

Audit Committee Effectiveness and CSR Disclosure: The Moderating Role of Audit Quality

Muiz Abu Alia^{1,*}, Sham Shalabi¹, Rahaf Zaghloul¹, Hala Iwijan¹ & Ameera Adnan¹

(Type: Full Article). Received: 18th May. 2025. Accepted: 16th Aug. 2025, Published: xxxx. DOI: xxxx

Accepted Manuscript, In Press

Abstract: Objective: This study seeks to examine the impact of audit committee (AC) characteristics, including independence, size, meeting frequency, gender representation, and members' financial and academic expertise on the level of corporate social responsibility disclosure (CSR) among companies listed on the Amman and Palestine Stock Exchanges. In addition, it investigates the moderating role of external audit quality (AQ) on these relationships. **Methodology:** A quantitative approach was employed using 820 firm-year observations covering the period 2018–2022. The analysis relied on multiple linear regression, incorporating fixed effects for firms, years, and industries. **Findings:** The results demonstrate that AC independence, size, and female representation have a positive and significant influence on CSR. In contrast, members' qualifications exhibit a negative effect, while the frequency of committee meetings does not show an impact. Importantly, the findings highlight that external AQ plays a crucial role in reinforcing the effectiveness of ACs in enhancing CSR. **Conclusions:** The study underscores the complementary role of internal and external governance mechanisms in fostering transparency. ACs are shown to be central actors in advancing CSR; however, their effectiveness depends on specific structural and qualitative features of the committee, as well as on the AQ. **Recommendations:** The study offers multidimensional insights for regulators, firms, and practitioners. It encourages leveraging the findings to improve governance structures and disclosure practices, thereby advancing the overall quality of corporate accountability in Jordan and Palestine.

Keywords: Audit committee characteristics, CSR, audit quality, the Amman Stock Exchange, the Palestine Exchange

فاعلية لجان التدقيق والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية: الدور المعدل لجودة التدقيق

معز أبو عليا^{1,*}، و شام شلبي¹، و رهاف زغلول¹، و حلا عويجان¹، و أميرة عدنان¹

تاريخ التسليم: (2025/5/18)، تاريخ القبول: (2025/8/16)، تاريخ النشر: xxxx

المخلص: الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى فحص أثر خصائص لجان التدقيق (الاستقلالية، الحجم، عدد الاجتماعات، التمثيل النسائي، والخبرة المالية والأكاديمية) على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في بورصتي عمان وفلسطين، مع اختبار الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي في تعزيز أو إضعاف هذه العلاقة. **المنهجية:** اعتمدت الدراسة على منهج كمي باستخدام بيانات 820 مشاهدة تمثل شركات مدرجة خلال الفترة (2018–2022). تم توظيف أسلوب الانحدار الخطي المتعدد مع إدخال تأثيرات ثابتة (Fixed Effect) للشركات والسنوات والصناعة. **أهم النتائج:** أظهرت النتائج أن استقلالية اللجنة وحجمها وتمثيل النساء فيها تؤثر بشكل إيجابي على مستوى إفصاح الشركات الأردنية والفلسطينية عن مسؤولياتها الاجتماعية. على النقيض من ذلك، فإن الخبرة العلمية والعملية لأعضاء اللجنة تؤثر بشكل سلبي، بينما لا يوجد أثر لعدد الاجتماعات على مستوى الإفصاح. كذلك، تبين أن جودة التدقيق تلعب دوراً مهماً في تعزيز أثر كفاءة اللجنة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. **الاستنتاجات:** تبرز نتائج الدراسة الدور التكاملي لأليات الحوكمة الخارجية والداخلية في تعزيز الشفافية، حيث أن لجان التدقيق تلعب دوراً محورياً في تحسين مستوى الإفصاح الاجتماعي، إلا أن فعالية هذا الدور تتوقف على طبيعة خصائص اللجنة وعلى جودة التدقيق الخارجي. **التوصيات:** قدمت الدراسة رؤية مهمة ومتعددة الأبعاد للمنظمين والشركات والمهنيين، تهدف إلى الاستفادة من النتائج في تعزيز اليات الحوكمة والإفصاح.

الكلمات المفتاحية: خصائص لجنة التدقيق، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، جودة التدقيق، بورصة عمان، بورصة فلسطين.

¹ Department of Accounting, Faculty of Business and Communication, An-Najah National University, Nablus, Palestine

* Corresponding author email: muizabualia@najah.edu

¹ قسم المحاسبة، كلية الأعمال والاتصال، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين
* الباحث المراسل: muizabualia@najah.edu

(Appuhami & Tashakor, 2017; Dwekat et al., 2020)، بالتالي فان التركيز على الدول النامية ذات أهمية لفهم العوامل المؤثرة في الإفصاح نظراً لاختلاف بيئاتها المؤسسية (Alia & Branson, 2011; Haddad et al., 2017). كما أن الطابع الاختياري للإفصاح الاجتماعي أدى إلى تباين نتائج الدراسات السابقة (Akhtaruddin & Haron, 2010). لذلك، هناك حاجة مستمرة لمثل هذه الدراسات (Abu Qa'dan & Suwaidan, 2019; Wang & Sun, 2022)، مع الأخذ بعين الاعتبار تزايد اهتمام الأطراف ذات العلاقة مثل المستثمرين والزبائن بالمسؤولية الاجتماعية للشركات (Zaid et al., 2019).

وعلى مستوى الأردن وفلسطين، فإن الدراسات السابقة إما قديمة (Barakat, et al., 2015; Alkayed & Omar, 2023)، أو تركز على قطاعات محددة خاصة الشركات الصناعية (Bataineh et al., 2025)، أو أنها لا تركز على جميع خصائص اللجنة (Qaderi et al, 2020). لذا تتميز هذه الدراسة بشمولها جميع خصائص لجان التدقيق وقطاعات السوق وتغطي فترة حديثة نسبياً. كذلك، تعتبر هذه الدراسة الأولى التي تفحص الأثر المعدل لجودة التدقيق على العلاقة بين كفاءة لجنة التدقيق والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية سواء في الدول المتقدمة أو النامية، على حد علم الباحثين. بالتالي، فهي تقدم صورة أوضح عن تفاعل اليات الحوكمة الداخلية والخارجية في تعزيز مستويات افصاح الشركات (Anissa, 2021).

الإطار النظري

شهدت السنوات الأخيرة تزايد المطالب بتعزيز إفصاح الشركات عن أنشطتها الاجتماعية والبيئية والأخلاقية، استجابة لانهيئات الشركات وارتفاع وعي المجتمع (Dwekat et al., 2025; Abu Alia et al., 2025). ويُعد مثل هذا الإفصاح وسيلة للتواصل مع أصحاب المصلحة حول كيفية دمج القضايا الاجتماعية والبيئية في النشاط التجاري (Abdeljawad et al., 2022)، الأمر الذي يعكس التزاماً إيجابياً يحقق استدامة الشركة ويعزز ثقة المجتمع (Belal, 2008; Qaderi et al., 2020; Anissa, 2021).

تلعب الحوكمة دوراً رئيسياً في هذا السياق، حيث تمثل لجان التدقيق وجودة التدقيق الخارجي أدوات حيوية لضمان شفافية الإفصاح (Mukhtaruddin et al., 2018; Asiriwa et al., 2018). وتعد الحوكمة من مشكلة الوكالة من خلال الدور الذي يلعبه مجلس الإدارة في تحقيق مصالح الملاك وتعزيز دقة وموثوقية التقارير (Fama, 1980)، وتعتمد قدرته على ذلك على كفاءة لجانه، خصوصاً لجنة التدقيق (Dwekat et al., 2020). هذه اللجان ترفع من جودة

شهدت بيئة الأعمال في العقود الأخيرة تحولات جعلت نجاح الشركات يقاس بعوامل تتجاوز الربحية المالية، لتشمل سمعتها والتزامها بالمسؤولية الاجتماعية، بما يعزز ثقة أصحاب المصلحة ويكرّس الحوكمة الرشيدة (Zaid et al., 2019; Qaderi et al., 2023). وقد ازداد اهتمام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية استجابة لوعي الأطراف ذات العلاقة بضرورة تحقيق توازن بين الأداء المالي والالتزامات المجتمعية (Mohammadi et al., 2021; Bataineh et al., 2025). إن التزام الشركات بالإفصاح عن هذه الأنشطة يعزز صورتها وسمعتها، ويقوي علاقتها مع الأطراف المعنية، كما يقلل من فجوة المعلومات، مما يسهل جذب الاستثمارات والحصول على التمويل (Jizi et al., 2014; Alia & AbuSarees, 2023). غير أن تحقيق هذه الفوائد يرتبط بموثوقية الإفصاحات، إذ قد تُستغل لأغراض انتهازية، مما يبرز أهمية اليات الحوكمة مثل كفاءة لجنة التدقيق وجودة التدقيق الخارجي لضمان صدقها (Dwekat, Segui-Mas, 2020; Carbo & Carmona, 2020; Alia, Amarneh, & Abdeljawad, 2024).

