



Paper type: Research Article
(Selected article of the 3rd International and 21st National Accounting Conference of Iran)

Effect of Internal Controls and Internal Auditors on Sustainability Reporting Assurance

Vahid Mennati^{1*}, Hamed Dadkhah²

Received: 2023/10/12

Accepted: 2023/12/26

Abstract

Sustainability reporting is a fundamental process that is related to the financial performance and market value of organizations. In this process, there are problems that hinder the efficiency and capacity of the organization to provide accurate, reliable and coherent non-financial information to the stakeholders. In response to these barriers, internal controls increase operational efficiency and improve compliance levels. They also increase the reliability of the reports that organizations produce and disclose, and help stakeholders to accurately assess and monitor the organization's sustainability. In this regard, the consulting services of internal auditors for proper risk management and their assurance services regarding compliance with sustainability laws and regulations have been considered. For this reason, examining the effect of internal controls and the role of internal auditors in supporting reporting and sustainability strategy is a controversial and important issue. The purpose of this research was to review the literature and achieve a correct understanding of research related to sustainability, internal controls and internal audit. A comprehensive review of the existing literature was presented in the form of a written report and using the library method. The details of this study are useful for accounting and auditing experts and generally increase readers' understanding of this topic.

Keywords: Sustainability reporting, Internal controls, Internal audit, Assurance.



10.71600/JACGR.2024.



¹ . Assistant Prof, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

*Corresponding Author: v_menati@sbu.ac.ir

² . MSc. Student in Auditing, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.



نوع مقاله: پژوهشی

(مقاله منتخب سومین همایش بین‌المللی و بیست و یکمین همایش ملی حسابداری ایران)

تأثیر کنترل‌های داخلی و حساب‌رسان داخلی در اطمینان بخشی نسبت به گزارشگری پایداری

وحید منتی^۱، حامد دادخواه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۰۵

چکیده

گزارشگری پایداری، فرآیندی اساسی است که با عملکرد مالی و ارزش بازار سازمان‌ها مرتبط است. در این فرآیند، مشکلاتی وجود دارند که مانع کارایی و ظرفیت سازمان، برای ارائه اطلاعات غیرمالی دقیق، قابل اعتماد و منسجم به ذینفعان می‌شوند. در واکنش به این موانع، کنترل‌های داخلی کارایی عملیات را افزایش می‌دهند و سطح رعایت مقررات را بهبود می‌بخشند. همچنین قابلیت اطمینان گزارش‌هایی را که سازمان‌ها تولید و افشا می‌کنند، افزایش می‌دهند و به ذینفعان کمک می‌کنند تا پایداری سازمان را به‌طور دقیق، ارزیابی و نظارت کنند. در همین راستا، خدمات مشاوره‌ای حساب‌رسان داخلی برای مدیریت ریسک مناسب و خدمات اطمینان بخشی آنها درباره پیروی از قوانین و مقررات پایداری، مورد توجه قرار گرفته است. به همین دلیل بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی و نقش حساب‌رسان داخلی در حمایت از گزارشگری و راهبرد پایداری، موضوع مورد مناقشه و مهمی است. هدف پژوهش حاضر، بررسی ادبیات و دستیابی به درک درستی از پژوهش‌های مرتبط با پایداری، کنترل‌های داخلی و حساب‌رسی داخلی است. در قالب یک گزارش مکتوب و با استفاده از روش کتابخانه‌ای، مروری جامع از ادبیات موجود ارائه شده است. جزئیات این مطالعه برای کارشناسان حسابداری و حساب‌رسی مفید است و به‌طور کلی درک خوانندگان را نسبت به این موضوع افزایش می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، کنترل‌های داخلی، حساب‌رسی داخلی، اطمینان بخشی.



10.71600/JACGR.2024.



استناد: منتی، وحید و دادخواه، حامد (۱۴۰۳). تأثیر کنترل‌های داخلی و حساب‌رسان داخلی در اطمینان بخشی نسبت به گزارشگری پایداری. پژوهش های حسابداری و راهبری شرکتی، ۳(۷)، ۴۷-۶۷.

^۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

^۲. دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حساب‌رسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. *نویسنده مسئول: v_menati@sbu.ac.ir

مقدمه

کمبود منابع اولیه، تخریب محیط‌زیست و بی‌عدالتی اجتماعی، باعث نگرانی جامعه و اقتصاد پایدارتر شده است (الس و همکاران^۱، ۲۰۲۲؛ هیگینز و همکاران^۲، ۲۰۲۰). پایداری شرکتی به اولویتی راهبردی برای بسیاری از سازمان‌ها در سراسر جهان تبدیل شده است (جونز و همکاران^۳، ۲۰۱۰). ذینفعان به‌طور فزاینده‌ای خواهان پاسخگویی، شفافیت و مشارکت خود در جامعه پایدار هستند (کوپر و اوون^۴، ۲۰۰۷). از طریق گزارش پایداری، سازمان‌ها عقاید، فعالیت‌ها و عملکرد خود را درباره اهداف توسعه پایدار^۵ به اشتراک می‌گذارند (جوزف^۶، ۲۰۱۲). فراخوان‌ها برای تحول اجتماعی به سمت پایداری، تصمیم‌گیرندگان سازمانی را ترغیب می‌کند گزارش پایداری را بهبود بخشند و جهشی بزرگ برای رفتار پایداری واقعی ایجاد کنند (ژانگ و همکاران^۷، ۲۰۲۰؛ تامسون و الحرام^۸، ۲۰۱۹).

در سال‌های اخیر، علاقه فزاینده‌ای به شیوه‌های گزارشگری پایداری در میان دانشگاهیان، کارشناسان و سیاست‌گذاران ایجاد شده است. هرچند این شواهد در کشورهای در حال توسعه کمتر است (تارینگانا^۹، ۲۰۲۱). گزارش پایداری بستری را برای ارائه اطلاعات عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی به ذینفعان مختلف فراهم می‌کند. برخلاف گزارشگری مالی سنتی که تنها اطلاعات مربوط به عملکرد مالی را ارائه می‌کند؛ گزارشگری پایداری یکی از سازوکارهای ارتقای پاسخگویی، در استفاده از منابع طبیعی است (دی ویلیرز و شارما^{۱۰}، ۲۰۲۰).

سازمان‌های مختلف به دنبال فشار روبه رشدی برای مدیریت ریسک، فرصت‌های پایداری و گزارش عمومی هستند. خواسته‌های ذینفعان داخلی و خارجی از سازمان‌ها، برای در نظر گرفتن آثار طیف گسترده‌ای از مسائل، مانند تغییرات آب‌وهوا، محرک‌های نامشهود ارزش شرکت، تنوع زیستی و عدالت اجتماعی، ایجاد ارزش و موفقیت سازمانی را دوباره تعریف می‌کند. به‌طور فزاینده‌ای قانون توجه بر مرحله مهمی که قبل از صدور گزارش پایداری می‌آید متمرکز می‌شود. این مرحله، همسویی نحوه مدیریت ریسک و نحوه گزارشگری ریسک است. این موضوع باعث شده است که مفاهیم تفکر یکپارچه و گزارشگری یکپارچه، به‌طور فزاینده‌ای مربوطتر شوند. به‌ویژه زمانی که سازمان‌ها در تلاش برای موفقیت به روشی اخلاقی و شفاف هستند. بخش مهمی از موفقیت سازمانی، به شناخت جامع از مدیریت اثربخش ریسک و واحد حسابرسی داخلی برای ترکیب خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای واقع‌بینانه و مستقل در مورد کارایی فرآیندها و کنترل ریسک، وابسته است (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^{۱۱}، ۲۰۲۲).

