



## أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين

### جودة التقارير المالية: دراسة تجريبية

بحث مُستل من رسالة دكتوراه في المحاسبة

إعداد

أ.يارا محمود يونس محمود

باحث دكتوراه

كلية التجارة جامعة المنصورة

[yarayounis2024@gmail.com](mailto:yarayounis2024@gmail.com)

أ.السيد محمد رمضان علي

مدرس مساعد المحاسبة والمراجعة

معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة

[emrar@std.mans.edu.eg](mailto:emrar@std.mans.edu.eg)

د. سماح طارق حافظ

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة المنصورة

[sthafez2011@mans.edu.eg](mailto:sthafez2011@mans.edu.eg)

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

علي، السيد محمد رمضان؛ محمود، يارا محمود يونس؛ حافظ، سماح طارق (٢٠٢٥). أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تجريبية، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦ (١) ج ٢، ٧٠٩-٧٤١.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

## أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تجريبية

أ.السيد محمد رمضان علي؛ أيارا محمود يونس محمود؛ د. سماح طارق حافظ

### الملخص:

**الهدف** -هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، واختبار تأثير تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.

**التصميم والمنهجية** -تحقيقاً لأهداف الدراسة، ومن أجل اختبار فروضها اعتمدت الدراسة على الدراسة التجريبية، وتمثل مجتمع الدراسة في المستثمرين والمحللين الماليين، بالإضافة إلى طلبة الدراسات العليا بقسم المحاسبة، وشكلت عينة الدراسة (١٨٥) مفردة صحيحة.

**النتائج والتوصيات** - توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لتأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة إيجابياً على تحسين جودة التقارير المالية، ووجود تأثير إيجابي لتأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، ويوجد اختلاف لتأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير الاستدامة باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة، وأن تقرير الاستدامة المؤكد عليه من المراجع الخارجي أفضل من تقرير الاستدامة المؤكد عليه من الشركات غير المحاسبية على تحسين جودة التقارير الاستدامة، وتوصى الدراسة بأن يتبنى الشركات الإفصاح عن معلومات الاستدامة، وقيام الجهات المعنية والمنظمة للمهنة بالزام الشركات بالإفصاح عن تقارير الاستدامة وتأكيداتها من قبل طرف خارجي مستقل، وإصدار معيار لتأكيد معلومات الاستدامة، ومتابعة مستوى تطبيقه.

**الأصالة / القيمة** - تثبت هذه الدراسة أن تأكيد المراجع الخارجي يمكنه تحسين جودة التقارير المالية أفضل من الشركات غير المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجع الخارجي- الشركات غير المحاسبية- تأكيد معلومات الاستدامة – جودة التقارير المالية - معلومات الاستدامة.

## ١. مقدمة ومشكلة الدراسة:

تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات كبيرة خاصة منذ بداية القرن الحادي والعشرين (Benoit et al., 2023)، ومنها قضية الاستدامة وعواقبها المالية، ومطالب أصحاب المصالح بتحسين المساءلة والشفافية عن الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي للاستدامة، والحاجة إلى ضمان دقة الإفصاح عن الاستدامة (García- García-Sánchez et al., 2021; Wei, 2023; KPMG, 2024)، ويعد التحدي الأكثر أهمية هو تأكيد تقارير الاستدامة لتأكيد وتعزيز موثوقيتها (Alomran & Alsahali, 2023)، فمن المهم أن يكون فريق التأكيد لديه معرفة في مجالات مختلفة عند تأكيد الاستدامة (García-Sánchez et al., 2022a; IAASB, 2023)، بالرغم من الجهود الكبيرة لتطوير أساليب موثوقة لتأكيد الاستدامة، إلا أنها لا تزال تفتقد إلى الفهم للتحول النموذجي المفروض في مجال تأكيد الاستدامة، وهذا النقص حول دور وواجبات المراجعين في تأكيد الاستدامة، علاوة على ذلك يتطلب تأكيد الاستدامة من المراجعين الاعتماد إلى حد بعيد على البيانات النوعية والكمية، واستخدام المراجع حكمة المهني مع الشك المهني بناء على خبرته المهنية في البيانات النوعية مثل مخاطر السمعة والتنوع البيولوجي، والتي تعد موضوعات غير ملموسة، تتطلب تفسيراً بناء على جودة حكمة المهني (IAASB, 2023; Harrer & Lehner, 2024).

وتعتبر عملية تأكيد الاستدامة من الأنشطة شديدة التعقيد، والتي تتطلب من مقدم خدمة التأكيد الكفاءة الفنية العالية والمعرفة الواسعة بطبيعة نشاط العميل، ويرجع ذلك لعدم تجانس معلومات الاستدامة المفصح عنها سواء داخل نفس التقرير أو حتى بين مختلف الشركات، بالإضافة إلى تنوع وتعقد الأمور المتعلقة بالمشاكل الاجتماعية والأخلاقية والبيئية المفصح عنها في تقارير الاستدامة، وتعدد وتنوع المقاييس (مثل المقاييس البيئية والاجتماعية والحوكمة)، على عكس البيانات المالية التي غالباً ما تلتزم بالمعايير المعمول بها، ووجود اختلافات كبير في أوزان الموضوعات الجوهرية (Larrinaga et al., 2020; Berg et al., 2022) فضلاً عن عدم وجود معايير أو إرشادات إلزامية مقبولة بشكل عام لإعداد معلومات الاستدامة كما هو الحال في التقرير المالي (Bouten & Hoozée, 2024; Free et al., 2024)، بالإضافة إلى وجود قلق حقيقي داخل الأوساط الأكاديمية من أن بعض ممارسات تأكيد الاستدامة قد تكون سطحية للغاية (Boiral & Heras, 2020; Farooq & de Villiers, 2020)، وتعد أكبر تحدي هي فجوة التوقعات حيث تمثل أحد التحديات الرئيسية في تأكيد الاستدامة في إدارة توقعات أصحاب المصالح، حيث يلبي تأكيد الاستدامة قاعدة جمهور كبيرة ومتنوعة من أصحاب المصالح الذين لديهم توقعات مختلفة إلى حد كبير (Silvola & Vinnari, 2021; Andrus et al., 2023).

وقضية اختلاف الهدف من تأكيد الاستدامة بين مقدمي التأكيد، ويرجع السبب الرئيسي عدم وجود معيار عالمي لتأكيد الاستدامة، في حين تستخدم مقدمي التأكيد المحاسبين (ASAPs) المعيار الدولي (ISAE 3000)، أما مقدمو التأكيد غير المحاسبين (NASAPs) تستخدم معيار المساءلة (AA1000)، واختلاف مستوى ونطاق التأكيد، حتى داخل الشركات الأربعة الكبرى (Big 4) (Brouwer & Nandram, 2023; Luque et al., 2023; Bouten & Hoozée, 2024)، ومشكلة الاستقلالية حيث يعد مقدمو التأكيد المحاسبين أكثر استقلالية وموضوعية وهي السمة المميزة لمهنتهم

ويفهمون القضايا بشكل أفضل من مقدمي التأكيد غير المحاسبين، وينظر أصحاب المصالح الداخليين إلى تأكيد الاستدامة على أنه مماثل أو مشابه لمراجعة البيانات المالية، ومن ثم يعد الدور الصحيح للمحاسبين، بينما يفضل أصحاب المصالح الخارجيين توظيف (NASAPs) لأنهم يعتقدون أن الخبرة في الموضوع أكثر أهمية وأن حادث شركة Enron تكشف أن المحاسبين غير قادرين على الحفاظ على استقلاليتهم (Farooq & De Villiers, 2019)، بالإضافة إلى عدم وجود حالياً مؤهلات أو كفاءات أو مهارات مهنية محددة لمقدمي خدمات تأكيد الاستدامة (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2022).

وعلى ذلك فإنة يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ما هو أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية؟
- ما هو أثر تأكيد الشركات غير المحاسبية لمعلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية؟
- ما هو أثر تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة؟

## ٢. أهداف الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة يمكن صياغة أهداف الدراسة كالتالي:

- دراسة تأثير تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.
- بيان تأثير تأكيد الشركات غير المحاسبية لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.
- التعرف على تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة.

## ٣. أهمية الدراسة:

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة، فإن أهميته تنقسم إلى ما يلي:

- أ. الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية في اتجاه مصر للاهتمام بالتنمية المستدامة، حيث أصدرت وزارة التخطيط تقرير استراتيجي التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠، والذي يستهدف تطوير وصياغة رؤية مصر ٢٠٣٠، لتعظيم الاستفادة من إمكانيات مصر ومميزاتها التنافسية، وقد ارتكز على عدة محاور منها الاقتصاد والمجتمع والبيئة، ولذلك تظهر الحاجة إلى إلقاء الضوء على إفصاح الشركات، وكيفية تأكيد موثوقية ومصداقية معلومات الاستدامة ممكنين يعكس إيجابيا على جودة تقارير المالية، بالإضافة إلى ندرة البحوث - في حدود علمنا - التي تناولت أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية.
- ب. الأهمية العملية: تكمن أهمية الدراسة في تناولها موضوعا حيويًا، حديث المفهوم ومتكامل وذلك بقصد باستخدام أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، والبحث عن دليل تجريبي في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية، كما قد تساهم الدراسة في زيادة إدراك القائمين على البورصة المصرية، والجهات الرقابية، لمدى احتياج أصحاب المصالح بشكل عام لخدمة تأكيد معلومات الاستدامة، وبالتالي جعلها إحدى متطلبات ظهور الشركات المقيدة بالبورصة في مؤشر (S&P/EGX ESG) كخطوة أولى، ومن ثم جعلها إلزامية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

#### ٤. منهج الدراسة:

تستند الدراسة في طبيعتها، وأهميتها، وأهدافها، واختبار فروضها إلى استخدام مناهج متعددة للوفاء بأغراضها، ولذلك سوف تعتمد الدراسة على ما يلي:

- أ- **المنهج الاستقرائي:** للمساعدة على توضيح مشكلة وأهمية الدراسة من خلال الاستناد إلى الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتنوعة، والتي تناولت موضوع الدراسة، فضلاً عن معرفة الإطار النظري للموضوع، والنقاط الرئيسية له، وبالتالي صياغة فروض الدراسة القابلة للاختبار العلمي.
  - ب- **المنهج الاستنباطي:** لربط الإطار النظري للبحث بالواقع العملي، وذلك من خلال اختبار فروض الدراسة، وتحليل وتفسير النتائج للوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة.
  - ج- **المنهج التجريبي:** من أجل التحليل والاستنتاج استناداً إلى البيانات التي تقوم الدراسة بالحصول عليها من خلال إجراء تجربة على فئات مختلفة من المشاركين. وتقوم الدراسة التجريبية على مجموعة من الحالات الافتراضية، مع تدعيم تلك الحالات بمجموعة من الأسئلة الاستقصائية لتجميع البيانات اللازمة، والتي سيتم تحليلها إحصائياً لاختبار فروض الدراسة.
- #### ٥. حدود ومجال الدراسة:

وفقاً لأهداف الدراسة ومشكلتها، فإن حدود ومجال الدراسة هي:

- تقتصر الدراسة على تأكيد معلومات الاستدامة خارجياً بواسطة المراجع الخارجي والشركات غير المحاسبية.
- يقتصر تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية بإجراء دراسة تجريبية على عينة من المحللين الماليين والمستثمرين وطلبة الدراسات العليا.
- يخرج عن نطاقه التأكيد الداخلي بمعرفة المراجع الداخلي على معلومات الاستدامة.
- يخرج عن نطاقه العوامل المؤثرة على قرار الإدارة بالتأكد على معلومات الاستدامة من جهة، والعوامل الأخرى المؤثرة على جودة التقارير المالية في الشركات المسجلة في البورصة المصرية بخلاف التأكيد على معلومات الاستدامة من جهة أخرى.

