

The Economic Impact of Internal Auditing in Improving External Auditing in Light of Environmental Corporate Governance Rules: 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 economic effect of internal audit in improving the quality of external audit in the light of achieving the requirements of Environmental corporate governance rules, Analyzing the relationship between internal audit and Environmental corporate governance rules, analyzing the relationship between the quality of the external audit process and Environmental corporate governance rules, and testing research hypotheses on the relationship between internal audit and Environmental corporate governance 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 agriculture sector companies: Al-Haram Company, Al-Jusoor Company, Al-Tafari Company, and Al-Itqan Company. The study reached the development of Environmental corporate governance 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 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 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 Corporate Governance, Economic Effect Internal Auditing, Environmental Sustainability

1.1. مقدمة:

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 الا ان الية وظيفة المراجعة الداخلية هي احد اهم آليات حوكمة الشركات البيئية في السنوات الاخيرة. حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية هي الوحيدة التي توفر نظرة للإدارة داخل العديد من المناطق حيث تقوم بمراجعة وتقييم الخطر والاحلاقيات وحوكمة الشركات البيئية، كما أن مجلس الإدارة ولجنة المراجعة سوف يحصلوا علي 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 البيئية، حيث أن مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية للقيام بالعديد من الممارسات التي تؤدي لفعالية الحوكمة (Sharfman et al., 2009).

وهذه الممارسات تتمثل في تقدير مجال وفعالية أنظمة الإدارة في التعرف علي وتقدير وإدارة ومتابعة المخاطر المرتفعة المتباينة لنشاطات المنظمة وتأمين المستوي التنفيذي للإدارة ووجود حماية كافية لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية وأن يكون هناك رضا لدي الإدارة بأن إجراءات الرقابة موضوعة في المكان المناسب لمتابعة الالتزام بالقوانين والقواعد والسياسات الداخلية الملائمة . ثم الأخذ في الاعتبار مدي استجابة مجلس الإدارة لتوصيات وظيفة

الحوكمة البيئية (Environmental governance)، هي مفهوم في السياسة البيئية والبيئة السياسية التي تدعو إلى الاستدامة) التنمية المستدامة (باعتبارها الاعتبار الأعلى لإدارة جميع الأنشطة البشرية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية. وتشمل الحوكمة الحكومة وقطاع الأعمال والمجتمع المدني، وتشد على إدارة النظام بكامله. ولتحقيق هذه المجموعة المتنوعة من العناصر، تستخدم الإدارة البيئية في كثير من الأحيان نظم بديلة للحكم، مثل الإدارة القائمة على مستجمعات المياه. وهي ترى الموارد الطبيعية والبيئة كسلع عامة عالمية، تنتمي إلى فئة السلع التي لا تتضاءل عندما يتم تقاسمها. وهذا يعني أن الجميع يستفيد منها. 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 البيئية. وهذا ما أكدته العديد من الدراسات حيث أشارت إلى أن لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير ايجابي على حوكمة الشركات البيئية يتمثل في تحسين جودة المراجعة الخارجية وتحسين فعالية الأداء (Antoine, 2004).

ومع تغير دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات البيئية، 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 البيئية، وبناء عليه فقد زادت الحاجة نحو فهم الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها وظيفة المراجعة الداخلية

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 المستوى 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 النيات 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 الليبية؟ 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 البيئية؟
- 3- ما هي العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية وقواعد حوكمة الشركات البيئية؟
- 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 البيئية، لذا إستهدف الدراسة تحليل قواعد ومشكلات حوكمة الشركات البيئية المطبقة، وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات البيئية، وتحليل العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية

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 البيئية.

