

التدقيق الخارجي وأثره في تعزيز الأداء المستدام للشركات
 (دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين الخارجيين ومدققين في ديوان
 الرقابة المالية الاتحادي)

**External auditing and its impact on enhancing the sustainable
 performance of companies**

م. م. ولاء حيدر الميالي

M.M. Walaa Haider

جامعة الفرات الأوسط التقنية- المعهد التقني كربلاء

Al-Furat Al-Awsat Technical University - Karbala Technical Institute

Walaa.zarooq@atu.edu.iq

المستخلص

يتناول البحث دور التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المستدام للشركات ويسلط الضوء على العلاقة بين التدقيق الخارجي والممارسات المستدامة. مع التركيز على كيفية تأثيره في تعزيز الشفافية والامتثال للقوانين البيئية وتحقيق الكفاءة في استغلال الموارد والتعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق في حث الشركات على تحقيق الاداء المميز والمستدام وأهميته كونه خدمة حديثة لم تحظ بعد بالاهتمام الذي تستحقه، مما يستدعي توضيح أبعادها وآلية عملها. ونظراً لغياب معايير محددة يعتمد عليها مراقب الحسابات عند تقديم هذه الخدمة لضمان تحقيق الأداء المستدام، جاء هذا البحث ليسلط الضوء على الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي في تعزيز الاستدامة في الأداء، واعتمد البحث في الجانب التطبيقي على استمارة استبيان تم تصميمها لغرض اختبار مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي حيث تم توزيع (60) استبانة ، وتوصل البحث الى جملة من الاستنتاجات وكان من أبرزها (لا توجد دورات الزامية للمدققين الخارجيين متخصصة بالجانب البيئي او الاجتماعي وانما تختص بالجانب المحاسبي والإداري على الأغلب وكذلك يوجد قصور وضعف في القوانين والأنظمة المتعلقة بعمل التدقيق الخارجي في الجانب البيئي والاجتماعي). وكذلك توصل البحث الى جملة من التوصيات كان من أهمها (على المدقق الخارجي ان يلفت انتباه إدارة الشركة ان تقوم بالالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بالجوانب البيئية والاجتماعية لما يعود بالنفع على الشركات من خلال ما تحصل عليه من مكافآت او كتب الشكر والتقدير من قبل الحكومة او المنظمات الراعية لهذه الجوانب سواء المحلية او الدولية وبالتالي رفع قيمة الشركة في السوق وضرورة وجود أطر من المعايير المهنية اللازمة لأداء خدمة تدقيق الأداء المستدام أي ان تنفيذ مهمة تدقيق الأداء المستدام لكي تتم بجودة عالية يتطلب توفير معايير وارشادات خاصة بها وذلك على غرار المعايير الخاصة بتدقيق القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: الأداء المستدام , التدقيق الخارجي ,مراقب الحسابات

Abstract:

The research addresses the role of external auditing in improving the sustainable performance of companies and highlights the relationship between external auditing and sustainable practices, focusing on how it affects enhancing transparency, compliance with environmental laws, achieving efficiency in resource utilization, and identifying the role played by auditing in urging companies to achieve distinguished and sustainable performance and its importance as a modern service that has not yet received the attention it deserves, which requires clarifying its dimensions and mechanism of action. Given the absence of specific standards that the auditor relies on when providing this service to ensure achieving sustainable performance, this research came to shed light on the role played by external auditing in enhancing sustainability in performance. The research relied on a questionnaire form in the applied aspect that was designed for the purpose of testing the responsibility of the external auditor in enhancing, examining, evaluating and sustainable performance. The research dealt with a group of external auditors and auditors in the Federal Financial Supervision Bureau, where (60) questionnaires were distributed. The research reached a number of conclusions, the most prominent of which were (there are no mandatory courses for external auditors specializing in the environmental or social aspect, but rather they are mostly specialized in the accounting and administrative aspect, as well as there are shortcomings and weaknesses in the laws and regulations related to the work of external auditing in the environmental and social aspect), and the research also reached a number of recommendations, the most important of which was (the external auditor must draw the attention of the company's management to

adhere to the laws and regulations related to the environmental and social aspects for the benefit of companies through what they receive from rewards or letters of thanks and appreciation from the government or the organizations sponsoring these aspects, whether local or international, and thus raise the value of the company. In the market, there is a need for a framework of professional standards necessary to perform the sustainable performance audit service, meaning that implementing the sustainable performance audit task in order to be done with high quality requires providing its own standards and guidelines, similar to the standards for auditing financial statements.

Keywords: Sustainable performance, external audit, auditor

1. المقدمة

ان للتدقيق الخارجي الدور الحيوي والمهم في ضمان خلو الحسابات الختامية للشركات من الاخطاء الكبيرة التي قد تؤثر بشكل كبير على جودة المعلومات وبالتالي اتخاذ القرارات المهمة من أبرز العوامل التي أسهمت في تطور التدقيق وترسيخه كمنشآت أساسية لا يمكن الاستغناء عنه، تنامي الحاجة إلى الخدمات التي يوفرها المدقق من خلال عمليات التدقيق. إذ يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في التحقق من دقة البيانات المحاسبية والمالية التي تقدمها المؤسسة، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي. كما يشمل التدقيق تقييم مدى التزام المؤسسة بالإجراءات الإدارية المعتمدة، بهدف الحد من الأخطاء المحاسبية، والكشف عن حالات الغش والتلاعب، وتعد المحاسبة عن الاستدامة من المواضيع الهامة التي اهتمت بها الشركات منذ منتصف تسعينات القرن العشرين وقد قامت بتقديم المعلومات متزايدة عن البيانات المتعلقة بنشاطات الشركات المتعلقة بالجوانب البيئية والاجتماعية وبالإضافة الى الانشطة الاقتصادية وبدات العديد من الشركات في تحسين محتوى التقارير المتعلقة بالسياسات البيئية والاجتماعية وتقارير الاستدامة وبذلك اصبح التقرير يوفر المعلومات الكافية لإصحاب المصالح لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المهمة، و تكون البحث من اربعة مباحث تناول المبحث الاول منهجية البحث و المبحث الثاني تناول الاطار النظري و تناول المبحث الثالث الجانب العملي (التطبيقي) و تناول المبحث الرابع اهم الاستنتاجات و التوصيات .

المبحث الأول:

2. منهجية البحث: يمكن طرح منهجية البحث كما يلي :

2.1 أهمية البحث Research Importance:

يستمد البحث أهميته من خلال تسليط الضوء على العلاقة الجوهرية بين التدقيق والأداء المستدام واهمية دور المدققين الخارجيين في تحسين العمليات داخل الشركات و ضمان تلبية الشركات لمعايير الاستدامة.

2.2 مشكلة البحث Research Problem

يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي:

هل للتدقيق الخارجي دور في تعزيز الأداء المستدام للشركات ؟ وهل يحقق التدقيق الخارجي اعلى مستوى من الجودة في عملية التدقيق للشركات المطبقة لمعايير الاستدامة ؟

2.3 أهداف البحث: Research Objectives :

يمكن تحديد أهداف البحث بما يلي :

1. فهم دور التدقيق الخارجي وأهميته في بيئة الأعمال.
2. تحليل العلاقة بين التدقيق الخارجي والأداء المستدام.
3. توضيح خدمة تدقيق الأداء المستدام ونطاقه ومجال إجراءاته وشرح لأبعاده الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
4. دور التدقيق الخارجي في تعزيز الأداء المستدام للشركات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

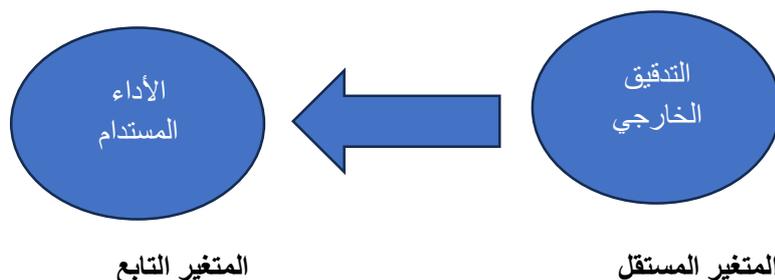
2.4 طرائق جمع البيانات: يعتمد البحث على محورين في جمع البيانات وعلى النحو التالي:

1. الجانب النظري: تغطية الجانب النظري من خلال الاستعانة بالكتب، الدوريات، البحوث، المجلات، والشبكة الدولية للإنترنت
2. الجانب العملي: لقد تم اعتماد الاستبانة في الجانب التطبيقي لجمع البيانات والمعلومات عن متغيرات البحث، وقد اعتمدت الباحثة على مقياس ليكرت الخماسي المرتب من عبارة (موافق جدا) التي اعطيت الوزن (5) إلى عبارة (غير موافق جدا) التي أعطيت الوزن (1) وبمدى استجابة (1-5)

2.5 مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع وعينة البحث في مجموعة من المدققين الخارجيين ومجموعة من المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

2.6 فرضية البحث Research Hypothesis :

يستند البحث على الفرضية الرئيسية التي مفادها توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي في تعزيز الاداء المستدام للشركات.



