International Journal of Financial, Administrative, and Economic Sciences (IJFAES)

المجلة الدولية للعلوم المالية والإدارية والاقتصادية

IJFAES

Vol. (5), No. (11) November 2026 الإصدار (5)، العدد (11)

دور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بأمانة العاصمة- صنعاء

سلطان علي أحمد السريحي

أستاذ المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الجمهورية اليمنية

Sultan.farag@yahoo.com

إسماعيل مسعد علي الشامي

ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، الأكاديمية اليمنية للدراسات العليا، الجمهورية اليمنية

Hair2ismail@gmail.com

ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بأمانة العاصمة صنعاء في الجمهورية اليمنية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، مستخدمة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة مكونة من المراجعين الخارجيين بأمانة العاصمة صنعاء، والمزاولين للنشاط، سواء شركات أو مكاتب مراجعة، وقد تم توزيع (180) استبانة على العينة المختارة من مجتمع الدراسة البالغ عددها (29) شركة مراجعة، و(291) مكتباً فردياً، وكان إجمالي الاستجابات (177) استبانة، صالحة للتحليل الإحصائي، وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد وجود دور فعال للمراجع الخارجي (تأثير إيجابي) في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة. وأوضحت النتائج أن أكثر الأبعاد المرتبطة بمصداقية تقارير الاستدامة - حسب وجهة نظر المستجيبين - هي: الوضوح، والقابلية للمقارنة، والتوازن، وسياق الاستدامة، والدقة، والاكتمال، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب. وبناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فقد أوصت الدراسة شركات ومكاتب المراجعة في اليمن بالعمل على تطوير قدرات المراجعين الخارجيين في مجال مراجعة وتقويم تقارير الاستدامة، من خلال التدريب المتخصص، والاطلاع على المعايير الدولية ذات الصلة بتأكيد تقارير الاستدامة. كما أوصت الدراسة الجهات التنظيمية والمهنية في اليمن بضرورة تشجيع الشركات والمؤسسات على تبني إعداد تقارير الاستدامة بما يتوافق مع الأطر والمعايير الدولية، وبما يسهم في تعزيز الشفافية والإفصاح غير المالي، وتحسين جودة المعلومات المقدمة لأصحاب المصلحة.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، تقارير الاستدامة، مصداقية تقارير الاستدامة.

International Journal of Financial, Administrative, and Economic Sciences (IJFAES)

المجلة الدولية للعلوم المالية والإدارية والاقتصادية

Vol. (5), No. (11) November 2026 الإصدار (5)، العدد (11)

The Role of the External Auditor in Enhancing the Credibility of Sustainability Reports: A Field Study from the Perspective of External Auditors in the Capital Secretariat of the Republic of Yemen

Sultan Ali Ahmed Al-Suraih
Professor of Accounting, Department of Accounting and Finance, Faculty of Administrative Sciences, University of Science and Technology, Republic of Yemen
Sultan.farag@yahoo.com

Ismail Musad Ali Al-Shami
Master's in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Administrative and Financial Sciences, Yemen Academy for Graduate Studies, Republic of Yemen
Hair2ismail@gmail.com

Abstract

This thesis aimed to examine the role of the external auditor in enhancing the credibility of sustainability reports (a field study from the perspective of external auditors in the Republic of Yemen – Capital Secretariat). The study adopted the descriptive–analytical approach and used a questionnaire as the main instrument for data collection from a sample of external auditors in the Capital Secretariat of the Republic of Yemen who are officially licensed, whether working in audit firms or individual audit offices.

A total of 180 questionnaires were distributed to the selected sample drawn from the study population, which consisted of 29 audit firms and 291 individual audit offices. A total of 177 questionnaires were returned and found to be valid for statistical analysis.

The results of the multiple regression analysis revealed that the external auditor plays a significant and positive role in enhancing the credibility of sustainability reports. The findings also indicated that the dimensions most associated with the credibility of sustainability reports, according to the respondents' perspectives, are: clarity, comparability, balance, sustainability context, accuracy, completeness, verifiability, and timeliness.

Based on the findings, the study recommends that audit firms and audit offices in Yemen should work on developing the capabilities of external auditors in the field of auditing and evaluating sustainability reports through specialized training and by keeping up to date with relevant international standards related to sustainability assurance engagements. The study also recommends that regulatory and professional bodies in Yemen should encourage companies and institutions to adopt sustainability reporting in accordance with international frameworks and standards, as this would contribute to enhancing transparency, improving non-financial disclosure, and increasing the quality of information provided to stakeholders.

Keywords: External Assurance, Sustainability Reports, Credibility of Sustainability Reports.

المقدمة

على الرغم من الاعتماد المتزايد على تقارير الاستدامة والإفصاح المؤسسي في السياقات العالمية، فإن ضعف مصداقية هذه التقارير غالبًا ما يقود إلى انهيارات فعلية، سواء في الشركات الكبيرة أو في الكيانات الصغيرة الأكثر تضررًا. فقد دخلت شركة (Carillion) البريطانية للإنشاءات في مرحلة التصفية القسرية عام 2018م، بخسائر بلغت نحو 148,000,000 جنيه إسترليني (HajiKazemi et al., 2020, 1123). كما أظهرت فضيحة التلاعب بانبعاثات سيارات الديزل لشركة فولكس فاغن (Volkswagen Dieselgate scandal) كيف يمكن لتقارير الاستدامة والإفصاح أن تُضلل المستثمرين، مما تسبب في تراجع فوري في القيمة السوقية للشركة، وأدى إلى خسائر سوقية قُدّرت بأكثر من 30,000,000 جنيه إسترليني خلال أيام (Blažek & Vlastimil, 2018, 5).

وفي جنوب إفريقيا، أدى ضعف الحوكمة في شركة Eskom، وهي شركة الكهرباء الوطنية، إلى وصولها إلى "شفا الإفلاس"، رغم صدور تقارير رسمية يُفترض أن تعكس الشفافية والموثوقية. ويكشف تدهور أداء الشركة عن فقدان المصداقية في تقاريرها المالية وتقارير الاستدامة (Kessides, 2020, 3).

وعلى المستوى المحلي، طالت الانهيارات قطاعات متعددة؛ إذ أعلنت بعض الشركات إفلاسها أو توقفت عن ممارسة نشاطها، ومن أبرز الأمثلة على ذلك تعثر شركة Y Telecom، إضافة إلى حالات الانهيار المفاجئ لبعض شركات الصرافة التي توقفت عن الوفاء بالتزاماتها المالية، فضلًا عن إغلاق عدد كبير من الشركات التجارية (Almuhaya & Hakim, 2021, 1089). وقد أرجعت بعض الدراسات (Almasy & Hakim, 2021, 1089; The Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2026, 34) انهيار تلك الشركات إلى ضعف مصداقية تقارير الاستدامة؛ إذ يؤدي ضعف هذه المصداقية إلى تآكل ثقة المستثمرين، ومن ثم تؤثر بشكل مباشر على قرارات الاستثمار. كما تؤثر ضعف المصداقية على التطوير المستدام عالميا وإقليميا، أي أن عدم الالتزام بالمصداقية في إعداد تقارير الاستدامة يشكل تهديداً متعدد الأبعاد يمتد من الأسواق المالية العالمية إلى الاقتصادات المحلية (Elbardan et al., 2023, 6).

وتشير مراجعة الدراسات السابقة الى وجود فجوة بحثية واضحة، حيث أن أغلب الدراسات العربية والأجنبية لم تربط بصورة مباشرة ومتكاملة بين خصائص المراجع الخارجي ومصداقية تقارير الاستدامة، إذ اقتصرت على دراسة خصائص منفردة دون بناء نموذج شامل، وهو ما تسعى هذه الدراسة الى معالجته، كما تبين بأنه لا توجد أي دراسة في البيئة اليمنية تتعلق بدور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.

مشكلة الدراسة

تُعد مصداقية تقارير الاستدامة أحد المرتكزات الأساسية لتعزيز الشفافية والمساءلة وبناء الثقة مع أصحاب المصلحة، ولا سيما في السياقات المتأثرة بالنزاعات مثل اليمن. إلا أن الأدبيات العلمية الحديثة تشير إلى أن تقارير الاستدامة الصادرة عن المنظمات غير الحكومية في اليمن تعاني من قصور بنيوي يحدّ من موثوقيتها، نتيجة تداخل عوامل مؤسسية وتنظيمية وتمويلية تؤثر سلبا في جودة الإفصاح ودقته (Al-Swidi,et al, 2024,1)

وتُعد تقارير الاستدامة غائبةً إلى حد كبير بسبب الصراع وضعف الإطار التنظيمي. وفقًا لتقرير برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP, 2024، 12)، لا يوجد سوى 5% من الشركات اليمنية تتبع معايير دولية في الإفصاح البيئي والاجتماعي. هذا يعرضها لمخاطر متعددة، منها: فقدان فرص التمويل الدولي 90% من المنح المقدمة لليمن تشترط تقارير استدامة موثوقة (البنك الدولي، 2025). (برنامج الأمم المتحدة الإنمائي)، والذي أوصى بتشجيع الشركات ولاسيما الشركات الكبيرة والشركات غير الوطنية على اعتماد الاستدامة وإدراج معلومات الاستدامة في دورة تقديم تقاريرها (12-6-249).

ونظرًا لتزايد الاهتمام العالمي والمحلي بقضايا الاستدامة والشفافية المؤسسية، فقد أصبح دور المراجع الخارجي محورًا رئيسًا في دعم موثوقية الإفصاحات غير المالية وتعزيز ثقة مستخدمي التقارير.

لذلك، تبرز الحاجة الملحة لبحث كيفية دور الخصائص المهنية للمراجع الخارجي وهي: الاستقلالية، الخبرة المتخصّصة، والكفاءة المهنية، والامتثال المعياري في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، فهي شروط لعمل التأكيد كآلية فعّالة لرفع مصداقية تقارير الاستدامة، حيث دعم المعيار (ISAE 3000) بالإضافة إلى العديد من الدراسات التأكيد ذات الجودة العالية المقدم من

جهات مختصة كفؤة وملتزمة بالمعايير، مما ينتج عنه مصداقية حقيقية، ومزايا اقتصادية واجتماعية (Association of Chartered Certified Accountants [ACCA], 2023, 5; Cheng & Gao, 2025, 3; Rao et al., 2025, 18; Xia, 2024, 5).

تساؤلات الدراسة

وفقا لما تم عرضه في مشكلة الدراسة فإنه يمكن صياغة تساؤلات الدراسة على النحو الآتي:

التساؤل الرئيس: ما دور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مكاتب وشركات المراجعة بأمانة العاصمة صنعاء؟

التساؤلات الفرعية:

1. ما دور استقلالية المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة؟
2. ما دور الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة؟
3. ما دور الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة؟
4. ما دور امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة؟

أهداف الدراسة

تُعد أهداف الدراسة انعكاسا لتساؤلات الدراسة، حيث تسعى الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي متمثل في: **التعرف على دور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مكاتب وشركات المراجعة بأمانة العاصمة صنعاء**، ويتفرع من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:

1. التعرف على دور استقلالية المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
2. التعرف على دور الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
3. التعرف على دور الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
4. التعرف على دور امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في جانبين هما:

الأهمية العلمية:

1. تمثل الدراسة إضافة نوعية للأدبيات العلمية من خلال الربط بين أبعاد المراجعة الخارجية (استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، وامتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة) وبين مصداقية تقارير الاستدامة، بما يعزز الفهم النظري لعلاقات التأثير المتبادلة بين المراجعة والاستدامة.
2. تسهم في اختبار وتطبيق نظريات الإشارة، والوكالة، وأصحاب المصالح، ونظرية المعلومات في بيئة مكاتب المراجعة اليمنية، مما يوسع نطاق الأدلة التجريبية لهذه النظريات في سياق اقتصادي محلي.
3. تقدم إطارًا نظريًا يوضح كيف يمكن للمراجع الخارجي أن ينتقل من مجرد أداة للتحقق التقليدي إلى آلية داعمة لتعزيز الشفافية، والثقة، والاستدامة المؤسسية على المدى الطويل.
4. تسد فجوة بحثية واضحة في ميدان مصداقية تقارير الاستدامة، حيث لم تُجرَ — أي دراسة ميدانية سابقة في الجمهورية اليمنية تناولت دور المراجع الخارجي في تعزيز هذه المصداقية ضمن نموذج تطبيقي متكامل.

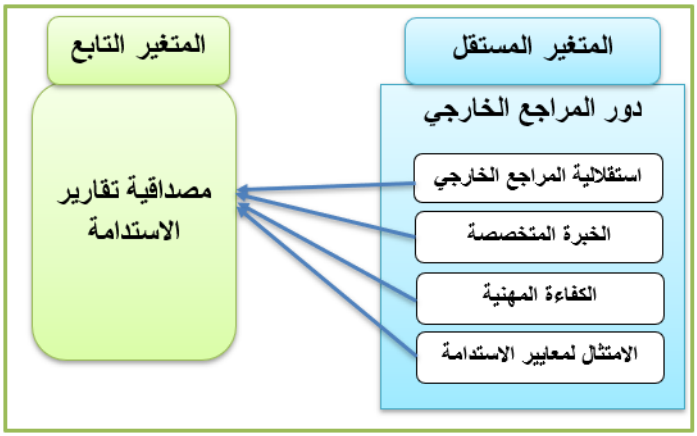
الأهمية العملية:

1. توفر لمكاتب المراجعة إطارًا عمليًا لتطوير إجراءات مراجعة أكثر دقة تعزز من مصداقية تقارير الاستدامة، وتدعم جودة الإفصاح.
2. تساعد إدارات الشركات على الاستفادة من تقارير الاستدامة الموثوقة في بناء استراتيجيات أكثر شفافية تعزز ثقة المستثمرين، وأصحاب المصلحة.
3. تسهم في تمكين الجهات الرقابية، وصنّاع القرار من اعتماد نتائج المراجعة الخارجية كأداة رقابية ترفع مستوى الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية والاستدامة المؤسسية.

النموذج المعرفي

بالاستناد إلى الدراسات السابقة فإن الدراسة سوف تستهدف تحديد دور المراجع الخارجي بوصفه متغيرا مستقلا رئيساً، و(استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة، والكفاءة المهنية، والامتثال لمعايير الاستدامة) كمتغيرات فرعية مستقلة، في المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة).