تمرکز این مقاله، نشان دادن این است که چگونه تفکر و گزارش یکپارچه، کنترل داخلی اثربخش، مدیریت ریسک سازمانی^{۱۲} و اطمینان بخشی مستقل ارائه‌شده توسط حسابرسان داخلی، می‌تواند به سازمان‌ها در دستیابی به اهداف پایداری و برآورده کردن انتظارات ذینفعان کمک کند و آنها را در یک راستا قرار دهد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ضرورت تهیه گزارش پایداری

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی درباره عملیات واحدهای تجاری، ارائه صورت‌های مالی به روش سنتی پاسخگوی همه نیازهای استفاده‌کنندگان نیست (دیلویت^{۱۳}، ۲۰۱۲). گزارشگری مالی سنتی نه‌تنها اطلاعات کاملی را برای پاسخگویی فعالیت‌های

1. Else & et all
2. Higgins & et all
3. Jones & et all
4. Cooper & Owen
5. Sustainable Development Goals (SDGs)
6. Joseph
7. Zhang & et all
8. Thomson & El-Haram
9. Tauringana
10. De Villiers & Sharma
11. Institute of Internal Auditors (IIA)
12. Enterprise Risk Management (ERM)
13. Deloitte

تجاری در اختیار نمی‌گذارد، بلکه از ارائه کافی و مناسب عملکرد اقتصادی و ارزش تجاری سازمان نیز ناتوان است. به عبارت دیگر، با گسترش فعالیت‌های تجاری در جهان، استفاده از سیستم‌های حسابداری سنتی امروزی، امکان اندازه‌گیری و سنجش آثار خارجی عملیات سازمان را دشوار کرده است (کریستنسن^۱، ۲۰۱۵). سیستم‌های حسابداری سنتی، عملکرد سازمان را از جنبه‌های خاص ارزیابی می‌کنند و دربرگیرنده آثار محیطی و اجتماعی سازمان‌ها نیست. راه‌حل مهم و صحیح برای تأمین این نیازها، ارائه گزارشگری پایداری است (لیز و همکاران^۲، ۲۰۱۵).

گزارش پایداری، گزارشی سازمانی است که اطلاعاتی درباره عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی را در اختیار می‌گذارد. افشای اطلاعات پایداری شرکت‌ها با هدف افزایش شفافیت، ارتقای ارزش برند، حسن شهرت و مشروعیت، توانایی بهینه‌کاو در برابر رقبا، علامت‌دهی رقابت‌پذیری، انگیزش کارکنان و حمایت از فرآیندهای کنترل و اطلاعات شرکت صورت می‌گیرد (هرزیگ و شالتگر^۳، ۲۰۱۶). امروزه اهمیت مفهوم پایداری با توجه به ابعاد مختلف آن، به اندازه‌ای است که سازمان‌ها و نهادهای زیادی در سطح جهان به این موضوع توجه دارند. برای نمونه، فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۴ در نشست‌های اعضای خود به این موضوع توجه ویژه‌ای داشته و حتی چارچوب نظری نیز برای مفهوم پایداری تعریف کرده است؛ بنابراین طراحی گزارشگری پایداری شرکت‌ها، اهمیت دارد (ریمباخ و همکاران^۵، ۲۰۱۷).

