

# المقدمة

تشتمل على الأتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً الإطار المنهجي للبحث

### تمهيد:

حوكمة الشركات هي مفهوم حديث لضبط الأداة في المؤسسات وتقلل الواقع الإقتصادي من درجة إلى أخرى المراجعة البيئية هي احد المكونات الأساسية في نظم الإدارة البيئية وأصبحت الإدارة تهتم بمدى واسع من خدمات الفحص البيئي تطبيق حوكمة الشركات تؤدي إلى الإفصاح الكافي في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة. أن الإهتمام الحالي بالمحافظة علي البيئة وتجنب مسببات التلوث أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع حيث أصبح التوجه نحو حمايه البيئة ومحاولة منع التدهور البيئي الناجم عن التلوث محط إهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق علي مستقبل حياته، وبدأ يتجه نحو الإهتمام بالبيئة وبيذل الجهود في محاولة تقليل آثار التلوث والحد من أخطارة وإزالة أسبابه ولم يعد تعظيم الربح الهدف الوحيد للوحدات الإقتصادية بل أصبحت تسعى الي مستوي مرضي من الربح دون أدنى إخلال لتحقيق أهداف نوعية أخرى أهمها الوفاء بمسؤوليتها الإجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه على المساهمة الإقتصادية في رفاهية هذا المجتمع و يشمل أيضاً عدم إلحاق إذى ضرر من خلال سوء إستخدام الموارد وتلوث الماء والأرض والهواء أو تلوث البيئة وبتعين على الوحدات الإقتصادية أن تبذل الجهود الكافية للوفاء بمسؤوليتها الإجتماعية والبيئية وأن تفصح عن مدى كفاءة أدائها في هذا المجال لأصحاب المصلحة.

كذلك فإن مفهوم حوكمة الشركات قد تطور كثيراً في الأونة الأخيرة حيث أصبح يدفع العديد من الشركات الي إعادة النظر في سياسات الإفصاح البيئي الخاص بها وذلك بهدف زيادة الثقة والطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم والحفاظ علي حقوق الأقلية من الملاك والمستثمرين و تعظيم القيمة السوقية للشركة وقدرتها التنافسية وتجنب المشاكل المحاسبية والمالية مما يعمل على إستقرار الشركات والمساعدة في تحقيق التنمية المستدامة والإستقرار الإقتصادي وتزامن كافة أصحاب المصالح لكي يتحقق رضاهم بشأن إحتياجاتهم من المعلومات البيئية.

### مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة البحث في ضعف المراجعة البيئية في توفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة من الإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية.

وعليه يحاول هذا البحث الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. ماهي الآليات التي يمكن من خلالها تطوير جودة المراجعة البيئية.
2. هل وجود حوكمة الشركات يعتبر كافياً لتنفيذ نصوص القوانين للمنظمات الإشرافية. والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية.

3. ماهي أهم الأثار المترتبة علي تطبيق مفهوم حوكمة الشركات وخاصة بالنسبة للهيكل الرقابي لمنظمات الأعمال بشأن الأمور البيئية.
4. هل تم التحديد الواضح لمهام ووظائف منظمات الأعمال في ضوء القرارات والقوانين البيئية بما يتوافق مع مفهوم حوكمة الشركات.

#### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلي تحقيق الأهداف الآتية:

1. دراسة ومعرفة مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة الشركات وأسباب ودوافع إنتشاره.
2. دراسة ومعرفة مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة البيئية والتعرف على طبيعة المراجعة البيئية وأنواعها المختلفة.
3. إبراز دور حوكمة الشركات في مراجعة الأداء البيئي وضع إطار لتطوير دور مراجعة الأداء البيئي.
4. معرفة أثر مراجعة الأداء البيئي وبيان أهميتها في تحديد المخاطر المرتبطة بالمنظمات والتعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه المراجعة.
5. التعرف علي إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الإستفادة منها في تحسين جودة المراجعة البيئية ووضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة.
6. إيجاد دليل موضوعي عن أثر حوكمة الشركات على المراجعة البيئية واستخلاص النتائج ووضع التوصيات.

#### فرضيات البحث:

يعمل البحث على إختبار الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى: الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤدي لتنفيذ نصوص قوانين المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية.
- الفرضية الثانية: تطبيق حوكمة الشركات تؤدي إلى الإفصاح الكافي في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.

الفرضية الثالثة: تطبيق حوكمة الشركات تؤدي إلى تطوير جودة المراجعة البيئية.

#### أهمية البحث:

الأهمية العلمية والعملية، حيث تتمثل الأهمية العلمية في أن أغلب الدراسات التي حاولت التعرف علي هذه الظاهرة كانت في بيئات أجنبية تختلف إختلافا كبيرا عن بيئتنا المحلية والعربية وهو ما دفع لإجراء هذه الدراسة التي تعني بفحص أثر آليات حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية وتمثل نتائج هذه النوعية المتخصصة من الدراسات أنموذجاً يمكن يساعد الطلاب في المكتبات وساعد إدارة منظمات الأعمال في اتخاذ القرارات المتعلقة بفرض الإجراءات الرقابية في الأمور البيئية.

الأهمية العملية هي: أنها تعمل علي تتبع الأساليب والتقديرات وتأثير الأمور البيئية علي التقارير الماليه، تقلل من حالات الغش سوء الإدارة وتسهل عملية الرقابة الفعالة، تعالج ضغوط جماعات حماية البيئة، تخفض الغرامات الناتجة عن القوائم البيئية وأن أساليب حوكمة الشركات يحد من التعرض إلي نتائج وخيمة تفوق الأزمات المالية.

### **مناهج البحث:**

لتحقيق أهداف البحث يتبع البحث المناهج الآتية:

1. المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض.
2. المنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات البحث .
3. المنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.
4. المنهج الوصفي التحليلي لإستخدام الأساليب الإحصائية وتحليل البيانات.

### **حدود البحث:**

تتمثل حدود البحث في:

1. الحدود الزمانية يعقد على العام 2016م
2. الحدود المكانية وتتمثل في مكان التطبيق (عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم).

### **مصادر جمع البيانات:**

المصادر أولية : الإستبانة.

المصادر ثانوية: الكتب و الرسائل الجامعية و المجلات و الدوريات والانترنت التقارير .

### **هيكلية البحث:**

لتحقيق أهداف البحث قسم البحث إلي مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة وأتضمنت المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ويتناول الفصل الأول مفهوم وأهمية وأهداف ومبادي وقواعد وآليات حوكمة الشركات وتم تقسيمه إلي ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفهوم وأهمية أهداف حوكمة الشركات، المبحث الثاني مبادي ومعايير حوكمة الشركات، المبحث الثالث قواعد آليات حوكمة الشركات، ويتناول الفصل الثاني مفهوم المراجعة البيئية ومعاييرها، وتم تقسيمه إلي ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفهوم المراجعة البيئية، المبحث الثاني معايير المراجعة البيئية، المبحث الثالث إجراءات ومحددات المراجعة البيئية، ويتناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية وتم تقسيمه الي مبحثين، المبحث الأول تناول تحليل البيانات وإختبار الفرضيات، المبحث الثاني الخاتمة تشمل النتائج والتوصيات وقائمة المصادر والمراجع والملاحق.

## ثانياً: الدراسات السابقة

إطلعت الباحثة على عدد من الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات.

دراسة: هبة عبد المؤمن، 2004<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التحدي الذي يواجه مهنة المراجعة والذي يتمثل في مواكبتها للتطورات والمستجدات وتلبية إحتياجات المجتمع من خلال القيام بدورها في الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية.

تكمن أهمية الدراسة في دراسة وتحليل الأنشطة التي تمثل الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية والعوامل التي تمثل الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية.

هدفت الدراسة إلى وضع إطار فكري للأنشطة التي تمثل الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية، وضع إطار فكري للعوامل التي تمثل الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية والكشف عن تأثير تلك الأدوات على أداء المراجعين عند القيام بالمراجعة البيئية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي وذلك لإستقراء ومراجعة الدراسات والمراجع العربية والأجنبية ودراسة الأبحاث والمؤتمرات والرسائل العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، المنهج الإستنباطي الذي يشتمل على مجموعة من أساليب البحث العلمي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:- يوجد قصور في تطبيق الأنشطة التي تمثل الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية عند مراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة، عدم وجود إختلاف جوهري بين إتجاهات مراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة نحو الإستعداد لأداء أنشطة المراجعة البيئية الحديثة.

أوصت الدراسة بضرورة العمل على تضيق الفجوة بين واقع الأداء الفعلي والأداء المتوقع للأنشطة التي تمثل الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية، إعداد إستراتيجية للمراجعة البيئية تتناول كيفية إدخال مراجعة الأداء البيئي ضمن أعمال المراجعة.

تناوت هذه الدراسة الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي و التحدي الذي يواجه مهنة المراجعة و يتمثل في مواكبتها للتطورات الحديثة والمستجدات وتلبية إحتياجات المجتمع وتختلف عن الدراسات الحالية في الأثار المترتبة علي تطبيق مفهوم حوكمة الشركات وخاصة بالنسبة للهيكل الرقابي لمنظمات الأعمال بشأن الأمور البيئية.

<sup>(1)</sup> هبة عبد المؤمن نور الدين، الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004).

## دراسه: خالد محمد، 2006 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي مساهمة تطور محور المراجعة البيئية الداخلية في تحسن الأداء البيئي لمنشآت الأعمال خاصة الصناعية منها

هدفت الدراسة إلي دراسة وتحليل طبيعة ونوعية أثر تطوير محور المراجعة البيئية الداخلية على الأداء البيئي لمنشآت الأعمال.

إتبعت الدراسة المنهج، الإستقرائي لتحليل واستقراء الدراسات التي تناولها الأدب المحاسبي في مجال تطوير محور المراجعة البيئية الداخلية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:- أن المحافظة على التنمية المستدامة وتحسين الأداء البيئي لوحدها لا يتوقف على إرساء إطار الحوكمة البيئية بحيث يصبح هذا الإطار بمثابة موجه وضابط محوري لأنشطة منشآت الأعمال وغيرها من تنظيمات قطاعات المجتمع في كل ما يتعلق بالتأثيرات المحتملة على عناصر التنمية المستدامة والمكونات والمعطيات البيئية.

أوصت الدراسة بضرورة توضيح حدود الدراسه التي تمثلت في أن محور الإهتمام الرئيسي لهذه الدراسة على تقويم أثر تطوير محور المراجعة البيئية الداخلية في مساعدة منشآت الأعمال على الإلتزام الكفاء بمقومات إطار الحوكمة البيئية بهدف صيانة التنمية المستدامة.

هذه الدراسة تناولت مدخل مقترح لتفعيل الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال وتحسين أدائه البيئي والمحافظة علي التنمية المستدامة وأثر تطوير محور المراجعة البيئية الداخلية على الأداء البيئي لمنشآت الأعمال و تختلف عن الدراسه الحالية في أثر تطبيق أليات قواعد حوكمه الشركات علي فاعلية المراجعه البيئية وتحديد وظائف منظمات الأعمال في ضوء القوانين البيئية التي تخدم مفهوم حوكمة الشركات.

## دراسة: علي عبد الله ، 2007 (1)

---

(1) خالد محمد عبد المنعم لبيب، المراجعة البيئية الداخلية، مدخل مقترح لتفعيل الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال وتحسين أدائه البيئي (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2006).

تمثلت مشكلة الدراسة في التحدي الذي يواجه مهنة المراجعة الداخلية والذي يتمثل في مدى قدرتها على القيام بالمراجعة البيئية.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في مراجعة الأداء البيئي والتعرف على طبيعة المراجعة البيئية وأنواعها المختلفة ووضع إطار لتطوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة الأداء البيئي.

تكمن أهمية الدراسة العلمية بتناولها لدراسة دور المراجعة الداخلية في مراجعة الأداء البيئي نظراً لعدم تناول هذا الدور وإمكانية الاستفادة منه في المنشآت من خلال توضيح دور المراجعة الداخلية في مراجعة الأداء البيئي أن لفت النظر إلي تحسين الأداء البيئي للمنشآت ومساهمتها في زيادة المراجعة البيئية.

إتبعت الدراسة منهج النظرية بالإعتماد على الدراسة المكتبية والمواقع العلمية المتخصصة في شبكة الإنترنت وذلك بإستعراض وتجميع وتحليل الدراسات والأبحاث والرسائل العلمية والعربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: - مراجعة الأداء البيئي بما يضمن التحسين المستمر في الأداء البيئي ويتطلب توفر إدارات ملتزمة بيئياً وكوادر إدارية وفنية مدربة لديها الوعي البيئي اللازم.

الدراسة بضرورة زيادة الثقافة البيئية للمجتمع من خلال تطوير مناهج الدراسة بمراحل التعليم المختلفة مع تخصيص مساحات إعلامية كافية بوسائل الإعلام المختلفة تركز على الوعي البيئي لطبقات المجتمع المختلفة، المشاركة في الإتفاقيات البيئية الدولية بما ينجم عن هذا الإشتراك من تعاون بين مختلف الدول بهدف خفض التلوث وإعادة التوازن البيئي.

هذه الدراسة تناولت إطار مقترح لتطوير المراجعة البيئية الداخلية لمراجعة الأداء البيئي و إبراز دور المراجعة الداخلية في التعرف على طبيعة المراجعة البيئية وأنواعها المختلفة و تختلف عن الدراسة الحالية التي تركز على دور حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة البيئية وتحسين الأداء البيئي.

---

(1) علي عبدالله أحمد، إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة الأداء البيئي (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غيرمنشورة، 2007).

دراسة: بدر حجر، 2007<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومدى مسؤوليتها في القيام بعملية المراجعة البيئية.

تكمن أهمية الدراسة في أن المراجعة البيئية تمثل مطلباً مهماً للعديد من فئات المجتمع خاصة مع نمو الإهتمام بالقضايا البيئية من الجهات المهنية وجماعات الضغط البيئي وتعاضم دور كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المراجعة البيئية كأداة مهمة لفحص نظم الإدارة البيئية. هدف الدراسة إلى، توضيح أهمية المراجعة البيئية وبيان مسؤولية كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وبيان أهميتها في تحديد المخاطر المرتبطة بالمنظمات والتعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه المراجعة.

إنتهجت الدراسة المنهج الإستقرائي والإستنباطي الذي يقوم على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية المكونة للدراسة وذلك عن طريق الإطلاع على المراجع والدوريات العربية والأجنبية بهدف الوصول إلى تحديد أدوات للمراجعة البيئية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:- على المنشآت تحمل مسؤولية التلوث والتعويض عن الأضرار البيئية وتوضيح مفهوم المراجع الإجتماعية لأنه أساس ظهور المراجعة البيئية. أوصت الدراسة بضرورة، توافر نظام للمحاسبة الإجتماعية والبيئية يهدف إلى قياس وتوصيل البيانات المتعلقة بالنشاط الإجتماعي والبيئي إلى جميع الأطراف ذات العلاقة ومتابعة وتطوير الأداء البيئي، ضرورة إجراء برامج تدريبية للمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين حول المراجعة البيئية والإجتماعية لمتابعة ما يستجد في المراجعة البيئية، ضرورة توافر المصادقية في المعلومات البيئية المنشورة.

هذه الدراسة تناولت المراجعة البيئية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي والتعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه البيئية و تختلف عن الدراسة الحالية في أثر تطبيق قواعدأليات حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية والعلاقة التي تربط بين حوكمة الشركات و المراجعة البيئية.

<sup>(1)</sup> بدر حجر شعوف المطيري، المراجعة البيئية، بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

دراسة: مبارك شريف، 2007<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة وتقييم نظم المحافظة على البيئة والتأكيد من إلتزام الوحدة الإقتصادية بالقوانين والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر مراجعة الأداء البيئي في ترشيد القرارات الإستثمارية واقتراح نموذج لمراجعة الأداء البيئي تتفق مفاهيمه مع ظروف وتركيبه الاقتصادي السوداني.

إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي ومنهج المسح الميداني توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:- عدم وجود التشريعات البيئية الملزمة من قبل الدولة للوحدات الإقتصادية السودانية أدى إلى تجاهل الوحدات لمراجعة الأداء وغياب المعايير البيئية والنقص في مقاييس تقييم الأداء بسبب غياب منظومة المراجعة للاداء البيئي.

أوصت الدراسة بضرورة وجود تشريعات بيئية ومعايير لجودة مراجعة الأداء البيئي. وأهمية وجود نظام إدارة بيئية للوحدات الإقتصادية يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئي.

هذه الدراسة تناولت مراجعة الأداء البيئي إطار مقترح في البيئة السودانية ودراسة ومعرفة أثر مراجعة الأداء البيئي في ترشيد القرارات الإستثمارية وتختلف عن الدراسة الحالية في أثر تطبيق قواعد أليات حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية والتعرف علي الجهود والأنشطة التي تساهم في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

دراسة: عبد الناصر محمد، 2007<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الأهتمام بالبيئة واحد من الإهتمامات الرئيسية التي يوليها العالم جانب كبير من الإهتمام وعدم المحافظة على البيئة أدى إلي الضرر الكبير الذي لحق بالقطاع البيئي في الأونة الأخيرة مما أدى إلى إختلال التوازن البيئي.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر الإفصاح المحاسبي علي الأداء البيئي و ترشيد وجودة التقارير المالية للشركات الصناعية ومدى إهتمام الجهات الحكومية وغير الحكومية بإصدار التشريعات والقوانين الخاصة بحماية البيئة.

(1) مبارك شريف إمام، مراجعة الأداء البيئي، إطار مقترح في البيئة السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007).

(2) عبدالناصر محمد سي د، أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الأردنية علي ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية (المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الأول المجلد الواحد وثلاثون، 2007م).

تكمن أهمية الدراسة في الإهتمام بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية وإصدار التشريعات والقوانين اللازمة للشركات الملوثة للبيئة. إتبعَت الدراسة منهج النظرية من خلال الإطلاع على أهم الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بالموضوع.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: - يرتبط تزايد أهمية معيار الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية من التركيز على إمسك الدفاتر وحماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات للأطراف المستفيدة.

أوصت الدراسة بضرورة زيادة الوعي العام بالقضايا البيئية لدى جميع الأطراف المهتمة، ضرورة إعتبار الأداء البيئي للشركة أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها بإعتبار أن جودة الأداء البيئي تؤثر بشكل جوهري على باقي جوانب الأداء المتوازن للشركة.

هذه الدراسة تناولت أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية وعلي ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية و تختلف عن الدراسه الحالية في أثر تطبيق قواعد آليات حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية والتعرف علي الفوائد التي تعود علي قطاع المراجعة من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات قطاع المراجعة البيئية في المستقبل.

دراسة: عوض بني سلامة، 2008<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في مفهوم حوكمة الشركات والأسباب والظروف التي أدت إلي ظهوره والمطالبة بتطبيقه في قطاع الأعمال.

تكمن أهمية الدراسة في تزايد الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة من قبل الباحثين والمهتمين في المنظمات الدولية.

هدفت الدراسة إلي إلقاء الضوء علي مفهوم حوكمة الشركات أسباب ودوافع إنتشارها في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد وعلاقة ذلك بالمراجعة البيئية الداخلية والخارجية.

إتبعَت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لموضوع الدراسة حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ما لمة علاقة بالموضوع في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة.

(1) عوض بني سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات(المدينة: جامعة الملك ، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير

منشورة، 2008 م).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: - بالرغم من الإختلاف في مفهوم حوكمة الشركات إلا أن هناك شبه إجماع حول الأسباب والظروف التي نادى بأهمية تطبيق هذا المفهوم علي أرض الواقع، وأشارت الدراسة إلي أن تطبيق القواعد الجديدة للجان المراجعة في الشركات سوف يساهم إيجابياً في الرقابة علي هذا النوع من الشركات الأمر الذي ينعكس علي دعم وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية.

أوصت الدراسة بضرورة العمل علي إنشاء مركز وطني يشترك فيه ممثلون من ديوان المراجعة العامة و الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة سوق المال وهيئة الإستثمار والتأكد علي أهمية التعاون بين لجنة المراجعة بالشركات المساهمة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي الأمر الذي يعزز فعالية الرقابة علي هذه الشركات.

هذه الدراسة تناولت لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات والظروف والأسباب التي أدت تطبيق مفهوم حوكمة الشركات وتختلف عن الدراسة الحالية التي تركز على أثر الإلتزام بتطبيق قواعد آليات حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية ومدى إتساق دور حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة البيئية.

دراسة: أحمد صالح، 2008 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عجز تقرير المراجعة المالية التقليدية عن إظهار التأثيرات البيئية في نتائج أعمالها وتقاريرها حيث أن تقرير المراجعة لا يتضمن فحص واختبار معلومات الأداء البيئي.

هدفت الدراسة إلى محاولة إظهار التكاليف البيئية في القوائم المالية في بنود مستقلة وإيجاد إطار فكري للمراجعة البيئية ومعرفة المعايير التي تحكم أداء المراجعة البيئية وتطبيق المنهج الإجرائي المقترح للمراجعة البيئية.

تكمن أهمية الدراسة في وضع التأثيرات البيئية في القوائم المالية في بنود مستقلة وقصور المراجعة البيئية المطبقة في المنشآت الصناعية السودانية عن الإفصاحات البيئية.

إنتهجت الدراسة المنهج البحثي الإستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفروض، المنهج الإستقرائي لإختبار الفروض والمنهج الوصفي لدراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج عدة منها: - إفتقار نظام المحاسبة البيئية التي شملت عينة الدراسة عن إفصاح التأثيرات البيئية في القوائم المالية بنود مختلفة، أن نظام المراجعة البيئية

(1) أحمد صالح مصطفى شطة، إطار مقترح للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2008م).

المطبقة في المنشآت الصناعية التي شملت عينة الدراسة لاتهم بفحص واختبار المعلومات البيئية وقلة إختبارمعايير المراجعة التي تحكم أداء المراجعة. أوصت الدراسة بضرورة إيجاد إطار مقترح للمراجعة البيئية ووضع معايير تحكم أداء المراجعة البيئية وكذلك تطبيق مبادي الحوكمة في شركة الخرطوم للمياه والخدمات. هذه الدراسة تناولت إطار مقترح للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية في السودان ومحاولة إظهار التكاليف البيئية في القوائم المالية في بنود مستقلة وتختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت أثر تطبيق قواعد أليات حوكمة الشركات في المراجعة البيئية وأهمية زيادة الوعي العام بقضايا المراجعة البيئية لدي جميع الأطراف المهمة.

دراسة: ماجد إسماعيل، 2009<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة علي الإفصاح المحاسبي وجودة لتقارير المالية للشركات المدرجه بسوق فلسطين للأوراق المالية. تكمن أهمية الدراسة في إبراز الدور المهم والملائم لتطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق فلسطين المالي وخاصة أن هذا السوق يعتبر علامة مهمة لتطوير وانعكاس الإقتصاد الفلسطيني مما يتطلب توفير الثقة والإفصاح المحاسبي لكل من المستثمرين والمساهمين. هدفت الدراسة الي ، الوقوف علي الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات و علي دور الإفصاح وتأثيره بقواعد الحوكمة، التعرف علي مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وكل من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المحاسبية. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي بهدف إستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي المتعلقة بالموضوع والإستفادة منها في معالجة المشكلة والمنهج الوصفي لوصف وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها:-

بالرغم من وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات مطبق لدي الشركات المسجلة الأوراق المالية فإن الأمر ما زال بحاجة الي المزيد من التطوير و المتابعة لكافة المستجدات

---

(1) ماجد إسماعيل، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات علي الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (فلسطين: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة ورسم مفاهيمها بشكل أعمق والمحافظة علي إستقلالية السوق المالي وضمان عدم التأثير علي قراراته يساهم في تعزيز الثقة وبالتالي توفير معلومات بشكل عادل ومتساوي للجميع .

أوصت الدراسة بضرورة العمل علي بذل المزيد من الجهود و المتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة في الشركات بهدف تنمية الوعي والدور الإستثماري في المجتمع تطوير البيئة القانونية لعمل السوق المالي بحيث تلبي إحتياجات الحوكمة.

هذه الدراسة تناولت أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات علي الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية و الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات و دور الإفصاح وتأثيره بقواعد الحوكمة، تختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت أثر الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء.

دراسة: مجدي محمد، 2009<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في إبراز دور لجان المراجعة باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات وأثر تلك اللجان علي جودة المعلومات الواردة بالقوائم المنشورة ومساهمة لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات.

تكمن أهمية الدراسة في حتمية الإهتمام بحوكمة الشركات في بيئة الأعمال وأثارها الإيجابية علي جذب المزيد من الأستثمارات الأجنبية ودعم القرارات التنافسية للشركات حيث أن الإهتمام بحوكمة الشركات يساعد علي توفر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية.

إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل أهم الدراسات والإتجاهات في مجال لجان المراجعة وعلاقتها بحوكمة الشركات وأثرها علي تحسين جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للوقوف علي خصائص تلك الدراسات ومدى شموليتها.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: - تسعى الحوكمة إلي الحفاظ علي حقوق المساهمين وتعظيم ثروتهم بشكل عادل ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة، الهدف من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة ثقة ومصداقية القوائم المالية.

(1) مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة (القاهرة: جامعه القاهرة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2009م).

أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير عامة عند إختيار وتعيين أعضاء لجنة المراجعة وأن يتمتع أعضاء لجان المراجعة بالخبرة الكافية في مجال الصناعة والمال والإستثمار ومجال المراجعة وذلك لضرورة إقرار رئيس لجنة المراجعة بعدم وجود تحريف جوهرى بالقوائم السنوية والدورية، أن يتسم رئيس اللجنة بالشخصية القيادية حتى يستطيع ممارسة مهامه بصورة فعالة.

هذه الدراسة تناولت دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة و مساهمة لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات و تختلف عن الدراسة الحالية في نظرتها لأثر الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية وماهي الآليات التي يمكن من خلالها تطوير جودة المراجعة البيئية.

دراسة: إبراهيم إسحق، 2009<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادي الحوكمة في المصارف الفلسطينية.

تكمن أهمية الدراسة في إبراز الدور الهام لإدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادي الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة الأمر الذي يؤدي إلي التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المصارف خاصة ضعف الحوكمة في النظم المصرفية يؤدي إلي تدمير الإقتصاديات القومية بشكل خطير.

هدفت الدراسة إلي التعرف علي الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وفقاً لمتطلبات الحوكمة والدور الذي تقوم به المعايير المهنية وعلاقتها بتطبيقات الحوكمة.

إنتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بهدف الوصول إلي نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة والمنهج التاريخي لتتبع ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المخصصة وكذلك القوانين والتشريعات المرتبطة بموضوع الدراسة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها:- المراجعة الداخلية تعتبر أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المصارف الفلسطينية، يؤثر الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية في دعم

---

(1) إبراهيم إسحاق أحمد، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادي الحوكمة (فلسطين:الجامعة الإسلامية، كاية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

وتفعيل مبادي الحوكمة مما يشير إلى أهمية دراسة وتطوير المعايير والأسس التي يقوم عليها الميثاق بصورة مستمرة دعماً لقواعد ومبادي الحوكمة في هذا الخصوص.

أوصت الدراسة بضرورة العمل علي زيادة الإهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها من أثر الإيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وأحكام الرقابة علي مختلف جوانب الأداء المصرفي والتدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة من قبل الجمعيات المهنية لتأهيل المراجعين الداخليين للقيام بأدوارهم في ظل الإطار الجديد لممارسة المهنة لدعم الحوكمة في المصارف.

تناولت هذه الدراسة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادي الحوكمة والتعرف علي الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وفقاً لمتطلبات الحوكمة وتختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت أثر الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية وتحليل تأثير العلاقة بين تطبيق الحوكمة وفاعلية المراجعة البيئية.

دراسة: رضا إبراهيم، 2009<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإهتمام بالبيئة كأحد الإهتمامات التي يوليها العالم جانباً كبيراً من الإهتمام وتبرز أهمية الحفاظ على البيئة نتيجة للضرر الكبير الذي لحق بالبيئة في الآونة الأخيرة مما أدى إلى إختلال التوازن البيئي في العالم بشكل عام.

هدف الدراسة إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية من خلال معرفة ماهو الإفصاح المحاسبي وأهميته عن الأداء البيئي.

تكمن أهمية الدراسة في تناول أهم الموضوعات التي لاقت إهتمام كبير سواء على المستوى الدولي أو المحلي.

إتبعت الدراسة المنهج الإيجابي الذي يعتمد على التحليل النظري والدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:- يترتب على عدم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركة آثار سلبية تنعكس على سمعة الشركة والمركز التنافسي لها في سوق المال وبرامج التحسين والتطوير المستمر تعكس سمعة طيبة عن الشركة.

أوصت الدراسة بضرورة زيارة الوعي العام بالقضايا البيئية لدى جميع الأطراف المهمة، قيام مراجعي الحسابات بالدور المنوط بهم في مجال الفحص والتقارير عن مدى إلتزام الوحدة المحاسبية بالأداء البيئي في ضوء المستوى المطلوب.

---

(1) رضا إبراهيم صالح، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول المجلد الواحد وثلاثون، 2009م).

هذه الدراسة تناولت دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية و تختلف عن الدراسة الحالية التي تركز على أثر تطبيق قواعد أليات حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية.

دراسة: خالد حسن، 2009 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب الإدارة الرشيدة المتمثلة في تطبيق مبادئ الحوكمة مما أدى إلى هزات مالية في دول آسيا.

هدفت الدراسة إلى تعريف مفهوم الحوكمة ومبادئها وأهميتها لضبط الأداء الإداري والمالي بالقطاع المصرفي والتأكيد على أن تطبيق الحوكمة بركائزها المعروفة هو إحدى الضمانات المهمة لخلق كيانات مصرفية قوية قادرة على المنافسة العالمية في ظل العولمة الاقتصادية .  
إنتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لإختبار الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الظاهرة موضوع الدراسة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها:- تطبيق مبادئ الحوكمة في الجهاز المصرفي يقود إلى ضمان سلامة الأداء المالي والإداري ومحاربة الفساد والإنحرافات حفاظاً علي حقوق جميع الأطراف، قام بنك السودان المركزي بمجابهة تحديات العولمة بوضع السياسة المصرفية الشاملة والتي شملت تنمية القطاع المصرفي والمؤسسات المالية ورفع الكفاءة المصرفية وذلك يدعم تطبيق الحوكمة.

أوصت الدراسة بضرورة إبراز مجهودات الجهاز المصرفي من أجل المحافظة على إستمراره في تطبيق مبادي ومعايير الحوكمة حسب توجيهات بنك السودان المركزي وذلك لخلق كيانات مصرفية قوية سليمة الأداء تدعم الإقتصاد الوطني وقادرة على المنافسة العالمية، على البنوك السودانية أن تضع نظاماً جيدة في التنظيم والرقابة وأن تستعين في ذلك بخبراء الإدارة وذلك لضمان سلامة الأداء الإداري والمالي.

هذه الدراسة تناولت دور الحوكمة في رفع كفاءة أداء الجهاز المصرفي في السودان وتعريف مفهوم الحوكمة ومبادئها وأهميتها لضبط الأداء الإداري والمالي بالقطاع المصرفي التأكيد على أن تطبق الحوكمة بركائزها المعروفة و تختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت أثر تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية والتعرف علي الجهود التي تساعد علي تطبيق الحوكمة وتطوير إجراءات المراجعة البيئية.

---

(1) خالد دحسن حافظ، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الجهاز المصرفي في السودان (القاهره: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009م).

دراسة: سالم العجب، 2009<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور حوكمة الشركات في منع تجاوزات المسؤولين عن الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وأثرها على كفاءة الأسواق المالية. تكمن أهمية الدراسة في توفير المعلومات المالية ذات المصدقية لتلبية إحتياجات المستخدمين ومساعدة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية على تطبيق حوكمة الشركات ورفع كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية نتيجة لإزدياد حركة الإستثمار في السوق. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: - أن تساعد حوكمة الشركات على توفير معلومات مالية صادقة عن الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، تعمل أسس وضوابط حوكمة الشركات على ترشيد وكفاءة أداء الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية و إتباع الشركات لإطار حوكمة الشركات يقلل من التلاعب بالمعلومات المالية. أوصت الدراسة بضرورة مساهمة كافة الجهات المشاركة في سوق الخرطوم للأوراق المالية في بناء وإعداد إطار حوكمة الشركات وضرورة تكوين هيئة أو لجنة داخل سوق الخرطوم للأوراق المالية لمتابعة تطبيق حوكمة الشركات، ضرورة إعداد تقرير عن مدى تطبيق حوكمة الشركات ضمن التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. هذه الدراسة تناولت إطار علمي لتطبيق حوكمة الشركات وأثرها علي كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية وتوفير المعلومات المالية ذات المصدقية لتلبية إحتياجات المستخدمين ومساعدة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية على تطبيق حوكمة الشركات وتختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت أثر تطبيق قواعد أليات حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية وأن الإهتمام بحوكمة الشركات يساعد علي رفع كفاءة المراجعة البيئية.

دراسة: عمرو محمد، 2010<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور من جانب الهيئات المهنية المحاسبية المختصة فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الكافية والشاملة التي تغطي هذا الفرع.

---

<sup>(1)</sup> سالم العجب سالم العجب، إطار علمي لتطبيق حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة أسواق الأوراق المالية(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009).

<sup>(1)</sup> عمرو محمد خميس، أثر تفعيل حوكمة الشركات علي مستوي الإفصاح البيئي الإختياري (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).

تكمن أهمية الدراسة في إتفاق الباحثين والحكومات وجماعات الضغط ومستخدمي القوائم المالية على أهمية قيام الشركات بالأنشطة التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها من التلوث، الإفصاح عن المعلومات البيئية يعد مطلباً أساسياً لصانعي القرارات السياسية.

هدف الدراسة إلى دراسة واختبار أثر بعض آليات وقواعد حوكمة الشركات التي يتضمنها دليل حوكمة الشركات المصرية، وجود لجنة مراجعة وهيكل ملكية على مستوى الإفصاح البيئي الإختياري من جانب بعض الشركات الملوثة للبيئة والمقيدة بالبورصة المصرية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:- يهدف الإفصاح المحاسبي إلى عرض القوائم المالية لمستخدميها بصورة خالية من الغش والتضليل وتمكن مستخدميها من معرفة الوضع المالي للشركة ونتيجة أعمالها من خلال كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للشركة.

أوصت الدراسة بضرورة نشر هيئة الرقابة المالية قائمة بالشركات المقيدة في البورصة والتي تعمل في مجالات يفترض أنها ملوثة للبيئة نشر قائمة أخرى تتضمنت أفضل الشركات التي نجحت في الوفاء بالقوانين والتشريعات البيئية ومدى وفائها بمسئوليتها مما ينعكس على أسعار وحركة أسهم تلك الشركات.

هذه الدراسة تناولت أثر تفعيل آليات حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح البيئي الإختياري وأهمية قيام الشركات بالأنشطة التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها من التلوث وكذلك الإفصاح عن المعلومات البيئية يعد مطلباً أساسياً لصانعي القرارات السياسية وتختلف عن الدراسة فيالتي تناولت أثر تطبيق آليات قواعد حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية وعلي مراجعي الحسابات القيام بالدور المنوط بهم في مجال الفحص والتقرير عن مدى إتزام الوحدة المحاسبية بالأداء البيئي.

دراسة: خالد هاشم، 2010<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى وضع نموذج محاسبي يتم من خلاله التحديد الواضح لمداخل حوكمة الشركات وقياس أثر هذه المداخل في تحسين جودة المراجعة على حقوق حملة الأسهم والسندات والعاملين بالشركة وغيرهم وفي تعظيم قيمة المنشأة وتعزيزالشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية.

---

(1) خالد هاشم فضل ، نموذج محاسبي مقترح لتفعيل حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).

هدفت الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية مدخل حوكمة الشركات وأهم مبادئه وتقويم بعض التجارب الدولية والدراسات المتقدمة لتحديد الآليات الفعالة لحوكمة الشركات وبناء نموذج محاسبي للحكومة يتلائم مع بيئة الأعمال السودانية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:-

تطبيق المبادئ العامة والقواعد الأساسية يعتبر المصدر الأساسي لتطبيق الحوكمة والحد من صراع المصالح بين الفئات ذات الصلة وبين للمراجع الداخلي والخارجي وللجان المراجعة دوراً بارزاً في تفعيل قواعد الحوكمة عن طريق تقديم خدمات التأكيد بشأن نظم الرقابة وتقييم عملية إدارة المخاطر ومتابعة أعمال المراجعة الخارجية واختيار نماذج الحوكمة وتطبيقها.

أوصت الدراسة بضرورة إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بسوق الخرطوم للأوراق المالية والزام الشركات المدرجة ومكاتب المراجعة للعمل بها والإهتمام بدعم إستقلالية المراجع الداخلي والخارجي وذلك عن طريق لجان المراجعة وبواسطة الجمعية العمومية مباشرة حتي يتسني له ممارسة دوراً رقابياً علي مجلس الإدارة وتقليل ضغط الإدارة علي المراجعين.

هذه الدراسة تناولت نموذج محاسبي مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية إبراز مفهوم وأهمية مدخل حوكمة الشركات وأهم مبادئه وتقويم بعض التجارب الدولية والدراسات المتقدمة لتحديد الآليات الفعالة لحوكمة الشركات و تختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت أثر تطبيق أليات قواعد حوكمة الشركات علي فاعلية المراجعة البيئية والفوائد التي تعود علي قطاع المراجعة من وراء تطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

دراسة: غريب جبر، 2010<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي وبين مخاطر الأعمال مع تقييم مدى تأثير هذه المخاطر علي الإفصاح.

تكمن أهمية الدراسة في إستعراض بعض التجارب الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

هدفت الدراسة إلي تقويم نموذج مقترح لتقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي علي مخاطر الأعمال بشركات صناعة الأسمنت المصرية والمقيدة في البورصة المصرية. إتبعت الدراسة قائمة إستقصاء لتجميع البيانات الأولية اللازمة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:-

(1) غريب جبر غنام، نموذج مقترح لتقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي(القاهرة: مجلة كلية التجارة، العدد الثلاثون، المجلد الثاني، 2010م).

وجود علاقة إرتباط جوهريه بين الإفصاح عن الأداء البيئي وبين مخاطر أعمال الشركات العاملة بقطاع الأسمنت هذا فضلا عن وجود تأثير معنوي لمحددات الإفصاح على مخاطر أعمال هذه الشركات.

أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي بالتقارير المحاسبية للشركات المساهمة بجانب الإفصاح عن الأداء المالي وذلك لإمكانية تقييم ومراجعة مخاطر الأعمال بصفة دورية بهذه الشركات.

هذه الدراسة قدمت نموذج مقترح لتقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بشركات صناعة الأسمنت المصرية والمقيدة في البورصة المصرية وعرض بعض التجارب الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وتختلف عن الدراسه التي ركزت على أثر تطبيق قواعد آليات حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية حيث أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يعتبر مرجعية هامة لرقابة وتقييم أداء المنظمات مما يدعم من قدراتها على الإستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة.

دراسة: عيد بني حامد، 2010<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في دور معايير فعالية أداء لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة في الشركات وكيف يساهم تنظيم لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

تكمن أهمية الدراسة في زاويتين إحداهما علمية أخرى عملية فعلياً تساهم الدراسة في بيان دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية من خلال مجموعة من مقومات الأداء المعيارية التي تدعم فعالية حوكمة الشركات وعملياً أن الدراسة تساعد الشركات المساهمة في الحكم علي مستوى تطبيق مقومات أداء لجان المراجعة.

هدفت الدراسة الي تحقيق هدف عام وهو بيان دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية وذلك لإشتقاق مجموعة من مقومات الأداء المعيارية التي تدعم فعالية حوكمة الشركات.

إتبعت الدراسة منهج مدخل وأدوات وطريقة الدراسة.

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها:-

---

(2) عيد بني حامد الشمري، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية

(المدينة: جامعة الملك سعود، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).

أن إختيار أعضاء لجان المراجعة يجب أن يتم في ضوء مقومات أداء تعتمد علي مجموعة من المعايير اللازمة لتفعيل حوكمة الشركات وتتطوي هذه المعايير علي تملك أعضاء لجان المراجعة قدرات فعالة في الأداء والإهتمام بخصائص ومواصفات لجان المراجعة ومرحلة التوسع في أداء مهام لجان المراجعة.

