Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
EISSN: 3006-9149
PISSN: 1813-1719

The impact of audit committees on the level of disclosure of sustainability reporting information

Sura jasem khalf*, Wisam Naeamah Hussein
Collage of administration and economics/Tikrit university

Keywords:
Characteristics of audit committees, internal audit efficiency, disclosure of sustainability report information, Iraq Stock Exchange.

A R T I C L E I N F O

Article history:
Received 16 Jun. 2024
Accepted 11 Aug. 2024
Available online 31 Dec. 2024

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Sura jasem khalf
Collage of administration and economics/Tikrit university

Abstract: The study aimed to know the impact of audit committees on the efficiency of internal auditing and its reflection in the level of information disclosure in sustainability reports. The study examined a sample of (10) banks listed on the Iraq Stock Exchange during the period extending from 2013 to 2022. The study was based on testing the hypothesis. The research is based on two approaches: the descriptive approach and the applied approach, as the annual financial reports of the same banks listed in the Iraq Stock Exchange were relied upon to reach the extent of the influence of audit committees on the efficiency of internal auditing and its reflection in the level of disclosure of sustainability report information.

The study reached a set of conclusions, the most important of which are the following: There is a significant correlation between audit committees and both internal audit efficiency and disclosure of sustainability report information. There is also a significant correlation between internal audit efficiency and disclosure of sustainability report information, as well as It was found that there is a significant effect of the audit committees on both the efficiency of internal auditing and the disclosure of sustainability report information. There is also a significant effect of the efficiency of internal audit on the disclosure of sustainability report information. It also found that the effect of the audit committees on the disclosure of sustainability report information It increases when internal audit efficiency is averaged.

Based on the conclusions, the study recommends the need to strengthen the role of audit committees in Iraqi banks and enhance their capabilities to review financial reporting information and sustainability reporting information in an integrated manner. The study also recommends developing the efficiency of internal auditing in Iraqi banks, and improving the procedures and standards for internal auditing to ensure the accuracy of information, financial reports, and sustainability reports. In addition to improving the level of disclosure of information in financial reports and sustainability reports in Iraqi banks, by developing mechanisms and policies for disclosure and ensuring the transparency and reliability of the information.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

تأثير لجان التدقيق في مستوى الافصاح لمعلومات تقارير الاستدامة: دراسة تطبيقية في عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية

سرى جاسم خلف وسام نعمة حسين
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة تكريت

المستخلص

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير لجان التدقيق في مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة تناولت الدراسة عينة مكونة من (10) مصارف من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة الممتدة من 2013 ولغاية 2022، واستندت الدراسة إلى استخدام (عدد أعضاء لجان التدقيق، استقلالية أعضاء لجان التدقيق، الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق) في قياس المتغير المستقل خصائص لجان التدقيق، ف اما بالنسبة للمتغير التابع الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة فقد تم قياسه باتباع هيكل معلومات (GRI)، إذ تم قياس مستوى الإفصاح لكل بُعد من أبعاد الاستدامة الثلاثة (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية)، واعتمدت الدراسة في اختبار فرضية البحث على منهجين هما المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، إذ تم الاعتماد على التقارير المالية السنوية للمصارف عينه البحث المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، للوصول إلى مدى تأثير لجان التدقيق في مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت أهمها بما يأتي: عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين خصائص لجان التدقيق بأبعادها والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة بأبعاده، باستثناء وجود علاقة ارتباط معنوية إيجابية (طردية) بين الخبرة المالية والمحاسبية (البعد الثالث للجان التدقيق) مع الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة واثنين من أبعاده (الاقتصادي، الاجتماعي).

وبناءً على الاستنتاجات توصي الدراسة بضرورة تعزيز دور لجان التدقيق في المصارف العراقية وتعزيز قدراتها على مراجعة معلومات التقارير المالية ومعلومات تقارير الاستدامة بشكل متكامل، كما توصي الدراسة بتطوير كفاءة التدقيق الداخلي في المصارف العراقية، وتحسين الإجراءات والمعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي لضمان دقة المعلومات والتقارير المالية وتقارير الاستدامة، فضلا عن تحسين مستوى الإفصاح عن معلومات التقارير المالية وتقارير الاستدامة في المصارف العراقية، وذلك من خلال تطوير الآليات والسياسات الخاصة بالإفصاح وضمان شفافية وموثوقية المعلومات.

الكلمات المفتاحية: خصائص لجان التدقيق، الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة، سوق العراق للأوراق المالية.

المقدمة

تعد القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات المصدر الأساس للمستخدمين كافة في الحصول على المعلومات المالية اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية بصورة صحيحة، ولذلك لابد أن تتصف هذه المعلومات بالملائمة والموضوعية والوقتية والشفافية والسرية والجودة العالية، وتعد جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية امر مهم لكونها تساعد المستفيدون منها في اتخاذ قرارات صائبة وخالية من الأخطاء، لكن في ظل التقلبات الحاصلة في البيئة المحيطة بالشركة

والتي تتطلب الحيطة والحذر من أي ظرف قد يتسبب بخسائر لم تكن بالحسبان، من أجل ذلك تسعى أغلب الشركات إلى توفير وسائل وأساليب متنوعة من أجل الحفاظ على جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية، إن من بين الأساليب والتي لها الأثر الواضح هي لجنة التدقيق، وهي لجنة منبثقة من مجلس الادارة مكونة من مجموعة من الأعضاء الغير تنفيذيين والمستقلين الذين يملكون خبرة مالية ومحاسبية، تؤدي هذه اللجنة مجموعة من المهام أهمها هو عملها كطرف وسيط بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، فضلا عن عملها كوكيل عن مجلس الإدارة في أداء جميع الوظائف الرقابية

فإن تقارير الاستدامة هي التقارير التي تقوم الشركات من خلالها بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية كالمعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات والمعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وغالباً ما يكون تركيز تقارير الاستدامة بشكل أساس على المعلومات المتعلقة بالجانب البيئي والاجتماعي، وحددت جودة تقارير الاستدامة من خلال مبادرة الإبلاغ العالمية (Global Reporting Initiative)، ومع ذلك غالباً ما توجد فجوة في المصداقية تقوض استخدام هذه التقارير من قبل المحللين الماليين والمستثمرين وأصحاب المصالح الاخرين.

المبحث الأول: منهجية البحث

يعكس الاهتمام المتزايد بفاعلية العلاقة بين لجان التدقيق مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة اهتماماً متزايداً بأثرها الإيجابي المحتمل على الأطراف المعنية، بما في ذلك البيئة والمجتمع، وعلى الرغم من اهتمام الهيئات المهنية الدولية بتحسين هذه العلاقة لتحقيق إفصاح أكثر شمولية وموثوقية في تقارير الاستدامة، مع توجيه المسؤولية نحو المجتمع، إلا أن الإفصاح عن الاستدامة يظل محدوداً، خاصة في البلدان النامية، فضلاً عن أن خصائص لجان التدقيق تقدم معلومات محدودة في التقارير المالية السنوية، مما يفرض ضغوطاً على تلك الشركات لتعزيز الإفصاح وتوسيع نطاقه ليشمل الأداء الاجتماعي والبيئي بجانب الأداء المالي، ومع ذلك يبقى هذا الإفصاح متأثراً بعدد من المحددات، مثل خصائص لجان التدقيق، مما يمكن أن يؤثر إيجاباً أو سلباً على عمق وجودة المعلومات المفصح عنها.

1-1. مشكلة البحث: وفي ضوء ما سبق تتمثل الأسئلة البحثية للدراسة بالآتي:

- هل هناك تأثير للجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة؟

ويشتق من السؤال الرئيس أعلاه الأسئلة البحثية الفرعية الآتي:

1. هل ينعكس تأثير استقلالية أعضاء لجنة التدقيق على مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة؟
2. هل ينعكس تأثير عدد أعضاء لجنة التدقيق على مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة؟
3. هل ينعكس تأثير الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق على الافصاح عن معلومات تقارير الاستدامة؟

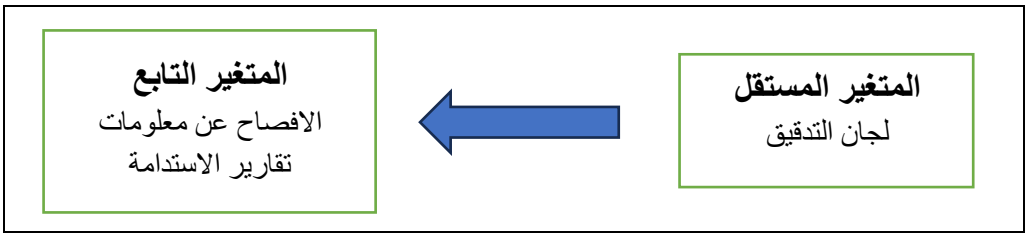
2-1. أهمية البحث: تعد الدراسة امتدادا للأدبيات التي حاولت تطوير محتوى التقارير المالية واغناءه بالمعلومات إلى تحقق القرارات الاستراتيجية مما يؤدي فهم لجان التدقيق لمعلومات تقارير الاستدامة مما يجعله يتخذ القرارات الاستراتيجية بصورة صحيحة ويمكن بين أهميتها بالآتي:

1. قلة الدراسات التي اهتمت بالإفصاح عن تقارير الاستدامة وبيان محدداته في بيئة الأعمال العراقية، وتعد هذه الدراسة بحثا اضافيا في مجال اختبار تأثير خصائص لجان التدقيق في البيئة المالية العراقية في مستوى الافصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

2. تأتي أهمية الدراسة عن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق إلى زيادة مستوى الافصاح والشفافية في التقارير المالية، وتعد تقارير الاستدامة أداة يمكنها تحقيق ذلك.

1-3. أهداف البحث: في ضوء ما تم عرضه من خلال مشكلة البحث وأهميته، يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان العلاقة بين تأثير لجان التدقيق على مستوى الافصاح عن معلومات تقارير الاستدامة ضمن القطاع المصرفي العراقي.

1-4. مخطط البحث الافتراضي: تبعاً لمنهجية البحث وإطاره العام، تم تصميم مخطط فرضي للبحث لبيان تأثير المتغير المستقل (لجان التدقيق) في المتغير التابع (الافصاح عن معلومات تقارير الاستدامة)، والشكل رقم (1) يوضح التأثير بين متغيرات البحث.



الشكل (1): مخطط فرضي للبحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثين.

1-5. فرضيات البحث: من خلال عرض مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضيات كالآتي:

(H1). الفرضية الأولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين لجان التدقيق ومستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للجان التدقيق على الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

1-6. حدود البحث: تمثلت الحدود العلمية للبحث بتناول متغيرين هما خصائص الشركة والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة، بينما اقتصرت الحدود المكانية للبحث لعينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (10) مصرفاً، أما الحدود الزمانية للبحث فتحددت بمدة (10) سنة مالية من عام (2013-2022).

