



## Consulting and Assurance Services of Internal Auditors in Sustainability Reporting System

Elahe Ahmadi amin<sup>1</sup>, Ali Rahmani<sup>2</sup>, Zabihollah Rezaee<sup>3</sup>, Saeid Homayoun<sup>4</sup>, Azadeh Maddahi<sup>5</sup>

Received: 2023/12/15

Approved: 2024/02/06

Research Paper

### Abstract:

In this research we examine the role of internal auditors in the preparation of sustainability reporting, consulting and assurance services prior, during and after preparation. We collect and analyze data by reviewing related literature, conducting interviews of 24 internal audit experts, and using theme-analysis method. Our results show that internal auditors actively participate in: (1) promoting the sustainability culture and risks assessment prior to the preparation of sustainability reports; (2) assisting management during the preparation of sustainability reports by identifying stakeholders and important sustainability issues, considering sustainability in strategies, evaluating alignment of goals, strategies sustainability mission and designing the process of developing sustainability reports; and (3) performing assurance statements on sustainability reports and post-audit in importing sustainability reporting and assurance. The results indicated 113 roles, of which 22 components are related to pre-development, 50 items during and 41 after-implementation of sustainability. The highest role in pre-development belongs to consulting services, during implementation both roles are recognized to the same extent, and after-deployment, assurance services is seen more. Results show that internal auditors can play a crucial role in the preparations and development of sustainability reports. Results provide policy, practice and research implications for the emerging role of internal auditors in sustainability reporting and assurance.

**Key Words:** Sustainability Reporting, Internal Auditing, Consulting and Assurance Services

[10.22034/JPAR.2024.2018005.1258](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2018005.1258)

1. PhD Student in Accounting, Accounting Department, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran (ahmadiamin.elaheh@gmail.com).
  2. Professor of Accounting, Accounting Department, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran . (Corresponding Author) (rahmani@alzahra.ac.ir).
  3. Professor of Accounting, Fogelman College of Business and Economics, University of Memphis, Memphis, Tennessee, USA. (zrezaee@memphis.edu).
  4. Associate Professor of Accounting, Department of Business and Economic studies, , Faculty of Education and Economics, Gavle University, Gavle, Sweden.(saeid.homayoun@hig.se).
  5. Assistant Professor of Accounting, Accounting Department, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (a.maddahi@alzahra.ac.ir).
- <http://article.iacpa.ir>

## خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی حسابرسی داخلی در نظام گزارشگری پایداری

الهه احمدی امین<sup>۱</sup>، علی رحمانی<sup>۲</sup>، ذبیح الله رضایی<sup>۳</sup>، سعید همایون<sup>۴</sup>، آزاده مداحی<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

در این پژوهش نقش حسابرسان داخلی در خدمات مشاوره و اطمینان بخشی پایداری پیش از استقرار، حین اجرا، پس از آن بررسی شده است. مطالعه کیفی حاضر به روش تحلیل تم صورت پذیرفته است. ابتدا به بررسی ادبیات پرداخته، سپس مصاحبه با ۲۴ خبره انجام شده است. مهم ترین نقش های حسابرسی داخلی پیش از استقرار نظام پایداری، تاثیرگذاری در فرهنگ سازی، ایجاد بینش، بررسی ریسک های پایداری ضمن ارزیابی سایر فرآیندها می باشد. در طی فرایند استقرار نظام پایداری، مشاوره در ایجاد فرآیند، شناسایی ذینفعان، موضوعات بااهمیت، در نظر گرفتن پایداری در استراتژی ها، ارزیابی هم راستایی اهداف، استراتژی ها و فرآیندها، بخشی از مهم ترین خدمات حسابرسی داخلی است. مهم ترین نقش ها پس از استقرار، شناسایی و گزارش نقاط نیازمند بهبود، ارتقا کیفیت گزارش پایداری، انطباق گزارش و فعالیت های پایداری با اهداف، به روز بودن فرآیند و ارزیابی چالش های آتی می باشد. نتایج حاکی از تعیین ۱۱۳ نقش بوده که ۲۲ مولفه مربوط به پیش از استقرار، ۵۰ مولفه حین و ۴۱ مورد پس از استقرار می باشد. بیشترین نقش در پیش از استقرار به مشاوره تعلق داشته، در حین استقرار هر دو نقش به یک میزان شناسایی و پس از استقرار نقش اطمینان دهی بیشتر می باشد. نقش های حسابرسان داخلی در آمادگی و تهیه گزارش های پایداری مستند شده است. نتایج همچنین کاربردهای سیاستی، اجرایی و پژوهشی برای نقش نوظهور حسابرسان داخلی در گزارشگری پایداری و اطمینان بخشی دارد.

واژه های کلیدی: گزارشگری پایداری، حسابرسی داخلی، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره

 10.22034/JPAR.2024.2018005.1258

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.

ahmadiamin.elaheh@gmail.com

۲- استاد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

rahmani@alzahra.ac.ir

zrezaee@memphis.edu

۳- استاد حسابداری، کالج بازرگانی و اقتصاد فاکلمن، دانشگاه ممفیس، ایالات متحده آمریکا.

saeid.homayoun@hig.se

۴- دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه یوله، یوله، سوئد

a.maddahi@alzahra.ac.ir

۵- استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.

http://article.iacpa.ir

## ۱- مقدمه

نگرانی‌های رو به رشد جهانی نسبت به موضوعات زیست محیطی، اجتماعی، حاکمیتی و اقتصادی موجب تغییر چشم‌انداز و تمرکز فرایندهای تجاری در اقصی نقاط جهان شده است. کاهش منابع طبیعی و انرژی، افزایش پسماندها، افزایش هزینه مواد و عدم ثبات اقتصادی، اثرات منفی بر کسب و کارها دارد. همچنین فشارهای زیادی بر شرکت‌ها از سوی قانون‌گذاران، مشتریان و ذینفعان در خصوص مسئولیت‌های اجتماعی ایجاد شده است. در چنین محیط‌های تجاری پیچیده‌ای، سازمان‌ها به اهمیت این موضوعات توجه نموده‌اند (دیلویت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). امروزه در فرهنگ کسب و کار، تنها به موفقیت پولی توجه نمی‌گردد، بلکه سازمان‌ها از لحاظ تاثیر متقابل بر محیط و اخلاق رصد می‌شوند. در همین راستا شرکت‌ها در پی سازوکارهای مدیریتی هستند که الزامات جدید را پوشش دهند. پایداری چشم‌انداز وسیع‌تری نسبت به چالش‌های اقتصادی دارد و در حال تبدیل شدن به جریان اصلی در شرکت‌ها است (پوچی و گزلی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). ادغام پایداری در استراتژی‌های تجاری به پاسخگویی، شفافیت و اکوسیستم‌های سالم کمک نموده و ارزش اقتصادی پدید می‌آورد (دیلویت، ۲۰۱۶).

افزایش توجه به پایداری با افزایش تقاضا جهت حصول اطمینان از اعتبار افشای این اطلاعات توأم بوده است (دمینیک و مارتینوبنی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). در حالی که هیئت‌مدیره از عوامل کلیدی در گزارشگری پایداری به شمار می‌روند، عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند با ارائه اطمینان‌بخشی و مشاوره در ایجاد آن، نقش مهمی ایفا کند (دیلویت، ۲۰۱۶). در این راستا واحد حسابرسی داخلی باید خود را با تغییرات جدید انطباق داده و برای پیشرفت در سایه این تغییرات تلاش کند و نباید تغییرات را پس از رخداد مورد توجه قرار دهد، بلکه از همان ابتدا باید به عنوان یکی از مشارکت‌کنندگان فعال اثرگذار بر افراد و فرآیندها حضور یابد و به بررسی ریسک‌های ذاتی آن بپردازد. حسابرسان داخلی در مرحله استقرار باید از نزدیک بر فرآیند پیاده‌سازی نظارت نمایند و پیشنهاد بهبود دهند. پس از استقرار، حسابرسان داخلی از طریق خدمات اطمینان‌بخشی، گزارش‌های پایداری را ارزیابی می‌کنند و باید جریان فرآیندها در هر یک از فعالیت‌ها را از لحظه شروع تا گنجانده شدن در گزارشگری پایداری، ارزیابی نمایند تا سبب بهبود گزارش‌ها و ارائه دقیق آن‌ها گردند (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۶). در حالی که بیشتر تمرکز اطمینان‌بخشی پایداری بر افزایش اعتبار گزارش آن است، اما تقاضا در هر یک از مراحل جهت اطمینان‌بخشی وجود دارد. لذا اطمینان‌دهندگان هم در مراحل استقرار و هم گزارشگری می‌توانند موثر واقع شوند (سیمنت، ژو و هوآنگ<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). در ادبیات گذشته، نقش حسابرسی داخلی در پایداری و توانایی آن برای ارتقای اطمینان اطلاعات و کمک به بهبود راهبری و گزارشگری مورد تأیید قرار گرفته است. در حالی که بخش عمده ادبیات به بررسی اطمینان‌بخشی خارجی پایداری پرداخته؛ کمبود تحقیق در زمینه بررسی ماهیت و میزان اطمینان‌بخشی داخلی و مشاوره در تمامی مراحل به صورت منسجم به چشم می‌خورد. لذا این پژوهش به دنبال تعیین این نقش‌ها در هر یک از گام‌های مذکور بوده است. با توجه به آن که تاکنون در ایران حرکت به سمت پایداری

توسط عمده شرکت‌ها به صورت رسمی دنبال نشده، توجه به نقش حسابرسان داخلی از مرحله پیش از استقرار آغاز شده تا با ارائه نتایج، افراد در این حرفه به تاثیر نقش خود آگاه گردند و به عنوان تسهیل‌گر و کاتالیزور در ایجاد بینش در سازمان و سرعت بخشیدن به حرکت به سمت پایداری فعالیت نمایند. با توجه به شرایط موجود در کشور در حوزه‌های اقتصادی، محیطی و اجتماعی و لزوم ایجاد سازوکار برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در زمینه پایداری مطابق با دستورالعمل حاکمیت شرکتی سازمان بورس، ضرورت ایجاد این فرآیند افزایش یافته و در این خصوص بایستی از افرادی که به فرآیندها، اهداف و شیوه‌های توسعه در سازمان واقف می‌باشند، استفاده نمود تا با کمک آن‌ها به استقرار پایداری در شرکت‌های ایرانی سرعت بخشید که حسابرسان داخلی یکی از این گروه افراد می‌باشند.

برخی نهادهای حرفه‌ای مانند سازمان بورس سنگاپور<sup>۵</sup> ابراز نگرانی کرده و بیان نموده‌اند علی‌رغم پیشرفت در قوانین گزارشگری پایداری، حسابرسان داخلی برای بررسی در این زمینه آموزش ندیده و هیچ راهنمایی برای انجام این کار ندارند (انجمن حسابرسان داخلی سنگاپور<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲). لذا ارائه یک راهنمای جامع در این خصوص مهم می‌باشد. از جمله ضرورت‌های ارائه خدمات حسابرسان داخلی در پایداری آن است که به دلیل داوطلبانه بودن این گزارش‌ها، همه شرکت‌ها چنین اطلاعاتی را افشا نمی‌کنند و ممکن است اطلاعاتی افشا شود که کامل یا انکاپذیر نیستند و بسیاری از سازمان‌ها اطلاعاتی را افشا می‌کنند که جنبه مثبتی از آن‌ها را نشان می‌دهد و حتی اقدام به سبزشویی می‌کنند. نگرانی‌هایی درباره کمیت و کیفیت افشای پایداری وجود دارد و انتظار می‌رود حسابرسی داخلی در کاهش این نگرانی‌ها و بهبود افشای آن موثر باشد (عبدی، همایون و کاظمی، ۱۳۹۹). از سوی دیگر سازمان حسابرسی تدوین استانداردهای پایداری را در دستور کار خود قرار داده و انتظار می‌رود در آینده نزدیک الزامات گزارشگری پایداری افزایش یابد. علاوه بر آن با بررسی پژوهش‌های بین‌المللی و بررسی موشکافانه‌تر در سطح ایران و شناسایی شکاف مطالعاتی موجود مشخص شد در کشور ما مطالعه‌های انجام‌شده از مسئله این پژوهش فاصله داشته و یا از لحاظ تعداد اندک بوده‌اند؛ به همین جهت، نیاز به مطالعه گسترده در این حوزه احساس شده است.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

گزارشگری پایداری بیانگر استراتژی، راهبری، عملکرد و چشم‌اندازهای یک سازمان است. این موضوع جدیدترین چارچوب گزارشگری جهانی است که بر مدیریت پایدار کسب‌وکار متمرکز می‌شود (دیلویت، ۲۰۱۶). محرک اصلی حرکت به سوی پایداری نیاز درک شده برای ارائه یک دید کلی از واحد تجاری می‌باشد که بر چارچوب‌های مالی، زیست‌محیطی، اجتماعی و روابط هم‌افزای آن‌ها در ایجاد ارزش سازمانی متمرکز شده است (دمینیک و مارتینوبنی، ۲۰۱۵). گرس گیل<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۶) بیان نمودند شرکت‌ها خود را درگیر مسائل پایداری می‌کنند زیرا رضایت ذینفعان افزایش یافته و بر شهرت شرکت اثر مثبت دارد. ذینفعان نسبت به صحت این گزارش‌ها

