



# أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستداهة على جودة التقارير المالية: دراسة تجريبية

## إعداد

أ.د سهاج طارق حافظ  
أستاذ المحاسبة والمراجعة  
ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع والبيئة  
كلية التجارة- جامعة المنصورة

أ.د محمود عبدالفتاح إبراهيم  
أستاذ المحاسبة المتفرغ  
كلية التجارة- جامعة المنصورة

السيد محمد رمضان على

المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة  
معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة

مجلة راية الدولية للعلوم التجارية

دورية علمية محكمة

الجلد (٤) - العدد (١٣) - يناير ٢٠٢٥

<https://www.rijcs.org/>

معهد راية العالي للإدارة والتجارة الخارجية بدهياط الجديدة

الهنشأ بقرار وزير التعليم العالي رقم ٤٨٩٠ بتاريخ ٢٢ أكتوبر ٢٠١٨ بجمهورية مصر العربية

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير

## الهالية: دراسة تجريبية

## إعداد

أ.د. مهود عبدالفتاح إبراهيم

أستاذ المحاسبة المتفرغ

كلية التجارة- جامعة المنصورة

أ.د. سماح طارق حافظ

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ووكيل الكلية لشؤون خدمة المجتمع والبيئة

كلية التجارة- جامعة المنصورة

## السيد مهود رمضان على

المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة

استهدف البحث دراسة واختبار أثر توكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية، والتعرف على خدمة التوكيد المبني على معلومات الاستدامة وأهميتها، وتحقيقا لهذا الهدف، تم الاعتماد على دراسة تجريبية تضمنت ١٢٣ حالة تجريبية تضم المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا،

## المنخلص

حيث تم الاعتماد على التصميم التجريبي (٢×٢) لاختبار فروض البحث، وقد أظهرت النتائج أن تأكيد تقرير الاستدامة يضيف الثقة والمصدقية 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، وتعد 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

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

احتياجات المستثمرين وأصحاب المصلحة، ووجود تأثير لتأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة إيجابيا على جودة التقارير المالية، ولا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، تأكيد معلومات الاستدامة، جودة التقارير المالية.

### Abstract

The research aimed to study and test the impact of external auditor assurance on sustainability information on the quality of financial reports, and to identify the importance of professional assurance services on sustainability information. To achieve this goal, an experimental study was conducted involving 123 experimental cases comprising investors, financial analysts, and graduate students, relying on a (2×2) experimental design to test the research hypotheses. The results showed that the assurance of the sustainability report adds trust and credibility, increases reliability, reduces information asymmetry, and enhances stakeholders' ability to evaluate current performance and predict the company's future performance, estimate stock prices and expected profits, and subsequently make sound investment decisions. The quality of financial reports is of high importance because high-quality information leads to more significant judgments and decisions, enhances transparency, reduces data asymmetry, and meets the needs of investors and stakeholders. There is a positive effect of external auditor assurance on sustainability information on the quality of financial reports, and no statistically significant differences were found between the responses of investors, financial

analysts, and graduate students regarding the impact of external auditor assurance on sustainability information on the quality of financial reports.

**Keywords:** external auditor. Sustainability information assurance, Quality of financial reporting.

## ١ . المقدمة:

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة تغيرات جذرية نتيجة نمو مفهوم العولمة وتحرير التجارة العالمية وشدة المنافسة والأزمات المالية وانهيار الشركات الكبرى من جهة، وزيادة الاهتمام بالعديد من القضايا الهامة مثل الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية غير المتجددة وتغير المناخ والتلوث البيئي والتنوع البيولوجي وحقوق الإنسان من جهة أخرى مما (Adhariani and de Villiers, 2019; Else et al., 2022; Gu & Wang, 2022; Higgins et al., 2022) الاستدامة بمزيد من الاهتمام، وأصبحت استدامة الشركات أولوية استراتيجية للعديد من الشركات في جميع أنحاء العالم، مما يشكل وعياً مزدهراً بالاستدامة (Eckert and Kovalevska, 2021; Kazemi, et al. 2023)،

وصاحب زيادة اهتمام الشركات بالإفصاح عن تقارير الاستدامة، قيام العديد من المنظمات المهنية بإصدار ممارسات وإرشادات ومعايير لتنظيم عمليات الإفصاح عن الاستدامة وتحديد شكل ومحتوي تقاريرها، منها مبادرة الأمم المتحدة لأسواق الأوراق المالية المستدامة (SSE)، ومجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)، ومبادئ المساءلة (AccountAbility)، والمنظمة الدولية للتوحيد القياسي (الأيزو) (ISO)، والمجلس الدولي لتقارير المتكاملة (IIRC)، ومشروع الإفصاح عن المناخ (CDP)، ومجلس معايير الإفصاح عن المناخ (CDSB)، والمبادرة العالمية لتقارير (GRI)، والتي أصدرت سلسلة المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة بداية من المجموعة الأولى (G1) في عام ٢٠٠٠، والمجموعة الثانية (G2) في عام ٢٠٠٢، والمجموعة الثالثة (G3) في عام ٢٠٠٦، المجموعة الرابعة (G4) في عام ٢٠١٣ (Boiral & Heras-

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

(Saizarbitoria, 2020; Kazemi, et al.2023)، وقانون (CSRD) التشريع الجديد المعروف باسم

توجيه إعداد تقارير استدامة الشركات (Benoit et al.,2023).

ومن ناحية أخرى اتفقت العديد من الدراسات السابقة ( Goicoechea et al., 2019; )

Maroun;2019; Kuo et al.,2021; Hermawan and Septiani,2022;Alomran&

الإفصاح غير المالي، ومن ثم زيادة الدور التقييمي value relevance للمعلومات غير المالية.

التقليدية في ظل التوسع في الإفصاح غير المالي، والتي تسعى إلى إضفاء الثقة والمصداقية علي

الإفصاح غير المالي، وصاحب ذلك طلباً كبيراً على خدمة تأكيد معلومات الاستدامة للشركات، ونتيجة لذلك يظهر

استطلاع KPMG في عام ٢٠٢٢ أن ٦٣٪ من أكبر ٢٥٠ شركة في العالم تقوم بتأكيد تقاريرها غير

المالية خارجياً مقارنة ب ٦٧٪ في عام ٢٠١٧، وتتخلف معدلات التأكيد بين أكبر ١٠٠ شركة في

٥٨ دولة (٥٨٠٠٠ شركة) لأن ٤٣٪ من التقارير غير المالية فشلت في تأمين ضمان خارجي في عام

٢٠٢٢ (KPMG,2022; Farooq et al.,2024)

وفيما يتعلق بواقع معلومات الاستدامة في مصر، فتعتبر مصر إحدى الدول التي أهتمت

بالتقرير عن الاستدامة خاصة الأداء البيئي والاجتماعي لمنشآت الأعمال، وذلك بعد صدور

قانون البيئة رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ والمعدل قانون ٩ سنة ٢٠٠٩ ، وما تبعة من إصدار المؤشر

المصري لمسئولية الشركات والخاص بالبيئة والمسئولية الاجتماعية والحوكمة في عام ٢٠١٠،

وقانون (١٠٥) سنة ٢٠١٥ الخاص بحماية البيئة، والرؤية المصرية ٢٠٣٠ التي تم أطلقت في

فبراير ٢٠١٦ تعكس الخطة الاستراتيجية طويلة المدى للدولة لتحقيق مبادئ وأهداف التنمية

المستدامة في كل المجالات، وتوطينها بأجهزة الدولة المصرية المختلفة، وفي مطلع عام ٢٠١٨

قررت مصر تحديث أجندتها للتنمية المستدامة بمشاركة كافة أصحاب المصالح من شركاء

التنمية وذلك لمواكبة التغييرات التي طرأت على السياق المحلي والإقليمي والعالمي (رؤية

مصر، ٢٠٣٠)، وقيام البورصة المصرية في عام ٢٠١٩ بإصدار "الدليل الاسترشاد لإفصاح

الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة" (البورصة المصرية، الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات

المقيدة عن أداء الاستدامة، (٢٠١٩)، ، وفي نهاية عام ٢٠٢٢ استضافت مصر مؤتمر كوب ٢٧ (COP 27) وتناول المؤتمر التحديات البيئية والاقتصادية المتعلقة بالتغيرات المناخية وسبل التحول نحو اقتصاد منخفض الكربون ومستدام وتطوير ممارسات إدارة النفايات (Williams et al., 2023)، وقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٦٣٦ لعام ٢٠٢٤ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية في المادة (المادة الثانية) يضاف إلى معايير المحاسبة المصرية المشار إليها تفسير محاسبة مصري رقم (٢) "شهادات خفض الانبعاثات الكربونية"، ويبدأ التطبيق في أو بعد أول يناير ٢٠٢٥ (قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٦٣٦ لعام ٢٠٢٤).

وفيما يتعلق بخدمة التأكيد على معلومات الاستدامة صدر في عام ٢٠٠٨ القرار الوزاري رقم (١٦٦) بشأن إصدار المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) تحت عنوان "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية"، والذي يوفر الإرشادات لأداء مهام التأكيد بخلاف عمليات المراجعة والفحص المحددة للمعلومات المالية التاريخية الى غطتها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحددة، وكما حثت البورصة المصرية الشركات المقيدة بها على طلب خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة من طرف خارجي مستقل (البورصة المصرية، ٢٠١٩).

## ٢. مشكلة الدراسة:

في عالم الأعمال يمثل اتخاذ القرار هو الجزء الأكثر أهمية، حيث يحتاج أصحاب المصالح إلى اتخاذ القرارات الأمثل من أجل تحقيق أقصى قدر من الفوائد والثروات، وفي هذا الصدد، فإن العامل الأكثر أهمية في عملية اتخاذ القرار هو المعلومات، فيجب أن يكون لدى متخذي القرار معلومات موثوقة (Khorshid et al., 2024)، وذات جودة عالية لضمان كفاءة السوق (Farshad et al., 2024)، والتي تتمثل في جودة التقارير المالية (FRQ)، والتي بدورها تعتمد على القيمة في التقرير المحاسبي، وبالتالي من المهم أن تقدم الشركات تقريراً مالياً ذات جودة عالية (Asyik et al., 2022)، حيث سيكون مؤثراً ومفيداً في الحد من عدم تماثل المعلومات ومشكلات الوكالة، ومخاطر المعلومات (Hasanzadeh & Bozorgasl, 2024).

