

تأثير خصائص لجان التدقيق على جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة

دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية(*)

أ.م.د. اشرف هاشم فارس

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

Ashrafalabdoon@tu.edu.iq

الباحث: محمود جاسم محمد

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

mahmoudjassim@gmail.com

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.1.1>

تاريخ النشر ٢٠٢٣/٧/٣٠

تاريخ قبول النشر ٢٠٢٣/٢/٧

تاريخ استلام البحث ٢٠٢٣/١/١

المستخلص

هدف البحث إلى معرفة تأثير خصائص لجان التدقيق المتمثلة بـ(حجم لجان التدقيق، عدد اجتماعات لجان التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق، استقلالية أعضاء لجان التدقيق) على جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، 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 معنوياً إيجابياً مع جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

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



مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٥) العدد (١) ٢٠٢٣
الصفحات: ٩-٢٩

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الأول.

The Impact of The Characteristics of Audit Committees on The Quality of Disclosure of Sustainability Information An Applied Study on A Sample of Iraqi Companies^(*)

Researcher: Mahmoud Jassim Mohammed
Tikrit University
College of Administration and Economics
mahmoudjassim@gmail.com

Asist. Prof. Dr. Ashraf Hashim Faris
Tikrit University
College of Administration and Economics
Ashrafalabdoon@tu.edu.iq

Abstract

The aim of the research is to know the effect of the characteristics of the audit committees represented by (the size of the audit committees, the number of audit committee meetings, the financial experience of the members of the audit committees, the independence of the members of the audit committees) on the quality of disclosure of sustainability information. Of the fifteen Iraqi banking companies listed in 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 concluded that there is a correlation between the characteristics of the committees Auditing has a positive significant correlation with the quality of disclosure of sustainability information.

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

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

المبحث الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار المنهجي:

المقدمة:

نتيجة للأزمات الاقتصادية والفضائح المالية التي حدثت للشركات البارزة في الآونة الأخيرة، 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 إطار حوكمة الشركات، وذلك من خلال دورها الرقابي الكبير في متابعة أداء الشركة، ومساهمتها الفعالة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، فضلاً عن أنها 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 تلعبه 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 أن 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.

مشكلة البحث:

تتركز مشكلة الدراسة في أن معلومات الاستدامة لا يتم الاهتمام بها من قبل الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية بشكل صريح في سجلاتها وتقاريرها المالية المفصح عنها، 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 أدائها 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 (استقلالية أعضاء لجنة التدقيق، التخصصية المحاسبية والمالية (الخبرة) لأعضاء لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) في تحسين جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة؟

فرضية البحث:

للإجابة على تساؤل البحث تم صياغة الفرضية الآتية: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة، معنوية بين خصائص، لجنة التدقيق (بكافة أبعاده) وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة (بكافة أبعاده).

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في كونها أحد المواضيع، البحثية المهمة من خلال تناول العلاقة بين خصائص لجان التدقيق المتمثلة بـ (استقلالية لجنة التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، إذ أن الإفصاح عن معلومات الاستدامة يحظى بإهتمام كبير في بيئة الأعمال العالمية وتسعى إليه العديد من الشركات من أجل المنافسة والحفاظ على قيمتها في السوق.

هدف البحث:

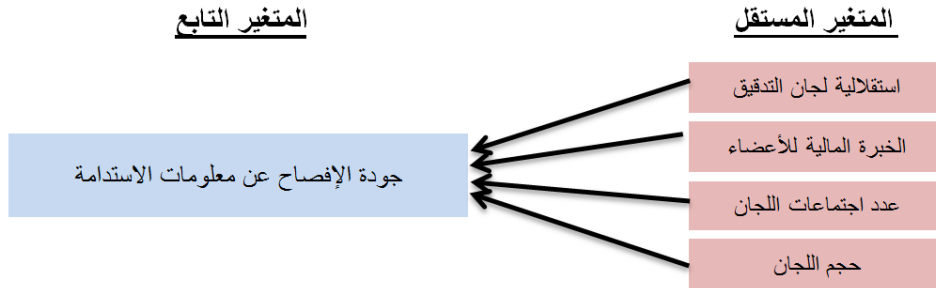
يهدف البحث إلى بيان مفهوم وأهمية خصائص لجان التدقيق ومفهوم وأهمية جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، فضلاً عن توضيح دور خصائص لجان التدقيق في تعزيز جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة.

حدود البحث:

اقتصرت حدود البحث على عينة مكونة من (15) شركة من الشركات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة (2011-2020).

أسلوب البحث:

يعتمد هذا البحث على منهجين أساسيين 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 المفصّل عنها من قبل تلك الشركات. والشكل (1) يوضح العلاقة بين متغيرات البحث.



