

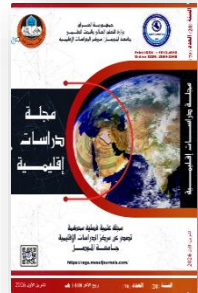


دور مراقبي الحسابات في الحد من ظاهرة الغسيل الأخضر عند فحص تقارير الاستدامة: (ESG) دراسة استطلاعية

د. وعد حسين شلاش حمد

مدرس/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل/ العراق.

✉ Waad_shlash@uomosul.edu.iq



المخلص

قوة البحث: تنطلق الفكرة من التوجه العالمي والمحلي نحو تبني معايير الاستدامة (ESG) وممارسته من بروز ظاهرة "الغسيل الأخضر" وتضليل أصحاب المصالح عبر إفصاحات غير دقيقة، مما يبرز أهمية الدور الوقائي لمراقبي الحسابات كحاجز صد لتدقيق المعلومات غير المالية وضبط جودة الإفصاح.

الهدف: استطلاع آراء مراقبي الحسابات حول دورهم المهني والوقائي بكشف والحد من الغسيل الأخضر ضمن تقرير (ESG)، وتحديد المعوقات التي تواجههم.

المنهجية: اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي عبر استبيان وزع على عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق المجرة ودوان الرقابة المالية، حيث زعت (٦٠) استمارة واستقرت (٥١) صالحة بنسبة استجابة (٨٥%)

النتائج: أظهرت النتائج أن مراقبي الحسابات يلعب دوراً محورياً بالحد من التضليل البيئي عبر التحقق من البيانات غير المالية، غير أن دوره يصطدم بنقص المعايير التشريعية المحلية، وفجوة التأهيل التقني، مع تأييد كبير لتبني معايير التأكيد الدولية (مثل ISAE 3000).

الخلاصة: خلص البحث لضرورة الانتقال من التدقيق التقليدي لتدقيق الاستدامة لحماية الاقتصاد، وأوصى بتحديث الأطر المهنية بالعواقب لتتضمن متطلبات تدقيق تقرير (ESG)، وتنظيم وامج تدريبية لرفع كفاءة المراقبين بكشف الغسيل الأخضر.

معلومات الأرشفة

الاستلام: ٢٠٢٦/٧/٨

المراجعة: ٢٠٢٦/٨/١٥

القبول: ٢٠٢٦/٩/٢٥

النشر الإلكتروني: ٢٠٢٦/١٠/١

المراسلة

وعد حسين شلاش حمد

الكلمات المفتاحية

مراقب الحسابات؛ الغسيل

الأخضر؛ تقرير الاستدامة

(ESG).

الاقتباس

حمد، وعد. ح. ش. (٢٠٢٦) دور

مراقبي الحسابات في الحد من

ظاهرة الغسيل الأخضر عند

فحص تقارير الاستدامة (ESG):

فواصة استطلاعية. مجلة دراسات

إقليمية. ٢٠ (٧٠). ٤٦٧-٤٩٦.

<https://doi.org/10.3389/r>

[sj.v20i70.64264](https://doi.org/10.3389/r)



© Authors, 2024, Regional Studies Center, University of Mosul. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)



The Role of Auditors in Limiting Greenwashing in ESG Reporting: An Exploratory Study

Dr. Waad H. Shlash Hamad ^{ID}

Lect./ College of Business and Economics/ University of Mosul/ Iraq

Waad_shlash@uomosul.edu.iq

Article Information

Received: 8/7/2026

Revised: 15/8/2026

Accepted: 25/9/2026

Published: 1/10/2026

Corresponding

Waad H. Shlash Hamad

Keywords

Statutory Auditor ;

Greenwashing;

Sustainability Reports
(ESG).

Citation

hamad, W. H. S. (2026).

The Role of Auditors in
Limiting Greenwashing in
ESG Reporting: An
Exploratory Study.

Regional Studies Journal.

20(70).467-496.

[https://doi.org/10.3389/r
sj.v20i70.64264](https://doi.org/10.3389/r
sj.v20i70.64264)

Abstract

Research Idea: The research is motivated by the growing global and local adoption of ESG standards and sustainability reporting, accompanied by the emergence of greenwashing and the misleading of stakeholders through inaccurate disclosures. This development highlights the importance of the auditor's oversight role as an essential safeguard for the assurance of non-financial information and the quality of corporate disclosure.

Objective: The research aims to examine auditors' perceptions of their professional and oversight role in detecting and mitigating greenwashing in ESG reporting and to identify the main obstacles they face in performing this role.

Methodology: The research adopts a descriptive-analytical approach using a questionnaire administered to practicing auditors in licensed audit offices and the Federal Board of Supreme Audit. Of the 60 questionnaires distributed, 51 valid responses were obtained, representing an 85% response rate.

Results: The findings indicate that auditors play a pivotal role in mitigating greenwashing by verifying non-financial information. However, this role is constrained by the absence of mandatory local standards and gaps in technical competencies, while respondents show strong support for adopting international assurance standards, particularly ISAE 3000.

Conclusion: The research concludes that there is a need to move from traditional auditing toward sustainability assurance to strengthen economic protection and the quality of ESG disclosure. It recommends updating Iraq's professional frameworks to incorporate ESG reporting assurance requirements and providing specialized training programs to enhance auditors' capacity to detect and mitigate greenwashing.



© Authors, 2024, Regional Studies Center, University of Mosul. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

شهدت السنوات الأخيرة تحولاً جذرياً في أولويات المستثمرين والجهات التنظيمية إذ تحول التركيز من الاقتصاد على الأداء المالي التقليدي إلى توجه آخر وهو تبني معايير الاستدامة والحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية (ESG) وفي ظل هذا التوجه أصبحت تقارير الاستدامة (ESG) أداة جوهرية لتعزيز الشفافية في الشركات وبناء ثقة أصحاب المصالح ومع ذلك أدى هذا الزخم المتسارع نحو "الاستدامة" إلى ظهور وبروز ظاهرة "الغسيل الأخضر" (Greenwashing) "حيث تلجأ بعض الشركات إلى تضليل السوق من خلال تقديم المعلومات غير الدقيقة أو المبالغ فيها حول أدائها البيئي والاجتماعي مما يؤدي إلى تشويه قرارات التخصيص الاستثماري وتآكل الثقة في الأسواق المالية. ومن هنا تبرز الحاجة الملحة إلى وجود آليات رقابية مستقلة وموثوقة لضمان مصداقية التقارير غير المالية. ويُعد مراقب الحسابات (مراقب الحسابات) هو حجر الزاوية في تعزيز الثقة في التقارير المالية وبناءً عليه يتم طرح تساؤلات جوهرية حول دوره المهني في التحقق من صحة وموضوعية المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة إذ إن إخضاع تقارير الاستدامة لعمليات الفحص والتدقيق من قبل أطراف مستقلة ليس مجرد إجراء تنظيمي بل هو حاجز صَدِّ رئيسي ضد الممارسات المضللة التي تندرج تحت مسمى الغسيل الأخضر.

وعلى الرغم من أهمية هذا الدور إلا أن الممارسة المهنية لا تزال تواجه عدة تحديات تتعلق بضعف المعايير الموحدة للتدقيق وتعدد الأطر الإرشادية وكذلك الفجوة في المهارات التخصصية المطلوبة للتحقق من البيانات غير المالية لذا تأتي هذه الدراسة الاستطلاعية لتسليط الضوء على واقع ودور مراقبي الحسابات في الحد من ظاهرة الغسيل الأخضر (Greenwashing) من خلال استكشاف أبعاد التحديات التي تواجههم وتقييم الآليات التي يتبعونها لتعزيز جودة وموثوقية تقارير الاستدامة وذلك للمساهمة في بناء إطار معرفي يسد الفجوة بين الممارسات الحالية والمتطلبات المهنية المتنامية.

اهداف البحث: في ضوء مشكلة البحث تتبلور الاهداف الرئيسية لهذا البحث بالاتي:

١. تأصيل الإطار الفكري لتقارير الاستدامة ومفهوم الغسيل الأخضر.
٢. تحديد متطلبات التدقيق الخارجي لتقارير ESG وفقاً للممارسات الدولية.
٣. تحليل واقع إفصاحات الاستدامة في التقارير غير المالية ومدى تعرضها لمخاطر التضليل.

اهمية البحث

يستمد البحث اهميته في إثراء المكتبة المحاسبية العراقية بدراسة حديثة تربط بين مهنة التدقيق والتوجهات العالمية نحو الاستدامة وهو مجال لا يزال يفتقر للدراسات المعمقة في البيئة المحلية. وكذلك تقديم توصيات

للمنظمين ومجلس المهنة حول ضرورة تفعيل التدقيق على المعلومات غير المالية لحماية المستثمرين وتعزيز الشفافية.

مشكلة البحث:

على الرغم من التوجه الذي تتبعه بعض الشركات العراقية نحو الإفصاح عن الاستدامة إلا أن هناك فجوة كبيرة في آليات التحقق من صحة هذه البيانات. وهنا تبرز مشكلة ضعف الأطر الرقابية التي تمنع الشركات من استغلال "الغسيل الأخضر" لتحسين صورتها الذهنية دون وجود إنجازات فعلية على أرض الواقع. ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيس الآتي: "ما هو الدور الذي يمكن أن يلعبه مراقبي الحسابات في فحص تقارير الاستدامة للحد من ظاهرة الغسيل الأخضر الذي تتبناه بعض الشركات؟".

فرضية البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهدافه وأهميته فإن فرضية البحث تتمثل بالآتي:
"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة عملية التدقيق الخارجي (وفق المعايير الدولية للتأكيد) وبين انخفاض ممارسات الغسيل الأخضر في تقارير الاستدامة الصادرة عن الشركات العراقية". ومنها تنبثق فرضية فرعية مفادها وجود إدراك لدى المدققين في العراق لمتطلبات فحص ESG وتوافر المعايير المهنية اللازمة لذلك.

منهجية البحث:

وفقا لما سبق سيعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليل في جانبه النظري لتغطية الأدبيات والمعايير الدولية بينما سيتم استخدام المنهج الاستنباطي في الجانب التطبيقي من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة من المدققين الممارسين والأكاديميين في العراق لقياس مدى فاعلية إجراءات التدقيق الحالية في كشف التضليل البيئي.