زمانی که به‌طور داوطلبانه و مثبت افشا می‌شوند، تردید دارند (براون، لیبورد و زامورا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵) و خواهان اطمینان‌بخشی شخص ثالث هستند (شیمکو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

مطابق با رهنمود افشا ۵۶-۱۰۲ چارچوب جهانی گزارشگری پایداری GRI (که مبانی نظری این پژوهش بر مبنای این چارچوب انجام پذیرفته)، سازمان می‌تواند برای بهبود قابلیت اعتماد گزارش از رویکردهای متنوعی استفاده نماید. استفاده از اطمینان‌بخشی خارجی در کنار هرگونه منابع داخلی توصیه شده و سازمان می‌تواند دارای سیستم‌های کنترل داخلی جهت ارائه گزارش صادقانه و قابل اعتماد باشد. همچنین واحد حسابرسی داخلی را به عنوان بخشی از فرآیند مدیریت ریسک و گزارشگری اطلاعات ایجاد نماید (مشایخی، اسکندری و سمیعی، ۱۴۰۰). توسعه گزارشگری یکپارچه، فرصت‌هایی برای حسابرسی داخلی فراهم می‌کند تا به نقش مستقل خود در شرکت و خدمات اعتباربخشی بی‌طرفانه فرآیندهای داخلی، در ایجاد ارزش پایدار سازمان کمک کند (پوچی و گزلی، ۲۰۱۸). برای حسابرسی داخلی، این سوال مطرح نیست که آیا گزارشگری پایداری اتخاذ شود یا خیر، بلکه این سوال مطرح است که نقش وی در آماده‌سازی، در حین استقرار و پیاده‌سازی، تا بلوغ چه باید باشد. حسابرسی داخلی برای پشتیبانی از این فرآیند مناسب است زیرا در حوزه فعالیت‌های عملیاتی آگاه‌ترین بخش‌ها در واحد تجاری محسوب می‌شوند (چدید و چایا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). وی با اجرا و پیاده‌سازی فرآیندها در سازمان آشناست، درک کل‌نگر از استراتژی و عملکرد دارد، می‌تواند بر ارتباطات در میان واحدهای مختلف در سازمان تأثیر بگذارد و اطمینان‌بخشی برای افزایش اعتبار داده‌ها در گزارش پایداری ارائه دهد و بر پذیرش گزارش تأثیرگذار باشد (انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۳). سهم حسابرسان داخلی در این فرآیند مضاعف است. در مرحله اول، به مدیریت در ایجاد یک سیستم مدیریتی پایدار کمک می‌کند و پس از استقرار، حسابرسی‌های سیستم را انجام می‌دهد (پوچی و گزلی، ۲۰۱۸). مضافاً با توصیه‌هایی جهت بهبود گزارشگری از طراحی فرآیندهای مدیریتی پشتیبانی می‌کند و بسته به بلوغ پایداری در سازمان، خدمات مشاوره ارائه دهد (دیلویت، ۲۰۱۶).

در پژوهش حاضر، پژوهشگران به دنبال پاسخ به این مسأله می‌باشند که در دنیای کسب و کار امروزه که در جهان؛ کشورها در مسیر توسعه پایدار قرار گرفته و سازمان‌ها سفر پایداری را آغاز نموده‌اند آیا اشخاص شاغل در حرفه حسابرسی داخلی در این زمینه می‌توانند موثر باشند؟ مطابق با ادبیات تحقیق، خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی برای حسابرسان داخلی تعیین شده که این پژوهش به دنبال شناسایی این نقش‌ها با توجه به فرهنگ و بستر ایران در زمان پیش از استقرار پایداری و در حین ایجاد و دوره‌های بعد از آن می‌باشد. لذا سوالات اصلی در این پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱- نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان در پیش از استقرار پایداری چیست؟
- ۲- حسابرسان داخلی چه خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی در حین ایجاد و استقرار فرآیند پایداری در سازمان می‌توانند ایفا کنند؟
- ۳- خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی پس از استقرار و گزارشگری پایداری

چیست؟

بررسی موسسه کی‌پی‌ام‌جی در سال ۲۰۲۰ نشان می‌دهد، اطلاعات پایداری تنها اگر قابل اعتماد تلقی شوند، می‌تواند برای تصمیم‌گیران مفید باشد و اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری اکنون به یک روش استاندارد برای شرکت‌های بزرگ و متوسط در سراسر جهان تبدیل شده است (کی‌پی‌ام‌جی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۰). در آوریل ۲۰۲۱، بنیاد<sup>۱۳</sup> IFRS نتایج حاصل از یک نظرسنجی را منتشر نمود که در آن پاسخ‌دهندگان موافق بودند اطلاعات پایداری در گزارش‌های سالانه باید قابل حسابرسی باشد تا قابلیت اطمینان اطلاعات افزایش یابد (سیمنت، ژو و هوآنگ، ۲۰۲۲). بزرگترین نظرسنجی جهانی بنیاد حسابرسی داخلی<sup>۱۴</sup> و انجمن حسابرسی داخلی (۲۰۲۲) نشان می‌دهد حسابرسان داخلی به طور گسترده در فعالیتهای سنتی مانند حسابرسی رعایت (۷۸٪)، تقلب (۵۷٪) و ریسک (۵۶٪) درگیرند و از طریق راهبری، پایداری و فناوری اطلاعات و امنیت سایبری برای ذینفعان خود ارزش می‌افزایند. به‌طور متوسط ۱۵٪ از مدیران عنوان کردند در فعالیتهای پایداری مشارکت نموده‌اند که مشارکت آن‌ها در صنایع مختلف، متفاوت بوده و انتظار دارند علاقه به پایداری به‌طور تصاعدی افزایش یابد (بنیاد حسابرسان داخلی و انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۲). پژوهش ونتر و ون اک<sup>۱۶</sup> (۲۰۲۱) نشان می‌دهد، اخیراً تعداد بررسی‌های مربوط به اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری افزایش یافته که منعکس‌کننده توجه به این موضوع است. آن‌ها ۱۲۱ مقاله بین سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۰ را در ۳۵ مجله بررسی و اعلام کردند ادبیات در این زمینه غنی شده؛ به نحوی که نیمی از مقالات در سه سال آخر منتشر شده است (انجمن حسابرسان داخلی سنگاپور، ۲۰۲۲).

سیمنت، ونسترالن و چوا<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۹) دریافتند شرکت‌هایی که مایل به ایجاد شهرت شرکتی خود هستند، با احتمال بیشتری اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری را دنبال می‌کنند. هاج، سوبرامانیم و استوارت<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۹) دریافتند اطمینان‌بخشی گزارش پایداری، قابلیت اتکا اطلاعات محیطی و اجتماعی را بهبود می‌بخشد و شرکت‌هایی که به دنبال افزایش اعتبار گزارش‌های خود و ایجاد شهرت هستند، احتمالاً گزارش‌های پایداری را اطمینان‌بخشی می‌کنند. زیرا چنین گزارش‌هایی منطقه حاصل‌خیز تقلب است. تروتمان<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۵) بیان کردند نقش حسابرسان داخلی در ارائه اطمینان‌بخشی پایداری در سال‌های آینده افزایش خواهد یافت و با رویکرد مدیریت ریسک سازمانی جامع، می‌توانند در این حوزه تاثیر گذار باشند. همچنین اطمینان‌بخشی آن‌ها در این زمینه بستگی دارد به این که به چه کسانی پاسخگو هستند و بسته به اینکه به مدیریت یا کمیته حسابرسی پاسخگو باشند ممکن است وظیفه را در سطح متفاوتی انجام دهند. نتایج مطالعه دمینیکی و مارتینوبنی (۲۰۱۸) حاکی از آن است که حمایت مدیریت و گزارشگری خارجی اطلاعات پایداری از عوامل کلیدی مرتبط با مشارکت حسابرسی داخلی در فعالیتهای اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای به شمار می‌رود و میزان مشارکت آن‌ها الزاماً تحت تاثیر مجموعه همگن از عوامل نیست. پیتر و رومی<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۵) بیان نمودند وجود یک افسر ارشد پایداری<sup>۲۱</sup> به‌طور مثبتی با اطمینان‌بخشی گزارش پایداری همراه است. اندریکات<sup>۲۲</sup> و همکاران (۲۰۲۰) بیان کردند

اندازه هیئت مدیره، استقلال و نمایندگی هیئت-مدیره توسط زنان تا حدودی با یکدیگر در ارتباط هستند و مشترکاً بر مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر می‌گذارند.

میرباقری، خردیار و ملکی (۱۴۰۲) بیان داشتند، مسئولیت‌پذیری حساب‌رسان داخلی سبب رشد اثربخشی و صرفه‌اقتصادی حساب‌رسی‌ها می‌گردد و در فراهم‌آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حساب‌رس کمک می‌کند. باقرآبادی و نیکومرام (۱۴۰۲) در بررسی خود اعلام نمودند هویت اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌دار و اعتماد اجتماعی و جنسیت رابطه منفی معنی‌داری با تجاری‌سازی حرفه حساب‌رسی دارد. هویت اخلاقی، افراد را تشویق می‌کند نسبت به نیازهای مشتریان حساس شوند لذا حساب‌رسان باید استراتژی‌های خود را با نیازهای ذینفعان بازبینی کنند. همچنین با افزایش سطح اعتماد اجتماعی گرایش حساب‌رسان به تجاری‌سازی کاهش می‌یابد زیرا اعتماد اجتماعی باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه‌ای در بین افراد می‌شود و حساب‌رسان به حرفه‌گرایی سوق پیدا می‌کنند و تجاری‌سازی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر حساب‌رسان مرد نسبت به زن اهمیت بیشتری به تجاری‌سازی حرفه‌ای می‌دهند و با ارتقا اعتماد اجتماعی می‌توان حساب‌رسان را به رعایت ارزش‌های اخلاقی در حوزه تجاری‌سازی در حرفه حساب‌رسی مقید نمود.

یافته‌های پژوهش عبدی، همایون و کاظمی (۱۳۹۹) حاکی از آن است که ویژگی‌های کمیته حساب‌رسی (اندازه، استقلال، تخصص مالی و تنوع جنسیتی اعضا کمیته) تاثیر مثبت و معناداری بر افزایش سطح گزارشگری پایداری شرکت‌ها دارد. نتایج بررسی موسوی و حاجیها (۱۳۹۷) نشان داد مشارکت مشورتی و اطمینان‌بخشی حساب‌رسان داخلی در فعالیت‌های پایداری کمتر از حد متوسط است و سطح جاری صلاحیت‌های آنان در رابطه با این مسائل مناسب بوده و شایستگی آنان به منظور مشارکت در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی پایداری کافی است. یافته‌های پژوهش جامعی و نجفی (۱۳۹۸) نشان می‌دهد از آنجا که مسئولیت اجتماعی شرکت یک مفهوم تازه می‌باشد و فقدان یک چارچوب قانونی برای افشا است، تلاش حساب‌رسی بیشتری مورد نیاز است که منجر به افزایش حق‌الزحمه حساب‌رسی می‌شود.

لذا با توجه به بررسی‌های صورت گرفته تعداد محدودی مطالعه به بررسی هر دو نقش حساب‌رسان داخلی به صورت عمیق پرداخته‌اند و مطالعات پیشین بیشتر بر جنبه اطمینان‌بخشی تمرکز یافته است. با توجه به اینکه حساب‌رسی داخلی می‌تواند نقش‌های گوناگونی در ارتباط با حوزه‌های پایداری ایفا کند، به اطمینان‌دهی محدود نمی‌شود و با پیشرفت سازمان‌ها در مراحل متفاوتی از بلوغ پایداری، احتمالاً نقش آن‌ها دستخوش تحول می‌گردد. لذا در این پژوهش به بررسی همزمان این دو نقش و تاثیر حساب‌رسان داخلی در تمامی گام‌ها پرداخته می‌شود.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تفسیرگرایی می‌باشد. استفاده از این رویکرد می‌تواند سبب درک بهتر دنیای اجتماعی پیرامون و تدوین تئوری‌های جدید شود (لاریمی، محسنی، ایمانی، ۱۳۹۲). جمع‌آوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل در این پژوهش بر اساس مدل پیاز پژوهش ساندرز<sup>۲۲</sup> و همکاران

(۲۰۱۶) صورت پذیرفته است. مطالعه حاضر از لحاظ ماهیت و هدف کاربردی است؛ به این معنا که یافته‌های حاصل از آن را می‌توان به‌طور مستقیم برای حل مشکلات به کار گرفت. بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌ها استراتژی پژوهش توصیفی و پیمایشی است. ویژگی پژوهش توصیفی آن است که پژوهش‌گر دخالتی در موقعیت متغیرها ندارد و آنچه را وجود دارد تشریح می‌نماید (رحمانی و کدخدایی، ۱۳۹۶).

