



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (22) – العدد الأول – يناير 2021



التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية

المستدامة في قطاع البترول

مع دراسة ميدانية

**Accounting evaluation of the mechanisms of natural
resources governance to achieve sustainable
development in the oil sector
A Field Study**

الباحث/ أحمد ربيع أحمد رمضان عصر

مرشح للماجستير

كلية التجارة - جامعة بورسعيد - قسم المحاسبة

إشراف

دكتور

نرمين على محمد المر

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

دكتور

صابر حسن محمود الغنام

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد المتفرغ

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>



ملخص البحث

هدف البحث إلى معرفة أثر التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول ، وقد خلص الباحث في سبيل تحقيق هدف البحث على عرض مبحثين ، المبحث الأول بعنوان ماهية الحوكمة حيث عرض الباحث مفاهيم الحوكمة المختلفة ومعوقات تطبيقها في مصر كما تطرق إلى نشأة حوكمة الموارد الطبيعية ومفاهيمها وخصائصها ومعاييرها وأهدافها وأهميتها وأن هناك أهمية لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، وكيفية الاستفادة منها في حل المشاكل كفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية والمالية هدفت الدراسة إلى التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول.

المبحث الثانى تقييم آليات حوكمة الموارد الطبيعية في قطاع البترول وعرض الباحث فيه مفاهيم التقييم المحاسبي السياسات المحيطة بحوكمة قطاعات الموارد الاستخراجية التي تشمل استخراج البترول والغاز الطبيعي ، وأساليب التقييم المحاسبي المختلفة وخطواتها كذلك عرض أوجه القصور والعيوب في المؤشر المصري من سنة 2007 إلى سنة 2013 كذلك المكونات الحالية لمستوى الحوكمة في الشركات الواردة في المؤشر المصري وتطويرها بما يتلائم مع آليات حوكمة الموارد الطبيعية في قطاع البترول .

الكلمات المفتاحية : التقييم المحاسبي - آليات حوكمة الموارد الطبيعية - التنمية المستدامة - قطاع البترول في مصر .

Abstract :

The research aims to find out the impact of the accounting evaluation of the mechanisms of natural resources governance to achieve sustainable development in the oil sector, has concluded the researcher in order to achieve the goal of research on display two sections, the first section titled what governance where the presentation researcher different governance concepts and constraints applied in Egypt also addressed the emergence of governance natural resources and concepts, characteristics, standards, objectives and importance and that there are important mechanisms for the governance of natural resources to achieve sustainable development in the petroleum sector and its impact on the quality of accounting information and accounting disclosure, and how to use them in solving problems such as loss of confidence in the accounting and financial information study aimed to accounting evaluation of the mechanisms of governance of natural resources to achieve sustainable development in the petroleum sector.

The second topic evaluation of the governance mechanisms of natural resources in the petroleum sector and offer a researcher in which the concepts of valuation accounting surrounding governance policy sectors resource extractive - which include the extraction of oil and natural gas, and methods of evaluation of different accounting and steps also show the shortcomings and flaws in the Egyptian index from 2007 to 2013 as well as components the current level of corporate governance in the companies listed in the index of the Egyptian and developed in accordance with the governance mechanisms of natural resources in the petroleum sector.

Key words: assessment of accounting, Natural resource governance mechanisms, sustainable development, the oil sector in Egypt.

أولاً: الإطار العام للبحث:-



1- مقدمة البحث

1/1: طبيعة المشكلة موضوع البحث:

إن العديد من البلدان النامية مع احتياطياتها الهائلة من البترول والغاز والمعادن لاتزال الأفقر في العالم، في خضم تحديات الإدارة وخطوط المسائلة الفاشلة أو المنعدمة، كما أنها تملك معدلات تجربة منخفضة من ناحية الاستثمار، كذلك محدودية الإفصاح من طرف شركات القطاع عن مختلف البيانات التي تخص القطاع الاستخراجي بمصر (عقود التراخيص، العوائد المالية، حجم الإنتاج، حجم الاحتياطي، المدفوعات للحكومة والضرائب، حجم الصادرات، قيمة الديون) من حيث الوقت المناسب أو من حيث مقروئيتها من طرف أصحاب المصلحة، وانعدام المراجعة في حسابات الشركات ومراجعة حساباتها من طرف سلطة الضرائب المستقلة، وعدم إلزام الشركات بإجراء تقييم الأثر البيئي والاجتماعي وخطط الإدارة أو الامتثال لقواعدها، وعند تعويض المتضررين من أصحاب الأراضي، وضعف استقلالية مجلس إدارة الشركة حيث أن أغلب أعضائه ينتمون للحكومة المركزية، وضعف الامتثال عموماً لبعض الشروط واللوائح ونصوص القوانين من طرف شركات القطاع.

فالتنمية المستدامة للموارد الطبيعية تتلخص في إجراء تخفيضات متواصلة من مستويات الاستهلاك المبددة للطاقة والموارد الطبيعية وذلك عبر تحسين مستوى الكفاءة، وإحداث تغيير جذري في أسلوب الحياة، وتغيير أنماط الاستهلاك التي تهدد التنوع البيولوجي.

بناء على ذلك بدأت مهنة المحاسبة بالاهتمام بمحاسبة الموارد الطبيعية، ومن أهم المبررات التي أدت إلى ضرورة التفكير في إجراء تقييم للأصول الطبيعية وتوفير بيانات محاسبية عنها، هو التطور الذي حدث بالنسبة لمتخذي القرارات الاستثمارية من حيث اهتمامهم وطلبهم المتزايد نحو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية غير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات وخاصة المعلومات المتعلقة بالموارد البيئية والطبيعية، وتوجيه مؤسسات الأعمال نحو المساهمة في تحقيق التوازن بين البيئة والتنمية المستدامة، لأن أهم الأهداف التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها في هذا المجال هو محاولة الربط بين القيم العينية والقيم النقدية لعناصر الموارد الطبيعية.

وتأتى أهمية الربط بين الحوكمة والموارد الطبيعية نظراً لاكتشاف مدى وجود آثار إيجابية معنوية من عدمه ، فعلى سبيل المثال ، أوضح البنك الدولي فى مبادرة الشفافية فى الصناعات الاستخراجية أن هناك حوالى 230 مليون دولار أمريكي تمثل قيمة الفجوة بين الإيرادات الفعلية المدفوعة والإيرادات المعلن عنها فى نيجيريا فى مجال الصناعات الاستخراجية .

وقد أدركت الحكومة المصرية أهمية تبنى وإعداد استراتيجية وطنية للتنمية لإحداث التناغم بين السياسات والخطط الاقتصادية والاجتماعية ومكونات البيئة المتنوعة فى الدولة ، وذلك بهدف توفير تنمية اقتصادية واجتماعية رشيدة متوافقة بيئياً فى صالح الأجيال القادمة ، لذا فقد تم تشكيل لجنة للتنمية المستدامة تتعاون مع جميع الأطراف الأخرى المعنية من أجل وضع استراتيجية مشتركة لعملية التنمية المستدامة .