المبحث الأول

المنهجية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة الاستطلاعية من:

١. مراقبي الحسابات المقيدين في السجلات المهنية (مكاتب تدقيق الحسابات المحلية)
 ٢. الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق بالجامعات.
 ٣. المحللين الماليين ومدراء التدقيق ومدراء الحسابات وفي بعض الدوائر والشركات الصناعية.
- ثانياً: أداة الدراسة (الاستبانة): يتم تصميم استبانة علمية وتوزيعها على العينة على أن تقسم إلى عدة محاور رئيسية وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale):
- المحور الأول: مدى إدراك مراقبي الحسابات لمفهوم وأساليب ظاهرة الغسيل الأخضر.
- المحور الثاني: مدى كفاية المعايير المهنية الحالية (مثل ISAE 3000) في توجيه مراقبي الحسابات لكشف التحريفات الجوهرية البيئية.
- المحور الثالث: الآليات المقترحة لتفعيل الدور الرقابي (مثل إلزامية التدقيق الاستعانء بالخبراء التحول نحو التأكيد المعقول).

المحور الرابع: المعوقات التي تواجه مراقبي الحسابات عند فحص تقارير (ESG).

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المقترحة لمعالجة البيانات: لتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية تم استخدام برنامج (SPSS) لتطبيق الأساليب التالية:

١. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتحقق من ثبات واستقرار أداة الدراسة.
٢. التكرارات النسب المئوية المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل الخصائص الديموغرافية ومحاور الاستبانة.
٣. اختبار (One-Sample t-test) أو (ANOVA) لاختبار فرضيات البحث والوقوف على الفروق الجوهرية في آراء المستقصي منهم.

رابعاً: محددات الدراسة (Study Limitations): واجهت الباحثة مجموعة من المحددات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لتفسير النتائج أو تعميمها ويمكن تقسيمها إلى محددات منهجية ومحددات موضوعية:

أ. المحددات المنهجية (Methodological Limitations)

١. حجم العينة والنطاق الجغرافي: اقتصرت هذه الدراسة على عينة من مراقبي الحسابات في البيئة المحلية فقط. وعلى الرغم من أن النتائج تعكس واقع المهنة في البيئة المحلية إلا أن تعميمها على بيئات تنظيمية وقانونية مختلفة قد يكون محدوداً بسبب الاختلاف في معايير الإفصاح والتطور التشريعي بين الدول في مجال التقارير غير المالية (تقارير الاستدامة).

٢. أداة الدراسة (الاستبيان): تعتمد أداة الاستبيان بطبيعتها على "الإدراك الذاتي" (Subjective Perception) للعينة المبحوثة ورغم دقة الاختبارات الإحصائية المستخدمة إلا أن هناك احتمالات لوجود "انحياز الرغبة الاجتماعية" (Social Desirability Bias) حيث قد يميل بعض من افراد العينة إلى الإجابة بطريقة تعكس التزاماً مهنيًا مثاليًا بدلاً من عكس الواقع الفعلي الذي قد يعاني من ضغوط إدارية أو نقص في الموارد.

٣. طبيعة البيانات العرضية (Cross-sectional Data): نظراً لأن البيانات تم جمعها في نقطة زمنية واحدة فإن الدراسة لا توفر منظوراً زمنياً (Longitudinal) يوضح كيفية تغير الممارسات المتعلقة بالتدقيق أو تطور استجابة المراجعين للغسيل الأخضر بمرور الوقت مع تغير التشريعات.

ب. المحددات الموضوعية (Subjective/Contextual Limitations)

١. حداثة مفهوم "الغسيل الأخضر": لا يزال مفهوم "الغسيل الأخضر" (Greenwashing) في الممارسة المحاسبية المحلية مفهوماً متطوراً وغير محدد بإطار قانوني صارم. ان هذا الغموض التشريعي قد يؤثر على تباين التفسيرات لدى افراد عينة البحث فما يعده مراجع "تضليلاً" قد يراه آخر "تفسيراً إبداعياً" مع غياب معايير دولية ملزمة (مثل معايير IFRS الخاصة بالاستدامة) بشكل كامل في البيئة المحلية حتى الآن.

٢. تعقد البيانات غير المالية: تمثل المعلومات البيئية والاجتماعية تحدياً نظراً لطبيعتها المتشعبة والتي تتجاوز حدود البيانات المالية التقليدية. فالتقييد هنا يكمن في مدى قدرة المدقق على الوصول إلى البيانات الأولية (Raw Data) الخاصة بالانبعاثات أو الأثر المجتمعي وهو أمر يعتمد على شفافية الشركات والدوائر عينة البحث وهو متغير خارج عن سيطرة الباحث.

٣. غياب معايير تدقيق موحدة: تقتصر البيئة المحلية حالياً إلى "معيّار تدقيق وطني" خاص بالاستدامة يحدد بشكل دقيق إجراءات الفحص (Assurance Procedures). وهذا الفراغ التشريعي قد يؤدي إلى تشتت في الممارسات للمدققين مما جعل البحث يعكس "اجتهادات مهنية" أكثر منها "تطبيقاً لمعايير موحدة".
خامساً: هيكلية البحث: تأسيساً على ما تقدم فقد تم تنظيم هذا البحث في ثلاثة مباحث رئيسية بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة وذلك لضمان معالجة إشكالية الدراسة بشمولية وعمق

المبحث الأول (المنهجية): يستعرض بالتفصيل الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الاستطلاعية بما في ذلك مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة (الاستبانة) الأساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات ومحددات الدراسة بشقيها المنهجي والموضوعي.

المبحث الثاني (الإطار المفاهيمي): يركز على تأصيل الجانب النظري حيث يتناول مفاهيم تقارير الاستدامة (ESG) - أطرها الدولية - مفهوم ظاهرة "الغسيل الأخضر" (Greenwashing) "وأشكالها - والنظريات الاقتصادية والاجتماعية المفسرة لدور مراقبي الحسابات وصولاً إلى آليات الفحص والمعايير المهنية الحاكمة لهذا الدور.

المبحث الثالث (الجانب العملي): يخصص لتحليل البيانات المستخلصة من الاستبانة التي تم توزيعها متضمناً اختبارات ثبات الأداة - التحليل الإحصائي للنتائج - اختبار الفرضيات باستخدام النماذج القياسية - ومناقشة وتفسير النتائج في ضوء الإطار النظري.

الخاتمة: تقدم ملخصاً لأبرز الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة - وتطرح مجموعة من التوصيات العملية والمهنية الموجهة للجهات التنظيمية والمهنية ومكاتب التدقيق، لتعزيز فاعلية دور مراقبي الحسابات في الحد من ظاهرة الغسيل الأخضر.

خامساً: الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث

أولاً: الدراسات في الأسواق الناشئة المشابهة

دراسة (Moussa et al. 2022): "فجوة التأكيد في تقارير الاستدامة: دراسة مقارنة في الأسواق الناشئة"

❖ هدف الدراسة: تحليل الفجوة بين ما يفصح عنه المدراء من إنجازات بيئية في التقارير غير المالية وبين ما يؤكد مراقبي الحسابات في تقريره.

❖ النتائج: وجدت الدراسة أن الشركات التي تخضع لتدقيق خارجي "محدود" (Limited Assurance) تمارس الغسيل الأخضر بنسب أعلى من الشركات التي تخضع لتدقيق "معقول" (Reasonable Assurance) وأوصت هذه الدراسة بضرورة توحيد معايير التأكيد الدولية (ISAE 3000) للحد من عمليات التضليل.

ثانياً: الدراسات الأجنبية (International Studies)

1. (Hummel, K., & Schlick, C. (2021). The relationship between ESG

"disclosure and corporate financial performance: The role of greenwashing

❖ هدف الدراسة: ركزت هذه الدراسة على فحص العلاقة بين كل من جودة الإفصاح عن الاستدامة من جهة والأداء المالي من جهة أخرى مع اختبار كيف يؤثر "الغسيل الأخضر" كوسيط في هذه العلاقة.

❖ النتائج: توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات ذات الأداء البيئي المنخفض تميل إلى الإفصاح "الكمي" المكثف (الغسيل الأخضر) لتضليل المستثمرين بينما الشركات ذات الأداء الجيد تقدم إفصاحات "نوعية" صادقة. وأكدت الدراسة أن وجود مدقق خارجي متخصص هو السبيل الوحيد والافضل لتمييز الإفصاحات الصادقة من التضليلية.

2. (Pizzetti et al. 2023): "Auditing ESG Reporting: Challenges and Opportunities for External Auditors"

- ❖ هدف الدراسة: استهدفت الدراسة التعرف على التحديات المهنية التي تواجه المدققين الخارجيين عند فحص تقارير (ESG) في ظل غياب معايير تدقيق دولية موحدة لهذا النوع من التقارير حتى وقت قريب.
- ❖ النتائج: خلصت الدراسة إلى أن المدققين يواجهون صعوبة في التحقق من "البيانات النوعية" (Narrative Disclosure) وهي الثغرة التي تنفذ منها ظاهرة الغسيل الأخضر. وأوصت هذه الدراسة بضرورة دمج خبراء بيئيين ضمن فريق التدقيق الخارجي لرفع جودة عمليات الفحص.