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 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

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 بمرحلتي 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.
- 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

وقواعد حوكمة الشركات البيئية، 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. وتتبيه 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 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 انفتحت

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 على جودة المراجعة من خلال العلاقة بين التدوير الإلزامي للمراجع 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 في 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 في رأي المراجع عند الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند وجود احتمال أعلى لدوران منشأة المراجعة، حيث أن المراجع في ظل ظروف الدوران والتغيير يحتمل جداً أن يصدر تقرير غير نظيف عند الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة**

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 على أتعاب المراجعة إيجابياً باستخدام استقلالية ونزاهة مجلس الإدارة (كمؤشر لجودة الحوكمة)، وهو ما يمكن تبريره من خلال أن مجلس الإدارة يفضل دفع أتعاب 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 البيئية. 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 البيئية، 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 البيئية. 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

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 في حوكمة الشركات البيئية فأشارت إلى أنه اقترحت لجنة في الهند أربعة نقاط اساسية يجب الالتزام بها عند اعداد الشركة للحساب المحدد تتمثل في: دقة وكفاية الافصاح، التتميط، الوضوح، الالتزام بالقانون والمعايير المحاسبية ويلعب مراجع الحسابات دورا هاما في 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 مراجعي الحسابات . ولذلك فان مراجع الحسابات يعمل كوكيل للملاك والمستثمرين المحتملين وهو الذي يبث الثقة في القوائم المالية للشركة في السوق و ما تحتوى عليه تلك القوائم من معلومات. ووضحت هذه الدراسة ان من اهم اسباب فشل مراجعة شركة انرون هو عدم استقلال مراجعي الحسابات وكذلك الاتعاب الضخمة التي حصل عليها مراجعي 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 المالي ونتيجة نشاط الشركة.

وفي الهند تم الاهتمام بدور المراجع في 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

قبولا عاما، وعلى العكس في حالة عدم وجود دوران لمنشأة المراجعة حيث يعتقد المراجع أن هناك إمكانية البقاء مع العميل لذلك يتردد في إصدار تقرير متحفظ، ويزداد تأثير عدم وجود سياسة دوران منشأة المراجعة في ظل حوكمة شركات ضعيفة، حيث يتردد المراجع في أن يصدر تقرير غير نظيف حتى يحتفظ بمكانه لدى العميل، وتكون منشأة المراجعة أكثر استقلالاً عندما يكون مطلوب منها الدوران في السنة التالية حيث يكون المراجع في ظل الدوران أكثر حرية ويكون أكثر استقلالاً في تقييمه لمدى عدالة القوائم المالية.

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

كما اتفقت دراسة (Sammnta & Das, 2009) مع دراسة (Ojo, 2009) في اختبار دور المراجعة في حوكمة الشركات البيئية، حيث أشارت دراسة (Sammnta & Das, 2009) إلى أنه يمكن وصف حوكمة الشركات البيئية على انها العمليات التي يحاول من خلالها المستثمرون تدنية 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

الحوكمة: تركز على قيادة الشركة، والممارسات الداخلية، والهيكلي العام، حيث تتضمن الحوكمة جوانب مثل التعويضات التنفيذية، وتكوين مجلس الإدارة، والضوابط الداخلية، وحقوق المساهمين، والشفافية في ممارسات الأعمال، كما تضمن الشركة التي تتمتع بحوكمة قوية الممارسات الأخلاقية والشفافية والمساءلة على جميع المستويات. إن دمج المعايير البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات هو أكثر من مجرد اتجاه؛ إنه يمثل تحولاً أساسياً في كيفية عمل الشركات وكيفية اختيار المستثمرين لمكان تخصيص رؤوس أموالهم. ومن خلال التركيز على هذه المعايير، تستطيع الشركات المصرية معالجة المخاطر طويلة المدى، واتخاذ قرارات استراتيجية سليمة، وخلق قيمة مستدامة لكافة أصحاب المصلحة. (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 أيضاً 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 أيضاً لجنة كادبوري بأنها النظام الذي يتم عن طريقه توجيه الشركات والمنظمات والتحكم فيها (ALebrahem, 2018).

