تعمل على تدعيم وترشيد القرارات الإدارية بشأن تحقيق الأهداف والمتطلبات البيئية وكذا تحقيق أهداف أصحاب المصالح الأخرى.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية.

تم التطرق في هذا المبحث إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة، وأساليب جمع البيانات اللازمة لإجراء هذه الدراسة، وكيفية تصميم قائمة الإستبان، وأساليب التحليل الإحصائي، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية وأساليب جمع البيانات

أولاً: أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- 1- التعرف على اتجاهات وآراء عينة الدراسة التطبيقية بشأن موضوع البحث، بهدف تدعيم الدراسة النظرية؛
- 2- تحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، والتعرف على مدى إمكانية أثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية، كأحد الأساليب الحديثة في مجال المراجعة والمحاسبة البيئية؛
- 3- الاختبار الميداني لفروض البحث.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

1- مجتمع الدراسة التطبيقية:

يتمثل مجتمع الدراسة التطبيقية في مجموعة من الباحثين في مجال التخصص المحاسبي ومحافظي الحسابات ومسيري المؤسسات الصناعية لولاية الوادي ذات الطابع المعنوي والتي تؤثر أنشطتها في تلوث البيئة، وإن كان هذا التأثير يختلف من صناعة إلى أخرى.

2- عينة الدراسة التطبيقية:

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى أنها تمثل قطاعات صناعية غير متجانسة، فقد تم أخذ عينة استطلاعية (عشوائية) من مجتمع الدراسة حجمها (36) حسب ثلاث أصناف لعينة الدراسة وهم أساتذة باحثين، ومحافظي حسابات، مسيري أو مديري المؤسسات الصناعية، وذلك بهدف تحديد التباين بين آراء المستقصى منهم حول أسئلة قائمة الاستبيان.

ثالثاً: أساليب ومصادر جمع البيانات والمعلومات

تعدد أساليب جمع البيانات فمنها أسلوب قوائم الإستبيان، أسلوب المقابلات الشخصية، وأسلوب المكالمات التليفونية، وأسلوب الملاحظة ... الخ، وقد استخدمنا أسلوب قوائم الإستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية¹ لأنه يحقق المزايا التالية:

1- ملحق رقم (1): قائمة الاستبيان.

- السرية:

حيث أن قائمة الاستبيان تشتمل على اسم المستقصى منه (اختياري)، كما أن نتائج البحث تظهر على المستوى التجميعي وليس على المستوى الفردي مما يؤكد سرية البيانات؛

- الوقت والتكلفة المناسبة:

حيث يمكن الحصول على عينة كبيرة عن طريق توزيع قائمة الإستبيان على عدد كبير في وقت مناسب وبتكلفة معقولة؛

- الوضوح:

حيث أن قائمة الاستبيان تتضمن أسئلة والإجابة عليها عبارة عن اختيارات محددة مما يسهل الإجابة على هذه الأسئلة.

كما اعتمدنا في جمع بيانات الدراسة التطبيقية على قائمة استبيان تم إعدادها وتحكيمها من قبل مجموعة من الأساتذة قبل توزيعها على مفردات عينة البحث، كما أنه تم مراعاة الاعتبارات التالية عند تصميم قائمة الإستبيان:

- أن تكون أسئلتها بسيطة ومفهومة ما أمكن بحيث يتحقق الإيجاز مع الاكتمال لتحقيق أهداف القائمة وتحسين ردود المستقصى منهم؛

- التركيز على المعلومات الضرورية المرتبطة بفروض البحث والتي يمكن الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة بطريقة سهلة؛

- استخدام مقياس ليكارت (Likert Scale) ذي النقاط الخمس والذي يعطى أوزاناً نسبية للإجابة على أسئلة الإستبيان، وذلك لإعطاء أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها على النحو التالي:
الجدول رقم (1-2): درجات مقياس ليكارت.

الإجابة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

المصدر: عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، " العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSS Win المدخل والأساسيات"، بدون ناشر، الجزء الأول، 2002، ص: 25.

ولتحديد طول الخلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى (5-1 = 4) ثم تقسيمه على عدد الخلايا (5/4 = 0.8)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): إجابات الأسئلة ودلالاتها.

الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الرمز	الإجابة
أقل من 36%	من 1 إلى أقل من 1.80	1	غير موافق تماماً
36% أقل من 52%	من 1.80 إلى أقل من 2.60	2	غير موافق
52% أقل من 68%	من 2.60 إلى أقل من 3.40	3	محايد
68% أقل من 84%	من 3.40 إلى أقل من 4.20	4	موافق
84% فأكثر	4.2 فأكثر	5	موافق تماماً

المصدر: عبد الفتاح عز حسن، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2008، ص: 540.

وقد اشتملت قائمة الاستبيان على جزأين هما:

- الجزء الأول خاص بالبيانات التعريفية الخاصة بالمعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد العينة وتشمل الجنس، العمر، المؤهل العلمي، مجال الوظيفة، عدد سنوات الخبرة.
- الجزء الثاني خاص بالأسئلة المتعلقة بالمحاور الرئيسية للموضوع وتشمل ثلاثة محاور وهي متغيرات الدراسة التي هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (3-2): أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية.

أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية	رقم المحور
دور ومهام محافظ الحسابات	1
متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات	2
أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية	3

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على محاور الاستبيان.

قد تم ترميز أسئلة قائمة الإستبيان وهذا من خلال تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز للأقسام

والعبارات الفرعية كما يلي:

X₁₋₁ - ترمز للمحور الأول العبارة الأولى؛

X₂₋₁ - ترمز للمحور الثاني العبارة الأولى؛

X₃₋₁ - ترمز للمحور الثالث العبارة الأولى.

وفي ضوء المحاور الرئيسية السابقة لقد تم صياغة ثلاثة أسئلة بقائمة الإستبيان بهدف اختبار فروض البحث وذلك على النحو التالي:

- 1- مدى ملاءمة دور القوانين والتشريعات والمعايير البيئية في تجسيد مهام محافظ الحسابات ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الأول من العنصر رقم (X₁₋₁) إلى العنصر رقم (X₁₋₅).
- 2- مدى مساهمة وتطوير معايير المراجعة البيئية في المؤسسات الصناعية، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الثاني من العنصر رقم (X₂₋₁) إلى العنصر رقم (X₂₋₅).
- 3- مدى أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الثالث من العنصر رقم (X₃₋₁) إلى العنصر رقم (X₃₋₆).

رابعاً: أساليب التحليل الإحصائي في الدراسة التطبيقية

بعد ترميز وتفريغ بيانات الاستثمارات الصالحة للتحليل وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار الواحد والعشرون من البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية، وقد استخدمنا الأساليب الإحصائية والاختبارات اللامعلمية التالية²:

- الإحصاءات الوصفية:

وتهدف هذه الإحصاءات إلى وصف الاتجاهات العامة للآراء العينة، بهدف تسهيل المقارنة بين آراء عينة الدراسة، ومن أهم الإحصاءات الوصفية التي تم استخدامها في الدراسة التطبيقية أسلوب التكرارات وأسلوب النسب المئوية والتي استخدمت بهدف معرفة عدد ونسب الفئات المختلفة من درجات الموافقة وعدم الموافقة، لمتوسطات والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لقياس درجة تشتت النسبي لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي، والقيمة المعنوية للعنصر.