وتتبلور مشكلة البحث فى ضوء ما سبق أن المحاسبة ركزت بصفة عامة علي المستوي القومي وعلي مستوي الوحدة الاقتصادية علي القياس والإفصاح عن الأنشطة الاقتصادية فقط وتجاهلت القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية وهو ما يعنى أن المؤشرات الاقتصادية المتعارف عليها تتسم بوجود قصور فى قياس معدلات التنمية الحقيقية والمستدامة ويتمثل أحد المسببات هذا القصور فى خلو تلك المؤشرات من معلومات التقييم المحاسبى عن الموارد الطبيعية مما أدى إلي تحقيق آثار سلبية علي الاقتصاد القومي وعلي استدامة الموارد الطبيعية.

2/1: أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة فيما تقدمه من مساهمات علمية وعملية يمكن إيضاحها فيما يلى :

1/2/1 الأهمية العلمية :

تتمثل الأهمية العلمية فى الآتى :

أ- يمثل التقييم المحاسبى لآليات حوكمة الموارد الطبيعية أحد القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر المحاسبى خاصة فى ظل بيئة الأعمال الحالية التي تتسم بالمنافسة الحادة بين الشركات.

ب- قلة الأبحاث والدراسات التي تناولت حوكمة الموارد الطبيعية من منظور محاسبى وأثرها على تحسين الأداء ودعم الموقف التنافسي لشركات البترول .

ج- محاولة توضيح أهمية التكامل بين حوكمة الموارد الطبيعية والتنمية المستدامة، وأثر هذا التكامل على تعزيز الشفافية والمساءلة وتدعيم القدرة التنافسية فى قطاع البترول .

2/2/1 الأهمية العملية :

أ- توعية منظمات الأعمال التي تسعى للتميز بأهمية تطبيق نظم وقواعد حوكمة الموارد الطبيعية، فوجود نظام فعال لحوكمة الموارد الطبيعية مدعم بأدوات وأساليب التنمية المستدامة يؤدي إلي الثقة فى المعلومات المحاسبية وإلى ضمان مصداقية المعلومة المالية والحد من استخدامها بطريقة سلبية تضر بمصالح الأطراف المرتبطة بالمنظمة وبالتالي زيادة قيمة المنظمة.



ب- دعم أدوات التنمية المستدامة وحوكمة الموارد الطبيعية من خلال التكامل بينهم والذي يركز على ثلاث محاور أساسية وهي خلق قيمة للمنظمة، وتحسين الأداء ، ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال حيث أن التكامل يزيد فعالية كل منهما ويؤدي إلى توفير معلومات ملائمة وسليمة لمتخذي القرارات من خلال تحسين التنمية المستدامة وآليات حوكمة الموارد الطبيعية .

3/1: أهداف الدراسة :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته يتمثل الهدف الرئيسي في اقتراح التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية على تحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1/3/1 دراسة آليات حوكمة الموارد الطبيعية المطبقة في قطاع البترول.

2/3/1 دراسة التنمية المستدامة في قطاع البترول .

3/3/1 تحقيق الترابط بين الإطار النظري والواقع العملي من خلال إجراء دراسة ميدانية لاختبار

والتقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول.

4/1: مفاهيم عنوان الدراسة :

- التقييم المحاسبي: هو " عملية تحديد وتبويب للعمليات والأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بموجب قواعد محددة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية أو بأنه" عبارة عن تخصيص أرقام (FASB) يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار
- حوكمة الموارد الطبيعية:

هي الإدارة الفعالة والخاضعة للمساءلة والشفافية لقطاع البترول والغاز، والموارد المعدنية من خلال وجود قواعد لتعزيزها واستخدام الموارد الطبيعية لتحسين الرفاهية العامة، فضلاً عن تعزيز الجمهور والمؤسسات، مثل نظام العدالة وهيئات الرقابة لتنفيذ هذه القواعد فهي تتطلب إرادة سياسية لتحويل أصول باطن الأرض إلى منافع ملموسة للمواطنين.

- التنمية المستدامة من منظور محاسبي :

عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,2006) بأنها قدرة المنشأة على تحقيق

قيمة مضافة والاستمرار في الوجود ككيان أو وحدة اقتصادية، كما يعرف النشاط المستدام Sustainable activity على مستوى المنشأة بأنه النشاط الذي يتضمن اتخاذ قرارات في الحاضر لا تقيد الاختيارات المتاحة في المستقبل .

5/1: فروض الدراسة :

يسعى الباحث من خلال البحث إلى إثبات صحة أو عدم صحة الفروض التالية :

الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الموارد الطبيعية وتحقيق التنمية المستدامة.

الفرض البديل الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الموارد الطبيعية وتحقيق التنمية المستدامة.

الفرض العدم الثاني: لا توجد دلالة إحصائية للتقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول.

الفرض البديل الثاني: توجد دلالة إحصائية للتقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في قطاع البترول.

الفرض العدم الثالث: لا توجد فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير آليات حوكمة الموارد على تحقيق التنمية المستدامة.

الفرض البديل الثالث : توجد فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير آليات حوكمة الموارد على تحقيق التنمية المستدامة.

6/1: حدود الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- لن نتطرق الدراسة في إطارها النظري إلى تناول آليات حوكمة الموارد الطبيعية الملزمة لنظام قطاع الأعمال العام إلا بالقدر الذي يخدم هذه الدراسة .
- لن يتطرق الباحث إلى أساليب القياس المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية.
- لن نتطرق الدراسة إلى دراسة التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية في شركات المساهمة غير المقيدة ببورصة الأوراق المالية أو شركات قطاع الأعمال العام إلا بالقدر الذي يخدم هذه الدراسة .

7/1: منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، استخدم الباحث المنهج العلمي المتكامل



والذى يعتمد على الجمع بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي على النحو التالي:
1- المنهج الاستقرائي : من خلال الدراسات المكتبية واستقراء الكتب والمقالات وغيرها من المصادر التي تناولت أساليب التقييم المحاسبي وآليات حوكمة الموارد الطبيعية والتنمية المستدامة بهدف تكوين مفاهيم مكونات المشكلة البحثية ، ومن ثم تحديد المتغيرات التي تمثل المشكلة محل البحث والدراسة.

2- المنهج الاستنباطي : عن طريق استنتاج العلاقة بين التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية والتنمية المستدامة وذلك من خلال إجراء الدراسة الميدانية ، فيتم استخدام قوائم الاستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث واختبار مدى الملائمة للتطبيق في قطاع البترول وأثرة على دعم القدرة التنافسية وتعزيز الشفافية والمساءلة من خلال استطلاع آراء عينة الدراسة.

