

A Proposed Framework for Improving the Quality of External Audit by Supporting Internal Audit of Environmental Corporate Governance Mechanisms and Social Responsibility: An Applied Study on Libyan Agricultural Companies

Abd El-Hafyez Mohamed El Maghraby¹ and Mohamed Abd El Salam El Rakyby²

1. Institute of Graduate Studies and Environmental Research in Al-Bustan, Damanhour University

2. Faculty of Commerce, Damanhour University



Article info.

Received on: 21-10-2023

Accepted on: 22-11-2023

Published on: 1-2024

Open Access

Abstract

The main objective of the study is to address the role of internal audit in improving the quality of external audit in the light of achieving the requirements of environmental corporate governance and social responsibility rules, Analyzing the relationship between internal audit and environmental corporate governance and social responsibility rules, analyzing the relationship between the quality of the external audit process and environmental corporate governance and social responsibility rules, and testing research hypotheses on the relationship between internal audit and environmental corporate governance and social responsibility rules to improve the quality of external audit in the Libyan business environment. The logistic regression model was used in this study to test its hypotheses, and the study population was represented by Al-Haram Company, Al-Jusoor Company, Al-Tafani Company, and Al-Itqan Company. The study reached the development of environmental corporate governance and social responsibility from a scientific and practical point of view, in line with technological and economic developments, with the aim of solving the problems of separating ownership from management, It also concluded that the success of environmental corporate governance and social responsibility and the achievement of its principles and objectives requires the availability of a set of mechanisms to contribute to raising the efficiency and effectiveness of the company, the most important of which are the mechanisms of the Board of Directors, the Audit Committee, internal audit and fair disclosure, and the existence of a statistically significant relationship between the dependent variable and the independent variables. The study presented some recommendations, including the need to take advantage of the multiple advantages achieved by environmental corporate governance and social responsibility and expand its application in Libyan companies, with the continuity of developing the governance guide in accordance with the conditions of the Libyan economic and legal environment, and obliging audit offices to select auditors who have sufficient and appropriate scientific and practical qualifications with their obligation attending seminars and conferences to learn about all laws, standards, methods and modern procedures related to the profession.

Keywords: Environmental Impacts, Environmental Corporate Governance, Audit Committee, External Auditing

1.1. مقدمة:

يساهم التركيز على الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة في ضمان مستقبل مستدام يتماشى مع رؤيتنا في تعزيز مكانة دبي كإمارة ذات اقتصاد تنافسي عالمي من خلال الاستثمار في الفرص التي تضمن مستقبلاً مزدهراً لشعبها. ومن المهم تبني إطار عمل فعال للقضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة لضمان التوافق بين رؤيتنا وأعمالنا. "المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة" (ESG) هي إطار تشغيلي شامل يُستخدم لتحديد المخاطر المادية للشركة وفرص نموها، من أجل دفع أدائها التجاري المستدام وطويل الأمد. وعالم (ESG) واسع لا حدود له، تبدأ محاولة فهم هذا العالم ولا تنتهي بضع أكثر من 40 تريليون دولار من أصول (ESG) سعياً نحو ما يسمى بـ (ESG Alpha). وبينما كانت الأسواق العامة تعزز أدائها من خلال المتطلبات الأخيرة المتعلقة بالإفصاح وشفافية البيانات، بدأ المستثمرون ينظرون إلى محافظهم الإستثمارية على أنها الهدف التالي لتغيير "المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة" (ESG) بصورة جذرية.

تتم ممارسة حوكمة الشركات البيئية من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، ووظيفة المراجعة الداخلية (IIA, 2017). ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات البيئية من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات. وهذا ما أكدته العديد من الدراسات حيث أشارت إلى أن لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير إيجابي على حوكمة الشركات البيئية يتمثل في تحسين جودة المراجعة الخارجية وتحسين فعالية الأداء (Antoine, 2004).

ومع تغير دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، تغيرت أيضاً علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث

الأخرى (Antoine, 2004). فأشارت الكتابات الحديثة التي تناولت الإرشادات، القوانين، والممارسات العملية إلى أهمية وجود علاقات تعاونية ملائمة بين وظيفة المراجعة الداخلية والأطراف الثلاث الأخرى المسؤولة عن حوكمة الشركات، وبناء عليه فقد زادت الحاجة نحو فهم الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها وظيفة المراجعة الداخلية مع كل من: لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجعة الخارجية بغرض تحسين جودة حوكمة الشركات البيئية (Abbott et al., 2016).

1.2. مشكلة الدراسة:

هناك العديد من آليات حوكمة الشركات البيئية منها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجية ووظيفة المراجعة الداخلية إلا أن البنية ووظيفة المراجعة الداخلية هي أحد أهم آليات حوكمة الشركات البيئية في السنوات الأخيرة. حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية هي الوحيدة التي توفر نظرة للإدارة داخل العديد من المناطق حيث تقوم بمراجعة وتقييم الخطر والاختلاقيات وحوكمة الشركات، كما أن مجلس الإدارة ولجنة المراجعة سوف يحصلوا على أفضل عائد من خلال الاستثمار في وظيفة المراجعة الداخلية عندما تكون التقارير التي يقدمها المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية لها مستوى استشاري مرتفع من خلال تطبيق إجراءات الرقابة وحلول للخطر (Gramling et al., 2004).

ويمكن القول أن الاستثمار في وظيفة المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى تطورها وارتفاع مستوى المراجعين الداخليين مما يؤدي إلى حوكمة شركات جيدة. ويمكن توضيح الدور الرئيسي الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية لكي تكون فعالة في مساعدة مجلس الإدارة للوفاء بمسؤوليات حوكمة الشركات، حيث أن مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية للقيام بالعديد من الممارسات التي تؤدي لفعالية الحوكمة (Sharfman et al., 2009).

تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية. وإن كان استخدام معلومات الحوكمة يتم بدرجة أكثر في مرحلة ما قبل التخطيط ومرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلتها الاختبار الميداني والفحص، حيث تؤثر آليات حوكمة الشركات البيئية على تقييم المراجعين للخطر ومن ثم على مدى وتوقيت الاختبارات، وعلى قراراتهم بشأن قبول العملاء، وكذلك على تخطيطهم لبرنامج المراجعة، وعلى قراراتهم بشأن تخصيص المراجعين (Beasley & Petroni, 2001; Carcello et al., 2002; Chen et al., 2005; Sharma, et al., 2009).

كما تؤثر حوكمة الشركات البيئية على تقدير المراجع لخطر الرقابة والذي يتأثر بأداء مجلس الإدارة والمتعلق بمتابعة أداء الإدارة وكذا دوره في صياغة استراتيجيات الشركة حيث يكون المستوي المقدر مرتفع في ظل ضعف أداء كلا الدورين وذلك مقارنة بالحالة التي يكون فيها أداء تلك الأدوار مرتفع. كما تتأثر قرارات التخطيط المتعلقة ببرنامج المراجعة بمتغيرات ادوار مجلس الإدارة. وبالتالي يظهر بوضوح تأثير آليات حوكمة الشركات البيئية على جودة عملية المراجعة الخارجية. لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين وتطوير جودة المراجعة الخارجية في ضوء قواعد حوكمة الشركات البيئية في بيئة الاعمال اليبية؟ وينبثق من هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من الاسئلة الفرعية:

- 1- ما هي قواعد ومشكلات حوكمة الشركات البيئية المطبقة ؟
- 2- ما هي العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات؟
- 3- ما هي العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية وقواعد حوكمة الشركات البيئية ؟

وهذه الممارسات تتمثل في تقدير مجال وفعالية أنظمة الادارة في التعرف علي وتقدير وإدارة ومتابعة المخاطر المرتفعة المتباينة لنشاطات المنظمة وتأمين المستوي التنفيذي للادارة ووجود حماية كافية لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية وأن يكون هناك رضا لدي الادارة بأن إجراءات الرقابة موضوعة في المكان المناسب لمتابعة الالتزام بالقوانين والقواعد والسياسات الداخلية الملائمة . ثم الاخذ في الاعتبار مدي استجابة مجلس الادارة لتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية وأنها في حيز التنفيذ واخيرا الموافقة علي الاراء التي يطرحها مدير المراجعة الداخلية.

وبالتالي فان المساعدات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية لمجلس الادارة للوفاء بمسئوليات حوكمة الشركات البيئية والتي تتمثل في مراجعة الثقافة الرقابية للعاملين بالمنظمات والتقييم الموضوعي للخطر الموجود وإطار الرقابة الداخلية والتحليل المنظم للعمليات وإجراءات الرقابة المرتبطة بها ومراجعة الوجود والملكية للاصول، كما أنها مصدر المعلومات عن عمليات الغش والعمليات غير قانونية ومراجعة المناطق الاخرى ذات الاهتمام التي تتضمن مستويات غير مقبولة للخطة ومراجعة الالتزام بالقوانين واللوائح المحددة ومراجعة العمليات والاداء المالي ثم عمل توصيات لمزيد من الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد وتقدير مدي الانجاز الذي تحقق من أهداف الشركة ووجود التغذية العكسية للتمسك بالقيم والسلوك الاخلاقي للمنظمات، وبذلك فإن وظيفة المراجعة الداخلية تلعب دور رئيسي في تدعيم مسئوليات مجلس الادارة من خلال التأمين الكافي لإجراءات الرقابة الداخلية كما أنها الجزء المتمم لإطار حوكمة الشركات.