ويوضح الشكل رقم (1-1) نموذج الدراسة بمتغيراتها المستقلة والتابعة، كما يلي:



شكل (1-1): النموذج المعرفي للدراسة

التعريف بمصطلحات البحث

المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة):

يقصد بمصداقية تقارير الاستدامة بأنها: درجة الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو هذه التقارير للمعلومات الواردة فيها، من حيث كونها موثوقة، ودقيقة، وقابلة للاعتماد. وتتأتى هذه المصداقية من التزام المنشأة بالإفصاح الشفاف وفق معايير موضوعية، إضافةً إلى خضوع التقارير لعملية تأكيد مستقل ينفذها ممارسون مهنيون، بما يسهم في تعزيز ثقة الأطراف المعنية بأن محتوى التقرير يعكس الأداء الحقيقي للمنشأة (CAQ, 2025, 5).

المتغير المستقل (دور المراجع الخارجي):

برزت الحاجة إلى دور المراجع الخارجي، حيث أشارت الدراسات السابقة التي تناولت دور المراجع الخارجي إلى أن له دورا أساسيا في تعزيز مصداقية التقارير، بالإضافة إلى ذلك، تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة التي تم الكشف عنها (Butar,2025,536).

ووفقا لدراسة (Al-Shaer & Zaman, 2018, 14) نجد أن خاصيتي الاستقلالية والخبرة يعززان المصداقية وتساعدان في تحسين تقارير الاستدامة. فخاصية الاستقلالية لها تأثير إيجابي في مصداقية تقارير الاستدامة

وتمثل الخبرة المتخصصة عنصرًا حاسمًا في رفع جودة عملية التوكيد، إذ أظهرت الدراسات (Auliani et al., 2023, 827; Martínez-Ferrero et al., 2018, 1182) أن تقارير التأكيد تكون أكثر مصداقية عندما يُقدَّم التوكيد من مراجعين متخصصين وذوي خبرة طويلة في هذا المجال، لما يمتلكونه من فهمٍ أعمق للمعايير ومتطلبات الإفصاح.

بينما تُعدّ الكفاءة المهنية من العناصر الأساسية التي تمكّن المراجع الخارجي من أداء مهامه بدرجة عالية من الجودة والالتزام بالمعايير، إذ ترتبط بشكل مباشر بجودة خدمات التأكيد وموثوقية تقارير الاستدامة (Dachevski & Ackers, 2025, 116, 132).

ويُعدّ امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة من العوامل الجوهرية التي تعزّز جودة عملية التوكيد، وموثوقية التقارير الصادرة، إذ يضمن هذا الالتزام اتساق إجراءات الفحص مع المعايير المهنية الدولية مثل (ISAE 3000)، وقد أشارت دراسة (Aly & Badawy, 2024, 264) إلى أن التزام المراجع الخارجي بهذه المعايير يسهم في تحسين مصداقية المعلومات المستدامة وتعزيز ثقة مستخدميها.

محددات الدراسة ومجالها

يُعد مجال الدراسة انعكاسا لمحددات الدراسة التي تتمثل في المحددات الموضوعية والمحددات المكانية، والمحددات المنهجية، والمحددات البشرية، فالمحددات الموضوعية متمثلة في متغيرات الدراسة المتغير التابع فهو مصداقية تقارير الاستدامة، المتغير المستقل وهو دور المراجع الخارجي بأبعاده (استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، وامتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة)، والمحددات المكانية تتمثل في مكاتب المراجعة العاملة في أمانة العاصمة- صنعاء، أما المحددات البشرية فقد استهدفت الدراسة على المراجعين الخارجيين المرخصين لمزاولة النشاط العاملين في شركات ومكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء، وأخيرا المحددات المنهجية تتمثل في استخدام المنهج الكمي من خلال التحليل الوصفي والاستدلالي باستخدام أدوات جمع البيانات المتمثلة في الاستبيان، ولإجراء التحليل تم استخدام الأساليب الإحصائية منها مقاييس النزعة المركزية وتحليل الارتباط والانحدار المتعدد ، كما تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار (27) من برنامج (SPSS) لتحليل البيانات.

مفهوم تقارير الاستدامة:

تم تعريف تقارير الاستدامة بأنها: حسابات توضح الأداء الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي للمنشاة فيما يتعلق بعملياتها، ومنتجاتها، وخدماتها، وهي تربط بين وظائف التمويل، والتسويق، والتطوير للمنشاة بطريقة أكثر استراتيجية (GRI, 2013).

وفي ذات الاتجاه هناك من عرف تقارير الاستدامة بأنها: كشف للقضايا البيئية، والاجتماعية، والاقتصادية، ويتكون من الإفصاح عن الأداء المتواصل للمنشأة، ويتم الإفصاح فيها عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بأبعاد الاستدامة الأساسية بهدف تقييم الشركة على المدى الطويل من قبل أصحاب المصلحة، بما يعزز من مصداقية الشركة، ويحقق درجة عالية من الشفافية" (المنوفي، 2025، 364).

مراحل تطور تقارير الاستدامة:

تطورت ممارسة تقارير الاستدامة خلال العقود الأخيرة في محطات زمنية يمكن تمييزها بوضوح: مرحلة الجذور (1962–1979) التي شهدت بروز الوعي البيئي، ثم مرحلة التحضير النظري (1980–1988)، وصولاً إلى مرحلة الظهور (1989–1998) التي شهدت حوادث بيئية دفعت إلى إفصاحات أولية، تبعتها مرحلة التقييس (1999–2016) مع بروز أطر معيارية، مثل (GRI) و(SASB)، و(IIRC)؛ وأخيرًا مرحلة ما بعد التقييس (ما بعد 2016) التي تتميز باتجاهات نحو إلزامية التقارير واندماج معايير الاستدامة في التقارير المالية (Gokten et al., 2020, 114).

أهمية تقارير الاستدامة:

أبرزت الأبحاث السابقة أهمية تقارير الاستدامة في تعزيز الثقة بين أصحاب المصلحة، وتعزيز ممارسات الأعمال المستدامة، ووفقا لدراسة (Yousif & Al-Nuimi, 2024, 530)، التي أكدت على أهمية تقارير الاستدامة عالية الجودة في تعزيز ثقة أصحاب المصلحة، وتعزيز سمعة الشركة، وفي تعزيز ممارسات الأعمال الشفافة وجذب الاستثمارات، كما يؤثر إعداد تقارير الاستدامة الشاملة إيجابًا على كلٍّ من الكفاءة التشغيلية، وإشراك أصحاب المصلحة.

إن تقارير الاستدامة أصبحت إحدى المؤشرات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح ومستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وقياس قيمة المنظمة، ومستوى التقدم في أدائها المالي (Tawfik et al., 2021, 1130)، وفي دراسة (Dase et al., 2024, 975) التي أكدت على أن الإفصاح عن تقرير الاستدامة له تأثير إيجابي على الأداء المالي، وله تأثير إيجابي على قيمة الشركة، وتتعدد أغراض تقارير الاستدامة. فبالنسبة للشركات، يُعدّ هذا التقرير أداة قياس لرصد التقدم المحرز في مجال تحقيق الأهداف الثلاثية، بما في ذلك الجوانب الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية، أما بالنسبة للمستثمرين، فتُعدّ تقارير الاستدامة بمثابة آلية تحكم تسمح بتقييم أداء الشركة، وتُشكّل أساسًا لتخصيص الموارد المالية، وهذا أمر بالغ الأهمية عند النظر في استراتيجيات الاستثمارات المستدامة والمسؤولة، مما يدل على تغيير كبير في كيفية صياغة المستثمرين لقراراتهم.

التأكيد المهني على تقارير الاستدامة:

يمكن تعريف خدمة التوكيد بصفة عامة بانه عملية يعبر فيها الممارس عن استنتاجاته بشان قياس و تقييم موضوع معين، وفقا لمعيار(ISAE 3000) (فرج ، خليل، 2017, 14)، وعرف معيار تأكيد معلومات الاستدامة AAA1000AS v3 (2020) تأكيد الاستدامة بانها: تأكيد الإفصاح عن إداء الاستدامة وكذلك العمليات والأنظمة والضوابط الأساسية باستخدام المعايير والمقاييس المناسبة"، بينما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA (2020) تأكيد معلومات الاستدامة بانها: عملية يقوم بموجبها 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.

مستوى وإجراءات التأكيد على تقارير الاستدامة

يشير مستوى التأكيد إلى مدى وعمق إجراءات التأكيد التي ينفذها مراقب الحسابات، وما يترتب عليها من درجة الثقة التي يمكن أن يوليها أصحاب المصلحة للمعلومات والإفصاحات الواردة في تقارير الاستدامة (GRI, 2013)، ووفقاً لمعيار التأكيد الدولي (Revised) ISAE 3000 ينقسم التأكيد إلى مستويين رئيسيين هما: التأكيد المعقول والتأكيد المحدود (إبراهيم وآخرون 2023، 9)

ويُعرَّف التأكيد المعقول، من منظور المخاطر، بأنه المستوى الذي يسعى فيه المراجع الخارجي إلى تخفيض مخاطر مهمة التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول في ظل ظروف المهمة، بما يوفر أساساً مناسباً لإبداء استنتاج إيجابي بشأن المعلومات محل التأكيد، بينما يُعرف التأكيد المحدود بأنه مستوي التوكيد الذي يقوم المراجع الخارجي من خلاله بتخفيض خطر التكليف الى مستوي مقبول، في ظل ظروف التكليف - لكنه أكبر من خطر التوكيد المعقول كأساس لإبداء استنتاجاته (الجزار، 2017، 220).

مفهوم مصداقية تقارير الاستدامة:

تشير مصداقية تقارير الاستدامة إلى مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة على المعلومات المفصح عنها باعتبارها معلومات موثوقة وموضوعية تعكس بصورة صادقة الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمنشأة، وتتطلب تحقيق هذه المصداقية توافر خصائص جودة المعلومات، مثل الدقة والاكتمال والشفافية والقابلية للتحقق، إضافة إلى دعمها بعمليات تأكيد مستقلة تعزز ثقة مستخدمي التقارير بالمعلومات الواردة فيها (Xiao & Shailer, 2022, 2).

وقد عرفت مصداقية تقارير الاستدامة بأنها "التقارير التي تعزز من قبل المراجع الخارجي لأنها توفر تحققًا مستقلاً من بيانات الاستدامة (Wahyuni et al., 2025, 1069).

كما عرفت مصداقية تقارير الاستدامة بمستوى الإفصاح بأنها "إدراك المستثمرين لمدى اعتقادهم بإفصاح معين" (Misiuda & Lachmann, 2022, 2). وفي دراسة (Boiral et al., 2019b) وصفت مصداقية تقارير الاستدامة بأنها: شفافية المعلومات والامتثال لمبادئ التقارير الأساسية، مثل المادية، وشمول أصحاب المصلحة، والاكتمال، والمقارنة، والتوازن، والدقة، والموثوقية.

ويُعد تعريف **مجلس جودة المراجعة (CAQ)** من أبرز التعريفات لمصداقية تقارير الاستدامة حيث تم تعريفها بأنها: درجة الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو هذه التقارير للمعلومات الواردة فيها، من حيث كونها موثوقة، ودقيقة، وقابلة للاعتماد. وتتأتى هذه المصداقية من التزام المنشأة بالإفصاح الشفاف وفق معايير موضوعية، إضافةً إلى خضوع التقارير لعملية تأكيد

مستقل ينفذها ممارسون مهنيون، بما يسهم في تعزيز ثقة الأطراف المعنية بأن محتوى التقرير يعكس الأداء الحقيقي للمنشأة. (CAQ, 2025, 5).

أهمية مصداقية تقارير الاستدامة:

تكمن أهمية مصداقية تقارير الاستدامة في إدراك إدارة الشركات، وأصحاب المصالح، والمجتمع ككل لأهمية دور الشركات في المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.

وقد أشارت دراسة (Du Toit, 2024, 1) إلى أن مصداقية تقارير الاستدامة تعزز سمعة الشركة، وتبني ثقة أصحاب المصلحة، وتسهم في نهاية المطاف في الأداء المالي على المدى الطويل.

كما أن أهمية مصداقية تقارير الاستدامة تمكن من بناء الثقة، ودفع العمل الجماعي نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة (Sustainable Development Goals [SDGs]) (Guidi et al., 2025, 218). وتمكن مصداقية تقارير الاستدامة في بناء الثقة بين أصحاب المصلحة من خلال تقارير أكثر شفافية ومعيارية (Pizzi et al., 2024)، كما أن مصداقية تقارير الاستدامة تمكّن المستثمرين من تحليل دقيق للإجراءات الاجتماعية، والبيئية، واتخاذ قرارات مستنيرة، مما يعزز الأداء المالي للشركات (Moreno et al., 2025, 3).

المعايير الدولية ذات العلاقة بمصداقية تقارير الاستدامة:

نظراً لأهمية مصداقية تقارير الاستدامة تم وضع معايير لتعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وعلى المنشاة الالتزام بهذه المعايير كإطار موحد لتقارير الاستدامة، وكذلك أن من مسؤولية مكاتب المراجعة الخارجية أن تنفذ السياسات والإجراءات التي من شأنها أن تؤدي إلى الالتزام بهذه المعايير بهدف تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة ومن أهمها

معيار المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI):

يُعد معيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI) الإطار المرجعيّ الأوسع استخداماً في إعداد تقارير الاستدامة حول العالم، إذ يوفر مجموعة من المعايير «الجامعة» (Universal Standards)، والمعايير الموضوعية والقطاعية التي تتيح للمنظمات أن تُفصح عن آثار أنشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بطريقة منهجية ومنسقة، مما يعزّز قابلية المقارنة والـشفافية أمام أصحاب المصلحة وتنظيمات الرقابة

المعيار الدولي المنقح ارتباطات التأكيد (ISAE 3000):

معيار ISAE 3000 (Revised) يحدد المتطلبات المهنية للجهات التي تقدّم خدمات التأكيد (Assurance) على معلومات غير مالية، بما في ذلك تقارير الاستدامة. وتطبيق عمليات تأكيد وفق هذا المعيار يوفّر إطارًا منهجيًا لتخطيط العمل، وتقييم مخاطر التحيّز، وجمع أدلة الإثبات، وصياغة رأي التأكيد — وهي عناصر جوهرية لرفع مستوى الثقة والمصداقية في البيانات المبلّغ عنها. والأدبيات المنهجية الحديثة تشير إلى أن وجود تأكيد مستقل مُنفّذ وفق معايير دولية (مثل ISAE 3000) يرتبط بزيادة إدراك المصداقية لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة، مع التحفّظ أن جودة هذا التأثير تعتمد على نطاق التأكيد، ومستوى التأكيد، واستقلالية مزود الخدمة (International Auditing and Assurance Standards [IAASB], 2013).