1-7. منهج البحث: اعتمد الباحثان في هذا البحث على مدخلين أساسين من مداخل البحث العلمي وهما المدخل الوصفي، اذ تم الاعتماد على الادبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث ولا سيما فيما يتعلق بالجانب النظري، وذلك بالاعتماد على الأطاريح والرسائل الجامعية والبحوث والدراسات المنشورة في وقائع المؤتمرات العلمية، فضلاً عن الكتب والمقالات والأبحاث المنشورة في المواقع الالكترونية سواء كانت عربية أو أجنبية، والمدخل التطبيقي الذي أعتمد على البيانات المنشورة الكترونيا لعينة المصارف العراقية للأعوام (2013-2022).

المبحث الثاني: الإطار النظري للجان التدقيق

2-1. مفهوم التدقيق: هنالك العديد من التعريفات التي تتعلق بمصطلح "لجان التدقيق" ولكن قبل ذلك لابد للباحثين أن تتطرق إلى مفهوم التدقيق: يعرف التدقيق على أنه علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي

في نهاية فترة محددة (المغربي، 2018: 15-16). إذ عُرف التدقيق بأنه فحص القوائم المالية، ويشتمل على فحص وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرتابة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي ففي عايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة (الحيالي، 2016: 162). كما عرف التدقيق أيضا أنه من أهم الأدوات التي تؤكد من التزام الموظفين المنفذين بالسياسات الإدارية المطلوبة، أو هو مجموعة من النظم أو أوجه النشاط المستقل الداخلي داخل المنظمة المصرفية (الدليمي، 2011: 189). وقد عرف التدقيق أيضا على أنه عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العلميات والاحداث الاقتصادية للمشروع وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا كاملا، وتوصيل، النتائج للأطراف المعينة (بوحفص، 2018: 8). من خلال التعريفات السابقة يرى الباحثان إن (المغربي، 2018) يمكن ان تعرف التدقيق من خلال تحليل النهج الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات المالية، مع التركيز على المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن من خلالها القيام بهذا الفحص. من جهة أخرى، بينما يركز الدليمي (2011) في تعريفه على الأدوات الرئيسة التي تُؤكد على التزام الموظفين المنفذين بالسياسات الإدارية المطلوبة. تعرف لجنة التدقيق بأنها "لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه.

2-1. أهداف لجان التدقيق: إن الهدف الأساسي من تشكيل لجان التدقيق هو ضمان خلو البيانات المالية من الأخطاء والغش، والسعي إلى اكتشاف تلاعب وغش الإدارة، ومن هذه الأهداف الآتي: (قديح، 2013: 40)، (أبو رويدة، 2014: 42):

1. دعم المدقق الخارجي لزيادة فاعليته واستقلاليته مما يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المدقق لخارجي.
2. مسؤوليتها في الإشراف على الأنظمة المالية والرقابية في الشركة.
3. مناقشة مدى فاعلية وملاءمة السياسات لمحاسبية المطبقة.
4. مسؤوليتها في تعيين وفصل وتحديد أتعاب المدقق الخارجي.

2-3. خصائص لجنة التدقيق: يتوقف نجاح لجان التدقيق في القيام بمسؤولياتها ومهامها على توفر مجموعة من الخصائص في أعضائها تمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية ومن ثم تحقيق أهدافها، ومن أهم هذه الخصائص أن يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية التامة عن الإدارة وأن يكونوا على قدر من التأهيل العلمي والخبرة المهنية، وأن يتناسب عدد الأعضاء مع حجم المهام الملقاة على عاتقهم، وأن يجتمع الأعضاء بصورة متكررة تمكنهم من تقييم مجريات الأمور في الشركة، فكل هذه الخصائص تؤدي إلى زيادة فاعليتها، وتعظيم منفعتها بالنسبة للشركة. من خلال ما سبق يمكن نجد أربع خصائص على الأقل يجب أن تتوافر في أعضاء لجان التدقيق وهي الاستقلالية وحجم اللجنة والخبرات والمهارات في التخصصات التي تحتاجها اللجنة فضلا عن عدد اجتماعات اللجنة (خلاط ومصلي، 2014: 18).

وسيتم التطرق إلى الخصائص التي سيتم دراستها في البحث الحالي، وهي كالآتي:

1. **استقلالية أعضاء لجان التدقيق:** تعد الاستقلالية أحد الشروط الهامة الواجب توافرها في أعضاء لجان التدقيق، فيحظر على عضو لجنة التدقيق أن يكون موظف بالشركة التي هو عضو لجنة تدقيق

فيها أو إحدى الشركات التابعة لها، أو أحد أفراد العائلة المباشرين لموظف تنفيذي لدى الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، أو موظفاً بوظيفة تنفيذية لمؤسسة أخرى لها علاقة بالشركة أو أن يكون شريكاً أو من حملة الأسهم المسيطرين، أو أي شريك سابق في مكتب التدقيق الخارجي المكلف بتدقيق حاسبات الشركة. ما يزيد من استقلالية عملية التدقيق وكفاءة عملها: يرفع المدققين الداخليين تقاريرهم مباشرة إلى لجنة التدقيق وليس إلى الإدارة، أدا، بينما تقدم اللجنة توصياتها لمجلس الإدارة. وعلى لجان التدقيق أن تمتلك مصادر مالية وسلطة لتنفذ مسؤولياتها، وتصدر تقرير تصف فيه مسؤولياتها ونشاطاتها خلال العام ضمن الغرير السنوي للشركة (محمد، 2022: 53).

2. **عدد اعضاء لجان التدقيق:** من الضروري رفع عدد أعضاء لجان التدقيق من أحل ضمان فعالية عملية الرقابة المالية والمحاسبية، وفي نفس السياق فإن اللجان ذات الحجم الكبير تسمح بحماية أحسن ورقابة مثالية للجوانب المالية والمحاسبية مقارنة بلجان التدقيق ذات الحجم الصغير، أو التي تتكون من عدد أعضاء صغير، إذ يسمح الحجم الكبير لهذه اللجان بإضفاء المزيد من الشفافية وإعطاء مزيد من الثقة للمساهمين وأصحاب الأموال ما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للشركة (بعلاش، 2019: 21).
3. **الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق:** من الأمور المتفق عليها أن أعضاء لجان التدقيق يجب أن يكونوا من غير التنفيذيين، والذين يتمتعون بالخبرة والمهارة والقدرة على متابعة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم. ومن ناحية أخرى يجب أن يتوفر في أعضاء لجان التدقيق القدرة على فهم بعض أمور المحاسبة والتدقيق والإدارة المالية التي تعرض عليهم، أو يجب أن يكونوا على دراية ببعض المفاهيم البسيطة لعملية إعداد التقارير والقوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكونوا أعضاء لجان التدقيق على دراية بطبيعة نشاط الشركة (سفيان، 2015: 47).

وتعد الخبرات المالية والمحاسبية من الشروط الواجب توفرها لدى أعضاء لجنة تدقيق الحسابات، وكذلك تعد أحد المحددات المهمة التي تعمل على زيادة ورفع مستوى الفاعلية لدى أعضاء لجنة التدقيق، أن المهمة الرئيسية للجنة التدقيق هي الاشراف على التقارير المالية للشركات وعمليات التدقيق، ومن ثم يجب أن يكون لدي أعضائها القدرة على فهم القضايا التي يتم فحصها أو مناقشتها، وجود أعضاء لديهم خبرة مالية ومحاسبية في لجنة التدقيق يساعد اللجنة في فهم وحل الإشكاليات والاختلافات في بعض الإجراءات المحاسبية والمالية بالشكل السليم وبما يتوافق مع الأنظمة والقوانين التي تم اقرارها حسب المعايير المحاسبية.

المبحث الثالث: الإطار النظري للإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة

يعدَّ الإفصاح عن معلومات الاستدامة من الأمور الأكثر حداثةً، إذ إنَّ الإفصاح وفقاً لمعايير الاستدامة لا يقصد به الإفصاح عن الأرقام في القوائم المالية فقط بل ما يضيفه من دلالات ارشادية، وإنَّ تقارير الاستدامة تتضمن عوامل عديدة منها الإبلاغ الكامل وهو الإبلاغ عن جميع المعلومات المالية وغير المالية والإبلاغ عن معلومات تخص الأنشطة الاجتماعية في تقرير واحد، وعادةً ما يتم تدقيق تقارير الاستدامة من قبل وحدات لها تأثير على البيئة، وإن التطور في الاستدامة انعكس على الفكر المحاسبي، وحاولت الدراسات تحسين مجالات الإفصاح والقياس المحاسبي والتوسع في المفهوم ليشتمل على البيئة والاقتصاد والمجتمع.

3-1. مفهوم الافصاح عن معلومات الاستدامة: يعد الإفصاح المحاسبي من أهم الأساسيات التي تستند إليها النظرية المحاسبية ويعد الوظيفة التي تلي القياس ويعرف على أنه إعلام أصحاب المصلحة بالمعلومات والبيانات التي توجد في التقارير المالية للمؤسسات، ويطلق على الحدود الدنيا منه

الإفصاح الاجباري، وكلما زاد الإفصاح عن تلك الحدود من حيث المحتوى والكمية أطلق علية بالإفصاح الاختياري. ويعرف الإفصاح المحاسبي المعلومات المالية التي يجب أن تفصح عنها الوحدات للمساهمين من داخل الوحدة، وكذلك إلى الجمهور وتقدم تفاصيل أقل من المعلومات التي يفصح عنها للمديرين (Pizzey, 2001: 188). كما ويعرف الإفصاح المحاسبي على أنه الإفصاح عن جميع البيانات المالية والمعلومات التي يكون المستفيد بحاجة إليها والتي تعرض في القوائم المالية وكذلك الملاحظات الملحقة بالقوائم وكذلك الإفصاح عن السياسة التي تتبعها المؤسسة أو عن أي تطور أو تغيير يحدث في الوحدة والتي تمكن الأطراف الأخرى من اتخاذ القرار الملائم وتحقيق الأهداف المنشودة من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أيضاً من خلال عرض البيانات والمعلومات الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة لخدمة المجتمع الذي تعمل فيه، وعليه تظهر جميع المعلومات في التقرير المالي حتى تحقق الاستفادة لجميع المستفيدين (عبدالله، 2021: 4).

وقد عُرفَ الإفصاح على أنه عملية عرض المعلومات سواء كانت وصفية أو كمية في القوائم المالية أو في الملاحظات أو الهوامش أو الجداول مما يجعل القوائم المالية واضحة وغير مضللة وملائمة للمستفيدين من تلك القوائم (عبداللطيف، 2013: 11). بينما عُرفّت الافصاح الاختياري بأنه الإفصاح طوعاً من قبل إدارة المنشأة عن معلومات إضافية غير موجودة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية المتفق عليها وقد يحتوي على معلومات مالية وغير مالية ذات أهمية نسبية تعكس الجانب الأخلاقي للمنشأة ومدى وعيها بالمسؤولية تجاه المجتمع ومواكبة التطورات الحاصلة في العالم وملبية لحاجات أصحاب المصالح المتجددة مما يؤدي إلى زيادة الثقة بالمنشأة على المدى الطويل (ابراهيم، 2016: 24).

