



جامعة مؤتة  
كلية الدراسات العليا

## أثر فعالية لجان التدقيق والتدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة: دراسة على الشركات الكيميائية حول العالم

إعداد الطالب

إيـباء أمجد أحمد المحاميد

إشراف

الدكتور: اكريم الحجايا

رسالة مُقدّمة إلى كلية الدراسات العليا  
استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير  
كلية ادارة الاعمال / قسم المحاسبة

جامعة مؤتة، 2020

الآراء الواردة في الرسالة الجامعية لا تُعبر  
بالضرورة عن وجهة نظر جامعة مؤتة



### قرار إجازة رسالة جامعية

تقرر إجازة الرسالة المقدمة من الطالب ايبياء امجد احمد المعاميد  
والموسومة بـ: اثر فعالية لجان التدقيق والتدقيق الخارجي على جودة  
تقارير الاستدامة: دراسة على شركات الصناعات الكيماوية  
حول العالم

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبية  
في  
٢٠٢٠/٠٨/١٨  
القسم: المحاسبة  
في تاريخ  
قرار رقم  
من الساعة ١ إلى الساعة ٤

#### التوقيع

#### أعضاء اللجنة:

مشرفاً ومقراً  
عضواً  
عضواً  
عضو خارجي

د. إكريم صباح سليمان الحجاي  
د. طارق زكي يندار مشوقه  
د. زياد عوده ابنيه المعاميد  
د. راتب محمد حمد القطامين  
٢٠٢٠/٨/١٨

عميد كلية الدراسات العليا

أ.د. عمر المعاينة



## الإهداء

إلى صاحب القلب الكبير، وقدوتي الأولى، ونبراسي الذي ينير دربي.... إلى من علمني أن أصمد أمام أمواج البحر الثائرة.... إلى من أعطاني ولا يزال يعطيني بلا حدود.... إلى من رفعت رأسي عالياً افتخاراً به.... إلى والدي الحبيب (سأبقى ابنتك التي تفتخر بها، ولن أخيب ظنك بي).

إلى شمسي المشرقة، وقمري المنير.... إلى نجمتي المشعة، وكوكبي المتفائل دائماً.... إلى من صنعت مجرتي بأناملها السحرية.... إلى من نسجت من ربيع عمرها جمال أعوامي.... إلى من تحملت في سبيل ذلك ما لا تطيق... إلى من تعلمت على يدها كيف أناضل لأصنع من يومي جسر عبور لغد أفضل، فإني مدينة لك بكل ما وصلت إليه وما أرجو أن أصل.... إلى المناضلة أمي.

إلى الجزء الجميل من عمري.... إلى نعمة السماء، والرفقة الأقرب إلى قلبي.... إلى من زينوا حياتي، وأستمد منهم قوتي.... إخوتي.  
إلى إخوتي التي لم تلهن أمي.... إلى نصفي الثاني.... إلى أنسي والمأوى الذي ألجأ إليه في حيرتي.... صديقاتي.

إلى المناضلين في معركة الحياة.... للكادحين دوماً.... للذين يسقطون ألف مرة ولا يثنون....

إلى الذين أحبهم والراquدين في مقابرهم.... أجدادي.

أهدي ثمرة هذا العمل

**إيبياء أمجد المحاميد**

## الشكر والتقدير

إن الحمد لله نحمدهُ سبحانه وتعالى حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، فقد سدّد الخُطى وشرح الصدر ويسر الأمر فله الحمد كله وإليه يعود الفضل كله، فهو المنعم والمتفضل قبل كل شيء.

لا يسعني بعد أن وفقني الله سبحانه وتعالى في إتمام هذا العمل المتواضع، إلا أن أُخَرَّ ساجده لله عز وجل، اعترافاً بفضلِهِ علي، حامداً له نعمتهُ علي، راجية عفوهُ ومغفرتهُ وهدايتهُ وتوفيقه.

أتقدم بالشكر إلى منارة العلم ونبراسه الذي لا يأفل ضياؤه...إلى مَنْ تعلمتُ مِنْهُ أَنّْ العلم كَيْ يَمْنَحني بَعْضهُ فعلي أَنْ أَمْنَحهُ كُلِّي...إلى مَنْ كان لِخُطْأِي مَقْومًا وَمُسَدِّدًا...وَلِهْمَتِي دَاعِمًا ومحفزاً...إلى أستاذي الفاضل "الدكتور كريم الحجايا".

ومن ثم أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة،الذين تفضلوا بقبول مناقشة رسالتي،إذ ستكون ملحوظاتهم محط اهتمامي. واعترافاً بذوي الفضل علي، يسرني أن أقدم شكري وتقديري لكل من مد لي يد العون، واسدى إلي معروفاً أو قدم لي نصيحة، أو كانت لهُ إسهامة صغيرة أو كبيرة في إنجاز هذا العمل فلهُ مني خالص الشكر والتقدير.

وأخيراً أزجي الشكر فائقه والثناء آجله إلى جامعة مؤتة هذا الصرح العلمي الفذ، وأخص بالذكر كئيّة إدارة الأعمال قسم المحاسبة بهيئتها التدريسية والإدارية.

إليكم جميعاً أقدم فائق شكري وتقديري

**إيبياء أمجد المَحَاميد**

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الأهداء
ب	الشكر والتقدير
ج	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	قائمة الملاحق
ل	ملخص باللغة العربية
م	الملخص باللغة الانجليزية

### الفصل الاول الاطار العام

1	1.1 المقدمة
3	2.1 مشكلة الدراسة
5	3.1 اهداف الدراسة
5	4.1 اهمية الدراسة
6	5.1 فرضيات الدراسة
6	6.1 أنموذج الدراسة
7	7.1 محددات الدراسة
8	8.1 محتويات الدراسة

### الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

10	1.2 الاطار النظري
10	1.1.2 لجان التدقيق
10	2.1.2 مفهوم لجان التدقيق ونشأتها
11	1.2.1.2 نشأة وتطور لجان التدقيق حول العالم

12	2.2.1.2 مفهوم لجان التدقيق
13	3.1.2 الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لعضوية لجنة التدقيق
17	4.1.2 مزايا وجود لجان التدقيق في الشركات
17	5.1.2 أهمية لجان التدقيق
17	1.5.1.2 أهميتها لمجلس الإدارة
18	2.5.1.2 أهميتها للمدقق الداخلي
18	3.5.1.2 أهميتها للمستثمرين والأطراف الخارجية
18	4.5.1.2 أهميتها للمدقق الخارجي
19	6.1.2 إشراف لجنة التدقيق على أعمال المدقق الخارجي وتدعيم استقلاليتها
20	7.1.2 خصائص لجان التدقيق
21	1.7.1.2 حجم أعضاء لجنة التدقيق
22	2.7.1.2 استقلالية أعضاء لجان التدقيق
23	3.7.1.2 الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق
23	4.7.1.2 عدد اجتماعات أعضاء لجان التدقيق
24	1.2.2 جودة تقارير الاستدامة
26	2.2.2 أهمية إصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية
27	3.2.2 مفهوم تقارير الاستدامة ونشأتها
27	1.3.2.2 نشأة تقارير الاستدامة وتغيرها بمرور الزمن
27	1.1.3.2.2 المرحلة الأولية
28	2.1.3.2.2 مرحلة التقارير البيئية والاجتماعية والاقتصادية
28	3.1.3.2.2 مرحلة التغير للمسؤولية الاجتماعية
29	2.3.2.2 مفهوم تقارير المستدامة
30	4.2.2 محتويات تقارير المستدامة

31	5.2.2 أهداف تقارير الاستدامة وأهميتها
33	6.2.2 مزايا اصدار تقارير الاستدامة
33	1.6.2.2 المزايا الداخلية
33	2.6.2.2 المزايا الخارجية
35	7.2.2 معوقات الإفصاح عن تقارير الاستدامة
35	8.2.2 الجهات التي تحتاج تقارير الاستدامة
37	9.2.2 آلية الإفصاح عن تقارير الاستدامة
41	10.2.2 أبعاد تقارير الاستدامة
43	11.2.2 النظريات التي فسرت دوافع الافصاح الاختياري بما فيها تقارير الاستدامة
48	1.3.2 الدِّراسَات السَّابِقَة
54	2.3.2 مُلخص الدِّراسَات السَّابِقَة
58	3.3.2 ما يُميّز الدِّراسَة الحَالِيَة عن الدِّراسَات السَّابِقَة
	<b>الفصل الثالث المنهجية والتصميم</b>
59	1.3 منهجيّة الدِّراسَة
60	2.3 مجتمع الدِّراسَة
60	3.3 عينة الدِّراسَة
61	4.3 خطوات إجراء الدِّراسَة
61	5.3 مصادر جَمع البيانات
62	6.3 متغيّرات الدِّراسَة
65	7.3 نَمُودج الدِّراسَة
69	8.3 الأساليب الإحصائيّة المُستخدمة
	<b>الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات</b>
70	1.4 الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة

70	1.1.4 مدى إصدار الشركات الكيميائية لتقارير الاستدامة حول العالم
72	1.2.4 الدقة
73	2.4 جودة تقارير الاستدامة
74	1.2.4 التوازن
75	2.2.4 الوضوح
77	3.2.4 قابلية المقارنة
78	4.2.4 الموثوقية
80	5.2.4 التوقيت المناسب
82	6.2.4 جودة تقارير الاستدامة
84	3.4 تحليل البيانات واختبار الفرضيات
84	1.3.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة
86	2.3.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة الضابطة
87	3.3.4 الإحصاء التَّحليلي واختبار الفرضيات
89	4.4 نتائج تحليل الانحدار
89	1.4.4 الدقة
91	2.4.4 التوازن
92	3.4.4 الوضوح
94	4.4.4 قابلية المقارنة
95	5.4.4 الموثوقية
97	6.4.4 التوقيت المناسب
98	7.4.4 جودة تقارير الاستدامة
99	5.4 ملخص اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
100	1.5.4 عدد اعضاء اللجنة
101	2.5.4 استقلالية اعضاء اللجنة

102	3.5.4 عدد مرات الاجتماع
103	4.5.4 خبرة اعضاء اللجنة في مجال الاستدامة والتكنولوجيا
104	5.5.4 الاناث في اللجنة
104	6.5.4 التدقيق الخارجي

### الفصل الخامس النتائج والتوصيات

106	1.5 نتائج الدراسة
108	2.5 التوصيات
111	المصادر والمراجع
118	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوانه	رقم الجدول
54	ملخص الدراسات السابقة	2-1
60	مجتمع الدراسة وعينتها	3-1
62	مؤشر جودة تقارير الاستدامة	3-2
64	الطرق المستخدمة في قياس المتغيرات المستقلة	3-3
68	الفرضيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة	3-4
70	توزيع الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة التي تصدره ضمن التقارير المالية	4-1
71	توزيع الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل	4-2
74	مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالدقة	4-3
75	مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالتوازن	4-4
76	مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالوضوح	4-5
78	مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بقابلية المقارنة	4-6
79	مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالموثوقية	4-7
81	مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالتوقيت المناسب	4-8
82	تاريخ آخر تقرير	4-9
83	مستوى المؤشرات الكلية لجودة تقارير الاستدامة	4-10
85	الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة المستمرة	4-11
85	الإحصاءات الوصفية لمتغير الدراسة المنفصل	4-12
86	الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الضابطة	4-13
87	نوع التقرير	4-14
87	حجم الشركة	4-15

90	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد لمتغير إفصاح معلومات الموارد البشرية على موقع الفيسبوك	4-16
90	نتائج الانحدار المتعدد الدقة	4-17
91	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد التوازن	4-18
92	نتائج الانحدار المتعدد لمتغير التوازن	4-19
92	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد لمتغير الوضوح	4-20
93	نتائج الانحدار المتعدد لمتغير الوضوح	4-21
94	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد لمتغير قابلية المقارنة	4-22
95	نتائج الانحدار المتعدد لمتغير قابلية المقارنة	4-23
96	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد لمتغير الموثوقية	4-24
96	نتائج الانحدار المتعدد لمتغير الموثوقية	4-25
97	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد لمتغير التوقيت المناسب	4-26
97	نتائج الانحدار المتعدد لمتغير التوقيت المناسب	4-27
98	اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار المتعدد لمتغير جودة تقارير الاستدامة	4-28
99	نتائج الانحدار المتعدد لمتغير جودة تقارير الاستدامة	4-29
100	ملخص اختبار الفرضيات	4-30

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوانه	رقم الشكل
7	أنموذج الدراسة	1-1
21	خصائص لجان التدقيق	2-1
44	المبادئ المتعلقة بمحتوى التقرير وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد التقرير.	3-1
45	المبادئ المتعلقة بجودة التقرير وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد التقرير.	3-2

الصفحة	قائمة الملاحق عنوانه	رمز الملحق
119	تصنيف الدول النامية حسب البنك الدولي	أ
121	تصنيف الدول المتقدمة حسب البنك الدولي	ب
123	الشركات الكيميائية التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل	ج

## المُلخَص

أثر فعالية لجان التدقيق والتدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة:

دراسة على الشركات الكيميائية حول العالم

إيبياء أمجد المحاميد

جامعة مؤتة، 2020

هَدَفَت هَذِهِ الدَّرَاسَةُ إِلَى التَّعَرُّفِ عَلَى أَثَرِ فَعَالِيَةِ لِحَانِ التَّدْقِيقِ (حِجْمِ اللِّجْنَةِ، وَاسْتِقْلَالِيَةِ الأَعْضَاءِ، وَعَدَدِ مَرَاتِ الأِجْتِمَاعِ، وَخِبْرَةِ أَعْضَاءِ اللِّجْنَةِ، وَعَدَدِ الإِنَاثِ فِي اللِّجْنَةِ) عَلَى جُودَةِ تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ وَمَعْرِفَةِ أَثَرِ وَجُودِ تَدْقِيقِ خَارِجِي عَلَى جُودَةِ تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ لِلشَّرَكَاتِ الكِيمِيائِيَةِ حَوْلَ العَالَمِ خِلَالَ الأَعْوَامِ 2016 وَ2017 وَ2018. وَشَمِلَت عَيْنَةُ الدَّرَاسَةِ (104) شَرِكَاتٍ كِيمِيائِيَةِ فِي العَالَمِ الَّتِي انطَبَقَت عَلَيْهَا شُرُوطُ الدَّرَاسَةِ. وَلِتَحْقِيقِ أَهْدَافِ الدَّرَاسَةِ اتَّبَعَتِ الدَّرَاسَةُ أُسْلُوبَ تَحْلِيلِ مَحْتَوَى تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ لِلشَّرَكَاتِ الكِيمِيائِيَةِ حَوْلَ العَالَمِ بِالأِسْتِنَادِ عَلَى مُؤَشِّرِ تَم إِعْدَادِهِ مِنْ قِبَلِ البَاحِثَةِ وَالمُكَوَّنِ مِنْ (32) بِنْدًا لِلتَّعَرُّفِ عَلَى مُسْتَوَى جُودَةِ تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ، كَمَا وَتَمَّ اسْتِخْدَامُ تَحْلِيلِ الانْحِدَارِ الخَطِي المُتَعَدِّدِ لِتَحْدِيدِ الخِصَائِصِ المُؤَثِّرَةِ فِي مُسْتَوَى جُودَةِ تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ. تَوَصَّلَتِ الدَّرَاسَةُ إِلَى أَنَّ نِسْبَةَ المُؤَشِّرِ الكَلِّي لِجُودَةِ تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ لِلشَّرَكَاتِ الكِيمِيائِيَةِ حَوْلَ العَالَمِ بَلَغَت 54%. كَمَا وَتَبَيَّنَ وَجُودَ أَثَرٍ ذُو دَلَالَةٍ إِحْصَائِيَةٍ لِمُتَغْيِرَاتِ الدَّرَاسَةِ المُسْتَقَلَّةِ (حِجْمِ اللِّجْنَةِ، وَاسْتِقْلَالِيَةِ الأَعْضَاءِ، وَعَدَدِ مَرَاتِ الأِجْتِمَاعِ، وَخِبْرَةِ أَعْضَاءِ اللِّجْنَةِ، وَعَدَدِ الإِنَاثِ فِي اللِّجْنَةِ) وَوَجُودَ تَدْقِيقِ خَارِجِي عَلَى التَقَارِيرِ بِدَرَجَاتٍ مُتَفَاوِتَةٍ وَاتِّجَاهَاتٍ مُخْتَلَفَةٍ عَلَى مَخْتَلَفِ أِبْعَادِ جُودَةِ تَقَارِيرِ الأِسْتِدَامَةِ.

**الكلمات المفتاحية:** جودة تقارير الاستدامة، المبادرة العالمية لإعداد التقارير، الشركات الكيميائية حول العالم، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي.

## **Abstract**

# **The Impact of Audit Committees Effectiveness and the Presence of External Audit on Quality of Sustainability Reports: A Study Among Chemical Companies Overall the World**

**Eba'a Amjad Al-Mahameed**

**Mu'tah University, 2020**

This study aimed to identify the impact of the characteristics of audit committees (size, independence, number of meetings, percentage of females in the committee and experience) and the presence of external audit on the quality of sustainability reports of chemical companies around the world; this during 2016, 2017 and 2018. The study sample included (104) chemical companies worldwide, which satisfied the terms of the study. To achieve the study objectives, the study followed a content analysis method of sustainability reports of chemical companies based on an index prepared by the researcher and consisting of (32) items to identify the level of quality of sustainability reports. The study found that the overall index of the quality of sustainability reports for chemical companies worldwide reached 54%. There was also a statistically significant effect of the independent study variables (size, independence, number of females, experience, and meeting times) and the presence of external audit with varying degrees and different directions on different dimensions of the quality of sustainability reports. The current study is distinguished from previous studies in several directions, the most important of which is to take on the change of experience in the field of sustainability and its relationship to the quality of sustainability reports; In enriching the literature in this area, it will be able to fill the gap in previous studies in relation to the factors affecting the quality of sustainability reports for chemical companies around the world. It is expected that the results of this study will contribute to creating awareness among chemical companies on the importance of issuing sustainability reports separately due to the importance of information and the need for companies to provide them with new opportunities in the future in the market, and to control the risks that may result from environmental, social and labour matters.

**Key words:** quality of sustainability reports, Global Reporting Initiative, chemical companies overall the world, audit committees, external audit.

## الفصل الأول الإطار العام

### 1.1 المقدمة

إن العالم يواجه مشكلة حقيقية حول الموارد الطبيعية المعرضة للنفاذ في المستقبل، كما يواجه مشكلة كبيرة في تزايد حجم التلوث في الوقت الماضي والحاضر والمستقبل، الناتج عن الكم الهائل من المخلفات التي تنتجها مختلف القطاعات الصناعية ولا سيما القطاع الكيميائي الذي له الأثر الأكبر في البيئة والمجتمع والاقتصاد، الذي يقضي على الثروات الطبيعية. فاللحد من تأثيرات القطاع الكيميائي والقطاعات الأخرى زاد حجم الاهتمام بالقضايا البيئية، كما وزاد حجم الضغوطات على الشركات في تحمل مسؤولياتها الاجتماعية لاستدامة البيئة والمجتمع والاقتصاد. حيث لم يعد أصحاب المصالح يهتمون بتقييم الأداء المالي للشركات فقط، بل باتت هناك مسؤوليات بيئية واجتماعية وأخلاقية على الشركات لا بد من أن تفصح عنها لتقييمها من قبل أصحاب المصالح، الأمر الذي ترتب عليه بأن باتت القوائم التقليدية عاجزة عن الوفاء باحتياجات أصحاب المصالح المختلفة (افاق، 2016).

ونتيجة للميل نحو الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية والإقتصادية وعدّها جزءاً من التنمية الاقتصادية، اتجهت العديد من الشركات إلى اتخاذ خطوات جادة نحو إصدار تقارير التنمية المستدامة. حيث تركز تقارير التنمية المستدامة في حدود نطاق الشركات على تحقيقها للأهداف والغايات على تلبية حاجات ورغبات المستهلكين، وأصحاب المصالح الحاليين والمحتملين، ومدى إمكانيتها في تحقيق الدمج بين العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في عملياتها، فضلاً عن تحقيقها للأرباح والنمو واستخدامها للموارد الطبيعية والبشرية والمادية بالقدر العقلاني ومن دون الإضرار بحق الأجيال القادمة في الاستفادة من هذه الثروات (افاق، 2016).

فتقارير الاستدامة ليست مجرد حالة طارئة بل وسيلة متطورة للنهوض؛ فأصبح هناك وعي متزايد حول إصدار تقرير مستقل ومنفصل للإفصاح عن الاستدامة بصورة دورية سنوية (Global Reporting Initiative, 2016). وإن الهدف الرئيس لتقارير الاستدامة في فلسفتها ومبادئها يرجع إلى إقامة التوازن بين أبعاد الاستدامة الثلاثة (البعد الاقتصادي، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي).

وبعد ان اتضحت تلك الممارسات الجديدة المتمثلة في قيام منشآت الأعمال بالإفصاح عن تقرير الاستدامة بشكل منفصل، وتزايد أعداد الشركات التي تقوم بإصدار تقرير الاستدامة يوماً بعد يوم؛ ظهرت الحاجة الى وجود آلية يمكن الاعتماد عليها بواسطة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين لضمان جودة المحتوى المعلوماتي التي تفصح عنه الشركات من خلال تقارير الاستدامة بأبعادها المختلفة من دقة وتوازن ووضوح وغيرها، بالإضافة إلى تعالي أصوات أصحاب المصالح مطالبين بضرورة توفير تأكيد على ما تعده الشركات من تقارير استدامة، وذلك بما يساعد على زيادة جودة وموثوقية المعلومات بتلك التقارير من ناحية، ومن ناحية أخرى قد يساعد على تقليل فجوة المصدقية بين أصحاب المصالح كطرف أول، وإدارة المنشأة التي تعد التقرير كطرف ثانٍ (البارودي، 2017).

ويعدّ تحسين جودة تقارير الاستدامة أمراً في غاية الأهمية لكل من مستخدمي التقارير المالية والمدققين والإدارة ومن أجل تطوير عملية تقييم المؤسسات تجاه تحقيقها لأهداف الاستدامة، إذ أصبحت المؤسسات تقوم بمراجعة تقرير الاستدامة الخاص بها وتأكيد من أجل تعزيز صورتها لدى أصحاب المصالح، وإضفاء الثقة على المعلومات المفصح عنها. لذلك ظهرت توجهات جديدة للجنة التدقيق - ومن ترشحه أو تعيينه لغايات التدقيق الخارجي<sup>1</sup>، إذ لم تعد مهمتها مقتصرة على وظيفتها التقليدية الأساسية

---

1 . فالتخفيف من مخاوف اصحاب المصلحة والاستجابة لرغباتهم تقوم لجنة التدقيق بتعيين مدقق خارجي وتحديد اتعابه وتعزيز من استقلاليته وفعاليته بالشكل الذي يؤدي الى قيام المدقق الخارجي بمهامه من دون ضغط او تدخل من ادارة الشركة وترشيد الحكم المهني للمدققين الخارجيين الخاص بقبولهم والاستمرار معهم والاستجابة لرغبات اصحاب المصالح (Verschoor, 1993).

المتمثلة في تأكيد صحة ومصداقية القوائم المالية، بل تعددت وتطورت لتشمل مجالات جديدة فرضتها عليها تحديات التنمية المستدامة؛ وهي قيام لجنة التدقيق بالتأكد على الجوانب الغير مالية من خلال فحص تقارير الاستدامة وتقييمها، التي تمس الجوانب البيئية والاجتماعية إضافة إلى الجوانب المالية (Azhar & Azza, 2017).

كل ذلك كان نتيجة للتحديات التي فرضتها التنمية المستدامة ومع تزايد مطالبات الأطراف ذات المصلحة أصبحت الشركات اليوم تحت ضغط ليس فقط حول جودة المعلومات المالية، بل شملت جودة المعلومات حول أداء الشركة (الاجتماعي، والبيئي، والاقتصادي) لإثبات أن الشركات تعمل بطريقة مستدامة ودمج ممارسات الأعمال المستدامة والتنمية المستدامة في هوية الشركة فإن الالتزام بالتنمية المستدامة والإبلاغ عنها يؤثر في شفافية الشركات ومساءلتها (Jizi, 2017).

## 2.1 مشكلة الدراسة:

على الرغم من أن إصدار تقرير الاستدامة يُعدّ أمراً اختيارياً وغير الزامياً للشركات؛ إلا أن نشر تقرير الاستدامة يستهدف جمهوراً كبيراً من المستفيدين بما في ذلك الأعضاء، والموظفين، وأعضاء المجتمع المحلي، والمحللين الماليين، والمستثمرين، والموردين، وغيرهم وهذا يعزز من أهمية نشر الشركات تقرير استدامة للإفصاح عن جميع أبعاد الاستدامة بجودة ومصداقية عالية.

احتلت قضايا الاستدامة بجميع أبعادها البيئية والاجتماعية والاقتصادية مرتبة مهمة وبارزة في جميع انحاء العالم؛ بسبب علاقتها في تقدم المجتمع وازدهاره فاصبح إصدار تقرير استدامة منفصل بجودة عالية مطلباً اساسياً من الشركات؛ لتوضيح المخاطر والفرص الايجابية والسلبية جميعها لتتحمل كافة المسؤولية أمام الجميع؛ لأن تقرير الاستدامة يعدّ نهجاً يمكن أن يدمج ويوازن بين أبعاد الاستدامة وهذا ما يسعى له أصحاب المصالح لضمان سمعة الشركة وتعزيز الكفاءة في الأعمال وتحسين الإنتاجية وزيادة

رفاهية المجتمع المحيط بها؛ الامر الذي يؤدي الى زيادة قيمة المنشأة وتحسين ثروة الملاك.

ومن الحقائق المعروفة أن الشركات الكيميائية تسهم بشكل كبير في عملية التلوث وتعمل في القضاء على الثروات الطبيعية بحجم كبير، لذا؛ قد يشكل إصدار تقارير الاستدامة المنفصلة على قدر من الجودة لاعتباره وسيلة فعالة لتحقيق الشرعية وتخفيف الضغوط وتحسين سمعة الشركة في المجتمعات التي تتأثر وتتوثر في أنشطة الشركة واستمراريتها، كما وتعتبر أداة جيدة لتخفيف التكاليف مع الأطراف ذات العلاقة. ومما لاشك فيه أن لجنة التدقيق، والتدقيق الخارجي في الشركات لهما دور بارز في جودة المعلومات التي تنشرها الشركات بما فيها جودة تقارير الاستدامة وما تحويها من معلومات. ومن هنا تكمن مشكلة الدراسة بخصوص الشركات الكيميائية حول العالم التي تقوم بنشر تقرير منفصل للتمنية المستدامة، ومدى تأثير فعالية لجنة التدقيق فيها، من حيث نشاطها، وحجمها، ومؤهلاتها العلمية والعملية، ومدى استقلاليتها، واختيارها لمدقق خارجي على تلك المعلومات، على جودة هذه التقارير لزيادة ثقة أصحاب المصالح في المعلومات المنشورة بتلك التقارير، ومن هنا تتمحور مشكلة الدراسة للإجابة عن الأسئلة التالية:

هل يوجد اثر لفعالية لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة؟  
وسيتم الإجابة عن هذا السؤال من خلال الاسئلة الفرعية الآتية:

1. هل يوجد أثر لحجم اللجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة؟
2. هل يوجد أثر لاستقلالية لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة؟
3. هل يوجد أثر لنشاط لجنة التدقيق (عدد مرات الاجتماع) على جودة تقارير الاستدامة؟
4. هل يوجد أثر للخبرة المهنية في مجال الاستدامة للجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة؟
5. هل يوجد أثر للتنوع بين الجنسين في لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة؟

6. هل يوجد أثر لوجود التدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة؟

### 3.1 أهداف الدراسة:

وتتمثل أهداف الدراسة لمعرفة تأثير فاعلية لجان التدقيق والمدقق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة فيما يلي:

1. بيان أثر حجم لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة.
2. بيان أثر استقلالية لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة.
3. بيان أثر نشاط لجنة التدقيق (عدد مرات الاجتماع) على جودة تقارير الاستدامة.
4. بيان أثر الخبرة المهنية في مجال الاستدامة للجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة.
5. بيان أثر التنوع بين الجنسين في لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة.
6. بيان أثر وجود التدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة.

### 4.1 أهمية الدراسة:

تأتي هذه الدراسة في الوقت الذي تتسارع فيه المشكلات المالية والبيئية والأزمات العالمية والتي تؤثر في مختلف القطاعات وعلى القطاع الكيميائي بشكل خاص. فهناك حاجة ماسة لإصدار تقرير استدامة للشركات الكيميائية على الصعيد العالمي ليكون تقريراً منفصلاً سنوياً، حيث أصبح تقرير الاستدامة يحظى باهتمام عام وأكاديمي وإداري بسبب زيادة النشاط الاجتماعي وعدد الشركات التي باءت بالفشل فيما يتعلق بمعالجة قضاياها البيئية والاجتماعية. حيث يتعين على الشركة أن تقوم بالتوازن بين الغرض المالي وغير المالي على حد سواء؛ للتعبير عن التقرير الذي يتعامل مع الأداء الاقتصادي والمشاكل البيئية والاجتماعية للشركة، كما يجب أن تكون مسؤولة للتعبير عن تأثير الأنشطة التي تُنفَّذ ولا تقتصر هذه التقارير على أصحاب المصالح، بل يجب أن تتحمل مسؤولية أخلاقية تجاه البيئة والمجتمع المحيط بها. وكما تعدّ هذه الدراسة ذات أهمية لتناولها

للقطاع الكيميائي؛ إذ يُعدّ من أهم القطاعات وأخطرها التي تؤثر على البيئة من خلال ممارستها لأنشطتها اليومية. تكمن أهمية الدراسة من خلال تسليط الضوء على الاهتمام بلجان التدقيق، والتدقيق الخارجي بشكل كبير حيث يؤدون دوراً مهماً في زيادة ثقة المستثمرين في موثوقية وموضوعية البيانات الواردة بالتقارير، كما يعملون على معالجة قضايا الاستدامة من خلال تحديد وإدارة ومراقبة المخاطر المرتبطة بالقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

### 5.1 فرضيات الدراسة:

H1: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين عدد أعضاء اللجنة وجودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية.

H2: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الاستقلالية وجودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية.

H3: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الخبرة المهنية في مجال الاستدامة للجنة التدقيق وجودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية.

H4: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الاناث في اللجنة وجودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية.