در این مطالعه از رویکرد کیفی استفاده شده و مصاحبه‌های انجام شده از نوع نیمه‌ساختاریافته<sup>۲۴</sup> بوده‌اند. در این نوع مصاحبه، سؤال‌ها از قبل و بر اساس دانش کسب شده از مرحله اول پژوهش و کمبودهای تحقیقاتی موجود و پوشش مسئله اصلی پژوهش، تنظیم شده‌اند. پس از انجام مصاحبه‌ها به بررسی هر یک از گفتمان‌ها به شیوه تحلیل تم پرداخته شده است. تحلیل تم روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای درون داده‌ها است. برای تعیین اینکه چه چیزی در یک تحقیق تم به حساب می‌آید، قضاوت پژوهشگران ضروری بوده است. در این پژوهش از روش ۶ مرحله‌ای براون و کلارک<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۶) برای تحلیل تم استفاده شده است.

در تحقیق حاضر، ۲۴ مصاحبه تخصصی (حضور و اسکایپی) با اشخاص خبره حسابرسی داخلی انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش متناظر با موضوع اصلی تحقیق، خبرگان حسابرسی داخلی با رده ریاست به بالا شاغل در بنگاه‌های تجاری، اعضای هیأت علمی دانشگاه‌های دولتی در رشته حسابداری و حسابرسی بوده‌اند.

ابتدا ۳ مصاحبه اکتشافی به انتخاب پژوهشگران با خبرگانی که در زمینه شناخت و پیاده‌سازی پایداری و نقش حسابرسان داخلی در آن صاحب نظر دانسته شده‌اند، برای زمینه‌سازی مصاحبه‌های اصلی انجام شده است. سپس با ۲۱ نفر از خبرگان به روش گلوله‌برفی<sup>۲۶</sup>، مصاحبه به عمل آمده. در این روش پژوهشگران به پیشنهاد مصاحبه‌شوندگان، برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر رفته است (ازکیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲).

پژوهشگران فرآیند پژوهش کیفی و گردآوری داده‌ها را تا زمانی که به اشباع نظری برسند، ادامه داده‌اند. در ابتدا با بررسی گفتمان‌ها کدهای اولیه ایجاد شده و سپس دسته‌بندی کدها در قالب تم‌ها در یک فرآیند پویا انجام گردید و با مرور آن‌ها، حذف، ترکیب چند تم و یا تفکیک تم به چند مورد صورت پذیرفت. در گام بعدی تعریف و نام‌گذاری نهایی تم‌ها آغاز گردید. در این مرحله تم‌ها به روشنی تعریف و نام‌گذاری و مشخص گردید هر تم راجع به چیست و در انتها تم‌های نهایی به شکلی خلاصه و منسجم ارائه گردید.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جهت بیان یافته‌های پژوهش ابتدا مشخصات مصاحبه‌شوندگان ارائه می‌گردد. افراد مذکور به شیوه هدفمند از میان خبرگان موجود در حرفه با سوابق دانشگاهی و اجرایی مرتبط انتخاب گردیده‌اند.

در جدول شماره ۱، آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است. مصاحبه‌شوندگان با

حداقل رده ریاست حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و یا اعضای هیأت علمی دانشگاه‌های دولتی در رشته حسابداری و حسابرسی انتخاب شده‌اند. بررسی سوابق کاری پیشین این افراد در تمام طول دوران شغلی آن‌ها (با سوابق گذشته حسابرسی مستقل، مدیر مالی و ...) نشان می‌دهد ۲۳ نفر از آن‌ها دارای سابقه کاری حسابرس داخلی بوده، ۱۵ نفر از ۲۴ نفر در گذشته و یا هم‌اکنون عضو هیأت علمی دانشگاه دولتی بوده و یا سابقه تدریس در دانشگاه را داشته، ۹ نفر در گذشته دارای تجربه انجام حسابرسی مستقل بوده و ۸ نفر در سنوات قبل مدیر امور مالی بوده‌اند. همچنین ۶ نفر از صاحب‌نظران هم‌اکنون عضو کمیته حسابرسی می‌باشند و ۲ نفر از ۲۴ نفر، پژوهشگر در زمینه پایداری با سابقه انجام پژوهش تخصصی در این زمینه بوده‌اند.

جدول ۱- مشخصات مصاحبه‌شوندگان

تعداد	شرح تمامی سوابق کاری	نسبت	تعداد نفر	محدوده سنی	نسبت	تعداد نفر	جنسیت
۲۳	حسابرس داخلی	۶۷٪	۱۶	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۲۹٪	۷	زن
۱۵	مدرس / عضو هیأت علمی دانشگاه	۳۳٪	۸	بیش از ۴۰ سال	۷۱٪	۱۷	مرد
۹	حسابرس مستقل	نسبت	تعداد نفر	زمان سابقه کار	نسبت	تعداد نفر	تحصیلات
۸	مدیر مالی	۸٪	۲	کمتر از ۱۰ سال	۷۱٪	۱۷	دکتری
۶	عضو کمیته حسابرسی	۶۷٪	۱۶	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۸٪	۲	دانشجو دکتری
۵	سایر	۲۵٪	۶	بیش از ۲۰ سال	۲۱٪	۵	کارشناسی ارشد

مطابق با بررسی صورت گرفته و اخذ نظر از ۲۴ صاحب‌نظر، استقرار پایداری ارتباط مستقیمی با خواست و بینش اعضا هیأت‌مدیره و مدیران عامل در یک سازمان دارد که در صورت آگاهی از مزایا و ضرورت به این سمت حرکت خواهند نمود. این بررسی نشان می‌دهد حسابرسی داخلی به عنوان یک حرفه دانش محور و چندمهارته می‌تواند زمانی که سازمان هیچ استراتژی پایداری اتخاذ ننموده، نقش مهمی به عنوان الهام‌بخش و انگیزاننده ایفا کنند و با اشاره به قوانین موجود در جامعه در حوزه‌های پایداری که هم‌اکنون نیز شرکت‌ها باید آن را مورد توجه قرار دهند با ارائه خدمات مشاوره به انعکاس این ابعاد در اهداف سازمان و استراتژی‌های راهبردی کمک نمایند. همچنین می‌تواند در حین استقرار نقش مهمی در توسعه فرآیندهای مرتبط با پایداری و اجرای استراتژی‌ها ایفا کند و پس از ایجاد نیز با توصیه‌هایی برای بهبود فعالیت‌های پایداری و یا

کنترل‌های مناسب در اطمینان‌بخشی نقش‌آفرینی نماید.

در این پژوهش سعی بر آن بوده با تفکیک نقش اشخاص شاغل در حرفه حسابرسی داخلی، وظایف آن‌ها در مرحله قبل از ایجاد پایداری، در حین استقرار استراتژی‌ها و فرآیندها و پس از ایجاد مشابه سایر فرآیندها به آن پرداخته شود. ذکر این نکته ضروری است که مطابق با بیانہ انجمن حسابرسان داخلی امریکا، نقش اطمینان‌بخشی آن‌ها در این فرآیند اساساً تغییر نخواهد کرد زیرا همچنان به ارائه اطمینان به هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی در مورد وجود کنترل‌ها برای کاهش ریسک‌های واحد تجاری ادامه می‌یابد و به پایداری مشابه سایر فرآیندها در سازمان نگریسته می‌شود (انجمن حسابرسان داخلی خبره<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۵). لذا در ادامه نقش‌هایی که به صورت عمومی در تمامی فرآیندها برای حسابرسان داخلی تعریف شده به همراه نقش‌های ویژه‌ای که به این فرآیند بیشتر اختصاص دارد، بیان شده است. بنابراین حسابرسان داخلی در هر سطح بلوغی که باشند حتی در سطوح پایین‌تر زنجیره تعالی، امکان نقش‌آفرینی در این فرآیند را مشابه سایر چرخه‌ها خواهند داشت و امکان ارزیابی فرآیند از جنبه‌های ریسک، کنترل‌ها و بررسی اعداد و ارقام مالی و حسابرسی رعایت همواره میسر می‌باشد. در مجموع ۱۱۳ نقش برای حسابرسان داخلی در خدمات مشاوره و اطمینان‌دهی تعریف گردید که ۲۲ مولفه مربوط به خدمات پیش از استقرار، ۵۰ مولفه حین ایجاد و ۴۱ مورد متعلق به پس از استقرار در سازمان می‌باشد. ۴۹ مورد از تمامی نقش‌های شناسایی شده مربوط به خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی و ۶۴ مولفه در برگیرنده خدمات اطمینان‌بخشی آن‌ها است. بیشترین عملکرد حسابرسان داخلی در مرحله پیش از استقرار به خدمات مشاوره تعلق داشته، تفاوتی در تمرکز بیشتر نوع خدمت‌رسانی در مرحله حین استقرار مشاهده نگردید و هر دو نقش به یک میزان شناسایی شده است و در مرحله پس از استقرار خدمات اطمینان‌دهی حسابرسان بیشتر به چشم می‌خورد. در ادامه یافته‌های حاصل از پژوهش بر اساس سوال‌های مطرح شده در بخش قبل در سه قسمت ارائه می‌گردد. به نحوی که در یک نمای کلی، خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان در پیش، حین و پس از استقرار و مولفه‌های مربوطه و توضیحات آن ارائه می‌گردد.

### یافته اول: نقش حسابرسان داخلی در مرحله پیش از استقرار پایداری در سازمان:

نخستین سوال پژوهش در مورد تعیین نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان در پیش از استقرار پایداری بوده که در جدول شماره ۲ نمای کلی از این نقش‌ها ارائه شده است.

## جدول ۲ - نقش حسابرس داخلی پیش از استقرار پایداری: منبع یافته‌های پژوهش

نقش حسابرس داخلی پیش از استقرار پایداری		
خدمات اطمینان بخشی	خدمات مشاوره	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• بررسی ابعاد پایداری توسط حسابرسان داخلی و اشاره به موضوعات پایداری بطور غیرمستقیم و ضمنی در گزارش‌های حسابرسی سایر فرآیندها</li> <li>• تعیین زمان مناسب جهت حرکت به سمت پایداری و اطمینان از آمادگی شرکت جهت اجرای پروژه</li> <li>• ارزیابی ریسک‌های شهرت عدم توجه به پایداری</li> <li>• شناسایی افراد آسیب‌زنده بر محیط‌زیست و اجتماع در زنجیره ارزش و تعدیل همکاری با آنها و تعیین تاثیر این آسیب‌ها بر سازمان</li> <li>• ارزیابی رعایت اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای اخلاقی در سازمان</li> <li>• ارزیابی ابعاد غیرمالی پایداری شامل موضوعات اجتماعی، محیطی و راهبری توسط حسابرسان داخلی به جز ابعاد مالی و اقتصادی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ترغیب جهت ارائه گزارش اقدامات در حال اجرا در سایر فرآیندها در سازمان در حوزه ابعاد پایداری جهت نمایش عملکرد و بررسی روند و پیگیری</li> <li>• کمک به تعیین و ایجاد بسترهای پیاده‌سازی</li> <li>• توجه به چشم‌انداز و آینده و چالش‌های پیشرو شرکت در زمینه ابعاد پایداری</li> <li>• ترسیم حوزه‌های چالش‌برانگیز شامل ریسک‌های عدم توجه به پایداری و یا فرصت‌ها و مزایای استقرار آن در سازمان</li> <li>• تحلیل هزینه و منفعت اقدامات پایداری توسط حسابرسان داخلی برای ارکان راهبری در سازمان جهت ترغیب حرکت به سمت پایداری و تغییر دیدگاه مدیران جهت سرمایه‌گذاری در این حوزه و تعیین رویه‌های اقتصادی و آسان</li> <li>• کمک به سازمان جهت خلق و یا محافظت از ارزش از طریق توجه به موضوعات نوینی همچون پایداری</li> <li>• مشاوره بهبود رویه‌های اجرایی سازمان طبق قوانین موجود اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی و بهره‌مندی از مشوق‌های قانونی توجه به موضوعات مربوطه و جلوگیری از جریمه‌های قانونی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• فرهنگسازی و معرفی و آشنایی ارکان راهبری با پایداری و کمک به استقرار آن در شرکت</li> <li>• تسهیلگری حرکت شرکت به سمت پایداری و نقش کاتالیزور و الهام‌بخشی در سرعت بخشیدن به این جریان</li> <li>• ایجاد بینش در ذهن افراد تصمیم‌گیرنده</li> <li>• بهینه‌سازی کاوی حسابرس داخلی از طریق اشاره به الگوهای جهانی و شرکت‌های پیشرو در صنایع مشابه</li> <li>• آموزش و تبیین مبانی نظری ابعاد پایداری و ترسیم ریسک‌های از بین برنده ارزش و فرصت‌های موجود به ارکان راهبری در سازمان در صورت تسلط به موضوع</li> <li>• کمک به تسهیل جریان ارتباطات</li> <li>• فرهنگ تفکر یکپارچه و تعامل بهینه و پشتیبانی کارکنان از این موضوع و از بین بردن موانع، دغدغه‌ها، مقاومت‌ها در زمینه پایداری</li> <li>• ارائه مشاوره استراتژیک حسابرس داخلی در زمان عدم وجود ساختار و الزام برای پایداری</li> <li>• ارائه پیشنهادات روشن‌نگرانه به مدیران جهت بیان نیاز به پایداری و ایجاد احساس نیاز در سازمان، تبیین اهمیت و ضرورت پایداری و بیان موضوع</li> </ul>