- معامل ألفا كرونباخ:

يستخدم هذا المعامل لاختبار مدى ثبات ومصداقية إجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية على أسئلة قائمة الإستبيان، حيث يركز هذا المعامل على اختبار الصدق للمحتوى أو المضمون، وكذلك الثبات الخاص بالاتساق الداخلي (معامل الارتباط بين إجابات أسئلة القائمة)، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد

2- أنظر:

- سيكاران أوما، "طرق البحث في الإدارة - مدخل لبناء المهارات البحثية"، ترجمة إسماعيل على بسيوني، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص: 294.
- رزق الله عايذة نخلة، " دليل الباحثين في التحليل الإحصائي - الإختيار والتفسير"، البيان للطباعة، القاهرة، 2002، ص: 186.
- العنوم شفيق، " طرق الإحصاء: تطبيقات إقتصادية وإدارية بإستخدام SPSS"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 36.
- عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، مرجع سابق، ص: 27.

الصحيح [0 - 1]، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه إذا كانت القيمة المحسوبة تساوي (60%) فأكثر، حيث يدل ذلك على أن قائمة الإستبيان تتمتع بثبات داخلي، أما معامل الصدق فيتم حسابه على أساس الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويطلق عليه الصدق الذاتي.

- معامل الارتباط بيرسون:

ليان العلاقات الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والتابعة في الدراسة وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

- مصفوفة معامل الارتباط:

وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

- نموذج الانحدار المتعدد:

يستخدم نموذج الانحدار المتعدد لتقدير معاملات المعادلة الخطية المتضمنة المتغير أو المتغيرات المستقلة التي تقدم أفضل تنبؤ بقيمة المتغير أو المتغيرات التابعة.

وتأخذ معادلة الانحدار المتعدد النموذج التالي:

المتغير التابع = المعامل الثابت + B_1 (متغير مستقل 1) + B_2 (متغير مستقل 2) + + B_n (متغير مستقل n).

ويعتمد اختبار نموذج الانحدار على الاختبارات الإحصائية التالية:

1- حساب معامل التحديد (R^2) والذي يوضح نسبة التغيرات في المتغير التابع والتي يمكن تفسيرها عن طريق المتغيرات المستقلة؛

2- اختبار (F) ويساعد في اختبار معنوية النموذج ككل والذي يتم التوصل إليه بتحليل الانحدار الخطي المتعدد؛

3- اختبار (T) وهو اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة كل على حدة لمعرفة مدى معنويتها وأهميتها في النموذج وذلك عند مستوى ثقة معين لكل من (T, F).

ويرجع اختيارنا لهذا النموذج في عمليات التحليل الإحصائي إلى الأسباب التالية:

1- يساعد في جمع وتحليل جميع متغيرات الدراسة في آن واحد؛

2- يساعد في ترتيب المتغيرات المستقلة ذات التأثير المعنوي على المتغير التابع، حيث يتم إجراء التحليل باستخدام هذا النموذج عن طريق إدخال المتغيرات المستقلة إلى معادلة الانحدار على خطوات Stepwise، وذلك بشرط أن يكون هناك ارتباط دال إحصائياً مع المتغير التابع، حيث يدخل المتغير المستقل ذو الارتباط الأقوى مع المتغير التابع، ثم تفحص باقي المتغيرات المستقلة ويدخل المتغير ذو الارتباط الجزئي الأعلى الدال إحصائياً مع المتغير التابع، بعد استبعاد أثر المتغيرات التي دخلت في المعادلة وهكذا حتى يتم انتهاء العملية.

المطلب الثاني: نتائج التحليل الإحصائي للعيينة الإحصائية

لقد تم التطرق في هذا المطلب إلى نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية من خلال النقاط الرئيسية التالية:

أولاً: نتائج إرسال واستلام قوائم الاستبيان

لقد تم التوزيع العشوائي لعدد (50) استمارة استبيان على فئات الدراسة التطبيقية (أساتذة باحثين، محافظي الحسابات، ومسيري ومدراء المؤسسات).

وقد بلغت الاستثمارات الصحيحة (36) استمارة بنسبة استجابة تبلغ (72,00%)، وهي نسبة جيدة تسمح بإجراء التحليل الإحصائي عليها والجدل التالي يوضح لنا طرق توزيع استمارات عينة الدراسة. الجدول رقم (2-4): طرق توزيع استمارة الاستبيان.

مجموع الاستثمارات الخاضعة للدراسة	الاستثمارات الملغاة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات الموزعة
36	14	36	50

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستثمارات الموزعة والمسترجعة.

ثانياً: النتائج النوعية والوصفية لمفردات عينة الدراسة التطبيقية

قمنا بتحليل نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة بحسب الجنس والعمر والمؤهل العلمي والوظيفة الحالية وسنوات الخبرة العملية لتلك الفئات على النحو التالي:

1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

يبين الجدول التالي (2-5) نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

المجموع	أنثى	ذكر	العدد
36	3	33	
%100	%08.30	% 91.70	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

إن ما نسبته (91.70%) من عينة الدراسة هم ذكور و(08.30%) من الإناث وهذا يدل على أن الغالبية من العينة هم من جنس الذكور.

2- توزيع أفراد العينة حسب العمر:

يبين الجدول التالي (2-6) نتائج توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

المجموع	50 سنة فأكثر	[40 - 50]	[30 - 40]	أقل من 30	
36	06	11	15	04	العدد
%100	%16.70	%30.60	%41.70	%11.10	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

إن ما نسبته (11.10%) من عينة الدراسة أعمارهم أقل من (30) سنة، و41.70% أعمارهم تتراوح بين [30-40] سنة،

و30.60% أعمارهم تتراوح بين [40-50] سنة وأن ما نسبته 16.70% أعمارهم 50 سنة فأكثر، وهذا يدل على أن أغلبية العينة من الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم بين [30-40] وهي من الفئة يمكن أن يكونوا قادرين على الإجابة على الاستبانة.

3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

يبين الجدول التالي (2-7) نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المجموع	أخرى	دكتوراه	ماستر	ليسانس	
36	1	7	7	21	العدد
%100	%02.80	%19.40	%19.40	%58.30	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

إن معظم عينة الدراسة من حملة شهادة ليسانس ونسبتهم 58.30%، وأن 19.40% هم من حملة شهادة الماستر، وأن 19.40% من حملة شهادة الدكتوراه، وتوضح النتائج أيضاً أن ما نسبته 02.80% من حاملي الشهادات الأخرى، وفي هذه الحالة يمكننا القول أن حاملي شهادة ليسانس هو المؤهل العلمي الطاغية.

4- توزيع أفراد العينة حسب مجال الوظيفة الحالية:

يبين الجدول التالي (2-8) نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة الوظيفية:

الجدول رقم (2-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية.

المجموع	مدير أو مدير	محافظ حسابات	أستاذ	
36	06	16	14	العدد
%100	%16.70	%44.40	%38.90	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

إن ما نسبته 38.90% من عينة الدراسة هم أساتذة، وما نسبته 44.40% من محافظي حسابات، وما نسبته 16.70% هم من مسيرو أو مدراء، وهنا نقول أن مهنة محافظ الحسابات هي الأكثر نسبة.

5- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

يبين الجدول التالي (9-2) نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (9-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

المجموع	أكثر من 10 سنوات	[5 - 10]	أقل من 5 سنوات	
36	03	24	09	العدد
%100	%08.30	%66.70	%25.00	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

إن ما نسبته 25.00% من عينة الدراسة هم من ذو خبرة مهنية أقل من خمس سنوات، بينما ما نسبته 66.70% هم من [5-10] وتعتبر الفئة الغالبة في هذه الحالة، وما نسبته 08.30% هم من فئة أكثر من 10 سنوات.