تعد لجنة التدقيق من أهم لجان مجلس الإدارة، إذ تضطلع بمهام الاشراف على الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، ومتابعة عملية إعداد القوائم المالية والتواصل مع المدقق الخارجي (Setiany et al., 2017; Alia & Awwad, 2022)، ومن ثم فإن فاعلية هذه اللجان يسهل الدور الاشرافي لمجلس الإدارة، مما يعزز من شفافية الشركات، بما فيها الإفصاح الاجتماعي (Dwekat et al., 2022). وتنعكس كفاءتها في خصائص مثل الحجم، الاستقلالية، التأهيل الأكاديمي والمهني، عدد الاجتماعات، والتمثيل النسائي (Fauzyyah & Rachmawati, 2018; Wang & Sun, 2022; Mardessi, 2022). كما يتعزز أثرها في ظل وجود تدقيق خارجي عالي الجودة مما يرفع من مصداقية الإفصاحات الاجتماعية (Mukhtaruddin et al., 2018; Qaderi et al., 2020).

تحلل هذه الدراسة العلاقة بين خصائص لجان التدقيق والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مع اختبار الدور المعدل لجودة التدقيق الخارجي، وذلك باستخدام بيانات الشركات المدرجة في بورصتي عمان وفلسطين خلال الفترة 2018-2022. تمثل هاتان البورصتان أسواقاً ناشئة تتقارب في الخصائص الاقتصادية والثقافية والسياسية (Daraghma & Iriqat, 2016). ورغم وجود دراسات سابقة تناولت أثر اليات الحوكمة، بما فيها لجان التدقيق، على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Fauzyyah & Rachmawati, 2018; Abu Jahid, 2020)، إلا أن معظمها أجري في الدول المتقدمة

الإفصاحات ذات العلاقة (La et al., 2000; Akhtaruddin & Haron, 2010; Mohammadi et.al, 2020).

تقتضئ نظرية الشرعية Legitimacy Theory أن الشركات تسعى إلى تبرير مشروعيتها وجودها وأنشطتها لاكتساب قبول المجتمع لها من خلال الموازنة بين أدائها الاقتصادي وأدائها الاجتماعي والبيئي (Belal, 2008)، حيث تعمل الشركات على إثبات التزامها بقواعد ومعايير المجتمع، استناداً إلى فكرة وجود عقد اجتماعي بين الشركة والمجتمع يلزمها بالقيام بالأنشطة المتفقّة مع قيم وتطلّعات المجتمع والإفصاح طوعاً عنها (La et al., 2000; Belal, 2008)، كون الإفصاح يساعد في تقييم مدى توافق أنشطة الشركة وممارساتها مع القوانين وقيم المجتمع، مما ينعكس إيجابياً على أداء الشركة واستدامتها (Abdeljawad et al, 2022).

الدراسات السابقة وتطوير الفرضيات استقلالية لجنة التدقيق

تعكس استقلالية لجنة التدقيق مدى استقلالية أعضائها من حيث عدم اشغالهم مناصب تنفيذية في الشركة الأمر الذي يعتبر من أهم مؤشرات كفاءة هذه اللجنة والذي يساهم في رفع مستوى وجودة الإفصاح عموماً، بما فيه الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Akhtaruddin & Haron, 2010; Dwekat et al., 2020). ووفقاً لنظريتي الوكالة وأصحاب المصلحة، فإن لجان التدقيق المستقلة أكثر قدرة على ممارسة الرقابة، بما يحمي المساهمين والأطراف الأخرى ويعزز الإفصاح الاجتماعي (Appuhami & Tashakor, 2017). وفي إطار نظرية الشرعية، فإن وجود أعضاء مستقلين يساعد على موافاة الإفصاحات مع توقعات المجتمع ومتطلباته، مما يدعم مشروعيتها الشركة (Mohammadi et.al, 2020).

وقد أكدت العديد من الدراسات العلاقة الإيجابية بين الاستقلالية والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Bacha et al., 2021; Setiany et al., 2017; AQaderi et al., 2020; Qaderi et al., 2023). حيث بين (Mohammadi et al., 2020) أن استقلالية اللجنة تعزز قدراتها الإشرافية وبالتالي من جودة ومصداقية الإفصاحات، بما فيها الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Ghaleb et al., 2020)، كون الاستقلالية العالية تحد من قدرة الإدارة على التأثير على اللجنة، وبالتالي تقل فرص المديرين للقيام بمسلكيات انتهازية تقود إلى عدم تماثل المعلومات (Appuhami & Tashakor, 2017).

على عكس ذلك، بين (DeFond and Francis, 2005) أن الأعضاء غير المستقلين يفتقدون للخبرة مما يقلل من كفاءة اللجنة وينعكس سلباً على إفصاحاتها. وبينت نتائج Martínez

تقارير الشركة، مما يقلل من تكاليف الوكالة وعدم تماثل المعلومات (Habbash & Alghamdi, 2017).

كذلك، يُعد التدقيق الخارجي من أبرز آليات الحوكمة، إذ يساهم في تقليص السلوك الانتهازي وتحسين جودة التقارير (Habbash & Alghamdi, 2017; Appuhami & Tashakor, 2017; Agyei-Mensah, 2019). التدقيق عالي الجودة يعزز مصداقية القوائم المالية والإفصاحات الاجتماعية (Asiriwa et al., 2018; Anissa, 2021)، ويدعم فاعلية لجان التدقيق في مواجهة التلاعب (Agyei-Mensah, 2019). لذلك يُنظر إلى جودة التدقيق ولجان التدقيق باعتبارهما آليتين تكامليتين لتعزيز الشفافية والمسؤولية الاجتماعية (Mukhtaruddin et al., 2018).

إن العلاقة بين البات الحوكمة والإفصاح، تحديداً عن الأنشطة الاجتماعية، تفسر بالاستناد إلى إطار نظري مستمد من مبادئ مجموعة من النظريات ذات العلاقة (Zaid et al., 2019). تعتبر نظرية الوكالة Agency Theory الأكثر أهمية في تقييم العلاقة بين الحوكمة والإفصاح، حيث ظهرت هذه النظرية على قاعدة تضارب مصالح المساهمين مع مصالح الإدارة وعدم تماثل المعلومات المتاحة لكليهما وهو ما يسمى بمشكلة الوكالة (Meckling & Jensen, 1976). يتم حل مشكلة الوكالة من خلال تعزيز البات الحوكمة وتحسين إفصاحات الشركة، بما فيها المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية (Abu Jahid et al., 2020). ويلعب مجلس الإدارة ولجانه دوراً أساسياً في تعزيز حوكمة الشركات وشفافيتها (Rabia et al., 2025). تعتبر لجنة التدقيق إحدى أهم اللجان في الحد من مشكلة الوكالة وعدم تماثل المعلومات (Mardessi, 2022)، نظراً للأدوار المناطة بها ومنها الإشراف على عملية إعداد التقارير، مما يحسن من موثوقيتها ومصداقيتها. وفي هذا السياق، فإن توفر مجموعة من الخصائص في مثل هذه اللجان، مثل الاستقلالية والتنوع، من شأنه أن ينعكس على كفاءتها في أداء مهامها الإشرافية والرقابية الأمر الذي ينعكس إيجابياً على حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى (Jizi et al., 2014).

تركز نظرية أصحاب المصلحة Stakeholders Theory على الأطراف الأخرى، غير المساهمين، والذين ترتبط مصالحهم بشكل مباشر أو غير مباشر بالشركة أو يتأثرون بأنشطتها. تؤكد هذه النظرية على ضرورة أن تأخذ الشركات مصالح وتوقعات هؤلاء بعين الاعتبار عند ممارستها لأنشطتها والإفصاح عن ذلك في تقاريرها (Asiriwa et al., 2018). فمن خلال الإفصاح تثبت الشركات اضطلاعها بالتزاماتها تجاههم وتلبية توقعاتهم (Belal, 2008). وتساهم لجان التدقيق، من خلال متابعتها للأنشطة وأداء الإدارة، في تعزيز توجه الشركة نحو المساهمة الاجتماعية وفي تحسين

فزيادة تواتر الاجتماعات يتيح وقتاً أكبر للإشراف على أنشطة الإدارة، بما يشمل الإفصاحات الاختيارية مثل الإفصاح الاجتماعي (Alqatamin & Alqatamin, 2024)، مما يقلل من عدم تماثل المعلومات، ويساهم في حماية مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين (Li et al., 2012; Dwekat et al., 2020).