با توجه به آن که حسابرسان داخلی از جمله اشخاصی در سازمان می‌باشند که تحت نظر اعضا هیات‌مدیره فعالیت می‌نمایند و به آن‌ها با ارائه خدمات خود در اداره بهتر شرکت کمک می‌کنند در این مرحله بیشترین میزان کمک را حسابرسان داخلی از طریق ارائه مشاوره به این اعضا هیات‌مدیره در سازمان ارائه می‌دهند. خبرگان عنوان نمودند بیشترین تاثیر حسابرسان داخلی در این گام در کمک به فرهنگ‌سازی، معرفی و آشنایی ارکان راهبری با پایداری، تاثیر مثبت در تسهیل‌گری حرکت شرکت به سمت پایداری و نقش کاتالیزور و الهام‌بخشی در سرعت بخشیدن به این جریان، ایجاد بینش در ذهن افراد تصمیم‌گیرنده، آموزش و تبیین مبانی نظری ابعاد پایداری، بهینه‌کاوی و اشاره به الگوهای جهانی، کمک به تسهیل جریان ارتباطات به جهت داشتن ارتباط با تمام افراد در سازمان به منظور ایجاد فرهنگ تفکر یکپارچه و ارائه مشاوره استراتژیک در زمان عدم وجود ساختار و الزام می‌باشد. همچنین ترسیم حوزه‌های چالش‌برانگیز شامل بیان ریسک‌های عدم توجه به پایداری و یا فرصت‌ها و مزایای استقرار آن در سازمان و تحلیل هزینه و منفعت اقدامات پایداری جهت ترغیب حرکت به این سمت و تغییر دیدگاه مدیران در سرمایه‌گذاری در این حوزه از اولویت‌های بالای نقش‌آفرینی حسابرسان داخلی در خدمات مشاوره‌ای بوده است. علاوه بر آن در حال حاضر در ایران شرکت‌ها به صورت قانونی و یا عرفی جهت حفظ مشروعیت خود ملزم به رعایت برخی ابعاد پایداری می‌باشند که حسابرسان داخلی می‌توانند در ترغیب و کمک به شرکت‌ها جهت ارائه این عملکردها به صورت منسجم‌تر و یکپارچه و به صورت گزارش رسمی کمک نمایند این در حالی است که تعداد اندکی از شرکت‌ها گزارش پایداری خود را به صورت جداگانه در وب سایت رسمی شرکت منتشر می‌نمایند، همچنین می‌توانند با ارائه راهنمایی در خصوص موضوعاتی که توسط سازمان مورد توجه قرار نگرفته آن‌ها را جهت بهره‌مندی از مشوق‌ها و مزایا و یا جلوگیری از جرائم، راهنمایی نمایند. بعلاوه در زمانی که هیچ قانون، ساختار و راهنمایی به صورت رسمی برای شرکت‌ها منتشر نشده می‌توانند خدمات مشاوره استراتژیک ارائه داده و در شناخت و ایجاد بسترهای پیاده‌سازی کمک کنند که در این خصوص با توجه به نوع عملکرد خود به چشم‌انداز و آینده و چالش‌های پیش‌رو شرکت در زمینه ابعاد پایداری توجه نموده و ریسک‌های از بین برنده ارزش در سازمان ناشی از عدم توجه به این موضوعات و فرصت‌های پیش‌رو با حرکت به این سمت را نمایش داده و با تکیه بر تبصر این افراد در تحلیل هزینه و منفعت هر اقدامی، دیدگاه مدیران را در خصوص هزینه پنداشتن موضوعات پایداری تغییر دهند و با ارائه منافع هر یک از این رویه‌ها ارکان راهبری را در سرمایه‌گذاری بلندمدت در منافع پایداری مشارکت داده همچنین در این گام می‌تواند روش‌های پیاده‌سازی آسان، اقتصادی و بهینه‌تر را راهنمایی نموده و به حفظ و یا افزایش ارزش سازمان کمک کنند. با توجه به آن که در این مرحله هیچ استراتژی، هدف و برنامه اجرایی به کار گرفته نشده خدمات اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی محدود می‌باشد. بیشترین نقش در خدمات اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان بررسی ابعاد پایداری حین ارزیابی سایر فرآیندها و اشاره به موضوعات پایداری بطور غیرمستقیم و ضمنی در گزارش‌های حسابرسی سایر چرخه‌ها قبل

از ایجاد پایداری بوده است. در واقع حسابرسان داخلی در حین رسیدگی به سایر فرآیندها در سازمان همانند چرخه تامین، تولید، فروش و غیره باید به مولفه‌های پایداری شامل عوامل زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی توجه نموده و به صورت ضمنی ریسک‌ها و فرصت‌های پایداری موجود در این چرخه‌ها را در گزارش خود جهت ارائه به اعضا هیات مدیره درج نمایند. همچنین افراد آسیب‌زنده بر محیط‌زیست و اجتماع که در زنجیره ارزش سازمان می‌باشند را شناسایی و در صورت لزوم اظهار نظر در خصوص ادامه و یا تعدیل همکاری با آن‌ها صورت پذیرد. با توجه به آن که عدم رعایت موضوعات پایداری و ارتکاب آسیب به محیط‌زیست و اجتماع تأثیر سوء بر شهرت و مشروعیت سازمان خواهد گذاشت حسابرسان داخلی بایستی این ریسک‌ها را ارزیابی و به مدیران اعلام دارند. همچنین ضروری است علاوه بر تمرکز بر ابعاد مالی در سازمان بررسی ابعاد غیرمالی را نیز مورد توجه قرار دهند و با دانش عمیقی که از کل سازمان دارند، به ارزیابی زمان مناسب جهت حرکت به سمت پایداری و اطمینان از آمادگی شرکت جهت اجرای پروژه با در نظر گرفتن بلوغ سازمان و ارزیابی سطح درک مفاهیم و اصول گزارشگری پایداری توسط افراد در شرکت بپردازند.

### یافته دوم: نقش حسابرسان داخلی در حین استقرار پایداری در سازمان:

جهت پاسخ به سوال دوم، پژوهشگران در پی یافتن نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی در زمان استقرار فرآیندهای پایداری در سازمان بوده‌اند که نتیجه حاصل به شرح جدول ۳ ارائه می‌گردد.

### جدول ۳- نقش حسابرسان داخلی حین استقرار پایداری: منبع یافته‌های پژوهش

نقش حسابرسان داخلی حین استقرار پایداری	
خدمات مشاوره	خدمات اطمینان‌بخشی
<ul style="list-style-type: none"> <li>مشاوره جهت نحوه ایجاد و اجرای فرآیند پایداری</li> <li>کمک به تحلیل و شناسایی ذینفعان کلیدی، تعیین نیازهای آنها و شناسایی ریسک‌ها و فرصت‌های موجود در خواسته‌های ذینفعان و مدیریت انتظارات</li> <li>مشاوره به هیئت‌مدیره با در نظر گرفتن موضوعات پایداری در استراتژی‌های سازمان، طراحی استراتژی‌های پایداری و شناسایی کمبودها و نقص‌ها در هنگام تعیین استراتژی‌ها</li> <li>مشاوره جهت کمک به شناسایی موضوعات بااهمیت پایداری</li> <li>کمک در تعیین اهداف پایداری</li> <li>مشاوره مستمر جهت رشد و ارتقا پایداری در سازمان از طریق بهینه‌کاو و الگوبرداری اقدامات شرکت‌های رقیب و یا برتر در حوزه پایداری</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>بررسی استراتژی‌های پایداری و انعطاف‌پذیری آن، اطمینان از فرآیند تدوین و طراحی صحیح و تعبیه نیازهای منطقی ذینفعان و توجه به کاهش ریسک پایداری در استراتژی، حسابرسانی استراتژیک</li> <li>اطمینان از شمول تمامی ذینفعان کلیدی و بااهمیت و تعیین نیازهای منطقی آنها</li> <li>بررسی نحوه تعیین موضوعات مهم، عدم سوگیری در آن و اطمینان‌بخشی درباره موضوعات بااهمیت شناسایی شده</li> <li>ارزیابی طراحی و اجرای ساختار راهبردی و ارزیابی لحاظ نمودن ابعاد مختلف پایداری در آن</li> <li>ارزیابی امکان دستیابی به اهداف پایداری و پشتیبانی از آن بر اساس فرآیند در حال ایجاد</li> <li>ارزیابی همراستایی اهداف، استراتژی‌ها و فرآیندهای پایداری</li> <li>ارزیابی روش‌های مختلف پیاده سازی پایداری، استراتژی‌ها و اهداف، بررسی و ارائه فرآیندهای بهینه جایگزین توسط</li> </ul>

<p>حسابرس داخلی</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزیابی کیفیت و کمیت ارزش ارائه شده و <b>سنجش پاسخ شرکت</b> به موضوعات بااهمیت از دیدگاه ذینفعان و خواسته‌های آنها</li> <li>• ارزیابی میزان <b>تغییرات لازم در فرآیندها</b> و بازنگری در صورت نیاز</li> <li>• ارزیابی واقع‌بینانه بودن پیش‌فرضه‌های موجود در اهداف پایداری</li> <li>• ارزیابی <b>طراحی و تعریف درست فرآیند پایداری</b></li> <li>• ارزیابی <b>بیطرفانه اجرای درست فرآیندها</b> و نظارت بر اجرا آن</li> <li>• ارزیابی <b>یکپارچگی</b> فرآیندهای پایداری</li> <li>• ارزیابی امکان <b>بروز مشکل و ایراد</b> در سایر زمینه‌ها همزمان با اتخاذ یک اقدام در راستای پایداری</li> <li>• ارزیابی جریان فرآیندها در هر یک از فعالیت‌ها و اطمینان‌بخشی کل فرآیند و <b>حسابرسی بر خط</b> در حین اجرا</li> <li>• شناسایی، تحلیل و ارزیابی <b>ریسک‌های ذاتی پایداری</b> و تعیین اثر آن بر عملیات سازمان</li> <li>• یافتن <b>نقاط حاوی ریسک تقلب</b> و اطمینان از <b>عدم وقوع تقلب</b> در فرایند پایداری با ایجاد کنترل‌های پیشگیرانه</li> <li>• ارزیابی فرآیند <b>مدیریت ریسک</b> و اطمینان از تعبیه ریسک‌های پایداری و موضوعات بااهمیت در ارزیابی ریسک‌های کلی سازمان و بررسی نحوه واکنش و مدیریت آن</li> <li>• ارزیابی <b>مقدماتی</b> فرایند <b>کنترل داخلی</b> و اطمینان‌بخشی نسبت به وجود و کامل بودن کنترل‌های لازم و بازنگری کنترل‌ها</li> <li>• بررسی نقش‌ها و مسئولیت‌های افراد در فرآیند پایداری و تعبیه آن در شرح شغلی افراد و اطمینان از ایجاد <b>تفکیک وظایف</b> در مراحل اجرا و نظارت این فرآیند و تهیه و تایید داده‌ها و اطلاعات</li> <li>• مشاوره <b>بهبود و ارتقا عملکرد</b> در حین استقرار آن</li> <li>• ارزیابی <b>رعایت قوانین</b> موجود و مصوبات هیات‌مدیره و الزامات بالادستی در خصوص پیاده‌سازی پایداری</li> <li>• ارزیابی <b>قابلیت سیستم‌های اطلاعاتی</b> موجود در خصوص نشر اطلاعات مربوط و مجهز بودن به امنیت لازم و ارزیابی شمول و کامل بودن داده‌ها در داشبوردهای اطلاعاتی</li> <li>• اطمینان از <b>ذخیره نمودن اطلاعات</b> از ابتدای فرآیند و گام‌های اجرایی</li> <li>• اطمینان بخشی درباره <b>داده‌های پایداری</b>، شناسایی صحیح شاخص‌ها، ارزیابی کیفیت و عینیت داده‌ها و صحت اندازه‌گیری شاخص‌ها</li> <li>• <b>تحلیل هزینه منفعت موضوعات بااهمیت</b> و ارزیابی اقتصادی پروژه‌های پایداری با بررسی هزینه‌ها و سرمایه‌گذاری در این حوزه</li> <li>• ارزیابی <b>پیشبینی هزینه‌های مجاز</b> در راستای پایداری در بودجه و بررسی نگاره زمانی جهت اطمینان از عدم صرف <b>زمان زیاد</b> و یا <b>تجاوز میزان هزینه</b> از مبلغ پیش‌بینی شده در حین استقرار</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• کمک به <b>مدیریت دانش</b> با آموزش و <b>تزریق دانش</b> در حین اجرای پایداری</li> <li>• جهت دادن حسابرسی داخلی در <b>قدم برداشتن سازمان در قالب چارچوبها</b> در صورت آشنایی آنها با چارچوبها</li> <li>• کمک به شناسایی، <b>طراحی و ایجاد محیط کنترلی مناسب</b> پیرامون اطلاعات غیرمالی گزارشگری پایداری</li> <li>• مشاوره در خصوص <b>ارائه و یا عدم ارائه گزارش پایداری</b> توسط شرکت</li> <li>• <b>شناسایی زمینه‌های مغفول</b> در زمینه پایداری در حین استقرار</li> <li>• کمک به سازمان در <b>کمی و یا ریالی نمودن داده‌های کیفی</b> جهت افزایش تاثیر بر ذهن تصمیم‌گیرندگان</li> <li>• کمک حسابرسی داخلی به <b>کاهش اضافه بار اطلاعاتی و اختصار</b> در داده‌های گسترده پایداری و برقراری تعادل میان اختصار و کامل بودن</li> <li>• مشاوره و کمک حسابرسی داخلی جهت <b>انجام فعالیت‌های پایداری به صورت خودکار</b> و عدم درگیر نمودن افراد</li> <li>• مشاوره حسابرسی داخلی در <b>حوزه راهبردی سازمان جهت برقراری توازن در حل و فصل تعارضات</b> پایداری و سودآوری و تضاد با نیازهای ذینفعان</li> <li>• کمک به <b>تهیه و تصویب دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های داخلی</b> و جاری شدن آن در سازمان با هدف درگیر نمودن کارکنان</li> <li>• مشاوره <b>بهبود و ارتقا عملکرد</b> در حین استقرار آن جهت انجام بهتر کارها و اقدامات صحیح و بهره‌ورتر</li> <li>• مشاوره و کمک به <b>طراحی ساختار و محتوای گزارش پایداری</b> و ارتقا کیفیت گزارش</li> <li>• مشاوره در خصوص کمک به <b>طراحی شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد فرآیندی و تاثیر و معیارها</b></li> <li>• مشاوره جهت تعیین نوع داده‌های مورد نیاز، <b>ارتقا کیفیت و صحت داده‌ها</b> و کمک به چگونگی تهیه، اندازه‌گیری و جمع‌آوری داده‌های بهروز و معتبر</li> <li>• کمک به <b>ایجاد کنترل‌های داخلی</b> در فرآیندها از ابتدای زمان پیاده‌سازی پایداری</li> <li>• کمک به شناسایی و <b>رصد بر خط ریسک‌های پایداری</b> در حین اجرا</li> <li>• مشاوره در <b>فرآیند مدیریت ریسک</b> جهت تعبیه پایداری در آن</li> <li>• مشاوره طراحی و پیاده‌سازی <b>سیستم و فناوری اطلاعات</b> برای پایداری</li> </ul>
--	---