أوصت الدراسة بضرورة إصدار تشريع من هيئة سوق المال يحدد دور لجان المراجعة لزيادة فعالية أداءها وضرورة الإفصاح الإلزامي عن تقرير لجان المراجعة ضمن التقارير والقوائم المالية للشركات المساهمة.

هذه الدراسة ركزت على دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية ودور معايير فعالية أداء لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة في لشركات وتختلف عن الدراسة الحالية التي ركزت على أثر تطبيق أليات قواعد حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية وكذلك التعرف على مدى ملاءمة الآليات المطروحة الآن في وجود عملية المراجعة.

#### دراسة: محمد أحمد إبراهيم، 2010<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإنهيارات لكثير من الوحدات الاقتصادية مما أدى إلي ضياع حقوق أصحاب المصالح بها وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين.

تكمن أهمية الدراسة في التأكيد علي أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الإقتصادية المصرية والإستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية، تطوير مهنة المراجعة جودة المعلومات المحاسبية في البيئية المصرية التي تتعكس علي قرارات المستثمرين وحركة سوق الأوراق المالية المصرية.

هدفت الدراسة إلي التعرف علي إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الإستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها وصياغة الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والإستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية ومحاولة وضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة.

إنتهجت الدراسة المنهج العلمي، المنهج الإستقراي، المنهج الوصفي لتفسير وتحليل النتائج،

---

(1) محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية إنعكاسها علي سوق الأوراق المالية (القاهرة:جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة، العدد الثلاثون، 2010م).

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: - يوجد تحسين مستوى جودة التقارير المالية وهناك تفعيل في آليات الرقابة علي إنتاج المعلومات خلال التأهيل المناسب. أوصت الدراسة بضرورة التطبيق الصحيح لحوكمة الشركات سيكون المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

هذه الدراسة تناولت دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية وأهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الإقتصادية المصرية والإستفادة منها في تطوير المراجعة البيئية وتختلف عن الدراسه الحالية التي تناولت أثر تطبيق آليات قواعد حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية وتعتبر المراجعة الداخلية والخارجية من ضمن الآليات التي يعتمد عليها في تحقيق البعد الرقابي للحوكمة.

### دراسة: كوثر أحمد، 2011<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب الإدارة الرشيدة المتمثلة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات مما أدى إلى تعرض بعض الشركات في السودان إلى هزات مالية وانهيارات واضطرابات مالية في دول آسيا.

تكمن أهمية الدراسة في أثر المراجعة الداخلية في إرساء دعائم التحكم المؤسسي في السودان والدور الإيجابي للمراجعة الداخلية في تطبيق وتحسين مستوى حوكمة الشركات في السودان. هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها والتعرف حوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها لضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات والمؤسسات التجارية وأن ركائز حوكمة الشركات هو أحد الضمانات المهنية لخلق كيانات قوية قادرة على المنافسة العالمية في ظل حوكمة الإقتصادية.

إنتهجت الدراسة المنهج، الإستقرائي الإستنباطي، المنهج التاريخي لتتبع الظاهرة موضوع الدراسة وتحققاً لأهداف الدراسة.

توصلت إلى عدة نتائج منها: - زيادة إستقلال المراجعة الداخلية وفصل إدارة خاصة بها في شركة الخرطوم للمياه والخدمات وتفعيل معايير المراجعة الداخلية يمثل أحد المقومات التي يمكن عن طريقها تنظيم المهنة، تطبيق مبادئ الحوكمة في شركة الخرطوم للمياه والخدمات.

---

(1) كوثر أحمد خلف الله، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات والمؤسسات التجارية في السودان (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

أوصت الدراسة بضرورة زيادة إستقلال المراجعة الداخلية فصل إدارة خاصة بها في شركة الخرطوم للمياة والخدمات والتوافق بين معايير المراجعة الداخلية ومعايير ومبادي الحوكمة المؤسسة في شركة الخرطوم للخدمات.

هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات والمؤسسات التجارية في السودان و أثر المراجعة الداخلية في إرساء دعائم التحكم المؤسسي في السودان و تختلف عن الدراسه الحالية التي تناولت أثر تطبيق آليات قواعد حوكمة الشركات على فاعلية المراجعة البيئية ومنظور الحوكمة يمكن الإعتماد عليه في تفسير أو تقييم آليات المراجعة لأداء دورها في الحوكمة ومواجهة ما يطرأ في بيئتها من مشاكل أو تطورات.

### دراسات أجنبية

دراسة: Belratti-andrea،2005<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإهتمام بين حوكمة الشركات والمسؤولية الإجتماعية، هدفت الدراسة إلي فهم العلاقة بين حوكمة الشركات والمسؤولية الإجتماعية للشركات ومن الناحية النظرية تشير إلي الأليات التي تحمي الغرباء وضمان العمل الفعال للشركة في حين إن المسؤولية الإجتماعية للشركة تشير في المقام الأول إلي وظيفة الموضوعية والإهتمام بمختلف أصحاب المصالح، إهتمت هذه الدراسة بمناقشة هذه المفاهيم مع إيلاء الإهتمام الخاص للعلاقة بين المسؤولية الإجتماعية للشركات وتعظيم الأرباح وهذه العلاقة مهمة لتقييم الإجراءات التي هي حقاً مسؤلة إجتماعياً ولإجراءات تموية الربح، توصلت الدراسة إلي أن الادلة الملموسة اثبتت إن كلاً من الفريق الإستشاري والمسؤولية الإجتماعية للشركات مرتبطين بشكل إيجابي بالقيمة السوقية للشركة، أوصت الدراسة بضرورة أن تكون ألية السوق قادرة في المدى الطويل علي توفير موارد إضافية لتلك الشركات التي هي أفضل في تعظيم خط القاع علي نطاق واسع، تناولت هذه الدراسة فهم العلاقة بين حوكمة الشركات والمسؤولية الإجتماعية بينما تختلف عن الدراسة الحالية في الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ودورها في فاعلية المراجعة البيئية

دراسة Joshi-buss،2004<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> andrea.belratti،التكامل بين حوكمة الشركات والمسؤولية الإجتماعية(إيطاليا: جامعة بوكني، أوراق جنيف للتأمين على المخاطر، المجلد 30 العدد 3 ص373، رسالة دكتوراة غير منشورة،2005).

<sup>(1)</sup> joshi- buss، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات الهندية(جامعة البحرين: كلية إدارة الأعمال،رسالة ماجستير غير منشورة،2004).

تمثلت مشكلة الدراسة في التركيز على وظائف لجان المراجعة والآثار الإجتماعية والمعايير المستخدمة في إختيار الأعضاء من قبل الشركات الهندية، هدفت الدراسة إلي إجراء الإستطلاع علي الشركات التي لديها لجان إستشارية والشركات التي لديها مديرين مستقلين غير تنفيذيين في اللجنة، إهتمت الدراسة بتقييم مراجعة البيانات السنوية المرفقة وإعادة النظر في فعالية الرقابة الداخلية، توصات الدراسة إلي أن هنالك فروقات ذات دلالة إحصائية بين الشركات المتوسطة وكبيرة الحجم في إداء دورها في الإلتزام بالمعايير الرئيسية المستخدمة كمعيار الخبرة والمعرفة من الذين يشغلون مناصب مماثلة، أوصت الدراسة بضرورة تطوير المراجعة البيئية لأنها ليست جديدة بالهند ولكن تكوينها بطيء ويفتقر الإستقلال ولا زالت تركز علي مهام التدقيق في المجالات التقليدية للمحاسبة وهذا لا يكفي لجعل حوكمة الشركات أكثر فعالية، تناوت هذه الدراسة تطوير المراجعة البيئية وركزت علي وظائف لجان المراجعة والآثار الإجتماعية والمعايير المستخدمة وتختلف عن الدراسة الحالية في قصور لجان المراجعة البيئية في توفير المعلومات الكافية للجهات المستفيدة.

## الفصل الأول

### مفهوم وأهداف ومبادئ ومعايير وقواعد حوكمة الشركات

سوف تعرض هذا الفصل من خلال المباحث الآتية:-

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: مبادئ وآليات حوكمة الشركات .

المبحث الثالث: معايير وقواعد حوكمة الشركات.

## المبحث الأول

### مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة الشركات

#### أولاً: مفهوم حوكمة الشركات:

عرفت حوكمة الشركات بأنها عبارة عن مجموعة من المبادئ الإدارية والمحاسبية و المالية لرقابة ومكافحة الفساد المالي ومنع إتهيار الشركات من خلال التحديد الدقيق للحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لإتخاذ القرارات بخصوص مختلف شؤون الشركة، وهي توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة<sup>(1)</sup> عرفت بأنها ليست مصطلح فقط بل هي نهج ومبادئ تطبق كاملة كما أنها ليست لفظاً جديداً أو كلمة تردد إنما هي معاني ومعايير تنقل الواقع الإقتصادي من درجة إلى أخرى وباتت حوكمة الشركات من الموضوعات المثيرة جداً وخصوصاً بعدما وجدت الدوائر الأكاديمية والسياسية والإقتصادية العالمية فيها وسيلة فعالة للتدخل في إقتصاديات الدول النامية تحت عناوين برامج الإصلاح ومتطلبات إعادة الهيكلة والإهتمام بالجودة والبحث عن عوائد إقتصادية مرتفعة حسب ما يراه صندوق النقد الدولي<sup>(2)</sup> وعرفت بأنها الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها وترتكز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية وكيفية التعامل مع كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة<sup>(3)</sup> وعرفت بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى<sup>(4)</sup> عرفت بأنها نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة بناءً على تنظيم عملية إتخاذ القرار في هذه الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام<sup>(5)</sup> عرفت بأنها تعبير واسع يتضمن قواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية إتخاذ المنشأة لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية إتخاذ القرار فيها ومدى المساعلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك المنشآت وموظفوها

(1) عبدالحميد عبدالفتاح المغربي، د. عبدالعزيب عبد المنصف مرزوق، دراسات إدارية معاصرة (الأسكندرية: جامعة كفر الشيخ باليمن، مجلة كلية التجارة، 2010 العدد الثاني م) ص440.

(2) مصطفى حسن بسيوني السعدني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (القاهرة، من 24-26 سبتمبر، 2005 م) ص166.

(3) تقرير مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون، (واشنطن: غرفة التجارة الأمريكية، 2003 م) ص388.

(4) سميحة فوزى، حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة (واشنطن، 2003) ص4.

(5) محمد عبدالملك فخر وآخرون، أثر حوكمة الشركات على البيانات المالية والإدارية (لجمعة القاهرة: مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003 م) ص211.

والمعلومات التي يجب أن يفصح عنها للمستثمرين<sup>(1)</sup> عرفت بأنها مجموعة من قواعد اللعب التي تجري بموجبها إدارة الشركة بهدف حماية المصالح والإستثمارات المالية للمساهمين الذين قد يقيمون على بعد آلاف الأميال من الشركة وبعيدين عن إدارة المنشأة وتتطلب الحوكمة الجيدة وجود الشفافية حتى يتمكن أفراد الشعب من الحكم بشكل فعال على مدى قيام الحوكمة بخدمة مصالحهم<sup>(2)</sup>.

بناءً على الإستنتاجات السابقة تعرف الباحثة حوكمة الشركات بأنها معاني ومعايير تنقل الواقع الإقتصادي من درجة إلى أخرى وهي الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها وعبارة عن مجموعة من المبادئ الإدارية والمحاسبية و المالية لرقابة ومكافحة الفساد المالي ومنع إنهيار الشركات وهي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية أخرى وهي نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات وهي تعبير واسع يتضمن قواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية إتخاذ المنشأة لقراراتها وتتطلب الحوكمة الجيدة وجود الشفافية حتى يتمكن أفراد الشعب من الحكم بشكل فعال على مدى قيام الحوكمة بخدمة مصالحهم وعدم إتخاذ قرارات داخلية لمصلحة أحد المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة.

### ثانياً: نشأة حوكمة الشركات:

ثمة عوامل إرتبطت بالمناخ الأقتصادي في العالم ساهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات إلى العلن منها<sup>(3)</sup>: المتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما يصاحبها من تطور على الصعيدين القانوني والإقتصادي ومع إنفجار الأزمات المالية الآسيوية عام 1997م التي عصفت بأسواق المال في الولايات المتحدة وغيرها من الدول وهددت العالم بأسره بالوقوع في فترة كساد لم يشهدها منذ عام 1928 وذلك بسبب وجود خلل في آليات الرقابة والمتابعة سواء على مستوى الشركات أو أسواق المال لهذه الأسباب وغيرها تعاضم الإعتقاد بأن أهمية نظم الحوكمة بإعتبارها أداة الرقابة والمساءلة وجداراً للحماية من مثل هذه الأزمات مما زاد الإهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتلك الإنهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية مثل شركة أنرون (Enron) فدقت أجراس الخطر لدى المهتمين وصناع القرار إلى ضرورة وضع هذه المبادئ قيد التغيير لتفادي مثل هذه الكوارث، حيث أدى ظهور نظرية الوكالة (Agency theory) ما يرتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الإهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي

(1) سلمان الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2005م) ص 13-14.

(2) كاترين كوشتا هلبلينج، تأسيس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة والإنتقالية (مركز المشروعات الدولية الخاصة:

2002م) ص 148.

(3) محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (الإسكندرية: الدار الجامعية

لنشر، 2009م) ص 47.

تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات، وفي عام 1976 قام كل من (Jensen and Meckli) بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإيراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب وما يترتب على ذلك من تنمية إقتصاديات تلك الدول وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيكل العلمية بها وقام المشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد أهمية إلتزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ، في الولايات المتحدة أدى تطور سوق المال إلى وجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته تشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات وتعمل بيها مثل (SEC Securities Exchange- Commission) بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة إلى زيادة الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بضرورة تطبيق المبادئ التي يتضمنها هذا المفهوم، كما أن الإهتمام بحوكمة الشركات ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة الذي إعتبر أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حقوق المساهمين، لم يقتصر الأمر على الولايات المتحدة بشأن الإهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه حوكمة الشركات في المنع أو الحد من الإنحرافات المالية والإدارية فقط بل ظهرت عديد من التقارير في كندا وفرنسا وألمانيا وإيطاليا والعديد من الدول في أمريكا اللاتينية وشرق آسيا عن طريق الهيئات العلمية والبورصات المالية بها.

ترى الباحثة أن المتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وعصفت بأسواق المال في الولايات المتحدة وغيرها من الدول هددت العالم بأسره مثل هذه الأزمات زادت الإهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات و اللوائح والقوانين والتقارير التي اصدرها المشرعين تؤكد أهمية إلتزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات.

### ثالثاً: أسباب ظهور حوكمة الشركات:

ثمة أسباب أدت لظهور الحاجة إلى حوكمة الشركات في الأتي<sup>(1)</sup>: - إهتزاز الثقة في الأسواق فقد عانت جميع الأسواق من إهتزاز الثقة بعد فقدان مجموعة كبيرة من الشركات والمستثمرين وتضاعفت الخسائر المالية بالنسبة للشركات.

(1) محمد أحمد حسن الحضيرى، حوكمة الشركات (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2005 م)، ص 72 .

1. الشعور بالإنخداع والقهر، فقد شعر المستثمرون بأن هناك عمليات فساد وخداع من داخل الشركات وتلاعب بالأموال والحقائق.
2. الشعور بالإكتمال والإحباط الإستثماري حيث أن هناك شعور بعدم الرغبة في مواصلة الإستثمارات وعدم القيام بأي فعل وعدم القدرة على إتخاذ القرار.
3. الإنسحاب من سوق الإستثمار أي بمعنى الإنسحاب من السوق المحلي أو العالمي وعدم الرغبة في العودة إليه مرة أخرى، وذلك لإنعدام الثقة من قبل المستثمرين في جميع سوق الإستثمارات.
4. تقييد المعاملات الآجلة وهذه صاحبها إنكماش في جميع العمليات كالودائع و إرتفاع معدلات الخسائر.

منتصف القرن الماضي ظهرت الحاجة إلى حوكمة الشركات من خلال الأتي<sup>(1)</sup>:  
نشوء الشركات وما تبع ذلك من إشكاليات منها على سبيل المثال مشكلة الوكالة التي تبحث عن الفصل بين الملكية والإدارة، مشكلة تضارب المصالح بين الشركة والأطراف ذات العلاقة، مشكلات الرقابة الداخلية والإفصاح والمسؤولية وصاحب بروز الحديث عن حوكمة القطاع الخاص متطلبات وأبحاث تنادي بتطبيق هذه الممارسات على القطاع العام.

البعض يرى أن المشاكل التي أدت إلى الإهتمام بالحوكمة تمثلت في<sup>(2)</sup>:

1. الفضائح المالية الكبرى في الشركات.
  2. عدم صلاحية مناخ الإستثمار (ضعف السوق المالي).
  3. هروب رؤوس الأموال الأجنبية ( إستثمار مباشر أو غير مباشر).
  4. صعوبة الوصول للأسواق المالية العالمية.
  5. إنكماش السوق الإئتماني في شكل ودائع لا تنمو وودائع لا يتم إقراضها وإنخداع البنوك والأزمات المالية الضخمة.
  6. إزدواجية المعايير في كافة القطاعات وبترتب عليه سوء إستخدام حقوق المساهمين وعدم الوفاء بالإلتزام بالعقود ونهب الأصول.
- ترى الباحثة أن السبب في ظهور الحاجة لحوكمة الشركات هو غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح والمساهمين ومشكلة تضارب المصالح بين الشركة والأطراف ذات العلاقة وشعور المستثمرين بالخطر على مصالحهم وكذلك إنعدام الثقة من قبل المستثمرين في سوق الإستثمارات.

(1) عبدالعزيز عبدالمك وأخرون، أثر حوكمة الشركات على البيانات المالية والإدارية (مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003) ص216.

(2) عبدالحميد عبد الفتاح المغربي، عبد العزيز علي عبد المنصف، دراسات إدارية معاصرة (مجلة الدراسات المالية والتجارية العدد الأول، 2010م) ص9.

## رابعاً: أهمية حوكمة الشركات:

أهميته حوكمة الشركات تتمثل في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. العمل على رفع كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم منافستها بالأسواق مما يمكنها من جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية للتوسع.
  2. تحقيق النمو وجعلها قادرة على خلق فرص عمل جيدة مع الحرص على دعم إستقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.
  3. تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مسؤوليتها أيضاً وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة.
  4. إنعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن القائمين على الشركة من الداخل سواء مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين والجمهور.
  5. أن الشركات بل الدول التي تضعف فيها أساليب حوكمة الشركات أكثر عرضة لنتائج وخيمة تفوق الفضائح والأزمات المالية وأصبح من الواضح أن إدارة الشركات من خلال مفهوم حوكمة الشركات تحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات ومصير إقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة.
  6. وحوكمة الشركات الجيدة ينبغي أن توفر حوافز مناسبة وعادلة لمجلس الإدارة وعلى إدارة الشركة العمل على تحقيق الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهمتها كما ينبغي أن تسهل عملية الرقابة الفعالة.
  7. وجود نظام فعال لحوكمة الشركات في داخل كل شركة على حدا وفي الإقتصاد ككل يؤدي إلى المساعدة على توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل إقتصاد السوق ومما يترتب عليه من خفض لتكلفة رأس المال إلي جانب تشجيع المنشآت على استخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة لتدعيم النمو الإقتصادي للدولة.
- ترى الباحثة أن أهميه حوكمة الشركات تدعم الأستقرار بأسواق المال وتحقق التنمية الإقتصادية وتقلل من الأزمات المالية وتعمل على زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح الأخرى وتعزز مسؤولية الشركة مما يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جيدة.

(1) شوقي عبدالعزيز بيومي الخفناوي، حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي (الإسكندرية، المؤتمر العلمي السنوي الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، من 8-10 سبتمبر 2005م) ص 11.

## خامساً: أسباب الإهتمام بحوكمة الشركات:

هناك أربعة أسباب أساسية للإهتمام الحالي بحوكمة الشركات وهي<sup>(1)</sup>:-

1. حالات الإفلاس والغش و سوء الإدارة التي تعرضت لها العديد من الشركات مثل ما حدث في شركة إنرون (Enron) و شركة ورلدكوم.
  2. أثر الجمهور والعملاء والإعلام المتمثل في الطلب المتزايد لمشاركة المساهمين وأيضاً التأثير المتزايد للعملاء والجمهور العام.
  3. عولمة أسواق رأس المال عن طريق تسجيل الشركات في البورصات العالمية مما يشجع على إنسجام القوانين واللوائح كما أن تطبيق معايير دولية للتقارير من الأسباب التي أدت إلى الإهتمام بحوكمة الشركات.
  4. تكنولوجيا المعلومات وهي المحرك الرئيسي للإقتصاد الجيد وقد أدى التطور في تكنولوجيا المعلومات إلى التطور نحو حوكمة الشركات.
- ترى الباحثه أن أهمية حوكمة الشركات تتلخص في أنها علاج ووقاء للشركات من التلاعب والغش المالي والفني والفساد الإداري والأزمات والإفلاس كما أن حوكمة الشركات تمكن من تحسين إدارة الشركة وزيادة قيمتها السوقية وتحقق النمو تخلق فرص عمل جديدة وتدعم إستقرار اسواق المال وتعمل على جذب مصادر التمويل وتحسين قيمة الشركة الإقتصادية.

## سادساً: أهداف حوكمة الشركات:

- إن حوكمة الشركات تهدف إلى معالجة كثير من المشاكل التي تصب في صالح كل من المساهمين والمؤسسات ويرى بعض الكتاب أن أهداف الحوكمة تتمثل في<sup>(2)</sup>:
1. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة ولجراعت المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أى مرحلة.
  2. تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمن إتخاذ قرارات الدمج أو لسيطرة بناءً على أسس سليمة، كما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
  3. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوى المصلحة في حالة تعرض الشركات للإفلاس.
  4. العمل على رفع الضرر وتجنب المخاطر ومعالجة ما يحدث من أخطاء مادية أو معنوية ووضع إعتبارات للقضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع إتخاذ القرار.
  5. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
  6. زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين، كما أنها تعمل على زيادة الإحساس بالمشروعات الأخرى وزيادة الإحساس بالمنافسة.

(1) أمين سيد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2007م) ص148.

(2) مصطفى حسن بسيوني السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بحوكمة الشركات (بحث مقدم إلى مؤتمر تطوير الأعمال وعائلية الشركات، القاهرة: 10-11 فبراير 2007م) ص ص 37، 38.

7. منع حدوث مشاكل مالية ومحاسبية تجنب الإنهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية.
- أن حوكمة الشركات تسعى من خلال أنشطتها وممارستها والعديد من الضوابط الداخلية والخارجية إلى محاولة التوصل إلى معالجة كثير من المشاكل التي تصب في صالح كل من المساهمين والمؤسسات عن طريق تحقيق الأهداف التالية<sup>(1)</sup>:-
1. تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها.
  2. تحسين عملية صنع القرار في الشركات .
  3. تطوير عملية المصادقية للبيانات وتسهيل فهمها .
  4. إدخال إعتبارات للقضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار .
  5. تحسين درجات الشفافية والوضوح ونشر البيانات والمعلومات عن الشركات وكذلك عن الأداء والإنجاز الذي قامت به عن الموجودات والأصول التي تستحوذها بالفعل .
  6. زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقعها التنافسي .
  7. زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين كما أنها تعمل على زيادة إحساس المشروعات بالمنافسة .

ترى الباحثه مما سبق بأن حوكمة الشركات تهدف إلي:

1. عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمدرء التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.
2. تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم وإستمرار نشاط الشركة العاملة بالإقتصاد .
3. عدم حدوث إنهيارات بأسواق الأوراق المالية المحلية والعالمية والمساعدة على تحقيق التنمية والإستقرار الإقتصادي .
4. ان حوكمة الشركات تدعم عنصر الشفافية في كاهه معاملات وعمليات الشركة .
5. تعمل على بئلء أسس سليمة لتحسين وتطوير إدارة الشركة .
6. تطور المصادقية وتسهل عملية فهم البيانات وتدعم القدرة التنافسية للشركة .

<sup>(1)</sup> مصطفى حسن بسيوني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بحوكمة الشركات، بحث مقدم إلى مؤتمر الأعمال وعانلية الشركات والأسس الإدارية لمعايير المحاسبة الدولية(القاهرة: في الفترة من 10-11 فبراير 2007م) ص24.

## سابعاً: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

الأطراف الرئيسية التي تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد مدى نجاح أو فشل تطبيق هذه القواعد تنحصر في (1):-

1. المساهمون الذين يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل ولهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم .
2. مجلس الإدارة وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلي الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
3. الإدارة وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلي زيادة مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين .
4. أصحاب المصالح وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الموردين والعمال والموظفين وأن هذه الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون يهتمون بمقدرة الشركة على السداد ويهتم العمال والموظفون بمقدرة الشركة على الإستمرار .

ترى الباحثة أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات بين الأطراف في نظام الحوكمة وأصحاب الملكية الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراد أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة وفي الوقت الحالي تتزايد مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق بإعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات وعادة لا يسعى المساهمون الأفراد إلي ممارسة حقوقهم في الحوكمة ولكنهم قد يكونوا أكثر إهتماماً بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة، ويلعب الدائنون دوراً مهماً في درجة إتزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات حيث نادت العديد من الهيئات الإشرافية المتخصصة لقطاع البنوك والإتفاقيات الدولية مثل إتفاقية بازل للتأكد من إتزام الشركات التي تتعامل بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

## ثامناً: أبعاد حوكمة الشركات:

(1) أسامة محمد صالح، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في قطاع المصارف السودانية(جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م) ص ص 37-38.

لحوكمة الشركات بعد داخلي وبعد خارجي<sup>(2)</sup>:

1. البعد الداخلي:- يعني تحكم الشركة في أعمالها والتمسك بمعايير الأداء والإنضباط والممارسة الإدارية بسبب انفصال الملكية عن الإدارة ويقوم الملاك بتفويض مجلس الإدارة للإشراف على مصالح الشركة والذي يقوم بدوره بإختيار إدارة تنفيذية لإدارة شؤون الشركة وفق شروط متعارف عليها ومن هنا يأتي البعد الداخلي لحوكمة الشركات لضمان درجة التحكم من قبل الملاك في أمور الشركة ومن خلال علاقتهم بمجلس الإدارة وعلاقة مجلس الإدارة بالإدارة التنفيذية ومع نهاية الهرم التنظيمي لابد أن يأتي التحكم المتدرج بما لا يتعارض مع الإدارة العليا في التصرف بمعنى أن حوكمة الشركات تهتم في بعدها الداخلي بترتيب العلاقة بين الملاك والجهات الأخرى المفوضة لإدارة الشركة بالإنابة.

2. البعد الخارجي وهو الذي يتعلق بجهات خارجية بهدف التحكم في ممارسة الشركات أعمالها لتحقيق الشفافية الكافية والعدالة الملزمة لجميع الأطراف التي تهتم بالشركة ذاتها والشركات المساهمة و في الشركات المساهمة يضع الملاك أموالهم في الشركة ولا يقومون بإدارتها لصعوبة ان يقوم كل مالك بإدارة الشركة التي يمتلك فيها جزءاً بسيطاً، وفصل الإدارة عن الملكية يحتم وجود نظام لعمل الشركات المساهمة ليتأكد من أن أموال الملاك في أيدي أمينة وتدار بعدالة وشفافية ويضمن أن وضع الشركات نفسها وضع نظامي وقانوني.

ترى الباحثة أن البعد الداخلي يرتب العلاقة بين الملاك والجهات الأخرى المفوضة لإدارة الشركة بالإنابة يضمن درجة التحكم من قبل الملاك في أمور الشركة من خلال علاقتهم مع مجلس الإدارة ومع نهاية الهرم الوظيفي، والبعد الخارجي يحقق الشفافية والعدالة لجميع الأطراف التي تهتم بالشركة.

### تاسعاً: المزايا التي حققتها حوكمة الشركات:

توجد العديد من المزايا والمنافع التي يحققها تطبيق الحوكمة ويستفيد من هذه المزايا كلاً من الدولة والمستثمرين والشركات والمزايا هي<sup>(1)</sup>:

1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.

2. رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم.

3. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من

زيادة قدرة الشركات من الحصول على التمويل.

4. حماية حقوق المساهمين.

(2) إيتسام خضر عثمان، دور الحوكمة في الحفاظ على حقوق المساهمين (جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009) ص14.

(1) محمد عبدالفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (القاهرة، الفترة من 24-29 سبتمبر، 2005م) ص59.

5. تعميق سوق الأوراق المالية وتعبئة المخدرات ورفع معدلات الإستثمار .

6. زيادة الثقة في الإقتصاد الوطني .

ترى الباحثه أن المزايا التي تقدمها حوكمة الشركات تخدم الأطراف التالية:-

1. الدولة: تحسين النشاط الإقتصادي وزيادة القدرة التنافسية وزيادة الثقة في الإقتصاد القومي .
2. المستثمرين: تخفيض المخاطر والشفافية والدقة والوضوح في التقارير والقوائم المالية وزيادة دقة تسعير الأوراق المالية.
3. الشركات: إرتفاع مستوى ظهور الشركات وإرتفاع قيمة الأسهم وتخفيض التكاليف الراسمالية وفتح أسواق جديدة.
- وحوكمة الشركات تخفيض مشاكل الفساد المالي والإداري وتحقيق التنمية زيادة الشفافية والوضوح والحد من الأزمات المالية التي تشكل خطراً على الأسواق المالية وحماية حقوق المساهمين .

### عاشراً: مقومات حوكمة الشركات:

حتى يمكن الإستفادة من المزايا التي تحققها حوكمة الشركات وضمان التطبيق السليم لحوكمة الشركات يجب أن تتوفر المقومات الأتية<sup>(1)</sup>:

1. وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم.
2. التحديد الواضح لمعالم إستراتيجية الشركة من خلال تحديد الأهداف والخطط.
- . تحديد الأدوات التي يمكن أن تتحقق بها الأهداف والخطط.
4. وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد المسؤوليات والسلطات بدقة.
5. وجود لجان مراجعة لها صلاحيات تمكنها من الرقابة لمتابعة أعمال المراجع الداخلي والخارجي وتقاريرهم.
6. التأكد من قيام إدارة بتحقيق ماتحتوية التقارير المالية وذلك عن طريق لجنة المراجعة.
7. وجود نظام فعال للتقارير يقوم على الإفصاح والشفافية لتوفير معلومات عن كافة الطوائف الداخلية والخارجية.

ترى الباحثه أن المقومات تمثل الدعائم الأساسية التي تضمن فعالية تطبيق حوكمة الشركات وهي تحدد المعالم الإستراتيجية للشركة وكذلك توجه مسار العمل بمساعدة مجالات النشاط وضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات وتساعد مجموعة من الأنظمة مثل نظام

(1) نزمين أبو العطا، حوكمة الشركات في سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية(مركز المشروعات الدولية الخاصة،2001م.) ص35.

الرقابة الداخلية ونظام محاسبة المسؤولية وأن هذه المقومات تمثل آلية للتفاعل بين الأطراف الأساسية بالتنظيم والتي تعمل على تحقيق إستراتيجية وأهدافه.

### حادى عشر: المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات:-

لكى تتمكن الشركات والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وفي حالة عدم توافر هذه المحددات والعوامل الأساسية فإن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات والحصول على مزاياه يعتبر أمراً مشكوك فيه وتتمثل هذه المحددات والعوامل في مجموعتين هي<sup>(1)</sup>:

#### المجموعة الأولى: تشمل المحددات الخارجية وهذه المحددات تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل

من خلاله الشركات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى وهي عبارة عن:-

القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال المتعلقة بالإفلاس وأيضاً القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الإحتكار.

ب وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية، كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات عن طريق أحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضاً وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم إلتزام الشركات.

ج . دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان إلتزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين.

#### المجموعة الثانية:

المحددات الداخلية تشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل، هذه المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية فهي تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والإقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط إقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاق الشركات ويضم سياسات الإقتصاد الكلي ودرجة المنافسة في أسواق المنتج وأسواق العوامل الإنتاجية ويعتمد إطار حوكمة الشركات أيضاً

(1) أمين السيد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد (الإسكندرية، الدار الجامعية 2007م) ص 141، 148.

على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية بالإضافة إلى عوامل أخلاقيات الأعمال ومدى إدراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة والتي يمكن أيضاً أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها في الأجل الطويل، ليست هناك نظام موحد لحوكمة الشركات يمكن أن يطبق في جميع الدول ويؤدي تطبيقه إلى الحصول على نفس النتائج بل أن هناك مبادئ عامة لحوكمة الشركات تصدرها هيئات دولية متخصصة مثل صندوق النقد والبنك الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية.

تري الباحثة أن محددات الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات هي المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى وضرورة وتوفير نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات، والمحددات الخارجية هي الأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات داخل الشركات ويجب مستوى التعليم والوعي لدى الأفراد حوكمة الشركات.

## ثاني عشر: مخاطر ضعف حوكمة الشركات:-

إن ضعف أو إنعدام حوكمة الشركات يمكن مجلس الإدارة والإدارة من إختيار سياسات تراعي مصلحتهم الخاصة على حساب مصالح المساهمين والأطراف ذات الصلة بالشركة مما يؤدي إلى تدهور الوضع الإقتصادي ويؤدي ضعف الحوكمة إلى<sup>(1)</sup>:

1. سوء تخصيص الموارد.
2. إعاقة عملية التنمية.
3. إنخفاض الإستثمار وسوء توجيهه.
4. عدم تحقيق العدالة الإجتماعية.
5. عجز الموازنة العامة.
6. محو القدرة التنافسية للشركات وتقليص فرص العمل.
7. تحول الشركات إلى شركات صغيرة تابعة للشركات العالمية متعددة الجنسية.
8. الخروج من الأسواق العالمية.

تري الباحثة مما سبق عن مخاطر حوكمة الشركات أن هذه المخاطر تعوق تشجيع دخول الإستثمارات الأجنبية وثقة المساهمين، الأمر الذي يمكن أن يكون له تأثير سلبي على النمو

(1) نبيل صلاح العربي، على عبدالوهاب أبو النجا، الفساد في المنطقة العربية اسبابه وقياسه وأثاره(مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، من 8-10 سبتمبر) ص 205-350.

الإقتصادي في الدولة وتخفيض الموارد وتحول الشركات إلى شركات تابعة لشركات عالمية متعددة الجنسية.

## المبحث الثاني

### معايير ومبادئ حوكمة الشركات

#### أولاً: معايير حوكمة الشركات:-

إن الحوكمة كأداة ومفهوم حديث لضبط الأداء في المؤسسات يجب أن يضع لها معايير ومؤشرات وتحديد مدى التطبيق والالتزام بمبادئ الحوكمة وقد أثبتت الدراسات الحديثة أن هناك مجموعة من المعايير للحوكمة تتمثل في<sup>(1)</sup>:

1. مدى بيان التشريعات والقوانين واللوائح المنظمة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات وهل من السهل الحصول عليها وهل نصوصها واضحة وصياغتها سليمة وسهله الفهم وهل هي كافية ومتسقة مع حزمة التشريعات الأخرى أم أن هنالك تعارض تضارب وعدم توافق بينهما وبين التشريعات الأخرى بحيث يبطل أحدهما الآخر.

2. مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات وفي توجيه مسار العمل وتحديد مجالات النشاط وأنها أحد الأدوات الجيدة للتوجيه والرقابة ولتحسين الإشراف وتحقيق مزيد من الشفافية، فضلاً عن أن هذه المشاركة ستوضح الحقائق وتظهرها وتعمل في الوقت ذاته على معالجة أي قصور أو أي إنحراف بشكل مؤثر وسريع وإصلاح أي خطأ قد يحدث بالشركة.

3. إيجاد فصل وتقييم للعمل والأدوار بين مجلس الإدارة والمسؤول التنفيذي والرئيسي خاصة ما يخلقه هذا الفصل من حيوية فاعلية تتصل بتحديد الرؤية الاستراتيجية واختيار ورسم السياسات وما يتصل أيضاً بالتكتيكات التنفيذية المختلفة والتي تتم من وقت لآخر في العمل ومدى توافقة أو إتساقه مع إحتياجات ومتطلبات مصالح العمل ومصالح أصحاب رؤس الأموال المستثمرة في المشروع.

4. تكوين لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية وتتناول الأنشطة التي تحتاج إلى تطوير وعمليات الإصلاح التي تحتاج إليها خاصة فيما يتعلق بعمليات الإحلال والتجديد والتحسين الدائم والتطوير المستمر لخطط الإنتاج والتسويق والتمويل والكوادر البشرية وبما يدعم كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها التي تسعى إليها وتقوم هذه اللجان بتقديم تقاريرها إلى مجلس الإدارة على فهم حقيقة ما يجري في الشركة.

(1) خالد حسن حافظ، دور حوكمة الشركات في رفع الجهاز المصرفي السودان (جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009م) ص 27.

5. مدى درجة الإفصاح عن مرتبات ومكافئات كبار المديرين وما يتصل بها من إنجازات وأعمال تم القيام بها ومدى ما حققة كل منهم من نتائج واتساقها مع ما يتم التعاقد عليه، مقدار الإداء والتحسين والتطوير الذي تم التوصل عليه ومن ثم الحكم على مدى كفاءة مجلس الإدارة ومدى إمكانية استمرار أعضاء المجلس في المناصب أو القيام بإحلال أفراد الآخرين محلهم ولتحقيق نتائج أفضل.

قد ركز تقرير Millisten report على أربعة معايير أساسية تتمثل في الآتي<sup>(1)</sup>:-

1. المسؤولية وهي الالتزام المؤسسة بالقواعد والأنظمة.
  2. المساءلة وهي توضيح أسعار الحوكمة ومسئولياتها والجهود الإدارية من أجل تأمين التقارب بين مصالح المساهمين والمدراء.
  3. العدالة وتتحقق من خلال تأمين مصالح المساهمين وتطبيق العقود الخاصة بهم تجاه المؤسسات التي يستثمرون فيها.
  4. الشفافية وتعني توافر الإفصاح في التوقيت المناسب عن المعلومات بدرجة كافية توضح أداء المؤسسة المالي وحكمها المؤسسي وملكيته.
- ترى الباحثة ان معايير حوكمة الشركات تتمثل في مدى بيان التشريعات والقوانين واللوائح المنظمة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات وفي توجيه مسار العمل وتتناول الأنشطة التي تحتاج إلي تطوير وعمليات الإصلاح التي تحتاج إليها خاصة فيما يتعلق بعمليات الإحلال والتجديد والتحسين الدائم والتطوير المستمر لخطط الإنتاج والتسويق والتمويل والكوادر البشري والإفصاح عن مرتبات ومكافئات كبار المديرين وما يتصل بها من إنجازات وأعمال تم القيام بها ومدى ما حققة كل منهم من نتائج واتساقها مع ما يتم التعاقد عليه وتوفر الشفافية والعدالة.

## ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات

تم إصدار هذه المبادئ في مايو 1999م ومن ذلك الحين حتي الآن تعتبر تلك المبادئ هي الأساس الذي تستند إليه الدول والشركات عند قيامها بوضع الأسس المناسبة لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات تعتبر حوكمة الشركات المرشد والموجة لأعمال الشركات بهدف توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية لمستخدي المعلومات، لذلك نالت إهتمام كبير للتعرف على مفهوم الحوكمة من خلال التعرف على مبادئ حوكمة الشركات بإعتبار أنها تشكل ركيزة أساسية في

(1) خالد حسن حافظ، مرجع سابق، ص32.

إطار حوكمة الشركات في ظل تردي الأوضاع المالية للشركات خاصة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.

## 1. مفهوم مبادئ حوكمة الشركات:

إن مفهوم مبادئ حوكمة الشركات عبارة عن القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى<sup>(1)</sup>.

تهدف حوكمة الشركات إلى المساعدة في تحسين الإطار القانوني والمؤسسي والنظامي في الشركة لتوجيه البورصات والشركات والمستثمرين بعمل أشياء محددة تكفل تحقيق الحماية، لذلك فإن مبادئ حوكمة الشركات تساعد على تحسين أداء الشركات وأنشطتها وعملياتها، وذلك نتيجة لبعض الأزمات الخطيرة التي سببتها ولا تزال تسببها بعض الشركات وهي كيف يمكن جعل الشركات أفضل من ناحية الأداء المالي خاصة في الدول النامية وترتبط مبادئ حوكمة الشركات بالبيئة القانونية التي تعمل فيها الشركات بجانب إرتباط هذه المبادئ بمعايير المحاسبة والمراجعة.