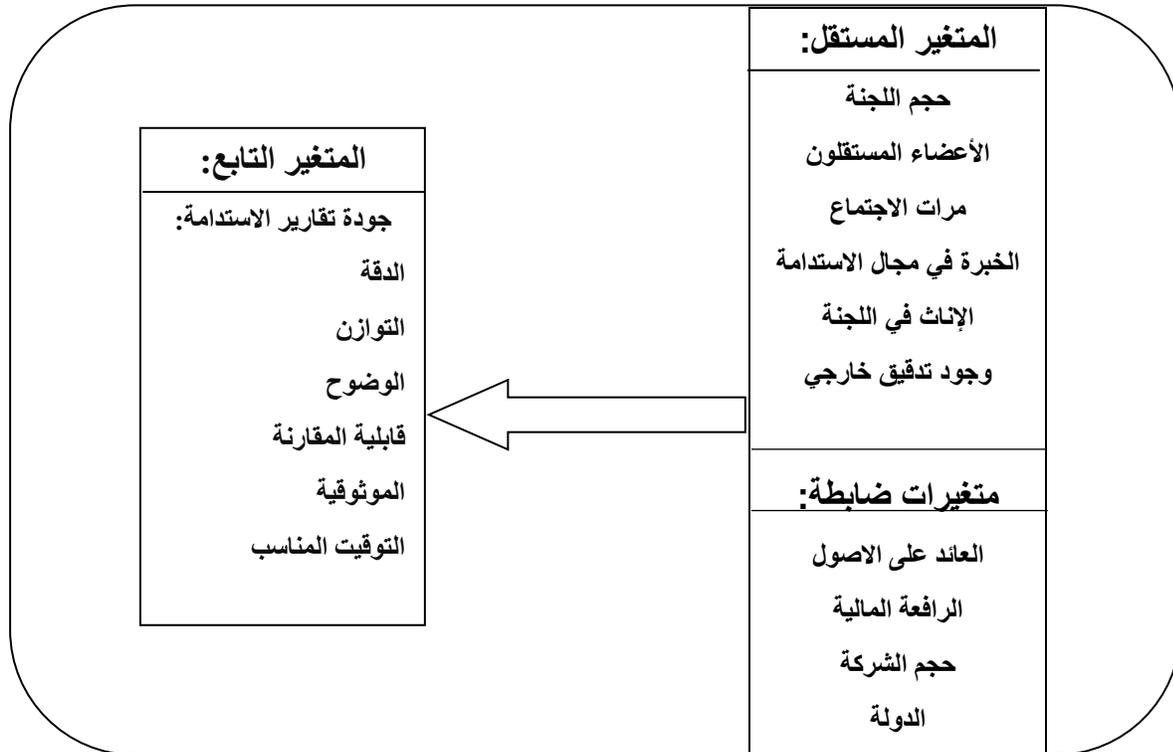
H5: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين نشاط لجنة التدقيق (عدد مرات الاجتماع) وجودة تقارير الاستدامة للشركات.

H6: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية.

### 6.1 أنموذج الدراسة:

قامت الباحثة ببناء أنموذج يظهر من خلاله أهم المتغيرات التي تطرقت إليها الدراسة كما هو موضح في الشكل (1 - 1)، إذ تمثلت هذه المتغيرات في المتغير المستقل

الذي ضمّ عدداً من خصائص لجان التدقيق (عدد أعضاء اللجنة، وعدد الأعضاء المستقلين باللجنة، وعدد مرات الاجتماع، والخبرة في مجال الاستدامة، وعدد الإناث باللجنة) ووجود تدقيق خارجي، والمتغير التابع الذي يمثل جودة تقارير الاستدامة: (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنه، والموثوقية، والتوقيت المناسب)، كما أن (الرافعة المالية، وحجم الشركة، والعائد على الاصول، والدولة) عدّت متغيرات ضابطة.



**الشكل (1-1)**  
**أنموذج الدّراسة**

### 7.1 محددات الدّراسة

إقتصرت هذه الدّراسة على القطاع الكيمائي اذ يمتلك خصائص ذاتية تجعله يختلف عن القطاعات الاخرى وعلى سبيل المثال لا الحصر (ارتفاع في نسبة الغازات المسببة للاحتباس الحراري الناتجة عن اعمال الشركات الكيمائية اليومية، وتلوث المياه والهواء الناتجة عن مخلفات التي تنتجها المصانع والشركات، وارتفاع حجم النفايات

الملوثة للبيئة)؛ لذا فإنّ نتائج هذه الدّراسة لا يمكن أن يتمّ تعميمها على القطاعات الأخرى وعليه فإنّه يُنصح بإجراء مزيد من البحوث والدّراسات بهذا الخُصوص.

ومن جانبٍ آخر، فقد تمّ في هذه الدراسة استخدام مؤشر غير موزون لقياس جودة تقارير الاستدامة للقطاع الكيميائي حول العالم، بحيث تم إعطاء نفس الوزن لجميع بنود المؤشر، وهذا يترتب عليه إغفال الأهمية النسبيّة المختلفة الذي يُوليه مختلف مستخدمي التقارير. وعليه فإنّه ينصح بإجراء المزيد من البحوث في مجال جودة تقارير الاستدامة باستخدام مُؤشر الإفصاح الموزون.

## 8.1 محتويات الدراسة:

تتكون هذه الدّراسة من خمسة فصول وفيما يلي عرض موجز لأهم محتوياتها:  
**الفصل الأول:** عرض الفصل الأول الإطار العام للدّراسة من حيث: المقدمة، ومشكلة الدراسة، وأهمية الدراسة، وأهداف الدراسة، وفرضيات الدراسة، وأنموذج الدراسة، ومحددات الدراسة.

**الفصل الثاني:** شمل الفصل الحديث عن الإطار النظري للدراسة وقد ضم ثلاث مباحث جاءت كالاتي:

**المبحث الأول:** تناول مفهوم لجان التدقيق ونشأتها، والشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار للجنة التدقيق، والآثار الإيجابية للجان التدقيق، وأهمية لجان التدقيق، وخصائص لجان التدقيق.

**المبحث الثاني:** تناول الحديث عن مفهوم تقارير الاستدامة ونشأتها، ومحتويات تقارير الاستدامة، وأهداف التقارير وأهميتها، ومزايا إصدار تقارير الإستدامة، ومعوقات الإفصاح عن تقارير الاستدامة، والجهات التي تحتاج تقارير الاستدامة، وآلية الإفصاح عن التقرير، وأبعاد التقرير، وجودة تقارير الاستدامة.

**المبحث الثالث:** سيعرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت تقارير الاستدامة من شتى المنظورات، وجدولاً يعرض ملخصاً لهذه الدراسات، بالإضافة إلى ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

**الفصل الثالث:** تناول المنهجية التي اتبعت في هذه الدراسة، وذلك، لتحقيق أهداف الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، ومصادر جمع البيانات، وعرضاً لمتغيرات الدراسة، ونموذج الدراسة، وفرضيات الدراسة، والأساليب التي استخدمت لتحليل البيانات.

**الفصل الرابع:** في هذا الفصل حُللت البيانات واختُبرت الفرضيات ونتائج الفرضيات ومناقشتها، وعرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة والتوصيات المقترحة.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### 1.2 الإطار النظري:

##### 1.1.2 لجان التدقيق:

كان لعملية التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي دفعت الشركات إلى تشكيل لجان تدقيق، كما وكانت الانهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال العقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات، وكيفية تشكيلها من أجل مساعدة مجالس الإدارة في القيام بمسؤولياتها في الإشراف والرقابة (المومني، 2009). بالإضافة إلى أن فكرة تكوين لجان التدقيق ظهرت في الآونة الأخيرة نتيجة وجود الضغوط التي تمارسها إدارة الشركات والبنوك على مدققي الحسابات؛ مما يؤثر سلباً في استقلاليتهم وحيادهم خاصة إذا كانت الإدارة تمتلك سلطة تحديد أتعابهم، وسلطة عزلهم وبالتالي يمكن القول إن المحافظة على استقلال المدقق الخارجي هي الأساس في نشأة فكرة وجود لجان التدقيق، لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين المدقق الخارجي والإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلاله، وزيادة فاعلية عملية التدقيق في هذه الشركات (Andrew & Goddard, 2000).

#### 2.1.2 مفهوم لجان التدقيق ونشأتها

يعدّ موضوع التلاعب في إدارة الأرباح، وزيادة الضغوط من مستخدمي القوائم المالية لإظهار أعمال الشركات بصورة حقيقية، والتناقضات بين مدققي الحسابات الخارجيين وإدارة الشركة، والرغبة في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، وتضارب المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، وجودة القوائم المالية التي تتطلب إلى وجود أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين من أهم المواضيع التي أثرت في نشوء لجان التدقيق

ومن هنا فإن الأسئلة المثارة كثيرة وأهمها يتركز حول دور لجان التدقيق بالإضافة إلى نوع من المصداقية، والفعالية للبيانات المالية، ولذلك تم استعراض بدايات نشوء لجان التدقيق ومهامها ومسئولياتها عبر العالم.

### 1.2.1.2 نشأة وتطور لجان التدقيق حول العالم:

يمكن القول بأن لجان التدقيق ليست وليدة هذا القرن، وإنما نشأت فكرة لجان التدقيق في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، إذ تشكلت أول لجنة تدقيق عام 1872، في سكة الحديد البريطانية، وفي عام 1987 قام البنك البريطاني ووزارة الصناعة البريطانية على تبني فكرة لجان التدقيق إذ لاقت فكرة لجان التدقيق قبولا في بريطانيا عام 1992 إذ أوصت لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية؛ بأنه على الشركات المساهمة العامة تشكيل لجان التدقيق خلال العامين القادمين وأن تقوم اللجان بوضع دليل مكتوب بمهامها (Andrew & Carol, 2000). بعد بريطانيا برز الاهتمام في لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة للانهيارات المتكررة لكبريات الشركات بها، وعليه فقد تعددت الإصدارات من خلال لجان متخصصة في هذا المجال إذ تُعدّ لجنة Treadway أول من أصدر تقريراً بهذا الشأن، ومن ثم تم شكّلت لجنة (Blue Ribbon Committee) لتحسين بيئة تقارير الاعمال سنة 1999، يليها اصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act) في 2002، وفي عام 2004 أصدرت بورصة نيويورك قواعد حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة التي تضمنت ضرورة وجود لجان تدقيق بهذه الشركات (سعيد، 2013).

في الدول العربية تُعدّ مصر من الدول السبّاقة في إصدار قوانين تتعلق بلجان التدقيق من خلال ما قام به البنك المركزي المصري عام 2004، كما أصدرت الهيئة العامة للسوق المالي المصري عام 2006 مشروع للقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة بالبورصة، الذي أكد على ضرورة تشكيل لجان تدقيق وخصائصها، أما في عام 2008 فقد كان أول اصدار لتونس يتعلق بلجان التدقيق الذي كان نتيجة تعاون بين

المعهد العربي لمديري الأعمال ومركز المشروعات الدولية الخاصة، كما واصلت الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية وارشادات لحوكمة الشركات عام 2010 الذي كان ضمن هذا الإصدار ملحق متعلق بلجان مجلس الإدارة إذ أشار إلى كيفية إصدار لجان تدقيق والمسؤوليات المنوطة بها (سعيد، 2013). أما في الأردن فقد بدأ الاهتمام بلجان التدقيق منذ وقت مبكر إذ ألزم البنك المركزي الأردني البنوك منذ عام 1992 بتشكيل لجان تدقيق من بين أعضاء مجلس الإدارة، وفي عام 2000 صدر قانون البنك الأردني رقم (28) وبه أصبحت البنوك ملزمة بتشكيل لجان التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين، وفي عام 2004 أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات إفصاح للشركات المدرجة في بورصة عمان بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وألزمت مجالس الإدارة في الشركات بتشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة أعضاء من أعضائها الطبيعيين غير التنفيذيين، وحددت مهام وصلاحيات ومسؤوليات لجان التدقيق لتعزيز الإفصاح والشفافية في القوائم المالية (فاطمة، 2012).

### 2.2.1.2 مفهوم لجان التدقيق:

تعددت التعاريف التي تناولت مفاهيم لجان التدقيق بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد الجهات لها، فمن هذه التعاريف:

عبارة عن مجموعة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل في الشركات العامة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين (غير تنفيذيين) ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خلفية مالية أو محاسبية. تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها. تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها، وتقوم بمهامات عديدة أهمها مراجعة القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة كما أنها تعمل كحلقة وصل بين مدقق الحسابات الخارجي وبين مجلس الإدارة، ومن المهامات الأخرى مراجعة تعيين المدقق الخارجي، ومراجعة

خطة التدقيق، ومراجعة نتائج التدقيق، ومراجعة نظام الرقابة الداخلي ( Goddard, Andrew & 2000).

كما عرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (20: CICA1992) لجنة التدقيق بأنها "لجنة مكونة من مديري الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد حلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة وتتخلص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي ونطاقه ونتائج التدقيق معه، ومراجعة الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".

وأيضاً عرفت على أنها عدد مختار من الأشخاص من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة تكون مسؤوليتهم في المحافظة على استقلالية المدقق عن الإدارة وقد تتكون من ثلاثة أو خمسة أو سبعة أعضاء من مجلس الإدارة غير المديرين (Arens, 2010).

كما عرفها بغلاش (2019) على أنها لجنة تابعة لمجلس الإدارة وتهدف لمساعدته من خلال عملية الإشراف والرقابة خاصة فيما يخص عملية التدقيق ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وصحة البيانات المالية، وتتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل يتمتعون بالكفاءة والخبرة اللازمة ويجب أن يكونوا مستقلين عن الإدارة التنفيذية.

كما عُرِفَتْ "بأنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء من المديرين غير التنفيذيين، تقوم بتدقيق القوائم المالية، والتحقق من مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية، ومعرفة نتائج مخرجات التدقيق، التي يقوم بها المدقق الداخلي والمدقق القانوني، وإعطاء التوصيات التي تتعلق بترشيح وتحديد المدقق الخارجي ( Knap, 2001).

كما وذكرت بأنها لجنة مكونة من مجلس أعضاء الإدارة التي يركز دورها عادةً على جوانب التقارير المالية وعلى عمليات الشركة من أجل إدارة المخاطر المالية، والامتثال لمعايير المتطلبات القانونية والأخلاقية والتنظيمية المهمة المتبعة. حيث تساعد لجنة التدقيق عادةً مجلس الإدارة في الإشراف على (Prasad, 2019):

1. نزاهة البيانات المالية للشركة.

2. امتثال الهيئة للمتطلبات القانونية والتنظيمية.

3. استقلالية ومؤهلات المدققين المستقلين.

4. أداء وظيفة التدقيق الداخلي للشركة وأداء المدققين المستقلين.

5. تعويضات مديري الشركة التنفيذيين (عند غياب لجنة المكافآت).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف لجنة التدقيق بأنها أعضاء منبثقة من مجلس الإدارة غير التنفيذيين أي مستقلين، يتم تعيينهم على أساس الخبرة والمؤهلات العلمية والعملية تقوم بالمهام المنوطة إليها وتسعى دائماً الخروج بأفضل البيانات المالية ويتكون عددها من ثلاثة إلى سبعة أعضاء.

### 3.1.2 الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لعضوية لجنة التدقيق (عاطف، 2014):

1. يشكل مجلس الإدارة لجنة تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين على أن يكون غالبية أعضائها من الأعضاء المستقلين وألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة، كما يجب أن يكون من بين أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية، ويجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حال عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

2. يحظر على أي شريك سابق في مكتب التدقيق الخارجي المكلف بتدقيق حسابات الشركة أن يكون عضواً في لجنة التدقيق، وذلك لمدة سنة واحدة اعتباراً من تاريخ إنتهاء صفته كشريك أو أية مصلحة مالية له في مكتب التدقيق، أيهما يأتي لاحقاً.

3. تعقد اللجنة اجتماعاتها مرة واحدة كل ثلاثة أشهر على الأقل أو كلما دعت الحاجة وتُحضر محاضر اجتماعات اللجنة من قبل المقرر ويجب توقيع مسودات محاضر اجتماعات اللجنة من كافة أعضائها الحاضرين قبل اعتمادها، وفي حالة امتناع أحد الأعضاء عن التوقيع يثبت اعتراضه في المحضر وتذكر أسباب الاعتراض حال إبدائها، على أن ترسل للأعضاء نسخ نهائية من المحضر بعد اعتماده للاحتفاظ به لديهم.

4. تلتزم الشركة أن توفر للجنة التدقيق الموارد الكافية لأداء واجباتها بما في ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضرورياً.

5. مهام وواجبات لجنة التدقيق:

- وضع سياسة التعاقد وتطبيقها مع مدقق الحسابات الخارجي، ورفع تقرير لمجلس الإدارة تحدد فيه المسائل التي ترى أهمية اتخاذ إجراء بشأنها مع تقديم توصياتها بالخطوات اللازم اتخاذها.

- متابعة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ومدى موضوعيته ومراقبتها، ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة.

- مراقبة سلامة البيانات المالية للشركة وتقاريرها (السنوية، ونصف السنوية، وربع السنوية) ومراجعتها كجزء من عملها العادي خلال السنة، وعليها التركيز بشكل خاص على ما يلي:

أ. أية تغييرات في السياسات والممارسات المحاسبية.

ب. إبراز النواحي الخاضعة لتقدير الإدارة.

ج. التعديلات الجوهرية الناتجة عن التدقيق.

د. افتراض استمرارية عمل الشركة.

هـ. التقيد بالمعايير المحاسبية.

و. التقيد بقواعد الإدراج والإفصاح وغيرها من المتطلبات القانونية المتعلقة بإعداد التقارير المالية.

- التنسيق مع مجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية والمدير المالي أو المدير القائم بالمهام نفسه في الشركة في سبيل أداء مهامها، وعلى اللجنة الاجتماع مع مدقق الحسابات الخارجي للشركة مرة واحدة على الأقل في السنة.

- النظر في أية بنود هامة وغير معتادة ترد أو يجب إيرادها في تلك التقارير والحسابات، وعليها إيلاء الاهتمام اللازم بأية مسائل يطرحها المدير المالي للشركة أو المدير القائم بالمهام نفسها أو ضابط الامتثال أو مدقق الحسابات الخارجي.

- مراجعة أنظمة الرقابة المالية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في الشركة.
- مناقشة نظام الرقابة الداخلية مع الإدارة، والتأكد من أدائها لواجبها في إنشاء نظام فعال للرقابة الداخلية.
- النظر في نتائج التحقيقات الرئيسية في مسائل الرقابة الداخلية التي يكلفها بها مجلس الإدارة أو تتم بمبادرة من اللجنة وموافقة مجلس الإدارة.
- التأكد من وجود التنسيق فيما بين مدقق الحسابات الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي، والتأكد من توفر الموارد اللازمة لجهاز التدقيق الداخلي ومراجعة فعالية ذلك الجهاز ومراقبته.
- مراجعة السياسات والإجراءات المالية والمحاسبية في الشركة.
- مراجعة رسالة مدقق الحسابات الخارجي وخطة عمله وأية استفسارات جوهرية يطرحها المدقق على الإدارة بخصوص السجلات المحاسبية أو الحسابات المالية أو أنظمة الرقابة وموافقتها عليها.
- التأكد من رد مجلس الإدارة في الوقت المطلوب على المسائل الجوهرية المطروحة في رسالة مدقق الحسابات الخارجي.
- وضع الضوابط التي تمكن موظفي الشركة من الإبلاغ عن أية مخالفات محتملة في التقارير المالية أو الرقابة الداخلية أو غيرها من المسائل بشكل سري والخطوات الكفيلة بإجراء تحقيقات مستقلة وعادلة لتلك المخالفات .
- مراقبة مدى تقيد الشركة بقواعد السلوك المهني.
- ضمان تطبيق قواعد العمل الخاصة بمهامها والصلاحيات الموكلة إليها من قبل مجلس الإدارة.
- تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة عن المسائل الواردة في هذا البند.
- النظر في أية موضوعات أخرى يحددها مجلس الإدارة.
- في حالة عدم موافقة مجلس الإدارة على توصيات لجنة التدقيق بشأن اختيار أو تعيين أو استقال أو فصل مدقق الحسابات الخارجي، فعلى مجلس الإدارة أن يضمن في

تقرير الحوكمة بياناً يشرح توصيات لجنة التدقيق والأسباب التي دعت مجلس الإدارة لعدم الأخذ بها.

#### **4.1.2 مزايا وجود لجان التدقيق في الشركات:**

1. تساهم لجنة التدقيق في تدعيم جودة أداء التدقيق من خلال تدعيم استقلالية المدقق الخارجي والعمل على تنفيذ صلاحياته.
2. دعم مركز الشركة الإقتصادي من خلال تزويد أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة.
3. زيادة اطمئنان أصحاب المصلحة في الشركات إلى خلو القوائم المالية من الغش
4. زيادة ثقة أصحاب المصلحة في الشركات بآليات تعيين وعزل وتجديد المدقق الخارجي.
5. زيادة فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة.

#### **5.1.2 أهمية لجان التدقيق:**

تعود أهمية لجان التدقيق في الشركات من المنافع المتوقعة منها التي ترتبط بجميع الأطراف ذوي العلاقة منها: مجلس الإدارة، والمدقق الداخلي، والمساهمين وأصحاب المصالح، والمدقق الخارجي.

#### **1.5.1.2 أهميتها لمجلس الإدارة:**

وتتمثل في مساعدة الأعضاء التنفيذيين في القيام بمهامهم ومسؤولياتهم وخاصةً فيما يتعلق بالأمر المحاسبية والمالية، من خلال دور لجان التدقيق في تحسين الاتصال بين المجلس، والمدقق الداخلي والخارجي، وعملية الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية.

### 2.5.1.2 أهميتها للمدقق الداخلي:

تتمثل في حل المشاكل بينها وبين إدارة الشركة، وزيادة استقلالية المدقق الداخلي وفاعليته من خلال الاتصال المباشر وإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق على اعتبار أن لجنة التدقيق هي حلقة وصل بين المدقق الداخلي ومجلس الإدارة.

### 3.5.1.2 أهميتها للمستثمرين والأطراف الخارجية:

تقوم لجنة التدقيق في عملية الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية وعملية الإبلاغ المالي وتؤدي إلى دقتها وزيادة شفافيتها وموضوعيتها، وتدعيم استقلالية المدققين الداخلي والخارجي، وبالتالي اطمئنان أصحاب المصالح والمستثمرين والمقرضين والمساهمين وزيادة ثقتهم (سليمان، 2006).

### 4.5.1.2 أهميتها للمدقق الخارجي:

واجهت مهنة التدقيق الخارجي كثيراً من الانتقادات المتعلقة بفاعليتها، ذلك يعود إلى الانهيارات المالية، وهذا الأمر أدى إلى قيام الهيئات العالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الذي تؤديه، ومن هذه الحلول الاهتمام بالدور الذي تؤديه لجان التدقيق في تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي قيام المدقق بمهامه من دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة؛ إذ قام مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) في الولايات المتحدة بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان التدقيق في عملية التدقيق الخارجي ودورها في تعيين المدقق الخارجي (Verscoor, 1993) ومنها:

- دور لجان التدقيق في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- دور لجان التدقيق في حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة.
- دور لجان التدقيق في زيادة تفاعل المدقق الخارجي مع قسم التدقيق الداخلي في الشركة.

- الإشراف على عملية تدقيق القوائم المالية المرحلية والسنوية، وذلك قبل المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة.

ومن خلال المسؤوليات السابقة للجنة التدقيق يتضح أن لها دوراً مهماً في زيادة فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي فضلاً عن دورها في اختياره وتحديد أتعابه، والعمل على حل المشاكل التي تتجم بينه وبين إدارة الشركة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية؛ وبالطبع هذا يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المدقق الخارجي، وفي مهنة التدقيق بصفة عامة.

### 6.1.2 إشراف لجنة التدقيق على أعمال المدقق الخارجي وتدعيم استقلاليته:

تُعدّ لجنة التدقيق قناة اتصال فعالة بين المدقق الخارجي من ناحية، والشركة من ناحية أخرى، ويمكن أن تؤدي دوراً مهماً في تدعيم استقلاله عن إدارتها بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه من دون ضغط أو تدخل من الإدارة مما يمكنه من أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية (المومني، 2010). لذلك على لجنة التدقيق القيام بمجموعة من الوظائف لتحقيق ذلك، وتحسين علاقة المدقق الخارجي بإدارة الشركة وفض النزاعات القائمة بينهما، كما أنها تعمل كهمزة وصل بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة والمدققين الداخليين (متولي، 1992). ومن هنا لا بد للجنة التدقيق القيام بأنشطة عدة تمكنها من الإشراف على عملية التدقيق الخارجي ومن أهمها:

1. تسمية المدقق الخارجي، وتحديد أتعابه، واقتراح عزله.
2. مناقشة المدقق الخارجي بعد تعيينه في خطة التدقيق قبل بدئها.
3. الاجتماع مع المدقق الخارجي إذا احتاج لأن يعرض عليها فيما اكتشفته في أثناء عمله؛ وكذلك عندما يحتاج لأن يعرض على اللجنة فيما استجد من قوانين ولوائح وقرارات لها تأثير في النواحي المالية للشركة.

4. دراسة القوائم المالية المدققة قبل عرضها على مجلس الإدارة، ومناقشة المدقق الخارجي في المواضيع التي تحتاج إلى توضيح للتعرف على المشاكل التي واجهته في أثناء عمله.

5. مقابلة المدقق الخارجي بعد إنهاء أعمال التدقيق لمناقشته في مدى التزامه بالخطه المتفق عليها للتدقيق وأسباب اختلاف أعمال التدقيق الفعلية عن الخطة المعتمده.

6. دراسة خطاب المدقق الخارجي للإدارة، ومتابعة تنفيذ الإدارة لما جاء به من توصيات.

7. الاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته في تقريره.

ومن الضروري أن تفحص لجنة التدقيق أتعاب المدقق للتأكد من أنها كافية لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة، ويتطلب ذلك إعلام أعضائها بمستوى اتعاب التدقيق التي تتحملها الشركات الأخرى المماثلة. وإذا اتضح لها أن أتعاب المدقق منخفضه بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب التعرف على اسباب؛ لأنه قد يثير القلق بخصوص جودة عملية التدقيق، أما إذا كانت أتعاب المدقق مرتفعه بدرجة كبيرة عليهم التفاوض مع المدققين من أجل تخفيضها إلى مستوى معقول (Sarbanes-oxly, 2002).

### 7.1.2 خصائص لجان التدقيق:

يعتمد نجاح لجان التدقيق في القيام بمسؤولياتها ومهامها على توافر مجموعة من الخصائص في أعضائها تمكنهم من أداء أعمالهم بفاعلية وكفاءة وتحقيق هدفها، ومن أهم هذه الخصائص أن يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية التامة عن الإدارة وأن يكونوا على قدر من التأهيل العملي والخبرة المهنيه، وأن يتناسب عدد الاعضاء مع حجم المهام الملقاة على عاتقهم، وأن يجتمع الأعضاء بصورة متكررة تمكنهم من تقييم مجريات الأمور في الشركة، فكل هذه الخصائص جميعها تؤدي إلى زيادة فاعليتها، وتعظيم منفعتها بالنسبة للشركة (Zaid and Mohamed, 2014).

كما أن التنوع بين الجنسين في لجان التدقيق ووجود إناث في اللجنة سيؤثر في أسلوب إعداد تقارير الاستدامة، كما أنها تقوم بخفض رسوم التدقيق؛ لأن الإناث تميل إلى التقليل من المخاطر الكامنة للأخطاء، وتميل إلى الأفضل في التعامل مع القضايا الأخلاقية (Ittonen et al., 2010). والشكل (2-2) يوضح خصائص لجان التدقيق.



شكل (2-2)  
خصائص لجان التدقيق

### 1.7.1.2 حَجْم أعضاء لَجْنَةِ التَّدْقِيقِ:

حَجْم أعضاء اللجّنة يَخْتَلِفُ مِنْ شَرِكَةِ لِأُخْرَى وَمِنْ دَوْلَةٍ لِأُخْرَى وَفَقاً لِحَجْم مَجْلِسِ الإِدَارَةِ وَحَجْم الشَّرِكَةِ وَطَبِيعَةَ نَشَاطِطِهَا، وَلَكِنْ بَعْضُ النُّظَرِ عَنِ حَجْمِ الشَّرِكَةِ وَنَشَاطِطِهَا يَنْبَغِي أَنْ يَكُونَ عَدَدُ الأَعْمَاءِ كَافِياً لِتَحْقِيقِ مَزِيجٍ مِنَ الخِبَرَاتِ وَالقُدْرَاتِ الَّتِي تُمكن اللّجّنة مِنَ القيامِ بِالمَهَامِ المُلقاةِ عَلَيْهَا وَتَحْقِيقِ أَهْدَافِهَا. وَمَعَ الأَخْذِ بِالحُسبانِ عَدَمِ زيادَةِ هَذَا العَدَدِ بِصُورَةٍ قَدْ تَجِدُ مِنَ اتِّخَاذِ القَرَارَاتِ بِصُورَةٍ سَرِيعَةٍ وَفَعّالَةٍ، وَعَدَمِ تَخْفِيفِهِ بِصُورَةٍ تُحَدِّدُ مِنْ أَدَاءِ اللّجّنةِ لِأَعْمَالِهَا بِكَفَاءَةٍ وَفَعّالِيَةٍ، عِلْماً بِأَنَّ العَدَدَ الأَمثلَ لِأَعْمَاءِ لَجْنَةِ التَّدْقِيقِ يَتَرَاوَحُ ما بَيْنَ ثَلَاثَةِ وَخَمْسَةِ إِلى سَبْعَةِ أَعْمَاءٍ؛ وَذَلِكَ لِضمانِ اسْتِقالِيَةِ اللّجّنةِ كَمَا هُوَ الحالُ فِي الوِلايَاتِ المُتَحِدَةِ الأَمْرِيكِيَّةِ وَبَرِيطانِيَا وَأُسْتْرالِيَا، وَإِنَّ التَّشْكِيلَ الجَيِّدَ لِلجانِ التَّدْقِيقِ يَجِبُ أَنْ

يُجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والأراء (Rustam, 2013).

### 2.7.1.2 استقلالية اعضاء لجان التدقيق:

تُعدّ استقلالية اعضاء لجان التدقيق من أهم الخصائص الواجب توافرها في لجان التدقيق، نظراً لما تمثله من أهمية لفاعلية الرقابة الداخلية، ومن ثم تُعدّ هذه الخاصية مُنطلقاً لنجاحها في أداء أدوارها بفاعلية، فهي أداة فعالة نظراً لطبيعة تكوينها من أعضاء غير تنفيذيين وتمثل استقلالية الأعضاء خاصية نوعية تؤثر في الدور الرقابي كما أشار الى ذلك تقرير (Blue Ribbon Comittee) ويمكن لاستقلالية الأعضاء أن تكمن في:

1- إمكانية خضوع خطط وسياسات إدارة الشركة لنقد موضوعي ويتحقق معه إمكانية مساءلة الإدارة عن مدى تنفيذها لتلك الخطط والسياسات، وفقدان اللجان استقلالها من شأنه تعريفها من مضمونها وعدم قيامها بدورها بشكل كفاء.

2- التحرر من أية قيود قد تؤثر في فاعليتها وتقديم مزيد من سهولة الوصول إليها وحمايتها من الضعف أو الاختلال.