شكل رقم (1) انموذج البحث

المبحث الثاني :

3. الجانب النظري للبحث

3.1 مفهوم التدقيق الخارجي

فقد وصف التدقيق الخارجي بأنه فن وعلم، يعتبر فن كونه يتطلب استخداما كبيرا للحكم المهني ونزعة الشك المهنية للمدقق، ولكنه أيضا علم لأنه يعتمد على أطار متكامل من المهارات الفنية والمعرفية بالتخصصات المتعددة المرتبطة بالتدقيق، مثل

نظم المعلومات المحاسبية والضرائب والمعلومات وغيرها (Arens,2019:55)

حسب تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر الموضوعية (ALSaban,2001:6) اما (Omar,2021:11) فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه عملية تشمل الفحص والتحقق والتقرير بحيث يقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، ما التحقق، فيُقصد به القدرة على إصدار حكم بشأن مدى صلاحية القوائم المالية النهائية، باعتبارها تعبيرًا دقيقًا وصحيحًا عن أداء المشروع خلال فترة مالية محددة والتقرير هو بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهيمه الأمر داخل او خارج الشركة

التدقيق الخارجي يقصد به عملية منتظمة يؤديها شخص من خارج الشركة ومستقلا عنها من ناحية الهيكل التنظيمي ويقوم بأداء رأي فني ومحاييد عن مدى سلامة وصدق البيانات المالية للشركة التي يقوم بتدقيقها لكي تستفيد منها الأطراف الخارجية ذات العلاقة (AL Attar, 2018: 37)

وعرفه (Bouarrouj,2016:5) أيضا الطريقة المنهجية التي تتم من شخص مهني باستعمال مجموعة من التقنيات لتقييم المعلومات بهدف اصدار حكم عادل ومستقل باتباع معايير التنظيم وكذلك تقدير المصدقية والفاعلية للنظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم

فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم المالية والسجلات والعمليات والفاعلية المالية لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وابداء الرأي الفني خلال تقريره (Nadia,2008:4)

يعرف التدقيق الخارجي على أنه التحقق الموضوعي الحيادي الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع ومطابقتها مع الأهداف الموجودة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب ولا يخضع لأشراف الادارة (Awady,2016:4)

3.2 أهمية التدقيق الخارجي

يعد التدقيق بمثابة الإنذار المبكر للوحدات الاقتصادية والمستثمرين وكافة أصحاب المصالح والتدقيق الخارجي عنصر مهم في هيكل التقارير المالية لأنه يفحص المعلومات المالية والإدارية ويحدد الانحرافات في العمل وتقييم ما اذا كان هناك بيانات مالية خاطئة في القوائم المالية وانها غير متوافقة مع المعايير المحاسبية من خلال التقرير الذي يتم اعداده (Edaily,2020:69-70)

وتظهر أهمية التدقيق الخارجي في كونها وسيلة تخدم فئات مختلفة من أصحاب المصالح يعتمدون اعتمادا كبيرا على المعلومات المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي وذلك لتلبية احتياجاتهم المختلفة تبعا لاختلاف مصالحهم وأهدافهم وتمثل هذه الفئات بما يلي (ALdalabih,2018:10)

1- الإدارة : الإدارة هي المسؤولة عن سلامة القوائم المالية وعرضها على الجمهور وضرورة الالتزام الكامل في معايير ومبادئ المحاسبة العالمية المتفق عليها.

2- المساهمون: يعد المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي باعتبارهم يستعينون بتقرير المدقق الخارجي ليساعدهم على مسائلة العاملين والإدارة.

- 3- المستثمرون: يعد تقرير المدقق لخارجي أداة الأمان لأموالهم , ويعتمدون على تقرير المدقق الخارجي.
- 4- المقرضون: تعتمد المصارف على القوائم المالية المدققة لمنح قروض ومنح اعتمادات مالية.
- 5- الجهات الحكومية : تحتاج جهات الاشراف والحكومة على المعلومات في تقرير المدقق الخارجي المرفق مع القوائم المالية.

3.3 اهداف التدقيق الخارجي

تتضمن عملية التدقيق الخارجي مجموعة من الأهداف (Al-Hamdani and Al-Shamam, 2022: 489)

- 1- التحقق من صحة ودقة عرض البيانات المالية، والتأكد من مدى تعبيرها بعدالة وصدق عن نتائج نشاط الشركة، بالإضافة إلى تقييم مستوى الإفصاح في البيانات المالية نفسها والملاحظات المرفقة بها
- 2- العمل على ضمان سلامة الية الشئون المالية للشركة واختبار دقة الأنشطة والمعلومات المالية الواردة في السجلات مع ابداء رأي محايد بشأن التزامها بالقواعد والإجراءات والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الشركة.
- 3- التحقق من ملكية الأصول الخاضعة لسيطرة المؤسسة والالتزامات المترتبة عليها يتم من خلال المعاينة المباشرة للأصول والاطلاع على المستندات الأصلية التي تثبت ملكيتها. ورغم أن حيازة الأصول قد تُعد دليلاً مقبولاً على الملكية، إلا أن المدقق الخارجي ملزم باتباع إجراءات تحقق إضافية للتأكد من أن الأصول المسجلة في الدفاتر تعود فعلياً للمؤسسة. وبالنسبة للالتزامات المسجلة، يتعين على المدقق اللجوء إلى وسائل تأكيد مثل الحصول على مصادقات رسمية من الدائنين للتحقق من صحة تلك الالتزامات.
- 4- يتمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة في تحديد نطاق الاختبارات الموضوعية التي ينبغي على المدقق الخارجي إجراؤها، بالإضافة إلى تحديد مستوى الإثبات المطلوب. يهدف هذا التقييم إلى التحقق من دقة تقييم عناصر النشاط، حيث يعتمد نجاح الاختبارات التحليلية للمعلومات على مدى موثوقية ودقة نظام الرقابة الداخلية. فإذا كان النظام الرقابي متيناً وفعالاً، فإنه يقلل من خطر الأخطاء، مما يتيح للمدقق تقليل نطاق الاختبارات التفصيلية والتركيز على التحليلات الاستنتاجية.

ونتيجة للتطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق، فقد تطورت أهدافه أيضاً تبعاً لهذا التطور وكانت كالآتي:
(Chandren&Zhou,2020:359)

- 1- إضافة قيمة للشركة وذلك من خلال تحسين عملياتها.
- 2- تطبيق الرقابة الداخلية , احد الأهداف الرئيسية لوظيفة التدقيق هي ضمان تطبيق الرقابة الداخلية بشكل فعال.
- 3- تفويم الرقابة الداخلية: بتحديد تصاميم وعمليات الرقابة الداخلية غير الفعال, وصقل نموذج أعمال الشركة وتحقيق الكفاءة التشغيلية.
- 4- الحفاظ على موارد الشركة وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة من خلال فحص الكفاءة الإدارية وتقييمها وفعاليتها العمليات في استعمال الموارد المتاحة ومنع الاسراف في عمليات النشاط كافة.