معيار تأكيد الاستدامة (AA1000AS v3):

إن معيار (AA1000AS v3) هو معيار لتقييم وتعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وهي مخصصة في المقام الأول للاستخدام من قبل هيئات التأكيد الخارجية التي تؤكد تقارير الاستدامة، واستخدامها أيضا لتوجيه أي مؤسسة عند بناء عملية المسألة، وأنظمتها، وقدراتها على تحقيق الاستدامة (غلاب، 2022، 145).

مقاييس مصداقية تقارير الاستدامة:

تشمل مقاييس مصداقية تقارير الاستدامة مجموعة من الخصائص التي ينبغي أن تتوفر في تقارير الاستدامة للشركات، وذلك بهدف خدمة مستخدمي هذه التقارير في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وقد حددت الدراسات مجموعة من المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في قياس مصداقية تقارير الاستدامة. ففي دراسة حسن وجواد (2021، 31) تم تحديد

مجموعة من المعايير لتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة، وهي: الشفافية، والعرض المتوازن، والنسبية، والشمولية، وإطار الاستدامة، والاكتمال، والمقارنة، والتوازن، والدقة، والتوقيت، والوضوح، والموثوقية، وحدود التقرير، استنادا إلى معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-G4, 2013, 17-18).

إلا أنه في الدراسة الحالية تم استخدام مبادئ إعداد تقارير الاستدامة وفقا لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI 1) عالية الجودة كمقاييس والبالغة ثمانية مقاييس والمتمثلة في: الدقة، والتوازن، والوضوح، والقابلية للمقارنة، والاكتمال، وسياق الاستدامة، والتوقيت المناسب، والقابلية للتحقق (معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، 2021، 18). حيث إن هذه المقاييس تلبي المتطلبات الكافية، مما يجعل تقارير الاستدامة أكثر مصداقية، وتقدم صورة واضحة لأصحاب المصلحة، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

المراجع الخارجي:

المراجع الخارجي: هو الشخص الذي يقدم الخدمة لفحص تقارير الاستدامة غير المالية بناءً على معايير مثل ISAE 3000، بحيث تضيف قيمة لتلك التقارير من خلال زيادة ثقة مستخدميها في مصداقية المعلومات المستدامة (Aly & Badawy, 2024, 264).

وفي ذات الاتجاه هناك من عرف المراجع الخارجي بأنه: المراجع القانوني المستقل الخارجي المفوض بشأن إبداء الراي حول تقارير الاستدامة (Accountancy Europe, 2025).

أما دراسة (García-Sánchez et al., 2022, 163) فقد أشارت إلى أن المراجع الخارجي هو: "كيان مستقل يقدّم خدمات تحقق للتقارير الاستدامة، ويكون غالبًا محاسبًا أو استشاريًا، بغرض تلبية متطلبات أصحاب المصلحة (مثل المستثمرين).

أهمية دور المراجع الخارجي:

تكمن أهمية دور المراجع الخارجي على تقارير الاستدامة في أن لها دورًا محوريًا في تعزيز مصداقية وموثوقية تقارير الاستدامة، مما يدعم اتخاذ قرارات استثمارية أكثر استنارة، ويقوّي ثقة أصحاب المصلحة، حيث تشير الدراسات الحديثة إلى أن مستويات التوكيد الأعلى تؤدي إلى زيادة ملحوظة في مدى إدراك المستثمرين لموثوقية التقارير المستدامة، وأن التوكيد المعقول يؤثر إيجابيًا على أحكام المستثمرين بشأن صدق تقارير الاستدامة مقارنة بالتوكيد المحدود، والتوكيد المتكامل يعزز هذا التأثير بشكل أكبر (يوسف، 2024، 1866).

من جانب آخر توصلت دراسة (Asante-Appiah & Lambert, 2023, 2589) إلى أن المراجع الخارجي له دور فعال في إدارة مخاطر الشركة المرتبطة بالسمعة البيئية والاجتماعية والحوكمة.

وبناء على هذا المنظور فإن التأكيد الخارجي يُعطي إشارات إيجابية لأصحاب المصلحة بشأن التزام الشركة بالحماية البيئية، والمسؤولية الاجتماعية، كما توضح الأدلة أن جودة التأكيد (أي قوة الإشارة) ترتبط بمعيار التأكيد المستخدم—فمعيار التأكيد الدولي رقم ISAE 3000 غالبًا ما يُعطى ثِقَة أعلى من معايير أضعف (Xia et al., 2024, 5).

النظريات العلمية المفسرة لمتغيرات الدراسة:

نظرية الوكالة (Agency theory):

تُعد نظرية الوكالة من أبرز النظريات التي حددت العلاقة بين الوكيل والموكل (المالك)، حيث يكلف المدير القيام بأنشطة لصالح الموكل، أي أن الفصل بين الملكية والإدارة هو سبب ظهور نظرية الوكالة، ويمكن أن يحدث تضارب في المصالح بين المالك والإدارة عندما لا تتصرف الإدارة وفقا لمصالح المالك، وبالتالي تتسبب في تكلفة الوكالة (Ruwanti, 2018, 160). حيث تشير نظرية الوكالة إلى وجود عدم تماثل في المعلومات. وينشأ عدم تماثل في المعلومات عندما يكون المديرون أكثر وعياً بالمعلومات الداخلية مقارنة بأصحاب المصلحة (Meckling & Jensen, 1976).

وفي سياق الدراسة الحالية تشير نظرية الوكالة إلى أن التدقيق وظيفة رقابية مستقلة، تُجرى للتحقق من إجراءات الإدارة وتصرفاتها لتلبية احتياجات المساهمين، مما يؤدي إلى تقليل عدم تناسق المعلومات (Pasko et al., 2021, 311).

كما تعزز النظرية العلاقة بين سمات المراجع الخارجي المتمثلة في حجم شركة التدقيق، والخبرة، والاستقلالية ومصداقية

تقارير الاستدامة، مما يعزز الثقة في المعلومات المفصح عنها، ويقلل من تكاليف الوكالة. وبالتالي، توفر النظرية أساسًا لفهم كيف يمكن لسمات المدقق أن تعزز الشفافية والمساءلة في إعداد تقارير الاستدامة (Sabo & Almustapha, 2025, 63).

نظرية الإشارة (Signaling Theory):

تعرف نظرية الإشارة على أنها حالة توفر فيها الشركة معلومات مهمة، وتوثر على قرارات مستخدمي المعلومات، بحيث يمكن لمستخدمي المعلومات اتخاذ القرارات الصحيحة من المعلومات التي تقدمها الشركة (عبد الغني، 2025، 14).

وظهرت هذه النظرية لمعالجة الفجوة المعرفية بين الإدارة والمستثمرين، فالإدارة تمتلك معلومات أكثر عن الأداء الفعلي، مما قد يثير الشك لدى المستثمرين (Okoroafor, 2024, 10).

وفي سياق الدراسة الحالية أشارت دراسة العيسوي (2015، 658) إلى أن مصداقية تقارير الاستدامة تعد إشارة إلى المستثمرين وأصحاب المصلحة بأن المنظمة ملتزمة بالممارسات البيئية، والاجتماعية، والحوكمة.

كما تضيف دراسة (Friske et al., 2023, 372) بُعدا آخر يرتبط بمصداقية تقارير الاستدامة كمؤشر للأداء المالي، لأن ارتفاع مستوى جودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة يعكس توافر استراتيجيات طويلة للشركة، حيث يرتبط الأداء المالي الجيد غالبا بمصداقية تقارير الاستدامة. كما أشار إلى أن التأكيد الخارجي يرتبط إيجابيا بمصداقية تقارير الاستدامة.

وفي سياق تفسير النظرية العلاقة بين المراجع الخارجي ومصداقية تقارير الاستدامة، حيث إن اختيار الشركة لمراجع خارجي مستقل وذي سمعة عالية هو وسيلة لإرسال إشارة قوية للأسواق والمجتمع بأن تقاريرها موثوقة. فكلما زادت جودة التأكيد، زادت قوة الإشارة، وبالتالي ارتفعت مصداقية التقارير (Pflugrath et al., 2011).

من منظور دور المراجع الخارجي تفسر هذه النظرية أن التأكيد الخارجي (ضمن إطار التقرير المتكامل) يعمل كإشارة عالية الجودة للمستثمرين وأصحاب المصلحة، مما يعكس التزامًا بشفافية أكبر، والتزامًا بمعايير أعلى (Sun et al., 2022, 7).

نظرية الشرعية (Legitimacy Theory):

تنص هذه النظرية على أن الشرعية هي حالة أو شرط يتم تحقيقه عندما يكون نظام القيم في المنظمة متطابقا مع نظام القيم في المجتمع، وتسعى المنظمات إلى هذا الوضع من خلال عملية الشرعية (Bhattacharyya, 2016, 28).

تمثل فكرة نظرية الشرعية في أن الشركات مُلزمة بـ "عقد اجتماعي" تتعهد فيه الشركات بتنفيذ العديد من الإجراءات المرغوبة اجتماعيًا مقابل الموافقة على أهدافها ومكافآت أخرى، وهذا يضمن في نهاية المطاف بقاءها (Bollas-Araya et al., 2019, 698).

وفي سياق تقارير الاستدامة تسعى الشركات إلى تبني ممارسات الاستدامة والتقرير عنها بهدف تحقيق التطابق بين القيم الاجتماعية المرتبطة بعملياتها الضمنية، أي بهدف مواءمة أنشطتها وسلوكها التنظيمي مع القيم والمعايير الاجتماعية السائدة، بما يسهم في تعزيز شرعيتها والمحافظة على قبول المجتمع وأصحاب المصلحة لأنشطتها (Abusbaiha, 2012, 78).

وفي سياق دور المراجع الخارجي فإن نظرية الشرعية تفسر كيف أن بعض الشركات قد تستخدم التأكيد الخارجي لإدارة الغسل الأخضر. والتأكيد هنا لا يعمل فقط كرقابة، بل كآلية شرعية – إدخال طرف ثالث قوي ومستقل يعطي إشارات لمساهمي السوق وأصحاب المصلحة بأن تقارير الاستدامة لها مصداقية (Bu et al., 2024, 15).

نظرية أصحاب المصلحة (Stakeholder Theory):

نشأت النظرية في سياق نقد للنظرية التقليدية التي تركز فقط على المساهمين (Shareholder Theory)، مثل وجهة نظر ميلتون فريدمان بأن مسؤولية الشركة تنحصر في تعظيم الربح للمساهمين. فريمان اقترح منظورًا أوسع: الشركات يجب أن تولي اهتمامًا لاحتياجات أولئك المتأثرين بأعمالها، وليس فقط للمساهمين. وتطورت النظرية لاحقًا عبر مساهمات باحثين، مثل Donaldson و Preston (1995) الذين ميزوا بين الأبعاد الوصفية، والأدوات، والمعيارية (Donaldson & Preston, 1995, 72).

تركز النظرية على أن الشركات مسؤولة أمام مجموعة متنوّعة من أصحاب المصلحة (مستثمرين، وموظفين، ومجتمعات

محلية، ومنظمات بيئية، إلخ). جودة الإفصاح وثقتهما يؤثران مباشرة على قدرة أصحاب المصلحة على تقييم أداء الشركة؛ والتأكيد الخارجي يعمل كآليةٍ لطمأنه هذه المجموعات بأن الإفصاحات قابلة للاعتماد (Hörisch et al., 2020, 3).

ومن منظور دور المراجع الخارجي تفسر النظرية الدور الحاسم لجودة التدقيق المرتبطة بسمات المدقق في تعزيز شفافية، ومصداقية، ومسؤولية تقارير الاستدامة. ومن خلال دمج نظرية أصحاب المصلحة ونظرية الشرعية، التي تفسر كيفية تعزيز سمات التدقيق مثل الاستقلالية، والكفاءة الفنية، والشك المهني لموثوقية إفصاحات الاستدامة. وتُسلّط المراجعة السردية الضوء على أن جودة التدقيق تُلبّي احتياجات أصحاب المصلحة المعلوماتية وتُعزّز شرعية المؤسسة استجابةً للضغوط المجتمعية والتنظيمية المتزايدة (Fatihah Ilias & Md Zin, 2025, 1394)

علاوة على ذلك أكدت دراسة (Nagu et al., 2025, 2370) أن التأكيد الخارجي يعزز ثقة أصحاب المصلحة في الإفصاحات، وأنه يُعد أداة أساسية لتعزيز المحاسبة والمساءلة أمامهم

الدور الذي يسهم به المراجع الخارجي:

أحد الآليات الأساسية لتعزيز مصداقية تقارير الاستدامة هو الحصول على تأكيد/تدقيق خارجي من مزود تأكيد مستقل وبذلك برزت الحاجة إلى دور المراجع الخارجي، حيث أشارت الدراسات السابقة التي تناولت دور المراجع الخارجي إلى أن له دورا أساسيا في تعزيز مصداقية التقارير، بالإضافة إلى ذلك، تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة التي تم الكشف عنها (Butar, 2025 , 536).

وقد توصلت دراسة (Viet et al., 2024, 29) إلى أن المراجعين الخارجيين يعززون مصداقية تقارير الاستدامة من خلال تأكيد المعلومات الدقيقة، وبالتالي تحسين جودة البيانات المنشورة.