#### ٦. خطة البحث:

- ١-٦ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض.
- ٢-٦ تأكيد معلومات الاستدامة.
- ٣-٦ جودة التقارير المالية.
- ٤-٦ الدراسة التجريبية.
- ٥-٦ النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

## ٦-١ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض:

استهدفت دراسة (Clarkson et al.,2019) إلى التحقق من قرار الشركات بتقديم تقرير المسؤولية الاجتماعية، وما إذا كان يجب تأكيد التقرير والسعي لجودة تأكيد أعلى من خلال اختيارات نطاق التأكيد ونوع مقدم التأكيد (شركة محاسبة Big 4 مقابل شركة استشارية متخصصة)، واختبر فروض الدراسة من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ١٧٠٥٠ ملاحظة سنوية من ٤٠ دولة خلال الفترة من ٢٠٠٩-٢٠١٥، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الشركات ذات الالتزام العالي بالمسؤولية الاجتماعية للشركات من المرجح أن تقدم تقارير مستقلة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، والحصول على تأكيد من شركة محاسبة (Big 4)، واعتماد نطاق تأكيد أعلى.

وتناولت دراسة (Hummel et al.,2019) اختبار العلاقة بين أداء استدامة الشركات وانتساب مقدم التأكيد إلى مهنة المحاسبة وجودة التأكيد، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة شملت ١٢٢ شركة أوروبية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الانتماء إلى مزود المحاسبة واتساع تقرير التأكيد، على عكس مقدمي خدمات التأكيد غير المحاسبين يقدمون نطاقاً أكبر في تقرير التأكيد.

واتجهت دراسة (Quick & Inwinkl,2020) إلى معرفة تأثير نوع مقدم التأكيد ومستوى التأكيد المقدم على القرارات التي تتخذها البنوك بمنح الائتمان، أو القيام باستثماراتها الشخصية، أو التوصية بشراء الأسهم لعملائها، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تجريبية على شركة وهمية بتصميم تجربة (٢×٢+١) على عينة مكونة من ٦٩ من مديري البنوك، وتوصلت نتائج الدراسة إلى يقوم مديرو البنوك بالاعتماد على تقارير الاستدامة بشكل أكبر عندما يؤكد من قبل مزود تأكيد خارجي، ويكونوا على استعداد لمنح الائتمان، وتقديم المشورة للمستثمرين غير المحترفين لشراء أسهم في الشركة، القيام باستثماراتها الشخصية، وعلاوة على ذلك يكون الآثار أقوى إذا قدمت شركة محاسبة هذا التأكيد، وتأثير مستوى التأكيد المعقول أقوى من تأثير التأكيد المحدود.

وتناولت دراسة (Ruiz-Barbadillo& Martínez-Ferrero,2020) كيف يزيد التأكيد من مصداقية وثقة الإفصاح عن الاستدامة، وإذا كان توفير خدمات المراجعة وتأكيد الاستدامة من قبل نفس مقدم التأكيد يؤثر في جودة تأكيد الاستدامة، واختبر فروض الدراسة من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٩٨ شركة من ٢٢ دولة خلال الفترة من ٢٠٠٧-٢٠١٦، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن توفير خدمات المراجعة وتأكيد الاستدامة من قبل مراجع خارجي حالي ينتج عنه تراكم المعرفة، مما يؤدي إلى تحسين جودة تأكيد الاستدامة، ويوجد تأثير لتراكم المعرفة للمراجع على جودة تأكيد الاستدامة عندما تكون شركة المراجعة التي تقدم خدمات المراجعة والتأكيد متخصصة أيضاً في الصناعة.

واتجهت دراسة (Reverte,2021) إلى تحليل تقييم المستثمرين لخصائص التأكيد مثل جودته ومستوى تطبيقه (معقول مقابل محدود) والنطاق (كامل مقابل جزئي) ونوع مقدم التأكيد (شركة محاسبة مقابل شركة غير محاسبية)، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٣٧ شركة وحصل على ١٤٨ ملاحظة للشركات المدرجة في البورصة الإسبانية، وذلك خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٧، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للتأكيد على التقييم السوقي للشركات، ويقدر المستثمرون التأكيد بشكل إيجابي في عمليات صنع القرار، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية اعتماداً على ما إذا كانت خدمة التأكيد مقدمة من شركة محاسبة مقارنة بمستشار أو جهة تصديق.

وتناولت دراسة (Dutta and Dutta, 2021) اختبار تأثير التأكيد الخارجي على مستوى إفصاحات الشركات الاختيارية حول تغير المناخ من قبل الشركات الفنلندية، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٢٢٨ شركة فنلندية مدرجة خلال الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٥، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتأكيد على مستوى إفصاحات الشركات عن تغير المناخ، وأن حجم الشركة وعمر الأصول لهما تأثير كبير على مدى الإفصاح عن انبعاثات الكربون، ونوع مقدمي التأكيد (شركات المحاسبة مقابل الشركات غير المحاسبية) ونوع المراجعين (Big4 مقابل non-Big4) لا يؤثران في مستوى إفصاح الشركات عن تغير المناخ.

واستهدفت دراسة (Thompson et al., 2022) التحقق في العلاقة بين تقارير الاستدامة وقيمة الشركة، والتحقق من تأثير التأكيد ونوع التأكيد على العلاقة بين تقارير الاستدامة وقيمة الشركة، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٩٢ شركة، وحصل على ٤٦٠ ملاحظة من الشركات المدرجة في بورصة جوهانسبرغ (JSE) في جنوب إفريقيا خلال الفترة من ٢٠١٥-٢٠١٩، وتوصلت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية كبيرة بين تقارير الاستدامة وقيمة الشركة، وتأكيد الاستدامة له قوة تفسيرية كبيرة على قيمة الشركة، والسوق غير قادر على التمييز بين خدمات تأكيد الاستدامة التي تقدمها شركات المراجعة Big 4، والشركات الاستشارية المتخصصة، ويرى المديرون تقارير الاستدامة وتأكيداتها كاستراتيجية عمل ذات قيمة سوقية إضافية.

وتناولت دراسة (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2022) اختيار مقدمي التأكيد من خلال معرفة سبب اختيار الشركات لمراجع مالي حالي لتقديم خدمات المراجعة وتأكيد الاستدامة سويا، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٩٧٦ ملاحظة للشركات غير المالية المملوكة للقطاع العام لعدد ٢٢ دولة في الأمريكتين وأوروبا والشرق الأوسط وأفريقيا وآسيا خلال الفترة من ٢٠٠٧-٢٠١٦، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن اختيار المراجعين الماليين الحاليين كمقدمي تأكيد يكون أكثر احتمالا عندما يكون أكثر تخصصا في الصناعة، والاستقلال لا يؤدي دورا هاما في هذا القرار، والتخصص الصناعي لمزود التأكيد سمة مرتبطة بجودة تأكيد الاستدامة، والتي تحد من تهديدات الشرعية الناجمة عن نقص المعرفة الكافية بالاستدامة، واختيار مراجع حالي عالي الجودة هو مقياس غير مباشر للالتزام الاجتماعي وألية لتحسين ثقة الجمهور.

وتناولت دراسة (Harindahyani & Agustia, 2023) التحقيق من تأثير أنواع مقدمي التأكيد على جودة تقرير التأكيد المستقل لتقرير الاستدامة للشركات الآسيوية، وتقييم دور المخاطر البيئية، واختبر فروض من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٩٦ شركة لعام ٢٠١٧ للشركات الآسيوية الكبيرة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المخاطر البيئية التي كشفت عنها مقدمي خدمات التأكيد المحاسبين أقل وضوحا، ويعد عدم وجود معايير إلزامية يجعل المحاسبين متحفظين وحذرين في تنفيذ مهام التأكيد، ويميل مقدمي خدمات التأكيد المحاسبين إلى اختيار مستوى تأكيد أقل من نظرائهم غير المحاسبين، وهذا يمكن مقدمي خدمات التأكيد غير المحاسبين من تقديم جودة فيما يتعلق بالأراء والتوصيات واستيعاب المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين المستهدفين.

واستهدفت دراسة (فرج، ٢٠٢٤) بيان أثر العلاقة بين التوكيد المهني لمراقب الحسابات بشأن الإفصاح عن المعلومات المستقبلية والحد من مخاطر انهيار الأسهم، واختبر فروض الدراسة من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة ٥٥ شركة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٩-٢٠٢٢، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن خدمات التوكيد المهني من قبل مراقبي الحسابات تعد آلية هامة بهدف أصباغ الثقة على المعلومات الواردة بالتقارير المالية، ووجود تأثير إيجابي معنوي للتوكيد المهني لمراقب الحسابات بشأن الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ومخاطر انهيار الأسهم.

واتجهت دراسة (Dal Nial et al.,2024) إلى تقييم كيفية تأثير الأنواع المختلفة من مقدمو التأكيد والسمات الشخصية للمستثمرين على العلاقة بين مستوى تأكيد غازات الاحتباس الحراري (GHG) وقرارات المستثمرين الأفراد في الاستثمار المسؤول الاجتماعي (SRI)، واختبر فروض الدراسة من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة من مكونة ٣١٦ مشاركا من المستثمرين الفرديين الماليزيين، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مقدمو خدمات التأكيد المحاسبيين هم المفضلين لدى المستثمرين حيث يظهروا مستويات عالية من ضوابط الجودة وإجراءات تأكيد صارمة على الرغم من ظهور مقدمو تأكيد جدد من مقدمو التأكيد غير المحاسبيين في السوق إلا إن هناك تفضيل سائد بين العملاء للالتزام بالخيارات التقليدية لاختيار مقدمو التأكيد المحاسبيين، ويؤثر نوع مقدم التأكيد ومستوى التأكيد للإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري (GHG) على عملية صنع القرار لدى المستثمرين.

#### التعليق على الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة:

اتضح من تحليل الدراسات السابقة إلى اتفاق بعض الدراسات السابقة (فرج، ٢٠٢٤ Clarkson et al.,2019; Quick & Inwinkl,2020; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2020; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2022; Dal Nial et al.,2024) على قيام المراجع الخارجي بتأكيد معلومات الاستدامة، حيث يوجد تأثير لتأكيد المراجع الخارجي على استدامة الشركات بصورة إيجابية أكبر على قرار الاستثمار في الأوراق المالية مقارنة بالتقرير الذي يعده أحد المكاتب الفنية، يخفض تكلفة رأس المال، وأن الشركات ذات الالتزام العالي بالمسؤولية الاجتماعية ترجح الحصول على تأكيد من شركة محاسبة Big 4، ويعتمد مديرو البنوك على التقارير الاستدامة بشكل أكبر عندما يؤكد من قبل شركة محاسبة، ويكونوا على استعداد لمنح الائتمان، وتقديم المشورة للمستثمرين غير المحترفين لشراء أسهم في الشركة والاستثمار بأنفسهم، ويعد اختيار مراجع حالي عالي الجودة من خلال التخصص الصناعي هو مقياس غير مباشر للالتزام الاجتماعي وآلية لتحسين ثقة الجمهور.