3.4 جودة التدقيق

لاقي مفهوم جودة التدقيق اهتمام الجمعيات المهنية والأكاديمية, سواء من خلال المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية, او في البحوث التي أجراها الباحثون ووضع معيار التدقيق الدولي رقم (220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية الصادر من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي مفهوم جودة التدقيق تتمثل في سياسات وإجراءات مطبقة في وحدة التدقيق للتحقق من ان اعمال التدقيق المنفذة تم ادائها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها (Shahata, 2014: 8)

جودة التدقيق فقد عرفها دليل التدقيق رقم (7) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق هي سياسات وإجراءات تتبناها وحدة (مكتب) التدقيق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها الوحدة (المكتب) يتم إنجازها وفقاً لمبادئ التدقيق المعتمدة (Accounting and Auditing Standards Board, 2015: 15)

- و عرفت الجودة بأنها تعني التوافق مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً لتوفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية والمفصح عنها خالية من الأخطاء والاحتيال
- يختلف مفهوم جودة التدقيق من كاتب لآخر, ويعود ذلك لعدة أسباب منها : (Herrbach,2001:787)
- 1- تتمثل صعوبة تحديد قيمة خدمة التدقيق في كونها خدمة غير ملموسة.
 - 2- تتمثل صعوبة إيجاد قياس موحد لجودة خدمة التدقيق في عدم التماثل في أداء خدمة التدقيق بين المدققين، بالإضافة إلى تباين احتياجات المستفيدين من خدمة التدقيق.
 - 3- تتمثل صعوبة إجراء المقارنة بين توقعات المستفيدين والأداء الفعلي للخدمة المقدمة في التباين المحتمل بين ما يتوقعه المستفيدون من الخدمة وبين النتائج الفعلية التي يتم تحقيقها.
 - 4- عدم وجود مقاييس موضوعية محددة لخدمة التدقيق

5- الطبيعة السرية لخدمات التدقيق تجاه عملائها والذي يميزها عن باقي الخدمات الأخرى
 6- يركز مدقق الحسابات على إجراءات تنفيذ الخدمة دون أن يعير الاهتمام الكافي بمخرجاتها.
 وتسعى الكثير من المنظمات التجارية في الوقت الحاضر الى تحسين جودة أنشطتها اليومية والعمل على للقضاء على الأخطاء والتعرف على الانحرافات وتنفيذ التحسينات المستمرة والمناسبة بطريقة تلبى احتياجات الإدارة وتدفعهم الى العالم التنافسي, وببساطة فان مستوى التوافق مع المتطلبات هو كيفية تعريف الجودة بطريقة واسعة وبسيطة (AI- Maghout, 2017: 35)

ولوجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عند اعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ومستعمليها أو عدم توفر الخبرة اللازمة للمستخدمين لفهم وتفسير ما تحتويه من معلومات والتحقق من مصداقيتها ولزيادة جودة المعلومات التي تقدمها الإدارة للطرف الخارجية يقوم مراقب الحسابات الخارجي المستقل بفحصها وابداء الرأي الفني المحايد حولها , وللوصول لدرجة عالية من الثقة به يبذل العناية المهنية الملائمة (78 : 2005 Alvin A . Arens and others) ان المعيار الدولي رقم (220) عرف الجودة بانها السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من ان اعمال التدقيق المنفذة وفق معايير التدقيق المتعارف عليها, وتناول معيار التدقيق الدولي رقم (1) لرقابة الجودة أهم المبادئ التي تحكم عملية التدقيق , هو مبدأ العناية المهنية الواجبة او توافر المهارة والكفاءة للمدقق وارتباط ذلك بوضوح (2010:International Federation of Accountants)

3.5 العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

يُعد تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من الأسس الأساسية التي يجب التركيز عليها عند تناول موضوع جودة التدقيق. ويمكن تصنيف العوامل المؤثرة في جودة أداء التدقيق على النحو التالي:

3.5.1 العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق

1. حجم مكتب التدقيق: توجد علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، إلا أن هناك من يرى أن جودة التدقيق لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، بل يمكن أن ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة (Hillison & Watkins, 2004: 23).

2. سمعة مكتب التدقيق: تنزايد جودة التدقيق بشكل مباشر مع سمعة مكتب التدقيق، حيث أن زيادة سمعة المكتب تعكس تحسناً في مستوى وجودة الخدمة التي يقدمها.

3. الالتزام بالمعايير المتعارف عليها: تُعتبر جودة التدقيق مرهونة بتوافر عدة عناصر أساسية، من أبرزها التزام المدققين بتطبيق المعايير المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني في جميع مراحل عملية التدقيق (Al-Tuwaijri & Al-Nafeaabi, 2008: 219).

4. المنافسة بين مكاتب التدقيق: للمنافسة تأثيرات متناقضة على جودة التدقيق، ويتوقف ذلك على كيفية استغلال مكاتب التدقيق لها. فإذا كانت المنافسة تدفع هذه المكاتب لتحقيق مستويات أعلى من الكفاءة والالتزام بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة بهدف الحفاظ على سمعتها الجيدة، فإن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق (Myers, 2003: 74).

5. أجور التدقيق: لا يبدو أن لانخفاض أجور عملية التدقيق تأثيراً كبيراً على جودة الأداء. فقد أظهرت الدراسات أن انخفاض الأجور قد يؤدي إلى عزوف المدققين عن المهنة وزيادة المنافسة، خاصة في المكاتب الكبيرة. ومع ذلك، قد يكون لانخفاض الأجور تأثير أكبر على المكاتب الصغيرة الحجم (Nagy & Carceillo, 2004: 55).

بين (Taha, 2013: 32) أهم العوامل المؤثرة في تحقيق جودة التدقيق هي :

1- التأهيل العلمي والعملية للمدقق

2- الاخلاقيات المهنية

3- المعايير والبرامج الخاصة بجودة التدقيق

4- تقنيات المعلومات والاتصالات

5- دعم حياض واستقلال المدقق

بينما (Al-Saedi, 2013: 61) اعتبر العوامل الآتية هي المؤثرة على جودة التدقيق

1- جودة التدقيق الداخلي

2- التخصص في مجال النشاط

3- سمعة مراقب الحسابات

4- حجم شركة التدقيق

5- أجور التدقيق واتعابه

6- مخاطر التدقيق

وترى الباحثة ان التدقيق الخارجي له أهمية كبيرة في تعزيز الشفافية والمصداقية للشركات لأنه يضمن المصداقية والثقة والامتثال للأنظمة والقوانين ويساهم في الكشف عن الأخطاء والاحتيال وتحسين عمليات الشركة، وباختصار التدقيق الخارجي ليس مجرد متطلب قانوني بل هو عنصر أساسي لضمان الاستقرار المالي والنزاهة في المؤسسات

3.7 مفهوم الأداء المستدام

3.6 الأداء المستدام
 أصبح تبني الممارسات التنظيمية للأداء المستدام امرا ضروريا، لأنها تسهم في تعزيز ثقافة التنمية الاجتماعية، والاستثمار الأخضر، والإشراف البيئي، وحماية مصالح أصحاب المصلحة. بالإضافة إلى العديد من الفوائد التي تنجم عن دمج الاستدامة في الخدمات المنظمة، مما يعزز الصورة الذهنية للمنظمة ويحقق ميزة تنافسية مستدامة. كما أن توجهات الشركات تتجه بشكل متزايد نحو الاهتمام بأصحاب المصالح المتنوعين، ويمتد الأداء المؤسسي ليشمل ليس فقط الجانب المالي وكذلك القضايا البيئية والاجتماعية، فالأداء الشامل للشركة يسمى أداء الشركة المستدام ويشمل عناصر قياس الأداء المالي والأداء الاجتماعي والأداء البيئي (Fauiz,2010:1353)
 فعلمية التقرير عن الأداء المستدام تبدأ من قياس الركائز الرئيسية الثلاثة للأداء المستدام وهي البيئية والاجتماعية والاقتصادية (Persic,2013:9)