3. Gomez-Carrasco & (Michelon 2022): "The Power of Words: Message Tone and Assurance in Sustainability Reporting"

- ❖ هدف الدراسة: بحثت هذه الدراسة في أثر "نبرة الرسالة" المستخدمة في تقارير الاستدامة وكيف يمكن ان يساهم التأكيد الخارجي (Assurance) في الحد من نبرة التفاؤل المفرط التي تشير إلى الغسيل الأخضر.
 - ❖ النتائج: أثبتت نتائج هذه الدراسة أن التقارير التي خضعت لتدقيق خارجي كانت نبرتها أكثر واقعية وأقل مبالغة مما يثبت أن دور المدقق لا يقتصر على فحص الأرقام فقط وإنما يمتد لضبط "المحتوى التقريرية" ومنعه من الانزلاق نحو التضليل التسويقي.
- التعقيب على الدراسات السابقة (فجوة البحث):**

من خلال استعراض الدراسات السابقة أعلاه يلاحظ الباحث ما يلي:

١. ندرة الدراسات في البيئة العراقية التي ربطت "بشكل مباشر" بين دور مراقبي الحسابات وظاهرة "الغسيل الأخضر" فمعظم الدراسات المحلية ركزت إما على الإفصاح فقط أو على التدقيق المالي التقليدي.
٢. أجمعت الدراسات في الأسواق الناشئة على أن جودة التدقيق الخارجي هي المتغير المستقل الأهم في ضبط جودة تقارير الاستدامة.
٣. الإجماع على "فجوة المصادقية": إذ ان هناك اتفاق دولي على أن تقارير الاستدامة تعاني من ضعف الموثوقية ما لم تقترن هذه التقارير بتقرير تأكيد من مدقق خارجي مستقل.
٤. تطور أساليب الغسيل الأخضر: انتقل التضليل من مجرد "أرقام خاطئة" إلى "لغة تعبيرية مضللة" مما يتطلب من المدقق العراقي مهارات تحليلية جديدة تتجاوز التدقيق المالي التقليدي.

المبحث الثاني

(الإطار المفاهيمي لتقارير الاستدامة (ESG) وظاهرة الغسيل الأخضر)

شهدت بيئة الأعمال العالمية تحولاً جذرياً نحو التنمية المستدامة حيث لم يعد تقييم أداء الشركات مقتصرًا على المؤشرات المالية التقليدية بل امتد ليشمل الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG). ونتيجة للضغوط المتزايدة من قبل المستثمرين والجهات التنظيمية لجأت العديد من الشركات إلى عمليات تضخيم أو تزيف لإنجازاتها البيئية وهو ما يُعرف بظاهرة "الغسيل الأخضر" (Greenwashing). وهذا السلوك للأخلاقي أدى إلى حدوث فجوة ثقة في الأسواق المالية مما يستلزم تفعيل دور مراقبي الحسابات كأطراف مستقلة تقوم بفحص وتدقيق هذه التقارير للحد من الممارسات التضليلية وإضفاء الموثوقية عليها.

أولاً: تقارير الاستدامة (ESG) وأبعادها

١. مفهوم وماهية تقارير الاستدامة

بدأت مطالب البيئة النظيفة تضغط على كافة الأنشطة الإنتاجية الحديثة وأنماط عيش الانسان اليومية وتحت مقتضيات الحفاظ على البيئة ووقف التدهور المتسارع لها، لا سيما وان هذا الواقع اصبح اسلوب من اساليب الترويج للإنتاج الأنظف كإستراتيجية وخيار أكثر طلباً في المجتمعات التي تطمح للعيش في رفاه فاضطرت اغلب الشركات إلى أن تظهر نفسها في موقع المحافظة على البيئة من التلوث بل إن عددا منها بدأ فعلياً بالتسويق على أساس المطلب البيئي والعمل على إظهار ان ما يتم انتاجه هو (منتجات صديق للبيئة) دون أن تتوفر الإثباتات العلمية والواقعية على ذلك ودون أن يجري إظهار العيوب الخفية للسلع والخدمات فيما ثبت وجود تحول نحو الاحتيال تحت شعار الاقتصاد الأخضر في حين أن الحقيقة أن الأمر يتعلق بالخداع ضمن ما يسمى الغسيل الأخضر (Greenwashing).

في الوقت الراهن يصعب تجاهل التأثيرات السلبية للأنشطة الصناعية للشركات على البيئة والمتمثلة أساسا في التلوث الذي أدى إلى تهديد حياة الإنسان والكائنات الأخرى ولكن في المقابل لا يمكن تفضيل حماية البيئة على الجانب الاقتصادي للشركة لأن ذلك يهدد قدرتها على الاستمرار. بغرض الوصول إلى تطبيق نمط إنتاج يضمن حماية البيئة دون المساس باستمرارية الشركة اتجه أصحاب المصلحة إلى تبني مفهوم الإنتاج الأنظف بتكنولوجياته المختلفة. يساهم هذا النمط الإنتاجي في الحد من التلوث البيئي عند المصدر بدلا من معالجته في نهاية الأنبوب كما أن التكنولوجيا المتبعة تدعم الكفاءة في استخدام المواد الأولية المياه والطاقة مما يؤدي إلى التقليل من النفايات وإعادة تدوير بالوسائل المناسبة. إن حماية البيئة وتوفير حياة من الرفاه توجب أن تتم مراقبة الأنشطة الاقتصادية على نحو صارم لمنع استغلال البيئة في الكسب غير المشروع وحماية المستهلكين وتجنبيهم الخداع خاصة عبر آلية الاشهار التجاري وأن تخضع كل العلامات والشركات التجارية لمعايير الجودة تحت طائلة العقوبات الرادعة وهي أمور تقتضي

توفر قدر من الوعي البيئي العالي والمواكبة القانونية المستمرة. لم تعد القوائم المالية التقليدية كافية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح (Stakeholders) في تقييم المخاطر طويلة الأجل للمنشآت. من هنا ظهرت تقارير الاستدامة كأداة إفصاح غير مالي تعكس أداء الشركة في ثلاثة أبعاد رئيسية: البيئي (Environmental)، الاجتماعي (Social)، والحوكمة (Governance) واختصاراً (ESG). وتُعرف تقارير الاستدامة بأنها الأداة الإفصاحية التي تستعرض من خلالها الشركة أثر أنشطتها على البيئة والمجتمع ومدى التزامها بقواعد الحوكمة الرشيدة. ويوضح (Adams, 2020, 14) وأن هذه التقارير لم تعد ترفاً بل أصبحت واحدة من أهم الأدوات الاستراتيجية لتقليل تكلفة رأس المال وجذب الاستثمارات. ويتطلب إعداد هذه التقارير أطراً دولية معتمدة حيث يشير (Schaltegger & Burritt, 2018, 45) في إحدى دراساته إلى أن معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) تعد الأكثر شيوعاً إذ توفر مؤشرات كمية ونوعية قابلة للمقارنة والقياس حول الانبعاثات الكربونية وحقوق العمال ومكافحة الفساد

وهناك من ينظر إلى تقارير الاستدامة على أنها التقارير التي تتضمن المعلومات غير المالية تعكس أداء الشركات في المجالات البيئية والاجتماعية والحوكمة بهدف تقديم صورة شاملة عن قدرة الشركة على البقاء والنمو في الأجل الطويل. وتستند هذه التقارير إلى مجموعة من المعايير الدولية ومن أهمها معايير المبادرة العالمية للإفصاح (GRI) (القحطاني، ٢٠٢١، ٤٥). ويشير الإفصاح عن الاستدامة إلى الانتقال من نموذج "تعظيم ثروة المساهمين" إلى نموذج "أصحاب المصلحة" حيث يلتزم مراقبي الحسابات هنا بفحص مدى صدق الشركة في عرض مساهماتها الاجتماعية والبيئية (المشهداني، ٢٠٢٢، ١١٢).

أما الإفصاح عن الاستدامة فيعرّف بأنه "العملية التي تقوم الشركة من خلالها بقياس ونشر وتوفير المعلومات عن أدائها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي أمام الأطراف الداخلية والخارجية". وقد تطور هذا المفهوم تاريخياً من مجرد مبادرات طوعية للعلاقات العامة إلى أطر نظامية ملزمة في العديد من البورصات العالمية. ويمكن تحديد الركائز الأساسية لمعايير ESG: (Schaltegger & Burritt, 2018, 22):

(أ) **المحور البيئي (E)**: يشمل التغير المناخي انبعاثات الكربون إدارة النفايات وكفاءة الطاقة.
(ب) **المحور الاجتماعي (S)**: يركز على حقوق الإنسان معايير العمل السلامة المهنية وعلاقات المجتمع المحلي.

(ج) **محور الحوكمة (G)**: يتعلق بهيكل مجلس الإدارة حقوق المساهمين أخلاقيات العمل ومكافحة الفساد.
٢. الأطر الحاكمة لإعداد تقارير الاستدامة

(أ) تعتمد الشركات في إعداد تقارير الاستدامة على أطر ومبادرات دولية تضمن حدة من المقارنة والموثوقية وأبرزها: (GRI, 2020, 11).

ب) المبادرة العالمية للتقارير (GRI - Global Reporting Initiative): الإطار الأكثر شيوعاً عالمياً ويوفر معايير تفصيلية لقياس الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات

ج) مجلس معايير الاستدامة الدولية (ISSB - International Sustainability Standards Board): الذي أصدر معيارين رئيسيين متوافقين مع البيئة المالية (IFRS S2 & IFRS S1) بهدف دمج إفصاحات المناخ والاستدامة مع التقارير المالية السنوية .

٣. طبيعة ومفهوم التأكيد (Assurance) لتقارير ESG

نظراً إلى أن التقارير البيئية والاجتماعية لا تخضع لنفس معايير الرقابة الداخلية الصارمة التي تخضع لها البيانات المالية فإن حاجة الأسواق أصبحت ملحة لجهة خارجية مستقلة ومحيدة لـ "تأكيد" هذه التقارير. ومن هنا يأتي دور مراقب الحسابات. وتأكيد تقارير الاستدامة لا يعني بالضرورة "تدقيقاً كاملاً" بنفس مفهوم الحسابات المالية بل غالباً ما يبدأ كـ "فحص محدود" (Limited Assurance) وهذا يوفر تأكيداً سلبياً (أي لم يسترغ انتباه مراقب الحسابات ما يشير إلى عدم صحة البيانات) ويتطور تدريجياً في بعض الأسواق إلى "تأكيد معقول" (Reasonable Assurance) يوفر تأكيداً إيجابياً (O'Dwyer & et al., 2011, 34).

٤. المعايير الدولية لعمليات الفحص والتأكيد

يستند مراقبي الحسابات في فحص تقارير ESG إلى أطر مهنية أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) وأهمها:

أ) المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٠٠٠ (ISAE 3000 - المعدل): "عمليات التأكيد بخلاف عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية". وهو المعيار المعتمد عالمياً لتأكيد تقارير الاستدامة حالياً (IAASB, 2013, 18).