دور استقلالية المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة:

في مجال تأكيد تقارير الاستدامة أكدت دراسات على القدرات والقيم والمواقف المطلوبة من المهني عند أداء المهام التي تتطلب معرفة متخصصة في مجال تأكيد تقارير الاستدامة، وتعتمد هذه الاحترافية على خبرة المراجع واستقلاليته (Auliani et al., 2023, 827).

ووفقا للتقرير المهني الذي قام به معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في إنجلترا وويلز رداً على دراسة سوق التقارير المالية (تمثيل المعهد 24/60) فقد أكد أن التأكيد المستقل وعالي الجودة يمكن أن يوفّر الثقة والمصداقية للإفصاحات حول الاستدامة (ICAEW, 2024, 10).

دور الخبرة المتخصصة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة:

توصلت العديد من الدراسات إلى أن جودة تأكيد تقارير الاستدامة تزداد أعلى عندما يكون مقدمو خدمات التأكيد متخصصين في هذا المجال مقارنةً بغير المتخصصين، وذلك بفضل معرفتهم القوية بالمجال، وعندما يكون لدى مقدمي خدمات التأكيد خبرة أكبر في سوق التأكيد نظرًا لطول مدة العلاقة بين مقدم خدمات التأكيد والعميل. إضافة إلى ذلك، تزداد الجودة الأعلى المرتبطة بالخبرة، والخبرة في هذا المجال عندما يكون مقدمو خدمات التأكيد شركات محاسبة أيضًا، نظرًا لمهاراتهم وتدريبهم الأكبر في مجال التدقيق (Martínez-Ferrero et al., 2018, 1182).

ووفقا لدراسة (Ruohonen & Kullas, 2024, 466) فقد أكدت على اشتراط متطلبات الكفاءة والخبرة الخاصة للمدقق في تقارير الاستدامة بموجب CSRD (التوجيه الأوروبي).

وقد توصلت دراسة (Yalçın, 2024, 11) إلى أن عملية مراجعة تقارير الاستدامة تتطلب من المراجعين امتلاك معرفة وخبرة متعددة التخصصات، مما يُترجم إلى الحاجة إلى مراجعين أكثر كفاءةً، مما يعزز مصداقية تقارير الاستدامة

دور الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة:

أكدت دراسة (Dachevski & Ackers, 2025, 116, 132) إلى أن كفاءة المراجع الخارجي تُعد عاملاً محوريًا في تقديم خدمات تأكيد عالية الجودة، مما يعزّز موثوقية تقارير الاستدامة. كما توصلت إلى أن هناك علاقة مباشرة بين كفاءة وخبرة المراجعين الخارجيين في إعداد تقارير الاستدامة وجودة التأكيدات التي يقدمونها في هذا المجال.

وفي دراسة (ACCA Global, 2023, 32) حول تأكيد الاستدامة مواجهة التحدي، أشارت إلى تأكيد الحاجة إلى كفاءة موضوعية وفي نفس الوقت. وأهمية مهارات المراجعة، والحكم المهني، والفهم التقني للقضايا البيئية والاجتماعية، ويتطلب ذلك بأن يكون لدى المُنفّذ الخبرة، والتدريب، والفهم للمعايير.

كما أكدت دراسة (Dachevski & Ackers, 2025, 116) أن كفاءة المراجع الخارجي، ومعرفته في إعداد تقارير الاستدامة وضمانها تُعدّ من العوامل المؤثرة على جودة خدمات تأكيد تقارير الاستدامة المُقدمة لعملائهم.

كما ، تعد الكفاءة المهنية أحد المحددات الأساسية في بناء الثقة والاطمئنان بين مستخدمي تقارير الاستدامة والمراجع الخارجي (Cederholm & Åkerlund, 2023, 31).

دور امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة:

وفقًا لمعيار (GRI, 2024)، يعرف امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة بأنه: مدى التزام المراجع الخارجي، أو مزوّد التأكيد بمعايير تقارير الاستدامة والتأكيد المعمول بها للتحقق من أن الإفصاحات المتعلقة بالاستدامة أُعدّت وفقًا للمعايير المعمول بها (GRI, 2024, 4; Sra & Deo, 2024).

وفي دراسة (Aly & Badawy, 2024, 264) التي توصلت إلى أن المراجع الخارجي هو الشخص الذي يقدم الخدمة لفحص تقارير الاستدامة غير المالية بناءً على معايير مثل ISAE 3000، بحيث تضيف قيمة لتلك التقارير من خلال زيادة ثقة مستخدميها في مصداقية المعلومات المستدامة.

وأوضحت دراسة (Cuadrado-Ballesteros et al., 2017, 5) أن الجودة تتحدد بناءً على المعايير الدولية لمعلومات الاستدامة، وتحديدًا إرشادات GRI G3.1.4، ومن خلال مقارنة المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة وتوصيات معايير GRI، يمكننا تحديد مدى شمولية هذه المعلومات وقابليتها للمقارنة وتناسقها، مما يؤكد عند فحص تقارير الاستدامة من قبل المراجع الخارجي أن عليه الالتزام بالمعايير الدولية لمعلومات الاستدامة، التي تزيد من مصداقية تقارير الاستدامة.

وقد أشارت دراسة (Alsahali & Malagueño, 2022, 18) إلى أن استخدام ISAE 3000 وAA1000 قد ازداد بشكل ملحوظ. مما يوضح أن امتثال مقدّمي التأكيد (المراجعين) للمعايير مثل ISAE 3000 أو AA1000 يرتبط بتحسن في المصداقية والاستقرار في إجراء التأكيد.

التعريفات الإجرائية:

التعريفات الإجرائية للمتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة):

تعكس المصداقية مدى قدرة التقرير على تمثيل واقع أداء المنشأة بصورة صادقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، ويقاس هذا المتغير من خلال ثمانية أبعاد رئيسة، هي: (الدقة، والتوازن، والوضوح، والقابلية للمقارنة، والاكتمال، وسياق الاستدامة، والتوقيت المناسب، والقابلية للتحقق).

1. الدقة (Accuracy):

تعرف الدقة إجرائيًا بأنها: مدى صحة البيانات الواردة في تقرير الاستدامة، بحيث تُعرض المعلومات بطريقة صحيحة ومفصلة تسمح بتقييم التأثيرات الحقيقية للمنشأة. ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتمثلة في: (وضوح منهجيات القياس، واتساق المعلومات مع الأدلة (دقة القياس)، ووجود مراجعة داخلية للتقرير). استنادا إلى معايير GRI، ووفقًا لدراسات كلٍّ من: (Darshi et al., 2023, 2؛ العيسوي، 2025، 690؛ عبد الغني، 2025، 20).

2. التوازن (Balance):

يقصد بالتوازن (Balance) إجرائيًا: قدرة تقرير الاستدامة على تقديم عرض محايد وموضوعي يشمل الاتجاهات الإيجابية والسلبية للأداء عبر السنوات، ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بعدم الانحياز، وتقديم النجاحات والإخفاقات، وتوضيح أسباب التغيرات، وإظهار التقدّم أو التراجع مقارنة بالأهداف السابقة. استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 18-19). ووفقا لدراسات كلٍّ من: (Darshi et al., 2023, 2؛ العيسوي، 2025، 690؛ عبد الغني، 2025، 20). ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، هما: اكتمال العرض، والمقارنة التحليلية للعرض.

3. الوضوح (Clarity):

يقصد بالوضوح (Clarity) إجرائيًا: مدى قدرة تقرير الاستدامة على تقديم المعلومات بطريقة مفهومة وسهلة الوصول، ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بسهولة الفهم، واستخدام الوسائط البصرية، وتضمين مسرد المصطلحات. استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 19). ووفقا لدراسات كلٍّ من: (Darshi et al., 2023, 2; Permatasari et al., 2020, 255؛ عبد الغني، 2025، 20). ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، وهما: وضوح العرض، والأداة التوضيحية.

4. القابلية للمقارنة (Comparability):

يقصد بالقابلية للمقارنة (Comparability) إجرائيًا: مدى اتساق طرق القياس والإفصاح بما يمكّن من مقارنة أداء المنشأة عبر السنوات ومع المنشاءات، ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بثبات المنهجيات، وتوفير بيانات مقارنة، والإفصاح عن تغييرات النطاق، وتسهيل المقارنة القطاعية. استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 19)، ووفقا لدراسات كلٍّ من: (Darshi et al., 2023, 2; Permatasari et al., 2020, 255؛ عبد الغني، 2025، 20). ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، هما: الثبات، والشفافية.

5. الاكتمال (Completeness):

يقصد بالاكتمال (Completeness) إجرائيًا: مدى شمول تقرير الاستدامة لجميع المعلومات الضرورية التي تسمح بتقييم التأثيرات الحقيقية للمنشأة خلال الفترة المشمولة بالتقرير. ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بتغطية القضايا المادية، وشمول أبعاد الاستدامة الثلاثية، وتغطية المواقع والقطاعات التشغيلية، وتوفير بيانات مقارنة زمنية استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 19). ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، هما: شمول المحتوى، وشمول التغطية.

6. سياق الاستدامة (Sustainability Context):

يقصد بسياق الاستدامة (Sustainability Context) إجرائيًا: مدى قدرة تقرير الاستدامة على وضع أداء المنشأة ضمن السياق الأوسع للتنمية المستدامة عالميًا، أو وطنيًا، أو قطاعيًا. ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بربط الأداء بأهداف التنمية، والمقارنات المعيارية، وتحليل القدرة الاستيعابية، وربط الأداء باستراتيجيات الاستدامة. استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 20)، ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، هما: الارتباطات، وتحليل القدرة.

7. التوقيت المناسب (Timeliness):

يقصد بالتوقيت المناسب (Timeliness) إجرائيًا: مدى التزام المؤسسة بنشر تقرير الاستدامة وفق جدول زمني منتظم وملائم يمكّن أصحاب المصلحة من استخدام المعلومات في الوقت المناسب. ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بسرعة النشر، واتساق التقارير، ووضوح نطاق جمع البيانات، وتحديد مواعيد الإصدار المستقبلية. استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 20)، ووفقا لدراسات كلٍّ من: (Darshi et al., 2023, 24؛ العيسوى، 2025، 690؛ عبد الغني، 2025، 20). ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، هما: الفترة الزمنية، والنطاق الزمني.

8. القابلية للتحقق (Verifiability):

يقصد بالقابلية للتحقق (Verifiability) إجرائيًا: مدى إمكانية فحص البيانات الواردة في تقرير الاستدامة، والتحقق من جودتها عبر وجود وثائق وإجراءات تمكن من مراجعتها. ويُقاس هذا البعد من خلال مؤشراته المتعلقة بتوثيق جمع البيانات، وتوفر الأدلة الداعمة، وخضوع التقرير لمراجعة خارجية، والإفصاح عن منهجيات التأكيد، استنادا إلى مبادئ (GRI, 2021, 21)، ووفقا لدراسات كلٍّ من: (Darshi et al., 2023, 2; Permatasari et al., 2020, 255؛ عبد الغني، 2025، 20). ويمكن تصنيفها إلى مؤشرين، هما: التوثيق، والمراجعة الخارجة.

التعريفات الإجرائية للمتغير المستقل (دور المراجع الخارجي):

يقصد بدور المراجع الخارجي إجرائيًا: مجموع الممارسات المهنية والفنية التي يباشرها المراجع عند تنفيذ مهام التأكيد على تقارير الاستدامة، والتي تظهر من خلال أربع متغيرات فرعية، هي: استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع، والكفاءة المهنية، والامتثال لمعايير الاستدامة. وذلك استنادا إلى دراسات سابقة مثل دراسات كلٍّ من: (Auliani et

al., 2023, 827; Fatihah Ilias & Md Zin, 2025, 1388; Kuzey et al., 2023; Saad, 2024; Zaman et al., 2021).

وتمثل هذه الخصائص إطاراً لدور المراجع الخارجي. ويمكن توضيح التعريف الإجرائي لكل متغير فرعي على النحو الآتي:

أولاً: المتغير الفرعي الأول: استقلال المراجع الخارجي:

تعبّر عن مدى حياده وموضوعيته أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة، وابتعاده عن أي تأثيرات مالية أو تنظيمية، أو علاقات شخصية يمكن أن تُضعف حكمه المهني. ويُقاس من خلال بعدين اثنين، هما: الاستقلال الذهني، وتجنب تضارب المصالح، ولكل منهما مؤشراته التي تم تحديدها استنادا إلى مدونة قواعد السلوك المهني الدولية (International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA], 2023, 37 الفقرات 110–120، ومعيار التأكيد الدولية AA1000 v3 (2020)، ووفقا لدراسات كلٍّ من: (Cahyaning & Suci, 2024; Rawat et al., 2025, 447; Tepalagul & Lin, 2015, 2; Soofi & Shah, 2025, 1879).

ويمكن توضيح أبعاد المتغير ومؤشرات قياسه، على النحو الآتي:

البعد الأول: الاستقلال الذهني: ويقاس من خلال المؤشرين الآتيين:

أ. المؤشر الأول: إصدار أحكام مهنية مستقلة. ويعرف إجرائيا: بمدى قدرة المراجع على إصدار أحكام مهنية دون ضغوط أو تأثيرات خارجية.

ب. المؤشر الثاني: الموضوعية في تقييم الأدلة. ويعرف إجرائيا: الالتزام بمتطلبات الموضوعية وفق مدونات السلوك المهني، وعدم وجود أي تأثير إداري على الرأي المهني. والاستقلال في تقييم الأدلة واتخاذ القرارات المهنية.

البعد الثاني: تجنب تضارب المصالح: ويقاس من خلال المؤشر المتمثل بغياب العلاقة التي تهدد الحياد. ويعرف إجرائيا: بأنه خلو أي روابط مالية، أو إدارية تعاقدية تقلص حيادة المراجع الخارجي، وعدم وجود روابط شخصية أو اجتماعية بين المراجع والإدارة، وعدم تقديم أي خدمات استشارية من المراجع الخارجي تؤثر على الرأي المهني.

ثانياً: المتغير الفرعي الثاني: الخبرة المتخصصة:

وهي تمثل العمق المعرفي والتطبيقي للمراجع في مجالات تقارير الاستدامة والإفصاح غير المالي، وما يمتلكه من خبرة في مراجعة التقارير البيئية، والاجتماعية، والاقتصادية. ويقاس من خلال البعد المتمثل بالخبرة الصناعية (القطاعية) وله مؤشراته، وتم تحديد ذلك استنادا إلى الدراسات السابقة، مثل: (Al-Saaedi & Al-Taie, 2022, 217; Ghadhab et al., 2019, 3; Martínez-Ferrero et al., 2018, 1182; Mohammed, 2021, 71; Rawat et al., 2025, 446; Sanasleh et al., 2025, 173).