2.3. أهداف الإفصاح المحاسبي: إنّ للإفصاح المحاسبي مجموعة من الأهداف ومن ضمن هذه الأهداف كما يأتي (Belkaoui, 2004: 266) (محمد، 2016: 40) (حمادي واخرون، 2023: 17).

1. تقديم المعلومات والبيانات المالية وغير المالية التي تساعد في عمل المقارنات بين القوائم وكذلك المساعدة في تقييم الاستثمارات.
2. توفير المعلومات والبيانات التي تساعد المستفيدين من تلك التقارير من تقييم الحالات الخاصة في الوحدة مثل تقييم المخاطر.
3. التعرف على الدور الذي يؤديه الافصاح في تقليل المخاطر المالية والأخطاء والالتزام بالإجراءات والأساليب الموضوعية.
4. التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى دعم الافصاح المحاسبي لضبط الأداء المالي والتأكد من دقة البيانات المحاسبية لكي يتم الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات.

3-3. مفهوم الاستدامة: بعد عام (1960) بدأت العلاقة بين التنمية والبيئة بالانهيار وأدى هذا الانهيار إلى التأثير في التوازن البيئي ثم عاد هذا التأثير بشكل سريع إلى احداث خلل في البيئة محدثاً فيها انهياراً كبيراً بسبب النمو الرأسمالي السريع بعد الحرب العالمية الثانية، ففي تلك الفترة ظهر مفهوم الاستدامة لمعالجة تلك المشكلات وإصلاح الاختلالات بين التنمية والبيئة وفي عام 1972 في المؤتمر البيئي للأمم المتحدة تم وضع أولى الخطوات لمفهوم الاستدامة، وفي عام 1976 ارتبط مفهوم الاستدامة بالبيئة، وقد وجد لها رابطة تاريخية تعود إلى الممارسات الزراعية واستغلال الغابات، وفي عام 1987 عرفت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية الاستدامة من خلال ترابط الأبعاد الثلاثة: الاقتصادية والاجتماعية والبيئية (السعدون، 2020: 81) وقد نشرت الامم المتحدة أهداف للتنمية المستدامة لتدفع

دول العالم لمعالجة مشكلات في شحة الموارد والفقر والمناخ ومع مرور الزمن تم تطوير هذه الأهداف، وقد أدخلت أهدافاً مرتبطة بالتعلم والصحة وحقوق الإنسان (Jenkins, 2019: 34) وإن تحقيق أهدافاً الاستدامة يتطلب أن تتم مراعاة التدابير التي تعمل على وضع الحلول من قبل القطاعات، لإدخال التحسينات التكنولوجية التي تعمل على تحول أنماط الإنتاج الى النمط المستدام عن طريق استعمال الموارد المتجددة الخاصة بالماء والطاقة والغذاء والعمل على عدم تلوث البيئة والتغيرات في المناخ وانتاج نظيف خالي من الانبعاثات. (Ekins & Gupta ,2019: 512) وهناك عدة تعاريف لمفهوم الاستدامة إذ عرفها كل باحث حسب تخصصه ومن هذه التعريفات ما يأتي: عرف (Asif & Seacry, 2014: 411) الاستدامة على أنها الاستراتيجية والسياسة والبرامج والخطط.

3-4. اهداف التنمية المستدامة: إن التنمية المستدامة تسعى من خلال أليالتها ومحتواها إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي (إبراهيم، 2016: 12) (دسوقي، 2021: 252):

1. العمل على تحقيق حياة أفضل: عن طريق التركيز على العلاقات بين نشاطات السكان والبيئة، والتعامل مع الأنظمة الطبيعية ومحتواها على أساس حياة السكان، عن طريق عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية لتحسين الحياة في المجتمع اجتماعياً واقتصاديا وبيئياً.
2. تعزيز الوعي بالمشكلات البيئية القائمة: وكذلك تنمية أحاسيس السكان بالمسؤولية اتجاه التنمية المستدامة وحثهم على المشاركة في إيجاد الحلول المناسبة عن طريق الحفاظ على الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة واستعمال الموارد بالطريقة الامثل من دون المساس بحق الاجيال المستقبلية.
3. إن التنمية المستدامة تسعى لتحقيق الاستغلال الأمثل والاستعمال العقلاني للموارد، فلتحقيق أهداف التنمية المستدامة يجب عليها أن توظف استخدام الموارد بشكل صحيح ومخطط له ومدروس لكيلا تستنزف وتدمر الموارد والحفاظ على متطلبات الأجيال القادمة.
4. إنهاء الفقر والقضاء على الجوع وتحقيق الأمن الغذائي وتحسين التغذية وتعزيز الزراعة المستدامة.
5. تعمل التنمية المستدامة على إجراء عمليات تكامل بين السياسات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية.
6. تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من سياسات التنمية التي تعمل على زيادة الفجوة بين طبقات المجتمع الفقيرة والغنية.

5.3. النظريات المفسرة للإفصاح عن معلومات الاستدامة: هنالك العديد من النظريات التي تهدف إلى تفسير الإفصاح عن معلومات الاستدامة منها:

1. **نظرية أصحاب المصالح:** تقوم هذه النظرية التي اقترحها (Freeman) لأول مرة عام (1984)، على مناقشة الروابط بين أصحاب المصالح الخارجيين والمؤسسة ويمكن تعريف أصحاب المصالح على أنه فرد أو مجموعة يتأثر أو يؤثر بأهداف المؤسسة وإنَّ منظور نظرية أصحاب المصالح يأخذ بالاعتبار بيئة الوحدة والموردين والعملاء والموظفين وشرائح المجتمع الأخرى (Ofoegbu & Odoemelam, 2018: 4) وإنَّ نظرية أصحاب المصالح توضح العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصلحة منهم: الموردون والدائنون ومدققو الحسابات والمستثمرون وإن مختلف أصحاب المصالح يضغطون على المؤسسة لتحسين الأداء البيئي والسياسي والاجتماعي، والإفصاح البيئي والاجتماعي يعمل على زيادة الشفافية والثقة والسمعة لأصحاب المصالح، وتتنبأ هذه النظرية بأنَّ المديرين يعملون على تحقيق الاستدامة للوفاء بالتزاماتهم المعنوية والاجتماعية والاخلاقية تجاه اصحاب المصالح (LU, 2016: 21).

2. **النظرية الشرعية:** إنَّ أساس عمل هذه النظرية هو أنَّ جميع المؤسسات الاقتصادية تعمل داخل نظام اجتماعي شامل ولديها عقد اجتماعي مع البيئة والمجتمع الذي يحيط بها وبموجب النظرية الشرعية تسعى المؤسسات إلى أن تبدو في نظر المجتمع حريصة على أن تكون الانشطة التشغيلية الخاصة بها مشروعة وفق العقد الاجتماعي الذي بينهم، وعليه فان استمرارية المؤسسة مرتبطة بالوفاء بالالتزامات المتوقعة منها اتجاه المجتمع، وهناك مجموعة استراتيجيات للمؤسسة من أجل الحصول على الشرعية وهي إعلام أصحاب المصالح بالمتغيرات الفعلية، فالمؤسسة تحرص على الإفصاح عن الأداء الخاص بها من زاوية الاستدامة لكي تسوغ البقاء في الأسواق.(الفهداوي، 2020: 29).
3. **النظرية المؤسسية:** إنَّ هذه النظرية تهتم بدراسة نمط تصميم المنشأة والهيكل التنظيمي الذي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وكذلك لها دور مهم في عملية فهم الإفصاح وتحديد طبيعة ونطاق الإفصاح للمعلومات المالية وغير المالية وهي نظرية مكملة للنظريات التي سبقتها نظرية أصحاب المصالح والنظرية الشرعية: وتعد هذه النظرية ذات أهمية كبيرة في شرح العمليات المؤسسية وايضاً ظهور الصناعات المستدامة وتبني الممارسات التي تتعلق بالوحدة: واستعملت النظرية في تحليل تقارير الاستدامة، وإن المؤسسات التي تطبق هذه النظرية هي تلك التي تتعدد فيها الجنسيات، وذلك لاختلاف الممارسات الاجتماعية والبيئية بين الدول، إذ إنَّ هذه النظرية قد ساعدت في تصوير الاختلافات في الممارسات الاجتماعية بين الدول المختلفة، ومن ناحية البعد البيئي فقد ساعدت على فهم الظواهر البيئية المختلفة بين البلدان.(Montiel & Delgado-Ceballos, 2014: 125).

المبحث الرابع: تأثير لجان التدقيق في مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة

تتضح أهمية لجان التدقيق من الفوائد المتوقعة التي يمكن أن توفرها لجميع الأطراف المعنية، مثل: مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين والمساهمين وأصحاب المصلحة. يمكن شرح الفوائد التي تقدمها لجان التدقيق للمدققين الداخليين على النحو التالي: تختار لجان التدقيق رئيس قسم التدقيق الداخلي، وتزود الإدارة بالموارد اللازمة، وتجتمع معهم باستمرار لحل المشكلات والإدارة التي قد تنشأ فيما بينهم، ومن ثم تحسين الاستقلالية وتفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي (سليمان، 2006: 144-148).

ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات غالباً ما يقوم مجلس الادارة بتفويض مسؤولية فحص الرقابة الداخلية وتقييمها الى لجنة التدقيق. واستنادا الى ذلك يعد من مهام لجنة التدقيق التأكيد من أن ادارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية. اذ يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة التدقيق بفحص الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، ويعد بعضهم أن ذلك من أهم مسؤوليات لجنة التدقيق. هذا وقد اصدرت لجنة رعاية المنظمات تقريراً في عام 1992 أكدت فيه أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق في الوقاية من اعداد التقارير المالية الاحتيالية، إذ تعد أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة، ووفقا للمعيار الثاني الصادر في عام 2004 عن مجلس الاشراف على أعمال مراجعي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الامريكية ينبغي موافقة لجنة التدقيق في الشركة على أداء مراجع الحسابات لخدمة التصديق على تأكيدات الادارة بشأن هيكل الرقابة الداخلية وذلك حتى لا تتأثر استقلاليته (دحدوح، 2008: 267). وكذلك التأكد من تطبيق المعايير المهنية: فعندما تعمل اللجنة على ضمان تطبيق المعايير المهنية في عملية التدقيق، يتم ضمان جودة العمل الذي يقوم به فريق التدقيق الداخلي، وإن تطبيق المعايير المهنية على التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين جودة العمل والمصداقية العالية في عمليات التدقيق الداخلي. إذ تساعد المعايير المهنية على تحديد المسؤوليات والواجبات والمهام اللازمة للمراجعين الداخليين

وتوفير إطار واضح للقيام بتقييم العمليات وتقييم مخاطر الأعمال، وتضمن المعايير المهنية أيضًا الحفاظ على التوازن بين استخدام الموارد وتحقيق الأهداف المحددة والالتزام بالقوانين واللوائح الصارمة المتعلقة بالمنظمة. وبهذا يؤدي تطبيق المعايير المهنية إلى تحسين فعالية وكفاءة العمليات الداخلية وتعزيز السيطرة الداخلية، وعلاوة على ذلك، يتطلب تطبيق المعايير المهنية على التدقيق الداخلي وجود قيادة ملتزمة بتلك المعايير والمتفانية في تنفيذها بشكل صارم. فعندما يشعر المراجعون الداخليون بدعم الإدارة للمعايير المهنية، يتمكنون من تنفيذ عمليات التدقيق بكفاءة أكبر وتحقيق النتائج المرجوة، فضلا عن ذلك، يؤدي تطبيق المعايير المهنية على التدقيق الداخلي إلى زيادة الثقة في التقارير والتوصيات التي يصدرها المراجعون الداخليون، ومن ثم تعزيز الثقة في أداء المنظمة وتحسين سمعتها (البرغوثي واخرين، 2013: 8).