الشكل (1) نموذج متغيرات 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 ويمكن عرضها كما يأتي:

١. دراسة (أبو هويدي، 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 بنكاً أردنياً 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 لبؤود 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 (Arif, et.al., 2020):

The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental, social and governance (ESG) disclosures

تأثير خصائص لجنة التدقيق على جودة وكمية الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمة

هدفت هذه الدراسة الى التأكد من تأثير نشاط لجنة التدقيق (AC) واستقلاليتها على نوعية وكمية الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) لشركات قطاع الطاقة في أستراليا، وتناولت الدراسة عينة مكونة من 24 شركة من الشركات الاسترالية العاملة في مجال الطاقة للفترة ما بين ٢٠٠٩-٢٠١٨، وتم تحليل النتائج عن طريق إطار الانحدار العادي المُجمَع باستخدام مجموعة ثنائية الأبعاد على مستوى الشركة والسنة، ويتم قياس جودة تقارير ESG للشركة من خلال امتثالها لإطار GRI، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك تأثيراً إيجابياً مهماً لنشاط واستقلالية لجنة التدقيق على مستوى الامتثال لإرشادات GRI، مما يشير إلى التأثير الإيجابي لسماة لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة، وكذلك تؤثر خصائص لجنة التدقيق بشكل إيجابي على كمية الإفصاحات عن معلومات الاستدامة.

٣. دراسة (Said, et.al., 2019):

Audit Committee Effectiveness and Sustainability Disclosure of Ftse4good Bursa Malaysia Indexed Companies

فاعلية لجنة التدقيق والإفصاح عن الاستدامة في الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا Ftse4good

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق (استقلالية لجنة التدقيق والتنوع بين الجنسين والاجتهاد تجاه مستوى الإفصاح عن الاستدامة) والإفصاح عن معلومات الاستدامة للشركات المدرجة في البورصة الماليزية (FTSE4)، وتناولت هذه الدراسة عينة مكونة من 18 شركة من الشركات المدرجة في البورصة الماليزية، بناءً على تقاريرها السنوية للأعوام ٢٠١٤-٢٠١٧، واستخدمت هذه الدراسة بيانات لوحة تتكون من بيانات مقطعية وسلاسل زمنية لـ 18 شركة مفهوسة في المؤشر، وتم جمع معلومات الاستدامة باستخدام تحليل المحتوى، وتوصلت

هذه الدراسة إلى أن استقلالية لجنة التدقيق واجتهادها لهما تأثير مهم وإيجابي على مستوى الإفصاح عن الاستدامة، في حين أن التنوع بين الجنسين في لجنة التدقيق ليس له أي تأثير.

٤. دراسة (Buallay & Aidhaen, 2018):

The relationship between audit committee characteristics and the level of sustainability report disclosure

العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق ومستوى إفصاح تقارير الاستدامة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق (AC) ومستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة في دول الخليج، وتناولت هذه الدراسة عينة مكونة من 59 بنكاً مدرجاً في بورصة دول مجلس التعاون الخليجي (السعودية والبحرين والكويت والإمارات وقطر وعمان) لمدة خمس سنوات من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧، وتم قياس المتغير المستقل (خصائص AC) باستخدام الخبرة المالية لأعضاء AC، وحجم AC، واستقلالية AC، وتكرار الاجتماعات AC، وتم قياس المتغير التابع (مستوى إفصاح تقارير الاستدامة) باستخدام مؤشرات الإفصاح الثلاث (الإفصاح البيئي، والإفصاح الاجتماعي للشركات، والإفصاح الاقتصادي للشركات)، وتوصلت الدراسة إلى أن حجم لجنة التدقيق، واستقلالية أعضاء لجنة التدقيق واجتماعات لجنة التدقيق، لها تأثير كبير وإيجابي على مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة. ومع ذلك، فإن الخبرة المالية لعضو لجنة التدقيق لها تأثير سلبي ومهم على الإفصاح عن الاستدامة لها تأثير سلبي ومهم على الإفصاح عن الاستدامة.

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

أولاً: نشأة لجنة التدقيق:

تلعب الشركات التجارية والمالية دوراً مهماً في تطوير الحياة الاقتصادية في جميع بلدان العالم لما تقدمه من خدمات في هذه البلدان، لذا أصبح من الضروري ضبط أداء هذه الشركات لضمان أداء عملها بشكل سليم، ومن هنا برزت أهمية لجان التدقيق كجهة إشرافية ورقابية تهدف إلى التأكد من أن جميع آليات الرقابية الداخلية تتم على قدر كبير من الكفاءة والاستقلالية، ونتيجة 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 الإشراف والرقابة (عاصي، ٢٠٢٢: ١٨)، إن بداية نشأة لجنة التدقيق كفكرة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية 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 لمتبعتها بعد ذلك اصدار قرار يلزم الشركات الأمريكية بتكوين لجان تدقيق تشرف على إعداد التقارير المالية وقد لاقت تشجيعاً 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 تواجهها 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 مسؤولياتهم 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 (الاهل، ٢٠٠٨: ٨٣) بأنها "اللجنة 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 والأمور المالية والمحاسبية الأخرى"، في حين أشار (طلب، ٢٠١٠: ٤٨) إلى لجان التدقيق بأنها "لجنة تتبثق بقرار من مجلس الإدارة، بحيث ليس للمدير المفوض أي سلطة عليها، تشكل أعضاؤها عادة من ثلاث إلى خمس أفراد، إذ تقوم هذه اللجنة بالإشراف على إعداد وتدقيق التقارير المالية، فضلاً عن دورها في دعم المدققين الداخليين والخارجيين والتأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وحدد (سامي، ٢٠١١: ٢٣٧) لجنة التدقيق بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها تدقيق القوائم المالية والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة ونتائج التدقيق من قبل المدقق الداخلي والخارجي وأعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي".