3- الحياد في القيام بدورها دون تحيز وزيادة جودة التدقيق، وجودة التقارير المالية من خلال حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والإدارة.

ولتحقيق المزايا السابقة لا بد من توافر مجموعة من الشروط لاعتبار عضو لجنة

التدقيق مُستقلاً أهمها:

1- ألا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة.

2- ألا يحصل على أية مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة من مجلس الإدارة.

3- ألا يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

4- ألا يكون له أية ضوابط عائلية مع أي أعضاء المجلس قد تؤثر على تقديره المُستقل.

ومن جهة أخرى فإنَّ استقلالية الأعضاء تُشكّل الخاصية الأكثر أهمية من بين جميع الخصائص التي لها تأثير مباشر على موثوقية القوائم المالية.

### 3.7.1.2 الخبرة المالية والمحاسبة لأعضاء لجنة التدقيق:

بعد انهيار شركة إنرون واجهة لجان التدقيق العديد من الانتقادات وتمثلت الانتقادات في افتقار أعضاء لجنة التدقيق للخبرة المالية الكافية وعدم تمكّثهم من الرقابة الداخلية بالشكل الكافي، فأصحاب المصالح بدورهم غير ملّمين بمثل هذه الأمور ولذلك انتُخب هؤلاء الأعضاء لتمثيلهم خاصة في الأمور التي يُبرعون فيها وتُشكّل نقاط ضعف لدى الملاك، إنَّ هذا الأمر قد عالجه قانون (Sarbanes-oxly) بعدها شدّد على أنه يجب أن يكون من أعضاء لجنة التدقيق: عضو خبير بالشؤون المالية والمحاسبية وفي هذا الإطار فقد صنّفت الخبرة التي يجب أن يتّمتع بها أعضاء لجان التدقيق إلى خمسة أصناف هي (Robert, 2015):

1. الخبرة المالية.
2. الخبرة المحاسبية.
3. الخبرة التي يجب أن يتّمتع بها الأساتذة الجامعيون والسابقون.
4. الخبرة التي يجب أن يتّمتع بها العمال.
5. الخبرة القانونية.

### 4.7.1.2 عدد اجتماعات أعضاء لجان التدقيق:

ينعقد الاجتماع عدة مرات خلال العام وهو من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة التدقيق، إذ يُعدّ ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي.

وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تمرّ بها الشركة، وهذا العدد تُقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقده مناسباً. فقد أوصى تقرير (Smith

(Report) في بريطانيا عام 2003 بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام، بينما أوصت لجنة (Tread Way) في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي (Rustam, 2013).

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود لجان تدقيق في المؤسسة تغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل.

إذ يُعدّ التدقيق الخارجي مهماً لإدارة الشركة؛ لأنها تعتمد عليه اعتماداً كلياً في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل مدقق حسابات محايد ومستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها. كذلك تستخدم الشركات البيانات الواردة بالقوائم المحاسبية والمالية، التي خضعت للتدقيق في أغراض التخطيط ورسم السياسات المستقبلية واتخاذ القرارات.

أما بالنسبة للمستثمرين فيُعدّ تقرير المدقق الخارجي أداة فعالة لهم، إذ يعتمدون عليه في إبقاء أعضاء مجلس الإدارة أو سحب الثقة منهم وإعادة انتخاب مجلس إدارة آخر، كما أنهم يعتمدون على البيانات المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

## 1.2.2 جَوْدَةُ تَقَارِيرِ الاستدامة:

التقارير المالية عبارة عن وسيلة الإدارة الأساسية للتواصل مع الأطراف المهمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال هذه التقارير يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، وتعد التقارير المالية مفهوم اشتمل من القوائم المالية، إذ تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية. كما أن التقارير المالية لا تتضمن جزءاً من القوائم المالية فقط، ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية وذلك لن

تخضع تلك القوائم لقواعد تنظيمية صارمة، وقد تشمل التقارير المالية للمنشأة معلومات مالية وغير مالية، ونشرات، أو تقارير مجلس الإدارة، والتنبؤات المالية، والأخبار ذات الصلة بالمنشأة وتفيد المعلومات التي تقدمها التقارير المالية للأطراف المعنية بنشاط المنشأة في توجيه وترشيد قراراتهم بما يخدم مصالحهم في ضوء إمكانياتهم المتاحة (رأفت، 2010).

تعدُّ المعلومات التي تقدمها المحاسبة بمفهومها التقليدي إلى المجتمع في قوائمها المالية السنوية غير كافية لأغراض البيئة والمجتمع، وإنما يتطلب تركيز المحاسبة في منظمات الأعمال بصورة مستمرة على الاقتصاديات المتمثلة في منافع الإدارة الداخلية والخارجية، التي يمكن تحقيقها من استحداث مفهوم محاسبة الاستدامة، وخاصة أن محاسبة الاستدامة لم تكن شيئاً مفاجئاً كونها جزءاً من استراتيجيات المنظمة؛ لأنها تعمل على تعزيز التنافسية والفاعلية، وهي على صلة مباشرة مع اعتبارات البعد الاجتماعي والشفافية (Szekely & Knirsch, 2005)

يتخذ إعداد تقارير الاستدامة أشكالاً متعددة فهناك تقارير بحد ذاتها يمكن نشرها سنوياً أو كل سنتين. بدلاً عن ذلك، يمكن اعداد تقرير الاستدامة من خلال مجموعة التقارير التي تنشر على الموقع الالكتروني للشركة، على الرغم من انه في الوقت الحاضر من الشائع جداً أن تنشر الشركات المعلومات الاجتماعية والبيئية في تقارير منفصلة وهناك أيضا شركات تصدرها مع تقارير مالية سنوية أو تقارير متكاملة. ومن جانب آخر هناك عدة تطورات تشير الى أن هناك طلباً كبيراً على إعداد تقارير الاستدامة لأهمية المعلومات الواردة في التقارير ومدى تأثيرها على قرارات أصحاب المصالح. ويعدّ تقرير الاستدامة ممارسةً للقياس والإفصاح والخضوع لمسائلة أصحاب المصالح الخارجية والداخلية للأداء التنظيمي نحو هدف التطور المستدام (GRI, 2011).

ويستعرض هذا الفصل أهمية القطاع الكيميائي لإصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم، ويستعرض أيضاً مفهوم ونشأة تقارير الاستدامة ومحتويات التقرير كما انه تم التطرق الى أهمية التقرير وأهدافه ومزاياه ومعوقاته.

## 2.2.2 أهمية إصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية

تعد طبيعة القطاع من أهم العوامل التي يتوقف الإفصاح عن الاستدامة؛ لوجود قطاعات ذات حساسية بيئية واجتماعية مثل القطاع الكيميائي؛ لذا من الضروري على الشركات التي تعمل في القطاع الكيميائي ان تفصح عن تقارير الاستدامة؛ لأنها تعد بمثابة وعى تلك الشركات لمسئوليتها الأخلاقية أمام المجتمع بجانب مسؤوليتها المالية، مما يزيد من التحسين في سمعتها وقدرتها التنافسية وبالتالي تعظيم ربحيتها.

يعود القطاع الكيميائي بالعديد من النتائج الإيجابية التي تنعكس على المجتمع، إذ يساهم بتشغيل العمالة وتوفير الرعاية الصحية والعديد من المنافع الأخرى. وعلى الرغم من هذه المنافع إلا أن العمليات الكيميائية قد تعود بالعديد من الآثار السلبية على البيئة ومنها استنزاف الموارد الطبيعية، والتلوث وغيرها. أذ تشكل هذه الآثار تهديداً للبيئة في جميع أنحاء العالم، إلى جانب كونها خطراً على الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

ويعد القطاع الكيميائي من أكبر القطاعات التي تساهم في تدهور البيئة. على الرغم من أنظمة الدول وتقنياتها المتقدمة التي تلزم فيها الشركات للحد من هذا الأثر إلا أن الأنشطة الكيميائية الكبيرة، والطلب المتزايد عليها من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح لا زال يشكل ضغطاً على إصدار تقارير الاستدامة بجميع أبعادها (الاقتصادي، والاجتماعي، والبيئي).

يسعى المستثمرون دائماً من خلال استثماراتهم في الشركات الى تحقيق مكاسب مادية، وبالتالي هم بحاجة إلى تدفق مستمر من المعلومات عن الشركات، لمساعدتهم في دراسة وتحليل وتقسيم البدائل الاستثمارية المتاحة. وهنا تكمن أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم في توفير معلومات كافية وشفافة لملبية لاحتياجات المستثمرين التي تعجز عن توفيرها التقارير في ظل الافصاح الالزامي لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم الاستثمارية (آفاق، 2016).

### 3.2.2 مفهوم تقارير الاستدامة ونشأتها

قضية الاستدامة شغلت العديد من دول العالم كأساس للحفاظ على البيئة للأجيال الحالية والقادمة، ولم يعد الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية مُنصباً على الدول المتقدمة فحسب بل تعدتها أيضاً الدول النامية، أصبحت الدول الصناعية محل أنظار العديد من الهيئات المحلية والدولية ذات الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية نظراً لما للعمليات الصناعية من تأثير مباشر في التلوث البيئي ونضوب الموارد الطبيعية.

#### 1.3.2.2 نشأة تقارير الاستدامة وتغيرها بمرور الزمن

مرت تقارير الاستدامة بعدة مراحل بحسب (Aras & Crowther, 2009):

##### 1.1.3.2.2 المرحلة الأولى:

تطور التقارير المالية بدأ في الولايات المتحدة الأمريكية في الثمانينات من القرن العشرين، وقد كان الاهتمام منصباً في ذلك الوقت على إعداد التقارير البيئية، حين أصبح أصحاب المصالح الخارجيين يأخذون في اعتبارهم أثر المنظمات على الموارد مثل (الهواء، والأرض، والماء، والنفايات، والانبعاثات الضارة، وكفاية الموارد من أجل النمو في المستقبل) ولمعالجة مثل هذه القضايا وعلى الصعيد العالمي وضعت لجنة برونتلاند (Brundtland Commission) مصطلح الاستدامة (WCED, 1987) وعرفت بأنها "التنمية التي تلبى احتياجات الحاضر دون المساس في قدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة" في حين توصلت اللجنة إلى نتائج منها:

- ان العالم سوف يضطر إلى تعديل أساليبه في التشغيل ليكون مستدام في الأمد الطويل.

- وضع الحكومات والمجتمعات المحلية والأفراد للتفكير في كيفية هذه التغيرات. ومع ذلك فقد كانت المنظمات تقاوم وإلى حد كبير كونها لم ترغب في أن ترى نموها الاقتصادي من خلال التقرير عن آثارها على أصول المجتمعات وموارده.

## 2.1.3.2.2 مرحلة التقارير البيئية والاجتماعية والاقتصادية:

قام (Elkington) في عام 1998 بتطوير ما يسمى خط الأساس الثالث، الذي أطلق عليه مجازاً التقرير الثلاثي؛ وذلك لمناقشة وضع ثلاثة مجالات مع بعضهم البعض وهم:

- الأداء البيئي.
- الأداء الاجتماعي.
- الأداء الاقتصادي.

إن مصطلح التقرير الثلاثي يشمل الأداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي لتكون متوازناً وذا أهمية متساوية.

إن إدخال الجوانب الاجتماعية في التقارير للاعتراف بأن للمنظمات تأثير في المجتمعات التي تعمل فيها، وكذلك على الدور إلهام للأفراد الذين يعملون لحساب المنظمة. وبمرور الوقت كثير من المتطوعين قدموا تقارير بيئية تحولت إلى تقارير بيئية واجتماعية، وذلك من أجل تكميل معلومات التقارير المالية (الاقتصادية) التي على المنظمات تقديمها كمتطلب قانوني إلزامي.

## 3.1.3.2.2 مرحلة التغير للمسؤولية الاجتماعية ( ابو رز، 2011)

تعدّ من أهم المراحل التي أحدثت تغييراً نحو المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، فخلال القرن الواحد والعشرين، أصبح الأمر أكثر وضوحاً في جميع أنحاء العالم، فقد بدأت المنظمات الكبيرة تأخذ موضوع التغيير المناخي والمتطلبات البيئية والاجتماعية على محمل الجد من خلال إصدار ما يسمى بتقارير الاستدامة، وبعدها بدأت السلطات المعنية تهتم وتأخذ بعين الاعتبار أن التقارير الحالية ولا سيما تقارير الشركات المدرجة في البورصة لا تعكس وبشكل كاف مجموعة من المسائل التي ينبغي استخدامها لتقييم إدارة المنظمة لمواردها.

أدخلت حكومة المملكة المتحدة عام 2002 قانوناً جديداً للشركات يتطلب مراجعة مالية وتشغيلية للشركات، الذي بموجبه يكون على المديرين متطلب إصدار تقرير عن العوامل الهامة التي تشمل العلاقات مع الموظفين، والموردين، والزبائن، وتأثير عملياتها على المجتمع والبيئة ونزاهة النتائج.

وفي عام 2003 جاء التحديث من خلال توجية الاتحاد الأوروبي من أجل نشر التقارير السنوية المتعلقة ببعض عناصر الاستدامة في عام 2006. أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني في عام 2005 دليل أفضل الممارسات للتقارير الإنشائية، التي غطت معظم الجوانب التي كانت مدرجة في المراجعة المالية والتشغيلية، وبالتالي تم توفير التشجيع الكبير للشركات للتقرير على شاكلته (Tomorrows Company, 2007).<sup>2</sup>

### 2.3.2.2 مفهوم تقارير المستدامة:

لاقت قضية الاستدامة كثيراً من الجدل والنقاش، لأنها تعني أشياء مختلفة لجهات مختلفة، وقد ظهر مفهوم الاستدامة في تقرير بروندتلاند عام 1987 الصادر عن اللجنة العالمية للتنمية والبيئة وقد عرف (Aras, 2009) تقرير الاستدامة بأنها "التنمية التي تفي باحتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها".

كما وذكر (Delfgaawu (2000 أنه "التقرير عن الأنشطة والأداء التي تقوم به المنشآت من ثلاثة أبعاد وهي البعد الاقتصادي والبعد البيئي والبعد الاجتماعي".

- وعرف أيضاً (Account Ability, 2015) أنها "مجموعة من المعلومات التي تعدها الشركة وتفصح حول أدائها المستدام، سواء التقرير للعامة أو للأطراف الداخليين أو الخارجيين"

- كما ذكر (KPMG (2014 تعريفه على أنه "يتضمن التقرير عن معلومات كمية ونوعية متعلقة بالأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي على نحو متوازن".

---

<sup>2</sup> <https://www.tomorrowscompany.com/publication/tomorrows-global-company-challenges-and-choices/>

- كما تعرفه منظمة التعاون الإقتصادي والبيئي بأنها "التنمية التي تتضمن دمج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها" (The DAC Guidelines, 2002).

ولمصطلح تقرير الاستدامة عدة مسميات مستخدمة في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية وباقي دول العالم (ابو زر، 2011):

1. تقرير الاستدامة.
2. تقرير مسؤولية الشركة.
3. تقرير المسؤولية الاجتماعية.
4. التقرير البيئي والاجتماعي.
5. تقرير الجمهور والمجتمع.
6. التقرير الثلاثي.
7. تقرير الصحة البيئية والسلامة.
8. تقرير البيئي.
9. التقرير الخيري.

#### 4.2.2 محتويات تقارير المستدامة

حسب ما وضعته الهيئة الدولية للإبلاغ المالي في مبادرتها التي تهدف إلى تطوير ونشر مبادئ توجيهية قابلة للتطبيق عالمياً لتقارير الاستدامة ( Global Reporting Initiative, 2011):

1. لمحة عامة عن الشركة والإبلاغ عن نطاق هذا التقرير.
2. موجز تنفيذي عن الشركة والمؤشرات الرئيسية المطبقة لتقارير الاستدامة.
3. رؤية الشركة وكيفية إعداد التقرير من حيث دمج الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي.

4. نظرة عامة عن الحاكمية المؤسسية للشركة والتي تعد المركز الرئيس لتنفيذ الرؤية الخاصة بها.

5. المجالات الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للشركة وأثرها على المجتمع المحيط بها.

## 5.2.2 أهداف تقارير الاستدامة وأهميتها (الدليل الإرشادي لإعداد تقارير الاستدامة لبورصة عمان، 2016):

إن الهدف الأساس والرئيس من إعداد تقارير الاستدامة هو معرفة وقياس أداء الشركة في مجال تحقيق أهداف الاستدامة المختلفة، بالإضافة إلى الإفصاح عن هذا الأداء لجميع الأطراف المعنية الداخلية والخارجية، كما أنه يجب أن يتضمن بشكل واضح جميع المساهمات الإيجابية والسلبية في مجال الأداء البيئي والمجتمعي والاقتصادي من أجل تخفيض حجم المخاطر وضمان استمرارية أعمال الشركة في المستقبل.

وضمن هذا الإطار فإنه يمكن استخدام هذه التقارير للأغراض التالية:

1. تحديد المستوى وتقييم الأداء الخاص بالاستدامة في الشركة.
2. عرض كيفية تأثير الشركة وتأثرها فيما يتعلق بالاستدامة.
3. مقارنة الأداء داخل وخارج الشركة مع أداء شركات أخرى ضمن إطار زمني محدد.

بينما تتلخص أهمية إعداد تقارير الاستدامة في عدة نقاط كما يلي:

أ. زيادة مستوى شفافية أداء الشركة فيما يتعلق بالاستدامة

فإن تقرير الاستدامة يساعد على تحديد مدى تضمين مبادئ الحوكمة والأداء البيئي والمجتمعي في استراتيجية الشركة وهيكلها الإداري وزيادة المعرفة بأداء الشركة وإنجازاتها على كافة الأصعدة (اقتصادياً، ومجتمعيًا، وبيئيًا)، ومعرفة السبل والتدابير التي تتخذها الشركة لتعزيز الاستدامة.

كما يساهم تقرير الاستدامة في تسهيل الوصول إلى هذه المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة، كما يسمح لهذه الأطراف بتقييم أداء الشركة وتكوين نظرة شاملة عنها واستقرارها المالي على المدى الطويل وبالتالي مساعدتهم في تكوين القرار بخصوص الاستثمار في الشركة بشكل موضوعي وواضح.

ب. زيادة قدرة الشركة على إدارة مخاطرها

ذلك عند قيام الشركة بزيادة وتعزيز المحاور التي تراقبها وتأخذها بعين الاعتبار عند تحديد استراتيجية إدارة المخاطر الخاصة بها لتشمل العوامل الاجتماعية والبيئية بالإضافة للمحاور التقليدية مثل العوامل الاقتصادية والاستراتيجية والتشغيلية. يسمح لهذه الشركات بتحديد أفضل وأكثر كفاءة لجميع المخاطر المحتملة والفرص المتاحة، كما أن اعتمادها لمنهج إدارة المخاطر المستدام يقدم لإدارتها فرص إضافية لتعزيز ميزتها التنافسية مقابل منافسيها وترسيخ سمعتها الجيدة تجاه جميع الأطراف ذات العلاقة، بما يخدم أهدافها الاستراتيجية.

ج. فهم أعمق لاحتياجات الأطراف ذات العلاقة

فهي من أهم الخطوات المتخذة وفقا للممارسات والمعايير العالمية، فإن تحديد الجهات ذات العلاقة والتواصل معها يُعدّان من أهم الخطوات المتخذة لإعداد تقارير الاستدامة الناجحة، ونظرًا لاختلاف طبيعة واهتمامات الجهات ذات العلاقة كالمساهمين والموظفين والزبائن والموردين، فإنه على الشركة الناجحة تحديد الأطراف ذات العلاقة بها وإنجاح وتعزيز أطر التواصل معها ومعرفة احتياجاتها المختلفة وتحقيقها إن أمكن مما يؤدي إلى تعزيز النظرة الإيجابية لدى هذه الجهات تجاه الشركة وتفضيلها على منافسيها.

د. اكتساب الشركة ميزة تنافسية عند المقارنة بالمنافسين ممن لم يقوموا بإصدار تلك التقارير.

أذ تشير إلى إمكانية تحقيق الشركة لعوائد مستقبلية طويلة الأجل وتعرضها لمخاطر أقل مقارنة بالمنافسين، مما يؤدي إلى زيادة ولاء الزبائن للشركة وزيادة ثقتهم بها، مما يفرض إعطائها ميزة تنافسية مقارنة مع الأخرى.

**6.2.2 مزايا اصدار تقارير الاستدامة (الدليل الارشادي لاعداد تقارير الاستدامة  
لبورصة عمان، 2016):**

**1.6.2.2 المزايا الداخلية:**

1. زيادة فهم المخاطر والفرص التي تواجه المنشآت
2. التأكد من ضرورة خلق الصلة بين الأداء المالي وغير المالي.
3. بناء استراتيجيات وسياسات وخطط عمل طويلة الأجل تسهم في تبسيط العمليات  
وخفض التكاليف وتحسين الكفاءة.
4. قياس وتقييم أداء المنشآت فيما يتعلق بالقوانين ومعايير الأداء والمبادرات الطوعية.
5. تجنب الفشل في تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
6. مقارنة الأداء داخلياً بين المنشآت المختلفة للوصول إلى أداء مميز نحو البيئة  
والمجتمع.

**2.6.2.2 المزايا الخارجية:**

1. التخفيف من الآثار البيئية السلبية والإفصاح عن الإنجازات الاقتصادية والبيئية  
والاجتماعية.
2. تحسين سمعة العلامة التجارية وولاء العملاء مع منشآت الأعمال.
3. تمكين أصحاب المصالح الخارجيين لفهم القيمة الحقيقية للمنشأة والأصول  
الملموسة وغير الملموسة.
4. إظهار كيف تؤثر المنشأة وتتأثر بالمجتمع والبيئة والاقتصاد المحيط بها.

**7.2.2 معوقات الإفصاح عن تقارير الاستدامة (عصام، 2013):**

1. عدم توفر قوانين تلزم المنشآت بقياس أثارها البيئية والاجتماعية بجانب أثارها  
الاقتصادية.

2. تعترض المنشآت بأن أصحاب المصالح لا يهتمون بهذا النوع من التقرير لذا فهي لن تزيد من حجم مبيعاتها (Maubanem, 2014).
3. تزدني مستوى الوعي البيئي لدى المجتمع عمومًا مما يجعل الضغط على المنشآت لأخذ أمور الاستدامة في الاعتبار منعدمه.
4. عدم وجود حوافز من شأنها تشجيع المنشآت لتبني سياسات الاستدامة.
5. عدم وجود جهة لديها الصلاحية الكاملة للتقصي والمحاسبة عن الممارسات والحوادث الضارة بالبيئة والمجتمع، وإنما هناك العديد من الجهات التي يمكن أن تضطلع بتلك المسؤولية أو تساهم بها ولكن التنسيق والتعاون مفقود فيما بينهما.
6. وجود بعض الضعف الإعلامي.
7. عدم وجود الدعم الكافي من قبل الجهات ذات العلاقة للأبحاث العلمية المرتبطة بالاستدامة.
8. عدم قيام جهات التمويل الخاصة منها والحكومية كالبنوك وصناديق التنمية بدور فعال وأخذ الاستدامة في الاعتبار عند اتخاذ قرارات التمويل.
9. عدم اقتناع منظمات الأعمال بالحصول على منافع مباشرة من الإفصاح عن منظمات الاستدامة.
10. عدم اقتناع منظمات الأعمال بأن الإفصاح عن معلومات الاستدامة يعد جزءًا من مسؤوليتها تجاه المجتمع.
11. ضعف دور جماعات الضغط المهتمه بقضايا وشؤون البيئة في التأثير على منظمات الأعمال كي تفصح عن أدائها في مجال الاستدامة.
12. ضعف اهتمام أصحاب المصالح بمعلومات الاستدامة التي تفصح عنها منظمات الأعمال.

## 8.2.2 الجهات التي تحتاج تقارير الاستدامة:

### 1. المستثمرون:

على الرغم من أن التقارير المالية السنوية تعد أداة هامة لاتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين والمحللين والماليين، إلا أن هؤلاء المستثمرين يرون أن التقارير ينبغي أن تتجاوز المسائل المالية لتشمل موضوعات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية (Patten, 2000).

### 2. العاملون:

أحد أهم الفئات من أصحاب المصالح، التي تهتم بالإفصاح الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية التي يعملون بها، ويوفر تقرير الاستدامة معلومات هامة للعاملين عن الخدمات الاجتماعية، وذلك للحكم على ما إذا كانت تلك الشركات مسؤولة اجتماعياً وبيئياً وناجحة إقتصادياً (Sinclair, 2001).

### 3. العملاء والمستهلكون:

لم يعد يقتصر اهتمام العملاء والمستهلكين منصباً فقط على سعر المنتج أو الخدمة وجودتها، بل زاد اهتمام العملاء بمجالات أخرى، تتعلق بمدى سلامة المنتج بيئياً ومدى اهتمام الوحدة الاقتصادية بالعملاء وكيفية التعامل معهم وقدرة الوحدة على الاستمرار والبقاء (Bebbington, 2007).

### 4. المقرضون:

فهو من أصحاب المصالح ذوي النفوذ والقوة، وتهتم إدارة الوحدة الاقتصادية باحتياجاتهم من المعلومات مقارنة بأصحاب المصالح الأقل نفوذ أو قوة (Artiach, 2010).

## 9.2.2 آلية الإفصاح عن تقارير الاستدامة:

هناك جدال بين المحاسبين والمدققين عن آلية الإفصاح عن التقارير الاقتصادية للشركات؛ فهل يتم الإفصاح عنها بشكل مستقل؟ أم ضمن التقارير المالية؟ (عصام، 2013)

## أولاً: تقرير التنمية الاستدامة ضمن التقارير السنوية أو المتكاملة:

تُدرج تقارير الاستدامة ضمن التقارير المالية أو المتكاملة؛ لضرورة إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمنشأة، من خلال الإفصاح عن معلومات الاستدامة في تقرير واحد على أن يكون الدمج ضمن إطار التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي التقليدي بحيث تصبح معلومات الاستدامة دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري على النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الاستدامة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي يجب أن ينعكس على القوائم المالية، كما أنها توفر مجالاً أوسع للمقارنة بين الأنشطة.

يُعدّ التقرير السنوي بياناً تلتزم به الشركات وتقدمه للمساهمين لوصف عملياتها وظروفها المالية بينما تعدّ التقارير المتكاملة عن معلومات لجميع أنشطة المنشأة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية عن نموذج أعمال الشركة وحوكمتها واستراتيجيتها وتوزيع مواردها وأدائها والنظرة المستقبلية للشركة. فهي وسيلة لتوصيل معلومات مالية وغير مالية عن أداء المنشأة لخدمة أصحاب المصالح.

## ثانياً: تقرير الاستدامة المستقل:

- يُفصل تقرير الاستدامة عن التقارير المالية نظراً لاختلاف طبيعة المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية، ومن هنا يوجد عدة أسباب للإفصاح عن معلومات الاستدامة:

أ. إنه تقرير وصفي (سويلم، 2001): أي وجود بعض الأمور التي يصعب عرضها مالياً ويتضمن وصفاً لما قامت به المنشأة من أنشطة اجتماعية وبيئية دون أي تحليل لتكاليف هذه الأنشطة أو قيم المنافع التي تحققت، ويتخذ هذا التقرير شكل قائمة المركز المالي، ولكن يفتقر إلى الخصائص الرئيسية لهذه القائمة لسببين هما:

1. إن عناصر هذا التقرير ليس لها قيم نقدية.
2. وإن عناصر هذا التقرير ليست سوى وصف للجوانب الحسنة والسيئة للأداء في مجال الاستدامة.

ب. تقرير تكاليف ومنافع الاستدامة: فإن التقرير يقتصر على عرض ما أنفقته المنشأة من تكاليف على كل مجال من مجالات الاستدامة دون الإفصاح عن قيم المنافع التي حققتها تلك الأنشطة بسبب صعوبة قياس تلك المنافع.

ج. تقرير المدخلات والمخرجات: ويفصح عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية، وفي كل الحالات يشمل تقرير الاستدامة على الأنشطة التالية:

1. حماية البيئة:

ذلك بالإفصاح عن الأنشطة الخاصة بالموارد الطبيعية والمساهمات البيئية.

2. خدمات المجتمع:

ذلك بالإفصاح في مجال أنشطة المنافع التي حققتها تلك الأنشطة بسبب صعوبة قياس تلك المنافع.

3. العاملين:

ذلك من خلال الإفصاح عن الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية.

4. مدى استنفاد الثروات النادرة:

مثل المياه الجوفية أو المعادن الثمينة أو نباتات نادرة وجهود المنشأة في البحث عن الموارد البديلة.

## 10.2.2 أبعاد تقارير الاستدامة ( خالد، 2007):

1. البعد الاقتصادي:

التنمية الاقتصادية احتلت مكاناً هاماً سياسياً واجتماعياً منذ 1945 اذ كان لها عدة

تعريف من بينها:

إنها تقدم المجتمع عن طريق استنباط أساليب إنتاجية جديدة أفضل ورفع مستويات الإنتاج من خلال إنهاء المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل، فضلاً عن زيادة رأس المال المتراكم في المجتمع عبر الزمن.

وتُعدّ "العملية التي بمقتضاها يتم دخول الاقتصاد القومي مرحلة الانطلاق نحو النمو الذاتي" كذلك تعتبر زيادة الدخل القومي الحقيقي للنظام الاقتصادي خلال فترة معينة من الزمن بحيث يفوق معدل التنمية ومعدل زيادة السكان.

وتتطوي التنمية الاقتصادية على ثلاثة عناصر أساسية:

- تغييرات في الهيكل والبنيان الاقتصادي.
- إعادة توزيع الدخل لصالح الطبقة الفقيرة.
- ضرورة الاهتمام بنوعية السلع والخدمات المنتجة وإعطاء الأولويات لتلك الأساسيات.

وتتمثل أهدافها في:

- إشباع الحاجات الأساسية عن طريق زيادة الإنتاج وتحسين مستواه من أجل مواجهة الحاجات الأساسية للغالبية العظمى من الشعوب.
- تصحيح الاختلال في هيكل توزيع الدخل بما يضمن إزالة الفوارق بين طبقات المجتمع.
- العمل على الارتقاء بالجودة في الإنتاج.
- رفع مستوى المعيشة ويستدل عادةً على حجم مستوى المعيشة عن طريق متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي.
- العمل على الحد من مشكلة البطالة.
- زيادة دور القطاع في التنمية وفق اليات السوق.

**مؤشرات الأداء الاقتصادي**

- إنشاء القيمة الاقتصادية المباشرة من ضمنها العوائد، والتكاليف التشغيلية، وتعويض الموظف، والتبرعات واستثمارات المجتمع، والأرباح المدورة، والدفعات إلى مقدمي رؤوس الأموال والحكومات.
- الآثار المالية والمخاطر والفرص الأخرى لأنشطة المؤسسة بسبب تغير المناخ.
- تغطية الالتزامات خطة المنافع المحددة للمؤسسة.

- المساعدة المالية الهامة المستلمة من الحكومة.