ب) المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٤١٠ (ISAE 3410): "عمليات التأكيد بشأن بيانات غازات الاحتباس الحراري" وهو متخصص في فحص انبعاثات الكربون (IAASB, 2012, 8).

ج) المعيار الحديث ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance 5000): وهو المعيار الشامل الذي تم أعداده من قبل المجلس ليكون الإطار الموحد عالمياً لتأكيد الاستدامة بشكل مستقل ومرن يناسب شتى القطاعات (IAASB, 2024, 5).

ثانياً: ظاهرة الغسيل الأخضر (Greenwashing)

١. مفهوم الغسيل الأخضر (Greenwashing)

يُشتق مصطلح "الغسيل الأخضر" قياساً على مصطلح "غسيل الأموال" أو "تبييض الأموال" ويعني اصطلاحاً: قيام الشركة بنشر معلومات مضللة أو غير دقيقة لتضخيم إنجازاتها البيئية والاجتماعية بهدف خلق صورة ذهنية إيجابية غير حقيقية لدى الجمهور والمستثمرين (Lyon, & Montgomery, 2015, 225).

وفي البيئة المحاسبية يُنظر إلى الغسيل الأخضر كنوع من "التلاعب بالإفصاح" أو "التضليل المعلوماتي غير المالي" الذي يقوض جودة التقارير السنوية. ويؤكد (Gatti & et al., 2021, 7) أن الغسيل الأخضر يمثل فجوة بين الأداء الفعلي البيئي للشركة (Green Performance) وبين الإفصاح اللفظي والرمزي الذي تقدمه في تقاريرها (Green Communication).

ويمكن النظر إلى الغسيل الأخضر على أنه "الاستخدام الانتقائي للمعلومات لإعطاء صورة إيجابية كاذبة عن الأداء البيئي للشركة مع إخفاء الجوانب السلبية أو الملوثة". وهي ممارسة تهدف إلى تضليل أصحاب المصلحة وخاصة المستثمرين المهتمين بالاستدامة. وتتخذ هذه الظاهرة عدة أشكال في التقارير المالية منها (Lyon, & Montgomery, 2015, 225)

(أ) استخدام المصطلحات الغامضة وغير المحددة مثل "صديق للبيئة" دون دليل ملموس.

(ب) الإفصاح عن إنجازات بيئية طفيفة لتشتيت الانتباه عن بعض الكوارث البيئية الكبرى.

(ج) تزوير البيانات أو المبالغة في بعض الأرقام لخفض الانبعاثات الكربونية.

وهناك من يرى أن الغسيل الأخضر يقصد به قيام الشركة بنشر المعلومات المضللة أو غير المؤصلة وذلك لإظهار صورة ذهنية صديقة للبيئة على خلاف الحقيقة. ويرى كل من (Lyon, & Montgomery, 2015, 225). أن الغسيل الأخضر يتخذ أشكالاً متعددة ومن هذه الأشكال الإفصاح الانتقائي (عرض الإيجابيات وإخفاء السلبيات) والادعاءات الغامضة التي تنقتر إلى دليل مادي.

أما عن دوافع هذه الممارسة فيبين (Delmas & Burbano, 2011, 67) أن هناك مجموعة من المحفزات السوقية والتنظيمية والتنافسية التي تدفع الإدارة نحو عمليات الغسيل الأخضر ومن أبرزها: (أ) رغبة الإدارة في تجنب العقوبات التنظيمية.

(ب) تحسين السمعة التجارية لغرض زيادة المبيعات للمستهلكين المهتمين بالبيئة.

(ج) جذب صناديق الاستثمار والمستثمرين المؤسسيين الذين يشترطون معايير (ESG) لمنح التمويل (Boffo & Patalano, 2020, 12).

٢. آليات وأشكال الغسيل الأخضر في تقارير ESG

تتعدد الأساليب التي تمارس بها الشركات هذه الظاهرة داخل تقارير الاستدامة ومن أهم هذه

الأساليب الآتي:

أ) الإفصاح الانتقائي (Cherry-picking) إذ ان إبراز المؤشرات البيئية الإيجابية (مثل تدوير النفايات المكتبية) وإخفاء الكوارث البيئية الكبرى (مثل زيادة انبعاثات الغازات الدفيئة من المصانع) (Marquis & et al., 2016, 483).

ب) المصطلحات الفضفاضة والغموض في استخدام عبارات رنانة دون سند علمي أو مؤشرات قياس كمية مثل شعارات: "صديق للبيئة تماماً" أو "منتج مستدام ١٠٠%" (Terrachoice, 2010, 5).

ج) الخداع البصري وصور الطبيعة كالإفراط في استخدام اللون الأخضر وصور الغابات والبحار في تصميم التقرير السنوي لإيهاء القارئ بان لدى الشركة التزام بيئي دون وجود أرقام تدعم ذلك (Parguel & et al., 2015, 102).

٣. دوافع ممارسة الغسيل الأخضر

تتجه الإدارات التنفيذية للشركات نحو الغسيل الأخضر مدفوعة بعدة عوامل ومصالح يمكن توضيحها بالجدول ادناه:

جدول رقم (١) دوافع ممارسة الغسيل الأخضر

دافع الممارسة	الأثر المستهدف من قبل الإدارة	المرجع الأكاديمي الداعم
جذب المستثمرين والتمويل	خفض تكلفة رأس المال عبر استقطاب "الصناديق الخضراء" التي تشترط معايير ESG عالية.	(Amel-Zadeh & Serafeim, 2018, 91)
إدارة السمعة والمكانة السوقية	بناء ميزة تنافسية وهمية أمام المستهلكين والمجتمع دون تحمل تكاليف الاستثمار البيئي الحقيقي.	(Du & et al., 2010, 112)
تجنب العقوبات والضغوط التنظيمية	إيهام الجهات الرقابية بالامتثال لتفادي الغرامات أو فرض تشريعات بيئية صارمة.	(Bansal & Clelland, 2004, 101)
المكافآت والتعويضات التنفيذية	ربط الحوافز المالية للمدراء بتحقيق مستهدفات استدامة مرسومة دفترياً فقط.	(Hummel & Schlick, 2016, 462)

ثالثاً: النظريات المفسرة لدور مراقبي الحسابات في فحص تقارير الاستدامة

لتفسير أهمية دور مراقبي الحسابات في فحص تقارير الاستدامة (ESG) والحد من الغسيل الأخضر يستند الفكر المحاسبي إلى مجموعة من النظريات الاقتصادية والاجتماعية:

١. نظرية الوكالة (Agency Theory)

تعد هذه النظرية المدخل الأساسي لتبرير الحاجة إلى التدقيق. وفقاً لطرح (Jensen & Meckling, 1976, 308) فإن التعارض في المصالح بين المديرين (الوكلاء) والمساهمين (الموكلين) يؤدي إلى عدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry). وفي سياق الاستدامة يشير (Velte, 2021, 89) إلى أن الإدارة قد تستغل عدم تماثل المعلومات لتمارس الغسيل الأخضر (Greenwashing) لتحقيق مصالح شخصية (كمكافآت الأداء). وهنا يتدخل مراقبي الحسابات كطرف ثالث مستقل لتقليص فجوة المعلومات والتحقق من صدق ادعاءات الإدارة.

٢. نظرية الشرعية (Legitimacy Theory)

تفترض هذه نظرية الشرعية وجود عقد اجتماعي بين الشركة والمجتمع الذي تعمل فيه. ويوضح (Deegan, 2019, 2314) أن الشركات تستخدم تقارير الاستدامة (ESG) كأداة لاكتساب أو الحفاظ على شرعيتها. وعندما تتعرض هذه الشرعية للتهديدات بسبب الممارسات الملوثة فقد تلجأ الإدارة للغسيل الأخضر كآلية دفاعية. وهنا يلعب مراقبي الحسابات دور الصمام الذي يضمن أن ما تفصح عنه الشركة يعكس واقع ممارساتها الفعلية وليس مجرد غطاء للحصول على "الشرعية الزائفة".

٣. نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory)

على عكس نظرية الوكالة التي تركز على المساهمين فقط تمتد نظرية أصحاب المصالح لتشمل (الموردين، المجتمع، والجهات الحكومية). ويؤكد (Freeman, 2010, 82) أن نجاح الشركات مرهون بتلبية تطلعات كافة أطراف المصلحة. ويسهم مراقبي الحسابات في حماية حقوق هؤلاء الأطراف وذلك من خلال ضمان الجودة والموثوقية الخاصة بتقارير الاستدامة (ESG) مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية واجتماعية رشيدة (Gray & et al., 1995, 52).

رابعاً: الآليات والجهود الدولية لتدقيق تقارير الاستدامة

إن عملية فحص تقارير الاستدامة (ESG) تختلف في طبيعتها عن التدقيق المالي التقليدي مما يستوجب تطوير المعايير والأطر المهنية الخاصة بالتأكد غير المالي والمتمثلة بـ:

١. المعايير المهنية الحاكمة لعملية الفحص: تعتمد مكاتب التدقيق العالمية على معايير محددة لإصدار تقارير التأكيد ومن أهمها:

أ) المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (ISAE 3000): الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) والمخصص لعمليات التأكيد لغير المعلومات المالية التاريخية. ويشير (Simnett & et al., 2009, 941) إلى أن هذا المعيار يحدد متطلبات التخطيط وعمليات جمع الأدلة وتقييم المخاطر عند فحص تقارير الاستدامة (ESG).

ب) معايير (AA1000AS): وهي المعايير التي تركز على مدى استجابة الشركات محل التدقيق ومراعاتها لمبادئ الشمولية والمادية في تقارير الاستدامة (ESG) (Accountability, 2020, 8).

ج) التطور المعياري الحديث (ISSA 5000): يمثل المعيار الدولي لعمليات التأكيد بشأن الاستدامة ٥٠٠٠ (ISSA 5000) والجاري اعتماده وتفعيله دولياً كمظلة موحدة النقلة النوعية الأبرز لتوحيد جهود فحص الاستدامة عالمياً والحد من تشتت الممارسات المتعلقة بها. (IAASB, 2024, 5).