ثالثاً: أهمية لجان التدقيق:

١. 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)
٢. أكدت العديد من الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان التدقيق في الشركات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة.
٣. تظهر 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.
٤. إن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة التدقيق كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.
٥. فضلاً عن الدور الذي تلعبه في دعم جميع اصحاب المصالح مما يساعد في تطبيق حوكمة الشركات بشكل فعال، من خلال تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة لتحسين قراراته، والعمل على تقويم نظام الرقابة الداخلية وزيادة فاعليتها.

رابعاً: أهداف لجان التدقيق:

تختلف أهداف لجان التدقيق من وحدة إلى أخرى تبعاً لوظيفة لجنة التدقيق داخل الوحدة والمقاييس المستخدمة في اختيار أعضاء لجان التدقيق والجهات التي تقوم باختيار الأعضاء ومن بين هذه الأهداف الآتي: (LCL (Ltd),2013:1) (ACC,2017:1)

1. ضمان جودة ونزاهة ممارسات المحاسبة والتدقيق وإعداد التقارير المالية للوحدة.
2. التحقق من دقة البيانات المالية الواردة في التقارير المالية والتأكد من مصداقيتها.
3. ضمان مؤهلات واستقلالية وأداء المدقق الخارجي.
4. الإشراف على برامج الوحدة الخاصة بالتقييم وإدارة المخاطر.
5. امتثال الوحدة للمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول به.
6. الحفاظ على قنوات تواصل بين الإدارة والمدقق الخارجي.

رابعاً: خصائص لجان التدقيق:

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

1. حجم لجان التدقيق:

يعتمد عدد أعضاء لجان التدقيق بشكل أساسي على حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة فيها، إذ لا بد أن يكون عدد أعضاء اللجنة ملائماً لتوفير القدرات والخبرات وتوزيع المهام بشكل سليم، وذلك لضمان القيام بمهامها بكفاءة وفاعلية، كما أن تحديد عدد أعضاء اللجنة يجب أن 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)، وإن لحجم لجنة التدقيق أثر إيجابي في زيادة جودة الأرباح، فيمكن للجنة التدقيق التي يكون عدد أعضائها كبير أن تكون أكثر فعالية، إذ من المحتمل أن تضم خبرات متنوعة للقيام بمراقبة أكثر دقة لممارسات إعداد التقارير المالية (Hamdan, et.al., 2013:33)، (Wahhab & Al-Shammari, 2021:50)، وإذا كانت لجنة التدقيق صغيرة لن تكون لديها عدد كاف من الأعضاء للقيام بالوظائف الموكلة إليها، وبالتالي يقلل من فعالية الرقابة والإشراف (Ngo & Le, 2021: 138).

2. اجتماعات لجان التدقيق:

يعد عدد اجتماعات لجان التدقيق من أهم الخصائص المؤشرة على كفاءة هذه اللجنة، أن تكرر اجتماعات هذه اللجنة يعد إشارة على 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)، وتشير الدراسات الحديثة إلى أن تكرار اجتماعات لجنة التدقيق يتم تنفيذه بشكل أساسي كبديل لكفاءة لجنة التدقيق ومراقبة بعض مزايا إعداد التقارير المالية للمؤسسات التي لديها لجان تدقيق راسخة (Aljaaidi, 2021:899) وهناك حاجة كبيرة لعقد اجتماعات لجنة التدقيق بشكل دوري، إذ يساعد ذلك على ضمان تقليل مشكلة الوكالة والقضاء على

المعلومات غير المتماثلة، كما تتضمن الاجتماعات ان حصول جميع المستثمرين على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المالية الملائمة (Qeshta,et.al.,2021:1671).

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 قرابة مع المسؤولين فيها، وبالتالي فإن توفر هذه الشروط يضمن أن يكون أعضاء اللجنة قادرين على القيام بواجباتهم بالشكل المطلوب وحماية مصالح المساهمين، كما أن استقلالية الأعضاء تسهم تعزيز جودة التقارير المالية، إن نسبة الأعضاء غير التنفيذيين في لجنة التدقيق تدل على استقلالية اللجنة، إذ تؤدي استقلالية اللجنة في مجلس الإدارة إلى المساهمة في تحقيق قيمة سوقية عالية نظراً لأن لديهم فهم عميق لطبيعة المخاطر التي تتعرض لها الوحدة (Ojeka,et.al.,2021:72).

٤. الخبرة المالية للجان التدقيق:

بعد توفر خاصية الاستقلال للجان التدقيق يتبعها ويكملها خاصية الخبرة والمعرفة المالية والخبرة القانونية بعمل وطبيعة نشاط هذه اللجان، مما يجعل لجنة التدقيق على القدر المناسب من الخبرة والمعرفة التي تمكنها من القيام بمهامها الإشرافية 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)، وأشار (أبو الهيجاء وآخرون، ٢٠١٨: ٣٨٢) إلى أن خبرة أعضاء لجان التدقيق ضرورية لمساعدتهم في التعامل مع المدققين الخارجيين، مضيفاً إلى أن الأعضاء الحاصلين على الشهادات المهنية يتفهمون واجبات ومسؤوليات المدقق أكثر من نظرائهم، وإن وجود خبير مالي في اللجنة يثبت أن برنامج التدقيق الداخلي والمعلومات المالية قد يكونان مراقبين بحسن نية، فمن الضروري أن يكون المراقبين على دراية بالأمور المالية لاكتشاف القضايا المالية (Masmoudi,2021:22).