مطابق با ادبیات پژوهش، توجه به نقش حسابرسان داخلی در حین ایجاد پایداری از این جهت مدنظر قرار گرفته که آن‌ها می‌توانند با بررسی کامل و دقیق از اجرای پروژه، شاهد پیاده‌سازی موفق پایداری باشند و با انجام عملیات اطمینان‌بخشی در گزارشگری آن موثر واقع شوند. در حالت ایده‌آل آن‌ها باید از نزدیک بر فرآیند پیاده‌سازی نظارت نموده و سیستم‌ها و کنترل‌های مربوطه را بررسی نمایند. خبرگان بیان داشتند، اعمال کنترل در یک فرآیند در حال ایجاد، اثربخش‌تر و آسان‌تر از اصلاح و تغییر فرآیند ایجاد شده می‌باشد. لذا با تعریف نقش‌های حسابرسان، این پژوهش نشان می‌دهد آن‌ها باید از ابتدا به صورت فعال در اجرای این مشارکت نمایند. همچنین نظر به اینکه یکی از گام‌های اساسی استقرار پایداری؛ شناسایی ذینفعان کلیدی و تعیین نیازهای منطقی آن‌ها در خصوص ابعاد پایداری و در حقیقت تعیین موضوعات بااهمیت از دیدگاه آن‌ها می‌باشد، به جهت داشتن دید عمیق و کلی‌نگر حسابرسان داخلی به تمامی افراد در زنجیره ارزش، وی می‌تواند به تحلیل و شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آن‌ها کمک نموده و سازمان را در شناسایی ریسک‌ها و فرصت‌های موجود در خواسته‌های آن‌ها و مدیریت انتظارات یاری رساند. پس از تعیین این موضوعات سازمان بایستی مسائل با اهمیت پایداری را در استراتژی‌ها و اهداف سازمان تعبیه نماید؛ لذا حسابرسان داخلی می‌توانند با مشاوره به هیئت‌مدیره در بهبود فرایند راهبری پایداری و در نظر گرفتن موضوعات پایداری در استراتژی‌ها و اهداف سازمان و شناسایی کمبودها و نقص‌های موجود در آن کمک نموده تا امکان دستیابی و توجه به بهترین چشم‌اندازها برای سازمان فراهم گردد. لازم به ذکر است موارد فوق و همچنین کمک به طراحی شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد و طراحی ساختار و محتوای گزارش پایداری دارای بیشترین تعداد نظر در خصوص ارائه خدمات مشاوره حسابرسی داخلی در این مرحله بوده است.

علاوه بر آن، در حین استقرار پایداری این امکان وجود دارد که میان اهداف پایداری، اهداف سودآوری شرکت و یا نیازهای ذینفعان مختلف تعارض وجود داشته باشد برای نمونه اقتصادی‌ترین گزینه جهت تهیه مواد مربوط به تامین‌کننده‌ای باشد که کالای آن در حین تولید منجر به تولید پسماندهای سمی شده و به محیط‌زیست و سلامت افراد آسیب می‌رساند و برای مصرف‌کنندگان شرکت دوری از این مسئله دارای اهمیت است، لذا در این حین حسابرسان داخلی به جهت داشتن استقلال و دانش لازم می‌توانند جهت برقراری توازن در حل و فصل تعارضات و انجام تحلیل هزینه و منفعت نقش‌آفرینی کنند. از سوی دیگر اشخاص آثار ریالی اقدامات را بهتر درک نموده و اطلاعات کمی بر ذهن استفاده‌کنندگان تاثیر به سزایی خواهد داشت. با توجه به آن‌که پایداری شامل ابعاد مالی (اقتصادی) و غیرمالی (زیست‌محیطی و اجتماعی) می‌باشد، با تکیه بر قابلیت حسابرسان داخلی، این افراد می‌توانند به سازمان در کمی و ریالی نمودن داده‌های کیفی کمک نمایند، همچنین به جهت گستردگی ابعاد پایداری و تبحر آن‌ها در برقراری تعادل میان اختصار و کامل بودن در کمک به کاهش اضافه بار اطلاعاتی موثر واقع گردند. در این گام نیز حسابرسان داخلی با بررسی الگوهای موجود و

بهینه‌کاوی<sup>۲۸</sup> توانایی خدمات مشاوره‌ای خود را ارتقا داده و بایستی با مدیریت دانش، در حین استقرار به این فرآیند، دانش‌های لازم را تزییق نمایند. همچنین با آگاهی از چارچوب‌های پایداری، به سازمان جهت حرکت در این راستا مشاوره دهند. برخی از مصاحبه‌شوندگان اعلام داشته‌اند حسابرسان داخلی می‌توانند با بررسی فرآیندهای در حال اجرا و آمادگی سازمان در خصوص ارائه و یا عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکت توصیه‌های لازم را بیان نمایند و زمینه‌های مغفول را در فاز اجرایی گوشزد کنند. موضوع دیگری که از دید خبرگان مورد توجه قرار گرفته مشاوره حسابرسان داخلی جهت انجام فعالیت‌های پایداری به صورت خودکار و عدم درگیر نمودن افراد است زیرا اشخاص نسبت به تغییر مقاومت نشان داده و از پذیرش شیوه‌های جدید سر باز خواهند زد. سایر اطلاعات مندرج در جدول شماره ۲ نیز مربوط به خدمات مشاوره‌ای، مشابه رسیدگی به سایر فرآیندها می‌باشد که شامل کمک به شناسایی ریسک‌ها، تعبیه کنترل‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی، طراحی و اندازه‌گیری داده‌ها و معیارها و تهیه دستورالعمل می‌باشد.

طبق نظر اکثریت مصاحبه‌شوندگان، در حین استقرار پایداری خدمات اطمینان‌بخشی شامل انجام حسابرسی استراتژیک، تعبیه نیازهای منطقی ذینفعان و توجه به کاهش ریسک‌های پایداری در استراتژی می‌باشد و در این گام بایستی اطمینان حاصل شود پایداری در ساختار راهبری سازمان تعبیه شده است. علاوه بر آن از شمول تمامی ذینفعان کلیدی و بررسی نیازهای آن‌ها جهت تعیین موضوعات بااهمیت اطمینان حاصل شده و بررسی گردد آیا امکان دستیابی به اهداف از طریق فرآیندهای ایجاد شده میسر خواهد بود. همچنین ارزیابی همراستایی میان استراتژی‌ها، اهداف، فرآیندها و مسائل بااهمیت یکی از نقش‌های مهم حسابرسان داخلی در این مرحله است. وظایف مذکور به همراه ارزیابی بی‌طرفانه اجرای درست فرآیندها، شناسایی صحیح شاخص‌ها و ارزیابی مقدماتی فرایند کنترل داخلی و اطمینان‌بخشی درباره داده‌ها توسط مصاحبه‌شوندگان دارای بالاترین تعداد پاسخ در خصوص خدمات اطمینان‌دهی بوده است. از جمله سایر خدمات اطمینان‌بخشی می‌توان به ارزیابی واقع‌بینانه بودن پیش‌فرض‌ها هنگام تعیین اهداف اشاره نمود. همچنین بایستی از وجود بودجه و پیش‌بینی هزینه‌های مجاز در آن اطمینان حاصل نمود و در حین فعالیت با بررسی نگاره زمانی مواردی که زمان زیادی به انجام آن اختصاص یافته و یا هزینه‌هایی که از میزان پیش‌بینی تجاوز نموده را تعیین و علل انحراف مشخص شود. همچنین با توجه به آن که این افراد توجه ویژه‌ای به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دارند بایستی بررسی شیوه‌های مختلف انجام یک فرآیند به منظور ارزیابی انتخاب بهترین رویه انجام گیرد و در صورتی که نیاز به تغییر، اصلاح و یا اتخاذ شیوه دیگری مدنظر باشد اقدامات لازم در دستور کار قرار گیرد زیرا در برخی مواقع اتخاذ یک شیوه عمل در راستای دستیابی به اهداف پایداری احتمال دارد آثار منفی بر سایر عملکردها در سازمان داشته باشد. برای نمونه یک شرکت ارائه‌دهنده خدمات ارتباطات به منظور کاهش مصرف انرژی‌های تجدیدناپذیر، استفاده از پنل‌های خورشیدی را جایگزین نماید اما این عمل در سطح وسیع،

بر میزان کیفیت ارائه خدمات ارتباطی تاثیر مخرب گذاشته و منجر به نارضایتی مشتریان و از دست دادن سهم بازار گردد که ضروری است حسابرسان داخلی در ارزیابی تمامی جوانب یک تصمیم در حین اجرا موثر واقع شده و منجر به افزایش سرعت سازمان در شناخت معضلات و ارائه واکنش به این مسائل شوند. در حین استقرار پایداری نیز ضروری است شرکت پس از تعیین موضوعات مهم و نیازهای ذینفعان نحوه پاسخ‌گویی به خواسته آن‌ها و نوع ارزشی که به آنان ارائه خواهد نمود را تعیین کند. لذا حسابرسان داخلی بایستی کیفیت و میزان ارزش ارائه شده به ذینفعان را ارزیابی نمایند. آن‌ها هنگام حسابرسی برخط در حین استقرار و ارزیابی فرآیندها بایستی این اطمینان را حاصل نمایند که پایداری در شرح شغلی و وظایف کارکنان تعریف و به روشنی برای آن‌ها مشخص شده است. همچنین نظر به آن‌ها معمولاً این فرآیند توسط یک شخص در سازمان انجام می‌پذیرد و کنترل‌های خاص از سوی مدیران بر این اقدامات انجام نمی‌گیرد بایستی کنترل‌های داخلی تفکیک وظایف در این فرآیند را بررسی نماید به نحوی که عملیات اجرا و نظارت توسط اشخاص مختلف صورت گیرد. از دیگر وظایف حسابرسان داخلی می‌توان به اطمینان از تعبیه خطرات پایداری در فرآیند مدیریت ریسک اشاره نمود زیرا پایداری طبق نظر متخصصین یکی از نقاط حاصلخیز تقلب می‌باشد و معمولاً کنترل خاصی بر عملکرد و مبالغ آن صورت نمی‌گیرد و این احتمال وجود دارد از پوشش پایداری جهت پنهان نمودن اعمال غیرقانونی و یا پولشویی در زمره کمک به خیریه‌ها استفاده نمایند.