أما فيما يتعلق في مسألة الافصاح عن تقارير الاستدامة، فقد تحتوي تقارير الاستدامة عادةً على معلومات حول المبادئ الأساسية للشركة أو المنظمة في مجال الاستدامة، وأهدافها واستراتيجياتها في هذا المجال. كما تتضمن المعلومات المتعلقة بأداء الشركة أو المنظمة فيما يتعلق بالبيئة، مثل استهلاك الموارد الطبيعية، وانبعاثات الكربون، وإدارة النفايات. وتشمل أيضًا معلومات حول الجوانب الاجتماعية والمجتمعية مثل التوظيف وحقوق العمال والمساهمة في المجتمع المحلي. بالإضافة إلى ذلك، قد تشمل التقارير معلومات حول الأداء الاقتصادي المستدام مثل المبادرات المالية المستدامة والتزامات الشركة بالتوازن بين الربحية والمسؤولية الاجتماعية، ويعد إفصاح تقارير الاستدامة أمرًا هامًا لأنه يسمح للمستثمرين والعملاء والموظفين والمجتمع بفهم تأثير الشركات والمنظمات على البيئة والمجتمع واقتصاديات الدول. فضلا عن ذلك، يساهم الإفصاح في تعزيز المساءلة والشفافية وتعزيز التعاون بين الجهات المعنية لتحقيق التنمية المستدامة، بالإضافة إلى تقارير الاستدامة العامة، هناك أيضًا تقارير الاستدامة الموجهة لقطاعات محددة أو تحديات محددة، مثل تقارير الاستدامة في قطاع الطاقة أو تقارير الاستدامة في قطاع المياه، وما إلى ذلك. تعتمد محتوى هذه التقارير على احتياجات ومتطلبات القطاع الذي تعمل فيه المنظمة (البارودي، 2017: 19).

وتقدم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها مع التقارير في شكل إيضاحات أو جداول مرفقة إذ تعد هذه المعلومات جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم، ويجب الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة وبكل موضوعية وأمانة واستقامة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت من المناسب ودون تأخير، لذا تقع على عاتق لجنة التدقيق عبء ما تم اكتشافه خلال دراسة وفحص القوائم المالية قبل اعتمادها من مجلس الإدارة للتحقق من عدالتها وجودة اكتمال الإفصاح المحاسبي، فضلا عن متابعة مراجعتها من قبل مراقب الحسابات، والإشراف على عمليات تقصي ما تم اكتشافه من حالات الأخطاء والتلاعب وتحديد مسؤوليتها، على أن تشمل فحص التقارير المالية، وكذلك السياسات المحاسبية المستخدمة، والتغيرات الهامة فيها، والتقديرات المحاسبية والتسويات، وأن تكشف تقارير المحاسبية، والبنود غير العادية، وسلامة العرض، واكتمال الإفصاح المتعلق بالتقارير، وأن تكشف لجنة التدقيق عن مدى التزام مجلس الإدارة بمسؤولياته تجاه أصحاب الحقوق والمصالح بالمنظمة، وان تكشف التقارير عن مدى ممارسة لجنة التدقيق لواجباتها بعناية تحقيقا للوكالة وتحقيق الموثوق، وكل هذا يجعل عملية الافصاح عن تقارير الاستدامة حيادية تمتاز بالشفافية بعيدا عن التلاعب، لذا تلعب لجان التدقيق دورًا حيويًا في تحقيق الشفافية والإفصاح الصحيح في المؤسسات. وتهدف هذه اللجان إلى تحديد المخاطر المحتملة والتحقق من أن المعلومات المالية والتقارير تمثل بدقة وصحة الأداء المالي والأعمال التجارية (Leung, 2003: 6).

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

المبحث الخامس: الجانب التطبيقي للبحث

بعد استعراض الإطار النظري لمتغيرات البحث فأن الخطوة الثانية من هذا البحث تتمثل في اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

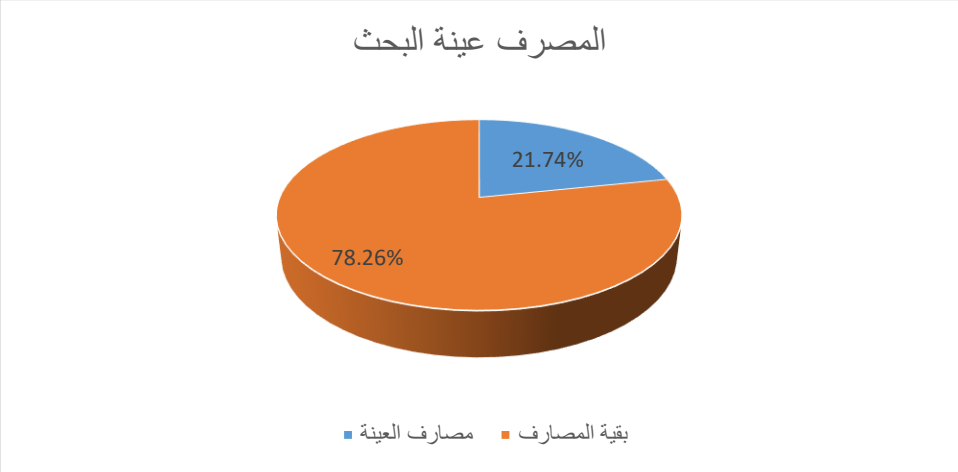
5-1. مجتمع وعينة البحث وقياس المتغيرات:

اولاً. مجتمع وعينة البحث: تمثل ميدان البحث بالقطاع المصرفي، وقد تم اختيار هذا القطاع نظرا لأهميته في مجال تعزيز الاقتصادات المحلية وتحريك عجلة النمو في تلك الاقتصادات فضلاً عن أهميته في التعاملات التجارية والاقتصادية والمالية العالمية، إذ يعد القناة الأهم في تلك المعاملات مما جعله أكثر القطاعات استجابة لمتطلبات القياس والافصاح المحاسبي العالمية مما جعله الأنسب ليكون ميداننا للبحث الحالية، أم مجتمع البحث فتمثل بالمصارف كافة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها 46 مشاهدة في نهاية عام 2023، أما عينة الدراسة فقد شملت 10 مصارف غطت مدة 10 سنوات ممتدة من 2013 ولغاية 2022، وقد تم اختيار العينة حكمياً باعتماد شرطين، الأول هو استمرار افصاح المصارف عن تقارير المالية بدون انقطاع خلال فترة البحث، والشرط الثاني، وتوافر البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، ويظهر الجدول رقم (1) المصارف عينة الدراسة، في حين يظهر الشكل رقم (1) نسبة المصارف عينة البحث إلى مجتمع البحث.

جدول (1): المصارف عينة الدراسة

ت	المصارف	الرمز	ت	المصارف	الرمز
1	المتحد للاستثمار	BUND	6	الموصل للتنمية	BMFI
2	الائتمان العراقي	BROI	7	اشور الدولي	BASH
3	الخليج التجاري	BGUC	8	التجاري العراقي	BCOI
4	الاقتصاد للاستثمار	BEFI	9	مصرف بغداد	BBOB
5	الاهلي العراقي	BNOI	10	المنصور للاستثمار	BMNS

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.



الشكل (2): نسبة المصارف عينة الدراسة

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

ثانياً. نبذة عن المصارف عينة البحث: يظهر الجدول رقم (2) نبذة تاريخية مختصرة عن المصارف عينة البحث، والتي شملت 10 مصارف من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2013 ولغاية 2022.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

جدول (2): نبذة تاريخية عن المصارف عينة البحث

ت	المصارف	سنة التأسيس	راس المالي في سنة التأسيس	راس المالي في عام 2022	اجمالي الموجودات في 2022
1	المتحد	1994	1000000	300000000000	699147651000
2	الائتمان العراقي	1998	200000000	250000000000	406730762000
3	الخليج التجاري	1999	600000000	300000000000	510798283631
4	الاقتصاد	1999	200000000	250000000000	461448922225
5	الاهلي العراقي	1995	400000000	250000000000	893205652000
6	الموصل للتنمية	2001	1000000000	252500000000	397449289966
7	اشور الدولي	2005	25000000000	250000000000	473954143000
8	التجاري العراقي	1992	150000000	250000000000	616949229000
9	مصرف بغداد	1991	100000000	250000000000	141952823700
10	المنصور	2005	55000000000	250000000000	736839536901

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد (http://www.isx-iq.net/)

ثالثاً. قياس متغيرات البحث: يضمن البحث ثلاثة أنواع من المتغيرات كما يأتي:

1. المتغير الأول هو المتغير المستقل المتمثل بلجان التدقيق: ويرمز له (X) وقد تم تمثيلها بعدد من الوكلاء التي تعكس خصائص هذه اللجان، وقد حدد ثلاث خصائص هي (أ. عدد أعضاء لجان التدقيق، ب. استقلالية أعضاء لجان التدقيق، ج. الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق) والمتمثل بما يأتي:

أ. **عدد أعضاء لجان التدقيق:** ويرمز لها (X1)، وتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لعدد اعضاء لجنة التدقيق بالاتفاق مع دراسة (كشكش ودرغام، 2021: 143)، كما هو موضح بالمعادلة الآتية:

X1=Log (عدد أعضاء لجان التدقيق)

ب. **استقلالية أعضاء لجان التدقيق:** ويرمز لها (X2)، وتقاس من خلال نسبة عدد الأعضاء المستقلين في لجنة التدقيق إلى اجمالي عدد اعضاء اللجنة (كشكش ودرغام، 2021: 143)، كما هو موضح بالمعادلة الآتية:

$$\text{استقلالية أعضاء لجان التدقيق (X2)} = \frac{\text{أعضاء لجان التدقيق المستقلين}}{\text{إجمالي أعضاء لجان التدقيق}}$$