كما اتضح من تحليل الدراسات السابقة التي ركزت على اختلاف مقدم تأكيد الاستدامة إلى اتفاق بعض الدراسات السابقة (Hummel et al.,2019; Harindahyani & Agustia,2023) وجود تأثير إيجابي للشركات غير المحاسبية على تأكيد معلومات الاستدامة، حيث إنهم مرتبطون باتساع نطاق التأكيد في تقرير التأكيد، ومستوى تأكيد أكبر من نظرائهم المحاسبيين، وهذا يمكن مقدمو خدمات التأكيد غير المحاسبيين من توفير جودة أعلى فيما يتعلق بالأراء والتوصيات واستيعاب المعلومات المطلوبة حاليا من قبل المستخدمين المستهدفين.



كما اتضح من تحليل الدراسات السابقة إلى اتفاق بعض الدراسات (Reverte,2021; Dutta and Dutta ,2021; Thompson et al., 2022) إلى أنه لا يوجد اختلافات كبيرة بين مقدمي التأكيد المحاسبين وغير المحاسبين في اختيار وتأثير مقدمي خدمات التأكيد، مما يشير إلى أن الشركات قد لا تميز بشكل كبير بين هذين النوعين من مقدمي خدمات التأكيد، وأن السوق غير قادر على التمييز بين خدمات تأكيد الاستدامة التي تقدمها شركات المراجعة Big 4، والشركات الاستشارية المتخصصة.

ويخلص مما سبق إلى وجود اختلاف بين الدراسات السابقة وعدم الاتفاق على من يقدم تأكيد الاستدامة، وأن التأثير الإيجابي لتأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة تقارير الاستدامة بين مقدمي تأكيد الاستدامة (الشركات المحاسبية متمثلة في المراجع الخارجي- الشركات غير المحاسبية) لن يكون متماثلاً لعدة أسباب أهمها اختلاف التأهيل والتدريب، ومعايير تأكيد الاستدامة حيث يفضل الشركات المحاسبية المعيار الدولي ISAE3000، بينما يفضل الشركات غير المحاسبية معيار منظمة المساءلة AA1000AS، وينتج عن هذا تقارير تأكيد ذات جودة مختلفة ومحتوى إعلامي مختلف، لهذه الأسباب يتوقع أن يختلف تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة (الشركات المحاسبية متمثلة في المراجع الخارجي- الشركات غير المحاسبية)، وعليه يمكن اشتقاق فروض الدراسة كما يلي:

**الفرض الأول H1 :** يؤثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة إيجابياً على تحسين جودة التقارير المالية.

**الفرض الثاني H2 :** يؤثر تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة إيجابياً على تحسين جودة التقارير المالية.

**الفرض الثالث H3 :** يختلف تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة.

وفي ضوء ما تقدم، فإن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة، وتميزها من خلال ما يلي:

- اختبار تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.
- اختبار تأثير تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.
- اختبار اختلاف تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة (المراجع الخارجي – الشركات غير المحاسبية).
- القيام بدراسة تجريبية لاختبار فروض الدراسة تجريبياً.

وبناء على ما سبق تنبثق الفجوة البحثية للدراسة عدم وجود دراسة سابقة اختبرت أثر اختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، وقيام الدراسة بإجراء دراسة تجريبية.

## ٦-٢ طبيعة خدمات التأكيد المهني لمعلومات الاستدامة كخدمة مهنية متكاملة:

يعد تأكيد الاستدامة (SR) sustainability Assurance الوسيلة الأكثر أهمية للتخفيف من مخاطر الانتهاكات البيئية والتأكد من مشاركة الشركات في الاستدامة، حيث يضيف التأكيد قيمة إلى الشركات من خلال تعزيز إدارة المخاطر، وتحسين فهم القضايا الناشئة الجديدة مثل الاستدامة، وهو النقطة الأساسية في البنية التحتية الكاملة التي بموجبها تقيم تفاعل الشركات مع التغيرات في البيئة (Abdelfattah et al., 2020; Hazaea et al., 2022).

### ٦-٢-١ مفهوم خدمات التأكيد المهني لمعلومات الاستدامة:

يتضح من الإصدارات المهنية الدولية المتمثلة في المعيار الدولي لخدمات التأكيد (ISAE No. 3000)، وبين الإصدارات المهنية الأجنبية الأخرى المتمثلة في الإطار الأسترالي لعمليات التأكيد (AFAE) ومعيار التأكيد الأسترالي (ASAE No. 3000)، والمعيار الكندي (CSAE No. 3000)، والإصدارات المحلية المتمثلة في المعيار المصري لخدمات التأكيد المهني رقم ٣٠٠٠ على تعريف خدمة التأكيد عموماً على أنها "خدمة مهنية مستقلة ثلاثية الأطراف يقوم بها مراقب الحسابات من خلال جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وذلك للوصول لرأى فني محايد بشأن مجال التكاليف بمستوى تأكيد معقول وليس مطلقاً، لإضفاء الثقة وتحسين جودة المعلومات لأغراض خدمة مختلف متخذي القرارات".

وتناول معيار تأكيد معلومات الاستدامة (AAA1000AS v3 (2020) مفهوم التأكيد بأنه "الأساليب والعمليات التي يستخدمها الممارس لتقييم إفصاحات المؤسسة حول أدائها، بالإضافة إلى المعلومات والعمليات والأنظمة الأساسية، باستخدام معايير ومقاييس مناسبة من أجل زيادة المصداقية، ويتضمن التأكيد التقرير عن نتائج عملية التأكيد في تقرير التأكيد".

وقدم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB(2022) تعريفاً آخر عام ٢٠٢٢م لتأكيد بأنه "عملية يهدف فيها الممارس الحصول على أدلة مناسبة وكافية للتعبير عن استنتاج يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بخلاف الطرف المسؤول حول ناتج القياس أو التقييم للموضوع محل عملية التأكيد مقارنة بمعايير القياس المحددة".

ويلخص مما سبق من التعريفات السابقة التي تناولت مفهوم التأكيد إلى أن التأكيد هو خدمة مهنية يقوم به طرف ثالث مستقل بتقديم رأيه في موضوع التأكيد بناءً على أدلة إثبات كافية ومناسبة في المعلومات التي أفصحت عنها الإدارة في التقارير المنشورة، في صورة تقرير التأكيد في ضوء مجموعة محددة من المعايير التي يستهدف من خلالها الوصول لاستنتاج معقول، وليس مطلقاً، لتحسين مستوى جودة المعلومات.

### ٦-٢-٢ أهمية خدمات التأكيد المهني لمعلومات الاستدامة:

تستخدم الشركات تقارير الاستدامة الخاصة بها لإعلام أصحاب المصالح بكيفية مساهمتهم في مستقبل أكثر استدامة، والإفصاح عن كيفية دعمهم لأهداف التنمية المستدامة، وزيادة ثقة لأصحاب المصالح في هذه التقارير (Oware and Moulyya, 2022)، ويولي تصورات أصحاب المصالح في شرعية ممارسات الاستدامة (Alsahali and Malagueño, 2022)، وهذا يتماشى مع نظرية الشرعية بأن المنظمات تحاول التأكد من أنها

تقوم بأنشطة وفقا للحدود والمعايير الاجتماعية، وهذه الحدود والمعايير الاجتماعية هي تصورات أصحاب المصالح وبالتالي تستخدم الشركات تأكيد الاستدامة للبحث عن الشرعية (Soonawalla and Quick & Inwinkl,2020; Stroehle,2022)، وادى هذا التطور إلى المزيد من التركيز من قبل الباحثين (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2020; Reverte,2021; Dutta and Dutta ,2021; Thompson et al., 2022; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2022; Harindahyani & Agustia,2023; Dal Nial et al.,2024) على تأكيد الاستدامة لأهميتها البالغة للشركات وأصحاب المصالح.

واتفق كل من Harila & Marklund. (2023); Benoit et al. (2023) أن هناك أهمية داخلية وخارجية محتملة يمكن أن تتحقق من التأكيد على تقارير الاستدامة، فداخلياً تساعد عملية التأكيد في تطوير أنظمة الرقابة والتقارير ومحاسبة المسؤولية، مما يحسن بدوره من عمليات اتخاذ القرار، ويزيد القدرة على تحقيق أهداف الشركة، وخارجياً تساعد عملية التأكيد على تحسين إدراك المجتمع لأنشطة الشركات، حيث تزداد درجة الثقة والموضوعية في تقارير الاستدامة.

وتظهر دراسة أجراها مكتب مراجعة (KPMG) وجد زيادة ملحوظة في نمو عمليات التأكيد المستقل في عام ٢٠٢٢ من خلالها قام باستطلاع واطهر أن ٦٣٪ من أكبر ٢٥٠ شركة في العالم تؤكد تقاريرها غير المالية خارجياً مقارنة ب ٦٧٪ في عام ٢٠١٧، وتتخلف معدلات التأكيد بين أكبر ١٠٠ شركة في ٥٨ دولة (٥٨٠٠٠ شركة) لأن ٥٧٪ من التقارير غير المالية أكدت خارجياً في عام ٢٠٢٢ (KPMG,2022; Farooq et al.,2024).

وقام الاتحاد الأوروبي من خلال المفوضية الأوروبية في ٥ يناير عام ٢٠٢٣م بتغيير تشريع الإفصاح عن الاستدامة من خلال قانون التشريع الجديد المعروف باسم توجيه إعداد تقارير استدامة الشركات الجديد (CSRD)، الذي يهدف إلى إدخال قواعد أكثر صرامة عندما يتعلق الأمر بالإفصاح عن المعلومات، كما يهدف التوجيه إلى زيادة مصداقية وموثوقية تقارير الاستدامة من خلال الانتقال تدريجياً من تأكيد محدود إلى مستوى تأكيد معقول لتقارير الاستدامة، مما يضع مطالب أعلى من الجهد على مقدمي التأكيد مع زيادة النطاق (Commission, 2023).

ويلخص مما سبق إلى أهمية تأكيد معلومات الاستدامة في تعزيز مصداقية وموثوقية معلومات الاستدامة التي أفصحت الشركة عنها في تقارير الاستدامة، وما ينتج عنها منافع للشركة وأصحاب المصالح، والتي تتمثل أهمها في زيادة قيمة الشركة، والحد من عدم تماثل المعلومات، وتحسين الأداء المالي، والقيمة السوقية للسهم، ودقة وتوقعات المحللين الماليين، وتعزيز الشفافية، وترشيد قرارات المستثمرين.

#### ٦-٢-٣ مقدمو خدمة التأكيد المهني على معلومات الاستدامة:

تعد خدمات التأكيد المهني إحدى المهام التي توكل لمهني خبير أو متخصص يطلق عليه المزاوول أو الممارس Practitioner، ويمكن أن يؤدي وجود مقدمي خدمات التأكيد عن معلومات الاستدامة إلى زيادة موثوقية ومصداقية تقرير الاستدامة (SR) الخاصة بالشركة، وتقليل مستوى عدم تماثل المعلومات للمستثمرين حيث يقوم مقدمو خدمات تأكيد الاستدامة بتأكيد مستقل للتعبير عن رأيهم حول جودة معلومات الاستدامة للمستخدمين (Harindahyani & Agustia ,2023; Lu et al.,2024).

ويمكن توفير تأكيدات الاستدامة من قبل أنواع مختلفة من مقدمي خدمات التأكيد (He, 2022)، ولا توجد حالياً مؤهلات أو كفاءات أو مهارات مهنية محددة لمقدمي خدمات تأكيد الاستدامة (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020, 2022)، وينقسم سوق تأكيد تقارير الاستدامة إلى المحاسبين (ASAPs) وغير المحاسبين (NASAPs)، ولا توجد مجموعة مهنية واحدة تحتكر السوق (Channuntapipat et al., 2019)، ويتم اختيار مقدم التأكيد بناء على مجموعة متنوعة من العوامل ومنها حجم الشركة والربحية والسيولة وبلد المنشأ (Somoza, 2023)، وتتكون ASAPs من شركات المحاسبة الأربعة الكبرى بما في ذلك PwC و Y&E و International و Deloitte و KPMG.

