العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاسها على الأداء المالي

دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية(*)

الباحث: محمود جاسم محمد
جامعة تكريت
كلية الإدارة والاقتصاد
mamhmoudjassim@gmail.com

أ.م.د. أشرف هاشم فارس
جامعة تكريت
كلية الإدارة والاقتصاد
Ashrafalabdoon@tu.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.5.2

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٣/١/٧ تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/٢/٩ تأريخ النشر ٢٠٢٣/١١/٣٠

المستخلص

هدف البحث إلى معرفة العلاقة وخصائص لجان التدقيق المتمثلة بـ(حجم لجان التدقيق، عدد اجتماعات لجان التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق، استقلالية أعضاء لجان التدقيق) وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاسها على الأداء المالي ولتحقيق هذا الهدف فقد تناول البحث أسلوب تحليل محتوى للقوائم المالية السنوية لعينة من الشركات المصرفية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها خمسة عشر شركة للفترة الممتدة من ٢٠١١ لغاية ٢٠٢٠، لغرض جمع البيانات الأولية وقياس متغيرات الدراسة، وتم استخدام نماذج الارتباط والانحدار في فحص العلاقة والتأثير بين تلك المتغيرات، وتوصل البحث إلى وجود ارتباط خصائص لجان التدقيق ارتباطاً معنويا إيجابياً مع جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة وهناك تأثير ايجابي وبدلالة معنوية لجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة على الأداء المالي في المصارف العراقية عينة الدراسة ووجود ارتباط خصائص لجان التدقيق (عدا استقلال لجنة التدقيق) ارتباطاً معنويا إيجابياً مع الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية: خصائص لجان التدقيق، جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، الأداء المالي.

مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٥) العدد (٥) ٢٠٢٣
الصفحات: ٢١-٤٣

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الأول.

The relationship between image characteristics quality sustainability disclosure and its reflection on financial performance

An applied study on a sample of Iraqi companies(*)

Researcher: Mahmood Jasim Mohammed
Tikrit University
College of Administration and Economics
mamhmoudjassim@gmail.com

Asist. Prof. Dr. Karim Jaber Dahi
Tikrit University
College of Administration and Economics
Ashrafalabdoon@tu.edu.iq

Abstract

The aim of the research is to know the relationship and the characteristics of the audit committees represented by (the size of the audit committees, the number of meetings of the audit committees, the financial experience of the members of the audit committees, the independence of the members of the audit committees) and the quality of disclosure of sustainability information and its reflection on the financial performance. To achieve this goal, the research dealt with an analytical method Content of the annual financial statements of a sample of the fifteen Iraqi banking companies listed on the Iraq Stock Exchange, for the period from 2011 to 2020, for the purpose of collecting primary data and measuring the study variables. Correlation and regression models were used to examine the relationship and influence between these variables, and the research reached That the characteristics of the audit committees have a significant positive correlation with the quality of disclosure of sustainability information and there is a positive effect and significant significance of the quality of disclosure of sustainability information on the financial performance of the Iraqi banks, the study sample, and the existence of a correlation of the characteristics of the audit committees (except for the independence of the audit committee) a significant positive correlation with Financial performance.

Key words: Characteristics of Audit Committees, Quality of Disclosure of Sustainability Information, Financial Performance.

(*) The research is extracted from a master's thesis of the first researcher.

المقدمة:

نتيجة للأزمات الاقتصادية والفضائح المالية التي حدثت للشركات البارزة في الآونة الاخيرة، نما الاهتمام بلجان التدقيق بشكل كبير، إذ تعد خصائص لجان التدقيق (استقلالية لجنة التدقيق والخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق وحجم لجنة التدقيق واجتماعات لجنة التدقيق) أحد الركائز الأساسية في اطار حوكمة الشركات، وذلك من خلال دورها الرقابي الكبير في متابعة أداء الشركة، ومساهمتها الفعالة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، فضلاً عن كونها تزيد من ثقة المستثمرين في موثوقية وموضوعية التقارير الصادرة عنها، إلى جانب دورها المهم في معالجة قضايا المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وذلك من خلال إدارة والسيطرة على المخاطر المتعلقة بهذه القضايا عند مراجعة التقارير المالية، لذا تعد لجان التدقيق أحد مفاتيح الإفصاح عن الجودة والاستدامة من خلال الدور الرقابي الذي تلعبهُ لتعزيز الشفافية، وبالتالي تعزيز نزاهة الشركة والمساهمة في ارتفاع قيمتها، وتحاول العديد من الشركات في الوقت الحاضر تبني مفهوم التنمية المستدامة في أهدافها واستراتيجياتها المستقبلية، وذلك نتيجة للانتقادات الموجهة لها بسبب سعيها لتحقيق أهدافها من دون الاهتمام بالجوانب البيئية والاجتماعية، وتعني الاستدامة ان تقوم الوحدات الاقتصادية بتحقيق احتياجاتها دون التأثير على الاحتياجات المستقبلية التي تخص الأجيال القادمة وتناولت الوحدات الاقتصادية فكرة الاستدامة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، إذ تسعى إلى دمج الاستدامة في كافة أنشطتها لتتمكن من الاستمرار بتحقيق قيمة مستدامة لها ولجميع الأطراف ذات العلاقة ويمثل الأداء المالي محوراً رئيسياً لمعرفة مدى نجاح أو فشل الشركات في خططها وقراراتها الاستثمارية، لذا تحول هذه الشركات بصورة مستمرة إلى الاهتمام بالجوانب التي تحسن من أدائها، ويمكن للإفصاح عن معلومات الاستدامة ان يأثر بشكل كبير على الأداء المالي للشركات، إذ تسعى العديد من الوحدات الاقتصادية إلى تكوين استراتيجية فعالة لتحسين أدائها المالي في المستقبل، وذلك من خلال بناء سمعة أفضل عن طريق تبني مفهوم التنمية المستدامة والاهتمام بالمساءلة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، الأمر الذي سيؤدي إلى تحسين صورتها لدى الزبائن، ويساعد في جذب العديد من الاستثمارات والأموال إلى الشركة، وبالتالي زيادة قيمتها وتحقيق أهدافها.

المبحث الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار المنهجي:

مشكلة البحث:

تتركز مشكلة الدراسة في ان معلومات الاستدامة لا يتم الاهتمام بها من قبل الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية بشكل صريح في سجلاتها وتقاريرها المالية المفصح عنها (ابراهيم، ٢٠١٦)، وعلى الرغم من الدعوات إلى الاهتمام المتزايد بها في بيئة الأعمال العالمية، ونظراً للعلاقة الوثيقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، لذا فمن المرجح أن تعمل خصائص لجان التدقيق على تعزيز جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة في البيئة العراقية، مما ينعكس بشكل ايجابي على ادائها المالي أيضاً.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي الآتي: هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لخصائص لجان التدقيق بأبعادها المتمثلة بـ(استقلالية أعضاء لجنة التدقيق،

التخصصية المحاسبية والمالية (الخبرة) لأعضاء لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) على جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، ومدى انعكاس ذلك التأثير على الأداء المالي؟

فرضية البحث:

للإجابة على تساؤل البحث تم صياغة الفرضية الآتية: يزداد تأثير خصائص لجنة التدقيق، في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات، الاستدامة.

ويتفرع عنها فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الفرعية الأولى: يزداد تأثير خصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

الفرضية الفرعية الثانية: يزداد تأثير خصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

أهمية البحث:

تكمن أهمية، الدراسة في كونها أحد المواضيع، البحثية المهمة، من خلال تناول العلاقة بين ثلاث متغيرات والمتمثلة بتأثير خصائص لجان التدقيق المتمثلة بـ(استقلالية لجنة التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) على جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاس ذلك على الأداء المالي للشركات، إذ أن الإفصاح عن معلومات الاستدامة يحظى باهتمام كبير في بيئة الأعمال العالمية وتسعى إليه العديد من الشركات من أجل المنافسة والحفاظ على قيمتها في السوق، وتحقيق فضلاً عن الفكر المحاسبي والمهني والمتعلقة بجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة وعلاقتها بخصائص لجان التدقيق والأداء المالي للشركات، كما تأتي الأهمية من خلال الأسلوب الكمي المعتمد في قياس متغيرات الدراسة الثلاث والمتمثلة بـ(خصائص لجان التدقيق، جودة الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة، الأداء المالي) في البيئة العراقية.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى بيان مفهوم وأهمية خصائص لجان التدقيق ومفهوم وأهمية جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة والأداء المالي، فضلا عن توضيح دور خصائص لجان التدقيق في تعزيز جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاسها على الأداء المالي.