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

ونتيجة للقصور وانخفاض الثقة في التقارير المالية التقليدية بسبب الانتهاكات المتكررة لأخلاقيات الأعمال، وما أثير من شكوك حول مدى قدرتها على إظهار الأداء الحقيقي للشركة وإعطاء صورة كاملة عن كافة أنشطتها، ولتركيزها أيضاً على المعلومات المرتبطة بالجانب الاقتصادي فقط دون الجوانب الاجتماعية والبيئية والحوكومية، أدى ذلك إلى اتجاه الكثير من الشركات العالمية نحو طرق جديدة لإعداد التقارير السنوية والإفصاح عن أداء الاستدامة بتقديم معلومات إضافية إما في التقرير السنوي أو في شكل تقرير خارجي موسع منفصل كتقرير الاستدامة (Lu et al., 2023; García-Sánchez, et al., 2023)، والتي تُستخدمها الشركات لتأثير الإيجابي في الجوانب الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكومية (Rezaee et al., 2023)، ونظراً لمشكلة عدم تماثل المعلومات (Liu, 2024)، فأصبحت جودة وسعة معلومات الاستدامة محور تركيز أصحاب المصالح (Dewi & Widyawati, 2023)، لسد الفجوة بين التقارير المالية التقليدية المقدمة في النموذج التقليدي واحتياجات المستخدمين الحالية من المعلومات (Makvandi et al., 2024).

ونتيجة لذلك تحولت الشركات تركيزها من الربحية على المدى القصير إلى النمو والاستدامة على المدى الطويل لتلبية التوقعات والاحتياجات المتزايدة لمختلف أصحاب المصالح (Bogacki & Letmathe, 2021)، واستعادة الثقة في نفس الوقت، وبناء سمعة للشركة (Dutta, 2020)، من خلال قيام الشركات بشكل متزايد بالإفصاح عن معلومات الاستدامة وتأكيداتها (Lu et al., 2023)، ونتيجة لذلك تظهر الشركات ميلاً متزايداً لتأكيد معلومات الاستدامة الخاصة بها خارجياً لتعزيز جودتها ومصداقيتها (Dewi & Widyawati, 2023)، وللحد من عدم تماثل المعلومات (Sadi et al., 2024)، وتحسين وزيادة شفافية أداء استدامة الشركات (Baumüller & Sopp, 2022)، مما أدى ذلك إلى زيادة الطلب على خدمات تأكيد معلومات الاستدامة (Bakarich et al., 2023)، والتي تم الإفصاح عنها في التقرير السنوي أو في شكل تقرير خارجي موسع منفصل (Lu et al., 2023)، وتعد كمية المعلومات التي يتم الكشف عنها في تقارير التأكيد تفيد الشركات من خلال توفير شفافية للمعلومات وتسهيل فهم هذه المعلومات من قبل أصحاب المصلحة وتقليل عدم تماثل المعلومات، وتعد القيمة الإعلامية لتقرير التأكيد أمراً بالغ الأهمية للمستثمرين المحترفين وغير المحترفين الذين يعتمدون على هذه التقارير لاتخاذ القرارات (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2023).

وبناء على ما سبق ذلك يمكن للباحث صياغة السؤال البحثي الرئيسي وهو هل يؤثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة بصورة إيجابية على جودة التقارير المالية؟. ويمكن يمكن الإجابة على السؤال الرئيسي للدراسة نظرياً وتجريبياً، من خلال مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ماهي خدمة التأكيد المهي على معلومات الاستدامة وأهميتها؟.
- هل تؤثر معلومات الاستدامة التي تم تأكيدها المراجع الخارجي إيجابيا على جودة التقارير المالية؟.
- هل يوجد فروق بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية؟.

### ٣. أهداف البحث

في ضوء مشكلة الدراسة يتمثل الهدف العام هو دراسة أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة بهدف تحسين جودة التقارير المالية، ويمكن تقسيم الهدف الرئيسي للدراسة الى مجموعة الأهداف الفرعية كما يلي

- التعرف على خدمة التأكيد المهي على معلومات الاستدامة وأهميتها .
- التعرف على تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.
- التعرف على ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.

### ٤. أهمية البحث

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة فان أهميته تنقسم إلى ما يلي :

- ١-٤ الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العلمية في اتجاه مصر بالاهتمام بالتنمية المستدامة في الآونة الأخيرة، حيث أصدرت وزارة التخطيط تقرير استراتيجي للتنمية المستدامة



## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

مصر ٢٠٣٠، والذي يستهدف تطوير وصياغة رؤية مصر ٢٠٣٠، لتعزيز الاستفادة من إمكانيات مصر ومميزاتها التنافسية، وقد ارتكز على عدة محاور منها الاقتصاد والمجتمع والبيئة، ولذلك تظهر الحاجة الى القاء الضوء على إفصاح الشركات، وكيفية تأكيد موثوقية ومصداقية معلومات الاستدامة ممكن انعكس إيجابيا على جودة تقارير المالية..

٢-٤ الأهمية العملية: تكمن أهمية هذا البحث العملية في انه يتناول موضوعا حيويا، حديث المفهوم ومتكامل وذلك بقصد تأكيد المراجع الخارجي معلومات استدامة ومدى تأثيره على جودة التقارير المالية، مما يساعد مراجع الحسابات على تقديم خدمة لتأكيد معلومات الاستدامة حتى يتم التأكيد على جودة المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها، والمساهمة في تضييق فجوة التوقعات في مجال خدمات تأكيد الاستدامة في مصر، والمساهمة، والبحث عن دليل تجريبي بشأن أثر هذه الخدمة على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية.

### ٥. حدود البحث

وفقا لأهداف البحث ومشكلته فأن حدود الدراسة هي :

- تقتصر الدراسة على تأكيد معلومات الاستدامة بواسطة المراجع الخارجي والشركات الاستشارية فقط .
- يقتصر تأثير تأكيد معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية بأجراء دراسة تجريبية على المحللين الماليين والمستثمرين وطلبة الدراسات العليا فقط.
- يخرج عن نطاقة التأكيد الداخلي بمعرفة المراجع الداخلي على معلومات الاستدامة.
- يخرج عن نطاقة العوامل المؤثرة على قرار الإدارة بالتأكيد 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. منهج البحث

تستند الدراسة في طبيعتها، وأهميتها، وأهدافها، واختبار فروضها الى استخدام مناهج متعددة للوفاء بأغراضه، ويشمل المنهج الاستقرائي للمساعدة في توضيح مشكلة وأهمية الدراسة، وذلك من خلال الإستناد إلى الدراسات السابقة بالمراجع العربية والأجنبية المتنوعة، والتي تناولت موضوع الدراسة، فضلاً عن معرفة الإطار الفكري للموضوع، والنقاط الرئيسية له؛ ومن ثم صياغة فروض البحث القابلة للاختبار العلمي، والمنهج الاستنباطي لربط الإطار النظري للبحث بالواقع العملي، وذلك من خلال اختبار فروض البحث، وتحليل وتفسير النتائج للوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة، والمنهج التجريبي للجانب العملي لهذا الدراسة بأجراء دراسة تجريبية.

## ٧. خطة البحث

١-٧ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض.

٢-٧ تأكيد معلومات الاستدامة.

٣-٧ جودة التقارير المالية.

٤-٧ الدراسة التجريبية.

## ١-٧ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض

تناولت دراسة إسماعيل (٢٠١٧) تقديم مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة من قبل المراجع الخارجي وانعكاسه على تكلفة رأس المال للمنشأة في البيئة العراقية من خلال أربع أبعاد وهم التعرف على طبيعة المنشأة وتقارير الاستدامة للمنشأة، وبرنامج تأكيد تقارير الاستدامة، والمتطلبات الواجب توافرها في تقرير تأكيد تقارير الاستدامة، ومنافع تأكيد تقارير الاستدامة، واعتمدت الدراسة على تحليل استمارة استقصاء تم توزيعها على عينة من الأكاديميين بالجامعات العراقية والمراجعين العراقي وكذلك على عينة من المحللين الماليين، ومدراء الحسابات في المنشآت المدرجة في سوق الأوراق العراقي، حيث بلغ عدد الاستثمارات الصالحة

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

للتحليل الإحصائي ١٢٤ استمارة ، وتوصلت نتائج الدراسة أن تأكيد معلومات الاستدامة من طرف ثالث مستقل ومحاييد يزيد من مصداقية المعلومات ويقلل من عدم اليقين، ويعزز لقرارات أفضل، ويوجد تأثير معنوي لجميع أبعاد تأكيد تقارير الاستدامة على تكلفة رأس المال، وتمثلت تلك الأبعاد على الترتيب من حيث قوة تأثيرها على تكلفة رأس المال في منافع تأكيد تقارير الاستدامة، يليها المعلومات المطلوب توافرها بعملية تأكيد تقارير الاستدامة للمنشأة، ثم معرفة المراجع الخارجي لطبيعة تقارير الاستدامة، وأخيراً برنامج تأكيد تقارير الاستدامة.

وتناولت دراسة حافظ (٢٠١٨) العلاقة بين تأكيد معلومات الاستدامة وممارسات إدارة الأرباح وأثرها على قيمة المنشأة بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، خلال الفترة من ٢٠١٤ - ٢٠١٦ ، وباستخدام عينة مكونة ٣٧ شركة، وتوصلت الدراسة الى أن تأثير قيمة المنشأة إيجابيا بتأكيد معلومات الاستدامة بالرغم من تأثيرها سلبا بممارسات إدارة الأرباح بنوعها، ولا توجد فروق معنوية بين آراء كل من (المراجعين الخارجيين والمديرين الماليين والمحللين الماليين) على أهمية تأكيد تقارير الاستدامة، ويوجد تأثير إيجابي بين تأكيد معلومات الاستدامة وقيمة المنشأة من ناحية، وتأثير سلبى بين ممارسات إدارة الأرباح بالاستحقاقات وقيمة المنشأة، ويوجد تأثير إيجابي بين تأكيد معلومات الاستدامة وقيمة المنشأة من ناحية، وتأثير سلبى بين ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة والعمليات الحقيقية للمنشأة وقيمة المنشأة.

واستهدفت دراسة الجمهوري وبدير (٢٠١٩) أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية دراسة ميدانية، باستخدام على عينة مكونة من (١٦٢) مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، ومراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة، والمستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية، وتوصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابيا لخدمات التأكيد المهني على تحسين جودة معلومات التقارير المالية، حيث يوجد تأثير لكلا من تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، وتأكيد مدى الالتزام بقواعد الأداء البيئي، وتأكيد مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية.

