

## حوكمة الشركات وأثرها علي الرقابة البيئية: دراسة تطبيقية علي شركة السكر السودانية

صابر تاج السر محمد الكنزي (\*)

**المخلص:** هدفت الدراسة لمناقشة حوكمت الشركات وأثرها علي الرقابة البيئية، بعمل دراسة تطبيقية علي شركة السكر السودانية وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة ما هي حوكمة الشركات والدور الذي تلعبه في حماية ورقابة بيئة مصانع السكر بشركة السكر السودانية ومدى الاهتمام بتحسين الأداء البيئي. وهدفت الدراسة لبيان إيجابيات ومزايا الحوكمة وكيفية الاستفادة منها لتفعيل الرقابة البيئية، بفرضية إدراك شركة السكر السودانية بأهمية المسؤولية الاجتماعية والبيئية لمجتمع مصانع السكر داخليا وخارجيا، وأنها تخصص جزء من أرباحها لحماية البيئة. وباستخدام المنهج التاريخي والاستقرائي والاستنباطي في تحليل الدراسة التطبيقية توصلت إلي أهم النتائج: لا توجد ميزانية بالمعني الحقيقي أو بند بالمصروفات التقديرية والفعلية يدل علي الاهتمام بالنواحي البيئية وحوكمة الشركات بعيدة عن شركة السكر السودانية في مبادئها وقواعدها لتبعية المراجع الداخلي للمدير العام والتأثير المباشر وغير المباشر علي التقارير وقد أوصي الباحث بضرورة إصدار نشرات وتوجيهات من ديوان المراجع العام ملزمة لتفعيل دور المراجع الداخلي في الاهتمام أكثر بالرقابة البيئية والاجتماعية في جميع المنشآت لحماية المجتمع ككل.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة الشركات تعني السياسات الداخلية التي تشمل النظام والعمليات والأشخاص، والرقابة البيئية لمجتمع المنشأة.

## Governance and its impact on environmental control, In applied of Sudan's Sugar Company

*Sabir Tag alsir Mohamed Alkanzi*

**Abstract:** The study aim is to discuss Corporate Governance and its impact on environmental control, In applied of Sudan's Sugar Company. The problem of the study is represented in exploring what is corporate governance and the role it plays in protection and control of Sudan's Sugar Company environment in sugar factory and its improvement. The study aimed at stating the advantages and benefits of Corporate governance and how that can be used to effectuate environmental control , with the hypothesis that of Sudan's Sugar Company. is well aware of its social and environmental responsibility to the sugar factory community and that it allocates part of its profits to achieve that. Inductive and deductive methods were used in data analysis. The most important result of the study is that ,there is no real budget or estimated or actual expenditure item that reveal there is a concern for environmental or corporate governance issues. This could be due to the fact that the general manager influence the internal auditor reports and actions. The study recommended that rules and guidance statements should be issued by the auditor general to effectuate the role of internal auditor In greater care for environmental issues by all companies for the welfare of the community.

**Keywords:** Corporate Governance indicates internal policies that reflect the system, operations, individual and Environmental control for the company's society.

## الإطار العام للبحث

### المقدمة:

تشير حوكمة الشركات أو حوكمة المؤسسات إلى إجراءات وممارسات التوجيه، والرقابة على المؤسسة. وتحدد حوكمة المؤسسات توزيع الحقوق والمسئوليات بين مختلف المشاركين في المؤسسة - مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من الأطراف المعنية - وتصوغ قواعد وإجراءات صنع القرار» كما جاء في تعريف منظمة التعاون والتنمية<sup>1</sup> OECD. لا تختلف شركات مصانع السكر في سمات كثيرة عن المؤسسات الأخرى، ومن ثم فإن تبني ممارسات حوكمة المؤسسات ينطوي على فوائد جمة لها. ويدعم مسئولية شركات ومصانع إنتاج السكر ويرفع مستوى أدائها على نحو مستدام عبر تبني ممارسات الحوكمة. ولا شك أن البيئة تُعد مكوناً أساسياً وضرورياً للمجتمع. ويتطلب تعزيز الحق في بيئة صحية تتسم بالسلامة والنزاهة. ومن ثم فإن اعتماد الكتلة الرئيسية من الشركات والمصانع في قطاع إنتاج السكر لمبادئ حوكمة المؤسسات المبنية على المعايير السليمة سيؤدي إلى الارتقاء بالقطاع ككل. وهكذا يسد الفجوة القائمة بين الرسالة الإنسانية والاجتماعية للمصانع من جانب، وبين طبيعتها المؤسسية من جانب آخر. ولا بد أن يحقق هذا مستويات أداء مرتفعة بالإضافة إلى تلبية احتياجات المجتمع مع احتواء التكاليف. وفي النهاية لا بد لذلك أن يؤدي إلى خدمة المجتمع الداخلي لهذه الشركات والمجتمع المحيط الذي تقع هذه المصانع في محيطه ومدى سلامة هذا المجتمع والمسئولية الاجتماعية لمدي سلامة البيئة الداخلية والخارجية للمصانع ومدى دور الرقابة البيئية في تفعيل ذلك.

### مشكلة الدراسة:

كيف يمكن لحوكمة الشركات أن توفر متطلبات الحماية والرقابة البيئية في مصانع السكر بشركة السكر السودانية؟

ويشتق من ذلك التساؤلات التالية:

- 1 - ما هي أسباب اهتمام مصانع السكر بشركة السكر السودانية بتحسين أدائها البيئي؟ وما متطلبات ذلك؟
- 2 - ما هي حوكمة الشركات والدور الذي تلعبه في حماية ورقابة بيئة مصانع السكر بشركة السكر السودانية؟

### أهداف الدراسة:

- 1 - التعرف على إيجابيات ومزايا الحوكمة وكيفية الاستفادة منها لتفعيل الرقابة البيئية
- 2 - التعرف على المسئولية الاجتماعية والبيئية ومتطلبات حماية الرقابة البيئية في مصانع السكر.

### أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة في توجه كل المنظمات العالمية في أهمية المجتمع العامل والمحيط بالقطاع الصناعي ومدى الاهتمام بسلامته البيئية ومدى دور المحاسبين والمراقبين في تفعيل ذلك لحماية المجتمع ككل.

### فرضية الدراسة:

- 1- تدرك شركة السكر السودانية أهمية المسئولية الاجتماعية والبيئية لمجتمع مصانع السكر داخليا وخارجيا

<sup>1</sup> جمعة هوام، حوكمة المؤسسات ومتطلبات حماية البيئة، جامعة عنابة - الجزائر، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات بجامعة ورقلة نوفمبر 2011م

## 2- توجد ميزانية محددة من أرباح المصانع لحماية البيئة

### حدود الدراسة:

مصانع السكر بشركة السكر السودانية

### منهجية الدراسة:

المنهج التاريخي لعرض القوائم والتقارير المالية لشركة السكر السودانية  
المنهج الاستقرائي لوضع الفروض لبحث إشكالية البحث  
المنهج الاستنباطي لاستنباط النتائج من تحليل الدراسة  
مصادر جمع المعلومات: الكتب والمراجع والمجلات العلمية والتقارير المنشورة

### تنظيم البحث:

يحتوي البحث علي فصول ومباحث:

الفصل الأول يتناول الإطار المنهجي للدراسة والدراسات السابقة  
الفصل الثاني يتناول الجانب النظري. ويتناول الفصل الثالث الجانب العملي وتحليل الدراسة  
والنتائج والتوصيات

### الدراسات السابقة:

#### 1- دراسة: هوام (2011م)<sup>2</sup>

سلطة الدراسة الضوء علي الجوانب الفكرية لحوكمة المؤسسات كنظام للرقابة وانعكاسات تطبيقه علي أداء المنظمة الاقتصادية، بما يجعل هذا النظام الرقابي الطريقة المثلي لإيجاد المقاييس الشاملة لأداء الوحدة الاقتصادية ودعم قدرتها علي المنافسة والاستمرار، بتوفير متطلبات حماية بيئتها، وتحقيق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها. وخلصت الدراسة لأهم النتائج بوجود أسس تقوم عليها الأعمال لا بد للمؤسسة أن تتحمل مسؤوليتها البيئية وإحكام الرقابة علي أدائها البيئي. وبتوصية بضرورة احترام القوانين ومتطلبات حماية البيئة.