ثالثاً: نتائج اختبار صدق المحتوى لأسئلة قائمة الاستبيان

1- نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان:

يوضح الجدول أدناه نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لجميع أسئلة قائمة الاستبيان، حيث أخذت هذه الأسئلة شكل "ليكارت" وتكونت من أكثر من عنصر رئيسي وفرعي:

الجدول رقم (2-10): نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

الرمز	الأبعاد والمحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق Validity c
X ₁	دور ومهام محافظ الحسابات	05	0.685	0.828
X ₂	متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات	05	0.689	0.830
X ₃	أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية	06	0.769	0.877
	كل فقرات الاستبيان	16	0.730	0.854

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من نتائج الجدول السابق أن قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) كانت مرتفعة لكل مجال وتراوح بين (0.685-0.769) لكل مجال من مجالات الاستبانة، كما كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الاستبانة كانت (0.730) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

وحيث أن قيمة معامل الصدق التي تساوى الجذر التربيعي لمعامل الثبات، فإن قيمة هذا المعامل قد تراوحت بين (0.828-0.877)، كما أن قيمة معامل الصدق لجميع الفقرات كان (0.854).

وهي معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وتشير إلى وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة الاستبيان ومعبرة عن إجابات مفردات العينة، الأمر الذي يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها، وتكون الاستبانة في صورتها النهائية قابلة للتوزيع كما هي موضحة في قائمة الملاحق، وبذلك يكون قد تأكدنا من صدق وثبات استبانة محل الدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

2- نتائج اختبار الاتساق الداخلي:

ومن أجل التأكد أيضا من صدق أداة الدراسة يمكن حساب معاملات الارتباط بين معدل كل بعد والمعدل الكلي لكل محور، فإذا كان معامل الارتباط معنويا وكبيرا، يمكننا القول أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي والثبات. من خلال برنامج spss تظهر النتائج التالية:

الجدول رقم (2-11): معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الأول والمعدل الكلي للفقرات

المتغير	المتغير X ₁₋₁	المتغير X ₁₋₂	المتغير X ₁₋₃	المتغير X ₁₋₄	المتغير X ₁₋₅
المتغير X ₁	معامل ارتباط بيرسون	.600**	.747**	.835**	.528**
	مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.000
	N	36	36	36	36

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه يلاحظ بأن معاملات الارتباط قوية بين معدل كل بعد من البعد الأول والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2-12): معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الثاني والمعدل الكلي للفقرات

المتغير	المتغير X ₂₋₁	المتغير X ₂₋₂	المتغير X ₂₋₃	المتغير X ₂₋₄	المتغير X ₂₋₅
المتغير X ₂	معامل ارتباط بيرسون	.660**	.804**	.746**	.416**
	مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.012
	N	36	36	36	36

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ بأن معاملات الارتباط قوية بين معدل كل بعد من البعد الثاني والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2-13): معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الرابع والمعدل الكلي للفقرات

المتغير	المتغير X ₃₋₁	المتغير X ₃₋₂	المتغير X ₃₋₃	المتغير X ₃₋₄	المتغير X ₃₋₅	المتغير X ₃₋₆
المتغير X ₃	معامل ارتباط بيرسون	.684**	.560**	.641**	.805**	.716**
	مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.000	.000
	N	36	36	36	36	36

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ بأن معاملات الارتباط قوية بين معدل كل بعد من البعد الرابع والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

يتناول هذا المبحث عرضاً وتحليلاً للبيانات التي تضمنها الاستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم لأغراض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على الأوساط الحسابية المرجحة (XW) والانحرافات المعيارية (S_i) والأوزان المئوية لنسب الاتفاق المحققة عن جميع الفقرات ومعامل الاختلاف ومستوى المعنوية أيضاً لكل فقرة من محاور الدراسة، وفيما يلي سوف نقوم بعرض وتحليل كل متغير من متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر المحاور

أولاً: تحليل البعد الأول المتعلق بدور ومهام محافظ الحسابات

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات دور ومهام محافظ الحسابات وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-14): نتائج التحليل الإحصائي لفقرات دور ومهام محافظ الحسابات

درجة الموافقة	مستوى المعنوية	قيمة T	معامل الاختلاف C.V %	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المئوية (%)					الفقرات	
							5	4	3	2	1		المقياس
محايد	0.000	27.926	21.475	4	0.728	3.39	00	18	15	02	01	العدد	X1.1
							%00.00	%50.00	41.70%	%05.60	%02.80	النسبة	
موافق	0.000	18.092	33.198	3	1.308	3.94	15	14	01	02	04	العدد	X1.2
							%41.70	%38.90	%02.80	%05.60	%11.11	النسبة	
موافق	0.000	20.714	28.961	1	1.199	4.14	18	12	02	01	03	العدد	X1.3
							%50.00	%33.30	%05.60	%02.80	%8.30	النسبة	
موافق	0.000	32.824	18.263	2	0.736	4.03	00	09	20	06	01	العدد	X1.4
							%00.00	%25.00	%55.60	%16.70	%02.80	النسبة	
محايد	0.000	27.926	21.475	4	0.728	3.39	00	18	15	02	01	العدد	X1.5
							%00.00	%50.00	%41.70	%05.60	%02.80	النسبة	
موافق	0.000	34.973	17.156	-	0.64812	3.7778						X1	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (2-14) يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 3.39 ومعامل اختلاف 21.475% وبهذا تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة مساوية لدرجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 3.94 ومعامل اختلاف 33.198% وبهذا تحتل الترتيب الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 4 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 4.14 ومعامل اختلاف 28.961% وبهذا فهي تحتل المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 4.03 ومعامل اختلاف 18.263% وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 3.39 ومعامل اختلاف 21.475% وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة ، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة مساوية لدرجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

ثانياً: تحليل البعد الثاني المتعلق بمتطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات

وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-15): نتائج التحليل الإحصائي لفقرات متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات

درجة الموافقة	مستوى المعنوية	قيمة T	معامل الاختلاف C.V %	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المئوية (%)						الفقرات
							المقياس	1	2	3	4	5	
محايد	0.000	13.575	44.275	5	1.191	2.69	العدد	4	17	4	8	3	X2.1
							النسبة	%11.10	%47.20	%11.10	%22.20	%8.30	
موافق	0.000	34.036	17.611	1	0.715	4.06	العدد	1	2	26	7	0	X2.2
							النسبة	%2.80	%5.60	%72.20	%19.40	%0.00	
موافق	0.000	36.440	16.474	2	0.654	3.97	العدد	2	2	27	5	0	X2.3
							النسبة	%5.60	%5.60	%75.00	%13.90	%0.00	
موافق	0.000	35.000	17.147	4	0.667	3.89	العدد	1	4	28	3	0	X2.4
							النسبة	%2.80	%11.10	%77.80	%8.30	%0.00	
موافق	0.000	28.442	21.080	3	0.820	3.89	العدد	1	1	5	23	6	X2.5
							النسبة	%2.80	%2.80	%13.90	%63.90	%16.70	
موافق	0.000	39.891	15.041	-	0.55652	3.7000							X2

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول (2-15) يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 2.69 ومعامل اختلاف 44.275% وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة مساوية لدرجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 4.06 ومعامل اختلاف 17.611% وبهذا فهي تحتل المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 3.97 ومعامل اختلاف 16.474% وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 3.89 ومعامل اختلاف 17.147% وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 3.89 ومعامل اختلاف 21.080% وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

ثالثاً: تحليل البعد الثالث المتعلق بآثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية، وذلك من

خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-16): نتائج التحليل الإحصائي لفقرات أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية

درجة الموافقة	مستوى المعنوية	قيمة T	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات والنسب المئوية (%)					الفقرات	
						5	4	3	2	1		المقياس
موافق تماماً	0.000	27.205	1	0.937	4.25	17	14	3	1	1	العدد	X3.1
						%47.20	%38.90	%8.30	%2.80	%2.80	النسبة	
موافق	0.000	21.367	6	0.998	3.56	3	22	5	4	2	العدد	X3.2
						%8.30	%61.10	%13.90	%11.10	%5.60	النسبة	
موافق	0.000	32.946	2	0.708	3.89	3	29	2	1	1	العدد	X3.3
						%8.30	%80.60	%5.60	%2.80	%2.80	النسبة	
موافق	0.000	26.972	4	0.822	3.69	3	23	7	2	1	العدد	X3.4
						%8.30	%63.90	%19.40	%5.60	%2.80	النسبة	
موافق	0.000	29.820	3	0.760	3.78	3	25	6	1	1	العدد	X3.5
						%8.30	%69.40	%16.70	%2.80	%2.80	النسبة	
موافق	0.000	26.380	5	0.809	3.56	1	23	8	3	1	العدد	X3.6
						%2.80	%63.90	%22.20	%8.30	%2.80	النسبة	
موافق	0.000	39.487		0.57544	3.7870						Y	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول (2-16) يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 4.25 ومعامل اختلاف 22.047% وبهذا فهي تحتل المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 3.56 ومعامل اختلاف 28.034% وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 3.89 ومعامل اختلاف 18.201% وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 3.69 ومعامل اختلاف 22.276% وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 3.78 ومعامل اختلاف 20.106% وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 3.56 ومعامل اختلاف 22.725% وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

وكما يمكننا أيضا تلخيص المحاور كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (2-17): يوضح ملخص نتائج التحليل الإحصائي لمحاور

البعد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف C.V %	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
X ₁	3.7778	0.64812	%17.156	34.973	0.000	موافق
X ₂	3.7000	0.55652	%15.041	39.891	0.000	موافق
Y	3.7870	0.57544	%15.195	39.487	0.000	موافق
X	3.7549	0.39517	%10.524	57.012	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية.

بعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الانحدار، ولذا سيتم اختبار الفرضيات الفرعية حيث يتم استخدام معاملات الارتباط لاكتشاف أثر المتغير المستقل في المتغيرات التي تمثل المتغير التابع وكذلك أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الأولى ككل التي تنص على أن:

" هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين دور ومهام محافظي الحسابات وأثر التزامهم بمعايير المراجعة البيئية في الجزائر. "

والجدول التالي يوضح لنا نتائج الانحدار المتعدد للمتغير التابع (أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية) والمتغيرات المستقلة (دور ومهام محافظي الحسابات، متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات):

1-1- تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائي:

الجدول رقم (2-18): معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

المتغير X ₂	المتغير X ₁	المتغير	
.732**	.657**	معامل ارتباط بيرسون	المتغير Y
.000	.000	مستوى المعنوية	
36	36	N	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

1-2- تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار المعياري المتعدد:

من أجل التأكد من علاقات التأثير بين التكاليف البيئية والأداء البيئي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وفقاً لمداخل القياس والتقييم خلال مرحلة ما قبل الإنتاج فإننا نستخدم نموذج الانحدار المتعدد والذي نلخص أهم نتائجه وفقاً لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-19): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط R	0.885 ^a	معامل التحديد المعدل Eta	0.783
معامل التحديد R ²	0.770	الخطأ المعياري	0.18950
قيمة (F)	59.601	مستوى المعنوية	0.000 ^b
المتغيرات	b	Error standard	Sig
(Constant)	0.972	0.257	0.001
X1	0.312	0.051	0.000
X2	0.434	0.059	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ويتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

- معنوية نموذج الانحدار:

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (59.601)، وقيمة مستوى المعنوية sig ($P\text{-Value} = 0.000$) أقل من مستوى المعنوية.

- معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم (Sig, T):

من خلال الجدول أعلاه يمكننا بأن نختبر فرضيتين:

الفرضية الصفرية (H₀): $\beta_0 \neq \beta_1 \neq \beta_2 \neq 0$

الفرضية البديلة (H₁): $\beta_0 = \beta_1 = \beta_2 = 0$

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 0.312 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائياً (دور ومهام محافظ الحسابات) حيث أنه كلما ازداد دور ومهام محافظي الحسابات تجاه البيئية بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في أداء والتزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية بمقدار 0.312، كما بلغ مستوى المعنوية sig ($P\text{-Value} = 0.000$) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة الميل β_2 والتي بلغت 0.434 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائياً (متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات) حيث أنه كلما زاد مستوى التشريع بوجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في أداء

والتزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية بمقدار 0.434 ، كما بلغ مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى عدم معنوية الميل والتي لا تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0 والتي بلغت 0.972 تحت مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائياً والتي تختلف عن الصفر.

كما يمكن ملاحظته من خلال الجدول أعلاه بأن تأثير المتغيرات المستقلة (دور ومهام محافظ الحسابات، متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات) على المتغير التابع (أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية) خلال مرحلة ما قبل الإنتاج، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R^2) والذي كانت بنسبة (77.00%) والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (0.783) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر المتغير التابع بنسبة (78.30%) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

خلاصة:

استهدفت الدراسة في هذا الفصل بقيام الدراسة التطبيقية من أجل التعرف على اتجاهات وأراء أفراد عينة الدراسة بشأن موضوع البحث، ولتحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، بالإضافة إلى الاختبار الميداني لفروض البحث، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة وأساليب جمع البيانات وكيفية تصميم قائمة الاستبيان وأساليب التحليل الإحصائي، ثم أسترخص في المبحث الثاني نتائج التحليل الإحصائي والتي تضمنت نتائج إرسال واستلام قوائم الاستبيان ونسبة استجابة عينة الدراسة لأسئلة القائمة، وكذلك النتائج النوعية والوصفية لمفردات العينة، ونتائج اختبار معاملي الثبات والصدق للإجابة على أسئلة الاستبيان، بالإضافة إلى دراسة الأهمية النسبية لمتغيرات أبعاد الدراسة التطبيقية، واختبار فروض الدراسة باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كأحد أساليب التحليل الإحصائي للتحقق من مدى صحة أو رفض هذه الفروض.

كما خلصت هذه الدراسة في الأخير إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها فيما يلي:

- إن نسبة استجابة عينة الدراسة لأسئلة قائمة الاستبيان قد بلغت (72%) وهي نسبة جيدة تسمح بإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية؛
- إن معاملات ثبات وصدق إجابات مفردات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الاستبيان قد اتصفت بأنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وأكدت على وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة هذه القائمة مما يؤكد على إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث؛
- إن ارتفاع مؤشرات الأهمية النسبية لمعظم متغيرات (أبعاد أو محاور) الدراسة التطبيقية مما يدعم الإطار النظري للدراسة.
- إن التحديد الدقيق لدور ومهام محافظي الحسابات للتأثيرات السلبية للنشاط الصناعي على عناصر البيئة يؤدي إلى رفع كفاءة ممارسات مهنة محافظي الحسابات بشأن حماية البيئة من أضرار هذا النشاط من خلال تطبيق معايير المراجعة البيئية؛
- إن تحديد وإسناد صلاحية تتبع القوانين والتشريعات والنظم البيئية من طرف محافظي الحسابات يساعد في تحديد وتتبع المنافع أو العوائد البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسات الصناعية ؛
- إن التزام محافظي الحسابات بتطبيق ومراجعة المعايير البيئية (المحلية والدولية) يؤدي إلى تحسين وتطوير الأداء البيئي في تلك المؤسسات؛

– إن مؤشرات قياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات من خلال نماذج التقارير البيئية المقترحة في ضوء المعلومات والبيانات المتعلقة بالمعايير البيئية تساعد في دعم وترشيد القرارات التشغيلية والاستثمارية في مجال تحسين وتطوير الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.