واتفق مجموعة من الباحثين (Harindahyani & Agustia(2023); García-Sánchez et al.(2023); Rohani et al. (2023). (Mnif, & Kchaou(2023)) على تصنيف مقدمي التأكيد Assurance providers إلى فئتين، الفئة الأولى من خلفية محاسبية (مكاتب المحاسبة)، والفئة الثانية من خلفية غير محاسبية (الاستشاريين والمنظمات غير الربحية وهيئات إصدار الشهادات)، وتفضل مقدمو التأكيد المحاسبين الاعتماد على معيار التأكيد الدولي (ISAE 3000) عند تأكيد معلومات الاستدامة، بينما يفضل مقدمو التأكيد غير المحاسبين استخدام معيار تأكيد الاستدامة التابع لمنظمة المساءلة (AA1000AS) عند تأكيد تقارير الاستدامة أو معيار الأيزو ISO 14064-3.

ويرى كلا من (AICPA (2020); Bakarich et al.(2023)) على تصنيف مقدمي التأكيد الخارجيين إلى ثلاثة أنواع مختلفة، فالأول هو شركات المحاسبة وهم خبراء في كل من التقارير المالية وغير المالية، ومن المعروف أن هذه الشركات لديها ضوابطها وأنظمتها وإجراءاتها الخاصة لكل من المراجعة والتأكيد، والثاني هي الشركات الهندسية التي تقدم الشهادات الفنية والخبرة الهندسية، وتستخدم هذه الشركات للتحليل القائم على المخاطر، وأخيراً الشركات الاستشارات البيئية، وتركيزها على القضايا القائمة على الاستدامة، وتعد الشركات الاستشارية في الغالب أصغر من مقدمي خدمات التأكيد المحاسبين والشركات الهندسية، ومن المرجح أن تكون شركات محلية.

ويفضل معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) الاستعانة بمراجع خارجي معتمد لتقديم خدمات التأكيد المهني، وذلك لعدة أسباب كما يلي (ICAEW, 2019):

- مراجع الحسابات المعتمد يملك من المهارات والخبرات والبرامج التدريبية التي تمكنه إصدار أحكام مهنية سليمة، بما يدعم خدمة التأكيد المهني.
- يتبع المراجع الخارجي المعتمد معايير متعارف عليها، وتستخدم على نطاق دولي بما يكفل له إنتاج تقرير يتسم بالثبات، والاتساق، والقابلية للفهم، والمقارنة.
- يمكن لمراجع الخارجي في بعض الأحيان الاستعانة بمختصين ضمن فريق التأكيد للتعامل مع الأمور الفنية، بما يضيف مصداقية على تقرير التأكيد.
- يعمل المراجع الخارجي المعتمد تحت مظلة دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بما يمكنه من إصدار أحكام محايدة.
- تفرض ظروف المنافسة على المراجع الخارجي المعتمد ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة لتقديم خدمات عالية الجودة.

ويتفق (Martínez-Ferrero et al. (2018) على تفضيل الاستعانة بمقدمي التأكيد المحاسبين لتقديم خدمات التأكيد المهني، حيث يعد الأكثر تأهيلاً، وتعد جودة تقرير تأكيد الاستدانة أفضل عندما يكون مقدم التأكيد متخصصاً في الصناعة، وأكثر خبرة ومعرفة بالصناعة، ويمتلك المهارات والتدريب، أما (Alsahali & Malagueño, 2022) له وجهة نظر أخرى متمثلة في أنه يجب أن ينظر إلى مقدمي خدمات التأكيد غير المحاسبين على أنهم مهمون أيضاً، وقد تقوم أنواع أخرى من شركات التأكيد مثل الشركات الهندسية والاستشارية، بتقديم التأكيد بطريقة مختلفة ومناسبة أيضاً، ويمكن لهؤلاء مقدمو التأكيد غير المراجعين تقديم خدمات تأكيد الاستدانة، مما يجعل السوق تنافسي مما يؤثر على نحو إيجابي على جودة تأكيد الاستدانة.

ويتفق مجموعة من الباحثين (Channuntapipat et al.(2019); Mnif & Kchaou(2023) و García-Sánchez et al.(2022) مع (ICAEW) على تفضيل المراجعين في هذا الشأن، وذلك يعود إلى أن شركات المحاسبة تجمع بين المنطق المهني والتجاري، مما يؤدي إلى هيمنتها في سوق تأكيد الاستدانة؛ نظراً لسمعتهم في الخبرة المالية، ومن المرجح أن يبذل شركات المحاسبة مزيداً من الجهد في تأكيد الاستدانة، وتعد أيضاً شركات المحاسبة أكثر اجتهاداً في اكتشاف التناقضات في الإفصاح، وتمتلك معرفة بالتقنيات التي يمكنها اكتشاف ممارسات الشركات، ومن ناحية أخرى تركز على الجوانب المتعلقة بتأكيد الاستدانة بالاعتماد على الاعتبارات الأخلاقية والمصطلحات والمدخل المنسوب تقليدياً إلى المراجعة التقليدية.

ويخلص مما سبق بأن شركات المحاسبة تعد الأكثر خبرة وكفاءة في تقديم خدمات تأكيد الاستدانة لمعرفتها السابقة بالشركات من خلال امتداد المعرفة والخبرة من خدمات المراجعة إلى خدمات تأكيد الاستدانة مما يؤدي إلى تحسين جودة تأكيد الاستدانة، فيستطيع المراجع ربط المعلومات الواردة بالتقارير المالية بالمعلومات الواردة في تقارير الاستدانة، مما قد يشجع الشركات على الحصول على تأكيد الاستدانة من المراجعين الذين يتمتعون بخبرة أكبر في تخصص الصناعة، وتعد المراجعة والتأكد من قبل المراجع الخارجي الحالي وتخصص المراجع في الصناعة لا يفيد الشركة بجودة تأكيد أعلى فحسب، بل يولد أيضاً ثقة أكبر للمساهمين وأصحاب المصالح في تأكيد الاستدانة خارجياً.

### ٦-٣ جودة التقارير المالية وأهميته:

سعى كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بالاشتراك في وضع إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية بعد أداة قياس شاملة لتقدير جودة التقارير المالية (FRQ) Financial reporting quality، ويأخذ في الحسبان الفائدة المنشودة لكل أصحاب المصالح المشتركة (Souza et al., 2020)، إلا أنهما لم يحددن ما هو المقصود بمصطلح جودة التقارير المالية، وإن كانا قد حددا مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات الواردة بها حتى تتصف بالجودة العالية، والتي تساعد على تحديد الأبعاد التي تكمن وراء جودة التقارير المالية (Chae et al., 2020; Butar and Muniati, 2021)، ولذا ربط البعض بين جودة التقارير المالية ومدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أو بتطبيق المعايير المحاسبية على نحو دقيق، حيث إن التقارير المالية مرتفعة الجودة هي الأكثر اكتمالاً وحيادية وخلوها من الأخطاء، والتي توفر معلومات تنبؤية أو تأكيدية حول الوضع الاقتصادي للشركة وأدائها في ضوء المعايير والإرشادات المحاسبية (Asyik et al., 2023).

### ٦-٣-١ مفهوم جودة التقارير المالية:

أصبحت جودة التقارير المالية موضوعاً جذاباً للغاية للباحثين (Aluwi et al.,2023; Asyik et al.,2023; Iravani, et al.2024; Samiei & Pourzamani,2024; Saffar et al.,2024) إلا أنهم لم يتفقوا على تعريف محدد وشامل لجودة التقارير المالية (Salehi et al., 2018)، بسبب اختلاف وجهات النظر بعض الباحثين، ونتيجة لذلك تعددت تعريفات جودة التقارير المالية، ولذلك يعتمد التعريف على وجهة نظر الباحث من موضوع الدراسة (Saffar et al.,2024)، ومنها ما يلي:

واتفق كل من (Asyik et al. (2023) ; Costa et al. (2022) ; Hussin et al. (2021) مع تعريف (IASB (2018) بأن جودة التقارير المالية هي "التقارير التي تحتوي على معلومات مالية مفيدة، وتعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة إذا كانت ملائمة، وتعبّر بصدق عن الغرض التي أعدت من أجله، وتتعرّز فائدة المعلومات المحاسبية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق، وتحقق الشفافية، وتقدم في الوقت المناسب، ومفهومة ومفيدة".

وقد عرف (Aluwi et al. (2023) جودة التقارير المالية بأنها هي التقارير التي لها أهمية للتأثير في قرارات المستثمرين الاستثمارية وتحسين كفاءة السوق، وكلما ارتفعت جودة التقارير المالية زادت الفوائد التي تعود على المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية، فضلاً على ذلك تتضمن جودة التقارير المالية المعلومات غير المالية المفيدة لصنع القرار، بالإضافة إلى المعلومات المالية.

ويرى (Samiei & Pourzamani (2024) بأن جودة التقارير المالية هي "قدرة البيانات المالية على نقل المعلومات حول عمليات الشركة، وتحسين القيمة المعلوماتية للأرباح عن طريق الحد من أثر التقلبات في التدفقات النقدية، وعلى وجه الخصوص التدفقات النقدية المتوقعة من قبل المستثمرين".

ووفقاً (Saffar et al. (2024) فإن جودة التقارير المالية هي "مدى فائدة المعلومات المحاسبية ورقم الربح المعلن لمستخدمي سوق الأوراق المالية، وتوفير معلومات مفيدة للمستخدمين لاتخاذ قرارات الاستثمار ومنح الائتمان وما شابه، على أن تتوافر بها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".

ويلخص مما سبق إلى أن اختلاف الباحثين حول مفهوم جودة التقارير المالية لا يعتبر تعارض في الاتجاهات، ولكن هي تعريفات جزئية يمكنها أن تكون مفهوماً شاملاً لجودة التقارير المالية، كما أن هذا الاختلاف يعتبر أمراً طبيعياً، لأن جودة التقارير تقيم بمدى قدرتها على تحقيق فائدة للمستخدمين ومساعدتهم على اتخاذ قراراتهم المتعلقة بهم، ولذلك يختلف مفهومها حسب حاجة المستخدم لها، ويمكن تعريف جودة التقارير المالية بأنها هي قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستخدمون على أن تتوافر بها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما تحسن القيمة المعلوماتية للأرباح عن طريق الحد من أثر التقلبات في التدفقات النقدية.

### ٦-٣-٢ أهمية جودة التقارير المالية:

تعد جودة التقارير المالية ذات أهمية عالية، بسبب أن المعلومات عالية الجودة تؤدي إلى أحكام وقرارات أكثر أهمية (Irvani et al.2024)، وتعمل على تعزيز الشفافية مما يحد من عدم تماثل المعلومات، وتلبي احتياجات المستثمرين، وأصحاب المصالح (Pamungkas,2018; Farshad et al.,2024)، ويعتبر إعداد التقارير المالية عالية الجودة أمراً بالغ الأهمية (Aulia&Siregar,2018)، حيث تسمح جودة التقارير المالية للمديرين لهم باتخاذ قرارات استثمارية أفضل لأن لديهم قدرة أفضل على اكتشاف المشاريع المربحة (Al' Alam,et.al,2019)، وتخفيف الاختلافات في تقارير الإدارة التي تسبب الخلاف بين المديرين والمساهمين من خلال التقارير المالية، ومن ثم عدم تماثل المعلومات، وتساهم في اتخاذ قرارات استثمارية سليمة (Irwandi&Pamungkas,2020)، وزيادة الشفافية وقدرتها على الحصول على التمويل الخارجي المناسب، مما ينعكس على كفاءة القرارات الاستثمارية لديها (Lisic et al., 2019).