واتجهت دراسة (Abd Elattah, 2020) إلى وضع مدخل متكامل لمراجعة تقارير التنمية المستدامة وتفعيل الدور الرقابي لأصحاب المصالح، والتعرف على الإطار النظري للممارسات التنموية المستدامة، وتحديد طبيعة مراجعة تقارير التنمية المستدامة، وعمل دراسة ميدانية لاختبار فروض الدراسة الميدانية من خلال استبيان، وتوصلت نتائج الدراسة الى انه يوجد اتفاق بين مراجعي عينة الدراسة الميدانية أنهم لا يقومون بمراجعة تقارير التنمية المستدامة للشركات، وتعتبر مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة من أهم معوقات مراجعة تقارير التنمية المستدامة، وتوسيع نطاق المراجعة، تحسين تأهيل المراجع ووضع المعايير اللازمة، لها دور فعال في التغلب على المشكلات التي تواجه المراجع في مراجعة تقارير التنمية المستدامة".

ويؤدي المدخل المقترح لمراجعة تقارير التنمية المستدامة إلى تفعيل الدور الرقابي لأصحاب المصالح.

وتناولت دراسة محمود وآخرون (٢٠٢١) دراسة تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسها على فجوة التوقعات في المراجعة، والتعرف على تقارير الاستدامة، وتوضيح مدى أهمية التأكيد على تقارير الاستدامة بالنسبة لمنشآت الأعمال، وتوصلت نتائج الدراسة إلى ضرورة قيام المراجع بالتأكد على المعلومات غير المالية وذلك من خلال مراجعة تقارير الاستدامة للشركات المصرية، بما قد يزيد من فاعلية خدمة التأكيد، التي يوفرها المراجع الخارجي عند مراجعة تقارير الاستدامة الأمر الذي سينعكس بدوره على فعالية هذه التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على محتوى المعلوماتي لدى أصحاب المصالح، بهدف الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

وتناولت دراسة (Thompson et al, 2022) التحقيق في العلاقة بين تقارير الاستدامة وقيمة الشركة، والتأكد من التأثير المعتدل للتأكيد ونوع التأكيد على العلاقة بين تقارير الاستدامة وقيمة الشركة، وتستند الدراسة إلى عينة من الشركات من بورصة جوهانسبرغ (JSE) في جنوب

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدانة على جودة التقارير المالية

إفريقيا، وتتكون العينة من ٩٢ شركة خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٩، وتوصلت الدراسة وجود علاقة إيجابية كبيرة بين تقارير الاستدانة وقيمة الشركة، وأن تأكيد الاستدانة له قوة تفسيرية كبيرة على قيمة الشركة، وأن السوق غير قادر على التمييز بين خدمات تأكيد الاستدانة التي تقدمها شركات المراجعة Big 4، والشركات الاستشارية المتخصصة، ويرى المديرون تقارير الاستدانة وتأكيداتها كاستراتيجية عمل ذات قيمة سوقية إضافية.

واتجهت دراسة Dewi & Widyawati (2023) الى اختبار العلاقة بين الإفصاح عن أداء الاستدانة والأداء المالي وكيف يعمل التأكيد الخارجي على تعديل العلاقة، باستخدام عينة من ٦٣ شركة إندونيسية مدرجة نشرت تقارير الاستدانة في عام ٢٠٢٠، وتوصلت الدراسة الى إن الإفصاح عن أداء الاستدانة والأداء المالي لا يظهران علاقة مهمة ما لم يتم تأكيد تقرير الاستدانة خارجيا، وقد يكون هذا لأن الإفصاح عن أداء الاستدانة وحده يعتبر إشارة ضعيفة، وأن التأكيد يخفف بشكل إيجابي من العلاقة التي كانت غير مهمة في السابق.

وتناولت دراسة Dilla et al. (2023) فحص تأثير تقرير تأكيد الاستدانة (منفصل مقابل مدمج مع المراجعة المالية) والمستوى (محدود مقابل معقول) على أحكام المستثمرين غير المحترفين، وتستخدم هذه الدراسة تجربة ٢×٢ بين المشاركين مع ٤٣٦ مستثمرا أمريكيا غير محترف، ويتم التلاعب بتنسيق تقرير تأكيد الاستدانة ومستواه لتحديد الاختلافات في الأحكام المتعلقة بمصداقية المعلومات والرغبة في الاستثمار ومبلغ الاستثمار، وتوصلت نتائج الدراسة الى أن مستوى تأكيد الاستدانة يؤثر على أحكام المستثمرين غير المحترفين فقط عندما يتم تقديم التقارير المالية وتقارير تأكيد الاستدانة بشكل منفصل، ويقوم المشاركون بتقييم معلومات أداء الاستدانة على أنها أكثر مصداقية ويصدرون أحكاما استثمارية أعلى عند تقديمها مع تقرير استدانة تأكيد محدود منفصل، بدلا من تقرير استدانة معقول.

واستهدفت دراسة Amran et al (2024) دراسة العلاقة بين جودة تقارير الاستدانة وجودة التأكيد المقدم من طرف ثالث مستقل، على خلفية التركيز المتزايد على الإفصاح عن الاستدانة عالية الجودة، وبالاعتماد على عينة من ١١١ شركة مدرجة في EURO STOXX 600 لعام

٢٠١٤، وتوصلت نتائج الدراسة أن جودة عملية تأكيد الاستدامة تعزز بشكل عام جودة تقرير الاستدامة التي تم تأكيدها في جوهرها، وتؤثر عملية التأكيد جيدة التنفيذ بشكل إيجابي على جودة التقرير، وهذا يقدم دعماً تجريبياً لتنفيذ تأكيد تقارير الاستدامة الإلزامي، مما يشير إلى قدرته على تعزيز ممارسات التقرير غير المالي بشكل فعال، ويمكن أن تساعد إجراءات التأكيد الصارمة الشركات على الإفصاح عن معلومات أكثر وضوحاً وشمولاً واكتمالاً.

التعليق على الدراسات السابقة: توصلت دراسة (إسماعيل، ٢٠١٧) أن تأكيد معلومات الاستدامة من طرف ثالث مستقل ومحايد يزيد من مصداقية المعلومات ويقلل من عدم اليقين، ويعزز لقرارات أفضل، ويوجد تأثير معنوي لجميع أبعاد تأكيد تقارير الاستدامة على تكلفة رأس المال، وتوصلت دراسة (حافظ، ٢٠١٨) يوجد تأثير إيجابي بين تأكيد معلومات الاستدامة وقيمة المنشأة، وتوصلت دراسة (الجمهودي وبدير، ٢٠١٩) وجود تأثير إيجابياً لخدمات التأكيد المهني على تحسين جودة معلومات التقارير المالية، وتوصلت دراسة (Abd Elattah, 2020) يوجد اتفاق بين مراجعي عينة الدراسة الميدانية أنهم لا يقومون بمراجعة تقارير التنمية المستدامة للشركات، وتعتبر مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة من أهم معوقات مراجعة تقارير التنمية المستدامة، وتوصلت دراسة (محمود وآخرون، ٢٠٢١) إلى ضرورة قيام المراجع بالتأكد على المعلومات غير المالية وذلك من خلال مراجعة تقارير الاستدامة للشركات المصرية، بما قد يزيد من فاعلية خدمة التأكيد، وتوصلت دراسة (Thompson et al, 2022) وجود علاقة إيجابية كبيرة بين تقارير الاستدامة وقيمة الشركة، وأن تأكيد الاستدامة له قوة تفسيرية كبيرة على قيمة الشركة، كما توصلت دراسة (Dewi & Widyawati, 2023) إلى إن الإفصاح عن أداء الاستدامة والأداء المالي لا يظهران علاقة مهمة ما لم يتم تأكيد تقرير الاستدامة خارجياً، وتوصلت (Dilla et al., 2023) إلى أن مستوى تأكيد الاستدامة يؤثر على أحكام المستثمرين غير المحترفين فقط عندما يتم تقديم التقارير المالية

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

وتقارير تأكيد الاستدامة بشكل منفصل، وتوصلت دراسة (Amran et al, 2024) إلى أن جودة عملية تأكيد الاستدامة تعزز بشكل عام جودة تقرير الاستدامة التي تم تأكيدها في جوهرها. ويخلص مما سبق إلى أن التأكيد المهني على المعلومات المالية وغير المالية في تقرير الاستدامة يضفي 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، وبالتالي هناك علاقة إيجابية بين تقرير التأكيد الذي يوفره المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة، وبين جودة التقارير المالية. وعليه يمكن اشتقاق فرض الدراسة الأول كما يلي:

**الفرض الأول :** يؤثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة إيجابيا على جودة التقارير المالية .

ونحن نعتقد أن التأثير الإيجابي لتأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية بين عينة الدراسة (المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا) لن تكون متماثلا لعدة أسباب أهمها اختلاف، نوع القرار، نماذج اتخاذ القرار، مدخلات نموذج اتخاذ القرار، وتعليمات البنك المركزي والبورصة المصرية، وخبرة متخذ القرار بالمعلومات غير المالية خاصة معلومات الاستدامة، لهذه الأسباب نتوقع وجود اختلاف معنوي بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا في مصر بشأن الأثر الإيجابي المتوقع بتأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة ، وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للدراسة كما يلي:

**الفرض الثاني:** توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.

## ٢-٧ تأكيد معلومات الاستدامة

## ١-٢-٧ مفهوم تأكيد معلومات الاستدامة

تعد خدمات التأكيد المموني لتقارير الاستدامة من تحليل الإصدارات المهنية والدولية والدراسات السابقة ذات الصلة ( ISAE NO. 3000; ISAE No. 3410; ASAE NO. 3000; CSAE ) ; حافظ، ٢٠١٨، على، ٢٠١٩، على، ٢٠٢٠، عطية، ٢٠٢٢، أبو جبل، (٢٠٢٣) إمكانية تعريفها على أنها "خدمة ثلاثية الأطراف تهدف إلى إبداء استنتاج فني محايد بشأن مدى توافق تأكيدات الإدارة Management Assertions بشأن نتائج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مع معايير القياس المناسبة، وتوصيل هذا الاستنتاج إلى متخذي القرارات لتعزيز الثقة لديهم في تلك التأكيدات ومساعدتهم في ترشيد عملية اتخاذ مختلف قراراتهم.

وعرف معيار تأكيد معلومات الاستدامة (2020) AAA1000AS v3 تأكيد الاستدامة بأنها " تأكيد الإفصاح عن أداء الاستدامة وكذلك العمليات والأنظمة والضوابط الأساسية باستخدام المعايير والمقاييس المناسبة".