## 2. البعد الاجتماعي:

يعني زيادة قدرة الأفراد على استغلال الطاقة المتاحة إلى أقصى حد ممكن لتحقيق الحرية والرفاهية، وتعدّ بمثابة البعد الذي تتميز به الاستدامة، لأنه الجانب الذي يمثل البعد الإنساني بالمعنى الضيق الذي يجعل من النمو وسيلة للالتحام الاجتماعي ولعملية التطوير في الاختيار السياسي.

### مؤشرات الأداء الاجتماعي

#### جانب: التوظيف

- مجموع القوى العاملة حسب نوع التوظيف وعقد التوظيف والمنطقة والتوزيع حسب نوع الجنس.

- العدد الاجمالي ونسبة توظيف الموظف الجديد وتدوير الموظفين حسب الفئة العمرية ونوع الجنس والمنطقة.

- الفوائد المقدمة للموظفين العاملين بدوام كامل التي لا تقدم إلى الموظفين المؤقتين أو العاملين بدوام جزئي، حسب المواقع الهامة للعملية.

#### جانب: علاقات العمل / الإدارة

- النسبة المئوية للموظفين المشمولين باتفاقيات التفاوض الجماعي.

- الحد الأدنى لفترة (فترات) الإشعار فيما يتعلق بالتغييرات التشغيلية، بضمنها ما إذا كانت محددة في الاتفاقيات الجماعية.

#### جانب: الصحة والسلامة المهنية

- النسبة المئوية لمجموع القوى العاملة الممثلة في لجان صحة وسلامة العامل.

- الإدارة المشتركة الرسمية التي تساعد في مراقبة وتقديم المشورة بشأن برامج الصحة والسلامة المهنية.

- معدلات الإصابة والأمراض المهنية وأيام العمل الضائعة، والتغيب عن العمل، وإجمالي عدد الوفيات المرتبطة بالعمل، حسب المنطقة.

- التعليم والتدريب والنصائح والوقاية وبرامج السيطرة على المخاطر الموضوعة لمساعدة أعضاء القوى العاملة أو عائلاتهم أو أعضاء المجتمع فيما يتعلق بالأمراض الخطرة.

- مواضيع الصحة والسلامة المشمولة بالاتفاقيات الرسمية مع النقابات العمالية.

### 3. البعد البيئي

وهو مصطلح واسع يشمل كل شئ يحيط بالإنسان وقد عرفتة الأمم المتحدة للهيئة الإنسانية بأنه "رصيد الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع الإنسان".

وتتمثل أهدافه في:

- المحافظة على البيئة الطبيعية.
- توظيف البيئة المادية بعيدا عن التلوث.
- نشر الوعي بالبيئة الثقافية والاجتماعية والحضرية.
- التعريف بالتوازن البيئي.
- حماية البيئة من جميع الملوثات والاستنزاف.
- استخدام التكنولوجيا النظيفة.
- تحقق التنوع السيولوجي والمحافظة على تنوع الأحياء.

مؤشرات الأداء البيئي:

جانب: المواد

- المواد المستخدمة من حيث الوزن والحجم.
- النسبة المئوية للمواد المستخدمة التي تُعد مواد مدخلات معاد تدويرها.

جانب: الطاقة

- الاستهلاك المباشر للطاقة من مصدر الطاقة الأولية.
- الاستهلاك غير المباشر للطاقة من مصدر الطاقة الأولية.
- حفظ الطاقة نتيجة تحسينات الحفظ والكفاءة.

- مبادرات لتوفير منتجات وخدمات كفوءة في استخدام الطاقة أو مبنيةً على الطاقة المتجددة، وتقليل في متطلبات الطاقة كنتيجة لهذه المبادرات.
- مبادرات لتقليل الاستهلاك غير المباشر للطاقة.

#### جانب: المياه

- مجموع سحب المياه حسب المصدر.
- مصادر المياه المتأثرة بشكل كبير بسحب المياه.
- النسبة المئوية والحجم الكلي للمياه المعاد تدويرها واستخدامها.

### 11.2.2 النظريات التي فسرت دوافع الإفصاح الاختياري بما فيها تقارير الاستدامة:

تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع تقارير الاستدامة، وذلك محاولة منها لتوضيح ودراسة دوافع الشركات نحو إصدار تقارير الاستدامة طوعياً، وقد استعانت هذه الدراسات بالعديد من النظريات لتفسير ممارسات الإفصاح عن تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم، ومن ضمن تلك النظريات ندرج نظرية الوكالة، ونظرية الشرعية، ونظرية أصحاب المصالح.

#### 1- نظرية الوكالة Agency Theory:

تقوم هذه النظرية على أساس أن هنالك علاقة تعاقدية بين شخصين أو أكثر، أحدهم يدعى الموكل (Principal) والآخر يدعى الوكيل (Agent)، يكلف بموجب هذا العقد الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) للقيام بأنشطة معينة واتخاذ القرارات نيابةً عن الموكل (Almilia, 2009).

حيث تبرز المشكلة لحالة انعدام الثقة بسبب عدم تناسق المعلومات مع الطرفين باختلاف النوايا، حيث لا يمكن للموكل التحكم بشكل فعال في الوكيل وليس له سيطرة مباشرة عليه. فغالباً ما ينحرف الوكيل عن توقعات المالك لصالح مصالحه الخاصة، فكلما زاد عدم التماثل المعلومات، زادت صعوبة مواجهة الموكل (Kleine, 1995).

وبالتالي فإن نقص في تزويد المعلومات أو ادراج معلومات غير سليمة في تقرير الاستدامة للموكل والتي تؤدي اتخاذ قرارات غير صائبة حول بعض القضايا يقلل من جودة اتخاذ قراراته فيما يتعلق بالشركة، ويصبح تقرير الاستدامة عديم القيمة أو حتى له تأثير ضار، فيجب على الشركة التي تنشر تقريرها التركيز على التواصل مع الموكل لسد فجوة الثقة والتقليل من حالة عدم تناسق المعلومات (Weber, 2014).

## 2- النظرية الشرعية Legitimacy Theory:

تقوم هذه النظرية على أن الشركات تتأثر بالمجتمع الذي تعمل فيه، يعني أن عمليات المنظمة يجب أن تتم في إطار توقعات المجتمع وقيمه وقواعده ككل وأنها تحاول باستمرار التأكيد على أنها تعمل ضمن حدود وأخلاقيات مجتمعهما، ولا يكفي لإثبات شرعيتها أن تقوم بالإفصاح عن أصولها التقليدية، وإنما يجب عليها الإفصاح الاختياري عن مساهمتها البيئية والمجتمعية لإثبات وتحسين شرعيتها في المجتمع (Guthrie et al., 2004).

فطبقاً لهذه النظرية فإن الشركة ستتعدى حدود الأهداف الاقتصادية لتشمل الأهداف الاجتماعية والبيئية لمقابلة توقعات المجتمع، وكافة الأطراف المرتبطة؛ وذلك لضمان استمرار ونمو الشركة (Archel et al., 2009). أي إن استمرارية الشركة لا يتعلق فقط بقدرتها على الوفاء بالالتزامات تجاه الملاك وإنما مرهونة بقدرتها على الوفاء بالالتزامات المتوقعة منها تجاه المجتمع، وبالتالي فإن النظرية تركز على العلاقة القائمة بين الشركة والمجتمع بجميع فئاته.

## 3- نظرية أصحاب المصالح Stakeholders Theory

تهتم هذه النظرية بتحديد العلاقة بين إدارة المنظمة مع جميع الأطراف ذات الصلة التي قد تؤثر وتتأثر بأنشطتها مثل المالكين والدائنين والموظفين والعملاء والموردين وغيرهم. كما وتكمن النقطة المحورية في نظرية أصحاب المصالح بأن الشركة مسؤولة عن عملياتها، ليس أمام المساهمين فحسب بل جميع أصحاب المصالح معها (Deegan, 2002).

تركز هذه النظرية على علاقة الشركة بكل فئة من أصحاب المصالح على حده، وأخذ مصلحة كل منهما في الاعتبار، بمعنى أن يتم مراعاة تعدد مصالح تلك الفئات، على الرغم من تعارضها وتضاربها. فبالتالي نظرية أصحاب المصلحة تعني قدرة الشركة على خلق الثروة المستدامة يعتمد على علاقتها مع الأطراف المختلفة والمرتبطة بالشركة، فإن الإفصاح عن معلومات الاستدامة يمكن عدّها آلية لمقابلة احتياجات تلك الأطراف (Post et al., 2002).

بناءً على ما تقدم ترى الباحثة أنه لا يوجد نظرية يمكنها أن تشرح دوافع إعداد تقرير الاستدامة بشكل كامل بمفردها؛ إذ لا بد من إشراك أكثر من نظرية واحدة ضمن الإطار النظري للدراسة الواحدة وذلك لإيجاد أساس مرجعي لتفسير تلك الدوافع.

### 12.2.2 جودة تقارير الإستدامة:

إن المعلومات الواردة في التقارير المالية هي حجر الأساس الذي يتمكن من خلاله مستخدمي تلك التقارير من صنع قراراتهم، ونتيجة لأهمية تلك المعلومات فقد تعددت المحاولات في تعريف جودة التقارير فتمثلت بأنها: توفير المعلومات التي تُعبر بعدالة واكتمال عن المنشأة ومركزها المالي بشكل يعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة مما يدعم منفعتها لمتخذي القرارات في عملية صنع القرار (خالد، 2007).

كما ترجع أهمية جودة التقارير الى الدور الذي تلعبه المعلومات الواردة بتلك التقارير، إذ يساعد التقرير عن معلومات عالية الجودة تتسم باكتمال المحتوى والشفافية على تخفيض عدم التماثل في المعلومات، وتستطيع إدارة المنشأة بحكم موقعها الوصول إلى كافة المعلومات التي تحتاجها الى اتخاذ قراراتها بينما يصعب على المستخدمين الخارجين الحصول على احتياجاتهم من المعلومات مما يساعد على تخفيض تكلفة رأس المال عن طريق تخفيض عدم التأكد المحيط بمخاطر وعوائد الاستثمار (عبد الفتاح، 2006).

يُعدّ الإبلاغ عن الاستدامة بمثابة ممارسة القياس، والإفصاح، والمساءلة أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين عن الأداء التنظيمي نحو هدف الاستدامة (GRI, 2006).

ومع ذلك، ولكي تكون المعلومات مفيدة لأصحاب المصلحة، يجب أن تكون المعلومات التي يتم الكشف عنها موثوقة وأن يتم عرضها بشكل مناسب وأن تتبع القواعد المحددة بوضوح (Boiralo, 2013).

ولتحقيق هذا الهدف، تقترح المبادرة العالمية لاعداد التقارير ( Global Reporting Initiative (GRI) اتباع مجموعتين من المبادئ: مجموعة واحدة تحدد محتوى التقارير والأخرى المتعلقة بجودتها.



شكل (2-2)

المبادئ المتعلقة بمحتوى تقارير الاستدامة وفقاً لـ GRI



### الشكل (2-3)

#### المبادئ المتعلقة بجودة التقرير وفقاً للـ GRI

ونشرت العديد من التوصيات والمبادئ التوجيهية بشأن الإبلاغ عن تقارير الاستدامة مؤخراً، وتعد GRI واحدة من أبرزها وأكثرها استخداماً.

تم تأسيس GRI من قبل التحالف من أجل الاقتصاديات المسؤولة (CERES) وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة في عام 1997 (Isaksson & Steimle, 2009) وهي منظمة عالمية غير ربحية ومتعددة أصحاب المصلحة تعمل بالتعاون الوثيق مع برامج الأمم المتحدة مثل UNEP و UNGC.

كما أنها تعد منظمة مستقلة تساعد الشركات والحكومات والمنظمات على فهم وتوصيل تأثيراتها في قضايا مثل تغير المناخ وحقوق الإنسان والفساد وغيرها. ومن خلال الدراسات والدعوات التي أطلقها أصحاب المصلحة، مثل الحكومات والمستهلكين والمستثمرين لتحقيق شفافية أكبر حول تأثيرات الشركات في البيئة والاقتصاد والقضايا الاجتماعية، ما جعل عديداً من الشركات تستجيب من خلال نشر تقرير الاستدامة، الذي يعرف أيضاً باسم تقرير المسؤولية الاجتماعية للشركات CSR أو تقرير الآثار البيئية والاجتماعية والحوكمة؛ لذلك نشأت مبادرة التقارير العالمية GRI لتساعد منهجية الشركات في اعداد تقارير الاستدامة على تحديد هذه المعلومات وجمعها والإبلاغ عنها بطريقة واضحة وقابلة للمقارنة وتعميمها مثل التقارير المالية. كما أنها تتمثل مهمتها في تطوير دليل للإبلاغ عن الاستدامة وقابل للحياة على الصعيد العالمي وجعل التقارير الثلاثية روتينية وقابلة للمقارنة وتعميمها مثل التقارير المالية (GRI, 2013).

وطورت GRI إطار عمل للإبلاغ عن الاستدامة، الذي يستخدم على نطاق واسع للإبلاغ عن الأداء المتعلق بحقوق الإنسان والقوى العاملة ومكافحة الفساد وغيرها من قضايا المواطنة للشركات (Verschoor, 2011).

وأطلقت منهجية للتقرير عن الاستدامة من قبل GRI في عام 2000 اذ نشر اول إرشاد GRI G1 من قبل المنظمات متعددة الجنسيات والحكومات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمنظمات غير الحكومية والمجموعات الصناعية في أكثر من 90 دولة وتم إصدار الارشاد الثاني G2 - GRI في عام 2002 وبعدها تم تعزيز استيعاب إرشادات GRI من خلال إطلاق الارشاد الثالث G3 - GRI للجيل الحالي من المبادئ التوجيهية في عام 2006.

وأصدر Citing GRI اذ يشير إلى تقارير الاستدامة المتكاملة التي تعتمد وبشكل صريح على إرشادات (G3 أو G3.1 أو G4) GRI ولكن لا يوجد لها فهرس محتوى. في عام 2013 تم نشر G4 الإصدار الأحدث، وهو الجيل الرابع من المبادئ التوجيهية

لإعداد تقارير الاستدامة الخاصة بشركة GRI وهو جزء من التزامها بالتطوير المستمر لإرشاداتها. ونقطة انطلاق مسودة التعرض G4 من إرشادات G3. وتم تطوير التغييرات التي قُدمت في مسودة التعرض G4 وفقاً لقواعد وإجراءات عملية. وتتكون من خمسة أجزاء هيكلية: الكشف عن هيكل الحوكمة وصلته بالقضايا المتعلقة بالاستدامة، وإعلان حدود معلومات التقرير، والمعايير التي يجب أن تكون "متوافقة" مع إرشادات GRI.

ويتبع تطوير G4 العملية الواجبة لـ GRI، باستخدام طريقة التشاور الدولي لأصحاب المصلحة المتعددين في GRI. وفي عام 2016 تم نشر GRI standard المعززة بهيكل أكثر مرونة ومتطلبات أوضح حيث إنها تعدّ دليلاً لإعداد تقارير الاستدامة للشركات بغض النظر عن القطاع الذي تعمل به، فإنها توضح للشركات الإفصاحات المعيارية العامة والمحددة التي يجب أن يشملها تقرير الاستدامة الصادر ومنها: الاستراتيجية التحليلية، وسجل خصائص المنظمة، والجوانب الجوهرية وحدود آثارها، واشتراك أصحاب المصلحة، وسجل خصائص التقرير، والحوكمة، والاخلاقيات والنزاهة، وافصاحات عامة حول أسلوب الإدارة، والمؤشرات اذ يُعدّ هذا الجزء الأهم في تقرير الاستدامة لإعطائه مؤشرات حول الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنظمة، كما وفرت لكل جانب من الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية مؤشراً أو أكثر تستطيع من خلاله المؤسسة قياس مدى التزامها تجاه الاستدامة (GRI, 2018).

وترى الباحثة أن التقارير المالية مهمة جداً في اتخاذ القرارات لما توفره من معلومات مالية وغير مالية تتعلق بمركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها.

اهتم كثير من مستخدمي المعلومات بهذه التقارير لما يعتمدون عليها في جل قراراتهم، ولكن التقارير المالية لا تُعبر بصورة كافية عن أبعاد الشركة لعدم إفصاحها عن معلومات غير مالية تتعلق بأبعاد الشركة البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

مما زاد اهتمام أصحاب المصالح والشركات بإصدار تقرير منفصل يحوى معلومات مالية وغير مالية تتعلق بأبعاد الشركة لما لها من دور في التأثير على قرارات أصحاب المصالح وتقويم أداء الشركات.

ولكي تكون تقارير الاستدامة متممة بالمصادقية، هنا تكمن أهمية التدقيق وتقديم التأكيد على التقارير لأن وجود أي غموض أو خطأ بالتقارير سينعكس سلباً على قراراتهم وتكون بعيدة عن الواقع.

كما إن إصدار تقرير الاستدامة بشكل منفصل يعدّ أمراً اختيارياً في الشركات؛ أدى إلى انخفاض ثقة أصحاب المصالح بالمعلومات الواردة بالتقرير؛ فظهرت الحاجة لوجود لجان تدقيق لما تؤديه من دور مهم في زيادة مصداقية المعلومات في القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين، واستعادة ثقة أصحاب المصالح بالمعلومات الواردة بالتقرير، وزيادة فاعلية الرقابة الداخلية، ودعم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين.

وبالرغم من المزايا التي تتمتع بها لجان التدقيق إلا أنها لزيادة اطمئنان أصحاب المصالح فإنها بحاجة الى ضمان طرف ثالث لاستعادة تعزيز الثقة في تقارير الاستدامة. فيمكن تقديم تأكيد حول موثوقية معلومات الاستدامة عن طريق مدقق خارجي. فتقوم لجنة التدقيق بدورها على تعيين مدقق خارجي لإصدار رأي فني محايد في المعلومات الواردة بالتقارير المالية والكشف العلني عن أداء الشركة وبياناتها وعملياتها الأساسية من أجل القيام بزيادة حجم مصداقية المعلومات الواردة بالتقرير.

### 1.3.2 الدّراسات السّابِقة

قدمت الدّراسات السّابِقة ذات العلاقة بمجال البحث في السنوات القليلة الماضية بعض المحاور حول اثر فاعلية لجان التدقيق والتدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة، اذ يُمكن تصنيف معظم الدّراسات والبحوث في هذا المجال ضمن عدّة مجموعات وهي: دراسات تناولت أثر خصائص لجان التّدقيق والمُدقق الخارجي، ودراسات ركزت على الأداء المالي وتأثيره على تقارير الإِسْتدامة، ودراسات ناقشت جوانب أخرى لتقارير الأُسْتدامة، حيث توصلت تلك الدّراسات إلى نتائج مختلفة ولكنها ترتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث.

ففي مجال الدراسات التي تناولت أثر خصائص لجان التدقيق والمدقق الخارجي جاءت دراسة (Widyasari & Ayunda (2020) اذ قام الباحثان بدراسة خاصيتين للجنة التدقيق وهما: النوع الإجتماعي والخبرة المالية كمنظور واحد، وتحليل ما إذا كان لوجود لجنة تدقيق نسائية ذات خبرة مالية تؤثر على تقرير المسؤولية الاجتماعية المشتركة للشركات في بورصة أندونيسيا. حيث أكد الباحثان على أن الإناث ذوات الخبرة المالية في لجنة التدقيق لهن تأثير سلبي على تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات لتحفظهم على المعلومات المتعلقة بتقارير الاستدامة حيث اقتصرَت النتيجة على عينة متعلقة بـ (157) شركة من الشركات الصناعية في أندونيسيا.

بينما جاءت دراسة (Bicer & Feneir (2019) لمعرفة تأثير خصائص لجان التدقيق بأكملها على مستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي والاقتصادي في قطاع البنوك المدرجة في بورصة إسطنبول، حيث أظهرت نتائج بحثهما على عدم وجود علاقة بين خصائص لجان التدقيق والإفصاحات البيئية والاجتماعية والاقتصادية، أي أن خصائص لجان التدقيق ليس لها تأثير على حجم ونوع الكشف عن التقرير وعدم قدرتها على التنبؤ بها.

وفي السياق نفسه جاءت دراسة (Buallay & Al- Ajmi (2019) للتحقق من تأثير سمات لجان التدقيق (الخبرة المالية، وحجم اللجنة، واستقلالية الأعضاء، واجتماعاتهم) بشأن تقارير الاستدامة، بناءً على تحليل مقطعي وتسلسل زمني لـ (59) بنكاً في دول الخليج. اقتصرَت فترة جمع البيانات من عام (2013-2017) كما أشار الباحثان إلى أن هناك ارتباطاً سلبياً بين الخبرة المالية وتقارير الاستدامة، بينما استقلالية الأعضاء وتواتر اجتماعاتهم وحجم اللجنة تلعب دوراً إيجابياً في تحديد مدى الكشف عن تقارير الاستدامة، كما قام الباحثان بربط متغيرات التحكم (حجم البنك، وعمر البنك، ونوع المدقق) بتقرير الاستدامة، حيث كانت نتيجة الارتباط ايجابية.

وفي الإطار نفسه جاءت دراسة (Buallay & Al-Dhaen (2018) لدراسة العلاقة بين لجان التدقيق ومستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة في دول الخليج اذ قام

الباحثان بدراسة قطاع البنوك للفترة الزمنية (2013-2017) وأكدت على نتائج الدراسة السابقة، أي إنهما أكدا على أن حجم اللجنة واستقلالية الأعضاء واجتماعاتهم لهم أثر إيجابي على مستوى الكشف عن تقارير الاستدامة، بينما الخبرة المالية للاعضاء لها تأثير سلبي على مستوى الكشف عن تقرير الاستدامة.

وأكدت دراسة (Apuhami & Tashakor (2017) التي كان هدفها دراسة مدى تأثير خصائص لجان التدقيق على مستوى الكشف الطوعي للمسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في أستراليا. على ان حجم اللجنة، والاستقلالية، ووتيرة الاجتماعات، والتنوع بين الجنسين لها تأثير إيجابي كبير على مستوى الكشف عن تقارير المسؤولية الاجتماعية، بينما الخبرة المالية للأعضاء لا تؤثر على مستوى الكشف عن تقارير المسؤولية الاجتماعية.

وفي دراسة (Kuzey & Uyar (2017) جاءت للتحقق من العوامل التي تؤثر على تقارير الاستدامة القائمة على مبادرة الإبلاغ المالي ومدى اعتماد الشركات على ضمان طرف ثالث للتحقق من تقرير الاستدامة لعينة مقدمة من (297) شركة تركية عامة مدرجة في بورصة إسطنبول حيث كشفت نتائج الدراسة؛ أن هناك وعياً متزايداً بتقارير الاستدامة القائمة على مبادرة التقارير العالمية بين الشركات الخاضعة للتحقق من طرف ثالث كما أن هناك اتجاهاً محسناً في جودة تقارير الاستدامة الخاضعة للتحقق من طرف ثالث مستقل.

ومن زاوية أخرى، وبشأن معرفة مدى تأثير خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية. جاءت دراسة (Nawafly & Alarussi (2019) للتعرف على العوامل التي تؤثر على جودة الإفصاح في التقارير المالية، حيث ركزت على خصائص المجلس، وخصائص لجان التدقيق، والتدقيق الخارجي في الشركات الماليزية حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من (150) شركة غير مالية مدرجة في بورصة ماليزيا. وتوصل الباحثان إلى أن هناك أثراً إيجابياً لخصائص المجلس وخصائص لجان التدقيق الاربعة (الاستقلالية، وعدد أعضاء اللجنة، وتواتر الاجتماعات، والخبرة المالية للاعضاء) على

جودة التقارير المالية، كما أن للمدقق الخارجي دور في زيادة المعلومات الواردة بالتقرير، وزيادة من ثقة المستثمرين والدائنين.

كما وجاءت دراسة (Kusnadi et al. (2016 لمعرفة مدى تأثير خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية في سنغافورة، وكانت النتيجة الرئيسية للدراسة أن جودة التقارير المالية ستكون أعلى إذا كانت لجان التدقيق لديها خبرة مختلطة في المحاسبة والتمويل، بالإضافة إلى ذلك لم يكن هناك دليل على أن الاستقلال التدريجي للجان التدقيق يعزز من جودة التقارير المالية؛ لأن لجان التدقيق تتكون بالفعل من غالبية المديرين المستقلين، وأخيراً فشلوا الباحثون في العثور على أي تأثير لتداخل العضوية للجان التدقيق والمكافآت على جودة التقارير المالية.

بينما هدفت دراسة (Kamolsakulchai (2015 لمعرفة العلاقة بين فعالية لجنة التدقيق وجودة التدقيق على جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة تايلاند. إذ أظهرت النتائج أن هناك علاقة إيجابية لفاعلية لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، ومع زيادة حجم اللجنة تم تحسين جودة التقارير المالية، ومع ذلك تكشف الدراسة أن الانخفاض في جودة التقارير المالية قد يكون ناتجاً عن الاستحقاقات التقديرية الناشئة، كما أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطاً إيجابياً بنوعية التقرير المالي، وأيضاً هناك علاقة إيجابية بين حجم المجلس والمخاطر المالية والعائد على الأصول والنمو ونوعية التقرير.

أما بخصوص الدراسات التي ركزت على الأداء المالي وتأثيره على تقارير الاستدامة، فقد جاءت دراسة (Danduru et al. (2020 لمعرفة مدى تأثير السيولة وأنشطة الشركة على مستوى الكشف عن تقرير الاستدامة على عينة مكونة من (72) شركة من بورصة أندونيسيا، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً كبيراً للسيولة وأنشطة الشركة على حجم الكشف عن تقرير الاستدامة، ولكن للرافعة المالية تأثير سلبي على مستوى الكشف عن تقارير الاستدامة، كما أن لتقرير الاستدامة تأثيراً إيجابياً على ربحية الشركة.

كما وهدفت دراسة (Ruhana & Hidayah (2020) لفحص تأثير السيولة، وحجم الشركة، ولجنة التدقيق، ومجلس الإدارة على مستوى الكشف على تقارير الاستدامة في أندونيسيا، حيث عارضت نتائج الدراسة السابقة بخصوص تأثير السيولة، فتوصلت إلى أن للسيولة تأثيراً إيجابياً كبيراً على حجم الإفصاح عن تقرير الاستدامة، أما بالنسبة لحجم الشركة فكان له تأثير سلبي بشأن الكشف عن تقرير الاستدامة، بينما مجلس الإدارة ولجنة التدقيق كان لهم أثر إيجابي كبير للكشف عن تقرير الاستدامة.

أما في ماليزيا فقام الباحثون (Zahid et al. (2020 بإجراء دراسة لمعرفة تأثير التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة وتأثيرها على إفصاحات معلومات الاستدامة، ومعرفة تأثير حجم وعمر وربحية الشركة على تقارير الاستدامة. وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط إيجابي كبير بين التنوع في مجالس الإدارة وإفصاحات الاستدامة، كما أن هناك أثراً إيجابياً لحجم وعمر وربحية الشركة على تقرير الاستدامة.

وأكدت دراسة (Kasbun et al. (2017 التي أجريت أيضاً في ماليزيا وكانت تسعى لمعرفة العلاقة بين تقرير الاستدامة والأداء المالي للشركات العامة؛ وأظهرت أن تقرير الاستدامة يرتبط بشكل إيجابي بالأداء المالي الذي تم قياسه باستخدام العائد على الأصول وحقوق الملكية.

أما بالنسبة للدراسات التي ركزت على جوانب أخرى لقياس جودة تقارير الاستدامة جاءت دراسة (Boiral et al. (2019 لمعرفة إذا كان تطبيق مبادئ واقتراحات GRI يحسن من تقارير الاستدامة مع الأخذ في الاعتبار تصورات المهنيين في كندا، حيث توصلت إلى أن 20% من العبارات لوصف الجوانب المختلفة لتقارير الاستدامة وفقاً لنطاق التدقيق و 69% من البيانات تشير إلى تطبيق مبادئ GRI و 24% من التقارير تشير إلى توفير ضمان خارجي.

كما وقامت دراسة (Wanner & Janiesch (2019 في ألمانيا لمعرفة العلاقة بين جودة المعلومات وتصور الحقيقة الموضوعية في تقرير الاستدامة كما هو مفترض في نظرية هابرماس للعمل التواصلي. حيث أظهر الباحثان أن إمكانيات معايير الحجم

والصدق تتعلق بإمكانيات مماثلة فيما يتعلق بإبلاغ الاستدامة في حين أن السرعة والتنوع لا تسفر عن إمكانيات مماثلة فيما يتعلق بإبلاغ الاستدامة.

بينما تسعى دراسة (Landrum & Ohsowski 2018) إلى فهم وجهات النظر العالمية حول استدامة الشركات، وما هي رسالة الشركة التي تنقلها بشأن الاستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للشركات وكيفية تنفيذها دراسة مطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية. وكشفت النتائج عن وجود وجهات نظر متعددة تتعايش حول استدامة الشركات، ولكن تركز النظرة الأكثر شيوعًا على حالة العمل من أجل الاستدامة، وهو منصب قائم على نموذج الاستدامة الضعيف والاستراتيجية المستجيبة محليًا التي تراعي النظم الإيكولوجية الحساسة، قد تؤدي إلى تحسين الاقتصاد البيئي، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى مستويات أكثر نضجًا من وجهات نظر عالمية حول استدامة الشركات وتدعم الاستدامة القوية وترسخ في العلوم البيئية.

وجاءت دراسة (Rashidfarokhi et al. 2018) في فنلندا لاستكشاف محتوى تقارير الاستدامة الصادرة عن القطاع العقاري وتحديد نقاط القوة والضعف في معلومات الاستدامة المقدمة من شركات العينة. حيث توصل الباحثون إلى عدم التناسق في شكل ومدى ونوعية تقارير الاستدامة بالإضافة إلى ذلك، تعترف بعدم وجود نهج واضح لاحتضان الأهمية المادية والضمان الخارجي وزيادة مشاركة أصحاب المصلحة في نماذج التقارير.