وتعد جودة التقارير المالية أده مهمة لصنع القرار حيث توفر هذه التقارير معلومات دقيقة، وفي الوقت المناسب حول الحالة المالية للشركة علاوة على ذلك يمكن أن تساعد جودة التقارير المالية مستخدمي التحليل المالي على اتخاذ قرارات جيدة (Şeker& Şengür, 2021)، والحد من مشكلات الوكالة، وتصنيف المعلومات المحاسبية والمالية، وزيادة الموثوقية، وتوسيع نطاق المعلومات المالية بشفافية حتى يتسنى مراقبة المديرين ومساءلتهم بعناية (El Bannan & Farooq, 2019; Rezaei et al., 2021)، ويمكن القول بأن التقارير المالية جيدة إذا كانت تلك التقارير تعكس بشكل جيد الأداء المالي الحقيقي للمنشأة، وتمكن من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، على أن تكون تلك التقارير متكاملة وموضوعية وخالية من الأخطاء (Önce and Çavuş, 2019)، وتتسم بالشفافية، وتفيد المستخدمين وعدم تضليلهم (Moses, 2019).

ويرى النقودي (٢٠٢٣) بأن جودة التقارير المالية تتحقق بتوافر عدة خصائص في المعلومات المالية التي أفصح عنها في التقارير المالية والتي تشمل على **جودة صياغة التقرير** من خلال توصيف البيانات المدرجة بالتقارير بشكل جيد حيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان، ويتطلب ذلك توافر خاصية الوضوح، و**جودة محتوى التقرير** من خلال دقة البيانات وتوافر القيم الصحيحة وخلوها من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب ذلك توافر كل من الدقة والاكتمال والشمول، و**جودة عرض التقرير** من خلال الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة ومتسقة بطريقة لا تحتاج إلي المزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي الاتساق أو الثبات، والحياد، والتوقيت المناسب، والشفافية.

ويخلص مما سبق إلى أن جودة التقارير المالية ذات أهمية عالية بتوافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بدورها تؤدي إلى تقليل عدم تماثل المعلومات، والحد من مشاكل الوكالة، والحد من الممارسات الإدارية الانتهازية، وبتوفير المعلومات والبيانات المالية بجودة عالية يؤثر إيجابيا على كفاءة الأسواق المالية وقرارات الاستثمار والائتمان وتخصيص الموارد مما يؤدي إلى تحسين كفاءة السوق.

## ٤-٦ الدراسة التجريبية:

يتمثل هدف الدراسة التجريبية في تحقيق هدف البحث، وذلك من خلال اختبار فروض الدراسة، والتي تهدف إلى اختبار اختلاف تأثير تأكيدات معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير الاستدامة باختلاف مقدم خدمة تأكيدات معلومات الاستدامة.

### ١-٤-٦ مجتمع وعينة الدراسة

اتفاقاً مع الدراسات التجريبية السابقة في مجال المراجعة ( Cheng et al. 2009; Hodge et al. 2015) فقد تمثل مجتمع الدراسة في المستثمرين الفعليين والمحليين الماليين بالإضافة إلى طلبة الدراسات العليا بقسم المحاسبة اتفاقاً مع دراسة (موسى، ٢٠٢٣)، تم تصميم تجربة ورقية وأخرى إلكترونية وذلك لعدد ثلاث حالات تجريبية عملية مختلفة، وقد تم توزيعها على عدد ٢٤٠ مفردة من مفردات المجتمع محل الدراسة، والذين اختيروا بصورة عشوائية، وقد أسفر ذلك عن استلام ٢٠٦ مفردة، شكلت عينة الدراسة منها عدد ١٨٥ مفردة صحيحة، ويوضح الجدول رقم (١) عدد الحالات التجريبية الموزعة، ونسبة الردود المستلمة، وكذلك نسبة الردود الصحيحة إلى الردود المستلمة، والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

جدول رقم (١) عينة الدراسة

رقم الحالة التجريبية	عدد الحالات الموزعة	عدد الردود المستلمة	نسبة الردود المستلمة	عدد الردود الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة
(١)	٨٠	٦٤	٪٨٠	٥٩	٪٩٢,١٩
(٢)	٨٠	٧٠	٪٨٧,٥	٦١	٪٨٧,١٤
(٣)	٨٠	٧٢	٪٩٠	٦٥	٪٩٠,٢٨
الإجمالي	٢٤٠	٢٠٦	٪٨٥,٨٣	١٨٥	٪٨٩,٨١

ويتضح من الجدول السابق ارتفاع نسبة الاستجابة، وارتفاع عدد الحالات التجريبية والتي بلغت (١٨٥) حالة، ويرجع ذلك إلى قيام الدراسة بتوجيهه وتأكيد العديد من الدعوات، بالإضافة إلى المتابعة وإجراء حوارات قصيرة مع الأفراد الذين دعوا إلى التنويه بأهمية الدراسة الحالية وما تحمله من إضافة علمية وعملية، بالإضافة إلى التعرف على مدى جديتهم وملاءمتهم للاشتراك في التجربة.

### ٢-٤-٦ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

تعتمد الدراسة التجريبية على حالة افتراضية لإحدى الشركات الكبيرة العاملة في قطاع الطاقة، والتي تتزايد الأرباح الخاصة بها بمعدل معتدل، بالإضافة إلى أنها مسجلة بالبورصة المصرية منذ فترة طويلة، ولا تعاني من مشاكل انخفاض في سعر سهمها عن الفترة الماضية، وقد تم تدعيم تلك الحالة بمجموعة من الأسئلة الاستقصائية لتجميع البيانات اللازمة، والتي يتم تحليلها إحصائياً لاختبار فروض البحث، والإجابة على التساؤلات المطروحة على نحو سليم. وقد تضمنت الدراسة التجريبية مقدمة تناولت شرحاً مختصراً لبعض المصطلحات الفنية والمفاهيم، والتي قد تبدو غامضة لبعض المشاركين غير المتخصصين في مجال المحاسبة، يليها أربعة أقسام على النحو التالي:



٦-٤-٢-١ القسم الأول: استهدف هذا القسم تجميع بعض المعلومات العامة عن المشاركين. ولذلك فقد تضمن أسئلة تتعلق بالمؤهلات الدراسية، والدرجات العلمية التي حصلوا عليها، وعدد سنوات الخبرة. ٦-٤-٢-٢ القسم الثاني: استهدف هذا القسم اختبار فروض الدراسة، حيث تضمن تقرير الاستدامة والذي اشتمل على أربع أجزاء رئيسية وهي: الأداء الاقتصادي، والأداء الاجتماعي، والأداء البيئي، وأداء الحوكمة. وحتى يتم تحقيق هدف هذا القسم، فقد تضمن هذا القسم ثلاث حالات افتراضية، كما يلي:

**الحالة الأولى:** تمثل الحالة الرقابية حيث تعد الشركة تقرير الاستدامة فقط بدون تأكيد خارجي.

**الحالة الثانية:** تعد الشركة تقرير الاستدامة مرفقاً معه تقرير التأكيد، والمعد من قبل أحد الشركات غير المحاسبية.

**الحالة الثالثة:** تعد الشركة تقرير الاستدامة مرفقاً معه تقرير التأكيد، والمعد من المراجع الخارجي.

#### ٦-٤-٣ توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

بالرجوع إلى فروض البحث، يشتمل الدراسة على متغيرين مستقلين وهما: تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة، وتأكيد الشركات غير المحاسبية لمعلومات الاستدامة، ومتغير تابع واحد وهو تحسين جودة التقارير المالية، وسوف يتم توصيف هذه المتغيرات وقياسها على النحو التالي.

٦-٤-٣-١ تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة: يتم قياسها من خلال إرفاق تقرير التأكيد المعد من خلال المراجع الخارجي، ويعتمد على تقسيمه إلى مستويين: المستوى الأول: إرفاق (وجود) تقرير التأكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، بينما المستوى الثاني: عدم إرفاق (عدم وجود) تقرير التأكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، وذلك اتفاقاً مع (محمود ٢٠٢٤؛ Frank et al., 2023; Dilla et al., 2023; Hoang and Trotman, 2021).

٦-٤-٣-٢ تأكيد الشركات غير المحاسبية لمعلومات الاستدامة: يقاس ذلك من خلال إرفاق تقرير التأكيد المعد من خلال الشركات غير المحاسبية، ويعتمد على تقسيمه إلى مستويين: المستوى الأول: إرفاق (وجود) تقرير التأكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، بينما المستوى الثاني: عدم إرفاق (عدم وجود) تقرير التأكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة وذلك اتفاقاً مع (محمود ٢٠٢٤؛ Frank et al., 2023; Dilla et al., 2023; Hoang and Trotman, 2021).

٦-٤-٣-٣ المتغير التابع: تحسين جودة التقارير المالية: يتم قياس تحسين جودة التقارير المالية من خلال أثر التأكيد المهني لمعلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، ويتم ذلك بمستوى الاتفاق بين عينة الدراسة (المستثمرين- المحليين المالكين- طلبة الدراسات العليا) حول تقرير التأكيد المهني (مرفق - غير مرفق) للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة من خلال إبداء الرأي على نفس مجموعة الأسئلة التي تقدم للمشاركين في الدراسة التجريبية وذلك اتفاقاً مع (أبو جبل، ٢٠١٥؛ محمد، ٢٠٢٠؛ Petaibanlue et al., 2015).

#### ٤-٤-٦ التصميم التجريبي المستخدم:

تشمل الدراسة التجريبية عددا من المعالجات الافتراضية اللازمة لاختبار فروض الدراسة، مع الأخذ في الاعتبار فنتي العينة، والتي تضم المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا، وبالتالي يتخذ التصميم التجريبي الملائم لاختبار فروض الدراسة شكل التصميم التجريبي (٢×٣)، وذلك قياسا على دراسة (Hoang & Trotman, 2021)، ويوضح الجدول رقم (٢) التصميم التجريبي للدراسة التجريبية كالتالي:

جدول رقم (٢) التصميم التجريبي للدراسة التجريبية

طلاب الدراسات العليا	المستثمرين والمحللين الماليين	الفئات المشاركة
		الحالات التجريبية
(٤)	(١)	تقرير الاستدامة بدون تأكيد خارجي
(٥)	(٢)	تقرير الاستدامة أكد من قبل شركة استشارية
(٦)	(٣)	تقرير الاستدامة أكد من قبل المراجع الخارجي

ويتضح من الجدول السابق رقم (٣-٤) وجود مجموعتين مستقلتين، وست معالجات تجريبية، والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:

- **المجموعة الأولى: المعالجة الأولى:** وتنتمي إلى فئة المستثمرين والمحللين الماليين، ويُعطي لها تقرير الاستدامة فقط، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة به، وتحديد مدى ثقتهم بجودة التقارير المالية.
- **المجموعة الأولى: المعالجة الثانية:** وتنتمي إلى فئة المستثمرين والمحللين الماليين، ويُعطي لها تقرير الاستدامة بالإضافة وتقرير التأكيد على الاستدامة المعد من قبل أحد الشركات غير المحاسبية، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وتحديد مدى ثقتهم بجودة التقارير المالية.
- **المجموعة الأولى: المعالجة الثالثة:** وتنتمي إلى فئة المستثمرين والمحللين الماليين، ويُعطي لها تقرير الاستدامة، وتقرير التأكيد على الاستدامة المعد من المراجع الخارجي، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وتحديد مدى ثقتهم بجودة التقارير المالية.
- **المجموعة الثانية: المعالجة الرابعة:** وتنتمي إلى فئة طلبة الدراسات العليا، ويقدم لها تقرير الاستدامة فقط، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة به، وتحديد مدى ثقتهم بجودة التقارير المالية.
- **المجموعة الثانية: المعالجة الخامسة:** وتنتمي إلى فئة طلبة الدراسات العليا، ويُعطي لها تقرير الاستدامة بالإضافة إلى تقرير التأكيد على الاستدامة المعد من قبل أحد الشركات غير المحاسبية، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وتحديد مدى ثقتهم بجودة التقارير المالية.