8/1: الدراسات السابقة:

1/8/1- دراسة (Bruch, Carl,2016) بعنوان :

"Subnational Governance of Extractives: Fostering National Prosperity by Addressing Local Challenges"

هدفت إلى جمع الإيرادات من قبل الحكومة الوطنية قبل نقلها إلى الحكومات المحلية، حيث تحتاج إلى فهم الافتراضات والحسابات في كل مرحلة في سلسلة الإيرادات توصلت الدراسة إلي عشرة توصيات حول كيفية ضمان إفادة هذه الأنظمة للسكان المحليين في المناطق الغنية بالموارد، ويمكن جمع البلدان في ثلاث فئات وفقاً لنظم تقاسم إيرادات الموارد لديها:

- (1) البلدان التي تعامل إيرادات الموارد الطبيعية بنفس الطريقة التي تعامل بها الإيرادات غير المتعلقة بالموارد (مثل ضرائب الدخل الشخصي وضرائب قطاع الصناعات) لأغراض التوزيع.
- (2) البلدان التي تعامل إيرادات الموارد الطبيعية بشكل مختلف عن الإيرادات غير المتعلقة بالموارد وتوزعها على أساس مكان الاستخراج.
- (3) البلدان التي تعامل إيرادات الموارد الطبيعية بشكل مختلف عن الإيرادات غير المتعلقة بالموارد وتوزعها على أساس المؤشر بمجرد تأسيس النظام، فإن حساب حصص الإيرادات المتوقعة - سواء الضرائب أو التحويلات الحكومية الداخلية المتعددة - هو عنصر أساسي من عناصر (الحصول على صفقة جيدة) ويمكن أن يشكل ذلك تحدياً خاصاً بالنسبة للحكومات المحلية، عندما يتم جمع الإيرادات من قبل الحكومة الوطنية قبل نقلها إلى الحكومات المحلية، تحتاج

الحكومات المحلية إلى فهم الافتراضات والحسابات في كل مرحلة في سلسلة الإيرادات ويشمل ذلك الاتفاق بين الحكومة والشركة الاستخراجية وحجم الإنتاج والدفعة المالية من الشركة إلى الحكومة الوطنية والحصة المستحقة للحكومة المحلية.

دراسة (Bauer, A., Iwerks, R., Pellegrini, M., & Venugopal, 2016) 2/8/1-

بعنوان : Local extractive government: enhancing national prosperity by meeting local challenges

هدفت إلى جمع الإيرادات من قبل الحكومة الوطنية قبل نقلها إلى الحكومات المحلية، حيث تحتاج إلى فهم الافتراضات والحسابات في كل مرحلة في سلسلة الإيرادات توصلت الدراسة إلى عشرة توصيات حول كيفية ضمان إفادة هذه الأنظمة لسكان المحليين في المناطق الغنية بالموارد، ويمكن جمع البلدان في ثلاث فئات وفقاً لنظم تقاسم إيرادات الموارد لديها:

(1) البلدان التي تعامل إيرادات الموارد الطبيعية بنفس الطريقة التي تعامل بها الإيرادات غير المتعلقة بالموارد (مثل ضرائب الدخل الشخصي وضرائب قطاع الصناعات) لأغراض التوزيع.
(2) البلدان التي تعامل إيرادات الموارد الطبيعية بشكل مختلف عن الإيرادات غير المتعلقة بالموارد وتوزعها على أساس مكان الاستخراج.

(3) البلدان التي تعامل إيرادات الموارد الطبيعية بشكل مختلف عن الإيرادات غير المتعلقة بالموارد وتوزعها على أساس المؤشر بمجرد تأسيس النظام، فإن حساب حصص الإيرادات المتوقعة - سواء الضرائب أو التحويلات الحكومية الداخلية المتعددة - هو عنصر أساسي من عناصر (الحصول على صفقة جيدة) ويمكن أن يشكل ذلك تحدياً خاصاً بالنسبة للحكومات المحلية، عندما يتم جمع الإيرادات من قبل الحكومة الوطنية قبل نقلها إلى الحكومات المحلية، تحتاج الحكومات المحلية إلى فهم الافتراضات والحسابات في كل مرحلة في سلسلة الإيرادات ويشمل ذلك الاتفاق بين الحكومة والشركة الاستخراجية وحجم الإنتاج والدفعة المالية من الشركة إلى الحكومة الوطنية والحصة المستحقة للحكومة المحلية.

دراسة (Boldbaatar, D., Kunz, N. C., Werker, E, 2019) 3/8/1- بعنوان :

"Improved resource governance through transparency: Evidence from Mongolia"

هدفت إلى تسليط الضوء على فعالية شفافية عقود الموارد لزيادة المنافع العامة من خلال تحسين الشفافية لحكومة الموارد



توصلت الدراسة إلى من أجل تقليل الآثار السلبية للتنمية الاستخراجية ، شجعت العديد من الجهات الحكومية وغير الحكومية - بما في ذلك الحكومات المضيفة والمانحة ، والمنظمات الحكومية الدولية والمنظمات غير الحكومية ، والمؤسسات الخيرية ، والمستثمرين - على التركيز على شفافية العقود والإيرادات واحد من العديد من الحلول المحتملة لما يسمى لعنة الموارد .

لتعزيز المنافسة العادلة بين الشركات والتخفيف من مخاطر الفساد أثناء الترخيص ومنح العقود والمزادات من خلال الحد من عدم تناسق المعلومات وبالتالي ضمان مصداقية المفاوضات الحكومية يمكن للشفافية في ضرائب الموارد المدفوعة للحكومات وفي مدخرات وتحويلات صناديق الثروة السيادية ، أن تسمح للمواطنين بمساءلة حكومتهم عن نفقاتها على مستوى أوسع ، تشير الأدلة إلى أن الشفافية يمكن أن تجذب الاستثمار الأجنبي ، وتزيد الثقة وتساعد في مكافحة الفساد، والمشاركة من خلال تبادل المعلومات) .

4/8/1- دراسة (Healy, P. M., & Serafeim, G,2016) بعنوان :

"Voluntary, Self-Regulatory, and Mandatory Disclosure of Oil and Gas Company Payments to Foreign Governments"

هدفت إلى التنظيم الذاتي للصناعة الاستخراجية قد أنتج معلومات بديلة عن الفجوة في الإفصاح الطوعي عن الشركات وأن مثل هذه الإفصاحات مصحوبة بتخفيض في معدلات الفساد في البلاد

توصلت الدراسة إلى أن الشفافية تكشف عن مدفوعات شركة البترول والغاز حيث تعد موارد طبيعية ذات منفعة عامة مما يساعد على الحد من الفساد وزيادة المساءلة في البلدان الغنية بالموارد ،ومع ذلك نجد تواتراً طوعياً جداً والإفصاح عن المدفوعات إلى الحكومات المضيفة من قبل شركات البترول والغاز، وسعر السهم السلبي وردود الفعل للشركات المتضررة في الإعلان عن اللوائح التي تكلف الإفصاح.