ويقاس البعد الأول المتمثل في: الخبرة الصناعية (القطاعية)، من خلال المؤشرين الآتيين:

أ. المؤشر الأول عدد السنوات. ويعرف إجرائيا: بعدد سنوات العمل الفعلية للمراجع الخارجي في مراجعة تقارير الاستدامة.

ب. المؤشر الثاني عدد المهام والقطاعات. ويعرف إجرائيا: تنوع القطاعات التي عمل بها المراجع، وعدد المهام المنجزة في هذا المجال.

ثالثاً: المتغير الفرعي الثالث: الكفاءة المهنية:

وتشير الكفاءة المهنية إلى مدى امتلاك المراجع للمهارات الفنية، والقدرات التحليلية التي تمكّنه من تنفيذ إجراءات المراجعة وفق معايير جودة عالية. ويُقاس من خلال أبعاده المتمثلة في: المؤهلات المهنية، والتدريب، والمهارات التحليلية، والبعد الآخر القدرات المهنية، ولكل منهما مؤشراته التي تم تحديدها استنادا إلى (International Federation of Accountants [IFAC], 2025, 45)، ومعيار التأكيد الدولي رقم (2024) ISSA 5000 – الفقرة 93- 130، بالإضافة إلى الدراسات الآتية: (ACCA Global, 2023, 32; Boiral et al., 2019a, 325; Cederholm & Åkerlund, 2023, 31;

Fatihah Ilias & Md Zin, 2025, 1388; Hazaea et al., 2022, 4843; Knechel et al., 2019, 19; Ruohonen & Kullas, 2024, 466; Dachevski & Ackers, 2025, 116, 132).

ويمكن توضيح أبعاد المتغير ومؤشرات قياسه، على النحو الآتي:

البعد الأول: المؤهلات المهنية: ويقاس من خلال مؤشر الشهادات المهنية. ويعرف إجرائيا بأنه: نسبة أعضاء الفريق الحاصلين على شهادات متخصصة (GRI, ESG)، وعدد الدورات المهنية المتخصصة التي حصل عليها المراجع.

البعد الثاني: التدريب: يقاس من خلال مؤشر التدريب. ويقصد به التدريب على تطبيق مخاطر الاستدامة، والمشاركة في ورشة عمل، أو برامج اعتماد في مجال مراجعة تقارير الاستدامة، والتدريب على تطبيق معايير التأكيد الدولية

البعد الثالث: المهارات التحليلية: ويقاس من خلال مؤشرين، هما: الأول: تحليل بيانات الاستدامة. ويعرف إجرائيا: بالقدرة على تحليل البيانات البيئية والاجتماعية، واستخدام أدوات التحليل الكمي. والمؤشر الثاني: تفسير مؤشرات الاستدامة. ويعرف إجرائيا بأنه: تفسير التغيرات في مؤشرات الاستدامة، وتقييم صحة البيانات غير المالية، وتحليل العلاقات بين المتغيرات.

البعد الرابع: القدرات المهنية: ويقاس من خلال مؤشر إجراءات التأكيد. ويعرف إجرائيا بأنه: قدرة المراجع على تصميم إجراءات مناسبة لطبيعة البيانات غير المالية، وامتلاك مهارات جمع الأدلة الكافية والمناسبة الخاصة بالاستدامة.

المتغير الفرعي الرابع: الامتثال لمعايير الاستدامة:

ويشير إلى مدى التزام المراجع بتطبيق متطلبات المعايير الدولية عند فحص تقارير الاستدامة، مثل معايير GRI، ومعايير الإفصاح الدولي IFRS S1 وIFRS S2، ومعايير التأكيد على تقارير الاستدامة، مثل ISSA 5000. ويقاس من خلال البعدين المتمثلين بالالتزام المعرفي والالتزام بمعايير التأكيد، ولكل منهما مؤشراته، وتم تحديدها استنادا إلى المعيار ISAE 3000 (Revised) والمعيار ISSA 5000, para. 93–130، بالإضافة إلى الدراسات الآتية: (Aly & Badawy, 2024, 264; Cuadrado-Ballesteros et al., 2017, 5; Hazaea et al., 2022, 4860; Velte, 2025, 443; Xia et al., 2024, 1).

وتم تحديد الأبعاد والمؤشرات على النحو الآتي:

البعد الأول: الالتزام المعرفي: ويقاس من خلال المؤشرين الآتيين: الأول الإلمام بمعايير GRI وIFRS S1/S2، ويقصد بذلك فهم متطلبات GRI، ومعرفة معايير IFRS S1، ومعرفة معايير IFRS S2، ومؤشر تفسير متطلبات الإفصاح، ويعرف بأنه: القدرة على استخدام إطار مجلس معايير الاستدامة الدولية للإفصاح عن الاستدامة (International Sustainability Standards Board [ISSB])، وتفسير متطلبات الإفصاح الدولية.

البعد الثاني: الالتزام بمعايير التأكيد: ويقاس من خلال المؤشرين الآتيين: مؤشر جودة الأدلة، ويقصد به: مراعاة المراجع كفاية وملاءمة الأدلة، وملاءمة ووضوح المعايير المستخدمة في تقييم موضوع التأكيد، ومستوى التأكيد المناسب. ومؤشر تقييم مخاطر التحريف، ويقصد به: فعالية تقييم مخاطر التحريف الجوهري وربط مستوى التأكيد بنتائج التقييم.

منهج الدراسة

تستهدف هذه الدراسة تحديد دور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بأمانة العاصمة – صنعاء – في الجمهورية اليمنية، باستخدام المنهج الكمي، وبالتحليل الوصفي لعرض البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والتحليل الاستدلالي لغرض اختبار الفرضيات.

مصادر جمع بيانات الدراسة:

تتمثل المصادر لجمع بيانات الدراسة في الآتي:

المصادر الثانوية:

وهي تلك البيانات أو المعلومات الموجودة حالياً في مصادر أخرى (Sekaran & Bougie, 2016, 316)، وقد اتجهت الدراسة في معالجة الإطار النظري إلى مصادر البيانات الثانوية، التي تمثلت في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات

العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير المهنية، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، إضافة إلى البحث في مواقع الإنترنت المختلفة.

المصادر الأولية:

تم معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة من خلال الاستبانة بوصفها الأداة الرئيسة لجمع البيانات الميدانية، حيث تم تصميمها استنادًا إلى الدراسات السابقة المتعلقة بدور المراجع الخارجي، وتقارير الاستدامة، وإلى المعايير الدولية ذات العلاقة بتقارير الاستدامة ومصداقيتها. كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس اتجاهات آراء أفراد العينة حول المتغيرين الرئيسين للدراسة. وقد تم توزيع الاستبانة بشكل شخصي وإلكتروني على أفراد العينة المستهدفة من المراجعين الخارجيين في مكاتب وشركات المراجعة في أمانة العاصمة، باعتبارهم الجهة الأكثر اختصاصًا وخبرة في تقييم المعلومات في تقارير الاستدامة.

مجتمع الدراسة وعينتها

مجتمع الدراسة:

يعرف مجتمع الدراسة بأنه "مجموعة كاملة ومتجانسة من الناس، أو الأحداث، أو الأشياء التي يهتم الباحث بدراستها" (Sekaran & Bougie, 2016, 379). وتم تمثيل إطار مجتمع الدراسة في قائمة بالمراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة في أمانة العاصمة، ويشمل جميع أفراد المجتمع لهذه الدراسة الذين تتكون منهم مكاتب المراجعة المحلية والدولية، من الشركاء والمديرين، والمراجعين المسؤولين وكبار مساعدي المراجعة. والمرخص لهم بمزاولة المهنة من الجهات الرسمية.

عينة الدراسة:

عينة الدراسة هي جزء أو مجموعة فرعية من مجتمع الدراسة، وعن طريق تحديد العينة يمكن التوصل إلى استنتاجات قابلة للتطبيق على كل أفراد المجتمع. وبناءً على جداول مورجان وكريجي ومورغان لتحديد حجم العينة المناسب، تم تحديد حجم العينة بـ (180) مفردة من إجمالي مجتمع الدراسة المكون من (320) مراجعًا خارجيًا. حيث تم اعتماد العينة العشوائية لاستهداف المراجعين الخارجيين الذين يمكن الوصول إليهم داخل أمانة العاصمة، وتم تحديد حجم العينة بناءً على الآتي: التمثيل الواقعي للمجتمع المستهدف؛ نظرًا لأن أمانة العاصمة تعد المركز الرئيسي للمراجعة وتضم العدد الأكبر من مكاتب المراجعة، فإن اختيار (180) مكتبًا وشركة مراجعة منها يعكس بيئة العمل الفعلية للمهنة في اليمن، وإمكانية الوصول والقدرة على جمع البيانات.

الأساليب الإحصائية

يتم تحليل النتائج واستخلاصها من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة، وذلك لقياس أثر دور المراجع الخارجي بأبعاده المختلفة على جودة ومصداقية تقارير الاستدامة، واختبار فرضيات الدراسة وفقًا للأساليب المناسبة للبيانات المجمعة.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

نتناول اختبار الفرضية الرئيسة والفرضيات الفرعية:

نتائج اختبار الفرضية الرئيسة:

لاختبار الفرضية الرئيسة للدراسة التي تنص على أنه: **"يوجد دور إيجابي للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة"**. تم إجراء الانحدار الخطي البسيط، وكانت النتائج كما في الجدول الاتي:

جدول رقم (1): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لفرضية الدراسة الرئيسة

النموذج	معامل الارتباط R	R^2 معامل التحديد	اختبار F القوة التفسيرية	Sig. الأهمية الإحصائية	Df درجة الحرية	بيتا β حجم الأثر	Sig. مستوى الدلالة
	0.803[a]	.644	316.88	0.000	176	.887	0.000

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (1) أن هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية لدور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.803) عند مستوى دلالة (0.000)، أما معامل التحديد R^2 جاءت بقيمة (0.644) وتشير إلى أن دور المراجع الخارجي بمتغيراته فسرت ما نسبته (64.4%) من التغيرات التي تحدث في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وهذه النتيجة تعني أن (35.6%) من التغيرات التي تحدث في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة تعود لعوامل أخرى لم يتم الإشارة إليها في النموذج، كما بلغت قيمة حجم الأثر β (0.887) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في دور المراجع الخارجي يؤدي إلى تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة بمقدار (88.7%)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (316.88) وهي دالة عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، والذي يؤكد على أن النموذج صالح إحصائياً، وهذا يعني **قبول الفرضية الرئيسة والتي تنص على أنه "يوجد دور إيجابي للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة".**

نتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

اختبار الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة عن طريق تحليل الانحدار المتعدد:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد من أجل دراسة مصداقية تقارير الاستدامة كمتغير تابع و(استقلالية المراجع الخارجي، الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والامتثال لمعايير الاستدامة) كمتغيرات مستقلة، حيث يوفر تحليل الانحدار المتعدد مؤشرات توضح التأثير الواحد، فعلى سبيل المثال تشير قيمة R إلى مدى قدرة مجموعة من المتغيرات على التنبؤ بنتيجة معينة، بينما R^2، أو ما يسمى بمعامل التحديد فيستخدم لمعرفة القوة التفسيرية للنموذج المحدد، أما R^{2-} فيستخدم لتفسير القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد، لذا فإنه يسمى بالمصحح لأنه مأخوذ من R^2.

جدول رقم (2): ملخص النموذج Model Summary

Model	معامل الارتباط R	التباين R Square	قيمة R المعدلة Square	خطأ الانحراف المعياري المقدر	مستوى الدلالة Sig.
1	.803[a]	.644	.636	.353	0.000*

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (2) أن قيمة الارتباطات الكلية (R) لجميع المتغيرات المستقلة (استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والامتثال لمعايير الاستدامة) مع المتغير التابع مصداقية تقارير الاستدامة بلغت (0.803) عند مستوى دلالة اقل من (0.05) والتي تعني وجود علاقة ارتباط إيجابية بين المتغيرات المستقلة (استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والامتثال لمعايير الاستدامة) والمتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة)، أما معامل التحديد R Square بلغ (0.644)، في حين جاء معامل التحديد المصحح R-2 (0.636)، مما يعني بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية (استقلالية المراجع الخارجي، الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والامتثال لمعايير الاستدامة) استطاعت ان تفسر (63.6%) من التغيرات الحاصلة في (مصداقية تقارير الاستدامة) والباقي (36.4%) تعزى إلى عوامل أخرى، وتم استخدام تحليل التباين (ANOVA) لتقييم الدلالة الإحصائية والقوى التفسيرية للنموذج عن طريق اختبار F، والجدول رقم (3) التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (3): نتائج تحليل ANOVAa test

النموذج		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
	الانحدار	38.795	4	9.699	77.893	.000[b]
1	البواقي	21.416	172	.125		
	الإجمالي	**60.211**	**176**			

يوضح الجدول رقم (3) نتيجة اختبار ANOVA. ويبين ذلك قيم تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية (F) حيث يلاحظ في الجدول المعنوية العالية لاختبار F(77.893) عند مستوى دلالة 0.000 الذي يشير إلى قوة تفسيرية عالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية.

والجدول رقم (4) الاتي: يوضح التفاصيل حول أثر المتغيرات المستقلة (استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والامتثال لمعايير الاستدامة) في المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة)، حيث إنه يتضمن المتغيرات الأربعة في التحليل.