خامساً: نشأت ومفهوم الاستدامة:

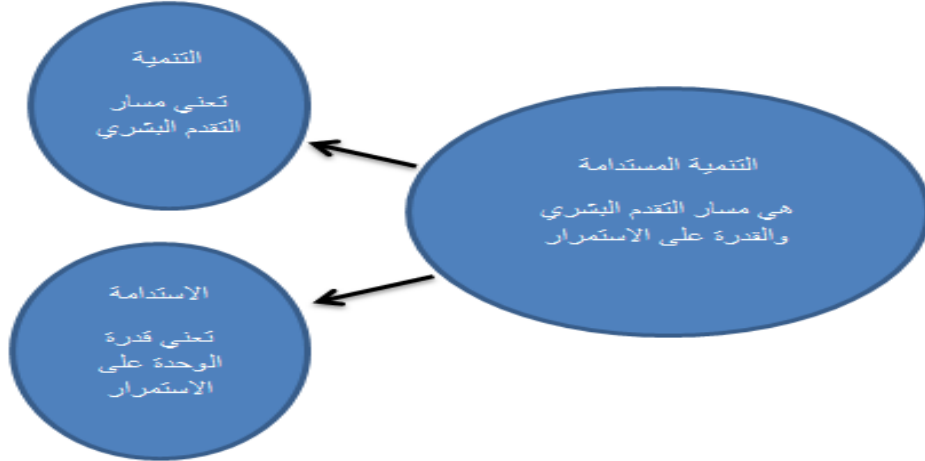
بدأت قصة الإفصاح عن الاستدامة خلال الخمسينات من القرن الماضي عندما تم تحديد مصطلح المسؤولية الاجتماعية للشركات وركز على (البُعد الاجتماعي)، وفي الثمانينات أصبح أصحاب المصالح أكثر وعياً بالمرحلة الثانية (البُعد البيئي)، وبعد عشر سنوات أي في أوائل التسعينات كان التركيز على تقارير الاستدامة التي تغطي الأبعاد 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 عرّفها لجنة الأمم المتحدة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية في عام ١٩٨٧ خلال تقرير (Brundtland) على (١٧)

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 أن 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 أن تلبي احتياجات الحاضر بدون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية حاجاتها"، وأشار (أبو النصر ومدحت، ٢٠١٧: ٨١) إلى الاستدامة بأنها "العملية التي تسعى إلى تحقيق الحد الأعلى من الكفاءة الاقتصادية للنشاط الإنساني ضمن حدود ما هو متاح من الموارد المتجددة، والحرص على احتياجات الأجيال القادمة"، بينما ذكر (Blocher) الاستدامة بأنها تحقيق التوازن بين الأهداف القصيرة والطويلة الأجل في جميع أبعاد الأداء الثلاثة، إذ يتم قياس الأداء الاقتصادي بطرق تقليدية، في حين أن الأداء الاجتماعي يتعلق بصحة وسلامة الموظفين وأصحاب المصلحة الآخرين، ويشير البعد البيئي إلى تأثير عمليات الشركة على البيئة (Blocher,2020:46).

كما تحتاج الاستدامة إلى الوفاء بين الاحتياجات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تعرف بإسم الأسس الثلاثة للاستدامة والتي يجب الوفاء بها من أجل تحقيق الاستدامة، إذ تم ذكر الاستدامة في إطار الطاقة كمصدر للطاقة التي لا تستنفد بشكل كبير، وذلك من خلال الاستعمال المنتظم ومن غير تلوث والابتعاد عن المخاطر التي تؤثر في البيئة ولا تؤدي إلى أي ظلم اجتماعي أو مخاطر صحية على المجتمع (Vallesi,et.al.,2012:48).

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.

ومن الممكن تحليل مصطلح التنمية المستدامة الى (التنمية) و(الاستدامة) ولكل منهما تعريف خاص كما موضح في الشكل (2).



الشكل (2) تحليل مصطلح التنمية المستدامة

المصدر: (HEPS,2003:10) ويتصرف من الباحثان.

نلاحظ من الشكل (2) أن الاستدامة مصطلح مركب يعني تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتعزيز قيمتها في الحاضر والاستمرار في النشاط من دون التأثير على البيئة والمجتمع.
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 البعد المالي الرابع للاستدامة (Xie, et.al., 2015: 1-2) وفي ما يأتي تفصيل هذه الأبعاد:

١. البعد 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 الأجيال القادمة لتلبية احتياجاتهم)، وبالتالي يكون تعريف البعد البيئي هو تلبية احتياجات الموارد والخدمات للأجيال الحالية والمستقبلية من دون المساس بصحة النظم البيئية التي توفرها (Morelli, 2011: 4-5)، ويتعلق هذا البعد بالحفاظ على كل الموارد الطبيعية وصيانتها وترشيد استهلاكها أي المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويعها لمصلحة الإنسان، والتنبيه لما قد يحدث للنظم البيئية من جراء التنمية للاحتياط والوقاية (بولغب، ٢٠١٤: ٤٤).