3.7 مفهوم الأداء المستدام
 يعرف الأداء المستدام بأنه مجموع النتائج الاجتماعية والبيئية والاقتصادية (Aamir, et al., 2021: 55).
 قدرة المؤسسة على خلق قيمة للأطراف ذات المصلحة ومدى قدرتها على تحقيق التوازن بين مختلف الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية (Zalfa, 2021:35)

يمثل الأداء المستدام مزيجاً من النتائج الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. ويعني أيضاً أن الأداء لا يقتصر على تحقيق النتائج المالية وتعظيم الفوائد للمساهمين فقط، بل يتطلب استدامة الأداء من خلال مراعاة مصالح العمال، والمجتمع المحلي، والعملاء، والبيئة الطبيعية، بالإضافة إلى حماية مصالح الأجيال المستقبلية (Rathore, 2020: 497). كما يشمل قدرة المنظمة على استثمار مهاراتها وقدراتها المتاحة على مستوى الأفراد، المجموعات، والمنظمة ككل لتلبية احتياجات ورغبات أصحاب المصلحة الحاليين والمستقبليين، مع مراعاة الأبعاد الاقتصادية، البيئية، والاجتماعية (Pires, 2015: 2).
 ومن جانب آخر عرفه (Kouachi, 2013: 176) مدى إمكانية الوحدات الاقتصادية على الاستمرار والتحديث لأدائها خلال فترة طويلة الأمد نسبياً، وليس فقط ما حققته الوحدة الاقتصادية من أداء استثنائي في فترات زمنية متقطعة

3.8 أهمية الأداء المستدام
 يعتبر الأداء المستدام ذات أهمية كبيرة بالنسبة للوحدات الاقتصادية نظراً للمسؤوليات والالتزامات الكبيرة التي تقع على عاتق تلك الوحدات، وذلك لأنها تمثل القسم الأكبر في الاقتصاد الدولي، وبذلك أصبح من اللازم والمهم جداً تركيز الوحدات الاقتصادية على استدامة الاداء، لان الاداء المستدام يساعد الوحدات الاقتصادية على اتخاذ القرارات الرشيدة لغرض تيسير اعمال تلك الوحدات، وكذلك يدخل الوحدات الاقتصادية في مرحلة مستحدثة تتجلى بالكيفية التي تنتقل من خلالها الى وحدات اقتصادية تخدم وتفيد البيئة والمجتمع والاقتصاد دون ان يؤثر ذلك على اصحاب المصلحة (ALmawjda, 2019: 21)
 ويمكن تلخيص فوائد وأهمية الأداء المستدام كالآتي:

1- تساهم في تقليل استهلاك الطاقة والتبذير في الموارد الطبيعية، كما تساعد في القضاء على التلوث البيئي، مما يساهم في تحسين مستوى الحياة في المجتمع، كذلك استقطاب أفضل العاملين من المنظمات الأخرى والحفاظ عليهم (Hamada, 2020: 741)

2- فيما يتعلق بالأمور المالية فإنه يقلل من تكاليف التشغيل، ويقلل من تكاليف الإدارة ويقلل من تكاليف رأس المال
 3- فيما يتعلق بالزبائن فهو يحسن رضا الزبائن، ويزيد الحصة السوقية للمنظمة، ويعزز السمعة والدخول في الأسواق الجديدة.
 4- المكافآت التنظيمية أي رضا الموظفين، وتحسين العلاقات مع أصحاب المصلحة، ويقلل من المخاطر ويزيد قابلية الأفراد على التعلم (Dembo 25, 2021)

3.9 مزايا الأداء المستدام
 على المدى الطويل يتمتع أداء الوحدات الاقتصادية بالعديد من المزايا منها (Zalfa,2021:55)
 1- ان تحسن رضا الزبائن عن الوحدات الاقتصادية أو منتجاتها من خلال تحسين جودة المنتج وتوفير معلومات موثوقة عن الوحدات الاقتصادية فضلا عن توفير الضمان في الوقت المناسب والابلاغ عن أي تغييرات في المكونات أو الأسعار وتجنب المنتجات التي يتم انتاجها بشكل سيئ والتي تنتج عواقب ضارة.

- 2- تحقيق أرباح معقولة مع ضمان التدفق النقدي في المستقبل وبالتالي تعزيز ثقة المستثمرين الحاليين وتشجيع المستثمرين المحتملين.
- 3- تلبية احتياجات العاملين في الوحدات الاقتصادية ومتطلباتهم بهدف كسب ولائهم، مثل دفع دخل مناسب، وتوفير سكن ملائم، وتقديم التأمين الطبي ضد إصابات العمل أو الأمراض
- 4- المشاركة في الأنشطة الخيرية، ابتكار منتجات صديقة للبيئة، والمساهمة في تعزيز رفاهية المجتمع، مما يعزز سمعة الوحدات الاقتصادية في المجتمع.

3.10 ابعاد الأداء المستدام

هنالك ثلاثة ابعاد للأداء المستدام:

- 1- **البعد الاقتصادي** : اذا يأتي البعد الاقتصادي أولاً وقبل كل شيء في المؤسسات الاقتصادية إذ يتوقع المستثمرون عائد مناسب لرأس المال (Rothaermel,2017:20)
- من خلال هذا البعد تقوم المنظمة بإشباع رغبات المساهمين واكساب ثقتهم حيث يقاس هذا الأداء بالاستعانة بالتقارير والقوائم المالية التي تصدرها المنظمة وأيضاً تعمل المنظمة على تحقيق العوائد المناسبة وتحقيق ميزة تنافسية تمكنها من مواجهة المنافسة والبقاء (Jean-Jacques,2011:8)

- 2- **البعد البيئي** : قدرة المنظمة على تقليل انبعاثات الهواء واستهلاك الطاقة والمواد الخطرة واستخدام المواد والامتنال للمعايير البيئية (Laosirihongthong, & Tan,2013:24)

هو ناتج عن مجهودات ترشيد استهلاك الطاقة والمواد الأولية ومختلف التسهيلات كذلك الحد من مخاطر البيئة كانبعاث الغازات السامة وتلوث المياه. والتحكم في النفايات فضلاً عن الممارسات المنصبة للحفاظ على المحيط الايكولوجي فأنها تعد جزءاً من الأداء البيئي للمنظمات كونها تعزز من مفهوم المواطنة في نظر المجتمع (Kawashi,2019: 97)

- 3- **البعد الاجتماعي**: يشير البعد الاجتماعي إلى حق الفرد في العيش حياة كريمة تتيح له ممارسة جميع الأنشطة بهدف الحفاظ على نصيبه من الثروات والخدمات الاجتماعية، ليتمكن من استثمارها بطريقة تلبى احتياجاته (Yu, 2017: 3)
- ان الأداء الاجتماعي هو الأداء الذي يركز على جعل الموارد البشرية للمنظمة فاعلة، كما تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير فرص عمل لجميع فئات المجتمع وتحقيق الرفاهية الاجتماعية، وتوفير ظروف العمل اللائق وشروط الصحة والسلامة المهنية (Omire,2019: 22)

مؤشرات قياس الأداء المستدام: تبدأ الوحدات الاقتصادية بوضع مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تشمل عناصر التنمية المستدامة، وهي البيئية، الاقتصادية، والاجتماعية. بناءً على ذلك، تتكون مؤشرات قياس الأداء المستدام من ثلاثة أنواع رئيسية، وهي كما يلي (Aleayib, 2009: 168):

المؤشرات الاقتصادية لقياس الأداء المستدام: في السابق، كان يتم قياس الأداء المالي للوحدة الاقتصادية باستخدام المؤشرات الاقتصادية. ومع تبني الوحدات الاقتصادية للتنمية المستدامة، ظهرت مؤشرات أخرى تبتعد عن المنظور المالي، حيث تساعد في قياس المساهمات الاقتصادية للوحدة، وتقييم مدى مراعاتها لمبادئ التنمية المستدامة. يتم تصنيف هذه المؤشرات وفقاً للعلاقات بين الوحدة الاقتصادية والأطراف المعنية، مثل الموردين، المستثمرين، العاملين، والعملاء.