تشير إلى أن عينة من مديري الشركات ومستثمريها ترى أن هناك تكاليف خاصة وهذه الإفصاحات الطوعية، مما يسهم في استمرار انخفاض الشفافية وضعف الإدارة في البلدان الغنية بالموارد ومع ذلك، فإننا نوثق أن صناعة التنظيم الذاتي ولدت معلومات لاستبدال الفجوة في الكشف الطوعي للشركة وهو دليل على أن هذه الإفصاحات مصحوبة بتصنيفات الفساد في البلدان الأقل، مما يشير ذلك أن العمل الجماعي قد يكون وسيلة فعالة للصناعة لإدارة التكاليف الخاصة والإفصاح، والاستجابة للضغوط العامة لتحسين الحوكمة في البلدان الغنية بالموارد.

ثانياً: الإطار النظري للبحث:-

ماهية الحوكمة (مبرراتها - مفهومها - أهميتها - أهدافها)

أولاً- مفهوم الحوكمة :

تعددت مفاهيم الحوكمة حيث يرى البعض :-

- من وجهة النظر القانونية أنها تمثل العلاقات التعاقدية بين مختلف الأطراف .
- من وجهة نظر تعظيم قيمة الشركة تتمثل في تعزيز الربحية ومواجهة المنافسة في الأجل الطويل وتحقيق الاستقرار والنمو .
- كما ينظر إليها من وجهة النظر الأخلاقية إنها تهدف و تساهم في حماية حقوق الأقلية من المساهمين .

ثانياً- معوقات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية ومصر:

- تعد مصر أول دولة في منطقة الشرق الأوسط تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة، ويمكن إبراز ذلك كما يلي : في عام 2001م تزايد الاهتمام بقواعد وتطبيقات حوكمة الشركات، وإصدار عدد من القوانين واللوائح التنفيذية وتعديلاتها.
- حازت عدد من التطبيقات على تقييم مرتفع ، في عام 2002: تم الانتهاء من تقييم مدى مراعاة معايير في مجال المحاسبة والمراجعة ، كبرنامج مشترك بين البنك الدولي وصندوق النقد ، في عام 2003م شهدت مصر تطوراً ملحوظاً في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات ، وارتفاع في المعايير التي تطبق تماماً أو بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية لحوكمة الشركات من 40 إلى 45 معيار .
- بينما انخفض عدد المعايير التي لا تتم مراعاتها في مصر من 3 إلى 8 معايير فقط ، في عام 2004م تم الانتهاء من تقييم معايير الحوكمة .
- التقارير المالية وتفعيل دور هيئة سوق المال ولجان المراجعة وقنوات نشر المعلومات .
- في عام 2005م تم إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات، في عام 2006م أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بياناً تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005.

ثالثاً- نشأة حوكمة الموارد الطبيعية



برزت مبادرات الحوكمة الوطنية استجابة للضغوط من جانب العالم نشطاء المجتمع المدني لمعالجة الروابط بين ضعف تنظيم الموارد الطبيعية ، القطاعات والنتائج الاجتماعية والاقتصادية والسياسية السلبية ، بدءاً من الفساد وفضائح الرشوة ، من خلال الكوارث البيئية وتوصيل هذه المعلومات لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، مثل هذا الإفصاح يمكن أن يكون له فوائد عديدة للمنظمات بما في ذلك دعم القدرة التنافسية، ودعم قيمة المنشأة، وتحسين الثقة في العلامات التجارية، ومواجهة المتطلبات التشريعية، والتنظيمية المحتملة في المستقبل وتحقيق التمايز في السوق، والصراع بين المحلية المجتمعات المحلية وشركات الموارد الطبيعية إلى حرب أهلية واسعة النطاق والتمرد ممولة من إيرادات الموارد الطبيعية(2)، تؤدي إلى إخفاقات وانهايار الدول والسياسات، فالحوكمة التي لديها تم تنظيمها حول زيادة الإفصاح عن المدفوعات التي تقوم بها شركات الموارد للحكومات والاتفاقات التعاقدية ، والأثر الاجتماعي والبيئي، عمليات التقييم والشفافية العامة لقطاعات الموارد الاستخراجية والموارد الأخرى.

ويشير مصطلح حوكمة الموارد الطبيعية ببساطة إلى تخطيط وتنظيم وتنسيق ومراقبة استخدام الموارد الطبيعية مثل الأرض والمياه والتربة والمعادن ، مع التركيز بشكل خاص على إدارة أو كيفية تأثير الموارد الطبيعية المحددة نوعية الحياة للأجيال الحالية والمستقبلية من الناس، حيث أن هناك عدة أبعاد للحوكمة لها دور فعال في ضمان الاستغلال والتوزيع العادل المستدام وزيادة مساهمة الموارد الطبيعية في نتائج التنمية، تم تعزيز شفافية الإيرادات والعقود من خلال مبادرات مثل مبادرة شفافية الصناعات الاستخراجية (EITI) كوسيلة لزيادة المساءلة في سياق إدارة إيرادات الموارد الطبيعية.

ومع ذلك ، فمن غير المرجح أن تحقق الشفافية وحدها نتائج التنمية المستدامة من الصناعات الاستخراجية يجب دعم الشفافية من خلال الأطر التنظيمية القوية ، والمؤسسات المختصة والقوية ، وممارسات الإدارة المرنة والتعاونية والتكيفية، والفهم القوي للاقتصاد السياسي على المستوى المحلي ، والنظم المالية السليمة والمستدامة والتزام القيادة باستخدام الإيرادات لتعزيز التنمية المستدامة .

رابعاً- خصائص جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية لتحقيق حوكمة الموارد الطبيعية :
الخصائص النوعية الأساسية :

يتم تحديد خصائص جودة المعلومات كما يلي، وتتمثل تلك الخصائص في الملائمة والتمثيل
الصادق :

(أ) الملائمة :

تعنى مدى تطابق المعلومات المحاسبية مع احتياجات مستخدميها، وأيضاً قدرة المعلومات المحاسبية فى التأثير على القرارات الإدارية وكذلك قدرتها على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية فى إجراء تنبؤات أكثر دقة حول الأحداث التشغيلية وتحقق ملائمة المعلومات من خلال:

- القيمة التنبؤية للمعلومات: وتعنى مدى القدرة على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية للتدفقات النقدية المستقبلية وتقليل درجة عدم التأكد للنتائج المستقبلية المتوقعة.
 - القيمة التأكيدية: وتعنى القدرة على تأكيد أو تصحيح التوقعات المستقبلية، وتقييم مدى صحة التوقعات السابقة.
 - الأهمية النسبية: فى حالة إذا تم حذف المعلومات أو تحريفها يكون لها تأثير على القرارات التي يتم اتخاذها بواسطة مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي يتكون المعلومات ذات أهمية نسبية.
- (ب) التمثيل الصادق:

- وتعنى أن تعكس المعلومات جوهر المعاملات وليس مجرد شكلها لتحقيق مصداقية المعلومات المفصح عنها ويتم ذلك من خلال الاكتمال – الحيادية – الخلو من الأخطاء.
- الاكتمال: ويعنى أن تشمل كل المعلومات الهامة والضرورية للمستخدمين وذلك لفهم التقارير المالية.
 - الحيادية: وتعنى أن تكون المعلومات خالية من التحيز.
 - الخلو من الأخطاء: ويعنى أن تكون التقارير المالية خالية من أي أخطاء لمساعدة مستخدمي التقارير المالية على بناء قرارات سليمة.