٢. البعد الاجتماعي:

يتعلق البعد 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 والتميز 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. البعد الاقتصادي:

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

٤. بُعد الحوكمة:

البعد الرابع في استدامة الوحدة الاقتصادية هو الحوكمة، إذ تتضمن الحوكمة للوحدات الاقتصادية اتباع القواعد واللوائح والقوانين ومساعدة أصحاب المصالح في مراقبة الضوابط وحل تضارب المصالح وفرض الشفافية (Buallay, et.al., 2017: 79)، ويشير (Griffin, et.al.) إلى أن الحوكمة الجيدة تساعد الإدارة على استخدام الموارد بكفاءة وتحسين الأداء، وبالتالي زيادة ثقة أصحاب المصالح في ربحية الشركة واستمراريتها (Griffin, et.al., 2014: 3)، لذا تعد الحوكمة أحد الأبعاد الحاسمة للاستدامة لأنها تضمن استمرارية الشركات، من خلال تبني الممارسات التي

تمكن الوحدات الاقتصادية الحفاظ على نفسها على المدى الطويل، إذ تضمن ممارسات الحوكمة هذه ان عملياتها تسير على المسار الصحيح، ويمكن توقع وحل المشكلات المتعلقة بالحوكمة مثل تنفيذ مبادرات مكافحة الفساد والابتزاز والرشوة ويمكن أن تدمج الاستدامة في قرارات الإدارة، لذلك تعمل الحوكمة على تحسين سمعة الوحدة الاقتصادية وتبني ثقة المجتمع أو الحفاظ عليها مما يمكن الشركات بالفعل من الاستمرار والحفاظ على نفسها (Buallay,2020:19).

سادساً: الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

غالباً ما تفصح الوحدات الاقتصادية عن معلومات الاستدامة اختيارياً فحتى هذه اللحظة لا توجد نماذج إلزامية 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 لإبصال تلك التأثيرات، من خلال تحديد معايير للإفصاح عن معلومات الاستدامة التي تمكن أي وحدة اقتصادية بالتعرف على آثارها البيئية والاجتماعية وايصال تلك المعلومات بطريقة ذات مصداقية وقابلة للمقارنة، مما يؤدي الى زيادة شفافيتها بشأن مساهماتها الاجتماعية والبيئية، وقد تم الإعلان عن إطار إعداد 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 أن تقرير الاستدامة يقدم معلومات متوازنة ومعقولة وذات مصداقية عن أداء الأنشطة المختلفة بالشركة وامكانية 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 أن الإفصاح عن معلومات الاستدامة هو مصطلح يستخدم لتوفير معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية لأصحاب المصالح الخارجيين والداخليين لتقييم الأثر البيئي والاقتصادي والاجتماعي والحوكمي لأنشطة الوحدة الاقتصادية بما يمكنها على اتخاذ القرارات المناسبة، إذ تعتمد جودة هذا الإفصاح على مدى التوسع في نطاقه وجودة ما يحتويه من معلومات (مليجي، ٢٠١٥: ١١).

سابعاً: 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 أجل 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.

ثامناً: المنافع التي يحققها الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

هنالك منافع عديدة يمكن أن تحققها الوحدة الاقتصادية من خلال عملية الإفصاح عن معلومات الاستدامة، ومن هذه المنافع ما يأتي: (قنديل، ٢٠١٦: ٣٢٩)، (عثمان، ٢٠٢٢: ٥٦٧)

١. تحسين من إمكانية الحصول على رؤوس الأموال بما يساعد في تطور الوحدة الاقتصادية مالياً ويسهم في جذب رؤوس الأموال.
٢. يساعد على الحد من عدم تماثل المعلومات، وذلك عن طريق ما يقدمه لأصحاب المصالح من دقيقة وواضحة عن الاحداث البيئية والاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي يساعدهم بتقييم أداء الشركة.
٣. تبعث إشارات مطمئنة لأصحاب المصالح عن الأداء وتحسين علاقتهم بالوحدات الاقتصادية.
٤. إن أعمال إدارة الاستدامة وتقارير أداء الاستدامة تمكن الوحدات الاقتصادية المقيدة من التعرف على المخاطر من منظور شامل ووضع خطط منافسة للتخفيف من المخاطر.
٥. تحسين جودة القوائم المالية، وتعزيز ممارسات الوحدة في الإفصاح الاختياري عن بياناتها لأصحاب المصالح.
٦. رفع العلامة التجارية للوحدات وتعزيز السمعة الجيدة للوحدات.

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 و تقرير 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 (التمييزي وآخرون، ٢٠٢٠: ٥٣٠)، ويمكن تعريف الجودة على أنها جمع من الخصائص والمعايير والصفات التي يجب أن تتواجد في المنتج وتنسجم مع رغبات المستهلكين (بولجر 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) أن 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 أن جودة الإفصاح المحاسبي يجب أن تتصف بمجموعة صفات وخصائص ترتقي بالإمكانات السلوكية والعقلية لمستخدمي المعلومات لترشيد قراراتهم الاقتصادية، وأشار (بولجر وسليمة، ٢٠١٤: ١٠) إلى جودة الإفصاح المحاسبي على أنها "مدى مطابقة عمليات الإفصاح احتياجات مستخدمي البيانات المالية حيث تسعى الوحدة الاقتصادية الى مراقبة عمليات الإفصاح للوصول إلى أعلى درجات الجودة، ويتم ذلك عن طريق تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالصورة التي تؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية". وقد حددت جودة معلومات الاستدامة من خلال مبادرة الإبلاغ المالية الصادرة عن (GRI).

أحد عشر: العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة:

تعد لجان التدقيق إحدى الآليات الرقابية التي تهدف إلى تحسين جودة تدفق المعلومات الصادرة من الشركات، إذ أن وظيفتها الأساسية هي التأكد من جودة تطبيق النظم المحاسبية والرقابية عليها، لذا فهي تقوم بالرقابة المباشرة على عمليات الإفصاح عن المعلومات التي تقوم بها الشركات، وهو ما يشير إلى أهمية خصائص لجان التدقيق وأثرها الإيجابي على جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة (أبو هويدي، ٢٠٢٠: ٣٨).