جدول رقم (4): تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

النموذج	المتغيرات	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية Beta	قيمة T	مستوى الدلالة
		β	الخطأ المعياري			
1	الثابت	.262	.218		3.201	.000
	استقلالية المراجع الخارجي	.233	.064	.244	3.630	.000
	الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي	.211	.071	.230	2.977	.003
	الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي	.222	.077	.220	2.877	.005
	الامتثال لمعايير الاستدامة	.222	.091	.217	2.439	.016

يوضح الجدول رقم (4) نتيجة اختبار الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة درجة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وكانت النتائج على النحو الآتي:

- **فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الأولى:** يتضح من الجدول رقم (4) وجود دور إيجابي ذي دلالة إحصائية لاستقلالية المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.233)، وكانت قيمة T (3.630)، حيث جاء مستوى الدلالة بقيمة 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى أن الزيادة في استقلالية المراجع الخارجي بمقدار واحد ستؤدي إلى زيادة بمقدار (23.3%) في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وهذا يعني **قبول الفرضية الفرعية الأولى** التي تنص على أنه "يوجد دور إيجابي لاستقلالية المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة" وهذه النتيجة تدعم الفرضية الرئيسة.
- **فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية:** يتضح من الجدول رقم (4) وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية للخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.211)، وكانت قيمة T (2.977) حيث جاء مستوى الدلالة بقيمة 0.003 ،وهي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى أن الزيادة في الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي بمقدار واحد ستؤدي إلى زيادة بمقدار (21.1%) في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وهذا يعني **قبول الفرضية الفرعية الثانية** التي تنص على أنه "**يوجد دور** إيجابي **للخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة**".
- **فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة:** يتضح من الجدول وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.222)، وكانت قيمة T (2.877)، حيث جاء مستوى الدلالة بقيمة 0.005 ،وهي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى أن الزيادة في الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي بمقدار واحد ستؤدي إلى زيادة بمقدار (22.2%) في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وهذا يعني **قبول الفرضية الفرعية الثالثة** التي تنص على أنه "يوجد دور إيجابي للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة" وهذه النتيجة تدعم الفرضية الرئيسة.
- **فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الرابعة:** يتضح من الجدول رقم (4) وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية لامتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار β (0.222)، وكانت قيمة T (2.439) حيث جاء مستوى الدلالة بقيمة 0.016، وهي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى أن الزيادة في امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة بمقدار واحد ستؤدي إلى زيادة بمقدار (22.2%) في تعزيز مصداقية تقارير

الاستدامة، وهذا يعني **قبول الفرضية الفرعية الرابعة** التي تنص على أنه "يوجد دور إيجابي لامتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة" وهذه النتيجة تدعم الفرضية الرئيسة.

مناقشة نتائج الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، وتوضح الجداول رقم (1-2-3-4) في نتائج اختبار الفرضيات من خلال اختبارات تحليل الانحدار الخطي البسيط، والانحدار المتعدد لإثبات أو نفي الفرضيات، والتي توصلت إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية للمتغير المستقل الرئيسي (دور المراجع الخارجي) في المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة)، كما توصلت إلى وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة (استقلالية المراجع الخارجي، والخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والامتثال لمعايير الاستدامة) في المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة).

مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

وفقاً لمعيار التأكيد الدولي المنقح ارتباطات التأكيد رقم (3000) فإن لاستقلالية المراجع الخارجي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي تمارس عليه مهنة المراجعة الخارجية، لإنها تمكنه من أداء مهامه بحرية تامة دون تحيز شخصي، أو سيطرة وتحكم.

وأظهرت نتائج الدراسة الحالية من خلال تحليل الانحدار المتعدد أن استقلالية المراجع الخارجي لها دور إيجابي ذي دلالة إحصائية على المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة)، ومن خلال الجدول رقم (4) كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا العامل (p=.000)، وبدرجة تأثير إيجابية (β= 0.233)، وهذا يتوافق مع نظرية الوكالة التي تعتمد إلى تقليل النزاعات بين أصحاب المصلحة والإدارة، ويكون عن طريق استقلال المراجع الخارجي، وكلك مع نظرية الإشارة، لان استقلالية المراجع الخارجي تعطي إشارة قوية ومصداقية اعلى لدى أصحاب المصلحة (Rao et al., 2025, 4)، كما اتفقت نتائج الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات، مثل دراسات كلٍّ من: (Auliani et al., 2023, 827; ICAEW, 2024, 10; Rao et al., 2025; Saad, 2024, 4) والتي أكدت على أن استقلالية المراجع الخارجي توفر الثقة والمصداقية لتقارير الاستدامة.

وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية الفرعية (H1) لهذه الدراسة، مما يعني أن أفراد العينة توافق على أن توافر استقلالية المراجع الخارجي تزيد من تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، ويبرر ذلك أن استقلالية المراجع الخارجي تزيد من قدرته على إصدار أحكامه، وتقييمه المهني بشكل مستقل وبموضوعية تامة، وبعيدا عن أي ضغوطات من مختلف الأطراف.

مناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وقد أظهرت نتائج الدراسة الحالية، كما في الجدول رقم (4) أن الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي لها دور إيجابي ذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة)، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05) وبلغت قوة التأثير لهذا العامل (p=.003)، وبدرجة تأثير إيجابية (β= 0.211)، وجاءت نتائج الدراسة متوافقة مع دراسة (Ruohonen & Kullas, 2024, 466) التي خلصت إلى اشتراط متطلبات الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في تقارير الاستدامة، بهدف تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.

كما تتوافق هذه الدراسة مع دراسة (Martínez-Ferrero et al., 2018, 1182) التي توصلت إلى أن مصداقية تقارير الاستدامة تزداد اعلى عندما يكون مقدمو خدمات التأكيد متخصصين في هذا المجال مقارنة بغير المتخصصين، وذلك بفضل معرفتهم القوية بالمجال، وعندما يكون لدى مقدمي خدمات التأكيد خبرة أكبر في تأكيد معلومات الاستدامة نظرًا لطول مدة العلاقة بين مقدم خدمات التأكيد والعميل، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Oyedare & Olowu Ajewole, 2025, 2868) التي توصلت إلى أن التخصص في القطاع (الخبرة المتخصصة)، كأحد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة لها تأثير إيجابي على مصداقية تقارير الاستدامة، مع ما توصلت إليه دراسة (Dachevski & Ackers, 2025, 135) من أن خبرة المراجع الخارجي ومعرفته في مجال إعداد تقارير الاستدامة وتأكيدها تُعدّ من العوامل المؤثرة في جودة خدمات تأكيد تقارير الاستدامة وتعزيز مصداقيتها.

وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية الفرعية (H2) لهذه الدراسة، مما يعني أن أفراد العينة توافق على توافر الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، ومدى قدرتها على إحداث دور إيجابي في مصداقية تقارير الاستدامة.

مناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وأظهرت نتائج الدراسة الحالية من خلال الجدول رقم (4) أن هناك تأثيراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية للكفالة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا العامل (p=.005)، وبدرجة تأثير إيجابية (β=.222)، وتتفق هذه النتائج مع نظرية الوكالة، التي تؤكد أن كفاءة المراجع الخارجي تمثل عنصراً أساسياً في الحد من عدم تماثل المعلومات وتعزيز مصداقية الإفصاحات، وذلك من خلال امتلاك المراجع الخارجي المعارف والمهارات المهنية التي تمكنه من تقييم مؤشرات الأداء غير المالية وفقاً للمعايير الدولية. فكلما ارتفع مستوى الكفاءة المهنية، ارتفع ارتفعت جودة أحكامه المهنية ودقة تقييمه لمعلومات الاستدامة ، مما ينعكس إيجابياً على مصداقية تقارير الاستدامة (Cederholm & Åkerlund, 2023, 31)، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Dachevski & Ackers, 2025, 135) من أن كفاءة المرجع الخارجي في مجال إعداد تقارير الاستدامة وتأكيدها تعد من العوامل المؤثرة في جودة خدمات تأكيد تقارير الاستدامة وتعزيز مصداقيتها ، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع ما أكدته دراسة (Dalla Via & Perego, 2020,75) في نتائجها على أهمية كفاءة المراجع الخارجي وتخصصه في جودة التقرير غير المالي (مصداقية تقارير الاستدامة)، وأيضاً تتفق نتائج الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Dachevski & Ackers, 2025, 116, 132) من أن هناك علاقة مباشرة بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في إعداد تقارير الاستدامة وجودة تأكيد مصداقية هذه التقارير.

ونلاحظ مما سبق أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير الإيجابي للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة).

وبالتالي نستطيع إثبات صحة الفرضية H3 لهذه الدراسة، مما يعني أن أفراد العينة توافق على توافر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، ويعود السبب إلى أن امتلاك المراجع للمؤهلات والقدرات المهنية، والمهارات التحليلية تمكّنه من تنفيذ إجراءات المراجعة وفق معايير جودة عالية.

مناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

أظهرت نتائج الدراسة الحالية والموضحة في الجدول رقم (4) أن امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة لها تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (مصداقية تقارير الاستدامة)، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا العامل (p=.016) وبدرجة تأثير إيجابية (β=.222)، حيث تتفق نتائج الدراسة الحالية مع دراسة (Nangoy & Meiden, 2024, 587) التي توصلت إلى أن امتثال المراجع الخارجي لمعيار التأكيد الدولي رقم ISAE 3000 (Revised)يتمتع بمستوى جوده عالية في التأكيد بما يعزز من مصداقية تقارير الاستدامة. كما تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة (Aly & Badawy, 2024, 264) التي توصلت إلى أن المراجع الخارجي هو الشخص الذي يقدم الخدمة لفحص تقارير الاستدامة غير المالية بناءً على معايير، مثل (ISAE 3000)، بحيث تضيف قيمة لتلك التقارير من خلال زيادة ثقة مستخدميها في مصداقية هذه التقارير، وأيضا تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Alsahali & Malagueño, 2021, 18) في أن استخدام (ISAE 3000) و(AA1000) قد ازداد بشكل ملحوظ. مما يوضح أن امتثال مقدّمي التأكيد (المراجعين) للمعايير مثل (ISAE 3000) أو (AA1000) يرتبط بتعزيز مصداقية تقارير الاستدامة والاستقرار في إجراء التأكيد، كما توصلت دراسة حسن وجواد (2021، 35) إلى أن معايير التأكيد الدولية تسهم في تقويم محتوى إبلاغ المراجع الخارجي لينعكس على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة، لما تسهم به خدمات التأكيد للمراجع الخارجي من تطبيق معايير تأكيد تقارير الاستدامة من إضفاء الثقة والمصداقية عليها.

وبالتالي نستطيع إثبات صحة الفرضية (H4) لهذه الدراسة، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على توافر امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة، مما يعني التزام المراجع بتطبيق متطلبات المعايير الدولية عند فحص تقارير الاستدامة، مثل معايير (GRI)، ومعايير الإفصاح الدولي (IFRS S1) و(IFRS S2)، ومعايير التأكيد على تقارير الاستدامة مثل ISAE 3000 (Revised) سوف يؤدي إلى تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.

الاستنتاجات

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات الميدانية، يمكن تلخيص اهم استنتاجات الدراسة كما يلي:

1. توصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي لاستقلالية المراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
2. أن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية استقلالية المراجع الخارجي هي: يصدر المراجع الخارجي أحكامه المهنية المتعلقة بتقارير الاستدامة دون التأثر بأي ضغوط داخلية أو خارجية.
3. توصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي للخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
4. أن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي، هي: إسهام سنوات خبرة المراجع في تحسين الأحكام المهنية المتعلقة بتقييمه لإفصاحات الاستدامة، حيث أظهرت نتائج الدراسة أنه يشترط امتلاك المراجع الخارجي خبرة كافية متخصصة في تأكيد تقارير الاستدامة.
5. توصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
6. أن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، هي: ضرورة امتلاك المراجع الخارجي القدرة على تحليل بيانات الاستدامة باستخدام أدوات التحليل المناسبة، ويحدد المراجع الخارجي إجراءات تأكيد مناسبة لطبيعة بيانات الاستدامة. وفي سبيل تعزيز كفاءة المراجع الخارجي المهنية فإنه يسعى لتلقي تدريبا على تطبيق معايير التأكيد الدولية في الاستدامة.
7. توصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي لامتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.
8. أن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة، هي: التزام المراجع الخارجي بجودة الأدلة في التأكيد على تقارير الاستدامة، ومراعاة المراجع الخارجي مستوى التأكيد المناسب لتقارير الاستدامة عند جمع أدلة المراجعة. كما أظهرت نتائج الدراسة أن امتثال المراجع الخارجي لمعايير الاستدامة يتمثل في: أن يقيم مخاطر التحريف الجوهري بفعالية، وأن يكون ملماً بمتطلبات الإفصاح الواردة في (IFRS S1 -IFRS S2)، وأن يربط المراجع مستوى التأكيد بنتائج تقييم المخاطر المهنية لتقارير الاستدامة.
9. أظهرت نتائج الدراسة أن أكثر الأبعاد المرتبطة بمصداقية تقارير الاستدامة بحسب وجهة نظر المستجيبين حسب الأهمية، هي: الوضوح، والقابلية للمقارنة، والتوازن، وسياق الاستدامة، والدقة، والاكتمال، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب. ومن المؤشرات المهمة لمصداقية تقارير الاستدامة من وجهة نظر المستجيبين: أن يتم عرض معلومات الاستدامة بطريقة واضحة تسهل الفهم لمستخدمي التقرير. كما أظهرت نتائج الدراسة أنه لتوضيح بيانات الاستدامة يستخدم التقرير الجداول والرسومات البيانية.

التوصيات

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية، نعرض بعض التوصيات، على النحو الاتي:

1. ضرورة توافر استقلالية المراجع الخارجي، بحيث يصدر المراجع الخارجي أحكامه المهنية المتعلقة بتقارير الاستدامة، دون التأثر باي ضغوط داخلية أو خارجية، ولكونها كانت أكثر الخصائص تأثرا، وأن يقيم المراجع الخارجي أدلة الاستدامة بموضوعية دون تحيز عند تنفيذ مهام التأكيد، مع تجنبه لأي علاقات شخصية مع الإدارة قد تقلص من استقلاليته المهنية، وأن يعتمد على حكم مهني متزن عند تفسير أدلة الاستدامة غير المالية، بحيث لا يوجد أي روابط مالية أو تعاقدية تؤثر على حياده.
2. تعزيز قدرة المراجع الخارجي في تفسير مؤشرات الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية بحرية.
3. توصي الدراسة المراجع الخارجي بالتطوير من قدراته على تحليل بيانات الاستدامة باستخدام أدوات تحليل مناسبة، وتحديده لإجراءات تأكيد مناسبة لطبيعة بيانات الاستدامة، وتلقيه تدريباً في معايير الاستدامة والتأكيد الدولية لتعزيز

كفاءته، ومراعاته لمستوى المخاطر عند تحديد نطاق إجراءات التأكيد، مع ضرورة التدريب المتخصص في تقييم هذه المخاطر.