➤ أهداف حوكمة الشركات البيئية:

إن الهدف الأساسي لحوكمة الشركات البيئية هو تحقيق النزاهة والعدالة والشفافية لكافة الأطراف ذات المصالح المشتركة، عن طريق الدور الإشرافي والرقابي لها الذي يمنع

وتوضح هذه الدراسة ان لجان المراجعة تم الاشارة اليها في الهند من خلال قانون عمل الشركات لسنة 2000 وتمثل لجان المراجعة اللجته المكونه من ال directors (من اعضاء بخلاف المديرين التنفيذيين) والذين يكونون مسئولين عن القوائم الماليه قبل مراجعتها من جانب المجلس و يتطلب القسم (292) من القوائم الماليه من المراجع الداخلي والمراجع القانوني statutory auditor حضور كل اجتماع لجنه المراجعة ولكنه ليس لهم الحق في التصويت أو ليس لهم حق الانتخاب.

2. الإطار النظري للدراسة:

2.1. حوكمة الشركات البيئية:

تقدم معايير الحوكمة البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات نهجاً ثلاثي الأبعاد لتقييم الاستدامة والأثر الأخلاقي للشركة أو للعمل، وقد برزت هذه المعايير كمعايير حاسمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة لقياس مدى جدوى الشركات وموقفها على المدى الطويل. بيئياً: يتعلق هذا الجانب بتأثير الشركة على البيئة، حيث ينظر في كيفية معالجة الأعمال التجارية للقضايا المتعلقة بالبصمة الكربونية، والحفاظ على الموارد، وإدارة النفايات، والتخفيف من آثار تغير المناخ، وتعتبر عوامل مثل استخدام الطاقة والتلوث والتنوع البيولوجي حاسمة أيضاً في ظل هذا المعيار، وتعتبر الشركات التي تتبنى ممارسات صديقة للبيئة وتلتزم بالحد من تأثيرها البيئي تسجل درجات عالية في هذا الشق. اجتماعياً: ينظر المعيار الاجتماعي إلى علاقات الشركة مع الموظفين والموردين وعملاء والمجتمعات التي يعملون فيها، ويغطي جوانب مثل حقوق الإنسان ومعايير العمل والسلامة في مكان العمل وتنمية المجتمع، وتعتبر الأعمال التي تقدر رفاهية الموظفين، وتعزز التنوع والشمول، وتستثمر في الارتقاء بالمجتمع، تتمتع بأداء اجتماعي قوي.

- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- تجنب حدوث مشاكل مالية ومحاسبية.
- عدم الخلط بين المسؤوليات والمهام الخاصة بمهام مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- تقييم أداء الإدارة العليا ورفع درجة الثقة وتعزيز المساءلة.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من قبل عدد أكبر من المستثمرين الأجانب والمحليين.

➤ أهمية حوكمة الشركات البيئية:

إن حوكمة الشركات البيئية اكتسبت أهمية على جميع المستويات وباتت عنصر مهم من عناصر تكوين المنظمات بجميع أشكالها لما لها من دور فعال في الشركات من توفير فوائد متعددة للشركات والمساهمين عن طريق تحسين فرص الحصول على رأس المال وتقليل المخاطر عن طريق تنوع الأصول وتجنب وحل الأزمات والعمل على إدارة المخاطر حيث توفر الحوكمة الحافز لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تصب في النهاية في مصلحة الشركة وتجعل المستثمرين أكثر اطمئناناً على استثماراتهم، كما تحقق الدقة والشفافية والوضوح في جميع المعاملات والقوائم المالية التي تصدر من قبل الشركة وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين واعتمادهم على هذه القوائم وما بها من معلومات في عملية اتخاذ القرارات (Garcia-San chez et al., 2022).

إن حوكمة الشركات البيئية تقدم العديد من الفوائد للشركات والمساهمين على وجه الخصوص، وتتمثل أهميتها على النحو التالي: (محمد، 2022)

- تساهم في وضع الإطار التنظيمي الذي من خلاله يمكن تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها عن طريق توفير الحوافز الملائمة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية حتى يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تقوم بمرعاة مصلحة المساهمين.