وتناولت العديد من الدراسات العلاقة بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، إذ توصلت دراسة (Arif, et al., 2020) إلى تأثيراً إيجابياً مهماً لنشاط واستقلالية لجنة التدقيق على مستوى الامتثال لإرشادات GRI، مما يشير إلى التأثير الإيجابي لسمات لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة، وكذلك تؤثر خصائص لجنة التدقيق بشكل إيجابي على كمية الإفصاحات عن معلومات الاستدامة، كما اتفقت معه دراسة (أبو هويدي، ٢٠٢٠) إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن ممارسات الاستدامة، في حين أشارت دراسة (Said, et al., 2019) إلى أن استقلالية لجنة التدقيق واجتهادها لهما تأثير مهم وإيجابي على مستوى الإفصاح عن الاستدامة، في حين أن التنوع بين الجنسين في لجنة التدقيق ليس له أي تأثير، وأشارت دراسة (Buallay & AIDhaen, 2018) إلى وجود تأثيرات متباينة، إذ بينت أن حجم لجنة التدقيق، واستقلالية أعضاء لجنة التدقيق واجتماعات لجنة التدقيق، لها تأثير كبير وإيجابي على مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة ومع ذلك، فإن الخبرة المالية لعضو لجنة التدقيق لها تأثير سلبي ومهم على الإفصاح عن الاستدامة، بينما أشارت دراسة (Bicer & Feneir, 2019) 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 عن هذه المعلومات وعدم قدرتها على التنبؤ بها.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث:

سيتمضمّن هذا المبحث مجتمع البحث، قياس المتغيرات ومن ثم تحليل النتائج الإحصائية 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 تمثّلت 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.

الجدول (1) نبذة عن المصارف عينة الدراسة

ت	المصرف	سنة التأسيس	رأس المال في سنة التأسيس	رأس المال ٢٠٢٠	إجمالي الموجودات ٢٠٢٠
1	مصرف بغداد	1992	100 مليون	250 مليار	1419582227
2	التجاري العراقي	1992	150 مليون	250 مليار	6169499226
3	العراق الإسلامي	1992	126 مليون	250 مليار	806091845
4	الشرق الأوسط	1993	400 مليون	250 مليار	647868750

ت	المصرف	سنة التأسيس	رأس المال في سنة التأسيس	رأس المال ٢٠٢٠	إجمالي الموجودات ٢٠٢٠
5	الاستثمار العراقي	1993	5 مليار	250 مليار	571480175360
6	المتحد للاستثمار	1994	1 مليار	300 مليار	699147651000
7	الأهلي العراقي	1995	400 مليون	250 مليار	380094355000
8	الائتمان العراقي	1998	200 مليون	250 مليار	571480175360
9	سومر التجاري	1999	400 مليون	250 مليار	333165030
10	الخليج التجاري	1999	600 مليون	250 مليار	510798283631
11	الموصل للتنمية	2001	1 مليار	250 مليار	397449289966
12	المنصور للاستثمار	2005	55 مليار	250 مليار	1287419060851
13	أشور الدولي	2005	25 مليار	250 مليار	473954153
14	كردستان	2006	50 مليار	400 مليار	144501876400
15	ايلاف	2011	50 مليون	250 مليار	350074000000

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نشرات سوق العراق للأوراق المالية (www.isx-iq.net).

ثانياً: متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

تضمنت الدراسة نوعين من المتغيرات وهي كالاتي:

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 رئيسية، 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 يؤديونها 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 التابع (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 بُعداً، ضمن 32 مؤشر، وقد تم قياس المؤشرات كمتغيرات وهمية تأخذ القيمة (1)، في حالة افصاح 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.

ثالثاً: تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

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

١. وصف المتغيرات:

يعرض الجدول (2) الوسط، الحسابي والانحراف، المعياري لمتغيرات الدراسة، وإجمالي، العينة.

الجدول (2) 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%
التابع	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%

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

يلاحظ، من الجدول (2) 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)، كما يلاحظ أنه ضمن خصائص لجنة التدقيق كانت نسبة الاستقلالية هي الأكثر توافراً بدلالة الوسط الحسابي البالغ 95.4%، في حين كانت نسبة التخصصات والاجتماعات متقاربة وهي أقل 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 أعلى مستوى.

٢. اختبار تضخم التباين والتباين المسموح:

لكي تلبى البيانات المستخدمة شروط السلامة الاحصائية، لاختبار معادلات، الانحدار، لخطي المتعدد، تم استخدام اختبار معامل تضخم، التباين (VIF) لاكتشاف ما إذا كانت البيانات تعاني من التعددية الخطية أم لا. فإذا كان $VIF < 10$ فهذا يعني أن هناك تعدد خطي عالي، كما أن التباين المسموح (Tolerance) يجب ألا يقل عن (0.1)، إذ في حالة انخفاض التباين المسموح به

عن (0.1) معناه أن الارتباط المتعدد مع المتغيرات الأخرى مرتفع مما يزيد من احتمالية تحقق المصاحبة الخطية المتعددة، كما هو موضح في الجدول (3).