من ناحية أخرى نجد ان هناك تأثير لحوكمة الشركات البيئية على عملية المراجعة الخارجية من خلال تأثير حوكمة الشركات البيئية وآلياتها على مرحلة التخطيط حيث تؤثر بالضرورة على عملية مراجعة الحسابات بدءاً من قبول التكاليف وانتهاء بتقرير مراقب الحسابات، مروراً بكل من

والحد من التقلبات الشديدة وبالتالي إستعادة ثقة المستثمرين بالشركات من خلال تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم وبصفة خاصة حماية حقوق صغار المستثمرين وحقوق الأقلية بما يؤدي إلى زيادة الثقة في الاقتصاد ككل وتحقيق معدلات نمو مرتفعة.

1.5. الدراسات السابقة:

تستهدف الدراسة في هذه الجزئية استقراء وتقييم أهم الدراسات السابقة التي تناولت تنظيم الحوكمة فيما يتعلق بعلاقتها بالمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية. وبداية فقد اتفقت العديد من الدراسات (Beasley & Petroni, 2001; Carcello et al., 2002; Chen et al., 2005; Sharma, et al., 2009) على كيفية تأثير حوكمة الشركات البيئية على عملية المراجعة الخارجية من عدة جوانب تشمل:

- تأثير حوكمة الشركات البيئية وآلياتها على مرحلة التخطيط: بصفة خاصة فان مجلس الإدارة والإدارة ولجنة المراجعة وهيكل الرقابة الداخلية، من شأنها أن تؤثر بالضرورة على عملية مراجعة الحسابات بدءاً من قبول التكاليف وانتهاء بتقرير مراقب الحسابات، مروراً بكل من تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة. وإن كان استخدام معلومات الحوكمة يتم بدرجة أكثر في مرحلة ما قبل التخطيط ومرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلتها الاختبار الميداني والفحص، حيث تؤثر آليات حوكمة الشركات البيئية على تقييم المراجعين للخطر ومن ثم على مدى وتوقيت الاختبارات، وعلى قراراتهم بشأن قبول العملاء، وكذلك على تخطيطهم لبرنامج المراجعة، وعلى قراراتهم بشأن تخصيص المراجعين.

4- ما هو أثر العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات البيئية على تحسين جودة المراجعة الخارجية في بيئة الاعمال الليبية؟

1.3. هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تناول دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ضوء تحقيق متطلبات قواعد حوكمة الشركات، لذا إستهدف الدراسة تحليل قواعد ومشكلات حوكمة الشركات البيئية المطبقة، وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات، وتحليل العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية وقواعد حوكمة الشركات، واختبار فروض البحث بشأن العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات البيئية على تحسين جودة المراجعة الخارجية في بيئة الاعمال الليبية.

1.4. أهمية الدراسة: تتمثل أهميه الدراسة فيما يلي:

➤ الأهمية العلمية:

سد الفجوة في الدراسات التي تناولت العلاقة التفاعلية بين وظيفة المراجعة الداخلية وآليات حوكمة الشركات البيئية ومدى تأثير ذلك على جودة عملية المراجعة. وتنبه الباحثين والمهتمين بإجراء المزيد من البحوث.

➤ ثانياً: الأهمية العملية:

الإفصاح عن مسئولية الشركات تجاه الالتزام بوظيفة المراجعة الداخلية لزيادة كفاءة وفعالية حوكمة الشركات البيئية بما يحقق لها العديد من المنافع حيث تسعى حوكمة الشركات البيئية الى تحقيق العديد من الأهداف على مستوى الشركات وسوق المال والاقتصاد ككل. فتهدف حوكمة إلى زيادة قدرة الشركات على توليد الأرباح وتقليل احتمال تعرضها للمخاطر والأزمات المالية وبالتالي رفع كفاءة هذه الشركات وتعظيم قيمتها وتدعيم قدرتها التنافسية في الأسواق المالية. كما تهدف حوكمة الشركات البيئية الى كشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في الأسواق المالية والعمل على استقرارها

الأداء (Antoine, 2004). ومع تغير دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، تغيرت أيضاً علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث الأخرى (Antoine, 2004). فأشارت الكتابات الحديثة التي تناولت الإرشادات، القوانين، والممارسات العملية إلى أهمية وجود علاقات تعاونية ملائمة بين وظيفة المراجعة الداخلية والأطراف الثلاث الأخرى المسؤولة عن حوكمة الشركات. وبناء عليه فقد زادت الحاجة نحو فهم الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها وظيفة المراجعة الداخلية مع كل من: لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجعة الخارجية بغرض تحسين جودة حوكمة الشركات البيئية (Abbott et al., 2007). وقد توسع دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم المراجعة الخارجية من خلال قيام وظيفة المراجعة الداخلية باختبار الجهود التي تبذلها المنشأة في إجراءات الرقابة الداخلية. حيث يمكن وصف وظيفة المراجعة الداخلية بأنها نافذة على الشركة ككل، كما أنها عين وأذن الإدارة. ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية ومن خلال وصولها إلى كافة أنحاء المنظمة تكون في موقع فريد يمكنها من دعم المراجعة الخارجية. تاريخياً كانت لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية. ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات.

كما تناولت العديد من الدراسات تأثير الحوكمة البيئية على جودة المراجعة من خلال العلاقة بين التدوير الإلزامي للمراجعات كأحد متطلبات الحوكمة وفقاً لقانون SOX وجودة المراجعة لتدعيم استقلال المراجع، حيث يمكن التمييز بين اتجاهين بشأن هذه العلاقة وهما: **الاتجاه الأول أن التدوير الإلزامي يدعم جودة المراجعة:** حيث يعتقد مؤيدو سياسة التدوير الإلزامي أنه ينجم عن تطبيق تلك السياسة تحسين

- تقدير المراجع لخطر الرقابة يتأثر بأداء مجلس الإدارة والمتعلق بمتابعة أداء الإدارة وكذا دوره في صياغة استراتيجيات الشركة حيث يكون المستوي المقدر مرتفع في ظل ضعف أداء كلا الدورين وذلك مقارنة بالحالة التي يكون فيها أداء تلك الأدوار مرتفع. كما تتأثر قرارات التخطيط المتعلقة ببرنامج المراجعة بمتغيرات ادوار مجلس الإدارة .
- تؤدي زيادة استقلال وخبرة أعضاء لجنة المراجعة إلى زيادة دعم مراجع الحسابات.
- تأثير الحوكمة على جودة المراجعة: تؤدي إلى تدعيم جودة المراجعة. باستخدام مؤشر حجم مكتب المراجعة وتخصصه الصناعي، من خلال ارتفاع كل من نسبة الأعضاء الخارجيين (الأعضاء المعينين من الخارج)، استقلال لجنة المراجعة (نسبة المديرين غير التنفيذيين) وزيادة فعاليتها، زيادة عدد الأسهم المملوكة بواسطة الملكية المؤسسية.
- تأثير الحوكمة البيئية على أعاب المراجعة إيجابياً باستخدام استقلالية ونزاهة مجلس الإدارة (كمؤشر لجودة الحوكمة البيئية)، وهو ما يمكن تبريره من خلال أن مجلس الإدارة يفضل دفع أعاب أعلى نظير جودة مراجعة مرتفعة.

وتتم ممارسة حوكمة الشركات البيئية من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، ووظيفة المراجعة الداخلية (IIA, 2003). ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات البيئية من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات. وهذا ما أكدته العديد من الدراسات حيث أشارت إلى أن لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير إيجابي على حوكمة الشركات البيئية يتمثل في تحسين جودة المراجعة الخارجية وتحسين فعالية

جاناب الشركة نفسها لاهمية التزامها بمعايير حوكمة الشركات.

كما اتفقت دراسة (Sammnta & Das, 2009) مع دراسة (Ojo, 2009) في اختبار دور المراجعة فى حوكمة الشركات، حيث أشارت دراسة (Sammnta & Das, 2009) إلى أنه يمكن وصف حوكمة الشركات البيئية على انها العمليات التي يحاول من خلالها المستثمرون تلبية تكاليف المعاملات وتكاليف الوكالة الى ادنى حد ممكن والمصاحبة للاعمال داخل الشركة ومن ثم تظهر الحاجة الى حوكمة شركات جيدة نتيجة الخلاف بين الملاك، والإدارة والتي تعتبر سمة اساسية من سمات معظم الشركات الحديثة الان. والمشكلة الاساسية لهذا النزاع هي ما يعرف بتكاليف الوكالة مثل قيام الادارة أثناء عملها كوكيل لحملة الاسهم بتحقيق مصالحها الشخصية والاضرار بمصالح حملة الأسهم وكذلك يعتبر مراقب الحسابات وكيل عن حملة الاسهم والذي يمكنهم من الحصول على تحليل غير متحيز عن النواحي المالية للشركة وكذلك كشف حالات الغش والتواطؤ التي تقوم بها الادارة.