اشتغال السلطات لتحقيق مكاسب خاصة، كما يعمل على ضبط الممارسات المالية والإدارية وتوجيهها بما يضمن تحقيق الحماية لحقوق المساهمين، وتحسين أداء وربحية الشركة والعمل على زيادة ربحيتها على المدى الطويل، وذلك عن طريق ما يلي: (السلمي وعسيري، 2022)

- تكوين لجنة مراجعة من غير الأعضاء التنفيذيين لمجلس الإدارة، تكون لها صلاحيات ومهام تساهم في فرض رقابة مستقلة على التنفيذ.
- خفض تكلفة رأس مال للشركة وضمان استمراريته بهدف مساعدة الحوكمة على مكافحة الفساد الإداري والمالي، والحد من هروب رأس المال.
- إيجاد هياكل إدارية سليمة تقوم بتوزيع المسؤوليات والمهام بالشكل الذي يمنع حدوث تعارض فيما بينهما.
- تدعيم عنصر الشفافية في جميع معاملات وعمليات الشركة بما يمكن من عملية ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

وأضافت دراسة (لافي والشحادات، 2022) بعض أهداف حوكمة الشركات البيئية وتتمثل في النقاط التالية:

- إنشاء شركات قوية وناجحة هدفها خدمة المجتمع بشكل عام.
 - تحفيز تدفق الأموال وجذب الاستثمارات، وتحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية، والمسؤولية الاجتماعية.
 - زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني، والعمل على الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة من خلال الالتزام بالممارسات المهنية مما يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة المستثمرين بإدارة الشركة وزيادة ثقة المتعاملين بالأسواق المالية.
 - تحسين مستوى الأداء المالي للشركة مثل القيمة السوقية والربحية.
- كما أضافت دراسة (نجا، 2019) بعض الأهداف الأخرى:
- الفصل بين الإدارة والملكية والرقابة على الأداء.

على المخاطر سواء كانت هذه المخاطر منتظمة أو غير منتظمة (سعادة وآخرون، 2023).

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 (الشواربي، 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 سياستها والنقيد بها، وتحسين الهيكل التنظيمي وبالتالي العمل على تحقيق أهداف المنظمة (القحطاني والسيد، 2022).

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. ويلي 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.

1.1. فروض الدراسة:

الفرض الاول: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين

تطبيق قواعد الحوكمة البيئية

بالشركات الليبية وجودة المراجعة

الخارجية.

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والقدرات الجوهرية التي تم إتخاذها من جانب الإدارة العليا والوضع المالي للشركة يساعد المساهمين على تحديد المخاطر التي تترتب على الاستثمار.
- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة عن طريق وضع أسس للعلاقة بين كل من مجلس الإدارة ومديري الشركة والمساهمين.
- تؤدي إلي الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة كبيرة من المستثمرين وبالأخص المستثمرين الأجانب بهدف تمويل المشاريع التوسعية، حيث أن الشركات إذا كانت لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية فيمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلى.

2.2. المراجعة الداخلية:

➤ مفهوم المراجعة الداخلية:

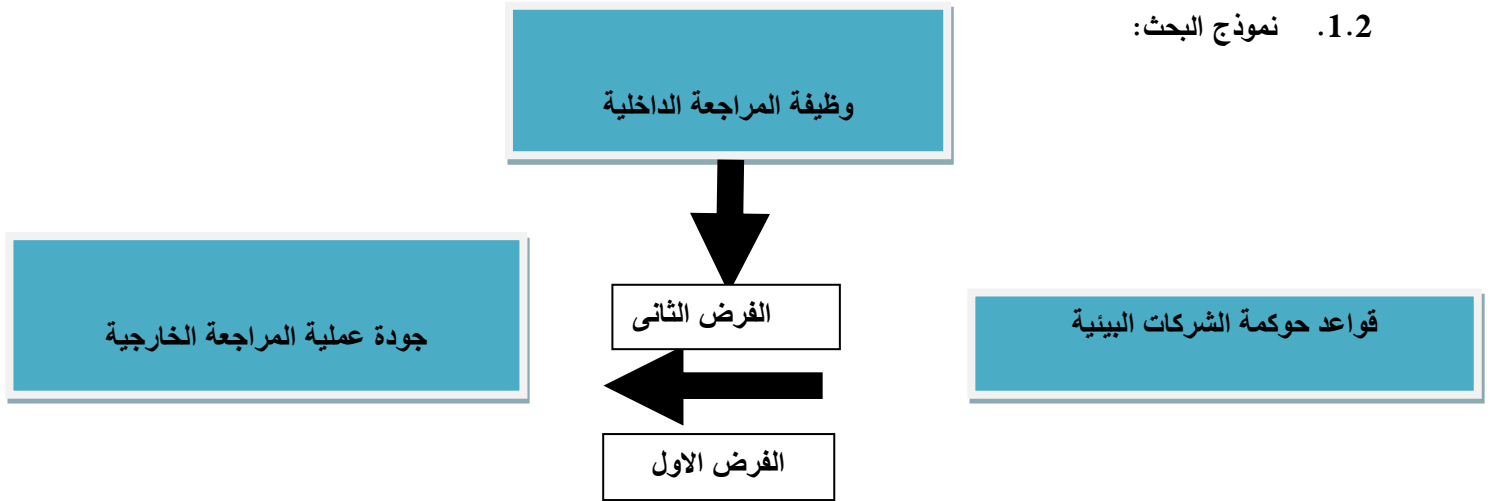
ان المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد حيث تم تعريفه منذ فترة زمنية طويلة، كما مر بمراحل تطوير متعددة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الغش والأخطاء، بات يقوم على شمولية المراجعة الاستشارية والنوعية لتحسين الأداء، حيث أن المفهوم الشامل للمراجعة الداخلية في محتواه الواسع يتضمن المفاهيم التالية وهي نشاط داخلي مستقل تنشئه الإدارة داخل الشركة للقيام بخدمتها، وظيفه استشارية هدفها اقتراح التحسينات الضرورية لإدخالها، أداة رقابية تعمل على تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الإدارية المرسومة (علي وآخرون، 2021).

وعرفت أيضًا بأنها إحدى الآليات الأساسية لعملية المراقبة الداخلية، وترتكز على مجموعة من الأنشطة المتتابعة والعمليات ذات الصلة بعملية فحص ومراجعة وتصحيح جميع عمليات المنظمة، بالشكل الذي يكون قادر على تقديم الدعم الكافي في مرحلة التخطيط والتنفيذ والتغذية المرتدة، وبالشكل الذي يستطيع أن يؤدي في النهاية إلى دعم القيمة المضافة للمنظمة، عن طريق الحد من الآثار التي تترتب

بالشركات اللببية وجودة المراجعة الخارجية.

الفرض الثانى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية لتأثير وظيفة المراجعة الداخلية على العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة البيئية

1.2. نموذج البحث:



$$\begin{aligned}
 & + \beta_5 \text{ (AC Meet)} + \beta_6 \text{ (AC size)} + \beta_7 \text{ (Board size)} \\
 & + \beta_8 \text{ (size)} + \beta_{13} \text{ (ROA)} + \beta_{14} \text{ (Leverage)} + \epsilon_i \\
 & \text{وبالتالى يمكن صياغة نموذج الدراسة الثانى كما يلي:} \\
 \text{(Audit quality)} = & \beta_0 + \beta_1 \text{ (In Audit)} + \beta_2 \text{ (AC Indep)} * \text{ (In Audit)} \\
 & + \beta_3 \text{ (AC Expert)} * \text{ (In Audit)} \\
 & + \beta_3 \text{ (ICW)} * \text{ (In Audit)} \\
 & + \beta_4 \text{ (Board Indep)} * \text{ (In Audit)} + \beta_6 \text{ (AC Meet)} \\
 & + \beta_7 \text{ (AC size)} + \beta_8 \text{ (Board size)} + \beta_9 \text{ (size)} + \beta_5 \text{ (Leverage)} \\
 & + \beta_{14} \text{ (ROA)} + \epsilon_i
 \end{aligned}$$