وقد وجدت دراسات عديدة علاقة إيجابية بين كثافة الاجتماعات وتحسين الإفصاح الاجتماعي (Martínez & De Fuentes, 2007; Fauzyyah & Rachmawati, 2018; Zaid et al., 2019). بالمقابل، فإن بعض الدراسات خلصت إلى عدم وجود أي أثر لعدد اجتماعات اللجنة على الإفصاح الاختياري (Setiany et al., 2017).

استناداً إلى ما سبق، تُصاغ الفرضية الثالثة كما يلي:

H3: يزداد مستوى إفصاح الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان عن المسؤولية الاجتماعية كلما زاد عدد اجتماعات لجنة التدقيق.

التمثيل النسائي

في السنوات الأخيرة، تزايدت الدعوات لتعزيز مشاركة المرأة في مواقع صنع القرار، بما في ذلك عضوية مجالس الإدارة ولجان التدقيق، وهو توجه تدعمه قواعد الحوكمة عالمياً. غير أن نتائج الدراسات السابقة حول أثر التمثيل النسائي على الإفصاح الاجتماعي جاءت متباينة.

فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن وجود النساء في لجان التدقيق يرتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Lai et al., 2017; Wang & Sun, 2022). ويرجع ذلك إلى أن التنوع بين الجنسين يوفر موارد إضافية من حيث المعلومات والعلاقات والمهارات، مما يعزز الإبداع وجودة القرارات (Burke, 1997). كما أن مشاركة المرأة يرفع من جودة الأفكار المقدمة والخطط الموضوعة لمواجهة التحديات بالتالي يحسن من فاعلية اللجنة في المتابعة والرقابة، مما ينسجم مع مبادئ نظرية الوكالة (Mohammadi et al., 2021). فالحضور النسائي الواسع في لجنة التدقيق من شأنه أن يساعد في رصد مواطن الضعف في الأنظمة والضوابط الرقابية، كون النساء يملن إلى التدقيق في التفاصيل، الأمر الذي يحسن الرقابة ويرفع من مستوى الإفصاح (Parker et al., 2015). علاوة على ذلك، فهو النقاشات حول القضايا البيئية والاجتماعية، بما يدعم شرعية الشركة ورضا الأطراف ذات العلاقة (Appuhami et al., 2017)، كما قد يسهم في رفع جودة التدقيق الخارجي (Lai et al., 2017).

عطفاً على ما تم عرضه، فإن الفرضية الرابعة تنص على ما يلي:

(2007) and De Fuentes وجود علاقة عكسية بين الاستقلالية ومستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. بالمقابل، لم تجد دراسات أخرى أي علاقة بينهما (Li, Mangena & Pike, 2012; Wang & Sun, 2022).

بناءً على ما تقدم، فقد تم صياغة الفرضية الأولى كما يلي:

H1: يزداد مستوى إفصاح الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان عن المسؤولية الاجتماعية كلما زادت استقلالية لجنة التدقيق.

حجم لجنة التدقيق

يُعد حجم لجنة التدقيق من الخصائص الرئيسة التي تحدد كفاءتها الرقابية وقدرتها على تحسين جودة التقارير والإفصاحات (Mardessi, 2022; Alqatamin & Alqatamin, 2024). فكلما زاد عدد الأعضاء، زادت الخبرات وتنوعت وجهات النظر المتاحة لدعم القرارات وحل المشكلات، بما في ذلك تلك المرتبطة بالإفصاح الاجتماعي (Karamanou & Vafeas, 2005; Bédard & Gendron, 2010; Kayodea et al., 2023). حسب نظرية الوكالة، يساهم الحجم الأكبر للجنة في تقليل تكاليف الوكالة والحد من قدرة الإدارة على استغلال الإفصاحات (Mardessi, 2022)، نظراً للصعوبة التأثير على لجان كبيرة العدد (Wang & Sun, 2022). كما أن زيادة الأعضاء تمثل مصالح أوسع لأصحاب المصلحة، وتدعم توافق التقارير مع توقعاتهم، وهو ما يعزز صورة الشركة وشرعيتها (Akhtaruddin & Haron, 2010; Belal, 2008).

وقد أكدت عدة دراسات الأثر الإيجابي لحجم اللجان على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Akhtaruddin & Haron, 2010; Li et al., 2012; Appuhami & Tashakor, 2017; Buallay & Al-Ajmi, 2020). إلا أن نتائج أخرى أشارت إلى أن زيادة العدد قد تضعف التنسيق والتعاون بين الأعضاء وتبطئ القرارات، مما يقلل من فاعلية اللجنة (Mohammadi et al., 2020; Dwekat et al., 2020). (2020)، في حين أشارت أبحاث أخرى إلى غياب علاقة واضحة بينهما (Qaderiet al., 2020).

وفقاً لما تم عرضه، قمنا بتطوير الفرضية الثانية كالآتي:

H2: يزداد مستوى إفصاح الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان عن المسؤولية الاجتماعية كلما زاد حجم لجنة التدقيق.

اجتماعات لجنة التدقيق

يعتبر عدد اجتماعات لجنة التدقيق مؤشراً على فاعليتها ويقيظتها في معالجة القضايا المرتبطة بمهامها، حيث تسهم الاجتماعات المتكررة في تعزيز دورها الرقابي وتحسين جودة الإفصاحات (Fauzyyah & Rachmawati, 2018).

H4: يزداد مستوى إفصاح الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان عن المسؤولية الاجتماعية كلما زاد تمثيل النساء في لجنة التدقيق.

المعرفة والخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق

وفقاً لنظرية الوكالة، تتطلب المهام الموكلة للجنة التدقيق أن يمتلك أعضاؤها معرفة وخبرة مالية كافية، حيث إن التأهيل الأكاديمي والمهني في المحاسبة والتدقيق يرفع من قدرتهم على فهم القضايا المعقدة والتعامل معها بكفاءة (Fama & Jensen, 1983). وبالتالي، يعزز هذا التأهيل من دور اللجنة في الإشراف على عملية إعداد التقارير ويحسن جودة الإفصاحات، بما يشمل المسؤولية الاجتماعية (Abdul Rahman & Ali, 2006). كما أن الخبرة المالية تسهم في تقليل تكاليف الوكالة وعدم تماثل المعلومات، مما يدعم موثوقية الإفصاحات (Bédard & Gendron, 2010). وينسجم ذلك مع نظريتي أصحاب المصلحة والشرعية، حيث يؤدي وجود أعضاء مؤهلين إلى رفع جودة الإفصاح، تلبيةً لتوقعات أصحاب المصلحة وتعزيزاً لمشروعية الشركة (La et al., 2008; Belal, 2000).

وقد دعمت الأدلة التجريبية هذه الرؤية، إذ أظهرت دراسات أن خبرة أعضاء اللجنة تعزز الإفصاحات، بما في ذلك المسؤولية الاجتماعية (Appuhami & Tashakor, 2020; Mohammadi et al., 2017). ومع ذلك، أظهرت نتائج أخرى آثاراً سلبية (Buallay & AL-Ajmi, 2020)، فيما لم تجد بعض الدراسات أي علاقة واضحة بين خبرة أعضاء اللجنة ومستوى الإفصاح الاجتماعي (Li et al., 2012; Qaderi et al., 2020; Wang & Sun, 2022; Qaderi et al., 2023).

تأسيساً على ما تقدم، صيغت الفرضية الخامسة كما يلي:

H5: يزداد مستوى إفصاح الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان عن المسؤولية الاجتماعية كلما زاد التأهيل العلمي والعملي لأعضاء لجنة التدقيق.

الأثر المعدل لجودة التدقيق على العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

تعكس جودة التدقيق مدى التزام المدقق بمعايير المهنة وقدرته على كشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بما يضمن موثوقية المعلومات المنشورة ويجعلها أساساً لاتخاذ القرارات من قبل أصحاب المصلحة (Asiriwa et al., 2018). وحسب (Habbash and Alghamdi, 2017)، تتحقق جودة التدقيق من خلال الكفاءة المهنية، والاستقلالية، والسلوك الأخلاقي، الأمر الذي يحسن أداء المدقق ويعزز سمعته.

وقد أشارت الدراسات إلى أن جودة التدقيق العالية تعزز فعالية لجان التدقيق، مما ينعكس إيجاباً على دمج المسؤولية

الاجتماعية في سياسات الشركات وقراراتها (Mukhtaruddin et al., 2018). أشار (Anissa, 2021) إلى أن استخدام مكاتب التدقيق الكبرى (Big-4) يرفع من مصداقية الإفصاحات الاجتماعية. إضافة إلى ذلك، أكدت أبحاث عديدة وجود أثر مباشر لجودة التدقيق في تحسين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Barakat et al., 2015; Bataineh et al., 2025; Alkayed & Omar, 2023; Alia et al., 2024).