#### 2- دراسة: عزي (2008م)<sup>3</sup>

تناولت الدراسة من أن الحكم الرشيد من هذا المنظور يعمل على تحقيق تغيير جذري في أسلوب إدارة الأعمال Management وهذا على أي مستوى نكون فيه، فهو يثير الانتباه بخصوص تعدد الأعران الذين يتبعون منطق مختلف والذي يتدخل في عملية الفعل الجماعي؛ كونه يطالب الأخذ بعين الاعتبار لترابط مستويات النشاط في تخطيط النظام أو السلطة القائمة على هيئة سلمية؛ ذلك انه يتطلب الثقة والتعاون ويمنح مزايا لتحليل مصطلحات، المشاركة والتنسيق والتكامل ... لغاية بلورة وإيجاد مطابقة مع مفاهيم المؤسسة والشراكة والوثام. ويقترح الحكم الرشيد أكثر من مجرد مجموعة من الوسائل والقدرات، حيث أن الهدف الوحيد يكمن في مساعدة المسير أو المؤسسة لإنتاج أكثر النتائج الايجابية مع السماح بإمكانية التعلم والتمهين والتأثير عن طريق توسيع نظرة العالم للعنصر المسير. ويتبنى الحكم الرشيد من خلال علاقته بالخصخصة كديناميكية فعالة في تسيير الموارد تصور أسئلة أساسية تسعى إلى تغيير مستديم للممارسات الإدارية -خاصة في مجال إدارة الأعمال التقليدية- فمن الواضح أن عملية الخصخصة تتجسد في صلب موضوع وهدف قانون آخر أو ميثاق قواعد واضحة وشفافة وبطريقة مستمرة مع كل الأطراف الفاعلة، وإنه من

<sup>2</sup> جمعة هوام، حوكمة المؤسسات ومتطلبات حماية البيئة، جامعة عنابة - الجزائر، الملحق الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات بجامعة ورقلة نوفمبر 2011م

<sup>3</sup> الأخضر عزي، فعالية الحكم الراشد (الحوكمة) في تفعيل خصخصة الشركات، موضوع مداخلة، المؤتمر العلمي الأول "حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي" جامعة دمشق - سوريا تشرين 2008م.

المهم أن الرقابة الفعالة وتقدير التنبؤ الفعال يتعين أن تمارس حول كل عمليات الخصخصة - كما يجب السهر على أنه وحتى من قبل الإجراء الفعال- فانه خلال وبعد العملية تصبح كل المعلومات حول العمليات معروفة للجميع، ولا بد من معرفة أن الحكم الرشيد يغطي ثلاث أنواع من التغيرات مقارنة بالطرق التقليدية للإدارة وتتمثل في: جهد العقلنة الذي يهدف إلى تخفيض قسط اللا تأكد والتشكيك المرتبط والعائد إلى كل نشاط جماعي أو فردي حول إجراء مصير استراتيجي أكثر فاعلية وأكثر صرامة في إعداد الاختيارات وكذلك تقدير وتقييم تلقائي للآثار الخاصة بالأفعال المرصودة لهذا الأمر. والأخذ بعين الاعتبار- وبصفة أكثر شفافية - تعدد الأقطاب المتعددة للسلطات التي تسمح بتطوير إجراءات المبادلات والمفاوضة بين هذه الأقطاب المؤثرة خدمة للخصخصة، يتعين وجود إرادة في تطوير إستراتيجية المشاركة لإدماج المعنيين بالأمر في إعداد القرارات بإدماجها في بناء الاختبارات الجماعية، مستقبل اقتصاد السوق في الجزائر لا يكمن في الإيرادات من التصدير، ولكن في انجاز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

### 3- دراسة: المليجي دون تاريخ<sup>4</sup>

وتتمثل مشكلة البحث في محاولة دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية بمصر. وخلصت بأهم النتائج لقد اتفقت آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين على وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة. وتوصية ينبغي تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات، بالاتساق مع المعايير والقواعد العالمية، مثل إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها.

### 4- دراسة: أحمد (2003)<sup>5</sup>

وفيما يتعلق بإمكانية تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المساهمة في البيئة المصرية، فقد استهدفت هذه الدراسة بحث مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في البيئة المصرية، وقد أتبعته الدراسة المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، فقد تم استقراء وتصنيف الدراسات في مجال المحاسبة والمراجعة التي تتعلق بحوكمة الشركات ومعرفة كيفية التطبيق، كما أتبعته دراسة المنهج الاستنباطي لمعرفة مدى إمكانية تطبيق أسلوب حوكمة الشركات في الشركات المصرية ومعرفة العقبات التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب. وقد أختبرت الدراسة فرضين، الفرض الأول أن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على تفعيل عملية الرقابة والإشراف والمتابعة في الشركات المساهمة، كما يساعد على تحسين الأداء بهذه الشركات، والفرض الثاني يتمثل في أن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على زيادة الشفافية في القوائم المالية وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بالشركة، وقد خلصت الدراسة إلى أن الظروف الحالية في مصر تساعد على الإسراع بتطبيق حوكمة الشركات والاستفادة من المزايا التي تحققت للدول التي قامت بتطبيقه، من الأداء وزيادة الرقابة والمساءلة على الشركات وزيادة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بما يحقق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بالشركة. كما انتهت الدراسة إلى أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة المصرية أصبح مطلباً ضرورياً وذلك للمساهمة في نجاح ونمو سوق المال في مصر، وكذلك العمل على نمو الاقتصاد القومي من خلال المساعدة في توفير الثقة والمصداقية في المعلومات المالية المنشورة للشركات المساهمة المصرية مما يساعد على جذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية.

<sup>4</sup> ابراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر  
<sup>5</sup> أحمد، عادل عبد الرحمن، "دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وإمكانية تطبيقه في الشركات المساهمة العاملة في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، بنها، السنة الثالثة والعشرون، العدد الأول، 2003.

5- دراسة : محمد (2010م)<sup>6</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في انه زيادة عجز الشركات زاد من مسئولية التنظيم ودوره في زيادة فعالية الرقابة، وهدفت الدراسة لتحديد اعتمادية الشركات علي نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها لتحسين كفاءة استخدام الموارد لتحقيق هدف المنشأة. وبفرضيات منها أن وجود نظام مراجعة داخلية مستقلة وفعالة يؤدي لتطبيق فعال لنظم الرقابة الداخلية وخلصت الدراسة لأهم النتائج في أن الرقابة الداخلية الفعالة لها دور في زيادة الإنتاج ومما أدي لزيادة الربحية. اختلاف دراسة الباحث عن هذه الدراسات في أنها تناولت البعد الاجتماعي للشركات داخل وخارج هذه الشركات ومدى اثر حوكمة الشركات علي الرقابة البيئية والتي هي أصبحت جل اهتمام المراجع الداخلي ودوره الفعال في سلامة وحماية مجتمع الشركات والمنشآت داخليا وخارجيا.