2. الدراسة التطبيقية:

توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

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

1.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار فروض الدراسة:

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

➤ نموذج الانحدار اللوجستي Logistic Regression Model

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:

$$\begin{aligned}
 \text{(Audit quality)} = & \beta_0 + \beta_1 \text{ (AC Indep)} + \beta_2 \text{ (AC Expert)} \\
 & + \beta_3 \text{ (ICW)} + \beta_4 \text{ (Board Indep)}
 \end{aligned}$$

بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم: شركة الهرم = 1، شركة الجسور = صفر، شركة التفانى = 1، شركة الاتقان = صفر.

➤ **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:

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

إجمالي عدد أعضاء لجنة المراجعة

أو كليات المال والأعمال، أو محلل مالي، أو رئيس للقطاع المالي في إحدى الشركات، وقد تم قياس الخبرة المالية للجنة المراجعة من خلال مدي توافر أحد المؤهلات السابقة في عضو واحد علي الأقل من أعضاء لجنة المراجعة. وفي هذه الحالة فإن الشركة تأخذ القيمة (1)، وإذا لم تتوفر أي من المؤهلات السابقة في أحد أعضاء لجنة المراجعة فأنها تأخذ القيمة (صفر). بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم: شركة الهرم = 1، شركة الجسور = 1، شركة التفانى = 1، شركة الاتقان = 1.

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

➤ **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).

وشركات المراجعة الأربعة الكبار التي تمثل ال (Big:4) هي Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Price Water House Coopers, Ernst & Young, KPMG

بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم:

شركة الهرم = $3/3 = 1$ ، شركة الجسور = $4/3 = 0.75$ ، شركة التفانى = $3/3 = 1$ ، شركة الاتقان = $2/2 = 1$.

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)؛ (Romans et al., 2000)؛ (Joseph et al., 2011)؛ (William et al., 2012)، وهو ذلك العضو الذي لديه مؤهل علمي في مجال المحاسبة، أو الإدارة المالية، أو العلوم المالية المصرفية، أو يعمل في وظيفة محاسب قانوني، أو مراجع حسابات معتمد، أو مراقب مالي، أو نائب رئيس شئون مالية، أو مدير بنك استثماري، أو مستشار استثماري، أو أستاذ جامعي بإحدى كليات التجارة

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

الداخلية فإن الشركة تأخذ القيمة (1)، وعندما لا تتوافر أي نقاط ضعف جوهرية فإن الشركة تأخذ القيمة (صفر).
وبمراجعة نظام الرقابة الداخلية بالشركات الأربعة محل الدراسة وهم:
شركة الهرم = صفر ، شركة الجسور = 1 ، شركة التفاني = صفر ، شركة الاتقان = 1

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

5. **نسبة الرفع المالي: (Leverage)**
تم قياس هذا المتغير اعتماداً علي العديد من الدراسات (Romans et al., 2008; Chen et al., 2013) ، (Pascal et al, 2011; Lawrance et al., 2012; 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.

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:

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

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%

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.
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
Step 0 Variables 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

كان النموذج غير صحيح. إذا كانت قيمة p-value أقل من مستوى الأهمية، فإننا نرفض الفرضية الصفرية

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

إحصائية عند تغيير المتغير المستقل. نلاحظ أيضا 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.

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.