**یافته سوم: نقش حسابرسان داخلی در مرحله پس از استقرار پایداری در سازمان:**  
در سومین سوال پژوهش، خدماتی که حسابرسان داخلی پس از ایجاد و گزارشگری پایداری می‌توانند ایفا کنند، مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج به شرح جدول ۴ ارائه می‌گردد.

## جدول ۴- نقش حسابرسی داخلی پس از استقرار پایداری: منبع یافته‌های پژوهش

نقش حسابرسی داخلی پس از استقرار پایداری		خدمات مشاوره
خدمات اطمینان‌بخشی		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزیابی و اظهار نظر در خصوص افشای کامل و صحیح اطلاعات بااهمیت به ذینفعان و ارائه پاسخ به نیازهای منطقی آنها در گزارش</li> <li>• ارزیابی یکپارچگی داده‌های پایداری و سازگاری بین اطلاعات در گزارش به جهت گستردگی</li> <li>• مقایسه اطلاعات طی دوره‌های گزارشگری مختلف جهت بررسی روند و تغییرات مثبت و یا منفی قابل توجه</li> <li>• ارزیابی نحوه و کیفیت دستیابی به اهداف</li> <li>• بررسی مصوبات مجمع شرکت‌های بورسی در خصوص فعالیت‌های پایداری و اطمینان از انجام آن</li> <li>• بررسی همسویی و تطبیق عدم مغایرت اطلاعات گزارش پایداری با اطلاعات افشا شده در گزارشات مالی و سایر اطلاعات منتشر شده</li> <li>• اطمینان‌بخشی نسبت به کیفیت و سلامت گزارش پایداری و محتوای آن جهت اطمینان از درستی و شفافیت و ارائه جزئیات در خصوص موضوعات کیفی برای افزایش اعتماد اجتماعی و مشروعیت سازمان</li> <li>• ارزیابی تمامیت و کاملبودن اطلاعات مالی و غیرمالی و اطمینان از افشای تمامی جنبه‌های مساعد و یا نامساعد اقدامات و تاثیرات شرکت در حوزه‌های مختلف پایداری بدون سوگیری در ارائه اطلاعات و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی</li> <li>• ارائه خدمات اطمینان‌بخشی جهت افزایش قابلیت اتکا خروجی‌ها، عملکرد و اعتبار داده‌های پایداری و شناسایی شکاف‌ها برای ایجاد بهبود و افزایش سودمندی در تصمیم‌گیری</li> <li>• اطمینان‌بخشی درباره صحت و عینیت داده‌های کمی و کیفی، کفایت معیارها و شاخص‌ها و اندازه‌گیری داده‌ها و اطلاعات افشا شده در گزارش</li> <li>• اطمینان‌بخشی درباره ویژگی‌های کیفی اطلاعات همانند قابلیت مقایسه، کامل، بی‌طرفانه و مربوط بودن، قابل فهم و قابلیت استفاده توسط دامنه وسیعی از ذینفعان</li> <li>• ارزیابی تعریف و اندازه‌گیری صحیح شاخص‌های ارزیابی عملکرد و مقایسه عملکرد واقعی با اهداف و اطمینان از همسویی آن با استراتژی‌ها، عدم طراحی شاخص‌های سخت و یا سهلگیرانه و اطمینان از مساعدبودن شرایط، در زمان مطلوب بودن شاخص‌ها</li> <li>• نظارت و ارزیابی عملکردهای مالی و غیر مالی و مدیریت عملکرد پایداری</li> <li>• انطباق بودجه و عملکرد واقعی و اطمینان‌بخشی نسبت به تحقق اهداف و ارزیابی میزان درصد تحقق</li> <li>• ارزیابی کفایت طراحی مناسب، اجرای اثربخش و صحت کنترل‌های داخلی فرآیندهای پایداری</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• انطباق فعالیت‌های پایداری با اهداف و استراتژی‌های تعیین شده و تطبیق گزارش با سند استراتژیک و راهبری و اهداف از پیش تعیین شده</li> <li>• ارزیابی استراتژی‌ها پس از استقرار پایداری و مشخص نمودن عدم قطعیت‌ها در حسابرسی استراتژیک</li> <li>• اطمینان از به‌رزبودن چرخه و فرآیند پایداری شامل دستورالعمل‌ها، سند استراتژی، اهداف، ذینفعان کلیدی، موضوعات بااهمیت، اطلاعات غیرمالی در گزارش پایداری و تکامل پایداری</li> <li>• ارزیابی چالش‌های آتی در حوزه‌های پایداری</li> <li>• اطمینان از حفظ و نگهداشت و اجرای پیوسته و بدون وقفه فعالیت‌های پایداری در سازمان و ارائه مستمر گزارش پایداری</li> <li>• ارزیابی دوره‌های حسابرسی در سال‌های پس از استقرار درباره نحوه اجرا فرآیندهای پایداری مشابه سایر فرآیندهای جاری در سازمان، ارزیابی نحوه مدیریت فعالیت‌ها و اطمینان‌بخشی نسبت به انجام درست کار</li> <li>• مقایسه عملکرد با شرکت‌های رقیب و یا برتر</li> <li>• ارزیابی امکان انجام اقدامات پایداری، ارائه ارزش به ذینفعان و تحقق اهداف به‌طور بهینه‌تر و با هزینه کمتر و استفاده درست از منابع</li> <li>• اطمینان‌بخشی در خصوص انجام واقعی هزینه‌ها و اقدامات اشاره شده در گزارش در راستای پایداری و کنترل مبالغ پرداخت شده و بررسی مستندات</li> <li>• ارزیابی اثرات سازنده و مخرب ارائه گزارش در زمینه پایداری بر عملکرد و فعالیت شرکت</li> <li>• انجام حسابرسی عملیاتی و ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی فعالیت‌های پایداری</li> <li>• ارزیابی میزان انطباق رعایت الزامات قانونی، استانداردها، دستورالعمل‌ها و سیاست‌های شرکت در زمینه پایداری و انجام حسابرسی رعایت</li> <li>• ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه همانند سبزی شویی در گزارش پایداری و عدم ارائه اطلاعات سوگیرانه</li> <li>• شناسایی و اصلاح ایرادهای موجود در فرآیند و گزارش پایداری پیش از ارائه گزارش به حسابرسی مستقل</li> <li>• تعیین انجام اقدامات در زمینه پایداری با هدفی غیر از اهداف اصلی خود</li> <li>• اطمینان حسابرسی داخلی از عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکت فاقد عملکرد پایدار و پیشگیری از عدمارائه گزارش درباره موضوعات انجام نشده</li> <li>• اطمینان بخشی درباره صحت عملکرد سیستم‌های اطلاعاتی و خروجی‌های آن و کمک به توسعه آن</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• بیان نقاط نیازمند توجه و پیشنهادات بهبود آینده‌نگر جهت کمک به توسعه مستمر</li> <li>• ارائه پیشنهاد جهت ارتقا محتوا و نحوه ارائه گزارش</li> <li>• ارتقا تعداد شاخص‌ها در گزارش نسبت به سال‌های گذشته</li> <li>• مشاوره ارتقا کیفیت داده‌ها و اطلاعات در گزارش پایداری</li> <li>• ارائه گزارش‌های تحلیلی به مدیر در خصوص وضعیت و تغییرات عملکرد محیطی، اجتماعی و اقتصادی جهت تسهیل خودارزیابی‌های مدیریت در کنترل نتایج پایداری</li> <li>• کمک به واحد و یا مسئول پایداری جهت انجام تحلیل‌های مالی مشاوره به مدیران در خصوص صرفه‌جویی</li> <li>• مشاوره حسابرسی داخلی در خصوص بیان اقدامات انجام شده در زمینه پایداری در گزارش جهت افزایش شفافیت و مشاوره در خصوص عدم افشای اطلاعات در دوسر ساز در گزارش</li> </ul>

عمده وظایف حسابرسان داخلی طبق دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در مرحله بعد از استقرار از نوع اطمینان‌بخشی می‌باشد و خدمات مشاوره آن در راستای بهبود، ارتقا عملکرد و توسعه بوده است. بیان نقاط نیازمند توجه و پیشنهادات بهبود جهت کمک به توسعه مستمر و ارتقا محتوا و نحوه ارائه گزارش بالاترین رتبه را در خصوص نقش مشاوره‌ای حسابرسان در این مرحله به خود اختصاص داده‌اند. بیشتر مصاحبه‌شوندگان در حین تعیین نقش‌های اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی پس از استقرار پایداری به خدماتی اشاره نموده‌اند که هم اکنون در خصوص سایر فرآیندها و چرخه‌ها در سازمان در حال اجرا است. این بدان معنا است که متخصصین، این فرآیند را مشابه سایر چرخه‌های اصلی در نظر گرفته‌اند. بیشترین رتبه در این خصوص به اطمینان‌بخشی سلامت گزارشگری پایداری، تطبیق رعایت قوانین و دستورالعمل‌ها و ارزیابی انجام واقعی هزینه‌ها و اقدامات اشاره شده در گزارش و بررسی محتوای گزارش اختصاص یافته است.

علاوه بر موارد اشاره شده فوق، حسابرسان داخلی می‌توانند در شناسایی شاخص‌ها و معیارهای جدید و افزایش تعداد آن، ارتقا کیفیت داده‌ها و اطلاعات در گزارش کمک نموده و با ارائه گزارش‌های تحلیلی به مدیر در خصوص وضعیت و تغییرات عملکرد پایداری جهت تسهیل خودارزیابی‌های مدیریت در کنترل نتایج و ارائه مشاوره جهت کمک به صرفه‌جویی در هزینه‌ها نقش داشته باشند و با توجه به آن که معمولاً مالکان فرآیند پایداری فاقد دانش مالی می‌باشند می‌توانند در ارائه تحلیل‌های مالی به آن‌ها کمک نمایند.

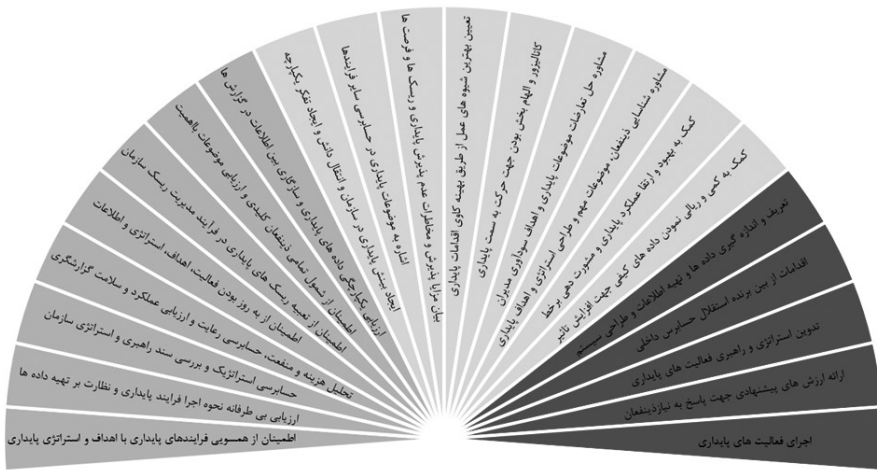
در حوزه اطمینان‌بخشی در این مرحله تطبیق فعالیت‌های پایداری با اهداف و استراتژی‌ها و تطبیق گزارش با سند استراتژیک مدنظر می‌باشد. با توجه به آن که یکی از معضلات ایجاد چنین فرآیندهایی، عدم به‌روزرسانی آن و تعدیل بر اساس تغییرات و نکات قابل بهبود می‌باشد، حسابرسان داخلی بایستی در خصوص به‌روزرسانی دستورالعمل‌ها، سند استراتژی، اهداف، اطلاعات ذینفعان کلیدی، موضوعات بااهمیت و اطلاعات غیرمالی در گزارش پایداری و تکامل فرآیند مذکور و گزارشگری آن اطمینان حاصل نمایند. زیرا در سایر گزارشات توصیفی، معمولاً اطلاعات به صورت نمایشی و رونوشت از سنوات قبل تهیه و طی سال‌های آتی تکثیر می‌شوند. از سوی دیگر، جهت جلوگیری از شروع هیجانی یک پروژه و عدم استمرار آن بایستی از حفظ و اجرای پیوسته و بدون وقفه فعالیت‌های پایداری در سازمان و ارائه مستمر گزارش اطمینان حاصل نمایند. علاوه بر آن بایستی عملکرد ارائه شده شرکت با سال‌های گذشته، اهداف و رقبا مقایسه گردیده و چالش‌های آتی آن ارزیابی شود. یکی از مهم‌ترین چالش‌های موجود در گزارشگری پایداری در سازمان‌ها عدم اطمینان مدیران، ذینفعان و سرمایه‌گذاران در خصوص انجام واقعی هزینه‌های افشا شده و یا صرف هزینه در همان موضوع بیان شده است که در این خصوص نیز اشخاص در این حرفه بایستی با کنترل مبالغ پرداخت شده و بررسی مستندات اطمینان‌بخشی لازم را انجام دهند. همچنین از عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکتی که فاقد عملکرد پایدار بوده و اطلاعات واهی ارائه می‌دهد، پیشگیری نمایند.