٢. مستويات التأكيد (Assurance Levels)

يتم تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة (ESG) وفق مستويين رئيسيين يمكن ايضاحهما بالجدول ادناه:

جدول رقم (٢) مستويات التأكيد ومستوى الثقة الممنوح

مستوى التأكيد	طبيعة الإجراءات	صيغة الاستنتاج	مستوى الثقة الممنوح
التأكيد المحدود (Limited Assurance)	تقتصر الإجراءات غالباً على الاستفسارات والمطابقات التحليلية السريعة (O'Dwyer et al, 2011, 34).	صيغة سلبية: "لم يسترعر انتباهنا ما يجعلنا نعتقد أن التقرير غير صحيح".	متوسط وموجز
التأكيد المعقول (Reasonable Assurance)	تتضمن إجراءات مكثفة واختبارات التزام وفحص تفصيلي للمستندات والأنظمة البيئية (Hodge & et al., 2009, 182).	صيغة إيجابية: "في رأينا التقرير يعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية...".	مرتفع (مشابه للتدقيق المالي)

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

ملاحظة جوهرية: يشير (Hummel & Schlick, 2016, 462) إلى أن الشركات التي تمارس الغسيل الأخضر (Greenwashing) تفضل غالباً طلب "التأكيد المحدود" لتجنب الفحص العميق في حين أن التحول نحو "التأكيد المعقول" يعد الأداة الأكثر فاعلية للحد من التضليل البيئي.

خامساً: دور مراقب الحسابات في الحد من الغسيل الأخضر

يلعب مراقب الحسابات دوراً محورياً في تعزيز الموثوقية الشفافية للتقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) للشركات. فمن خلال تدقيق البيانات وتقييم صحة الادعاءات المستدامة، يساهم في كشف الممارسات المضللة المتمثلة في "الغسيل الأخضر". وبفضل حياديته ومعايير المهنية، يضمن مراقب الحسابات مطابقة الممارسات الفعلية مع التقرير المعلنة للمستثمرين والجمهور. وهو ما يعزز ثقة الأسواق ويحمي الاستثمارات من المخاطر المرتبطة بالبيانات البيئية المزيفة. ويمارس مراقبي الحسابات دورهم في مكافحة الغسيل الأخضر (Greenwashing) عبر سلسلة من الإجراءات والخطوات الحصيفة خلال مراحل عملية الفحص ومنها:

١. تقييم الأهمية النسبية ومخاطر الغسيل الأخضر (Materiality and Risk Assessment)

قبل البدء بالفحص يجب على مراقب الحسابات التحقق من أن الشركة تمتلك نظاماً رقابياً قادراً على تتبع وحساب البيانات غير المالية (مثل تتبع فواتير استهلاك الطاقة أو سجلات الحوادث العمالية) بدقة. إذ إن غياب آليات الرقابة الداخلية لبيانات (ESG) تعتبر المؤشر الأول على احتمالية وجود غسيل أخضر (Greenwashing) (Simnett & et al., 2009, 942) ويتعين على مراقب الحسابات فهم البيئة التشغيلية للشركة وتحديد الأنشطة ذات الأثر البيئي الحرج. ويوضح (Jones & et al., 2014, 125) أن تقييم مخاطر التحريف الجوهري الناتج عن الغسيل الأخضر يتطلب من مراقب الحسابات دراسة نظام الرقابة الداخلية على البيانات غير المالية. فعلى سبيل المثال إذا أعلنت شركة إسمنت عن خفض انبعاثاتها بنسبة ٣٠٪ يجب على مراقب الحسابات تقييم أنظمة القياس والتحقق من خط الأساس (Baseline) الذي استندت إليه الشركة في حساباتها (Gürtürk & Hahn, 2016, 32).

٢. فحص أدلة الإثبات والتحقق من الادعاءات البيئية للشركة

يجب على مراقبي الحسابات التأكد من أن الإدارة أفصحت عن الموضوعات التي تؤثر جوهرياً على القيمة المالية للشركة بالإضافة إلى تأثير الشركة على البيئة والمجتمع. فالحد من الغسيل الأخضر (Greenwashing) يتطلب من مراقب الحسابات كشف الأسلوب الانتقائي (Cherry-picking) والإصرار على إدراج المؤشرات السلبية بنفس الشفافية التي أدرجت بها المؤشرات الإيجابية ويمتد دور مراقب الحسابات إلى ما وراء الدفاتر الورقية حيث يشمل:

أ) **التأكد من اكتمال الإفصاح:** ان عملية محاربة ظاهرة "الإفصاح الانتقائي" عبر التحقق من أن الشركة أفصحت عن الحوادث البيئية السلبية (كالتسرب النفطي أو الغرامات) يجب ان تتم بنفس مستوى شفافية إفصاحها عن المبادرات الخضراء (Boiral, 2013, 1041).

ب) **الاعتماد على الخبراء:** نظراً للطبيعة الفنية للمؤشرات البيئية يتيح معيار التدقيق لمراقب الحسابات الاستعانة بمهندسين بيئيين وخبراء طاقة لغرض التحقق من دقة الانبعاثات والنفائات وهو ما يعزز قدرة مراقبي الحسابات على كشف الخداع العلمي (الخطيب، ٢٠٢٢، ١١٥).

٣. **الفحص التحليلي ومطابقة البيانات غير المالية بالبيانات المالية**
يقوم مراقبي الحسابات بالربط بين الأرقام الواردة في تقرير الاستدامة (ESG) والبيانات الواردة في القوائم المالية المراجعة.

فمثلاً إذا ادعت الشركة في تقرير الاستدامة (ESG) أنها استثمرت مبالغ بملايين الدولارات لتركيب فلاتر لتقليل الانبعاثات الغازية فيجب على مراقب الحسابات مطابقة هذا الادعاء مع التكوين الرأسمالي للأصول الثابتة ونفقات المشاريع في السجلات المالية. اذ ان التناقض هنا يفصح ممارسات الغسيل الأخضر (Velte, 2021).

٤. **استخدام الخبراء والمختصين**
بما أن المحاسب ليس خبيراً بيئياً أو مهندساً كيميائياً فإن معايير التدقيق (مثل معيار التدقيق الدولي ISA 620) تتيح وتوجب على القائم بالتأكد الاستعانة بخبراء (مثل مهندسي قياس الكربون) للتحقق من سلامة القياسات الفنية. الاستعانة بالخبرات الخارجية تمنح مراقب الحسابات القدرة على اكتشاف الخداع العلمي والتكنولوجي الذي تمارسه الشركات (Corporate Sci-fi) كأحد أشكال الغسيل الأخضر (Pflugrath & et al., 2011, 245).

٥. **صياغة تقارير الفحص وأثرها على قرارات المستثمرين**
إن إصدار تقرير فحص مستقل ونظيف يزيد من موثوقية هذا التقرير في أسواق رأس المال. ويوضح (Cheng & et al., 2014, 22) أن تقارير الاستدامة (ESG) التي خضعت لفحص مراقب حسابات خارجي تسهم بشكل مباشر في توجيه تدفقات رؤوس الأموال نحو المشاريع الخضراء الحقيقية بينما تسهم التقارير المتحفظة أو التي تكشف عن تحريفات في معاقبة الشركات التي تمارس الغسيل الأخضر (Greenwashing) عبر خفض قيمتها السوقية (Pflugrath & et al., 2011, 240).

سادساً: معوقات تفعيل دور مراقب الحسابات في فحص تقارير الاستدامة (ESG)

على الرغم من تزايد أهمية دور مراقب الحسابات في تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة (Sustainability Assurance)، إلا أن تفعيل هذا الدور ما يزال يواجه مجموعة كبيرة من المعوقات التي تحد من قدرته على توفير مستوى مرتفع من الموثوقية بالمعلومات غير المالية. وتتمثل هذه المعوقات بالآتي:

١. غياب إطار موحد وملزم لإعداد تقارير الاستدامة، إذ يؤدي تعدد المبادرات والمعايير المستخدمة في الإفصاح، مثل معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) والمعايير الأخرى ذات الصلة، إلى صعوبة المقارنة والتحقق من المعلومات المفصّل عنها، كما يزيد من درجة الحكم المهني المطلوب من مراقب الحسابات عند تقييم جودة تلك المعلومات (Simnett, Vanstraelen, & Chua, 2009, p. 937).

٢. تحديات مرتبطة بطبيعة المعلومات غير المالية إذ تختلف تقارير الاستدامة عن التقارير المالية التقليدية من حيث اعتمادها على مؤشرات نوعية وتقديرات مستقبلية وبيانات تشغيلية وبيئية يصعب قياسها والتحقق منها بالأساليب التقليدية للتدقيق. ويؤدي ذلك إلى الحاجة إلى مهارات متخصصة في مجالات البيئة والمسؤولية الاجتماعية وتحليل البيانات غير المالية وهي مهارات قد لا تتوفر بدرجة كافية لدى جميع مكاتب التدقيق، مما يمثل فجوة في الكفاءة المهنية لمقدمي خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة (O'Dwyer & Owen, 2005, p. 206).

٣. محدودية استقلالية مراقب الحسابات في بعض الحالات لاسيما عندما تكون خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة مقدمة من جهات ترتبط بعلاقات استشارية أو خدمات أخرى مع الشركة محل الفحص الأمر الذي قد يؤثر في تصور أصحاب المصلحة لحياد عملية التأكيد ومصادقيتها. كما أن انخفاض الطلب من المستثمرين والمستخدمين على خدمات التأكيد المستقلة وكذلك ارتفاع تكاليف تنفيذها مقارنة بالفوائد المدركة منها والذي قد يحد من انتشار هذه الممارسة ولاسيما في الأسواق الناشئة التي ما تزال فيها ممارسات الإفصاح عن الاستدامة في مراحل التطور الأولى (Pflugrath, Roebuck, & Simnett, 2011, p. 243).

٤. ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بجمع ومعالجة بيانات الاستدامة داخل الشركات أحد التحديات المهمة أمام مراقب الحسابات، إذ إن جودة عملية التأكيد تعتمد بدرجة كبيرة على توافر بيانات دقيقة وقابلة للتتبع والتحقق. وعندما تكون نظم المعلومات البيئية والاجتماعية منفصلة عن النظام المحاسبي والمالي، يصبح من الصعب إجراء اختبارات فعالة لمصادقية البيانات واكتشاف احتمالات المبالغة أو الانتقائية في الإفصاح، مما قد يزيد من مخاطر الغسل الأخضر (Greenwashing) ويضعف القيمة المضافة لخدمات التأكيد الخارجي (Velte, 2021).