بناءً على ما سبق، فإن الفرضية الأخيرة تنص على ما يلي:

H6: جودة التدقيق تعزز الأثر الإيجابي لخصائص لجنة التدقيق (الحجم، الاستقلالية، عدد الاجتماعات، تمثيل النساء، التأهيل العلمي والعملي للأعضاء) على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

المنهجية

عينة الدراسة

ركزت هذه الدراسة على الشركات المدرجة في بورصتي عمان وفلسطين، وهما من الأسواق العربية الناشئة التي تجمعها أوجه تشابه ثقافية وجغرافية وتاريخية واقتصادية، إضافة إلى تحديات سياسية متقاربة (Daraghma & Iriqat, 2016)، كما تعمل البورصتان في إطار أنظمة متقاربة نسبياً (Nour et al., 2022).

وقد استهدفت الدراسة جميع الشركات المدرجة في البورصتين من مختلف القطاعات بشرط استمرارية إدراجها طوال الفترة التي تغطيها الدراسة (2018-2022) وتوفر كافة البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة. في بداية العام 2024، كان عدد الشركات المدرجة في بورصة عمان 168 شركة وفي بورصة فلسطين 49 شركة، بمجموع 217 شركة. وقد تم استبعاد 53 شركة لعدم توافقها مع الشروط. بالتالي تكونت العينة النهائية من 164 شركة 11 منها مدرجة في بورصة فلسطين والباقي (153) في بورصة عمان، كما هو مبين في الجدول رقم 1.

جدول (1): عينة الدراسة.

المجموع	بورصة عمان	بورصة فلسطين	
217	168	49	الشركات المدرجة
53	15	38	الشركات المستبعدة
164	153	11	العينة النهائية

البيانات وقياس المتغيرات

تم الرجوع إلى التقارير السنوية الصادرة عن الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان والتي توفرها مواقعها الإلكترونية وذلك للحصول على البيانات التي استخدمت في قياس متغيرات الدراسة التي تشمل:

انسجاماً مع دراسات سابقة (Qaderi et al., 2020; Alkayed & Omar, 2023; Bataineh et al., 2025)، اعتمدت هذه الدراسة أسلوب قائمة التحقق (Checklist) لقياس مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وهي الطريقة الأكثر شيوعاً في ظل غياب مؤشرات إفصاح رسمية معتمدة، يقوم هذا الأسلوب على تحليل المحتوى عبر فحص التقارير السنوية للشركات والتحقق مما إذا تم الإفصاح عن بنود محددة تعكس أنشطتها الاجتماعية

تم اعتماد قائمة طورت من قبل Abu Alia and Mardawi (2021) وتشمل 30 بنداً تتوزع على أربع فئات من الأنشطة المرتبطة بمسؤولية الشركات الاجتماعية تجاه المجتمع، والبيئة، والعاملين (الموارد البشرية)، والعملاء (المنتجات). بالرجوع الى التقارير الصادرة عن الشركة، يتم التحقق من التزامها بالإفصاح عن كل بند من البنود وإثبات ذلك باعتبار الإفصاح متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حال تم الإفصاح عنه، والقيمة (0) دون ذلك. مؤشر الإفصاح لكل شركة يعكس مجموع البنود التي تم الإفصاح عنها مقسمة على العدد الإجمالي لكافة البنود (30) وفقاً للمعادلة التالية:

مؤشر الإفصاح = $\sum$ نقاط (المجتمع، البيئة، الموظف، المنتج) / 30

المتغيرات المستقلة

لتحديد كفاءة لجنة التدقيق، تم استخدام خمس خصائص تشمل استقلالية اللجنة وحجمها وتنوعها الجنسي واجتماعاتها ومدى تأهيل أعضائها، والتي تمثل المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة. الاستقلالية تعني عدم اشغال أعضاء اللجنة أي مناصب تنفيذية في الشركة (Appuhami et al., 2017)، وتم قياسها من خلال احتساب نسبة الأعضاء المستقلين الى اجمالي عدد أعضاء اللجنة (Qaderi et al., 2020). بالنسبة لحجم اللجنة، فقد تم قياسه باستخدام اجمالي عدد أعضائها (Li et al., 2012)، أما اجتماعات اللجنة التي تعكس حيوية اللجنة وفعاليتها، فقد قيست من خلال عدد اجتماعات اللجنة خلال السنة (Li et al., 2012; Fauzyyah & Rachmawati, 2018). تأهيل وخبرة أعضاء اللجنة تمكنهم من فهم القضايا التي تواجهها ومن التعامل معها، والتي تم قياسها بنسبة الأعضاء الذين يحملون مؤهل علمي او مهني في مجال المحاسبة او المالية او المجالات الأخرى ذات العلاقة الى اجمالي عدد الأعضاء (Akhtaruddin & Haron, 2010). أخيراً، تم قياس التنوع الجنسي بمدى تمثيل العنصر النسائي من خلال نسبة الاناث في اللجنة الى العدد الكلي لأعضائها (Kayodea et al., 2023).

تعكس جودة التدقيق دقة وقدرة المدقق الخارجي على رصد الأخطاء الجوهرية التي تهدد عدالة القوائم المالية والإبلاغ عنها (DeAngelo, 1981). ورغم اختلاف المقاييس التي تم استخدامها لقياس جودة التدقيق، الى ان أكثرها انتشاراً هو حجم مكتب التدقيق ممثل بكونه من شركات التدقيق الأربع الكبرى (Big-4) أم لا (Asiriwa et al., 2018; Koni et al., 2024)، حيث تُعد مكاتب Big-4 معياراً للجودة بفضل قدراتها وإمكاناتها العالمية (Bacha et al., 2021). وهو ما تم استخدامه في هذه الدراسة للتعبير عن جودة التدقيق، فهو متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المدقق الخارجي ينتمي إلى إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى، والقيمة (0) إذا لم يكن كذلك (Alkayed & Omar, 2023; Alia et al., 2024).

المتغيرات الضابطة

يتأثر مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بعدة عوامل تتجاوز خصائص لجان التدقيق، بعضها يرتبط بالشركة نفسها (Micro) وأخرى بالبيئة الاقتصادية والتنظيمية المحيطة (Macro). على المستوى الجزئي، أخذت الدراسة في الاعتبار ثلاثة متغيرات رئيسية: حجم الشركة، الأداء المالي، والرافعة المالية. يمثل حجم الشركة أحد العوامل الأكثر تأثيراً نظراً لارتباطه بحجم الرقابة والتدقيق الذي تخضع له، وتم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول (Asmar et al., 2024). ما الأداء المالي، فيُتوقع أن يكون للشركات الأكثر ربحية قدرة أكبر على تمويل أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها، وقد تم قياسه بالعائد على الأصول (ROA) (Rabaia et al., 2025). في المقابل، تعكس الرافعة المالية مدى اعتماد الشركة على الديون، حيث قد تحد النسب المرتفعة من قدرة الشركات على تخصيص موارد للمسؤولية الاجتماعية، وتم قياسها بنسبة إجمالي الالتزامات إلى الأصول (Jizi et al., 2014; Appuhami & Tashakor, 2017).

أما على المستوى الكلي، فقد تم إدخال معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي (GDP Growth) كمتغير ضابط يعبر عن الأداء الاقتصادي للدولة، باعتباره عاملاً مؤثراً على قدرة الشركات على تمويل التزاماتها الاجتماعية. تم الحصول على بيانات هذا المؤشر من الحسابات القومية المنشورة للبنك الدولي، والتي تحسب على أساس الأسعار الثابتة بالعملة المحلية (WB, 2024; Alia et al., 2025).

الجدول رقم (2) يلخص المتغيرات، نوعها، رموزها، وطريقة قياس كل منها.