نظریه مشروعیت^۶ یکی از نظریه‌هایی است که گزارشگری پایداری را توجیه و تبیین می‌کند (عزیزالاسلام و دیگان^۷، ۲۰۰۸)؛ مانند رابطه مالک و مدیر در نظر نمایندگی، نظریه مشروعیت ارتباط بین سازمان و جامعه را توضیح می‌دهد و به این موضوع می‌پردازد که سازمان‌ها با رعایت استانداردهای اجتماعی، به دنبال کسب اعتبار هستند. با توجه به اینکه جامعه به سازمان، اجازه استفاده از منابع اجتماعی و زیست‌محیطی را داده است، سازمان باید با دقت و به شکل صحیح از آنها استفاده کند. انتظار می‌رود گزارش پایداری، پیش‌نیازی برای ادعای مشروعیت سازمان باشد. در واقع این موضوع، توجیه گسترده‌تری برای سازمان‌هایی که داده‌های مرتبط با پایداری را افشا می‌کنند، فراهم می‌کند. سازمان‌ها تحت فشار قرار می‌گیرند تا از نظر اجتماعی، مسئولانه رفتار کنند و افشای پایداری پاسخی به این فشارها است (هان و کانن^۸، ۲۰۱۳). در این زمینه، هومل و شلیک^۹ (۲۰۱۶) در پژوهش خود اذعان داشتند سازمان‌های پایدار که حداقل تأثیر منفی یا تأثیر احتمالی مثبتی بر محیط، جامعه، اقتصاد جهانی یا محلی دارند، گزارشگری با کیفیت بالا از پایداری را برای نشان دادن عملکرد برتر بازار خود ارائه می‌کنند. علاوه بر این، بر اساس نظریه مشروعیت، سازمان‌های ناپایدار، افشای پایداری با کیفیت پایین را ارائه می‌کنند تا عملکرد واقعی خود را پنهان تا از طریق از خدشه به اعتبار خود پیشگیری کنند.

پایداری با نگاه به آینده و برآورده کردن نیازهای نسل فعلی و آینده است. در مفهومی گسترده، به این اشاره دارد که چگونه جامعه نگرانی‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی را در طول زمان یکپارچه می‌کند (امین و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۲؛ بولهاگا و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۳).

در سال ۱۹۹۹، الکینگتون^{۱۲} مدل پایداری ادغام شده با رویکرد «نتیجه سه‌گانه»^{۱۳} را با سه عنصر اصلی آثار اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی ارائه کرد (الشیبلی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۲۱). نتیجه سه‌گانه، چارچوب حسابداری متمرکز بر پایداری است که شامل عوامل اجتماعی، محیطی و اقتصادی است. واحدهای تجاری، سازمان‌های غیرانتفاعی و نهادهای دولتی، از نتیجه

1. Christensen

2. Lys & et all

3. Herzig & Schaltegger

4. International Federation of Accountants (IFAC)

5. Reimsbach & et all

6. Legitimacy Theory

7. Azizul Islam & Deegan

8. Hahn & Kühnen

9. Hummel & Schlick

10. Amin & et all

11. Boulhaga & et all

12. Elkington

13. Triple Bottom Line (TBL)

14. Alshbili & et all

سه‌گانه نه‌تنها برای ارزیابی عملکرد مالی، بلکه برای ارزش اقتصادی کل و آثار اجتماعی و زیست‌محیطی ایجاد شده توسط خودشان استفاده می‌کنند. نتیجه سه‌گانه به جای تمرکز بر روی نتایج مالی، نگرانی‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی گسترده‌تری را در بر می‌گیرد تا به اندازه‌گیری چگونگی تأثیر سازمان بر کارکنان، جامعه و محیط پیرامون، به‌عنوان یک کل واحد کمک کند. این امر معمولاً با استفاده از سه «پی» اندازه‌گیری می‌شود: مردم (بازار محصولات شرکت)، سیاره (منبع مواد خام) و سود (ثروت سهامداران)^۱. (سلمی و الامر^۲، ۲۰۲۳؛ فام و تران^۳، ۲۰۲۰). ایده پشت نتیجه سه‌گانه، اندازه‌گیری سازمان به پایداری کسب‌وکار و مسئولیت اجتماعی است. سازمان‌های بزرگ بر بسیاری از جوامع و محیط‌زیست تأثیر می‌گذارند؛ بنابراین خواسته‌های عموم مردم افزایش پیدا می‌کند؛ زیرا اذهان عمومی بر این باورند که سازمان‌ها می‌توانند به زمین زندگی مردم کمک کنند. نتیجه سه‌گانه می‌تواند در ابتکارات محیطی، اجتماعی و حاکمیتی^۴ که بر اساس شیوه‌های اقتصادی پایدار و اخلاقی است، قابل بررسی باشد؛ بنابراین توسعه پایدار، مسائل مربوط به عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی را متعادل می‌کند (بینگتون و لاریناگا^۵، ۲۰۱۴).