## 2.3.2 ملخص الدراسات السابقة:

فيما يلي جدولٌ يعرض ملخصاً للدراسات السابقة التي تناولتها الدراسة وما قد جاء فيها:

ملخص الدراسات السابقة (1-2)			
اسم الباحث ، السنة	هدف الدراسة	مكان الدراسة	اهم نتائج الدراسة
Danduru et al, 2020	معرفة مدى تأثير السيولة وأنشطة الشركات على مستوى الكشف عن تقارير الاستدامة	أندونيسيا	توصلت الدراسة إلى أن ليس هناك تأثير كبير للسيولة وأنشطة الشركة على حجم الكشف عن تقرير الاستدامة، ولكن للرافعة المالية تأثير سلبي على مستوى الكشف عن تقارير الاستدامة، كما أن لتقرير الاستدامة تأثيراً إيجابياً على ربحية الشركة.
Ruhana & Hidayah , 2020	فحص تأثير السيولة وحجم الشركة ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة على مستوى الكشف عن تقارير الاستدامة	أندونيسيا	توصلت الدراسة إلى أن للسيولة تأثيراً إيجابياً كبيراً على الإفصاح عن تقرير الاستدامة، كما أن لحجم الشركة تأثيراً سلبياً كبيراً بشأن الكشف عن تقرير الاستدامة، بينما مجلس الادارة ولجنة التدقيق لها تأثير إيجابي كبير للكشف عن تقرير الاستدامة
Widyasari & Ayunda, 2020	معرفة ما إذا كان لوجود لجنة تدقيق نسائية ذات خبرة مالية تؤثر على تقرير المسؤولية الاجتماعية	أندونيسيا	توصلت الدراسة إلى أن الإناث ذوات خبرة مالية في لجنة التدقيق لهن تأثير سلبي على تقرير المسؤولية الاجتماعية للشركات؛ أي ستكون أكثر تحفظاً فيما يتعلق بتقرير الاستدامة.
Zahid et al, 2020	دراسة تأثير التنوع بين الجنسين في مجالس الإدارة وتأثيرها على افصاحات الاستدامة، ومعرفة تأثير حجم وعمر وربحية الشركة على تقارير الاستدامة	ماليزيا	توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً كبيراً بين التنوع لمجالس الإدارة وإفصاحات الاستدامة فالإناث دور حتمي في تحسين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للاستدامة ،كما أن هناك تأثيراً إيجابياً لحجم وعمر وربحية الشركة على تقرير الاستدامة

توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين لجان التدقيق والإفصاحات البيئية والاجتماعية إذ أن هذه الخصائص ليس لها تأثير على حجم ونوع الكشف وعدم قدرتها على التنبؤ بها	تركيا	معرفة أثر خصائص لجنة التدقيق على مستوى الإفصاحات البيئية والاجتماعية	Biçer & Feneir, 2019
توصلت إلى أن 20% من العبارات لوصف الجوانب المختلفة لتقارير الاستدامة وفقاً لنطاق التدقيق و 69% من البيانات تشير إلى تطبيق مبادئ GRI و 24% من التقارير تشير إلى توفير ضمان خارجي	كندا	معرفة إذا كان تطبيق ومبادئ اقتراحات تحسن تقارير GRI الاستدامة مع الأخذ في الاعتبار تصورات الممارسين	Boiral et al, 2019
توصلت إلى جود علاقة سلبية بين الخبرة المالية وإعداد تقارير الاستدامة بينما تلعب استقلالية الأعضاء وتواتر اجتماعاتهم وحجم اللجنة دوراً إيجابياً في تحديد مدى الكشف، كما ترتبط متغيرات التحكم (حجم البنك، والعمر، ونوع المدقق) بشكل إيجابي مع تقارير استدامة الشركات.	الخليج	معرفة مدى تأثير تقارير الاستدامة بخصائص لجان التدقيق	Buallay & Al-Ajmi, 2019
توصلت إلى أن خصائص لجنة التدقيق وخصائص مجلس الإدارة لها أثر إيجابي على جودة الإفصاح عن التقارير المالية، كما أن المدقق الخارجي يزيد من جودة التقارير وثقة المستثمرين والدائنين	ماليزيا	معرفة ما إذا كان لخصائص لجنة التدقيق وخصائص المجلس والتدقيق الخارجي تأثير على جودة التقارير المالية	Nawafly & Alarussi, 2019
توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين فعالية لجنة التدقيق والمدى العام للكشف عن الاستدامة، وأن حجم واستقلالية وخبرة وترابط مجلس الإدارة تؤثر على شفافية تقارير الاستدامة وأن الشركات التي لها لجان تدقيق أكثر فعالية وشفافية في مسائل الاستدامة	سنغافورة	معرفة مدى فعالية لجنة التدقيق للتحري ما إذا كانت من أحد المحددات الهامة لحجم الكشف عن الاستدامة في التقارير السنوي	VanderZahn & Cong, 2019

<p>توصلت إلى أن إمكانات معايير الحجم والصدق تتعلق بإمكانات مماثلة فيما يتعلق بإبلاغ الاستدامة في حين إن السرعة والتنوع لا تسفر عن إمكانات مماثلة فيما يتعلق بإبلاغ الاستدامة</p>	<p>المانيا</p>	<p>معرفة العلاقة بين جودة المعلومات وتصور الحقيقة الموضوعية في تقرير الاستدامة كما هو مفترض في نظرية هابرماس للعمل التواصلي</p>	<p>Wanner &amp; Janiesch, 2019</p>
<p>توصلت إلى أن حجم لجان التدقيق واستقلالية واجتماعات اللجنة لها تأثير كبير وإيجابي على الكشف عن تقارير الاستدامة ومع ذلك فإن الخبرة المالية للجنة التدقيق لها تأثير سلبي على تقارير الاستدامة</p>	<p>الخليج</p>	<p>معرفة العلاقة بين خصائص لجان التدقيق ومستوى الكشف عن تقارير الاستدامة</p>	<p>Buallay &amp; AIDhaen, 2018</p>
<p>تكشف النتائج عن وجود وجهات نظر متعددة تتعايش حول استدامة الشركات، ولكن تركز النظرة الأكثر شيوعاً على حالة العمل من أجل الاستدامة ، وهو منصب قائم على نموذج الاستدامة الضعيف والاستراتيجية المستجيبة محلياً التي تراعي النظم الإيكولوجية الحساسة، قد تؤدي إلى تحسين الاقتصاد البيئي، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى مستويات أكثر نضجاً من وجهات نظر عالمية حول استدامة الشركات التي تدعم الاستدامة القوية وترسخ في العلوم البيئية</p>	<p>الولايات المتحدة الأمريكية</p>	<p>سعت هذه الدراسة إلى فهم وجهات النظر العالمية حول استدامة الشركات، أو رسالة الشركة التي تنقلها بشأن ماهية الاستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للشركات وكيفية تنفيذها</p>	<p>Landrum &amp; Ohsowski, 2018</p>
<p>توصلت إلى أن عدم تناسق في شكل ومدى ونوعية تقارير الاستدامة بالإضافة إلى ذلك، تعترف بعدم وجود نهج واضح لاحتضان الأهمية المادية والضمان الخارجي وزيادة مشاركة أصحاب المصلحة في نماذج التقارير</p>	<p>فنلندا</p>	<p>استكشاف محتوى تقارير الاستدامة الصادرة عن القطاع العقاري وتحديد نقاط القوة والضعف في معلومات الاستدامة</p>	<p>Rashidfarokhi et al, 2018</p>

توصلت إلى أن خصائص لجنة التدقيق مثل حجم وتيرة الاجتماعات وإستقلالية لجان التدقيق والتنوع بين الجنسين لها تأثير إيجابي كبير على مستوى الكشف عن تقارير المسؤولية الاجتماعية بينما الخبرة المالية للأعضاء لا تؤثر على مستوى الكشف عن المسؤولية الاجتماعية	أستراليا	معرفة أثر خصائص لجان التدقيق على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية CSR للشركات	APuhami & Tashakor, 2017
توصلت الدراسة إلى أن تقارير الاستدامة ترتبط بشكل إيجابي بالأداء المالي الذي تم قياسه باستخدام العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية	ماليزيا	معرفة العلاقة بين تقارير الاستدامة والأداء المالي للشركات العامة	Kasbun et al., 2017
توصلت الدراسة ألى أن هناك وعياً متزايداً بالإفصاح عن تقارير الاستدامة القائم على مبادرة العالمية بين الشركات ومع ذلك فإن الحصول على تقارير الاستدامة مضمونه من قبل طرف مستقل ليس واسع الانتشار فيما بينهم	تركيا	التحقق من العوامل التي تؤثر على الاستدامة القائمة على مبادرة الإبلاغ المالية ومعرفة مستويات تطبيق تقارير الاستدامة ومدى ضمان التقارير من طرف ثالث	Kuzey & Uyar, 2017
جودة التقارير المالية كانت أعلى لوجود خبرة للجان التدقيق في المحاسبة والمالية والإشراف، بينما لا يوجد للاستقلالية والعضوية لجان التدقيق تأثير على جودة التقارير المالية	سنغافورة	معرفة خصائص لجان التدقيق ومدى تأثيرها على جودة التقارير المالية	Kusnadi, et al., 2016
توصلت إلى أن للجنة التدقيق الفعالة علاقة إيجابية مع جودة التقارير المالية ومع زيادة حجم اللجنة تحسنت نوعية الإبلاغ المالي ومع ذلك كشفت الدراسة إلى انخفاض نوعية التقارير المالية قد تكون نتيجة للاستحقاقات التقديرية الناشئة ووجدت أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطاً إيجابياً بنوعية التقارير المالية بدرجة كبيرة وكان حجم مجلس الإدارة والمخاطر المالية والعائد على الأصول والنمو علاقة إيجابية بنوعية التقارير المالية	تايلاند	معرفة العلاقة بين فعالية لجنة التدقيق وجودة التدقيق على جودة التقارير المالية	Kamolsakulchai, 2015

### 3.3.2 ما يُميزُ الدّراسةُ الحاليّةُ عن الدّراسات السابقة:

يُلاحظ من مُراجعة الدّراسات السابقة أنّ تقرير الاستدامة قد حظي باهتمام كبير في مختلف البُلدان فقد أُجريت العديد من الدّراسات والأبحاث التي تتعلّق بهذا الموضوع من ابعاد مُختلفة. وتعد هذه الدّراسة من الدّراسات المُتعلّقة بجودة تقارير الاستدامة التي تناولت القطاع الكيميائي في العالم.

وقد تميزت الدّراسة الحاليّة بأنّها تناولت فعالية لجان التدقيق والتدقيق الخارجي وأثره على جودة تقارير الاستدامة للقطاع الكيميائي حول العالم من خلال اقتراح نموذج لقياس جودة تقارير الاستدامة حيث قامت الباحثة بإعداد مؤشر إفصاح يتضمّن (32) بنّداً مُصنّفاً ضمن عدّة محاور وهي الدقّة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المُقارنة، والموثوقية، والتّوقيت المُناسب. كما وتضمنت عينة الدراسة القطاع الكيميائي حول العالم، إذ ساهمت في معرفة مُستوى افصاح الشركات عن تقارير الاستدامة للقطاع الكيميائي سواء في الدول المُتقدّمة او الدول النامية.

كما وساهمت الدّراسة الحاليّة في اثراء المعرفة البحثية في هذا المجال من خلال التعرف على أثر خبرة الاستدامة لاعضاء لجنة التدقيق على جودة تقارير الاستدامة.

## الفصل الثالث

### منهجية والتصميم

يتناول هذا الفصل عرضاً مفصلاً لمنهجية الدراسة، إذ ستُطرح منهجية الدراسة المستخدمة وإجراءاتها ومناقشتها، كما أنه سيضم مجتمع وعينة الدراسة، وأهم الطرق التي تم إتباعها واستخدامها في جمع البيانات، بالإضافة إلى بيان الطرق الإحصائية المستخدمة، وفرضيات الدراسة، ونموذج الدراسة.

### 1.3 منهجية الدراسة:

هذه الدراسة تتناول أثر فعالية لجان التدقيق ووجود التدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم، وعليه فقد تم تحديد الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير السنوية والمتكاملة في الدول النامية والدول المتقدمة حول العالم خلال الأعوام (2016، و2017، و2018) حيثُ اقتصرَت الدراسة على هذه السنوات لوجود شركات لم تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل قبل عام 2016، كما وتم استثناء سنة 2019 لوجود بعض الشركات توقفت عن النشر كما وكانت هناك شركات تصدر تقريرها كل عامين، ومن هنا فإنه سيتم تبني منهج وصفي لهذا الشق من الدراسة من خلال استخدام أسلوب تحليل المحتوى الذي يلائم هذه الدراسة، للتحقق الفعلي من قيام الشركات بنشر معلومات كمية أو نوعية ذات العلاقة بعناصر محاسبة الاستدامة الموجودة في تقريرها عن طريق بناء مؤشر الاستدامة الذي تم استخدامه للتعبير عن جودة تلك التقارير.

واستُخدم المنهج التحليلي للإجابة على السؤال البحثي الرئيسي للدارسة المتعلق بأثر خصائص لجان التدقيق والمدقق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم.

### 2.3 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من جميع الشركات الكيماوية حول العالم والبالغ عددها (227) شركة حسب قاعدة بيانات GRI. هذا وركزت الدراسة على تلك الشركات التي تصدر تقارير الاستدامة بشكل منفصل؛ لأن تقرير الاستدامة يعدّ أداة متخصصة للإفصاح عن معلومات الاستدامة خلافاً للتقرير السنوي أو التقرير المتكامل؛ لذا فإن التقرير المنفصل يكون أكثر تفصيلاً للأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية للشركة من التقارير السنوية والمتكاملة.

### 3.3 عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من جميع الشركات الكيماوية حول العالم، التي تنشر تقارير الاستدامة بشكل منفصل، حيث بلغ عدد الشركات الكيماوية حول العالم التي تصدر تقارير الاستدامة بشكل منفصل (184) شركة، وأن هناك 43 شركة تصدر تقرير الاستدامة ضمن التقارير المالية والمتكاملة. واستثنيت (80) شركة لتوقف الشركة عن النشر قبل فترة الدراسة أو عدم توفر التقارير على موقع الشركة وأيه مواقع أخرى. ويمثل الجدول رقم ( 1 - 3 ) مجتمع وعينة الدراسة.

#### جدول رقم (1-3)

#### مجتمع وعينة الدراسة

شركة	مجتمع الدراسة
184 شركة	الشركات الكيماوية التي تم نشر تقريرها بشكل منفصل
43 شركة	الشركات الكيماوية التي تنشر تقريرها ضمن التقارير المالية والمتكاملة
80 شركة	الشركات التي استُثنت
104 شركات	عينة الدراسة

### 4.3 خطوات إعداد المؤشر وإجراء الدراسة:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير فعالية لجنة التدقيق ووجود المدقق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية التي تصدر تقرير استدامة منفصلاً حول العالم. وللتحقق من جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية قامت الباحثة ببناء مؤشر لقياس عناصر الجودة الرئيسية في التقرير، إذ اعتمدت الباحثة في بنائه بالرجوع إلى بعض البنود التي تضمنتها الدراسات السابقة كدراسة ( Landrum & Ohsowski, 2018)، ودراسة (Boiral & Brotherton, 2019)، ودراسة ( Wanner & Janiesch, 2019). زيادة على ذلك تم الرجوع إلى إرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)؛ حيث اختارت الباحثة البنود المناسبة منها لأغراض الدراسة الحالية التي يمكن أن يعطيها أصحاب المصلحة الاهتمام الأكبر، مما يدفع الشركة للإفصاح عنها عبر تقرير الاستدامة، كما وقامت الباحثة بدراسة استكشافية لعدد من الشركات الكيميائية الرائدة حول العالم لتحديد مستوى جودة التقرير من خلال الإفصاح عن بنود الجودة التي تضمنها المؤشر الذي بُني لتحقيق أهداف الدراسة. ومن أجل التخفيف من مشكلة عدم الموضوعية، قامت الباحثة باختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة، إذ عُرض المؤشر للتحكيم على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في موضوع الدراسة وقد تم الأخذ بتوصياتهم وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل على نموذج المؤشر المقترح للدراسة ومن ثم الخروج بالمؤشر الحالي في الجدول رقم (2-3).

### 5.3 مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة الحالية على المصادر الثانوية في جمع البيانات؛ وأُستخدمت أداتان لجمع البيانات الثانوية وهي:

- تحليل المحتوى (مؤشر الإفصاح):

الدُّخول للبحث عن البنود التي قد تضمنها المؤشر إلى تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم، وذلك بالرجوع لفترة ثلاث سنوات سابقة. إذ تمَّ الحصول على هذه

التقارير من المبادرة العالمية لأعداد التقارير (GRI) أو الوصول إلى المواقع الإلكترونية الخاصة بالشركات أو أية مواقع تجارية أخرى على سبيل المثال (Sustainability.com)، وقد استخدمت هذه الطريقة لضمان الوصول الى تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم الخاصة بكل شركة.

#### - البيانات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة:

اعتمدت الدراسة بشكل رئيس على التقارير السنوية للشركات محل الدراسة المنشورة على قواعد بيانات الشركة وأية مواقع تجارية أخرى للحصول على البيانات حول خصائص لجان التدقيق (عدد لجان التدقيق، وعدد الأعضاء المستقلين، وعدد الإناث، وعدد مرات الاجتماع، وخبرة اللجنة في مجال الاستدامة) ووجود طرف ثالث مستقل (مدقق خارجي) للتأكيد على البيانات الواردة في تقرير الاستدامة للشركة و بالإضافة إلى جمع البيانات المتعلقة بالمتغيرات الضابطة ممثلة بربحية الشركة، والرافعة المالية، وحجم الشركة والدولة التي تنتمي لها الشركة.

### 6.3 متغيرات الدراسة:

#### أولاً: المتغير التابع: جودة تقارير الاستدامة

وتعتمد الدراسة على المؤشر غير الموزون للتأكد من جودة تقارير الاستدامة لتحديد مستوى جودة الإفصاح عن بعد من أبعاد جودة التقارير للشركات الكيميائية في الدول النامية والمتقدمة حول العالم، حيث تم إعطاء وزن متساوٍ لبنود المؤشر. فتم إعطاء البنود متغيراً ثنائياً يعطي القيمة (1) في حال وجود البند والقيمة (0) خلافاً لذلك، حيث يشمل المؤشر (32) بنداً موزعة كما هي مبينة في الجدول رقم (2-3) في الأسفل:

**الجدول رقم (2-3)**  
**مؤشر جودة تقارير الاستدامة**

**مؤشر جودة تقارير الاستدامة**

الدقة (وتعني أن يحتوي التقرير على معلومات دقيقة ومفصلة ليتمكن أصحاب المصلحة من تقييمهم لاداء المنظمة).

1 شهادة مصداقية وواقعية لنزاهة البيانات

2 الإفصاح عن البيانات التي تم قياسها

3 الإفصاح عن أسلوب قياس البيانات

4 الإفصاح عن البيانات التي تم تقديرها

5 الإفصاح عن الأساليب المستخدمة في طريقة تقدير البيانات

التوازن (وتشير إلى أن تكون المعلومات الواردة بالتقارير تعكس الجوانب الايجابية والسلبية لاداء المنظمة).

1 الإفصاح عن النتائج الإيجابية والسلبية بشكل متوازن

2 الإفصاح عن الآثار الايجابية والسلبية على البيئة بشكل متوازن

3 الإفصاح عن الآثار الإيجابية والسلبية على المجتمع بشكل متوازن

4 الإفصاح عن الآثار الإيجابية والسلبية على الاقتصاد بشكل متوازن

5 الإفصاح عن الفرص والمخاطر التي تواجهها الشركة بشكل متوازن

الوضوح (وتعني أن تقدم المعلومات بطريقة مفهومة ويمكن الوصول إليها من قبل أصحاب المصالح الذين يحتاجون تلك المعلومات).

1 سهولة الوصول للمعلومات من موقع الشركة

2 الإفصاح عن البيانات من خلال جداول المحتويات

3 تجنب الإكثار من المصطلحات التقنية

4 الإفصاح عن الإختصارات الموجودة في التقرير

5 يحتوي على آلية تسمح بإجراء عمليات تغذية راجعة بإدراج بريد الإلكتروني أو استبيان

6 يحتوي على هيكل تنظيمي

7 استخدم عرضاً بيانياً للبيانات والرسومات والشروحات

قابلية المقارنة (وتشير إلى أن يتم تجميع وتحديد المعلومات المتوفرة بالتقرير وتقديمها بصورة منسقة وأن يتم عرض المعلومات بطريقة تمكن أصحاب المصلحة من تحليل التغيرات

---

التي تظراً على أداء المنظمة بمرور الوقت).

- 1 الحفاظ على الأساليب المستخدمة لجمع البيانات في كل سنة
  - 2 الحفاظ على ترتيب قائمة الموضوعات الجوهرية
  - 3 الحفاظ على حدود الموضوعات
  - 4 الحفاظ على طول الفترة المشمولة للتقرير
- الموثوقية (وتعني قيام المنظمة بتسجيل المعلومات الواردة بالتقرير وتحليلها وتقديم تقارير عنها بطريقة تجعلها خاضعة للفحص، كما يجب عليها تحديد نوعية المعلومات وأهميتها النسبية).

- 1 الإفصاح عن الوثائق التي تدعم المعلومات الواردة بالتقرير
  - 2 تحديد المصادر الأصلية للمعلومات الواردة بالتقرير
  - 3 احتواء التقرير على بيانات هيئة مستقلة تشهد صحة التقرير
  - 4 الإفصاح عن العلامات التجارية والمنتجات والخدمات
  - 5 الإفصاح عن شهادات الاعتماد والجودة والجوائز العالمية
  - 6 إتاحة معلومات عن جودة وسلامة المنتج
- التوقيت المناسب (تشير الى تقديم التقرير حسب جدول زمني لتوفير المعلومات في الوقت المناسب لأصحاب المصالح لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب).

- 1 الإفصاح بصفة منتظمة مع التقارير السنوية (اي الإفصاح سنوي)
- 2 إصدارالشركات لتقرير الاستدامة بشكل سنوي
- 3 إفصاح الشركات عن تقرير الاستدامة لعام (2019-2020)
- 4 الإفصاح عن تاريخ جمع البيانات
- 5 إعداد تقارير الاستدامة بسنة مالية

---

### ثانياً: المتغيرات المستقلة

تضمنت المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة عدداً من خصائص لجان التدقيق، بالإضافة لوجود التدقيق الخارجي، حيثُ يظهر الجدول (3-3) هذه المتغيرات ونوعها والطرق المستخدمة في قياسها ضمن هذه الدراسة.

### الجدول رقم (3-3)

#### الطُّرق المُستخدمة في قياس المتغيرات المستقلة

المتغير	طريقة القياس
حجم لجنة التدقيق	عدد لجنة التدقيق الموجودة بالشركة
الاستقلالية	نسبة الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين في لجنة التدقيق
خبرة الاستدامة	تتمثل بنسبة الخبرة لأعضاء اللجنة في مجال الاستدامة
الإناث	تمثل عدد الاناث لجنة التدقيق.
عدد الاجتماعات	عدد مرات الاجتماع للجنة التدقيق خلال العام.
مدقق الخارجي	معرفة إذا كان التقرير مدققاً من خلال مكتب تدقيق خارجي ام لا
ربحية الشركة	تم احتسابها من خلال العائد على الأصول (ROA).
الرافعة المالية	من خلال احتساب إجمالي الدين إلى إجمالي الاصول.
حجم الشركة	صنفت إلى شركات كبيرة وشركات متعددة الجنسيات وذلك طبقاً لتصنيف المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وذلك لاختلاف العملات المستخدمة في الشركات حول العالم، واختلاف تصنيف حجم الشركة من دولة لأخرى.
الدولة	تحديد فيما اذا كانت الدولة نامية ام متقدمة

### 7.3 نموذج الدراسة: نموذج قياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة

هذه الدراسة تتناول اثر (خصائص لجنة التدقيق) والتدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة ممثلة بالمؤشرات التي تم استخدامها للتعبير عن جودة تلك التقارير للشركات الكيماوية حول العالم. وبما أن المتغيرات التابعة هي متغيرات رقمية متصلة فقد استخدم اختبار الانحدار المتعدد لبيان الأثر المشترك لمتغيرات الدراسة المستقلة على المتغيرات التابعة في نماذج الانحدار السبعة التي طُبقت.

#### نماذج الانحدار المتعدد (OLS Multiple Regression) :

بيّنت هذه النماذج أثر متغيرات خصائص لجنة التدقيق (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) على مستوى جودة تقارير الاستدامة بمحاورها المختلفة

(الدقة، والتوازن، والوضوح، والموثوقية، وقابلية المقارنة، والتوقيت المناسب). لذا؛ فإنّ المتغيرات التابعة في هذه الدراسة تتضمن سبعة متغيرات، وعليه فإنه سيتم إجراء اختبار الانحدار من خلال تصميم سبعة نماذج متشابهة يميزها عن بعضها تسمية المتغير التابع. وسيتم الاختبار من خلال نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$SRQ = \alpha_0 + \alpha_1 C\_SIZE_{it} + \alpha_2 INDEPENDENCE_{it} + \alpha_3 FREQUENCY_{it} + \alpha_4 S\_EXPERTISE_{it} + \alpha_5 F\_GENDER_{it} + \alpha_6 AUDIT_{it} + \alpha_7 ROA_{it} + \alpha_8 LEVERAGE_{it} + \alpha_9 SIZE_{it} + \alpha_{10} STATE_{it} + e_{it}$$

حيث أنّ:

SRQ: (Sustainability reporting quality) هو الوسط الحسابي لنسب مؤشرات جودة تقارير الاستدامة الستة.

C\_SIZE: (Committee size) ويمثل عدد أعضاء لجنة التدقيق.

INDEPENDENCE: ويبين نسبة أعضاء لجنة التدقيق غير التنفيذيين والمستقلين.

FREQUENCY: يقيس عدد مرات اجتماع اللجنة خلال العام.

S\_EXPERTISE (Sustainability Expertise): ويمثل نسبة الأعضاء المتخصصين في مجال الاستدامة.

F\_GENDER (Female Gender): يشير إلى نسبة الأعضاء الإناث في لجنة التدقيق.

AUDIT: متغير وهمي يبين فيما إذا كان التقرير مدققاً من خلال مدقق حسابات خارجي حيث يعطى الرقم 1 إذا كان التقرير مدققاً ويعطى الرقم صفر خلافًا لذلك.

SIZE: (حجم الشركة) وهو متغير يقيس حجم الشركة من خلال اعطائها الرقم 1 إذا كانت الشركة كبيرة الحجم والرقم 2 إذا كانت متعددة الجنسيات.

ROA: (Return on Assets) وهو معدل العائد على الأصول، ويحتسب من خلال قسمة صافي الدّخل بعد الضرائب والفوائد على مجموع الأصول نهاية العام؛

LEVERAGE: وهو الرافعة المالية، ويحتسب من خلال قسمة إجمالي الدين الى إجمالي الأصول.

STATE: متغير يمنح الرقم 1 إذا كانت الشركة صاحبة التقرير تابعة لدولة نامية والرقم 2 إذا كانت تابعة لدولة متقدمة  
 $\alpha_0, \dots, \alpha_5$ : معاملات النموذج،  
e: الخطأ المعياري،  
i,t: الشركة والسنة على التوالي.

نموذج الانحدار المبين سالفًا يتكرر بشكل متطابق في باقي نماذج الانحدار الستة والاختلاف الوحيد هو اسم المتغير التابع الذي يمثل أحد محاور جودة تقارير الاستدامة وكما يلي:

ACCURACY: هو الوسط الحسابي لنسبة مؤشر بند الدقة في تقارير الاستدامة.

BALANCE: هو الوسط الحسابي لنسبة مؤشر بند التوازن في تقارير الاستدامة.

CLARITY: هو الوسط الحسابي لنسبة مؤشر بند الوضوح في تقارير الاستدامة.

COMPAREABILITY: هو الوسط الحسابي لنسبة مؤشر بند قابلية المقارنة في تقارير الاستدامة.

REALIABILITY: هو الوسط الحسابي لنسبة مؤشر بند الموثوقية في تقارير الاستدامة.

TIMELINESS: هو الوسط الحسابي لنسبة مؤشر بند التوقيت المناسب في تقارير الاستدامة.

### فرضيات الدراسة:

ولغرض الاجابة عن تساؤل مشكلة الدراسة، صيغت الفروض التالية:

H1: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين عدد أعضاء اللجنة وجودة تقارير الاستدامة

(الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

H2: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الاستقلالية وجودة تقارير الاستدامة (الدقة،

والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

H3: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الخبرة المهنية في مجال الاستدامة للجنة التدقيق وجودة تقرير الاستدامة (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

H4: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية الاناث في اللجنة وجودة تقارير الاستدامة (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

H5: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين نشاط لجنة التدقيق (عدد مرات الاجتماع) وجودة تقارير الاستدامة (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

H6: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين وجود تدقيق خارجي وجودة تقارير الاستدامة (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

ولتوضيح الفرضيات يعرض الجدول رقم (3-4) الفرضيات التي سيتم اختبارها في الدراسة الحالية بإيجاز، حيث تم إنشاء 42 فرضية على النهج السابق أعلاه وبالصيغة الإيجابية.

**الفرضية الرئيسية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق (عدد أعضاء اللجنة، واستقلالية اللجنة، والخبرة في مجال الاستدامة، وعدد مرات الاجتماع، والجنس) والتدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، الموثوقية، التوقيت المناسب)

### الجدول رقم (4-3)

#### الفرضيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة

المتغير التابع							المتغيرات المستقلة
جودة تقارير الاستدامة							
جودة تقارير الاستدامة	التوقيت المناسب	الموثوقية	قابلية المقارنة	الوضوح	التوازن	الدقة	
H1g	H1f	H1e	H1d	H1c	H1b	H1a	عدد اعضاء اللجنة: H1
H2g	H2f	H2e	H2d	H2c	H2b	H2a	الاستقلالية: H2
H3g	H3f	H3e	H3d	H3c	H3b	H3a	الخبرة: H3
H4g	H4f	H4e	H4d	H4c	H4b	H4a	الجنس: H4
H5g	H5f	H5e	H5d	H5c	H5b	H5a	مرات الاجتماع: H5
H6g	H6f	H6e	H6d	H6c	H6b	H6a	مدقق خارجي: H6

### 8.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قامت الباحثة باستخدام عددٍ من برامج التحليل الإحصائي لغايات تجميع وتنظيم وتحليل البيانات التي تضمنتها الدراسة، حيثُ استخدم برنامج Excel لتجميع وتنظيم البيانات، واستخدامه أيضاً في التحليل الوصفي والاحصاء الوصفي لبنود مؤشر جودة تقارير الاستدامة؛ لاستخراج مستوى الجودة في التقارير.

وكذلك استخدام برنامج SPSS لغايات معرفة أثر متغيرات الدراسة المستقلة على جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية حول العالم وكانت كالتالي:

1. مقاييس الإحصاء الوصفي: مقاييس كمية مثل (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، أدنى وأعلى قيمة، والتكرارات والنسب المئوية) لإعطاء إحصاءات وصفية عن خصائص عينة الدراسة.

2. اختبار انحدار أقل المربعات الصغرى العادية ( Ordinary least squares regression) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة.

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الفصل عرضاً تفصيلياً لنتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، من حيث تحليل محتوى جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم، كما ويعرض اختبار فرضيات الدراسة من خلال بيان أثر فعالية لجنة التدقيق ووجود التدقيق الخارجي على جودة تقارير الاستدامة لتلك الشركات.