المؤشرات البيئية لقياس الأداء المستدام: هذه المؤشرات تتضمن معلومات غير مالية تُظهر الأثر البيئية الناتجة عن أنشطة الوحدات الاقتصادية. يمكن من خلال هذه المؤشرات قياس وتقييم الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية من خلال التأثيرات السلبية لأنشطتها على البيئة.

المؤشرات الاجتماعية لقياس الأداء المستدام: تستخدم هذه المؤشرات لقياس تأثير أنشطة الوحدات الاقتصادية على المجتمع، بما في ذلك العاملين، المساهمين، والعملاء. يتم تصنيف هذه المؤشرات وفقاً للمعايير الداخلية والخارجية (Livian & Jougleux, 2007: 144).

3.11 تدقيق الأداء المستدام :

للتحقق من الأداء المستدام للوحدة، يجب إجراء تدقيق يتناسب مع الأبعاد التي تشكل هذا الأداء (الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي). وفي هذا السياق، ظهرت الحاجة إلى تدقيق الأداء المستدام كخدمة جديدة تدرج ضمن خدمات التوكيد غير التقليدية، بهدف تعزيز المصداقية والشفافية. وبسبب الأهمية الكبيرة لهذه الخدمة وحداتها، أصبح الاهتمام بتدقيق الأداء المستدام أكثر وضوحاً (Al-Jaafari, 2016: 28).

تعتبر هذه الخدمة المهنية المستقلة الجديدة من الوسائل التي تهدف إلى تحسين جودة المعلومات وزيادة مصداقيتها وملاءمتها لصناع القرار، من خلال فحص أداء الإدارة فيما يتعلق بالاستدامة. كما توفر تأكيدات بشأن الأبعاد المكونة لأداء الاستدامة (الأداء الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي، والمؤسسي)، ويتم تنفيذها من قبل طرف مستقل يتمتع بالحياد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (Samir and Yahya, 2022: 116).

4.12 هدف تدقيق الأداء المستدام

- 1- فحص وتقييم الوحدة الاقتصادية لغرض البرهنة على ممارسات الاستدامة
- 2- تأكيدات على الأداء المالي، الاجتماعي، والبيئي.
- 3- اختبار مدى صدق مزاعم الوحدة بشأن وضع خطط واستراتيجيات للأداء المستدام.
- 4- إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة حول أدائها المستدام، وتوصيله إلى أصحاب المصلحة في الوحدة، والتحقق من محتوى تقارير الأداء المستدام (Ghilab, 2017: 142).

3.13 دور وأهمية التدقيق في تعزيز الاداء المستدام

تتمثل أهمية التدقيق في تعزيز ثقة المديرين وأصحاب المصلحة بجودة بيانات الأداء المستدام، حيث يسهم التدقيق في منح هؤلاء الأطراف، بما في ذلك المستثمرين، شعوراً أكبر بأن البيانات المالية للشركات تُدقق بطريقة دقيقة وشفافة. يُمارس تدقيق الأداء المستدام على مستوى الشركات، المشاريع، الفروع، البرامج أو الوحدات الاقتصادية. كما يمكن أن يُجرى التدقيق لوظائف مشتركة بين عدة جهات أو على قطاع بأسره. من حيث الشمولية، يمكن أن يكون التدقيق شاملاً لكافة الأنشطة والبرامج الخاصة بالوحدة الاقتصادية أو يقتصر على تدقيق جزئي لأنشطة مختارة. ويشمل مجال هذه الخدمة تقييم أداء الإدارة في ما يتعلق بالاستدامة، مع التركيز على مزاعمها بشأن:

- 1- وجود خطط وبرامج للاستدامة.
 - 2- تفعيل برامج الأداء المستدام.
 - 3- شمولية برامج الأداء المستدام للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤسسية.
 - 4- كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الأداء المستدام.
 - 5- كفاية الإفصاح عن مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تنفيذ برامج الأداء المستدام (Ghilab, 2018: 133).
- أشار (Samir and Yahya, 2022: 116) إلى أن أهم متطلبات تدقيق الأداء المستدام تتضمن:
- 1- توفير مجموعة من الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والمؤسسية التي تقوم بها الوحدة محل التدقيق، وذلك بهدف تحقيق أهداف الأداء المستدام.
 - 2- ضرورة وجود فريق من الموارد البشرية ذي كفاءة عالية وخبرة متخصصة في تدقيق الأداء المستدام.
 - 3- إنشاء نظام محاسبي خاص لتتبع أنشطة الأداء المستدام، بهدف قياس وتوصيل البيانات المتعلقة بهذه الأنشطة إلى الأطراف المعنية في المجتمع.
 - 4- أهمية وجود معايير قياس أو مؤشرات دقيقة للأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والمؤسسي، بالإضافة إلى توفير تعليمات قانونية ملزمة لقياس الأداء في أنشطة الاستدامة.

3.13 معايير التدقيق الدولية

1- المعيار الدولي رقم (1010) الخاص بالمسائل البيئية عند تدقيق البيانات المالية:

ووفقاً لهذا المعيار، فإن المسائل البيئية أصبحت مهمة جداً لما لها من أثر جوهري محتمل على القوائم المالية، ومن ثم فإن الإدارة أصبحت مسؤولة عن الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأمور البيئية، وفي حال ما إذا كانت الأمور البيئية مهمة للمؤسسة فإنه من المحتمل أن يكون هنالك مخاطر ظهور تحريف جوهري في القوائم ينشأ من مثل هذه الأمور، وفي هذه الحالة فإن مراقب الحسابات في حاجة إلى الحث والاهتمام بمسائل البيئة عند تدقيقه للقوائم المالية (fatih, 2011: 15)

2- الدليل رقم (5120) الصادر عن الأنتوساي

هذا الدليل بعنوان الرقابة البيئية والرقابة النظامية من قبل المدققين: يقدم دلائل عن كيفية الرقابة البيئية بنفس المناهج الرقابية وبالإمكان عند تدقيق الحسابات الختامية المتعلقة بمواضيع البيئة الاستناد واتخاذ النقاط الاتية:

مبادرات من أجل الوقاية والتقليل وإزالة الأضرار البيئية

صيانة وتجديد أو عدم تجديد الموارد

نتائج المخالفات ضد قوانين البيئة

نتائج مسؤولية الدولة بالأضرار المحلقة بالغير (INTOSAI, 2004, <http://www.intosai.org>)

وحسب رأي الباحثة ان الأداء المستدام يساعد الشركات على التأقلم مع التغيرات المستقبلية مثل ندرة الموارد والتغيرات المناخية ويقلل من المخاطر المالية المرتبطة بالتقلبات البيئية والاقتصادية، وبشكل عام الأداء المستدام لم يعد خياراً بل أصبح ضرورة لضمان نجاح واستمرارية الشركات والمجتمعات في عالم يتجه نحو اقتصاد أكثر مسؤولية ووعياً بالبيئة

المبحث الثالث:

4. الجانب العملي

4.1 التحليل الاحصائي

تم توزيع الاستبانة على (مدققين ديوان الرقابة المالية ومدققين خارجيين) ، وبعد التدقيق بالاستبانة واستبعاد غير الصالحة ، بقيت (50) استبانة تم ادخال بياناتها الى البرنامج الاحصائي SPSS من اجل تحليلها ، و قمنا بالخطوات التالية:

4.2 تحليل المعلومات الديموغرافية لأفراد العينة :

1. من خلال الجدول رقم(1) الذي يُمثل أفراد العينة حسب تخصصاتهم العلمية والشهادة ، اتضح ان اعلى تخصص هو التدقيق ويُمثل نصف العينة اما بالنسبة للشهادة ، فالأعلى متمثلة بالماجستير ويأتي بعدها بفارق قليل الدكتوراه وهذا يدل على ان افراد العينة ممن لهم خبرة بالتدقيق وعلى مستوى عالي من التخصص.