ومن ثم ستواجه الشركات ضغوط وقيود لتبني أهداف وسياسات وقرارات أكثر نبلاً وأكثر شفافية تجاه مصالح المجتمع وموارده ومصالحه المستقبلية والإطلاع بسئوليتها الإجتماعية والأخلاقية بأمانة وبهدف مساعدة الشركات على التعامل مع هذه الضغوط ولا بد من تبني قانون أخلاقي للسلوك ولكن يتطلب هذا القانون وضع سياسات وأنشطة وعمليات هذه الشركات لعكس القيم الفاضلة والأخلاق الحسنة والعمل على زرعها في نفوس العاملين والتمسك بها.

## 2. أهداف مبادئ حوكمة الشركات:

تهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساهمة إدارة الشركة<sup>(2)</sup>. تقوم حوكمة الشركات بتحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعاً مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من إستغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الإستثمار كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الإلتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي لمجلس الإدارة التنفيذية حيث تكون لها مهام وإختصاصيات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة عن التنفيذ.

توفر هذه المبادئ لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية متابعة الأهداف التي تتمشي مع مصلحة المساهمين والشركة كما توفر هذه المبادئ الفعالية التي يمكن عن طريقها قيام الشركات بإستثمار مواردها بصورة أكثر كفاءة بالإضافة إلى زيادة قدرتها على جذب الإستثمارات الخارجية بالشكل الذي يمكنها من التوسع والمنافسة العالمية لتحسين أداء الشركات، كما تساعد هذه

(1) إمام حامد آل خليفة، التدقيق الداخلي وتفعيل مبادئ الحوكمة في التشريع الضريبي المصري، المؤتمر العربي الأول للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، (القاهرة 24-26 سبتمبر 2005م).

(2) سالم العجب سالم، إطار علمي لتطبيق حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة أسواق الأوراق المالية(جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009م)ص80.

المبادئ على رفع الثقة من جانب المستثمرين المحليين بالشكل الذي يؤدي إلى خفض تكلفة رأس المال.

ترى الباحثة أن أهداف مبادئ حوكمة الشركات تتمثل في تحقيق الشفافية والعدالة وأن توفر هذه المبادئ الفاعلية التي يمكن عن طريقها تقوم الشركات بإستثمار مواردها بصورة أكثر كفاءة وتتوسع الشركة في المنافسة عن طريق جذب الإستثمارات الخارجية

### 3. نطاق تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

تطبق هذه المبادئ على شركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية خاصة ذات التعامل النشط وعلى شركات المساهمة العامة التي تشكل المساهمة حيث تكون ملكيتها موزعة على عدد كبير من الشركاء والتي تلزم تحديد العلاقة بين ملكيتها وإدارتها كما تطبق على الشركات التي يمولها الجهاز المصرفي حيث يلزم إنتزامها بقواعد الحوكمة لضمان الدائنين، ولابد من صياغة هذه القواعد بحيث تتلائم مع هذه الشركات في إطار أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وقانون سوق الأوراق المالية وقواعد قيد وإستمرار وشطب الأوراق المالية من سوق الأوراق المالية<sup>(1)</sup>:-

ترى الباحثة إن عملية إعداد مبادئ لحوكمة الشركات على نحو سليم لا تعني غير مجرد إحترام مجموعة من القواعد وتفسيرها تفسير ضيق وحرفي إنما هي ثقافة وأسلوب في ضوء العلاقة بين مالكي الشركة ومديرها والعاملين بها لذلك كلما إتسع نطاق من يأخذون بها كلما كانت المصلحة أكبر للمجتمع بأسرة وتطبق حوكمة الشركات في شركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية وشركات المساهمة العامة التي تحدد العلاقة بين ملكيتها وإدارتها والشركات التي يمولها الجهاز المصرفي حيث يلزمها بالإلتزام بقواعد حوكمة الشركات لضمان الدائنين، كما يجب النظر إلى مبادئ حوكمة الشركات بإعتبارها مرجع مهم لجميع حكومات العالم ومتخذى القرار في أسواق رأس المال بالرجوع إليها عند تطبيق وتطوير الممارسة الخاصة بمفهوم حوكمة الشركات.

### 4. فوائد تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

تسعى مبادئ حوكمة الشركات إلى تحقيق العديد من الأهداف منها<sup>(2)</sup>:

1. تطوير وتنمية مهارات وقدرات العاملين وتعظيم الوقت المخصص لدراسة الإستراتيجيات وفرص النمو إحتياجات النشاط.
2. تطوير نظم الإنذار المبكر لإستكشاف المخاطر الهامة والحد من تعرض المنشأ للغرامات والإلتزامات.
3. بناء الثقة بين الشركة وأصحاب المصالح الأخرى والوفاء بالمتطلبات المالية والإلزامية والقانونية.
4. يساعد تطبيق حوكمة الشركات على رفع مستوى أداء الأسواق الناشئة.

(1) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص335.

(2) سالم العجب سالم، مرجع سابق، ص82.

5. إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلي تحسين إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير إستراتيجية سليمة للشركة وتحسين كفاءة أدائها المالي.

### 5. الجهات المختصة بوضع مبادئ حوكمة الشركات:

تتمثل مبادئ حوكمة الشركات في الجهود المبذولة من قبل بعض الجهات المختصة المتعلقة بوضع مبادئ حوكمة الشركات منها مبادئ الحوكمة لبورصة لندن 1991م، مبادئ الكود الموحدة 1998م، مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة، مبادئ معهد المراجعين الداخليين، مبادئ مركز المشروعات الدولية الخاصة 2003م، مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية 2004م لذلك توجد عدد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وسوف يقوم الباحث بتناول المبادئ التي أعدتها منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية.

وضعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (O.E.C.D) عدد من المبادئ غير الملزمة في إبريل 1998م وتم الموافقة عليها في مايو 1999م وتم تعديلها في يونيو 2004م وقد تم تناول المبادئ من خلال خمسة مجالات تمثلت فيما يلي<sup>(1)</sup>:-

#### المجال الأول:

1. ضمانات الملكية الآمنة لحملة الأسهم (حقوق المساهمين).
2. إفصاح تام عن المعلومات.
3. حق التصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين.
4. المشاركة في قرارات الإندماج وإصدار أسهم جديدة.

#### المجال الثاني:

1. المعاملة المتساوية للمساهمين.
2. عدم الإستفادة من الوضع المميز داخل الشركة سواء بالنسبة للعاملين أو المديرين.
3. منع الإنجاز الداخلي في الأسهم، معاملة المساهمين الذين ينتمون لنفس الفئة معاملة متساوية.
4. الإفصاح عن أي مصالح في العمليات.

#### المجال الثالث:

- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات مثل البنوك، حملة السندات، العاملون.....
- إمكانية حصولهم على تعويضات عندما تنتهك حقوقهم وتتمثل المعاملة المتكافئة في:
1. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة.

(1) حسين أحمد حريم، إدارة المنظمات(عمان: دار حامد للنشر، 2003م)ص328.

2. مشاركتهم في وضع آليات تحسين مستويات للأداء تكفل لهم إمكانية الحصول على المعلومات التي تمكنهم من إتخاذ قراراتهم برشد تام.
3. ينبغي أن تكفل العمليات المتصلة بالإجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.
4. يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

## المجال الرابع<sup>(1)</sup>:-

1. الإفصاح والشفافية.
2. توفير متطلبات الإفصاح المالي.
3. الإعتماد على مراجعين مستقلين.
4. توفير متطلبات الإفصاح غير المالي.
5. عدم السماح للمراجعين الإكتتاب في شركات يراجعون قوائمها وكذلك عدم السماح للمديرين حتى لا يستفيدوا من وضعهم المميز داخل الشركة.
6. الإفصاح عن أهداف الشركة وعوامل المخاطرة.
7. مرتبات ودخول ومزايا المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة وتفعيل دور المجتمعات العمومية في محاسبة مجلس الإدارة.

## المجال الخامس:

- هنالك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام في المجال الخامس وهي<sup>(2)</sup>:-
1. مسئوليات مجلس الإدارة.
  2. يجب إتباع إرشادات إستراتيجية لضمان المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية.
  3. العمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة.
  4. الإشراف على عمليات الإفصاح والإتصالات.
  5. تحقيق المعاملة المتكافئة لمختلف فئات المساهمين.
  6. التقييم الموضوعي لشئون الشركة بعيداً عن التدخل من جانب الإدارة التنفيذية.
- ترى الباحثة أن مجالات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات هي الشفافية والإفصاح التام عن المعلومات والمعاملة المتساوية للمساهمين وإفصاح مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين عن المصالح الخاصة بهم وهل لها علاقة بعمليات الشركة والإعتماد على مراجعين مستقلين وإتباع إرشادات لضمان المتابعة الجيدة للإدارة التنفيذية.
- الإدارة الموجودة في دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول ويلاحظ أن<sup>(1)</sup>:-

(1) حسن احمد حريم، مرجع سابق، ص 329

(2) تقرير مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق، ص 151.

(1) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 336

المبادئ التي سوف يتم عرضها هي المبادئ المعدلة التي أخذت في الإعتبار ما حدث من تطورات منذ عام 1999 حتى الوقت الحالي ، وتتضمن تلك المبادئ العديد من التعديلات المهمة التي صدرت بعد العديد من المشاورات العامة المكثفة، وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) علي هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22 أبريل 2004م وأيضاً تتضمن تلك المبادئ مجموعة من الإرشادات التي توضح كيفية تطبيق تلك المبادئ بحيث تضمن التطبيق السليم لها.

قد قام مركز المشروعات الدولية الخاصة التابع لغرفة التجارة الأمريكية بالقاهرة ( CIPE ) بترجمة شرح تلك المبادئ إلي اللغة العربية. وتتكون تلك المبادئ من ستة مبادئ أساسية هي:

### المبدأ الأول:-

ينص المبدأ الأول من مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات على الآتي<sup>(2)</sup>:-

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، كي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات لابد من وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلا يمكن لكافة المشاركين الإعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي والإلتزامات الإختيارية وممارسات الأعمال التي أنتجتها الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها لكي يكون هنالك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات. هناك مجموعه من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الإعتبار وهي<sup>(3)</sup>:

1. يجب وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يؤثر على الأداء الأقتصادي الشامل ونزاهه الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع إنشاء أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.
2. يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق إختصاص تشريعي تتوافق مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ. توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق إختصاص تشريعي بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

(2) حسين عبدالجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية(الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م)ص69.

(3) جمال السويديان، تحسين حوكمة الشركات وفق الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، إصدار اللجنة الدولية للجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، يونيو 2011م ص76

3. أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة في تخصيص الموارد بطريقة موضوعية وفي الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

## المبدأ الثاني:

المبدأ الثاني المتعلق بحقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية وينص على الآتي<sup>(1)</sup>:-

أن على الإدارة أو الوسائل الأخرى التأثير على تكوين مجلس الإدارة والموافقة على العمليات الإستثنائية وبعض الموضوعات الأساسية الأخرى كما يحددها قانون الشركات واللوائح الداخلية للشركة ويمكن النظر إلي هذا القسم باعتباره بياناً لمعظم الحقوق الأساسية للمساهمين التي تم الاعتراف بها قانوناً في جميع دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وهناك حقوق إضافية مثل الموافقة على أو انتخاب المراجعين والتعيين المباشر لأعضاء مجلس الإدارة والقدرة على رهن الأسهم والموافقة على توزيعات الأرباح، وبصفه عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق المبدأ الثاني المتعلق بحقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية وهي:

1. ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في طرق مضمونة لتسجيل الملكية، إرسال أو تحويل الأسهم، الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركات في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، المشاركة والتصويت في إجتماعات الجمعية العامه للمساهمين، إنتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، نصيب في أرباح الشركة.

2. يجب أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في الشركة مثل تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة، الترخيص بإصدار أسهم إضافية، العمليات الإستثنائية التي تؤدي إلي التأثير على الشركة.

3. يجب أن يكون للمساهمين فرصه المشاركة الفعالة والتصويت في إجتماعات الجمعية العامه للمساهمين كما ينبغي أن يحاط المساهمين علماً بالقواعد التي تحكم إجتماعات الجمعية العامه للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.

لتحقيق ذلك يجب مراعاة الآتي:

أ. يجب تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول أعمال الجمعية العامة وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيتم إتخاذ قرارات بشأنها في الأجمع.

(1) صفاء محمد سرور سعيد، دور المنهج الإسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات، وأبعادها المحاسبية والأدارية والإقتصادية، المؤتمر العلمي الخامس (جامعة الأسكندرية، من 8-10 سبتمبر 2005م) ص 281.

ب . أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية ووضع البنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة واقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة وتسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وأن يكون لدى المساهمين القدرة على التعبير عن آرائهم فيما يتعلق بسياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين في الشركة كما يجب أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين كجزء من مكافئاتهم لموافقة المساهمين.

ج . تحديد الإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة السيطرة على الشركات في الأسواق المالية وعدم استخدام الوسائل المضادة للاستيلاء ولحماية الإدارة ومجلس الإدارة من المساءلة وعلى المستثمرين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن حوكمة الشركات الخاصة بهم وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم.

### المبدأ الثالث:

ينص هذا المبدأ على أن إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك المساهمين الأقلية والمساهمين الأجانب وأن تتاح الفرص لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن إنتهاك حقوقهم وهناك إرشادات يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق المبدأ الثالث المتعلق بالعامية المتساوية لجميع المستثمرين والإرشادات وهي<sup>(1)</sup>:

1. معاملة كافة المساهمين معاملة متساوية.
2. وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات والإرشادات لضمان معاملة المساهمين.
3. حماية المساهمين الأقلية من إساءة إستغلال أصحاب النسب الحاكمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وتوفير وسائل للإصلاح بشكل فعال.
4. إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.
5. أن تسمح الإجراءات الخاصة بإجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية ألا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة تكلفة الأداء بالأصوات بدون مبرر.
6. أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أو بالنيابة عن طرف ثالث له مصلحة مادية أو موضوع يمس الشركة بطريقة مباشرة.

### المبدأ الرابع:

(1) حسين عبدالجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص73.

ينص هذا المبدأ على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لإتفاقيات متبادلة وأن تعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل ولستدامه الشركات السليمة مالياً .  
هنالك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق المبدأ الرابع المتعلق بالإعتراف بحقوق أصحاب المصالح وهي<sup>(1)</sup>:-

- أ. إحترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لإتفاقيات متبادلة.
- ب . عندما يكفل القانون حماية المصالح يجب أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة للحصول على تعويض فعال مقابل إنتهاك حقوقهم.
- ج . السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- د . عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات يجب السماح لهم بالحصول على معلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي والتي يمكن الإعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، على أصحاب المصالح بما فيهم العاملين أن يتمكنوا من الإتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن إهتماماتهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية.
- و. أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء للأسعار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

### المبدأ الخامس:

ينص على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المهمة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركة.

هنالك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق المبدأ الخامس المتعلق بالإفصاح والشفافية وتتضمن الإفصاح عن المعلومات التالية<sup>(2)</sup>:-

1. النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة.
2. أهداف والملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.
3. سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الإختيار والمديرين الآخرين في الشركة وما إذا كان يتم النظر إليهم بإعتبارهم مستقلين.
4. العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة أو أقاربهم عوامل المخاطر المتوقعة.
5. الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.
6. هياكل وسياسات الحوكمة وبصفة خاصة ما يحتوية أى نظام أو سياسة لحوكمة الشركات والعمليات التي يتم تنفيذها.

(1) محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات، مجلة المحاسب(القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية،2008م)ص ص 12،11.

(2) منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، النسخة العربية، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة ، واشنطن،2003م ص 148.

## المبدأ السادس:

تناول هذا المبدأ إطار حوكمة الشركات الذي يضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئولية أمام الشركة والمساهمين، هنالك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق المبدأ السادس المتعلق بمسئوليات مجلس الإدارة وهي<sup>(1)</sup>:

على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين، إذا لم تؤثر قرارات مجلس الإدارة على مجموعات المساهمين بطرق مختلفة فإن مجلس الإدارة يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة، على مجلس الإدارة أن يطبق المعايير الأخلاقية العالية وأيضاً أن يأخذ في الإعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين وأن يقوم بوظائف رئيسية معينة تتضمن الأتي:-

1. إستعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية ووضع أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ وأداء الشركة مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية وعمليات الإستحواذ والتخلي عن الإستثمار.

2. الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات ولجراء التغييرات إذا لزم الأمر، إختيار وتحديد المكافآت والمرتببات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة وإستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب، مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح المساهمين في الأجل الطويل.

3. ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة والتي يجب أن تتم بشكل رسمي.

ترى الباحثة أن المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات تكون في نطاق إختصاص تشريعي تتوافق مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ يجب أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يحصلوا علي المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في الشركة وأن المعامله كافة المساهمين تكون متساوية ويستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء للأسعار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين و مكافأة أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الإختيار والمديرين الآخرين في الشركة وأن عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة يجب أن تتم بشكل رسمي.

## 6. أهم التعديلات في مبادئ حوكمة الشركات:-

تعد مبادئ حوكمة الشركات بمثابة العمود الفقري لتطبيق الحوكمة لذلك حازت على إهتمام الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بحوكمة الشركات، وكان أكثر هذه المبادئ قبولاً واهتماماً هي

(1) منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، المرجع السابق، ص149

المبادئ الصادرة من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) عام 1999م والتي تم إعادة صياغتها في عام 2004م ومن أهم هذه التعديلات تتمثل في<sup>(2)</sup>:-

1. تتطلب المبادئ الجديدة المعدلة توسيع دور المساهمين في المجالات المتعلقة بتحديد مكافأة مجلس الإدارة التنفيذية وتعيين أعضاء مجلس الإدارة.
2. تتطلب المبادئ المعدلة ضرورة وجود آلية لمواجهة التعارضات والتناقضات المحتملة في المصالح.
3. ضرورة التعرف على حقوق الأطراف الأخرى ذات الصلة وحمايتها.
4. ضرورة وجود نظام يمكن من تلقى الشكاوي داخل الشركة وحماية القائمين بالبلاغ المبكر عن المخالفات.
5. التركيز على مسؤوليات المراجع في مواجهة المساهمين.
6. تحقيق الشفافية لدى المستثمرين الذين يتخذون شكل مؤسسات مالية مثل (صناديق الإستثمار وصناعة التأمين والإدخار) وعلى الأخص فيما يتعلق بكيفية ممارستهم لحقوق الملكية.
7. تحقيق المحاسبة عن مسؤولية مجلس الإدارة في مواجهة المساهمين.
8. تحقيق مسؤولية مجلس الإدارة عن الإلتزام بقواعد السلوك والأخلاق.
9. ضرورة تمتع مديري الشركات بالكفاءة في مجال ممارسة الحكم والتقدير الموضوعي المستقل عن المساهمين الذين لديهم سيطرة فيما يتعلق بأمر الشركة.
10. ضرورة التركيز على توفير حد أدنى من الإفصاح والشفافية ومتطلباتها وخاصة فيما يتعلق بأمور التالية:-

أ. الرقابة الداخلية وإعداد القوائم المالية.

ج . دور مجلس الإدارة في إعتداد المصالح.

د . المعايير المحاسبية المطبقة.

هـ . نزاهة عملية المراجعة الخارجية.

و . التركيز على الحاجة إلى أنظمة رقابية فعالة لتأكيد تقليل فرص إحتتمالات حدوث آثار سلبية.

ترى الباحثه أن هذه المبادئ بمثابة نقاط مرجعية وهي دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة، ولا يوجد نموذج واحد للحوكمة يمكن أن يطبق على كافة الشركات ولكن هناك بعض الأساليب المشتركة التي يمكن أن يستوعبها أى نموذج في أى شركة وأن تضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين تعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لإتفاقيات متبادلة وأن تعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في

(2) محمد آدم أبكر، إطار علمي مقترح لإستخدام المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات(جامعة النيلين: كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2008م)صص 131، 132.

خلق الثروة وفرص العمل واستدامه الشركات السليمة مالياً وتضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك المساهمين الأقلية والمساهمين الأجانب وأن تتاح الفرص لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن إنتهاك حقوقهم يجب أن يكون للمساهمين فرصه المشاركه الفعاله والتصويت في إجتماعيات الجمعية العامه للمساهمين كما ينبغي أن يحاط المساهمين علماً بالقواعد التي تحكم إجتماعات الجمعية العامه للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.

## 7. دور الإفصاح المحاسبي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

يكفل إطار أساليب حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة سلطات الإدارة، ويبرز دور الإفصاح المحاسبي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الآتي<sup>(1)</sup>:-

1. أهمية الإفصاح المحاسبي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:-

تعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى أقوى سوق وتشير تجارب الدول التي توجد بها أسواق كبيرة وفعالة لحقوق الملكية إلى أن الإفصاح يمثل أداة قوية للتأثير على سلوك الشركة وحماية المستثمرين ويحتاج المساهمون والمستثمرون المرتقبون إلى الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة والتي تمكنهم من إتخاذ قرارات تستند إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بها.

2. متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:-

تطالب مبادئ حوكمة الشركات بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات الأساسية التي تحدث فيما بين التقارير المنظمة أو الدورية وتطالب بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة بهدف ضمان المعاملة المتكافئة وتعيين مراعاة ما يلي لتطبيق ذلك:-

أ. إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراقب حسابات مستقل لكي يتحقق وجود تأكيد خارجي وموضعي بشأن الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية.  
ب . إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح والمراجعة.

(1) بلال عبدالمنعم بدوي، الإلتزام بالإفصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية(دراسة مقارنة في القانون المصري والأماراتي، 2006م) ص135-136.

ج . أن تتيح قنوات نقل المعلومات المحاسبية إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة وسلامة التوقيت وفاعلية التكاليف وقنوات نقل المعلومات لها من الأهمية ما يوازي محتوى المعلومات ذاتة.

د. أن الإفصاح لا يقتصر على المعلومات الأساسية المتعلقة بما يلي:  
أهداف الشركة، النتائج المالية والتشغيلية، أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم، ملكية الأغلبية والتصويت، عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب.  
ترى الباحثه أن دور الإفصاح المحاسبي في تطبيق مبادئ المحاسبة ينبع من أهمية الإفصاح في زيادة الثقة في القوائم المالية ومن خلال مراجعتها بواسطة مراجع خارجي محايد وفقاً لمعايير المحاسبة مما يساعد على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى أقوى سوق وتشير تجارب الدول التي توجد بها أسواق كبيرة وفعالة لحقوق الملكية إلى أن الإفصاح يمثل أداة قوية للتأثير على سلوك الشركة وحماية المستثمرين ويحتاج المساهمون والمستثمرون المرتقبون إلى الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة والتي تمكنهم من إتخاذ قرارات تستند إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بها.

## المبحث الثالث

### قواعد وآليات حوكمة الشركات

#### أولاً: تعريف قواعد حوكمة الشركات:

هى مجموعة من القواعد التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم الربحية وقيمة الشركة على المدى البعيد لصالح المساهمين<sup>(1)</sup>: - كما تعرف بأنها مكملة للنصوص الواردة فى القوانين المختلفة كقانون الشركات وقانون أسواق المال وغيرها ألا أن هذه القواعد لها خصوصية تميزها عن القواعد القانونية الأخرى وقواعد حوكمة الشركات لا تمثل نصوصاً ولا يوجد إلزام قانوني بها إنما هى تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقاً للمعايير والأساليب العالمية التي تحقق توازناً بين الأطراف ذات المصالح المختلفة.

ترى الباحثة أن قواعد حوكمة الشركات هى من أهم المواضيع المطروحة على الصعيد الإقتصادي في دول العالم يجب أن توفر الشفافية والمساءلة والعدالة والإنصاف والإستقلالية والإنضباط والمسؤولية الإجتماعية.

#### ثانياً: أهمية قواعد حوكمة الشركات:

تبرز أهمية حوكمة الشركات منذ إنفجار الأزمة المالية الآسيوية والتي كانت في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاطات والعلاقات بين منشآت الأعمال والحكومة<sup>(2)</sup>: - تعود أسباب هذه الأزمة إلى ظهور عمليات ومعاملات وموظفين وأقارب وأصدقاء غير صحيحة بالإضافة إلى حصول بعض الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل دون إعلام أو معرفة المساهمين بذلك من خلال إتباع نظم وطرق محاسبية مضللة ومبتكرة وقد تعاضمت أهمية حوكمة الشركات بهدف تحقيق كل من التنمية الإقتصادية والحصانة القانونية والرفاهية الإجتماعية للإقتصاديات والمجتمعات ويظهر من خلال الأتي:-

1. ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لإستثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين.
2. تعظيم القيمة السوقية للأسهم وتدعيم منافسة الشركات فى أسواق المال العالمية وخاصة فى ظل إستحداث أدوات وآليات جديدة وحدوث إندماج أو إستحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي.

(1) أشرف جمال الدين، حوكمة الشركات المفاهيم الأساسية والإطار العام في مصر (ورقة بحث مقدمة لمؤتمر الشفافية والإفصاح، صادرة من مركز المديرين المصري، وزارة الإستثمار، 2006م) ص11.

(2) مركز المشروعات الدولية (CPIE)، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح - حوكمة الشركات فى الأسواق الناشئة، 2008م.

3. التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة منها إلى الإستخدام الأمثل لها منعاً لأى من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.
  4. توفر مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال وخاصة فى ظل تزايد سرعة إنتقال التدفقات الرأسمالية.
  5. تجنب الإنزلاقات فى مشاكل محاسبية ومالية وتحقيق دعم ولستقرار نشاط الشركات العاملة بالإقتصاد ودرء حدوث إنهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة فى تحقيق التنمية والإستقرار الإقتصادي.
- ترى الباحثة أن أهمية حوكمة الشركات تحقيق كل من التنمية الإقتصادية والحصانة القانونية والرفاهية الإجتماعية تعظيم القيمة السوقية للأسهم وتدعيم منافسة الشركات فى أسواق المال العالمية وتوفر مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال.

### ثالثاً: أهداف قواعد حوكمة الشركات:

تهدف قواعد حوكمة الشركات إلى<sup>(1)</sup>:-

1. تحسين إدارة الشركات وقدرتها التنافسية ومكانية حصولها على رأس مال إضافي.
  2. تحسين نوعية المعلومات ذات الصلة بالحوكمة المتاحة لأسواق الأسهم.
  3. بناء ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة والمجتمع ككل.
  4. الإرتقاء بالمعايير ودفع عجلة إصلاح أنظمة حوكمة الشركات.
  5. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.
- ترى الباحثة أن قواعد حوكمة الشركات تهدف إلى تحسين القدرة التنافسية للشركة وبناء الثقة لأصحاب المصالح وكذلك تحسين المعلومات التي لها علاقة بحوكمة الأسواق والأسهم.

### رابعاً: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات:

هناك أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر فى التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى نجاح أو فشل تطبيق القواعد والأطراف هي<sup>(2)</sup>:-

(1) أسامة محمد صالح، مرجع سابق، ص42.  
(2) ماجد إسماعيل أبوحماد، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية(مصر: جامعة الإسكندرية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م) ص53-53.

1. المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى إستمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لأستثماراتهم ويملكون الحق في إختيار مجلس الإدارة لحماية حقوقهم وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يخلص رغبة المساهمين فى زيادة أنشطة الشركة ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن إختيار أعضاء الإدارة العليا للشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

2. مجلس الإدارة: هو من يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة ويرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يقومون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهى:-

أ. واجب العناية اللازمة ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظاً وحنزلاً يبذل الجهد والعناية اللازمة فى إتخاذ القرار وأن يتوفر فى الشركة إجراءات وأنظمة سليمة وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

ب . واجب الإخلاص فى العمل ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف الأخرى ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

3. الإدارة: وتعتبر الإدارة هى المسؤولة فى الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما تكون مسؤولة عن تنظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها تجاه الإفصاح والشفافية فى المعلومات التي تنشرها للمساهمين والإدارة هى حلقة وصل بين مجلس الإدارة والأطراف المتعاملة مع الشركة لذا يجب الحرص على إختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقومون بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

4. أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة فى بعض الأحيان ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف وهذه الأطراف مهمة فى معادلة العلاقة فى الشركة فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة.

ترى الباحثة أن الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات هم المساهمون الذين يقدمون رأس المال للشركة ومجلس الإدارة يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين والإدارة وهي مسؤولة تقديم التقارير وتنظيم الأرباح وأصحاب المصالح الذين لهم مصالح داخل الشركة.

#### خامساً: قواعد منظمة التعاون الإقتصادي:

لتحقيق أهداف الحوكمة لابد من توفر قواعد راسخة تساهم في إقامة نظام سليم يعزز فرص النجاح والإصلاح الإقتصادي والتنظيمي للشركات<sup>(1)</sup>:-

في العام 1999 وضعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مجموعة من الإرشادات والمعايير عرفت بإسم قواعد حوكمة الشركات بالإشتراك مع الحكومات الوطنية والمنظمات الدولية ذات العلاقة وأصبح تطبيق هذه القواعد وسيلة لتعزيز الثقة في الشركات المدرجة بالسوق المالي ومؤشراً على المستوى الذي توصلت إليه إدارة الشركات من إلتزام مهني بقواعد الحوكمة من حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات الحد من الفساد وبالتالي أثرت على الإقتصاد ونموه، بناء على ما تقدم فإن القواعد الخاصة بحوكمة الشركات تتمثل في ست مجموعات رئيسية كما وضعتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD وتندرج تحت قاعدة وهي:

أ. حماية حقوق كل المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم وإختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الإرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في إجتماعات الجمعية العمومية.

ب. المساواة في التعامل بين جميع المساهمين: وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة لهم الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعيه العامة على القرارات الأساسية والإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

ج. دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة: وتشمل إحترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي إنتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعمالين وحملة المستندات والموردين والعملاء.

د. الإفصاح والشفافية: ويتناول عن المعلومات المهمة ودور مراقب الحسابات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون تأخير.

(1) الخزاعي أسعد غني جهاد، إطار مقترح لحوكمة الشركات الحكومية الممولة ذاتياً وإنعكاساتها على مهنة التدقيق الخارجي(العراق: المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، رسالة دكتوراة غير منشورة 2008م) ص135.

ترى الباحثة أن قواعد حوكمة الشركات هي أرشادات لحماية حقوق جميع المساهمين وتوفير المعاملة المتساوية بينهم واحترام الحقوق القانونية والعتويض عن أى إنتهاكات لتلك الحقوق والإفصاح عن المعلومات بطريقة مرضية.

### سادساً: آليات حوكمة الشركات:

تعتبر الرقابة على أداء الوحدات والتقارير عن نتائج تلك الرقابة من أهم متطلبات جمهور المهتمين بالوحدات الإقتصادية، قد إزداد هذا الطلب نتيجة الإتجاه المتزايد لإنتفاخ إقتصاديات الدول على العالم ولتطبيق الأسس الديمقراطية و لإنفصال إدارة الوحدات عن ملكيتها وتشتت تلك الملكية<sup>(1)</sup>:-

ولستجابة للطلب المتزايد من قبل جمهور المهتمين بأمر الوحدات الإقتصادية على أساليب الرقابة على أداء الوحدات الإقتصادية والتقارير عن نتائج الرقابة إلي جمهور المهتمين بأمر الوحدات الإقتصادية، ظهرت العديد من الدراسات التي إقترحت عدداً من نماذج الرقابة وتقييم الأداء داخل الوحدات الإقتصادية والتي تظهر بها علاقات الوكالة، وقد ركزت مجموعة من هذه الدراسات لفترة طويلة على تحليل أساليب الرقابة والتقارير في ظل مشاكل علاقات الوكالة، إقترحت هذه الدراسات عدداً من الحلول للتغلب على هذه المشاكل وتوجيه سلوك وقرارات الوكيل ومع إستمرارية التطور والإتجاه نحو العالم لم تعد حلول مشاكل الوكالة تتمتع بنفس الفاعلية حيث أن هذه الحلول كانت على مستوى الوحدة الإقتصادية فقط دون المستوى الكلي وقد إتضح قصور هذه الحلول مع الإنهيارات المالية لعدد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة وإنجلترا مثل إنرون وورلدكوم وغيرها وأظهرت تلك الكوارث المالية الحاجة إلى أسلوب أكثر شمولية للرقابة والتقارير فيما عرف بحوكمة الشركات والذي بدأ ظهوره بعد الإنهيارات المالية ترتب على تشخيص أسباب الإنهيارات المالية السابق ذكرها بأنها نتيجة لعدم وجود ممارسات جيدة للحوكمة، واتجه الإهتمام نحو الوسائل الكفيلة بتحقيق جودة ممارسات الحوكمة وكرد فعل سريع لتلك الإنهيارات، أُرصد الرئيس الأمريكي جورج بوش في عام 2002م خطة لحماية المستثمرين الأمريكيين ضد مخاطر الإنهيارات المالية (2002)<sup>(2)</sup>:-

وقد ركزت الخطة علي ثلاثة محاور تتعلق بالمعلومات والمديرين التنفيذيين والمراجعة، حيث يركز محور المعلومات علي أن يكون للمستثمرين حق الإطلاع علي المعلومات ربع السنوية للشركات التي يستثمرون فيها وذلك لكي يتفهموا حقيقة الموقف المالي لهذه الشركات، كذلك فقد أعطي هذا

(1) فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة(القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 2009-2010م)ص298.  
(2) عبدالوهاب علي نصر، أحمد كامل سالم، المحاسبة عن الأدوات المالية وتحليل السياسات المحاسبية في صناعة التمويل والمنتجات السياحية(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2010م)ص442.

المحور الحق للمستثمرين في الإطلاع الفوري علي المعلومات المهمة، فيما يتعلق بالمديرين التنفيذيين، ركز المحور الثاني علي مسؤولية هؤلاء المديرين أمام المستثمرين عن كل صدق، توقيت عدالة المعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، كما ألزم هؤلاء المديرين الذين تعاملوا علي أسهم شركاتهم بالإفصاح عن هذه المعاملات إلي جمهور المهتمين في أسرع وقت ممكن، وعلي مستوى المراجعة فقد ركز المحور الثالث علي ضرورة مراجعة أية معلومات مالية قبل الإفصاح عنها لجمهور المهتمين مع ضرورة أن تتم هذه المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والأخلاقية الملائمة، وفيما يتعلق بمناخ الحوكمة أوضحت دراسة أن مناخ الحوكمة في الشركة لا يتأثر بالقيم السائدة في الشركة<sup>(1)</sup>:-

وأن هذه القيم تتشكل نتيجة لضغوط سوق المال أو من كبار المستثمرين والذين يؤثر عن طريق معاملاتهم أو تعاقدهم على قيم الشركة بطريقة غير مباشرة، وقد أوضحت الدراسة إنعكاس هذه القيم على الشركة في ثلاثة مراحل، حيث تمثل أولهما في مرحلة تخصيص حقوق الإنسان وهي مرحلة إقتناء أسهم الشركة بينما تمثل المرحلة الثانية تكوين مجلس المديرين حيث يتم في هذه المرحلة تخصيص مقاعد مجلس المديرين على ممثلي جمهور المهتمين وعدد من المديرين المحترفين وعادة ما يتم إنتخاب هؤلاء الأعضاء من الملاك في المرحلة الثالثة يقوم مجلس المديرين بإبرام عقود مع عوامل الإنتاج والتي تغير من القيم حسب قدرتها التفاوضية النسبية، أى من القيم السائدة في الشركة تتحدد كحصيلة قيم الملاك وتحدد القوة النسبية لكل طرف منهم مقدار تأثيره على قيم الشركة، أن دور قيم الشركة يهبط من ملائم للحوكمة على المستوى الجزئ. دراسة أوضحت المستوى الكلي<sup>(2)</sup>:-

أن الأنماط الثقافية للدول تلعب دوراً في إختلاف قواعد الحوكمة حيث أن في الدول التي تسود فيها ثقافة الحرية لا توجد قيود على تنقل الأموال من شركة إلى أخرى أو حرية الإقتراض كما يتمتع بها سوق راس المال بدرجة عالية من الكفاءة تكفل معاقبة الشركات ذات الأداء السيئ من خلال تخفيض أسعار أسهمها، حيث توجد في هذه النقطة عدد من الآليات يجب تفعيلها لتحقيق جودة الحوكمة وأن هذه الآليات ذات علاقة تفاعلية، حيث أن جودة وسقلال المراجعة الخارجية دالة في عدد من العوامل منها فاعلية لجنة المراجعة في القيام بدورها، كما أن سلوك واتجاهات الإدارة لهما تأثير لا يمكن تجاهله علي وظيفتي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ويعتبر

(1) TH0mson.2004 دراسة،

(2) Bucka and shahiram.2005

الإستعراض السابق بمثابة إلقاء الضوء علي وجهة النظر العلمية فيما يتعلق بآليات الحوكمة إلا أنه يثار تساؤل مهم وهو هل أستجابت الممارسة العملية لتوصيات الدراسات العلمية. تري الباحثه أن هذه الخطة تجاهلت عدداً من الجوانب المساعدة علي تحقيق جودة الحوكمة ونتيجة لذلك فقد تم إجراء العديد من الدراسات التي هدفت الي تحديد آليات الحوكمة التي يجب تفعيلها للوصول إلي ممارسات جيدة للحوكمة وقد إنتفتت أغلب هذه الدراسات علي مجموعة من الآليات وقد تمثلت تلك الآليات في المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، واتجاهات الإدارة.

### سابعاً: تجارب ممارسات الحوكمة في بعض الدول:

فيما يتعلق بآليات الحوكمة هناك عدداً من الآليات لحوكمة الشركات و لكل منها دوراً محدداً في بناء هيكل حوكمة جيد نتناول تجارب الدول فيما يتعلق بممارسات الحوكمة ومدى إستفادة كل دولة من توصيات الدراسات السابقة بشأن تفعيل آليات الحوكمة.

#### 1. الولايات المتحدة الأمريكية:

نتيجة للإنهيارات المالية لعدد من الشركات الكبيرة في الولايات المتحدة تمت الموافقة علي (Sarbanes oxley act) في يوليو (2002) والذي وضع عددا من المتطلبات المتعلقة بالإفصاح، لجان المراجعة، المراجعين الخارجيين، قد أوضحت دراسة هذه المتطلبات في (1):-  
تصديق المدير التنفيذي بأن القوائم المالية تعبر عن صدق وعدالة الظروف المالية الحالية للشركة فرض غرامة على الإدارة وإعادة كل ما حصل عليه المديرون من حوافز أو خيارات أسهم في السنة السابقة على إكتشاف أية تحريفات في القوائم المالية، إفصاح الداخليون عن تعاملاتهم بالبيع أم الشراء بعدها بيوم على الأقل، أن تتعهد إدارة الوحدة في القوائم المالية المقدمة إلى البورصة بمسؤوليتها عن التصميم والحفاظ على نظام رقابة داخلية قوي.  
إفصاح الشركة حول ما إذا كان لديها دليل بالقواعد الأخلاقية المتبعة (code of ethics) وفي حالة عدم وجود هذا الدليل يجب توضيح الأسباب، قيام الإدارة القانونية للوحدة بالإفصاح إلى لجنة المراجعة عن أية مخالفات للقوانين، الإفصاح عن قروض أو معاملات الشركة مع موظفيها أو مديريها وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ويعتبر السجن في أغلب الحالات أو الغرامة هو جزاء مخالفة هذه المتطلبات.

بالنسبة للجان المراجعة تمثلت المتطلبات في إستقلالية كل أعضاء هذه اللجان عن الوحدة بمعنى أن يكون كل أعضاء هذه اللجان من الخارجيين وأن تكون تلك اللجان ذات مسؤولية مباشرة عن

(1) عبدالوهاب نصر علي، أحمد كامل سالم، مرجع سابق، ص، 466.