ويتم تعزيز الخصائص الأساسية من خلال عدة خصائص فرعية يمكن إيضاحها كالتالي:

- الملائمة: لكي تكون المعلومات ذات فائدة ولها قيمة يتعين عليها أن توجد علاقة وثيقة بينها وبين الغرض الذي أعدت من أجله، وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف معين يساعد متخذ القرار على تقييم محصلة هذا القرار وملاءمته في اختيار بديل من بين البدائل واعتباره ذات أهمية إذا كان الإفصاح عنه له تأثير في قرار المستخدم للمعلومات بين البدائل المتاحة وقد وصف مجمع المحاسبين الأمريكيين معيار الملائمة أنه المعيار الأساس للاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية.



■ المصدقية : تعبر مصداقية التقارير المالية المستندة إلى أدلة إثبات كافية والخالية من التحيز مصدراً ملائماً لمستخدمي التقارير المالية في الحصول على المعلومات المحاسبية، خاصة إذا كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة وبما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرار وكما يعد قرار الإفصاح الاختياري قراراً تتخذه أي شركة بناء على تقييمها للتكلفة والعائد من وراء هذا الإفصاح.

في ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن حوكمة الموارد الطبيعية لها أهمية أكبر نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، وعلى ذلك، أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ، وهو ما أكدته دراسات عديدة اهتم كل منها بعلاقة حوكمة الموارد الطبيعية بالتنمية المستدامة .

تقييم آليات حوكمة الموارد الطبيعية في قطاع البترول

1/2 مفاهيم التقييم المحاسبي

يتم تحديد القيمة الاقتصادية لثروة المؤسسة ودخلها (التغير في الثروة) محاسبياً، من خلال تقييم الأحداث الاقتصادية التي تؤثر عليها ، والمحاسبة غالباً ما تركز على الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الكمية التي يمكن تقييمها بوحدة النقد، وفي مجال تقييم الأصول يتم التركيز على تقييم المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدام الأصل، والتي تعبر عن قيمته الاقتصادية، لذا تعتبر القيمة الاقتصادية الخاصة الأساسية المعنية بالتقييم المحاسبي بشكل أساسي .

لقد أعطيت العديد من المفاهيم للتقييم المحاسبي ، ورغم الاختلافات الموجودة بينها من حيث المبنى إلا أنها تتقارب من حيث المعنى، وينسب أول تعريف علمي محدد لوظيفة التقييم المحاسبي إلى "كامبل" (Campell) الذي اعتبر أن التقييم يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها ، ويتضح أن البداية تكون من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ، أين تتم مختلف أنشطتها وعملياتها ، والتي تعتبر مصدر مدخلات عملية التقييم المحاسبي ، فالعمليات ، الأحداث والظروف التي لم تؤثر على المؤسسة تستبعد من الاهتمام المحاسبي ، أما العمليات ، الأحداث والظروف التي أثرت عليها فتصبح موضوعاً للتقييم المحاسبي وذلك بناء على قواعد يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

2/2 أساليب التقييم المحاسبي

تتمثل أساليب التقييم فى النظم أو الطرق التى يمكن من خلالها تقييم الأشياء ، وفى المفهوم العام للقياس يتم استدام خصائص نظام الأعداد الحقيقية كأساس لتبويب أساليب القياس ، هذه الخصائص هى :

- خاصية ترتيب الأعداد.

- خاصية ترتيب الفروق بين الأعداد .

- خاصية توفر نقطة الأصل .

إن أسلوب التقييم الملائم يعتمد على عدة عوامل كالغرض من التقييم والأفق الزمنى لعملية التقييم ، وتوجد ثلاث أساليب للتقييم المحاسبى :

➤ التقييم الأساسى (المباشر) : تتحدد نتيجة التقييم المحاسبى وفق هذا الأسلوب بطريقة مباشرة ، دون إجراء أي عمليات حسابية أو علاقات رياضية أو استخدام أي وسائط أخرى ، ومثال ذلك قياس تكلفة أصل مباشرة من الفاتورة ، ويعتبر التبويب المحاسبى أوسع المجالات التى تستخدم التقييم المباشر .

➤ التقييم المشتق (غير المباشر) : يعتمد على استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية ، أو أي وسائط أخرى لتقييم الصفات لتعذر تقييمها بشكل مباشر ، ويعتمد التقييم المشتق على نتائج التقييم المباشر كمدخلات ، وكمثال على التقييم المشتق استخدام نموذج القيمة الحالية المخصومة .

➤ التقييم التحكيمة : يختلف عن التقييم المشتق ، كونه يفتقر إلى العمليات والنماذج التى يستخدمها التقييم المشتق ، مما يجعله عرضة للتحيز والأحكام الشخصية ، ويكون التقييم تحكيمة إذا لم توجد أي عمليات أو قواعد مقبولة تحكمه أو لم تتوفر أي معايير موضوعية للحكم على صحته ، وبالتالي تزداد الخلافات حول النتائج المحصل عليها ، ومن هذا المفهوم الموجز يمكن القول أن التقييم التحكيمة يعبر عن عملية التقدير المحاسبى ، فالتقدير أيضاً لا يعتمد على أي قواعد أو مبادئ تبرره أو تحكمه فهو عبارة عن توقعات

3/2 أوجه القصور والعيوب فى المؤشر المصرى

تم تقييم الشركات المصرية وفقاً لمنهجية المؤشر أعوام

2007، 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2013

ويتضح من نتيجة التقييم بهذا المؤشر عدد من أوجه القصور، لعل من أهمها:



أنه يوضح ترتيب رقمي لعدد 30 شركة، مما قد يثير الشكوك حول هذا المؤشر فقد تكون جميع الشركات المدرجة في الترتيب عنصر الحوكمة بها منخفض ولكن وفقا للمؤشر لابد من ترتيب 22 شركة أي تغلب الشكل على الجوهر.