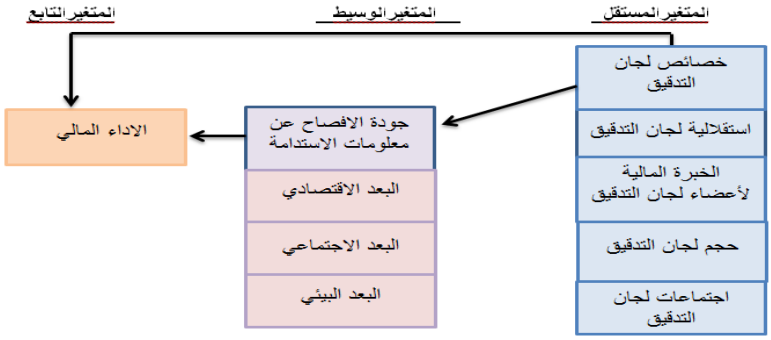
حدود البحث:

اقتصرت حدود البحث على عينة متكونة من (15) شركة من الشركات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠٢٠).

أسلوب البحث:

يعتمد هذا البحث على منهجين أساسين من مناهج البحث العلمي وهو المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي، وذلك لتأصيل مفاهيم وموضوعات الدراسة وفق الأدبيات والنشرات العلمية، من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية والمقالات والأبحاث ذات الصلة بها، ومن خلال استقراء واقع الميدان وتحليل العلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة، فضلاً عن استخدام الأساليب الإحصائية والمقاييس الكمية المختلفة لتحليل البيانات واستخراج النتائج بما يمكن من إجراء الدراسة التطبيقية

واختبار الفرضيات، وسيتم التعامل مع الشركات المصرفية كحقل لإجراء الدراسة التطبيقية من خلال اعتماد التقارير المالية المفصح عنها من قبل تلك الشركات. والشكل (1) يوضح العلاقة بين متغيرات البحث.



الشكل (1) أنموذج الدراسة

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

ثانياً: مراجعة الدراسات السابقة وبناء الجانب النظري للبحث:

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة والأداء المالي ويمكن عرضها كما يأتي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية:

١. دراسة (ابوهويدي، ٢٠٢٠):

أثر خصائص لجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن ممارسات الاستدامة في البنوك التجارية الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير خصائص لجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن ممارسات الاستدامة في البنوك التجارية الأردنية، وتناولت هذه الدراسة عينة مكونة من 13 بنكا اردنياً مدرجاً في بورصة عمان للأوراق المالية للفترة ما بين ٢٠١٤-٢٠١٨، وتم استخدام كل من استقلالية لجنة التدقيق وحجم لجنة التدقيق والخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق وعدد اجتماعات لجنة التدقيق كمتغيرات مستقلة وكل من عناصر الاستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) كمتغيرات تابعة وتم قياس المتغيرات التابعة من خلال تحليل المحتوى وفق لبنود الإفصاح التي يتضمنها مؤشرات (GRI) وصولاً لنسبة الإفصاح عن ممارسات الاستدامة لكل بنك، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية لخصائص لجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن ممارسات الاستدامة.

٢. دراسة (مشابط، ٢٠١٦):

أثر درجة الإفصاح عن الاستدامة على الأداء المالي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية على البنوك العامة في مصر

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر درجة الإفصاح عن معلومات الاستدامة على أدائها المالي، وتناولت الدراسة عينة مكونة من 30 بنكاً للفترة الممتدة ما بين ٢٠١٠-٢٠١٤، إذ تم تحليل التقارير السنوية المنشورة على المواقع الالكترونية لتلك البنوك، وتم قياس درجة الإفصاح عن معلومات الاستدامة من خلال تحديد درجة الإفصاح عن الاستدامة لكل بنك، وتحديد درجة الإفصاح

من قسمة عناصر الإفصاح الفعلي على مجموع بنود مؤشر الإفصاح عن الاستدامة المشتق من الجيل الرابع للمبادرة الدولية للتقارير والخاصة بقطاع الخدمات المالية والمصرفية، الذي يغطي أبعاد الاستدامة الثلاث البيئية والاقتصادية والاجتماعية، أما المتغير التابع (الأداء المالي) فتم قياسه من خلال معدل العائد على حقوق الملكية، وتوصلت الدراسة إلى انخفاض درجة الإفصاح عن الاستدامة، إذ بلغت 10.7%، وان العلاقة بين الإفصاح عن معلومات الاستدامة والأداء المالي علاقة ايجابية ولكنها ضعيفة، بسبب انخفاض وعي البنوك المصرية بأهمية الاستدامة وعدم ادراكها بمردودها الايجابي على الأمد البعيد.

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية:

١. دراسة (Ashari & Krismiaji,2020):

Audit committee characteristics and financial performance: Indonesian evidence

خصائص لجنة التدقيق والأداء المالي: الدليل الإندونيسي

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير خصائص لجنة التدقيق التي تشمل الاستقلالية، والحجم والكفاءة وتكرار الاجتماعات على الأداء المالي لشركات التصنيع المدرجة في البورصة الإندونيسية، وتناولت هذه الدراسة عينات من شركات التصنيع المتاحة في بورصة إندونيسيا (IDX) لعامي ٢٠١٦ و٢٠١٧، إذ تم جمع العينات من 662 شركة مدرجة، وتم قياس الاستقلالية من خلال النسبة المئوية للأعضاء من خارج الشركة؛ وقياس الكفاءة باستخدام النسبة المئوية لأعضاء لجنة التدقيق الذين لديهم خلفية تعليمية في المحاسبة والمالية؛ وتكرار الاجتماعات باستخدام عدد اجتماعات لجنة التدقيق في عامي ٢٠١٦ و٢٠١٧، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن جميع خصائص لجنة التدقيق تؤثر إيجابياً على أداء الشركة.

٢. دراسة (Bicer & Feneir,2019):

The Impact of Audit Committee Characteristics on Environmental and Social Disclosures: Evidence from Turkey

أثر خصائص لجنة التدقيق على الإفصاحات البيئية والاجتماعية: أدلة من تركيا (بحث في مجلة)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير خصائص لجنة التدقيق على مستوى الإفصاحات البيئية والاجتماعية في التقارير السنوية للبنوك المدرجة في بورصة اسطنبول، وتناولت هذه الدراسة عينة مكونة من 13 بنكاً من البنوك المدرجة في بورصة اسطنبول للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١، وتم جمع البيانات من البنوك المستهدفة حول ممارساتها للمسؤولية الاجتماعية والبيئية من التقارير السنوية للاستدامة الصادرة عن مواقعها على شبكة الانترنت، وتم قياس المتغير المستقل خصائص لجنة التدقيق من خلال حجم اللجنة وعدد الاجتماعات وخبرة أعضاء اللجنة، وتم قياس حجم اللجنة من خلال عدد أعضاء اللجنة واجتماعات لجنة التدقيق من خلال إجمالي اجتماعات لجنة التدقيق خلال السنة، وتم قياس الخبرة من خلال النسبة المئوية لأعضاء لجنة التدقيق من ذوي الخبرة المحاسبية والمالية، أما المتغير التابع الإفصاحات البيئية والاجتماعية تم قياسها مثل العديد من الدراسات السابقة من خلال مقارنة التقارير السنوية وتقارير الاستدامة مع تقارير الاستدامة GRI التي تقدم مبادئ الإبلاغ والإفصاح القياسي وتوصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود

علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص لجنة التدقيق والإفصاحات البيئية والاجتماعية. وبالتالي فإن هذه الخصائص ليس لها أي تأثير على حجم أو نوع الكشف وعدم قدرتها على التنبؤ بها.

المبحث الثاني: الاطار النظري لخصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة والعلاقة بينهما:

أولاً: نشأة لجنة التدقيق:

نتيجة لحالات الغش والتلاعب في القوائم المالية التي كانت أحد أهم أسباب الاخفاقات والانهيارات لكبرى الشركات العالمية، زادت الدوافع على الهيئات المهنية والمشرعين بضرورة تشكيل لجان التدقيق من مجالس الإدارة بهدف مساعدتها في الاشراف والرقابة (عاصي، ٢٠٢٢: ١٨)، إن بداية نشأة لجنة التدقيق كفكرة كانت في الولايات المتحدة الامريكية عام ١٩٦٧، إذ وضعت الهيئات المنظمة للمهنة حلاً لمجموعة من المشاكل بصورة توصيات توجه بضرورة تشكيل لجنة تدقيق تعمل على الإشراف على العمل المحاسبي وتدقيقه والتأكد من صحته ودقته كما تهتم بتعيين مدققين خارجيين وتحديد مهامهم واتعابهم بهدف ضبط العمل المحاسبي على يد أشخاص مستقلين يعملون لإبداء رأيهم الفني المهني بحيادية دون تدخل أحد، وفي سنة ١٩٧٤ قامت هيئة تداول الأوراق المالية بتقديم نشرتها التي تروم فيها طلب الإفصاح عن وجود لجان تدقيق ليتبعها بعد ذلك إصدار قرار يلزم الشركات الأمريكية بتكوين لجان تدقيق تشرف على إعداد التقارير المالية وقد لاقت تشجيعا من هيئة تداول الأوراق المالية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (الصوص، ٢٠١٢: ٢٦).