## الفصل الثاني الجانب النظري:

## المبحث الأول: حوكمت الشركات:

التعريف: الحوكمة: Governance

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت Corporate للمصطلح Corporate Governance، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها تطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات، ويشير مفهوم حوكمة الشركات إلى القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وManagement وحملة الأسهم، Shareholders وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة Stakeholders<sup>7</sup>

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"<sup>8</sup>.

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين"<sup>9</sup>. وهناك من يعرفها بأنها: " مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين"<sup>10</sup>. وبمعنى آخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.

وتعريف آخر بأن الحوكمة تتضمن العديد من البنود والمفردات، العناصر والمقومات والآليات التي تعمل معاً، وفق أسس ومبادئ وتوصيات وإرشادات واشتراطات، تهدف إلي ضبط أداء وممارسات الإدارة وما تتخذه من قرارات وأفعال، بغرض الحد أو التخلص من الفساد الإداري والمالي والمحاسبي في الشركات، وما يرتبط بها من أطراف، وتفعيل دور مجالس الإدارات

<sup>6</sup> سليمان علي محمد، دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، رسالة ماجستير -جامعة السودان بحث غير منشور 2010م

<sup>7</sup> مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم في بيئة الاعمال المصرية، ص 15

<sup>8</sup> Alamgir, M. (2007). *Corporate Governance: A Risk Perspective*, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

<sup>9</sup> Freeland, C. (2007). *Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks*, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

<sup>10</sup> البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.

واللجان التابعة لها وعلي وجه الخصوص لجنة المراجعة، التي توفر الاستقلال الكافي والحماية لكل من المراجعين الداخليين والخارجيين من تسلط الإدارة التنفيذية، وفق فلسفه باتت تعرف في الوقت الحالي "بفصل السيطرة عن الإدارة"<sup>11</sup>.

### مفهوم حوكمة الشركات:

جاء موضوع حوكمة الشركات استمرراً للبحث المتواصل عن تعزيز أداء الشركات، ومنها على سبيل المثال نظرية المنشأة، ونظرية الوكالة، والفصل بين الملكية والإدارة، وهياكل الملكية وتمويل المنشآت، وعلاقة الإدارة بالمساهمين، وأصحاب المصالح وغيرها من النظريات. ونتيجة لارتباط موضوع حوكمة الشركات بمجالات وأطراف مختلفة، كالإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، ظهر كثير من التعريفات المتنوعة لحوكمة الشركات. فقد عرفها البعض (Demirag, I., et al., 2000) بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة. ويهتم هذا المصطلح بالممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها ومجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها، ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك، والعلاقة بين الجهات التي تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج. ويعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع (Hopkins, M., 2000)

### ثانياً - أهداف حوكمة الشركات:

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية: (Moureen, 2004)

- 1 - تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
  - 2 - تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
  - 3 - تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.
  - 4 - تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.
  - 5 - ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.
- محددات الحوكمة:<sup>12</sup>

<sup>11</sup> فكري احمد العيسي، متطلبات تطبيق آليات الحوكمة في البنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية - دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير - جامعة أسبوت - 2010م

<sup>12</sup> حوكمة المؤسسات ومتطلبات حماية البيئة مرجع سابق

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية ( انظر شكل ١ أدناه). ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

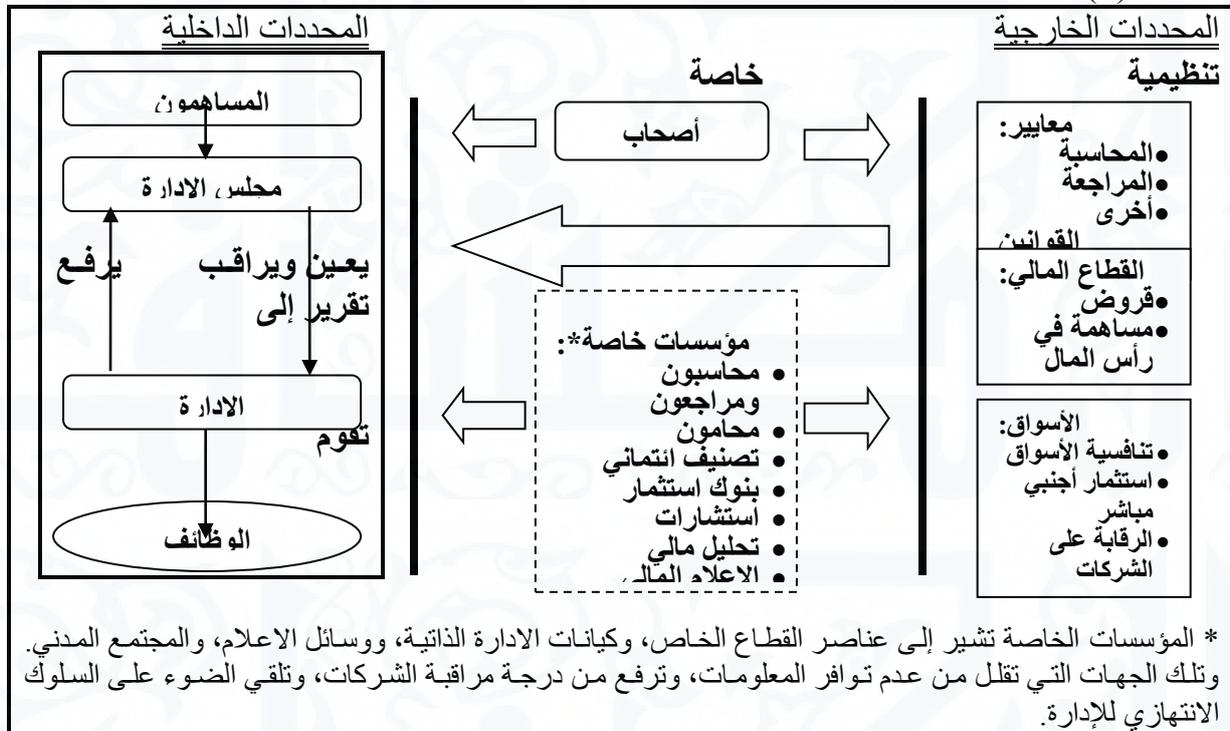
#### أ- المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي ( مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس )، وكفاءة القطاع المالي ( البنوك وسوق المال ) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية ( هيئة سوق المال والبورصة ) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ( ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها )، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.<sup>13</sup>

#### ب- المحددات الداخلية: وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع

السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.<sup>14</sup>

شكل (1): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة<sup>15</sup>



Fawzy, S. *Ibid.* pp: 3-4. <sup>13</sup>

*Ibid.* p: 4. <sup>14</sup>

Iskander:2002 <sup>15</sup>

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيراً خلق فرص عمل

### معايير الحوكمة<sup>16</sup>

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلاً في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي. وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوماً لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي:

### ■ معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية<sup>17</sup>

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علماً بأنها قد أصدرت تعديلاً لها في عام 2004.<sup>18</sup> وتتمثل في:

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
2. حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
3. المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
4. دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.
5. الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

<sup>16</sup> طارق عيد العال حماد: حوكمة الشركات، المفاهيم المبادئ التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005،

<sup>17</sup> انظر في تفصيل ذلك:

البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. مرجع سبق ذكره. ص: 11.  
فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية"، منشورة في:

Egyptian Banking Institute, Corporate Governance in the Banking Sector Workshop, March 2006.