والتاريخ

1- تذكير بالإشكالية:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية لمعالجة إشكالية البحث التي تدور حول "ما هو أثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية" ودور المراجعة البيئية في التقليل من المخاطر البيئية وتحسين أداء المؤسسات الصناعية وزيادة اهتمامها بالبيئة. ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

كما تعتبر الإدارة البيئية من أهم الوظائف الأساسية والجوهرية فيها لتحقيق أهدافها البيئية، حيث تظهر أهميتها في مجال عملية تحقيق التوازن البيئي للمؤسسات من خلال ما تحققه من إعداد للبرامج البيئية المثلى والعمل على التنسيق والتوافق بين باقي الوظائف الأخرى في المؤسسة خاصة الوظيفة المحاسبية وهذا مساهمة للمؤسسات الصناعية المتطورة التي تعتمد على الأساليب الحديثة والفعالة في عملية التخطيط البيئي لعمليات الإنتاج. كما ساعدت المراجعة البيئية الإدارة البيئية على تطوير عمليات حماية البيئة من ملوثات وهدر للمصادر الأولية من قبل المؤسسات الاقتصادية والهيئات الإدارية والتي ظهرت من خلالها الحاجة الملحة لتطبيق معايير المراجعة البيئية وتقييم مستوى الأداء البيئي لهذه المؤسسات لما لها من فائدة اقتصادية واجتماعية وبيئية.

2- اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى:

من خلال تعريف محافظ الحسابات في الجزائر وتوضيح مهامه تبين أنه الشخص الذي يقوم بالتدقيق في صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، ويقوم أيضا بإبداء رأيه المحايد والمستقل عن طريق التقارير المالية التي يقدمها بعد عملية المراجعة.

بالنسبة للفرضية الثانية:

تتضمن المراجعة البيئية عملية لإجراء فحص وتدقيق لعمليات الإنتاج للمؤسسة الصناعية والظروف المحيطة وهنا ينبغي على محافظ الحسابات تحليل جميع السجلات البيئية والتقارير البيئية التي تحال إلى الجهات المختصة.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

هناك ضرورة لتطبيق معايير المراجعة البيئية من طرف محافظي الحسابات في الجزائر من أجل تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، وهذا ما قد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي صحته، حيث تبين اتفاق آراء عينة الدراسة حول مضمون هذه الفروض، وذلك دون وجود أية فروق معنوية بين استجابات كافة تلك المفردات سواء تعلق الأمر بمتطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات أو أثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية.

3- نتائج الدراسة:

وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والميدانية يمكن ذكر نتائج البحث كما يلي:

أ- نتائج الدراسة النظرية:

- محافظ الحسابات هو الشخص الذي يقوم بمهمة مراقبة الحسابات المالية للمؤسسة من خلال صحتها ومشروعيتها.

- إن معايير المراجعة البيئية هي عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المراجع أو محافظ الحسابات أن يحتذي بها، ويتم تطبيق هذه المعايير عند مراجعة التقارير البيئية للمؤسسات الصناعية ومراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها هو المحافظة على البيئة من التلوث والأضرار الناجمة عن الأنشطة الصناعية.

ب- نتائج الدراسة الميدانية:

لقد تم التوصل من خلال الدراسة لهذا الموضوع إلى استنتاج مجموعة من النتائج والتي يتم استعراضها في النقاط التالية:

- ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات في القيام بالمراجعة البيئية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية.

- هناك متطلبات لتطبيق معايير المراجعة البيئية من طرف محافظي الحسابات في الجزائر ووجود نظام للمحاسبة البيئية في المؤسسة يهدف لقياس البيانات البيئية والتقرير عنها.

- إن التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يعود بأثر إيجابي وذلك من خلال التزام المؤسسات محل المراجعة بإتباع القوانين واللوائح ونظم الإدارة البيئية.

4- توصيات:

- تكوين محافظي الحسابات يسمح لهم بأداء عمل المراجعة البيئية على أحسن وجه.
- ربط الجامعة وكفاءتها بالهياكل المكلفة بالمعايير البيئية وتوسيع مهنة محافظي الحسابات.
- تفعيل دور المراجعة البيئية في مجال متابعة مدى التزام المؤسسات الصناعية بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
- تحقيق التكامل بين المعايير الاقتصادية والمعايير البيئية عند اتخاذ القرارات الإدارية مما يحقق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية على أساس من التفوق التجاري والبيئي معا.

5- أفاق الدراسة:

بعد عرض موضوع الدراسة والنتائج واقتراح التوصيات إلا أنه لازالت هناك نقاط أخرى يمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- ما مدى مساهمة معايير المراجعة البيئية في تنافسية المؤسسات الصناعية؟
- ما مدى مساهمة عمليات الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات الصناعية في ترشيد قراراتها الاستثمارية في الأسواق المالية؟

فائزہ انصاف اور دائرہ راجح

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

1-1- العتوم توفيق، "طرق الإحصاء: تطبيقات اقتصادية وإدارية باستخدام SPSS"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

2-1- سيكاران أوما، "طرق البحث في الإدارة - مدخل لبناء المهارات البحثية"، ترجمة إسماعيل علي بسيوني، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.

3-1- عابدة نحلة رزق الله، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي - الاختيار والتفسير"، البيان للطباعة، القاهرة، 2002.

4-1- يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، جامعة الموصل في 2005/01/03.

2- المذكرات:

1-2- إبراهيم منانة، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام الحاسبي المالي دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، سنة 2015.

2-2- أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة الأردن، سنة 2004.

3-2- بسمة ملوح، مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2016.

4-2- بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير البيئة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2007.

- 5-2- رحمة سوداني،** دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2016.
- 6-2- رقية بن داود،** دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 01-10، دراسة ميدانية لمجموعة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2016/05/21.
- 7-2- زينب عون،** الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر القانون 01-10 دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، موسم 2015/2014.
- 8-2- عمر شريقي،** التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، نوقشت يوم 2013/01/12.
- 9-2- فاروق رادة دريباتي،** دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سنة 2009.
- 10-2- كوثر مياسي،** مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.
- 11-2- محمد الأمين سحنون،** واقع والتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق، تخصص مراجعة وتدقيق، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم التجارية، سنة 2017.

12-2- محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، تخصص محاسبة وتمويل، رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، سنة 2015.

13-2- مراد غمام ودمحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP بالأخضرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند ولحاج-البويرة، سنة 2015.

14-2- نسرین حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، سنة 2012.

3- المجالات:

1-3- أمينة سوياد، دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التظليل في القوائم المالية والتقرير عنه، مجلة الأبحاث الاقتصادية، دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف لجامعة البليدة 2 العدد 14، جوان 2016.

2-3- رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد التاسع المجلد الثالث، سنة 2016.

4- الملتقيات:

1-4- سايح فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، 13-14 ديسمبر 2011، محور المداخلة مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2011.

2-4- عبد العالي محمدي، عنوان المداخلة دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر 3 مخبر مالية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بنوك وإدارة أعمال، يومي 6-7 ماي 2012.

5- المواقع الالكترونية:

<https://almohasben.com>. -

<https://infotechaccountants.com>. -

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- المذكرات:

Experience and Organization of Auditor's Knowledge: (Davis,2007). -

The effects of auditor rotation :(Hatfield, Jackson and Vandervelde, 2007) -
and client pressure on proposed audit adjustment.