كما ألفت الدراسة الضوء على أهمية الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات فى حوكمة الشركات البيئية فأشارت إلى أنه اقترحت لجنة فى الهند أربعة نقاط اساسية يجب الالتزام بها عند اعداد الشركة للحساب المحدد تتمثل فى: دقة وكفاية الافصاح، التتميط، الوضوح، الالتزام بالقانون والمعايير المحاسبية ويلعب مراجع الحسابات دورا هاما فى الحوكمة من ذلك خلال الشروط المحددة وفقا للقسم (224 - 233) من قانون عمل الشركات والذي يهدف الى تنظيم مراجعة حسابات الشركة و كذلك الاشراف على مراجعى الحسابات . ولذلك فان مراجع الحسابات يعمل كوكيل للملاك والمستثمرين المحتملين وهو الذى يبث الثقة فى القوائم المالية للشركة فى السوق و ما تحتوى عليه تلك القوائم من معلومات. ووضحت هذه الدراسة ان من اهم اسباب فشل

فى جودة خدمات المراجع ، وذلك من خلال تعزيز استقلالية المراجع. فقد استهدفت دراسة (Arel et al, 2006) اختبار أثر تغيير منشأة المراجعة وحوكمة الشركات البيئية على جودة المراجعة، حيث يتم قياس جودة المراجعة على أساس مدى تعديل رأي المراجعة إذا لم تقم الإدارة بتسجيل ما هو ضروري لتعديل أو تسوية قيود اليومية. وقد خلصت الدراسة الي أن زيادة احتمال التعديل النسبي فى رأي المراجع عند الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند وجود احتمال أعلى لدوران منشأة المراجعة، حيث أن المراجع فى ظل ظروف الدوران والتغيير يحتمل جدا أن يصدر تقرير غير نظيف عند الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وعلى العكس فى حالة عدم وجود دوران لمنشأة المراجعة حيث يعتقد المراجع أن هناك إمكانية البقاء مع العميل لذلك يتردد فى إصدار تقرير متحفظ، ويزداد تأثير عدم وجود سياسة دوران منشأة المراجعة فى ظل حوكمة شركات ضعيفة، حيث يتردد المراجع فى أن يصدر تقرير غير نظيف حتى يحتفظ بمكانه لدى العميل، وتكون منشأة المراجعة أكثر استقلالا عندما يكون مطلوب منها الدوران فى السنة التالية حيث يكون المراجع فى ظل الدوران أكثر حرية ويكون أكثر استقلالا فى تقييمه لمدى عدالة القوائم المالية.

كما اشارت الدراسة (Sammnta & Das, 2009) الي ان اهم اسباب فشل عملية المراجعة لشركة انرون هو عدم استقلال مشأة المراجع (Arthur & Ersen) والذي كان لدية منافع مالية فى الشركة وكذلك نظرا للاتعاب الضخمة التى حصل عليها Anderso عن الخدمات الاخرى التى يقدمها لهذه الشركة بخلاف المراجعة ونتيجة لهذين العاملين تاثرا استقلال وموضوعية مراجع الحسابات تاثيرا سلبيا ولذلك توضح فضيحة شركة انرون ان توافر والالتزام بالمعايير المحاسبية فقط غير كاف فى حالة غياب استقلال المراجعين الخارجيين ومع التأكيد على ضرورة تحقيق فهم اكبر من

منها الالتزام اختياريًا من جانب الشركة بمبادئ ومقاييس حوكمة الشركات.

وانتقدت دراسة (Ojo, 2009) مع دراسة كل من (Sharma, et al., 2008) ودراسة (Sammnta & Das, 2009) في اختبار دور المراجعين الخارجيين في حوكمة الشركات البيئية إلا أنها أضافت اختبار أهمية إدارة الخطر وألقت الضوء على مشاكل الوكالة ودور حوكمة الشركات البيئية في تقليل التكاليف المصاحبة للوكالة فأشارت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات البيئية تمثل العملية التي تتم من خلالها مراقبة والتحكم في عمل المديرين داخل الشركة فيما يتعلق بالمساءلة، الرقابة وهناك جانبان هامان واسياسان لحوكمة الشركات البيئية هما: الاشراف، الرقابة على اداء ادارة الشركة (جانب المنشأة) وكذلك قابلية الادارة للمساءلة من جانب حملة الاسهم (جانب القابلية للمساءلة)، وتوجد ثلاثة رسائل اساسية من الدروس المستفادة من سلسلة انهيار الشركات المختلفة وهذه الرسائل هي: التركيز على جوهر المعاملة بدلا من الشكل القانوني لها، الشفافية، ادارة الخطر. حيث ان ادارة الخطر لها أهمية ودور اكبر من بين العناصر الثلاثة السابقة في مجال تنظيم حوكمة الشركات البيئية وبالتالي ستمثل نقطة البداية وسيتم التركيز عليها في هذه الدراسة. كما ألقت هذه الدراسة الضوء على الدور الهام الذي يلعبه مراجع الحسابات في حوكمة الشركات البيئية وكيف يساعد في حل مشاكل الوكالة وكذلك التركيز على أهمية لجنة المراجعة في استكمال عمل مراقب الحسابات الخارجى.

حيث تهدف حوكمة الشركات البيئية الى حل المشاكل التي تظهر نتيجة علاقات الوكالة بين الادارة والملاك حيث يسعى الملاك إلى تعظيم قيمة الاسهم التي يمتلكونها بينما تسعى الادارة الى الاستهلاك الخاص لموارد المنشأة ونمو الشركة. وتحاول حوكمة الشركات البيئية معالجة هذه المشاكل ويساهم مراجع الحسابات في معالجة مشكلة الوكالة وسيتم

مراجعة شركة انرون هو عدم استقلال مراجعى الحسابات وكذلك الاتعاب الضخمة التي حصل عليها مراجعى الحسابات من تقديم خدمات اخرى بخلاف خدمات المراجعة وكذلك نتيجة تضافر هذان العاملان (استقلال مكتب المراجعة، الموضوعية) وان المعلومات التي تعكسها القوائم المالية غير حقيقية ولا تعبر عن حقيقة المركز المالى ونتيجة نشاط الشركة.

وفي الهند تم الاهتمام بدور المراجع فى اكتشاف ومنع تواطؤ الادارة لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب مصالح الملاك وحملة الاسهم ولذلك تم الاشارة الى ضرورة الالتزام بمعايير حوكمة الشركات البيئية ودور لجان المراجعة فيها وتوضح هذه الدراسة ان لجان المراجعة تم الاشارة اليها فى الهند من خلال قانون عمل الشركات لسنة 2000 وتمثل لجان المراجعة اللجنه المكونه من ال directors (من اعضاء بخلاف المديرين التنفيذيين) والذين يكونون مسئولين عن القوائم المالية قبل مراجعتها من جانب المجلس و يتطلب القسم (292) من القوائم المالية من المراجع الداخلى والمراجع القانونى statutory auditor حضور كل اجتماع لجنه المراجعة ولكنه ليس لهم الحق فى التصويت أو ليس لهم حق الانتخاب.

كما أشارت هذه الدراسة إلى دور المراجع الداخلى في لجان المراجعة حيث أوضحت أن الوظيفة الاولي للمراجعيين الداخليين فى لجان المراجعة في تقييم اللجنه والتي تتكون بشكل اساسى من المديرين غير التنفيذيين من الشركة ومراجعة هياكل الرقابة للشركة، التقييم الموضوعى للخطر، تقييم اطار الرقابة الداخلية، التحليل المنظم للاداء المالى للشركة. **وخلصت الدراسة الى ان وجود اطار قانونى يحدد مقاييس حوكمة الشركات البيئية غير كاف وان الالتزام لتلك القوانين يجب ان يكون من جانب الشركة نفسها بمعنى ان لجان المراجعة ستكون اكثر فاعلية فى الحالات التي يتم**

والتظيمية والاجتماعية والاقتصادية (بلال وبوعكة، 2022). حيث عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة بأنها نظام يتم من خلاله توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تعمل على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين والأطراف ذات العلاقة بها من أصحاب المصلحة، كما توضح الإجراءات والقواعد لإتخاذ القرارات، وتتضمن أيضاً الهيكل الذي عن طريقه يتم وضع الأهداف الخاصة بالشركة والأدوات التي من خلالها يتم تحقيق هذه الأهداف ومن ثم مراقبة تحقيقها، وبذلك فالحوكمة الجيدة هي التي تقوم بتوفير الحوافز المناسبة لكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف الوصول إلي الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة وتسهل إيجاد مراقبة فعالة، وبذلك تساعد الشركة على استغلال ما تمتلكه استغلالاً رشيداً يساعدها في عملية تحقيق أهدافها (De-Jonge, 2015). وتعرف أيضاً بأنها نظام من القواعد والسياسات والممارسات التي تحدد كيفية إدارة مجلس إدارة الشركة لعمليات الشركة والإشراف عليها (Tibiletti et al., 2021). وعرفت مؤسسة التمويل الدولية على أنها نظام يتم عن طريقه إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (بودنت، 2022). كما عرفها معهد المراجعين الداخليين بأنها العمليات التي تتم عن طريق الإجراءات التي تستخدم من ممثلي أصحاب المصالح بهدف توفير إشراف على إدارة المخاطر والتأكد من كفاية الضوابط لتحقيق الأهداف والرقابة على مخاطر الشركات والمحافظة على قيمة الشركة بهدف أداء الحوكمة فيها (بابكر، 2022). وعرفت لجنة كادبوري بأنها النظام الذي يتم عن طريقه توجيه الشركات والمنظمات والتحكم فيها (ALbrahim, 2018).