Fawzy, S. *Ibid.* pp: 5-6

<sup>18</sup>OECD, OECD Principles of Corporate Governance, 2004.

6. **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

■ **معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية ( Basel Committee )<sup>19</sup>**

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:

1- قيم الشركة وموائق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

2- إستراتيجية للشركة معدة جيدا ، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

3- التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

4- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدقي الحسابات والإدارة العليا.

5- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات ( Checks & Balances ).

6- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.

7- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

8- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

■ **معايير مؤسسة التمويل الدولية<sup>20</sup>**

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجبات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد

2- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا

4- القيادة

<sup>19</sup> فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، مرجع سبق ذكره.

<sup>20</sup> فؤاد شاكر، المرجع السابق.

**المبحث الثاني:****مفهوم المراجعة<sup>21</sup>**

يقصد بالمراجعة في اللغة العربية : الرّد مرة أخرى إلى الأصل ، وهي مشتقة من الفعل رجع يرجع رجعا ، ورجوعاً ورجعى ورجعانا والمرجع ، وهذا المفهوم واضح في قول الله تبارك وتعالى : " إِنَّ إِلَى رَبِّكَ الرُّجْعَى " (العلق:8) ويقصد بها اصطلاحاً (حسب المتعارف عليه) : تدقيق وفحص البيانات التي ترد في المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية وما في حكم ذلك بواسطة شخص فني محايد (المراجع) للتأكد من صحتها وسلامتها من الأخطاء ، وإبداء الرأي بشأنها في صورة تقارير، وذلك في ضوء أدلة وقرائن الإثبات وطبقاً لمجموعة من الأسس والمعايير المتعارف عليها . من هذا المفهوم نستنبط المعالم الأساسية للمراجعة ، وتتمثل في الآتي:

هدف المراجعة : الاطمئنان من صحة وسلامة البيانات التي تعبر عن نشاط المنشأة خلال فترة معينة في ضوء أدلة الإثبات المجمعّة وخلوها من الأخطاء .

نطاق المراجعة : المعاملات والتصرفات المالية والاقتصادية وغيرها التي قامت بها المنشأة خلال الفترة .

موضوع المراجعة : تنصب عملية المراجعة على المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم والتقارير وما في حكم ذلك

مرجعية المراجعة : أدلة الإثبات والأسس والمعايير المتعارف عليها والتي يعتمد عليها المراجع في عمله .

المراجع : الشخص الفني المحايد الذي يقوم بعملية المراجعة ، ويتسم بمواصفات شخصية وعلمية ومهنية معينة متعارف عليه مهنيّاً.

**فروع المراجعة<sup>22</sup>**

المراجعة علم اجتماعي، يتطور بتطور المجتمع الذي يعمل فيه، ومع تقدم العلوم والفنون والمهن، وتغير العلاقات والتقاليد، وما استتبع ذلك من تغيير في أوجه نشاط المنشآت وشكلها القانوني، أدى هذا كله إلى ظهور فروع لعلم المراجعة، لكل منها مجال عمل متخصص، من أهمها ما يلي:

- المراجعة المالية: تختص بتدقيق وفحص العمليات المالية للمنشأة، ويتركز نطاقها على المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية، وتقديم تقارير يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، وتنقسم المراجعة المالية إلى داخلية وخارجية.

- المراجعة الإدارية: تختص بتدقيق وفحص وتحليل وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والنظم والبرامج والإجراءات والأساليب المطبقة بالمنشأة، بهدف تقديم تقارير تتضمن معلومات وتوصيات ونصائح للإدارة لتساعدها في أداء مهامها المختلفة بما يحقق تطوير وتنمية الأداء والاستفادة من الإمكانيات المتاحة على الوجه الأحسن، وبما يحقق الأهداف العامة للمنشأة.

<sup>21</sup>حسين شحاتة أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، كلية التجارة-جامعة الأزهر ص،3،ص،13

<sup>22</sup> حسين شحاته مرجع سابق

- المراجعة الاجتماعية: تختص بتدقيق وفحص للبيانات الواردة بالسجلات والدفاتر والقوائم والتقارير المتعلقة بأنشطة المنشأة في المجال الاجتماعي، في ضوء مجموعة من الأسس والمعايير الاجتماعية، ثم تقديم تقارير إلى الجهات المعنية بذلك، تفصح عما إذا كانت المنشأة قد قامت بمسئولياتها الاجتماعية أم لا؟ وسبل تطوير ذلك في المستقبل.
  - المراجعة الحكومية: تختص بتدقيق وفحص البيانات الواردة بالمستندات والسجلات والدفاتر والقوائم والتقارير المتعلقة بأنشطة الوحدات الحكومية والتقارير عنها في ضوء القوانين والتشريعات والتعليمات والقرارات الحكومية والإفصاح عن المخالفات والتجاوزات، وأحياناً يطلق عليها: المراجعة العامة.
  - المراجعة الدولية: تختص بتدقيق وفحص وتحليل أعمال المنشآت والمؤسسات الدولية في ضوء معايير المراجعة الدولية، ونطاقها الشركات التي لها فروع في الدول المختلفة، والتي يطلق عليها: الشركات متعددة الجنسيات.
  - المراجعة الشرعية: تختص بتدقيق وفحص وتحليل كافة الأعمال والتصرفات والسلوكيات التي يقوم بها الأفراد والجماعات والمؤسسات والمنشآت وغيرها، للتأكد من أنها تتم وفقاً لمبادئ وأحكام الشريعة الإسلامية، وذلك طبقاً لمجموعة الفتاوى والتفسيرات الشرعية، وبيان المخالفات والأخطاء، وتصويبها فوراً، وتقديم التقارير إلى الجهات المعنية، متضمنة الملاحظات والنصائح والإرشادات، وسبل التطوير إلى الأفضل.
  - مراجعة الميزانية: تختص بتدقيق وتحقيق بنود الميزانية (قائمة المركز المالي) من حيث الوجود والملكية والتقويم، بهدف تقديم تقرير إلى الجهات المعنية، ما إذا كانت تمثل المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، وتمتد هذه المراجعة إلى الدفاتر والسجلات والمستندات.
  - المراجعة الخاصة: تتعلق بتدقيق وفحص وتحليل حسابات وسجلات ودفاتر منشأة ما لغرض معين مسمى بناء على طلب خاص كما هو الحال: الفحص لأغراض دخول شريك أو لتقويم الشهرة، أو للتعامل مع البنوك أو لمساعدة القاضي لإصدار حكم في خلاف.
- أولاً: المفهوم الحديث للرقابة الداخلية:** هناك تعاريف معاصرة نسبياً توضح المفهوم الحديث الموسع للرقابة الداخلية منها.<sup>23</sup>
- (أ) " الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية الأصول ، وضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية ، والاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ، وتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة" .
- (ب) " مجموعة الوسائل والأسس والقواعد التي تضعها إدارة المشروع للمحافظة على الأموال وحمايتها، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع من أجل تقليل احتمالات الغش والأخطاء "

(ج) " فحص تحليلي شامل للهيكل التنظيمي والخطط والأهداف ووسائل التشغيل واستخدام الموارد البشرية والطبيعية للتأكد مما إذا كانت تلك الموارد قد استخدمت بأفضل أسلوب اقتصادي ممكن في حدود أهداف المنشأة ، وتسعى إلى تحقيق حفز الإدارة على اتخاذ الإجراءات التي تقود إلى زيادة الكفاءة والربحية<sup>(1)</sup> .