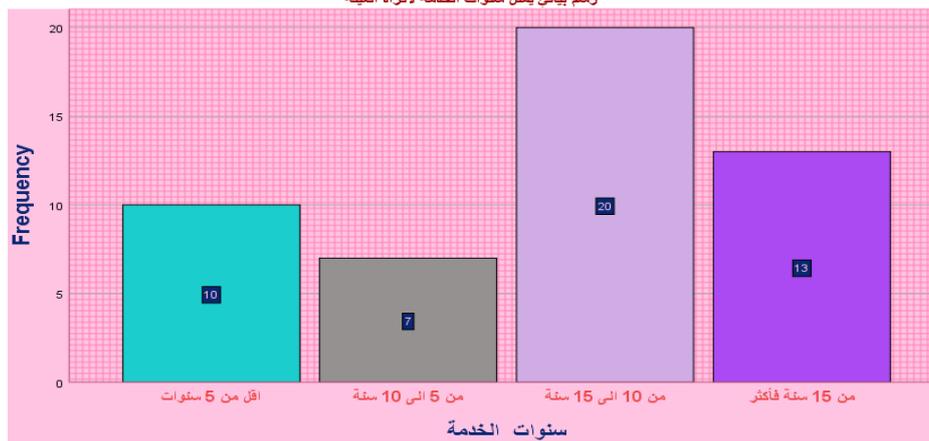
جدول رقم(1) يُمثل أفراد العينة حسب التخصص و التحصيل العلمي

الشهادة	التخصص	تدقيق	علوم مالية	محاسبة	غير ذلك	المجموع
	بكالوريوس	1	0	6	0	7
	ماجستير	9	2	11	2	24
	دكتوراه	15	2	2	0	19
	المجموع	25	4	19	2	50

اعداد الجدول : بتصريف من الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانة بعد تحليلها

تصنيف أفراد العينة حسب سنوات الخدمة وكما ممثلة في الرسم البياني رقم (1) ادناه:

رسم بياني يُمثل سنوات الخدمة لأفراد العينة



من ملاحظة الرسم أعلاه يتضح ان اعلى نسبة للذين لديهم سنوات عمل من 10 الى 15 سنة مما يدل على ان افراد العينة من الشباب و لهم خبرة جيدة في مجال التدقيق وتأتي بالمرتبة الثانية ممن لديهم سنوات خبرة أكثر من 15 سنة.

4.3 التحليل الاحصائي للمعلومات العلمية :

1. تم استخدام مقياس الفا كرونباخ لبيان صدق وثبات الاستبانة : وكانت نتيجة المقياس تساوي (0.75) وهي نسبة جيدة جدا تُبين ان صدق وثبات الاستبانة عالي.
2. استخراج الإحصاءات الوصفية لكلا المتغيرين وهما (التدقيق الخارجي ويُعتبر المتغير المستقل) و (الأداء المستدام وهو المتغير التابع) وكانت النتيجة كما مبينة في الجدول رقم(2) ادناه:

جدول رقم (2) يُمثل الإحصاءات الوصفية للمحورين

المقاييس الوصفية	التدقيق الخارجي	الأداء المستدام
الوسط الحسابي	2.99	2.99
الانحراف المعياري	.046	0.032

من خلال ملاحظة الجدول رقم(2) أعلاه يتضح ان الوسط الحسابي لكلا المحورين يقع ضمن نطاق (المحايد) حسب مقياس ليكنتر الخماسي، اما بالنسبة للانحراف المعياري فكلا المحورين مقياسهم قليل مما يدل على قوة الانسجام بين الإجابات .

1. معامل الارتباط : ان معامل الارتباط بين المتغيرين يساوي (0.64) وهو طردي متوسط عالي ، مما يدل على ان هناك علاقة وطيدة بين متغيري البحث وهما التدقيق الخارجي والأداء المستدام) .

2. ومن جدول ANOVA نلاحظ ان قيمة (F=33.24) وان قيمة (Sig= .000) اقل من (0.05) مما يدل على ان هناك علاقة ذا اثر معنوي للمتغير المستقل (التدقيق الخارجي) على المتغير التابع (الأداء المستدام).

جدول رقم(3) يُمثل جدول ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.021	1	.021	433.2	.000 ^b
Residual	.030	48	.001		
Total	.051	49			

a. Dependent Variable: اداء_مستدام

b. Predictors: (Constant), التدقيق_الخارجي

اعداد الجدول : من برنامج SPSS بعد ادخال البيانات للبرنامج من اجل تحليلها

ج) نموذج الانحدار : تم استخراج نموذج الانحدار بالاعتماد على جدول رقم (4) ادناه لبيان مدى اثر المتغير المستقل على المتغير التابع. وكان كما في ادناه:

$$Y = 1.64 + 0.45 X$$

من ملاحظة نموذج الانحدار نجد أنه كلما تغير المتغير المستقل (التدقيق الخارجي) درجة واحدة يتغير المتغير التابع (الأداء المستدام) بنسبة (0.45) وهي نسبة جيدة.

جدول رقم(4) يُمثل معاملات (Coefficients) نموذج الانحدار

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.642	.234		7.020	.000
التدقيق_الخارجي	.451	.078	.640	5.765	.000

a. Dependent Variable: اداء_مستدام Coefficients^a

اعداد الجدول : من برنامج SPSS بعد ادخال البيانات للبرنامج من اجل تحليلها

الاستنتاجات// من خلال التحليل الاحصائي نستنتج ان للتدقيق الخارجي اثر معنوي ذو دلالة إحصائية على الأداء المستدام بنسبة (0.45) وهي نسبة جيدة.

الجانب الرابع:

5. الاستنتاجات والتوصيات

5.1 الاستنتاجات

- 1- هنالك ضعف لدى المدققين الخارجيين فيما يخص تدقيق الأعمال والتقارير التي تعدها الجهات المسؤولة عن الجانب البيئي والاجتماعي.
- 2- قلة الدورات للمدققين الخارجيين المتخصصة في الجوانب البيئية أو الاجتماعية، إذ تركز الدورات بشكل عام على الجوانب المحاسبية والإدارية.
- 3- يوجد قصور وضعف في القوانين والأنظمة المتعلقة بعمل التدقيق الخارجي في الجانب البيئي والاجتماعي.

- 4- هناك صعوبة في الإفصاح عن بيانات الأداء المستدام في القوائم المالية التقليدية لعدم قدرتها على احتواء بيانات وصفية.
- 5- ان المعلومات التي يمكن ان يصل اليها المدققين الخارجيين والتي تخص الجانب البيئي والاجتماعي تؤدي الى تحسين مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- 6- يساهم التدقيق الخارجي في تحديد المخاطر البيئية والاجتماعية والاقتصادية مما يساعد الشركات على اتخاذ قرارات أكثر استدامة.
- 7- ان تبني جوانب التنمية يساعد الشركات في القضاء على الممارسات غير المستدامة مثل التلوث والهدر في الموارد مما يساهم في تبني استراتيجيات صديقة للبيئة.