تعيين ومكافأة ورقابة أعمال المراجعين الخارجيين، أن يكون لأعضاء هذه اللجان سلطة الإستفسار عما يريدونه من موضوعات من المراجعين الخارجيين، أن يتضمن أعضاء تلك اللجان على الأقل عضو ذو خبرة مالية، عدم تكليف أعضاء تلك اللجان بخدمات إستشارية للوحدة مقابل أجر، فيما يتعلق بالمراجعين الخارجيين قد تمثلت هذه المتطلبات في الأتي<sup>(1)</sup>:-

1. يحظر على شركات المراجعة أداء الخدمات التالية لعملائها من الشركات المسجلة في البورصة

أ. إمساك الدفاتر أو أية خدمات ذات علاقة بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية تصميم أو تطبيق نظم المعلومات المالية.

ب. خدمات التقييم أو أية إستشارات تتعلق ببيع أو شراء إستثمارات.

ج. خدمات المراجعة الداخلية أو الخدمات القانونية.

2. ضرورة تعاقب المراجعين على الوحدة كل (5) سنوات.

3. ضرورة وجود إتصال بين المراجع ولجنة المراجعة فيما يتعلق بأوجه عدم الإتفاق مع الإدارة، بدائل السياسات المحاسبية الممكن إتباعها، التغير في السياسات المحاسبية.

4. يحظر على الشركات المسجلة في البورصة الإستعانة بمراجع حسابات كان يعمل لديها كمدير وذلك في السنة السابقة على المراجعة.

كما تطلب " Sarbanes-Oxley act " ضرورة تشكيل لجنة مستقلة للرقابة على الممارسات المحاسبية في الشركات المسجلة في البورصة بحيث تكون هذه اللجنة لها سلطة رقابية على عمليات المراجعة بالشركات المسجلة، ويتم تشكيلها من (5) أعضاء كحد أدنى على أن يكون منهم (2) من الحاصلين على CPA ويتم تمويل هذه اللجنة مما يستقطع من الشركات المسجلة كوحدة واحدة في صندوق مخصص لذلك بدلاً من أن تدفع كل شركة لتلك اللجنة مباشرة وذلك للحفاظ على إستقلال اللجنة وأخيراً فإن اللجنة تعتبر مسؤولة فقط أمام البورصة.

وفي أستجابة سريعة للتوصية السابقة تم تكوين مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات المسجلة (PCAOB) "Public company Accounting Oversight board" في عام (2004). وقد تطلب المجلس في إحدى إصداراته من المراجعين الخارجيين عند تقييمهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية أن يقوموا بالإطلاع على تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية المطبق ثم يقوموا بالتصديق على تقرير الإدارة ولا شك أن الهدف الذي يسعى إليه المجلس هو زيادة

<sup>(1)</sup>عبدالوهاب نصر على، أحمد كامل سالم، مرجع سابق، ص467

الإعتماد على القوائم المالية من قبل جمهور المهتمين بالوحدة الإقتصادية لكي يتحقق هذا الهدف يجب على الأنشطة الرقابية أن تؤكد أن السجلات المحاسبية تعكس صدق وعدالة العمليات التي تمت خلال الفترة مما يعكس كفاءة وكفاية السجلات المحاسبية كأساس لإعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً ويكتشف الإختلاسات والإستخدام غير المسموح به لأصول الشركة، أن ممارسات الحوكمة السابقة في الولايات المتحدة تتصف بالشمول حيث أنها قد تناولت كل آليات الحوكمة بالتطوير كما أن لجنة (PCAOB) تم تشكيلها بتوصية من أعلى السلطات الأمريكية وهي الكونجرس الأمريكي.

## 2. في أوروبا:

إهتمت العديد من الدراسات بممارسات الحوكمة في أوروبا وذلك لتعدد وتنوع الخلفيات الثقافية والساسية بين دول أوروبا رغماً عن إنصهار أغلب دول أوروبا إقتصادياً في الإتحاد الأوربي<sup>(1)</sup>:-  
فقد هدفت دراسة إلى إستكشاف أهمية لجان المراجعة في موائيق الحوكمة في أوروبا حيث إتضح من إستطلاع قامت به الدراسة وجود إتفاق على المستوى النظري فيما يتعلق بتكوين لجان المراجعة وإشتراطات الخبرة والإستقلال في أعضائها أما على مستوى التطبيق العملي فقد إتضح وجود إتصاق محدود في الممارسات وخاصة فيما يتعلق بدور لجان المراجعة في حوالي 60% من الشركات الأوربية وذلك إستجابة لمتطلبات البورصة في هذه الدول، وقد قامت الدراسة بإختيار مدى إتساق الممارسات إستناداً إلى الممارسات الواردة بدليل حوكمة المؤسسة الأوربية "European Corporate Governance Institute" (ECGI)<sup>(2)</sup>:-

قد أوضح هذا الدليل أنه أثناء التسعينات لم تكن لجان المراجعة منتشرة في أوروبا وفي خلال (8) سنوات تم تشكيل لجان مراجعة في حوالي 60% من الشركات الأوربية، وذلك إستجابة لمتطلبات البورصة في هذه الدول، فيما يتعلق بتكوين لجان المراجعة في دول أوروبا، توجد دول ليست بها لجان مثل الدنمارك ورومانيا، وتوجد دول شكلت مايسمي بلجنة الرقابة Supervisory "board" والتي تدير عملية الرقابة مركزياً مثل بولندا والبرتغال، أما في باقي الدول الأوربية التي شملتها الدراسة فتوجد لجان مراجعة مع إختلاف إشتراطات وجود أعضاء خارجيين ونسبة هؤلاء الأعضاء، وفيما يتعلق بخبرة الأعضاء، إشترطت أغلب موائيق الحوكمة وجود عضو علي الأقل يتمتع بالخبرة المالية، فيما يتعلق بعدد الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين داخل اللجنة فقد أوضح دليل الحوكمة في فرنسا وإنجلترا ضرورة عدم وجود مديرين تنفيذيين في اللجنة وذلك

(1) محمد عمر باطويح، حوكمة الشركات تشريع وثقافة وسلوك (إتحاد الشركات الإستثمارية: مكتبه آفاق للنشر، 2011م)ص16.

(2) Collier and Zaman. 2005

بخلاف باقي دول أوروبا التي يشترط بعضها أن يكون ثلث الأعضاء فقط من الخارجيين أو دول أخرى لا تشترط عدد معين من الأعضاء الخارجيين.

### 3. آسيا:

تناولت الباحثة في هذه النقطة ممارسات الحوكمة في دول تختلف درجة تقدمها الإقتصادي حيث تناولت هذه الممارسات في اليابان، أشار المنتدى الذي عقد في اليابان عام 1999 إلى ممارسات الحوكمة في اليابان وقد تمثلت أهم ملامح هذه الممارسات في النواحي التالية<sup>(1)</sup>:-

إرتكاز حوكمة الشركات إلى مجلس المديرين الذي يتم إنتخابه لتمثيل الملاك وإدارة أنشطة الوحدة ورقابة أدائها، كذلك تنفرد اليابان بوجود مجلس مستقل للمراجعين لمراجعة أنشطة الإدارة ويعتبر الدور الرقابي الأقوى هو دور لجنة المراجعين، أي أن هنالك إزدواجية رقابية يكون للجنة المراجعة فيها الدور الأقوى، تجميع السلطات إلى حد كبير في يد رئيس مجلس الإدارة والذي يجب أن تتوفر فيه وفقاً للمعتقدات اليابانية كل الصفات الشخصية الإيجابية مثل إمكانية الإعتماد عليه، سعة الأفق، الرؤيا الثاقبة لمستقبل الشركة، والقدرة على تعظيم قيمة الشركة. ولا شك وأن هذه النظرة تعكس إتجاهاً فريداً للإهتمام بمدير الشركة كحجر زاوية للنظام، يتميز النظام الياباني بأنه يغلب مصالح العمال على حساب الربحية، فقد يتم الأحتفاظ بأقسام غير مريحة للحفاظ على العمالة وذلك بخلاف النظام الأمريكي الذي يتميز بسهولة التخلص من العاملين في الأقسام غير المريحة لتحقيق مصالح الملاك، أو من خلال تحويل العمال إلى أنشطة جديدة (إعادة تخصيص العمال) مما يعني تحويل مخاطر النشاط إلى العمال.

يتضح مما سبق إزدواجية هيكل الرقابة على أنشطة الوحدات الإقتصادية في اليابان، مما قد يمثل عائقاً لمرونة الإنجاز، لذلك فإن الدراسة قد إقترحت دمج مجلس المديرين ومجلس المراجعين في مجلس واحد إلا أن هذا الاقتراح من الصعب تنفيذه علمياً وذلك لعدم كفاية الغرض من المراجعين مما يحتاج فترة زمنية ليست بالقصيرة لتوفير الكوادر الملائمة.

وبناء على الخصائص السابقة، إقترحت الدراسة عدداً من النقاط لتحسين ممارسات الحوكمة في اليابان من أهمها التأكيد على مسؤولية الإدارة تجاه مجلس المديرين والملاك عن دقة وملاءمة توقيت المعلومات المقدمة منها سواء سنوية أو مرحلية، وتزداد هذه المسؤولية بالنسبة للشركات التي يتم تداول أسهمها في بورصات عالمية، التأكيد على ضرورة أن يتضمن مجلس المديرين مديرين تنفيذيين وأعضاء مستقلين يمثلون أغلبية في المجلس مع ضرورة الفصل بين مناصبي رئيس مجلس إدارة الشركة (المسؤول عن وضع السياسات التي تكفل تنفيذ توصيات مجلس

(1) محمد طارق يوسف، فهم وإدراك دور حوكمة الشركات والبيئة الداعمة لها(الكويت، ندوة الحوكمة، 15مايو 2013م).

المديرين) ورئيس مجلس المديرين، وحينما يكون الفصل غير ممكناً يجب أن يتم الإفصاح عن أسباب ذلك إلى الملاك، ضرورة التحسين المستمر لمهنة المراجعة من خلال مراجعة الزملاء، وكذلك التأكيد على أهمية إستقلال المراجع الخارجي، وحل الإختلافات بينه وبين الإدارة من الأساليب التي تدعم إستقلال المراجع الخارجي.

### إفريقيا:

تعتبر إفريقيا من القارات التي لم تنتشر فيها ممارسات الحوكمة مثلما إنتشرت في القارات الأخرى، ولعل ذلك ما يفسر الندرة للدراسات التي تناولت ممارسات الحوكمة في إفريقيا ومن بين هذه الدراسات القليلة، أشارت دراسة إلى عدد من خصائص النظم الإقتصادية في إفريقيا وإلى بعض ممارسات الحوكمة في بعض دول إفريقيا، وفيما يتعلق بخصائص النظم الأقتصادية فقد حددت الدراسة أهمها في الملكية الحكومية للشركات ولتفشي الفساد، التجربة السودانية (1):-

للبنك السودان المركزي دور كبير وبارز في مجال الضبط المؤسسي للمؤسسات المالية وفي محاربة الفساد الأقتصادي والإداري وذلك بتحديد دور مجالس الإدارات وفصل مهامهم عن الإدارة التنفيذية لمنع إستخدام النفوذ في القرارات وتسيير العمل والتزام المؤسسة بالسلوكيات والممارسات المهنية السليمة والأمانة مع الإلتزام بالقوانين واللوائح والضوابط الرقابية والإشرافية وكذلك دور بنك السودان المركزي بتولي مهام اللجان المتعاونة مع البنك الدولي لتقييم الوضع الإقتصادي وإبراز الشفافية المالية للدولة بهدف الحصول على تقييم جيد لرفع الخطر الإقتصادي على السودان، أصدرت وحدة التحريات المالية التابعة للبنك المركزي عدد من اللوائح المنبثقة من قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب بشأن الشفافية المالية بأن يبرز التقرير موقف المؤسسة المالية المراجعة بواسطة المراجع القانوني جانب مكافحة غسل الأموال والأنشطة الفاسدة.

إلزام بنك السودان المركزي المصارف العاملة في الدولة بتسمية مسئول الإلتزام وهو يقوم بدور المشرف المشار إليه في بازل البند 11 (المعيار 15) وذلك لتحقيق الضبط المؤسسي والرقابة الوقائية في المصارف.

يظهر دور البنك المركزي في تقليل المخاطر المصرفية والتي من أبرزها الأتي (1):-  
مخاطر التمويل حيث تؤثر هذه المخاطر سلباً على السيولة وكفاية رأس المال والربحية للمصارف وقدرتها على تحقيق أهدافها ومقدرتها على مواصلة أو تطوير الحدود المسموح بها وفشل المصرف في إدارتها بصورة جيدة ومن ثم خروجه من السوق إذا تفاقمت ولم تتوفر إدارة سليمة

(1) محمد فرح عبدالحليم، معايير الخدمات المالية الإسلامية في ظل بازل لمكافحة الفساد(المؤتمر الإقليمي، دور المصارف العربية في مكافحة الفساد، في الفترة من 19-20 يونيو 2011م).

(1) محمد فرح عبدالحليم، مرجع سابق.

لها ولذلك يجب على إدارة المصرف قبل الدخول في أي عملية تمويلية إتباع أسس وضوابط سليمة وواضحة لمنح التمويل مع إجراء تقييم شامل لمخاطر العميل من خلال إجراء دراسة الحرص الواجب للعميل بغرض الحصول على المعلومات الكافية عن العميل والتعرف عليه عن قرب من حيث السمعة الطيبة والنزاهة وتاريخه ومقدرة على السداد ووضع القانوني ومدى تحمله للإلتزامات وخبرة التجارية والظروف المحيطة بنشاطه وكذلك سلامة وكفاية الضمانات والغرض من التمويل ومصادر السداد ومكان ممارسة النشاط والتركيز على العملاء الذين لديهم أكثر من واجهة واحدة لتجنب مخاطر تركيز التمويل في عملاء محددين بما أن التمويل الجيد مبني على أساس المعلومات والبيانات الشاملة عن العميل والعملية المراد تمويلها فقد بدأ بنك السودان المركزي في تأسيس مركز أو مؤسسة متخصصة في جمع البيانات وبدأ بتأسيس السجل الإئتماني لعملاء المصارف ويتم ذلك من خلال مشروع بيانات وترميز العملاء بهدف الحصول على أكبر قدر من البيانات الديمغرافية والتمويلية عن العملاء والتمويل بالجهاز المصرفي وصولاً إلى موقف تمويلي موحد للعميل وعلاقتة المترابطة مع الشركات وغيرها بكل المصارف كما تساعد قاعدة البيانات على الحصول على كافة المعلومات المطلوبة عن العميل وإضافة إلى تسهيل الوصول للعميل عند الضرورة، هناك العديد من الدول تهتم بصورة ضئيلة بتدعيم ممارسات الحوكمة بها بدعوى عدم مواجهة أية أزمات مالمية وهذا المنطق مردود عليه بأنه قد توجد أزمات جديدة في هذه الدول لا يتم الإفصاح عنها لجمهور المهتمين للحفاظ على ثقتهم في الأجهزة الرقابية ونظام الحكم به ومن ناحية أخرى حتى في حالات عدم مواجهة أزمات فإنه يجب السعي المستمر نحو تدعيم ممارسات الحوكمة كعلاج وقائي ضد الأزمات المالية وتوجد علاقة بين درجة التقدم الاقتصادي والسياسي والسعي نحو تدعيم ممارسات الحوكمة حيث أتضح من الأستعراض السابق قوة ممارسات الحوكمة في الدول التي حققت تقدماً إقتصادياً أو سياسياً بالمقارنة مع الدول التي لم تحقق هذا التقدم ويرجع ذلك إلى أن ارتفاع درجة التقدم الاقتصادي والسياسي تزيد من أهمية الأستجابة لمطالب جمهور المهتمين بشأن الرقابة على الكيانات الاقتصادية، ومن ناحية أخرى فإن الدول المتقدمة سياسياً وإقتصادياً ترغب في الحفاظ على ما حققته أو زيادته مما يتطلب الأمر معه التحسين المستمر لممارسات الحوكمة، وجود عديد من الدول التي تهتم بأحد أو بعض آليات الحوكمة مما يترتب عليه عدم وجود مردود إيجابي على ممارسات الحوكمة، وذلك لأن تلك الدول تتجاهل ضرورة الأهتمام بكل آليات الحوكمة آنياً حتى ينعكس ذلك إيجابياً على ممارسات الحوكمة.

فالإهتمام بلجان المراجعة دون وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية لن يترتب عليه تحسين في ممارسات الحوكمة تماماً مثل الإهتمام بالمراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية أو لجان المراجعة، أي آليات الحوكمة كمنظومة تجمع بينها علاقة تكاملية تفاعلية،

إن حوكمة الشركات ليست مفهوماً رقابياً جديداً حيث أنها تمثل تجميع آليات رقابية مختلفة قائمة في أغلبها في بوتقة واحدة ويتضح ذلك من أن أغلب الإرشادات المتعلقة بالمراجعة الداخلية كانت موجودة في معايير المراجعة الداخلية، وكذلك فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية، كما أن أغلب الإرشادات المتعلقة بلجان المراجعة قد إقترحتها العديد من الدراسات من قبل، إلا أن الإضافة التي قدمها مفهوم الحوكمة هي تجميع الآليات الرقابية وتفعيلها معاً مع التنسيق فيما بينها مما يفترض أن يكون المردود الرقابي لهذه المنظومة أفضل مما لو عمل كل مكون بمفرده.

ترى الباحثه من خلال ممارسات الحوكمة في عديد من الدول التي تنتمي إلي العديد من القارات أن إختلاف درجة الإهتمام بتدعيم ممارسات الحوكمة بين الدول ويرجع ذلك في رأي الباحثة إلي أختلاف تجارب تلك الدول فيما يتعلق بالأزمات أو الإنهيارات المالية للكيانات الاقتصادية فالدول التي واجهت بعض كياناتها الإقتصادية أزمات أوإنهيارات مالية كانت أسرع في مبادراتها بتدعيم ممارسات الحوكمة القائمة أو قتراح ممارسات جديدة مما يمكن القول بعدم وجود تقييم تلقائي لممارسات الحوكمة بغرض تعديلها ، بل أن التعديل يتم كرد فعل لحدوث أزمات.

## الفصل الثاني

**مفهوم وأهداف وأهمية ومعايير وإجراءات المراجعة البيئية**

**وذلك من خلال المباحث الآتية:**

**المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة البيئية.**

**المبحث الثاني: معايير المراجعة البيئية.**

**المبحث الثالث: إجراءات ومحددات المراجعة البيئية.**

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف المراجعة البيئية

#### أولاً: مفهوم المراجعة البيئية:

كانت هناك محاولات عديدة لتحديد مفهوم المراجعة البيئية ولكن هنالك إرتباك في هذا المجال ويعود السبب إلى (1):-

وجود العديد من المصطلحات وكذلك الإنتشار الواسع والإستخدام غير الملائم لتعبير المراجعة البيئية حيث يطلق هذا التعبير على الكثير من الخدمات التي يتصف البعض منها بصفات المراجعة في مهنة المحاسبة كما أن البعض الآخر لا يتصف بتلك الصفات وبعض المعلقين يستخدمون مصطلح التقرير البيئي للإشارة على التقرير عن أداء الشركة بالإرتباط بعوامل بيئية ليضمن أداء الشركة للأنشطة الإجتماعية بالإضافة إلي الأمور البيئية وقد أكد بعض الكتاب أن إستخدام مصطلح المراجعة البيئية في الوقت الحالي سواء في الممارسة الواقعية أو في الأدبيات النظرية بالإشارة إلى المدى الواسع من عمليات التقييمات والفحوصات البيئية.

ترى الباحثة أن المراجعة البيئية هي أحد المكونات الأساسية في نظم الإدارة البيئية وتقوم بدور أساسى فى الإنتقال إلى عالم مستديم بيئياً وأصبح لدى الكثير من الشركات في الدول المتقدمة برامج للمراجعة البيئية مصممة تؤكد للشركة أن عملياتها الإدارية تتم طبقاً للمعايير والقوانين الحكومية البيئية

#### ثانياً: نشأة وتطور المراجعة البيئية:-

في السبعينات والثمانينات من القرن الماضى كان يتم قياس الأداء البيئى ضمن مراجعة الأداء الإجتماعي سواء كان داخل القوائم المالية أو فى الإيضاحات المتممة لها أو خارجها ضمن التقارير السنوية(2):-

يشير ذلك إلى أن الأداء البيئى كان يتم قياسه والإفصاح عنه ضمن إطار المحاسبة الإجتماعية وكان يتم التحقق منه عن طريق أداء المراجعات الإجتماعية إلا أنه في أواخر الثمانينات وفي بداية التسعينات على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية حيث شهدت هذه الفترة إهتماماً متزايداً من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية، ولجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة وبالمعلومات البيئية الدورية والتي يجب أن تفصح عنها الشركات إجبارياً وتكون مقيدة بالبورصة

(1) أمين السيد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص 141.

(2) عوض لبيب فتح الله، المراجعة البيئية ودور المراجع المالي فيها(جامعة الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 1998م) ص 11.

أوترغب في التسجيل بالبورصة كما زاد طلب المستثمرين على هذه المعلومات لأنها تؤثر في قرارات الإستثمار من حيث تحديد الخيارات لما يتم إستثماره والطرق التي تستخدمها المنشأة لتحقيق مستمر ومتواصل على الإستثمار كما أن نقابات العمال تفاوض أرباب العمال بخصوص ترتيبات الصحة والأمان في مواقع العمل والأثار البيئية للوحدات وأصبح دافعي الضرائب وتنظيمات حماية حقوق المستهلكين أكثر إهتماماً وشتراكاً في القرارات المتعلقة بالحد من النفايات الصناعية والمنزلية وإعادة تصنيعها أو التخلص منها ويهتم مانحي الإئتمان وشركات التأمين إلى حد كبير بالأداء البيئي لمنشآت الأعمال وعادة ما يرتبط بوفاء إدارة المنشأة بمسئولياتها نحو البيئة من إلتزامات وتحمل تكاليف وأعباء ومواجهة ظروف محتملة ولاشك أن لهذه الإلتزامات والتكاليف البيئية تأثيرات مالية وقد تكون جوهرية على القوائم المالية ومن شأنها أن تؤثر على تقرير مراجع الحسابات وإذا هذا التأثير المحتمل للإلتزامات البيئية على مراجعة القوائم المالية كان من الطبيعي أن تقوم المنظمات المهنية بدورها المحاسبي والمهني وبالفعل قد أصدرت تلك المنظمات عدد من الإصدارات التي تنظم القياس والإفصاح عن الإلتزامات البيئية من ناحية وتحدد تأثيراتها الممكنة على مراجعة القوائم المالية من ناحية أخرى وأصبحت إدارة المنشأة تعمل على تحقيق التوازن بين العوامل البيئية والإقتصادية وتبني مداخل تتميز بالمبادرة وتعتمد على مفاهيم سوقية للأمر البيئية وتهتم بمدى واسع بخدمات الفحص البيئي وتطوير الأداء للوفاء بأمال وتوقعات الأطراف الأخرى المعنية وهذا ما يعرف بالمراجعة البيئية.

وقد بدأت المنظمات العالمية المهتمة بالمعايير في العمل بإتجاه المحافظة على البيئة ووضع معايير لكيفية التعامل مع الموارد المتاحة فقد بدأت المنظمة العالمية للمعايير في وضع سلسلة من معايير الأيزو (14000) الخاصة بالبيئة<sup>(1)</sup>:

والتي يتوقع لها أن تصبح من المحددات الأساسية في عملية المنافسة بين الشركات نحو ظهور تطوير القوانين البيئية والتي تدعم إتجاه التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة، زادت تكاليف الإذعان للقوانين البيئية والتي تدخل في إطارها تكاليف الغرامات والمخالفات لتلك القوانين واختيار تكنولوجيا تتوافق مع حماية البيئة ومكافحة التلوث وقد نشر مجلس التجارة العالمي (ICC) عام 1991م دليلاً عن المراجعة البيئية الفعالة بالإشتراك مع مكتب إستشارات (Arthur Little) وشركة (Allied Signal) الصناعية الأمريكية ويشير هذا الدليل إلى الخبرة المجمع لمؤلفين في مجال القيام بالمراجعة على المستوى العالمي منذ الستينات ويوضح أنها بدأت مرة أخرى في عام

(1) عوض لييب فتح الله، مرجع سابق، ص12

1989م وازداد الإهتمام بالمراجعة البيئية بشكل كبير في السنوات الأخيرة بين الممارسين والعملاء كما حث إتحاد الصناعة البريطانية (CBI) المنشأة على ضرورة الإستجابة بشكل فعال للأمر البيئية والتأكيد على ضرورة إستخدام المراجعة البيئية كأداة إدارية فعالة.

وقد حدد (Maltby) مجموعتين من الضغوط التي أثرت في نشأة وتطور المراجعة البيئية وتشجيع الشركات على تبنيها وهما<sup>(1)</sup>:-

الضغوط المباشرة وهي تلك التي تشجع بوضوح على إدخال المراجعة البيئية والضغوط غير المباشرة وهي التي تتمثل في مدى التهديدات والفرص التي يظهرها الوعي البيئي بين المستهلكين والمنافسين الشرعيين وتحرك المراجعة البيئية تجاة الإفصاح العام للجمهور عن البيئة والضغط القانوني فالتشريع البيئي الحديث يعرض إدارة المنشأة لكثير من المتاعب القانونية وتحمل تكاليف عالية فقد أنشأت جهات تنظيمية تتمتع بالقوة والسلطة لتحصيل تكاليف رفع التلوث البيئي. في ضوء ماسبق إستخلصت الباحثة أن المراجعة البيئية إزداد الإهتمام بها والتشجيع على تبني المنشأة لها في أواخر القرن الماضي نتيجة لصدور العديد من القوانين والتشريعات البيئية والإجراءات التي إتخذتها بعض التنظيمات الحكومية وغير الحكومية المهتمة بالبيئة والتي نادى بها العديد من الأبحاث والدراسات في السنوات الماضية بضرورة إعداد تقرير بيئي عن منظمات الأعمال يشمل الأمور البيئية الخاصة بها والفوائد التي يمكن أن تحققها المراجعة البيئية لهذه المنظمات.

### ثالثاً: مفهوم المراجعة البيئية:

تعريف المراجعة البيئية:

عرفت بأنها<sup>(2)</sup> فحص موضوعي منظم وموثق ودوري بواسطة هيئة قانونية لعمليات وممارسة الوحدة الإقتصادية المتعلقة بالوفاء بالمتطلبات البيئية، وعرفت بأنها<sup>(3)</sup> وسيلة إدارية تتضمن تقييم منتظم وموثق ودوري وموضوعي عن أداء النظم البيئية والإدارية والفنية للمنظمة وذلك بهدف مساعدة الإدارة في الرقابة على الممارسات البيئية وتقويم مدى الإلتزام بالسياسات والتشريعات البيئية. عرفت بأنها<sup>(1)</sup> فحص يهدف إلى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها وأنة قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع

(1) عوض لييب فتح الله مرجع سابق ص9

(2) حسين أحمد العروسي، تلوث البيئية وملوثاتها (تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية، الإسكندرية: مكتبة المعارف الحديثة للنشر، 2004م) ص13.

(3) جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة (تعريف غرفة التجارة الدولية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2002-2003م) ص433.

(1) أحمد محمد لطفي غريب، إطار مقترح للمراجعة البيئية بمنظمات الأعمال في ظل التغيرات المعاصرة (تعريف لجنة الإتحاد الأوربي: جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية المجلد العشرون، العدد الأول، 2000م) ص555.

القضايا البيئية المهمة والملائمة كما أن المراجعة البيئية تتم بواسطة مجموعتين من المراجعين المرخص لهم القيام بها وذلك لإعداد قائمة مصدق عليها من هؤلاء المراجعين. عرفت بأنها<sup>(2)</sup> جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشأة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة وتضمن الإلتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية، وعرفت بأنها<sup>(3)</sup> تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة البيئية للمنشأة مع البرامج المخططة لتحديد مدى فاعلية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة. كما عرفت في ورقة عمل قدمت لمؤتمر الأنتوساى الخامس عشر وعرفت بأنها<sup>(3)</sup> رقابة تنفيذ البرامج البيئية من قبل الحكومات ورقابة إستجابتها للتعهدات الدولية التي وقعت عليها كما أنها تشمل جميع أنماط الرقابة، عرفت بأنها<sup>(4)</sup> منهج خاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية والذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة الكفاءة والإقتصاد وفاعلية هذه السياسات والبرامج والأنشطة بهدف فحص مدى الإلتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل المراجعة والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأى في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والإقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية، وعرفت بأنها<sup>(5)</sup> تقييم إختياري شامل لواحد أو أكثر من العمليات أو الأنشطة الخاضعة للقوانين البيئية لتحديد مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح البيئية والحيلولة دون مخالفتها ويمكن تنفيذ المراجعة البيئية بواسطة المالك أوالقائم بتشغيل العملية أو عن طريق التعاقد مع جهات مستقلة للإستشارات البيئية. عرفت بأنها<sup>(6)</sup> عملية تدقيق موثقة للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها وذلك لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية تتطابق مع معايير التدقيق والتوصل إلى نتائج عن هذه العملية. وعرفت بأنها<sup>(1)</sup>: - إحدى الأدوات الإدارية للتقرير أو التقييم الموضوعي الدوري الموثق بشكل نظامي لمدى جودة أداة الإدارة والتنظيم والأجهزة وذلك بهدف المساهمة في حماية البيئة عن طريق تسهيل إدارة التحكم في الأداء وتقييم مدى التوافق مع سياسات الشركة التي ضمنها الإلتزام بالمعايير والمتطلبات التي تفرضها قوانين حماية البيئة السارية عالمياً ومحلياً.

(2) السيد أحمد السقا، المراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي في منظمات الأعمال (تعريف مجمع المراجعين الداخليين: جامعه الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الأول، 1995)ص6.

(3) رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية الأيزو 14000 (دمشق: دار الرضا للنشر، 2001م، تعريف معهد المعايير البريطانية)ص308.

(4) مصطفى كمال محمد، الموسوعة الثقافية للوعي البيئي(القااهرة: إبتراك للطباعة والنشر، تعريف محكمة المحاسبة الهولندية، 2003م)ص19.

(5) الجهاز المركزي للمحسابات، دور ومسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة في مراجعة البيئة(المؤتمر الدولي الخامس عشر للأنتوساى، من 5 ديسمبر-2 أكتوبر 1995م) ص20.

(6) أحمد محمد الأهواني، المراجعة البيئية والتخطيط لها(جامعة القااهرة، مؤتمر البيئة من 18-22 يوليو 1998) ص26.

(6) أبوبكر عبدالعزیز البنا، معيار الأيزو 14010 الخاص بالإدارة البيئية العالمية، 2002م ص314.

(1) خالد مصطفى قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2007م) ص27.

ترى الباحثه من خلال التعريفات السابقة لايوجد مفهوم محدد وواضح ومتفق عليه للمراجعة البيئية ويرجع ذلك إلى أن المراجعة البيئية ما زالت في مرحلة النشوء والتطور كما أن معظم الدراسات والأبحاث ركزت على جوانب معينة دون التطرق إلى التعريف وأن المراجعة البيئية تعد بمثابة مظلة تدرج تحت لواءها عدد مختلف من العمليات البعض منها يدرج تحت خصائص المراجعة والبعض الآخر لا يتسم بتلك الصفات وهي تقييم إختياري لوحد أو أكثر من عمليات الأنشطة الخاضعة للقوانين البيئية وكذلك تقييم موضوعي ودوري وموثق بشكل نظامي لمدى جودة أداة الإدارة وهي تهدف إلى التأكد من إلتزام بالنظم البيئية وهي جزء من نظام الإدارة البيئية وهي عملية تدقيق موثقة للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها.

#### رابعاً: أنواع المراجعة البيئية:

تختلف المراجعات البيئية باختلاف أهدافها والقائمين بها ومن ثم يمكن التمييز بين أنواع مختلفة من المراجعات وصنفت على النحو التالي<sup>(2)</sup>:-

##### 1. مراجعات مدى الإلتزام:-

تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية إنتشاراً في المجالات الصناعية وذلك بسبب المسؤولية المدنية والجنائية التي تنشأ نتيجة إنتهاك القوانين البيئية فالمنشآت التي تخضع لمتطلبات الإلتزام بالتشريعات والقوانين البيئية وأن تأخذ في حسابها تخطيط وتنفيذ برامج لمراجعة الإلتزام بالقوانين البيئية إذاً يجب أن تتم مراجعات مدى الإلتزام وفقاً لخطة موضوعية تغطي كافة التأثيرات التي قد تحدثها المنشأة على عناصر البيئة المتعددة كالأرض والهواء والماء.

2. مراجعات نظم الإدارة البيئية:- توجد أعباء ضخمة على المنشآت في ظل القوانين البيئية الحالية لأن صدور تشريعات بيئية جديدة يلزم المنشأة بأن تحسن وضعها البيئي ومعالجة الأثار البيئية السيئة للممارسات البيئية السابقة لذلك ظهرت الحاجة إلى وجود مراجعات وتقييم مستمر لنظم الإدارة البيئية في منشآت الأعمال بهدف توضيح ما إذا كانت نظم الإدارة البيئية القائمة حالياً تعمل بطريقة ملائمة لإدارة الأخطار البيئية المتوقعة.

3. مراجعات إنتقال الأصول<sup>(1)</sup>:- يطلق على مراجعات إنتقال الأصول مصطلحات متعددة منها property و property site و property transfer evaluation و transactional audit

(2) أحمد عبدالمولى الصباغ، الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية(الجزء الثاني): دار الهاني للطباعة والنشر، 2002م) ص228-244.

(1) أحمد عبدالمولى الصباغ، مرجع سابق، ص244

site assessment وجميعها مصطلحات تشير إلى المراجعات التي تحدث عند انتقال ملكية الأصول سواء بالشراء أو البيع وتعتبر هذه المراجعات من أفضل الوسائل التي يمكن إستخدامها في تقييم الأخطار البيئية والإلتزامات بالوصول الثابتة بصفة عامة ومعدات الإنتاج بالأصول والأراضي بصفة خاصة قبل نقل ملكيتها كما تعتبر هذه المراجعات على قدر كبير من الأهمية لأن الكثير من القوانين البيئية تحمل مالك الأراضي الحالي مسئولية التلوث والفساد البيئي الواقع عليها بغض النظر عن ما إذا كان هو الذي أحدث ذلك أم الملاك السابقين له.

4. مراجعات المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج:- تقتضي الأسس السليمة لحماية البيئة والمحافظة عليها أن يتم نقل المواد الخطرة من مصدرها أو يتم تدميرها والقضاء عليها ويعتبر جميع ملاك هذه المواد مسؤولين عنها وعن تأثيرها البيئي طالما كانت الملكية قائمة وتغطي المراجعات كافة وسائل الإنتاج التي تمتلكها أو توجرها أو تديرها المنشأة لحساب ملاك آخرين وتقوم كثير من المنشآت بإجراء هذه المراجعات حتى في حالة التعاقد مع الغير على نقل وسائل الإنتاج أو تخزينها نيابة عنهم.

5. مراجعات منع التلوث:- تهدف مراجعات منع التلوث إلى التعرف على المجالات والمواطن التي يمكن توجد بها النفايات ومن ثم القضاء على التلوث ومنعه من المنبع بدلاً من رقابته عند مصبة وتجدر الإشارة إلى أن العمليات الصناعية قد تحت ثلوثاً في مراحل التشغيل المتعددة كمنولة المواد وتخزينها مؤقتاً .

6. المراجعات المالية الناشئة عن المسئولية البيئية:- تواجه المحاسب تحديات تتعلق بتحديد المسئولية البيئية للمنشأة وتقدير الإلتزامات المحتملة والمتوقعة نتيجة ذلك والتقارير عنها ثم يأتي بعد ذلك دور المراجعة والفحص البيئي التي تعني بمعقولية التقديرات التي أعدها المحاسبون للإلتزامات البيئية وملائمة الأسلوب المتبع في الإفصاح عنها.

7. مراجعات المنتج:- يقصد بمراجعات المنتج تلك الفحوصات التي تجري على المنتجات بهدف تقييم مقدار الجهود التي بذلتها المنشأة حتى تصبح منتجاتها صديقة للبيئة والتأكد أيضاً من أن المحددات والقيود الكيميائية قد تمت مراعاتها وأن عمليات مراجعات المنتج قد أدت إلى تنمية وتطوير المنتجات كما أحدثت تغيرات جوهرية في نظم التعبئة والتغليف وأخيراً تم التوقف الدائم في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوربية عن إستخدام بعض الكيماويات في الإنتاج.

ترى الباحثه إن أنواع المراجعة البيئية هي مراجعه الإلتزام وتتم وفقاً لخطة موضوعية تغطي كافة التأثيرات التي تحدثها المنشأة على العناصر البيئية، ومراجعات التقييم المستمر لنظم الإدارة البيئية في منشآت الأعمال لتوضيح ما إذا كانت الإدارة البيئية تعمل بطريقة ملائمة لإدارة

الأخطار البيئية المتوقعة، مراجعة الأصول الثابتة قبل إنتقال ملكيتها لأن كثير من القانين البيئية تحمل المالك الحالي مسؤولية التلوث والفساد البيئي الواقع عليها بغض النظر إذا كان هو من أحدث ذلك ام الملاك السابقين، مراجعات منع التلوث قبل حدوثه ومراجعات فحص المنتج وهي تقييم الجهود التي بذلتها المنشأة حتى تصبح منتجاتها صديقة للبيئة، المراجعة المالية الناشئة عن المسؤولية البيئية التي يعدها المحاسبون للإلتزامات البيئية وملائمة الأسلوب المتبع للإفصاح عنها.

### خامساً: أهمية المراجعة البيئية:

تتبع أهمية المراجعة البيئية من عدة أسباب أدت إلى ضرورة الطلب على المراجعة من أهمها ما يلي<sup>(1)</sup>:

1. الرقابة على البيئة من أهم الموضوعات التي إهتمت بها دول العالم خاصة بعد التطور الكبير الذي توصل إليه العلم في مجال الصناعة واستخدام أنواع الطاقة المختلفة والتكنولوجيا المتطورة في مختلف أساليب الحياة وقد ظهر هذا الإهتمام الكبير على المستوى الدولي عندما تم إنشاء وتدعيم برامج خاص للبيئة في الأمم المتحدة سمي ببرامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP) مهمة تنسيق منظمات الأمم المتحدة المختلفة لمساعدة دول العالم على وضع وتنفيذ برامج لتقييم الأداء البيئي وحماية البيئة وتتميتها.

2. إن البحث في جانب المراجعة البيئية من الأمور المهمة كونه يعمل على تسليط الضوء على أهم المواضيع التي إهتمت بها دول العالم سواء متقدمة أو نامية وأهمية معالجة آثارها على كافة المستويات ومعرفة القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالبيئة لدى كافة الجهات. 3- أهمية البيئية وحمائتها وتتميتها قد بدأ واضحاً في السنوات الأخيرة على المستوى الدولي والمحلي وذلك لما شهده العالم خلال السنوات الماضية من مشكلات تلوث وتدهور بيئي واستنزاف للموارد الطبيعية نتيجة إهمال البعد البيئي عند إعداد وتنفيذ السياسات الاقتصادية وما يتبعها من عمليات التنمية المختلفة مما أدى إلى حدوث كوارث بيئية مثل (تدمير طبقة الأوزون، النفايات النووية وغيرها من التلوث).

4. تعتبر المراجعة البيئية جزء من نظام إدارة المنظمة حيث يتم من خلالها تحديد إدارة المنظمة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية الخاصة بالمنظمة كافية وتحقق الإلتزام بالمتطلبات التشريعية والسياسات الداخلية لذا ترجع أهمية المراجعة البيئية إلى توجيه إهتمام المنظمات والشركات

(1) حسين محمد عيسى، دراسات في نظام إدارة التكلفة (جامعة عين شمس: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 2000م) ص721.

والمصانع تجاه تطوير وتحسين طرق وأساليب الوقاية ومعالجة عناصر تلوث البيئة للحد من آثارها على صحة العاملين وبالتالي وتخفيض التكلفة التي تتجاهلها حالياً وتمثل عنصراً مؤثراً في تحديد تكلفة الإنتاج.

ترى الباحثة أن أهمية المراجعة البيئية تكمن في الرقابة على البيئة ووضع برامج لتقييم الأداء البيئي وحماية البيئة وتنميتها والإهتمام بالبعد البيئي عند إعداد وتنفيذ السياسات الإقتصادية وما يتبعها من عمليات التنمية المختلفة وترجع أهمية المراجعة البيئية إلى توجيه إهتمام المنظمات والشركات الصناعية تجاه تطوير وتحسين طرق وأساليب الوقاية ومعالجة عناصر تلوث البيئة وللحد من آثارها على صحة العاملين.