بينما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA(2020) تأكيد معلومات الاستدامة بأنها "عملية يقوم بموجها ممارس مستقل بتنفيذ الإجراءات، والحصول على الأدلة، وتقديم تأكيد معقول أو محدود بشأن المعلومات، ويعرب عن الاستنتاج لتعزيز درجة ثقة صانعي القرار باستخدام تلك المعلومات".

وقدم المعيار الدولي للمتطلبات العامة لمهام تأكيد الاستدامة ISSA 5000 ( 2023) AASB تعريفاً لتأكيد معلومات الاستدامة بأنها "ارتباط يهدف فيها الممارس في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج يهدف تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بشأن معلومات الاستدامة بتأكيد معقول أو محدود".



## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

٢-٧-٢ أهمية تأكيد معلومات الاستدامة:

تعد تأكيد معلومات الاستدامة ذات أهمية كبيرة للشركات حيث يعمل على تحسين سمعة الشركات، وهذا أمراً ضرورياً في مشهد الأعمال الحالي (Elaigwu et al., 2024)، وبالتالي تسعى الشركات للحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة (Hermawan and Septiani, 2022)، لتعزيز مصداقية ودقة تقارير الاستدامة، وبالتالي تسهيل اتخاذ القرار لأصحاب المصالح (Kuo et al., 2021) حيث تكون المعلومات المنتجة هي الأساس لعملية صنع القرار للأطراف الداخلية والخارجية (Tregidga & Laine, 2021)، ويمكن أن تساهم المراجعة الخارجية لتقارير الاستدامة في زيادة الموثوقية بين أصحاب المصالح الخارجيين (Fiandrino et al., 2022) وزيادة المصداقية في تقارير الاستدامة (García-Sánchez et al., 2022)، ولهذه الأسباب بدأت الشركات في تقديم تأكيد خارجي كآلية لتعزيز الموثوقية على تقارير الاستدامة، بأبعاده الثلاثة البيئية والاجتماعية والحوكومية (Chang and Lee, 2022).

وتستخدم الشركات تقارير الاستدامة الخاصة بها لإعلام أصحاب المصالح بكيفية مساهمتهم في مستقبل أكثر استدامة، والإفصاح عن كيفية دعمهم لأهداف التنمية المستدامة للأمم المتحدة، ويعد تأكيد هذه التقارير يعطي الثقة لأصحاب المصالح (Oware and Moulya, 2022)، لأسباب مختلفة أحد أهم الأسباب هو أن التأكيد الخارجي الذي يمكن أن يلبي تصورات أصحاب المصالح في شرعية ممارسات الاستدامة (Alshali and Malagueño, 2022)، وهذا يتماشى مع نظرية الشرعية بأن المنظمات تحاول التأكد من أنها تقوم بأنشطة وفقاً للحدود والمعايير الاجتماعية، وهذه الحدود والمعايير الاجتماعية هي تصورات أصحاب المصالح، وبالتالي تستخدم الشركات تأكيد الاستدامة للبحث عن الشرعية (Soonawalla and Stroehle, 2022) وادى هذا التطور الى المزيد من التركيز من قبل الباحثين (Alshali & Malagueño, 2022; Ananzeh, 2022; Baumüller & Sopp, 2022; Vander & Van, 2022; Harrer et al., 2024; Pizzi et al., 2024) على تأكيد الاستدامة لأهميتها البالغة للشركات وأصحاب المصالح.

وفي سبتمبر ٢٠٢٢ وافق مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) على اقتراح مشروع لتطوير معيار شامل لتأكيد الإفصاح عن الاستدامة باستخدام معيار دولي بشأن تأكيد الاستدامة تحت عنوان مقترح "المتطلبات العامة لمهام تأكيد الاستدامة" (ISSA 5000)، الذي يهدف الى تعزيز الثقة التي يتمتع بها المستثمرون والمنظمون وأصحاب المصالح الآخرون في معلومات الاستدامة، سيكون هذا المعيار المقترح بمثابة معيار شامل قائم بذاته مناسب لأي ارتباطات لتأكيد الاستدامة، وسيتم تطبيقه على معلومات الاستدامة التي يتم الإفصاح عنها عبر أي موضوع استدامة ويتم إعدادها في إطار أطر متعددة، المعيار المقترح هو أيضا محايد لأي المهنة، ويدعم استخدامه من قبل كل من المحاسبين المحترفين وممارسي التأكيد غير المحاسبين، ويعد المعيار متسق مع معيار (ISAE No. 3000) ولا يحل محله وأيضا عند تأكيد الغازات الدفينة يستخدم معيار (IAASB 2023) ISAE No. 3410.

### ٣-٢-٧ مقدمو خدمات تأكيد معلومات الاستدامة :

تعد خدمات التأكيد المهني واحدة من المهام التي توكل لمهني خبير أو متخصص يطلق عليه المزاوِل أو الممارس practitioner، ويمكن أن يؤدي وجود مقدمو 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 (Maroun, 2020; Hassan et al., 2020; Maroun, 2019; Harindahyani & Agustia, 2023; Lu et al., 2023).

ويمكن توفير تأكيد الاستدامة من قبل أنواع مختلفة من مقدمي خدمات التأكيد ( He 2022)، ولا توجد حاليا مؤهلات أو كفاءات أو مهارات مهنية محددة لمقدمي خدمات ضمان الاستدامة (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2022)، وينقسم سوق تأكيد تقارير الاستدامة الى المحاسبون وغير المحاسبين، ولا توجد مجموعة مهنية واحدة تحتكر السوق (Channuntapipat et al., 2020)، ويتم اختيار مقدم التأكيد بناء على مجموعة متنوعة من

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

العوامل ومنها حجم الشركة والربحية والسيولة وبلد المنشأ ( Fernández et al.,2019; Somoza,2023 ).

واتفقت مجموعة من الباحثين من الباحثين Hummel et al. (2019); Farooq and de Villiers (2019); Harindahyani & Agustia(2023); García-Sánchez et al.(2023); Mnif, & assurance providers إلى فئتين، فالفئة الأولى من خلفية محاسبية (شركات المحاسبة)، والفئة الثانية من خلفية غير محاسبية (الاستشاريين والمنظمات غير الربحية وهيئات إصدار الشهادات)، واتفقت الدراسات السابقة أن شركات المحاسبة تفضل الاعتماد على معيار التأكيد الدولي ISAE 3000 عند تأكيد معلومات الاستدامة، بينما تفضل الفئة الثانية من خلفية غير محاسبية إلى استخدام معيار تأكيد على المساءلة (AA1000AS) عند تأكيد أفصاحات الشركات عن تقارير الاستدامة أو معيار الايزو ISO 14064-3 .

### ٣-٧ جودة التقارير المالية

#### ١-٣-٧ مفهوم جودة التقارير المالية

أدى اختلاف وجهة نظر بعض الباحثين، إلى أن جودة التقارير المالية لها عدة تعريفات وتعتمد نوع التعريف على وجهة نظر الباحث من موضوع الدراسة (Saffar et al,2024)، ولذلك تعددت تعريفات جودة التقارير المالية ومنها ما يلي :

عرف (IASB (2018) جودة التقارير المالية بأنها "التقارير التي تحتوي على معلومات مالية مفيدة، وتعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة إذا كانت ملائمة، وتعتبر بصدق عن الغرض التي أعدت من أجله، وتتغزز فائدة المعلومات المحاسبية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق، وتحقق الشفافية، وتقدم في الوقت المناسب، ومفهومة ومفيدة".

ووفقاً Costa et al.(2022) فان مفهوم جودة التقارير المالية هي "مدى إظهار التقارير المالية المقدمة معلومات جديرة بالثقة وصادقة والامتثال للمعايير المحاسبية".

وقد عرف (Aluwi et al., 2023) جودة التقارير المالية بأنها هي التقارير التي لها أهمية للتأثير على قرارات المستخدمين الاستثمارية وتحسين كفاءة السوق، وكلما ارتفعت جودة التقارير المالية زادت الفوائد التي تعود على المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية، علاوة 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 التقلب 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 إن تتوافر بها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".

### ٣-٢-٧ أهمية جودة التقارير المالية

تعد جودة التقارير المالية (FRQ) Financial reporting quality ذات أهمية عالية بسبب أن المعلومات عالية الجودة تؤدي إلى أحكام وقرارات أكثر أهمية (Iravani et al., 2024)، وتعمل على تعزيز الشفافية مما يقلل عدم تماثل البيانات وتلبي احتياجات المستثمرين وأصحاب المصلحة (Pamungkas, 2018; Farshad et al., 2024)، وتعتبر أعداد تقارير مالية عالية الجودة أمراً بالغ الأهمية لزيادة مراقبة الإدارات وتجنب القرارات الانتهازية (Aulia & Siregar, 2018)، وتقدمها معلومات عالية الجودة للمديرين تسمح لهم باتخاذ قرارات استثمارية أفضل لأن لديهم قدرة أفضل على اكتشاف المشاريع المرهبة (Al'Alam, et al., 2019)، وتخفيف الاختلافات في تقارير الإدارة التي تسبب الخلاف بين المديرين والمساهمين من خلال

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستداهة على جودة التقارير المالية

التقارير المالية، وتساهم في اتخاذ قرارات استثمارية سليمة، والحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات (Irwandi&Pamungkas,2020)، وزيادة الشفافية بشكل كبير وتكون الشركات ذات التقارير المالية ذات الجودة المرتفعة أكثر قدرة 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 التقارير المالية عالية الجودة مستخدمي التحليل المالي وتقارير الجدوى 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 عن الإفصاح المناسب (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 الخطأ (Önce and Çavuş, 2019)، وتشير التقارير المالية الجيدة إلى المعلومات المالية الكاملة التي تتسم بالشفافية والتي تهدف إلى إفادة المستخدمين وعدم تضليلهم (Moses, 2019).

وأشار كلا من Shakespeare (2020); Oladejo et al. (2021); Ellili (2022) Zeeshan et al. (2024); Khorshid et al. (2024); الى أهمية جودة التقارير المالية بتوفير المعلومات والبيانات المالية بجودة عالية يؤثر إيجابيا على كفاءة الأسواق المالية وقرارات الاستثمار والائتمان وتخصيص الموارد، ولا شك أن هذا يصب في مصلحة المستثمرين وغيرهم الأطراف المرتبطة بالمنشأة، وتوفير معلومات مالية حول الشركة المقدمة للتقرير التي تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للشركة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين في أسواق رأس المال وتزويدهم بمعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، ويتم تقديمها إلى المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وغيرهم من أصحاب المصالح لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم فيما يتعلق بالإستثمار،

وتوفير معلومات مالية وغير مالية عن الوضع المالي ونتائج الأعمال للمستثمرين وتوفير تصور شامل عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، كما تظهر تلك البيانات نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

#### ٤-٧ الدراسة التجريبية

يتمثل هدف الدراسة التجريبية في تحقيق هدف البحث، وذلك من خلال اختبار فروض الدراسة، والتي تهدف إلى على تأثير تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية، والتعرف على ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية.