قياس المتغير	نوع المتغير	رمز المتغير	المتغير
مؤشر افصاح يحسب بقسمة عدد البنود التي تم الإفصاح عنها على العدد الكلي للبنود	تابع	CSR	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية
نسبة الأعضاء غير التنفيذيين الى اجمالي عدد الأعضاء	مستقل	ACIND	استقلالية لجنة التدقيق
عدد أعضاء اللجنة	مستقل	ACSIZE	حجم اللجنة
عدد اجتماعات اللجنة خلال السنة	مستقل	ACMET	تكرار الاجتماعات
نسبة أعضاء اللجنة من الاناث الى العدد الإجمالي للأعضاء	مستقل	ACGEND	التمثيل النسائي
نسبة الأعضاء الذين يحملون شهادة أكاديمية او مهنية في المحاسبة او التدقيق او المالية	مستقل	ACEDU	التأهيل العلمي والمهني
القيمة (1) اذا كان المدقق الخارجي من الأربعة الكبار (Deloitte, KPMG, PWC, EY)، و (0) خلاف ذلك	معدل	AQ	جودة التدقيق
صافي الربح مقسوم على اجمالي الاصول	ضابط	ROA	الأداء المالي
اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة	ضابط	FSIZE	حجم الشركة
نسبة اجمالي الالتزامات الى اجمالي الاصول	ضابط	LEV	الرافعة المالية
الأسعار الثابتة بالعملة المحلية	ضابط	GDPG	النمو في الناتج المحلي الاجمالي

التحليل الإحصائي

لتحقيق اهداف الدراسة وفهم العلاقات التي تفحصها، تم استخدام الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic)، واختبار التداخل الخطي عن طريق مصفوفة الارتباط (Matrix of correlations) ومعامل تضخم التباين جدول (3): نتائج الإحصاء الوصفي.

(Variance Inflation Factor-VIF)، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) (Analysis) لاختبار فرضيات الدراسة، حيث تم تطوير نموذجي انحدار. يفحص النموذج الأول أثر خصائص لجنة التدقيق على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وتم التعبير عن هذا النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$CSR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACIND_{i,t} + \beta_2 ACSIZE_{i,t} + \beta_3 ACMEET_{i,t} + \beta_4 ACGD_{i,t} + \beta_5 ACEDU_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 FSIZE_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 GDPG_{i,t} + \varepsilon$$

أما النموذج الثاني فيعبر عن الأثر المعدل لجودة التدقيق على العلاقات التي يختبرها النموذج الأول، حيث تم إضافة تفاعلات بين خصائص اللجنة وجودة التدقيق. معادلة النموذج الثاني هي كما يلي:

$$CSR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACIND_{i,t} + \beta_2 ACSIZE_{i,t} + \beta_3 ACMEET_{i,t} + \beta_4 ACGD_{i,t} + \beta_5 ACEDU_{i,t} + \beta_6 AQ + \beta_7 ACIND_{i,t} * AQ_{i,t} + \beta_8 ACSIZE_{i,t} * AQ_{i,t} + \beta_9 ACMEET_{i,t} * AQ_{i,t} + \beta_{10} ACGD_{i,t} * AQ_{i,t} + \beta_{11} ACEDU_{i,t} * AQ_{i,t} + \beta_{12} LEV_{i,t} + \beta_{13} FSIZE_{i,t} + \beta_{14} ROA_{i,t} + \beta_{15} GDPG_{i,t} + \varepsilon$$

بينما تم تعريف المتغيرات في الجدول رقم (2)، تمثل ε حد الخطأ العشوائي، و β_i معاملات الانحدار.

النتائج

نتائج التحليل الوصفي

يعرض الجدول (3) الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة استناداً إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والقيم الدنيا والعليا لكل متغير. بلغ متوسط الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية 34.1%، بحد أقصى يقارب 77% وأدنى 3%، ما يعكس تفاوتاً كبيراً في ممارسات الشركات. وينطبق هذا التباين أيضاً على خصائص لجان التدقيق.

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
CSR	820	.341	.203	.03	.77
ACIND	820	.609	.348	0	1
ACSIZE	820	3.256	.745	2	9
ACMET	819	4.717	1.733	0	18
ACGEND	820	.051	.133	0	1
ACEDU	820	.353	.295	0	1
AQ	820	.473	.5	0	1
LEV	820	.401	.282	.008	.973
ROA	820	.016	.067	-.175	.333
FSIZE	820	17.537	1.825	13.928	22.421
GDPG	820	.012	.022	-.113	.07

أما المتغيرات الضابطة، فقد بلغ متوسط حجم الشركات (اللوغاريتم الطبيعي للأصول) 17.538. فيما أظهرت النتائج أن متوسط الرافعة المالية بلغ 40% من إجمالي الأصول. كما بلغ متوسط العائد على الأصول (ROA) 16%، مع تفاوت ملحوظ بين الشركات (من -17.5 إلى 33.3%). أما معدل النمو الاقتصادي فقد سجل متوسطاً منخفضاً بلغ 1.2% بقيم تراوحت بين انكماش بنسبة -11.3% ونمو بلغ 7%، وهو ما يبرز تذبذب البيئة الاقتصادية الكلية وتأثيرها المحتمل على قدرة الشركات في تمويل أنشطتها الاجتماعية والإفصاح عنها.

تحليل الارتباط

للتأكد من عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة، تم استخدام مصفوفة الارتباط (بيرسون). أظهرت النتائج (الجدول 4) أن أعلى قيمة ارتباط بلغت 0.618 بين حجم الشركة والرافعة المالية، وهي أقل من الحد الحرج 0.8. كذلك، كانت نتائج معامل تضخم التباين (VIF) أقل من 5 حيث تراوحت بين -0.3 إلى 0.8، مما يؤكد غياب مشكلة التداخل الخطي.

فقد أظهرت النتائج أن متوسط استقلالية اللجان بلغ حوالي 61%، وهو مستوى يتماشى نسبياً مع متطلبات الحوكمة، مع وجود لجان مكونة بالكامل من أعضاء مستقلين وأخرى بلا أي استقلالية. أما متوسط حجم اللجنة فبلغ أكثر من 3 أعضاء، بحد أدنى عضوين وحد أقصى تسعة، بما يوفر درجة من التنوع المؤسسي. بالنسبة للاجتماعات، تجاوز المتوسط 4 اجتماعات سنوياً، وهو ما يلبي الحد الأدنى المطلوب، مع تباين واضح يتراوح من صفر إلى 18 اجتماعاً.

وفيما يتعلق بالتمثيل النسائي، فقد كان محدوداً جداً بمتوسط 5.1% فقط، إذ تخلو بعض اللجان من أي مشاركة نسائية، وهو ما يعكس السياق الثقافي السائد في المنطقة. أما التأهيل العلمي والمهني، فأكثر من ثلث الأعضاء يمثلون خبرة أكاديمية أو مهنية في المحاسبة أو المالية، لكن مع تباين ملحوظ بين الشركات.

بالنسبة للمتغير المعدل (جودة التدقيق)، نلاحظ أن أقل من نصف شركات العينة (47.3%) فقط تستخدم إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى (Big-4)، مما يشير إلى محدودية انتشار التدقيق عالي الجودة في البورصتين.

جدول (4): ارتباط بيرسون.

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
(1) CSRD	1.000									
(2) ACEDU	0.038	1.000								
(3) ACIND	0.071*	-0.029	1.000							
(4) ACSIZE	0.274*	0.022	0.018	1.000						
(5) ACGEND	0.113*	0.066	-0.075*	0.106*	1.000					
(6) ACMET	0.111*	0.070*	0.037	0.295*	0.205*	1.000				
(7) LEV	0.320*	0.122*	0.106*	0.222*	0.199*	0.268*	1.000			
(8) ROA	0.175*	-0.041	-0.066	-0.017	0.019	0.015	-0.036	1.000		
(9) FSIZE	0.464*	0.188*	0.028	0.336*	0.216*	0.304*	0.619*	-0.002	1.000	
(10) GDPG	-0.023	-0.002	-0.031	0.034	0.017	0.090*	-0.020	0.015	-0.017	1.000

* shows significance at $p < 0.05$

لاختبار الفرضيات، استُخدم الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression عبر خمسة نماذج موضحة في الجدول (5). ركزت النماذج الأربعة الأولى على العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق ومستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية مع تدرج في إدخال الضوابط (السنة، الصناعة، الدولة). أما النموذج الخامس فقد اختبر الأثر المعدل لجودة التدقيق على هذه العلاقة. أظهرت النتائج أن النموذج الرابع، الذي شمل ضبط السنة والصناعة والدولة، هو الأكثر قوة، حيث بلغ معامل التحديد R-square له 47.6%، ما يعني أن المتغيرات المستقلة والضابطة فسّرت قرابة نصف التباين في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