(د) " مراجعة وتقييم الخطط والسياسات والأساليب والإجراءات ونشاط وتقرير المدراء في المشروعات المختلفة بواسطة معايير أو أنماط متنوعة سواء اتخذ هذا التقييم ناحية كمية أو رقمية. ويلاحظ من التعاريف السابقة وغيرها أنها تختلف حسب النظرة إليها والمجال المراد تطبيقها فيه، فبعض التعاريف يركز على الضبط الداخلي والبعض يركز على المراجعة الإدارية، وكلاهما يكمل الآخر وليس بديلاً عنه.

#### 1- مفهوم البيئة<sup>24</sup>:

لا شك أن البيئة ستكون مركز الاهتمام لأكثر من عقد قادم ، كما أنها ستكون سببا في إعادة التفكير في مجالات مهمة كالسياسة والاقتصاد والتكنولوجيا والإنتاج والتسويق والمالية والابتكار والقانون.... الخ. وإذا كانت البيئة سابقا هي كل ما يتعلق بالطبيعة من خلال مفهوم الجايا GAIA الذي طرح في الستينات ويرمز إلى آلهة الأرض عند الإغريق ويقوم على تصور أن كل أشكال الحياة على الأرض تتشكل كائنا عملاقا قادرا على تطويع واستخدام المحيطات والمجالات الحيوية والجيولوجية والمائية لتلاءم حاجاته، فإن البيئة في الوقت الحاضر قد اتسعت لتشمل المحيطات الثقافية والاقتصادية والاجتماعية. والواقع أن مفهوم البيئة شأنه شأن المفاهيم الأخرى قد تطور عبر فترات ومراحل عديدة، فقد انصب اهتمام الشركات في البدء على العوامل المادية لبيئة العمل كالإضاءة والحرارة والرطوبة... الخ انطلاقا من افتراض قوي قامت عليه المدرسة الكلاسيكية في الإدارة وهو أن ثمة علاقة طردية بين الكفاءة والعوامل المادية في بيئة العمل. والبيئة لفظ شائعة الاستخدام يرتبط مدلولها بنمط العلاقة بينها وبين مستخدميها فنقول: البيئة الزراعية والبيئة الصناعية، والبيئة الصحية، والبيئة الاجتماعية والبيئة الثقافية، والسياسية.... ويعنى ذلك علاقة النشاطات البشرية المتعلقة بهذه المجالات...، وقد ترجمت كلمة Ecology إلى اللغة العربية بعبارة " علم البيئة" التي وضعها العالم الألماني ارنست هيجل Ernest Haeckel عام 1866م بعد دمج كلمتين يونانيتين هما Oikes ومعناها مسكن، و Logos ومعناها علم وعرفها بأنها "العلم الذي يدرس علاقة الكائنات الحية بالوسط الذي تعيش فيه ويهتم هذا العلم بالكائنات الحية وتغذيتها، وطرق معيشتها وتواجدها في مجتمعات أو تجمعات سكنية أو شعوب كما يتضمن أيضاً دراسة العوامل غير الحية مثل خصائص المناخ (الحرارة، الرطوبة، الإشعاعات، غازات المياه والهواء) والخصائص الفيزيائية والكيميائية للأرض والماء والهواء". ويتفق العلماء في الوقت الحاضر على أن مفهوم البيئة يشمل جميع الظروف والعوامل الخارجية التي تعيش فيها الكائنات الحية وتؤثر في العمليات التي تقوم بها. فالبيئة بالنسبة للإنسان هي الإطار الذي يعيش فيه والذي يحتوي على التربة والماء والهواء وما يتضمنه كل عنصر من هذه العناصر الثلاثة من مكونات جمادية، وكائنات تنبض بالحياة، وما يسود هذا الإطار من مظاهر شتى من طقس ومناخ ورياح وأمطار وجاذبية ومغناطيسية... الخ ومن علاقات متبادلة بين هذه العناصر. والبيئة هي المحيط الطبيعي والمجتمعي الشامل الذي يؤثر علينا جميعا، بما في ذلك مؤسسات الأعمال وهي بهذه الدلالة ستكون أحد مرتكزات الأداء الاستراتيجي حيث ستكون البيئة شأنها شأن الجودة في

(1) لمزيد من التعاريف والتفاصيل يرجع إلى :

- د. محمد نصر هواري وآخرين "أصول المراجعة" 1991م صفحة 33 وما بعدها.

- د. منصور حامد محمود " المراجعة وتدقيق الحسابات " دار الثقافة العربية 1991م ، صفحة 136.

<sup>24</sup>جمعه هوام مرجع سابق

الثمانينات في قلب اهتمامات المؤسسة. فالمؤسسة البيئية هي المؤسسة التي تكون أكثر استجابة لاهتمامات الزبائن وتحقيق هدفها العميق في النمو المستديم كما يرى كلينر A.Kleiner ، وبنفس الدلالة يشير ركلهاوس W.D. Rukelhaus الى اعتبار الاستدامة الهدف الجديد للمؤسسة بعد هدف الجودة. وإذا كانت الأعمال تسعى لأجل تحقيق الكفاءة والربح بمنظور أناني ضيق وقصير الأمد، فإن البيئيين منذ عقود والحركة الخضراء منذ أواخر الثمانينات يسعون من اجل أولوية البيئة على غيرها.

## 2- المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية: 25

لقد تعاملت الأعمال مع البيئة كمعطى مجاني وبأنها موارد لا متناهية، لهذا فإنها كانت وربما لا زالت كذلك حتى الآن في مجالات عديدة تمارس دورا سلبيا إن لم يكن عدائيا ضد البيئة. فهي تأخذ الهواء النقي والماء الصافي والأرض الخضراء وتحولها وبطريقة قياسية إلى هواء اسود رمادي ملوث، وإلى ماء متقل بالمواد السمية والضارة، وإلى أراض جرداء متآكلة. ولا تفسير لذلك إلا أن الأعمال هي الأعمال، وأن الأرباح وصنع النقود فيها يمكن أن يبرر كل شيء، وإذا ما نشأت مشكله أو ظهرت أزمة ما هنا أو هناك فإن آليات السوق كفيلة بمعالجتها على نحو فعال وكفاء. وإزاء هذه النظرة القائمة على أولوية الكفاءة في الأعمال دون النظر في الموارد غير المتجددة التي تستنفذ من جهة والتلوث المضر طبيعيا ومجتمعيا من جهة أخرى، فإن الأسس التي قامت عليها الأعمال في التعامل مع البيئة والنتائج التي أدت إليها كانت ذات تأثير سلبي واضح على البيئة ، ويمكن أن نحدد هذه الأسس كالآتي:

- تغليب الجوانب الفنية والاقتصادية على الجوانب الاجتماعية والأخلاقية والبيئية، وسعي المؤسسة إلى المزيد من الإنتاج، التسويق، والاستهلاك دون الاهتمام من أين تأتي الموارد، ماهي خصائصها، وأين تذهب المنتجات.
- إهمال التكلفة المتعلقة بالبيئة عند توليها، فالموارد البيئية الأكثر شيوعا كالماء والهواء والطبيعة كانت تعتبر تكاليف خارجية يتحملها المجتمع أو البيئة عموما، في حين أنها موارد تستهلك في العمليات الإنتاجية أو الخدمية شأنها شأن العمل ورأس المال والموارد الأخرى، ويجب تحملها كتكاليف داخلية شأنها شأن تكاليف عوامل الإنتاج.
- الكثير من أسس الاقتصاد التقليدي الذي تركز عليه المؤسسات تعاني من نقائص مهمة بالعلاقة مع البيئة أبرزها أن الاقتصاد التقليدي يفترض أن البيئة المادية تتمتع بإمكانات لا متناهية فهي لا تفرض أي حدود على النشاط الاقتصادي، كما انه يتعامل مع الأضرار البيئية والاجتماعية الناجمة عن نشاط الأعمال كخارجيات لا تؤثر بشكل مباشر على عمليات السوق وصناعة القرار، فهو لا يعطي أي قيمة لأي شيء لا يخضع لعمليات السوق،
- تغليب الأعمال للمصالح الأنبية قصيرة الأمد على المصالح طويلة الأمد، فمن اجل إرضاء حملة الأسهم في تحقيق عائد على الاستثمار أعلى، لا يكون هناك متسع من التفكير أو العمل من اجل عائد محدود، ولكنه متجدد يستمر لفترة طويلة،
- النظرة الضيقة المباشرة لمؤسسات الأعمال على حساب النظرة الشاملة وغير المباشرة، فرغم أن المؤسسة أصبحت تنظر إلى التلف على انه أسوأ أنواع الهدر تحت تأثير حركة الجودة منذ منتصف السبعينات فإنها لازالت لا تنظر إلى التلوث على انه تلف آخر وعيب من عيوب الإنتاج وتقديم الخدمات ،
- التكنولوجيا التي ساهمت في رفع مستوى المعيشة والدخل وتحسين الصحة العامة وزيادة توقع الحياة واكتشاف موارد جديدة هي نفسها التي أدت لتفاقم مشكلات استنفاد موارد طبيعية غير متجددة بوتيرة أعلى وزيادة حدة التلوث، ثقب الأوزون، وظاهرة الدفء الحراري وغيرها. وبهذا فان هذه الأسس التي تقوم عليها الأعمال قد سلطت الأضواء الكاشفة على ممارسات الأعمال وتأثيراتها السلبية على البيئة، وصار لا بد على المؤسسة أن تتحمل مسؤوليتها البيئية كما تتحمل

مسؤوليتها حيال الأطراف الأخرى التي تعمل على تحقيق مصالحها، وفي كل تلك الجوانب تنشط الحركة البيئية الخضراء سعيًا منها لتحقيق المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية.

**ثانياً: الرقابة والمساءلة:** من خلال آلياتها الرقابية ( المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة والمساهمين، لجان المراجعة) يمكن لحكومة المؤسسات أن تلعب دوراً فاعلاً في المساءلة والرقابة لضبط أداء المؤسسة بما يحافظ على بيئتها، ويبرز هذا الدور أكثر بالنظر إلى مفهوم المراجعة البيئية، وتهدف المراجعة البيئية إلى تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي وذلك من خلال:

- تصميم وتطبيق نظم لحماية البيئة، وإجراء تقييم موضوعي ودوري للأداء البيئي، وتنتهي المراجعة البيئية بتقرير بيئي يعتمد بواسطة مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة، ويقدم إلى الجهة المختصة في الدولة، كما تتاح معلوماته لمختلف أفراد وجهات المجتمع، ويتضمن التقرير البيئي المعلومات التالية:

- اسم المنشأة وموقعها، وصف أنشطة المنشأة،  
 - تقييم تفصيلي للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة الموقع،  
 - ملخص للأرقام المتعلقة بالانبعاث المسبب للتلوث، المخلفات، المواد الخام، الطاقة، استهلاك المياه، وكل الموضوعات البيئية الهامة الأخرى،  
 - السياسة والبرنامج البيئي وأهداف المنشأة، تقييم الأداء لنظام حماية البيئة المطبق بالموقع، التاريخ المحدد لإعداد التقرير البيئي التالي،

- اسم وعنوان المراجع البيئي المصرح له بمزاولة المهنة والذي اعتمد التقرير،  
 و يجب على إدارة المنشأة فحص نتائج المراجعة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين أدائها البيئي.

**البعد السلوكي والأخلاقي لمبادئ الحوكمة رؤية إسلامية<sup>26</sup>**

من المبادئ التي قررها الإسلام قصر المسؤولية على المسئول وحده " لأن ديننا الحنيف لا يعترف بأن أحد من الناس يحمل خطيئة أحد، أو يأخذ من أجره.

قال تعالى { تِلْكَ أُمَّةٌ قَدْ خَلَتْ لَهَا مَا كَسَبَتْ وَلكُمْ مَا كَسَبْتُمْ وَلَا تُسْأَلُونَ عَمَّا كَانُوا يَعْمَلُونَ } (البقرة، 134)، وقوله تعالى { قُلْ لَا تُسْأَلُونَ عَمَّا أْجَرْنَا وَلَا تُسْأَلُونَ عَمَّا تَعْمَلُونَ } (سبا، 25)

**أنوع المسؤولية:**

1- المسؤولية الدينية: وهي تشمل جميع التكاليف التي يلتزمها الإنسان من قِبَل الله تعالى، سواء كانت أوامر يترتب علي القيام بها ورعايتها الثواب. أو نواهي يترتب علي اكتسابها واقترافها العقاب.

2- المسؤولية الاجتماعية: وهي تشمل جميع النظم والتقاليد التي يلتزم بها الإنسان من قبل المجتمع الذي يعيش فيه، وتقبله لما ينتج عنها من محمودة على سلوك محمود أو مذمومة على سلوك مذموم.

3- المسؤولية الأخلاقية أو الأدبية: وهي تشمل جميع الأخلاق والآداب التي تنشأ من داخل النفس البشرية، وما يلزم به المرء نفسه من سلوك نحو نفسه خاصة، ونحو المجتمع الذي يعيش فيه عامة، وقبوله لما يترتب على ذلك من رضا واطمئنان نفسى عند القيام بعمل حسن، ومن ضيق وسخط ولوم نفسي عند القيام بعمل سيء.

4- المسؤولية القانونية: وهي تشمل جميع المسؤوليات المستمدة من الدساتير والقوانين التي يتخذها المجتمع نظاماً له والتي تفرض على الأفراد تعويض الضرر الناشئ عن خطئه فإن كان هذا الضرر قد أصاب المجتمع أي أنه ضرر عام كانت "المسؤولية جنائية". وإن كان الضرر قد أصاب أو وقع على فرد مخصص من أفراد المجتمع كانت "المسؤولية المدنية". وإن كان هذا الضرر الذي أصاب الفرد الخاص نشأ من الإخلال بعقد بين المسئول ومن وقع عليه الضرر كانت "المسؤولية العقديّة". وإن كان الضرر الذي أصاب الغير نشأ من ارتكاب عمل غير مشروع كانت "المسؤولية التقصيرية". بالنظر إلى تلك التقسيمات نجد أن المسؤولية التي نادي بها الإسلام مسؤولية

<sup>26</sup>نورة احمد مصطفي، البعد السلوكي والأخلاقي لمبادئ الحوكمة رؤية إسلامية، بحوث فقهية، 2012م

شاملةً، كما يتبين لنا أن المسؤولية الأخلاقية أشمل من المسؤولية الاجتماعية أو الدينية، وبهذا نرجع المسؤولية إلى نوعين فقط: مسؤولية أخلاقية، ومسؤولية قانونية.

#### دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات:<sup>27</sup>

تعتبر لجان المراجعة Audit Committee من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا وغيرها من الدول، كما توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية المراجعة، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العاملة بها. لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين) وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.

#### الفصل الثالث: الجانب العملي

##### شركة السكر السودانية: لمحة تاريخية:<sup>28</sup>

تأسست الشركة في عام 1990م شركة قطاع عام تعمل وفق قانون الشركات لعام 1925م، وتقع تحت مظلة وزارة الصناعة، وتمثل الوحدات الإنتاجية للشركة في أربعة مصانع هي:

1- مصنع سكر الجنيد 2- مصنع سكر حلفا الجديدة

3- مصنع سكر عسلاية 4- مصنع سكر سنار

#### أغراض الشركة:

- إنتاج محصول قصب السكر
- إنتاج سكر ابيض بمواصفات عالية للأسواق العالمية والمحلية
- الاستثمار في الصناعات التكاملية المستندة علي مخلفات صناعة السكر في المولاص والبقاس
- صناعة مدخلات الإنتاج محليا من الآتي:

1- جالات البلاستيك للتعبئة وقطع الغيار

2- تصنيع الجير وإنتاج السكر الريفى للاستهلاك المحلى

- تطوير ودفع القدرات والمهارات للعامل السوداني
- تطوير وتنمية المناطق الريفية وإحداث تنمية شاملة في الدولة.

<sup>27</sup> مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات مرجع سابق ص19

<sup>28</sup> تقرير شركة السكر 2009/21166818/doc/www.scribd.com

التقرير المالي للشركة للأعوام 2008-2009م.<sup>29</sup> أولاً: قائمة الدخل

2008	2009/6	مفردات	البيان
		353569	إيرادات السكر
		1207	إيرادات أخرى
66746213	372514	<u>17738</u>	إيرادات المولاص
			مصروفات:
		228	مصروفات فرق العملة
		2539	مصروفات سنوات سابقة
		19482	مصروفات إدارية
		67	مصروفات المولاص
		3	مصروفات السكر المستورد
44397106	22372	<u>53</u>	مصروفات المزرعة
22349106	350142		صافي الإيرادات غير الموزعة

## ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة السكر السودانية (القيمة بالآلاف الجنيهات)

2009/6م	2008م	البيان
		أصول غير متداولة:
52047	51867	الأصول الثابتة
307	307	الأصول الحية
5678	533	استثمارات طويلة الأجل
<u>46176</u>	<u>1233</u>	مشروعات تحت التشييد
104201	53940	إجمالي الأصول غير المتداولة
		الأصول المتداولة
39526	18040	مدينون تجاريون وآخرون
16094	1369	مدفوعات مقدمة
72253	75903	النقد ومعدلات النقد
-	-	الإيرادات المستحقة
99517	15315	جاري المصانع والوحدات
79059	94181	بضائع بالطريق
50725	-	السكر الخام
<u>119474</u>	<u>119474</u>	مخزون السكر
<u>476648</u>	<u>462118</u>	إجمالي الأصول المتداولة
<u>580849</u>	<u>516058</u>	إجمالي الأصول
		الخصوم غير المتداولة:
31788	31788	الاحتياطيات
350142		الخصوم المتداولة:
146212	157237	دائنون تجاريون وآخرون
40	80	مصروفات مستحقة
-	295830	جاري المصانع والوحدات
46311	23637	المرابحة
6356	7485	عهد تحويلات بنكية
-	-	مخصص ربط وزارة المالية
<u>198919</u>	<u>484269</u>	إجمالي الخصوم المتداولة
<u>580849</u>	<u>516058</u>	إجمالي حقوق الملكية والخصوم

<sup>29</sup>تقرير المراجع الخارجي والتحليل لشركة السكر السودانية 2009م مرجع سابق

## ثالثاً: قائمة الأرباح:

البيان	2008م
إرباح العام	111896995
أرباح مرحلة	189607814

## رابعاً: موازنة المصروفات المصدقة والفعالية :

البيان	المصدق	الفعلي
مواد بترولية	450000	158334.75
أثاث ومعدات مكتبية	70000	16555
أدوات مكتبية	160000	103867.72
معدات الدفاع المدني	10000	-
صحف ومجلات علمية	70000	39577.45
الزى الرسمي	102300	109463.2
لساتك	47000	24255
بطاريات	10000	1805
قطع غيار وصيانة عربات	220000	128414.87
مواد مستهلكة	13000	4579
بدل ميدان	14154500	10390344
صيانة مباني الشركة	100000	128003
صيانة معدات وأثاث	50000	11507
صيانة وسائل اتصال	150000	63787.5
إيجار استراحة	125000	68380.5
مياه وإنارة	240000	90932
علاج طبيعى	500000	308290
دعاية وإعلان	400000	173517
مصروفات بنكية	750000	447992
تأمين علي الممتلكات	300000	20505
المساهمات القومية	1000000	1375178
التبرعات	500000	909105
المعارض والاحتفالات	150000	124484
م سفر المهام الرسمية	200000	164382
التدريب الداخلي	200000	356489
التدريب الخارجي	750000	334312
حوافر فردية	1500000	513680
ترخيص العربات والأجهزة	35000	22421
م الخبراء الأجانب	1000000	706036
الضيافة	250000	139732
بدل سفره	170000	108140
رسوم مراجعة	40000	-
رسوم قضائية واستشارات	200000	124100
م تسويق	2515500	1372251
صيانة المخازن	200000	187210
الإهلاك	378000	189000
الصرف الصحي والنفائيات	250000	73105
بدل تعامل بالنقد	1000	480
امن المنشآت	150000	62092
إيجار مخازن	2000000	2498960
الإجمالي	15306800	10977196

**تقييم نظام الرقابة والضبط الداخلي:**

- 1- النظام المحاسبي يتم التعامل معه وبه وفقا لنظام الحاسب الآلي والذي يصعب تتبع المستندات من خلاله.
- 2- يوجد قسم للمراجعة يقوم بمراجعة الأداء بالرئاسة ومراكز البيع المختلفة وعمليات الجرد للمخازن، والمراجعة السابقة واللاحقة للعمليات المالية، وإعداد تقارير بذلك، ولكنها تقارير غير دورية. ووفقا للتعامل المباشر للجنة والاجتماعات المتعددة مع فريق المراجعة الداخلية ((المصلحية)) يمكن القول بكفاءة فريق العمل للمراجعة الداخلية بالشركة وكفاءة أدائها، فضلا عن العلاقة الممتازة والثقة بين قسم المراجعة الداخلية (المصلحية) والسيد المدير العام للشركة. ولعل المأخذ الهام هنا هو ضعف رواتب المراجعين الداخليين، وعدم اكتمال الكوادر البشرية التي تفي بحاجة عمل المراجعة، إضافة إلى أن تبعية قسم المراجعة الداخلية للسيد المدير العام تؤثر علي الاستقلالية في أداء عمل المراجعة الداخلية.
- 3- وكانت التوصيات لفعالية المراجعة الداخلية تقديم تقرير شهري أو ربع سنوي للإدارة. وتدعيم قسم المراجعة الداخلية (المصلحية) بكوادر إضافية مؤهلة.