الجدول (3) اختبار التعدد الخطي

المتغيرات	التيباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
استقلالية لجنة التدقيق	.984	1.016
تخصص لجنة التدقيق	.779	1.283
اجتماعات لجنة التدقيق	.918	1.090
الاقتصادي	.542	1.361
البيئي	.442	2.261
الاجتماعي	.513	1.950
جودة الإفصاح عن الاستدامة	.262	3.823

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

وتشير النتائج الواردة في الجدول (3) إلى أن قيم (VIF) هي أقل بكثير من القيمة المقبولة (10). وهذا يعني أن التعددية الخطية لا تمثل مشكلة في هذا البحث.

3. اختبار الفرضية:

باستخدام، معامل الارتباط بيرسون، تم اختبار مستوى العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق (بكافة أبعاده) وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة (بكافة أبعاده)، والجدول (4) يظهر مصفوفة الارتباط بين متغيرات، الدراسة.

الجدول (4) قيم معامل، الارتباط، بين خصائص لجنة التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة

جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة				استقلال
استدامة	اجتماعي	بيئي	اقتصادي	
-.048-	-.050-	-.057-	-.025-	Sig.
.561	.544	.489	.761	تخصص
.425**	.184*	.235**	.468**	Sig.
.000	.024	.004	.000	اجتماعات
.235**	.124	.258**	.191*	Sig.
.004	.131	.001	.019	

** وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 1% * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 5%

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

يلاحظ من الجدول (4) إن هناك علاقة ارتباط ايجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين خصائص لجنة التدقيق (عدا استقلال لجنة التدقيق) وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة (بكافة أبعاده)، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الرئيسية، وهذه النتيجة تتفق، مع دراسة كل من (ابوهويدي، ٢٠٢٠)، (Arif, et.al., 2020) التي أشارت إلى وجود علاقة، ايجابية بين خصائص لجان التدقيق وجودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة، وتختلف عن دراسة (Bicer & Feneir, 2019) التي توصلت 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 الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

توصل البحث إلى العديد من الاستنتاجات والتوصيات ومن أهمها ما يأتي:

أولاً: الاستنتاجات:

1. تعد خصائص لجان التدقيق من المواضيع التي لقيت اهتماماً في العقدين الماضيين، ولاسيما خلال الأزمة 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 إن آليات خصائص لجان التدقيق كان لها الدور في تعزيز الشفافية في الوحدة الاقتصادية عبر دعم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح، ويمكن لخصائص لجان التدقيق عبر آلياتها المتنوعة ان تؤدي دوراً مهماً في تدعيم الإفصاح عن معلومات الاستدامة والاداء المالي، وذلك عبر مساعدة الإدارة في تطبيق إرشادات ومعايير الإبلاغ العالمي (GRI)، فضلاً عن ترسيخ أسس المحافظة على موارد الوحدة الاقتصادية من أجل تعظيم القيمة لها.
2. 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).
3. هناك تأثير ايجابي وبدلالة معنوية لخصائص لجان التدقيق (عدا استقلالية لجان التدقيق) على جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة (بكافة أبعادها).

ثانياً: التوصيات:

1. زيادة اهتمام المصارف العراقية بصورة أكبر بتفعيل خصائص لجان التدقيق، وبشكل أكثر فاعلية، نظراً لدور هذه الخصائص في تعزيز الدور الرقابي والاشرافي على إدارات هذه المصارف لينعكس ذلك في الأداء المصرفي ككل.
2. قيام سوق العراق للأوراق المالية بإعداد مؤشر يظهر فيه مستويات اهتمام الوحدات الاقتصادية بالاستدامة، وبالإفصاح عنها.
3. 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.
4. متابعة الجهات الرقابية في سوق العراق للأوراق المالية لمستوى تطبيق خصائص لجان التدقيق.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

1. أبو النصر، مدحت ومحمد، ياسمين مدحت، (٢٠١٧)، التنمية المستدامة - مفهومها - أبعادها - مؤشراتها، القاهرة، مصر، الجمهورية العربية للتدريب والنشر.
2. أبو الهيجاء، محمد فوزي وعبد المنعم، أسامة وتوفيق، عمر اقبال، (٢٠١٨)، أثر خصائص لجان التدقيق على العوائد غير العادية للأسهم في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة اختبارية، ملحة الدنانير، العدد ٤ ١.