5.2 التوصيات

- 1- نظرًا للاهتمام المتزايد من قبل معظم الشركات بجوانب التنمية المستدامة، فإنه من الضروري أن تقوم هذه الشركات بإعداد تقارير الأداء المستدام بدلاً من التقارير التقليدية، وذلك لأهمية هذه التقارير في تعزيز سمعة الشركة وتحسين صورتها في المجتمع.
- 2- على المدقق الخارجي ان يلفت انتباه إدارة الشركات ان تقوم بالالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بالجوانب البيئية والاجتماعية لما يعود بالنفع على الشركات من خلال ما تحصل عليه من مكافآت او كتب الشكر والتقدير من قبل الحكومة او المنظمات الراعية لهذه الجوانب سواء المحلية او الدولية وبالتالي رفع قيمة الشركة في السوق.
- 3- من الضروري وجود إطار من المعايير المهنية المحددة لأداء خدمة تدقيق الأداء المستدام. فعند تنفيذ مهمة تدقيق الأداء المستدام بجودة عالية، يتطلب الأمر وضع معايير وإرشادات خاصة بها، على غرار المعايير المعتمدة في تدقيق القوائم المالية.
- 4- يتطلب تدقيق الأداء المستدام ضرورة وجود فريق تدقيق يتمتع بالخبرات المهنية والفنية والتأهيل المناسب ويجب ان يكون فريق التدقيق متخصص بالمجالات المالية ومتخصص أيضا في الأمور البيئية وملم بالجوانب الاجتماعية.
- 5- من الضروري فرض متطلبات قانونية تلزم الشركات بأعداد تقارير شفافة عن ممارساتها المستدامة تحت اشراف مدققين مستقلين.
- 6- تشجيع الاستثمارات المستدامة من خلال توجيه المستثمرين نحو الشركات التي تتمتع بتقارير تدقيق استدامة قوية وتعتمد ممارسات استدامة موثوقة.

المصادر

- 1- Al-Jafrawi, Adnan Hadi Adnan, (2016), The extent of auditors' commitment in the Gaza Strip to applying the conceptual framework of independence when providing other assurance services according to the International Code of Ethics 291- A field study, Master's thesis in Accounting and Finance, Faculty of Commerce, Islamic University - Gaza
- 2- (INTOSAI, 2004, <http://www.intosai.org>)
- 3- ALdalabih;(2018)" The Role of The Internal Audit Management of Enterprise Risk Management" (International Journal of Entrepreneurship and Business Development)Vol 1, No 2
- 4- Arens, Alvin A.; elder, r And Al J; BeAsley, Mark s.; hogA, Chris e, (2017), "Auditing And Assur Ance services An integr Ated Appro ACh", sixteenth edition, Pearson Education
- Chandran Y. ،Yang ،Z. and Zhou ،Y. (2020) ،"Institutional development ،state ownership ،and corporate cash holdings: evidence from China" ،Journal of Business Research ،Vol. 68 No. 2 ،pp. 351-359
- Chandrin Y. ،Yang ،Z. and Zhou ،Y. (2020) ،"Institutional development ،state ownership ،and corporate cash holdings: evidence from China" ،Journal of Business Research ،Vol. 68 No. 2 ،pp. 351-359
- 5- Dembo, Abubakar Mahmud,2021, do voluntary Disclosures have an impact On Sustainable Company Performance? Evidence From Top Nigerian Oil Companies, Doctor of Philosophy, University of Bedfordshire, England.
- 6- Ghallab, Fatih (2018), Developments in auditing operations in the governance field to embody the sustainability of economic institutions - A study of some industrial institutions in the cement sector in Algeria, Journal of Business and Trade Economics, Issue Five
- 7- Jouglex&, D and Livian, 2007, "Does Auditor Tenure Influence the Reporting of Conservative Earnings", Journal of Accounting and Public Policy, vol. 27., April 2008, 115-132
- Myers, J. N., L. A. Myers, and T. C. Omer., "Exploring the term of the auditor – client8
- 9- Nagy&,carceillo;(2004), "Deepening Analysis on Internal Control Procedures of Cost Estimation Design in Road and Bridge Construction Units - and the Relation with Internal Audit" Vol. 11 No. 4.
- 10- Pires, S., Sénchal, O., Deschamps, F., Loures, E. F. R., & Perroni, M. G. (2015). Industrial maintenance for sustainable performance: A systematic literature review. In 23rd International Conference for Production Research (ICPR).

- 11- Rathore, H., Jakhar, S. K., Bhattacharya, A., & Madhumitha, E. (2020). Examining the mediating role of innovative capabilities in the interplay between lean processes and sustainable performance. *International Journal of Production Economics*.
- 12- Alvin A. Arens, and James K. Loebbeck, *Auditing and Assurance services an integrated approach 9th edition*, New Jersey, Pearson Education, Inc. 2005.
- 13- Fauzi, Hasan & Svensson, Goran & Rahman, Abdul. (2010). "Triple bottom line as Sustainable corporate performance, a proposition for the future" *Sustainability*, ISSN 2071-1050..
- 14- Herrbach, Olivier, "Audit Quality Auditor Behavior and the Psychological Contract", *European Accounting Review*, Vol. 10, No. 4, 2001.
- 15- Persie, Milena & Jankovic, Sandra & Bakija, Katarina & Poldrugovac, Katarina. (2013). "Sustainability Reporting for hotel companies: A tool for overcoming the crisis" *Tourism in Southern and Eastern Europe*
- 16- Edaily, F., et al., (2020). The impact of intellectual integration between external auditing and corporate governance in the face of financial crises, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 11, No. 12
- 17- Laosirihongthong, T., Adebajo, D., & Tan, K. C. (2013). Green supply chain management practices and performance. *Industrial Management & Data Systems*
- 18- Zalfa, A. N. (2021). *Green Intellectual Capital Terhadap Sustainable Performance* (Doctoral dissertation, STIE Indonesia Banking School)
- 19- Al-Ayeb, Abdel Rahman, (2011) The function of sustainable development in Algerian economic institutions, a case study of public institutions for the cement industry in Algeria, *Journal of Economic Sciences and Management Sciences*, Issue (11), University of Setif, Algeria.
- 20- Kawashi, Murad, Mechanisms for the success of the institution's performance evaluation process, an analytical study of the opinions of a sample of managers in public cement institutions in Algeria 2013.
- 21- Shehata, Sayed Ali (2014) *Advanced Studies in Auditing*, Dar Al-Taalim Al-Jami'i, First Edition, Alexandria
- 22- Al-Maghout, Ghoneima Muhammad, (2017) "The Impact of Using the Balanced Scorecard on the Quality of Internal Auditing" An Applied Study on Syrian Private Banks" Master's Thesis at the Syrian Virtual University
- 23- Taha, Alaa Abdul Wahid Dhnoon, (2013), *Audit Quality in the Framework of Using the Knowledge Management Model, A Proposed Model for the Iraqi Work Environment*, PhD Thesis in Accounting, University of Mosul, College of Administration and Economics, Iraq
- 24- Hamada, Hussam Ahmed Ali Ahmed, 2020, *The Role of Electronic Human Resources Management in Improving the Sustainable Performance of the Organization with Application to Cairo Airport Company*, *Journal of Financial and Commercial Research*, Volume 21, No. 4, Faculty of Commerce, Port Said University, pp. 734-759
- 825- Amara, Mona, 2019 *Measuring and evaluating sustainable performance in the service organization according to the Global Reporting Initiative, a case study of the Ophthalmology Hospital* - Master's thesis, Department of Management Sciences, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, Mohamed Boudiaf University, M'Sila.
- 926- Kashat, Anis, 2019 *The role of competency management in promoting social responsibility and sustainable performance of business organizations* - PhD thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, Ferhat Abbas University, Setif, Algeria.
- 26- Aamir, A., Jan, S. U., Qadus, A., Nassani, A. A., & Haffar, M. (2021). Impact of Knowledge Sharing on Sustainable Performance: Mediating Role of Employee's Ambidexterity. *Sustainability*, 13(22), 12788. *Accounting Review*, Vol. 78, 2003
- 27- Al-Attar, Saber Jalal (2018) *Social Audit Requirements in Business Organizations*, *Namaa Journal of Economics*, Volume 5, Issue 1, Algeria
- 28- Al-Mawajda, Aseel, (2019) *The role of information technology in supporting sustainable performance in electronic work organizations, an applied study in electronic workers' organizations in Jordan* - Amman, Master's thesis, Faculty of Workers - Middle East University
- 29- Al-Tuwaijri, Abdul Rahman Ali, Al-Nafie, Hussein Muhammad, *Quality of the audit service, an analytical study of the influencing factors from the point of view of auditors*, *King Abdulaziz University, Economics and Administration*, Volume 22, Issue 1
- 30- *Audit Guide (7) Quality Control (2016)*, issued by the Accounting and Auditing Standards Board in the Republic of Iraq
- 31- Bou Arrouj, Moaz, *The Role of External Auditing in Reducing Creative Accounting Practices*, Master's Thesis, University of Arab Ben M'hidi - Oum El Bouaghi - Faculty of Economics and Business Sciences Management Sciences, 2016

32-Ghallab, Fatih (2011) The development of the audit function in the field of corporate governance to embody the principles and standards of sustainable development, a study of some industrial institutions, a study Master of the Faculty of Economics and Management Sciences - Ferhat Abbas University, Setif, Algeria

33-Hillison&watkins;(2004) "Balanced scorecard in the integration of corporate strategic planning and performance", a literature review, IOP Conf. Series: Materials Science and Engineering, No. 801

34-International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountants, translated by the Arab Society of Certified Public Accountants (Jordan)

35-Jean-Jacques Pluchart, Lois Charbon Jean, le management durable d'entreprise ; les performances de l'entreprise socialement responsable, 2011, Edition SEFI, Québec, Canada.