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 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_expert ، ac_indep ، board_size ، in_duit ، 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 التغير في احتمالية المتغير التابع ذا دلالة

جدول رقم (3)

Omnibus Tests of Model Coefficients

	Chi-square	Df	Sig.
Step	16.636	8	.034
Step 1 Block	16.636	8	.034
Model	16.636	8	.034

هي p-value 0.034. هذا يعني أنه يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القيم المرصودة والمتوقعة للنموذج، وأن النموذج مناسب جيداً للبيانات. وتُظهر أعمدة (step ،

يعرض جدول الاختبارات العامة لقيم معاملات النموذج نتائج اختبار chi-square للنموذج العام. قيمة chi-square هي 16.636، مع 8 درجات من الحرية، وقيمة

✓ درجات الحرية: تُعد درجات الحرية مقياسًا لعدد القطع المستقلة من المعلومات التي يتم استخدامها لحساب قيمة chi-square. تشير درجات الحرية الأكبر إلى أن قيمة chi-square من المرجح أن تكون ذات دلالة.

✓ قيمة: p-value تُعد قيمة p-value مقياسًا لاحتمالية الحصول على قيمة chi-square الفعلية إذا كانت الفرضية الصفرية صحيحة. تشير قيمة p-value البالغة 0.05 أو أقل إلى أن الفرضية الصفرية غير محتملة أن تكون صحيحة، وأن النموذج مناسب جيدًا للبيانات.

✓ في هذه الحالة، قيمة chi-square هي 16.636، مع 8 درجات من الحرية، وقيمة-p-value هي 0.034. هذا يعني أنه يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القيم الفعلية والمتوقعة للنموذج، وأن النموذج مناسب جيدًا للبيانات.

قيمة chi-square (Block , Model) ودرجات الحرية وقيمة p-value لكل خطوة من خطوات عملية بناء النموذج. في هذه الحالة، قيمة chi-square ودرجات الحرية وقيمة p-value هي نفسها لكل خطوة، مما يشير 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 جدًا للبيانات وأن المتغيرات في النموذج ذات دلالة. فيما يلي شرح أكثر تفصيلاً لجدول الاختبارات العمومية لقيم معاملات النموذج:

✓ قيمة: chi-square قيمة chi-square هي مقياس للفرق بين القيم الفعلية والمتوقعة للنموذج. تشير قيمة chi-square الكبيرة إلى وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين القيم الفعلية والمتوقعة، وأن النموذج مناسب جدًا للبيانات.

جدول رقم (4)

Model Summary

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

و 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

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

➤ 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 الكافية 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 اعتماد اطار متكامل لجودة الاداء في ظل حوكمة الشركات البيئية لتحقيق جودة المراجعة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- زهير، سعيدي (2022). دور مخرجات المراجعة الخارجية في اتخاذ القرارات المالية. دراسة حالة مؤسسة سونغاز- أم البواقي -رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.
- 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)*. 3(2)، 731-814.
- شحاته، شحاته السيد، فضالي، دينا وعصمت، محمد سعيد. (2022). أثر عوامل قياس الجودة والعصف الذهني على زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية

عام، يعرض جدول ملخص النموذج أن نموذج الانحدار اللوجستي مناسب جيداً للبيانات ويشرح قدرًا كبيرًا من التباين في المتغير التابع.

3. النتائج والتوصيات:

3.1. النتائج:

➤ 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 ، in_duit ، و ICW ، 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 التغير في احتمالية المتغير التابع ذا دلالة إحصائية عند تغيير المتغير المستقل.