- المجموعة الثانية: المعالجة السادسة: وتنتمي إلى فئة طلبة الدراسات العليا، ويُعطي لها تقرير الاستدامة، وتقرير التأكيد على الاستدامة المعد من المراجع الخارجي، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وتحديد مدى ثقتهم في جودة التقارير المالية.

#### ولاختبار الفرض الأول والثاني والثالث تم إجراء المقارنات التالية:

- المقارنة الأولى: بين المعالجتين (١+٤) والمعالجتان (٣+٦) وذلك لقياس تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، وبالتالي اختبار الفرض الأول (H1).
- المقارنة الثانية: بين المعالجتين (١+٤) والمعالجتان (٢+٥) وذلك لقياس تأثير تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، وبالتالي اختبار الفرض الثاني (H2).
- المقارنة الثالثة: بين المعالجتان (٢+٥) والمعالجتان (٣+٦) وذلك لقياس تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة، وبالتالي اختبار الفرض الثالث (H3).

#### ٥-٤-٦ نتائج الدراسة التجريبية:

اعتمدت الدراسة على عدد من الاختبارات والأساليب الإحصائية المختلفة لتحليل البيانات التي تم تجميعها من الدراسة التجريبية؛ بهدف تحديد مدى قبول أو عدم قبول فروض البحث، وقد استخدم الاختبارات الإحصائية التي تتفق مع طبيعة بيانات الدراسة التجريبية وفروض البحث. ولكي يتم اتخاذ القرار برفض أو عدم رفض فرض العدم في الاختبارات الإحصائية المختلفة؛ اعتمدت الدراسة على مقارنة قيمة *P-Value* أو *Sig. level* مع مستوى المعنوية المقبول (0.05). فإذا كانت قيمتها تساوي أو أقل من مستوى المعنوية المقبول فإنه لا يتم قبول فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل، أم إذا كانت أكبر من مستوى المعنوية المقبول فإنه لا يتم رفض فرض العدم ومن ثم رفض الفرض البديل (محمود، ٢٠٢٤؛ Frank et al., 2023; Dilla et al., 2023؛ Hoang and Trotman, 2021)

#### ١-٥-٤-٦ اختبار المصادقية:

كما تم القيام باختبار الموثوقية Reliability لتحديد درجة الثبات لمقاييس الدراسة وأداتها، ومن ثم إمكانية الاعتماد عليها وإكمال التحليل الإحصائي والاختبارات الإحصائية، ويهتم اختبار الثبات بمعرفة ما إذا كانت أداة الدراسة تتمتع بالثبات ويمكن الاعتماد عليها، ويعني الثبات أنه إذا ما أعيد أداء الدراسة بنفس الأداة لنفس العينة سنحصل على نفس النتائج، أو نتائج متقاربة، ولقد تم إجراء اختبار ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات عبارات كل متغير من متغيرات الدراسة وكانت نتائج الدراسة كما بالجدول (٣).

جدول (٣) نتائج قياس الثبات بمقياس ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

م	المتغيرات	عدد البنود	ألفا كرونباخ
١	الحالة الأولى التجريبية	8	.766
٢	الحالة الثانية التجريبية	8	.952
٣	الحالة الثالثة التجريبية	8	.841

ويتبين من الجدول السابق أن معامل الثبات لكافة حالات الدراسة قد تجاوز ٧٠٪ وبالتالي فإن كافة بنود وحالات الدراسة تتمتع بالثبات، وتدل النتائج السابقة على توافر الصدق والثبات لأداة الدراسة، ومن ثم يمكن الاعتماد عليها وإتمام إجراءات الدراسة (Reimbsbach et al. 2018).

٦-٤-٥-٢ اختبار التوزيع الطبيعي:

يهدف اختبار التوزيع الطبيعي لتحديد ما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تتبع التوزيع الطبيعي، فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي يتم الاعتماد على الاختبارات المعملية لاختبار الفروض، إما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي يتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية، ويمكن إجراء هذا الاختبار بطريقة كلمجروف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov وهو اختبار يتم تفسير نتائجه عن طريق التركيز على الدلالة الإحصائية حيث يكون الفرض العدمي له "البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي" ويتم قبوله إذا كانت قيمة الدلالة أقل من ٥٪ بينما يتم رفضه إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من ٥٪، ولقد تم إجراء هذا الاختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٤).

جدول (٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Normal Parameters		Most Extreme Differences		Test Statistic	Asymp. Sig. (2-tailed)	الحالات
Mean	Std. Deviation	Absolute	Positive			
2.9023	.55567	.097	.097	.097	.200	الأولى
5.2246	1.02164	.150	.150	.150	.001	الثانية
9.2266	.34638	.166	.078	.166	.000	الثالثة

يتبين من الجدول السابق أنه وفقاً لاختبار التوزيع الطبيعي السابق يمكن قبول الفرض (القائل بأن توزيع بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي) ورفض الفرض البديل (القائل بأن توزيع بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي)، وذلك يرجع إلى إن مستوى المعنوية لمعظم الحالات التجريبية **P-Value** أقل من ٥٪، وبالتالي فإنه يمكن قبول الفرض العدم ورفض الفرض البديل، بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يدل على إمكانية اختبار فروض الدراسة بالاختبارات اللامعلمية (Doxey & Sealy, 2022 ; Saleh and Abouelela,2023).

#### ٦-٤-٥-٣ اختبار الفروض الإحصائية:

يشتمل هذا القسم على اختبارات فروض الدراسة الفرعية ثم إجراء اختبار شامل لفرض الدراسة الرئيسي، وسيتم تنظيم هذا القسم بحيث تتم الاختبارات بواسطة برنامج SPSSv22.

ولقد استخدمت الدراسة في هذا اختبار Mann-Whitney U اللامعلمي لعينتين غير مستقلتين، بالإضافة إلى اختبار Wilcoxon W لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد ما إذا كان هناك اختلاف بين وسيطين العينتين، ولاختبار الفرض إحصائياً أعدت صياغته كفرض عدم، وبالتالي يكون الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2 \quad H_1: M_1 \neq M_2$$

#### ٦-٤-٥-٣-١ اختبار الفرض الأول:

استهدف الفرض الأول ( $H_1$ ) اختبار ما إذا كان يؤثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة إيجابياً على تحسين جودة التقارير المالية، ولاختبار الفرض إحصائياً أعدت صياغته كفرض عدم كالتالي:

فرض العدم  $H_0$ : لا يؤثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة إيجابياً على تحسين جودة التقارير المالية، ويرفض الفرض العدم، ويقبل الفرض البديل إذا كانت قيمة  $P$ -value أقل من أو تساوي ٥%، والعكس إذا كانت قيمتها أكبر من ٥%، وذلك وفقاً لنتائج الاختبار في الجدول رقم (٥) الاختبار الإحصائي لهذا الفرض كما يلي:

#### جدول (٥) نتيجة اختبار Mann-Whitney للفرض الأول

P-Value	اسم الاختبار الإحصائي
0.000	Mann-Whitney U
2080.000	Wilcoxon W
-9.784-	Z
0.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار مان ويتني قد بلغت  $P$ -Value (0.000) ونتائج اختبار ويلكوكسون قد بلغت (2080.000) وذلك عند مستوى معنوية (0.000) أقل من 5% وبالتالي يرفض الفرض العدم ( $H_0$ ) ويقبل الفرض البديل ( $H_1$ )، ومن ثم يمكن القول بأنه يوجد تأثير إيجابي معنوي لتأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية. يمكن قبول الفرض الأول.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات (فرج، ٢٠٢٤، Quick & Clarkson et al.,2019; Inwinkl,2020; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2020; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2022; Dal Nial et al.,2024)، بأن قيام المراجع الخارجي بتوفير خدمة تأكيد معلومات الاستدامة يعمل على تعزيز مستوى الشفافية، وتقليل مستوى عدم تماثل المعلومات بين المديرين وأصحاب المصلحة بشكل عام، ويحسن من جودة التقارير المالية على نحو خاص.

٦-٤-٥-٣-٢ اختبار الفرض الثاني (H2):

استهدف الفرض الثاني (H2) اختبار ما إذا كان يؤثر تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة إيجابيا على تحسين جودة التقارير المالية، واختبار الفرض إحصائيا أعيدت صياغته كفرض عدم كتالي: فرض العدم H0: لا يؤثر تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة إيجابيا على تحسين جودة التقارير المالية، ويوضح الجدول رقم (٦) الاختبار الإحصائي لهذا الفرض كما يلي:

جدول (٦) نتيجة اختبار Mann-Whitney للفرض الثاني

P-Value	اسم الاختبار الإحصائي
7.000	Mann-Whitney U
2087.000	Wilcoxon W
-9.743-	Z
0.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

ويتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney قد بلغت ٧,٠٠ ونتائج اختبار ويلكوكسون Wilcoxon قد بلغت ٢٠٨٧,٠ وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪، وبالتالي يرفض الفرض العدم (H0) ويقبل الفرض البديل (H1)، ومن ثم يمكن القول بانه يوجد تأثير إيجابي معنوي لتأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، ولذلك يتم قبول الفرض الثاني.

وتتفق هذا النتيجة مع دراسة ( Boiral et al ., 2019a; Harindahyani & Agustia,2023) بأن مقدمي خدمات التأكيد غير المحاسبين مرتبطون باتساع نطاق أعلى في تقرير التأكيد، والذي قد ينتج عن معرفة أكثر تخصصا في خدمات المراجعة غير المالية، ويمكن لمقدمي خدمات التأكيد غير المحاسبين من الكشف عن جودة فيما يتعلق بالأراء والتوصيات واستيعاب المعلومات المطلوبة حاليا من قبل المستخدمين المستهدفين.

٦-٤-٥-٣-٣ اختبار الفرض الثالث (H3):

استهدف الفرض الثالث (H3) اختبار ما إذا كان يختلف تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير الاستدامة باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة

ولاختبار الفرض إحصائيا أعيدت صياغته كفرض عدم كتالي:

فرض العدم H0: لا يؤثر اختلاف تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير الاستدامة باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة.

ويوضح الجدول رقم (٧) الاختبار الإحصائي لهذا الفرض كما يلي:

الجدول رقم (٧) نتيجة اختبار Mann-Whitney للفرض الثالث

P-Value	اسم الاختبار الإحصائي
1310.500	Mann-Whitney U
3390.500	Wilcoxon W
-3.521-	Z
0.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney قد بلغت 1310.500 ونتائج اختبار ويلكوكسون Wilcoxon قد بلغت 3390.500 وذلك عند مستوى معنوية 0.000 أقل من ٥% الأمر الذي يدل على وجود فروق جوهرية بين الحالة الثانية والحالة الثالثة، وبالتالي يرفض الفرض العدم (H0) ويقبل الفرض البديل (H1)، ومن ثم يمكن القول بأنه يختلف تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير الاستدامة باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة. ولتأكيد النتائج تم إجراء اختبار كا تربيع، وكانت النتائج كما بالجدول رقم (٨) التالي:

الجدول رقم (٨) نتيجة اختبار Chi-Square للفرض الثالث

Ranks			الحالة الثانية مقابل الثالثة		
	G1.2	N	Mean Rank	12.397	Chi-Square
	1.00	65	76.02	1	df
الحالة	2.00	61	52.98	0.000	Asymp. Sig.
	Total	126			

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار كا تربيع قد بلغت (12.397) وذلك عند مستوى معنوية (0.000) أقل من 5% الأمر الذي يدل على وجود فروق جوهرية بين الحالة الثانية والحالة الثالثة، كما يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار الرتب تشير إلى أن متوسط ومجموع الرتب للحالة الثالثة أفضل من الحالة الثانية، مما يدل على أن تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية أفضل من تأثير تأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية، ويدل أيضاً على قبول عينة الدراسة للمدخل المقترح، وقبول الفرض الثالث.