ج. **الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق:** ويرمز لها (X3)، وتقاس بعدد الأعضاء في لجنة التدقيق اللذين يمتلكون الخبرة ويحملون الشهادة في التخصصات المحاسبية والمالية إلى عدد اعضاء اللجنة الكلي (كشكش ودرغام، 2021: 144)، كما هو موضح بالمعادلة الآتية:

$$\text{الخبرة المالية والمحاسبية للجان التدقيق (X3)} = \frac{\text{أعضاء لجان التدقيق لديهم خبرة مالية ومحاسبية}}{\text{إجمالي أعضاء لجان التدقيق}}$$

ويظهر الجدول رقم (3) قياس أبعاد لجان التدقيق الثلاث، والذي تم بناءً على البيانات الأولية الظاهرة في الملحق رقم (1) الخاص ببيانات ابعاد لجان التدقيق.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

الجدول (3): قياس أبعاد لجان التدقيق: جدول (3-أ): قياس أبعاد لجان التدقيق (2013-2016)

2016			2015			2014			2013			مصارف	ت
(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)		
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	المتحد	1
0.667	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الائتمان	2
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الخليج	3
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الاقتصاد	4
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الاهلي	5
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الموصل	6
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	اشور	7
0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	التجاري	8
1.000	1.000	0.301	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	بغداد	9
0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	المنصور	10

جدول (3-ب): قياس أبعاد لجان التدقيق (2017-2020)

2020			2019			2018			2017				
(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)	مصارف	ت
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	المتحد	1
0.333	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	الائتمان	2
0.200	0.600	0.699	0.250	0.750	0.602	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الخليج	3
0.400	0.800	0.699	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الاقتصاد	4
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الاهلي	5
0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	الموصل	6
0.250	0.750	0.602	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	0.333	1.000	0.477	اشور	7
0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	التجاري	8
0.500	0.750	0.602	0.500	0.750	0.602	0.500	0.750	0.602	0.667	1.000	0.477	بغداد	9
0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	0.667	1.000	0.477	المنصور	10

جدول (3-ج): قياس أبعاد لجان التدقيق (2021-2022)

2022			2021				
(X3)	(X2)	(X1)	(X3)	(X2)	(X1)	المصارف	ت
0.333	**1.000**	**0.477**	**0.333**	**1.000**	**0.477**	**المتحد**	**1**
0.333	**1.000**	**0.477**	**0.333**	**1.000**	**0.477**	**الائتمان**	**2**
0.250	**0.750**	**0.602**	**0.250**	**0.750**	**0.602**	**الخليج التجاري**	**3**
0.250	**0.750**	**0.602**	**0.500**	**0.750**	**0.602**	**الاقتصاد**	**4**
0.333	**1.000**	**0.477**	**0.333**	**1.000**	**0.477**	**الاهلي العراقي**	**5**
0.333	**1.000**	**0.477**	**0.333**	**1.000**	**0.477**	**الموصل**	**6**
0.667	**1.000**	**0.477**	**0.333**	**1.000**	**0.477**	**اشور الدولي**	**7**
0.500	**0.750**	**0.602**	**0.667**	**1.000**	**0.477**	**التجاري العراقي**	**8**
0.400	**0.600**	**0.699**	**0.500**	**0.750**	**0.602**	**مصرف بغداد**	**9**
0.250	**0.750**	**0.602**	**0.500**	**0.750**	**0.602**	**المنصور**	**10**

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يلاحظ من الجدول رقم (3-أ، ب، ج) مشاهدات أبعاد لجان التدقيق المتمثلة بكل من (أ. عدد أعضاء لجان التدقيق، ب. استقلالية أعضاء لجان التدقيق، ج. الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق)، إذ سجلت بعض المشاهدات مستويات مرتفعة لهذه الأبعاد في بعض المصارف، كما يلاحظ اختلاف قيمها عبر السنوات.

2. المتغير الثالث هو التابع المتمثل بالإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة: ويرمز له (Y)، ويتم قياس مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة باتباع هيكل معلومات (GRI)، فيتم قياس مستوى الإفصاح لكل بُعد من أبعاد الاستدامة الثلاثة (أ. الاقتصادية، ب. الاجتماعية، ج. البيئية). إذ يقاس مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة من خلال اسلوب تحليل المحتوى للقوائم المالية، وذلك بالاعتماد على مقياس ثنائي يأخذ القيمة (1) إذا تم الكشف عن العنصر الذي يمثل أحد معلومات تقارير الاستدامة والقيمة (صفر) بخلاف ذلك، ليتم بعد ذلك احتساب نسبة الدرجة التراكمية لكل بُعد باستخدام الصيغة الآتية:

$$\text{نسبة الإفصاح عن معلومات الاستدامة (Y)} = \frac{\text{عدد العناصر التي تم الإفصاح عنها}}{\text{إجمالي عدد العناصر ضمن المؤشر}} \times 100\%$$

إذ في الصيغة السابقة يتم تمثيل كل بُعد من أبعاد الاستدامة، إذ تعتمد قيمة مؤشر الإفصاح لكل بُعد على عدد محدد من العناصر الواردة في إرشادات (G3)، غذ يبلغ عدد العناصر في مؤشر الإفصاح عن معلومات الاستدامة المتعمد في الدراسة الحالية (30) عنصر (بند)، ينظر الملحق (2) لقائمة الفحص المعتمدة في تحديد مؤشر الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة، مقسمة على ثلاثة أبعاد، فهناك (10) عناصر للمؤشر الاقتصادي ويرمز له (Y1)، و(10) عنصر للمؤشر الاجتماعي، ويرمز له (Y2)، و(100) عنصراً للمؤشر البيئي، ويرمز له (Y3)، بالاتفاق مع دراسة (الفهداوي، 2020: 11) و(Hussain et al., 2018: 9).

ويظهر الجدول رقم (5) قياس أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة الثلاثة، والذي تم بناءً على البيانات الأولية الظاهرة في الملحق رقم (3) الخاص ببيانات أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة

الجدول (4-أ): قياس أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة (2013-2016)

ت	المصارف	2013				2014				2015				2016			
		(Y1)	(Y2)	(Y3)	(Y)	(Y1)	(Y2)	(Y3)	(Y)	(Y1)	(Y2)	(Y3)	(Y)	(Y1)	(Y2)	(Y3)	(Y)
1	المتحد	0.400	0.300	0.200	0.300	0.500	0.300	0.200	0.333	0.500	0.300	0.200	0.333	0.500	0.300	0.200	0.333
2	الائتمان	0.700	0.300	0.200	0.400	0.600	0.300	0.200	0.367	0.400	0.300	0.200	0.300	0.400	0.300	0.200	0.300
3	الخليج	0.600	0.400	0.200	0.400	0.600	0.400	0.200	0.400	0.600	0.300	0.200	0.367	0.400	0.300	0.200	0.300
4	الاقتصاد	0.700	0.300	0.200	0.400	0.700	0.400	0.200	0.433	0.700	0.400	0.200	0.433	0.600	0.300	0.200	0.367
5	الاهلي	0.600	0.300	0.200	0.367	0.600	0.300	0.200	0.367	0.700	0.300	0.200	0.400	0.700	0.300	0.200	0.400
6	الموصل	0.600	0.300	0.200	0.367	0.700	0.300	0.200	0.400	0.700	0.300	0.200	0.400	0.700	0.300	0.200	0.400
7	اشور	0.600	0.300	0.200	0.367	0.600	0.300	0.200	0.367	0.600	0.300	0.200	0.367	0.600	0.300	0.200	0.367
8	التجاري	0.400	0.300	0.200	0.300	0.500	0.300	0.200	0.333	0.700	0.400	0.200	0.433	0.600	0.400	0.200	0.400
9	بغداد	0.600	0.300	0.200	0.367	0.700	0.500	0.200	0.467	0.800	0.500	0.200	0.500	0.800	0.800	0.200	0.633
10	المنصور	0.500	0.300	0.200	0.333	0.900	0.400	0.200	0.533	0.700	0.400	0.200	0.433	0.700	0.400	0.200	0.433

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

الجدول رقم (4-ب): قياس أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة (2017-2020)

2020				2019				2018				2017					
(Y)	(Y3)	(Y2)	(Y1)	(Y)	(Y3)	(Y2)	(Y1)	(Y)	(Y3)	(Y2)	(Y1)	(Y)	(Y3)	(Y2)	(Y1)	المصارف	ت
0.400	0.200	0.300	0.700	0.300	0.200	0.300	0.400	0.300	0.200	0.300	0.400	0.333	0.200	0.300	0.500	المتحد	1
0.367	0.200	0.300	0.600	0.400	0.200	0.300	0.700	0.367	0.200	0.300	0.600	0.333	0.200	0.300	0.500	الائتمان	2
0.300	0.200	0.300	0.400	0.267	0.200	0.300	0.300	0.300	0.200	0.300	0.400	0.300	0.200	0.300	0.400	الخليج	3
0.467	0.200	0.400	0.800	0.500	0.200	0.400	0.800	0.433	0.200	0.400	0.700	0.300	0.200	0.300	0.400	الاقتصاد	4
0.300	0.200	0.300	0.400	0.267	0.200	0.300	0.300	0.267	0.200	0.300	0.300	0.367	0.200	0.300	0.600	الاهلي	5
0.333	0.200	0.300	0.500	0.333	0.200	0.300	0.500	0.367	0.200	0.300	0.600	0.400	0.200	0.300	0.700	الموصل	6
0.367	0.200	0.300	0.600	0.367	0.200	0.300	0.600	0.367	0.200	0.300	0.600	0.367	0.200	0.300	0.600	اشور	7
0.433	0.200	0.400	0.700	0.433	0.200	0.400	0.700	0.433	0.200	0.400	0.700	0.433	0.200	0.400	0.700	التجاري	8
0.433	0.200	0.300	0.800	0.400	0.200	0.300	0.700	0.433	0.200	0.400	0.700	0.433	0.200	0.400	0.700	بغداد	9
0.400	0.200	0.400	0.600	0.433	0.200	0.400	0.700	0.400	0.200	0.400	0.600	0.433	0.200	0.400	0.700	المنصور	10

الجدول (4-ج): قياس أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة (2021-2022)

2022				2021				المصارف	ت
(Y)	(Y3)	(Y2)	(Y1)	(Y)	(Y3)	(Y2)	(Y1)		
0.400	0.200	0.300	0.700	0.400	0.200	0.300	0.700	**المتحد**	1
0.400	0.200	0.400	0.600	0.367	0.200	0.300	0.600	**الائتمان**	2
0.367	0.200	0.300	0.600	0.333	0.200	0.300	0.500	**الخليج التجاري**	3
0.367	0.200	0.300	0.600	0.367	0.200	0.300	0.600	**الاقتصاد**	4
0.367	0.200	0.300	0.600	0.333	0.200	0.300	0.500	**الاهلي العراقي**	5
0.367	0.200	0.300	0.600	0.367	0.200	0.300	0.600	**الموصل**	6
0.433	0.200	0.400	0.700	0.367	0.200	0.300	0.600	**اشور الدولي**	7
0.433	0.200	0.400	0.700	0.433	0.200	0.400	0.700	**التجاري**	8
0.467	0.200	0.400	0.800	0.467	0.200	0.400	0.800	**مصرف بغداد**	9
0.367	0.200	0.300	0.600	0.400	0.200	0.400	0.600	**المنصور**	10

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يلاحظ من الجدول رقم (4-أ، ب، ج) مشاهدات أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة المتمثلة بكل من (أ. الاقتصادي، ب. الاجتماعي، ج. البيئي)، إذ سجلت بعض المشاهدات مستويات مرتفعة لهذه الأبعاد في بعض المصارف، كما يلاحظ اختلاف قيمها عبر السنوات.