ثانياً: مفهوم لجان التدقيق:

يستند أصل لجنة التدقيق إلى نظرية الوكالة التي ظهرت في السبعينات من القرن الماضي التي تهتم بحل المشاكل التي توجهها بسبب المصلحة غير المتوازنة بين الإدارة (الوكلاء) والمستثمرين (الملاك)، (Coetzee & Erasmus,2020:38) وتعددت المفاهيم التي قدمها الكتاب والباحثون، وكذلك المنظمات المهنية حول ماهية لجان التدقيق، فقد عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجان التدقيق بأنها "لجنة مكونة من مديرين الشركة الذين تتركز مسئولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي ونطاق ونتائج التدقيق وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر (علي ويعقوب، ٢٠١٧: ٩٣)، كما وصفها (الاهدل، ٢٠٠٨: ٨٣) بأنها "لجنة فرعية تابعة إلى مجلس الإدارة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعمل كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة في الأمور المتعلقة بالتدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي والامور المالية والمحاسبية الأخرى".

ثالثاً: أهمية لجان التدقيق:

إن أهمية لجنة التدقيق نابعة من أهمية الوظائف التي تؤديها في الشركة كوكيل عن مجلس الإدارة، وتظهر أهميتها كما يأتي: (محروس، ٢٠١١: ٩٢)، (علي ويعقوب، ٢٠١٧: ٩٣)

١. أكدت العديد من الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان التدقيق في الشركات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة.

٢. وتظهر أهمية لجنة التدقيق للمستثمرين والأطراف الخارجية، إذ تؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، وذلك نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية التدقيق.
٣. إن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة التدقيق كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.
٤. فضلاً عن الدور الذي تلعبه في دعم جميع اصحاب المصالح مما يساعد في تطبيق حوكمة الشركات بشكل فعال، من خلال تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات الملاءمة لتحسين قرارته، والعمل على تقويم نظام الرقابة الداخلية وزيادة فاعليتها.

رابعاً: خصائص لجان التدقيق:

تعد لجنة التدقيق من أهم اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة، ولكي تؤدي هذه اللجان أعمالها بكفاءة وفاعلية لابد أن تتوفر فيها خصائص عديدة وهي كما يأتي:

١. **حجم لجان التدقيق:** يعتمد عدد أعضاء لجان التدقيق بشكل اساس على حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة فيها، إذ لابد أن يكون عدد أعضاء اللجنة ملائماً لتوفير القدرات والخبرات وتوزيع المهام بشكل سليم، وذلك لضمان القيام بمهامها بكفاءة وفاعلية، كما ان تحديد عدد أعضاء اللجنة يجب اني يراعي عدم زيادة العدد بشكل يقف حائلاً دون أداء الأعمال بصورة سريعة وفعالة، فضلاً عن مراعاة عدم تخفيض أعضائها بشكل يجعلها غير قادرة على القيام بأعمالها بالشكل المطلوب، ويتراوح العدد المثالي لأعضاء لجنة التدقيق بين ثلاثة وخمسة أعضاء (العازمي وآخرون، ٢٠٢٠: ٧٢).
٢. **اجتماعات لجان التدقيق:** يعد عدد اجتماعات لجان التدقيق من أهم الخصائص المؤشرة على كفاءة هذه اللجنة، ان تكرار اجتماعات هذه اللجنة يعد اشارةإلى بذل العناية المهنية المطلوبة والقيام بواجباتها الرقابية المنوطة بها، كما تعد لجان التدقيق التي تجتمع بشكل متكرر تكون على دراية بقضايا التقارير المالية التي تخص الشركة ومراقبة لها (Braswell,*et.al.*,2012:194)، وأشارت بعض الدراسات المهنية المختصة بلجان التدقيق إلى ضرورة اجتماع لجان التدقيق ثلاث أو أربع مرات في السنة على الأقل (ماضي وآخرون، ٢٠٢٢: ١٥٤).
٣. **استقلالية أعضاء لجان التدقيق:** يتمثل الاستقلال الحقيقي لعضو لجنة التدقيق في أن تكون الأحكام والآراء الشخصية التي يبديها غير متحيزة لاتجاهات الإدارة والمدقق الخارجي، وعرفت بورصة نيويورك للأوراق المالية عضو لجنة التدقيق المستقل بأنه "الشخص الذي لا يتأثر عند إبداء رأيه أو انجاز مسؤولياته بأي علاقة مع مجلس الإدارة أي شخص آخر داخل الشركة التي يعمل فيها كعضو لجنة تدقيق" (حسين وعجيب، ٢٠١٨: ٩) وأشار (Aprianti,*et.al.*,2022: 43) إلى معايير عديدة في يلزم توفرها في عضو لجنة التدقيق لكي يعد مستقلاً وهي أن لا يعمل في الشركة وليس لديه ملكية سلطة أو مسؤولية فيها أو تربطه صلة أو قرابه مع المسؤولين فيها.
٤. **الخبرة المالية للجان التدقيق:** بعد توفر خاصية الاستقلال للجان التدقيق يتبعها ويكملها خاصية الخبرة والمعرفة المالية و الخبرة القانونية بعمل وطبيعة نشاط هذه اللجان، مما يجعل لجنة التدقيق على القدر المناسب من الخبرة والمعرفة التي تمكنها من القيام بمهامها الأشرافية والرقابية الموكلة إليها (نويجي، ٢٠١٧: ١٤٤)، نظراً لكون أعضاء لجنة التدقيق ذوي الخبرة

المالية والمحاسبية الأكثر مقدرة للكشف عن أي أخطاء أو تحريف في القوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة وموثوقية المعلومات التي تقدم إلى السوق وتعزيز جودة التقارير المالية (Biçer & Feneir,2019:113).

خامساً: نشأت ومفهوم الاستدامة:

بدأت قصة الإفصاح عن الاستدامة خلال الخمسينات من القرن الماضي عندما تم تحديد مصطلح المسؤولية الاجتماعية للشركات وركز على (البُعد الاجتماعي)، وفي الثمانينات أصبح أصحاب المصالح أكثر وعياً بالمرحلة الثانية (البُعد البيئي)، وبعد عشر سنوات أي في أوائل التسعينات كان التركيز على تقارير الاستدامة التي تغطي الأبعاد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، ومع ذلك زادت أهمية الإفصاح عن الاستدامة خلال الأزمة المالية عام 2008، عندما فقدت العديد من الشركات أكثر من 60% من قيمتها في سوق الأوراق المالية (Buallay,2020:3).

واختلفت التعاريف التي وضعت للتنمية المستدامة باختلاف وجهات النظر إليها، فقد عرفتها لجنة الأمم المتحدة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية في عام ١٩٨٧خلال تقرير (Brundtland) على أنها التطوير الذي يلبي احتياجات الحاضر من دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم الخاصة (Johari & Komathi,2019:33)، وتعرف أيضاً بأنها "فرصة الوحدة الاقتصادية في المتابعة بممارسة أعمالها على المدى الطويل على ان تحقق معدلات نمو مستمرة كمؤشر لبقائها" (عبدالله ووادي، ٢٠١٨: ٥٨٦)، في حين وصفها (رمو وآخرون، ٢٠١٨: ٤٦٢) بأنها "عملية تطوير الأرض والمدن والمجتمعات وكذلك الأعمال التجارية بشرط ان تلبي احتياجات الحاضر بدون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية حاجاتها".

بناء على ما سبق يعرف الباحثان الاستدامة بأنها مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على ممارسة نشاطها بشكل متوازن بين الأجلين الطويل والقصير من خلال المواءمة بين أركانها الثلاثة: الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي لا يمكن للوحدة الاقتصادية القيام بأعمالها بكفاءة وفعالية من دون مراعاتها.

سادساً: أبعاد الاستدامة:

تتكون الاستدامة من أربعة أبعاد أحدها يعد مالياً (اقتصادياً) وثلاثة أبعاد تعد غير مالية (بيئية واجتماعية وإدارية)، فإن التفاعل بين الأبعاد غير المالية الثلاثة ضروري لتحقيق البُعد المالي الرابع للاستدامة (Xie,*et.al.*,2015:1-2) وفي ما يأتي تفصيل هذه الأبعاد:

١. **البُعد البيئي:** يربط (Morelli) كلمة (بيئي) بالتأثير البشري على النظم الطبيعية ويحدد مصطلح - الاستدامة البيئية - من خلال البناء على التعريف الأكثر شيوعاً للتنمية المستدامة (تلبية احتياجات الجيل الحالي دون المساس بقدرة الاجيال القادمة لتلبية احتياجاتهم)، وبالتالي يكون تعريف البُعد البيئي هو تلبية احتياجات الموارد والخدمات للأجيال الحالية والمستقبلية من دون المساس بصحة النظم البيئية التي توفرها (Morelli,2011:4-5)، ويتعلق هذا البُعد بالحفاظ على كل الموارد الطبيعية وصيانتها وترشيد استهلاكها أي المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويعها لمصلحة الانسان، والتنبؤ لما قد يحدث للنظم الايكولوجية من جراء التنمية للاحتياط والوقاية (بولغب، ٢٠١٤: ٤٤).