➤ بشكل عام، المتغيرات ac_indep ، ac_expert ، 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 نستنتج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

3.2. التوصيات:

- Alebrahem, N. (2018). Corporate internet reporting, firm characteristics, Environmental corporate governance 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 rotation on the audit process under varying strengths of Environmental corporate governance. *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.
- Demirkan, S., Feng, N. C., Mintchik, N., Pevzner, M., & Sierra, G. (2013). Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on Framework for Audit Quality, Consultation Paper by the International Auditing and Assurance Standards
- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، 6(2)، 1-33.
- صباح، أحمد إبراهيم أحمد (2017). دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة في البنوك الفلسطينية: دراسة تطبيقية. *رسالة ماجستير*، جامعة الأزهر، غزة.
- 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.
- لافي، محمد زكريا محمد، والشحادات، محمد قاسم عبدالله. (2022). حوكمة الشركات البيئية كمؤشر مالي لأداء الشركات الصغيرة والمتوسطة: دراسة حالة الشركات الأردنية (*رسالة ماجستير غير منشورة*). جامعة مؤتة، مؤتة.
- محمد، كرار محمد حسن (2022). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات البيئية: دراسة ميدانية على مجموعة شركات جياذ الصناعية - السودان. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، 8(1)، 35 - 51.
- 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.
- نجا، أمانى محمد إبراهيم. (2019). دراسة دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 10(4)، 224 - 253.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- and the Management of Risk. *Working Paper*.
- Paulsson, N., & Oikonomidi, S. (2016). External Auditor's Trust in Internal Auditors: The Cultural Effect-A Study between Greece and Sweden. *Master's Thesis*, Karlstad University, Karlstad, Sweden.
 - Rizvi, S., Karpinski, K., Kelly, B., & Walker, T. (2015). Utilizing third party auditing to manage trust in the cloud. *Procedia Computer Science*, 61, 191-197.
 - Robinson, Diana R. & Jackson, Lisa A., (2009). Audit Committee Characteristics and Auditor changes. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 13, 117- 134
 - Samanta, Navajyoti & Das, Tirthankar (2009). Role of Auditors in Environmental corporate governance.
 - Sharfman Bernard, S., Toll, Steven J. & Szydlowski, Alan, (2009). Wall Street's Environmental corporate governance Crisis. *The Environmental corporate governance Advisor*. 17(1).
 - Sharma, Vineeta, VIE Naiker & Barry Lee, (2009). Determinations of Audit Committee Meeting Frequency: Evidence from a Voluntary Governance System. *Accounting Horizons*. 23(3), 245-263
 - Tibiletti, V., Marchini, P. L., Furlotti, K., & Medioli, A. (2021). Does Environmental corporate governance matter in corporate social responsibility disclosure? Evidence from Italy in the "era of sustainability". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 896-907.
 - Board: Participating Committee Members and Other Contributors. *Current Issues in Auditing*, 7(2), 11-22.
 - De Jonge, A. (2015). The glass ceiling in Chinese and Indian boardrooms: Women directors in listed firms in China and India. *Elsevier*.
 - García-Sánchez, I. M., Hussain, N., Khan, S. A., & Martínez-Ferrero, J. (2022). Assurance of corporate social responsibility reports: Examining the role of internal and external Environmental corporate governance mechanisms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 89-106.
 - Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in Environmental corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.
 - Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 13-32.
 - IIA. (2017). International Professional Practices Framework (IPPF) <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>
 - Kilgore, A., Harrison, G., & Radich, R. (2014). Audit quality: what's important to users of audit services? *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 776-799.
 - Ojo, Marianne (2009). The Role of External Auditors in Environmental corporate governance: Agency Problem

الأثر الاقتصادي للمراجعة الداخلية في تحسين المراجعة الخارجية في ضوء قواعد حوكمة الشركات البيئية البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الليبية الزراعية

عبدالحفيظ محمد عبدالحفيظ المغربي¹، محمد عبدالسلام الركايب²

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

المخلص العربي

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تناول اثر الاقتصادي للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ضوء تحقيق متطلبات قواعد حوكمة الشركات البيئية، حيث إستهدفت الدراسة تحليل قواعد ومشكلات حوكمة الشركات البيئية المطبقة، وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات البيئية، وتحليل العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية وقواعد حوكمة الشركات البيئية، 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 التفانى، 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.