في حين يظهر الجدول رقم (5) ملخص قياس المتغيرات

الجدول رقم (5): أساليب قياس المتغيرات

نوع المتغير	المتغيرات	الابعاد	الرمز	أسلوب القياس	مصدر البيانات
المستقل	لجان التدقيق	أ. عدد أعضاء لجان التدقيق	X1	اللوغاريتم الطبيعي لعدد اعضاء لجنة التدقيق	التقارير المالية
		ب. استقلالية لجان التدقيق	X2	نسبة عدد الاعضاء المستقلين في لجنة التدقيق إلى اجمالي عدد اعضاء اللجنة	
		ج. الخبرة المالية والمحاسبية	X3	الاعضاء في لجنة التدقيق اللذين يمتلكون الخبرة ويحملون الشهادة في التخصصات المحاسبية والمالية إلى عدد اعضاء اللجنة الكلي	
التابع	الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة	أ. الاقتصادي	Y1	مقياس ثنائي يأخذ القيمة (1) إذا تم الكشف عن العنصر الذي يمثل أحد معلومات تقارير الاستدامة والقيمة (صفر) بخلاف ذلك، ومن ثم احتساب نسبة البنود المفصح عنها إلى اجمالي البنود	التقارير المالية
		ب. الاجتماعي	Y2		
		ج. البيئي	Y3		
		الاجمالي	Y		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

رابعاً. وصف متغيرات الدراسة: تم اعتماد الوسط الحسابي من خلال البرنامج الإحصائية (SPSS Ver.22) لكل مصرف من المصارف عينة الدراسة عن الفترة المحددة المتمثلة بعشر سنوات (2013 إلى 2022)، وتمثل الهدف من احتساب هذا الوسط هو لوصف مستويات متغيرات الدراسة عند كل مصرف، ويظهر الجدول رقم (6) مستويات متغيرات الدراسة بحسب المصارف عينة الدراسة.

جدول (6): مستويات متغيرات الدراسة وفق المصارف عينة الدراسة

ت	المصارف	X1	X2	X3	Y1	Y2	Y3	Y
1	المتحد للاستثمار	0.477	1.000	0.333	0.530	0.300	0.200	0.343
2	الائتمان العراقي	0.477	1.000	0.467	0.570	0.310	0.200	0.360
3	الخليج التجاري	0.537	0.885	0.295	0.480	0.320	0.200	0.333
4	الاقتصاد للاستثمار	0.524	0.930	0.415	0.660	0.350	0.200	0.407
5	الاهلي العراقي	0.477	1.000	0.333	0.530	0.300	0.200	0.344
6	الموصل للتنمية	0.477	1.000	0.333	0.620	0.300	0.200	0.373
7	اشور الدولي	0.490	0.975	0.358	0.610	0.310	0.200	0.374
8	التجاري العراقي	0.490	0.975	0.650	0.640	0.380	0.200	0.406
9	مصرف بغداد	0.532	0.860	0.607	0.740	0.430	0.200	0.460
10	المنصور للاستثمار	0.502	0.950	0.609	0.660	0.380	0.200	0.417

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

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن هناك تقارب كبير من حيث عدد أعضاء لجان التدقيق (X1) مع وجود فارق بسيط بزيادة عدد الأعضاء وذلك في مصرف (الخليج التجاري)، يليه مصرف

(بغداد)، يليه مصرف (الاقتصاد للاستثمار)، أما من حيث استقلالية أعضاء لجان التدقيق (X2) فيلاحظ وجود نسبة استقلالية عالية جداً لأعضاء لجان التدقيق، إذ كانت أدنى نسبة بمقدار (0.860) في مصرف بغداد، ومع ذلك تعد هذه النسبة مرتفعة، أما من حيث الخبرة المالية والمحاسبية للجان التدقيق (X3) فيلاحظ أن وجود مستوى متباين بين المصارف إذ سجل مصرف (التجاري العراقي) أعلى مستوى بنسبة بالغة (0.650) بما يعني أن 65% من أعضاء لجان التدقيق فيه يتمتعون بخبرات وخلفيات معرفية مالية ومحاسبية، إذ سجل مصرف (التجاري العراقي) أعلى مستوى يليه مصرف (المنصور للاستثمار)، في حين سجل كل من مصرف (المتحد للاستثمار) ومصرف (اشور الدولي) أدنى مستوى، أما من حيث مؤشر الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة (Y) فيلاحظ أن هناك مستوى منخفض في المصارف كافة، إذ سجل مصرف (بغداد) أعلى مستوى بمقدار (0.460) أي بنسبة 46% وهي نسبة أقل من الإفصاح عن نصف البنود الخاصة بهذا المؤشر، في حين سجل مصرف (الخليج التجاري) أدنى مستوى، أما من حيث أبعاد الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة الثلاثة، فيلاحظ أنه حسب بعد الإفصاح الاقتصادي (Y1) فإن مصرف (بغداد) سجل أعلى مستوى بمقدار (0.740)، وسجل مصرف (الخليج التجاري) أدنى مستوى، أما على مستوى الإفصاح الاجتماعي (Y2) فيلاحظ أن مصرف (بغداد) قد سجل اعلى مستوى، وسجل كل من مصرف (المتحد للاستثمار) ومصرف (الأهلي العراقي) ومصرف (الموصل للتنمية) أدنى مستوى، في حين يلاحظ أنه على مستوى الإفصاح البيئي (Y3) فإن هناك مستوى منخفض ومتساوي يبلغ (0.200) للمصارف كافة عينة الدراسة.

في حين يظهر الجدول رقم (7) مستوى متغيرات الدراسة بحسب اجمالي العينة، والتي تم اجراء التحليل الوصفي لها باستخدام عدد الأساليب الإحصائية المناسبة كالوسط الحسابي والانحراف المعياري وأدنى وأعلى قيمة فضلاً عن معامل الاختلاف.

جدول (7): التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

الابعاد	الرمز	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
أ. عدد أعضاء لجان التدقيق	X1	0.498	0.058	0.301	0.699	11.72%
ب. استقلالية لجان التدقيق	X2	0.958	0.100	0.600	1.000	10.45%
ج. الخبرة المالية والمحاسبية	X3	0.440	0.165	0.200	1.000	37.46%
أ. الاقتصادي	Y1	0.604	0.125	0.300	0.900	20.64%
ب. الاجتماعي	Y2	0.338	0.069	0.300	0.800	20.51%
ج. البيئي	Y3	0.200	0.000	0.200	0.200	0.00%
اجمالي الإفصاح عن معلومات الاستدامة	Y	0.382	0.059	0.267	0.633	15.55%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد برنامج (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن هناك مستوى متقارب من حيث عدد أعضاء لجان التدقيق في المصارف عينة الدراسة بدلالة القيمة المنخفضة للانحراف المعياري وكذلك انخفاض في قيمة معامل الاختلاف الذي سجل قيمة أقل من القيمة الافتراضية البالغة 50%، في حين يلاحظ أن هناك مستوى مرتفع جداً لاستقلالية لأعضاء لجان التدقيق في المصارف عينة الدراسة بدلالة الوسط الحسابي المرتفع، كما أن القيمة المنخفضة لكل من الانحراف المعياري معامل الاختلاف تعزز من

اعتمادية الوسط الحسابي في تمثيل اجمالي العينة، أما على مستوى الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق فيلاحظ أن الوسط الحسابي لإجمالي العينة قد بلغ (0.440) بمعنى أن 44% من أعضاء لجان التدقيق لديهم خبرة مالية ومحاسبية، في حين تشير قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف المنخفضة على وعدم وجود تشتت في المشاهدات مما يعزز إمكانية اعتماد قيمة الوسط الحسابي في تمثيل العينة،، أما من حيث مستويات الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة فيدل الوسط الحسابي البالغ (0.382) على وجود مستويات منخفضة جدا من هذا النوع من الإفصاح، وقد يرجع السبب في ذلك إلى طبيعة عمل القطاع المصرفي الذي يختلف عن غيره من القطاعات الأخرى ذات التأثير الأكبر على أبعاد الاستدامة، فضلاً عن عدم وجود الزام واضح للمصارف عينة الدراسة في الإفصاح عن معلومات الاستدامة، فضلا عن ذلك نوع المقياس المعتمد الذي تمثل بـ (30) بند فقط، أما على مستوى ابعاد الاستدامة، فيلاحظ أن البعد الاقتصادي قد سجل اعلى مستوى يليه البعد الاجتماعي وأخيراً البعد البيئي وذلك بدلالة قيم الوسط الحسابي لهذه الأبعاد، في حين تشير قيم الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف على عدم وجود تشتت بين مشاهدات العينة مما يعزز مستوى الاعتمادية على نتائج وقيم الوسط الحسابي ومن ثم على معوليته ومدلوليته.

خامساً. اختلاف المتغيرات باختلاف المصارف والسنوات: تم اختبار الاختلاف في مستويات المتغيرات عبر المصارف والسنوات من خلال الآتي:

أ. **اختلاف المتغيرات باختلاف المصارف:** اعتمد الباحثان على اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test) في اختبار الاختلاف في مستويات متغيرات الدراسة باختلاف المصارف كما هو موضح في الجدول رقم (8)

جدول (9): اختبار الاختلاف في مستويات المتغيرات بحسب المصارف

البيان	X1	X2	X3	Y1	Y2	Y3	Y
قيمة مربع كاي	17.601	22.869	61.484	35.326	48.184	0.000	41.434
(Sig.)	0.040	0.006	0.000	0.000	0.000	1.000	0.000

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

يلاحظ من الجدول رقم (8) أن قيمة مربع كاي (Chi-Square) قد سجل مستوى معنوية أقل من 5% لأغلب متغيرات الدراسة والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة ببعديه الاقتصادي والاجتماعي وذلك باختلاف المصارف، وبعد البيئي ضمن متغير الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة كانت قيمة مربع كاي (Chi-Square) عند مستوى معنوية أكبر من 5%، مما يعني أنها لا تختلف باختلاف المصارف.