٢. **البُعد الاجتماعي:** يتعلق البُعد الثاني لاستدامة الشركة بالاستدامة الاجتماعية التي تشير إلى الجهود طويلة الأجل التي تؤثر على رفاهية المجتمع وتشمل هذه الجهود على سبيل المثال حماية

حقوق الإنسان والقيام بأنشطة خيرية والمشاركة في رعاية الموظفين في مجالات مثل صحة الموظف وممارسات العمل وتدريب الموظفين وتنمية المهارات والإصابة والمرض في مكان العمل والتمييز في مكان العمل (Chow & Chen,2011:521)، إذ أن الهدف الرئيسي للاستدامة الاجتماعية هو الحفاظ على القيم الاجتماعية الايجابية للناس والمجتمع (Dempsey, *et.al.*,2011:9).

٣. **البُعد الاقتصادي:** يتمثل البُعد الثالث بالاستدامة الاقتصادية، وتشمل الاستدامة الاقتصادية الجوانب العامة للمؤسسة التي يجب احترامها - بجانب الجوانب البيئية والاجتماعية - من أجل البقاء في السوق لفترة طويلة (Baumgartnen & Ebner,2010:78)، إذ تشير الأبعاد الاقتصادية إلى التكاليف واسترداد التكاليف والبيئة المالية العامة التي يقع فيها المشروع (Pouezevara & Mehael,2014:122)، ويركز هذا البُعد على تحسين مستوى رفاهة الفرد وذلك من خلال زيادة حصته من السلع والخدمات، والوصل إلى أعلى مستوى من الكفاءة الاقتصادية من خلال الاستخدام الامثل للمواد (الباروودي، ٢٠١٧: ٣).

سابعاً: الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

غالباً ما تفصح الوحدات الاقتصادية عن معلومات الاستدامة اختيارياً، فحتى هذه اللحظة لا توجد نماذج الزامية لتقرير الاستدامة، فالكثير من الشركات تتبع الارشادات الصادرة من مبادرة التقرير الشامل (GRI) وهي منظمة دولية مستقلة تساعد الوحدات الاقتصادية على تحمل مسؤولية آثارها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية عن طريق تزويدهم بلغة عالمية مشتركة لإيصال تلك التأثيرات من خلال تحديد معايير للإفصاح عن معلومات الاستدامة والتي تمكن أي وحدة اقتصادية بالتعرف على آثارها البيئية والاجتماعية وايصال تلك المعلومات بطريقة ذات مصداقية وقابلة للمقارنة، مما يؤدي إلى زيادة شفافيتها بشأم مساهماتها الاجتماعية والبيئية، وقد تم الاعلان عن اطار اعداد تقارير الاستدامة من قبل (GRI) لأول مرة عام ٢٠٠٠، التي تم تعديلها في عام ٢٠١٣ وأطلق عليها النسخة الشاملة للإفصاح عن الاستدامة (G4)، وتستهدف التحقق من ان تقرير الاستدامة يقدم معلومات متوازنة ومعقولة وذات مصداقية عن أداء الانشطة المختلفة بالشركة وإمكانية مقارنتها عبر الزمن.

وعلى الرغم من التداول الكبير لمصطلح الإفصاح عن الاستدامة لكنه إلى حد الآن لا يوجد تعريف دقيق ومتفق عليه، لكن يمكن القول ان الإفصاح عن معلومات الاستدامة هو مصطلح يستخدم لتوفير معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية لأصحاب المصالح الخارجيين والداخليين لتقيم الأثر البيئي والاقتصادي والاجتماعي والحوكمي لأنشطة الوحدة الاقتصادية بما يمكنها على أتخاذ القرارات المناسبة، إذ تعتمد جودة هذا الإفصاح على مدى التوسع في نطاقه وجودة ما يحتويه من معلومات (مليجي، ٢٠١٥: ١١).

ثامناً: أهداف الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

يتمثل الهدف الرئيسي من محاسبة الاستدامة هو في الإفصاح عن معلومات خاصة بتطوير استراتيجية أعمال متكاملة لإدارة الوحدات الاقتصادية وتقييم مخاطر الاستدامة والفرص المصاحبة لقرارات الاستثمار، كما لها عدة أهداف أخرى من أهمها ما يأتي: (ضيف الله، ٢٠٢١: ١٤٢)

١. إعطاء معلومات عن استدامة الوحدة لأصحاب المصالح من اجل ترشيد قراراتهم.
٢. تقييم الفرص والمخاطر الخاصة باستدامة الوحدات.

٣. تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للوحدات وحوكمت الشركات.
٤. تحقيق التوازن بين جميع مستخدمي التقارير المالية للشركات.

تاسعاً: أساليب الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

هناك طرق عديدة للإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة للوحدات الاقتصادية منها ما يأتي: (قنديل، ٢٠١٦: ٣٢٥)

١. إصدار عدة تقارير بحيث يهتم كل تقرير على جانب معين، ويستهدف فئة معينة من أصحاب المصالح، عن طريق إصدار تقرير بيئي وتقرير اجتماعي وآخر مالي.
٢. إصدار تقرير استدامة مستقل يشمل الجوانب الثلاث للاستدامة (البيئي والاجتماعي والمالي).
٣. توسيع التقارير المالية وإعداد التقارير المتكاملة من خلال دمج التقارير البيئية والاجتماعية في التقارير المالية وإصدار تقرير واحد شامل.

عاشراً: جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

يجب أن يكون الإفصاح بصدق وعدالة ليلبي كافة احتياجات المستخدمين من مستثمرين ومقرضين وجهات حكومية والخ (التميمي وآخرون، ٢٠٢٠: ٥٣٠)، ويمكن تعريف الجودة على انها جمعٌ من الخصائص والمعايير والصفات التي يجب ان تتواجد في المنتج وتنسجم مع رغبات المستهلكين (بولجمر وسليمة، ٢٠١٤: ١٠)، وتعرف جودة الإفصاح المحاسبي على أنها الدرجة التي يمكن للمستثمرين فيها قراءة وفهم المعلومات بسهولة (Mouselli,*et.al.*,2012:3)، بينما يرى (الغرباوي، ٢٠١٨: ٢٢٨) ان جودة الإفصاح المحاسبي هي عبارة عن مجموعة مترابطة من الركائز التي تعمل مع بعضها البعض لنشر المعلومات المحاسبية وتبسيط فهمها من قبل المستخدمين، وهذا يعني ان جودة الإفصاح المحاسبي يجب ان تتصف بمجموعة صفات وخصائص ترتقي بالإمكانات السلوكية والعقلية لمستخدمي المعلومات لترشيد قراراتهم الاقتصادية، وآشار (بولجمر وسليمة، ٢٠١٤: ١٠) إلى جودة الإفصاح المحاسبي على أنها "مدى مطابقة عمليات الإفصاح احتياجات مستخدمي البيانات المالية حيث تسعى الوحدة الاقتصادية إلى مراقبة عمليات الإفصاح للوصول إلى أعلى درجات الجودة ويتم ذلك عن طريق تقليل الاخطاء وكشف الانحرافات بالصورة التي تؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية". وقد حددت جودة معلومات الاستدامة من خلال مبادرة الابلاغ المالية الصادرة عن (GRI).

أحد عشر: الأداء المالي:

في خضم المنافسة القوية التي نشهدها اليوم ومع التطور الهائل في تكنلوجيا المعلومات الذي كان له السبب الرئيسي في ارتفاع شدة المنافسة، وأصبح على الشركات أن تسعى إلى التميز للفوز بهذه المناسبة وكسب ثقة الجمهور في جذب رؤوس الأموال، ولتحقيق هذا الهدف اختلفت توجهات إدارات الشركات إلى تحسين وتطوير الأداء المالي لشركاتهم لأن الأداء المالي يعد واحداً من أهم المؤشرات المستخدمة لقياس نجاح الأعمال (فيصل، ٢٠٢٢: ٩٨)، وقد عرف (حمو وحسن، ٢٠٢١: ٨١) أن الأداء المالي هو قدرة المؤسسة على استخدام مواردها المالية والبشرية بكفاءة وفاعلية حتى تجعلها قادرة على الوصول إلى الأهداف التي تريدها، بينما يرى (قادر، ٢٠٢٢: ٤٧١) الأداء المالي بأنه تعظيم النتائج عن طريق تحسين المردودية ويتحقق ذلك بتقليل التكاليف وتعظيم الايرادات بشكل مستمر تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق كل من التراكم في

الثروة والاستقرار في مستوى الأداء، ويعرف (Fatihudin,2018:554) الأداء المالي هو الوضع المالي للوحدة خلال فترة معينة الذي يتضمن جمع واستخدام الأموال المقاسة بعدة مؤشرات لنسبة كفاية رأس المال والسيولة والرافعة المالية والملاءة المالية والربحية، وايضاً هو قدرة الوحدة على إدارة مواردها والتحكم فيها.