2.2. المراجعة الداخلية:

مناقشة دور مراجع الحسابات في معالجة مشكلة الوكالة في ضوء قانون سربانس اوكسلي ومساهمته في حوكمة الشركات. كما أن مراجع الحسابات الخارجي يشجع المديرين أو يفرض عليهم المزيد من المساءلة وذلك من خلال التطبيق المناسب للسياسات المحاسبية، وإذا تعمد بعض المديرين التلاعب والمبالغة في بعض حسابات القوائم المالية يجب فرض عقوبات رادعة عليهم مثل تخفيض الحوافز التي يحصلون عليها وذلك لان قيام مراجع الحسابات بإبداء رأي متحفظ لا يمثل عقوبة رادعة لهؤلاء المديرين. وتظل المراجعة المالية تمثل جانباً هاماً في حوكمة الشركات البيئية والتي تجعل المديرين اكثر عرضة للمساءلة من جانب حملة الاسهم. واختبرت دراسة **Robinson & Jackson**, (2009) ما إذا كانت خصائص لجنة المراجعة (الاستقلالية، الخبرة المالية، بذل العناية المهنية، الخبرة الحوكمية، والمعرفة الخاصة بالشركة) الموصى بها من لجنة الـ **Blue Ribbon (BRC)** ترتبط بتغيرات المراجع الخارجي. وتم اختبار الشركات التي غيرت من مراجعيها بسبب الاختلاف المحاسبي، استقالة المراجع، اختلافات على الأجر، وإصدار رأي مراجعة متحفظ. وأوضحت نتائج الدراسة أن تغيرات المراجع أقل إذا كان أعضاء لجنة المراجعة أكثر استقلالية، أكثر خبرة مالية، ولدى لجنة المراجعة معرفة جيدة بأمور الشركة. كما أكدت هذه الدراسة على أن قانون SOX يتطلب ضرورة توافر كل من الاستقلال والخبرة في أعضاء لجنة المراجعة المالية كعامل حاسم لتحقيق فاعلية لجنة المراجعة.

2. الإطار النظري للدراسة:

2.1. حوكمة الشركات البيئية:

من الصعب إيجاد تعريف متفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات البيئية بين جميع المحللين والاقتصاديين والقانونيين، ويعود ذلك إلي وجهة النظر التي يتبناها مقدم التعريف، وذلك نتيجة لتداخله في الكثير من الأمور المالية

لجنة المراجعة والإدارة على تحقيق جودة المراجعة عن طريق قرارات تخصيص الموارد الضرورية لها، وتحديد المستوى الذي يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية له (المضواحي، 2021).

2.3. المراجعة الخارجية:

يمكن تعريف المراجعة الخارجية على أنها العملية المنهجية التي تتعلق بالحصول على أدلة الاثبات والتقييم الهادف الذي يتعلق بالتأكدات الخاصة بالظروف والأحداث الاقتصادية بهدف ضمان درجة التطابق بين التأكدات والمعايير الأساسية وتوصيل النتائج إلي المستخدمين ذوي الصلة (Paulsson & Oikonomidi, 2016). وتعرف أيضًا بأنها مجموعة الخدمات الرقابية بالشركات، حيث تقوم هذه الخدمات على توفير عملية التقييم التي يتم تقديمها من جانب أطراف خارجية، وذلك بغرض تحديد مدى مصداقية القوائم المالية التي تقوم هذه الشركات باعدادها (Rizvi et al., 2015). ويقصد بها أيضًا فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والدفاتر، والحسابات، والمستندات في الشركة محل المراجعة والتحقق من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بغرض الخروج برأي فني محايد عن مدى صحة القوائم المالية للشركة، وعدالة نتائج أعمالها، أثناء فترة زمنية معينة وايصالها إلي مستخدميها (أحمد، 2022)، وعرفها بورتر بأنها عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقًا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجعة، والتي تنتهي إلي ابداء الرأي في القوائم المالية للشركة من خلال مراجع حيادي (معزوي، 2016). وعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية على أنها عملية منهجية ونظامية لجمع وتقييم البراهين والأدلة بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه المعايير والنتائج المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (بورفيس وبويباون، 2021).

مع تغير المفاهيم الإدارية والظروف الاقتصادية تم تعريفه من جانب (IIA) في عام 1999 بأنها نشاط موضوعي ومستقل متصل بالاستشارات والتوكيد مصمم لإضافة قيمة ومن ثم تحسين عمليات الوحدة الاقتصادية والعمل على مساعدتها في تحقيق أهدافها بطريقة عمل منضبطة ونظامية بهدف تقويم وتحسين فعالية الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة (الشواري، 2018).

وعرفت أيضًا بأنها مجموعة من الخطط التنظيمية التي تم تصميمها بهدف المحافظة على أصول المنظمة والرقابة على استخدام تلك الأصول، وأيضًا مراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية، وتحفيز وزيادة الكفاءة التشغيلية للوحدة الاقتصادية وكافة العاملين فيها على اتباع سياساتها والتقيدها، وتحسين الهيكل التنظيمي وبالتالي العمل على تحقيق أهداف المنظمة (القحطاني والسيد، 2022).

زادت أهمية المراجعة الداخلية نتيجة لبعض العوامل التي ساعدت على نشأتها وتطورها، حيث تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في مدى قدرتها في إضافة قيمة للمنظمات والإدارة العليا وللخاضعين للمراجعة الداخلية وأطراف الأخرى وتأتي أهمية المراجعة الداخلية عن طريق قدرتها في تحقيق ودعم أداء المنظمات في تحقيق أهداف المنظمات الاستراتيجية ومن العوامل التي تساعد على ظهور وتطور المراجعة الداخلية تطور حجم المنظمات وانتشارها جغرافيًا، بالإضافة الي تنوع وتعدد الوظائف والأنشطة، وتحول المراجعة من المراجعة التفصيلية الي المراجعة الإحصائية، وظهور الشركات المساهمة واحتياج الجمعيات العمومية الي معلومات صحيحة بهدف حماية أموال المستثمرين، والتحول من المركزية الي اللامركزية وتعدد المستويات الإدارية والإستقلال التنظيمي للإدارة في المنظمات، بينما تتمثل أهمية جودة المراجعة الداخلية في زيادة إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي، كما تساعد

عن طريق ضمان الإجراءات وما يحتاجه كل منهما للقيام بالوظائف والمهام بغرض تحقيق أهداف كل منهما، حيث أن المعايير الدولية للمراجعة الداخلية تلعب دور هام في ضبط مهنة المراجعة الداخلية حيث تجعل أنشطة المراجعة الداخلية تضيف قيمة اقتصادية للشركات، بالإضافة الي أنها تلزم المراجع الداخلي بالتقيد وإضافة مهارات جديدة تؤدي بدورها الي دعم الشفافية، وتحسين أداء المراجع في الإستشارات والتأكد، وتقييم الرقابة الداخلية التي تعد مدخل مهم يساعد الشركات على توفير نظام جيد ومناسب لحوكمة الشركات. بالإضافة الي أن توسيع دور المراجعة الداخلية ليشتمل المساءلة للقائمين على تطبيق نظام الحوكمة سوف يؤدي الي زيادة تفعيل الحوكمة، ورفع مستوى الشفافية والإفصاح، وحماية بشكل أفضل لحقوق المساهمين. ومن ناحية أخرى، تعمل آليات الحوكمة الداخلية على توفير بيئة ملائمة للعمل، وتشرف على خطة المراجعة، وتساعد في توفير الموارد الضرورية لتنفيذ مهام وعمليات المراجعة طبقاً لسياسات مجلس الإدارة وبما يساهم في تحقيق أهداف الشركة، كما تدعم إستقلال المراجع الداخلي. ولكي نقوم ببناء مقترح لتحسين جودة المراجعة الخارجية بدعم المراجعة الداخلية لآليات حوكمة الشركات، سوف يتم تناول النقاط التالية:

1) إطار الآليات الداخلية لحوكمة الشركات البيئية:

إن الآليات الداخلية لحوكمة الشركات البيئية تركز على العناصر التالية: (OCED, 2017)

➤ مبادئ حوكمة الشركات البيئية:

وفقاً للمبادئ التي صدرت عام 2004 من قبل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية والتي تم عرضها ومراجعتها عام 2014/2015، فقد تم تحديد (6) مبادئ تتلخص في النقاط التالية:

1. وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
2. المعاملة والحقوق المتساوية للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

2.4. إطار مقترح لتحسين جودة المراجعة الخارجية بدعم المراجعة الداخلية لآليات حوكمة الشركات البيئية:

نتيجة لأهمية وظيفة المراجعة الخارجية وهدفها التي تسعى إليه وهو إعطاء رأي في محايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركات، وإضفاء الثقة والمصداقية على ما تحتويه هذه القوائم من بيانات، وأيضاً زيادة الطلب عليها وبالأخص بعد الأزمات العالمية المتكررة وآخرها كان الأزمة المالية العالمية وما تبعها من انهيارات للعديد من الشركات والمؤسسات المالية والتي كان لها تأثير كبير على مكاتب المراجعة بعد فقدان الثقة فيما تصدره من تقارير، الأمر الذي إستدعى رفع العديد من الدعاوي القضائية على مكاتب المراجعة وذلك بغرض تحسين جودتها والذي يرتبط بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم أداء المراجعة الداخلية، والتأكد من حماية كل من الأطراف الخارجية والداخلية، وتقدير مستوى الجودة داخل الهيكل الإداري للشركة. وقد تم وضع مجموعة من الإرشادات والمعايير التي تكفل حقوق كافة الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بالبيانات التي توجد بالقوائم المالية، وتساعد في تخفيض مشكلة التعارض بين تلك الأطراف، وذلك بهدف طمأنة أصحاب المصالح المختلفة، والتي تسمى "بمبادئ حوكمة الشركات"، والتي تم إصدارها من جانب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، والتي تطبق عن طريق بعض الآليات التي تستخدمها الحوكمة ومنها الآليات الداخلية (OECD, 2017). وأيضاً تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي تم إصدارها من جانب المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، والتي تقوم بتوفير إطاراً مرجعياً يعمل على تعزيز دور المراجعة الداخلية ويضيف قيمة لها (IIA, 2017).

ان عملية التكامل بين كل من المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والآليات الداخلية لحوكمة الشركات البيئية يتحقق

وبناءً على ما سبق عرضه، سوف يقوم الباحث بتقديم إطار مقترح يعمل على تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال دعم المراجعة الداخلية لآليات حوكمة الشركات، ويتم ذلك من خلال دمج المعايير الدولية للمراجعة الداخلية مع آليات الحوكمة الداخلية، والذي بدوره يؤدي الي إصدار قوائم مالية تتسم بالمصداقية والموثوقية والتي يعتمد عليها المستثمرين وأصحاب المصلحة في عملية إتخاذ القرارات. حيث أن آليات الحوكمة الداخلية تقوم بمهام تساهم في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، وتتمثل تلك الأهداف في المسؤولية الإجتماعية والعدالة والنزاهة والشفافية والمسائلة، في حين أن المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وما تشتمل عليه من توجيهات إلزامية للمراجعين للقيام بوظيفة المراجعة على أكمل وجه من حيث الإدارة والتخطيط ومن ثم التنفيذ والتقييم ورفع النتائج في الوقت المناسب، هذا التكامل يستطيع تحقيق الأهداف التالية:

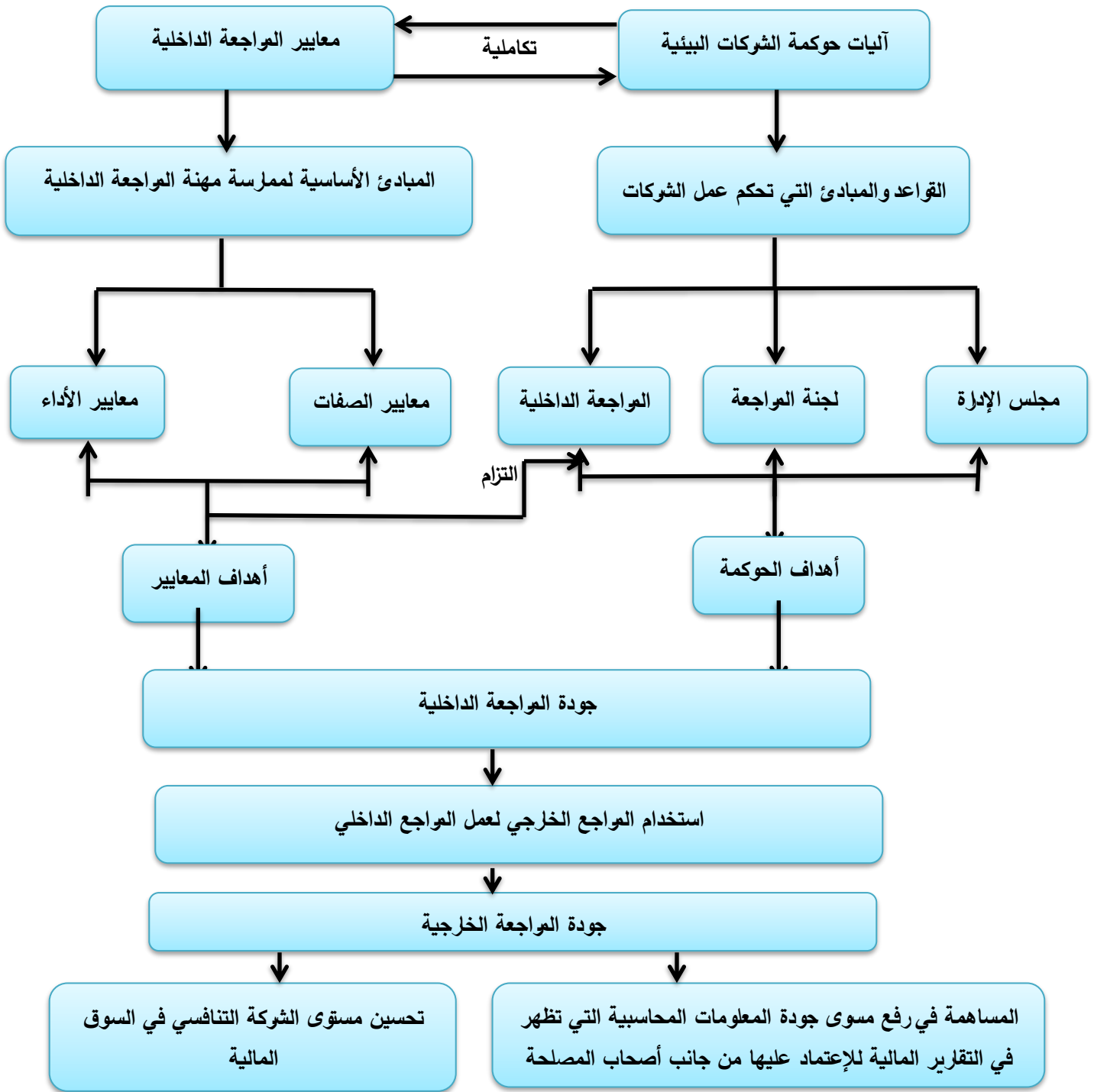
- ضمان تحقيق جودة أعلى للمراجعة الخارجية.
 - ضمان تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات.
- ويوضح الشكل التالي دعم المراجعة الداخلية لمبادئ حوكمة الشركات البيئية والذي بدوره يؤدي الي تحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك يتم من خلال إيجاد علاقة تكاملية بين كل من المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والتي تتمثل في (معايير الصفات، ومعايير الأداء)، والآليات الداخلية للحوكمة والتي تتمثل في (مجلس الإدارة، والمراجعة الداخلية، ولجنة المراجعة) وذلك بغرض تحقيق مستوى جودة أعلى للمراجعة الخارجية، والتي بدورها سوف تقوم بتوفير قوائم مالية تتسم بمستوى أعلى من المصداقية والموثوقية، وبالتالي تحسين قيمة الشركة الإقتصادية والتنافسية، وبما يسهل عملية إتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمرين، وهو كالتالي:

3. تحفيز المستثمرين من أسواق الأسهم والمؤسسات والوسطاء.
4. دور أصحاب المصلحة في أساليب وطرق حوكمة الشركات.
5. الإفصاح والشفافية.
6. مسؤوليات مجلس الإدارة.

دور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات البيئية:

يتمثل دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات البيئية فيما يلي:

1. المساعدة في تحقيق الإنضباط وذلك من خلال تتبع الأقسام والإدارات للسلوك الأخلاقي.
2. المساعدة في تحقيق الإفصاح عن المخاطر وتحقيق الشفافية وإعطاء صورة حقيقة عن وضع الشركة، ورفع التقارير فيما يخص موقفها المالي.
3. المساعدة في تطوير وتقييم أعمال الإدارة.
4. التأكد من إتباع وتطبيق الإجراءات والسياسات.
- 5.
6. التطوير المهني المستمر عن طريق برنامج تحسين وتأكيد الجودة.
7. تقييم الرقابة الداخلية وتقييم مدى فاعليتها، وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الحوكمة، وتقديم تقييم موضوعي ومستقل عن هيكل حوكمة الشركات.
8. المساعدة في توفير إطار لفعالية إدارة وظيفة المراجعة الداخلية.
9. إبلاغ مجلس الإدارة والإدارة العليا عن جميع الأنشطة المختلفة في الشركة.
10. المساعدة في عملية تقييم العمليات التي تخص حوكمة الشركات، والقيام بمقارنات وتقديم توصيات عن أفضل ممارسات حوكمة الشركات.