نتائج تحليل الانحدار

نظراً لكون البيانات تجمع بين البعدين الزمني والمقطعي (Panel data)، تم استخدام Winsorizing لمعالجة القيم المتطرفة وضمان استقرار النتائج، وتم إجراء اختبار Hausman للمفاضلة بين نماذج التأثيرات الثابتة Fixed Effects والعشوائية Random Effects. أظهرت النتائج أن قيمة الاحتمالية (p-value) أقل من 0.05، مما يدعم اعتماد نموذج التأثيرات الثابتة لقدرته على التحكم في التباين غير المرصود وتقديم تقديرات أكثر اتساقاً. ولتفادي تحيز العوامل الزمنية، تم إدخال تأثيرات الفترة الزمنية Year Effects ضمن النماذج.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
VARIABLES	CSR	CSR	CSR	CSR	CSR
ACIND	0.0387** (0.0184)	0.0384** (0.0185)	0.0278* (0.0158)	0.0198 (0.0171)	-0.0294 (0.0192)
ACSIZE	0.0409*** (0.00887)	0.0410*** (0.00892)	0.0296*** (0.00818)	0.0294*** (0.00812)	0.00184 (0.0136)
ACMET	-0.00888** (0.00417)	-0.00892** (0.00418)	-0.00851** (0.00388)	-0.00736* (0.00380)	-0.00636 (0.00462)
ACGEND	0.0278 (0.0479)	0.0286 (0.0481)	0.0999** (0.0440)	0.103** (0.0451)	0.232** (0.0924)
ACEDU	-0.0236 (0.0221)	-0.0237 (0.0221)	-0.0189 (0.0190)	-0.0178 (0.0191)	0.0122 (0.0228)
FSIZE	0.0446*** (0.00470)	0.0446*** (0.00473)	0.0349*** (0.00506)	0.0339*** (0.00522)	0.0312*** (0.00551)
LEV	0.0418 (0.0276)	0.0417 (0.0278)	-0.0276 (0.0243)	-0.0274 (0.0247)	-0.0304 (0.0251)
ROA	0.562*** (0.129)	0.558*** (0.130)	0.360*** (0.109)	0.323*** (0.106)	0.259** (0.103)
GDPG	-0.138 (0.322)	-0.306 (0.615)	-0.336 (0.537)	-0.0220 (0.565)	-0.107 (0.550)
AQ					0.0277** (0.0140)
AQ_ACIND					0.0969*** (0.0314)
AQ_ACSIZE					0.0336** (0.0162)
AQ_ACMET					-0.00120 (0.00741)
AQ_ACGEND					-0.165 (0.111)
AQ_ACEDU					-0.0628* (0.0367)
Constant	-0.466*** (0.0773)	-0.461*** (0.0806)	-0.160 (0.106)	-0.0966 (0.117)	-0.0720 (0.120)
Year	No	Yes	Yes	Yes	Yes
Sector	No	No	Yes	Yes	Yes
Country	No	No	No	Yes	Yes
Observations	819	819	819	819	819
R-squared	0.276	0.276	0.472	0.476	0.491

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

ونظرية أصحاب المصلحة (Appuhami & Tashakor, 2017; Ghaleb et al., 2020). هذا الأثر الإيجابي سبق أن أكدته عدة دراسات (Qaderi et al., 2020; Dwekat et al., 2021; Bacha et al., 2021). حيث أظهرت أن استقلالية الأعضاء ترفع من مصداقية التقارير المالية وغير المالية. كذلك أوضحت دراسة Martínez and De Fuentes (2007) أن الاستقلالية تعزز من الامتثال للقوانين وتزيد من موثوقية الإفصاح.

كذلك فإن حجم اللجنة (ACSIZE) يؤثر إيجابياً وبدرجة دلالة عالية ($p < 0.01$) على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية عبر جميع النماذج (4-1). ينسجم هذا مع الدراسات السابقة (Akhtaruddin & Haron, 2010; Li et al., 2010).

تشير نتائج النماذج (4-1) إلى قبول ثلاث فرضيات فقط، هي الأولى والثانية والرابعة؛ إذ تبين أن استقلالية اللجنة وحجمها ووجود النساء فيها يرتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. في المقابل، أظهر عدد الاجتماعات تأثيراً سالباً. أما بالنسبة إلى التأهيل العلمي والمهني لأعضاء اللجنة، فقد اتضح أنه لا يحمل أثراً معنوياً عبر مختلف النماذج. أظهرت نتائج النماذج (3-1) أن استقلالية اللجنة (ACIND) ترتبط إيجابياً وبدرجة معنوية (5% و 10%) مع مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. ويعكس ذلك قدرة الأعضاء المستقلين على ممارسة رقابة أكثر حيادية بعيداً عن ضغوط الإدارة، مما يحد من عدم تماثل المعلومات ويعزز الشفافية والمساءلة، وهو ما يتماشى مع مبادئ نظرية الوكالة

مع القضايا البيئية والاجتماعية التي يتطلبها هذا النوع من الإفصاح؛ بل إن توافر خبرات متعددة مرتبطة مباشرة بممارسات المسؤولية الاجتماعية قد يكون أكثر تأثيراً في دفع الشركات لتبني سياسات متكاملة والإفصاح عنه. هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسات سابقة (Li et al., 2012; Qaderi et al., 2020; Wang & Sun, 2022; Qaderi et al., 2023).

في النموذج الخامس، تؤكد النتائج أن جودة التدقيق كآلية حوكمة خارجية تعزز مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Alia et al., 2024)، سواء بشكل مباشر أو عبر دعم الأثر الإيجابي لكل من استقلالية اللجنة وحجمها. فقد أظهر التفاعل بين جودة التدقيق واستقلالية اللجنة أثراً إيجابياً قوياً ($\beta=0.0969$, $p<0.01$)، بما ينسجم مع ما بينته دراسة (Sukma and Bernawati, 2019) حول دور شركات التدقيق الكبرى (Big-4) في رفع استقلالية اللجان وزيادة مصداقية الإفصاحات. كما أظهرت النتائج أن جودة التدقيق تعزز من أثر حجم اللجنة، إذ ينتج التفاعل بين الخبرات المتنوعة في اللجان الكبيرة والتدقيق عالي الجودة مستوى أفضل من الرقابة والإفصاح (Sukma & Bernawati, 2019). بالمقابل، أظهر التفاعل بين جودة التدقيق والتأهيل العلمي أثراً سلبياً عند مستوى 10%، مما يشير إلى أن التدقيق عالي الجودة قد يعوض جزئياً عن ضعف الخبرات المالية داخل اللجان. أما بالنسبة لباقي الخصائص (عدد الاجتماعات والتمثيل النسائي)، فلم يظهر أي أثر جوهري، وهو ما قد يعكس محدودية مشاركة النساء أصلاً في اللجان أو اقتصار اجتماعاتها على قضايا روتينية، الأمر الذي يقلل من تفاعلها مع جودة التدقيق.

بالنسبة للمتغيرات الضابطة، أظهرت النتائج أن حجم الشركة يرتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وهو ما يعزى إلى المتابعة المكثفة التي تخضع لها الشركات الكبرى والضغوط التنظيمية الأقوى إضافة إلى توافر الموارد الكافية لدعم أنشطة الإفصاح، بما يتسق مع الأدلة السابقة (Haddad et al., 2017; Abu Qa'dan & Suwaidan, 2019). كما أن الأداء المالي الجيد أظهر أثراً إيجابياً ودالاً عند مستوى 1% عبر جميع النماذج، حيث يوفر للشركات موارد إضافية لتمويل المبادرات الاجتماعية ويحفزها على الإفصاح لتعزيز صورتها كمنشآت مستدامة. في المقابل، لم تكشف النتائج عن أي أثر معنوي لكل من الرافعة المالية أو معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي (GDPG).

الخلاصة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور جودة التدقيق في تعديل العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق ومستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وذلك على عينة من الشركات المدرجة

2012; Appuhami & Tashakor, 2017; Buallay & Al-Ajmi, 2020) التي ربطت كبر حجم اللجنة بتنوع خبرات أعضائها وتعدد وجهات النظر (Bédard & Gendron, 2010; Kayodea et al., 2023)، مما يعزز القدرة على معالجة القضايا الاجتماعية والإفصاح عنها بفعالية. كما أن زيادة عدد الأعضاء تعزز من قوة اللجنة الرقابية، مما يقلل من مخاطر الوكالة ويعزز حماية مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، وهو ما ينعكس إيجاباً على السمعة المؤسسية ومشروعية الشركة (Mardessi, 2022).

أيضاً، فإن زيادة تمثيل النساء (ACGEND) في لجان التدقيق يرتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح وفقاً للنماذج الأكثر شمولاً (3 و 4) بمعاملات بلغت 0.099 و 0.103 على التوالي وقيمة p أقل من 0.05. هذه النتيجة تتفق مع الأدبيات التي تربط التنوع الجندي بزيادة فاعلية اللجان، حيث يثري تعدد وجهات النظر عملية اتخاذ القرار ويعزز الرقابة، خاصة فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية، إذ تميل النساء إلى التركيز على القضايا البيئية والاجتماعية وتجنب المخاطر بدرجة أكبر من الرجال (Lai et al., 2017; Wang & Sun, 2022). كما أشار Parker et al. (2015) إلى أن مشاركة النساء تسهم في كشف أوجه القصور في الضوابط الداخلية، مما يرفع من مصداقية الإفصاحات. هذا يعزز توقعات المساهمين والأطراف الأخرى وبقي صورة الشركة ومشروعيتها (Mohammadi et al., 2021).