#### 1.4 مدى الإفصاح عن تقارير الاستدامة

##### 1.1.4 مدى إصدار الشركات الكيميائية لتقارير الاستدامة حول العالم:

يبين الجدول رقم (1-4) عدد الشركات التي تصدر تقارير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة في الشركات الكيميائية حول العالم بالإضافة إلى عدد الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة ضمن التقارير المالية والمتكاملة؛ إذ تبين أن هناك 43 شركة من الشركات الكيميائية حول العالم تصدر تقارير الاستدامة ضمن التقارير المالية والمتكاملة بنسبة 19%، بينما بلغ عدد الشركات الكيميائية حول العالم التي تصدر تقارير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة 184 وهذا يشكل ما نسبته 81% من الشركات. وهذا يدل على أن مستوى الإقبال على إصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم مرتفع جداً، كما أن هذه النسبة تؤكد على أهمية إصدار تقارير الاستدامة إذ تُعدّ أحد المستلزمات الرئيسية والضرورية التي توفر محتوى معلوماتي عن الاداء البيئي والاداء الاجتماعي، بالإضافة إلى الاداء الاقتصادي للشركة بالتفصيل.

#### جدول (1-4)

توزيع الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة التي

تصدرها ضمن التقارير المالية

النسبة	العدد الكلي	تكرار	الشركة
19%	227	43	الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة ضمن التقارير المالية والمتكاملة
81%	227	184	الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة

يبين جدول (2-4) توزيع الشركات التي تصدر تقارير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة للدول النامية والمتقدمة بالتفصيل. ووفقاً للجدول نجد أنّ هنالك تفاوتاً في نسب إصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيمائية بين الدول المتقدمة والدول النامية، إذ حصلت الدول النامية على ما نسبته 52% بينما الدول المتقدمة فقد حصلت على 48%. حيثُ يعد مستوى إصدار تقارير الاستدامة في الشركات الكيمائية للدول النامية اعلى بقليل من الدول المتقدمة وهذا يدل على وجود توجه أكبر للدول النامية بهذا المفهوم من أجل بناء اقتصاد سليم ومستدام، وخصوصاً أنّ الدول النامية تعاني من تأثير سلبي للأثر البيئي القديم الذي لا يزال قائماً ولم يتم حله، إلى جانب ظهور مشاكل جديدة مرافقة لعمليات التصنيع؛ مما يسعى أصحاب المصالح إلى الإلحاح على الشركات بضرورة توفير تدفق مستمر لمعلومات الاستدامة لتساعدهم في دراسة وتحليل وتقييم البدائل الاستثمارية المتاحة التي تعجز عن توفيرها في التقارير المالية الإلزامية.

ومن الدول النامية التي كانت الأكثر اهتماماً في إصدار تقارير الاستدامة للقطاع الكيمائي دولة تايوان إذ كانت أعلى دولة في إصدارها لتقارير الاستدامة بشكل منفصل إذ بلغت عدد تقاريرها في فترة الدراسة 34 تقريراً، بينما الدول المتقدمة تفوقت الدولة الأمريكية على الدول الأخرى في عدد إصدارها لتقارير الاستدامة بشكل منفصل إذ أصدرت ما يقارب 43 تقريراً.

#### الجدول رقم (2-4)

#### توزيع الشركات التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة

الدول النامية	عدد الشركات	عدد التقارير	الدول المتقدمة	عدد الشركات	عدد التقارير
إسرائيل	2	4	أستراليا	1	3
الإمارات	1	3	اليابان	10	28
السعودية	1	2	أمريكا	17	43
الصين	4	12	بريطانيا	1	3
الهند	8	16	روسيا	2	5
سنغافورة	1	3	سويسرا	3	6

2	1	فرنسا	3	1	قطر
3	1	فنلندا	6	2	كوريا
2	1	كندا	3	1	جنوب إفريقيا
1	1	البرتغال	3	1	الأرجنتين
3	1	السويد	2	1	البحرين
2	2	بلجيكا	1	1	البرازيل
3	1	ليتوانيا	3	1	أندونيسيا
8	3	هولندا	7	3	باكستان
12	4	ألمانيا	9	3	تايلاند
			34	14	تايوان
			8	3	تركيا
			6	2	تشيلي
			3	1	ماليزيا
			2	2	المكسيك
			1	1	الكويت
124	49	المجموع	131	54	المجموع
%49	%48	النسبة	%51	%52	النسبة

وتبين وجود شركات لا تفصح عن تقرير الاستدامة بشكل منتظم، كما وهناك شركات تصدر تقريرها كل عامين.  
التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

#### 2.4 جودة تقارير الاستدامة:

في هذا الجزء من الدراسة سنعرض بعض مقاييس التحليل الوصفي للمبادئ المتعلقة بجودة تقارير الاستدامة وفقاً لمنظمة GRI التي تتكون من 6 بنود (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب).

#### 2.1.4 الدقة:

يقدم الجدول (3-4) نسب وتكرارات البنود المتعلقة بالدقة التي تضمنت على (5) بنود اذ بلغت النسبة الكلية في هذا المجال 50%، كما أن هناك تقارباً في نسبة الإفصاح عن بند الدقة بين الدول النامية والدول المتقدمة حيث حققت نسبة 50%، و 51% على التوالي. وهذا يدل على أن الدول النامية والدول المتقدمة التي تصدر تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية تقوم على توفير معلومات دقيقة ومفصلة ليتمكن أصحاب المصلحة من تقييمهم لأداء المنظمة.

ووفقاً للجدول نجد أن هنالك تفاوتاً في نسب بنود هذا المجال؛ حيث حصل بند الإفصاح عن البيانات التي تم قياسها على أعلى النسب في هذا المجال بنسبة 77%؛ وكانت الدول النامية أكثر إفصاحاً عن هذا البند بنسبة 80% من الدول المتقدمة بنسبة 74% ومن ضمن البيانات التي يتم قياسها على سبيل المثال لا الحصر مقدار التخفيض من استهلاك الطاقة، ونسبة التلوث، وعدد إصابات العمل، وعدد العاملين في الشركة. وفي المقابل حصل بند شهادة مصداقية وواقعية البيانات وبند أسلوب قياس البيانات على نسب متقاربة حيث حصل بند شهادة مصداقية وواقعية البيانات على ما نسبته 58% أما بند الإفصاح عن أسلوب قياس البيانات فقد حصل على ما نسبته 57%. في حين حصل بند التعبير عن البيانات التي تم تقديرها وبند أسلوب تقدير البيانات على النسبة الأقل في المؤشر، وكانت النسب 41% و 18% على التوالي. وهذا يعود إلى زيادة التقلب في قيمة البيانات التي تنتج بسبب التغيرات في البيئة المحيطة بالشركة؛ أي أنّ فترة صلاحية البيانات المقدرة تُعدّ قصيرة نسبياً (Vargas et al., 2016)، مما يدفع الشركة على تقليل نسبة الاعتماد على البيانات المقدرة ومحاولة الاعتماد على البيانات الحالية التي تشير إلى الواقع.

### الجدول رقم (3-4)

#### مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالدقة

المجموع الكلي للدول			الدول المتقدمة			الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	
58%	255	148	67%	122	82	50%	133	66	شهادة مصداقية وواقعية لنزاهة البيانات
77%	255	197	74%	122	91	80%	133	106	الإفصاح عن بيانات تم قياسها
57%	255	146	56%	122	69	58%	133	77	الإفصاح عن أسلوب قياس البيانات
41%	255	105	37%	122	46	44%	133	59	الإفصاح عن بيانات تم تقديرها
18%	255	47	19%	122	23	18%	133	24	الإفصاح عن الأساليب المستخدمة في تقدير البيانات
50%	1275	643	51%	610	311	50%	665	332	المجموع الكلي

#### 1.2.4 التوازن:

يعرض الجدول (4-4) نتائج مستوى الإفصاح عن بند التوازن التي تضمنها المؤشر، التي اشتملت على (5) بنود، إذ بلغت نسبة الإفصاح عن هذا البند ما يقارب 43%. كما وكان الإعلان عن بند الفرص والمخاطر الإيجابية والسلبية بشكل متوازن الأكثر إفصاحاً إذ أعلنت الشركات عن ما نسبته 68% تقريباً، ويليهما بند الآثار الإيجابية والسلبية على الاقتصاد بشكل متوازن بنسبة 45%؛ وهذا يشير إلى أن الشركة تسعى إلى تحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستخدام الأمثل للموارد. وفي المقابل نجد أن بند التوازن في الإفصاح عن الآثار الإيجابية والسلبية على البيئة حقق ما نسبته 39% ويدل على أن الإفصاح عن الآثار المتعلقة بالبيئة سواء من الناحية الإيجابية أو الناحية السلبية أداة مهمة تستطيع الشركة من خلالها تعزيز السلوك الأخلاقي وتبني المسؤولية الأخلاقية من قبل إدارة الشركة؛ نتيجة ممارسة الشركة لأنشطتها المختلفة، التي يكون لها تأثير على البيئة (آفاق، 2016)، في حين حصل بند الإفصاح عن النتائج الإيجابية والسلبية، وبند

الإفصاح عن الآثار الإيجابية والسلبية على المجتمع على نسب متقاربة إذ بلغت النسب 37% و 28% بشكل متتالي.

#### الجدول رقم (4-4)

#### مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالتوازن

المجموع الكلي للدول		الدول المتقدمة		الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	النسبة	المجموع الكلي	النسبة	المجموع الكلي		
التكررات	التكررات	التكررات	التكررات	التكررات	التكررات		
37%	255	37%	122	37%	133	49	الإفصاح عن النتائج الايجابية والسلبية بشكل متوازن
39%	255	45%	122	34%	133	45	الإفصاح عن الآثار الايجابية والسلبية على البيئة بشكل متوازن
28%	255	24%	122	31%	133	41	الإفصاح عن الآثار الايجابية والسلبية على المجتمع بشكل متوازن
45%	255	40%	122	49%	133	65	الإفصاح عن الآثار الايجابية والسلبية على الاقتصاد بشكل متوازن
68%	255	59%	122	78%	133	104	الإفصاح عن المخاطر والفرص التي تواجهه الشركة بشكل متوازن
43%	1275	41%	610	46%	665	304	المجموع الكلي

#### 2.2.4 الوضوح:

يعرض الجدول (4-5) البنود المكونه لمؤشر الوضوح وقد تكونت من (7) بنود، إذ بلغت النسبة لهذا البعد 61% وكما نلاحظ من خلال الجدول أن النسب الإجمالية مرتفعة نسبياً؛ إذ كانت أغلب الشركات تفصح عن هذه البنود لمساعدة أصحاب المصالح في العثور على المعلومات التي يريدونها بطريقة سلسلة ومن دون جهد كبير. فقد حصل بند سهولة الوصول للمعلومات من موقع الشركة على ما نسبته 87% وهي النسبة الأعلى من

بين البنود، ولمراعاة قدرات أصحاب المصالح تسعى الشركات على عرض المعلومات بطريقة يسهل فهمها إذ تقوم على توفير جداول محتويات، وخرائط، وروابط، ورسومات وغيرها من أشكال المساعدة؛ فحصل كل من بند الإفصاح عن البيانات من خلال جداول محتويات وبند توفير آلية إجراء تغذية راجعة عن طريق إدراج بريد إلكتروني أو استبيان وبند عرض بيانياً للبيانات والرسومات والشروحات نسب متساوية وبلغت النسبة 67%. كما أن بند تجنب الإكثار من المصطلحات التقنية حصل على ما نسبته 63% ويليهما بند احتواء التقارير على هيكل تنظيمي 52% وأما بند الإفصاح عن الاختصارات الموجودة في التقرير فقد حصلت على ما نسبته 24% وهي الأقل من بين النسب إذ يشير إلى عدم الإكثار من المصطلحات والاختصارات في تقرير الشركة لمراعاة جميع فئات أصحاب المصلحة.

ومن جانب آخر يبدو جلياً أن نسب إفصاح الدول النامية والدول المتقدمة قد تقاربت نوعاً ما؛ فنجد أن الدول النامية قد حصلت على النسبة الأعلى وقد بلغت 65% بينما الدول المتقدمة تعلن عن ما نسبته 57%. وهذا يعني أن الشركات تسعى دائماً لتقديم المعلومات بطريقة مفهومة، ويمكن الوصول إليها من قبل أصحاب المصالح الذين يحتاجون تلك المعلومات.

#### الاجدول رقم (5-4)

##### مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالوضوح

الدول النامية		الدول المتقدمة		المجموع الكلي للدول	
النسبة	التكرارات	النسبة	التكرارات	النسبة	التكرارات
89%	133	85%	122	87%	255
77%	133	56%	122	67%	255

سهولة الوصول للمعلومات من موقع الشركة 118

الإفصاح عن بيانات من خلال جداول المحتويات 103

63%	255	161	57%	122	70	68%	133	91	تجنب الاكثار من المصطلحات التقنية
24%	255	62	24%	122	29	25%	133	33	الإفصاح عن الاختصارات الموجودة في التقرير
67%	255	172	62%	122	76	72%	133	96	يحتوي على الية تسمح باجراء عمليات التغبة الراجعة
52%	255	134	50%	122	61	55%	133	73	يحتوي على هيكل تنظيمي
67%	255	172	63%	122	78	71%	133	94	يستخدم عرضاً بيانياً للبيانات والرسومات والشروحات
61%	1785	1095	57%	854	487	65%	931	608	المجموع الكلي

### 3.2.4 قابلية المقارنة:

يُظهر الجدول (4-6) نسب وتكرارات البنود التي تتعلق بمؤشر قابلية المقارنة، وقد احتوى على (4) بنود أذ بلغت النسبة الكلية عن هذا المجال 48%، إذ نلاحظ أن أعلى نسبة كانت 58% لبند الحفاظ على طول الفترة المشمولة للتقرير؛ لتسهيل عملية المقارنة بمرور الوقت وتحقيق الاتساق في تقديم المعلومات للجهات المستفيدة، وأن ما نسبة 49 % من الشركات التي تفصح عن بند الحفاظ على حدود الموضوعات، فيما كان بند الحفاظ على ترتيب قائمة الموضوعات الجوهرية وبند الحفاظ على الأساليب المستخدمة لجمع البيانات في كل سنة حققت 46%، 39% على التوالي لتمكن أصحاب المصلحة من تحليل التغيرات التي تطرأ على أداء المنظمة بمرور الوقت.

وعند مقارنة الدول النامية بالدول المتقدمة في هذا المجال نجد أن الدول النامية الأكثر اهتماماً في الإفصاح عن البنود المتعلقة في هذا المجال؛ حيث إنها حققت النسبة الأعلى، وقد بلغت 55%، في حين أن الدول المتقدمة حققت 40%. وهذا يشير إلى أن الشركات تهتم بشكل كبير في تجميع المعلومات المتوفرة بالتقرير وتحديثها وتقديمها بصورة منسقة وعرضها بطريقة تمكن أصحاب المصلحة من اجراء المقارنة في تقارير الشركة بمرور الوقت.

## الجدول رقم (4-6)

### مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة قابلية المقارنة

المجموع الكلي للدول		الدول المتقدمة		الدول النامية				
النسبة	المجموع الكلي	النسبة	المجموع الكلي	النسبة	المجموع الكلي	النسبة	المجموع الكلي	التكررات
39%	255	28%	122	48%	133	64	الحفاظ على الاساليب المستخدمة لجمع البيانات في كل سنة	
46%	255	41%	122	52%	133	69	الحفاظ على ترتيب قائمة الموضوعات الجوهرية	
49%	255	48%	122	50%	133	67	الحفاظ على حدود الموضوعات	
58%	255	46%	122	69%	133	92	الحفاظ على طول الفترة المشمولة للتقرير	
48%	1020	40%	488	55%	532	292	المجموع الكلي	

#### 4.2.4 الموثوقية:

يبين الجدول (4-7) مستويات الإفصاح المتعلقة بمجال الموثوقية، الذي يتضمن (6) بنود كما يبين أن النسبة الكلية في هذا المجال مرتفعة نسبياً وقد بلغت 59%، حيث أظهرت النتائج أن 90% من الشركات تتيح معلومات عن العلامات التجارية والمنتجات والخدمات لجذب المستثمرين وأصحاب المصالح ويلية بند إتاحة المعلومات عن جودة وسلامة المنتج بنسبة 84%، كما واهتمت الشركات أيضاً بالإفصاح عن الوثائق التي تدعم المعلومات الواردة بالتقرير حيث كانت نسبته 57% في حين كانت نسبة احتواء التقرير على بيانات هيئة مستقلة تشهد صحة التقرير كفريق الاستدامة مثلاً 55%، والإفصاح عن شهادات الاعتماد والجودة والجوائز العالمية 51%، بينما تحديد المصادر الأصلية للمعلومات الواردة في التقرير الأقل نسبة إذ حصل على 18% وكانت الدول

النامية الأكثر إفصاحاً عن هذا البند بنسبة 20% فقامت بتوثيق عمليات صنع القرارات التي يقدم عليها التقرير بطريقة تسمح بفحص بعض القرارات الرئيسية كعملية مشاركة أصحاب المصلحة.

وعند الاطلاع على الدول النامية بالمقارنة مع الدول المتقدمة من حيث الإفصاح عن هذه البنود نجد أن نسب الإفصاح بينهما قد تقاربت نوعاً ما. إذ أفصحت الدول النامية عن 60% بينما أفصحت الدول المتقدمة عن ما نسبته 59%. وهذا يدل على أن الشركات تقوم بتسجيل المعلومات الواردة بالتقرير وتحليلها وتقديم تقارير عنها بطريقة تجعلها خاضعة للفحص.

#### الجدول رقم (7-4)

##### مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالموثوقية

الدول النامية			الدول المتقدمة			المجموع الكلي للدول		
التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي
68	51%	133	79	64%	122	147	57%	255
الإفصاح عن الوثائق التي تدعم المعلومات الواردة بالتقرير								
26	20%	133	20	16%	122	46	18%	255
تحديد المصادر الاصلية للمعلومات الواردة بالتقرير								
65	49%	133	76	62%	122	141	55%	255
احتواء التقرير على بيانات هيئة مستقلة								
126	95%	133	105	85%	122	231	90%	255
الإفصاح عن العلامات التجارية والمنتجات والخدمات								
71	53%	133	60	49%	122	131	51%	255
الإفصاح عن شهادات الاعتماد والجودة والجوائز العالمية								
119	89%	133	95	77%	122	214	84%	255
إتاحة معلومات عن جودة وسلامة المنتج								
475	60%	798	435	59%	732	910	59%	1530
المجموع الكلي								

#### 5.2.4 التوقيت المناسب:

نلاحظ من الجدول (4-8) أن بند التوقيت المناسب يتضمن (6) بنود وتشكلت نسبة التوقيت المناسب الكلية 55% وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع النسب الأخرى. وقد تفاوتت النسب في هذه البنود حيث إن الشركات التي تصدر بند تاريخ إعداد التقرير بشكل سنوي حصلت على النسبة الأعلى مقارنة مع باقي البنود فقد بلغت نسبتة 87%؛ مما يدل على أهمية إصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية كل سنة الأمر الذي يسهم في تحسين أداء استدامة الشركات وزيادة الوعي بهذا الموضوع وبالتالي تهيئة البيئة الداخلية للشركات لتمكينها من إصدار تقرير جديد للسنة التي تليها. ثم يليها البند الذي يعبر عن إصدار التقارير بصفة منتظمة مع التقارير السنوية بنسبة 84% حيث كانت بعض الشركات الكيماوية حول العالم تُصدر تقارير الاستدامة بشكل عشوائي حسب ظروف الشركة. وقد حصل بند فترة إعداد التقرير (بما يتوافق مع السنة الميلادية) على النسبة الأعلى من بند فترة إعداد التقرير (بما يتوافق مع السنة الفعلية) إذ بلغت النسبة 71% لإعداد التقرير (بما يتوافق مع السنة الميلادية) و 29% لبند فترة إعداد التقرير (بما يتوافق مع السنة الفعلية)؛ علماً بأن إعداد الشركات للتقرير تماشياً مع السنة الفعلية يدل على استغلالها للتقرير بما يتوافق بشكل أفضل مع الأنماط الموسمية وغيرها من الشؤون المحاسبية المطبقة في أعمالها. وفي حين حصل بند الإفصاح عن آخر تقرير ما نسبته 47% بينما كان إعداد الشركات للتقرير كل سنتين هي الأقل بنسبة 13%.

ومن جانب آخر يُرى أن نسب مؤشر التوقيت المناسب الكلي قد يتقارب إلى حد ما بين الدول المتقدمة والدول النامية؛ فحصلت الدول النامية على 55% بينما حصلت الدول المتقدمة على 56%. وهذا يدل على الدول النامية والمتقدمة تعطي الاهتمام نفسه لهذا البند؛ لتوفير المعلومات في الوقت المناسب لتمكين اصحاب المصالح من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب.

## الجدول رقم (4-8)

### مستوى الإفصاح عن البنود المتعلقة بالتوقيت المناسب

المجموع الكلي للدول			الدول المتقدمة			الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	
84%	255	215	89%	122	109	80%	133	106	الإفصاح بصفة منظمة مع التقارير السنوية
87%	255	221	89%	122	108	85%	133	113	تاريخ إصدار التقرير (سنوي)
13%	255	34	11%	122	14	15%	133	20	تاريخ إصدار التقرير (كل سنتين)
71%	255	182	69%	122	84	74%	133	98	فترة اعداد التقرير (سنة ميلادية 1/1-31/12)
29%	255	73	31%	122	38	26%	133	35	فترة اعداد التقرير (سنة فعلية 12 شهر)
47%	255	120	45%	122	55	49%	133	65	الإفصاح عن تاريخ جمع البيانات
55%	1530	845	56%	732	408	55%	798	437	المجموع الكلي

وفيما يلي جدول (4-9) حيث يظهر نسبة تاريخ آخر تقرير، حيث كان آخر تقرير لمعظم الشركات في عام 2018 بنسبة 56%، ويليها سنة 2019 وسنة 2017 بنسبة 19% لكليهما. بينما سنة 2016، و2020 كانت الأقل بنسبة 5%، و1% على التوالي حيث تبين من خلال جمع البيانات أن هناك شركة واحدة فقد أصدرت تقريرها لعام 2020. وعند مقارنة الدول ببعضها نجد أن الدول النامية أكثر إصداراً للتقارير من الدول المتقدمة.

## الجدول رقم (9-4)

### تاريخ اخر تقرير

المجموع الكلي للدول			الدول المتقدمة			الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	التكررات	النسبة	المجموع الكلي	التكررات	النسبة	المجموع الكلي	التكررات	
5%	104	6	7%	46	3	5%	58	3	2016
19%	104	19	9%	46	4	26%	58	15	2017
56%	104	58	54%	46	25	57%	58	33	2018
19%	104	20	30%	46	14	10%	58	6	2019
1%	104	1	0%	46	0	2%	58	1	2020

#### 6.2.4 جودة تقارير الاستدامة:

يُلخص جدول (10-4) مستوى المؤشرات الكلية للدراسة الذي كان يضم (32) بنداً إذ يتوزع بين الدقة (5) بنود والتوازن (5) بنود والوضوح (7) بنود وقابلية المقارنة (4) بنود والموثوقية (6) بنود، أمّا التوقيت المناسب فقد تضمن (5) بنود، وكانت النسبة الكلية للإفصاح عن بنود المؤشر جميعها قد بلغت 54% وقد تراوحت النسب بين 43%-61% حيث يُرى من خلال الجدول أن الدول النامية والدول المتقدمة تتقارب في نسبة جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية. حيث بلغت نسبة جودة التقارير في الشركات الكيميائية للدول النامية 56%، بينما نسبة جودة التقارير للشركات الكيميائية في الدول المتقدمة 52%. وهذا يدل على أن جودة تقارير الاستدامة في غاية الأهمية على الصعيد العالمي لما توفره من معلومات يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي التقارير في جُل قراراتهم، حيث تُعدّ المعلومات الواردة بالتقرير حجر الأساس التي تمكن المستخدمين من الاعتماد عليها، لان الشركة تسعى في تقرير الاستدامة إلى عرض أدائها في السياق

الواسع للاستدامة بما يفي بالغرض للتعبير عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة.

ومن جهة أخرى ترى الباحثة أن أكثر مجال كانت تفصح عنه الشركات هو بند الوضوح حيث كانت نسبته تقارب 61% إذ اتجهت الشركات دائماً إلى مراعاة قدرات أصحاب المصالح؛ ليتسنى لهم سهولة الوصول للمعلومات وفهمها. في حين إن إفصاح الشركات عن الموثوقية كانت بالمرتبة الثانية إذ حصل على نسبة 59% أما إفصاحها عن عناصر التوقيت المناسب فقد كانت نسبته 55% فيما جاء الإفصاح عن بندي الدقة وقابلية المقارنة بنسب متقاربة حيث بلغت 50% و 48% على التوالي كما حصل بند التوازن على النسبة الأقل مقارنة مع باقي المجالات بنسبة 43%.

#### الجدول رقم (10-4)

##### مستوى المؤشرات الكلية لجودة تقارير الاستدامة

	الدول النامية			الدول المتقدمة			المجموع الكلي للدول		
	النسبة	المجموع الكلي	التكررات	النسبة	المجموع الكلي	التكررات	النسبة	المجموع الكلي	التكررات
بند الدقة	50%	665	332	51%	610	311	50%	1275	643
بند التوازن	46%	665	304	41%	610	252	43%	1275	554
بند الوضوح	65%	931	608	57%	854	487	61%	1785	1095
بند امكانية المقارنة	55%	532	292	40%	488	200	48%	1020	492
بند الموثوقية	60%	798	475	59%	732	435	59%	1530	910
بند التوقيت المناسب	55%	798	437	56%	732	408	55%	1530	845
المجموع الكلي	56%	4389	2448	52%	4026	2093	54%	8415	4539

### 3.4 تحليل البيانات واختبار الفرضيات

#### 1.3.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة:

في هذا الجزء من الدراسة ستعرض بعض مقاييس الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة الستة، وهي عدد لجان التدقيق، واستقلالية اللجنة، والخبرة في مجال الاستدامة لأعضاء اللجنة، وعدد الإناث، وعدد مرات الاجتماع ووجود مدقق خارجي في الشركة. مما يجدر ذكره أنّ المتغيرات الخمسة الأولى هي متغيرات مستمرة (Continuous variables) والمتغير الأخير هو متغير منفصل (Discrete variable).

والجدول رقم (4-11) يعرض إحصاءات وصفية لمتغيرات الدراسة المستمرة والجدول رقم (4-12) يبين التكرارات والنسب للمتغير المنفصل وهو وجود مدقق خارجي في الشركة.

وبالرجوع للجدول نجد أن عدد أعضاء لجان التدقيق يتراوح ما بين (0-7) حيث كان لدى معظم الشركات 3 أعضاء، بينما نسبة استقلالية أعضاء اللجنة وصلت بحدها الأعلى 100% أي أنّ جميع أعضاء لجنة التدقيق مستقلين وكانت نسبة الاستقلالية الأكثر تكراراً 100%. وبالنظر إلى إحصاءات الخبرة في مجال (التدقيق والمحاسبة والمالية)، والخبرة في مجال (الاستدامة) نجد أن خبرة أعضاء لجان التدقيق في مجال الاستدامة قليلة نسبياً، أما فيما يتعلق بوجود الإناث في اللجنة فقد تم قياسها بقسمة عدد الإناث على المجموع الكلي لأعضاء لجنة التدقيق وببين أدناه أن الوسط الحسابي لعدد الإناث يشكل 19% كما وتراوحت عدد الاجتماعات بين (2-7) مرات.

### الجدول رقم (11-4)

#### الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة المستمرة

المجموع الكلي					الدول المتقدمة					الدول النامية					
المنوال	الوسيط	الوسيط الحسابي	ادنى قيمة	اعلى قيمة	المنوال	الوسيط	الوسيط الحسابي	ادنى قيمة	اعلى قيمة	المنوال	الوسيط	الوسيط الحسابي	ادنى مشاهدة	اعلى مشاهدة	
3	3	3.5	0	7	3	4	3.9	0	7	3	3	3.2	0	7	عدد اللجان
100%	75%	73%	0%	100%	100%	67%	71%	0%	100%	100%	75%	80%	0%	100%	نسبة الاستقلالية
66%	66%	68%	0%	100%	66%	66%	68%	0%	100%	66%	66%	70%	0%	100%	الخبرة في مجال التدقيق والمحاسبة والمالية
0%	0%	16%	0%	75%	0%	0%	15%	0%	66%	0%	16%	20%	0%	75%	الخبرة في مجال الاستدامة
0%	20%	19%	0%	67%	0%	25%	23%	0%	67%	0%	0%	15%	0%	67%	نسبة الانات
4	5	5.5	0	15	4	5	6.2	0	15	4	5	4.8	0	9	مرات الاجتماع

يبين جدول رقم (12-4) التكرارات والنسب للمتغير المنفصل إذ إن 57% من الشركات كان لديها مدقق خارجي، ولكن كانت الدول المتقدمة الأكثر اهتماماً بوجود التدقيق الخارجي على تقارير الاستدامة من الدول النامية حيث بلغت النسب 66% للدول المتقدمة و 50% للدول النامية.

### الجدول رقم (12-4)

#### الإحصاء الوصفي لمتغير الدراسة المنفصل

المجموع الكلي للدول			الدول المتقدمة			الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	
57%	255	146	66%	122	80	50%	133	66	المدقق الخارجي

### 2.3.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة الضابطة:

يبين الجدول (4-13) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الضابطة ونلاحظ من الجدول أن الرافعة المالية والتي احتُسبت بقسمة إجمالي الدين إلى إجمالي الأصول فإن متوسط نسبة الرافعة المالية بلغت خلال فترة الدراسة (2016-2018) حوالي 18% ووصلت بعدها الأعلى حوالي 67%.

أما فيما يتعلق بربحية الشركة فحُسبت من خلال أخذ العائد على الأصول (ROA) ونجد أن الوسط الحسابي بلغ حوالي 11%.

#### الجدول رقم (4-13)

##### الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الضابطة

المجموع الكلي					الدول المتقدمة					الدول النامية					
المؤشر	المتوسط الحسابي	المتوسط	القيمة الدنيا	القيمة العليا	المؤشر	المتوسط الحسابي	المتوسط	القيمة الدنيا	القيمة العليا	المؤشر	المتوسط الحسابي	المتوسط	القيمة الدنيا	القيمة العليا	
الرافعة المالية	18%	16%	2%	67%	21%	20%	2%	55%	12%	13%	16%	2%	67%		
ROA	11%	8%	1%	63%	11%	8%	1%	62%	7%	9%	11%	2%	63%		

ونلاحظ من جدول (4-14) أن أغلب الشركات كانت تصدر تقرير الاستدامة وفقاً لإرشادات GRI G4 ويليها GRI stander أذ شكلت ما نسبته 42% بينما الإفصاح وفقاً لإرشادات GRI Citing كانت الأقل أذ بلغت 2% من الشركات التي تستخدم إرشاداتها ويعود السبب إلى قدم إصداره.