شكل رقم (5) الإطار المقترح لتحسين جودة المراجعة الخارجية.

3. منهجية الدراسة:

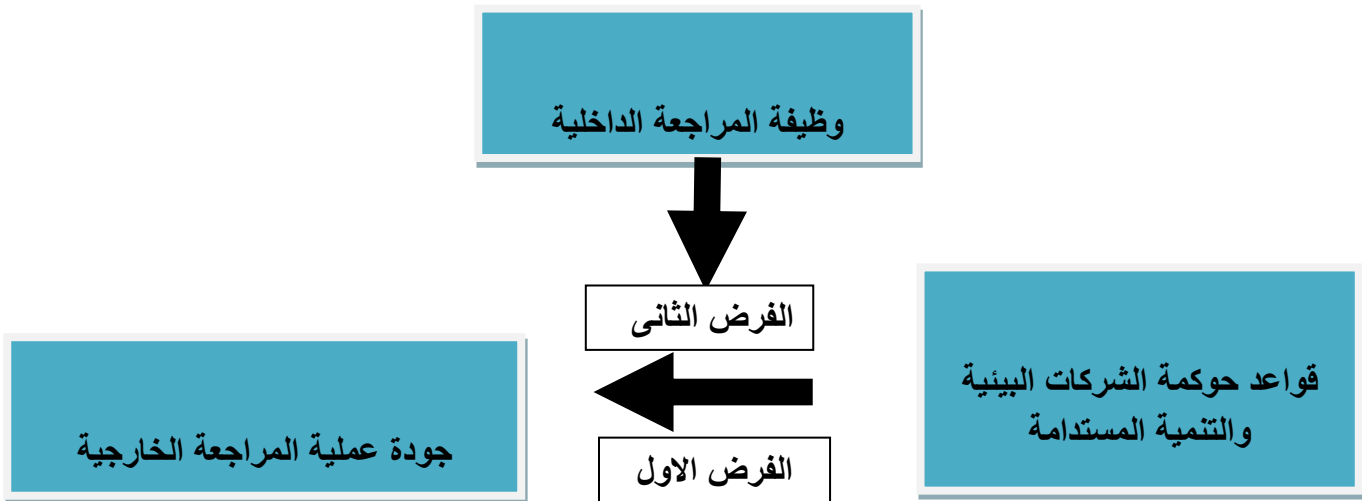
يتبع هذا البحث المنهج الاستقرائي في شقه النظرى، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث؛ بهدف اشتقاق فروض البحث. ويلى ذلك مرحلة التطبيق العملى التى تتمثل فى إجراء دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث، باستخدام بيانات من واقع التقارير المالية لعينة من الشركات الليبية على مدار عدة سنوات مختلفة.

3.1. فروض الدراسة:

الفرض الاول: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق قواعد الحوكمة بالشركات الليبية وجودة المراجعة الخارجية.

الفرض الثانى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية لتأثير وظيفة المراجعة الداخلية على العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة بالشركات الليبية وجودة المراجعة الخارجية.

3.2. نموذج البحث:



تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي في هذه الدراسة، لاختبار فروض الدراسة، وقد تم استخدام هذا النموذج لأنه يعتبر الأسلوب الملائم للحالات التي يكون فيها المتغير التابع متغيرًا ثنائيًا والذي يأخذ القيمة (1) عندما تتوافر جودة عملية المراجعة الخارجية والقيمة (صفر) عندما لا تتوافر جودة عملية المراجعة الخارجية. وبالتالي يمكن صياغة نموذج الدراسة الاول كما يلي:

3.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار فروض الدراسة:

يسعى الباحث هنا إلى محاولة إختبار فروض الدراسة إحصائيًا من خلال إستخدام الاساليب الاحصائية الملائمة، وذلك كما يلى:

➤ نموذج الانحدار اللوجستي Logistic Regression Model

➤ المتغير التابع: جودة عملية المراجعة الخارجية:

(Audit quality)

تم قياس جودة عملية المراجعة من خلال خبرة المراجع الخارجي، حيث تم قياسه عن طريق تخصيص القيمة (1) إذا كان المراجع الخارجي وكيلاً لأحد شركات المراجعة الأربعة الكبار (Big:4) مع تخصيص القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Rebecca et al., 2014; Ya fang et al., 2014).

➤ المتغيرات المستقلة: تتمثل المتغيرات المستقلة

فيما يلي:

1. استقلال لجنة المراجعة: (AC)

(Indep)

تم قياس استقلال لجنة المراجعة قياساً علي عدد من الدراسات السابقة مثل (Abbott et al., 2004; William et al., 2012)، وذلك عن طريق احتساب نسبة إستقلال لجنة المراجعة، وهي عبارة عن خارج قسمة عدد أعضاء لجنة المراجعة المستقلين إلي إجمالي عدد أعضاء لجنة المراجعة. كما يلي:

$$\frac{\text{عدد الأعضاء المستقلين داخل لجنة المراجعة}}{100 \times \text{إجمالي عدد أعضاء لجنة المراجعة}}$$

إجمالي عدد أعضاء لجنة المراجعة

(Romans et al., 2000) ; (Joseph et al., 2011)

،(William et al., 2012);

3. ضعف الرقابة الداخلية: (ICW)

تم الاعتماد في قياس متغير ضعف هيكل الرقابة الداخلية قياساً علي عدد من الدراسات (Pascal et al., 2011) ; (Ya fang et al., 2014); (Rebecca et al., 2014). ففي حالة توافر نقاط ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية فإن الشركة تأخذ القيمة (1)، وعندما لا تتوافر أي نقاط ضعف جوهرية فإن الشركة تأخذ القيمة (صفر).

$$\begin{aligned} (\text{Audit quality}) = & \beta_0 + \beta_1 (\text{AC Indep}) + \beta_2 (\text{AC Expert}) \\ & + \beta_3 (\text{ICW}) + \beta_4 (\text{Board Indep}) \\ & + \beta_5 (\text{AC Meet}) + \beta_6 (\text{AC size}) + \beta_7 (\text{Board size}) \\ & + \beta_8 (\text{size}) + \beta_{13} (\text{ROA}) + \beta_{14} (\text{Leverage}) + \varepsilon_i \end{aligned}$$

وبالتالي يمكن صياغة نموذج الدراسة الثاني كما يلي :

$$\begin{aligned} (\text{Audit quality}) = & \beta_0 + \beta_1 (\text{In Audit}) + \beta_2 (\text{AC Indep}) * (\text{In Audit}) \\ & + \beta_3 (\text{AC Expert}) * (\text{In Audit}) \\ & + \beta_3 (\text{ICW}) * (\text{In Audit}) \\ & + \beta_4 (\text{Board Indep}) * (\text{In Audit}) + \beta_6 (\text{AC Meet}) \\ & + \beta_7 (\text{AC size}) + \beta_8 (\text{Board size}) + \beta_9 (\text{size}) + \beta_5 (\text{Leverage}) \\ & + \beta_{14} (\text{ROA}) + \varepsilon_i \end{aligned}$$

4. الدراسة التطبيقية:

توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

تستهدف الدراسة في هذا الجزء توصيف وقياس متغيرات الدراسة، وصياغة نموذج الدراسة لاختبار فروض البحث. وتنقسم متغيرات الدراسة إلي متغير تابع وعدد من المتغيرات المستقلة والرقابية وذلك كما يلي:

نسبة استقلال لجنة المراجعة =

بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم:

شركة الهرم = 3/3 = 1، شركة الجسور = 4/3 = 0.75،

شركة التفاني = 3/3 = 1، شركة الاتقان = 2/2 = 0.1.