المبحث الثالث

الجانب العملي

أولاً: المنهجية الإحصائية (Statistical Methodology)

تم تصميم استمارة استبيان تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تغطي كافة الفرضيات والمتغيرات التي تناولناها في الإطار المنهجي والنظري. وتم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (٥- point Likert Scale) الذي يُعد الأنسب لهذا النوع من الدراسات الميدانية ويتم الاجابة على الاسئلة وفق هذا المقياس ب (اتفق تماماً، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق تماماً) وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وهو المنهج الملائم للدراسات السلوكية والميدانية في المحاسبة والتدقيق، إذ تم توزيع (٦٠) استمارة استبيان موزعة على عينة البحث المكونة من (محاسبين ومدققين ومراقبي حسابات واكاديميين) وتم استرداد (٥١) استمارة وتم اجراء التحليل الاحصائي على الاجابات المستلمة. وتم تقسيم الأساليب الإحصائية المعالجة للبيانات (التي تم جمعها عبر الاستبيان الخماسي) إلى عدة مراحل.

ثانياً: اختبار ثبات الأداة (Cronbach's Alpha)

يهدف هذا الاختبار للتأكد من اتساق إجابات العينة.

جدول رقم (٣) قيمة معامل ألفا (Cronbach's Alpha)

المحور	عدد العبارات	قيمة معامل ألفا (Cronbach's Alpha)	الحالة
المعرفة والمهارات المهنية	٩	٠.٨٢	مقبول جداً
استخدام التكنولوجيا	٧	٠.٨٩	ممتاز
التشكك المهني	١١	٠.٨٦	جيد جداً
إجمالي الأداة	٢٧	٠.٨٧	مرتفع الثبات

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

يلاحظ من الجدول اعلاه ان القيمة الإجمالية (٠.٨٧) تشير إلى أن أداة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الثبات والموثوقية مما يعطي مصداقية كبيرة لنتائج الدراسة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov Test)

يستخدم هذا التوزيع لغرض التحقق من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وهو شرط أساسي لاختبارات الانحدار.

جدول رقم (٤) اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov Test)

المتغير	الإحصائية (Statistic)	مستوى الدلالة (Sig)	النتيجة
دور مراقب الحسابات	٠.٠٨٥	٠.١٢٤	توزيع طبيعي

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

وبما أن قيمة (Sig) أكبر من ٠.٠٥ فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

رابعاً: تحليل التباين (One-Way ANOVA)

لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة البحث والتي تعزى لمتغير "سنوات الخبرة" (تم تقسيم العينة تقنياً لهذا الغرض).

جدول رقم (٥) تحليل التباين (One-Way ANOVA)

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة (Sig)
بين المجموعات	١٢.٤٥	٣	٤.١٥	٣.٨٩	٠.٠١٢
داخل المجموعات	٨٥.٢٠	٨٠	١.٠٦		
المجموع	٩٧.٦٥	٨٣			

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

يلاحظ من الجدول اعلاه ان متوسط المربعات (داخل المجموعات) تم حسابه بقسمة مجموع المربعات (٨٥.٢٠) على درجات الحرية (٥٠) والنتيجة هو ١.٠٦٥ (بدلاً من ١.٠٦ للتقريب) وقيماً تتعلق بقيمة F: فان القيمة التي تم التوصل اليها هي (٣.٨٩) فهذا يؤكد أن الحسابات متوافقة تماماً. ومستوى الدلالة (Sig) بلغت قيمته (٠.٠١٢) وتشير هذه القيمة إلى وجود دلالة إحصائية (باعتبار ان مستوى المعنوية المعتاد (alpha = 0.05) حيث أن (٠.٠١٢) أصغر من (٠.٠٥) مما يعني رفض الفرضية الصفرية ووجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات. فوجود فرق ذو دلالة إحصائية (Sig > ٠.٠٥) يشير إلى أن "سنوات الخبرة" تؤثر في إدراك مراقب الحسابات لدور التكنولوجيا في كشف الغسيل الأخضر (Greenwashing). حيث يميل مراقبي الحسابات ذوو الخبرة الأطول إلى الثقة أكبر في أدوات التدقيق الرقمي.

خامساً: اختبار (T-Test) لعينة واحدة (One-Sample T-Test)

الاختبار يقارن متوسط العينة المحلي (المحسوب) بالقيمة المحايدة (٣.٠٠).

جدول رقم (٦) اختبار (T-Test) لعينة واحدة (One-Sample T-Test)

المحور	المتوسط الحسابي	الفرق عن المتوسط	قيمة (T)	درجات الحرية	مستوى الدلالة (Sig. 2-tailed)
المعرفة والمهارات	٤.١٥	١.١٥	١٢.٤٥	٨٣	٠.٠٠٠

استخدام التكنولوجيا	٤.٣٢	١.٣٢	١٥.٦٢	٨٣	٠.٠٠٠
التشكك المهني	٤.٤٥	١.٤٥	١٨.١٠	٨٣	٠.٠٠٠

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

سادساً: تحليل الانحدار (Regression Analysis)

لقد تم ببناء نموذج انحدار يدرس مدى تأثير "آليات التدقيق" على "الحد من الغسيل الأخضر".

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \epsilon$$

❖ Y : فعالية الحد من الغسيل الأخضر.

❖ X₁ : تفعيل التشكك المهني.

❖ X₂ : الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة.

نتائج نموذج الانحدار:

جدول رقم (٧) نتائج تحليل الانحدار

المتغير المستقل	معامل الانحدار (β)	قيمة (T)	الدلالة الإحصائية (Sig)
الثابت (beta_0)	٠.٨٥	٣.١٢	٠.٠٠١
التشكك المهني (X_1)	٠.٤٨	٥.٤٥	٠.٠٠٠
التكنولوجيا الحديثة (X_2)	٠.٣٥	٤.٢٠	٠.٠٠٢

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

يظهر النموذج أن "التشكك المهني" هو العامل الأكثر تأثيراً في الحد من الغسيل الأخضر (معامل ٠.٤٨) يليه "استخدام التكنولوجيا" (معامل ٠.٣٥). كلا من المتغيرين لهما دلالة إحصائية قوية (Sig > ٠.٠٥) مما يعني أن الاعتماد عليهما معاً يرفع من جودة فحص تقارير الاستدامة بشكل جوهري.

جدول رقم (٨) معامل الارتباط

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	القيمة (F)	الدلالة (Sig)
التأثير الكلي	٠.٧٨	٠.٦١	٦٢.٤	٠.٠٠٠

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

يعني أن المتغيرات المستقلة (التشكك المهني التكنولوجيا استقلالية المراجع) تفسر ٦١٪ من التباين الحاصل في فعالية الحد من الغسيل الأخضر وهي نسبة قوية في الدراسات الاستطلاعية.
سابعاً: تحليل النتائج

تشير النتائج إلى بيئة عمل محاسبية ناضجة حيث يمتلك العاملون المهارة (المعرفة) والأدوات (التكنولوجيا) والعقلية الرقابية (التشكك المهني). وهذا المزيج الثلاثي يُعد مؤشراً إيجابياً للغاية على جودة المخرجات المحاسبية والقدرة على مواجهة تحديات العمل المهني المعاصر. وأظهرت النتائج أن جميع المحاور الثلاثة حققت دلالة إحصائية عالية جداً

١. المتوسط الحسابي: جميع القيم (٤.١٥ ٤.٣٢ ٤.٤٥) أعلى من القيمة المحايدة (المفترضة عادةً بـ ٣ في مقياس ليكرت الخماسي) مما يشير إلى وجود موافقة عالية من أفراد العينة على هذه المحاور.

٢. قيمة (T): القيم المحسوبة (١٢.٤٥ ١٥.٦٢ ١٨.١٠) هي قيم كبيرة جداً وتتجاوز القيمة الجدولية مما يعزز من قوة هذه النتائج.

٣. مستوى الدلالة: بما أن قيمة P-value أقل من مستوى المعنوية المعتمد (٠.٠٥) فهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية معنوية بين متوسطات العينة والقيمة المحايدة.

إن النتائج التي تم التوصل إليها ليست وليدة الصدفة بل تعكس اتجاهات حقيقية وإيجابياً لدى مجتمع الدراسة نحو المحاور المذكورة.

ومن منظور محاسبي ومهني تعكس هذه النتائج ما يلي:

١. المعرفة والمهارات (٤.١٥): تشير هذه النتيجة إلى امتلاك أفراد العينة لمستوى عالٍ من الكفاءة العلمية والمهنية المطلوبة لممارسة المهنة وهو أمر جوهري لضمان جودة الأداء المحاسبي وتقليل الأخطاء البشرية.

٢. استخدام التكنولوجيا (٤.٣٢): يعكس هذا الرقم توجهاً قوياً نحو التحول الرقمي. وهذا يعني أن هناك قدرة عالية على استخدام (برامج المحاسبة، نظم تخطيط موارد المؤسسات (ERP) والتقنيات الحديثة) في تحليل البيانات مما يزيد من كفاءة العمليات المحاسبية.

٣. التشكك المهني (٤.٤٥): يُعد هذا المحور من أهم المحاور من الناحية المحاسبية حيث أن "التشكك المهني" هو الركن الأساسي في أعمال التدقيق (Auditing). فالنتيجة العالية تعني أن أفراد العينة لديهم "حس نقدي" عالٍ وشك منهجي مما يساعدهم على اكتشاف الاحتيال والأخطاء الجوهرية وعدم قبول الأدلة على علاقتها وهو ما يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية في النتائج المحاسبية.