ب. **اختلاف المتغيرات باختلاف السنوات:** اعتمد الباحثان على اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test) في اختبار الاختلاف في مستويات متغيرات الدراسة باختلاف السنوات كما هو موضح في الجدول رقم (9).

جدول (9): اختبار الاختلاف في مستويات المتغيرات بحسب المصارف

البيان	X1	X2	X3	Y1	Y2	Y3	Y
قيمة مربع كاي	27.516	26.946	5.494	4.569	3.682	.000	4.560
قيمة الاحتمالية (Sig.)	0.001	0.001	0.789	0.870	0.931	1.000	.871

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

يلاحظ من الجدول رقم (9) أن قيمة مربع كاي (Chi-Square) قد سجل مستوى معنوية أقل من 5% لبعض متغيرات الدراسة ما عدا (بعد ج. الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق ضمن متغير لجان التدقيق، ومتغير الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة بأبعاده الثلاث الاقتصادي والاجتماعي والبيئي)، مما يعني اختلاف اثنين من ابعاد لجان التدقيق (أ. عدد أعضاء لجان التدقيق أ. عدد أعضاء لجان التدقيق) وذلك باختلاف السنوات، في حين أن بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق ضمن متغير لجان التدقيق، وج. ومتغير الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة علمي لمدير بأبعاده الثلاثة الاقتصادي والاجتماعي والبيئي كانت قيمة مربع كاي (Chi-Square) عند مستوى معنوية أكبر من 5%، مما يعني أنها لا تختلف باختلاف السنوات.

سادساً. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الحالية: تم في الدراسة الحالية اعتماد اثنين من البرامج الإحصائية هما (SPSS Ver.22) و(AMOS Ver.20) فضلاً عن نظام (Exsel) وذلك لغرض استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لإجراء التحليل الوصفي والاستدلالي لمتغيرات الدراسة، من أهم الأساليب المستخدمة ما يأتي:

1. تم استخدام مقاييس النزعة المركزية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري، إلى جانب أدنى وأعلى قيمة ومعامل الاختلاف وذلك لغرض وصف متغيرات الدراسة.
2. استخدام اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test) وقيمة مربع كاي (Chi-Square) لغرض اختبار مدى اختلاف مستويات متغيرات الدراسة باختلاف المصارف والسنوات.
3. استخدام معامل الالتواء (sekweness) ومعامل التفرطح (kurtosis) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
4. استخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearsom) لغرض اختبار معنوية وقوة واتجاه العلاقات بين متغيرات الدراسة.
5. استخدام تحليل المربعات الصغرى الاعتيادي (OLS) عبر معادلات الانحدار الخطية وذلك لاختبار مستوى تأثير المتغيرات علة بعضها البعض.
6. استخدام المعادلات الهيكلية عبر تحليل المسار وذلك لاختبار التأثير المباشر وغير المباشر.
7. استخدام اختبار تضخم التباين (Variance Inflation Factory-VIF) والتباين المسموح به (Tolerance) وذلك لاختبار مشكلة تعددية الانحدار الخطية.

مناقشة النتائج واختبار الفرضيات: تمحور هذا المبحث حول اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج وبناء الاستدلالات على هذه النتائج، بعد أن تم تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار هذه الفرضيات.

أولاً. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات قام الباحثان باختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لغرض تحديد نوع الأساليب الإحصائية التي يمكن اعتمادها لاختبار الفرضيات، إذ يتم استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية في حالة كون البيانات موزعة توزيع طبيعي، ويتم استخدام الأساليب الإحصائية غير المعلمية في حالة كون لم تضمن البيانات موزعة توزيع طبيعي، وقد تم اعتماد معامل الالتواء (sekweness) والتفرطح (kurtosis) لغرض هذا الاختبار، إذ تعد البيانات موزعة توزيع طبيعي إذا كان قيمة معامل الالتواء المحتسبة ضمن المدى (+1 إلى -1)، أو ان تكون قيمة معامل التفرطح ضمن المدى (+3 إلى -3)، ومن خلال الاطلاع على الجدول رقم (10)، يلاحظ أن البيانات موزعة

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

توزيعاً طبيعياً نظراً لكون ان قيم معامل الالتواء ومعامل التفرطح تقع ضمن المدى المحدد، ومن ثم إمكانية اعتماد الاساليب الإحصائية المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

جدول (10): اختبار اعتدالية البيانات

الابعاد والمتغيرات	الرمز	معامل الاتواء	معامل التفرطح
أ. عدد أعضاء لجان التدقيق	X1	0.577	2.234
ب. استقلالية لجان التدقيق	X2	-.107-	3.072
ج. الخبرة المالية والمحاسبية	X3	0.882	-.310-
أ. الاقتصادي	Y1	-.492-	-.056-
ب. الاجتماعي	Y2	0.414	1.998
ج. البيئي	Y3	-	-
الإفصاح عن الاستدامة	Y	0.752	2.403

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

ثانياً. اختبار تضخم التباين والمسموح لكي تلبي 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 رقم (11).

جدول (11): اختبار التعدد الخطي

الابعاد والمتغيرات	أ. الاقتصادي (Y1)		ب. الاجتماعي (Y2)		ج. البيئي (Y3)		الإفصاح عن الاستدامة (Y)	
	(Tolerance)	(VIF)	(Tolerance)	(VIF)	(Tolerance)	(VIF)	(Tolerance)	(VIF)
X1	.120	8.338	.120	8.338	-	-	.120	8.338
X2	.127	7.852	.127	7.852	-	-	.127	7.852
X3	.549	1.821	.549	1.821	-	-	.549	1.821

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

وتشير النتائج الواردة في الجدول (11) إلى أن قيم (VIF)هي أقل بكثير من القيمة المقبولة (10). وهذا يعني أن التعددية الخطية لا تمثل مشكلة في هذه الدراسة، كما يلاحظ أن المتغير التابع (Y3) بالإفصاح البيئي سجل قيم ثابتة في المشاهدات لذا تم حذفه، إذ لا يمكن حساب الإحصائيات له.

ثالثاً. اختبار فرضيات العلاقة: تضمنت الفقرة ثلاث فرضيات رئيسة كما يأتي:

(H1). الفرضية الرئيسة الاولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين لجان التدقيق والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

لاختبار هذه الفرضية تم احتساب قيمة معامل الارتباط بيرسون (Pearson) وذلك لتحديد معنوية وقوة واتجاه العلاقة بين لجان التدقيق والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة، ويظهر الجدول رقم (12) نتائج قيمة معامل الارتباط.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 68, Part (2): 268-293
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.68.2.15

جدول (12): قيم معامل الارتباط بين لجان التدقيق والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة

الابعاد والمتغيرات			Y1	Y2	Y3	Y
أ. عدد أعضاء لجان التدقيق	X1	قيمة بيرسون	0.053	-0.185	.[b]	-0.057
		(Sig.)	0.600	0.066	.	0.573
ب. استقلالية لجان التدقيق	X2	قيمة بيرسون	-0.079	0.002	.[b]	-0.048
		(Sig.)	0.433	0.983	.	0.634
ج. الخبرة المالية والمحاسبية	X3	قيمة بيرسون	0.391**	0.656**	.[b]	0.562**
		(Sig.)	0.000	0.000	.	0.000

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

يلاحظ من الجدول رقم (12) ما يأتي:

1. عدم وجود أي علاقة ارتباط معنوية بين عدد أعضاء لجان التدقيق (البعد الأول للجان التدقيق) مع الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة وبأبعاد الثلاثة (أ. الاقتصادي، ب. الاجتماعي، ج. البيئي)، بمعنى أن زيادة أو انخفاض عدد أعضاء لجان التدقيق لن يرافقه أي زيادة أو انخفاض في مستويات الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة وفق أبعاده الثلاثة.
2. عدم وجود أي علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية لجان التدقيق (البعد الثاني للجان التدقيق) مع الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة واثنين من ابعاده (أ. الاقتصادي، ب. الاجتماعي، ج. البيئي)، بمعنى أن زيادة أو انخفاض في استقلالية أعضاء لجان التدقيق لن يرافقه أي زيادة أو انخفاض في مستويات الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة وفق أبعاده الثلاثة.
3. وجود علاقة ارتباط معنوية إيجابية (طردية) بين الخبرة المالية والمحاسبية (البعد الثالث للجان التدقيق) مع الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة واثنين من أبعاده (أ. الاقتصادي، ب. الاجتماعي)، في حين يلاحظ أنه لم تسجل أي علاقة معنوية مع بعد (ج. البيئي) عليه تقبل الفرضية الرئيسة الثانية، نظرا لوجود علاقة معنوية بين أحد وكلاء (أبعاد) لجان والافصاح عن معلومات تقارير الاستدامة وكذلك اثنين من أبعاده.

ونظراً لعدم ثبوت أي علاقة معنوية بين بعدي لجان التدقيق (أ. عدد أعضاء لجان التدقيق، ب. استقلالية أعضاء لجان التدقيق) وكل من كفاءة التدقيق الداخلي (بأبعاده الأربعة) والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة (بإبعاده الثلاثة)، لذا سيتم استبعاد هذين البعدين (أ. عدد أعضاء لجان التدقيق، ب. استقلالية أعضاء لجان التدقيق) من اختبارات اللاحقة، والإبقاء على بعد (ج. الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق) كوكيل وحيد ممثلاً للمتغير المستقل (لجان التدقيق).

رابعاً. اختبار فرضيات التأثير الكلي تضمنت الفقرة ثلاث فرضيات رئيسة كما يأتي:

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للجان التدقيق على كفاءة التدقيق الداخلي.

ينبثق عن هذه الفرضية الرئيسة أربع فرضيات فرعية كما يأتي:

(H2.1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للجان التدقيق (حسب بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق) على كفاءة التدقيق الداخلي (حسب بعد الاستقلالية).

لاختبار هذه الفرضية تم اعداد معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير بعد الاستقلالية، وذلك من خلال بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في بعد الاستقلالية، ويظهر الجدول رقم (13) نتائج التأثير.

جدول (13): نتائج تأثير بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق على بعد الاستقلالية

الابعاد والمتغيرات	(R^2)	المعدل (R^2)	قيمة (F)	(Sig.)
الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق	0.000	-0.010-	0.040	0.841
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T)	(Sig.)
	0.473	0.062	0.201	0.841

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

يلاحظ من الجدول رقم (13) عدم ثبات صحة نموذج معادلة الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (0.040) عند مستوى دلالة معنوية أكبر من 5%، مما يعني عدم أمكانية تقدير بعد الاستقلالية وذلك من خلال بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق، كما تشير قيمة (T) البالغة (0.201) عند مستوى دلالة معنوية أكبر من 5%، إلى عدم وجود تأثير معنوي، وبناءً على هذه النتائج ترفض الفرضية الفرعية الأولى.