وبناء على ما سبق يرى الباحثان ان مفهوم الأداء المالي هو أحد المؤشرات المهمة في قياس نجاح الوحدة من عدمه، ويمكن استخدامه ومن قبل المستثمرين كمعيار لتقييم حاله الاستثمار، ويستخدم أيضاً كأداة من قبل المراقبين الحكوميين لتقييم الامتثال للتدابير التنظيمية.

إثنا عشر: أهمية تقييم الأداء المالي:

هناك أهمية كبيرة لعملية تقييم الأداء المالي و تظهر هذه الأهمية للأداء المالي في الشركات والمصارف في ما يأتي: (فيلالي،٢٠٢٠: ٥٧)

١. يقدم صورة شاملة لمختلف المستويات الإدارية عن أداء المصرف المالي.
٢. يساعد لاسيما على المستوى المالي في التأكد عن توفر السيولة وقياس مستوى الربحية في ظل قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبها من مخاطر.
٣. حث الإدارة على التخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات.
٤. معالجة أي خلل في عمل الإدارة بشكل سريع.
٥. تعزيز مبدأ المساءلة بالاستناد إلى أدلة موضوعية.

ثلاثة عشر: أهداف تقييم الأداء المالي:

تتبلور أهداف تقييم الأداء المالي في الشركات بالآتي: (حورية، ٢٠٢٢: ٥)

١. معرفة مستوى إنجاز الوحدة للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بالوظائف المدرجة في خطتها.
٢. الكشف عن مواقع الخلل والضعف في نشاط الوحدة وإجراء تحليل شامل لها ذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها.
٣. الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة سليمة تحقق عوائد أكبر بتكاليف أقل وبنوعية أجود.
٤. تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج تقييم الأداء ابتداء بالمشروع ثم الصناعة ثم القطاع وصولاً بالتقييم الشامل.
٥. تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي يقدمها تقييم الأداء فيكون باستطاعتها التأكد من قيام الشركات العامة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها للأهداف المخططة كما هو مطلوب.

أربعة عشر: مقاييس الأداء المالي:

يمكن استخراج مؤشرات ومعايير مالية للوحدات الاقتصادية لتمكن المستثمرين في التعرف بسهولة وبساطة على الأداء المالي للوحدة بين الحاضر والماضي وتمكنه في الوصول إلى استنتاجات مستقبلية، وهناك مجموعة كبيرة جداً من المؤشرات والمعايير المالية لفهم البيانات المالية التي يمكن ادراجها تحت مسميات عدة ومنها ما يتعلق بالربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات ضمن كل مسمى من هذه المسميات هناك الكثير من المؤشرات المالية، ومن هذه

المؤشرات المستخدمة في قياس الأداء المالي التي يمكن توضيحها كما يأتي: (Hilton,2008:545) (حسين ويعقوب، ٢٠١٤: ٣٦)

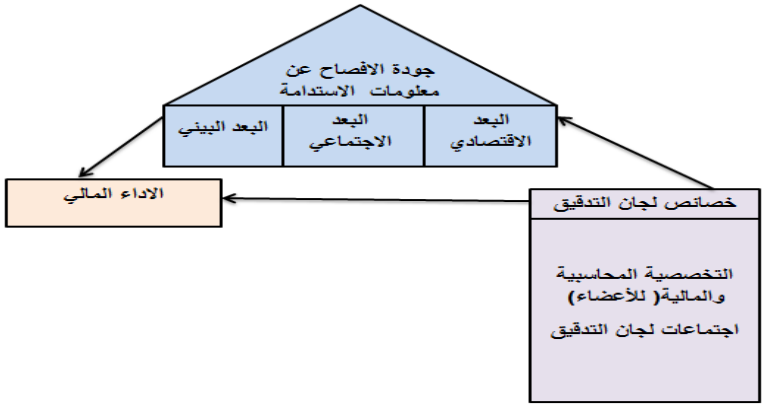
١. **العائد على الاستثمار (ROI):** يعد العائد على الاستثمار من المؤشرات المهمة المستخدمة في قياس أداء الوحدات المدرجة في سوق الاوراق المالية، ويطرح هذا المؤشر على شكل نسب محاسبية وذلك لأنه يتم الحصول عليه من الكشوفات المحاسبية.
٢. **الدخل المتبقي (RI):** ان الغرض من استخدام هذا المؤشر الجديد يوضح ان طموح الإدارة ليس من الضروري تحقيق عائد مرتفع على الاستثمار، ولكن هو ضمان ربح يغطي على الأقل تكلفة الأموال المستخدمة.
٣. **القيمة الاقتصادية المضافة (EVA):** تعد القيمة الاقتصادية المضافة مقياساً للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي، إذ يرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض.

وبناء على ما سبق يرى الباحثان ان مقياس (Tobin's Q) الانسب لقياس الأداء المالي لكونه يعتمد على قيمة السهم التي تعد مؤشر واضح على كفاءة أداء الوحدة الاقتصادية من عدمه عموماً وأدائها المالي بشكل خاص وأيضاً، لكونه من أكثر النماذج قبولاً لكونه أكثر موضوعية وشمولية، إذ يعطي صورة واضحة عن قيمة الشركة الحالية في السوق. قيام سوق العراق للأوراق المالية بإعداد مؤشر يظهر فيه مستويات اهتمام الوحدات الاقتصادية بالاستدامة، وبالإفصاح عنها.

خمسة عشر: دور خصائص لجان التدقيق في تعزيز الأداء المالي بتوسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

نتيجة للانهيارات الكبرى التي تعرضت لها العديد من الشركات ومنها الشركات الامريكية، كان لذلك الأثر السيئ على مهنة المحاسبة والتدقيق، وضعف ثقة المستخدمين بالخدمات المقدمة من الجهات المحاسبية ومكاتب التدقيق، لذا سعت العديد من الشركات إلى اتخاذ الاجراءات الضرورية للمحافظة على سمعتها وعلى مصالح المستخدمين، ومن هنا ظهرت أهمية لجان التدقيق لكونها أحد اليات حوكمة الشركات التي تساهم في الرقابة على عملية إصدار التقارير المالية والتأكد من صحة وموثوقية المعلومات الواردة فيها التي تتضمن مساهمات الشركة الاجتماعية والبيئية والتي تنعكس على سمعة الشركة وادائها المالي بشكل عام.

ويعتمد نجاح لجان التدقيق في القيام بمهامها بشكل سليم على مجموعة من الخصائص الواجب توفرها في أعضاء هذه اللجان لتمكنهم من القيام بمهامهم بكفاءة وتحقيق الأهداف المرجوة من تشكيل هذه اللجان (جلال، ٢٠٢٢: ١٧)، وتتمثل هذه الخصائص بـ(حجم لجان التدقيق، استقلالية لجان التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق، عدد اجتماعات لجان التدقيق) وتسهم هذه الخصائص بتعزيز جودة المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات بما في ذلك معلومات الاستدامة، بما ينعكس على قيمة الشركة وسمعتها وأدائها المالي، وتناولت العديد من الدراسات العلاقة بين هذه المتغيرات، إذ أشارت دراسة (ابوهويدي، ٢٠٢٠) إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق على عملية الإفصاح عن ممارسات الاستدامة، كما أشارت دراسة (الريان، ٢٠٢٠) إلى وجود أثر ذي دلالة احصائية لخصائص لجان التدقيق مجتمعة على الأداء المالي، كما ان الإفصاح عن معلومات الاستدامة سيعزز من الأداء المالي للشركات أيضاً كما أشارت دراسة (عثمان، ٢٠١٦)، ويوضح الشكل التالي العلاقة بين المتغيرات الثلاثة.



الشكل (2) العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة والأداء المالي
المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

وبناء على ما سبق يرى الباحثان وجود علاقة ايجابية بين خصائص لجان التدقيق والمتمثلة بـ(حجم لجان التدقيق واستقلالية لجان التدقيق والخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق وعدد اجتماعات لجان التدقيق) وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة والسبب في هذا الرأي يعود إلى الرقابة الفعالة التي تفرضها لجان التدقيق على إدارة الشركة والتي ستعزز من فعاليتها خصائص هذه اللجان، إذ تعد لجان التدقيق إحدى الآليات الرقابية التي تهدف إلى تحسين جودة تدفق المعلومات الصادرة من الشركات بما فيها معلومات الاستدامة، من اجل ضمان وصولها إلى جميع أصحاب المصالح بشكل متساوٍ وخالٍ من التضليل، ومن ثم فان خصائص لجان التدقيق ستؤثر ايجاباً على الأداء المالي، وان هذا التأثير سيزداد عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، إذ سيساهم نشر معلومات الالتزامات البيئية والاجتماعية للشركة بالدقة والتوقيت المناسبين إلى تعزيز سمعة الشركات مما سيساعد إلى جذب المزيد من الاستثمارات وارتفاع قيمة اسهمها في السوق وان تلك النتائج سيتم اختبارها في البيئة العراقية.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث:

سيتضمن هذا المبحث مجتمع البحث، قياس المتغيرات ومن ثم تحليل النتائج الاحصائية واختبار الفرضيات.