### سادساً: حتمية المراجعة البيئية:

أن الإتجاه إلى المراجعة البيئية أمراً ضرورياً وحتمياً وذلك للأسباب التالية<sup>(1)</sup>:-

1. مخاطر التعرض إلى عقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة:

تم إصدار العديد من التشريعات والقوانين سواء على المستوى المحلي أو الدولي أو الإقليمي لحماية البيئة والحد من الأضرار التي يمكن أن تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة المنظمات فقد أعدت عدة دول تهدف إلى تحقيق التنمية الإقتصادية مع المحافظة على حماية البيئة من الأضرار المختلفة.

2. الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة:

تشكل الجماعات البيئية في العديد من الدول وسيلة ضغط فعالة ومتزايدة على منظمات الأعمال والحكومات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها ومن أمثلة تلك الجماعات جماعة حماية البيئة وأحزاب الخضر وجماعات أصدقاء البيئة ولا شك أن لتلك الجهات تأثيرات مهمة تخلق الطلب على خدمات المراجعة البيئية.

3. زيادة الوعي البيئي للمستهلكين والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين:

ترتب على زيادة الإهتمام بحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها في تغيير أنماط الشراء للمستهلكين نتيجة لزيادة إقبالهم على شراء المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة وهذا بدوره أدى إلى زيادة إهتمام المنظمات بالقضايا البيئية وحتى لا تتعرض لمخاطر فقدان حصصها التسويقية كما أن الكثير من المساهمين والمستثمرين يفضلون إستثمار أموالهم في الوحدات

(1) جورج دانيال غالي، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الإقتصادية على ممارسة مهنة المراجع (جامعة عين شمس): المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني) ص 1477-1589.

الإقتصادية التي لا يترتب على أنشطتها أضرار بالبيئية كما أن هناك طلب متزايد من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة الإقتصادية.

فإن العديد من الجهات الحكومية والوحدات الإقتصادية تطلب من مورديها قبل التعامل معهم تقديم تقارير معتمدة بواسطة مراجعين أو فاحصين مستقلين عن فعالية نظم الإدارة البيئية المطبقة بها.

4. حتمية تبني منظمات الأعمال المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية إيزو 14000<sup>(1)</sup> :

في ظل التوجه العالمي لمنظمات الأعمال والوحدات الإقتصادية في تبني معايير الجودة العالمية الأيزو وكذلك نظم الإدارة البيئية والأيزو 14000 في الدول المتقدمة أو النامية بسبب إلغاء الحواجز التجارية والجمركية أو ما يسمى باتفاقية الجات فإن هذه المؤسسات والشركات إهتمت أكثر بتطبيق المواصفات العالمية أيزو 14000 والمقصود بالأيزو 14000 هو مجموعة من المعايير القياسية التي وضعت من قبل المنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس بجنيف وسلسلة 14000 هي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع إحتياجات المؤسسة الإقتصادية ويعمل نظام الإدارة البيئية على تشجيع تلك المؤسسات للأخذ في الإعتبار التطور واستخدام التكنولوجيا الحديثة.

5. إصدار إيضاحات معايير وممارسات جديدة خاصة بالمراجعة البيئية:

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

6. إصدار العديد من المعايير المحاسبية وإيضاحاتها عن أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الإقتصادية على إعداد القوائم المالية<sup>(1)</sup> :-

إن ممارسة أية وحدة إقتصادية لأنشطتها قد يترتب عليها تكاليف والتزامات بيئية وذلك يؤثر على إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، كأمثلة على ذلك :-

<sup>(1)</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 1589

<sup>(1)</sup> هبة عبد المؤمن نور الدين، مرجع سابق ص 55.

أ. القياس والأفصاح والتقارير عن المصروفات البيئية الجارية.

ب . رسمة التكاليف التي يترتب عليها منافع إقتصادية مستقبلية أو تكون قابلة للإسترداد من المنافع الإقتصادية المتوقعة مستقبلاً .

ج . التكاليف البيئية المستقبلية والتي تكون ذات صلة بأحداث أو عمليات مستقبلية.

7 . مشاكل التلوث البيئي وآثارها:

أن مشكلة التلوث البيئي والإستخدام الجائر للبيئة من أهم المتغيرات التي أدت إلى الإهتمام بموضوع المراجعة البيئية ولعل أبرز تلك المشاكل ما يلي:

أ. أن مشكلة تلوث الأراضي تحدث نتيجة تجريف التربة وإلغاء الضوء على المخلفات الصناعية فيها.

ب . مشكلة تلوث الهواء نتيجة تسرب الغازات السامة والضارة في الهواء بسبب زيادة المشروعات الصناعية التي تستخدم الوقود بكافة أنواعه.

ج . مشكلة تلوث المياه نتيجة إلغاء المخلفات الصناعية والكيماوية في الأنهار والبحيرات .

د . مشكلة التلوث الضوضائي نتيجة زيادة المصانع والآليات والسيارات في المدن الكبيرة .

هـ . مشكلة تلوث جمال الطبيعة نتيجة الهجوم الجائر على الطبيعة وحرق الغابات وإزالة المسطحات الخضراء وإشادة المباني مكانها.

و . مشكلة تلوث المياه الجوفية نتيجة حفر الآبار الصحية وكذلك دفن المخلفات السامة والمشعة.

8 . الحاجة إلى ممارسة جيدة للمسئولية البيئية وإدارة الجودة الشاملة:

إن قضية حماية البيئة من أبرز القضايا التي تخطى بإهتمام كافة وسائل الإعلام والأطراف وكافة المؤسسات وأصبحت منظمات الأعمال على إدراك بأن مسئوليتها لا تقتصر على تحقيق عوائد إقتصادية من إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بل أصبحت تمتد إلى حماية البيئية التي تعمل في إطارها ولا شك أن تركيز المنظمات على الجوانب المختلفة لجودة أداء المنظمة أدى إلى التركيز على جودة الأداء البيئي لذلك أعطت برامج إدارة الجودة الشاملة إهتماماً وعناية بالأثار البيئية لأنشطة المنظمة ولتحقيق ذلك يتعين وجود نظم إدارية تحكم برامج ومعايير الجودة.

9 . التنظيمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبية والمراجعة:

لقد زاد إهتمام وتركيز المنظمات العلمية والمهنية بالمحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي والمحلي والإقليمي بضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي بشكل غير إختياري وكذلك بضرورة قيام الوحدات الإقتصادية بالمراجعة البيئية لما لها من أهمية في بيان دور المنظمة في حماية البيئة

وقد إعتترف مجلس معايير المحاسبية المالية وهيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بأهمية القياس والإعتراف والإفصاح عن الإلتزامات المحتملة الناتجة عن القوانين البيئية.

ترى الباحثه أن السبب الأساسي لضرورة وجود هذا النوع من المراجعة بالإضافة إلى ماسبق ذكره في النقاط الأتفة الذكر هو :-

الإهتمام العالمي الواسع بموضوع حماية البيئة من كافة أشكال التلوث والضغوط على أصحاب المصالح بضرورة زيادة الشفافية والإفصاح في التقارير المالية عن جميع الأنشطة التي تقوم بها منظمات الأعمال الذي تطلب ضرورة وجود جهة فنية متخصصة ومحايدة للقيام بالرقابة وفحص أنشطة هذه المنظمات لهذا لا بد من وجود المراجعة البيئية وأن حتمية المراجعة البيئية تحد من التعرض إلي عقوبات وإجراءات قوانين وتشريعات حماية البيئة وتمنع الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة وتعمل على زيادة الوعي البيئي للمستثمرين والمستهلكين وتطبيق المقاييس التي وضعت من قبل المنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس بجنيف ومشكلة تلوث البيئة والإستخدام الجائر للبيئة من أهم المتغيرات التي أدت إلى الإهتمام بموضوع المراجعة البيئية.

### سابعاً: خصائص المراجعة البيئية:

تتميز المراجعة البيئية بخصائص وهي (1):-

1. تعد جزء من نظام الإدارة البيئية التي تعمل على تقييم هذا النظام.
2. تقوم بفحص إنتقادي للعمليات الإنتاجية التي تقوم بها المنظمة ويتولى هذه العملية هيئة أجهاز مستقل وذلك بشكل دوري ومنظم لتحديد تأثير مختلف العمليات على البيئة وعلى عضوها.
3. يشارك في عملية الفحص قانونيين ومهندسين ومحاسبين وآخرون ذوي إختصاص ولهم علاقة بالمراجعة البيئية.

(1) أبوبكر عبدالعزیز البناء، دور المراجعة نحو تحسين الأداء البيئي(القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة بنين، العدد الأول، 2002م)ص327.

4. يتولى هذه العملية أفراد من داخل المنظمة تسمى هذه المراجعة بالمراجعة الداخلية أما في حالة إسناد هذه العملية لأفراد من خارج المنظمة في هذه الحالة تسمى هذه المراجعة بالمراجعة الخارجية.

5. تهدف للتحقق من التحقق من مدى إلتزام المنظمة بالقوانين والألتزامات والتشريعات التي تهدف إلى حماية البيئة كما يمكن تحديد المشاكل التي تعوق إلتزام المنظمة.

6. عملية المراجعة تكون مستمرة ومتكررة فهي لا تتم في لحظة واحدة فقط وتنتهي.

7. تعتبر المراجعة البيئية مجال من مجالات المراجعة التي كانت تقوم بها المنظمة من قبل تخصيص أنشطة الشركة والتقرير عنها من حيث تأثيرها على المستهلك بالإضافة إلى بيان أثر المنظمة على بيئتها المادية والاجتماعية.

تري الباحثة أن خصائص المراجعة البيئية تتمثل في قيامها بفحص إنتقادي للعمليات الإنتاجية التي تقوم بها المنظمة وتفحص بواسطة جهاز مستقل ويشارك في عملية الفحص القانونيين والمهندسين وذوى الإختصاص الذين لهم علاقة بالمراجعة البيئية وتسمى هذه المراجعة بالمراجعة البيئية الداخلية وأن عملية المراجعة تكون مستمرة ومتكررة.

### ثامناً: إستراتيجية المراجعة البيئية

تركز إستراتيجية المراجعة البيئية على القضايا والمجالات البيئية وهي تفترض مسبقاً أن عمليات المراجعة يتم تنظيمها بشكل جيد وأن فريق المراجعة لديه المعرفة والخبرة الكافية والملائمة كما هو الحال في المراجعات العادية وتتضمن إستراتيجية المراجعة البيئية العناصر الأتية<sup>(1)</sup>:-

#### 1. الهدف:

يجب أن يتحدد الهدف من المراجعة البيئية ويذكر بوضوح مثل مدى إلتزام المنشأة بالتشريعات والقوانين أو فحص عمليات إنتقال الملكية أو تحديد التكاليف وتقدير الإلتزامات المتوقعة وغيرها.

#### 2. الأفراد:

(1) أحمد الأهوائي، مرجع سابق ، ص34.

فى ضوء الأهداف المحددة لإستراتيجية المراجعة لأداء وتنفيذ عملية المراجعة وقد يتطلب الأمر أن يتضمن الفريق خبراء فى المجالات المراجعة والهندسة والكيمياء والقانون.... الخ.

3. نطاق المراجعة البيئية:

ويشمل المجالات والعمليات والأنشطة والمواقع التي يجب أن تغطيها المراجعة.

4. خطط المراجعة:

تتطلب إستراتيجية المراجعة البيئية ضرورة إعداد خطط للمراجعة وتشمل:

أ. تفاعل الأنظمة.

ب. مستوى الإختبارات المطلوبة والضرورية.

ج. الأساليب التي يتم إستخدامها في تنفيذ ورقابة عمليات المراجعة.

د. مدى الحاجة إلى الخبراء المتخصصين من خارج المنشأة.

5. التوثيق:

ويقصد بالتوثيق فى مجال المراجعة البيئية تجميع معلومات من القوانين واللوائح الحكومية والمعايير البيئية الموضوعة من قبل الصناعة والحكومة والتقنيات والمرتبطة بعمليات المنشأة وأنشطتها البيئية.

6. برنامج المراجعة:

يجب أن تتضمن إستراتيجية المراجعة البيئية مسحاً أولياً وتمهيدياً للمنشأة والأنشطة محل المراجعة وينتهي ذلك بإعداد برنامج المراجعة والذي هو بمثابة جدولة للأهداف المبتقاة من المراجعة البيئية والأساليب الواجب إتباعها والإجراءات التنفيذية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف والأشخاص الذين يناط بهم القيام بتلك الإجراءات والتوقيت اللازم لذلك والتكاليف اللازمة.

7. المعايير:

تتطلب إستراتيجية المراجعة البيئية ضرورة وضع معايير لكل من الأهمية النسبية وطرق تسوية الخلافات التي قد تنشأ بين فريق المراجعة فى حالة إختلاف وجهات نظر الخبراء ودقة المعاينة أوغيرها من العناصر الوصفية الأخرى فى عملية المراجعة.

7. التقرير:

يجب أن يتضمن إستراتيجية المراجعة البيئية صيغة لتقرير المراجعة كما يجب وضع مسودة مبدئية لمحتوى تقرير المراجعة البيئية بعد الإنتهاء من المسح المبدئي التمهيدي كما يجب أن

تحدد الإدارة والمراجعون طريقة توزيع تقارير المراجعة البيئية من حيث عدد الصور التي يتم إعدادها من تقرير المراجعة والأشخاص الذين من حقهم الحصول على صور منه.

#### 9. العلاقات العامة:

يجب أن تتضمن إستراتيجية المراجعة البيئية العلاقات مع الجهات والأشخاص المختلفة خارج المنشأة إذ يجب تحديد شخص واحد يكون مفوضاً لذلك الغرض دون غيره. ترى الباحثة أن إستراتيجية المراجعة البيئية تعتمد على إعداد خطة للمراجعة وتجمع المعلومات من القوانين واللوائح الحكومية والمعايير البيئية الموضوعية من قبل الصناعة والحكومة وتمهيد للمنشأة لأنشطة محل المراجعة وضرورة وضع معايير للاهمية البيئية وطرق تسوية الخلافات بين المراجعين ويجب وضع مسودة مبدئية لمحتوى تقرير المراجعة البيئية بعد الإنتهاء من المسح الميداني وخلق علاقات مع الأشخاص الجهات المختلفة خارج المنشأة وتوفير فريق خبراء متخصصين في مجال المراجعة من خارج المنشأة وإعداد برامج للمراجعة تجدر في الأهداف والأساليب والإجراءات والتكاليف اللازمة التي على ضوءها تنفذ عملية المراجعة يجب وضع معايير لطرق التسوية والخلافات التي تنشأ بين فريق المراجعة وعلى فريق المراجعة خلق علاقات مع الجمهور.

## المبحث الثاني

### معايير المراجعة البيئية

#### أولاً: معايير المراجعة البيئية:

أن مهنة المراجعة لابد أن تتفد من خلال معايير محددة متفق عليها وهى لا تختلف إلا في التفاصيل عن معايير إنجاز مهمة المراجعة المالية على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

#### المجموعة الأولى: معايير التدقيق العامة:-

1. معيار التأهيل:- لى ينجز المراجع مهمة المراجعة البيئية لابد أن يكون مؤهلاً بالإضافة إلى وجود إمكانيات لدى المراجع للإستعانة بخبير فى الأمور البيئية للعميل.
2. الحياد والإستقلالية:- يفترض أن يكون المراجع محايداً بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من ناحية أخرى.
3. المسؤولية المهنية: هى أبرز معايير المراجعة البيئية وقد أولتها القوانين في العديد من الدول جل إهتمامها وكلفت بها المراجعين الماليين قبل أن يكون هناك تدقيق بيئي وقامت بسرد الكثير من الأفعال التي يجرم المراجع بالتقصير فيها وقد تصنف على أنها ضمن المسؤوليات المهنية للمراجع البيئي، وحددت عقوبات على مخالفيها بموجب القانون وهو ما يعني وجود إلزام بحق المراجع.

#### المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:-

1. معيار التخطيط لمهمة المراجع: من المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للمراجعة ويضمنها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للعميل ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية وأن تعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية المراجع وقيام المراجع بفحص الأداء البيئي لعمليه وأن لا يرتكب المراجع أى مخالفة مهنية للإشترطات والإلتزامات البيئية للمراجعة.
2. فحص نظام الرقابة الداخلية:- يشمل فحص المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية ومدى عنايتها بالمراجعة البيئية ومدى قيام المراجع الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية وضرورة تدريب المراجع الداخلي وكسابة المهارات اللازمة لممارسة المراجعة البيئية.

(1) مختار إسماعيل أبوشعشع، مراجعة البعد البيئي للوحدة الإقتصادية، إطار مقترح(المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، 1995م) ص208-209.

3. الإثبات: - من الضروري للمراجع جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساساً للرأى الذي سيبيده حول الأثر البيئي للمنشأة.

### المجموعة الثالثة: معايير التقرير والإفصاح:-

أوضحت دراسة كولبرت واسكاريرو 1993 أهم الاعتبارات البيئية المؤثرة على القوائم المالية<sup>(1)</sup>: أن هناك عدداً من الإصدارات المهنية التي يجب على المراجع مراعاتها عند تحديد أثر الاعتبارات البيئية على التخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير وخلاصة القول بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة وأنة إذا ثبت للمراجع عدم خروج المنشأة عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وكذلك عدم خروجها من القوانين والتشريعات البيئية وله أن يحتفظ برأية أما إذا كان هناك خروجاً عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية من الناحية البيئية كعدم ملائمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية أو عدم الإفصاح عن ذلك الإلتزام بصورة مناسبة فعلية أن يحتفظ برأية أو يبدئ برأى معاكس وفقاً للأهمية النسبية لهذا الخروج وإذا لم يكن هناك خروج من المبادئ المحاسبية البيئية لأسباب تعود إلى الإدارة الفعلية في هذه الحالة أن يحتفظ برأية أو يمتنع عن إبداء الرأى، فالمراجع ملزم بتقديم تقرير عن فحص الأثار البيئية للعميل ويجب أن يقدم لكل المهتمين مثل المساهمين والعاملين والعملاء والمجتمع.

ترى الباحثة أن معايير المراجعة البيئية هى التأهيل العلمي والعملية للمراجع وأن يتميز المراجع بالاستقلالية والحياد ومن أبرز معايير المراجعة البيئية المسؤولية المهنية ومعايير العمل الميداني مثل معيار التخطيط لمهمة المراجع ومعيار فحص نظام الرقابة الداخلية ويجب توفر وسائل الإثبات المناسبة والكافية وعلى المراجع ملزم بتقديم تقرير عن فحص الأثار البيئية للعميل.

### ثانياً: أهم العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة:

من أهم العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية ما يلي<sup>(2)</sup>:

1. مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية.
2. مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.
3. مدى وجود بعض الظروف البيئية قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار في العمل
4. كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية.
5. مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.

(1) عماد محمد رياض، إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية لقياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الإقتصادية(جامعة عين شمس: معهد الدراسات والبحوث البيئية والإقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م) ص34.  
(2) حسين محمد عيسى، نظم إدارة التكاليف البيئية(جامعة عين شمس: كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 1999م) ص751.

ترى الباحثة أن أهم العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة البيئية التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية، مدى وجود بعض الظروف البيئية قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار في العمل، مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة

### ثالثاً: خطوات المراجعة البيئية:

للمراجعة البيئية عدة خطوات منها<sup>(1)</sup>:

#### 1. تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي:-

يجب أن تتضمن أهداف مراجعة الأداء البيئي كحد أدنى تقييم الإلتزام بالقوانين المنظمة للبيئية والسياسات البيئية للشركة والبرامج التدريبية على الأمور البيئية لضمان الإلتزام المستمر وتحديد إجراءات التشغيل غير المأمونة وتقييم الممارسات الحالية للتخلص من النفايات وتحديد فرص ومجالات خفض التكلفة، النظر في الأحداث المفاجئة التي تسبب إلتزامات على المنشأة.

#### 2. تحديد مجالات مراجعة الأداء البيئي:

ينبغي أن تتضمن مراجعة الأداء البيئي فحص الإلتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات الشركة وتحليل الوظائف الإدارية والبيئية ومعدات التشغيل والبنية الأساسية لمراقبة التلوث والأثر على المجالات المحيطة مثل الهواء والماء والتربة بالإضافة إلى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمنشأة.

#### 3. تشكيل فريق المراجعة:

أن تدار أعمال المراجعة البيئية بواسطة مراجعين من داخل المنشأة أو من خارجها أو بواسطة طرف ثالث ويتحدد ذلك في ضوء قيود معينة أهمها حجم المنشأة وتأهيل المراجعين وإمكانية توسيع نطاق عملية المراجعة، ينبغي تشكيل فريق المراجعة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها إستقلالية المراجعين، تنوع إختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعين، متخصصين في الإقتصاد والتلوث البيئي، خبراء بالصناعة، محللين، إختصاصيين في العلاقات العامة.

#### 4. تعيين مواقع المراجعة:

ينبغي أن تحاول الشركة إخضاع مواقع عديدة للمراجعة كلما أمكن وهناك عدد من العوامل التي تساعد في إختيار مواقع المراجعة منها حجم الموقع، القوانين البيئية، عدد العاملين بالموقع،

(1) محمد حسن عبدالجليل، إطار فكري للمراجعة البيئية للتطبيق بجمهورية مصر العربية(جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية وإدارة الأعمال،1996م)، ص ص181-182.

تعرض العاملين للخطر، والنفايات الناتجة، السكان المحيطين بالموقع، الوقت المنقضي منذ آخر مراجعة، الأخطار المحتملة.

## 5. وضع خطة المراجعة:

الخطوة التالية بعد تعيين مواقع المراجعة جمع المعلومات اللازمة من تقارير المراجعة السابقة، ملفات الشركة، مخططات الموقع، السياسات والإجراءات، أدلة التشغيل، المسموحات والتعليمات التي تطبق بالنسبة للموقع، وتخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة وفي تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بالخطر المتلازم المرتبط بحساب أو عملية معينة فعلى سبيل المثال تعدد وتعقد العملية الصناعية للمنتج سوف يؤثر على تقدير الخطر اللازم المرتبط بالهدف الرقابي وعلى ذلك يتم تحديد العوامل البيئية المرتبطة بكل هدف رقابي.

ترى الباحثه أن خطوات المراجعة البيئية هي تحديد الأهداف لإجراءات التشغيل غير المأمونة وينبغي أن تتضمن فحص الإلتزام بالقوانين البيئية وسياسات إجراءات الشركة وتحليل الوظائف الإدارية والبيئية وتشكيل فريق مراجعة من داخل أو خارج المنشأة وأن يكون فريق المراجعة مؤهل وتأتي مرحلة جمع المعلومات وهذه المعلومات تساعد المراجع في تحديد العوامل البيئية التي تؤثر على المراجعة.

## رابعاً: قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (5) الخاصة بالمحاسبة عن الإلتزامات المحتملة:

عرفت هذه القائمة الإلتزام المحتمل بأنة حالة أو موقف أو مجموعة من الظروف القائمة تتضمن عدم التأكيد وتشير إلى إمكانية حدوث خسارة تتحملها المنشأة في النهاية عندما يتحقق الأتي<sup>(1)</sup>:  
أحداث معينة وعندما يتأكد الأمر وتتحقق الخسارة فإنها إما أن تؤدي إلى نقص أصل من الأصول أو نشأة إلتزام على المنشأة وتعتبر هذه القائمة هي الأكثر ملائمة والأكثر قابلية للتطبيق في مجال المحاسبة عن التكاليف والإلتزامات البيئية إذ يجب على المحاسب أن يحدد إحتتمالات تحقق الخسارة ونشأة الإلتزام البيئي وفي هذا الشأن صنفت قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (5) هذه الإحتتمالات في ثلاث درجات محتمل وممكن أو بعيد وتتوقف المعالجة المحاسبية للخسائر والإلتزامات البيئية على درجة الإحتمال والمقدرة على تقدير الخسائر والإلتزامات والمعالجات المحاسبية للخسائر والإلتزامات المحتملة والتي تتراوح بين تكوين مخصص بمقدار

(1) مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB.SAFS.NO.5)، سنة 1975م.

ملائم وتسجيله بالدفاتر أو الإفصاح عنها في شكل ملاحظات بهوامش القوائم المالية أو يرى المحاسب عدم الإفصاح عنها بأى صورة.

ترى الباحثة قائمة معايير المحاسبة المالية هي الأكثر ملائمة والأكثر قابلية للتطبيق في مجال المحاسبة عن التكاليف والإلتزامات البيئية إذ يجب على المحاسب أن يحدد احتمالات تحقق الخسارة ونشأة الإلتزام البيئي وفي هذا الشأن صنفت قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (5) هذه الإحتمالات في ثلاث درجات محتمل وممكن أو بعيد

### **خامياً: قائمة معايير المراجعة رقم (54) الخاصة بالتصرفات غير القانونية للمعلم:**

هذه القائمة يمكن للمراجع الإسترشاد بها فيما يتعلق بالعمليات والمواقف البيئية التي تنطوي على المخالفات وانتهاكات للقوانين واللوائح والقواعد البيئية<sup>(1)</sup>:

وتتطلب القائمة من المراجع أن يصمم برامج مراجعة وينفذها بشكل يوفر قدر معقول من الضمان لكشف التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير مباشر وجوهري على القوائم المالية ذلك لأن هناك بعض القوانين واللوائح ترتبط بالعمليات أكثر من إرتباطها بالجوانب المالية والمحاسبية للعميل وتعتبر القوانين واللوائح المنظمة للقضايا البيئية من بين تلك التي قد يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية ويعتبر التأثير غير المباشر عندما لا تؤثر القضايا البيئية مباشرة على الجوانب المالية والمحاسبية للمنشأة أما التأثير المباشر فينشأ من إمكانية وجود إلتزامات محتملة والتي يتطلب الأمر في أن المراجع غير مطالب بالبحث بصفة خاصة عن الإلتزامات للقوانين البيئية لكن عليه القيام بالإختبارات الإثباتية التي يتم تنفيذها كجزء من عملية المراجعة فقد يكشف الفحوص التي أجرتها منظمة حماية البيئة أو غيرها من المنظمات الحكومية المسؤولة عن الفحص للتأكد مما إذا كان هناك تصرف غير مشروع يقوم المراجع أيضاً بإجراءات مراجعة أخرى إضافية كالإختبارات التي تهدف إلى التأكد مما إذا كان تصرفاً مشابهاً قد حدث وكيف كانت آثارة.

ترى الباحثة أن قائمة معايير المراجعة رقم (54) يمكن للمراجع الإسترشاد بها فيما يتعلق بالعمليات والمواقف البيئية التي تنطوي على المخالفات وانتهاكات للقوانين واللوائح والقواعد البيئية وتتطلب القائمة من المراجع أن يصمم برامج مراجعة وينفذها بشكل يوفر قدر معقول من الضمان لكشف التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير مباشر وجوهري على القوائم المالية.

(1) المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA.SAS.NO.54) سنة 1988م.

## سادساً: قائمة معايير المراجعة رقم (11) واستخدام الخبرة:

معايير المراجعة تفترض أن المراجعين ليست خبراء في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة وأفترض أن في الممارسات العملية توجد حالات يلجأ فيها المراجع إلى الإستشارة والتشاور مع خبراء ومتخصصون في مجالات أخرى<sup>(1)</sup>:

بالتطبيق على القضايا البيئية فقد يواجه المراجع في إحدى عمليات المراجعة مخالفات بيئية محتملة من جانب العميل وطبقاً لمعايير المراجعة رقم (11) يلجأ إلى إستشارة المتخصصين والخبراء في الشؤون البيئية، فالمشاكل البيئية بالنسبة للمراجع الخارجي تثير العديد من الأسئلة التي تحتاج إلى أجوبة لكي يقدر الإلتزامات الممكنة أو المحتملة وأهميتها النسبية، ولاشك أن المستشار البيئي يمكن أن يساعد المراجع الخارجي في الإجابة على كثير من الأسئلة مثل:-

1. أى من القوانين واللوائح البيئية تطبق على العميل.

2. ما هي العوامل والمؤشرات التي تشير إلى الإنتهاكات البيئية.

3. ما هي التصرفات التي يتخذها العميل لأحتواء الموقف.

وعند إختيار المستشار البيئي يجب أن يأخذ المراجع بعين الإعتبار المؤهلات والسمعة الطيبة للمستشار البيئي كما أن الترخيص المهني يجب أن يؤخذ في الحسبان أيضاً كما تجدر الإشارة إلى أن المستشار البيئي الذي ليست لديه علاقة بالعميل يعطي رأياً وإثباتاً للمراجع أكثر مصداقية ويمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر من ذلك الذي تربطه علاقات ومصالح بالعميل، وقبل أن يبدأ المستشار البيئي عمله فإنه يجب أن يتم الإتفاق معاً على طبيعة العمل الذي سيؤدي ويفضل أن يكون هذا الإتفاق مكتوباً كما يجب أن تتضمن الأهداف والنطاق المحدد للخبير والأساليب الواجب إستخدامها وأخيراً مسودة لمحتويات تقرير الخبير.

ترى الباحثة أن المشاكل البيئية بالنسبة للمراجع الخارجي تثير العديد من الأسئلة التي تحتاج إلى أجوبة لكي يقدر الإلتزامات الممكنة أو المحتملة وأهميتها النسبية عليه أن يستعين بالمستشار البيئي حتى يساعده في الإجابة على كثير من الأسئلة وعند إختيار المستشار البيئي يجب أن يأخذ المراجع بعين الإعتبار المؤهلات والسمعة الطيبة للمستشار البيئي كما أن الترخيص المهني يجب أن يؤخذ في الحسبان وأن المستشار البيئي الذي ليست لديه علاقة بالعميل يعطي رأياً وإثباتاً للمراجع أكثر مصداقية ويمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر.

(1) عبد الوهاب علي نصر، مرجع سابق، ص 82(إصدار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة1975م).

سابعاً: قائمة معايير المراجعة رقم(55) وأخذ هيكل الرقابة الداخلية فى الإعتبار

### عند مراجعة القوائم المالية:

تنص هذه القائمة على أنه عند مراجعة القوائم المالية يجب أن يأخذ المراجع فى الحسبان هيكل الرقابة الداخلية والذي يتكون من العناصر الثلاثة الآتية<sup>(1)</sup>:-

بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، إجراءات الرقابة.

لكي يتفهم المراجع هيكل الرقابة الداخلية عليه أن يتفهم هذه العناصر الثلاثة بالتفصيل فبيئة الرقابة تشمل فلسفة الإدارة ونمط التشغيل وأساليب متابعة ورقابة وتقييم الأداء كما تتضمن أيضاً مؤشرات خارجية منها القوانين والتشريعات وبذلك فإن موقف الإدارة من القضايا البيئية يتمثل في كيف يتم فهم ورقابة القضايا البيئية ومدى تأثير اللوائح والقوانين البيئية على تقييم المراجع لبيئة الرقابة.

أما النظام المحاسبي فإنه يتضمن الإجراءات التي بموجبها يتم حصر وتسجيل العمليات والأحداث بما فى ذلك تلك المرتبطة بالبيئة ويتطلب الأمر من المراجع أن يتصرف على تلك العمليات والأحداث وكيفية المحاسبة والإفصاح عنها سواء بتكوين المخصصات أو فى شكل ملاحظات بالقوائم المالية أو عدم الإفصاح عنها كلياً، أما إجراءات الرقابة فهى عبارة عن السياسات والضوابط التي تضعها الإدارة لتضمن أن أهداف المنشأة يتم تحقيقها، وفى مجال القضايا البيئية يجب أن تضع المنشأة السياسات والضوابط التي تضمن وتؤكد الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية كما يجب أيضاً أن تضع السياسات والضوابط التي تساعد على إتخاذ الإجراءات المصححة فى حالة حدوث إنتهاكات بيئية كان لا مفر منها.

ترى الباحثة أن قائمة معايير المراجعة رقم(55) هى بيئة الرقابة تشمل فلسفة الإدارة ونمط التشغيل وأساليب متابعة ورقابة وتقييم الأداء وأما النظام المحاسبي فإنه يتضمن الإجراءات التي بموجبها حصر وتسجيل العمليات والأحداث بما فى ذلك تلك المرتبطة بالبيئة و إجراءات الرقابة فهى عبارة عن السياسات والضوابط التي تضعها الإدارة لتضمن أن أهداف المنشأة يتم تحقيقها .

### ثامناً: قائمة معايير المراجعة رقم (57) ومراجعة التقديرات المحاسبية:

تنص هذه القائمة الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية أن على المراجع أن يأخذ هذه

القائمة فى الحسبان فى الآتي<sup>(1)</sup>:

<sup>(1)</sup> مختار إسماعيل ابوشعيع، مرجع سابق، ص 227 .

<sup>(1)</sup> مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، مرجع سابق.(AICBA.SAS. No.58.)

عندما تكون المنشأة قد قامت بعمل تقديرات للإلتزامات البيئية أو كان من الواجب عليها أن تقوم بعمل تقديرات محاسبة الإلتزام البيئي وتؤكد القائمة على أن عمل التقديرات المحاسبية بصفة عامة يقع على مسؤولية الإدارة وأن واجب المراجع يقتصر على تحديد مدى معقوليتها وسلامة الإفصاح عنها وغالباً ما تقوم المنشأة بعمل تقديرات للإلتزامات البيئية فى ضوء المعلومات المتاحة لديها والتكاليف أو الخسائر المتوقعة أو المحتملة فعلى سبيل المثال إذا إستلمت المنشأة مذكرة إحتجاج رسمية من منظمة حماية البيئة تفيد بأن الأدخنة المنبعثة فى الهواء قد تجاوزت الحد المسموح به ويعد هذا إنتهاكاً لأحد القوانين التي تستهدف حماية البيئة.

من الطبيعي وطبقاً للأصول الإدارية والمبادئ الأخلاقية أن تقوم المنشأة بدراسة هذه المذكرة وإعداد الخطط التي من شأنها إحتواء الموقف تمهيداً لتنفيذ أحد هذه الخطط حتى ينتهى لها تحديد الإلتزامات البيئية التي قد تشمل غرامات نتيجة المخالفة القانونية، تكاليف إصلاح أضرار معينة ومحددة قد تكون سببها المخالفة بشكل مباشر، التكاليف المتوقعة لإعداد وتنفيذ الخطة اللازمة لإحتواء الموقف، أي بنود أخرى مرتبطة بالمخالفة البيئية والخطة اللازمة لإحتوائها وبذلك تقوم المنشأة بتقدير الإلتزامات البيئية ومعالجتها محاسبياً وعندما يواجة المراجع هذه الحالة فإنه يسعى إلى التأكد من أن جميع الإلتزامات البيئية قد تم إعداد تقديرات لها، التأكد من معقولية هذه التقديرات، المعالجة السليمة والإفصاح الملائم عن تلك التقديرات.

ترى الباحثة قائمة معايير المراجعة رقم (57) هي خاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية تكون المنشأة قد قامت بعمل تقديرات للإلتزامات البيئية أو كان من الواجب عليها أن تقوم بعمل تقديرات محاسبة الإلتزام البيئي وتؤكد القائمة على أن عمل التقديرات المحاسبية بصفة عامة يقع على مسؤولية الإدارة وأن واجب المراجع يقتصر على تحديد مدى معقوليتها وسلامة الإفصاح عنها.

**تاسعاً: قوائم معايير مراجعة أخرى ذات علاقة بالمراجعة المالية للإلتزامات**

**البيئية:-**

توجد قوائم معايير أخرى خلاف تلك التي ناقشتها الباحثة في البحث يمكن الإسترشاد بها عند مراجعة الإلتزامات البيئية سوف يوضحها الباحث على النحو التالي<sup>(1)</sup>:-

### 1. قائمة معايير المراجعة رقم (19) وخطاب التعيين:

تنص هذه القائمة على الآتي:-

أن على المراجع أن يحصل على خطاب التعيين من العميل وفي حالة عدم حصوله عليه قد يبدي رأياً غير نظيف وعلى المراجع التأكد من إشمال خطاب التعيين على الإنتهاكات والمخالفات للقوانين البيئية وفي حالة وجودها والإجراءات الحالية التي إتخذتها المنشأة وكذلك الإجراءات التي إتخذتها المنظمات المسؤولة عن حماية البيئية في هذا الشأن.

### 2. قائمة معايير المراجعة رقم (61) والإتصال بلجنة المراجعة:

طبقاً لهذه القائمة يكون على المراجع أن يتصل بلجنة المراجعة بخصوص القضايا التي يتطلب الأمر التقرير عنها وتعتبر القضايا البيئية من بين تلك المرتبطة بالتكاليف البيئية فعلى سبيل المثال يجب أن يناقش المراجع مع لجنة المراجعة كيف تم تعرفه على قضايا البيئية وكيف يتم تقدير التكاليف وكيف يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، فإذا كان العميل متمرس ومعتاد على العمليات البيئية فقد تقوم الإدارة بعمل تقديرات للتكاليف الخاصة بتلك العمليات ويجب على المراجع أن يفسر العميات التي إتبعها الإدارة لإعداد تلك التقديرات ويناقش المراجع رأيه مع لجنة المراجعة فيما يتعلق بمعقولية هذه التقديرات، كما يجب أن تحظر لجنة المراجعة أيضاً بالتعليقات الجوهرية التي يتطلبها المراجع بناء على إقتراحه وأوجه الإختلاف بين وجهة نظر المراجع وبين الإدارة بخصوص القضايا البيئية ويلاحظ أن الإتصال بلجنة المراجعة قد يتم كتاباً أو شفاهاً غير أن الإتصال الشفهي يعطي فرصة لأعضاء اللجنة بطرح التساؤلات وتوضيح الأمور الغامضة.

### 3. معايير نظم الإدارة البيئية الأيزو 14000:

المقصود بالأيزو هو مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع إحتياجات المؤسسة الإقتصادية ويعمل نظام الإدارة البيئية على تشجيع تلك المؤسسات للأخذ في الإعتبار التطور واستخدام التكنولوجيا الحديثة

(1) ابوبكر عبدالعزيز البناء، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي (جامعة الأزهر: المجلة العلمية لكلية التجارة، بنين، العدد 27، 2002م)، ص343، ص344، ص345.

وقد وضعت الأيزو مجموعة من عشرين معياراً في مجال الإدارة البيئية وفيما يتعلق بالمراجعة

البيئية قد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها وهي<sup>(1)</sup>:-

• أيزو 14011-1: مراجعة أنظمة الإدارة البيئية.

• أيزو 14011-2: مراجعة الالتزام.

• أيزو 14011-3: مراجعة القوائم البيئية.

بالإضافة إلى ذلك فقد تضمنت أيزو 14000 مطلب ضروري للمؤسسات الاقتصادية يتمثل في الإحتفاظ ببرامج وإجراءات مراجعات أنظمة الإدارة البيئية، وأن الهدف من تلك الأنظمة هو تحديد ما إذا كانت أنظمة الإدارة البيئية للمؤسسة تتطابق مع مواصفات أيزو 14000 وما إذا كان يتم تطبيقها والحفاظ عليها على النحو الصحيح.

ترى الباحثة أن هنالك معايير مراجعة أخرى لها علاقة بمراجعة المالية والبيئية وهي قائمة معيير المراجعة رقم (19) و تنص على أن المراجع يحص على خطاب تعيين من العميل وفي حالة عدم حصوله عليه قد يبدي رأياً غير نظيف، وقائمة معايير المراجعة رقم (61) تنص على أن يكون المراجع متصل بلجنة المراجعة بخصوص القضايا التي يتطلب الأمر التقرير عنها وتعتبر القضايا البيئية من بين تلك المرتبطة بالتكاليف البيئية ومعايير نظم الإدارة البيئية الأيزو 14000 هي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع إحتياجات المؤسسة الاقتصادية.

**عاشراً: أهم الجوانب التي تؤكد أهمية تحديد معايير وقواعد المراجعة البيئية:**

الجوانب التي تؤكد أهمية تحديد معايير وقواعد المراجعة البيئية تظهر فيما يلي<sup>(2)</sup>:

1. عدم وجود معايير وقواعد مراجعة البيئة يؤثر على قضايا المراجعة البيئية.
2. نتيجة إختلاف طبيعة نشاط وحماية البيئة من إدارة إلى أخرى.
3. يتطلب تحقيق مبادئ واقعية وفاعلية المعايير المختارة أن تكون مبنية على الفهم الواضح والإدراك السليم لأهداف ونشاط الإدارة محل المراجعة، والتنظيم الإداري المسئول عن النشاط والعلاقة مع الإدارات الأخرى.
4. من المزايا المطلوب تحقيقها عند تحديد المعايير هي أن يختبر في ضوءها الأداء الفعلي لنشاط حماية البيئة وأن معدلات هذه المعايير سواء كانت كمية أو قيمية يجب أن يتم تحديد الحد

(1) هبة عبدالمؤمن، مرجع سابق، ص56.