#### ١-٤-٧ مجتمع وعينة الدراسة

اتفاقاً مع الدراسات التجريبية السابقة في مجال المراجعة (Hodge et al. 2009; Cheng et al. 2015) فقد تمثل مجتمع الدراسة في المستثمرين الفعليين والمحللين الماليين بالإضافة إلى طلبة الدراسات العليا بقسم المحاسبة، وتعد هاتان الفئتان أفضل تمثيل للمستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا، وقد تم توجيه الدعوة من خلال البريد الإلكتروني وشبكات التواصل الاجتماعي لعينة عشوائية من ذلك المجتمع للمشاركة في التجربة يوم الثلاثاء الموافق ١٦ من يوليو عام ٢٠٢٤ ، حيث تم توجيه (١٦٠) دعوة، ويوضح الجدول رقم (١) عدد الدعوات، وعدد ونسبة الحضور، والتي تمثل عدد الحالات التجريبية لعينة الدراسة والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

جدول رقم (١) عينة الدراسة

عدد الدعوات	المستثمرين والمحللين الماليين	طلبة الدراسات العليا	الإجمالي
عدد الدعوات	٨٠	٨٠	١٦٠
عدد الحضور	٦٥	٥٨	١٢٣
نسبة الاستجابة	%٨١,٢٥	%٧٢,٥	%٧٦,٨٧٥

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستداهة على جودة التقارير المالية

ويتضح من الجدول السابق ارتفاع نسبة الاستجابة، وارتفاع عدد الحالات التجريبية والتي بلغت (١٢٣) حالة، ويرجع ذلك إلى قيام الباحثين بتوجيه وتأكيد العديد من الدعوات، بالإضافة إلى المتابعة وإجراء حوارات قصيرة مع الأفراد الذين تمت دعوتهم للتنبؤ بأهمية البحث الحالي وما يحمله من إضافة علمية وعملية، بالإضافة إلى التعرف على مدى جديتهم وملاءمتهم للاشتراك في التجربة، وقد حرص الباحثين على التعرف على الخلفية العلمية والعملية للأفراد المشاركين في الدراسة التجريبية: حيث تضمن القسم الأول من هذه الدراسة معلومات تتعلق بالمؤهلات الدراسية، وعدد سنوات الخبرة.

### ٢-٤-٧ 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:

١-٢-٤-٧ 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.

٢-٢-٤-٧ القسم الثاني: استهدف هذا القسم اختبار فروض الدراسة، حيث تضمن تقرير الاستداهة 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 4 حالات افتراضية، كما يلي:

**الحالة الأولى:** وتمثل الحالة الرقابية حيث تقوم الشركة بإعداد تقرير الاستدامة فقط بدون تقرير تأكيد

**الحالة الثانية:** حيث تقوم الشركة بإعداد تقرير الاستدامة مرفق معه تقرير التأكيد المعد من المراجع الخارجي.

٣-٤-٧ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

بالرجوع إلى فروض البحث، يتضح أن المتغير المستقل يتمثل في التأكيد المهني على الاستدامة. أما المتغير التابع فيتمثل في جودة التقارير المالية .

١-٣-٤-٧ المتغير المستقل: ويتمثل في تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة، ويقاس ذلك من خلال أرفاق تقرير التأكيد، ويعتمد على تقسيمه إلى مستويين (شحاتة، ٢٠١٤): المستوى الأول: أرفاق (وجود) تقرير التأكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة. المستوى الثاني : عدم أرفاق (عدم وجود تقرير التأكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة).

٢-٣-٤-٧ المتغير التابع : ويتمثل المتغير التابع في أثر التأكيد المهني على جودة التقارير المالية . ويقاس بدرجة الاتفاق بين أصحاب المصالح حول تقرير التأكيد المهني ( مرفق - غير مرفق ) للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، من خلال أبداء الرأي على نفس مجموعة الأسئلة التي تقدم للمشاركين في الدراسة التجريبية ( Petaibanlue et al.2015; أبو جبل، ٢٠١٥).



## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستداهة على جودة التقارير الهالية

٤-٤-٧ التصميم التجريبي المستخدم:

تشمل الدراسة التجريبية عددا من المعالجات الافتراضية اللازمة لاختبار فروض البحث، مع الأخذ في الاعتبار فئتي العينة والتي تضم المستثمرين وطلبة الدراسات العليا. وبالتالي يتخذ التصميم التجريبي الملائم لاختبار فروض البحث شكل التصميم التجريبي (٢×٢)، كما يتضح من الجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢) التصميم التجريبي المستخدم

الحالات التجريبية	تقرير الاستداهة بدون تقرير تأكيد	تقرير الاستداهة مرفق به تقرير تأكيد من المراجع الخارجي
المستثمرين والمحللين الماليين.	(١)	(٢)
طلاب الدراسات العليا	(٣)	(٤)

و يُلاحظ أن الباحثين اعتمد على التصميم المختلط mixed design والذي يجمع بين التصميم بين المشاركين between subjects والتصميم داخل المشاركين within subjects؛ ومن ثم فهو يجمع بين مزايا كل من هذين التصميمين، ويتضح من الجدول السابق وجود مجموعتين مستقلتين: هما أفراد العينة من المستثمرين والمحللين الماليين وأفراد العينة من طلبة الدراسات العليا؛ وبالتالي فقد تم استخدام التصميم بين المشاركين. أما فيما يتعلق بالحالات التجريبية فقد فضل الباحثين استخدام المقياس المتكرر Repeated Measure، ومن ثم فقد تم استخدام التصميم داخل المشاركين؛ لتمييزه بالتحكم في التباين الذاتي Intraindividual variability (الاختلافات الفردية) ومن ثم تحسين الدلالة الإحصائية للنتائج. ولا تعتمد صلاحيته الداخلية على التوزيع العشوائي، بالإضافة إلى أنه يتسق مع التفكير المنطقي (Charness et al. 2012). علاوة على ذلك، فإن المشكلة الرئيسية المتعلقة بهذا التصميم والمتمثلة في التأثير على أفراد العينة لتفضيل بديل معين غير موجودة.

يتضح من الجدول السابق وجود مجموعتين مستقلتين، وأربعة معالجات تجريبية، والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:

• المجموعة الأولى: المعالجة الأولى: وتنتمي لفئة المستثمرين والمحللين الماليين، ويُعطي لها تقرير الاستدامة فقط، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة به، وتحديد مدى ثقة في جودة التقارير المالية .

• المجموعة الأولى : المعالجة الثانية: وتنتمي لفئة المستثمرين والمحللين الماليين ، ويُعطي لها تقرير الاستدامة بالإضافة إلى تقرير التأكيد على الاستدامة المعد من المراجع الخارجي ، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وتحديد مدى ثقة في جودة التقارير المالية .

• المجموعة الثانية : المعالجة الثالثة: وتنتمي لفئة طلبة الدراسات العليا، ويقدم لها تقرير الاستدامة فقط، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة به، وتحديد مدى ثقة في جودة التقارير المالية .

• المجموعة الثانية : المعالجة الرابعة: وتنتمي لفئة طلبة الدراسات العليا، ويُعطي لها تقرير الاستدامة بالإضافة إلى تقرير التأكيد على الاستدامة المعد من المراجع الخارجي ، ثم يطلب منها تحديد درجة الثقة والاعتماد على المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة، وتحديد مدى ثقة في جودة التقارير المالية .

#### ٥-٤-٧ 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. وأجراء الاختبارات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي IBM SPSS 22، وقد استخدم الاختبارات الإحصائية التي تتفق مع طبيعة بيانات الدراسة التجريبية وفروض

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

البحث. ولكي يتم اتخاذ القرار برفض أو عدم رفض فرض العدم في الاختبارات الإحصائية المختلفة؛ اعتمد الباحثين على مقارنة قيمة *P-Value* أو *Sig. level* مع مستوى المعنوية المقبول (05.0). 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 (Field 2013).

٧-٤-٥-١١ اختبار المصادقية

للتحقق من صلاحية أداة الدراسة يمكن إجراء اختباري الصدق والثبات لأداة الدراسة ومقاييسها، وذلك بهدف التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة ومما إذا كانت مقاييس الدراسة تقيس ما صممت من أجل قياسه، وأيضاً للتحقق من ثبات المقاييس بحيث إذا ما أعيد استخدام نفس المقياس سيعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة، ويمكن قياس الصدق من خلال قياس ارتباط كل مقياس بالمتغير المراد قياسه، حيث يتم التحقق من الصدق الداخلي لأداة الدراسة، ولقد كانت نتائج اختبار الصدق لمقاييس الدراسة كما يلي:

نتائج اختبار الصدق للحالة الأولى: تم إجراء اختبار الصدق لبنود الحالة الأولى وكانت النتائج كما بالجدول رقم (٣):

جدول رقم (٣) نتائج اختبار الصدق للحالة الأولى

م	البند	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية
١	ما مدي أهمية المؤشرات التي تضمنها تقرير الاستدامة في اتخاذ قرارك	.570	.000
٢	ما هي درجة ثقتك واعتمادك على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة	.600	.000
٣	هل تحتاج الى وجود تأكيد من طرف خارجي على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة	.641	.000

م	البنود	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية
٤	زيادة الموضوعية وإضفاء المصدقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك تقرير الاستدامة، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح	.782	.000
٥	تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها أصحاب المصلحة	.421	.001
٦	تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب إدارتها	.411	.001
٧	توفير صورة شاملة أكثر مصداقية عن أداء الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار في المستقبل والتعرف على الفرص والمخاطر التي تتعرض لها ومدى اهتمامها والتزامها بالإفصاح عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكمي تحقيقاً لأهداف التنمية المستدامة	.638	.000
٨	أن هذا التقرير سيكون محل ثقة من جانبكم	.255	.042

من الجدول السابق يتضح أن أغلب البنود تدل على توافر الصدق الداخلي حيث ترتبط ارتباطاً دالاً إحصائياً مع المتغير المراد قياسها الذي تتبعه، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

تراوحت معدلات ارتباط بنود الحالة التجريبية الأولى بين معدلات ارتباط مختلفة لكنها جميعاً ذات دلالة إحصائية حيث بلغ معدل ارتباط البنود الرابع ٧٨,٢٪ وهو أعلى معدل ارتباط وعند مستوي دلالة (٠,٠٠) أي أنه ارتباط ذو دلالة إحصائية، أما معدل ارتباط البنود الأخير فقد بلغ ٢٥,٥٪ عند مستوي دلالة (٠,٠٤٢) وهو أقل معدل لكنه أيضاً ارتباط ذو دلالة إحصائية في هذه الحالة.