أولاً: مجتمع البحث وجمع المعلومات:

يتمثل مجتمع، الدراسة بكافة المصارف، المدرجة في سوق العراق، للأوراق المالية، في حين لخصت العينة بـ(15) مصرف، كما هو موضح، في الجدول (1)، وقد تمثلت الحدود الزمنية لهذه العينة بعشر سنوات امتدت من (٢٠١١) ولغاية (٢٠٢٠)، لتكون عدد المشاهدات، التي شملتها الدراسة (150) مشاهدة (مصرف/سنة)، وقد تم تحديد هذه العينة على وفق شرطين أساسيين هما؛ الأول، توافر البيانات المالية لعام ٢٠٢٠، والشرط الثاني، هو استمرار المصارف بالإفصاح عن بياناتها للسنوات المحددة من دون انقطاع.

ثانياً: متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

تضمنت الدراسة ثلاثة أنواع من المتغيرات وهي كالآتي:

المتغير الأول: المتغير المستقل، (خصائص لجان التدقيق):

تم تحديد العديد من الخائص للجنة التدقيق في دراسات متعدد سابقة، ولغرض قياس هذا المتغير حددت أربعة خصائص رئيسة، الأول حجم لجنة التدقيق والثاني نسبة استقلالية لجنة التدقيق والثالث نسبة التخصصية المحاسبية والمالية للجنة التدقيق والرابع عدد اجتماعات لجنة التدقيق، ونظراً لثبات قيم الخاصية الأولى في عينة الدراسة، لذا تم استبعادها من قياس المتغير ليتم بناءً على ذلك اعتماد فقط الخاصية الثانية والثالثة والرابعة لتمثيل المتغير المستقل الأول في الدراسة، الحالية، وقد تم قياس كل خاصية كما يأتي:

١. الاستقلالية لدى أعضاء لجنة التدقيق: يعد استقلال لجنة التدقيق من المعايير المهمة التي تتمتع بها اللجنة، ويتم قياسها بمقارنة الأعضاء غير التنفيذيين في اللجنة أي عدم توليهم لأي مركز تنفيذي في الشركة، ولا يجب ان يحصلوا على أي منفعة من الشركة باستثناء الرواتب المتحصلة مقابل الأعمال التي يؤدونها فيها. ويتم قياسها بمقارنة عدد الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين إلى إجمالي عدد الأعضاء في اللجنة، كما يأتي:

استقلالية لجنة التدقيق = (عدد أعضاء لجنة التدقيق المستقلين) / (إجمالي عدد أعضاء لجنة التدقيق)

٢. خاصية التخصص المحاسبي والمالي للجنة التدقيق: وتم قياسها من خلال المعادلة الآتية:

نسبة التخصص = (عدد أعضاء لجنة التدقيق ذوي التخصصات المحاسبية والمالية) / (إجمالي عدد أعضاء لجنة التدقيق)

٣. خاصية عدد الاجتماعات السنوية للجنة التدقيق: إذ تم قياسها من خلال المعادلة الآتية:

نسبة عدد الاجتماعات = (عدد الاجتماعات السنوية للمشاهدة ضمن عينة الدراسة) / (أعلى عدد لاجتماعات لجنة التدقيق في العينة ككل)

المتغير الثاني: المتغير، الوسيط (جودة الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة):

يعتمد الباحث على قياس المتغير الوسيط، على مؤشر معايير (GRI) الخاصة بمؤشرات الإفصاح عن معلومات الاستدامة ضمن ثلاثة محاور (اقتصادية وبيئية واجتماعية)، إذ تضمن المحور الاقتصادي، 4 أبعاد، ضمن 9 مؤشرات، والمحور البيئي يتضمن 8 أبعاد، ضمن 30 مؤشراً، والمحور الاجتماعي، 19 بُعد، ضمن 32 مؤشر، وقد تم قياس المؤشرات كمتغيرات وهمية تأخذ القيمة (1)، في حالة إفصاح التقارير المالية عن ذلك المؤشر، ويأخذ القيمة (0) فيما عدا ذلك، ويتم بعد ذلك جمع نسبة المتوسط المرجح للمحاور الثلاثة كمقياس لمدى جودة الإفصاح عن معلومات التنمية.

المتغير الثالث: المتغير، التابع (الأداء المالي):

نظراً لطبيعة واقع المتغير التابع، في الدراسة الحالية، الذي من المتوقع أن يتأثر بالبيئة المحيطة، للشركة وتوجهات وتوقعات، المستثمرين والمحللين، لذا تم تبني مقياس قيمة الشركة (المصرف) كوكيل لتمثيل الأداء المالي للمصرف، إذ تم قياسه وفق الآتي:

قيمة المصرف (الأداء المالي) = القيمة السوقية، للمصرف + إجمالي المطلوبات / إجمالي الموجودات

وكلما تجاوز ناتج المعادلة قيمة (1) الصحيح دل ذلك على فاعلية الأداء، المالي لذلك المصرف مقارنة ببقية المصارف.

ثالثاً: تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

سيتم في هذا الجزء من البحث عرض نتائج البحث بعد تفريغ البيانات المجمعة لعينة البحث من القوائم المالية السنوية للشركات.

١. وصف المتغيرات:

يظهر الجدول (1) الوسط، الحسابي والانحراف، المعياري لمتغيرات الدراسة، الثلاثة ولإجمالي العينة.

الجدول (1) وصف متغيرات الدراسة

نوع المتغيرات	المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
المستقل	استقلالية، لجنة التدقيق	0.954	0.103	0.600	1.000	10.9%
	تخصص لجنة التدقيق	0.442	0.159	0.250	0.667	35.9%
	اجتماعات، لجنة التدقيق	0.498	0.247	0.125	1.000	49.6%
الوسيط	الاقتصادي	0.569	0.106	0.444	0.778	18.5%
	البيئي	0.105	0.042	0.067	0.200	40.5%
	الاجتماعي	0.161	0.058	0.063	0.344	36.1%
	جودة الإفصاح عن الاستدامة	0.278	0.055	0.202	0.398	19.6%
التابع	الأداء المالي	1.072	0.677	0.014	4.500	63.2%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

يلاحظ، من الجدول (1) أن هناك اتساق وعدم تشتت في مستويات خصائص لجنة التدقيق الثلاث (الاستقلال، التخصص، الاجتماعات) وكذلك لجودة الإفصاح عن الاستدامة، على المستوى الكلي ولأبعادها الثلاث (اقتصادي، بيئي، اجتماعي)، في حين كان هناك تشتت وعدم اتساق في مستوى الأداء المالي للمصارف (قيمة المصرف)، إذ تجاوزت نسبة الاختلاف 50% وهي النسبة المعيارية التي يستند عليها في الحكم على مدى الاتساق في المتغيرات، كما يلاحظ أنه ضمن خصائص لجنة التدقيق كانت نسبة الاستقلالية هي الأكثر توافراً بدلالة الوسط الحسابي البالغ 95.4%، في حين كنت نسبة التخصصات والاجتماعات متقاربة وهي اقل من 50%، أما بالنسبة لجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة تدني مستويات الإفصاح على المستوى الكلي وكذلك على مستوى الأبعاد فيما عدا الإفصاح عن البعد الاقتصادي الذي سجل على مستوى، وأخيراً فيما يخص الأداء المالي فيلاحظ أن قيمة المصرف قد تجاوزت الواحد الصحيح حسب المتوسط الحسابي، إلا أن هذه القيمة لا يمكن اعتمادها وتعميمها كمتوسط للعينة ككل لوجود تشتت واختلاف وعدم اتساق في ما بين المصارف والسنوات عينة الدراسة بدلالة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

٢. اختبار الفرضية:

للإجابة على تساؤل البحث تم صياغة الفرضية الآتية: يزداد تأثير خصائص لجنة التدقيق في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

ويتفرع عنها فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الفرعية الأولى:

يزداد تأثير خصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver.22) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين خصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) والأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، وللتعرف على مستوى معنوية العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين تلك المتغيرات تم استخدام طريقة الأرجحية العظمى (Maximum Likelihood)، وقد ثبتت معنوية النموذج كما يتضح في الجدول (2) الآتي:

الجدول (2) مؤشرات معنوية نموذج علاقات التأثير المباشرة لخصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي

المؤشر	القيمة المعيارية	القيمة المحسوبة
معنوية كا^2 (X^2 (p.value)	0.05 >	0.000
مؤشر جودة المطابقة (GFI)	0.90 <	1.000
الجذر التربيعي لمتوسط البواقي (RMR)	0.06 >	0.000
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.95 <	1.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS).