(H3). الفرضية الرئيسة الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للجان التدقيق على الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

لاختبار هذه الفرضية تم اعداد معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة، وذلك من خلال بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق (كممثل وحيد لمتغير لجان التدقيق)، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة، ويظهر الجدول رقم (14) نتائج التأثير.

جدول (14): نتائج تأثير بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق على الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة

الابعاد والمتغيرات	(R^2)	المعدل (R^2)	قيمة (F)	(Sig.)
الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق	0.316	0.309	45.215	0.000
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T)	(Sig.)
	0.293	0.202	6.724	0.000

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

يلاحظ من الجدول رقم (14) ثبات صحة نموذج معادلة الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (45.215) عند مستوى دلالة معنوية 5%، مما يعني أمكانية تقدير الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة وذلك من خلال بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق، في حين تشير قيمة (T) البالغة (6.724) عند مستوى دلالة معنوية 5%، إلى وجود تأثير معنوي، كما تشير قيمة معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة والبالغة (0.202)، على أن التأثير إيجابي، بمعنى أن زيادة مستوى الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق سوف يؤثر بصورة إيجابية في تعزيز مستويات الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة في المصارف عينة الدراسة، كما تدل قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.316) على أن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق تفسر ما نسبته (31.6%) من التغيرات التي تحصل في الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة في المصارف عينة الدراسة، وبناءً على هذه النتائج تقبل الفرضية الرئيسة الخامسة.

خامساً. اختبار فرضيات التأثير المباشر وغير المباشر: تضمنت الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يأتي:
(H4). الفرضية الرئيسة الرابعة: يزداد تأثير لجان التدقيق على الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة عند توسيط كفاءة التدقيق الداخلي.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver. 20) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين لجان التدقيق (حسب بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق) والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة بتوسيط كفاءة التدقيق الداخلي حسب بعد المؤهل العلمي لمدير قسم التدقيق الداخلي، وللتعرف على مستوى معنوية العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين تلك المتغيرات تم استخدام طريقة الأرجحية العظمى (Maximum Likelihood)، وقد ثبتت معنوية النموذج كما يتضح في الجدول رقم (15).

جدول (15): مؤشرات معنوية نموذج علاقات التأثير المباشرة لجان التدقيق حسب بعد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق في الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة

المؤشر	القيمة المعيارية	القيمة المحسوبة
معنوية كا2 X^2 (p. value)	0.05 >	0.000
مؤشر جودة المطابقة (GFI)	0.90<	1.000
الجذر التربيعي لمتوسط البواقي (RMR)	0.06 >	0.000
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.95 <	1.000

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

يتبين من الجدول رقم (15) انخفاض في قيمة كل من (كا^2) والجذر التربيعي لمتوسط مربع البواقي والتي بلغت صفر)، مما يدل على ارتفاع قوة ومعنوية النموذج، كما أظهرت النتائجُ ارتفاعًا في قيمة مؤشر جودة المطابقة عن الحد الأدنى (0.90)، حيث بلغت (1)، وتشير النتائج أيضًا إلى ارتفاع قيمة مؤشر المطابقة المقارن عن الحد الأدنى (0.95)، حيث بلغت (1)، مما يدل على أن المؤشرات جاءت أعلى من المعايير المحددة، وهذا يؤكد على ارتفاع جودة النموذج.

جدول (16): اختبار فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	النتيجة
(H1)	الفرضية الرئيسة الاولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين لجان التدقيق والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.	مقبولة
(H2)	الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للجان التدقيق على الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.	مقبولة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

وفقاً لما تم تناوله في الإطار النظري لبيان مفهوم متغيرات البحث، وكذلك عرض أهم ما توصل إليه التحليل العلمي من نتائج تطبيقية، فقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وهي كالآتي:

5-1. الاستنتاجات:

1. عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين خصائص لجان التدقيق بأبعادها والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة بأبعاده، باستثناء وجود علاقة ارتباط معنوية إيجابية (طردية) بين الخبرة

المالية والمحاسبية (البعد الثالث للجان التدقيق) مع الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة واثنين من أبعاده (الاقتصادي، الاجتماعي).

2. هناك تأثير ذو دلالة معنوية للجان التدقيق على الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة.

2-5. التوصيات: بناءً على نتائج الدراسة، يوصي الباحثان بما يأتي:

1. ينبغي تعزيز دور لجان التدقيق في المصارف العراقية وتعزيز قدراتها على مراجعة معلومات التقارير المالية ومعلومات التقارير الاستدامة بشكل متكامل.
2. ينبغي تحسين مستوى الإفصاح عن معلومات التقارير المالية وتقارير الاستدامة في المصارف العراقية، وذلك من خلال تطوير الآليات والسياسات الخاصة بالإفصاح وضمان شفافية وموثوقية المعلومات.
3. ينبغي تعزيز التواصل والتعاون بين المصارف العراقية والجهات الرقابية والمنظمات المختصة في مجال الاستدامة، من أجل تعزيز مستوى الإفصاح والمساءلة وتحسين معايير التدقيق.
4. ينبغي تطوير القوانين والتشريعات الخاصة بالتدقيق والإفصاح عن المعلومات في المصارف العراقية لضمان توافقها مع المعايير الدولية وتعزيز مستوى الشفافية والمساءلة.
5. ينبغي تعزيز ثقافة الاستدامة في المصارف العراقية وتوجيه الجهود نحو تحسين أداء البنوك في هذا المجال وزيادة الوعي بأهمية التقارير الاستدامة.

المصادر

اولا المصادر بالغة العربية

أ. الرسائل والأطاريح

1. سفيان، افرن، دور لجان التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية، جامعة محمد خضير-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2015.
2. عبد اللطيف، شادو، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013.
3. ابراهيم، افاق ذنون، نموذج محاسبي الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2016.
4. محمد، محمد حميد، أثر الافصاح المحاسبي في القوائم المالية ودوره في تقييم الاداء المالي للمؤسسات المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم التكنلوجيا، 2016.
5. حمادي، فتيحة وحشلاف، بشرى، دور الافصاح المحاسبي في عملية اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2023.
6. سليمان، محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، مصر، 2006.
7. الفهداوي، احمد زياد، تأثير حوكمة الشركات في دعم الافصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاسها على الاداء المالي، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، 2020.
8. المغربي، محمد الفاتح محمود بشير، المراجعة والتدقيق الشرعي، جامعة القران الكريم والعلوم الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان، 2018.

9. بو حفص، رواني، التدقيق المالي والمحاسبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2018.
10. قديح، بسام سليمان، أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، فلسطين، 2013.

ب. الدوريات:

1. دحدوح، حسين احمد، دور جنة المراجعة في حوكمة الشركات في سوريا، مجلة إربد للبحوث والدراسات، مجلد (11)، العدد (1)، 2008.
2. البرغوثي، شادي والعقدة، صالح والجوهر، كريمة علي، دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، مجلد (8)، العدد (23)، 2013.
3. البارودي، علي سيد، دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على منشآت الاعمال، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
4. خلاط، صالح ميلود ومصلي، عبد الحكيم محمد. دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول فيفري، ليبيا، 2014.
5. عبدالله، ايهاب هاشم، انعكاس الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في تقييم اداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الريادة للمال والاعمال، مجلد (2)، العدد (1)، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين، 2021.
6. السعدون، مهند حازم، استخدام معايير محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة الافصاح البيئي بالتطبيق على دائرة صحة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الادارية، مجلد (16)، العدد (52)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، 2020.
7. دسوقي، رانيا عبدالحميد مبروك، مفهوم التنمية المستدامة واهدافها، المجلة العربية للقياس والتقويم، كلية التربية، جامعة الاسكندرية، العدد (4)، 2021.

ج. أخرى:

1. الحيالي، وليد، المحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، 2016.
2. الدليمي، حمد فواز، الأزمات المالية الدولية والعالمية، دار المنهل للنشر والتوزيع، 2011.
3. محمد، ماهر جابر، حوكمة الجامعات العالمية والعربية، وكالة الصحافة العربية، 2022.
4. بعلاش، عصام، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشرت المساهمة، جامعة اكلي محند او الحاج-البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، 2019.
5. أبو رويدة، ماهر إبراهيم محمد، دور مجالس الإدارة في تحسين أداء لجان التدقيق في ظل الحاكمية المؤسسية، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2014.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Belkaoui, Ahmed Riahi "Accounting Theory", Thomson Learning, USA, 5th ED, 2004
2. Jenkins, Rachel, (2019), Global mental health and sustainable development 2018, Journal BJPsych International, Vol (16), No (2).
3. Jasim, A. N., Hussein, A. I., & Hassoon, L. N. (2018). The impact of narrative disclosure on the Firm value: empirical evidence from the Iraqi banking sector. Opcion, 34(86), 2312-2325.

4. Ekins, Paul, & Gupta, Joyeeta, (2019), Perspective: a healthy planet for healthy people - Erratum, published online by Cambridge University https://doi.org/10.1017/sus.2019 .
5. Asif, Muhammad, & Searcy,Cory, (2014). Towards A Standardised Management Systemfor Corporate Organization Vol. 14, No4.
6. Hazim, N. S., & Hussein, A. I. (2022). The relationship of investment policies with corporate governance An empirical study on a sample of Iraqi banks. Central European Management Journal, 30(4), 680-687.
7. Hussein, A. I., & Mahmood, S. M. (2021). Accounting for the future: Technology contributions from a local perspective. Tikrit Journal of Administrative and Economic sciences, 17(54 part 2).
8. Hussein, A. I., & Mahmood, S. M. (2023). The effect of psychological capital on the ethics of accountants and auditors and its reflection on the internal control effectiveness: Exploratory study". TANMIAT AL-RAFIDAIN, 42(139).
9. Ofoegbu, G. N., Odoemelam, N., & Okafor, R. G. (2018). Corporate board characterisatics and environmental disclosure quantity: Evidence from South Africa (integrated reporting) and Nigeria (traditional reporting). Cogent Business & Management, 5(1).
10. Lu, W. (2016). An Exploration of The Associations Among Corporate Sustainability Performance, Corporate Governance, And Corporate Financial Performance, Thesis of Doctor of Philosophy, The University of Texas at Arlington, USA.
11. Montiel, Ivan & Delgado-Ceballos, Javier (2014), Defining and Measuring Corporate Sustainability: are We There Yet?, Organization & Environment, Vol. 27, NO.4.
12. Abdullah, M. A., & Hussein, A. I. (2023). The Modified Role of (IFRS15) Standard in the Relationship of Earnings Quality with the Complexity of Financial Reports: An Empirical Study on a Sample of Iraqi Banks. Journal of Namibian Studies: History Politics Culture, 33, 2215-2238.
13. Leung, Philomena: Cooper, Barry J; Robertson, Peter, the Role of Internal Audit in Corporate Governance & Management, RMIT Publishing, Australia, 2003