(2) أبوبكر عبدالعزيز البنا، مرجع سابق ص246.

الأدنى لها وأن عملية تقييم نظم الإدارة البيئية ستظل معتمدة على إستخدام معايير يقال أنها تعبر عن أفضل الممارسات الإدارية.

6. ترتبط المعايير بصفة أساسية بالقوانين والتشريعات البيئية رغم أن المستخدمين يحددون معايير خاصة بهم.

7. في مجال المراجعة البيئية لا توجد معايير متعارف عليها ولا تأكيدات يمكن التحقق منها وهي لا تهدف إلى تجميع وتقييم أدلة لإثبات وجود شئ.

8. يتضمن تقييم نظم الإدارة البيئية تأكيداً بخصوص مدى كفاءة منظم ولجراءات الرقابة والالتزام بالسياسات البيئية للوحدة.

ترى الباحثه من خلال معايير المراجعة التي تمت مناقشتها مدى الإهتمام بدراسة القوانين واللوائح البيئية ذات الصلة وحتمية الحصول على إطلاع كافي على مسارات العمل المرتبطة بالأمور البيئية وتقييم المخاطر البيئية ولجراءات التحقق الأساسية لإكتشاف أية تحريفات جوهرية مضللة للقوائم المالية نتيجة للأمور البيئية ودراسة عمل الآخرين والحصول على إقرارات الإدارة وآثار تلك الأمور البيئية على إعداد تقارير المراجعة، حتى يتضح واجب المراجع الخارجي تجاه القضايا البيئية ذات العلاقة بالمتشأة محل المراجعة حتى لا يتعرض للمساءلة القانونية.

**حادى عشر: هنالك مجموعة من الشروط والمعايير لممارسة مهام المراجعة البيئية من خلال الأجهزة الرقابية العليا والمحاسبية أهمها<sup>(1)</sup>:**

تهيئة الجهات الخاضعة للرقابة لممارسة المراجعة البيئية عليها: -

هنالك بعض البرامج والمبادرات الدولية للمراجعة البيئية والتي قامت بعض الدول بتطبيقها ونعرض بعض هذه البرامج أوالمبادرات من خلال تناول التجربة فى كلاً المملكة المتحدة واليابان والولايات المتحدة الأمريكية عند قيام كل منها بعمل التهيئة المناسبة لإعداد الجهات لممارسة المراجعة البيئية عليها وذلك على النحو التالي:-

ممارسة المراجعة البيئية فى المملكة المتحدة أن وجود المراجع البيئي فى المملكة المتحدة مرتبط بمستوى الإدراك البيئي والذي أثارته الثورة الصناعية وأيضاً لوجود تلوث الهواء والماء والترية المصاحبين لهذه الثورة<sup>(1)</sup>:-

فى 1836م تم تأسيس أول وكالة فى العالم(ALKALI INSPECTORATE) لمراقبة التلوث ومنذ ذلك التاريخ حتى الآن المملكة المتحدة تقوم بواجبها تجاه البيئة ومحاولة الحفاظ

(1) أبوبكر عبدالعزیز البنا، مرجع سابق، ص350-352.

(1) البديع محمد عبد، إقتصاد حماية البيئة(مصر: الأمين للنشر والتوزيع،2003م) ص53

عليها وفي الوقت الحالي يوجد بالمملكة المتحدة حوالي 32 جهة حاصلية على ISO 14001 وقد قامت المملكة المتحدة بتأسيس جمعية تسجيل مراجعي البيئة حيث تقوم بتحديد أكثر الأفراد مهارة لممارسة المراجعة البيئية من بين متخصصي علم الأحياء والمهندسين والمحاسبين والكيميائيين هذه الجمعية لا تهدف للربح ويعتمد التسجيل في هذه الجمعية على المؤهل الحاصل عليه المراجع والتدريب والخبرة والمهارات الشخصية.

### ممارسة المراجعة البيئية في اليابان:

في أوائل السبعينات قام عدد قليل من الشركات اليابانية مثل NEC وهيتاشي بوضع نظام للمراجعة البيئية وهو مشابه لمعيار ISO14001<sup>(2)</sup>:-

أول مطالبة بالمراجعة البيئية فقد كانت عام 1993م من خلال الاتحاد الياباني للمؤسسات الاقتصادية، وفي عام 1994م طالبت وكالة البيئة ووزارة التجارة العالمية كل عضو في الدوائر التجارية بأن يضع نظام البيئة الخاصة بمؤسسته، وقامت اليابان بوضع مجموعة قوانين وتم تصنيفها كالتالي:-

#### قوانين الرقابة:-

وتتضمن قانون رقابة تلوث الهواء والماء، وقانون قواعد الضوضاء والتخلص من النفايات وقانون تشجيع إعادة تدوير المواد وقانون حماية التلوث البحري من النفايات وقانون حماية التلوث البحري وقانون حماية الزراعة والتربة وقانون المال الصناعي والرقابة على الروائح الكريهة والقانون الخاص بفحص وقواعد تصنيع المواد الكيماوية وهذه القوانين تهتم بوضع معايير للحفاظ علي البيئة من التلوث وتطالب بأن يكون هناك إبلاغ عن مصادر التلوث البيئي، قوانين لتسهيل الرقابة، قانون تجريم التلوث، نون يطالب المقاول بتحمل تكاليف أعمال رقابة التلوث.

### • ممارسة المراجعة البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية:

قدمت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) عام 1996م إطاراً لتحديد التكاليف البيئية<sup>(1)</sup>:-  
قسمت هذه التكاليف الى أربعة أقسام رئيسية القسم الاول تناول التكاليف التقليدية للشركة وقسمت هذه التكاليف المعدات والمواد الخام، والقسم الثاني التكاليف المستثمرة وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة اللازمة للإلتزام بالتشريعات والقوانين البيئية وكذلك الإلتزام الإختياري بأكثر من هذه التشريعات، القسم الثالث التكاليف المحتملة وهي تكاليف معالجة أو التعويض عن

(2) السيد أحمد السقا، مرجع سابق، ص311  
(1) جورج دانيل غالي، مرجع سابق ص1314.

التلوث البيئي المحتمل، والقسم الرابع تكاليف علاقة الشركة بالمجتمع، أمام المجتمع خاصة العملاء والموردين والمستثمرين والمقرضين.

ترى الباحثة أن معايير المراجعة البيئية هي تأهيل المراجع والإستعانة بخبير في الأمور البيئية ويجب أن يكون المراجع محايد بين الإدارة وأصحاب المصالح ويتوفر لدى المراجع الخبرة الكافية وتعتبر أساس لإبداء رؤية حول الأثر البيئي وأن تهيئة الجهات الخاضعة للرقابة لممارسة المراجعة البيئية عليها قد يسهم بشكل فعال في تحقيق الأهداف المرجوة منه بحيث تتوافر لديها القناعة الكاملة لأهمية المراجعة البيئية ومدى ما سيعود على الجهة والمجتمع معاً من آثار إيجابية الأمر الذي يدفعها إلى التعاون مع جهات المراجعة الخارجية سواء كانت هيئات رقابية أو جهات متخصصة أخرى كما يجب على الجهة محل المراجعة أن توفر الإعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الإشتراطات البيئية الواجب توافرها وإزالة الآثار السلبية الناتجة عن ممارسة نشاطها وفقاً لما تحدده المعايير الصادرة في هذا الشأن.

### المبحث الثالث

#### محددات المراجعة والإجراءات البيئية:

أولاً: فريق المراجعة البيئية: -

يجب إختيار فريق المراجعة البيئية حيث أن المراجعة البيئية يمكن أن تنفذ بواسطة مراجع خارجي مستقل يكون مستقل عن أنشطة المنشأة التي يتم مراجعتها ومن الموضوعات البيئية التي يجب أن يهتم بها فريق المراجعة البيئية هي (1):-

1. التأثيرات البيئية والرقابة والوقاية من تأثيرات أنشطة الموقع ويتم تنفيذ المراجعة البيئية عبر المراحل الآتية:-

- أ. مرحلة التخطيط حيث يتم إختيار المراجعين المتخصصين لتنفيذ المراجعة البيئية وتحديد أهداف المراجعة البيئية والغرض من المراجعة البيئية والتحقق من الإمتثال بالقوانين والتشريعات البيئية أو الإفصاح عن الأداء البيئي للقوائم المالية.
- ب. مرحلة جمع المعلومات ويتم تحديد طريقة لجمع المعلومات وفحص واعداد برامج المراجعة وإختيار البنود وتنفيذ عملية المراجعة البيئية وتحليل نتائج المراجعة وتحديد أوجه القصور والإختلافات.
- ت. تقرير المراجعة يعرض فيه النتائج التي توصل إليها المراجع عن الأداء البيئي ويبيدي فيه رؤية الفني المحايد.

## 2. تجهيزات المراجعة البيئية:

أن عملية تجهيز المراجعة البيئية يتطلب الآتي (2):

1. تحديد مدى المراجعة البيئية والمصادر.
2. خطة المراجعة البيئية بواسطة المراجع القائد.
3. تحديد فريق المراجعة البيئية.
4. تجهيزات مستندات العمل.
5. أن يكون فريق المراجعة مؤهلاً تأهيلاً مهنيًا .
6. يفضل تجهيز المستندات الرسمية المطبقة في المنشأة.
7. يتم الفحص والملاحظة من خلال زيارة الموقع.

## 3. تنفيذ المراجعة البيئية:-

يمكن تنفيذ المراجعة البيئية في النقاط التالية (3):-

- إجتمع إفتتاحي يتم فيه تعريف فريق المراجعة البيئية مع الإدارة التي تتم مراقبتها وتحديد مدى المراجعة والأهداف والتخطيط وتحديد المصادر وأتعاب المراجعة وأي موضوعات ضرورية يتم تنفيذها عند تنفيذ المراجعة البيئية حيث يجب على إدارة المنشأة الإلتزام بالآتي:-
- أ. أن تفهم وتتطلب النقد البناء لعمليات وتشغيل المنشأة.

(1) <http://www.tisi.go.th/14000/1/14000-5-hTMip-1>

(2) <http://www.List.co/14000/14000/5-him.p.3>

(3) صلاح محمود حجار، مهندسة داليا عبدالحميد صقر، نظام الإدارة البيئية والتكنولوجيا، سلسلة تكنولوجيا الإنتاج الأنظف(القاهرة: دار الفكر العربي، 2006م) ص176.

ب. أن تتقبل النقاش الفني الذي سوف يسفر عن إجراءات تنفيذ المراجعة البيئية.  
ت. أن تشترك إدارة المنشأة في صياغة الخطط ولجراوات المراجعة من أجل إعداد سجل خالي من التلوث البيئي.

ث. جمع الأدلة ويقوم به المراجع من خلال المراجعة والفحص للمستندات وأن المؤشرات للأنشطة غير المطبقة معيار مراجعة نظام الإدارة البيئية ويشمل تلك الملاحظات في تقريره كما يجب عليه جمع الأدلة والقرائن التي تؤكد أو تنفي ألتزام المنشأة بمعايير واشتراكات حماية البيئة أو إحتمال قدرة المنشأة على تطبيق هذه المعايير والإشتراكات وتحديد الأضرار التي تسببها المنشأة للبيئة وتحديد الإنتهاكات البيئية الممكنة.

وهناك بعض الطرق المعروفة في مراجعة أنشطة المنشأة مثل المقابلات مع إدارة المنشأة للحصول على معلومات بيئية، الملاحظات والفحص من خلال زيارة المنشأة، السجلات المحاسبية بالمنشأة تراجع بطريقة القياس والإفصاح عن التأثيرات البيئية، نتائج المراجعة وينتهي تقرير المراجعة البيئية عن كل الأنشطة ويسلم التقرير للمسئول الشخصي بالمنشأة.

#### 4. تقرير المراجعة:

تنتهي المراجعة البيئية بإعداد تقرير بيئي يعتمد بواسطة مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة ويقدم إلى الجهة المختصة وإنتاج المعلومات لمختلف الأفراد المستفيدة من التقارير المالية مثل الحكومة والبنوك والشركات والضرائب والجمهور وغيرهم ويتضمن تقرير المراجعة البيئية المعلومات الأتية<sup>(1)</sup>: - إسم المنشأة، إسم مكان الموقع، وصف أنشطة الموقع، تقييم تفصيلي للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشأة، ملخص للأرقام المتعلقة (بأنشطة الموقع، الإنبعاثات المسببة للتلوث، المخلفات، المواد الخام، الطاقة، إستهلاك المياه، الموضوعات البيئية الهامة الأخرى السياسية والبرامج البيئية للمنشأة والأهداف المحددة للموقع، تقييم الأداء لنظام حماية البيئة المطبق بالموقع، التاريخ المحدد لإعداد التقرير البيئي، إسم وعنوان المراجع البيئي المصرح له بمزاولة المهنة والذي إعتدته التقرير)، كما أن التقرير ومراجعة الخطة والتخطيط السليم حسب رغبات وخبرات فريق المراجعة.

#### 5. أهلية المراجع البيئي:

هنالك شروط يجب توفرها في المراجع حتى يكون آهل لعملية المراجعة وهي<sup>(2)</sup>: -  
يجب أن يكون المراجع البيئي مؤهلاً تأهيلاً علمياً حاصلاً على درجة بكالوريوس محاسبة كحد أدنى وتأهيلاً عملياً لا تقل خبرته عن خمسة(5) سنوات في المؤسسة الكبيرة ولجناز إمتحان مهنة المراجعة ويستخدم شعار المراجعة البيئية (ECO -Audit logo) لموقعها الذي يفى بمتطلبات المراجعة البيئية ويجب أن يكون مدرب في المجالات علوم بيئية، تكنولوجيا قوانين

(1) Unep/fidic/EIMS Trainig Resource (Version 1.0 December.1995).

(2) Unep/icc/FiDiC/Eims Training Resouce (Version 1.0 December 1995).

البيئة، التقارير البيئية، خطوات المراجعة البيئية، أن يدرك كيفية عمل نظام الإدارة البيئية والمعايير المقابلة وأي مراجعات أخرى.

ترى الباحثة أن عملية تنفيذ المراجعة البيئية تتطلب تجهيز المصادر وتحديد فريق المراجعة البيئية ويجب تجهيز المستندات الرسمية ويتم الفحص من خلال زيارة الموقع ويتم تنفيذ المراجعة البيئية في إجماع إفتتاحي يتم فيه تعريف المراجعة البيئية على الإدارة وتحديد الأهداف والخطط والمصادر وتحديد إتجاه الموقع وعند تنفيذ المراجعة البيئية على إدارة المنشأة أن تتفهم النقد البناء لعمليات التشغيل وأن تشارك إدارة المنشأة في إعداد ملف خالي من التلوث البيئي وعلى المراجع تسجيل ملاحظات في تقريره وجمع الأدلة التي تثبت أو تنفي إتزام المنشأة بمعايير وإشراكات حماية البيئة.

### ثانياً: فترات تكرار المراجعة البيئية:

تحديد فترات المراجعة البيئية بواسطة المنشأة ويتوقف بصفة أساسية على التأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة والعوامل التي تؤثر على تحديد فترات تكرار المراجعة البيئية وتشمل الآتي<sup>(1)</sup>:

أ. أهمية المشكلات التي تم إكتشافها ومدى تعقد أنشطة المنشأة والإنبعاثات المترتبة على أنشطة المنشأة.

ب. وتمثل فترات تكرار المراجعة البيئية الموصى بها في مشروع المراجعة البيئية فيما يلي :-

ب. إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة معقولة ومعتدلة وتكون فترات تكرار المراجعة البيئية سنة.

ج. إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة منخفضة تكون فترات تكرار المراجعة ستة شهور.

كما تتوقف فترات تكرار المراجعة البيئية على التقدير الشخصي لإدارة المنشأة والمساهمين للمنشأة أو المستثمرين الجدد الذين يؤيدون الإستثمار في المنشأة وذلك لتحديد التأثيرات البيئية المترتبة على أنشطة المنشأة التي تساعد في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة ويمكن أن تكون فترة تكرار المراجعة البيئية دورية أو سنوية أو سنتين حسب ظروف المنشأة.

ترى الباحثة من خلال إجراءات خطوات تنفيذ عملية المراجعة البيئية في المنشأة يتطلب وجود مراجعين أكفاء علمياً وعملياً في إجراءات المراجعة البيئية ويتوفر لهم المعرفة والمهارات والخبرات في مجال الموضوعات البيئية ويجب أن يتسم المراجع البيئي بالحياد التام والإستقلال الذهني في إبدأ رؤية الفني المحايد وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المقبولة قبولاً عاماً عن الأداء البيئي وأن يحدد المراجع الإجراءات والخطوات المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة البيئية وأن يأخذ بعين الإعتبار ما هو ملائم من متطلبات المبادئ والمعايير والمفاهيم والمعرفة لدى المراجعين وبعد أن ينتهي المراجع من عملية المراجعة البيئية عليه أن يقدم تقرير للجهة المختصة إذا كانت المنشأة ملتزمة بالإلتزامات البيئية أم لا.

(1) السد أحمد السقا، إطار مقترح لمراجعة الأداء البيئي(الرياض:المجلد التاسع والثلاثون، العدد الثاني، يونيو1997م) ص ص309-

### ثالثاً: إختبارات فحص العمليات:-

- تختص عملية المراجعة بتقديم فعالية الأدوات الرقابية وتوفير ضمان أوالتأكد من الإلتزام بالسياسات الرقابية المرسومة بالإضافة إلى تنفيذ إختبارات فحص العمليات الآتية<sup>(1)</sup>:-
1. دراسة نظم الرقابة وتتضمن هذه الدراسة إجراء مسح لعمليات الإنتاج والمصنع والظروف المحيطة وينبغي على المراجع تحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات والتعليقات الحالية ولجراء الصيانة، التقارير التي تحال إلى الوكالات النظامية بالإضافة إلى ذلك على المراجع إجراء مقابلات غير رسمية من أجل تفهم الرقابة الداخلية.
  2. إختبار نظم الرقابة:-  
بمجرد تجميع المعلومات المتعلقة بنظم الرقابة يتعين إختبارها ويمكن أن تتضمن عملية الإختبار الملاحظات المرئية وفحص تقارير التخلص من النفايات وتحليل معدات التحكم والرقابة بالإضافة إلى إجراء فحوص للمواقع المعنية بالتلوث.
  3. تقويم نظم الرقابة:-  
الخطوة التالية بعد إختبار نظم الرقابة تتطلب وضع النتائج بشأن العناصر بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور أوعدم الكفاية حول العمليات، الصيانة، المعدات، القوى العاملة.
  4. تنفيذ بعض الإختبارات الأساسية للعمليات التي تنطوي على مخاطر وتنفيذ إجراءات المراجعة الإستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات وتحليل خطر المراجعة بالإضافة إلى إستخدام أهداف رقابية تأخذ بإعتبارها العوامل البيئية وتقييم هيكل الرقابة الداخلية ويعتمد المراجع فى القيام بهذه الإجراءات على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات قبل وأثناء زيارة مواقع المراجعة المرتبطة بالأداء البيئي ويجب أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوق بها لتوفير أساس معقول لإجراء الإختبارات والنتائج وتوصيات عملية المراجعة، وفى هذا المجال يجب على المدقق أن يحدد المواد الأولية المستخدمة فى التصنيع وخصائصها والطرق المناسبة ل تخزينها وهل تحتوي على مواد كيميائية خطيرة أو سامة يمكن أن تتبعث على شكل أبخرة وغازات تؤثر على البيئة الخارجية وأفراد المجتمع المحيط بالوحدة الإقتصادية، وكذلك الضوضاء والضجيج والإشعاعات والإهتزازات وتلوث الأراضي وكل أشكال التلوث المؤثرة بشكل مباشر أوغير مباشر على الحياة والموارد الطبيعية كما يجب على المحقق ملاحظة الضوابط والمعايير البيئية التي تفرضها الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن إستخدام هذه المواد وطرائق تخزينها وتصنيعها وماهى الإجراءات الوقائية التي تناسب حجم التلوث الذي يتعرض له السكان فى البيئة المحيطة بالوحدة الأقتصادية.

(1) مجموعة عمل الأنتوساى للمراجعة البيئية، تطور إتجاهات المراجعة البيئية(ورقة الإجتماع الحادي عشر، نوفمبر 2007م).

5. تقويم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها تتطلب هذه العملية خبرة فنية واسعة من المدقق في مسألة تحديد الأساليب والممارسات الواجب إعتماؤها من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية للسيطرة على التلوث وترشيد إستهلاك الموارد الطبيعية، الموارد الطبيعية، فمطلوب منه معرفة الحدود المقبولة لنسب التلوث وفق المعايير المحددة بخصوص التراكيز والإجراءات المتبعة لمعالجة التلوث ومدى إقترابها من المعايير المعتمدة عن طريق إجراء التحليلات والفحوص المختبرية قبل المعالجة.

فإستخدام التحليل المخبري في المختبرات يمثل أحد الأساليب الفنية الفعالة للتدقيق فبدون ذلك التحليل لا يستطيع المدققون في الوحدات ذات الطبيعة التشغيلية أن يبدو رأيهم الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية المعروضة ومصداقيتها عليهم إلا بوجود أدلة إثبات كافية وملائمة معتمدة علي تقارير المختصين بإجراء التحاليل والفحوصات المختبرية وقيامها بعمليات تقويم إجراءات المعالجة وتحديد مدى فاعليتها في السيطرة علي أخطار التلوث سواء كانت تلك الأخطار تتعلق بحالات التسمم بالرصاص أو مياه الشرب غير الصحية، تلوث اللحوم، خطورة أحوال المناجم، الأمراض الناشئة عن الأتربة والغازات وغيرها.

6. مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها:

يقصد بهذه المعايير المقاييس المحددة طبقاً لمستويات التلوث المسموح بها، ويجب أن تتصف هذه المعايير بالمرونة والوضوح والقابلية للتكيف ويؤكد البعض أنه يمكن تحديد مصادر تلك المعايير بالآتي:

المعايير الواردة في القوانين والأنظمة واللوائح المحلية.

المعايير والمواصفات المعتمدة من دول أخرى.

نتائج تقويم الأداء البيئي لفترات سابقة.

7. تدقيق التكاليف البيئية والإفصاح عنها.

أن التكاليف البيئية هي جزء من تكاليف التشغيل، بيد أنها تقليدية كان ينظر إلى التكاليف الناجمة عن المواد الخطرة والفضلات المطروحة إلى الأنظمة البيئية علي أنها تكاليف خارجية.

ترى الباحثه أن عملية فحص البيانات تتطلب دراسة نظم الإدارة وتحليل جميع السجلات البيئية واختبار البيانات بعد جمعها وإستخلاص النتائج ثم مناقشة أفراد الموقع في أوجه القصور وتنفيذ الإجراءات الأساسية للعمليات التي تتطوى على مخاطر تنفيذ إجراءات المراجعة الإستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات ثم تقويم المراجعات تحتاج إلى خبرة فنية واسعة من المدقق في مسألة تحديد الأساليب والممارسات التي يجب الإعتماد عليها في مختلف الوحدات الاقتصادية لمكافحة التلوث وترشيد إستهلاك الموارد الطبيعية مع مراعاة المقاييس المحددة طبقاً لمستويات التلوث المسموح به وتدقيق التكاليف والإفصاح عنها.

**رابعاً: مشكلات مراجعة الأداء البيئي**

يمكن أن تواجه عملية مراجعة الأداء البيئي صعوبات ومشاكل معينة أهمها<sup>(1)</sup>:-

1. تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية بعد صدور بيان معايير المراجعة يعتبر مفهوم الرقابة الداخلية ومسئوليات المراجع فى الإلتزام بالمعيار الميداني الثاني تجاه التطورات الحديثة التي تتضمن القضايا البيئية ومع تزايد الإهتمام بالأمور البيئية وتحمل المنشآت مسؤوليتها عما تسببه من أضرار للبيئة و دفع ذلك الإدارة العليا فى هذه المنشآت إلى إدراك أهمية إدخال نظم الإدارة البيئية من أجل إدارة القضايا البيئية فى إطار القوانين المنظمة للبيئة والسياسات البيئية للمنشأة.
  2. تأثير الإلتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة:- عند تحليل خطر المراجعة يكون من المهم بالنسبة للمراجع أن يأخذ بعين الإعتبار الأمور البيئية عندما يحصل على تفهم عمليات المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها من خلال الإستفسار من الإدارة عما إذا كانت المنشأة لديها مخاطر عالية للتعرض للإلتزامات البيئية تتعلق بتكاليف تنقية ونظافة البيئة وهناك مؤشرات تعكس المخاطر المتزايدة لتعرض المنشأة للإلتزامات البيئية مثل شراء أراضي بسعر السوق المحلي بسبب المخاطر البيئية، المشاركة الفعلية للمنشأة أو إندماجها فى الشركة نقل النفايات والعوامل المحدثة للتلوث.
- ترى الباحثة أن مراجعة الأداء البيئي تواجه صعوبات أهمها تأثير الإلتزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة وتأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية بعد صدور بيان معايير.

### خامساً: مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي:-

- أهم مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة فى مجال التلوث وتواجه المراجع بصدد التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية هي<sup>(2)</sup>:-
1. رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية.
  2. الإلتزامات الشرطية.
  3. الإفصاح عن الإلتزامات البيئية.
- ترى الباحثة أن أهم مشكلات الإفصاح المحاسبي عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية وعدم الإفصاح عن الإلتزامات البيئية.

### سادساً: مبادئ المراجعة البيئية:

يجب على المراجع أن يلتزم بأخلاقيات وسلوكيات المحاسبين المهنيين الصادرة على الهيئة وعن الإتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المراجع أن يلتزم بأدائه فى مسؤولياته وعلى وجه الخصوص بالمبادئ الأخلاقية التالية<sup>(1)</sup>:-

(1) السيد أحمد السقا، مرجع سابق، ص83.

(2) مجموعة الأنتوساى، مراجعة بيئية، مسؤولية الجهاز الأعلى فى المراجعة البيئية (جمهورية مصر: الجهاز المركزي، المؤتمر الدولي الخامس عشر للحسابات، 1995م).

الإستقامة، النزاهة، الأمانة، العدل، الإستقلالية، الموضوعية، الحرص اللازم، السرية، السلوك المهني.

على المراجع أن يكون واضحاً ونزيهاً ومخلصاً في أداء عمله المهني كما يحتم عليه أن لا يسمح لأهواء الشخصية أو التحيز وأن يتسم بالحياد والإستقلالية ويتجنب ما قد يسير الشك في نزاهته وموضوعيته ولستقلاليته وأن يتحلى بالمبادئ مثل الأخلاق الحميدة والصدق والأمانة والكفاءة المهنية والإلتزام بالسلوك المهني ولايتحيز وأن يجنب وضع نفسه في موقف تتعارض فيه مصالحه مع مصالح من يقدم لهم الخدمة وحتى يتمكن من خلال هذه الصفات المذكورة أن يحقق مراجعة مرضية ترضي مستفيدين التقارير المالية المختلفة التي تعتمد على تقرير المراجع في إتخاذ القرارات.

ترى الباحثه أن على المراجع الإلتزام بالمبادئ الآتية: الإستقامة، النزاهة، الأمانة، الإنصاف، الموضوعية، الحرص اللازم وسرية المعلومات وأن يلتزم بأخلاقيات وسلوكيات المحاسبين المهنيين الصادر من الإتحاد الدولي للمحاسبين ويتجنب ما يسير الشك في نزاهته وأن لا يضع نفسه في موقف تتعارض فيه مصالحه مع مصالح من يقدم لهم الخدمة.

### سابعاً: التحقق والإجراءات التصحيحية:-

الإجراءات الموثقة التي يجب إتباعها هي (2):-

#### 1. المراقبة والقياس:-

يجب على المنظمة أن تحافظ على إجراءات موثوقة للمراقبة والقياس بشكل منتظم للخواص الرئيسية الحاكمة في عملياتها وأنشطتها التي لها تأثيرات واضحة على البيئة يجب أن يشمل ذلك تسجيل المعلومات لمتابعة الأداء، عمليات التحكم المناسبة، المتابعة مع الغايات والأهداف البيئية للمنظمة.

أن تكون معدات المراقبة معايرة ومصانة والإحتفاظ بسجلات تؤكد ذلك طبقاً لإجراءات المنظمة، على المنظمة أن تنشأ وتحافظ على إجراءات موثوقة للتقييم الدوري لمدى التوافق مع القوانين والقواعد البيئية ذات العلاقة.

(1) مختار إسماعيل ابو شعيع، إطار مقترح لمراجعة البعد البيئي للوحدة الإقتصادية(المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، 1995م) ص ص220-221.

(2) حسن محمد عيسى، نظم إدارة التكاليف البيئية (المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 1999م) ص 651.

2. عدم المطابقة والإجراءات التصحيحية والوقائية على المنظمة أن تحافظ على الإجراءات لتعريف المسؤولية والسلطة مع حالات عدم المطابقة ودراستها وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية والوقائية التي تم إتخاذها.

3. السجلات:-

يجب على المنظمة أن تحافظ على الإجراءات للتعرف على السجلات البيئية وصيانتها والتخلص منها وأن تضم هذه السجلات الأنشطة التدريجية ونتائج المراجعات الداخلية والمراجعات الأخرى وتكون هذه السجلات سهلة ومقروءة ومعروفة ولها إرتباط بالنشاط أو المنتج أو الخدمة وأن تحفظ هذه السجلات البيئية بطريقة يمكن إسترجاعها والمحافظة عليها من التلف أو الفقد ويجب تحديد وتدوين مدة الإحتفاظ بهذه السجلات وأن تتطابق مع متطلبات المواصفة الدولية.

ترى الباحثة أن الإجراءات التصحيحية التي يجب إتباعها هي يجب على المنظمة أن تحافظ على إجراءات موثوقة للمراقبة والقياس بشكل منتظم للخواص الرئيسية الحاكمة في عملياتها وأنشطتها التي لها تأثيرات واضحة على البيئة وعلى المنظمة أن تحافظ على الإجراءات لتعريف المسؤولية والسلطة مع حالات عدم المطابقة ودراستها وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية والوقائية التي تم إتخاذها وجب على المنظمة أن تحافظ على الإجراءات للتعرف على السجلات البيئية وصيانتها والتخلص منها

### ثامناً: دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي:

1. إجراءات المراجعين الداخليين قبل البدء في عملية المراجعة البيئية<sup>(1)</sup>:-

قبل بدء المراجعين الداخليين في عملية المراجعة البيئية للتحقق من مدى إلتزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية هنالك عدة قضايا يجب عليهم أن يكونوا على دراية ومعرفة كافية بها ومن ضمن هذه القضايا الأتي:-

أ. طبيعة أنشطة المنشأة محل المراجعة وأهدافها وعملياتها الأساسية.

ب. التشريعات والقوانين البيئية التي تلتزم بها المنشأة فعلاً.

ت. المخاطر البيئية المحتملة والتي تترتب عليها التزم المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية الواجبة التطبيق.

ث. التشريعات والقوانين التي يجب على المنشأة الإلتزام بتطبيقها.

ج. السياسات والبرامج المعتمدة داخل المنشأة.

(1) رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية والأيزو 14000 (دمشق: دار الرضا للنشر، 2001م) ص92-93.

ح. التشريعات والقوانين البيئية التي تهدف المنشأة إلى تطبيقها والتي تمثل أهدافاً للمنشأة مع فهم الإجراءات التي تستخدمها الإدارة للوصول لهذه الأهداف.

خ. أية أخرى تفيد في عملية القيام بمراجعة مدى الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية.

إن الإلمام بالقضايا السابقة يساعد المراجعين الداخليين على وضع خطة المراجعة وتحديد أولويات عملية المراجعة وما هي النقاط التي يجب التركيز عليها في عملية المراجعة أكثر من غيرها بالإضافة إلى تحديد الوقت المستغرق في المراجعة ونطاق عملية المراجعة وأهداف هذه المراجعة بالإضافة إلى إلمام المراجعين الداخليين بالقضايا السابقة هناك عدة أسئلة يتوجب على المراجع الداخليين أن يحاولوا الحصول على الإجابات الدقيقة على الأسئلة التالية<sup>(1)</sup>:-

1. هل تتوفر المعلومات الكافية والمناسبة لإنجاز عملية المراجعة الداخلية.
2. هل تتوفر الموارد اللازمة لإنجاز عملية المراجعة الداخلية.
3. هل يتوفر فريق مراجعة مدرب ومؤهل وقادر على القيام بهذه المراجعة
4. هل الإدارة متعاونة وتقدم المساعدة إلى فريق المراجعة الداخلية.
5. إن الحصول على التساؤلات السابقة ضروري جداً بالنسبة للمراجع الداخلي حيث أنه لا يمكن البدء بعملية المراجعة قبل التأكد من توافر المعلومات المناسبة وتوافر الموارد اللازمة لإنجاز عملية المراجعة وكذلك وجود فريق المراجعة الداخلية المؤهل والمدرّب ووجود تعاون من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة حتى يتمكن المراجعون الداخليون من إنجاز خطة المراجعة.

## 2. إجراءات المراجعين أثناء القيام بعملية المراجعة:-

هنالك العديد من الإجراءات التي يتوجب على المراجعين الداخليين القيام بها للتأكد من مدى التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية ومن بين هذه الإجراءات الآتي<sup>(1)</sup>:-

1. يعمل المراجعون الداخليون على الاستفسار عن هل تقوم المنشأة بالالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية المفروضة عليها، هل هناك مخاطر بيئية تتعرض لها المنشأة، هل توجد خطط بيئية متبعة داخل المنشأة للوصول إلى تحقيق التشريعات البيئية، هل ترفع تقارير

---

<sup>(1)</sup> رعد حسن الصرن، مرجع سابق، ص93

<sup>(1)</sup> محمد راضي عطية، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الإستفسارية(مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث، المجلد 22 العدد الثاني)، ص315، 253.

للإدارة العليا عن مدى التنفيذ للخطط البيئية الموضوعية، وهل توجد برامج تدريبية تنظمها المنشأة لتعريف موظفيها بالتشريعات والقوانين البيئية التي يجب الإلتزام بها والكيفية الواجب إتباعها للوصول إلى تحقيق القوانين، هل توجد أنظمة رقابة فعالة عن مدى الإلتزام بتطبيق التشريعات والقوانين البيئية والتحقق من فعاليتها.

2. يعمل المراجعون الداخليون على الحصول على أدلة الإثبات الكافية عن جميع الإستفسارات السابقة وذلك من خلال العودة إلى سجلات المنشأة ودفاترها وذلك من خلال المقابلات مع موظفي هذه المنشأة ومع الإداريين فيها.

3. يعمل المراجعون الداخليون على وضع تقديرات وتنبؤات للمشاكل البيئية التي تتعرض لها المنشأة في المستقبل والتي قد تنتج عن عدم الإلتزام بالتشريعات والقوانين البيئية.

4. يعمل المراجعون الداخليون بناء على معارفهم ومهاراتهم على دراسة إحتمال عدم وجود إلتزام من قبل المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية ويعملون على تقييم الآثار المترتبة على ذلك.

5. يعمل المراجعون الداخليون على تطوير الأساليب التي تتبعها المنشأة في سبيل الإلتزام بالتشريعات والقوانين البيئية.

6. يعملون المراجعون الداخليون على وضع توصيات ومقترحات تهدف لمعالجة أية مشكلة ناتجة عن عدم إلتزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية ومقترحات لتفادي تكرار مثل هذه المشكلات في المستقبل.

ترى الباحثه أن في عملية المراجعة البيئية على المراجعين الداخليين أن يتأكدوا من إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية ويجب أن يكونوا على دراية بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة والمخاطر البيئية المحتملة والساسات والبرامج المعتمدة داخل المنشأة وأن يكونوا المراجعين الداخليين ملمين بالقضايا السابقة وأن يطرحوا عدة اسئلة يحاولوا الحصول على إجابات عليها مثل الموارد اللازمة لإنجاز عملية المراجعة الداخلية وهل هي كافية وهل المعلومات مناسبة وهل الإدارة تقدم المساعدة لفريق المراجعة البيئية.

### ثامناً: إجراءات المراجعين الداخليين بعد الإنتهاء من عملية المراجعة:-

بعد إنتهاء المراجعين الداخليين من عملية المراجعة يتوجب عليهم إيصال النتائج التي تم التوصل إليها ويكون ذلك من خلال كتابة تقرير يوضح ما يلي<sup>(1)</sup>:-

(1) حسام عمر البطاح، الإتجاهات لوظائف المراجعة البيئية ومساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة(جامعة حلب: كلية الإقتصاد، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2008م)ص87.

أ. نطاق المراجعة.

ب. أهداف المراجعة.

ت. النتائج التي تم التوصل إليها.

2. يتوجب على المراجعين الداخليين بعد إيصال نتائج عملية المراجعة متابعة تنفيذ هذه

النتائج والتأكيد من أخذها بعين الاعتبار من قبل الجهات المسؤولة عن ذلك

وهنا يتم توضيح التشريعات والقوانين البيئية الواجب تطبيقها ويتم عرضها فيما إذا كانت

المنشأة قد إلتزمت بها فعلاً مع الإشارة إلى الأثار المترتبة على الإلتزام .

كما يتم عرض للمقترحات والتوصيات التي توصل إليها المراجعون الداخليون والتي تعتبر

بمثابة إجراءات تصحيحية للمشاكل الموجودة ولإجراءات وقائية لتفادي تكرارها في المستقبل.

ترى الباحثة أن على المراجعين الداخليين كتابة تقرير يوضح فيه أهداف ونطاق المراجعة

البيئية والنتائج التي ويتم عرض المقترحات التي توصتات التي توصل إليها المراجعون

الداخليون وهي تعتبر بمثابة إجراءات تصحيحية للمشاكل الموجودة وتفادي تكرارها في

المستقبل.

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

وتشتمل على الآتي:

المبحث الأول: تحليل البيانات

المبحث الثاني: إختبار الفرضيات

### المبحث الأول

#### تحليل البيانات

أولاً : أداة الدراسة:

#### 1. إستمارة الإستبانة

- أ. تم توزيع الإستبانة على العينة المستهدفة للإجابة على جميع الأسئلة المطروحة بعد الشرح العام للدراسة وأهميتها مع مراعاة الصدق والأمانة في الإجابة.
- ب. أكدت الباحثة الإلتزام بالسرية التامة فيما يتعلق بالإجابات وعدم إستخدامها إلا لأغراض البحث العلمي.
- ت. رأي الباحثة أن تكون فترات التطبيق أثناء الدوام الرسمي للعمل لإطفاء صفة الرسمية.

ث. لإزالة الحرج من أفراد العينة المستهدفين في الدراسة طلب الباحثة عدم كتابة الاسم.

## 2. مجتمع الدراسة وعينة الدراسة:

تكونت الدراسة من (29) عبارة جمعت منها المعلومات اللازمة التي قامت الباحثة بإعدادها لأغراض البحث العلمي ولمعرفة وجهة نظرهم وأرائهم حول مدى الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ودورها في فاعلية المراجعة البيئية وتم توزيعها كآلاتي: القسم الأول: البيانات الشخصية تكونت من ست أسئلة، ثم الفرضية الأولى: حوكمة الشركات يؤدي إلى تنفيذ نصوص قوانين المنظمات الإشرافية والمهنية والمتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية وتكونت من ثمانية عبارات، وتليها الفرضية الثانية: تطبيق حوكمة الشركات يؤثر على الإفصاح الكافي في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة، وتأتي الفرضية الثالثة: تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى تطوير فاعلية المراجعة البيئية، حيث بلغ مجتمع الدراسة (80) إستبانة، وزعت أداة الدراسة (الإستبانة) بعد التحقق من صدقها على أفراد العينة المبحوثة، تم إستبعاد سبع إستبانة منهم لعدم الإجابة (فارغة) والبعض لعدم إرجاعها حيث أصبح عدد الإستبانات الصالحة للتحليل (73) إستبانة شكلت نسبة (91.2%) من نسبة الإستبانات التي تم توزيعها للدراسة وهي تفي للأغراض المرجوه من الدراسة.

## 3. ثبات المقياس للدراسة:

يذكر فؤاد البهي السيد (1978م): يقصد بثبات المقياس أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما إستخدم أكثر من مره تحت ظروف مماثلة، وقد تم التحقق من الثبات على (35) إستبانة من عينة الدراسة المؤلفة من (73) إستبانة، فقام الباحثة بإستخراج معامل الثبات بإستخدام معادلة (ألفا كرونباخ) لتقدير درجة التجانس.