الملاحق



جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



استبانة البحث

الأخ الكريم، الأخت الكريمة،،،

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،،،

تحية طلابية عطرة وبعده،،،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها إستكمالاً للحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة، بعنوان: "مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة البيئية"

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

من إعداد الطلبة:

عبد الحميد تامه

البشير محده

عبد الله هزلة

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية
الرجاء وضع علامة X في المربع المناسب للإجابة:

1. الجنس:

أنثى	ذكر

2. العمر:

أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة	من 40 إلى 50 سنة	50 سنة فأكثر

3. المؤهل العلمي:

ليسانس	ماستر	دكتوراه	أخرى

4. مجال الوظيفة الحالية:

أستاذ	محافظ حسابات	مسير أو مدير

5. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: دور ومهام محافظ الحسابات

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	ترى بأن محافظ الحسابات في الجزائر يتمتع باستقلالية تامة في أداء مهامه.					
02	ترى على المؤسسة أن تعمل على مراجعة تقارير نشاطاتها المالية والبيئية اعتمادا على محافظي الحسابات.					
03	ترى بأن يكون تكوين محافظ الحسابات يسمح له بأداء عمل المراجعة البيئية على أحسن وجه ومن خلال وعيه بأهم القوانين والتشريعات والمواصفات المتعلقة البيئية.					
04	ترى بأن القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة لها قصور على تتبع ومعالجة الأمور المتعلقة بالبيئة و آثار تلوثها.					
05	ترى أنه يجب أن يكون محافظ الحسابات في الجزائر الشخص المخول قانونا بأداء واهتمام المنظمات المهنية والأكاديمية بعكس الآثار البيئية والمصادقة عليها في القوائم المالية للمؤسسات.					

المحور الثاني: متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات

الرقم	العجارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	ترى أنه بإمكان المؤسسات في جميع دول العالم تطبيق معايير المراجعة البيئية وفقاً لقوانين حماية البيئة.					
02	ترى أن المعايير المراجعة البيئية تتطلب وجود نظام للمحاسبة البيئية للمؤسسة يهدف إلى قياس البيانات البيئية والتقرير عنها.					
03	ترى بأن معايير المراجعة البيئية من شأنها أن تحسن عملية المراجعة للمؤسسة عند وجود نظام لحماية البيئة يعمل على توفير المعلومات التي تساعد في تقييم الأداء البيئي.					
04	ترى بأن معايير المراجعة البيئية تساهم في الحد من المشكلات المحاسبية البيئية للمؤسسات من خلال توافر الإمكانيات المادية والبشرية المؤهلة والمدرية.					
05	ترى بأن تتضمن معايير المراجعة البيئية مجموعة من معايير لقياس الآثار البيئية للملوثات المختلفة التي تساهم في تحسين المعلومات المحاسبية والمالية لدى المؤسسة.					

المحور الثالث: أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	إن اعتماد محافظ الحسابات على معايير المراجعة البيئية سيؤدي إلى التزام المنشأة محل المراجعة باتباع القوانين واللوائح ونظم الإدارة البيئية.					
02	يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر عمل معايير المراجعة البيئية في أداء عمله لتقوم فعالية الرقابة على المخالفات القائمة ومعالجتها.					
03	إن تطبيق واستخدام معايير المراجعة البيئية ستؤثر وبشكل إيجابي في عمل محافظ الحسابات في الجزائر من خلال تحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات.					
04	في رأيك تطبيق محافظ الحسابات لمعايير المراجعة البيئية يحسن من عملية مراجعة الحسابات من خلال تحديد الطرق المرتبطة بتخفيض استهلاك موارد الطاقة والمياه.....					
05	يعمل مراجع الحسابات عمل إعداد تقريره وفق معايير المراجعة البيئية لتأكد من أن البيانات التي أعدت بموجبها القوائم البيئية وما تضمنتها من معلومات يمكن الاعتماد عليها وتفصح عن كافة القضايا البيئية لها.					
06	إن اعتماد محافظ الحسابات على معايير المراجعة البيئية سيؤدي إلى التزام المنشأة لتحديد الوفورات المحتملة في التكلفة نتيجة تقليل المخلفات وإعادة تدوير منتجات المخلفات.					

جداول التكرارات:

Statistics

		الجنس	العمر	العلمي المؤهل	الحالية الوظيفة مجال	المهنية الخبرة
N	Valid	36	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0	0

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	33	91.7	91.7	91.7
	أنثى	3	8.3	8.3	100.0
Total		36	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 30 من أقل	4	11.1	11.1	11.1
	سنة 40 إلى 30 من	15	41.7	41.7	52.8
	سنة 50 إلى 40 من	11	30.6	30.6	83.3
	فاكثر سنة 50	6	16.7	16.7	100.0
Total		36	100.0	100.0	

العلمي المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	21	58.3	58.3	58.3
	ماجستير	7	19.4	19.4	77.8
	دكتوراه	7	19.4	19.4	97.2
	أخرى	1	2.8	2.8	100.0
Total		36	100.0	100.0	

الحالية الوظيفة مجال

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ	14	38.9	38.9	38.9
	حسابات محافظ	16	44.4	44.4	83.3
	مدير أو مسير	6	16.7	16.7	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

المهنية_الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من أقل	9	25.0	25.0	25.0
Valid سنوات 10 إلى 5 من	24	66.7	66.7	91.7
سنوات 10 من أكثر	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان:

نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان للمحور الأول:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	36	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	36	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.685	5

نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان للمحور الثاني:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	36	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	36	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.689	5

نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان للمحور الثالث:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	36	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	36	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.769	6

نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان للمحاور الثلاثة:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	36	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	36	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.730	16

معاملات الارتباط بين معدل كل بعد من البعد الأول والمعدل الكلي للفقرات:

المحور الأول:

		Correlations					
		X1	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5
X1	Pearson Correlation	1	.600**	.747**	.835**	.528**	.600**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.001	.000
	N	36	36	36	36	36	36
X1.1	Pearson Correlation	.600**	1	.053	.165	.299	1.000**
	Sig. (2-tailed)	.000		.757	.335	.076	.000
	N	36	36	36	36	36	36
X1.2	Pearson Correlation	.747**	.053	1	.788**	.120	.053
	Sig. (2-tailed)	.000	.757		.000	.485	.757
	N	36	36	36	36	36	36
X1.3	Pearson Correlation	.835**	.165	.788**	1	.319	.165
	Sig. (2-tailed)	.000	.335	.000		.058	.335
	N	36	36	36	36	36	36
X1.4	Pearson Correlation	.528**	.299	.120	.319	1	.299
	Sig. (2-tailed)	.001	.076	.485	.058		.076
	N	36	36	36	36	36	36
X1.5	Pearson Correlation	.600**	1.000**	.053	.165	.299	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.757	.335	.076	
	N	36	36	36	36	36	36

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

المحور الثاني:

Correlations

	X2	X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5
X2 Pearson Correlation	1	.660**	.804**	.746**	.416*	.801**
X2 Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.012	.000
X2 N	36	36	36	36	36	36
X2.1 Pearson Correlation	.660**	1	.490**	.246	-.152-	.286
X2.1 Sig. (2-tailed)	.000		.002	.149	.376	.091
X2.1 N	36	36	36	36	36	36
X2.2 Pearson Correlation	.804**	.490**	1	.431**	.193	.644**
X2.2 Sig. (2-tailed)	.000	.002		.009	.259	.000
X2.2 N	36	36	36	36	36	36
X2.3 Pearson Correlation	.746**	.246	.431**	1	.451**	.633**
X2.3 Sig. (2-tailed)	.000	.149	.009		.006	.000
X2.3 N	36	36	36	36	36	36
X2.4 Pearson Correlation	.416*	-.152-	.193	.451**	1	.290
X2.4 Sig. (2-tailed)	.012	.376	.259	.006		.086
X2.4 N	36	36	36	36	36	36
X2.5 Pearson Correlation	.801**	.286	.644**	.633**	.290	1
X2.5 Sig. (2-tailed)	.000	.091	.000	.000	.086	
X2.5 N	36	36	36	36	36	36