كما أن وضع ثلاثة عناصر ودمجها معا في مؤشر واحد أمر غير منطقي فقد يترتب عليه أن إحدى الشركات قد تعاني من وجود انخفاض في عنصر من العناصر الثلاثة وارتفاع عنصر آخر مما يؤدي في النهاية إلى وضعها في ترتيب متقدم وفقا للمؤشر ومن ثم لا تتمكن الشركة من تدعيم هذا العنصر المنخفض.

لا توجد إشارة إلى مكونات المؤشر الثلاثة المتمثلة في المسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة كي يعبر عن ترتيب منطقي تجاه المؤشر.

كما يلاحظ أنه بالنظر لترتيب الشركات أعوام 2007، 2008، 2009 نجد أن الثلاثين شركة لم يتغيروا خلال الثلاث سنوات ويلاحظ أن الترتيب لهذه الشركات يختلف مما قد يشكك في احتساب المؤشر فهل لا توجد شركة أخرى غير الثلاثين شركة لم تقوم بتحسين أدائها الاجتماعي أو الجانب الخاص بالحوكمة .

ومن ثم يرى الباحث عدم منطقية احتساب المؤشر وترتيب الشركات خلال هذه الأعوام وما يؤكد ذلك أن هذه الشركات منها شركات قد خرجت من المؤشر في عام 2010 وهو العام الذي صدر فيه المؤشر فكيف لشركة تحصل على ترتيب في أعوام سابقة لإصدار المؤشر ثم تخرج من الترتيب في العام الذي صدر فيه المؤشر الأمر.

أن ترتيب الشركات خلال السنوات من عام 2007 إلى عام 2013 لو تم التركيز فقط على احتساب المؤشر على أساس الجانب الخاص بالحوكمة فقط أو على أساس الجانب الخاص بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية فقط هل كان نفس الترتيب أم أنه كان من الممكن أن يختلف الترتيب.

4/2 المؤشر المصري وتطويره بما يتلائم مع آليات حوكمة الموارد الطبيعية في قطاع البترول:
بعد أن قام الباحث بتحديد مجالات التطوير المقترحة للمؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة، وذلك فيما يخص حوكمة الموارد الطبيعية ، وبعد الاطلاع على ما ورد بكل دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية الصادر في أكتوبر عام 2005 والإصدار المعدل الصادر في فبراير 2011، وكذلك الرجوع إلى القواعد التنفيذية للحوكمة الصادرة عام 2006 الأمر الذي يتطلب وضع المؤشر في صورته النهائية بعد هذا التطوير وذلك على النحو التالي :

مكونات المؤشر بعد التطوير:

يمثل الجانب الخاص بحوكمة الموارد الطبيعية بمؤشر يتكون من عدد البنود، تتمثل في

أ. هيكل الملكية وحقوق المساهمين: ويتضمن ذلك:

1. الإفصاح عن رأس المال المساهم .

2. الإفصاح عن حقوق المساهمين.

ب. المعلومات المالية والتشغيلية: ويتضمن ذلك:

1. الإفصاح عن معلومات مالية تخص إعداد التقارير المالية.

2. الإفصاح عن معلومات مالية تخص مراجعة التقارير المالية.

3. الإفصاح عن المعلومات التشغيلية.

ج. هيكل وعمليات مجلس الإدارة: ويتضمن ذلك:

1. الإفصاح عن معلومات عن مجلس الإدارة.

2. الإفصاح عن مكافآت مجلس الإدارة.

د. أخلاقيات الأعمال ومسئولية الشركة: ويتضمن ذلك:

1. الإفصاح عن دور حوكمة الموارد الطبيعية في تعزيز مسؤولية الشركات .

2. الإفصاح عن الفساد.

هـ. الإفصاح عن معلومات تتعلق بالجمعية العامة.

و. الإفصاح عن معلومات تتعلق بالرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

ز. الإفصاح عن معلومات تتعلق بالمراجعة الخارجية.

ح. الإفصاح عن معلومات تتعلق بالمراجعة .

ط. الالتزام بمتطلبات الإفصاح.

5/2 التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية لتحقيق التنمية المستدامة في شركات قطاع

البتروال المصرية :

يرى الباحث أنه يصعب التقييم المحاسبي لقطاع البترول بجمهورية مصر العربية كما ينبغي

نظراً لطبيعته الاقتصادية والمحاسبية والإدارية الحساسة ولاحظ كذلك أيضاً أن تعرضت أحد أهم

شركات الطاقة " إنرون " للإفلاس بسبب إتباع نفس النهج الذى تعانى منه أيضاً شركات البترول

في جمهورية مصر العربية ألا وهو الإفصاح عن اكتشافات كثيرة لامتناهية للحقول والآبار ومع

ذلك لا يرى نتائجها على أرض الواقع بما يسهم في تحقيق التنمية المستدامة الشاملة للمجتمع



ولكافة الأطراف المستفيدة وذلك رغبة من الإدارة فى الحصول على زيادة الحوافز والمكافآت كذلك المعاش السنوي ، لذا قام الباحث بتقسيم خطوات التقييم الصحيحة لحوكمة الموارد الطبيعية إلى مرحلتين أساسيتين وهما :

المرحلة الأولى: تهدف هذه المرحلة إلى تحديد وصياغة المواقف لآليات حوكمة الموارد الطبيعية في قطاع البترول بجمهورية مصر العربية ، وتجميع كافة الأساليب والأدوات اللازمة لتلك اللجان وتنطوي هذه المرحلة علي الخطوات الفرعية التالية :

1. تسليط الضوء على المشكلة ، وتنطوي هذه الخطوة علي عدة خطوات فرعية :

1.1 : التعرف علي المشكلة

بالرغم من استيفاء الحوكمة كافة الشروط الشكلية إلا أن دورها ما زال محدوداً في تحقيق التنمية المستدامة وعلى وجه الخصوص قطاعات الموارد الطبيعية كما تبين من نتائج الدراسة الحالية .

ويلقي هذا قدراً كبيراً من الشك بشأن مدى فاعلية أداء الحوكمة التقليدية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة مما يتطلب معه ضرورة تطوير الإفصاح والشفافية كذلك أدوار أعضاء مجلس الإدارة و لجان المراجعة على أن تكون قابلة للتحديث أو التعديل أو الإضافة بما يتلائم مع آليات حوكمة الموارد الطبيعية ليسهل معه التقييم المحاسبي لتلك الآليات لتحقيق التنمية المستدامة فى قطاع البترول بجمهورية مصر العربية.