## الجدول رقم (4-14)

### نوع التقرير

المجموع الكلي للدول			الدول المتقدمة			الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	
56%	255	142	63%	122	77	49%	133	65	<b>G4</b>
42%	255	108	35%	122	42	50%	133	66	<b>GRI</b>
									<b>standerd</b>
2%	255	5	2%	122	3	1%	133	2	<b>Citing GRI</b>

بالنظر إلى حجم الشركات الكيميائية في جدول (4-15) التي قيست بالرجوع إلى تصنيف المبادرة العالمية للتقارير (GRI)؛ لاختلاف العملات المستخدمة في الشركات حول العالم وأيضاً اختلاف تصنيف حجم الشركة بالنسبة للدول المتقدمة والدول النامية، وكانت الشركات كبيرة الحجم هي الأكثر افصاحاً عن تقرير الاستدامة من الشركات متعددة الجنسيات بنسبة 53% و 47% على التوالي.

## جدول رقم (4-15)

### حجم الشركة

المجموع الكلي للدول			الدول المتقدمة			الدول النامية			
النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	النسبة	المجموع الكلي	التكرارات	
53%	255	136	50%	122	61	56%	133	75	كبيرة الحجم
47%	255	119	48%	122	59	45%	133	60	متعددة الجنسيات

### 3.3.4 الإحصاء التّحليلي واختبار الفرضيات:

هذا الجزء من الدراسة يتضمن عرضاً لنتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة التي تظم ست فرضيات رئيسة يتفرع منها 42 فرضية فرعية وكما وُضحت في

فصل منهجية الدّراسة. وهذه الفرضيات تُظهر الأثر المتوقع لمتغيرات الدّراسة المُستقلة (خصائص لجنة التدقيق) ووجود تدقيق خارجي على جودة تقارير الاستدامة ممثلة بالموشرات التي استُخدمت للتعبير عن جودة تلك التقارير للشركات الكيمائية حول العالم. وبما أن المتغيرات التابعة هي متغيرات رقمية متصلة فقد تم استخدام اختبار الانحدار المتعدّد لبيان الأثر المُشترك لمتغيرات الدّراسة المُستقلّة على المتغيرات التابعة في نماذج الانحدار السبعة التي طُبّقت.

### فروض الانحدار المتعدد:

قبل البدء بتطبيق اختبار الانحدار المتعدد هنالك مجموعة من الفروض التي يجب التّأكد منها؛ ليتسنى الحصول على نتائج يمكن تعميمها؛ لما تتّسم به من الصّلاحية والواقعية. وهذه الفروض تتضمن التّأكد من عدم وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المُستقلّة (Multicollinerity)، وتبعيّة معادلة الانحدار للتّوزيع الطبيعي (Normality) من جهة، ولمعادلة الخط المُستقيم (Linearity) من جهة أخرى. في هذا القسم من الدّراسة سيتم توضيح نتائج اختبار فروض الانحدار المتعدد لنماذج الدّراسة السبعة بشكل مجمل وذلك لتحاكي التكرار وإعطاء صورة مختصرة لنتائج الاختبار وكما يلي:

1. الارتباط الداخلي بين المتغيرات المُستقلّة: فحص قيم Tolerance وقيم VIF والمبينة في جداول اختبار نتائج الانحدار المتعدد والخاصة بكل نموذج يبين أنّه ليس هنالك قيمة Tolerance أقل من 0.10 ولا قيمة VIF أكبر من 10، وعليه يمكن الجزم بأن البيانات تخلو من مشكلة وجود ارتباط داخلي بين المتغيرات المُستقلّة للدّراسة.

2. تبعية البواقي (Residuals) في نموذج الانحدار للتّوزيع الطبيعي يمكن التّحقق منها من خلال الرجوع إلى مخطط (Normal P-P Plots)، وذلك من خلال أنّ تكون المشاهدات تتوزع حول الخط المُستقيم في الرسم البياني بشكل منتظم من أسفل اليسار إلى أعلى اليمين. بالعودة إلى مخططات (Normal P-P Plots)

التي تمّ استيضاحها لجميع نماذج الدّراسة السّبعة نجد أنّ البواقي تتبع للتّوزيع الطّبيعي.

3. مخطط (Scatterplots) للبواقي (Residuals) والنتائج من اختبار الانحدار تبين تبعيّة نموذج الانحدار لمعادلة الخط المستقيم من عدمه، وذلك من خلال التحقق لتأثر المشاهدات على شكل مستطيل عشوائي بحيث لا يظهر أي تناسق منتظم في المخطط. وهذا النسق تحديداً عُثر عليه في مخططات (Scatterplots) جميعها التي تمّ إظهارها من خلال نماذج الاختبار السّبعة للدّراسة وعليه فإنّ هذا يشير إلى تبعيّة تلك البواقي لمعادلة الخط المستقيم.

#### 4.4 نتائج تحليل الانحدار:

الدّراسة الحالية وظفت اختبار انحدار المربعات الصغرى العادية (Ordinary least squares regression) وذلك لتقييم أثر فعالية لجنة التدقيق على مستوى جودة تقارير الاستدامة وابعادها الستة للشركات الكيمائية حول العالم. وعليه وكما وضّحت سابقاً فقد طبّقت اختبار الانحدار المتعدد سبع مرّات، في هذا الجزء سيتم عرض نتائج تلك الاختبارات.

#### 1.4.4 الدقة:

أجري اختبار الانحدار المتعدد لمعرفة أثر خصائص لجنة التدقيق (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، وجود خبرات في مجال الاستدامة، وجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) على درجة الدقة في تقارير الاستدامة للشركات الكيمائية حول العالم، وتبين إحصاءات صلاحية النّموذج الإحصائي الموضحة في الجدول رقم (4-16) أنّ النّموذج دال إحصائياً ( $\text{Sig.} < 0.05$ ) وأنّه يمتلك القدرة على تفسير ما نسبته حوالي 43% من التّغير الحاصل في المتغير التّابع (دقة تقارير الاستدامة) (Adjusted R Square=0.426).

## الجدول (4-16)

### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير الدقة

Model Summary				ANOVA					
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
.670	.449	.426	.250058	Regression	12.408	10	1.241	19.84	.000
				Residual	15.257	24	.063	4	
				Total	27.665	25			
						4			

النتائج الواردة في الجدول رقم (4-17) في الأسفل توضح أن كلاً من متغيرات وجود تدقيق خارجي على تقارير الاستدامة والدولة التي تتبع لها الشركة، لديها مساهمة فريدة في القوة التفسيرية للنموذج، حيث جاءت تلك المتغيرات بأثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (Sig. < 0.05). وهذه النتائج توضح أن مستوى دقة تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية يتحسن مع وجود تدقيق خارجي على تلك التقارير، وبانتماء تلك الشركات للدول النامية أكثر منها للدول المتقدمة. وعليه نستطيع أن نجزم بقبول فرضية الدراسة رقم H6a.

## الجدول رقم (4-17)

### نتائج الانحدار المتعدد لمتغير الدقة

VIF	Collinearity Statistics		95.0% Confidence Interval for B	Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		
	Tolerance	Upper Bound				Beta	Std. Error	B		
			Lower Bound							(Constant)
1.564	.639	.481	-.009	.000	3.891	.075	.082	.320	.017	عدد أعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.234	-.037	.153	1.433	.082	.069	.098	.007	استقلالية اللجنة
1.525	.656	.026	-.001	.067	1.839	.108	.007	.012	.089	عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.053	-.299	.170	-1.376	-.070	.089	-.123	.076	استدامة وتكنولوجيا الجنس
1.161	.861	.253	-.101	.399	.845	.043	.090	.076	.419	المدقق الخارجي
1.147	.872	.486	.353	.000	12.385	.631	.034	.419	-.187	العائد على الأصول
1.026	.975	.112	-.486	.219	-1.232	-.059	.152	-.187	-.030	الرافعة المالية
1.137	.880	.237	-.297	.825	-.222	-.011	.136	-.030	-.033	حجم الشركة
1.175	.851	.031	-.097	.309	-1.019	-.053	.032	-.033	-.119	اسم الدولة
1.228	.814	-.050	-.188	.001	-3.413	-.180	.035	-.119		

## 2.4.4 التوازن:

اختبار الانحدار المتعدد استُخدم في هذه الدراسة للتحقق من أثر خصائص لجنة التدقيق التدقيق (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) على درجة التوازن في تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية حول العالم، وظهر من النتائج الخاصة باختبارات صلاحية النموذج الإحصائي الظاهرة في الجدول رقم (4-18) أدناه أنّ النموذج دال إحصائياً عند مستوى دلالة (Sig. < 0.05) وأنّ لديه القدرة على تفسير ما نسبته (18%) من التغير الذي من التغير الحاصل في المتغير التابع (توازن تقارير الاستدامة) (Adjusted R Square= 0.175).

### الجدول رقم (4-18)

#### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير التوازن

Model Summary			ANOVA						
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
.456	.208	.175	.237903	Regression	3.618	10	.362	6.393	.000
				Residual	13.810	244	.057		
				Total	17.428	254			

النتائج الواردة في الجدول رقم (4-19) تبرز أنّ هناك متغيرين لهما مساهمة فريدة في القوة التفسيرية للنموذج، هي تحديداً عدد لجان التدقيق، ووجود تدقيق خارجي أذ جاءت تلك المتغيرات بأثر ايجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 (Sig. < 0.05). وهذه النتيجة تبين أنّ مستوى توازن تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية يتحسن مع ازدياد عدد اعضاء اللجنة ووجود تدقيق خارجي على تلك التقارير وبانتماء تلك الشركات للدول النامية أكثر منها للدول المتقدمة. وعليه نستطيع قبول فرضيات الدراسة رقم H6b و H1b.

## الجدول رقم (19-4)

### نتائج الانحدار المتعدد لمتغير التوازن

Collinearity Statistics			95.0% Confidence Interval for B	Sig.	t	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients	
VIF	Tolerance	UPer Bound	Lower Bound			Beta	Std. Error	B	
		.689	.381	.000	6.851		.078	.535	(Constant)
1.564	.639	.059	.009	.007	2.723	.194	.013	.034	عدد أعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.199	-.058	.282	1.078	.074	.065	.070	استقلالية اللجنة
1.525	.656	.017	-.008	.513	.656	.046	.006	.004	عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.230	-.105	.462	.737	.045	.085	.063	استدامة وتكنولوجيا
1.161	.861	.090	-.246	.363	-.911	-.056	.085	-.078	الجنس
1.147	.872	.179	.052	.000	3.586	.219	.032	.116	المدقق الخارجي
1.026	.975	.166	-.403	.414	-.818	-.047	.144	-.118	العائد على الأصول
1.137	.880	.129	-.379	.334	-.969	-.059	.129	-.125	الرافعة المالية
1.175	.851	-.063	-.185	.000	-4.006	-.247	.031	-.124	حجم الشركة
1.228	.814	-.029	-.160	.005	-2.831	-.179	.033	-.094	اسم الدولة

### 3.4.4 الوضوح:

أُجري اختبار الانحدار المتعدد في هذه الدراسة للتعرف على أثر متغيرات الدراسة المستقلة (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) بدرجة وضوح تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية حول العالم، وبينت نتائج اختبارات صلاحية النموذج الإحصائي المبينة في الجدول رقم (20-4) أدناه أن النموذج ذو دلالة عند مستوى أقل من (Sig. < 0.05) وأن النموذج يمتلك القدرة على تفسير ما يقارب (Adjusted 18 % R Square = 0.183) من التغير الذي ظهر بمتغير الوضوح لتقارير الاستدامة.

## الجدول رقم (20-4)

### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير الوضوح

Model Summary				ANOVA					
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
.464	.215	.183	.210989	Regression	2.980	10	.298	6.694	.000

Residual	10.862	244	.045
Total	13.842	254	

النتائج البارزة في الجدول رقم (21-4) تظهر أن ثلاثة متغيرات في النموذج تساهم بشكل فريد في القوة التفسيرية للنموذج، وهذه المتغيرات هي (استقلالية اللجنة، وعدد مرات الاجتماع، ووجود تدقيق خارجي)، إذ جاءت المتغيرات جميعها بأثر إيجابي ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\text{Sig.} < 0.05$ ). وهذه النتيجة تبين أن وضوح تقارير الاستدامة تتحسن مع ازدياد استقلالية أعضاء لجنة التدقيق، وازدياد مرات الاجتماع، ووجود تدقيق خارجي على تلك التقارير وبانتماء تلك الشركات للدول النامية أكثر منها للدول المتقدمة. وعليه نستطيع الجزم بقبول فرضيات الدراسة رقم H2c و H3c و H6c.

### الجدول رقم

### (21-4) نتائج الانحدار المتعدد لمتغير الوضوح

VIF	Collinearity Statistics		95.0% Confidence Interval for B	Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		
	Tolerance	UPer Bound				Beta	Std. Error	B		
		.742	.469	.000	8.738		.069	.605		(Constant)
1.564	.639	.031	-.013	.424	.800	.057	.011	.009		عدد اعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.239	.010	.033	2.150	.146	.058	.125		استقلالية اللجنة
1.525	.656	.023	.001	.035	2.125	.149	.006	.012		عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.178	-.120	.701	.385	.023	.075	.029		استدامة وتكنولوجيا
1.161	.861	.134	-.164	.843	-.198	-.012	.076	-.015		الجنس
1.147	.872	.169	.056	.000	3.935	.239	.029	.112		المدقق الخارجي
1.026	.975	.036	-.468	.093	-1.687	-.097	.128	-.216		العائد على الاصول
1.137	.880	.279	-.172	.642	.466	.028	.114	.053		الرافعة المالية
1.175	.851	.041	-.067	.640	-.468	-.029	.027	-.013		حجم الشركة
1.228	.814	-.090	-.207	.000	-5.031	-.316	.030	-.148		اسم الدولة

#### 4.4.4 قابلية المقارنة:

طُبِّق اختبار الانحدار المتعدّد لفحص الأثر المتوقع لمتغيرات الدّراسة المستقلّة (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) على مستوى قابلية المقارنة في تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية حول العالم، وظهرت نتائج الاختبار المتضمنة في الجدول رقم (4-22) أنّ التّموذج ذو دلالة إحصائية (Sig. < 0.05) وأنّه يمكن تفسير ما يشكل 14% (Adjusted R Square= 0.135) من التّغير الحاصل في المتغير التّابع (قابلية المقارنة).

#### الجدول رقم (4-22)

#### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير قابلية المقارنة

Model Summary				ANOVA					
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
.411	.169	.135	.347989	Regression	5.998	10	.600	4.953	.000
				Residual	29.547	244	.121		
				Total	35.546	254			

وتبين النتائج الموضّحة في الجدول رقم (4-23) أنّ ثلاثة متغيرات في التّموذج شاركت بشكل فعّال في القوة التّفسيرية للنّموذج الإحصائي؛ استقلالية أعضاء اللجنة، وعدد مرات الاجتماع، ووجود مدقق خارجي؛ حيث جاءت جميع تلك المتغيرات بأثر إيجابي ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (Sig. < 0.05). وهذه النتيجة يمكن تفسيرها بقولنا: إنّ قابلية المقارنة تتحسن مع ازدياد حجم الاستقلالية في اللجنة، وازدياد مرات الاجتماع، ووجود تدقيق على تلك التقارير وبانتماء تلك الشركات للدول النامية أكثر منها للدول المتقدمة. وبناءً على هذه النتيجة فإنّه يمكن قبول فرضيات الدراسة رقم H2d و H3d و H6d.

## الجدول رقم (23-4)

### نتائج الانحدار المتعدد لمتغير قابلية المقارنة

Collinearity Statistics		95.0% Confidence Interval for B		Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		
VIF	Tolerance	UPer Bound	Lower Bound			Beta	Std. Error	B		
		.783	.332	.000	4.878		.114	.558		(Constant)
1.564	.639	.040	-.032	.842	.199	.015	.018	.004		عدد اعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.392	.015	.035	2.124	.149	.096	.203		استقلالية اللجنة
1.525	.656	.039	.002	.031	2.168	.156	.009	.020		عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.200	-.290	.716	-.364	-.023	.124	-.045		استدامة وتكنولوجيا
1.161	.861	.374	-.118	.308	1.023	.064	.125	.128		الجنس
1.147	.872	.266	.080	.000	3.666	.229	.047	.173		المدقق الخارجي
1.026	.975	.097	-.735	.132	-1.510	-.089	.211	-.319		العائد على الاصول
1.137	.880	.215	-.528	.408	-.828	-.052	.189	-.156		الرافعة المالية
1.175	.851	-.009	-.187	.031	-2.166	-.137	.045	-.098		حجم الشركة
1.228	.814	-.081	-.273	.000	-3.640	-.235	.049	-.177		اسم الدولة

### 5.4.4 الموثوقية:

طُبِق اختبار الانحدار للتحقق من مدى تأثير جودة تقارير الاستدامة في متغير الموثوقية بمتغيرات الدراسة المستقلة (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود اناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) وكانت عينة الدراسة تشمل الشركات الكيمائية حول العالم، هذا وكشفت نتائج الاختبار المبينة في الجدول رقم (24-4) أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\text{Sig.} < 0.05)$  كما وتبين أن النموذج قادر على تفسير ما يزيد عن 56% ( $\text{Adjusted R Square} = 0.555$ ) من التغير الحاصل في المتغير التابع (الموثوقية).

## الجدول رقم (4-24)

### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير الموثوقية

Model Summary				ANOVA					
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
.757	.573	.555	.175570	Regression	10.077	10	1.008	32.691	.000
				Residual	7.521	244	.031		
				Total	17.598	254			

تبين النتائج أن متغيراً واحداً في النموذج كان يمتلك مساهمة فعّالة في القوة التفسيرية للنموذج الإحصائي، ألا وهو وجود تدقيق خارجي وكما هو واضح من الجدول رقم (4-25)، حيث جاء بأثر إيجابي ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 (Sig. < 0.05). وهذه النتيجة تبين أن مستوى الموثوقية يتحسن مع وجود تدقيق خارجي على تلك التقارير وبانتماء تلك الشركات للدول النامية أكثر منها للدول المتقدمة. وهذه النتيجة تؤكد على أن فرضية الدراسة رقم H6e قد تمّ قبولها.

## الجدول رقم (4-25)

### نتائج الانحدار المتعدد لمتغير الموثوقية

Collinearity Statistics		95.0% Confidence Interval for B		Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
VIF	Tolerance	UPer Bound	Lower Bound			Beta	Std. Error	B	
		.582	.355	.000	8.126		.058	.469	(Constant)
1.564	.639	.033	-.003	.108	1.611	.084	.009	.015	عدد اعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.054	-.136	.399	-.844	-.042	.048	-.041	استقلالية اللجنة
1.525	.656	.016	-.003	.152	1.438	.074	.005	.007	عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.215	-.032	.145	1.464	.066	.063	.092	استدامة وتكنولوجيا
1.161	.861	.024	-.224	.114	-1.587	-.072	.063	-.100	الجنس
1.147	.872	.437	.343	.000	16.412	.736	.024	.390	المدقق الخارجي
1.026	.975	.265	-.155	.603	.520	.022	.107	.055	العائد على الاصول
1.137	.880	.021	-.354	.081	-1.753	-.078	.095	-.167	الرافعة المالية
1.175	.851	.056	-.034	.637	.472	.021	.023	.011	حجم الشركة
1.228	.814	-.051	-.148	.000	-4.063	-.188	.025	-.100	اسم الدولة

#### 6.4.4 التوقيت المناسب:

اختبار الانحدار المتعدد استخدم للتثبت من درجة تأثير متغيرات الدراسة المستقلة (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير) على التوقيت المناسب في تقارير الاستدامة للشركات الكيماوية حول العالم. وقد أوضحت نتائج الاختبار الظاهرة في الجدول رقم (26-4) أن النموذج ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (Sig. < 0.05)، وأن النموذج يمتلك القدرة على تفسير ما يزيد عن 9% (Adjusted R Square=0.093) من التباين الحاصل في متغير التوقيت المناسب.

#### الجدول رقم (26-4)

##### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير التوقيت المناسب

Model Summary				ANOVA					
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
.359	.129	.093	.172028	Regression	1.069	10	.107	3.613	.000
				Residual	7.221	244	.030		
				Total	8.290	254			

النتائج المبيّنة في الجدول رقم (27-4) أظهرت أن استقلالية أعضاء اللجنة لها ارتباط جوهري وفعال وتضيف القدرة التفسيرية للنموذج الإحصائي، إذ ظهر أن له أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 (Sig. < 0.05). وهذه النتيجة تشير إلى التوقيت المناسب يتحسن كلما ازداد عدد الاستقلالية في اللجنة على تلك التقارير، وعليه فإن فرضية الدراسة رقم H2f قد قُبِلت.

#### الجدول رقم (27-4)

##### نتائج الانحدار المتعدد لمتغير التوقيت المناسب

Collinearity Statistics		95.0% Confidence Interval for B		Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
VIF	Tolerance	UPer Bound	Lower Bound			Beta	Std. Error	B	
		.424	.202	.000	5.541		.056	.313	(Constant)
1.564	.639	.032	-.004	.123	1.547	.116	.009	.014	عدد أعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.229	.043	.004	2.879	.207	.047	.136	استقلالية اللجنة

1.525	.656	.013	-.005	.387	.866	.064	.005	.004	عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.091	-.151	.626	-.488	-.031	.061	-.030	استدامة وتكنولوجيا
1.161	.861	.149	-.095	.662	.438	.028	.062	.027	الجنس
1.147	.872	.087	-.004	.076	1.783	.114	.023	.042	المدقق الخارجي
1.026	.975	.119	-.292	.408	-.829	-.050	.104	-.087	العائد على الاصول
1.137	.880	.291	-.076	.252	1.149	.073	.093	.107	الرافعة المالية
1.175	.851	.040	-.048	.874	-.159	-.010	.022	-.004	حجم الشركة
1.228	.814	.053	-.041	.805	.247	.016	.024	.006	اسم الدولة

#### 7.4.4 جودة تقارير الاستدامة:

استخدم اختبار الانحدار المتعدد للتحقق من درجة تأثير مستوى جودة تقارير الاستدامة للشركة بخصائصها المختلفة (الدقة، والتوازن، والوضوح، وقابلية المقارنة، والموثوقية، والتوقيت المناسب) بمتغيرات الدراسة المستقلة (الحجم، والاستقلالية، وعدد مرات الاجتماع، ووجود خبرات في مجال الاستدامة، ووجود إناث في اللجنة، ووجود تدقيق خارجي على التقارير)، وقد أوضحت نتائج الاختبار الظاهرة في الجدول رقم (28-4) أن النموذج ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 (Sig<0.05)، وأن النموذج يمتلك القدرة على تفسير ما يزيد عن 32% (Adjusted R Square=0.316) من التباين الحاصل في متغير جودة تقارير الاستدامة.

#### الجدول رقم (28-4)

##### اختبار صلاحية متغيرات نموذج الانحدار لمتغير جودة تقارير الاستدامة

Model Summary				ANOVA					
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
.586	.343	.316	.180985	Regression	4.175	10	.418	12.746	.000
				Residual	7.992	244	.033		
				Total	12.167	254			

كما أظهرت النتائج المبينة في الجدول رقم (29-4) أن هنالك ثلاثة متغيرات لها ارتباط جوهري وفعال وتضيف للقدرة التفسيرية للنموذج الإحصائي، ألا وهي الاستقلالية، ومرات الاجتماع، ووجود تدقيق خارجي على التقارير. حيث ظهرت تلك المتغيرات بأثر

إيجابي ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (Sig. < 0.05). وهذه النتيجة تشير إلى أن مستوى جودة تقارير الاستدامة تتحسن كلما ازداد حجم الاستقلالية في اللجنة وازدياد مرات الاجتماع، ووجود تدقيق خارجي على التقارير التقارير، وبانتماء تلك الشركات للدول النامية أكثر منها للدول المتقدمة. وعليه فإن فرضيات الدراسة رقم H2g و H5g و H6g قد قُبلت.

#### الجدول رقم (29-4)

##### نتائج الانحدار المتعدد لمتغير جودة تقارير الاستدامة

Collinearity Statistics		95.0% Confidence Interval for B		Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		
VIF	Tolerance	UPer Bound	Lower Bound			Beta	Std. Error	B		
		.580	.346	.000	7.794		.059	.463		(Constant)
1.564	.639	.034	-.004	.115	1.582	.103	.010	.015		عدد اعضاء لجنة التدقيق
1.441	.694	.198	.002	.045	2.014	.125	.050	.100		استقلالية اللجنة
1.525	.656	.020	.001	.039	2.076	.133	.005	.010		عدد مرات الاجتماع
1.147	.872	.126	-.129	.979	-.026	-.001	.065	-.002		استدامة وتكنولوجيا
1.161	.861	.134	-.122	.929	.089	.005	.065	.006		الجنس
1.147	.872	.257	.160	.000	8.518	.473	.025	.209		المدقق الخارجي
1.026	.975	.074	-.359	.195	-1.300	-.068	.110	-.143		العائد على الاصول
1.137	.880	.140	-.246	.588	-.542	-.030	.098	-.053		الرافعة المالية
1.175	.851	.004	-.089	.073	-1.804	-.101	.024	-.042		حجم الشركة
1.228	.814	-.055	-.155	.000	-4.137	-.238	.025	-.105		اسم الدولة

#### 5.4 ملخص اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

يعرض الجدول (30-4) ملخص لنتائج اختبار الفرضيات، يليه عرضٌ تفصيليٌّ لمناقشة هذه النتائج.

## جدول رقم (30-4) ملخص اختبار الفرضيات

مبادئ جودة تقارير الاستدامة		خصائص لجان التدقيق					
جودة تقارير الاستدامة	التوقيت المناسب	الموثوقية	قابلية المقارنة	الوضوح	التوازن	الدقة	
						✓(+)	عدد اعضاء لجنة التدقيق
✓(+)	✓(+)		✓(+)	✓(+)			استقلالية اللجنة
✓(+)			✓(+)	✓(+)			عدد مرات الاجتماع
							الخبرة في مجال الاستدامة والتكنولوجيا
							عدد الاناث في اللجنة
✓(+)		✓(+)	✓(+)	✓(+)	✓(+)	✓(+)	المدقق الخارجي

### 1.5.4 عدد اعضاء اللجنة:

توصلت الدراسة إلى أنّ هنالك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين عدد أعضاء اللجنة وجودة تقارير الاستدامة المتمثلة فقط بالمعلومات المتعلقة ببند التوازن، حيث يُعدّ العدد كافياً لأعضاء اللجنة من متطلبات كفاءة أداء اللجنة وفقاً لطبيعة واحتياجات الشركة، وإستناداً إلى نظرية الوكالة يمكن بيان دور حجم اللجنة في تحفيز جودة تقارير الاستدامة التي تتمحور بانه كلما زاد حجم اللجنة، سيزيد الإشراف على إعداد تقارير الشركة، الذي من شأنه يُحسن من جودة التقرير من خلال تخفيض حالات احتمالية التلاعب فيها. إذ يعاني مستخدمو التقارير من نقص في بعض المعلومات المتعلقة بقضايا الاستدامة مما يقلل من جودة اتخاذ قراراتهم. وإذا نظرنا من جهة النظرية الشرعية فإنها تسعى على ضرورة توفير الإفصاح عن معلومات الاستدامة بجميع أبعادها (الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية)؛ لإظهار الآثار سواء الإيجابية أو السلبية المحتملة للشركة لضمان حسن سير العمل، وتماشياً مع رغبة أصحاب المصالح في توفير معلومات مالية وغير مالية حول أداء الشركة لطمئنهم فيما يتعلق ببقاء الشركة. حيث إن

هناك وجهة نظر مفادها بأن كلما كان عدد أعضاء اللجنة أكبر أدى إلى زيادة كمية جودة تقارير الاستدامة، إذ تسمح لجان التدقيق ذات الحجم الأكبر بحماية أفضل ورقابة مثالية للجوانب المالية، وغير المالية مقارنة بلجان التدقيق صغيرة الحجم، كما أن لجان التدقيق كبيرة الحجم تسمح بإضفاء المزيد من الشفافية وإعطاء مزيد من الثقة للمساهمين مما ينعكس إيجابياً على أداء الشركة (Mohamed Triki, 2014). كما تجد دراسة (Karamanou & Vafea, 2005) أن لجنة التدقيق ذات الحجم الأكبر تُعتبر أداة قوية ترتبط بتقارير أكثر موثوقية وأعلى جودة. وبالتالي زيادة حجم اللجنة يمكن أن يؤثر في احتمالية حل المشاكل المحتملة في عملية إعداد التقارير أي تميل للكشف الاختياري عن مزيد من المعلومات من أجل تقليل عدم التماثل، وإنهاء المهمة في الوقت المناسب. إذ وجدت دراسة (Buallay & Al-Ajmi, 2019)، (Vanderzahn & cong, 2019) ودراسة (Buallay & Al-Dhaen, 2018) التي ناقشت مستوى الكشف عن تقرير الاستدامة بأن حجم لجنة التدقيق يلعب دوراً إيجابياً في حجم الكشف عن تقرير الاستدامة. في المقابل وجدت دراسة (Boiral et al., 2019) إلى عدم وجود علاقة بين حجم اللجنة ومستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة.

#### 2.5.4 استقلالية اعضاء اللجنة:

وجدت الدراسة أن هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين استقلالية اعضاء اللجنة وجودة تقارير الاستدامة فيما يتعلق بمعلومات الوضوح، وقابلية المقارنة، والتوقيت المناسب، وجودة تقارير الاستدامة، مما يدل على أن استقلالية لجنة التدقيق تؤدي إلى نوعية أفضل لتقرير الشركة ومع ذلك، فمن المرجح أن تكون لجنة التدقيق الأكثر استقلالية أكثر قدرة على تحسين قضايا المحاسبة المالية الرئيسية، وشفافية الشركات وحسن توقيت الإفصاح عن التقرير، وجودة التقارير، والتعامل مع المدققين الخارجيين والوساطة في نزاعات الإدارة مع المساهمين بسبب عدم التحيز (Klein, 2002). فإن وجود أعضاء مستقلين يزيد من قدرة لجان التدقيق في الرقابة على أعمال الإدارة من أجل

حماية مصالح المستثمرين. وبالتماشي مع نظرية أصحاب المصلحة تشير إلى أن الشركة ليست كياناً تعمل فقط لمصلحتها الخاصة، إنما تأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصالح سواء الأشخاص من داخل الشركة أو من خارجها، والذين لهم دور هام في نجاح الشركة. فإن مهمة الشركة هي حماية أصحاب المصلحة مما يضمن لهم بأن الإدارة ستتخذ قراراً يفيد الجميع.

حيثُ تتفق هذه الدراسة مع دراسة (Buallay & Al-Ajmi, 2019)، (Vanderzahn & cong, 2019)، ودراسة (Buallay & Al-Dhaen, 2018) التي بحثت في مستوى الكشف عن تقرير الاستدامة بأن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق تلعب دوراً إيجابياً مهماً في حجم الكشف عن تقرير الاستدامة. بينما تتعارض مع نتائج دراسة (Boiral et al., 2019) التي توصلت إلى عدم وجود علاقة بين استقلالية اللجنة ومستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة.