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (فرج، ٢٠٢٤؛ Clarkson et al.,2019; Quick & Inwinkl,2020; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2020; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero,2022; Dal Nial et al.,2024) بأن أن المراجع الخارجي يتميز عنها بالموضوعية والاستقلالية ومستوى الجودة المحقق في ضوء التزامه بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، وهناك جودة تأكيد عندما يتم توفير التأكيد من قبل شركة محاسبة، وتعزز شركات المحاسبة الارتباطات الإيجابية بين الخبرة والتجربة والجودة، ويؤثر تقرير تأكيد استدامة، والذي يقوم يعده المحاسبين المؤهلين بطريقة إيجابية أكبر على قرار الاستثمار في الأوراق المالية مقارنة بالتقرير الذي يعده أحد الشركات غير المحاسبية.

## ٥-٦ النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية:

### ١-٥-٦ النتائج:

لقد استهدف الدراسة اختبار تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية وهل يوجد اختلاف في ردود العينة حول هذا التأثير، وتتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها الدراسة بجانبها النظري والتجريبي فيما يلي:

- تأكيد تقرير الاستدامة يضيف الثقة والمصداقية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها وبخفض من عدم تماثل المعلومات، ويزيد من قدرة أصحاب المصالح على تقييم الأداء الحالي والتنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة، وتقدير أسعار الأسهم والأرباح المتوقعة، ومن ثم اتخاذ قرارات استثمارية سليمة.
- تعد جودة التقارير المالية ذات أهمية عالية بسبب أن المعلومات عالية الجودة تؤدي إلى أحكام وقرارات أكثر أهمية وتعمل على تعزيز الشفافية مما يقلل عدم تماثل البيانات وتلبى احتياجات المستثمرين وأصحاب المصلحة.
- وجود تأثير لتأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة إيجابيا على تحسين جودة التقارير المالية.
- وجود تأثير إيجابي لتأكيد الشركات غير المحاسبية معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير المالية.
- يوجد اختلاف لتأثير تأكيد معلومات الاستدامة على تحسين جودة التقارير الاستدامة باختلاف مقدم خدمة تأكيد معلومات الاستدامة.
- تقرير الاستدامة المؤكد عليه من المراجع الخارجي أفضل من تقرير الاستدامة المؤكد عليه من الشركات غير المحاسبية على تحسين جودة التقارير الاستدامة.

### ٢-٥-٦ التوصيات:

- ضرورة إسناد الشركات مهمة التأكيد المهني لتقارير الاستدامة للمراجعين الخارجيين المؤهلين.
- ضرورة قيام الجهات المعنية والمنظمة للمهنة بإصدار معايير وقواعد إرشادية للإفصاح عن معلومات الاستدامة وملزمة في نفس الوقت ومتابعة مستوى تطبيقها.
- ضرورة تحديث معايير المراجعة المصرية لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية فيما يخص معايير تأكيد الاستدامة.
- يجب على واضعي السياسات والجهات التنظيمية في الشركات بذل جهود جماعية لتشجيع الشركات على تبني مبادرات التمويل الأخضر لإنشاء نظام مالي فعال قادر على مواجهة المخاطر من البيئة الخارجية وتحفيز النمو الاقتصادي.



### ٣-٥-٦ الدراسات المستقبلية:

نظراً لقلّة عدد الشركات المصرية الصادر عنها تقارير الاستدامة، بالإضافة إلى ندرة حصول الشركات على خدمة تأكيد لهذه التقارير، ولكن مع التوقع بزيادة إصدار الشركات المصرية لمثل هذه التقارير في المستقبل القريب، لذا يرى الباحثين أنه يمكن إجراء دراسة لمعرفة أسباب تفضيل الشركات المصرية الاعتماد على الشركات غير المحاسبية عند تأكيد الاستدامة عوضاً عن الاعتماد على مكاتب المحاسبة والمراجعة، واختبار العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة كمتغير مستقل واختيار مقدمي خدمات تأكيد الاستدامة، ويمكن إجراء دراسة لاختبار تأثير جائزة الاستدامة للشركات على مستويات تأكيد الاستدامة، وأثر تأكيد المراجع الداخلي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.

### المراجع:

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أبو جبل، نجوى محمود أحمد. (٢٠١٥). تأثير إدراك المراجع الداخلي لمتطلبات المراجعة المستمرة والتزامه بها على جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية وتجريبية. *مجلة البحوث المحاسبية*، ١٤، ٧٠-١٤٧.
- النقودي، سوزي فاروق محمد. (٢٠٢٣). أثر دمج تكنولوجيا سلاسل الكتل Blockchain و لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على تحسين جودة التقارير المالية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، ٢٤(١)، ٤٢٧-٤٧٦.
- فرج، سهى السيد حسن. (٢٠٢٤). التوكيد المهني لمراقب الحسابات بشأن الإفصاح عن المعلومات المستقبلية كمرتكز للحد من مخاطر انهيار الأسهم: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، ٥(١)، ١٢٣٥-١٢٧٣.
- محمد، سمير إبراهيم العظیم. (٢٠٢٠). أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقياساً بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين: دراسة تجريبية. *الفكر المحاسبي*، ٢٤، ٢٤، ١٠٤١.
- محمود، أحمد عصام، (٢٠٢٤)، أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن مؤشرات أدائها المالي عبر وسائل التواصل الاجتماعي على قرار الاستثمار في الأسهم - دراسة تجريبية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- موسى طنطاوي، سعاد. (٢٠٢٣). أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، ١٤(٢)، ٤١-١٠٤.
- وزارة الاستثمار، (٢٠٠٨)، معايير المراجعة المصرية، المعيار المصري لمهام التأكيد رقم ٣٠٠٠، مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية. متاح على: [www.asa.gov](http://www.asa.gov).

#### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2020). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics.*, 174, 177–197.

- Accountability. (2020), **AA1000 assurance standard V3**, Accountability. [https://www.accountability.org-static-3ff15429033873cdc775212ca63572fb-aa1000as\\_v3\\_final.pdf](https://www.accountability.org-static-3ff15429033873cdc775212ca63572fb-aa1000as_v3_final.pdf).
- Aluwi, N. A. M., Nasir, N. A. M., Hashim, H. A., Muhammad, M. Z., Nawi, N. C., & Yusoff, M. N. H. (2023). **Corporate Ethics and Financial Reporting Quality: A Thematic Analysis from Accountants' Perspectives**. In *Finance, Accounting and Law in the Digital Age: The Impact of Technology and Innovation in the Financial Services Sector*. 81-91.
- Alomran, A. A., & Alsahali, K. F. (2023). The Role of Long-Term Institutional Ownership in Sustainability Report Assurance: Global Evidence. **Sustainability**, 15(4), 3492.1-17.
- Alsahali, K.F. & Malagueño, R. (2022). An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights, **Journal of Accounting & Organizational Change**, 18(5). 617-642.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2020. **Frequently Asked Questions on External Assurance of Sustainability Reporting**. Durham, NC: AICPA. <https://www.aicpa.org-resources-article-faqs-on-external-assuranceof-sustainability-reporting>
- Andrus JL, Callery PJ, Grandy JB .(2023). The uneven returns of transparency in voluntary nonfinancial disclosures. **Organization & Environment**, 36:39-68.
- Assurance or Reviews of Historical Financial Information. **ASAE No. 3000**. Available at: [www.auasb.gov.au](http://www.auasb.gov.au).
- Assurance or Reviews of Historical Financial Information. 2014b. **ASAE No. 3000**. Available at: [www.auasb.gov.au](http://www.auasb.gov.au).
- Asyik, N. F., Agustia, D., & Muchlis, M. (2023). Valuation of financial reporting quality: is it an issue in the firm's valuation?. **Asian Journal of Accounting Research**. Vol. 8 No. 4. 387-399.
- Auditing and Assurance Standards Board (**AASB**). 2015. **Attestation Engagements other than Audit or Reviews of Historical Financial Information**. CSAE No. 3000. Available at: [www.auasb.gov.au](http://www.auasb.gov.au).
- Aulia, D.; Siregar, S. V. ; (2018) "Financial reporting quality, debt maturity, and chief executive officer career concerns on investment efficiency". **BAR-Brazilian Administration Review**. 15,n2,art3, e170120,1-16.
- Berg F, Kölbl JF, Rigobon R.(2022). Aggregate confusion: the divergence of ESG ratings. **Review Financ**, 26:1315-1344.

- Benoit, B., & Maurel, C. (2023). Les enjeux du reporting durable CSRD pour les métiers du chiffre. **Revue Française de Comptabilité**, (577), 9.
- Bouten, L., & Hoozée, S. (2024). How sustainability assurance work gets done: assurors' sensemaking, socialization and interactions with clients. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**.1-31.
- Brouwer, A., & Nandram, K. (2023). Hoe beïnvloedt assurance over niet-financiële informatie in geïntegreerde verslaggeving de beslissingen van beleggers en opstellers?. **Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie**, 97(3/4), 125-133.
- Butar, S. B., & Murniati, M. P. (2021). How does Financial Reporting Quality Relate to Stock Price Crash Risk? Evidence from Indonesian listed Companies. **Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis**, 8(1), 59-76.
- Channuntapipat, C.; Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). Exploring diversity in sustainability assurance practice. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. 32 (2),. 556-580.
- Chae, S. J., NAKANO, M., & FUJITANI, R. (2020). Financial reporting opacity, audit quality and crash risk: Evidence from Japan. **The Journal of Asian Finance, Economics, and Business**,7(1), 9-17.
- Cheng, M. M., Green, W. J., & Ko, J. C. W. (2015). The impact of strategic relevance and assurance of sustainability indicators on investors' decisions. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 34(1), 131-162.
- Clarkson, P., Li, Y., Richardson, G., & Tsang, A. (2019). Causes and consequences of voluntary assurance of CSR reports: International evidence involving Dow Jones Sustainability Index Inclusion and Firm Valuation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 32(8), 2451-2474.
- Costa, M., Lisboa, I., and Gameiro, A. (2022). Is the Financial Report Quality Important in the Default Prediction? SME Portuguese Construction Sector Evidence. **Risks**, 10(5), 98-119.
- Dal Nial, H., Zakaria, Z., & Che Azmi, A. (2024). Influence of level of assurance, assurance provider type, and investors' personality in greenhouse gases reporting for social responsible investment. **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Dilla, W., Janvrin, D., Perkins, J., & Raschke, R. (2023). The influence of sustainability assurance report format and level on nonprofessional investors' judgments. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, 14(6), 1209-1241.
- Doxey, M., & Sealy, C. (2022). Comparing Auditors' and Users' Materiality Judgments for ESG and Traditional Financial Disclosures: The Roles of