وينبغي أن يكون بناء نظام المعلومات من منظور خدمة المستفيدين منه في المقام الأول ؛ ولذلك يمكن الإشارة إلي طبيعة العمل أو المستفيد الذي يحصل علي الخدمة من قبل لجنة المراجعة ، وطبيعة الخدمة التي تقدمها اللجنة لعملائها كما يلي :

- 1- المستخدمين : الاطلاع على تقارير اللجنة الدورية .
- 2- البورصة وشركة مصر لنشر المعلومات والهيئة العامة للرقابة المالية : الحصول على التقارير الرسمية للجنة والتي تعد كل 4 أشهر .
- 3- مجلس الإدارة : الحصول على تقارير وتوصيات اللجنة الدورية .
- 4- مركز المديرين المصري : تطوير مادة تدريبية للجان المراجعة وتحديث قواعد ومعايير حوكمة الموارد الطبيعية لشركات قطاع البترول المصرية كذلك فيما يخص أى مورد طبيعي.
- 5- المراجع الداخلي : تدعيم استقلاله بالمشاركة في الموافقة علي تعيينه وعزله والتأكد من أن موازنة إدارته كافية لتنفيذ مسؤولياته بفاعلية وإتاحة حرية اتصاله باللجنة .

6- المراجع الخارجي : تدعيم استقلاله بدراسة المشكلات التي تواجهه والتوصية بترشيحه وعزله وتحديد أتعابه والموافقة علي الخدمات الاستشارية بخلاف المراجعة للإدارة وفحص جوانب عدم الاتفاق بينه وبين الإدارة .

1-2 : تحديد المشكلة

- تتضمن هذه المرحلة الفحص والتقييم المحاسبي لتحديد نطاق وأبعاد المشكلة ، وهي كما يلي:
- أن أكثر من 97% من شركات قطاع البترول التي شكلت لجان مراجعة لم تحدد صفة أعضاء لجان المراجعة بتقاريرها .
- أفصحت 3% من شركات قطاع البترول التي شكلت لجان مراجعة فقط عن حجم وخبرة لجان المراجعة بتقاريرها .
- لا يوجد كيان مؤسسي (أجهزة وبرمجيات وخبرات بشرية مدربة) كأمانة فنية دائمة للجان المراجعة .
- أفصحت 3% من شركات قطاع البترول تقريباً عن متابعة عملية الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية بتقارير لجان المراجعة دون الدخول تقريباً في المهام الفرعية التي تحقق وتدعم تلك المهام الرئيسية .

ثانياً – مرحلة إعداد النظام Stage system setup

يدور الإطار المفاهيمي للمدخل الإستراتيجي في التخطيط والإدارة حول عدة محاور رئيسية تتمثل في الرؤى التي تعمل في إطارها لجان المراجعة ، والمهام الوظيفية التي تتولي تحقيق هذه الرؤى ، وسلاسل القيمة التي تخلقها هذه المهام ، والتي تكون فيما بينها ما يعرف بفاعلية للجنة المراجعة ، وتتكون تلك المرحلة من الخطوات الرئيسية التالية :

1-2 : الإعداد الشامل والمتعدد للنظام

وفقاً لنهج النظام ينبغي البدء دائماً بالإعداد الشامل والمتعدد لنظام لجان المراجعة وفقاً للتدرج الهرمي من النظم العليا حتى مستوى الخلايا المغلقة من النظم الفرعية . ويتم هذا الإعداد بغرض الإلمام بالشكل العام للنظام وموقعه النسبي من النظم العليا وأثبتت دراسة (Castellano,2002) أن حرص المنظمة على توفير إفصاح طوعي أو اختياري بالإضافة إلى الإفصاح الإلزامي أو الإجباري يعزز ثقة الجمهور بالمنظمة وعدالة قوائمها المالية وينعكس على سمعتها وقيمتها السوقية وبالتالي على أسعار سهمها في السوق المالي.



- حيث أن لجان المراجعة تتبع مجلس الإدارة مباشرة نظراً لكونها لجنة منبثقة منه أساساً كما ترتبط لجان المراجعة بالنظم الفرعية كآلية رقابية والتي تشمل الإدارة المالية والمراجعة الداخلية والمراجع الخارجي . وفيما يلي التصور العام لنظام لجان المراجعة الفعالة :
- يضع مجلس الإدارة مسؤوليات ومهام وقواعد اختيار أعضاء لجان المراجعة وتحديد مكافآتهم.
 - أن يكون عدد أعضاء لجنة المراجعة فردي بما لا يقل عن ثلاثة أعضاء ، ويختلف التشكيل وفقاً لحجم الشركة والمسئوليات المسندة للجنة .
 - حضور الإدارة خاصة المدير المالي ومدير المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي إذا لزم الأمر لمناقشة الموضوعات التي تري للجنة أو أي من هذه الأطراف مناقشتها دون أن يكون لهم صوت معدود .
 - المساهمة في توفيق أوضاع الشركة مع قواعد القيد بالبورصة المصرية خاصة المادة السابعة منها .
 - التقرير الدوري لمجلس الإدارة والذي يشمل العضوية والسلطات والمهام والاجتماعات ، وأن يكون تقرير لجنة المراجعة ضمن التقرير السنوي للشركة .
 - إجراء عملية تقييم رسمية لفاعلية أداء اللجنة بصفة دورية .
 - يرى (Adhikar ,2000) في دراسته أن الإفصاح عن التوقعات السيئة يجب أن يتم بالسرعة والنزاهة التي يتم بها الإفصاح عن التوقعات الجيدة، وأن غياب الإفصاح عن التوقعات السيئة للأوضاع المالية المستقبلية للمنظمة قد يعرض سمعة ونزاهة الإدارة للتشكيك.

2.2 : تحديد وتبويب عناصر البيئة الخارجية للجان المراجعة ؛ تنطوي هذه الخطوة علي ثلاث خطوات فرعية هي كما يلي :

- 1- مسح عناصر البيئة الخارجية للجان المراجعة علي سبيل الحصر ، ويقصد بالبيئة الخارجية كافة المتغيرات الخارجية التي تؤثر علي سلوك لجان المراجعة في اتجاه واحد دون أن يملك أن يبادلها التأثير بشكل مباشر .
- 2- تقدير درجة تأثير كل عنصر من عناصر البيئة الخارجية وترتيبها وفقاً لهذا المعيار .
- 3- تتبع كافة العلاقات بين عناصر البيئة الخارجية ولجان المراجعة .

ويمكن حصر عناصر البيئة الخارجية للجان المراجعة وفقاً للعرض التالي :

العنصر الأول . المنتفعون

- المراجع الداخلي .

- المراجع الخارجي .

وتتمثل العلاقات فيما يلي :

- الترابط مع المراجع الداخلي والخارجي بعقد اجتماعات منفصلة لكلاً منهما إذا لزم الأمر .
- حل المشاكل التي قد تنشأ بين إدارة الشركة والمراجع الداخلي .
- حل المشاكل الذي قد ينشأ بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي .
- مراقبة رد فعل الإدارة تجاه تحفظات وتوصيات المراجع الخارجي .

العنصر الثاني . الرقابة

- أجهزة ومنشآت (مجلس الإدارة ، هيئة الاستثمار ، الهيئة العامة للرقابة المالية ، الجهاز المركزي للمحاسبات) .