يتبين من الجدول (2) انخفاض في قيمة كل من (كا2 والجذر التربيعي لمتوسط مربع البواقي التي بلغت صفر)، مما يدل على ارتفاع قوة ومعنوية النموذج، كما أظهرت النتائجُ ارتفاعاً في قيمة مؤشر جودة المطابقة عن الحد الأدنى (0.90)، إذ بلغت (1)، وتشير النتائج أيضاً إلى ارتفاع قيمة مؤشر المطابقة المقارن عن الحد الأدنى (0.95)، إذ بلغت (1)، مما يدل على أن المؤشرات جاءت أعلى من المعايير المحددة، وهذا يؤكد على ارتفاع جودة النموذج.

وفيما يأتي عرض لنتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية، وفقاً للنموذج المقترح لعلاقات التأثير المباشر وغير المباشر بين خصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) والأداء المالي، والجدول (3) يوضح نتائج هذه العلاقات عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

الجدول (3) نتائج تحليل التأثيرات المباشرة وغير المباشرة والكلية لخصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي بتوسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة

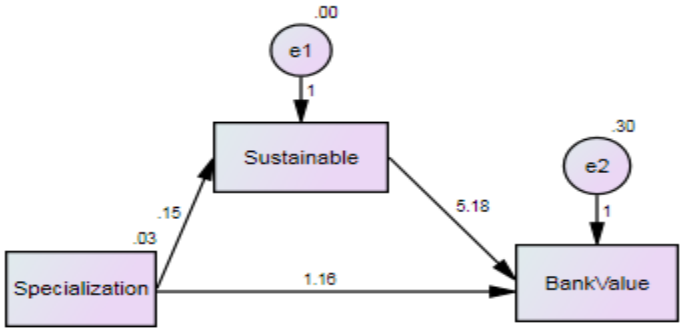
المتغير			قيمة معامل المسار المباشر	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار الكلي
المستقل	الوسيط	التابع			
التخصص	استدامة	أداء مالي	1.156	0.756	1.912

**: وتعنى أن الارتباط دال معنوياً عند (0.01).

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS).

ويتضح من الجدول (3) أنه يزداد التأثير الإيجابي لخصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، إذ بلغت قيمة الزيادة (0.756)، وهي قيمة التأثير غير المباشرة، إذ يمكن القول أنه عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة فإن ذلك ينتج عنه زيادة التأثير الايجابي لخصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي، مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية الفرعية الأولى. والشكل (3)

يظهر التأثير المباشر وغير المباشر لخصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.



الشكل (3) التأثير المباشر وغير لخصائص لجنة التدقيق (بُعد التخصص) في الأداء المالي

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج (AMOS).

الفرضية الفرعية الثانية:

يزداد تأثير خصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver.22) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين خصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) والأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، وللتعرف على مستوى معنوية العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين تلك المتغيرات تم استخدام طريقة الأرجحية العظمى (Maximum Likelihood)، وقد ثبتت معنوية النموذج كما يتضح في الجدول (4).

الجدول (4) مؤشرات معنوية نموذج علاقات التأثير المباشرة لخصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي

المؤشر	القيمة المعيارية	القيمة المحسوبة
معنوية كا^2 (X^2 (p. value)	0.05 >	0.000
مؤشر جودة المطابقة (GFI)	0.90 <	1.000
الجذر التربيعي لمتوسط البواقي (RMR)	0.06 >	0.000
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.95 <	1.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS).

يتبين من الجدول (4) انخفاض في قيمة كل من (كا2 والجذر التربيعي لمتوسط مربع البواقي التي بلغت صفر)، مما يدل على ارتفاع قوة ومعنوية النموذج، كما أظهرت النتائجُ ارتفاعاً في قيمة مؤشر جودة المطابقة عن الحد الأدنى (0.90)، إذ بلغت (1)، وتشير النتائج أيضاً إلى ارتفاع قيمة مؤشر المطابقة المقارن عن الحد الأدنى (0.95)، إذ بلغت (1)، مما يدل على أن المؤشرات جاءت أعلى من المعايير المحددة، وهذا يؤكد على ارتفاع جودة النموذج.

وفيما يأتي عرض لنتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية، وفقاً للنموذج المقترح لعلاقات التأثير المباشر وغير المباشر بين خصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) والأداء المالي، والجدول (5) يوضح نتائج هذه العلاقات عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

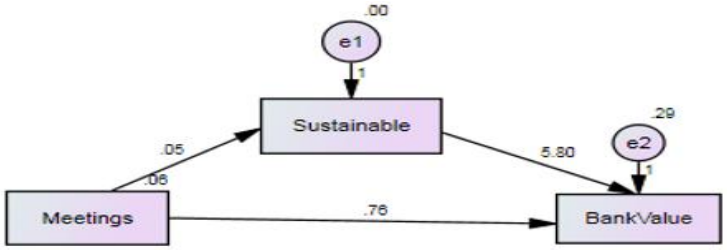
الجدول (5) نتائج تحليل التأثيرات المباشرة وغير المباشرة والكلية لخصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي بتوسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة

المتغير			قيمة معامل المسار المباشر	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار الكلي
المستقل	الوسيط	التابع			
الاجتماعات	استدامة	أداء مالي	0.756	0.301	1.059

**: وتعنى أن الارتباط دال معنوياً عند (0.01).

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS).

ويتضح من الجدول (5) أنه يزداد التأثير الإيجابي لخصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، إذ بلغت قيمة الزيادة (0.756)، وهي قيمة التأثير غير المباشرة، إذ يمكن القول أنه عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة فإن ذلك ينتج عنه زيادة التأثير الايجابي لخصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي، مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية الفرعية الثاني، وبقبول الفرضيتين الفرعيتين، يمكن قبول الفرضية الرئيسة. والشكل (4) يظهر التأثير المباشر وغير المباشر لخصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.



الشكل (4) التأثير المباشر وغير لخصائص لجنة التدقيق (بُعد الاجتماعات) في الأداء المالي

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج (AMOS).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

١. تعد خصائص لجان التدقيق من المواضيع التي لقيت اهتماماً في العقديين الماضيين، ولاسيما خلال الازمة المالية لما لها من دور واضح في ترشيد عملية إدارة ومراقبة الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن دورها في دعم عملية الإفصاح، إذ تبين من الدراسة النظرية ان آليات خصائص لجان التدقيق كان لها الدور في تعزيز الشفافية في الوحدة الاقتصادية عبر دعم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح، ويمكن لخصائص لجان التدقيق عبر الياتها المتنوعة أن تؤدي دوراً مهماً في تدعيم الإفصاح عن معلومات الاستدامة والأداء المالي وذلك عبر مساعدة الإدارة في تطبيق إرشادات ومعايير الابلاغ العالمي (GRI)، فضلاً عن ترسيخ اسس المحافظة على موارد الوحدة الاقتصادية من أجل تعظيم القيمة لها.

٢. يعد الإفصاح عن معلومات الاستدامة بأبعادها الثلاث (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية) أحد أهم الموضوعات التي لقيت اهتماماً عالمياً خلال الفترة القصيرة الماضية، في ظل عدم كفاية المعلومات المالية للحكم الشامل على أداء الوحدة الاقتصادية، مما تطلب ضرورة الاهتمام بمعلومات الاستدامة، ومما يترتب عليه إصدار الكثير من المعايير والارشادات التي تخص كيفية

الإفصاح عن معلومات الاستدامة، ويأتي في مقدمتها الإرشادات الصادرة عن مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI).

٣. يزداد تأثير بُعد التخصص وبُعد الاجتماعات للجان التدقيق على الأداء المالي عند توسيط جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

ثانياً: التوصيات:

١. العمل على زيادة وعي اصحاب المصالح بأهمية الإفصاح عن معلومات الاستدامة وما لها من منافع متوقعة، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية، لتكون قوة ضاغطة على الوحدات الاقتصادية لكي تهتم أكثر بالاستدامة وبإجراءات الإفصاح عن تقارير الاستدامة.

٢. تأهيل وتدريب العاملين في القطاع المصرف ليكونوا أكثر إدراكاً لماهية الاستدامة وكيفية قياس آثار المصرف الايجابية والسلبية عليها من أجل وضع آلية لقياسها والإفصاح عنها وتنميتها.

٣. متابعة الجهات الرقابية في سوق العراق للأوراق المالية لمستوى تطبيق خصائص لجان التدقيق.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. ابو هويدي، علاء الدين خالد عبدالله (٢٠٢٠). أثر خصائص لجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن ممارسات الاستدامة في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.

٢. الاهدل، عبدالسلام سليمان قاسم (٢٠٠٨). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة اسيوط، جمهورية مصر العربية.

٣. البارودي، علي سيد حسين عبدالرحمن (٢٠١٧). دراسة تحليلية لأثر تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، ورقة عمل، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٤. بولجمر، سليمة، بوشبطول، حاجي، فهيمة (مشرفة) (٢٠١٤). جودة الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر.