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

نتائج اختبار الصدق للحالة الثانية: تم إجراء اختبار الصدق لبنود الحالة الثانية وكانت النتائج كما بالجدول رقم (٤):

جدول رقم (٤) نتائج اختبار الصدق للحالة الثانية

م	البند	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية
١	ما مدي أهمية المؤشرات التي تضمها تقرير الاستدامة في اتخاذ قرارك	.509	.000
٢	ما هي درجة ثقتك واعتمادك على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة	.430	.000
٣	هل تحتاج الى وجود تأكيد من طرف خارجي على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة	.677	.000
٤	زيادة الموضوعية وإضفاء المصداقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك تقرير الاستدامة، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح	.494	.000
٥	تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها أصحاب المصلحة	.414	.001
٦	تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب إدارتها	.265	.035
٧	توفير صورة شاملة أكثر مصداقية عن أداء الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار في المستقبل والتعرف على الفرص والمخاطر التي تتعرض لها ومدى اهتمامها والتزامها بالإفصاح عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكمي تحقيقاً لأهداف التنمية المستدامة	.385	.002
٨	أن هذا التقرير سيكون محل ثقة من جانبكم	.290	.020

من الجدول السابق يتضح أن أغلب البنود تدل على توافر الصدق الداخلي حيث ترتبط ارتباط دال إحصائياً مع المتغير المراد قياسها الذي تتبعه، تراوحت معدلات ارتباط بنود الحالة التجريبية الثانية من معدلات ارتباط مختلفة لكنها جميعاً ذات دلالة إحصائية حيث بلغ معدل ارتباط البند الأول ٦٧,٧٪ وهو أعلى معدل ارتباط وعند مستوي دلالة (٠,٠٠) أي أنه ارتباط ذو دلالة إحصائية، أما معدل ارتباط البند الأخير فقد بلغ ٢٦,٥٪ عند مستوي دلالة (٠,٠٣) وهو أقل معدل لكنه أيضاً ارتباط ذو دلالة إحصائية في هذه الحالة.

كما تم القيام باختبار الموثوقية Reliability لتحديد درجة الثبات لمقاييس الدراسة وأدائها، 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 (٥).

جدول (٥) نتائج قياس الثبات بمقياس ألفا كرونباخ

م	المتغيرات	عدد البنود	ألفا كرونباخ
١	الحالة الأولى	٨	.766
٢	الحالة الثانية	٨	.841

يتبين من الجول السابق أن معامل الثبات لكافة حالات الدراسة قد تجاوز ٧٠٪ وبالتالي فإن كافة بنود وحالات الدراسة تتمتع بالثبات، وتدلل النتائج السابقة على توافر الصدق والثبات لأداة الدراسة، ومن ثم يمكن الاعتماد عليها وإتمام إجراءات الدراسة.

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستداهة على جودة التقارير الهالية

٧-٤-٥-٢ اختبار التوزيع الطبيعي

ويهدف لتحديد ما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تتبع التوزيع الطبيعي، فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي يتم الاعتماد علي الاختبارات المعملية لاختبار الفروض، إما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي يتم الاعتماد علي الاختبارات اللامعلمية، ويمكن إجراء هذا الاختبار بطريقة كلمجروف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov وهو اختبار يتم تفسير نتائجه عن طريق التركيز علي 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 (٦).

جدول (٦) 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	الحالة ١
9.2266	.34638	.166	.078	.166	.000	الحالة ٢

يتبين من الجدول السابق أن متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، فلقد بلغ مستوى المعنوية لبعض المتغيرات مستوي أقل من ٥٪، وبالتالي فإنه يمكن قبول الفرض العدم ورفض الفرض البديل، بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يدل علي إمكانية اختبار فروض الدراسة بالاختبارات اللامعلمية.

## ٧-٤-٣ اختبار تجانس البيانات

تم إجراء اختبار تجانس البيانات لمعرفة مدى تجانس فئات عينة الدراسة وقد كانت النتائج كما بالجدول (٧)

جدول (٧) نتائج اختبار التجانس

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	
الحالة 1	Equal variances assumed	.165	.686	.112	62	.912
	Equal variances not assumed			.112	61.795	.912
الحالة 2	Equal variances assumed	1.118	.294	.448	62	.656
	Equal variances not assumed			.448	58.370	.656
كل الحالات	Equal variances assumed	.317	.576	.124	62	.834
	Equal variances not assumed			.124	60.391	.834

يتبين من الجدول السابق أن الدلالة الإحصائية لاختبار ليفيني واختبار ت كانت أكبر من ٥٪ الأمر الذي يدل على عدم وجود فروق بين فئات عينة الدراسة مما يعني تجانس البيانات.



## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستداهة على جودة التقارير المالية

### ٦-٤-٧ نتائج الإحصاء الوصفي

تُقدم الإحصاء الوصفي مجموعة من البيانات والجداول تصف السمات الأساسية لبيانات متغيرات في الدراسة، ويوفر الإحصاء الوصفي معلومات تساعد علي معرفة الاتجاه العام لمجموعة من البيانات، كما يوفر معلومات عن تركيز وتشتت هذه البيانات. ويقدم الإحصاء الوصفي ملخصات بسيطة حول العينة والمقاييس المتعلقة بها كمقاييس النزعة المركزية مثل المتوسط الحسابي والمنوال وكذلك مقاييس التشتت مثل التباين أو الانحراف المعياري. ولقد تم إجراء التحليل الإحصائي لمقاييس ومؤشرات الدراسة ويمكن عرض نتائج التحليل الإحصائي وفقاً للترتيب التالي:

#### • الإحصاء الوصفي للحالة الأولى

تم إجراء الإحصاءات الوصفية المختلفة للحالة الأولى والحصول علي عدد من النتائج التي تمثلت وصفاً شاملاً لهذه الحالة، وكانت النتائج كما بالجدول (٨).

جدول (٨) نتائج الإحصاء الوصفي للحالة الأولى

N	Mean	Median	Mode	Std. Deviation	Variance	البنود
64	2.6719	2.5660	2.00	.83675	.700	ما مدي أهمية المؤشرات التي تضمها تقرير الاستدامة في اتخاذ قرارك
64	2.6563	2.5102	2.00	1.01134	1.023	ما هي درجة ثقتك واعتمادك على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة
64	2.8906	2.7500	2.00	1.05586	1.115	هل تحتاج الى وجود تأكيد من طرف خارجي على المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة

N	Mean	Median	Mode	Std. Deviation	Variance	البنود
64	3.1094	2.9750	2.00	1.07078	1.147	زيادة الموضوعية وإضفاء المصداقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك تقرير الاستدامة، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح
64	3.2813	3.1765	2.00	1.16113	1.348	تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها أصحاب المصلحة
64	2.7500	2.6346	2.00	.87287	.762	تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب إدارتها
64	2.8906	2.8649	2.00	1.18345	1.401	توفير صورة شاملة أكثر مصداقية عن أداء الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار في المستقبل والتعرف على الفرص والمخاطر التي تتعرض لها ومدى اهتمامها والتزامها بالإفصاح عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكيمي تحقيقاً لأهداف التنمية المستدامة
64	2.9688	2.8636	2.00	.95898	.920	أن هذا التقرير سيكون محل ثقة من جانبكم

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستداهة على جودة التقارير الهالية

من الجدول السابق أن بند الحالة الأولى الذي ينص علي " تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها أصحاب المصلحة" قد بلغ متوسطه ٣,٢٨، وذلك عند انحراف معياري قدره ١,١٦، وبينما بلغ متوسط للبند الذي ينص علي " ما هي درجة ثقتك واعتمادك على المعلومات الواردة في تقرير الاستداهة ٢,٥١، وذلك عند انحراف معياري قدره ١,٠١، وهو ما يدل علي أن رؤية فئات العينة لهذه الحالة تدل علي درجة قبول منخفضة لبنودها.

### • الإحصاء الوصفي للحالة الثانية

تم إجراء الإحصاءات الوصفية المختلفة للحالة الثانية والحصول علي عدد من النتائج التي تمثل وصفاً شاملاً لهذه الحالة، وكانت النتائج كما بالجدول (٩).

جدول (٩) نتائج الإحصاء الوصفي للحالة الثانية

N	Mean	Median	Mode	Std. Deviation	Variance	البند
64	9.2344	9.3455	10.00	.95522	.912	ما مدي أهمية المؤشرات التي تضمها تقرير الاستداهة في اتخاذ قراراتك
64	9.1719	9.2157	9.00	.74652	.557	ما هي درجة ثقتك واعتمادك على المعلومات الواردة في تقرير الاستداهة
64	9.1563	9.2642	9.00	.96311	.928	هل تحتاج الى وجود تأكيد من طرف خارجي على المعلومات الواردة في تقرير الاستداهة

N	Mean	Median	Mode	Std. Deviation	Variance	البنود
Valid						
64	9.1563	9.1923	9.00	.71755	.515	زيادة الموضوعية وإضفاء المصادقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك تقرير الاستدامة، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح
64	9.3281	9.3750	10.00	.69132	.478	تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها أصحاب المصلحة
64	9.2656	9.3148	9.00b	.71807	.516	تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأخلاقية وأساليب إدارتها
64	9.1875	9.2308	9.00	.73193	.536	توفير صورة شاملة أكثر مصداقية عن أداء الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار في المستقبل والتعرف على الفرص والمخاطر التي تتعرض لها ومدى اهتمامها والتزامها بالإفصاح عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكيمي تحقيقاً لأهداف التنمية المستدامة
64	9.3125	9.3571	9.00b	.68718	.472	أن هذا التقرير سيكون محل ثقة من جانبكم

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

من الجدول السابق يتضح أن بند الحالة الأولي الذي ينص علي "تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ويقلل درجة عدم التأكد ومستوي المخاطر التي يتعرض لها أصحاب المصلحة" قد بلغ متوسطه ٩,٣٢٨، وذلك عند انحراف معياري قدره ٠,٦٩١، وبينما بلغ متوسط البند الذي ينص علي "زيادة الموضوعية وإضفاء المصدقية وإمكانية الاعتماد على محتوى تلك تقرير الاستدامة، الأمر الذي يعطى مؤشراً للاطمئنان لدى أصحاب المصالح" ٩,١٥٦، وذلك عند انحراف معياري قدره ٠,٧١٧، وهو ما يدل علي أن رؤية فئات العينة لهذه الحالة تدل علي درجة قبول مرتفعة لبنودها.