یکی از وظایف حسابرسان داخلی، ارزیابی تمامیت و کامل بودن اطلاعات مالی و غیرمالی

و اطمینان از افشای تمامی جنبه‌های مساعد و نامساعد اقدامات بدون سوگیری می‌باشد. زیرا مدیران با انگیزه‌های فرصت‌طلبانه به منظور ارائه عملکرد مساعد خود احتمال دارد تنها جنبه‌های مثبت اقدامات را افشا نمایند و از ارائه اطلاعات منفی و تاثیر سوء بر محیط‌زیست، اجتماع و اقتصاد جلوگیری نمایند که حسابرسان جهت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بایستی فعالیت‌های اطمینان‌بخشی خود را انجام دهند و با ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه از اقداماتی شامل سبزشویی جلوگیری کنند، به‌نحوی که سازمان‌ها فعالیت پایداری خود را به‌طور غیرواقعی مزین ننموده و موجب گمراهی نگردند. همچنین بایستی در حین ارزیابی‌های خود به بررسی همسویی و تطبیق اطلاعات پایداری با اطلاعات افشا شده در گزارشات مالی و سایر اطلاعات منتشر شده عمومی بپردازند و از عدم مغایرت آن‌ها اطمینان حاصل کنند، برای نمونه بررسی نمایند در زمینه افشائاتی که در گزارش پایداری در راستای ایجاد یک اقدام پایداری بیان شده، مبالغ مربوطه در صورت‌های مالی درج گردد و در صورت عدم انطباق، پیگیری‌های لازم صورت پذیرد.

از سوی دیگر با انجام حسابرسی مالی، رعایت، عملیاتی و سلامت گزارشگری ایرادهای موجود را پیش از ارائه به حسابرس مستقل شناسایی نموده و گزارش باکیفیتی را افشا نمایند و به افزایش قابلیت اتکا خروجی‌ها و عملکرد، صحت و عینیت داده‌های کمی و کیفی جهت افزایش سودمندی در تصمیم‌گیری کمک نماید و در طی دوره‌های گزارشگری مختلف با مقایسه اطلاعات، روند فعالیت و تغییرات مثبت و منفی قابل توجه را ارزیابی نماید. همچنین نظر به گستردگی اطلاعات باید یکپارچگی داده‌های پایداری و سازگاری بین اطلاعات در گزارش ارزیابی شود. اطمینان‌بخشی درباره ویژگی‌های کیفی اطلاعات شامل قابلیت‌مقایسه، کامل، بی‌طرفانه بودن، قابل فهم، مربوط بودن و قابلیت استفاده توسط دامنه وسیعی از ذینفعان نیز به عنوان جز جدایی‌ناشدنی از فعالیت ارزیابی حسابرسان داخلی در تمامی فرآیندها خواهد بود.

به‌طور کلی، مجموعه‌ای از نقش‌هایی که واحد حسابرسی داخلی سازمان می‌تواند در حوزه گزارشگری پایداری ایفا کند و در جداول فوق در سه گام تفکیک شده‌اند، در یک نمای کلی، شبیه یک بادبزن یا صفحه مدرج شماره‌گیر بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر تنظیم و ارائه می‌گردد. دسته اول مربوط به نقش‌های کلیدی حسابرسی داخلی می‌باشد که در قسمت چپ شکل با رنگ سبز قرار دارند و شامل فعالیت‌های اطمینان‌بخشی می‌باشند که لازم است حسابرس داخلی در ارائه این خدمات استقلال و بی‌طرفی خود را حفظ نماید. دسته دوم شامل خدمات مشاوره‌ای است که جهت بهبود فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل به کار خواهد گرفت و دامنه و محدوده چنین خدماتی به بلوغ و تکامل پایداری در سازمان و حسابرسی داخلی بستگی دارد. این نقش‌ها در وسط شکل و به رنگ زرد نشان داده شده و در انتها نقش‌هایی که حسابرسی داخلی نباید به عهده بگیرد، در سمت راست به رنگ قرمز به تصویر کشیده شده زیرا جز مسئولیت‌های مدیریت می‌باشد و به استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی خدشه وارد می‌کند.



- نقش‌هایی که حسابرسان داخلی نباید انجام دهند
- نقش‌های مجاز حسابرسان داخلی، خدمات مشاوره‌ای
- نقش‌های اصلی حسابرسان داخلی، خدمات اطمینان بخشی

تصویر ۱- بادبزن نقش‌های اصلی، مجاز و غیر مجاز حسابرسان داخلی در فرآیند پایداری - منبع یافته‌های پژوهش

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نگرانی‌های رو به رشد جهانی در خصوص موضوعات محیطی، اجتماعی و اقتصادی، تمرکز سازمان‌ها و مراکز تجاری به سمت پیاده‌سازی و اجرا پایداری سوق پیدا کرده که در این حیطه ضروری است اطلاعات مربوط به اقدامات پایداری به ذینفعان مخابره گردد. در نتیجه گزارشگری سازمان‌ها متحول شده و اطلاعات در این قالب ارائه خواهند شد. با توجه به تغییر ماهیت اطلاعات و افزایش دامنه آن به داده‌های مالی و غیرمالی و نگرانی ذینفعان، موضوع اعتماد به این گزارش‌ها مطرح گردید. در این زمینه واحدهای مختلفی امکان ارائه اعتبار به گزارش‌های پایداری را دارند اما ادبیات تحقیق نشان می‌دهد واحد حسابرسی داخلی به عنوان یکی از موثرترین و مهم‌ترین مکانیزم‌ها هم در مرحله استقرار و هم در مرحله گزارشگری می‌باشد و می‌تواند خدمات گسترده اطمینان بخشی و مشاوره در مراحل مختلف این فرآیند ایفا کند. لذا در این پژوهش به بررسی نقش حسابرسان داخلی در حوزه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی در استقرار و گزارشگری پایداری پرداخته شده است. با توجه به آن که در شرکت‌های ایرانی هم اکنون به صورت کامل پایداری مستقر نشده، جهت سرعت بخشیدن به این حرکت به بررسی نقش‌های بالقوه و بالفعل این حرفه در مرحله پیش از استقرار پرداخته شده است.

پژوهش حاضر با بررسی ادبیات تحقیق در این حوزه آغاز گردیده و سپس با انجام مصاحبه تخصصی با ۲۴ خبره در حرفه حسابرسی داخلی مشتمل بر اعضا شاغل در حرفه و اعضای

هیأت علمی دانشگاه‌ها انجام شده است. این پژوهش در پی یافتن پاسخ به سه سوال مشتعل بر تعیین نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی در سه مرحله پیش، حین و پس از استقرار پایداری می‌باشد. نتایج حاکی از تعیین ۱۱۳ نقش برای حساب‌برسان داخلی در خدمات مشاوره و اطمینان‌دهی بوده که ۲۲ مولفه مربوط به خدمات پیش از استقرار، ۵۰ مولفه حین ایجاد و ۴۱ مورد پس از استقرار و گزارشگری می‌باشد. بیشترین عملکرد حساب‌برسان داخلی در مرحله پیش از استقرار به خدمات مشاوره تعلق داشته، تفاوتی در تمرکز بیشتر نوع خدمت‌رسانی در مرحله حین استقرار مشاهده نگردیده و هر دو نقش به یک میزان شناسایی شده و در مرحله پس از استقرار خدمات اطمینان‌دهی بیشتر به چشم می‌خورد.

نتایج حاصل از بررسی سوال اول پژوهش در خصوص تعیین خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی در پیش از استقرار پایداری نشان می‌دهد، از جمله مهم‌ترین نقش‌های حساب‌برسان داخلی در این مرحله می‌توان به تاثیرگذار بودن در ذهن ارکان راهبری و اعضا هیأت‌مدیره در راستای کمک به فرهنگ‌سازی، ایجاد بینش، نیاز به استقرار پایداری و تبیین مبانی نظری و چارچوب‌های پایداری اشاره نمود. همچنین در خدمات اطمینان‌دهی خود می‌توانند به بررسی ابعاد پایداری حین ارزیابی سایر فرآیندها و بیان ریسک‌های مربوطه و ریسک‌های شهرت ناشی از عدم توجه به موضوعات پایداری بپردازند. علاوه بر آن تعیین زمان مناسب جهت حرکت به سمت پایداری و آمادگی شرکت جهت اجرای آن را ارزیابی نمایند. لذا یافته‌های حاصل از بررسی سوال اول تحقیق منطبق با پژوهش‌های خارجی می‌باشد. مطابق با پژوهش دینوا (۲۰۱۹) زمانی که شرکت هیچ استراتژی برای پایداری اتخاذ ننموده حساب‌برسان با ارائه خدمات مشاوره می‌توانند به ارکان راهبری کمک نمایند.

مطابق با سوال دوم پژوهش به بررسی خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی در حین ایجاد فرآیند پایداری پرداخته شد. در حین استقرار خدمات مشاوره‌ای شامل کمک به نحوه ایجاد فرآیند به جهت آشنایی با فرآیندها، کمک به شناسایی ذینفعان کلیدی و تعیین نیاز آن‌ها و موضوعات بااهمیت، در نظر گرفتن موضوعات پایداری در استراتژی‌های سازمان، شناسایی کمبودها و نقص‌ها در حین طراحی استراتژی‌های پایداری، تزریق دانش و کمک به سازمان در کمی و یا ریالی نمودن داده‌های کیفی جهت افزایش تاثیر بر ذهن تصمیم‌گیرندگان بوده و برخی از خدمات اطمینان‌بخشی شامل اطمینان از طراحی صحیح استراتژی‌ها، تعبیه نیازهای منطقی ذینفعان و توجه به کاهش ریسک‌های پایداری در استراتژی، اطمینان از شمول تمامی ذینفعان کلیدی، عدم وجود سوگیری در تعیین موضوعات مهم، ارزیابی همراستایی اهداف، استراتژی‌ها و فرآیندهای پایداری، ارزیابی روش‌های مختلف پیاده سازی پایداری و فرآیندهای بهینه جایگزین می‌باشد. لذا در حین استقرار، مشابه سایر فرآیندها امکان ارائه هر دو نقش مسیر می‌گردد که منطبق بر موضوعات بیان شده توسط سیمنت و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد.

بررسی سوال سوم تحقیق در خصوص تعیین خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی پس از ایجاد و گزارشگری پایداری نشان می‌دهد، پس از استقرار خدمات مشاوره‌ای

شامل بیان نقاط نیازمند بهبود جهت توسعه مستمر، کمک به ارتقا محتوا و کیفیت گزارش بوده و خدمات اطمینان بخشی شامل انطباق گزارش و فعالیت‌های پایداری با اهداف و استراتژی‌ها، اطمینان از به‌روبودن فرآیند شامل دستورالعمل‌ها، سند استراتژی، اهداف، اطلاعات ذینفعان، اطمینان از اجرای بدون وقفه فعالیت‌ها و ارائه مستمر گزارش، ارزیابی چالش‌های آتی در حوزه پایداری و ارزیابی عملکرد شرکت می‌باشد. یافته‌های حاصل از بررسی سوال سوم، منطبق با نتایج پوچسی و گزلی (۲۰۱۸) بوده که بیان می‌دارد، در زمانی که فرآیندها ایجاد می‌شوند و پایداری در اهداف و استراتژی‌های سازمان جای خواهد گرفت، حسابرسان می‌توانند با اعمال خدمات اطمینان‌بخشی به اعتبار آن‌ها بیفزایند و همچنین با ارائه خدمات مشورتی نقاط نیازمند بهبود را بیان کنند.