4. ضرورة سعي المراجع الخارجي الى الحصول على الشهادة المهنية المتخصصة في مراجعة تقارير الاستدامة، والالتزام في تفسيره للمتغيرات في مؤشرات الاستدامة بدقه.

5. توصي الدراسة المراجع الخارجي بالامتثال لمعايير الاستدامة من حيث التزامه بجودة الأدلة في التأكيد على تقارير الاستدامة، ومراعاة مستوى التأكيد المناسب عند جمع الأدلة، وتقييمه لمخاطر التحريف الجوهري بفاعلية، وأن يكون ملما بمتطلبات الإفصاح الواردة في (IFRS S1 -IFRS S2)، وأن يربط مستوى التأكيد بنتائج تقييمه للمخاطر، حيث سينعكس ذلك بشكل إيجابي على تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة.

6. توصي الدراسة المراجع الخارجي بتعزيز معرفته الكافية بمتطلبات المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، مع استخدامه لأطر الاستدامة الدولية كأساس للحكم على جودة الإفصاح، وتفسيره لمتطلبات الإفصاح الدولية بدقه.

7. التركيز على تنمية الخبرة المتخصصة للمراجع الخارجي في مجال فحص تقارير الاستدامة لإسهامها في تحسين جودة الأحكام المهنية المتعلقة بتقييمه لإفصاحات الاستدامة.

8. توصي الدراسة المراجع الخارجي بتوسيع نطاق مشاركته في مهام مراجعة تقارير الاستدامة عبر قطاعات اقتصادية متنوعة، بما يسهم في تنمية خبرته المتخصصة.

9. توصي الدراسة الجهات التنظيمية والمهنية في اليمن بضرورة تشجيع الشركات والمؤسسات على تبني إعداد تقارير الاستدامة بما يتوافق مع الأطر والمعايير الدولية، وبما يسهم في تعزيز الشفافية والإفصاح غير المالي، وتحسين جودة المعلومات المقدمة لأصحاب المصلحة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

الكتـــــب:

1. المحمودي، محمد سرحان. (2019). مناهج البحث العلمي، الطبعة الثالثة، دار الكتب، صنعاء، الجمهورية اليمنية.

الأبحاث المنشورة في المجلات والدوريات:

2. إبراهيم، محمد زيدان، حمودة، محمد صابر، والورداني، احمد عبد الظاهر. (2023). تقييم التوكيد المهني لتقارير استدامة الشركات لأغراض حماية المستثمرين: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 15(3)، 1-30.

3. الجزار، احمد حمدي عبد المقصود، (2017). أثر إتلاف مستوي التوكيد المهني لمراقب الحسابات على درجة ثقة واعتماد المستثمرين على مؤشرات الاستدامة-دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 1 (1)، 223- 279.

4. حجازي، وليد أحمد محمد علي. (2024). أثر تأكيد المراجع الخارجي لتقرير الاستدامة على العلاقة بين تعقد التقارير المالية والكفاءة الاستثمارية للشركات: دراسة تطبيقية. التجارة والتمويل، 44(4)، 27–60.

https://doi.org/10.21608/caf.2024.392561

5. حسن، ريم سعدي؛ وجواد، محمد عبد الأمير. (2021). تعزيز إبلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسهما على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة، مجلة المحاسبة والدراسات المالية (JAFS)، 16(55)، 26-36.

6. حسين، هادي جاسم. (2024, أبريل 1). معاينة دور المدقق الخارجي في الحد من التحريفات الجوهرية وانعكاسها على تقرير مراقب الحسابات. مجلة واسط للعلوم الإنسانية، 20(2)، 707-732.

https://doi.org/10.31185/wjfh.Vol20.Iss2.704

7. عبد الغني، زينب مبروك. (2025). دور التحول الرقمي في تحسين جودة تقارير الاستدامة للشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة بمؤشر الاستدامة المصري (S&P/EGX ESG. ESG). منارة الإسكندرية للعلوم التجارية، 1(2)، 80–115. https://doi.org/10.21608/mauta.2025.411606.1008

8. العيسوي، محمود عبد الحميد. (2025). العلاقة بين هيكل الملكية وجودة تقارير الاستدامة: الدور المعدل للجنة الاستدامة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة بمؤشر الاستدامة المصري (S&P/EGX ESG). مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 9(2)، 639–730. https://doi.org/10.21608/aljalexu.2025.426557

9. غلاب، فاتح. (2022). خدمة تأكيد تقارير الاستدامة: قراءة في معيار الضمان (AA1000AS v3). مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، 7(1)، 136–153.

10. المنوفي، رويدا السيد علي. (2025). تطوير دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبة الخضراء بغرض تدعيم تقارير الاستدامة المعدلة. مجلة البحوث المالية والتجارية، 26(1)، 357–390.

11. يوسف، أيمن يوسف محمود. (2024). انعكاسات مستوي وأسلوب توكيد الاستدامة على أحكام المستثمرين بشأن مصداقية تقارير الاستدامة وقرارات الاستثمار: دليل تجريبي من بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 11(19)، 1829–1885. https://doi.org/10.21608/csj.2024.344057.1561

إصدارات المنظمات والهيئات الدولية:

12. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية—الإطار. (د.ت). استرجع في 9 نوفمبر، 2025, من:

https://www.ifrs.org/issued-standards/integrated-eporting/framework/?utm_source=chatgpt.com

13. معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI). (2021). معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI): الأساسيات لعام 2021م. https://www.globalreporting.org/pdf.ashx?id=15614&page=8

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Books:

1. Sekaran, U., & Bougie, R. (2010). Research methods for business: A skill building approach (5th ed.). United Kindom: John Wiley & Sons Ltd.
2. Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). Research Methods for Business: A Skill-Building Approach (7th ed.). Wiley & Sons, West Sussex.

Periodicals & Conferences:

1. Abusbaiha, A. M. A. (2012). Corporate social responsibility (CSR) information disclosure among industry classification by annual reports of public companies listed at Indonesia Stock Exchange (IDX). Conference In Business, Accounting, And Management (CBAM), 1(1), 77–88. https://jurnal.unissula.ac.id/index.php/cbam/article/view/124.
2. Almuhaya, R. M., & Hakim, S. (2021). Yemen banks during turmoil: An analytical study. PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology, 18(13), 1084–1095 . https://archives.palarch.nl/index.php/jae/article/view/8637
3. AL-Saaedi, R. F. Z., & Al-Taie, B. F. (2022). The Role of the Auditor in Confirming the Integrated Reports—An Exploratory Study on a Sample of External Auditors in Iraq-. Journal of Economics and Administrative Sciences, 28(131), 205–222.

https://doi.org/10.33095/jeas.v28i131.2246

4. 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 .https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2020-0060
5. Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. Business Strategy and the Environment, 27(7), 973–986.

   https://doi.org/10.1002/bse.2046
6. Al-Swidi, A. K., Al-Hakimi, M. A., Al Koliby, I. S., Hasan, M. B., & Abdul-Talib, A.-N. (2024). The role of digital transformation in boosting CSR-driven green innovation among Yemeni manufacturing SMEs. Discover Sustainability, 5(1), 299.

   https://doi.org/10.1007/s43621-024-00506-w
7. Aly, A. W. N., & Badawy, H. A. E. S. (2024). External Assurance on Sustainability Reporting of Listed Companies in the Context of Egypt Vision 2030. Trade and Finance, 44(2), 263–277. https://doi.org/10.21608/caf.2024.372939
8. Armstrong, J. S., & Overton, T. S. (1977). Estimating nonresponse bias in mail surveys. Journal of marketing research, 14(3), 396-402

   https://doi.org/10.1177/002224377701400320
9. Asante-Appiah, B., & Lambert, T. A. (2023). The role of the external auditor in managing environmental, social, and governance (ESG) reputation risk. Review of Accounting Studies, 28(4), 2589-2641 .https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3864175
10. Auliani, A., Pramesti, D., & Yunita, L. (2023). The Role of Auditor in Sustainability Reporting. International Journal of Social Science, Education, Communication and Economics (SINOMICS JOURNAL), 1(6), 825–830. https://doi.org/10.54443/sj.v1i6.94
11. Bhattacharyya, A. (2016). Factors associated with the social and environmental reporting of Australian companies. Australasian Accounting, Business and Finance Journal, 8(1), 25-49.
12. Blažek, L., & Vlastimil, S. (2018). Failure of the corporate responsibility system in a large multinational corporation case study "Dieselgate". [Online].

    https://dk.upce.cz/items/cce12d7f-1a6e-49d4-9c9e-1f516d8cef42
13. Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2019a). Professionalizing the assurance of sustainability reports: The auditors' perspective. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 33(2), 309–334. https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918
14. Boiral, O., Heras Saizarbitoria, I., Brotherton, M.-C., & Bernard, J. (2019b). Ethical issues in sustainability reporting assurance: Perspectives from assurance providers. Journal of Business Ethics, 159(4), 1111–1125. https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3

15. Bollas-Araya, H. M., Polo-Garrido, F., & Seguí-Mas, E. (2019). Determinants of CSR Reporting and Assurance: An Analysis of Top Cooperative and Mutual Organisations. Australian Accounting Review, 29(4), 692–707. https://doi.org/10.1111/auar.12244

16. Bu, M., Liu, X., Zhang, B., Hazaea, S. A., Fan, R., & Wang, Z. (2024). Governance of corporate greenwashing through ESG assurance. Systems, 12(9), 365.

https://doi.org/10.3390/systems12090365

17. Butar Butar, D. T. M. (2025, June 30). The effect of sustainability reports on firm value with audit quality as a moderating variable: Coal companies. Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan, 544-535

18. Cahyaning, P. N. R & Suci, A. A. (2024). Pengaruh Independensi dan Profesionalisme Auditor terhadap Kualitas Audit [The Influence of Auditor Independence and Professionalism on Audit Quality]. Akuntansi, 3(1), 39–51.

https://doi.org/10.55606/akuntansi.v3i1.1456

19. Cheng, H., & Gao, S. (2025). Sustainability reporting assurance and corporate employment structure: Empirical evidence from Chinese listed companies. Humanities and Social Sciences Communications, 12(1), 1–13.

20. Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. International Business Review, 26(6), 1141–1156.

https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2017.04.009

21. Dachevski, D., & Ackers, B. (2025). Sustainability Reporting and Assurance: A New Challenge for the Audit Profession in Europe. Audit Financiar, 23(177), 116–140. https://doi.org/10.20869/AUDITF/2025/177/001

22. Dalla Via, N., & Perego, P. (2020). The Relative Role of Firm Incentives, Auditor Specialization, and Country Factors as Antecedents of Nonfinancial Audit Quality. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 39(3), 75–104. https://doi.org/10.2308/ajpt-18-085

23. Darshi, G. A. N., Gunawardana, K. D., & Banda, Y. K. (2023). Factors Affecting Quality of Sustainability Reporting: Evidence from Banking Industry in Sri Lanka. Sri Lanka Journal of Management Studies, 5(1), 17-34. https://doi.org/10.4038/sljms.v5i1.104

24. Dase, G. V., Rura, Y., & Pontoh, G. T. (2024, May). The Impact of Sustainability Report Disclosure on Financial Performance and Firm Value: A Moderation Analysis with Good Corporate Governance. In 8th International Conference on Accounting, Management, and Economics (ICAME 2023) (pp. 974-988). Atlantis Press.

25. Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. Academy of Management Review, 20(1), 65–91. https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992

26. Du Toit, E. (2024). Thirty years of sustainability reporting: Insights, gaps and an agenda for future research through a systematic literature review. Sustainability, 16(23), 10750. https://doi.org/10.3390/su162310750

27. Elbardan, H., Uyar, A., Kuzey, C., & Karaman, A. S. (2023). CSR reporting, assurance, and firm value and risk: The moderating effects of CSR committees and executive compensation. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 53, 100579. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2023.100579

28. Fatihah Ilias, N., & Md Zin, N. (2025). Audit Quality and Sustainability Reporting: A Conceptual Framework for Transparent and Responsible Disclosure. International Journal of Research and Innovation in Social Science, IX(VIII), 1388–1396.

https://doi.org/10.47772/IJRISS.2025.908000115

29. Friske, W., Hoelscher, S. A., & Nikolov, A. N. (2023). The impact of voluntary sustainability reporting on firm value: Insights from signaling theory. Journal of the Academy of Marketing Science, 51(2), 372–392. https://doi.org/10.1007/s11747-022-00879-2

30. García-Sánchez, I. M., Aibar-Guzmán, B., & Aibar-Guzmán, C. (2022). What sustainability assurance services do institutional investors demand and what value do they give them?. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 13(1), 152-194 . https://doi.org/10.1108/SAMPJ-06-2020-0199

31. Ghadhab, A. K., Matrood, A. K., & Hameed, A. M. (2019). Factors affecting the quality of external auditor performance: An analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies. Academy of Strategic Management Journal, 18(1), 1-27.

32. Gokten, S., Ozerhan, Y., & Okan Gokten, P. (2020). The historical development of sustainability reporting: A periodic approach. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 107(163), 99–117. https://ztr.skwp.pl/gicid/01.3001.0014.2466

33. Guidi, M., Vitali, S., & Giuliani, M. (2025). Exploring companies' dialogue on Sustainable Development Goals (SDGs) through sustainability reporting and annual general meetings. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 16(7), 218–250. https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2023-0615

34. Hajikazemi, S., Aaltonen, K., Ahola, T., Aarseth, W., & Andersen, B. (2020). Normalising deviance in construction project organizations: A case study on the collapse of Carillion. Construction Management and Economics, 38(12), 1122–1138.

https://doi.org/10.1080/01446193.2020.1804069

35. Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F. A., Bazhair, A. H., & Elamer, A. A. (2022). Sustainability assurance practices: A systematic review and future research agenda. Environmental Science and Pollution Research, 29(4), 4843–4864.

https://doi.org/10.1007/s11356-021-17359-9

36. Hörisch, J., Schaltegger, S., & Freeman, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. Journal of Cleaner Production, 275, 124097. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097

37. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 32(Supplement 1), 385–421. https://doi.org/10.2308/ajpt-50350

38. Kuzey, C., Elbardan, H., Uyar, A., & Karaman, A. S. (2023). Do shareholders appreciate the audit committee and auditor moderation? Evidence from sustainability reporting. International Journal of Accounting & Information Management, 31(5), 808-837 . https://doi.org/10.1108/IJAIM-02-2023-0033.

39. Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. Business Strategy and the Environment, 27(8), 1181–1196.

https://doi.org/10.1002/bse.2061

40. Meckling, W. H., & Jensen, M. C. (1976). Theory of the Firm. Managerial behavior, agency costs and ownership structure, 3 ,(4)

41. Misiuda, M., & Lachmann, M. (2022). Investors' perceptions of sustainability reporting—A review of the experimental literature. Sustainability, 14(24), 16746.

https://doi.org/10.3390/su142416746

42. Mohammed, P. A. Dr. M. S. (2021). Auditors' Professional Experience and its Effect in Reducing the Impact of Audit Problems – An Empirical Study in the Private Offices of Audit in Iraq. International Journal of Science and Management Studies (IJSMS), 4(3), 69–88. https://doi.org/10.51386/25815946/ijsms-v4i3p108

43. Moreno, G. C. de L., de Souza, M. P. M., Hein, N., & Giannetti, B. F. (2025). Sustainability report credibility and market performance of Brazilian companies. Social Sciences & Humanities Open, 11, 101471. https://doi.org/10.1016/j.ssaho.2025.101471

44. Nagu, N., Fauzi, H., & Rahim, R. A. (2025). Sustainability Assurance: Enhancing Credibility and Accountability in Corporate Reporting. International Journal of Research and Innovation in Social Science, IX(XIV), 2369–2396.

https://doi.org/10.47772/IJRISS.2025.914MG00181

45. Nangoy, G. F., & Meiden, C. (2024). Analysis Of the Quality of ISAE 3000 Assurance Statements on Corporate Sustainability Reports Across Stock Exchanges in Several Countries: A 2020-2022 Study. International Journal of Social Science, 3(5), 581–588. https://doi.org/10.53625/ijss.v3i5.7426

46. https://doi.org/10.32535/jicp.v6i7.2789

47. Okoroafor, S. N. (2024). Non-Financial Perspectives and Firmsâ€TM Value of Deposit Money Banks in Nigeria. International Journal of Research and Innovation in Social Science, 8(3), 933–958.

48. Oyedare, O. A., & Olowu Ajewole, O. (2025). Effects of Audit Quality on Sustainability Reporting in Listed Pharmaceutical Companies in Nigeria. International Journal of Research and Innovation in Social Science, 2866–2875.

https://doi.org/10.47772/IJRISS.2025.909000245

49. Pasko, O., Zhang, L., Bezverkhyi, K., Nikytenko, D., & Khromushyna, L. (2021). Does external assurance on CSR reporting contribute to its higher quality? Empirical evidence from China. Investment Management & Financial Innovations, 18(4), 309. https://doi.org/10.21511/imfi.18(4).2021.26

50. Permatasari, P., Gunawan, J., & El-Bannany, M. (2020). A Comprehensive measurement for sustainability reporting quality: Principles-based approach. Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management, 4(2), 249â –265.

https://doi.org/10.28992/ijsam.v4i2.282

51. Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30(3), 239–254.

52. 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. https://doi.org/10.1016/j.cosust.2024.101437

53. Rao, S., Juma, N., & Srinivasan, K. (2025). Textual Analysis of Sustainability Reports: Topics, Firm Value, and the Moderating Role of Assurance. Journal of Risk and Financial Management, 18(8), 463. https://doi.org/10.3390/jrfm18080463

54. Rawat, P., Nanda, S., Rao, V., Pankajam, A., Rupani, J., & Dhiman, R. (2025). Sustainability reporting and assurance: The role of auditors in verifying corporate environmental and social performance. Journal of Informatics Education and Research, 5(1), 440-448 .https://doi.org/10.52783/jier.v5i1.2017

55. Ruohonen, J., & Kullas, H. (2024). 442The Assurance of Corporate Sustainability Reports and the Renewed Role of Certified Auditors. European Company and Financial Law Review, 21(3–4), 442–471. https://doi.org/10.1515/ecfr-2024-0013

56. Ruwanti, G., Chandrarin, G., & Assih, P. (2018, December). Effect of corporate governance on relationship between corporate social responsibility and firm sizes with earnings management. In 3rd International Conference of Graduate School on Sustainability (ICGSS) 2018 .https://seminar.unmer.ac.id/index.php/ICGSS/3ICGSS/paper/view/320

57. Saad, R. I. (2024). The Role of Independent Auditors in Studying and Assessing the Sustainability Dimensions of the Audited Companies. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 28(3S), 1–15.

58. Sabo, S., & Almustapha, S. A. (2025). External Auditor Attributes and Sustainability Reporting: Evidence from Nigerian Banking Sector. SSR Journal of Economics, Business and Management (SSRJEBM), 2(7), 59-72. https://doi.org/10.5281/zenodo.17392171

59. Sanasleh, A. A., Jaffar, N., Saidin, S. F., & Nohood, S. A. (2025). The Impact of Audit Firm Industry Specialization on the Relationship between Integrated Reporting and Sustainability Performance: Conceptual Paper. International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences, 14(1), 173–183.

60. Soofi, S. W., & Shah, S. M. (2025). Provision of Non-Audit Services, Audit Fees and Their Impact on Auditor Independence. Journal of Asian Development Studies, 14(2), 1872-1880 . https://doi.org/10.62345/jads.2025.14.2.146

61. Sra, J., & Deo, B. (2024). GRI Standards for Environmental Sustainability–A Brief Review. In IISE Annual Conference. Proceedings (pp. 1-6). Institute of Industrial and Systems Engineers (IISE).

https://search.proquest.com/openview/9199f970c3c8c57a18ce06a1a8f55bba/1?pq-origsite=gscholar&cbl=51908

62. Sun, Y., Davey, H., Arunachalam, M., & Cao, Y. (2022). Towards a theoretical framework for the innovation in sustainability reporting: An integrated reporting perspective. Frontiers in Environmental Science, 10. https://doi.org/10.3389/fenvs.2022.935899

63. .Tawfik, O. I., Kamar, S. H., & Bilal, Z. O. (2021). The Effect of Sustainable Dimensions on the Financial Performance of Commercial Banks: A Comparative Study in Emerging Markets. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(3), 1121–1133. https://doi.org/10.13106/JAFEB.2021.VOL8.NO3.1121

64. Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. Journal of accounting, auditing & finance, 30(1), 101-121.

https://doi.org/10.1177/0148558x14544505

65. Velte, P. (2025). Determinants of the selection of sustainability assurance providers and consequences for firm value: A review of empirical research. Meditari Accountancy Research, 33(7), 443–465. https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2024-2575

66. Viet, N. V., Lien, V. T. P., & Anh, P. T. K. (2024). Does Auditing Impact the Quality of Information on Corporate Sustainability Report: Empirical Evidence from Vietnamese Businesses. Journal of Eco humanism, 3(1), 29-37. https://doi.org/10.62754/joe.v3i1.5598

67. Wahyuni, S., Maulida, I., Nasruddin, N., & Putri, S. A. (2025). Sustainability reporting and assurance statement quality. Governors, 4(1), 133–146.

https://doi.org/10.47709/governors.v4i1.6432

68. Xia, X., Gao, S., & Cheng, H. (2024). What Gets Measured, Gets Managed: The Role of Sustainability Assurance in Green Transformation. Sustainability, 16(18), 8163. https://doi.org/10.3390/su16188163

69. Xiao, X., & Shailer, G. (2022). Stakeholders' perceptions of factors affecting the credibility of sustainability reports. The British Accounting Review, 54(1), 101002.

https://doi.org/10.1016/j.bar.2021.101002

70. Yalçın. H. (2024). The role and importance of independent auditing in combating climate change. International Journal for Multidisciplinary Research, 6(3), 1-16.

https://doi.org/10.36948/ijfmr.2024.v06i03.22795

71. Yousif, K. I., & Al-Nuimi, B. F. (2024). The Impact of The Professional Assurance Service on Improving Sustainability Performance Reports: An Analytical Study in The Viewpoint of Academics and CPAs in The Kurdistan Region, Iraq. Koya University Journal of Humanities & Social Sciences, 7(2), 530–543

https://doi.org/10.14500/kujhss.v7n2y2024.pp530-543

72. Zaman, R., Farooq, M. B., Khalid, F., & Mahmood, Z. (2021). Examining the extent of and determinants for sustainability assurance quality: The role of audit committees. Business Strategy and the Environment, 30(7), 2887–2906. https://doi.org/10.1002/bse.2777

Theses and Dissertations:

73. Abd El-Rahman, A. (2019). Features Affecting the Quality of Sustainability Reporting: Theoretically-Informed Insights and Empirical Evidence from the Global Fortune 100 (2011-2015) [Doctoral dissertation, London South Bank University].

74. Cederholm, C., & Åkerlund, L. (2023). Auditors path toward building their comfort in sustainability auditing: A qualitative study of how sustainability auditors comfort is created using the structure and professional judgment [Master's Thesis, Jönköping University] . https://urn.kb.se/resolve?urn=urn%3Anbn%3Ase%3Ahj%3Adiva-60769

75. Nawaz, M. N., & Nelson, W. (2024). Impact of IFRS Sustainability Reporting Standard on Stakeholder perception on disclosure quality in Sweden [Master's Thesis, Umeå University]. https://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:umu:diva-232399

Publications of Public & International Organizations:

76. Association of Chartered Certified Accountants [ACCA]. (2023, February). Sustainability assurance: Rising to the challenge. ACCA. https://www.accaglobal.com

77. Berkes, L. (2023). ESG-Sustainability Report Credibility: External Assurance as a Driver for Transparency and Reliability. Switzerland: IRF International Reputation Firm. https://www.irf-reputation.ch/assets/resources/Files/irf-esg-studie-2024-en.pdf

78. Center for Audit Quality [CAQ]. (2025). Sustainability reporting and assurance. Washington, DC: Author.

https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2025/01/caq_sustainability-reporting-and-assurance_

79. Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW]. (2024). Representation 60/24: Assurance of sustainability reporting (response to FRC market study). https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/representations/2024/representation-60-24-assurance-of-sustainability-reporting.pdf
80. International Auditing and Assurance Standards [IAASB]. (2013). ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. IAASB New York, NY.
81. International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA]. (2023). 2023 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC.

https://www.ethicsboard.org/publications/2023-handbook-international-code-ethics-professional-accountants

82. International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA]. (2024). 2024 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC.

https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-02/2024%20IESBA%20HB_ENG_August%202024_Final.pdf

83. International Federation of Accountants [IFAC]. (2025). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. International Federation of Accountants (IFAC). https://www.ifac.org
84. IFAC, (2023). Integrated Internal Control Needed to Build Trust in Sustainability Reporting. Retrieved from: https://www.ifac.org/news-events/2023-12/integrated-internal-control-needed-build-trust-sustainability-reporting
85. ISAE3000. (2013). International Standard on Assurance Engagements. 2013.

https://doi.org/10.5117/mab.75.15685

86. KPMG, Impact, K. (2020). The time has come. December. Accessed February, 2, 2022. https://bcsdh.hu/wp-content/uploads/2021/01/KPMG_Time_has_come_1-copy.pdf
87. The Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD]. (2026). Promoting economic resilience in Yemen: The financial sector. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/81ed2898-en

Websites:

88. AccountAbility. (n.d.). AA1000 assurance standard (AA1000AS). Retrieved November 9, 2025, from https://accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard
89. Accountancy Europe. (2021). FAQs on Sustainability information assurance.

https://www.far.se/globalassets/pdf/hallbarhet/211103_faqs_sustainabilityreporting_assurance_accountancy_eu.pdf?srsltid=AfmBOoqO5uegBg0UKx0COsq0nuhnhJ4APDDXYx-rpRF6o_ekns0Ic-rn

90. Accountancy Europe. (2025, January 6). FAQs: Fundamentals to assurance on sustainability reporting.

https://accountancyeurope.eu/publications/faqs-fundamentals-to-assurance-on-sustainability-reporting/

91. Anderson, K. (2025, July 30). What is sustainability reporting and why is it important? Greenly.

https://greenly.earth/en-us/blog/company-guide/what-is-sustainability-reporting-and-why-is-it-important

92. Barral, A. C. (2025, March 21). The Role of Auditors in CSRD Reporting. Greenomy. https://www.greenomy.io/blog/role-auditors-csrd-reporting

93. ICAS. (2025). Explainer: The Global Reporting Initiative and the Global Sustainability Standards Board (GSSB)'s sustainability reporting standards – What you need to know. https://www.icas.com/news-insights-events/news/sustainability/explainer-the-global-reporting-initiative-and-the-global-sustainability-standards-board-gssb-s-sustainability-reporting-standards-what-you-need-to-know

94. Initiative, G. R. (2022). GRI annual sustainability report 2022: Towards a global comprehensive reporting system. Retrieved on August 28, 2024, from:

https://www.globalreporting.org

95. Kessides, I. N. (2020). The Decline and Fall of Eskom: A South African Tragedy. Report 45, The Global Warming Policy Foundation.

https://www.developmentaid.org/api/frontend/cms/file/2023/03/Decline-Fall-Eskom.pdf

96. World Bank, Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), United Nations Development Programme (UNDP), World Food Programme (WFP), & International Committee of the Red Cross (ICRC). (2025). Yemen Food Security Response and Resilience Project (FSRRP, P176129): Additional finance (AF) updated stakeholder engagement plan (SEP) number (5) for the parent project and its AF (Rev. ed.). World Bank.

https://documents1.worldbank.org/curated/en/099080425174019066/pdf/P176129-4193037c-9c1b-4540-b626-b32676ac4c3b.pdf