### ٧-٤-٧ اختبار الفروض الإحصائية

يشتمل هذا القسم علي اختبارات فروض الدراسة الفرعية ثم إجراء اختبار شامل لفرض الدراسة الرئيسي، وسيتم تنظيم هذا القسم بحيث تتم الاختبارات بواسطة برنامج SPSS<sub>v22</sub>.

### ٧-٤-٧-١ اختبار الفرض الأول :

لاختبار الفرض الثاني للبحث يتم صياغة فرض البحث في صورة إحصائية على النحو التالي

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم وجود تأثير لتأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية (بمعنى أن متوسط الردود لكل عينة في حالة تقرير الاستدامة بدون تأكيد لا يختلف عن نفس المتوسط في حالة تقرير الاستدامة / مع تأكيد) مقابل الفرض البديل القائل وإذا كانت أقل عن ٥% نرفض فرض العدم ونقبل P. Value بوجود هذا التأثير. ويتم حساب قيمة الفرض البديل وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو التالي:

## ✓ اختبار مقابلة الحالة الأولى مع الحالة الثانية

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية للحالة الأولى مع الحالة الثانية للدراسة ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تأكيد المراجع الخارجة معلومات الاستدامة علي جودة التقارير المالية، كما بالجدول (١٠)

جدول (١٠) نتائج اختبار مقابلة الحالة الأولى مع الحالة الثانية

الحالة ١ مقابل الحالة ٣	
Mann-Whitney U	.000
Wilcoxon W	2080.000
Z	-9.784-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار مان ويتني قد بلغت ٠,٠٠٠ ونتائج اختبار ويلكوكسون قد بلغت ٢٠٨٠,٠٠٠ وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يدل علي وجود فروق جوهرية بين الحالة الأولى والحالة الثانية

ولتحديد إلي أي حالة تكون الأفضلية يمكن النظر إلي جدول الرتب (١١) التالي:

جدول (١١) نتائج الرتب للحالة الأولى مقابل الحالة الثانية

Sum of Ranks	Mean Rank	N	G1.2	
2080.00	32.50	64	الحالة الأولى	الحالة 1 مع الحالة 2
6176.00	96.50	64	الحالة الثانية	
		128	Total	

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار الرتب تشير إلي أن متوسط ومجموع الرتب للحالة الثانية أفضل من الحالة الأولى، مما يدل علي أن تقرير الاستدامة المؤكد من قبل المراجع

## أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستداهة على جودة التقارير المالية

الخارجي ذو أثر علي جودة التقارير المالية أفضل من تقرير الاستداهة غير المؤكد، ولتأكيد النتائج تم إجراء اختبار كا تربيع وكانت النتائج كما بالجدول (١٢) التالي:

اختبار كا تربيع وكانت النتائج كما بالجدول (١٢)

Ranks			الحالة الأولي مقابل الثانية	
Mean Rank	N	G1.2		
32.50	64	1.00	95.721	Chi-Square
96.50	64	2.00	1	df
	128	Total	.000	Asymp. Sig.

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار كا تربيع قد بلغت ٩٥,٧٢١ وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يدل علي وجود فروق جوهرية بين الحالة الأولي والحالة الثانية. كما يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار الرتب تشير إلي أن متوسط ومجموع الرتب للحالة الثانية أفضل من الحالة الأولي، مما يدل علي أن تقرير الاستداهة المؤكد من قبل المراجع الخارجي ذو أثر علي جودة التقارير المالية أفضل من تقرير الاستداهة غير المؤكد، وبناء على ذلك نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل الذي ينص على يؤثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستداهة إيجابيا على جودة التقارير المالية ، وبذلك نقبل الفرض الأول .

٢-٧-٤-٧ اختبار الفرض الثاني:

ولاختبار الفرض الثالث للبحث تم صياغة هذا الفرض في صورة إحصائية على النحو التالي:

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود فروق معنوية بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا ، بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستداهة على جودة التقارير المالية، وذلك مقابل الفرض البديل القائل بوجود مثل هذه الفروق وبصورة، تم إجراء اختبار

الفروق الجوهرية بين فئات عينة الدراسة حول الحالة الثانية وكانت النتائج كما في الجدول (١٣) التالي :

جدول (١٣) نتائج التحليل الإضافي للحالة الثانية

Sum of Ranks	Mean Rank	N	الخبراء	
1050.00	32.81	32	المستثمرين والمحللين	الحالة ٣
1030.00	32.19	32	الأكاديميين	
		64	Total	
الحالة 2				
502.000			Mann-Whitney U	
1030.000			Wilcoxon W	
-.136-			Z	
.892			Asymp. Sig. (2-tailed)	

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار مان ويتني قد بلغت ٥٠٢,٠٠ ونتائج اختبار ويلكوكسون قد بلغت ١٠٣٠,٠٠ وذلك عند مستوى معنوية أكبر من ٥٪ الأمر الذي يدل على عدم وجود فروق جوهرية بين آراء المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا حول الحالة الثانية ، ويترتب على ذلك رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم الذي ينص عدم وجود فروق معنوية بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا ، بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية، ويستنتج من ذلك رفض الفرض الثاني .

#### ٥-٧ النتائج والتوصيات

##### ١-٥-٧ النتائج

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



## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدانة على جودة التقارير المالية

- تأكيد تقرير الاستدانة يضيف الثقة والمصداقية وزيادة إمكانية الاعتماد عليهما ويخفض 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.
- يؤثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدانة إيجابياً على جودة التقارير المالية .
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين ردود المستثمرين والمحللين الماليين وطلبة الدراسات العليا بشأن أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدانة على جودة التقارير المالية.

### ٢-٥-٧ التوصيات

١. ضرورة إسناد الشركات مهمة التأكيد المهني لتقارير الاستدانة للمراجعين الخارجيين المؤهلين.
٢. ضرورة قيام الجهات المعنية والمنظمة للمهنة بإصدار معايير وقواعد إرشادية للإفصاح عن معلومات الاستدانة وملزمة في نفس الوقت ومتابعة مستوى تطبيقها.
٣. ضرورة تحديث معايير المراجعة المصرية لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية فيما يخص معايير تأكيد الاستدانة.
٤. 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.

المراجع:

أولاً: المراجع 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، ع ١، ٧٠-١٤٧.

إسماعيل، سيف الدين امجد، ٢٠١٧، "مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسه على قيمة المنشأة (دراسة تطبيقية)"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

البورصة المصرية، ٢٠١٩، الدليل الاسترشاد لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة [https://www.egx.com.eg/getdoc/6647f2ce-9c34-480e-868c-d06f01e0dda5/EGX-Model-Guidance-on-ESG\\_ar-23-10-2016.aspx](https://www.egx.com.eg/getdoc/6647f2ce-9c34-480e-868c-d06f01e0dda5/EGX-Model-Guidance-on-ESG_ar-23-10-2016.aspx)

البورصة المصرية، (٢٠٢١)، منهجية مؤشر الاستدامة بالبورصة المصرية S&P-EGX ESG Index Methodology، متاح على الموقع الإلكتروني: [https://www.egx.com.eg-getdoc-fa540d136442-SP\\_ESG\\_Index\\_en.aspx-fdd6f085-d88e-4072-a753](https://www.egx.com.eg-getdoc-fa540d136442-SP_ESG_Index_en.aspx-fdd6f085-d88e-4072-a753)

الجمهوي، إيمان عبدالفتاح حسن قرني، و بدير، محمود عادل عبداللطيف. (٢٠١٩). أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع ٧، ١١٩ - ١٦٥.

الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٢١ تقرير متابعة الأداء ربع السنوي لمعاونة الشركات على الإفصاح عن الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة المتعلقة بالاستدامة ESG والآثار المالية للتغيرات المناخية TCFD تنفيذاً لقراري الهيئة رقمي ١٠٧، ١٠٨ لسنة ٢٠٢١، "للمزيد يمكن الرجوع إلى: [www.fra.gov.eg/2481616-2](http://www.fra.gov.eg/2481616-2)

حافظ، سماح طارق أحمد، (٢٠١٨)، العلاقة بين تأكيد معلومات الاستدامة وممارسات إدارة الأرباح وأثرها على قيمة المنشأة: بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، مج ٤٢، ع ٤٤، ٢-٥٦.

## أثر تأكيد المراجع الخارجي لمعلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية

شحاته، السيد شحاته.(٢٠١٤) أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان دراسة ميدانية وتجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثاني. العدد الأول .

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٦٣٦ لسنة ٢٠٢٤، تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية، الجريدة الرسمية - العدد ٩ مكرر (أ) في ٣ مارس سنة ٢٠٢٤ .

محمود، حمادة صابر مصطفى، عبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد، و نصير، عبدالناصر عبداللطيف محمد. (٢٠٢١). تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسها على فجوة التوقعات

في المراجعة: دراسة نظرية. مجلة سوهاج لشباب الباحثين، ع ١، ١٠١-١١١.

وزارة الاستثمار، (٢٠٠٨)، مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية. معيار المراجعة المصري رقم ٣٠٠٠ متاح على: [www.asa.gov](http://www.asa.gov)

رؤية مصر. ٢٠٣٠. [www.presidency.eg](http://www.presidency.eg)

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية :

Abd Elattah, Heba Beshar El-Toukhy,(2020), An Integrated Approach for auditing sustainable development reports and activate the oversight role of stakeholders(Field study), Unpublished PhD thesis, Benha University - Faculty of Commerce.1-371.

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., Nawwi, 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.

- Al'Alam, M. P. A.; Firmansyah, A.; (2019)"The effect of financial reporting quality, debt maturity, political connection, and corporate governance on investment efficiency", Evidence from Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. , ٧(6), 39-56.
- Adhariani, D., & de Villiers, C. (2019). Integrated reporting: perspectives of corporate report preparers and other stakeholders. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(1), 126-156.
- Alomran, A. A., & Alsaahli, K. F. (2023). The Role of Long-Term Institutional Ownership in Sustainability Report Assurance: Global Evidence. *Sustainability*, 15(4), 3492.
- Alsaahli, 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.
- Alsaahli, K., Malagueño, R., & Marques, A. C. (2023). Foreign Versus Domestic Institutional Investors: How They Differ When It Comes to Sustainability Assurance. *Available at SSRN 4455020*.
- 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*.
- 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).