گذر به سمت گزارشگری پایداری امری چالش برانگیز است؛ در حالی که چارچوب‌هایی در این زمینه توسعه یافته اما رهنمودهای عملی اندکی برای کمک به استقرار و گزارشگری وجود دارد. لذا نتایج حاصل از این پژوهش به صورت جامع و منسجم به بیان نقش‌های مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی در تمامی مراحل پرداخته و با توجه به بستر موجود در کشور ایران به دوره قبل از حرکت سازمان به سمت پایداری نیز تمرکز گردیده و سعی در غنی نمودن دانش افراد شاغل در این حرفه و ترغیب آن‌ها جهت نقش‌آفرینی در سازمان‌ها و ایجاد بینش در ذهن اعضا هیات‌مدیره نموده است، ذکر این نکته ضروری است که حرکت به سمت پایداری به خواست ارکان راهبری صورت خواهد گرفت اما در این پژوهش بیان گردید حسابرسان داخلی به جهت ساختار سازمانی و ارتباط با این اشخاص نقش مهمی در ارتقا سطح دانش و تشویق آن‌ها داشته و با بیان ریسک‌ها و فرصت‌های موجود در این ابعاد می‌توانند در تسریع این حرکت نقش مهمی ایفا نمایند. لازم به ذکر است که در این مطالعه تمامی نقش‌های حسابرسان داخلی شامل نقش‌های سنتی، نوین و استراتژیک جدیدی که می‌تواند در هر یک از مراحل ایفا کند، به تفصیل بیان شده است. لذا تمامی افراد شاغل در حرفه با هر سطح از بلوغ حسابرسی داخلی و پایداری در سازمان، قابلیت استفاده و بهره‌برداری از آن‌را خواهند داشت. با توجه به موضوعات مندرج در این مطالعه، پیشنهاد می‌شود سازمان‌های حرفه‌ای شامل انجمن حسابرسان داخلی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس به موضوعات پایداری و نقش‌آفرینی حسابرسان داخلی توجه نمایند و با ارائه دوره‌های آموزشی، همایش‌ها و سمینارها در ارتقا دانش اشخاص این حرفه به عنوان بازوی مشورتی اعضا هیات‌مدیره موثر واقع شوند. همچنین با تدوین چک‌لیست‌های حسابرسی داخلی در خصوص بررسی ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی در شرکت‌های تولیدی، بازرگانی و صنایع مختلف، آن‌ها را در ارزیابی‌های خود کمک نمایند. از سوی دیگر پیشنهاد می‌شود انجمن حسابرسان داخلی در ارزیابی‌های دوره‌ای واحدهای حسابرسی داخلی در سطح کشور برای واحدهایی که در طی سال در حین رسیدگی به سایر فرآیندها و یا به صورت مجزا به ابعاد پایداری پرداخته‌اند، امتیاز جداگانه ویژه‌ای اختصاص داده و در ارزیابی‌ها لحاظ کنند و شرکت‌ها را ترغیب نمایند توجه به این ابعاد در منشور حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی آن‌ها

به صورت مکتوب درج شود و در فرمت نمونه منشور سازمان بورس نیز این موضوعات تعبیه شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد سازمان بورس دامنه فرمت اظهار نظر حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی را در مورد کنترل‌های داخلی به ابعاد پایداری گسترش داده و آن‌ها را ملزم نماید در این خصوص به صورت مکتوب اظهار نظر کنند. این موضوع سبب می‌گردد تا به صورت ضمنی در حین بررسی‌های خود به این ابعاد توجه نموده و به ارزیابی ریسک‌های موجود بپردازند. از سوی دیگر توصیه می‌گردد علی‌رغم آن که بقای شغلی حسابرسان داخلی در سازمان‌ها منوط به رسیدگی به این ابعاد به صورت داوطلبانه نمی‌باشد اما به جهت مسئولیت‌های اجتماعی که هر شخص در جایگاه شغلی خود بایستی به آن متعهد باشد به معضلات محیطی، اجتماعی، اقتصادی و اخلاقی توجه نموده و در برطرف نمودن آن‌ها کمک نمایند و به سازمان‌ها توصیه می‌گردد جهت فرآیندهای اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری یک مدل اطمینان ترکیبی برگرفته از مدیریت، حسابرسی داخلی و حسابرسان خارجی مد نظر قرار دهند و پیش از انتشار گزارش به صورت عمومی مطابق با دستورالعمل راهبری شرکتی، از اعتبار این اطلاعات توسط حسابرسان داخلی اطمینان کسب نمایند. در آخر نیز پیشنهاد می‌شود مباحث حسابداری، حسابرسی و گزارشگری سبز و توجه به موضوعات پایداری با توجه به اهمیت بسیار بالا در کشور ایران؛ در تمامی مقاطع دانشگاهی و تمام رشته‌ها به عنوان سرفصل‌های اصلی درسی قرار گیرند تا با ارائه آموزش در این زمینه تمام افراد شاغل و آکادمیک ضمن آشنایی با مبانی نظری و چارچوب‌های آن، اهمیت موضوع را درک نمایند. ذکر این نکته ضروری است که با وجود تلاش جهت ارائه کامل نقش‌های حسابرسان داخلی با استفاده از انتخاب شایسته‌ترین متخصصان در این حرفه و بررسی و مطالعه پژوهش‌های داخلی و خارجی جهت تشخیص نقش‌ها، برخی محدودیت‌ها در حین این مطالعه وجود داشته که از جمله مهم‌ترین آن آشنایی محدود برخی افراد با این مفاهیم بوده است که جهت افزایش عمق این آگاهی، در حین مصاحبه برخی توضیحات تکمیلی از سوی مصاحبه‌گر ارائه گردید و یا بعضاً برخی از مصاحبه‌شوندگان به امکان تاثیر حسابرسان داخلی در برخی ابعاد این حوزه اعتقاد زیادی نداشته که مصاحبه‌گر با ارائه توضیحات در خصوص قابلیت‌هایی که این اشخاص دارند در از بین بردن مقاومت ذهنی افراد در برخی مراحل کمک نموده است.

## منابع

- ازکیا، مصطفی؛ دربان آستانه، علیرضا (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق. جلد اول. انتشارات کیهان. چاپ اول.
- باقرآبادی، سید محمد؛ نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۲). اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۳(۱۲): ۱۲۸-۱۴۱.
- جامعی، رضا؛ نجفی، قاسم (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۶(۱): ۱۳۷-۱۶۱.
- رحمانی، علی؛ کدخدایی الیادرنی، مؤده (۱۳۹۶). ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷): ۹۹-۱۲۲.

عبدی، مصطفی؛ همایون، سعید؛ کاظمی علوم، مهدی (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی بر سطح گزارشگری پایداری. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، (۹)۵: ۳۳۵-۳۶۹.

محمودخانی، مهناز؛ احمدی، ریحانه (۱۳۹۶). نقش حسابرسی داخلی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری، ۷(۴): ۴۳-۶۳. مشایخی، بیتا، اسکندری، قربان و سمیعی، فاطمه (۱۴۰۰). ترجمه مجموعه استانداردهای گزارشگری پایداری GRI. تهران: ترمه. چاپ اول.

موسوی، میرجعفر؛ حاجیه‌ها، زهره (۱۳۹۷). ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط‌زیست، امور اجتماعی و راهبری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵): ۱۵۳-۱۶۲.

میرباقری، سید امین؛ خردیار، سینا؛ ملکی چوبری، مجتبی. (۱۴۰۲). بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسئولیت‌پذیری اجتماعی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴(۱۳): ۳۴-۵۶.

لاریمی، سیدجعفر؛ محسنی، ابراهیم؛ ایمانی خوشخو، امید (۱۳۹۲). رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲(۷): ۹۲-۱۰۵.

Abdi, M. & S. Homayoun, & M. Kazemiolum.(2020). Investigating the effect of audit committee characteristics on sustainability reporting level. *Semiannually journal of value & behavioral accounting*, 5(9): 335-369.(In persian).

Azkiā, M. & A. Darban Aštane.(2003). *Applied research method. First volume. Keyhan publishers. First edition.*(In persian).

Bagherabadi, M. & H. Niloumaram. (2023). Social trust, moral identity and commercialization of auditing profession. *Professional auditing research*. 3 (12). 128-141. 10.22034/JPAR.2023.2003729.1172. (In persian).

Braun, V, Clark, V. (2006). *Using Thematic Analysis in Psychology. Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77101.

Brown-Libur, H, Zamora, V. (2015), The role of corporate social responsibility (CSR) assurance in investors' judgments when managerial pay is explicitly tied to CSR performance, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 34(1), 75-96.

Chartered institute of internal auditors. (2015). The role of internal audit in non- financial and integrated reporting. <https://www.iaa.org.uk/media/1356228/Integrated-reporting-FINAL.pdf>

Chedid, O, Chaya, J. (2020). The role of internal auditors to implement IFRS9: case of Ienanes banks. *Journal of economics and international finance*. 12(2), 6-19. 10.5897/jeif2019.0998.

Deloitte. Sunayana Hazarika, Nisha Esther D'Monte. (2016). Role of Internal Audit in Implementing Integrated Reporting. *MetricStream*.

Dineva, V. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Social Responsibility Strategies. *Economic Alternatives*, (2), 287-295.

Dominic, S, Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111.

Dominic, S, Martinov-Bennie, N. (2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International journal of auditing*, 22(3), 404-421.

Endrikat, G, Thomas, W, de Villiers, C & Guenther Edeltraud, M. (2020). Board Characteristics and Corporate Social Responsibility: A Meta Analytic Investigation. *Business & Society*, 1 –37.

Gras-Gil, E, Manzano, M, P, & Fernandez, J, H. (2016). Investigating the relationship between corporate social responsibility and earnings management: Evidence from Spain. *Business Research Quarterly*, 19, 289–299.

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.

Jamei, R. & G. Najafi. (2019). Investigating the relationship of corporate social responsibility disclosure and audit fees. *Journal of financial accounting Knowledge*. 6(1):137-161. (In persian).

IIA, (2013). Integrated reporting and the emerging role of internal auditing. [https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/07/IIA-White-Paper-CAE-AEC-Flash-Alert-Integrated-Reporting\\_4.pdf](https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/07/IIA-White-Paper-CAE-AEC-Flash-Alert-Integrated-Reporting_4.pdf).

Internal audit foundation, The institute of internal auditors, (2022). Internal audit foundation 2022 premier global research. Internal audit: A global view. <https://www.theiia.org/globalassets/site/content/research/foundation/2022-4556>.

KPMG, (2020). The time has com. The KPMG survey of sustainability reporting 2020. [https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The\\_Time\\_Has\\_Come\\_KPMG\\_Survey\\_of\\_Sustainability\\_Reporting\\_2020.pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf)

Larimi, J. & Mohseni, E. & O. Imani Khoshkoo. (2013). New approach of accounting research and development of accounting theory. *Journal of Accounting and Auditing Studies*. 2(7):92-105. (In persian).

Mahmoudkhani, M. & R. Ahmadi. (2017). The role of internal audit in implementation of the IFRS. *Accounting research*. 7(4): 43-63. (In persian).

Mashayekhi, B. & Eskandari, G. & F. Samiei. (2021). Consolidated set of GRI sustainability reporting standards. Termeh publisher. First edition. (In persian).

Mirbagheri, A. Kheradyar, S. & M. Maleki Choubari. (2023). Auditing services quality improvement based on the independent auditing attitude of the social responsibility. *Professional auditing research*. 4(13): 34-56. 10.22034/JPAR.2023.2005167.1179. (In persian).

Moosavi, M. & Z. Hajiha. (2018). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Accounting knowledge and management auditing*. 7(25): 153-162. (In persian)

Peters, G. F, Romi, A. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 163-198.

Puci, J, Guxholli, S. (2018). Business Internal Auditing – An Effective Approach in Developing Sustainable Management Systems. *European Journal of Sustainable Development*, 7(2), 101-112.

Rahmani, A. & M. Kadkhodaei Eliadrani. (2016). Evaluation of corporate governance by internal auditors in Iran. *Audit Knowledge*. 17(67): 99-122. (In persian).

Saunders, M, Lewis, P, & Thornhill, A. (2016). Research methods for business students. Pearson education.

Shimko, James. (2016). Integration of sustainability reporting at an academic institution. Diane Dusick, College of management and technology, Walden university.

Simnett, R, Vanstraelen, A, & Chua, W. F. (2009), Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3):937–967.

Simnett, R, Zhou, Sh, & Hoang, H. (2022). The history and future of sustainability assurance. *Handbook of accounting and sustainability*, 241-259. <https://doi.org/10.4337/9781800373518.00023>.

The institute of internal auditors singapore, (2022). Guide to internal review of sustainabilityreport.<https://iia.org.sg/Tenant/C0000023/AC%202022/IIA%20Singapore%20%20Guide%20to%20Internal%20Review%20on%20the%20Sustainability%20Report.pdf>

Trotman, A, & Trotman, K. (2015). Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 34(1), 199-230.

Venter, E, & van Eck, L. (2021), Research on extended external reporting assurance: Trends, themes and opportunities. Journal of International Financial Management and Accounting. 32(1), 63-103.

1. Deloitte
2. Puci, Guxholli
3. Dominic, Martinov-Bennie
4. Simnett, Zhou, Hoang.
5. SGX
6. The institute of internal auditors singapore
7. Gras-Gil
8. Brown-Liburd and Zamora
9. Shimko
10. Chedid and Chaya
11. Institute of internal auditors, IIA
12. KPMG
13. IFRS Foundation
14. The Internal Audit Foundation
15. Internal audit foundation, The institute of internal auditors
16. Venter and van Eck
17. Simnett, Vanstraelen and Chua
18. Hodge, Subramaniam and Stewart
19. Trotman
20. Peters, Romi
21. cso
22. Endrikat
23. Saunders
24. Semi-structured interview
25. Braun, Clark
26. snowball
27. Chartered institute of internal auditors
28. Benchmarking