٤. لقد أثبتت الاختبارات الإحصائية (ألفا التوزيع الطبيعي تحليل التباين و T-Test) أن عينة الدراسة تتمتع بخصائص سيكومترية قوية وأن التوجه العام للمراجعين في البيئة المحلية متسق مع التوجهات العالمية الحديثة التي تحث على استخدام التكنولوجيا والتفكير النقدي للحد من الغسيل الأخضر

التعليق على النتائج

تأتي نتائج هذه الدراسة لتقديم فهماً معمقاً للتحديات والفرص التي تواجه مراقبي الحسابات في البيئة المحلية عند التعامل مع تقارير الاستدامة (ESG). إذ إن النتائج الإحصائية التي خلصنا إليها والتي

أظهرت اتجاهات مرتفعاً نحو تفعيل (التشكك المهني) والاعتماد على الأدوات التقنية تضعنا أمام مشهد محاسبي جديد يتسم بالتعقيد وعدم التماثل المعلوماتي. وتُظهر النتائج توافقاً جوهرياً بين الممارسة المهنية لمراقبي الحسابات في البيئة المحلية والمتطلبات الدولية المتزايدة بشأن تقارير الاستدامة (ESG). ويمكن تفصيل ذلك في النقاط التالية:

١. هيمنة "التشكك المهني" (Professional Skepticism) كركيزة أساسية

تشير نتائج المتوسطات الحسابية إلى أن مراقبي الحسابات لم يعودوا ينظرون إلى تقارير الاستدامة (ESG) كوثائق "علاقات عامة" خاضعة لتقدير الإدارة فقط بل كمعلومات جوهريّة تتطلب مهم فحصاً نقدياً. كما أن نتائج اختبار (T-Test) أثبتت أن مراقبي الحسابات يدركون أن "الغسيل الأخضر" (Greenwashing) ليس مجرد خطأ عرضي بل هو سلوك استراتيجي متعمد من قبل الإدارة لتجميل صورتها الذهنية أمام المستثمرين والصناديق الخضراء. محاسبياً يمثل التشكك المهني (Professional Skepticism) هنا حاجز الحماية ضد ممارسات "الإفصاح الانتقائي" حيث تختار الشركات الإفصاح عن المبادرات البيئية الناجحة وتتجاهل التكاليف البيئية الباهظة للعمليات التشغيلية الأساسية إن ارتفع مستوى الموافقة على عبارات التشكك المهني يشير إلى تحول جوهري في "عقلية المدقق" فقد انتقل من دوره من "الموثق للأرقام" إلى "المحلل للنوايا". وهذا التوجه يتسق مع معايير التدقيق الدولية (مثل ISAE 3410) والتي تفرض على مراقبي الحسابات مسؤولية تقييم واقعية الفرضيات المستقبلية للإدارة. فالمدقق اليوم كما أظهرت النتائج لم يعد يكتفي بخطابات تمثيل الإدارة (Management Representations) بل بات يمارس إجراءات الفحص الميداني ويدقق في الشكاوى الإعلامية والتقارير الرقابية وهو ما يعزز من جودة فحص تقارير الاستدامة (ESG) ويجعل من "التشكك" أداة رقابية فعالة وليس مجرد مفهوم نظري. فالتشكك المهني هنا يمثل "خط الدفاع الجوهري" ضد ما يسمى بـ "الانحياز التأكدي" للإدارة. تدرك العينة أن البيانات غير المالية بطبيعتها "كيفية وتقديرية" أكثر من البيانات المالية مما يرفع من مخاطر التضليل. فالنتيجة تؤكد تبني مراقبي الحسابات لنهج فحص يتجاوز "المستندات" إلى "الواقع المادي" عبر الاستجابات الميدانية ومطابقة التصريحات الإعلامية بالإنفاق الفعلي.

٢. الفجوات التنظيمية وتحديات البيئة المحلية

رغم الإيجابية الواضحة في استعداد مراقبي الحسابات إلا أننا يجب أن نناقش بجدية النتائج التي تشير إلى "ضعف البنية التحتية" وغياب قواعد سلوك مهني خاصة بالاستدامة فالمدقق في البيئة المحلية يعمل في ظل "فراغ تنظيمي" جزئي إذ لا تزال القوانين البيئية تفتقر إلى الصرامة في الإلزام بالإفصاح عن الانبعاثات. وهذا يعني أن المدقق يواجه "مخاطر المهنة" بمفرده دون غطاء قانوني قوي مما يدفعه إلى "التحوط المهني" المفرط فغياب معيار وطني موحد للإفصاح عن الاستدامة يترك المجال واسعاً للشركات لإنشاء لجان استدامة صورية مما يضع مراقب الحسابات في مأزق أخلاقي وقانوني عند المصادقة على تقارير تفتقر إلى معايير القياس الكمي. لذا فإن النتائج تدعم بقوة ضرورة التنسيق بين مكاتب التدقيق والهيئات العامة لحماية البيئة لوضع "أطر إرشادية" تحدد مسؤوليات المراجع وتضمن حماية الممارسات البيئية الحقيقية من الممارسات الشكلية.

٣. تأثير الخبرة المهنية لمراقب الحسابات في إدراك المخاطر

إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لسنوات الخبرة (كما في تحليل ANOVA) وهذا يعزز فرضية أن مهارات تدقيق الاستدامة هي "مهارات مكتسبة تراكمياً". فمراقب الحسابات ذو الخبرة الطويلة يمتلك "رؤية شمولية" للمخاطر حيث يربط بين الأداء المالي المستقر للشركة وبين قدرتها على إدارة المخاطر البيئية. وهذه النتيجة تدعو مكاتب التدقيق إلى ضرورة تبني استراتيجيات "التعلم التنظيمي" ونقل الخبرة بين أجيال المدققين لضمان استمرارية جودة التأكد على معلومات (ESG).

أن هذا التباين منطقي محاسبياً فمراقبي الحسابات ذوو الخبرة الأطول يمتلكون "حساً مهنيّاً" أعمق تجاه المخاطر القانونية والسمعة (Reputational Risk). وهم يدركون أن التورط في المصادقة على تقرير استدامة "مضلل" لا يهدد فقط أخلاقيات المهنة بل يعرض مكتب التدقيق لمسؤوليات قانونية جسيمة مما يجعلهم أكثر تمسكاً بالمعايير المهنية (مثل ISAE 3000).

٤. الفجوة بين الطموح والإلزام القانوني

رغم وجود ارتفاع في مستويات الموافقة على المهارات إلا أن هناك إشارات إحصائية (في متوسطات التحديات) تشير إلى أن غياب "قواعد السلوك المهني الملزمة" يظل عائقاً. وتنعكس نتائجنا وجود "فجوة حوكمة". فمراقبي الحسابات مستعدون فنياً لكنهم ينتظرون إطاراً تنظيمياً محلياً أكثر صرامة (Regulatory Framework) يعزز من قدرة مراقب الحسابات على مواجهة لجان الاستدامة "الصورية" داخل الشركات. وتمثل نتائج هذه الدراسة تطوراً مفاهيمياً في دور مراقب الحسابات المحلي إذ انتقل من كونه "مدقق مالي" إلى

إلى "مؤكد للجودة البيئية والاجتماعية". ان هذا التحول يضع مراقب الحسابات في موقع "الحكم المستقل" الذي يوازن بين طموحات المستثمرين (الصناديق الخضراء) وممارسات الإدارة (الغسيل الأخضر). فنتائج هذه الدراسة تؤكد أن مراقبي الحسابات في البيئة المحلية ليسوا متفجرين على ظاهرة الغسيل الأخضر (Greenwashing) بل هم فاعلون أساسيون يسعون لتكييف أدواتهم المهنية والتقنية لمواجهة هذه الظاهرة.

خلاصة البحث (الاستنتاجات والتوصيات)

الاستنتاجات

بناءً على ما أسفرت عنه نتائج الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي (توزيع التكرارات، اختبار T-Test، تحليل ANOVA، وتحليل الانحدار المتعدد)، أمكن التوصل إلى الاستنتاجات الآتية، والتي تُجيب بشكل مباشر عن تساؤلات البحث وتختبر مدى صحة فرضياته:

١. أثبتت نتائج التحليل الإحصائي (نموذج الانحدار ومعامل التحديد $R^2 = 0.61$) صحة الفرضية الرئيسية حيث تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة عملية التأكيد والرقابة الخارجية وبين الحد من ممارسات الغسيل الأخضر في تقارير الاستدامة (ESG). وتُظهر النتائج أن قدرة مراقب الحسابات على كشف التضليل البيئي ترتفع بشكل جوهري كلما اعتمد على معايير التأكيد الدولية .
٢. أكدت النتائج الإحصائية (معامل الانحدار $\beta = 0.48$ وبأعلى قيمة T بـ (18.10)) ان ممارسة مراقب الحسابات لد "التشكك المهني" تمثل خط الدفاع الأول والركيزة الأكثر تأثيراً في كشف أساليب الإفصاح الانتقائي والمصطلحات الفضفاضة؛ حيث انتقل المراجع من دور "الموثق المستندي" إلى "المحلل النقدي" لنوايا الإدارة .
٣. أظهرت النتائج توافقاً بين أفراد العينة ومتوسطات حساسية عالية ($\mu = 4.32$) حول أهمية التحول الرقمي والاستعانة بالخبرات البيئية والتكنولوجية حيث تبين أن فحص البيانات البيئية غير المالية لا يمكن أن يقتصر على الأدوات المحاسبية التقليدية بل يتطلب تقنيات تتبع رقمية وخبراء متخصصين لتقييم انبعاثات الكربون والأثر البيئي الفعلي .
٤. كشفت نتائج تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية ($Sig = 0.012$) في إدراك مخاطر الغسيل الأخضر تُعزى لسنوات الخبرة حيث أظهر مراقبو الحسابات ذوو الخبرة الطويلة حساً أعمق تجاه المخاطر القانونية ومخاطر السمعة المترتبة على المصادقة على تقارير استدامة مضللة .

٥. تكمن مشكلة ضعف الرقابة حالياً في وجود "فراغ تنظيمي" يتيح للشركات ممارسة الغسيل الأخضر تحت مسمى الإفصاح الاختياري. والحل يكمن في تحويل الإفصاح والتأكيد الخارجي لتقارير الاستدامة من إجراء "طوعي" إلى "متطلب إلزامي" تشترطه هيئة الأوراق المالية وسوق العراق للأوراق المالية لقيّد الشركات .