36-Muhammad Samir Al-Sabban, Auditing Theory and Application Mechanisms, University House, Alexandria - Egypt 2001

37-Nadia Maghni, The role of external audit according to the standards adopted in decision-making, Master's thesis, University of Algiers, 2008

37-Nour El Houda Awadi, 2016, Factors affecting the quality of external audit reports, Master's thesis submitted to the University of Arab Ben M'hidi - Oum El Bouaghi

relationship and the quality of earnings : A case for mandatory auditor rotation?", The

38-Rothaermel, F. T. (2017). Strategic Management, Third Edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data

39-Samir, Shaima Muhammad, Yahya, Faiha Abdul Khaliq (2022), The role of sustainable performance auditing in building trust and enhancing credibility for integrated reporting in economic units, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences. Issue(18)

40-Sharifi Omar, Professional Organization of Auditing, PhD Thesis, Faculty of Economics, Commerce and Management Sciences, University of Setif, 2012

41-Yu, Shih-Heng, Yu Gao, and YihChearnng Shiue. 2017. "A Comprehensive Evaluation of Sustainable Development Ability and Pathway for Major Cities in China" Sustainability 9, no. 8: 1483

استمارة الاستبيان

تحية طيبة... بالنظر لمتعمكم بخبرة أكاديمية ومهنية عالية نتشرف بمشاركتم في تقديم الصورة الحقيقية ذات الأثر الإيجابي في إخراج هذا البحث بالمستوى المطلوب. يرجى تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة، علماً بأن الاستمارة تُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.
المعلومات الديموغرافية:

(1) المؤهل العلمي: (1) بكالوريوس، (2) ماجستير.....، (3) دكتوراه

.....
(2) سنوات الخدمة:

(1) أقل من 5 سنة، (2) من 5 إلى 10 سنة، (3) من 10 إلى 15 سنة.....، (4) 15 سنة فأكثر..... .

(3) التخصص: (1) التدقيق.....، (2) علوم مالية.....، (3) محاسبة.....، (4) غير ذلك..... .

الأسئلة العلمية :

المحور الأول : التدقيق الخارجي					
ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تعد مرحلة التخطيط من الإجراءات المهمة لنجاح عملية التدقيق والتأكد لذلك يجب ان يشارك في عملية التخطيط شريك التدقيق وفريق تدقيق الاستدامة والخبراء الخارجيين				
2	ضرورة توسيع مراقب الحسابات لنطاق إجراءاته التحليلية للحصول على فهم كاف لأنشطة الوحدة كافة التشغيلية والبيئية والاجتماعية				
3	هل تشتمل أساليب جمع الأدلة في خدمة تدقيق الأداء المستدام على قوائم الاستقصاء ومقابلات شخصية مع الإدارة والعاملين وزيارة المواقع				

					4	يجب وضع أساليب تدقيق جديدة ومبتكرة يمكنها من التحقق من صحة البيانات غير المالية	
					5	قصور التقارير المالية التقليدية بالمعلومات التي تحتويها كونها تنقل المعلومات الحالية والسابقة فقط دون الأخذ بالأعتبار المعلومات التي تخص المستقبل	
					6	يكون التدقيق الخارجي بمثابة الحفاظ على موارد الشركة وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة من خلال فحص الكفاءة الإدارية وتقويمها وفعالية العمليات في استعمال الموارد المتاحة ومنع الاسراف في عمليات النشاط كافة.	
					7	يختلف مفهوم جودة التدقيق من مدقق لآخر، ويعود ذلك لعدة أسباب، منها صعوبة تحديد قيمة خدمة التدقيق كونها غير ملموسة	
					8	هنالك علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، اي انه كلما زادت سمعة مكتب التدقيق زادت معها جودة التدقيق	
المحور الثاني : الأداء المستدام							
ت	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	
						9	عملية التقرير عن الأداء المستدام تبدأ من قياس الركائز الرئيسية الثلاثة للأداء المستدام وهي البيئية والاجتماعية والاقتصادية
						10	يمثل الاداء المستدام بأنه قدرة المؤسسة على خلق قيمة للأطراف ذات المصلحة ومدى قدرتها على تحقيق التوازن بين مختلف الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية
						11	ويرتبط الاداء المستدام أيضا ليس فقط بالنتائج المالية وتعظيم المنفعة للمساهمين، فديمومة الاداء يتطلب مراعاة مصالح العمال والمجتمع المحلي والزبان والبيئة الطبيعية وكذلك الأجيال المستقبلية
						12	بالمعنى الاقوى يمثل الاداء المستدام بأنه قدرة المنظمة على استخدام قدراتها ومهاراتها المتاحة لديها على مستوى الفرد والمجموعة والمنظمة من أجل تلبية حاجات ورغبات أصحاب المصلحة حاليا ومستقبلا، مع الاخذ بنظر الاعتبار الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية
						13	اصبح من اللازم والمهم جدا تركيز الوحدات الاقتصادية على استدامة الاداء، لان الاداء المستدام يساعد الوحدات الاقتصادية على اتخاذ القرارات الرشيدة لغرض تيسير اعمال تلك الوحدات، وكذلك يدخل الوحدات الاقتصادية في مرحلة مستحدثة تتجلى بالكيفية التي تنتقل من خلالها الى وحدات اقتصادية تخدم وتفيد البيئة والمجتمع والاقتصاد دون ان يؤثر ذلك على اصحاب المصلحة
						14	من فوائد الاداء المستدام للشركة يساعد في التقليل من استهلاك الطاقة والتبذير في الموارد الطبيعية والقضاء على التلوث البيئي من اجل تحسين مستوى الحياة في المجتمع، كذلك استقطاب أفضل العاملين من المنظمات الأخرى والحفاظ عليهم
						15	اما فوائد الاداء المستدام فيما يتعلق بالأمور المالية فإنه يقلل من تكاليف التشغيل، ويقلل من تكاليف الإدارة ويقلل من تكاليف رأس المال
						16	اما عن فوائده فيما يتعلق بالزبان فهو يحسن رضا الزبان، ويزيد الحصاة السوقية للمنظمة، ويعزز السمعة والدخول في الأسواق الجديدة
						17	اما عن مزاياه خلق منتجات صديقة للبيئة والمساهمة في رفاهية المجتمع وتحسين سمعة الوحدات الاقتصادية في المجتمع
						18	من أهداف تدقيق الاداء المستدام اختبار مدى صدق مزاعم الشركة، بشأن وضع خطط واستراتيجيات للأداء المستدام
						19	تتمثل أهمية ودور تدقيق الاداء المستدام في انه يزيد من ثقة كل من المديرين وأصحاب المصلحة من حيث جودة بيانات أداء الاستدامة فهو يمنح أصحاب المصلحة بما في ذلك للمستثمرين شعور أكبر بأن تدقيق البيانات المالية للشركات واضح ودقيق وشفاف
						20	أن أهم متطلبات تدقيق الاداء المستدام تتمثل في توفير مجموعة من الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والمؤسسية التي تقوم بها الشركة محل التدقيق، وذلك بهدف تحقيق أهداف الاداء المستدام