الجدول رقم (1/1/3) يوضح معاملات الثبات والصدق لمجالات الدراسة للمقياس حسب

### معادلة (ألفا كرونباخ):

ن/م	مجال المقياس	عدد العبارات	عدد الإستبانات التي تم قياسها	معامل الثبات عن طريق ألفا كرونباخ (الجذر التربيعي للثبات)	معامل الصدق
1.	الفرضية الأولى	8	35	0.6756	82.8
2.	الفرضية الثانية	8	35	0.6760	82.2
3.	الفرضية الثالثة	7	35	0.6268	78.7
4.	جميع مجالات الدراسة	29	35	0.6943	83.3

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من هذا الجدول يتضح أن نتيجة معامل الثبات للعبارات على التوالي تساوي (0.6756)، (0.6760)، (0.6268)، وقيمة الثبات الكلي لمجالات الدراسة هو (0.6943) وهي نتيجة تدل على أن العبارات تتمتع بدرجة ثبات عالية، وكذلك جاءت قيمة الصدق على التوالي تساوي (0.82.8)، (0.82.2)، (0.78.7)، قيمة الصدق الكلي لمجالات الدراسة (0.83.3) وهي درجة تدل على أن العبارات تتمتع بدرجة صدق عالية أيضاً وذو إمكانية وقدرة عالية علي تحقيق أهداف الدراسة.

### **المنهج الإحصائي المستخدم (تعريف):**

تم تحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق الحاسب الآلي بإستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science وقد إمتد إستخدامها إلي فروع العلوم المختلفة كما إستخدمت التكرارات والنسبة المئوية لوصف البيانات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للدلالة بواسطتها لنتيجة الموافقة وذلك عن طريق تحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى (5-1 = 4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4 ÷ 5 = 0.80) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلي أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح) الجدول رقم (1) يوضح تحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وطول الخلايا كما يلي:

**جدول رقم (2/1/3) يوضح المتوسط المرجح ومستوي القياس**

مستوى المقياس	المتوسط المرجح
أوافق بشدة	من 1 إلى 1.79
أوافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد (متحفظ)	من 2.60 إلى 3.39
لا أوافق بشدة	من 3.40 إلى 4.19
لا أوافق	من 4.20 إلى 5

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م ثانيًا:

**تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة:**

**جدول رقم (3/1/3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر**

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
13.7	10	30 سنة فأقل
46.6	34	من 31-40 سنة
20.5	15	من 41-50 سنة
16.4	12	من 51-60 سنة
2.7	2	أكثر من 60 سنة
%100	73	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

**جدول رقم (4/1/3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
52.1	38	بكالوريوس
21.9	16	دبلوم عالي
19.2	14	ماجستير
6.8	5	دكتوراه
%100	73	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م جدول رقم (5/1/3)

**يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي**

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
47.9	35	محاسبة
11.0	8	إدارة أعمال
13.7	10	دراسات مصرفية
4.1	3	إقتصاد
9.6	7	نظم معلومات محاسبية
5.5	4	تكاليف ومحاسبة إدارية
5.5	4	دبلوم وسيط
2.7	2	أخري
<b>%100</b>	<b>73</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

### جدول رقم (6/1/3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
16.4	12	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
83.6	61	ليس لديهم مؤهل مهني
<b>%100</b>	<b>73</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

### جدول رقم (7/1/3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبر

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
13.7	10	5 سنوات فأقل
19.2	14	6 - 10 سنوات
26.0	19	11 - 15 سنة

12.3	9	16 - 20 سنة
17.8	13	من 21 - 25 سنة
11.0	8	أكثر من 25 سنة
<b>%100</b>	<b>73</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

### جدول رقم (8/1/3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
28.8	21	محاسب
8.2	6	مراجع داخلي
17.8	13	مدير مالي
6.8	5	مراجع خارجي
11.0	8	مدير إداري
2.7	2	مدير عام
24.7	18	أخري
<b>%100</b>	<b>73</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

### ثالثاً: الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضيات:

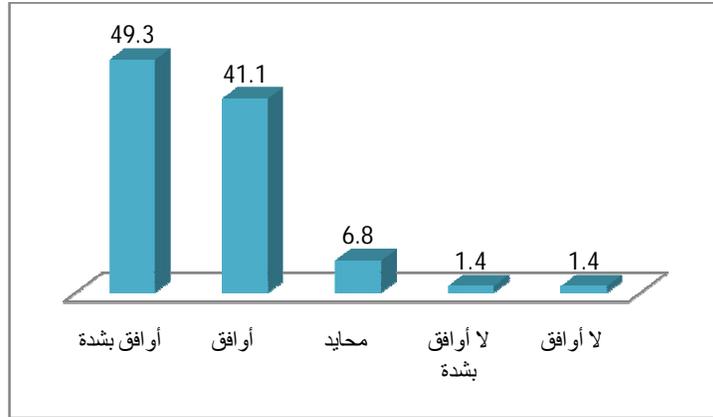
الفرضية الأولى: الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات تؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية.

جدول رقم (9/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
49.3	36	أوافق بشدة	1. تتوافر في فريق المراجعة الداخلية الكفاءات والخبرات العلمية اللازمة لفهم نصوص قوانين المنظمات
41.1	30	أوافق	
6.8	5	محايد	
1.4	1	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
<b>%100</b>	<b>73</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (1/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى



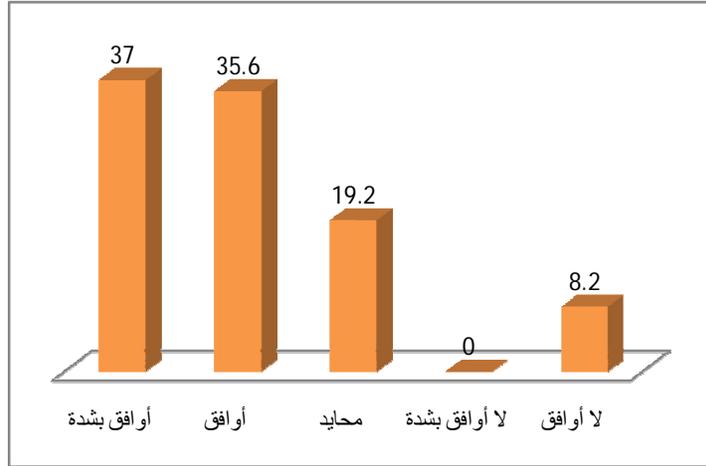
يتضح من الجدول رقم (4/1/3) والشكل رقم (1/1/3) أن هناك تقارب في رأي أفراد العينة حيث نجد 36 فرد بنسبة 49.3% يوافقون بشدة على أنه تتوافر في فريق المراجعة الداخلية الكفاءات والخبرات العلمية اللازمة لفهم نصوص قوانين المنظمات، و30 فرد بنسبة 41.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون، بينما المحايدون 5 أفراد بنسبة 6.8%، والذين لا يوافقون بشدة والغير موافقون بنسبة متساوية.

جدول رقم (10/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
37.0	27	أوافق بشدة	2. تسعى حوكمة الشركات إلى معالجة الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة
35.6	26	أوافق	
19.2	14	محايد	
8.2	6	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (2/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى



بالنظر للجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 27 فرد بنسبة 37% من عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن حوكمة الشركات تسعى إلى معالجة الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة، 26 فرد بنسبة 35.6% يوافقون على ذلك، بينما المحايدون 14 فرد بنسبة 19.2%، الغير موافقون 6 فرد بنسبة 8.2%.

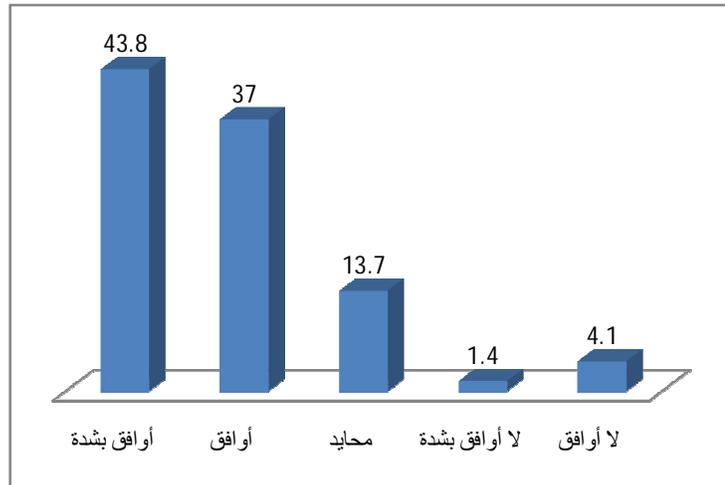
جدول رقم (11/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة

### الفرضية الأولى

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
43.8	32	أوافق بشدة	3. حوكمة الشركات تسعى إلى توفير معلومات ذات مصداقية تقلل من المخاطر البيئية
37.0	27	أوافق	
13.7	10	محايد	
4.1	3	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (3/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى



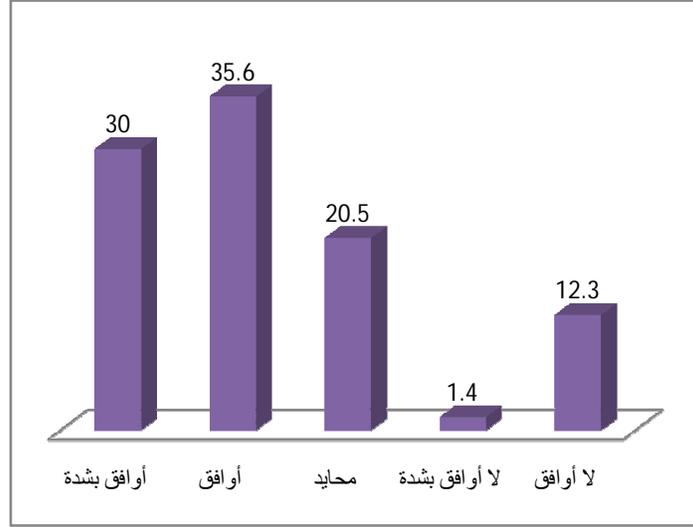
من خلال الجدول والشكل نرى أن 32 فرد من عينة الدراسة بنسبة 43.8% يوافقون بشدة على أن حوكمة الشركات تسعى إلي توفير معلومات ذات مصداقية تقلل من المخاطر البيئية، و 27 فرد بنسبة 37% يوافقون، و 16 فرد بنسبة 13.7% محايدون، والذين لا يوافقون بشدة بنسبة 1.4% من العينة المبحوثة، والذين لا يوافقون 3 أفراد بنسبة 4.1% على الرأي.

جدول رقم (12/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
30.1	22	أوافق بشدة	4. تطبيق حوكمة الشركات يعمل على تخفيض الغرامات الناتجة عن القوائم البيئية
35.6	26	أوافق	
20.5	15	محايد	
12.3	9	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (4/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى



الجدول والشكل يبينان أن 22 فرد من عينة الدراسة بنسبة 30% يوافقون بشدة على أن تطبيق حوكمة الشركات يعمل على تخفيض الغرامات الناتجة عن القوائم البيئية، والذين يوافقون 26 فرد بنسبة 35.6%، بينما نجد الذين لا يوافقون هم 9 أفراد بنسبة 12.3%، والذين لا يوافقون بشدة فرد بنسبة 1.4% والمحايدون 15 فرد بنسبة 20.5%.

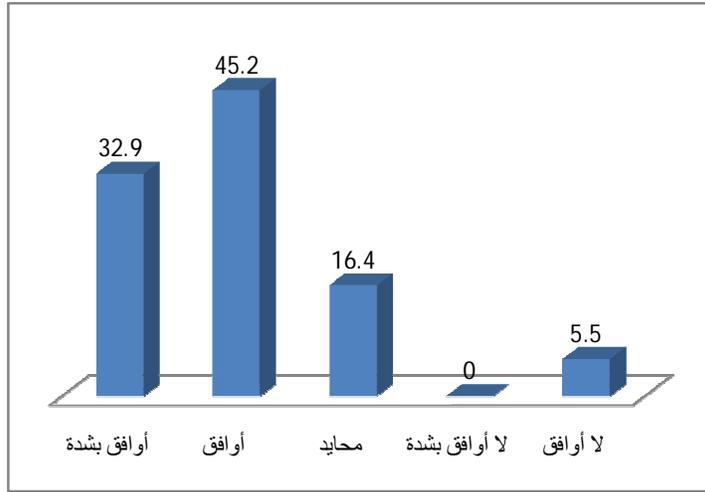
**جدول رقم (13/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة**

#### للفرضية الأولى

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
32.9	24	أوافق بشدة	5. تقوم المراجعة البيئية بتقييم نظم الإدارة ومدى كفاءة نظم الإجراءات والرقابة والالتزام بالسياسات البيئية
45.2	33	أوافق	
16.4	12	محايد	
5.5	4	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (5/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى



تقوم المراجعة البيئية بتقييم نظم الإدارة ومدى كفاءة نظم الإجراءات والرقابة والإلتزام بالسياسات البيئية الموافون 33 فرد بنسبة 45.2%، والذين يوافقون بشدة 24 فرد من العينة بنسبة 32.9%، ونجد 12 فرد بنسبة 16.4% محايدون على الرأي، ولا يوافقون هم 4 أفراد بنسبة 5.5%.

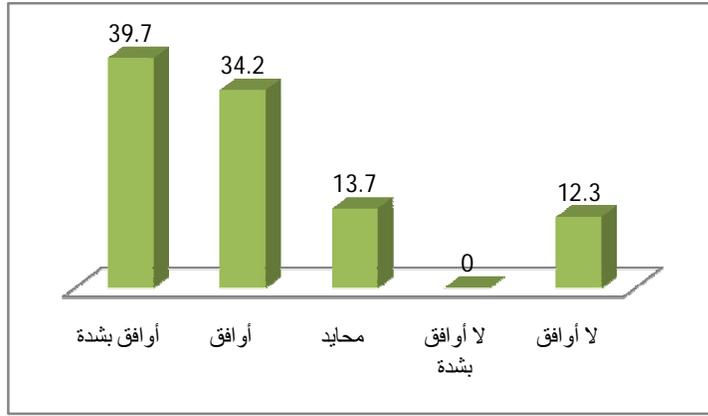
الفرضية الأولى جدول رقم (14/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة

#### السادسة

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
39.7	29	أوافق بشدة	6. تسعى حوكمة الشركات إلى التحقق من مدى الإلتزام التي تهدف إلى حماية البيئة
34.2	25	أوافق	
13.7	10	محايد	
12.3	9	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (6/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى



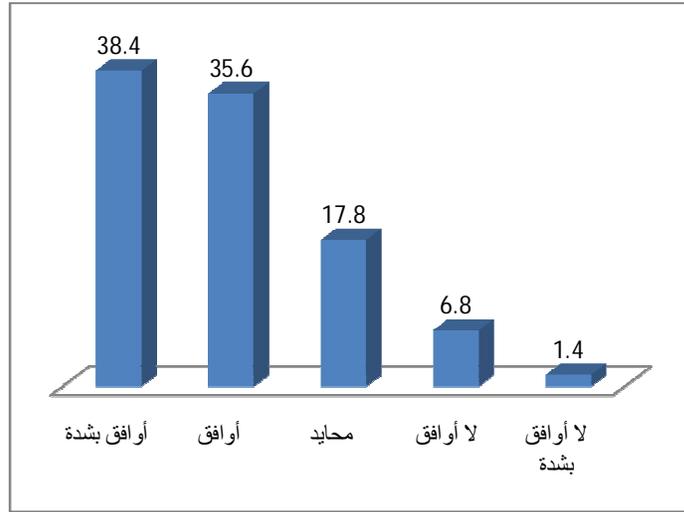
بالنظر للجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن حوكمة الشركات تسعى إلي التحقق من مدي الإلتزام التي تهدف إلي حماية البيئة الذين يوافقون بشدة 29 فرد بنسبة 39.7%، والذين يوافقون 25 فرد بنسبة 34.2%، ثم يليهم المحايدون 10 أفراد بنسبة 13.7% والذين لا يوافقون 9 أفراد بنسبة 12.3%.

جدول رقم (15/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى

العبارة	المقياس	التكرار	النسبة المئوية%
7. تطالب حوكمة الشركات بوجود لجان مراجعة بيئية لها صلاحيات تمكنها من الرقابة ومتابعة أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومتابعة تقارير البيئية	أوافق بشدة	28	38.4
	أوافق	26	35.6
	محايد	13	17.8
	لا أوافق	5	6.8
	لا أوافق بشدة	1	1.4
المجموع		73	%100

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (7/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى



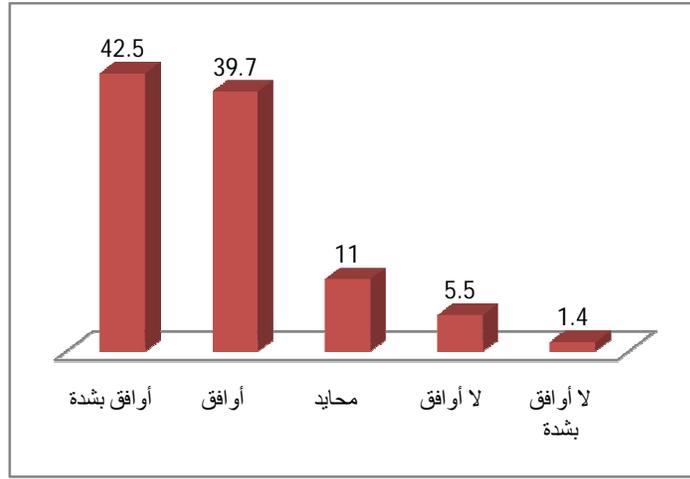
من البيانات المتاحة في الجدول والشكل نلاحظ أنه تطالب حوكمة الشركات بوجود لجان مراجعة بيئية لها صلاحيات تمكنها من الرقابة ومتابعة أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومتابعة تقارير البيئية حسب رأي عينة الدراسة الذين يوافقون بشدة 28 فرد بنسبة 38.4% من العينة المبحوثة، والذين يوافقون 26 فرد بنسبة 35.6% ثم المحايدون 13 بنسبة 17.8%، والغير موافقون 5 فرد بنسبة 6.8%، وهناك فرد لا يوافق بشدة بأنها حوكمة الشركات تطالب بوجود لجان مراجعة بيئية لها.

جدول رقم (16/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الأولى

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس	العبارة
42.5	31	أوافق بشدة	8. تلزم حوكمة الشركات المراجع الداخلي بالتقرير عن تأثير قواعد الحوكمة على المراجعة البيئية
39.7	29	أوافق	
11.0	8	محايد	
5.5	4	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (8/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الأولى



حسب الجدول والشكل نرى أن حوكمة الشركات تلتزم المراجع الداخلي بالتقرير عن تأثير قواعد الحوكمة على المراجعة البيئية الذين يوافقون بشدة 31 فرد بنسبة 42.5%، والذين يوافقون بنسبة 39.7%، والمحايدون بنسبة 11.0%، والذين لا يوافقون بنسبة 5.5%، وهناك شخص لا يوافق بشدة على هذا الرأي.

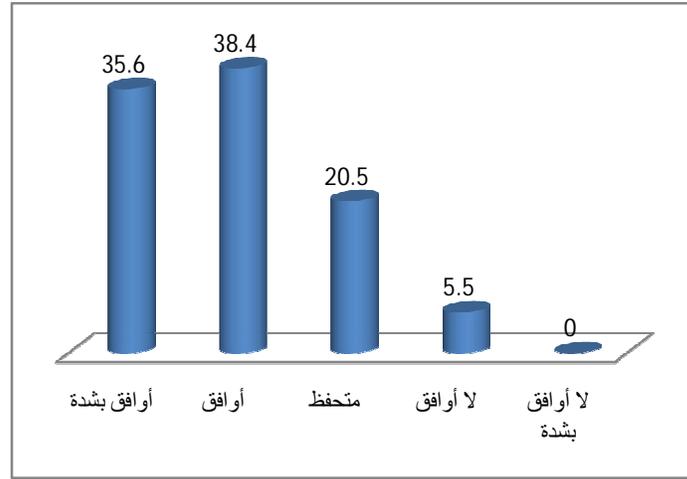
**الفرضية الثانية: تطبيق حوكمة الشركات يؤثر على الإفصاح الكافي في القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.**

**جدول رقم (17/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية**

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
35.6	26	أوافق بشدة	1. إطار حوكمة الشركات له تأثير على الأداء البيئي والإفصاح الكافي في جودة القوائم والتقارير البيئية للمنشأة
38.4	28	أوافق	
20.5	15	متحفظ	
5.5	4	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (9/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية



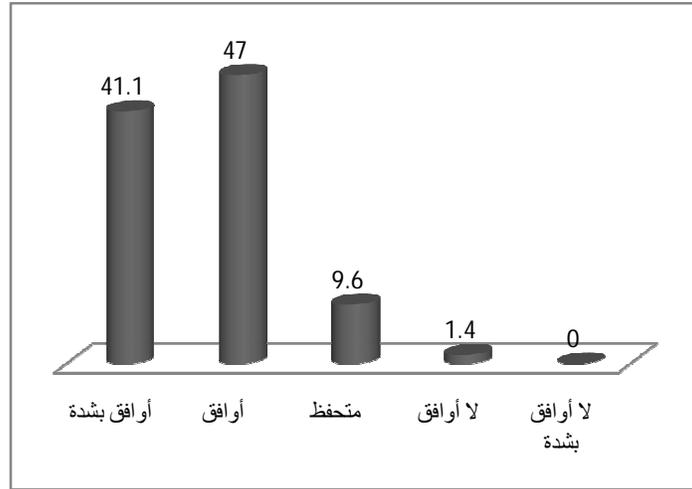
يشيران الجدول والشكل البياني على ان 26 فرد من عينة الدراسة بنسبة 35.6% يوافقون بشدة على ان إطار حوكمة الشركات له تأثير على الأداء البيئي والإفصاح الكافي في جودة القوائم والتقارير البيئية للمنشأة ، وايضا نجد الذين يوافقون على أن الإطار له تأثير على الأداء البيئي 28 فرد بنسبة 38.4%، بينما الذين لا يوافقون 4 أفراد بنسبة 5.5%، وهناك 15 فرد بنسبة 20.5% متحفظون في رأيهم.

جدول رقم (18/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس	العبارة
41.1	30	أوافق بشدة	2. تطبيق حوكمة الشركات ينمي ثقافة ومهارات وقدرات العاملين بالمراجعة البيئية
47.0	35	أوافق	
9.6	7	متحفظ	
1.4	1	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (10/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



تطبيق حوكمة الشركات ينمي ثقافة ومهارات وقدرات العاملين بالمراجعة البيئية الذين يوافقون 35 فرد بنسبة 47% من أفراد العينة المبحوثة، والذين يوافقون بشدة 30 فرد بنسبة 41.1%، وهناك فرد لا يوافق على ذلك، والبقية متحفظون.

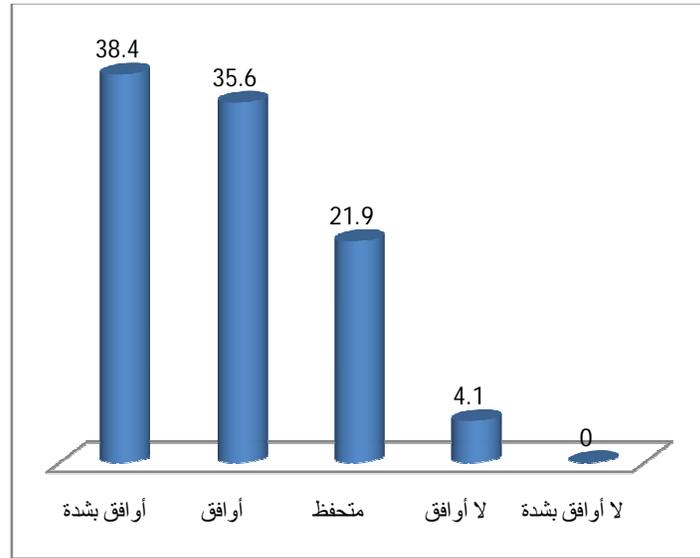
جدول رقم (19/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة

للفرضية الثانية

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس	العبارة
38.4	28	أوافق بشدة	3. تهدف حوكمة الشركات إلى وجود جهات رقابية مباشرة تتناسب مع وجود نظام رقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية
35.6	26	أوافق	
21.9	16	متحفظ	
4.1	3	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (11/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



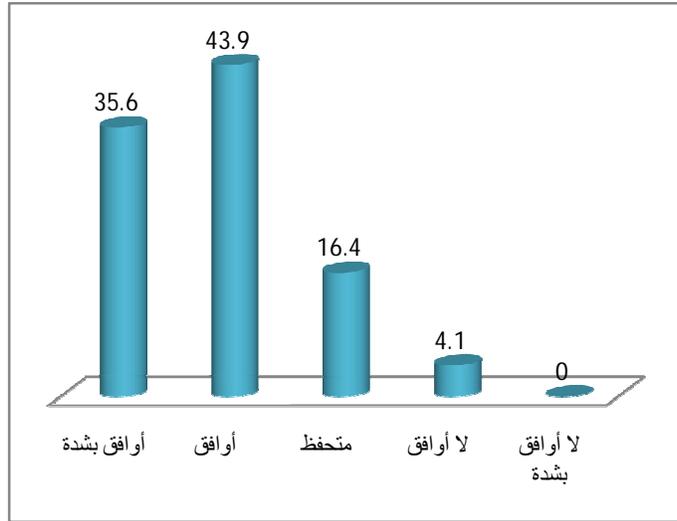
الذين يوافقون بشدة على إن حوكمة الشركات تهدف إلي وجود جهات رقابية مباشرة تتناسب مع وجود نظام رقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية 28 فرد من العينة بنسبة 38.4%، الذين يوافقون 26 فرد بنسبة 35.6% من العينة المبحوثة، بينما الذين لا يوافقون 3 أفراد بنسبة 4.1% من أفراد العينة، والمتحفظون بنسبة 21.9%.

جدول رقم (20/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
35.6	26	أوافق بشدة	4. تطبيق الحوكمة يحقق المساءلة ويحدد الأدوات التي تحقق الأهداف والخطط
43.9	32	أوافق	
16.4	12	متحفظ	
4.1	3	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (12/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



البيانات تشير إلى أن 32 فرد من عينة الدراسة بنسبة 43.9% يوافقون على تطبيق الحوكمة يحقق المساعلة ويحدد الأدوات التي تحقق الأهداف والخطط، وكذلك 26 فرد من عينة الدراسة بنسبة 35.6% يوافقون بشدة على أنه يحقق المساعلة، بينما نجد المتحفظون بنسبة 16.4%، والذين لا يوافقون على تطبيق الحوكمة يحقق المساعلة بنسبة 4.1% من العينة المبحوثة.

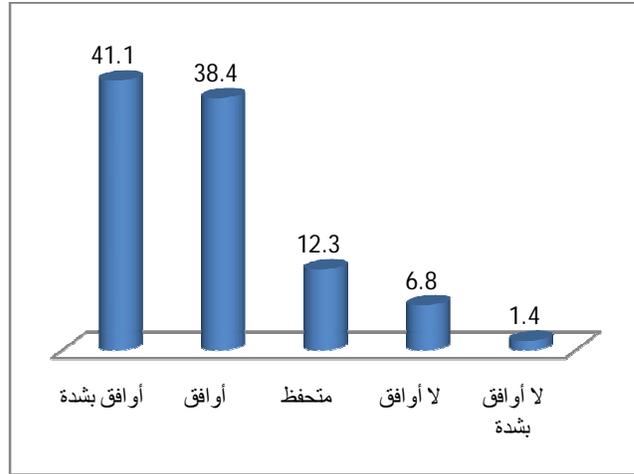
جدول رقم (16/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة

#### الفرضية الثانية

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
41.1	30	أوافق بشدة	5. تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى زيادة الثقة في معلومات القوائم والتقارير البيئية للمنشأة وينمي ثقة أصحاب المصالح
38.4	28	أوافق	
12.3	9	محايد	
6.8	5	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (13/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



الجدول والشكل يشيران الى ان عينة الدراسة توافق بشدة على أن تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلي زيادة الثقة ففي معلومات القوائم والتقارير البيئية للمنشأة وينمي ثقة أصحاب المصالح 30 فرد منهم بنسبة 41.1%، وهناك 28 فرد بنسبة 38.4% توافق على الرأي، بينما نجد المتحفظون 9 فرد بنسبة 12.3%، والغير موافقون 5 أفراد من أفراد عينة الدراسة بنسبة 6.8%.

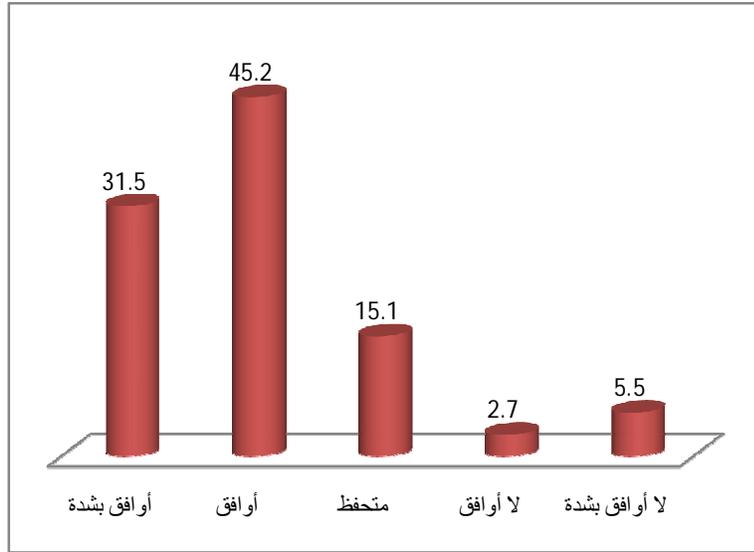
جدول رقم (17/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة

#### الفرضية الثانية

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس	العبارة
31.5	23	أوافق بشدة	6. تسعى حوكمة الشركات إلي تطبيق معايير محاسبية سليمة وواضحة ومفهومة لمنع الفساد وسوء الإدارة والالتزام بالمسئولية الإجتماعية
45.2	33	أوافق	
15.1	11	محايد	
2.7	2	لا أوافق	
5.5	4	لا أوافق بشدة	
100%	73		المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (14/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية



بالنظر للجدول والشكل أعلاه نرى الموافقون على أن حوكمة الشركات تسعى إلى تطبيق معايير محاسبية سليمة وواضحة ومفهومة لمنع الفساد وسوء الإدارة والالتزام بالمسئولية الإجتماعية 33 فرد من عينة الدراسة بنسبة 45.2%، والموافقون بشدة على انها تسعى لتطبيق معايير محاسبية 23 فرد بنسبة 31.5%، والغير موافقون بشدة بنسبة 5.5%، والمتحفظون 11 بنسبة 15.1% من أفراد العينة المبحوثة، وهناك اثنين غير موافقون على ذلك.

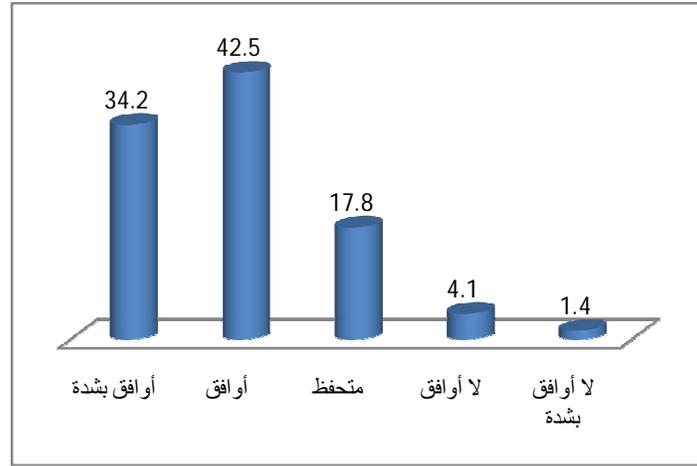
جدول رقم (18/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية

الثانية

العبارة	المقياس	التكرار	النسبة المئوية%
7. تقوم حوكمة الشركات على ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات دقيقة تحدد من المشاكل التي تعوق التزام المنظمة بالمسئولية الإجتماعية والبيئية	أوافق بشدة	25	34.2
	أوافق	31	42.5
	محايد	13	17.8
	لا أوافق	3	4.1
	لا أوافق بشدة	1	1.4
المجموع			100%

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (15/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثانية



تبين من الجدول والشكل أن 31 فرد من عينة الدراسة بنسبة 42.5% يوافقون على قيام حوكمة الشركات على ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات دقيقة تحدد من المشاكل التي تعوق إلتزام المنظمة بالمسئولية الإجتماعية والبيئية، وهناك 25 فرد بنسبة 34.2% يوافقون بشدة على الرأي، بينما نجد المتحفظون 13 فرد من عينة الدراسة بنسبة 17.8%، والغير موافقون 3 أفراد بنسبة 4.1% من العينة، وشخص واحد لا يوافق بشدة.

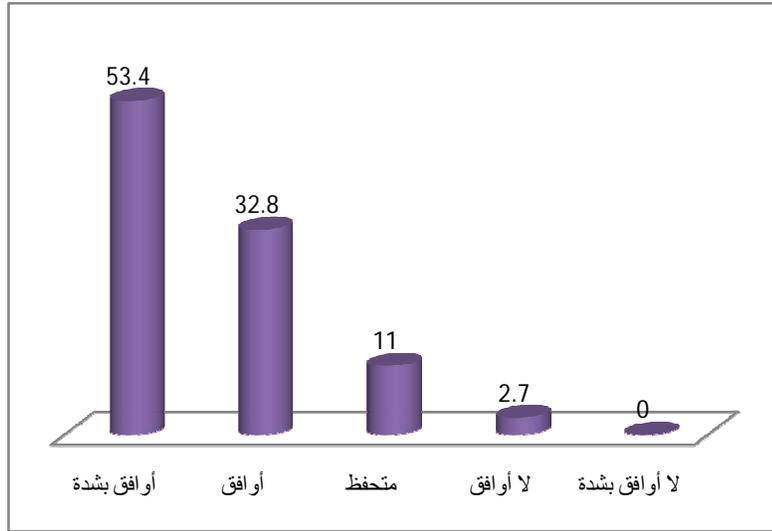
جدول رقم (19/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية

### الثانية

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
53.4	39	أوافق بشدة	8. تركز حوكمة الشركات على الإلتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني والشفافية عند التقارير البيئية
32.8	24	أوافق	
11.0	8	محايد	
2.7	2	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (16/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثانية



يبين الجدول أعلاه أن نصف أفراد عينة الدراسة رأيهم إيجابي بشدة في إرتكاز حوكمة الشركات على الإلتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني والشفافية عند التقارير البيئية، والذين يوافقون 24 فرد بنسبة 32.8%، والذين يوافقون 24 فرد ،بينما نجد فردين من افراد العينة لا يوافقون على ارتكازها على الإلتزام بالأخلاقيات، والمتحفظون 8 أفراد بنسبة 11% من العينة المبحوثة.

**الفرضية الثالثة: تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلي تطوير فاعلية المراجعة البيئية.**

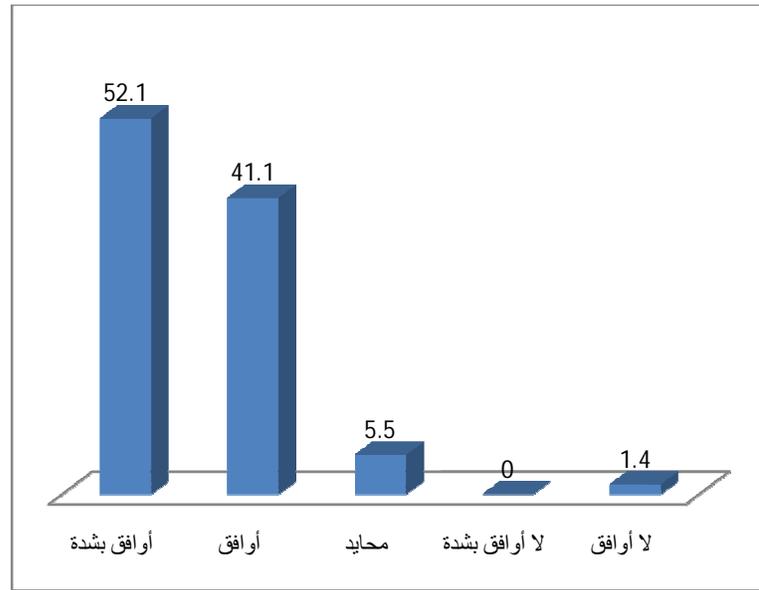
**جدول رقم (20/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية**

### الثالثة

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
52.1	38	أوافق بشدة	1. حوكمة الشركات تساعد في تعيين مواقع المراجعة وجمع المعلومات
41.1	30	أوافق	
5.5	4	محايد	
1.4	1	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
100%	73		المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (17/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة



الجدول يبين أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة 38 فرد من عينة الدراسة بنسبة 52% يوافقون بشدة على أن حوكمة الشركات تساعد في تعيين مواقع المراجعة وجمع المعلومات ، والذين يوافقون 30 فرد بنسبة 41.1%، بينما نجد الغير موافق شخص فرد، والمحايدون 4 أفراد بنسبة 5.5%.

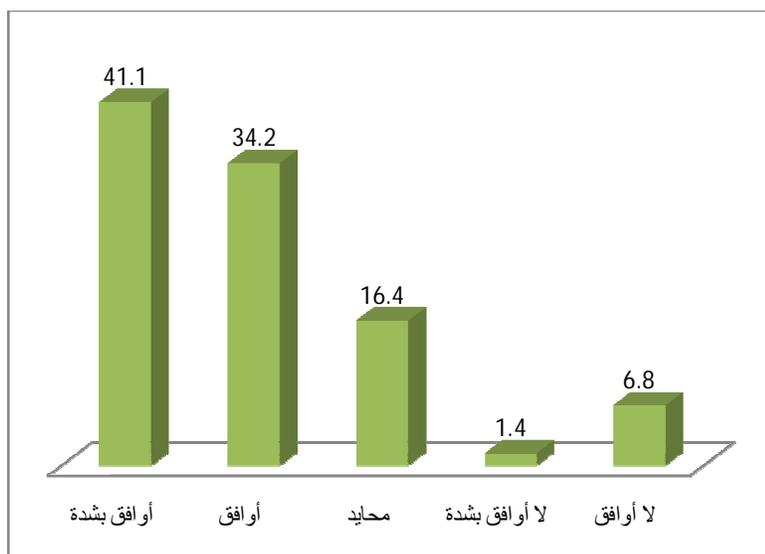
**جدول رقم (21/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية**

### الثالثة

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
41.1	30	أوافق بشدة	2. إلتزام المراجع الداخلي بقواعد السلوك المهني يعتمد على التطبيق الفعال لحوكمة الشركات
34.2	25	أوافق	
16.4	12	محايد	
6.8	5	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (18/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



30 فرد من عينة الدراسة بنسبة 41.1% يوافقون بشدة على أن إلتزام المراجع الداخلي بقواعد السلوك المهني يعتمد على التطبيق الفعال لحوكمة الشركات، و 25 فرد بنسبة 34.2% يوافقون على الرأي، و 12 فرد بنسبة 16.4% محايدون، الغير موافقون 5 أفراد بنسبة 6.8% من العينة المبحوثة، وهناك شخص لا يوافق بشدة على الرأي.