Ananzeh, H. (2022). Corporate governance and the quality of CSR disclosure: lessons from an emerging economy. *Society and Business Review*, 17(2), 280–306.

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-assurance-of-sustainability-reporting>

Amran, A., Abbasi, M. A., Foughi, B., & Tangamani, V. (2024). Sustainability Reporting, Corporate Reputation, and Firm Performance: Moderating Role of Third-Party Assurance. *Corporate Reputation Review*, 1-17.

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, e170120.

Assurance or Reviews of Historical Financial Information. ASAE No. 3000. Available at: [www.auasb.gov.au](http://www.auasb.gov.au).

Bakarich, K. M., Hoffmann, M., Marcy, A. S., & O'Brien, P. (2023). Accountants' views on sustainability reporting: A generational divide. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A22-A35.

Baumüller, Josef and Sopp, Karina. (2022). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: Review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), p. 8-28.

- Benoit, B., & Maurel, C. (2023). Les enjeux du reporting durable CSRD pour les métiers du chiffre. *Revue Française de Comptabilité*, (577), 9.
- Bogacki, J., & Letmathe, P. (2021). Representatives of future generations as promoters of sustainability in corporate decision processes. *Business Strategy and the Environment*, 30(1), 237-251.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019a). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155, 703-721.
- Chang, Y. J., & Lee, B. H. (2022). The impact of ESG activities on firm value: Multi-level analysis of industrial characteristics. *Sustainability*, 14(21), 14444.
- Channuntapipat C, Samsonova-Taddei A, Turley S (2020) Variation in sustainability assurance practice: an analysis of accounting versus non-accounting providers. *Br Account Rev* 52(2):100843.
- 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.
- 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.
- CSAE No. 3000. Available at: [www.auasb.gov.au](http://www.auasb.gov.au)
- Dewi, A., & Widyawati, L. (2023, July). The Relationship between Sustainability Performance and Financial Performance with External Assurance as the

- Moderating Variable in Indonesian Listed Companies. In IOP Conference Series: Earth and Environmental Science. Vol. 1199, No. 1., 012025
- 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.
- Dutta, P. (2020), "Determinants of voluntary sustainability assurance: the importance of corporate environmental performance", *Social Responsibility Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 1403-1414.
- Eckert, E., & Kovalevska, O. (2021). Sustainability in the European Union: analyzing the discourse of the European green deal. *Journal of risk and financial management*, 14(2), 1–22.
- Else T., Choudhary, S., & Genovese, A. (2022). Uncovering sustainability storylines from dairy supply chain discourse. *Journal of Business Research*, 142, 858–874.
- Engagements on Greenhouse Gas Statements. ISAE No. 3410. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Elaigwu, M., Abdulmalik, S. O., & Talab, H. R. (2024). Corporate integrity, external assurance and sustainability reporting quality: evidence from the Malaysian public listed companies. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 16(2), 410-440.

- Ellili, N. O. D. (2022). Impact of ESG disclosure and financial reporting quality on investment efficiency. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*.
- 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.
- Farooq, M. B., & De Villiers, C. (2019). Sustainability assurance: who are the assurance providers and what do they do?. *Challenges in managing sustainable business: Reporting, taxation, ethics and governance*, 137-154.
- Farshad Shadbad, A., Pakmaram, A., Bahri Sales, J., & ABDI, R. (Khorshid et al., 2024). R  
estatement sincreasing quality and the role of the audit committee and information asymmetry. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(51), 185-199.
- Fernández-Feijoo, B., Romero, S., & Ruíz-Blanco, S. (2019). Regional differences in industry specialization in the sustainability assurance market. *Management Decision*, 57(3), 669–687.
- Fiandrino, S., Gromis di Trana, M., Tonelli, A., & Lucchese, A. (2022). The multi-faceted dimensions for the disclosure quality of non-financial information in revising directive 2014/95/EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 274-300.



- García-Sánchez, I., Sierra-García, L., & García-Benau, M. (2022). How does the EU non-financial directive affect the assurance market? *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 31(3), 823–845.
- 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 .
- Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F., & Ugarte, J. V. (2019). Integrated reporting assurance: Perceptions of auditors and users in Spain. *Sustainability*, 11(3), 713 .
- Gu, W., & Wang, J. (2022). Research on index construction of sustainable entrepreneurship and its impact on economic growth. *Journal of Business Research*, 142, 266–276.
- 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.
- Hasanzadeh Diva, S. M., & Bozorgasl, M. (2024). The effect of investors' behavioral biases on the future stock price crash risk with emphasis on the role of financial reporting quality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(50), 137-151.
- Hermawan, A. O. P., & Septiani, A. (2022). Hubungan Sustainability Performance dan Accounting Assurors Terhadap Assurance Process Depth dan Assurance Statement Breadth. *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(4).

- 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.
- He, X. (2022). A Typology of Sustainability Assurance Providers Requiring Further Research. *Social and Environmental Accountability Journal*, 42(1–2), 121–124.
- Higgins, C., Tang, S., & Stubbs, W. (2020). On managing hypocrisy: The transparency of sustainability reports. *Journal of Business Research*, 114, 395–407.
- 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.
- International Accounting Standards Board (IASB), 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, available at: the IFRS website: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- International Auditing and Assurance Standards Board (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>
- International Organization for Standardization (ISO) (2019). *Climate Change Mitigation*. Available at: <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100271.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.
- Kazemi, M. Z., Elamer, A. A., Theodosopoulos, G., & Khatib, S. F. (2023). Reinvigorating research on sustainability reporting in the construction industry: A systematic review and future research agenda. *Journal of Business Research*, 167, 114145.
- Khorshid, S., Kamyabi, Y., & Khalilpour, M. (2024). Presenting and explaining a model to create the value of the company according to the role of accounting standards management, financial reporting quality and audit quality using meta-innovative models. *Journal of Investment Knowledge*, 13(50), 239-262 .
- KPMG (2022), Big Shifts, Small Steps. Survey of Sustainability Reporting 2022, KPMG International, Zurich, Switzerland.
- Kuo, L., Kuo, P.-W., & Chen, C.-C. (2021). Mandatory CSR disclosure, CSR assurance, a the cost of debt capital: Evidence from Taiwan. *Sustainability*, 13(4), 1768.
- Liu, L. (2024). Analyst monitoring and information asymmetry reduction: US evidence on environmental investment. *Innovation and Green Development*, 3(1), 100098.

- Lu, M., R. Simnett, and S. Zhou. 2023. Using the same provider for financial statement audit and assurance of extended external reports: Choices and consequences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 42 (1): 125–154. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-080>.
- Makvandi, S., Banitalebi Dehkordi, B., & Jafari, H. R. (2024). Implementing a Financial Reporting Model under the Web-Based Financial Reporting. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 9(33), 175-190.
- 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.
- Maroun, W. (2019), "Does external assurance contribute to higher quality integrated reports?", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 38 No. 4 , 106670.
- (2020), "A conceptual model for understanding corporate social responsibility assurance practice", *Journal of Business Ethics*, Vol. 161 No. 1, pp. 187-209.
- Mio, C., Scarpa, F., & Trevisani, E. (2024). Does better sustainability reporting assurance lead to better reporting? Evidence from the EURO STOXX 600. Evidence from the EURO STOXX, 600.

- 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.
- NBA (2022) 3810N Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving, 8 november2022. <https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/standaarden/3810n/herziene-standaard-3810n.pdf>
- Oladejo, M., Yinus, S. O., Shittu, S., & Rutaro, A. (2021). Internal audit practice and financial reporting quality: Perspective from Nigerian quoted foods and beverages firms. *KIU Interdisciplinary Journal of Humanities and Social Sciences*, 2(1) .p.p 410-428.
- Önce, S., & Çavuş, G. (2019). Evaluation of the Effects of Corporate Governance on Financial Reporting Quality. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 15(8) .p.p 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*.Vol.42.
- 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*.Vol.42.
- Pizzi, S., Venturelli, A., & Caputo, F. (2024). Restoring trust in sustainability reporting: the enabling role of the external assurance. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 68, 101437.
- Rezaee, Z., Homayoun, S., Rezaee, N. J., & Poursoleyman, E. (2023). Business sustainability reporting and assurance and sustainable development goals. *Managerial Auditing Journal*, 38(7), 973-996.
- Rezaei Pitenoeei, Y., Safari Gerayli, M., & Abdollahi, A. (2021). Financial reporting quality and firms' information environment: a case of Iranian firms. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(3), 541-560.
- Rohani, A., Jabbour, M., & Aliyu, S. (2023). Corporate incentives for obtaining higher level of carbon assurance: seeking legitimacy or improving performance?. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(4), 701-725.
- Ruiz-Barbadillo, E., & Martínez-Ferrero, J. (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.
- Ruiz-Barbadillo, E., & Martinez-Ferrero, J. (2023). Is tenure important in the sustainability assurance context? An empirical analysis of the informative

- value of assurance statements. *Meditari Accountancy Research*, 31(5), 1483-1517.
- Sadi, J., Jafari Larijani, A., & Naslmousavi, S. (2024). The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) On financial transparency, affirmative and predictive values. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(49), 139-156.
- 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.
- 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.
- Shakespeare, C., (2020), Reporting matters: the real effects of financial reporting on investing and financing decisions. *Accounting and Business Research*, 50(5)
- Şeker Y, Şengür E (2021) The impact of Environmental, Social, and Governance (ESG) performance on financial reporting quality: international evidence. *Ekonomika* 100:190–212.
- 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* .

- 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.
- Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements, Exposure Draft August 2023 Comments due: December 1, 2023. <https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability>
- Tregidga, H., & Laine, M. (2021). Stand-Alone and Integrated Reporting. J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer & I. Thomson (Red.), *Routledge Handbook of Environmental Accounting* (1 suppl., ss). 108–124.
- 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.
- Vander Bauwhede, H., & Van Cauwenberge, P. (2022). Determinants and Value Relevance of Voluntary Assurance of Sustainability Reports in a Mandatory Reporting Context: Evidence from Europe. *Sustainability*, 14(15), 9795–9809.
- Zeeshan, M., Han, J., Rehman, A., Ullah, I., Afridi, F. E. A., & Rehman, S. U. (2022). Does financial reporting quality affect the investment efficiency of listed textile sector firms in Pakistan? A myth or real-ity. *Industria Textila*, 73(2), 177-183.