2. الخبرة المالية للجنة المراجعة: (AC)

(Expert)

تم تحديد مفهوم الخبرة المالية والمحاسبية الخاصة بأعضاء لجنة المراجعة باستخدام مفهوم سريانز أوكسلي للخبرة المالية (شاهين، 2012) ; (Abbott et al., 2004) ;

4. استقلال مجلس الإدارة: (Board

(Indep

تم قياس نسبة استقلال مجلس الإدارة من خلال تحديد عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، ثم قسمة هذا العدد على إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة (Shamsul et al., 2010); (Lawrance et al., 2012)

وبمراجعة نظام الرقابة الداخلية بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم:

شركة الهرم = صفر ، شركة الجسور = 1 ، شركة التفاني = صفر ، شركة الاتقان = 1

$$\text{نسبة استقلال مجلس الإدارة} = \frac{\text{عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين} \times 100}{\text{إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة}}$$

5. نسبة الرفع المالي: (Leverage)

حيث تم قياس نسبة الرفع المالي للشركة من خلال خارج قسمة إجمالي الديون إلي إجمالي الأصول، حيث يشمل إجمالي الديون كلاً من الديون قصيرة الأجل والديون طويلة الأجل. (Romans et al., 2008; Chen et al., 2013) الاجل. (Pascal et al, 2011; Lawrance et al., 2012;

بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم:

شركة الهرم = 5/2 = 0.4 ، شركة الجسور = 9/4 = 0.44 ، شركة التفاني = 7/3 = 0.43 ، شركة الاتقان = 11/4 = 0.36

$$\text{نسبة الرفع المالي} = \frac{\text{إجمالي الديون (قصيرة وطويلة الأجل)}}{\text{إجمالي الأصول}} \times 100$$

شركة الاتقان = 1,291,538.403 / 500.000 = 0.00039 * 100 = 0.039%

وبمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم:

شركة الهرم = 17,560,156.83 / 7,068,920.00 = 0.402 * 100 = 40.2%

شركة الجسور = 191,035.350 / 186,748.199 = 0.977 * 100 = 97.7%

شركة التفاني = 470,527.298 / 2,000.000 = 0.00425 * 100 = 0.425%

6. وظيفة المراجعة الداخلية:

(Internal Audit)

هو متغير يأخذ القيمة (1) إذا كان لدى الشركة وظيفة المراجع الداخلي أو الاستعانة بمصادر خارجية لأنشطة المراجع الداخليه و(صفر) خلاف ذلك (Gebayel, et al. 2018). بمراجعة نظام المراجعة الداخلية بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم: شركة الهرم = 1 ، شركة الجسور = 1 ، شركة التفاني = 1 ، شركة الاتقان = صفر.

جدول رقم (1) قيم المتغيرات داخل نموذج الانحدار اللوجستي

| المتغير | الهرم | الجسور | التقانى | الاتقان |
|-----------------|-------|---------|---------|---------|
| (Audit quality) | 1 | 0 | 1 | 0 |
| (AC Indep) | 1 | 0.75 | 1 | 1 |
| (AC Expert) | 1 | 1 | 1 | 1 |
| (ICW) | 0 | 1 | 0 | 1 |
| (In Audit) | 1 | 1 | 1 | 0 |
| (Board Indep) | 0.4 | 0.44 | 0.43 | 0.36 |
| (Leverage) | 40.2 | 97.7 | 0.425 | 0.039 |
| (Ac Meet) | 12 | 7 | 14 | 5 |
| (Ac size) | 3 | 4 | 3 | 2 |
| (Board size) | 11 | 7 | 9 | 5 |
| (Size) | 7.83 | 5.3 | 7.6 | 10.9 |
| (ROA) | 2.5 | (10.3) | 0.10 | (0.017) |

بتطبيق معادلة الانحدار اللوجستي يتبين الاتى:

جدول رقم (2) حساب قسمة P للمتغيرات المستقلة

| | | Score | Df | Sig. | |
|--------|-----------|-------------|-------|------|------|
| Step 0 | Variables | ac_indep | 5.143 | 1 | .023 |
| | | Ac_expert | 6.000 | 1 | .014 |
| | | ICW | 6.000 | 1 | .014 |
| | | In_duit | 2.400 | 1 | .121 |
| | | Board_indep | .115 | 1 | .734 |
| | | Leverage | 1.798 | 1 | .180 |
| | | Acc_meet | 2.215 | 1 | .137 |
| | | AC_size | .706 | 1 | .401 |
| | | Board_size | 4.398 | 1 | .036 |
| | | Size | .000 | 1 | .987 |
| | | ROA | .109 | 1 | .741 |

أن المتغير كان ذا دلالة في النموذج. توضح عمود درجات الحرية (df) عدد درجات الحرية لاختبار هذا المتغير. يوضح عمود مستوى الأهمية p-value (Sig.) لاختبار هذا المتغير. في الجدول السابق ، كانت المتغيرات الوحيدة التي كانت ذات دلالة في النموذج هي ac_indep ، ac_expert ، ICW ، in_duit ، board_size ، و leverage. لم تكن المتغيرات الأخرى ذات دلالة في النموذج ولم يتم تضمينها في النموذج النهائي. السبب في

قيمة sig في نتيجة اختبار الانحدار اللوجستي على spss هي قيمة p-value وقيمة p-value هي مقياس لمدى احتمالية حدوث نتائج البيانات التي تم الحصول عليها إذا كان النموذج غير صحيح. إذا كانت قيمة p-value أقل من مستوى الأهمية، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونخلص إلى أن هناك دلالة إحصائية. مستوى الأهمية هو عادة 0.05 أو 0.01. يشير ال score 0 إلى أن المتغير لم يكن ذا دلالة في النموذج. يشير score 1 أو أكبر إلى

بشكل عام، المتغيرات ac_expert ، ac_indep ، $board_size$ ، in_duit ، ICW ، و $leverage$ كانت ذات دلالة في نموذج الانحدار اللوجستي. لم تكن المتغيرات الأخرى ذات دلالة في النموذج ولم يتم تضمينها في النموذج النهائي. نلاحظ أن مستوى الأهمية في أغلب المتغيرات المستقلة محل الدراسة ذات أهمية إحصائية ومنها نستنتج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

عدم دلالة بعض المتغيرات في النموذج هو أنها لم يكن لها تأثير كبير على احتمالية المتغير التابع. بمعنى آخر، لم تكن التغير في احتمالية المتغير التابع ذا دلالة إحصائية عند تغيير المتغير المستقل. نلاحظ أيضاً أن دلالة متغير في نموذج الانحدار اللوجستي يمكن أن تعتمد على المتغيرات الأخرى في النموذج. على سبيل المثال، قد يكون المتغير الذي ليس ذا دلالة في نموذج واحد ذا دلالة في نموذج آخر إذا كانت المتغيرات الأخرى في النموذج مختلفة.

جدول رقم (3)

| Omnibus Tests of Model Coefficients | | | | |
|-------------------------------------|-------|------------|----|------|
| | | Chi-square | Df | Sig. |
| Step 1 | Step | 16.636 | 8 | .034 |
| | Block | 16.636 | 8 | .034 |
| | Model | 16.636 | 8 | .034 |

إلى أن النموذج لم يتغير بشكل كبير مع إضافة متغيرات إضافية إلى النموذج.

بشكل عام، يُظهر جدول الاختبارات العمومية لقيم معاملات النموذج أن نموذج الانحدار اللوجستي مناسب جيداً للبيانات وأن المتغيرات في النموذج ذات دلالة. فيما يلي شرح أكثر تفصيلاً لجدول الاختبارات العمومية لقيم معاملات النموذج في هذه الحالة، قيمة $chi\text{-square}$ هي 16.636، مع 8 درجات من الحرية، وقيمة $p\text{-value}$ هي 0.034. هذا يعني أنه يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القيم الفعلية والمتوقعة للنموذج، وأن النموذج مناسب جيداً للبيانات.

يعرض جدول الاختبارات العامة لقيم معاملات النموذج نتائج اختبار $chi\text{-square}$ للنموذج العام. قيمة $chi\text{-square}$ هي 16.636، مع 8 درجات من الحرية، وقيمة $p\text{-value}$ هي 0.034. هذا يعني أنه يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القيم المرصودة والمتوقعة للنموذج، وأن النموذج مناسب جيداً للبيانات. وتُظهر أعمدة (Step، Block، Model) قيمة $chi\text{-square}$ ودرجات الحرية وقيمة $p\text{-value}$ لكل خطوة من خطوات عملية بناء النموذج. في هذه الحالة، قيمة $chi\text{-square}$ ودرجات الحرية وقيمة $p\text{-value}$ هي نفسها لكل خطوة، مما يشير

جدول رقم (4)

| Model Summary | | | |
|---------------|-------------------|----------------------|---------------------|
| Step | -2 Log likelihood | Cox & Snell R Square | Nagelkerke R Square |
| 1 | .000 ^a | .750 | 1.000 |

➤ كانت قيمة p-value أقل من مستوى الأهمية، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونخلص إلى أن هناك دلالة إحصائية عند مستوى الأهمية هو عادة 0.05 أو 0.01.

➤ المتغيرات الوحيدة التي كانت ذات دلالة في النموذج هي ac_expert ، ac_indep ، board_size ، ICW ، و leverage. لم تكن المتغيرات الأخرى ذات دلالة في النموذج ولم يتم تضمينها في النموذج النهائي.

➤ السبب في عدم دلالة بعض المتغيرات في النموذج هو أنها لم يكن لها تأثير كبير على احتمالية المتغير التابع. بمعنى آخر، لم تكن التغيير في احتمالية المتغير التابع ذا دلالة إحصائية عند تغيير المتغير المستقل.

➤ بشكل عام، المتغيرات ac_indep ، ac_expert ، ICW ، in_duit ، board_size ، و leverage كانت ذات دلالة في نموذج الانحدار اللوجستي. لم تكن المتغيرات الأخرى ذات دلالة في النموذج ولم يتم تضمينها في النموذج النهائي.