- قوانين ولوائح (قانون رقم (20) لسنة 1976 فى شأن الهيئة المصرية العامة للبتترول؛ دليل وقواعد حوكمة الموارد الطبيعية الصادر عن معهد حوكمة الموارد الطبيعية 2013؛ دليل عمل لجان المراجعة ، 2008 ؛ قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية ، 2010) .

وتتمثل العلاقات فيما يلي :

- التقارير الإلزامية للجان المراجعة لإرسالها للبورصة والهيئة العامة للرقابة المالية .
- الرقابة علي أعمال اللجنة من قبل مجلس الإدارة والهيئة العامة للرقابة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات .

العنصر الثالث . الهيكل الاقتصادي الشائع

- الأزمة المالية المحلية والعالمية .

- انهيار الشركات المحلية والعالمية .

- شطب قيد شركات قطاع البترول من البورصة .

وتتمثل العلاقات فيما يلي :

- دراسة أسباب انهيار الشركات المحلية والعالمية والدروس المستفادة منها خاصة تلك التي ترجع لعدم كفاءة وفاعلية لجان المراجعة بتلك الشركات .



• دراسة أسباب شطب قيد شركات قطاع البترول من البورصة للاستفادة ومحاولة تفادي الشركة تلك الأسباب .

العنصر الرابع — الرأي العام : تقوم وظيفة العلاقات العامة في لجان المراجعة على متابعة اتجاهات الرأي العام حول نشاطها ومدى قبوله لدرجة اضطلاعها بمهامها المفترضة .

وأيضاً تصويب أي سوء فهم قد يشوبها وهذا بالطبع لن يتأتى إلا من خلال الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة - والذي ينطوي على خصائصها ومهامها - ضمن التقارير المالية الدورية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن التقييم المحاسبي لآليات حوكمة المورد الطبيعية يؤثر تأثيراً إيجابياً على تحقيق التنمية المستدامة لشركات البترول لأنه يؤدي إلى :

- كسب ثقة المستثمرين.
- تحقيق ميزة تنافسية لقطاع البترول.
- مساعدة المحللين في توقع الأداء المستقبلي للشركة .
- خفض المخاطر وبالتالي خفض تكلفة رأس المال.
- المساعدة في تحديد القيمة الحقيقية للشركة .
- الحد من عدم تماثل المعلومات.
- ترشيد قرارات المستثمرين .
- تعزيز دور الجهات المستقلة كالجهاز المركزي للمحاسبات على الرقابة الفعالة على أنشطة الشركات بكل حيادية ودقة .

يرى الباحث أن التردد في التقييم المحاسبي لآليات حوكمة الموارد الطبيعية مستمد من الاعتقاد على أن حوكمة الشركات تطبق قواعدها بالكامل بكل شركة وكشف ضعفها وعدم الاعتماد عليها كلياً عند حدوث الأزمة المالية وما تابعها إلى الآن من عدم وضوح نظام الحوكمة عموماً وحوكمة الموارد الطبيعية بصفة خاصة كانت السبب الرئيسي وراء بذل كل هذه الجهود السابقة ، كمحاولات من الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة ، للحد من تداعيات تلك الأزمة .

المراجع :

- 1) أحمد محمد على عيسى، محمد صبري إبراهيم، هدى حسين الشيخ، " خصائص جودة المعلومات المحاسبية في ضوء التقديرات المحاسبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، 2015.
- 2) أمين السيد أحمد لطفى، " نظرية المحاسبة : القياس والإفصاح والتقرير المالي عن وحقوق الملكية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- (3) أيمن صابر على، " دراسة أهمية وأثر الإفصاح غير المالي لتقارير الأعمال المتكاملة على خلق قيمة المنشأة واحتياجات أصحاب المصالح "، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة-جامعة عين شمس، مجلد 21- العدد الثاني، 2017.
- (4) د. حسام الدين نجاتي، "دراسة مدى تطبيق الحوكمة على الإنتاج والاستهلاك المستدام للموارد الطبيعية في مصر" ، *معهد التخطيط القومي* ، مصر ، 2017.
- (5) د. يونس حسن عقل، "نموذج مقترح لقياس المحتوى المعلوماتي عن المؤشر المصري لمسئولية الشركات دراسة اختبارية"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والسبعون، السنة التاسعة والأربعون، 2010.
- (6) زكي محمد عطوة يوسف، " دوافع آثار الإفصاح الاختياري عن المعلومات المحاسبية مع دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2013.
- (7) محمد السيد أبو زيد، " إطار مجالس مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية" ، رسالة ماجستير غير منشورة، في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2007.
- (8) محمد محمد فخري مكي ، " نظم معلومات الأعمال : مدخل استراتيجي " ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 2013.
- (9) مدحت عبد الرشيد نوفل، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإفصاح المحاسبي للشركات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية (دراسة تطبيقية)" ، *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس – السنة الثالثة ، 2013.
- (10) نضال عزيز مهدى، " تطوير بنية الحوكمة في البنوك العراقية بغرض تحقيق الشفافية وضبط الأداء المالي (دراسة تطبيقية)" ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011.
- 11) BEBBINGTON, Anthony. "Underground political ecologies: the second annual Lecture the Cultural and Political Ecology Specialty Group of Association of America Geographers. Geo forum, 2012.
- 12) BEBCHUK, Lucian A.; HIRST, Scott. "Index funds and the future of governance: Theory, evidence, and policy", National Bureau of Economic Research, 2019.
- 13) BOATENG, FRANCIS. "Natural Resource Governance and Community Rights. A Case of the Akosombo Resettlement Project". PhD Thesis. University of Ghana, 2014.
- 14) Cohen , D. A., " Does Information Risk Really Matter? An Analysis Of the Determinants and Economic Consequences of Financial Reporting Quality " , Stern School of Business , New York University , New York , 2008 .



- 15) Ferdy Van Beest, Geert Braam and Suzanne .B, "**Quality of Financial Reporting- Measuring Qualitative Characteristics**", Working Paper, 2009.
- 16) Glada, L., & Valérie, M. "**Good Governance of the National Petroleum Sector** ".The Chatham House Document:London,2009.
- 17) Greert Braam and ferdy Van Beest," **Conceptually-Based Financial Quality Assessment. An Empirical Analysis On Quality Differences Between UK Annual Reports and US 10-k Reports**", Working Paper,2013. Available at: <http://www.ru.nl/nice/working paper> ,Retrieved at:19/8/2017
- 18) Lockwood, M, et al." **Governance Principles for Natural Resources Management** ".Society and Natural Resources ,Vol. 23(10) ,2010.
- 19) RIST, Stephan, et al. "Moving from sustainable management to sustainable governance of natural resources: The role of social learning processes in rural India, Bolivia and Mali ".**Journal of rural studies**,2007.
- 20)Zhang , W. , "**CEO Tenure and Earnings Quality** " , School of Management , University of Texas at Dallas, December 30th , 2009 .