**تحليل الدراسة واستخلاص النتائج:**

من الملاحظ أن التقرير المقدم من جهة محايدة ولديها اهتمام كامل بالنواحي الرقابية بجميع أنواعها ولها مصداقية تامة فيما تناولته من تحليل ونتائج وتوصيات مهمة جدا لكي تعمل من خلالها شركة السكر السودانية إذا أرادت أن تنهض بالشركة لمصاف الشركات المتقدمة والحديثة. ونجد من ضمن بنود المصروفات التقديرية والفعلية المنفذة بنود تحسب علي النواحي البيئية بند الصرف الصحي والنفايات وإذا أضفنا إليه بند العلاج، وحتي المبلغ المقدر والمنفق ضعيف مقارنة ببنود أخرى كالمساهمات القومية والتبرعات والاحتفالات والدعاية والإعلان، ولذلك لا نجد بند صريح يهتم بالنواحي البيئية سواء بيئة العمل الداخلي أو بيئة المجتمع الخارجي، وهناك أرباح والحمد لله لكن لم يخصص منها شيئا يذكر لخدمة وإصلاح بيئة العمل الداخلي والخارجي ومن المعلوم ما تخلفه مصانع السكر من مخلفات كيميائية ونفايات ضارة بصحة العامل والمحيط بمجتمع المصانع خاصة في الراجع من مياه مخلفات كيميائية في شكل مجاري مكشوفة أدت في فترة من الفترات إلي نفوق اسماك فرع النيل بالجاسر لمدينة الجزيرة أبا بالنيل الأبيض والتي تأتي من راجع مياه مصنع سكر عسلاية وهي تصب في النيل مباشرة دون معالجة واضحة وملموسة.

**النتائج:**

- من خلال تقرير الأداء والتحليل المقدم من اللجنة للمراجع العام خلص الباحث بالنتائج التالية:
- 1- لا توجد ميزانية بالمعنى الحقيقي أو بند بالمصروفات التقديرية والفعلية يدل علي الاهتمام بالنواحي البيئية
  - 2- عدم استقلالية الرقابة الداخلية والمراجع الداخلي يؤثر في أداء العمل وهو غير مبادئ الحوكمة والتي تنادي بالاستقلالية
  - 3- الخبرة والكوادر المؤهلة تساعد بشكل فعال في أداء المراجع الداخلي وتفعيل الرقابة البيئية والاهتمام بها أكثر.

4- المراجع الداخلي لا نجد له دور فعال في الاهتمام ببيئة العمل الداخلي والخارجي لمجتمع العمل.

5- حوكمة الشركات بعيدة عن شركة السكر السودانية في مبادئها وقواعدها لتبعية المراجع الداخلي للمدير العام والتأثير المباشر وغير المباشر علي التقارير.

### التوصيات:

يوصي الباحث بالتالي:

- 1- العمل علي منح المراجع الداخلي صلاحيات اكبر لمصلحة الشركة بالأداء الفعال
- 2- تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الرقابة الداخلية في تفعيل المراجعة والرقابة بجميع أنواعها وخدمت مجتمع العمل خارجيا وداخليا بكل نزاهة وصدق واهتمام.
- 3- التدريب والتأهيل المستمر لكوادر المراجعة الداخلية والاضطلاع ومواكبة كل جديد.
- 4- الاهتمام بالنواحي المادية لرواتب المراجعين الداخليين لكي يمكنهم من أداء عملهم علي أكمل وجه.
- 5- إصدار نشرات وتوجيهات من ديوان المراجع العام ملزمة لتفعيل دور المراجع الداخلي في الاهتمام أكثر بالرقابة البيئية والاجتماعية.
- 6- تهدف المراجعة البيئية إلى تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي وذلك من خلال: تصميم وتطبيق نظم لحماية البيئة، إجراء تقييم موضوعي ودوري للأداء البيئي، وتنتهي المراجعة البيئية بتقرير بيئي يعتمد بواسطة مراجع بيئي مصرح له بمزاولة المهنة، ويقدم إلى الجهة المختصة في الدولة ، كما تتاح معلوماته لمختلف أفراد وجهات المجتمع، ويتضمن التقرير البيئي المعلومات التالية: اسم المنشأة وموقعها، وصف أنشطة المنشأة، تقييم تفصيلي للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة الموقع، ملخص للأرقام المتعلقة بالانبعاث المسبب للتلوث، المخلفات، المواد الخام، الطاقة، استهلاك المياه، وكل الموضوعات البيئية الهامة الأخرى، السياسة والبرنامج البيئي وأهداف المنشأة، تقييم الأداء لنظام حماية البيئة المطبق بالموقع، التاريخ المحدد لإعداد التقرير البيئي التالي، اسم وعنوان المراجع البيئي المصرح له بمزاولة المهنة والذي اعتمد التقرير، ويجب على إدارة المنشأة فحص نتائج المراجعة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين أدائها البيئي.<sup>30</sup>

### المراجع:

- 1- طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات ، المفاهيم المبادئ التجارب ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005،
- 2- حسين شحاتة أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، كلية التجارة-جامعة الأزهر ص،3،ص،
- 3- د. محمد نصر هوارى وآخرين "أصول المراجعة " 1991م صفحة 33 وما بعدها.
- 4- منصور حامد محمود " المراجعة وتدقيق الحسابات " دار الثقافة العربية 1991م ، صفحة 136

<sup>30</sup> . 1 جورج دانيال غالي : تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديثات الألفية الثالثة، ص452

- 5- جورج دانيال غالي : تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة،  
 6- جمعة هوام، حوكمة المؤسسات ومتطلبات حماية البيئة، جامعة عنابة – الجزائر، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات بجامعة ورقلة نوفمبر 2011م  
 7- الأخضر عزي، فعالية الحكم الراشد (الحوكمة) في تفعيل خصخصة الشركات، موضوع مداخلة، المؤتمر العلمي الأول " حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي "جامعة دمشق – سوريا تشرين 2008م  
 8- إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر  
 9- أحمد، عادل عبد الرحمن، "دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وإمكانية تطبيقه في الشركات المساهمة العاملة في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، بنها، السنة الثالثة والعشرون، العدد الأول، 2003.  
 10- سليمان علي محمد، دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، رسالة ماجستير –جامعة السودان-بحث غير منشور 2010م  
 11- مجدى محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية العدد رقم ( ٢ ) (المجلد رقم ) ٤٦ ( يوليو 2009م  
 12- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.  
 13- فكري احمد العبسي، متطلبات تطبيق آليات الحوكمة في البنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير-جامعة أسيوط-2010م  
 14- نورة احمد مصطفى، البعد السلوكي والأخلاقي للمبادئ الحوكمة رؤية إسلامية، بحوث فقهية، الناشر دون عنوان، 2012م  
 15- تقرير لجنة المراجع العام لأجهزة الدولة من الموقع [www.scribd.com/doc/21166818/2009](http://www.scribd.com/doc/21166818/2009)  
 16- فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية"، منشورة في:

Egyptian Banking Institute, *Corporate Governance in the Banking Sector Workshop*, March 2006

<sup>1</sup> Alamgir, M. (2007). *Corporate Governance: A Risk Perspective*, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

<sup>1</sup> Freeland, C. (2007). *Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks*, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

Iskander, M. and N. Chamlou. (2002). *Corporate Governance: A Framework for Implementation*. P: 122, Fig. 6.1. Published in: *Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region*, edited by: S. Fawzy. Washington: World Bank.