وعلى عكس التوقعات، لم تؤيد نتائج النماذج الأربعة الفرضية الثالثة، حيث أظهرت أن عدد الاجتماعات (ACMET) يرتبط سلبياً بمستوى الإفصاح. فكثرية الاجتماعات لا تعكس بالضرورة كفاءة أعلى للجنة في متابعة القضايا الاجتماعية والإفصاح عنها؛ فالمضمون الفعلي لما يُناقش خلال الاجتماعات قد يكون أكثر أهمية من عددها. في السياقات التنظيمية الناشئة، قد تُعقد الاجتماعات بصورة روتينية لمعالجة مهام تقليدية أو للوفاء بمتطلبات إلزامية دون أن يتضمن ذلك نقاشاً معمقاً لمسائل الإفصاح الاجتماعي. هذا التفسير يتفق مع ما توصلت إليه دراسة Buallay and AL-Ajmi (2020) التي بينت أن زيادة عدد الاجتماعات لا يترجم بالضرورة إلى تحسين الإفصاح الاجتماعي، بل قد يُشير أحياناً إلى انشغال اللجان بالحد الأدنى من الامتثال على حساب تطوير الممارسات الطوعية.

أخيراً، أظهرت النتائج عبر النماذج الأربعة أن التأهيل العلمي والعملية لأعضاء اللجنة (ACEDU) لا يرتبط بشكل معنوي بمستوى الإفصاح الاجتماعي للشركات الأردنية والفلسطينية. فوجود أعضاء مؤهلين مالياً أو محاسبياً لا يكفي لضمان فاعلية اللجنة في تعزيز الإفصاح الاجتماعي، كون المعارف المالية وحدها لا توفر بالضرورة القدرة على التعامل

Open Access

This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons licence, and indicate if changes were made. The images or other third party material in this article are included in the article's Creative Commons licence, unless indicated otherwise in a credit line to the material. If material is not included in the article's Creative Commons licence and your intended use is not permitted by statutory regulation or exceeds the permitted use, you will need to obtain permission directly from the copyright holder. To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>

References

- Abdeljawad, I., Alia, M. A., Yassin, S., Morrar, S., & Mubaslat, M. (2022, May). An initial assessment of sustainability reporting practices, motives and obstacles for Palestinian corporations. In *European, Asian, Middle Eastern, North African conference on management & information systems* (pp. 167-184). Cham: Springer International Publishing.
- Abdul Rahman, R., & Haneem Mohamed Ali, F. (2006). Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence. *Managerial auditing journal*, 21(7), 783-804.
- Abu Alia, M., Dwekat, A., Meqbel, R., Hannoun, T., Shakhshir, I., & Naser, A. (2025). Can effective board drive environmental innovation? The moderating power of CSR committee. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- Abu Alia, M., & Mardawi, Z. (2021). The Impact of Ownership Structure and Board

في بورصتي عمان وفلسطين خلال الفترة 2018-2022، باستخدام مؤشر إفصاح من 30 بنداً موزعاً على أربع فئات.

بالاعتماد على 820 مشاهدة سنوية، أظهرت النتائج أن استقلالية اللجنة وحجمها ووجود النساء بين أعضائها يرتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح، في حين أن عدد الاجتماعات كان ذا أثر سلبي، بينما لم يظهر للتأهيل العلمي أثر معنوي. كما تبين أن جودة التدقيق تمارس أثراً مباشراً في رفع مستوى الإفصاح، إضافة إلى تعزيزها الأثر الإيجابي لاستقلالية اللجنة وحجمها. ان النتائج التي تم الوصول إليها تؤكد أهمية أنظمة الحوكمة، سواء الداخلية أو الخارجية، في تعزيز مستوى إفصاح الشركات الأردنية والفلسطينية عن أنشطتها الاجتماعية. فجان التدقيق المستقلة والكبيرة والتي تشمل العنصر النسائي تكون أكفاً في القيام بواجباتها، بما فيها الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية وغير المالية. كذلك، فان جودة التدقيق الخارجي تلعب دوراً جوهرياً في تحسين أداء اللجنة وبالتالي الإفصاح.

تؤكد هذه النتائج أهمية آليات الحوكمة الداخلية والخارجية في تعزيز الشفافية؛ إذ تعمل لجان التدقيق الفاعلة والمدعومة بتدقيق خارجي عالي الجودة على رفع مستوى الإفصاح الاجتماعي. وبناءً عليه، توصي الدراسة بتعزيز التشريعات ذات العلاقة، والاهتمام بزيادة التمثيل النسائي في اللجان، وتحسين نوعية الإفصاحات الاجتماعية، إلى جانب تشجيع الشركات على اختيار مدققين من ذوي الكفاءة العالية. كما تبرز النتائج أهمية أن يأخذ المستثمرون جودة التدقيق الخارجي في الحسبان عند قراراتهم، وتدعو الهيئات المهنية إلى رفع معايير المراجعة خصوصاً في القضايا الاجتماعية والبيئية.

ورغم أهمية ما توصلت إليه الدراسة، تبقى نتائجها محدودة ببيئة الأردن وفلسطين، مما يحذر من تعميمها على سياقات مختلفة. لذا، تقترح الدراسات المستقبلية توسيع العينة لتشمل دولاً أخرى، وتوظيف مناهج نوعية مثل المقابلات لفهم أعمق لديناميكيات اللجان، إضافة إلى دراسة متغيرات لم تغطها هذه الورقة مثل ملكية أعضاء اللجنة وأعمارهم واستقلالية الرئيس.

بيانات الإفصاح

- الموافقة الأخلاقية والموافقة على المشاركة: لا ينطبق.
- توافر البيانات والمواد: المؤلفين على اتم الاستعداد لتوفير البيانات عند الطلب.
- مساهمة المؤلفين: البحث نتاج عمل جميع المؤلفين، وهو مسئل من بحث أعد كمتطلب لمساق حلقة بحث في المحاسبة.
- تضارب المصالح: لا يوجد.
- التمويل: لا يوجد.

- Evidence from Jordan. *World of Accounting Science (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi)*, 13(1), 23–85.
- Alia, M. A., Dwekat, A., Ismail, T., AL-Saber, D., & Salman, L. (2024). CSRD in the Arab world: the role of audit quality. In *Artificial Intelligence and Economic Sustainability in the Era of Industrial Revolution 5.0* (pp. 123-135). Cham: Springer Nature Switzerland.
 - Alkayed, H., & Omar, B. F. (2023). Determinants of the extent and quality of corporate social responsibility disclosure in the industrial and services sectors: the case of Jordan. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(5), 1206-1245.
 - Al Koni, S., Alia, M. A., & Alarda, A. (2024, November). Does Audit Quality Moderate the Relationship Between Earnings Quality and the Share Price? Evidence from Palestine. In *International Conference on Business and Technology* (pp. 557-567). Cham: Springer Nature Switzerland.
 - Asmar, M., Abu Alia, M., & Ali, F. H. (2024). Do Board Characteristics Affect the Financial Performance of the Companies Listed on the PEX?. In *Artificial Intelligence and Economic Sustainability in the Era of Industrial Revolution 5.0* (pp. 849-861). Cham: Springer Nature Switzerland.
 - Anissa, D. (2021). The impact of corporate social responsibility on firm financial performance: does audit quality matter. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(2), 967- 980.
 - Appuhami, R., & Tashakor, S. (2017). The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of Australian firms. *Australian Accounting Review*, 27(4), 400-420.
 - Characteristics on Corporate Social Responsibility Disclosed by Palestinian Companies. *Jordan Journal of Business Administration*, 17(2), 254-277.
 - Abu Qa'dan, M. B., & Suwaidan, M. S. (2019). Board composition, ownership structure and corporate social responsibility disclosure: the case of Jordan. *Social Responsibility Journal*, 15(1), 28-46.
 - Akhtaruddin , & Haron . (2010). oard ownership, audit committees' effectiveness and corporate voluntary disclosures. *Asian Review of Accounting*. *Asian Review of Accounting*, 18(1), 68-82.
 - Alia, M., A., Abdeljawad, I., Selwadi, H., & Salahat, F. (2025). Effect of the Application of IFRS 9 on the Loan Loss Recognition Timeliness in the Banks of Gulf Cooperation Council Countries. *Journal of Business Administration*, 21(3), 425-446.
 - Alia, M. A., & AbuSarees, A. K. (2023). Reducing cost of capital. Do voluntary disclosure and accounting conservatism contribute? *FIIB Business Review*, 23197145221145753.
 - bu Alia, M., Amarneh, K., & Abdeljawad, I. (2024). The Relevance of IFRS Accounting Information: Evidence from a Pure IFRS Environment. *An-Najah University Journal for Research - B (Humanities)*, 38(5), 987–1018.
<https://doi.org/10.35552/0247.38.5.2193>
 - Abu Alia, M., & Awwad, O. (2022). The effect of corporate governance and disclosure quality on information asymmetry in the PEX. *An-Najah University Journal for Research - B (Humanities)*, 36(3), 519–554.
<https://doi.org/10.35552/0247-036-003-003>
 - Alia, M., & Branson, J. (2011). Environmental obstacles associated with the adoption of IFRSs in the Arab world:

- Belal, A. R. (2008). *Corporate Social Responsibility Reporting in Developing Countries* (Vol. 1). London: Ashgate Publisher Company.
- Buallay, A., & Al-Ajmi, J. (2020). The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting: Evidence from banks in the Gulf Cooperation Council. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(2), 249-264.
- Burke, R. J. (1997). Women on corporate boards of directors. *Women in Management Review*, 9(1), 27-31.
- Daraghma, Z. M., & Iriqat, R. A. (2016). Exploring economy dependence in the Middle East using governmental accounting indicators: The case of Palestine, Jordan & Israel. *International Business Research*, 9(1).
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit Research After Sarbanes-Oxley. *A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 24(1), 5-30.
- Dwekat, A., Abu Alia, M., Abdeljawad, I., & Meqbel, R. (2025). Governing for the green: How European board attributes are driving environmental innovation. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 32(2), 2128-2146.
- Dwekat, A., Seguí-Mas, E., Tormo-Carbó, G., & Carmona, P. (2020). Corporate governance configurations and corporate social responsibility disclosure: Qualitative comparative analysis of audit committee and board characteristics. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(6), 2879-2892.
- Dwekat, A., Seguí-Mas, E., Zaid, M. A., & Tormo-Carbó, G. (2022). Corporate
- Alqatamin, D. A., & Alqatamin, R. M. (2024). AUDIT COMMITTEE CHARACTERISTICS AND FINANCIAL REPORTING QUALITY: EVIDENCE FROM THE EMERGING MARKET. *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 14(3)
- Agyei-Mensah, B. K. (2019). The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality. *African Journal of Economic and Management Studies*, 10(1), 17-31.
- Asiriwa, O., Aronmwan, E. J., Uwuigbe, U., & Uwuigbe, O. R. (2018). AUDIT COMMITTEE ATTRIBUTES AND AUDIT QUALITY: A BENCHMARK ANALYSIS. *VERSLAS: TEORIJA IR PRAKTIKA*, 19, 37-48.
- Bacha, S., Ajina, A., & Ben Saad, S. (2021). CSR performance and the cost of debt: does audit quality matter?. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(1), 137-158.
- Barakat, F. S., López Pérez, M. V., & Rodríguez Ariza, L. (2015). Corporate social responsibility disclosure (CSR) determinants of listed companies in Palestine (PXE) and Jordan (ASE). *Review of Managerial Science*, 9, 681-702.
- Bataineh, H., Alkurdi, A., Abuhommous, A. A. A., & Abdel Latif, M. (2025). The role of ownership structure, board, and audit committee in corporate social responsibility disclosure: Jordanian evidence. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 16(3), 608-632.
- Bédard, J., & Gendron, Y. (2010). Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver? *International Journal of Auditing*, 14(2), 174-210.

ATTRIBUTE: AN IMPACT ANALYSIS OF CORPORATE. *Nigeria Journal of Risk and Insurance*, 13(1), 58-78.

- La, P., Lopez, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (2000). Social Responsibility Information Disclosure, and Enterprise Value in China. *The Journal of Finance*, 55(1), 1-33.
- Lai, K. M., Srinidhi, B., Gul, F. A., & Tsui, J. S. (2017). Board Gender Diversity, Auditor Fees, and Auditor Choice. *Contemporary Accounting Research*, 34(3), 1681-1714.
- Li, J., Mangena, M., & Pike, R. (2012). The effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure. *The British Accounting Review*, 44(2), 98-110.
- Mardessi, S. (2022). Audit committee and financial reporting quality: the moderating effect of audit quality. *Journal of Financial Crime*, 29(1), 368-388.
- Martínez, M. C., & De Fuentes, C. (2007). The impact of audit committee characteristics on the enhancement of the quality of financial reporting: An empirical study in the Spanish context. *Corporate governance: An international review*, 15(6), 1394-1412.
- Meckling, W. H., & Jensen, M. C. (1976). Theory of the Firm. *Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, 3(4), 305-360.
- Mohammadi, S., Saeidi, H., & Naghshbandi, N. (2020). The impact of board and audit committee characteristics on corporate social responsibility: evidence from the Iranian stock exchange. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 69(9), 1701-1741.
- Mukhtaruddin, M., Saftiana, Y., & Dwikatama, P. A. (2018). Firm's characteristics, corporate governance quality and corporate social responsibility governance and corporate social responsibility: mapping the most critical drivers in the board academic literature. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1705-1739.
- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of political economy*, 88(2), 288-307.
- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *The journal of law and Economics*, 26(2), 301-325.
- Fauzyyah, R., & Rachmawati, S. (2018). The effect of number of meetings of the board of commissioners, independent commissioners, audit committee and ownership structure upon the extent of CSR disclosure. *The Accounting Journal of Binaniaga*, 3(02), 41-54.
- Ghaleb, B. A., Kamardin, H., & Al-Qadasi, A. A. (2020). Internal audit function and real earnings management practices in an emerging market. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1209-1230.
- Habbash, M., & Alghamdi, S. (2017). Audit quality and earnings management in less developed economies: the case of Saudi Arabia. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 351-373.
- Haddad, A. E., Sbeiti, W. M., & Qasim, A. (2017). Accounting legislation, corporate governance codes and disclosure in Jordan: a review. *International Journal of Law and Management*, 59(1), 147-176.
- Jizi, M. I., Salama, A., Dixon, R., & Stratling, R. (2014). Corporate governance and corporate social responsibility disclosure: Evidence from the US banking sector. *Journal of business ethics*, 125(4), 601-615.
- Kayodea, A. M., Kayode, O., & Rebecc, A. A. (2023). AUDIT COMMITTEE

- Corporate Governance Mechanisms and Board Characteristics as Determinants of Financial Failure: A Cox Proportional Hazards Model. *European Journal of Pure and Applied Mathematics*, 18(2), 5867-5867.
- Setiany, E., Hartoko, S., Suhardjanto, D., & Honggowati, S. (2017). Audit Committee Characteristics and Voluntary Financial Disclosure. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6(3), 1269-2304.
 - Sukma, P., & Bernawati, Y. (2019). The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality. *Jorunal Akuntansi*, 23(3), 363-378.
 - Wang, J., & Sun, J. (2022). The role of audit committees in social responsibility and environmental disclosures: evidence from Chinese energy sector. *International journal of disclosure and governance*, 1-16.
 - WB- the World Bank (2024). Available at <https://data.worldbank.org/>
 - Zaid, M. A., wang, M., & Abuhijleh, S. T. (2019). The effect of corporate governance practices on corporate social responsibility disclosure :Evidence from palestine. *Journal of global responsibility*, 10, 134-160.
 - disclosure. *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business*, 193-212.
 - Nour, A., Alia, M. A., & Balout, M. (2022). The impact of corporate social responsibility disclosure on the financial performance of banks listed on the PEX and the ASE. In *Artificial Intelligence for Sustainable Finance and Sustainable Technology: Proceedings of ICGER 2021 1* (pp. 42-54). Springer International Publishing.
 - Parker, R. J., Dao, M., Huang, H.-W., & Yan, Y.-C. (2015). Disclosing material weakness in internal controls: Does the gender of audit committee members matter? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(3), 407-420.
 - Qaderi, S. A., Alhumod, T. R., & Ghaleb, B. A. (2020). Audit Committee Features and CSR Disclosure: Additional Evidence From an Emerging Market. *International Journal of Financial Research*, 11(5), 1923-4023.
 - Qaderi, S. A., Ghaleb, B. A. A., Hashed, A. A., Alhmoud, T. R., & Kamardin, H. (2023). Audit committee leadership attributes and CSR reporting: Evidence from Jordan. *SAGE Open*, 13(3), 21582440231182593.
 - Rabaia, D. J., Nour, A. I., Alia, M. A., Kanj, H., AlAkkoumi, M., & Jebreen, K. (2025).