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المحور الثالث:

Correlations

	Y	X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X3.6
Y	Pearson Correlation	1	.684**	.560**	.641**	.805**	.716**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	36	36	36	36	36	36
X3.1	Pearson Correlation	.684**	1	.122	.344*	.547**	.241
	Sig. (2-tailed)	.000		.478	.040	.001	.157
	N	36	36	36	36	36	36
X3.2	Pearson Correlation	.560**	.122	1	.090	.317	.506**
	Sig. (2-tailed)	.000	.478		.603	.059	.002
	N	36	36	36	36	36	36
X3.3	Pearson Correlation	.641**	.344*	.090	1	.480**	.430**
	Sig. (2-tailed)	.000	.040	.603		.003	.009
	N	36	36	36	36	36	36
X3.4	Pearson Correlation	.805**	.547**	.317	.480**	1	.437**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.059	.003		.008
	N	36	36	36	36	36	36
X3.5	Pearson Correlation	.716**	.241	.506**	.430**	.437**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.157	.002	.009	.008	
	N	36	36	36	36	36	36
X3.6	Pearson Correlation	.732**	.528**	.138	.460**	.564**	.393*
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.423	.005	.000	.018
	N	36	36	36	36	36	36

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر المحاور

أولاً: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات دور ومهام محافظ الحسابات:

Statistics

	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5
N	Valid	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0

X1.1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	2	5.6	5.6	8.3
Valid محايد	15	41.7	41.7	50.0
موافق	18	50.0	50.0	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X1.2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	4	11.1	11.1	11.1
موافق غير	2	5.6	5.6	16.7
Valid محايد	1	2.8	2.8	19.4
موافق	14	38.9	38.9	58.3
بشدة موافق	15	41.7	41.7	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X1.3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	3	8.3	8.3	8.3
موافق غير	1	2.8	2.8	11.1
Valid محايد	2	5.6	5.6	16.7
موافق	12	33.3	33.3	50.0
بشدة موافق	18	50.0	50.0	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X1.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
محايد	6	16.7	16.7	19.4
Valid موافق	20	55.6	55.6	75.0
بشدة موافق	9	25.0	25.0	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X1.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	2	5.6	5.6	8.3
Valid محايد	15	41.7	41.7	50.0
موافق	18	50.0	50.0	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1.1	36	3.39	.728	.121
X1.2	36	3.94	1.308	.218
X1.3	36	4.14	1.199	.200
X1.4	36	4.03	.736	.123
X1.5	36	3.39	.728	.121
X1	36	3.7778	.64812	.10802

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1.1	27.926	35	.000	3.389	3.14	3.64
X1.2	18.092	35	.000	3.944	3.50	4.39
X1.3	20.714	35	.000	4.139	3.73	4.54
X1.4	32.824	35	.000	4.028	3.78	4.28
X1.5	27.926	35	.000	3.389	3.14	3.64
X1	34.973	35	.000	3.77778	3.5585	3.9971

ثانيا: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات:

Statistics

		X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5
N	Valid	36	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0	0

X2.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	4	11.1	11.1	11.1
	موافق غير	17	47.2	47.2	58.3
	محايد	4	11.1	11.1	69.4
	موافق	8	22.2	22.2	91.7
	بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X2.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
	محايد	2	5.6	5.6	8.3
	موافق	26	72.2	72.2	80.6
	بشدة موافق	7	19.4	19.4	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X2.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	5.6	5.6	5.6
	محايد	2	5.6	5.6	11.1
	موافق	27	75.0	75.0	86.1
	بشدة موافق	5	13.9	13.9	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X2.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
محايد	4	11.1	11.1	13.9
Valid موافق	28	77.8	77.8	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X2.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
Valid محايد	5	13.9	13.9	19.4
موافق	23	63.9	63.9	83.3
بشدة موافق	6	16.7	16.7	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X2.1	36	2.69	1.191	.198
X2.2	36	4.06	.715	.119
X2.3	36	3.97	.654	.109
X2.4	36	3.89	.667	.111
X2.5	36	3.89	.820	.137
X2	36	3.7000	.55652	.09275

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X2.1	13.575	35	.000	2.694	2.29	3.10
X2.2	34.036	35	.000	4.056	3.81	4.30
X2.3	36.440	35	.000	3.972	3.75	4.19
X2.4	35.000	35	.000	3.889	3.66	4.11
X2.5	28.442	35	.000	3.889	3.61	4.17
X2	39.891	35	.000	3.70000	3.5117	3.8883

ثالثا: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية:

Statistics

		X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X3.6
N	Valid	36	36	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0	0	0

X3.1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
	موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
	محايد	3	8.3	8.3	13.9
	موافق	14	38.9	38.9	52.8
	بشدة موافق	17	47.2	47.2	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X3.2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	بشدة موافق غير	2	5.6	5.6	5.6
	موافق غير	4	11.1	11.1	16.7
	محايد	5	13.9	13.9	30.6
	موافق	22	61.1	61.1	91.7
	بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X3.3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
	موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
	محايد	2	5.6	5.6	11.1
	موافق	29	80.6	80.6	91.7
	بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X3.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	2	5.6	5.6	8.3
محايد	7	19.4	19.4	27.8
موافق	23	63.9	63.9	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X3.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
محايد	6	16.7	16.7	22.2
موافق	25	69.4	69.4	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X3.6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	3	8.3	8.3	11.1
محايد	8	22.2	22.2	33.3
موافق	23	63.9	63.9	97.2
بشدة موافق	1	2.8	2.8	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X3.1	36	4.25	.937	.156
X3.2	36	3.56	.998	.166
X3.3	36	3.89	.708	.118
X3.4	36	3.69	.822	.137
X3.5	36	3.78	.760	.127
X3.6	36	3.56	.809	.135
Y	36	3.7870	.57544	.09591

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X3.1	27.205	35	.000	4.250	3.93	4.57
X3.2	21.367	35	.000	3.556	3.22	3.89
X3.3	32.946	35	.000	3.889	3.65	4.13
X3.4	26.972	35	.000	3.694	3.42	3.97
X3.5	29.820	35	.000	3.778	3.52	4.03
X3.6	26.380	35	.000	3.556	3.28	3.83
Y	39.487	35	.000	3.78704	3.5923	3.9817

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات دور ومهام محافظ الحسابات:

Statistics

		X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5
N	Valid	36	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0	0

X1.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
	موافق غير	2	5.6	5.6	8.3
	محايد	15	41.7	41.7	50.0
	موافق	18	50.0	50.0	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X1.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	4	11.1	11.1	11.1
	موافق غير	2	5.6	5.6	16.7
	محايد	1	2.8	2.8	19.4
	موافق	14	38.9	38.9	58.3
	بشدة موافق	15	41.7	41.7	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X1.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	3	8.3	8.3	8.3
	موافق غير	1	2.8	2.8	11.1
	محايد	2	5.6	5.6	16.7
	موافق	12	33.3	33.3	50.0
	بشدة موافق	18	50.0	50.0	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X1.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
محايد	6	16.7	16.7	19.4
Valid موافق	20	55.6	55.6	75.0
بشدة موافق	9	25.0	25.0	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X1.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	2	5.6	5.6	8.3
Valid محايد	15	41.7	41.7	50.0
موافق	18	50.0	50.0	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1.1	36	3.39	.728	.121
X1.2	36	3.94	1.308	.218
X1.3	36	4.14	1.199	.200
X1.4	36	4.03	.736	.123
X1.5	36	3.39	.728	.121
X1	36	3.7778	.64812	.10802