٦. إن معالجة الممارسات المضللة تتطلب الانتقال المباشر من الاجتهادات الشخصية إلى التطبيق الملزم للمعيار الدولي لعمليات التأكيد (ISAE 3000) والمعيار الحديث (ISSA 5000) حيث يمنح هذا الإطار لمراقب الحسابات القواعد الموحدة لفحص البيانات النوعية والكمية وتقييم الأدلة غير المالية .

٧. تشير مشكلة البحث إلى نقص المهارات البيئية لدى المحاسبين والحل يكمن في إصلاح البرامج التدريبية والأكاديمية عبر تبني مجلس المهنة ونقابة المحاسبين لدورات تخصصية في "محاسبة وتدقيق الاستدامة"، وتفعيل نص معايير التدقيق التي تجيز وتشجع تكوين فريق تدقيق مدمج يضم خبراء بيئيين مهندسين إلى جانب مراقب الحسابات .

٨. تستغل بعض الإدارات قبول الأسواق بـ "التأكيد المحدود (Limited Assurance)" تمييز إفصاحات مضللة. يكمن الحل الحقيقي في توجيه الممارسات المهنية نحو "التأكيد المعقول Reasonable Assurance" على المدى المتوسط، لكونه يفرض اختبارات فحص عميقة تفصح للتناقض بين الأرقام المالية المعلنة والادعاءات البيئية المزعومة

التوصيات المقترحة

بناءً على النتائج أعلاه يقدم الباحث مجموعة من التوصيات وهي كالآتي:

١. التوصيات العملية:

- أ) يتوجب على مكاتب التدقيق الاستثمار في تدريب المدققين ومراقبي الحسابات على تقنيات الذكاء الاصطناعي لتقليل الاعتماد على التقديرات الشخصية للإدارة.
- ب) تبني "عقلية المشكك" إذ لا يكفي الاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركات محل التدقيق بل يجب توسيع نطاق الفحص ليشمل مقارنات خارجية (شكاوى المستهلكين تقارير البيئة المستقلة).
- ج) هناك حاجة ماسة لتوحيد معايير الإفصاح لتقليل المساحة التي تستغلها الشركات للتلاعب بالمصطلحات الفضفاضة مثل (منتج صديق للبيئة)
٢. الجهات التنظيمية (هيئة الأوراق المالية وسوق العراق للأوراق المالية):

أ) ضرورة إصدار تعليمات تلزم الشركات المدرجة بتقديم تقارير استدامة (ESG) مدققة من قبل مكاتب التدقيق الخارجي كشرط للاستمرار في الإدراج.

ب) إعداد دليل وطني للإفصاح عن الاستدامة يتضمن مؤشرات واضحة تمنع الشركات من استخدام المصطلحات الغامضة (الغسيل الأخضر).

٣. المنظمات المهنية (مجلس المهنة ونقابة المحاسبين والمدققين):

أ) الإسراع في تبني المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (ISAE 3000) وتوطينه ليتناسب مع البيئة العراقية.

ب) إقامة دورات تدريبية مكثفة للمدققين حول "محاسبة الاستدامة" وكيفية تدقيق وفحص تقارير الأداء البيئي والاجتماعي.

٤. مكاتب التدقيق الخارجية:

أ) ضرورة استعانة مكاتب التدقيق بخبراء في المجالات البيئية والاجتماعية عند فحص تقارير الشركات ذات الأثر البيئي الكبير مثل (شركات القطاع الصناعي والنفطي).

ب) تحديث برامج التدقيق لتشمل الإجراءات الخاصة بتقييم مخاطر الغسيل الأخضر (Greenwashing) كجزء من عملية تقييم المخاطر الشاملة.

٥. الباحثين والأكاديميين:

إجراء دراسات مقارنة بين سوق العراق والأسواق المجاورة لتقييم مدى تطور دور المدقق في الحد من التضليل البيئي عبر الحدود.

المصادر والمراجع

١. المصادر العربية

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2020). (IFAC). المعايير الدولية لعمليات التأكيد: المعيار الدولي رقم ٣٠٠٠: عمليات التأكيد غير المتعلقة بمراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية. ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الخطيب، خ. (٢٠٢٢). التدقيق البيئي وأثره على جودة التقارير المالية والغير مالية. دار الفكر الجامعي الإسكندرية. مصر. الزبيدي، ح. (٢٠٢١). التدقيق المعاصر: الإطار النظري والتطبيقي. دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع. بغداد. العراق. القحطاني، م. (٢٠٢١). المحاسبة عن الاستدامة والإفصاح البيئي والاجتماعي. دار المناهج للنشر والتوزيع. عمان. الأردن. المشهداني، س. (٢٠٢٢). منهجية البحث العلمي في العلوم الإدارية والمحاسبية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. عمان. الأردن.

٢. ترجمة المصادر العربية إلى الإنكليزية

Al-Khatib, K. (2022). *Environmental auditing and its impact on the quality of financial and non-financial reports*. Alexandria: Dar Al-Fikr Al-Jami'i.

Al-Mashhadani, S. (2022). *Research methodology in administrative and accounting sciences*. Amman: Dar Al-Yazouri Scientific Publishing.

Al-Qahhtani, M. (2021). *Accounting for sustainability and environmental and social disclosure*. Amman: Dar Al-Manahij Publishing and Distribution.

Al-Zubaidi, H. (2021). *Contemporary auditing: Theoretical and applied framework*. Baghdad: Dar Al-Kutub Al-Ilmiyya Publishing and Distribution.

International Federation of Accountants (IFAC). (2020). *International standards on assurance engagements: ISAE 3000 – Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. Translated by Arab International Society of Certified Accountants.

3. English References

Accountability. (2020). *AA1000 Assurance Standard (AA1000AS V3)*. Accountability, New York, USA.

Adams, C. A. (2020). Sustainability reporting and value creation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 1–21.

Amel-Zadeh, A., & Serafeim, G. (2018). Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey. *Financial Analysts Journal*, 74(3), 87–103.
<https://doi.org/10.2469/faj.v74.n3.2>

Bansal, P., & Clelland, I. (2004). Talking Trash: Legitimacy, Impression Management and Unsystematic Risk in the Context of the Natural Environment. *Academy of Management Journal*, 47(1), 93–103. https://journals.aom.org/doi/10.5465/20159562?utm_source=chatgpt.com

Boffo, R., & Patalano, R. (2020). *ESG management and fiduciary duty in institutional investment*. OECD, Paris, France. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=3745502>

Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of GRI performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036–1071.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998>

Cheng, B., Ioannou, I., & Serafeim, G. (2014). Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*, 35(1), 1–23. <https://www.jstor.org/stable/24037207>

CorporateRegister.com. (2008). *Assure View: The CSR Assurance Statement Report*. London, UK <https://www.corporateregister.com/pdf/AssureView.pdf>

Deegan, C. M. (2019). Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2307–2329. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638>

Delmas, M. A., & Burbano, V. C. (2011). The drivers of greenwashing. *California Management Review*, 54(1), 64–87. <https://doi.org/10.1525/cmr.2011.54.1.64>

Du, S., Bhattacharya, C. B., & Sen, S. (2010). Maximizing business returns to corporate social responsibility (CSR): The role of CSR communication. *International Journal of Management Reviews*, 12(1), 8–19. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2009.00276.x>

Eccles, R. G., Krzus, M. P., & Ribot, S. (2015). Meaning and Momentum in the Integrated Reporting Movement. *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), 8–17.
<https://doi.org/10.1111/jacf.12113>

Gatti, L., Seele, P., & Rademacher, L. (2021). Grey zone in greenwashing: Definitional ambiguities and new institutionalism. *Journal of Business Ethics*, 172(1), 1–16.
<https://doi.org/10.1186/s40991-019-0044-9>

Global Reporting Initiative (GRI). (2020). *Consolidated set of GRI sustainability reporting standards*. GRI Publishing. https://eddirection.org/wp-content/uploads/2021/05/GRI-Standards-Consolidated.pdf?utm_source=chatgpt.com

Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47–77. <http://dx.doi.org/10.1108/09513579510146996>

- Gürtürk, A., & Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136(Part A), 30–41. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>
- Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>
- Hummel, K., & Schlick, C. (2016). The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure: Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 455–476. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.001>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3410: Assurance engagements on greenhouse gas statements*. IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2024). *International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000: General requirements for sustainability assurance engagements*. IFAC.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jones, P., Hillier, D., & Comfort, D. (2014). Assurance of the leading UK food retailers' corporate social responsibility/sustainability reports. *Corporate Governance*, 14(1), 130–138. <https://doi.org/10.1108/CG-03-2011-0027>
- Lyon, T., & Montgomery, A. W. (2015). The means and end of greenwashing. *Organization & Environment*, 28(2), 223–249.
- Marquis, C., Toffel, M. W., & Zhou, Y. (2016). Scrutiny, Norms, and Selective Disclosure: A Global Study of Greenwashing. *Organization Science*, 27(2), 483–500. <https://doi.org/10.1287/orsc.2015.1039>
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance practices: The case of sustainability assurance. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.
- Parguel, B., Benoît-Moreau, F., & Russell, C. A. (2015). Can evoking nature in advertising mislead consumers? The power of “executional greenwashing”. *International Journal of Advertising*, 34(1), 107–134. https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/02650487.2014.996116?utm_source=chatgpt.com
- 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. DOI: 10.2308/ajpt-10047. https://doi.org/10.2308/ajpt-10047?utm_source=chatgpt.com
- Schaltegger, S., & Burritt, R. (2018). *Contemporary environmental accounting: Issues and concepts*. Routledge, London, UK.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>
- Terrachoice. (2010). *The sins of greenwashing: Home and family edition*. Underwriters Laboratories. [https://www.twosides.info/wp-content/uploads/2018/05/Terrachoice The Sins of Greenwashing - Home and Family Edition 2010.pdf](https://www.twosides.info/wp-content/uploads/2018/05/Terrachoice%20The%20Sins%20of%20Greenwashing%20-%20Home%20and%20Family%20Edition%202010.pdf)



Velte, P. (2021). Archival research on ESG reporting and assurance: Key drivers and consequences. *Journal of Management and Governance*, 26, 997–1061.

<https://doi.org/10.1108/SBR-05-2020-0077>

Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: A critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229.

<https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.01.005>

Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>