#### 3.5.4 عدد مرات الاجتماع:

خُصت الدراسة إلى أن هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين عدد اجتماعات اللجنة وجودة تقارير الاستدامة فيما يتعلق بمعلومات الوضوح، وقابلية المقارنة، وجودة تقرير الاستدامة. إذ تعمل لجنة التدقيق النشطة على تعزيز فعاليتها حيث يشرف الأعضاء أثناء اجتماعاتهم على بيانات الشركة، ويؤكدون دقتها ويحسنون جودة التدقيق (Beasley et al., 2009). كما يمكن أن تكون اجتماعات لجنة التدقيق المتكررة علامة على زيادة اليقظة والنشاط لأعضاء اللجنة، وبالتالي فهي مرتبطة بزيادة جودة وكمية التقارير (Chen et al., 2006). كما أنّ اجتماعات لجنة التدقيق تُعدّ أداة مهمة للتحقق من أن أعضاء اللجان ينجزون المهامات الموكلة إليهم تجاه الشركة؛ من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة. بالمقابل يؤدي انخفاض عدد مرات الاجتماع لجان التدقيق إلى عدم معالجة مشاكل عملية إعداد التقرير في الوقت المناسب (Beasley et al., 2009). وبناءً على نظرية الوكالة ترى الدراسة أن اجتماعات لجان التدقيق تكون قادرة على الإشراف والرقابة على جودة

تقارير الاستدامة وبالتالي توفر معلومات أفضل كماً ونوعاً، ونتيجة لذلك فإن تنفيذ مهامات التدقيق بكفاءة تعتمد على زيادة اجتماعات اللجنة، وذلك من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة. وبمقارنة هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة التي بحثت في مجال مستوى الكشف عن تقرير الاستدامة نجد أنها تطابقت مع دراسة كل من (Buallay & Al-Ajmi, 2019)، (Vanderzahn & cong, 2019) ودراسة (Buallay & Al- (Dhaen, 2018) واختلفت مع دراسة (Boiral et al., 2019) التي لم تجد أي أثر لعدد مرات الاجتماع مع مستوى الكشف عن تقرير الاستدامة.

#### 4.5.4 خبرة اعضاء اللجنة في مجال الاستدامة والتكنولوجيا:

نتائج الدراسة لم تثبت الفرضية المتعلقة بوجود أعضاء في اللجنة يتمتعون بخبرة في مجال الاستدامة والتي تتمحور حول وجود أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين الخبرة في مجال الاستدامة وجودة تقارير الاستدامة. إن لجان التدقيق تُعدّ مسؤولة عن مهامات عديدة ممّا يجعلها تتطلب درجة عالية من الخبرة في شتى المجالات، كما أن خبرة أعضاء اللجنة في مجال الاستدامة يمكن أن تلعب دوراً هاماً في معالجة القضايا البيئية والاجتماعية من خلال تحديد ومراقبة المخاطر بالشركة وتقييم فعالية هذه المخاطر، وحسب النظرية الشرعية فإن الشركة ستتعدى الإفصاح عن حدود أهدافها الاقتصادية لتشمل الاهداف الاجتماعية والبيئية لمقابلة توقعات المجتمع لضمان استمرارية ونمو الشركة، فإن وجود لجان تدقيق يتمتعون بخبرات متعددة يعزز على تحديد متطلبات الإفصاح وسياسات الشفافية التنظيمية ومراقبتها والتأثير عليها وزيادة جودة ودقة التقارير، كما أنها تقوم على تطوير ضوابط داخلية أكثر فعالية وعمليات إدارة مخاطر لمنع ادارة الشركة من الإفصاحات الخاطئة ومن تعزيز فجوة المعلومات غير المتكافئة مع الشركات المنافسة.

#### 5.5.4 الاناث في اللجنة:

نتائج الدراسة لم تثبت الفرضية المتعلقة بوجود الاناث في اللجنة التي تتمحور حول وجود أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين التنوع في الجنسين وجودة تقارير الاستدامة، وبالتوازي مع نظرية الوكالة فإن التمثيل الاجتماعي الأوسع داخل المجموعة يساعد في تنوع الأفكار والآراء والتجارب المختلفة ولكن التنوع غالباً ما يؤدي الى التحفظ في المعلومات. وبالتالي، يمكن للجنة التدقيق التأثير على مجموعة أوسع من قضايا المحاسبة المالية والترويج لها وتأثير على مستوى جودة معلومات التقرير، ومن المحتمل أن تقلل عدد الاناث في اللجنة؛ يقلل من فرص الاحتيال والتلاعب (Gul et al., 2011).

#### 6.5.4 التدقيق الخارجي:

وجدت الدراسة بأن هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة تقارير الاستدامة فيما يتعلق بأغلب مؤشرات الدراسة (الدقة، والوضوح، وقابلية المقارنة، والتوازن، والموثوقية، وجودة تقارير الاستدامة) وهذا يعود لدوره الهام في طمأنة وتدعيم ثقة المساهمين ومستخدمي التقارير بما يتوافق مع نظرية أصحاب المصالح التي تركز على علاقة الشركة بكل فئة من أصحاب المصالح على حده، وأخذ مصلحة كل منهما في الاعتبار، كما أن الطلب على التدقيق الخارجي ينشأ من دور المراقبة التحذيرية الذي يلعبه في العلاقة بين الإدارة والمساهمين، الأمر الذي يرجى منه حماية مصالح المساهمين حيثما يكون هناك تعارض بين الإدارة والمساهمين، ويتسنى ذلك من خلال ما يوفره المدقق من تأكيد معقول حول التقرير. ووفقاً لنظرية الوكالة يساعد التدقيق الخارجي في التقليل من عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وحماية مصالحهم. حيث يُعد المدقق الخارجي وسيلة للتدقيق على المعلومات الواردة بالتقارير والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح مرجعاً في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم المختلفة، والتي يتم الاعتماد عليها في رسم الخطط المستقبلية كما أن التدقيق الخارجي ليس مهماً فقط لأصحاب المصالح بل مهم لإدارة الشركة؛ لأنها تعتمد عليه اعتماداً كلياً في وضع

الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل مدقق حسابات محايد ومستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها. كذلك تستخدم الشركات البيانات الواردة بالقوائم المحاسبية والمالية؛ التي خضعت للتدقيق في أغراض التخطيط ورسم السياسات المستقبلية واتخاذ القرارات.

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بعد اختبار الفرضيات، ومجموعة التوصيات التي تقترحها الباحثة.

#### 1.5 نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة التي توصلت إليها على النحو التالي

1. وجدت الدراسة أن هناك 184 شركة كيميائية حول العالم تصدر تقارير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية والمتكاملة؛ أي تشكل ما نسبته 81% من الشركات الكيميائية التي تهتم بتقارير الاستدامة حول العالم، وهذا يدل على أن مستوى الوعي في إصدار تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم مرتفع جداً، كما أن هذه النسبة تؤكد على أهمية إصدار تقارير الاستدامة إذ تُعدُّ احد المستلزمات الرئيسية والضرورية التي توفر محتوى معلوماتي عن الأداء البيئي، والأداء الاجتماعي بالإضافة إلى الأداء الاقتصادي للشركة بالتفصيل. كما تبين أن 104 شركات من تلك الشركات توفر تقاريرها عبر قواعد بيانات الشركة الموجودة على الموقع الإلكتروني، وقواعد بيانات المبادرة العالمية لإعداد التقارير، وآية مواقع تجارية أخرى التي تتوزع بين الدول النامية والدول المتقدمة.

2. بلغت نسبة المؤشرات الكلية لجودة تقارير الاستدامة 54%. كما تبين وجود تفاوت في مستوى المؤشرات الكلية لجودة تقارير الاستدامة بين الدول النامية والدول المتقدمة. إذ حصلت الدول النامية على النسبة الأعلى والبالغة 56% بينما الدول المتقدمة حصلت على 52%، وهذا يدل على أن جودة تقارير الاستدامة في غاية الأهمية على الصعيد العالمي؛ لما توفره من معلومات يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي التقارير في قراراتهم الاستثمارية في الشركات. كما تنوعت مستويات

مؤشرات جودة تقارير الاستدامة بين الشركات الكيميائية التي تصدر تقريرها بشكل منفصل، إذ نجد أن نسبة مؤشر الدقة بلغ (50%) ومؤشر التوازن (43%) في حين بلغ مؤشر الموثوقية (59%) ومؤشر قابلية المقارنة (48%) بينما مؤشر التوقيت المناسب فقد حظي على (55%) أما النسبة الأعلى فقد حظي عليها مؤشر الوضوح إذ حصل على ما نسبته (61%). وهذا يدل على أن الشركة تتجه دائماً إلى مراعاة قدرات أصحاب المصالح؛ ليتسنى لهم سهولة الوصول للمعلومات وفهمها.

3. تزايد مستويات مؤشرات جودة تقارير الاستدامة بوجود تدقيق خارجي للشركات؛ وذلك يرجع الى خبرة وقدرة ومهارة وتأهيل وكفاءة ونزاهة وموضوعية واستقلالية المدقق التي تمكنه في إنجاز مهمته على النحو المرغوب، وبما يحقق الأهداف المنشودة.

4. تتحسن جودة تقارير الاستدامة بازياد حجم لجنة التدقيق، وازدياد الأعضاء المستقلين، وازدياد مرات الاجتماع في الشركة. حيث وجدت الدراسة بأن هناك أثراً إيجابياً بين حجم اللجنة، وعدد الأعضاء المستقلين، ومرات الاجتماع على جودة تقارير الاستدامة. وذلك يعود إلى أن كلما زاد حجم اللجنة واستقلال الاعضاء وعدد مرات الاجتماع سيزيد الإشراف على إعداد تقارير الشركة الذي من شأنه يُحسن من جودة التقرير من خلال تخفيض حالات احتمالية التلاعب فيها.

5. كما أن الخبرة في مجال الاستدامة والتنوع بين الجنسين لا تؤدي دوراً في التأثير على جودة تقارير الاستدامة للقطاع الكيميائي حول العالم. إذ توصلت الدراسة إلى أنّ خبرة أعضاء اللجنة والتنوع بين الجنسين في اللجنة ليس لها تأثير على جودة تقارير الاستدامة.

6. إن المتغيرات الضابطة المتمثلة بالرافعة المالية، والعائد على الأصول لا تؤثر في مؤشرات جودة تقارير الاستدامة، بينما يرتبط حجم الشركة وتصنيف الدول بشكل إيجابي مع جودة تقارير الاستدامة للشركات الكيميائية حول العالم.

## 2.5 التّوصيات:

بناءً على ما تقدّم من عرض لنتائج الدّراسة تقدم الباحثة عدداً من التّوصيات للجهات المعنية (الشّركات الكيماية، الجهات التّنظيمية والرّقابية، والباحثين المستقبليين) وكما يلي:

### التّوصيات الموجهة للشّركات الكيماية:

1. لفت انتباه الشركات على أهمية إصدار تقارير الاستدامة بشكل منفصل؛ يعود لأهمية المعلومات وأن حاجة الشركات إلى إتاحة فرص جديدة لها في المستقبل في السوق، والتحكم بالمخاطر التي قد تنجم عن الأمور البيئية والاجتماعية والعمل.
2. إصدار تقارير الاستدامة مع التقارير السنوي أو المتكاملة لم يوفّ بالغرض لحاجة أصحاب المصالح واهتمامهم بالأبعاد البيئية والاجتماعية وليس فقد الأبعاد الاقتصادية، فأصدار تقرير استدامة منفصلاً يؤثر في زيادة شفافية الشركة التي يمكن أن تنعكس على قيمة المنشأة ككل.
3. أن تعمل الشركات على إصدار تقاريرها بشكل سنوي أفضل من إصدارها كل سنتين؛ لمواجهة المشاكل وحلها، ولتجنب استنفاد وتدهور الموارد الطبيعية، وقدرتها على دعم الإنتاج الاقتصادي على المدى الطويل.
4. تطبيق الشركات لمبادئ الاستدامة يساعدها على الوصول إلى التميز من كافة النواحي، كما يساعدها في تحقيق القيمة الفضلى لشركائها ومساهميها وللمجتمع والبيئة التي تعمل فيها، وتمنحها ميزة تنافسية على الشركات الأخرى التي تعمل في القطاع نفسه نظراً للنظرة الإيجابية التي ستنمى بها نتيجة التزامها بمبادئ الاستدامة لدى المستثمرين.
5. التأكيد على أهمية التعاون بين لجان التدقيق في الشركات الكيماية حول العالم والتدقيق الخارجي، الأمر الذي يساهم في زيادة جودة تقارير الاستدامة.

6. ضرورة قيام الشركات بمراعات خصائص لجان التدقيق (حجم اللجنة، والاستقلالية، ومرات الاجتماع، وعدد الإناث، والخبرة) عند اختيار أعضاء اللجنة لما لذلك من أثر إيجابي في جودة تقارير الاستدامة.

### التوصيات الموجهة للجهات التنظيمية والرقابية:

1. ضرورة قيام الجهات التنظيمية والحوكمة على وضع ممارسات خاصة بإعداد تقارير الاستدامة من خلال حزمة من القوانين والتشريعات التي تنظم أداء المنظمات.

2. ضرورة إلزام الجهات الحكومية والرقابية لمنشآت الأعمال بالإفصاح عن الأداء المستدام الخاص بها من خلال تقارير الاستدامة المؤكدة بواسطة مدقق خارجي.

3. ضرورة تنمية مهارات المدققين والمحاسبين؛ لظهور منظور جديد لمسؤولياتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة غير المعتادة مثل إعداد تقارير الاستدامة تأكيدها.

4. إلزام الشركات بالاعتماد على معايير GRI عند الإفصاح عن تقارير الاستدامة لمواجهة المعوقات التي تحد من التنظيم والتوحيد والمقارنة التي تحدثه العوامل المحددة مثل اختلاف الحجم واختلاف القطاع.

### التوصيات الموجهة للباحثين المستقبليين:

1. تُوصي الباحثة بالاستمرار بإجراء مزيد من البحوث المحاسبية حول إصدار تقارير الاستدامة بشكل منفصل وتفتوح الباحثة التوجهات التالية:

2. قياس مدى تأثير مستوى جودة تقارير الاستدامة بمتغيرات أخرى مثل (فعالية الحاكمية المؤسسية والرقابة الداخلية كخصائص مجالس الإدارة، كما وتنصح الباحثة بدراسة أثر هياكل الملكية المختلفة مثل الملكية الإدارية والملكية العائلية والملكية المؤسسية وغيرها على جودة تقارير الاستدامة.

3. التوجه لإجراء دراسات مسحية باستخدام المقابلات الشخصية والاستبانات كأدوات للدراسة للتعرف على وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة - مثل الإدارة

والمستثمرين والمقرضين والمحللين والمدققين - فيما يتعلق بتقييمهم واهتمامهم ومدى اعتمادهم على البيانات الواردة في تقرير الاستدامة.

4. إجراء دراسات مستقبلية يُربط بها تأثير مستوى جودة تقارير الاستدامة على قيمة الشركة وأدائها المالي.

## المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع العربية

أبو رز، عفاف اسحاق.(2011). الإبلاغ المالي والاستدامة بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي التابع بعنوان تطوير بيئة التقارير المالية في أعقاب الأزمة المالية العالمية للفترة 28-29، جامعة عمان العربية- كلية الأعمال، الأردن.

آفاق، ابراهيم.(2016). نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد القرار الاستثماري، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، (1): 438-491.

البارودي، علي سيد.(2017). دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، مجلد 8، عدد 4.

بعلاش، عصام.(2019). مساهمة لجان التدقيق في ضبط التقارير المالية لشركات المساهمة، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراة، جامعة العقيد آكلي محند أولحاج البويرة. جورج، دانيال غالى.(2001). تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثانية، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر.

خالد، مصطفى قاسم.(2007). إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الإسكندرية، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، كلية الإدارة والتكنولوجيا، جامعة الدول العربية.

رافت، محمد جود.(2010). أثر المحتوى الإعلامي للتقارير المالية على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه.

سليمان، محمد مصطفى.(2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- سويلم، حسن على محمد.(2001). المتطلبات النظرية والعلمية للتقرير عن التكاليف البيئية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ص24.
- العابدين، دينا زين سعيد.(2016). فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، الفكر المحاسبي، 20(4)، 973-1024.
- عبد الفتاح، أحمد خليل.(2006). قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق المال المصري، القاهرة:كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد 67.
- عبد الوهاب، نصرعلي.(2006). معايير الرقابة والمراجعه الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية، مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر، الإسكندرية.
- عصام، على فرج بدر.(2013). نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية، المجلة العلمية للدراسات التجارية، العدد الرابع، الجزء الثاني.
- فاطمة، جاسم محمد.(2012). تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، 8 (30)، 183-230.
- متولي، سامي هبة.(1992). لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني.
- المومني، محمد عبدالله.(2009). دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 25(1): 484-455.

- Accountability .(2015). AA1000 Stakeholder Engagement Stander, New York,1-30.
- Almilia, L. S .(2009). **Determining factors of internet financial reporting in Indonesia stock** . *Accounting & Taxation*, 1(1), 87-99.
- Andrew,r & Goddard,carol.(2000).**audit committee Cadbury code and audit fees:an empirical analysis of UK companies.***managerial auditing journal*, 15(7):358-371.
- APuhami,R & Tashakor, S.(2017). **An analysis of Australian firms.** *Australian Accounting Review*, 27(4), 400-420.
- Aras, G. &D. Crowther.( 2009). **Corporate sustainability Reporting: A Study in Disingenuity.** *Journal of Business Ethics* (87):279-288.
- Archel et al.,(2009). **Social disclosure, legitimacy theory and the role of the state.** *Accounting, Auditing and Accountability journal*, 22(8):1284.
- Arens, et al., (2006). **Auditing and assurance services: an integrated aProach** (No.657.64/A68au).
- Artiach et al., (2010). **The determinants of corporate sustainability performance.** *Accounting & Finance*, 50(1), 31-51.
- Azhar, & Azza. (2017).**Recent trends of auditing in light of the challenges of sustainability of economic institutions, analytical study.**
- Beasley, M.et al., (2009). **The audit committee oversight process.** *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.
- Bebbington, J., Brown, J., & Frame, B. (2007). **Accounting technologies and sustainability assessment models.** *Ecological economics*, 61(2-3), 224-236.
- Biçer, A. A., & Feneir, I. M. (2019). **The Impact of Audit Committee Characteristics on Environmental and Social Disclosures.** *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 8(3), 111-121.
- Boiral, O et al., (2019). **Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective.** *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703-721.
- Boiral, O. (2013). **Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports.** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Buallay, A. M., & AlDhaen, E. S. (2018, October). **The relationship between audit committee characteristics and the level of sustainability report disclosure.** In *Conference on e-Business, e-Services and e-Society* (P. 492-503). Springer, Cham.

- Buallay, A., & Al-Ajmi, J.(2019).**The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting.** *Journal of APlied Accounting research.*
- Chen et al., (2006). **Ownership Structure, Corporate Governance, and Fraud: Evidence from China.** *Journal of Corporate Finance*, 12(3), 424-448.
- Danduru, S. S., Ulfah, Y., & Lahaya, I. A.(2020). **Pengaruh pengungkapan sustainability report berdasarkan global reporting initiative (GRI) G4 terhadap kinerja keuangan perusahaan (studi pada perusahaan yang terdaftar di bei tahun 2014-2015).** *Jurnal Ilmu Akuntansi Mulawarman (JIAM)*, 4(1).
- Deegan, C. (2002). **Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation.** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.
- Delfgaawu, T. (2000). **Reporting on Sustainability Development: A preparer view.** *Auditing journal of Practice and Theory*, vol.19, No.1, 67-75.
- GRI (Global Reporting Initiative's).(2011).**Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental, and Social Performance.** Available at: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
- GRI (Global Reporting Initiative's).(2013). **Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental, and Social Performance.** Available at: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
- GRI (Global Reporting Initiative's).(2016). **Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental, and Social Performance.** Available at: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
- Gul et al., (2011). **Does gender diversity improve the informativeness of stock prices?.** *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 51, No. 3, P. 314 -338.
- Guthrie, J., Petty, R., Yongvanich, K., & Ricceri, F. (2004). **Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting.** *Journal of intellectual capital*, 5(2), 282-293.
- Isaksson, R., & Steimle, U. (2009). **What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability?.** *The TQM Journal*, 21(2), 16181.
- Ismail Adelepo.(2010)"**the impact of corporate governance on auditors independence: A sytudy of audit committees in UK listed companies, doctorat in philosophy,montforft university,united kingdom.**,P65-64.
- Ittonen, K., Miettinen, J. & Vähämaa, S.(2010). **Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees?.** *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49(3/4): 113139.

- Jizi, M. (2017). **The influence of board composition on sustainable development disclosure.** *Business Strategy and the Environment*, 26(5), 640–655. <https://doi.org/10.1002/bse>.
- Kamolsakulchai, M. (2015). **The impact of the audit committee effectiveness and audit quality on financial reporting quality of listed company in stocks exchange of Thailand.** *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(2),328.
- Karamanou, I and Vafeas, N .(2005). **The Association between Corporate Boards, Audit Committees, and Management Earnings Forecasts: An Empirical Analysis"** *Journal of accounting Research*, 43 (3): 453-86.
- Kasbun, N. F., Teh, B. H., & San Ong, T. (2017). **Sustainability reporting and financial performance of Malaysian public listed companies.** *Institutions and Economies*, 78-93.
- Klein, S.B. (2002). **Family business in Germany: Significance and structure.** *Family Business Studies*, Vol. 13, No. 2, P. 157-181.
- Kleine,A.(1995). **Entscheidungstheoretische Aspekte der Principal-Agent-Theorie.** *Heidelberg : Physica Verlag*.
- Knap,Michael.(2001).**An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management.** *journal of accounting research* ,P194-205.
- KPMG. (2014).**Global Audit Committee Survey.** London: KPMG Audit Committee Institute.
- Kusnadi, Y., Leong, K. S., Suwardy, T., & Wang, J. (2016).**Audit committees and financial reporting quality in Singapore.** *Journal of Business Ethics*, 139(1),197-21.
- Kuzey, C., & Uyar, A. (2017). **Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey.** *Journal of cleaner production*, 143, 27-39.
- Landrum, N. E., & Ohsowski, B. (2018). **Identifying worldviews on corporate sustainability: A content analysis of corporate sustainability reports.** *Business Strategy and the Environment*, 27(1), 128-151.
- Maubane et al.,(2014).**improving stakeholder value through sustainability and integrated reporting patterns of companies listed on the Johannesburg securities exchange.** *public relations review*,vol 40m issue 2.
- Moneva J.M., Archel P. and Correa, C.(2006). **GRI and the camouflaging of corporate un sustainability.** *Accounting Forum*, 30 (2): 121-137.

- Nawafly, A. T., & Alarussi, A. S. (2019). **Impact of Board Characteristics, Audit Committee Characteristics And External Auditor on Disclosure Quality of Financial Reporting.** *Studies*, 1(1), 48-65.
- Post et al.,(2002). **Managing the Extended Enterprise: The new stakeholder view.** *California management review* 45(1):6-29.
- Prasad Suresh (2019). **Audit Committee to be constituted by BOD of specified Company.** AUBSP.
- Rashidfarokhi, A., Toivonen, S., & Viitanen, K. (2018). **Sustainability reporting in the Nordic real estate companies: empirical evidence from Finland.** *International Journal of Strategic Property Management* , 22(1),51-63.
- Robert moeller .(2015).**Brinks modern internal auditing.** sixth edition, john willey & sons,inc,usa.
- Ruhana, A., & Hidayah, N. (2020). **The Effect of Liquidity, Firm Size, and Corporate Governance Toward Sustainability Report Disclosures (Survey on: Indonesia Sustainability Report Award Participant).** *In 4th International Conference on Management, Economics and Business (ICMEB 2019) (P. 279-284),*Atlantis Press.
- Sinclair, C. D.(2001). **social and environmental disclosure and corporate characteristics: A research note and extention.** *Journal of Business Finance and Accounting*,(28) (4): 327-360.
- Szekely, F. and Knirsch, M.(2005). **Responsible Leadership and Corporate Social Responsibility: Metrics for sustainable Performance.** *European Management Journal*, 23(6): 628-647.
- The DAC.(2000). **Guide lines Strategies for Sustainable Development and Governance Organization for Economic Cooperation and Development the OECD Observer(Summer)P34-40.**
- The Patten.C.(2000).**Sustainable development and governance organization for Economic Cooperation and Development: The OECD observer.** p221-222.
- Van der Zahn, M., & Cong, L. M. (2019). **Exploration of the Association between Audit Committee Effectiveness and Sustainability Reporting During a Disclosure Regime Change.** Available at SSRN 3459894.
- Verschoor, C. C. (1993). **Benchmarking the audit committee.** *Journal of Accountancy*, 176(3), 59.
- Verschoor, C. C. (2011). **Should sustainability reporting be integrated?.** *Strategic Finance*, 93 (6), 12–15.

- Wanner, J., & Janiesch, C. (2019). **Big data analytics in sustainability reports: an analysis based on the perceived credibility of corporate published information.** *Business Research*, 12(1), 143-173.
- Weber, T. (2014). **Nachhaltigkeitsberichterstattung als Bestandteil marketingbasierter CSR-Kommunikation.** In *CSR und Reporting—Nachhaltigkeits- und CSR-Berichtserstattung verstehen und erfolgreich umsetzen*, ed. M. Fifka, 95–106. Berlin: Springer Gabler.
- World Commission on Environment and Development. (1997). **(WCED) our Common Future Oxford.** *oxford University Press*, P. 47.
- Zahid et al., (2020), **Boardroom gender diversity: Implications for corporate sustainability disclosures in Malaysia.** *Journal of Cleaner Production*, 244, 118683.
- Zied Bouaziz & Mohamed Triki (2014). **impact de la presence des comites d audit sur la performance financiere des entreprises tunisiennes.** <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs>.
- See <http://data.worldbank.org/about/country-classifications>.

الملاحق

ملحق (أ)

تصنيف الدول النامية حسب البنك الدولي

## ملحق (أ)

تصنيف الدول النامية حسب البنك الدولي:

الدول النامية
إسرائيل
الإمارات
السعودية
الصين
الهند
سنغافورة
قطر
كوريا
جنوب إفريقيا
الأرجنتين
البحرين
البرازيل
الكويت
أندونيسيا
باكستان
تايلاند
تايوان
تركيا
تشيلي
ماليزيا
المكسيك

ملحق (ب)

تصنيف الدول المتقدمة حسب البنك الدولي

## ملحق (ب)

تصنيف الدول المتقدمة حسب البنك الدولي:

الدول المتقدمة
أستراليا
اليابان
أمريكا
بريطانيا
روسيا
سويسرا
فرنسا
فنلندا
كندا
البرتغال
السويد
بلجيكا
ليتوانيا
هولندا

## ملحق (ج)

الشركات الكيميائية التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل

## ملحق (ج)

الشركات الكيميائية التي تصدر تقرير الاستدامة بشكل منفصل

الدولة	اسم الشركة	الرقم
باكستان	Engro polymer&chemical limited	1
أمريكا	Estman chemical company	2
روسيا	Eurochem	3
أمريكا	INNOSPEC	4
فرنسا	Adisseo france SAS	5
أمريكا	Air products	6
أمريكا	Albemorle corporation	7
الهند	Aditya birla nuvo	8
هولندا	Akzo nobel NV	9
الصين	Petrochina	10
أمريكا	Cabot corporation	11
هولندا	DSM	12
باكستان	Fauji fertizer company	13
مكسيك	APEK	14
ليتوانيا	Abklaipedos nafta	15
مكسيك	DYDSA	16
قطر	Qater fuel additives company	17
أمريكا	Dupont	18
المانيا	Brenntag AG	19
المانيا	BASF SE	20
أمريكا	Ecolab	21
سنغافورة	Dystar group	22
ماليزيا	chemical company	23

إسرائيل	ICL	24
باكستان	ICI pakestan limited	25
إسرائيل	ADAMA	26
أمريكا	birla carbon	27
الهند	asian paints	28
البرتغال	BONDALTI	29
الهند	CFCL	30
الهند	Chemfab alkalis limited	31
تايوان	CGPC	32
تايوان	CPDC	33
تايوان	CSCC	34
سويسرا	Clariant	35
هولندا	Core lab	36
السويد	HEXPOL	37
سويسرا	Givaudan international SA	38
الهند	Galaxy surfactants	39
تايوان	Formosa & Fiber corporation	40
تايوان	FENC	41
ألمانيا	AG	42
تشيلي	ENAP	43
أمريكا	Dow chemical	44
كوريا	LOTTE	45
الصين	LOMON Billions Group	46
كوريا	LG Chem	47
تايوان	Lcy chemical corp	48
اليابان	kao corporation	49
الهند	Jubilant life sciences	50

الهند	jubilant industries limited	<b>51</b>
اليابان	JSR	<b>52</b>
تايوان	Indorama Ventures IV	<b>53</b>
كندا	Nova chemicals	<b>54</b>
أمريكا	Northrop Grumman	<b>55</b>
اليابان	NGK Insulators	<b>56</b>
تايوان	Nan Ya Plastic corporation	<b>57</b>
تايوان	Nan pao resins chemicals	<b>58</b>
اليابان	Mitsui chemicals	<b>59</b>
ألمانيا	Messer group gmbh	<b>60</b>
إفريقيا	Omnia holding	<b>61</b>
إمريكا	PG Industries	<b>62</b>
أستراليا	Orica	<b>63</b>
تايوان	OUCC	<b>64</b>
الكويت	KSC	<b>65</b>
تركيا	Polisan holding	<b>66</b>
أمريكا	Praxair	<b>67</b>
أندونيسيا	Pupuk kaltim	<b>68</b>
السعودية	share international petrochemical	<b>69</b>
اليابان	Sekisui chemical	<b>70</b>
تايوان	Sesoda	<b>71</b>
اليابان	Shin-Etsu chemical	<b>72</b>
اليابان	Showa denko	<b>73</b>
الصين	Sinochem international	<b>74</b>
تايوان	USI	<b>75</b>
تايوان	UPO Technology	<b>76</b>
أمريكا	univar solutions	<b>77</b>

اليابان	Tsumura	78
اليابان	TOK	79
فنلندا	Tikkurila	80
أمريكا	the lubrizol corporation	81
تركيا	Soda sanayi AS	82
روسيا	SIBUR	83
الهند	Rasshtriya chemical& fertilizers	84
بلجيكا	JSR Micro NV	85
البرازيل	Heringer	86
البحرين	GPIC	87
تايلاند	Global connections	88
الصين	Fujifilm china	89
بلجيكا	Essensica	90
برطانيا	Croda	91
تاوان	Coremax corporation	92
أمريكا	Clarike	93
أمريكا	Calogon carton	94
الإمارات	Abu Dhabi polymers	95
تشيلي	SQM	96
اليابان	Sumitomo bakelite	97
اليابان	Sumitomo chemical	98
سويسرا	Syngenta	99
تركيا	Ak-Him	100
أمريكا	Buchman	101
الأرجنتين	Profetil	102
تايلاند	PTT Global chemical public	103
تاوان	Standard chemical &pharmaceutical	104

## المعلومات الشخصية

الاسم: إيباء أمجد احمد المحاميد

الكلية: ادارة الاعمال

التخصص: ماجستير محاسبة

رقم الهاتف: 00962778462801