- Disclosure Form, Valence, and Assurance Level. Valence, and Assurance Level (December 28, 2022),1-50. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4314209>
- Dutta, P. and Dutta, A. (2021), "Impact of external assurance on corporate climate change disclosures: new evidence from Finland", **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 22 No. 2, pp. 252-285.
- El Bannan, M. A., & Farooq, O. (2019). When are earnings informative? Effect of stock liquidity on value of reported earnings in an emerging market: evidence from Egypt. **International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management**, 12(3), 388-406.
- European Commission (2023). **Directive (EU) 2022-2464** of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537-2014, Directive 2004-109-EC, Directive 2006-43-EC and Directive 2013-34-EU, as regards corporate sustainability reporting. European Union: Brussels, Belgium.
- Farooq, M. B., Azantouti, A. S. A., & Zaman, R. (2024). Non-financial information assurance: a review of the literature and directions for future research. **Sustainability accounting, management and policy journal**, 15(1), 48-84.
- Farshad Shadbad, A., Pakmaram, A., Bahri Sales, J., & ABDI, R. (2024). Restatements increasing quality and the role of the audit committee and information asymmetry. **Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge**, 13(51), 185-199.
- Frank, M. L., Grenier, J. H., Pyzoha, J. S., & Zielinski, N. B. (2023). Implications of Enhanced Cybersecurity Risk Management Reporting and Independent Assurance. **Current Issues in Auditing**, 17(1), 11-18.
- Free, C., Jones, S., & Tremblay, M. S. (2024). Greenwashing and sustainability assurance: A review and call for future research. **Journal of Accounting Literature**.1-26.
- García-Sánchez, I. M., Hussain, N., Khan, S. A., & Martínez-Ferrero, J. (2021). Do markets punish or reward corporate social responsibility decoupling?. **Business & Society**, 60(6), 1431-1467.
- García-Sánchez, I.-M., Raimo, N., Amor-Esteban, V., & Vitolla, F. (2023). Board committees and non-financial information assurance services. **Journal of Management and Governance**, 27(1), 1-42 .
- García-Sánchez, I., Sierra-García, L., & García-Benau, M. (2022a). How does the EU non-financial directive affect the assurance market? **Business Ethics, the Environment & Responsibility**, 31(3), 823–845.

- Harila, F., & Marklund, A. (2023). **Sustainability Assurance Quality and the Effect of the Audit Committee: A study of Sweden.**
- Harindahyani, S., & Agustia, D. (2023). The assurance providers' role in improving the independent assurance statement quality on sustainability reporting. **Accounting Research Journal**, 36(1), 37-54
- Harrer, T., & Lehner, O. M. (2024). Assuring the unknowable: a reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors. **Current Opinion in Environmental Sustainability**, 67, 101413.
- Hazaea SA, Zhu J, Khatib SFA, Bazhair AH, Elamer AA(2022) Sustainability assurance practices: a systematicreview and future research agenda. **Environ Sci PollutRes** 29(4):4843–4864.
- He, X. (2022). A Typology of Sustainability Assurance Providers Requiring Further Research. **Social and Environmental Accountability Journal**, 42(1–2), 121–124.
- Hoang, H., & Trotman, K. T. (2021). The effect of CSR assurance and explicit assessment on investor valuation judgments. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 40(1), 19-33.
- Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. **Australian accounting review**, 19(3), 178-194.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2019). The role of sustainability performance and accounting assurors in sustainability assurance engagements. **Journal of Business Ethics**, 154, 733-757.
- Hussin, S. M., Zainol, S. S., Arifin, T. R. T., & Samsuri, A. S. (2021). Qualitative Characteristics of Financial Information Toward Quality of Financial Reporting in Malaysian Listed Manufacturing Firms. **Asian Journal of Research in Business and Management**, 3(2), 102-111.
- ICAEW, (2019), **What is assurance?** Assurance Glossary, available at: <https://www.icaew.com/technical/audit-andassurance/assurance/whatis-assurance/assurance/glossary>.
- IFAC. (2013). Proposed International Standard on Assurance Engagements (ISAE): **ISAE 3000 (Revised)**, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical.
- International Accounting Standards Board (IASB),2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, available at: the IFRS website: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) (IAASB). 2022. Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (revised) to sustainability

- reporting and other extended external reporting (Galán-Martín et al., 2016) assurance engagements.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Guidance-Extended-External-Reporting.pdf>
- Iravani, M., Rahnamay Roodposhti, F., Fallah Shams, M., Khanmohammadi, M., & Hajiha, Z. (2024). A Model for Investigating the Effects of Power Sources on Mutual Fund Performance and Financial Reporting Quality. **International Journal of Finance & Managerial Accounting**, 9(35), 72-92.
- Irwandi, S. A., Pamungkas, I. D. (2020).Determinants of financial reporting quality: Evidence from Indonesia, **Journal of International Studies**, 13(2), 25-33.
- ISAE No. 3000. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- KPMG (2022), Big shifts, small steps: survey of sustainability reporting 2022, available at: [https:// assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/dk/pdf/dk-2022/dk-SSR-Report\\_FINAL\\_web.pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/dk/pdf/dk-2022/dk-SSR-Report_FINAL_web.pdf) (accessed 3 March 2022).
- KPMG (2024). Moving from limited to reasonable assurance in sustainability reporting. Retrieved from <https://kpmg.com/xx/en/blogs/home/posts/2024/02/limited-vsreasonable-assurance-over-esg.html>
- Larrinaga C, Rossi A, Luque-Vilchez M, Núñez-Nickel M.(2020). Institutionalization of the contents of sustainability assurance services: a comparison between Italy and United States. **J Bus Ethics**, 163:67-83.
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses. **Contemporary Accounting Research**, 36(4) . 2521-2553.
- Lu, M., Simnett, R., & Zhou, S. (2024). Should Companies Use the Same Provider for Financial Statement Audit and Assurance of Extended External Reports?. **Current Issues in Auditing**, 18(1), 20-25.
- Luque-Vilchez M, Gómez-Limón JA, Guerrero-Baena MD, Rodríguez-Gutiérrez P (2023) Deconstructing corporate environmental, social, and governance performance: heterogeneous stakeholder preferences in the food industry. **Sustainable Development**, 31(3), 1845-1860.
- Martínez-Ferrero J., García-Sánchez M., Ruiz-Barbadillo E. (2018), "The quality of sustainability assurance reports: the expertise and experience of

assurance providers as determinants", **Business Strategy and the Environment**, Vol. 27, No. 8, 1181-1196.

- Mnif, Y., & Kchaou, J. (2023). Does the rhetoric art in sustainability reports obstruct the assurance practice?. *Asian Review of Accounting* , 31(5), 712-732.
- Moses, T. (2019). Board Characteristics, Audit Committee Composition, And Financial Reporting in Nigeria ,**International Journal of Innovative Social Sciences & Humanities Research** 7(1) .p.p 37-45.
- Önce, S., & Çavuş, G. (2019). Evaluation of the Effects of Corporate Governance on Financial Reporting Quality. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 15(8) , 385-395.
- Oware, K. M., & Moulya, V. H. (2022). The outlook of sustainability assurance in global trends: a bibliometric review and research agenda. *South Asian Journal of Marketing*, 4(2), 110-127.
- Pamungkas, B.; Ibtida, R.; Avrian, C.; (2018)"Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments" financial statements. **Cogent Business & Management**, 5(1), 1540256.
- Petaibanlue.J.Walker.M. and Lee.E.(2015). When did analyst forecast accuracy benefit from increased crossborder comparability following IFRS adoption in the Eu?. **International Review of Financial Analysis**, 42, 278-291.
- Quick, R., & Inwinkl, P. (2020). Assurance on CSR reports: impact on the credibility perceptions of non-financial information by bank directors. **Meditari Accountancy Research**, 28(5), 833-862.
- Reimsbach, D., Hahn, R., & Gürtürk, A. (2018). Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors' information processing. **European accounting review**, 27(3), 559-581.
- Reverte, C. (2021). Do investors value the voluntary assurance of sustainability information? Evidence from the Spanish stock market. **Sustainable Development**, 29(5), 793-809.
- Ruiz-Barbadillo E. & Martínez-Ferrero J., (2020), Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality, **Journal of Cleaner Production**, Vol. 266, 1-23.

---

(2022). The choice of incumbent financial auditors to provide sustainability assurance and audit services

- from a legitimacy perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(2), 459-493.
- Saffar, Y., Mohammadi Noodeh, F., Rezaei, F., & Sadrara, M. (2024). Applying Game Theory to Interacting Properties of Accounting Information and Accounting Conservatism in Tehran Stock Exchange. *Journal of Investment Knowledge*, 13(51), 97-118.
- Saleh, S. A. M. & Abouelela, O. M. F. M. (2023). Determinants of the Relationship between Greenhouse Gases Emissions Disclosure Assurance and the Quality of Auditor Professional Judgment on Materiality: An Experimental Study, *Journal of Accounting Research*, Issue 4, 100-158.
- Samiei, O., & Pourzamani, Z. (2024). The Impact of Fairness-Based and Justice-Based Management Behavior on the Relationship Between Accounting Concepts and Financial Reporting Readability. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 9(34), 1-21.
- Şeker Y & Şengür E (2021) The impact of Environmental, Social, and Governance (ESG) performance on financial reporting quality: international evidence. *Ekonomika*, 100(2), 190-212.
- Silvola H, Vinnari E.(2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Account Audit Account J*, Vol. 34 No. 1, 1-30.
- Soonawalla, K., & Stroehle, J. C. (2022). Old Saddles for New Horses: How Non-Financial Assurance Reinforces Traditional Firm Boundaries [University of St Gallen]. *In SSRN Electronic Journal*. 1-41.
- Somoza, A. (2023). Voluntary sustainability assurance in small and medium-sized entities: The role of country origin in Europe. *Business Strategy and the Environment*, 32(1), 462-483.
- Souza, J. A. S. D., Flach, L., Borba, J. A., & Broietti, C. (2020). Financial reporting quality and sustainability information disclosure in Brazil.-BBR. *Brazilian Business Review*, 16, 555-575.
- Thompson, E. K., Ashimwe, O., Buertey, S., & Kim, S. Y. (2022). The value relevance of sustainability reporting: does assurance and the type of assurer matter?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(4), 858-877.
- Wei, J. (2023). Does the “Greenwashing” and “Brownwashing” of Corporate Environmental Information Affect the Analyst Forecast Accuracy?. *Sustainability*, 15(14), 11461.



## Abstract

**Objective** - This study aimed to test the effect of the variation in the provider of sustainability information assurance on the improvement of financial report quality, by examining the impact of external auditors' assurance of sustainability information on the enhancement of financial report quality and testing the effect of non-accounting firms' assurance of sustainability information on the improvement of financial report quality.

**Design/methodology**– In order to achieve the study's objectives and to test its hypotheses, the study relied on an experimental study. The study population consisted of investors and financial analysts, in addition to graduate students in the accounting department, and the study sample comprised (185) valid units.

**Results and Recommendations** - The study's results revealed that the assurance of sustainability information by external auditors positively impacts the improvement of financial report quality, and there is a positive effect of assurance of sustainability information by non-accounting firms on enhancing the quality of financial reports. Additionally, there is a variation in the impact of sustainability information assurance on improving sustainability report quality depending on the provider of the assurance service. The sustainability report assured by an external auditor is better than the one assured by non-accounting firms in enhancing the quality of sustainability reports. The study recommends that companies adopt the disclosure of sustainability information, and that relevant authorities and professional organizations mandate companies to disclose sustainability reports and have them assured by an independent external party, as well as to issue a standard for assuring sustainability information and monitor the level of its application.

**Originality/value** –This study demonstrates that external auditor assurance can improve the quality of financial reports better than non-accounting firms.

**Keywords:** external auditor - non-accounting companies - assurance of sustainability information - quality of financial reports - sustainability information.