٣. أبو 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.
٤. الاهل، عبدالسلام سليمان قاسم، (٢٠٠٨). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة اسبوط، جمهورية مصر العربية.
٥. البارودي، علي سيد حسين عبدالرحمن، (٢٠١٧)، دراسة تحليلية لأثر تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، ورقة عمل، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٦. بولجر، سليمة ويوشيطول، حاجي وفهيمه، مشرفة، (٢٠١٤). جودة الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر.
٧. 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.
٨. التميمي، مهدي محمد جاسم واليازي، 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.
٩. حسين، اسعد المبارك وبشير، بكر عجب. (٢٠١٨). أثر خصائص لجنة المراجعة على عدم تماثل المعلومات المحاسبية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة النيلين، المجلد ٣، العدد ٢٢، جمهورية مصر العربية.
١٠. رمو، وحيد محمود والكواز، سعد محمود و ابراهيم، طارق نوري، (٢٠١٨)، تعزيز دور المعلومات المحاسبية في تفعيل التنمية المستدامة باستخدام الشبكات العصبية (حالة دراسية)، مجلة الدناير، العدد الثاني عشر.
١١. سامي، مجدي محمد، (٢٠١١)، دراسة تحليلية العلاقة بين فعالية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد ١، العدد ١، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
١٢. الصوص، اياد سعيد محمود، (٢٠١٢)، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
١٣. ضيف الله، سمحي عبدالعاطي حامد، (٢٠٢١). استخدام منهجية الحدث في اختبار المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. المجلد ٣٥، العدد ٤، كلية التجارة، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
١٤. طلب، حسنين راغب، (٢٠١٠)، أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة: دراسة تطبيقية في الشركات العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٥، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة.
١٥. 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.
١٦. 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.
١٧. 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.
١٨. عثمان، أمنية ماهر محمد. (٢٠٢٢). أثر استخدام تحليلات البيانات الضخمة علي تحسين الإفصاح عن التنمية المستدامة مع دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد ٢، العدد ١٣، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، جمهورية مصر العربية.
١٩. 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).
٢٠. الغرابوي، سجاد مهدي عباس. (٢٠١٨). جودة الإفصاح المحاسبي ودورها في تعزيز التفكير الاستراتيجي لدى المستثمرين، مجلة كلية الكوت الجامعة، المجلد ٣، العدد ١، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط. العراق.
٢١. 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.

٢٢. 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.
٢٣. 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.
٢٤. 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:

25. ACC, (2017), Audit committee charter.
26. Aljaaidi, K., Sharma, R. & Bagais, O. (2021). The effect of board characteristics on the audit committee meeting frequency. *Accounting*, 7(4), 899-906.
27. Arif, M., Sajjad, A., Farooq, S., Abrar, M. & Joyo, A.S. (2020). The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental, social and governance (ESG) disclosures. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*.
28. Baumgartner, R.J. & Ebner, D. (2010). Corporate sustainability strategies: sustainability profiles and maturity levels. *Sustainable Development*, 18(2), 76-89.
29. 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.
30. 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.
31. Buallay, A., Hamdan, A. & Zureigat, Q. (2017). Corporate governance and firm performance: evidence from Saudi Arabia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 78-98.
32. Buallay, A.M. & AIDhaen, E.S. (2018, October). The relationship between audit committee characteristics and the level of sustainability report disclosure. In *Conference on e-Business, e-Services and e-Society* (pp. 492-503). Springer, Cham
33. 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).
34. 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.
35. Coetzee, P. & Erasmus, L.J. (2020). Driving Audit Committee Disclosure: Legislation Versus Best Practice. *Business Perspectives and Research*, 8(1).
36. 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.
37. Edward J. Blocher, (2020) University of North Carolina at Chapel Hill Kenan-Flagler Business School David E. Stout, Youngstown State University ,Williamson College of Business Administration, Gary Cokins, Strategist, Performance Management Solutions, SAS/Worldwide Strategy cost management.
38. Griffin, D., Guedhami, O., Kwok, C.C., Li, K. & Shao, L. (2014). National culture, corporate governance practices, and firm performance. *SRN Electronic Journal*.
39. Hamdan, A.M., Mushtaha, S. & Musleh Al-Sartawi, A. (2013). The audit committee characteristics and earnings quality: Evidence from Jordan. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 7(4).

40. HEPS, (2003), Accounting for Sustainability, Guidance for Higher Education Institutions, November 2003, Forum for the Future, 227a City Road, London, EC1V 1JT.
41. Johari, J. & Komathy, (2019), Sustainability reporting and firm performance: Evidence in Malaysia, *International Journal of Accounting, Finance and Business*, 4(17), 1-7.
42. LCL, (2013), Lancer Container Lines.
43. Masmoudi, S.M. (2021). The effect of audit committee characteristics on financial reporting quality: The moderating role of audit quality in the Netherlands. *Corporate Ownership & Control*, 18(3).
44. Morelli, J. (2011). Environmental sustainability: A definition for environmental professionals. *Journal of environmental sustainability*, 1(1), 2.
45. NGO, D.N.P. & LE, A.T.H. (2021). Relationship between the audit committee and earning management in listed companies in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(2).
46. Ojeka, S., Adeboye, A.B. & Dahunsi, S.O. (2021). Does Audit Committee Characteristics Promote Risk Management Practices in Nigerian Listed Firms?. *Accounting and Finance Research*, 10(2).
47. Pouzevara, 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.
48. Qeshta, M.H., Alsoud, G.F.A., Hezabr, A.A., Ali, B. J. & Oudat, M.S. (2021). Audit Committee Characteristics and Firm Performance: Evidence from the Insurance Sector in Bahrain. *Revista Geintec-Gestao Inovacao E Tecnologias*, 11(2).
49. Said, R.M., Wahab, A.A., Amin, I.Z.M. & Rashid, N. (2020). Audit Committee Effectiveness and Sustainability Disclosure of Ftse4good Bursa Malaysia Indexed Companies. *International Journal of Accounting*, 5(30), 248-257.
50. Vallesi, Martina, Alessia D'Andrea & Vimal Kumar Eswarlal, (2012), Evaluation of Sustainable Accounting Practices in the Italian Bioenergy Sector, *Politica Agricola Internazionale - International Agricultural Policy*, .62-45
51. Wahhab, A.M.A. & Al-Shammari, M.T.A.A. (2021). Audit Committee Characteristics, Regulatory Changes and Financial Reporting Quality in Iraq: Some Lessons From SoxAct. *International Journa*.
52. 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.