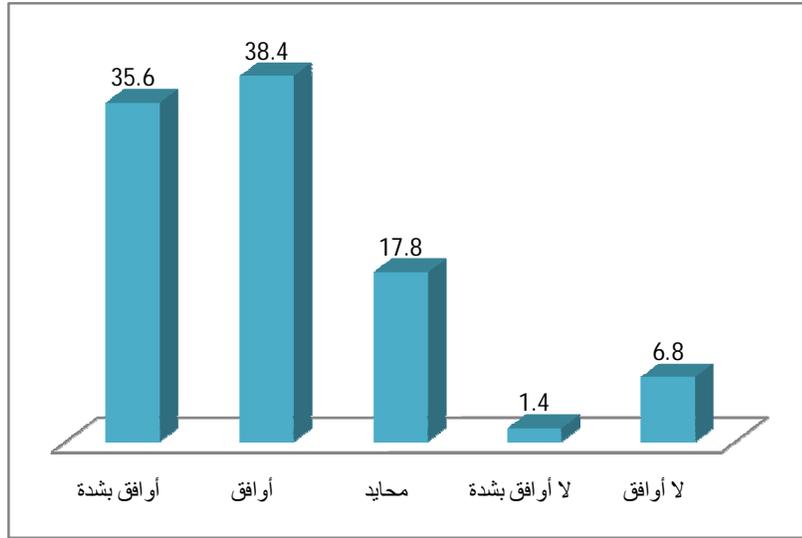
**جدول رقم (22/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية**

### الثالثة

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
35.6	26	أوافق بشدة	3. حوكمة الشركات تحد من مخاطر تأثير الأمور البيئية على جودة الأداء المهني للمراجعة
338.4	28	أوافق	
17.8	13	محايد	
6.8	5	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (19/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



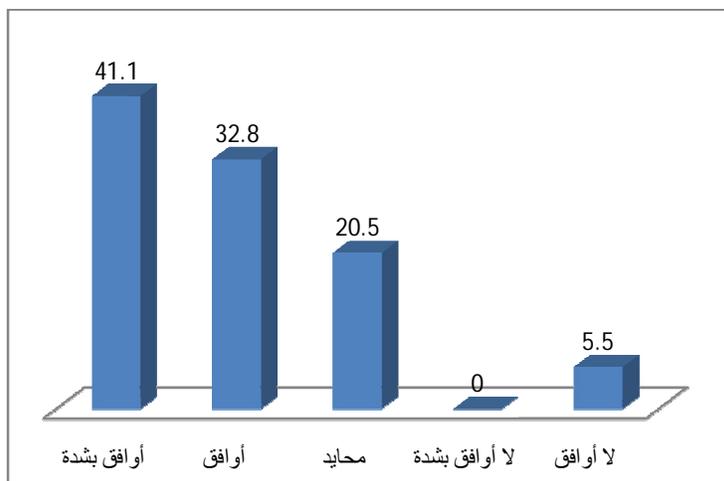
حوكمة الشركات تحد من مخاطر تأثير الأمور البيئية على جودة الأداء المهني للمراجعة الموافقة بشدة 26 فرد بنسبة 35.6%، والموافقون 28 فرد من العينة بنسبة 38.4%، ونجد 5 أفراد لا يوافقون بشدة، والبقية محايدون في الرأي.

جدول رقم (23/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس	العبارة
41.1	30	أوافق بشدة	4. تدار أعمال المراجعة بواسطة مراجعيين من داخل المنشأة وخارجها والمراجع الداخلي يقدم تقرير لمجلس الإدارة عن الإلتزام بالقوانين البيئية
32.8	24	أوافق	
20.5	15	محايد	
5.5	4	لا أوافق	
0	0	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (20/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



بالنظر للجدول والشكل أعلاه نلاحظ أنه تدار أعمال المراجعة بواسطة مراجعيين من داخل المنشأة وخارجها والمراجع الداخلي يقدم تقرير لمجلس الإدارة عن الإلتزام بالقوانين البيئية الموافقون 30 فرد بنسبة 41.1%، والذين يوافقون بشدة 24 فرد بنسبة 32.8%، ثم تليهم المحايدون 15 فرد بنسبة 20.5% والذين لا يوافقون بنسبة 5.5%.

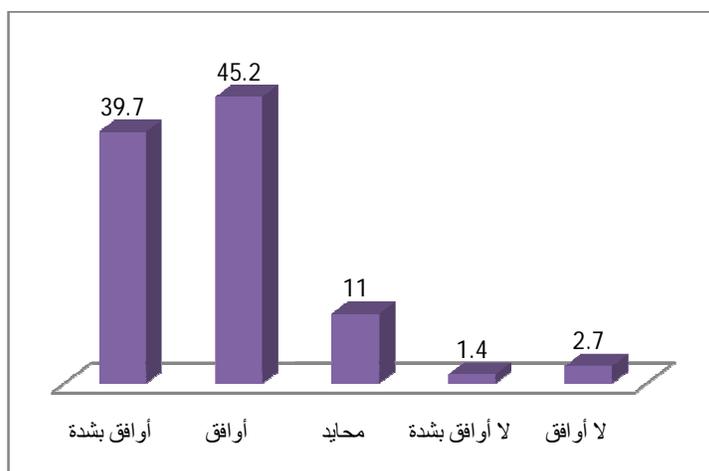
جدول رقم (24/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة

#### الفرضية الثالثة

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
39.7	29	أوافق بشدة	5. تساعد حوكمة الشركات المراجع الداخلي على وضع تقديرات للإلتزامات البيئية والمعالجة السليمة لتلك التقديرات
45.2	33	أوافق	
11.0	8	محايد	
2.7	2	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (21/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



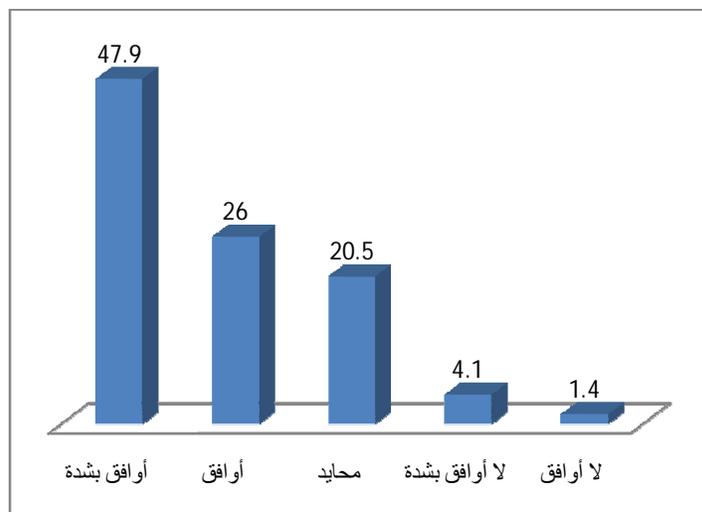
تساعد حوكمة الشركات المراجع الداخلي على وضع تقديرات للإلتزامات البيئية والمعالجة السليمة لتلك التقديرات الذين يوافقون بشدة 29 فرد من العينة بنسبة 39.7%، والموافون 33 فرد بنسبة 45.2%، و 8 محايدون بنسبة 11%، وهناك اثنين لا يوافقون وشخص لا يوافق بشدة على أنها تساعد المراجع في وضع تقديرات.

### جدول رقم (25/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس	العبارة
47.9	35	أوافق بشدة	6. تطبيق حوكمة الشركات يضمن القيام بالمسؤوليات الإجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة ويلزم المنشأة بالنتائج البيئية
26.0	19	أوافق	
20.5	15	محايد	
1.4	1	لا أوافق	
4.1	3	لا أوافق بشدة	
%100	73		المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (22/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة



حسب الجدول نرى أن تطبيق حوكمة الشركات يضمن القيام بالمسؤوليات الإجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة ويلزم المنشأة بالنتائج البيئية الذين يوافقون بشدة 35 فرد بنسبة 47.9%، والذين يوافقون بنسبة 26%، والمحايدون بنسبة 20.5%، والذين لا يوافقون بشدة بنسبة 4.1%.

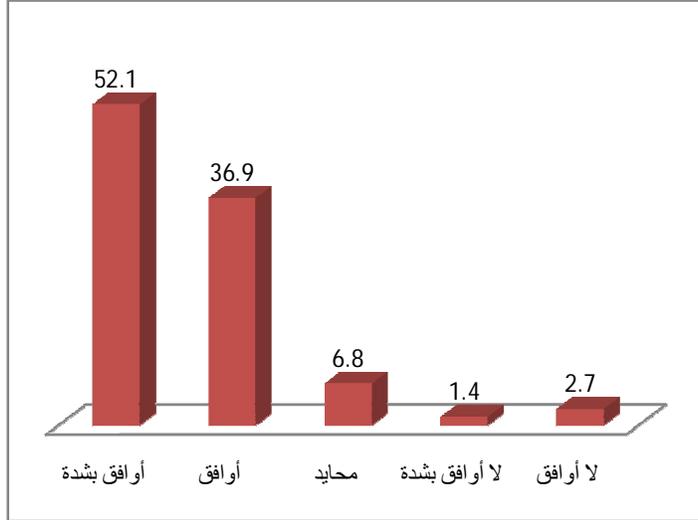
جدول رقم (26/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة

#### للفرضية الثالثة

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس	العبارة
52.1	38	أوافق بشدة	7. تطبيق حوكمة الشركات في منظمات الأعمال يؤدي إلي إكتشاف الإنحرافات الجوهرية في المراجعة البيئية
36.9	27	أوافق	
6.8	5	محايد	
2.7	2	لا أوافق	
1.4	1	لا أوافق بشدة	
%100	73	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

شكل رقم (22/1/3) يوضح آراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثالثة



إن البيانات المتاحة تدل على أن أغلب أفراد عينة الدراسة بنسبة 52.1% يوافقون بشدة على تطبيق حوكمة الشركات في منظمات الأعمال يؤدي إلى إكتشاف الإنحرافات الجوهرية في المراجعة البيئية، وهناك نسبة 36.9% يوافقون ، بينما الذين لا يوافقون شخصين، والمحايدون بنسبة 6.8% من أفراد العينة المبحوثة.

## المبحث الثاني

### إختبار الفرضيات

لتحقيق أهداف البحث وحل مشكلته قامت الباحثة بإختبار الفرضيات الآتية:

اختبار الفرضية الأولى ( الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤثر إلی تنفيذ قوائم

ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية).

الرقم	العبرة	اختبار مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوسيط	الإستنتاج
1.	تتوافر في فريق المراجعة الداخلية الكفاءات والخبرات العلمية اللازمة لفهم نصوص قوانين المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بالمراجعة البيئية	48.92	3	0.00	4.34	.837	4.00	أوافق بشدة
2.	تسعي حوكمة الشركات إلى معالجة الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة	16.7	3	0.00	4.01	.950	4.00	أوافق
3.	حوكمة الشركات تسعي إلى توفير معلومات ذات مصداقية تقلل من المخاطر البيئية	54.6	4	0.00	4.18	.918	4.00	أوافق بشدة
4.	تطبيق حوكمة الشركات يعمل على تخفيض الغرامات الناتجة عن القوائم البيئية	27.48	4	0.00	3.81	1.050	4.00	أوافق
5.	تقوم المراجعة البيئية بتقييم نظم الإدارة ومدى كفاءة نظم الإجراءات والرقابة والإلتزام بالسياسات البيئية	27	3	0.00	4.05	.848	4.00	أوافق
6.	تسعي حوكمة الشركات إلى التحقق من مدى الإلتزامات التي تهدف إلى حماية البيئة	17.25	3	0.00	4.01	1.021	4.00	أوافق
7.	تطالب حوكمة الشركات بوجود لجان مراجعة بيئية لها صلاحيات تمكنها من الرقابة ومتابعة أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومتابعة تقاريره البيئية	40.36	4	0.00	4.03	.986	4.00	أوافق
8.	تتزم حوكمة الشركات المراجع الداخلي بالتقرير عن تأثير قواعد الحوكمة على المراجعة البيئية.	55.97	4	0.00	4.16	.928	4.00	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة نجد أن جميع القيم الإحصائية هي أقل من 0.05 عليه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الأولى ، وبالنظر للأوساط نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الأولى.

### الفرضية الثانية: حوكمة الشركات تؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة.

الرقم	العبارة	اختبار مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الإستنتاج
1.	إطار حوكمة الشركات له تأثير على الأداء البيئي والإفصاح الكافي في جودة القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.	20.2	3	0.00	4.04	.889	4.00	أوافق بشدة
2.	تطبيق حوكمة الشركات ينمي ثقافة ومهارات وقدرات العاملين بالمراجعة البيئية.	46.18	3	0.00	4.29	.697	4.00	أوافق
3.	تهدف حوكمة الشركات إلي وجود جهات رقابية مباشرة تتناسب مع وجود نظام رقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية.	21.52	3	0.00	4.08	.878	4.00	أوافق بشدة
4.	تطبيق الحوكمة يحقق المساءلة ويحدد الأدوات التي تحقق الأهداف والخطط.	28.53	3	0.00	4.11	.826	4.00	أوافق
5.	تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلي زيادة الثقة في معلومات القوائم والتقارير البيئية للمنشأة وينمي ثقة أصحاب المصالح.	49.67	4	0.00	4.11	.966	4.00	أوافق
6.	تسعي حوكمة الشركات إلي تطبيق معايير محاسبية سليمة وواضحة ومفهومة لمنع الفساد وسوء الإدارة والإلتزام بالمسؤولية الإجتماعية.	47.48	4	0.00	3.95	1.039	4.00	أوافق
7.	تقوم حوكمة الشركات على ضمان وجود قوانين وتشريعات ولجراءات دقيقة تحد من المشاكل التي تعوق إلتزام المنظمة بالمسؤولية الإجتماعية والبيئية.	47.89	4	0.00	4.04	.904	4.00	أوافق
8.	ترتكز حوكمة الشركات على الإلتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني والشفافية عند تقديم التقارير البيئية.	40.15	3	0.00	4.23	.755	4.00	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة نجد أن جميع القيم الإحصائية هي أقل من 0.05 عليه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الثانية ، وبالنظر للأوساط نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الثانية .

### الفرضية الثالثة: تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير المراجعة البيئية.

الرقم	العبارة	اختبار مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الإحصائية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الإستنتاج
1.	حوكمة الشركات تساعد في تعيين مواقع المراجعة وجمع المعلومات	56.37	3	0.00	4.44	.666	5.00	أوافق بشدة
2.	إلتزام المراجع الداخلي بقواعد السلوك المهني يعتمد على التطبيق الفعال لحوكمة الشركات	43.1	4	0.00	4.07	.991	4.00	أوافق
3.	حوكمة الشركات تحد من مخاطر تأثير الأمور البيئية على جودة الأداء المهني للمراجعة	40.36	4	0.00	4.00	.972	4.00	أوافق بشدة
4.	تدار أعمال المراجعة بواسطة مراجعيين من داخل المنشأة وخارجها والمراجع الداخلي يقدم تقرير لمجلس الإدارة عن الإلتزام بالقوانين البيئية	21.08	3	0.00	4.10	.915	4.00	أوافق
5.	تساعد حوكمة الشركات المراجع الداخلي على وضع تقديرات للإلتزامات البيئية والمعالجة السليمة لتلك التقديرات	63.92	4	0.00	4.19	.844	4.00	أوافق
6.	تطبيق حوكمة الشركات يضمن القيام بالمسئوليات الإجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة ويلزم المنشأة بالنتائج البيئية	31.71	3	0.00	4.21	.865	4.00	أوافق
7.	تطبيق حوكمة الشركات في منظمات الأعمال يؤدي إلي إكتشاف الإنحرافات الجوهرية في المراجعة البيئية	75.01	4	0.00	4.34	.853	5.00	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة نجد أن جميع القيم الإحصائية هي أقل من 0.05 عليه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الثالثة ، وبالنظر للأوساط نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الثالثة .

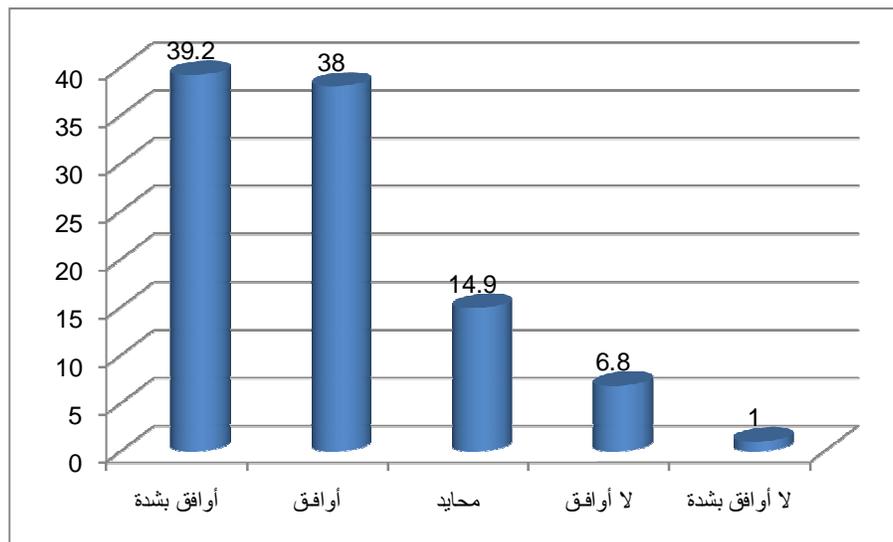
جدول رقم (1/2/3) يوضح إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الأولى (الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية)

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس
39.2	229	أوافق بشدة
38.0	222	أوافق
14.9	87	محايد
6.8	40	لا أوافق
1.0	6	لا أوافق بشدة
%100	584	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من الجدول أعلاه نجد أن 39.2% من إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى كانت موافقة بشدة و 38% موافقة و 14.9% محايد و 6.8% لا أوافق و 1% لا أوافق بشدة، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة عن الفرضية الأولى أي أن حوكمة الشركات تؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية .

جدول رقم (1/2/3) يوضح إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة الفرضية الأولى (الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية)



المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2014م

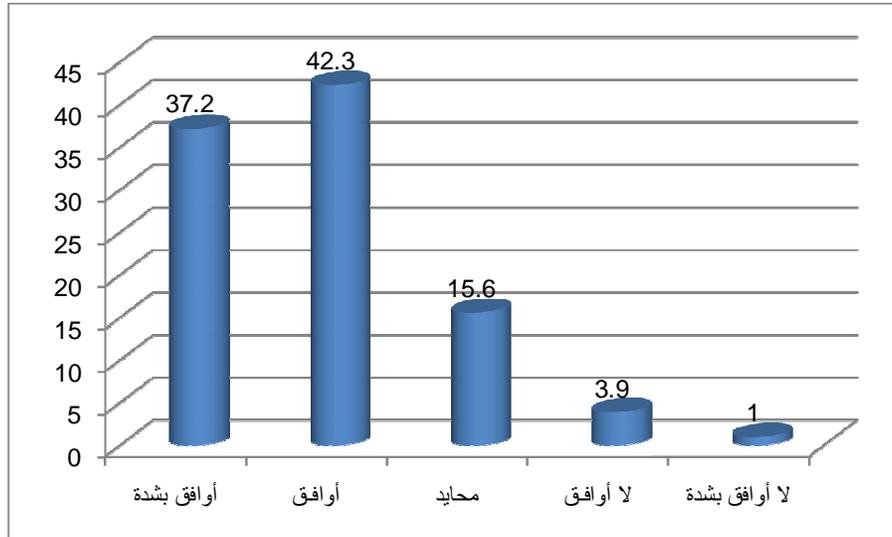
**جدول رقم (2/2/3) يوضح إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثانية (تطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة)**

النسبة المئوية%	التكرار	المقياس
37.2	217	أوافق بشدة
42.3	247	أوافق
15.6	91	محايد
3.9	23	لا أوافق
1.0	6	لا أوافق بشدة
%100	584	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من الجدول أعلاه نجد أن 37.2% من إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية كانت موافقة بشدة و 42.3% موافقة و 15.6% محايد و 3.9% لا أوافق و 1% لا أوافق بشدة ، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة عن الفرضية الثانية ، أي أن تطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة.

**شكل رقم (2/2/3) يوضح إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة الفرضية الثانية (تطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة)**



المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2014م

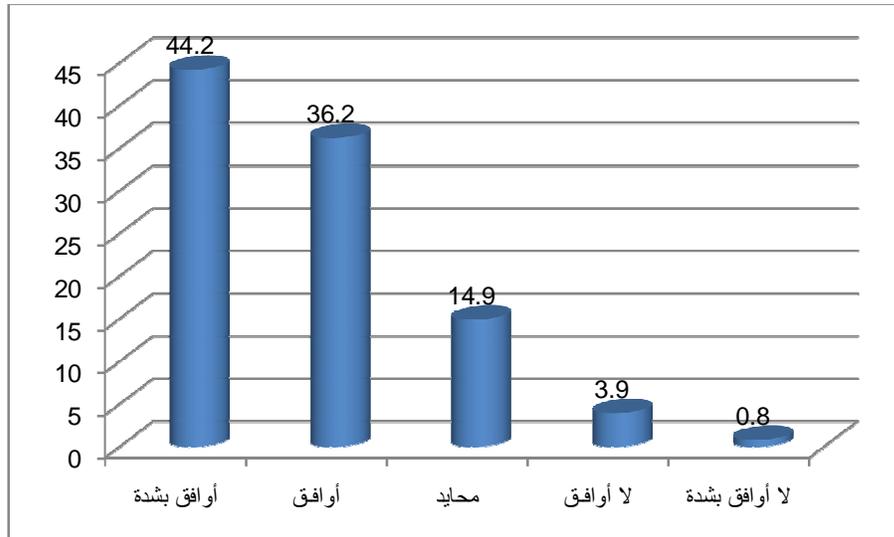
جدول رقم (3/2/3) يوضح إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثالثة  
(تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير جودة المراجعة البيئية)

النسبة المئوية %	التكرار	المقياس
44.2	226	أوافق بشدة
36.2	185	أوافق
14.9	76	محايد
3.9	20	لا أوافق
.8	4	لا أوافق بشدة
%100	511	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من الجدول أعلاه نجد أن 44.2% من إجمالي إجابات الباحثين عن الفرضية الثالثة كانت موافقة بشدة و 36.2% موافقة و 14.9% محايد و 3.9% لا أوافق و 0.8% لا أوافق بشدة، عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة عن الفرضية الثالثة ، أي تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير جودة المراجعة البيئية.

شكل رقم (3/2/3) يوضح إجمالي إجابات أفراد عينة عن الدراسة الفرضية الثالثة (تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير جودة المراجعة البيئية)



المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2014م

#### جدول (4) يوضح اختبار فرضيات الدراسة ككل :

الرقم	العبارة	اختبار مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط	الإستنتاج
1.	الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية	365.743	3	0.00	4.08	0.950	4.00	أوافق بشدة
2.	تطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة	417.233	4	0.00	4.11	.876	4.00	أوافق
3.	تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير جودة المراجعة البيئية	384.235	4	0.00	4.19	.885	4.00	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2016م

من خلال الجدول أعلاه نجد :

- القيمة الإحتمالية للفرضية الأولى هي أقل من 0.05 عليه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الأولى ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجده أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الأولى ،أي أن حوكمة الشركات تؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية ، عليه تم التحقق من الفرضية الأولى.
- لقيمة الإحتمالية للفرضية الثانية هي أقل من 0.05 عليه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثانية ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجده أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الأولى، أي تطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة ، عليه تم التحقق من الفرضية الثانية .
- لقيمة الإحتمالية للفرضية الثالثة هي أقل من 0.05 عليه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثالثة ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي

نجده أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثالثة ، أي تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير جودة المراجعة البيئية ، عليه تم التحقق من الفرضية الثالثة.

الخاتمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

ثالثاً: الدراسات المستقبلية

## أولاً : النتائج:

بعد الدراسة النظرية والميدانية خلص الباحث إلى النتائج الآتية:

1. حوكمة الشركات تؤثر إلى تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية.
2. حوكمة الشركات يؤثر في الإفصاح الكافي عن التقارير البيئية للمنشأة.
3. تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير المراجعة البيئية.
4. تطبيق حوكمة الشركات في منظمات الأعمال يؤدي إلى إكتشاف الإنحرافات الجوهرية في المراجعة البيئية.
5. حوكمة الشركات تساعد في تعيين مواقع المراجعة وجمع المعلومات.
6. حوكمة الشركات تحد من مخاطر تأثير الأمور البيئية على جودة الأداء المهني للمراجعة.
7. تساعد حوكمة الشركات المراجع الداخلي على وضع تقديرات للإلتزامات البيئية والمعالجة السليمة لتلك التقديرات.
8. إطار حوكمة الشركات له تأثير على الأداء البيئي والإفصاح الكافي في جودة القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.
9. تهدف حوكمة الشركات إلى وجود جهات رقابية مباشرة تتناسب مع وجود نظام رقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية.
10. تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى زيادة الثقة في معلومات القوائم والتقارير البيئية للمنشأة وينمي ثقة أصحاب المصالح.
11. تسعى حوكمة الشركات إلى تطبيق معايير محاسبية سليمة وواضحة ومفهومة لمنع الفساد وسوء الإدارة والإلتزام بالمسئولية الإجتماعية.
12. تركز حوكمة الشركات على الإلتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني والشفافية. عند تقديم التقارير البيئية.
13. تسعى حوكمة الشركات إلى معالجة الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة.
14. تطبيق حوكمة الشركات يعمل على تخفيض الغرامات الناتجة عن القوائم البيئية
15. تطالب حوكمة الشركات بوجود لجان مراجعة بيئية لها صلاحيات تمكنها من الرقابة ومتابعة أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومتابعة تقاريره البيئية

16. تلزم حوكمة الشركات المراجع الداخلي بالتقرير عن تأثير قواعد الحوكمة على المراجعة البيئية.

17. حوكمة الشركات تسعى إلى توفير معلومات ذات مصداقية تقلل من المخاطر البيئية.

## ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:-

1. ضرورة توفير الخبرات والكفاءات العلمية في فريق المراجعة لفهم نصوص القوانين المتعلقة بالمراجعة البيئية.
2. ضرورة وجود جهات رقابية مباشرة تتناسب مع وجود نظام رقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية.
3. ضرورة توفير معايير محاسبية سليمة وواضحة لمنع الفساد وسوء الإدارة.
4. ضرورة وجود قوانين وتشريعات وإجراءات دقيقة تحدد من المشاكل التي تعوق إلتزام المنظمة بالمسؤولية الإجتماعية والبيئية.
5. ضرورة إلتزام المراجع الداخلي بقواعد السلوك المهني عند تطبيق حوكمة الشركات.
6. ضرورة توفير خبراء متخصصين في مجال المراجعة من خارج المنشأة.
7. ضرورة إعداد برامج جدول فيها الأهداف والأساليب والإجراءات والتكاليف.
8. ضرورة تعيين مراجع خارجي محايد وفقاً لمعايير المحاسبة للتأكد من تطبيق مبادي حوكمة الشركات المتعلقة بالأمر البيئية.
9. ضرورة تدار أعمال المراجعة بواسطة مراجعيين من داخل المنشأة وخارجها والمراجع الداخلي يقدم تقرير لمجلس الإدارة عن الإلتزام بالقوانين البيئية.
10. ضرورة أن تقوم المراجعة البيئية بتقييم نظم الإدارة ومدى كفاءة نظم الإجراءات والرقابة والإلتزام بالسياسات البيئية.

## ثالثاً: مقترح دراسات مستقبلية:

من خلال الدراسة الميدانية للبحث إقترح الباحثة دراسات مستقبلية متمثلة في الآتي:-

1. تفعيل مبادي حوكمة الشركات في التشريع الضريبي السوداني.
2. تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداة البيئي على مخاطر الأعمال بالشركات الصناعية بولاية الخرطوم.
3. تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

## المصادر والمراجع

1. أحمد حسن الحضيرى، حوكمة الشركات، (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2005م).
2. سلمان الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2005م).
3. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009م).
4. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء المديرين التنفيذيين (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008م).
5. أمين سيد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة خدمات التأكد (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2007م).
6. حسن أحمد حريم، إدارة المنظمات (عمان: دار حامد للنشر، 2003م).
7. فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة، (دار النهضة العربية للنشر، 2009م).
8. عبد الوهاب على نصر، أحمد كامل سالم، المحاسبة عن الأدوات المالية وتحليل السياسات المحاسبية في صناعة التمويل والمنتجات السياحية (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر).
9. محمد باطويح، حوكمة الشركات ثقافة وسلوك إتحاد الشركات الإستثمارية (مكتبة أفاق للنشر، 2011م).
10. أمين سيد لطفي، المراجعة البيئية (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2005م).
11. خالد مصطفى قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر). أحمد عبد المولى الصباغ، الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية، الجزء الثاني (دار هاني: للطباعة وللنشر، 2002م).
12. حسين أحمد العروسي، تلوث البيئة وملوثاتها (القاهرة: مكتبة المعارف الحديثة للنشر، 2004م).
13. رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية الأيزو 14000 (دمشق: دار رضا للنشر، 2011م).
14. مصطفى كمال محمد، الموسوعة الثقافية للوعي البيئي (القاهرة: إيتراك للطباعة وللنشر، 2003م).
15. البديع محمد عبد، إقتصاد حماية البيئة (مصر: دار أمين للنشر، 2003م).

1. أسامه محمد صالح، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المصارف السودانية(جامعة السودان: كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
2. إبتسام حضر عثمان، دور حوكمة الشركات في الحفاظ على حقوق المساهمين(جامعة السودان: كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
3. نرمين ابوالعطا، حوكمة الشركات في سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية(مركز المشرعات الدولية الخاصة،2001م).
4. خالد حسن حافظ، دور حوكمة الشركات في رفع الجهاز المصرفي في السودان(جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة،2009م).
5. سالم العجب سالم، إطارطار على تطبيق حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة اسواق الأوراق المالية(جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة،2009م).
6. حسن عبدالجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (الأكاديمية العربية في الدنمارك: كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
7. محمدأدم أبكر، إطار مقترح على إستخدام المعلومات الحاسبية في تحقيق الشفافية و حوكمة الشركات(جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة،2008م).
8. ماجد إسماعيل ابوحمام، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية(مصر: جامعة الإسكندرية،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
9. الخزاعي أسعد غني، إطار مقترح لحوكمة الشركاتلحوكمة الشركات الحكومية الممولة ذاتياً وانعكاسها على مهنة التدقيق الداخلي(العراق: المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2008رسالة دكتوراة غير منشورقم).
10. هبة عبد المؤمن نور الدين، الإتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي(مصر: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة،2004م).
11. عماد محمد رياض، إطار مقترح لمعايير المراجعة البيئية وتقييم الأداء البيئي للوحدات الإقتصادية(مصر، جامعة عين شمس، معهد الدراسات والبحوث البيئية والإقتصاد والقانون والتنمية الإدارية والبيئية، رسالة دكتوراة غير منشورة،2004م).

### ثالثاً:المجلات العلمية

1. مصطفى حسن بسيوني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (القاهرة: من 24-26 سبتمبر 2005م).
2. عبد الملك فخر وآخرون، أثر حوكمة الشركات على البيانات المالية والإدارية (جامعة القاهرة مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003م).
3. عبد الحميد عبدالفتاح المغربي، عبدالعزیز عبدالمنصف مجزوب، دراسات إدارية معاصرة (جامعة كفر الشيخ، مجلة الدراسات المالية والتجارية العدد الأول، 2010م).
4. محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات (القاهرة: مجلة المحاسب، جمعية المحاسب والمراجعين المصرية، 2008م).
5. عوض لبيب فتح الله، المراجعة البيئية ودور المراجع المالي فيها (جامعة الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 1998م).
6. حسين محمد عيسى، دراسات في نظام إدارة التكلفة (جامعة عين شمس: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة العدد الثالث، 2000م).
7. جورج دانيال غالي، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الإقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة (جامعة عين شمس: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة العدد الثاني). **رابعاً:**

## المؤتمرات

1. شوقي عبدالعزیز بيومي، حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبية والإدارية والإقتصادية (الإسكندرية: المؤتمر السنوي الخامس في الفترة من 8-10 سبتمبر 2005م).
2. مصطفى حسن بسيوني، مدى إرتباط الشفافية والإفصاح بحوكمة الشركات (القاهرة: بحث مقدم إلى مؤتمر تطوير الأعمال وعائلية الشركات في الفترة من 10-11 فبراير 2007م).
3. محمد عبدالفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل حوكمة الشركات (القاهرة: المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، الفترة من 24-29 سبتمبر 2005م).
4. نبيل صلاح العربي، عبدالوهاب ابوالنجا، الفساد في المنطقة العربية أسبابه وقياسها وأثره (جامعة الإسكندرية: مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، الجزء الأول الفترة من 8-10 سبتمبر 2005م).

5. إمام حامد آل خليفة، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (القاهرة: المؤتمر العربي الأول الفترة من 24-26 سبتمبر 2005م).
6. صفا محمد سرور، دور المنهج الإسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية (جامعة الإسكندرية المؤتمر العلمي الخامس من 8-10 سبتمبر 2005م).
7. أشرف جمال الدين، حوكمة الشركات المفاهيم الأساسية والإطار العام في مصر (وزارة الإستثمار: ورقة بحث مقدمة لمؤتمر الشفافية والإفصاح صادر من مركز المديرين المصري، 2006م).
8. محمد فرح عبد الحليم، معايير الخدمات المالية الإسلامية في ظل بازل لمكافحة الفساد (المؤتمر الإقليمي دور المصارف المصرية في مكافحة الفساد الفترة من 19-20 يونيو 2001م).
9. أحمد محمد الأهواني، المراجعة البيئية والتخطيط لها (القاهرة: مؤتمر البيئة من 18-22 يوليو 1998م).
10. الجهاز المركزي للمحاسبات، دور مسئوليات الجهاز الأعلى للرقابة في مراجعة البيئة (المؤتمر الدولي الخامس عشر للأنتوساى من 5-12 ديسمبر 1995م).

### خامساً: التقارير

1. تقرير مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل إرساء حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون (واشنطن: غرفة التجارة الأمريكية، 2003م).
2. سميحة فوزي، حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون (مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003م).
3. تقرير مركز المشروعات الدولية الخاصة، تأسيس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة، 2002م.
4. مجلس المعايير المحاسبية المالية، سنة 1975م.
5. المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، 1998م.
6. إصدار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، 1975م.

7. نرمين ابوالعطا، حوكمة الشركات في سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2001م).
8. مركز المشروعات الدولية ، نصائح إرشادية لتحقيق إصلاح حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، 2008م.
9. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة (تعريف غرفة التجارة الدولية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2002-2003م).
10. منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، النسخة العربية، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة ، واشنطن، 2003.

### سادساً: الأترنيت

[http://www. List co./14000/14000/5- him.p.3.](http://www.List.co./14000/14000/5-him.p.3)

[http://www.tisi. go.th/14000/1/14000-5- hTMip-1.](http://www.tisi.go.th/14000/1/14000-5-hTMip-1)

الملاحق

## ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد / \_\_\_\_\_ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

### الموضوع إستمارة إستبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان: (الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ودورها في فاعلية المراجعة البيئية) وتهدف هذه الإستبانة إلى الوقوف على آرائكم حول مدى الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ودورها في فاعلية المراجعة البيئية ونظراً لما تتمتعون به من خبرة علمية وعملية، يأمل الباحث من سيادتكم إبدأ رأيكم على العبارات الواردة بالإستبانة حتى يتسنى له إتمام الجانب التطبيقي للدراسة، ونطمئن سيادتكم بأن ما تدلون به من آراء سوف تحاط بكامل السرية وتعالج لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن نتائج الدراسة سوف تكون متاحة لكم إذا رغبتم فيها.

مع خالص شكري وتقديري

الباحثة:

خديجة بشير سليمان حامد

## القسم الأول : البيانات الشخصية

ارجو التكرم بوضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة:

### 1-العمر:

<input type="checkbox"/>	من 50-41 سنة	<input type="checkbox"/>	من 40-31 سنة	<input type="checkbox"/>	30 سنة فأقل
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	اكثر من 60 سنة	<input type="checkbox"/>	من 60-51 سنة

### 2-المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	دكتوراه

### 3 -التخصص العلمي

<input type="checkbox"/>	إقتصاد	<input type="checkbox"/>	دراسات مصرفية	<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>	محاسبة
<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	دبلوم وسيط	<input type="checkbox"/>	تكاليف ومحاسبة ادارية	<input type="checkbox"/>	نظم معلومات محاسبية

### 4-المؤهل المهني:

<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية		
<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين العربية

### 5- سنوات الخبرة:.

<input type="checkbox"/>	15-11 سنة	<input type="checkbox"/>	10-6 سنوات	<input type="checkbox"/>	5 سنوات فأقل
<input type="checkbox"/>	أكثر من 25 سنة	<input type="checkbox"/>	من 25-21 سنة	<input type="checkbox"/>	20-16 سنة

### 6-المركز الوظيفي:

<input type="checkbox"/>	مراجع خارجي	<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	مراجع داخلي	<input type="checkbox"/>	محاسب
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	مدير عام	<input type="checkbox"/>	مدير إداري

**القسم الثاني: عبارات الفرضيات**  
**الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة**  
**الفرضية الأولى: الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤثر في تنفيذ قوائم ولوائح المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بتطوير فاعلية المراجعة البيئية.**

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لأأفق بشدة
1.	تتوافر في فريق المراجعة الداخلية الكفاءات والخبرات العلمية اللازمة لفهم نصوص قوانين المنظمات الإشرافية والمهنية المتعلقة بالمراجعة البيئية.					
2.	تسعى حوكمة الشركات إلى معالجة الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة.					
3.	حوكمة الشركات تسعى إلى توفير معلومات ذات مصداقية تقلل من المخاطر البيئية					
4.	تطبيق حوكمة الشركات يعمل على تخفيض الغرامات الناتجة عن القوائم البيئية.					
5.	تقوم المراجعة البيئية بتقييم نظم الإدارة ومدى كفاءة نظم الإجراءات والرقابة والإلتزام بالسياسات البيئية.					
6.	تسعى حوكمة الشركات إلى التحقق من مدى الإلتزام التي تهدف إلى حماية البيئة.					
7.	تطالب حوكمة الشركات بوجود لجان مراجعة بيئية لها صلاحيات تمكنها من الرقابة ومتابعة أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومتابعة تقاريره البيئية.					
8.	تلزم حوكمة الشركات المراجع الداخلي بالتقرير عن تأثير قواعد الحوكمة على المراجعة البيئية.					

## الفرضية الثانية : تطبيق حوكمة الشركات يؤثر فى الإفصاح الكافي عن التقارير

### البيئية للمنشأة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	متحفظ	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1.	إطار حوكمة الشركات له تأثير على الأداء البيئي والإفصاح الكافي في جودة القوائم والتقارير البيئية للمنشأة.					
2.	تطبيق حوكمة الشركات ينمي ثقافة ومهارات وقدرات العاملين بالمراجعة البيئية.					
3.	تهدف حوكمة الشركات إلى وجود جهات رقابية مباشرة تتناسب مع وجود نظام رقابة على تنفيذ الإلتزامات البيئية.					
4.	تطبيق الحوكمة يحقق المساءلة ويحدد الأدوات التي تحقق الأهداف والخطط.					
5.	تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى زيادة الثقة فى معلومات القوائم والتقارير البيئية للمنشأة وينمي ثقة أصحاب المصالح.					
6.	تسعى حوكمة الشركات إلى تطبيق معايير محاسبية سليمة وواضحة ومفهومة لمنع الفساد وسوء الإدارة والإلتزام بالمسؤولية الإجتماعية.					
7.	تقوم حوكمة الشركات على ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات دقيقة تحدد من المشاكل التي تعوق إلتزام المنظمة بالمسؤولية الإجتماعية والبيئية.					
8.	ترتكز حوكمة الشركات على الإلتزام بالإخلاقيات والسلوك المهني والشفافية عند تقديم التقارير البيئية.					

الفرضية الثالثة: تطبيق حوكمة الشركات المتعلقة بالأمور البيئية يؤثر في تطوير

جودة المراجعة البيئية

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لأوافق بشدة
1.	حوكمة الشركات تساعد في تعيين مواقع المراجعة وجمع المعلومات.					
2.	إلتزام المراجع الداخلي بقواعد السلوك المهني يعتمد على التطبيق الفعال لحوكمة الشركات					
3.	حوكمة الشركات تحد من مخاطر تأثير الأمور البيئية على جودة الأداء المهني للمراجعة.					
4.	تدار أعمال المراجعة بواسطة مراجعين من داخل المنشأة وخارجها والمراجع الداخلي يقدم تقرير لمجلس الإدارة عن الإلتزام بالقوانين البيئية.					
5.	تساعد حوكمة الشركات المراجع الداخلي على وضع تقديرات للإلتزامات البيئية والمعالجة السليمة لتلك التقديرات.					
6.	تطبيق حوكمة الشركات يضمن القيام بالمسؤوليات الإجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة ويلزم المنشأة بالنتائج البيئية.					
7.	تطبيق حوكمة الشركات في منظمات الأعمال يؤدي إلى إكتشاف الإنحرافات الجوهرية في المراجعة البيئية.					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء محكمي الإمتحانة

الرقم	الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	د. هلال يوسف صالح	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د. بابكر إيهام الصديق	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. فتح الرحمن الحسن	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	د. كمال أحمد يوسف	أستاذ مساعد	جامعة النيلين
5	د. زين العابدين ياسين	أستاذ مساعد	أكاديمية السودان للدراسات المصرفية