➤ نلاحظ أن مستوى الأهمية في أغلب المتغيرات المستقلة محل الدراسة ذات أهمية إحصائية ومنها

يعرض جدول ملخص النموذج الملاءمة العامة لنموذج الانحدار اللوجستي. قيمة -2 Log likelihood هي 0.000، وهي قيمة صغيرة جدًا. هذا يشير إلى أن النموذج مناسب جدًا للبيانات. وقيمتي Cox & Snell R Square و Nagelkerke R Square هي 0.750 و 1.000 على التوالي. تشير هذه القيم إلى أن النموذج يفسر 75% و 100% من التباين في المتغير التابع على التوالي. هذا هو ملاءمة جيدة جدًا لنموذج الانحدار اللوجستي. بشكل عام، يعرض جدول ملخص النموذج أن نموذج الانحدار اللوجستي مناسب جدًا للبيانات ويشرح قدرًا كبيرًا من التباين في المتغير التابع.

5. النتائج والتوصيات:

5.1 النتائج:

➤ تطورت حوكمة الشركات البيئية من الناحية العلمية والعملية تماشيًا مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية بهدف حل مشاكل فصل الملكية عن الإدارة.

➤ يتطلب نجاح حوكمة الشركات البيئية وتحقيق مبادئها وأهدافها توافر مجموعة من الآليات للمساهمة في رفع كفاءة وفاعلية الشركة، ومن أهمها آليات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والإفصاح العادل.

السعودية. *مجلة إقتصاد المال والأعمال*، (2)7،
378-365.

- أحمد، ريهام محمد السيد (2022). أطار مقترح
للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في
مراجعة التكاليف-دراسة ميدانية. *مجلة البحوث
الإدارية*، (4)40، 1-30.

- بورفيس، يعقوب وبوبياون، مسعود (2021). دور
المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية-
دراسة حالة مجمع سوناطراك. *رسالة ماجستير*، جامعة
العربي بن مهدي، أم البواقي.

- بودونت، أسماء، بشرى، قندوز، وفاطمة، جفال
(2022). أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة
الشركات: دراسة تحليلية. *مجلة رماح للبحوث
والدراسات*، (73)، 255 - 278.

- بلال، زروقي، وبوعكة، آسيا (2022). دور حوكمة
الشركات البيئية في تحقيق التنمية المستدامة: دراسة
ميدانية لقطاع النقل بولاية باتنة. *مجلة مجاميع
المعرفة*، (1)8، 169 - 186.

- بانكر، بشير بكري عجيب (2022). أثر خصائص
حوكمة الشركات البيئية على الإفصاح الاختياري:
دراسة حالة عينة من الشركات السعودية للفترة من
2017-2021م. *مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية
والاجتماعية*، (13)، 29 - 44.

- سعادة، طارق إبراهيم صالح، والي، محمد زيدان
إبراهيم، والجندي، شيماء إبراهيم علي (2023). "دور
آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في
إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر: دراسة
حالة ميدانية بقطاع الاتصالات. *المجلة العلمية
للبحوث التجارية (جامعة المنوفية)*. (2)3، 731-
814.

- شحاته، شحاته السيد، فضالي، دينا وعصمت، محمد
سعيد. (2022). أثر عوامل قياس الجودة والعصف

نستج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين
المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

5.2. التوصيات:

➤ ضرورة الاستفادة من المزايا المتعددة التي تحققها
حوكمة الشركات البيئية والتوسع في تطبيقها
بالشركات البيئية، مع استمرارية تطوير دليل
الحوكمة بما يتفق مع ظروف البيئة الاقتصادية
والقانونية الليبية.

➤ إلزام مكاتب المراجعة على اختيار المراجعين الذين
يتوافر لديهم التأهيل العلمي والعملية الكافي
والمناسب مع التزامهم بحضور ندوات ومؤتمرات
لمعرفة كافة القوانين والمعايير والاساليب
والاجراءات الحديثة الخاصة بالمهنة.

➤ معرفة المراجع الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات
البيئية فضلا عن معايير جودة الاداء وقواعد
ومبادئ السلوك المهني الخاصة بمهنة المراجعة
إعتماد اطار متكامل لجودة الاداء في ظل حوكمة
الشركات البيئية لتحقيق جودة المراجعة.

المراجع

أولا: المراجع العربية:

- الشواربي، محمد عبد المنعم محمد (2018). أثر
إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة
الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي. *الفكر
المحاسبى*، (7)22، 131-199.

- المضواحي، آمال (2021). مدى الالتزام بمعايير
المراجعة الداخلية واثرة على جودة المراجعة الداخلية في
البنوك اليمينية العاملة في امانه العاصمة. *مجلة جامعة
الرازي للعلوم الإدارية والإنسانية*، (2)1، 1-40.

- القحطاني، روان مريع ناصر والسيد، هدى (2022).
أثر المراجعة الداخلية على اتخاذ القرارات في الشركات

- rotation on the audit process under varying strengths of environmental corporate governance and social responsibility. *Advances in Accounting*.
- Beasley, M. S., and K. Petroni. (2001). Board Independence and Audit Firm Type. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 97-114.
 - Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L., and Riley, R.A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 365-384.
 - Chen, K. Y. K. L. Lin, and J. Zhou (2005). Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms. *Managerial Auditing Journal*. 20(1), 86-104.
 - De Jonge, A. (2015). The glass ceiling in Chinese and Indian boardrooms: Women directors in listed firms in China and India. *Elsevier*.
 - Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in environmental corporate governance and social responsibility : A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.
 - Tibiletti, V., Marchini, P. L., Furlotti, K., & Medioli, A. (2021). Does environmental corporate governance and social responsibility matter in corporate social responsibility disclosure? Evidence from Italy in the “era of sustainability”. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 896-907.
 - الذهني على زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، 6(2)، 1-33.
 - على، شريف محمد، فهمي، علاء الدين عبد العزيز وفلاح الميع، خالد غانم علي (2021). دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة كمرتكز للحد من الفساد المالي والإداري (دراسة تطبيقية بوزارة الإسكان الكويتية). *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 11(2)، 1-30.
 - معزاوي، مصعب (2016). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح. دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. *رسالة ماجستير*، جامعة العربي بن المهدي أم البواقي. **ثانياً: المراجع الأجنبية:**
 - Alebrahem, N. (2018). Corporate internet reporting, firm characteristics, environmental corporate governance and social responsibility and firm financial performance of Saudi listed companies (*Doctoral dissertation*, University of Plymouth).
 - Antoine, R. (2004). Internal audit: Spotlight shines on its new role. 2010-04-20]. [http://accounting, smartpros, com/x45449, xml](http://accounting.smartpros.com/x45449.xml).
 - Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
 - Arel, B., R. Brody and k. Pay (2006). Findings on the effects of audit firm

إطار مقترح لتحسين جودة المراجعة الخارجية بدعم المراجعة الداخلية لآليات حوكمة الشركات البيئية والمسؤولية الاجتماعية: دراسة تطبيقية على الشركات الليبية الزراعية

عبدالحفيظ محمد عبدالحفيظ المغربي¹، محمد عبدالسلام الركابي²

1. معهد الدراسات العليا والبحوث البيئية بالبستان
2. كلية التجارة جامعة دمنهور

الملخص العربي

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تناول دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ضوء تحقيق متطلبات قواعد حوكمة الشركات، حيث إستهدفت الدراسة تحليل قواعد ومشكلات حوكمة الشركات البيئية المطبقة، وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات، وتحليل العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية وقواعد حوكمة الشركات، واختبار فروض البحث بشأن العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات البيئية على تحسين جودة المراجعة الخارجية في بيئة الاعمال الليبية. وتم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي في هذه الدراسة، لاختبار فروضها، وتمثل مجتمع الدراسة في شركة الهرم، وشركة الجسور، وشركة التفاني، وشركة الاتقان. وتوصلت الدراسة الي تطور حوكمة الشركات البيئية من الناحية العلمية والعملية تماشيًا مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية بهدف حل مشاكل فصل الملكية عن الادارة، كما توصلت الي أن نجاح حوكمة الشركات البيئية وتحقيق مبادئها واهدافها يتطلب توافر مجموعة من الاليات للمساهمة في رفع كفاءة وفاعلية الشركة، ومن اهمها آليات مجلس الادارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والافصاح العادل، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وقدمت الدراسة بعض التوصيات ومنها ضرورة الإستفادة من المزايا المتعددة التي تحققها حوكمة الشركات البيئية والتوسع في تطبيقها بالشركات الليبية، مع استمرارية تطوير دليل الحوكمة بما يتفق مع ظروف البيئة الاقتصادية والقانونية الليبية، وإلزام مكاتب المراجعة على اختيار المراجعين الذين يتوافر لديهم التاهيل العلمي والعملى الكافى والمناسب مع الزامهم بحضور ندوات ومؤتمرات لمعرفة كافة القوانين والمعايير والاساليب والاجراءات الحديثة الخاصة بالمهنة.