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1.1	27.926	35	.000	3.389	3.14	3.64
X1.2	18.092	35	.000	3.944	3.50	4.39
X1.3	20.714	35	.000	4.139	3.73	4.54
X1.4	32.824	35	.000	4.028	3.78	4.28
X1.5	27.926	35	.000	3.389	3.14	3.64
X1	34.973	35	.000	3.77778	3.5585	3.9971

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات متطلبات وجود وتطبيق معايير المراجعة البيئية في المؤسسات:

Statistics

		X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5
N	Valid	36	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0	0

X2.1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	4	11.1	11.1	11.1
موافق غير	17	47.2	47.2	58.3
محاييد	4	11.1	11.1	69.4
موافق	8	22.2	22.2	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X2.2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
محاييد	2	5.6	5.6	8.3
موافق	26	72.2	72.2	80.6
بشدة موافق	7	19.4	19.4	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X2.3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	5.6	5.6	5.6
محايد	2	5.6	5.6	11.1
Valid موافق	27	75.0	75.0	86.1
بشدة موافق	5	13.9	13.9	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X2.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
محايد	4	11.1	11.1	13.9
Valid موافق	28	77.8	77.8	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X2.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
Valid محايد	5	13.9	13.9	19.4
موافق	23	63.9	63.9	83.3
بشدة موافق	6	16.7	16.7	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X2.1	36	2.69	1.191	.198
X2.2	36	4.06	.715	.119
X2.3	36	3.97	.654	.109
X2.4	36	3.89	.667	.111
X2.5	36	3.89	.820	.137
X2	36	3.7000	.55652	.09275

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X2.1	13.575	35	.000	2.694	2.29	3.10
X2.2	34.036	35	.000	4.056	3.81	4.30
X2.3	36.440	35	.000	3.972	3.75	4.19
X2.4	35.000	35	.000	3.889	3.66	4.11
X2.5	28.442	35	.000	3.889	3.61	4.17
X2	39.891	35	.000	3.70000	3.5117	3.8883

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات أثر التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة البيئية:

Statistics

		X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X3.6
N	Valid	36	36	36	36	36	36
	Missing	0	0	0	0	0	0

X3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
	موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
	محايد	3	8.3	8.3	13.9
	موافق	14	38.9	38.9	52.8
	بشدة موافق	17	47.2	47.2	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

X3.2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	2	5.6	5.6	5.6
موافق غير	4	11.1	11.1	16.7
محايد	5	13.9	13.9	30.6
موافق	22	61.1	61.1	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X3.3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
محايد	2	5.6	5.6	11.1
موافق	29	80.6	80.6	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X3.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	2	5.6	5.6	8.3
محايد	7	19.4	19.4	27.8
موافق	23	63.9	63.9	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X3.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	1	2.8	2.8	5.6
Valid محايد	6	16.7	16.7	22.2
موافق	25	69.4	69.4	91.7
بشدة موافق	3	8.3	8.3	100.0
Total	36	100.0	100.0	

X3.6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.8	2.8	2.8
موافق غير	3	8.3	8.3	11.1
Valid محايد	8	22.2	22.2	33.3
موافق	23	63.9	63.9	97.2
بشدة موافق	1	2.8	2.8	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X3.1	36	4.25	.937	.156
X3.2	36	3.56	.998	.166
X3.3	36	3.89	.708	.118
X3.4	36	3.69	.822	.137
X3.5	36	3.78	.760	.127
X3.6	36	3.56	.809	.135
Y	36	3.7870	.57544	.09591

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X3.1	27.205	35	.000	4.250	3.93	4.57
X3.2	21.367	35	.000	3.556	3.22	3.89
X3.3	32.946	35	.000	3.889	3.65	4.13
X3.4	26.972	35	.000	3.694	3.42	3.97
X3.5	29.820	35	.000	3.778	3.52	4.03
X3.6	26.380	35	.000	3.556	3.28	3.83
Y	39.487	35	.000	3.78704	3.5923	3.9817

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1.1	36	3.39	.728	.121
X1.2	36	3.94	1.308	.218
X1.3	36	4.14	1.199	.200
X1.4	36	4.03	.736	.123
X1.5	36	3.39	.728	.121
X1	36	3.7778	.64812	.10802

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1.1	3.205	35	.003	.389	.14	.64
X1.2	4.332	35	.000	.944	.50	1.39
X1.3	5.700	35	.000	1.139	.73	1.54
X1.4	8.376	35	.000	1.028	.78	1.28
X1.5	3.205	35	.003	.389	.14	.64
X1	7.200	35	.000	.77778	.5585	.9971

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X2.1	36	2.69	1.191	.198
X2.2	36	4.06	.715	.119
X2.3	36	3.97	.654	.109
X2.4	36	3.89	.667	.111
X2.5	36	3.89	.820	.137
X2	36	3.7000	.55652	.09275

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X2.1	-1.539	35	.133	-.306	-.71	.10
X2.2	8.859	35	.000	1.056	.81	1.30
X2.3	8.919	35	.000	.972	.75	1.19
X2.4	8.000	35	.000	.889	.66	1.11
X2.5	6.501	35	.000	.889	.61	1.17
X2	7.547	35	.000	.70000	.5117	.8883

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X3.1	36	4.25	.937	.156
X3.2	36	3.56	.998	.166
X3.3	36	3.89	.708	.118
X3.4	36	3.69	.822	.137
X3.5	36	3.78	.760	.127
X3.6	36	3.56	.809	.135
Y	36	3.7870	.57544	.09591

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X3.1	8.002	35	.000	1.250	.93	1.57
X3.2	3.339	35	.002	.556	.22	.89
X3.3	7.531	35	.000	.889	.65	1.13
X3.4	5.070	35	.000	.694	.42	.97
X3.5	6.139	35	.000	.778	.52	1.03
X3.6	4.122	35	.000	.556	.28	.83
Y	8.206	35	.000	.78704	.5923	.9817

ملخص نتائج التحليل الإحصائي لمحاوور:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1	36	3.7778	.64812	.10802
X2	36	3.7000	.55652	.09275
Y	36	3.7870	.57544	.09591
X	36	3.7549	.39517	.06586

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1	34.973	35	.000	3.77778	3.5585	3.9971
X2	39.891	35	.000	3.70000	3.5117	3.8883
Y	39.487	35	.000	3.78704	3.5923	3.9817
X	57.012	35	.000	3.75494	3.6212	3.8886

معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة:

Correlations

		Y	X1	X2
Y	Pearson Correlation	1	.657**	.732**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	36	36	36
X1	Pearson Correlation	.657**	1	.238
	Sig. (2-tailed)	.000		.163
	N	36	36	36
X2	Pearson Correlation	.732**	.238	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.163	
	N	36	36	36

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

تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار المعياري المتعدد لاختبار الفرضية الفرعية الأولى:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X2, X1 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: X

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.885 ^a	.783	.770	.18950

a. Predictors: (Constant), X2, X1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.281	2	2.140	59.601	.000 ^b
	Residual	1.185	33	.036		
	Total	5.466	35			

a. Dependent Variable: X

b. Predictors: (Constant), X2, X1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.972	.257		3.784	.001
	X1	.312	.051	.512	6.133	.000
	X2	.434	.059	.611	7.316	.000

a. Dependent Variable: X