٥. بولغب، وليد (٢٠١٤). دور سلسلة التوريد في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر.

٦. التميمي، مهند محمد جاسم والبازي، علي محمد علي ومسعود، ليث صلاح مسعود (٢٠٢٠). أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية، مجلة الدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢٠، العدد ١، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق.

٧. جلال، محمود محمد (٢٠٢٢). قياس أثر خصائص لجان المراجعة على دعم التنمية المستدامة بمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية. مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية، المجلد ٢، العدد١، كلية التجارة، جامعة السويس، جمهورية مصر العربية.

٨. حسين، اسعد المبارك وبشير، بكري عجيب (٢٠١٨). أثر خصائص لجنة المراجعة على عدم تماثل المعلومات المحاسبية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة النيلين، المجلد ٣، العدد ٢٢، جمهورية مصر العربية.

٩. حسين، عماد عامر ويعقوب، فيحاء عبدالله (٢٠١٤). تفعيل مقاييس الأداء المالي على أساس القيمة وانعكاسها على أداء الشركات في ظل الحوكمة. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية. المجلد ٩، العدد ٢٦، العراق.

١٠. حمو، زهراء جارالله وحسن، نور نافع (٢٠٢١). دور الحوكمة البنكية في ترشيد القرارات المالية، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد ٢، العدد ١، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الحمدانية.

١١. حورية، ميلودي ولبنى، بن عبدالرحمان (٢٠٢٢). تقييم الأداء المالي للمؤسسة باستخدام النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي: دراسة حالة شركة سوناطراك ومجمع صيدال، أطروحة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر.
١٢. رمو، وحيد محمود والكواز، سعد محمود وابراهيم، طارق نوري (٢٠١٨). تعزيز دور المعلومات المحاسبية في تفعيل التنمية المستدامة باستخدام الشبكات العصبية: حالة دراسية، مجلة الدنانير، العدد ١٢.
١٣. الريان، علي محمد علي (٢٠٢٠). أثر خصائص لجان التدقيق على الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية، مجلة المنهل، العدد ٤٠، جامعة مؤتة، المملكة الأردنية الهاشمية.
١٤. الصوص، اياد سعيد محمود (٢٠١٢). مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم اليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
١٥. ضيف الله، سمحي عبدالعاطى حامد (٢٠٢١). استخدام منهجية الحدث فى اختبار المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. المجلد ٣٥، العدد ٤، كلية التجارة، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
١٦. العازمي، خالد جديع وشرف الدين، اشرف وحسن، عبدالمجيد عبيد (٢٠٢٠). أثر ركائز عمل لجان التدقيق في ظل الحوكمة في ضبط الأداء المالي في المصارف الإسلامية الكويتية، المجلة الدولية للدراسات الإسلامية والعلوم الإنسانية، المجلد ٣، العدد ٢.
١٧. عاصي، احمد عيسى (٢٠٢٢). دور لجان التدقيق في الأداء المالي للشركات: دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. مجلة جامعة تشرين، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٤٤، العدد ٢، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا.
١٨. عبدالقادر، بو عزة ودحو، عامر حاج (٢٠١٨). الجباية البيئة ودرها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ١٠٨، المجلد ٢٣، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار، الجزائر.
١٩. عبدالله، سلمان حسين ووادي، سكمه سوادي (٢٠١٨). مؤشرات محاسبة الاستدامة وعلاقتها بخلق قيمة للشركة: دراسة تحليلية غي بعض الوحدات الاقتصادية العربية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ١٠٩، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
٢٠. عبدالمجيد، محمد سيد عبدالوهاب (٢٠١٦). دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، مجلة الدراسات العليا، المجلد ٦، العدد ٢١، جامعة النيلين السودان.
٢١. عثمان، محمد احمد عبدالعزيز (٢٠١٦). دراسة اختبارية للعلاقة بين تقارير أداء الاستدامة والأداء المالي والاقتصادي للشركات المساهمة المصرية من منظور تاثير تنوع سمات وخصائص أعضاء مجلس الإدارة وهيكل الملكية، مجلة التجارة والتمويل، المجلد ١، العدد ٣ ، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
٢٢. علي، نوار محمد منير ويعقوب، فيحاء عبدالله (٢٠١٧). دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف. مجلة دراسات محاسبية ومالية، ١٢(٣٨).
٢٣. الغرباوي، سجاد مهدي عباس (٢٠١٨). جودة الإفصاح المحاسبي ودورها في تعزيز التفكير الاستراتيجي لدى المستثمرين، مجلة كلية الكوت الجامعة، الملجد ٣، العدد ١، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط. العراق.
٢٤. فيصل، سعود رعد ومحمد، علي سعد وعبد، اسعد منصور (٢٠٢٢). تأثير جودة التدقيق على الأداء المالي: شواهد من العراق والمملكة العربية السعودية وإيران، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية العدد ١٢، المجلد ٢.
٢٥. فيلالي، نجوى (٢٠٢٠). تقييم الأداء المالي للمصارف: دراسة تطبيقية في بنك البركة فرع ٤٠٢، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد ٦، العدد ٢، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبدالحميد مهري قسنطينة٢، الجزائر.
٢٦. قنديل، ياسر سعيد (٢٠١٦). مدى إفصاح الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي عن التنمية المستدامة ومحددات ذلك الإفصاح: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٣، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٢٧. محروس، رمضان عارف رمضان (٢٠١١). دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة نظرية وتطبيقية. رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، الجزائر.

٢٨. مشابط، نعمة حرب (٢٠١٦). أثر درجة الإفصاح عن الاستدامة على الأداء المالي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية على البنوك العامة في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٠، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٢٩. ميليجي، محدي ميليجي عبدالحكيم (٢٠١٤). أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد ١، العدد ٣٤. كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
٣٠. نويجي، حازم محفوظ محمد (٢٠١٧). أثر خصائص لجنة المراجعة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة، مجلة التجارة والتمويل، العدد ٤، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

31. Aljaaidi, K., Sharma, R. & Bagais, O. (2021). The effect of board characteristics on the audit committee meeting frequency. Accounting, 7(4), 899-906.
32. Aprianti, S., Susetyo, D., Meutia, I. & Fuadah, L.L. (2022). Audit Committee Characteristics and Sustainability Reporting in Indonesia. In 7th Sriwijaya Economics, Accounting, and Business Conference (SEABC 2021) (pp. 43-48). Atlantis Press.
33. Baumgartner, R.J. & Ebner, D. (2010). Corporate sustainability strategies: sustainability profiles and maturity levels. Sustainable Development, 18(2), 76-89.
34. Biçer, A.A. & Feneir, I.M. (2019). The impact of audit committee characteristics on environmental and social disclosures: Evidence from Turkey. International Journal of Research in Business and Social Science (2147-4478), 8(3), 111-121.
35. Braswell, M., Daniels, R.B., Landis, M. & Chang, C.C.A. (2012). Characteristics of diligent audit committees. Journal of Business & Economics Research (JBER), 10(4), 191-206.
36. Buallay, A.M. (2020). The level of sustainability reporting and its impact on firm performance: the moderating role of a country's sustainability reporting law (Doctoral dissertation, Brunel University London).
37. Chow, W.S. & Chen, Y. (2012). Corporate sustainable development: Testing a new scale based on the mainland Chinese context. Journal of business ethics, 105(4), 519-533.
38. Coetzee, P. & Erasmus, L.J. (2020). Driving Audit Committee Disclosure :Legislation Versus Best Practice. Business Perspectives and Research, 8(1).
39. Dempsey, N., Bramley, G., Power, S. & Brown, C. (2011). The social dimension of sustainable development: Defining urban social sustainability. Sustainable development, 19(5), 289-300.
40. Fatihudin, D. (2018). How measuring financial performance. International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET), 9(6), 553-557.
41. Helton, Ronald W. (2008). Managerial Accounting, 7th ed.
42. Johari, J. & Komathy (2019). Sustainability reporting and firm performance: Evidence in Malaysia, International Journal of Accounting, Finance and Business, 4(17), 1-7.
43. Morelli, J. (2011). Environmental sustainability: A definition for environmental professionals. Journal of environmental sustainability, 1(1), 2.
44. Mouselli, S., Jaafar, A. & Hussainey, K. (2012). Accruals quality vis-à-vis disclosure quality: Substitutes or complements?. The British Accounting Review, 44(1), 36-46.
45. Pouezevara, S., Mekhael, S. & Darcy, N. (2014). Planning and evaluating ICT in education programs using the four dimensions of sustainability: A program evaluation

from Egypt. International Journal of Education and development using ICT, 10(2), 120-141.

46. Xie, C., Bagozzi, R.P. & Grønhaug, K. (2015). The role of moral emotions and individual differences in consumer responses to corporate green and non-green actions. Journal of the Academy of Marketing Science, 43(3), 333-356.