مکسیم و صالح^۶ (۲۰۱۴) در پژوهش خود بیان کردند افزایش مداوم در تخریب محیط زیست، سوء رفتار سازمان‌ها، کودکان کار و سایر مناقشه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی، به فشارهای داخلی و خارجی بر سازمان‌ها، برای رویارویی با مسائل پایداری تبدیل شده است. فشارهای داخلی سرمایه‌گذاران، کارکنان، مشتریان و تأمین‌کنندگان و فشارهای خارجی ناشی از قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های داوطلبانه، سازمان‌ها را وادار کرده است که اهمیت مسائل پایداری را بپذیرند و به این مسائل به‌عنوان بخشی از مسئولیت‌های خود بپردازند؛ بنابراین، نیاز به ایجاد گزارش‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی برای نشان دادن تعهد سازمان‌ها به انجام مسئولیت‌های خود در راستای توسعه پایدار ایجاد می‌شود. هاو و تالوار^۷ (۲۰۱۰) در پژوهش خود، چنین الزامی را به‌عنوان گزارش پایداری تعریف کردند که باید طبق استانداردهای جی‌آرای (ابتکار گزارشگری جهانی)^۸ تهیه شود.

جی‌آرای سازمانی مستقل و بین‌المللی است که به سازمان‌ها کمک می‌کند تا مسئولیت آثار خود را بر عهده بگیرند. این امر از طریق ارائه زبان مشترک جهانی برای برقراری ارتباط با این آثار میسر می‌شود. جی‌آرای محبوب‌ترین سازمان برای ارائه دستورالعمل‌های گزارشگری پایداری است. در سال ۲۰۱۶، جی‌آرای استانداردهای مربوطه را منتشر کرد و در سال ۲۰۱۸ اثربخش واقع شد. این به دلیل تمایل به داشتن گزارش‌های پایداری بود که نه‌تنها اخبار خوب، بلکه آثار منفی فعالیت‌های سازمان را نیز در برمی‌گرفت. پژوهشگران پیشین مانند چو و همکاران^۹ (۲۰۱۵) نشان دادند که شکاف بزرگی بین مسائل پایداری و اقدامات وجود دارد. به این معنی که گزارش‌های پایداری تهیه‌شده توسط سازمان‌ها، به‌طور کامل از دستورالعمل‌ها و استانداردهای جی‌آرای پیروی نمی‌کنند. با ظهور استانداردهای جی‌آرای در سال ۲۰۱۶، اگر سازمان‌ها بتوانند چنین استانداردهایی را به کار بگیرند، احتمال بهبود وضعیت وجود دارد. در حال حاضر، حرکتی از سوی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^{۱۰} برای توسعه استانداردهای گزارشگری پایداری وجود دارد که بر اساس فعالیت‌های سازمان‌های جهانی مانند جی‌آرای خواهد بود. متأسفانه حرکت بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی شیوه‌های گزارشگری پایداری، به جای جامعه‌محور بودن، سرمایه‌گذار محور هستند. چنین حرکتی احتمالاً وضعیت را بدتر خواهد کرد. هنگامی که استانداردهای فعلی جی‌آرای به‌طور کامل توسط سازمان‌ها پذیرفته شوند، این احتمال وجود دارد که سیاره زمین (منبع مواد خام)، مردم (بازار محصولات شرکت) و سود (ثروت سهامداران) به‌طور کامل توسط سازمان‌های مربوطه در نظر گرفته شوند. لازم به ذکر است همچنان تعدادی از مناقشه‌های مربوط به آب‌وهوا مانند خشکسالی‌های درازمدت، افزایش دما و افزایش آلودگی هوا، در اکثر نقاط جهان وجود دارند (سازمان جهانی هواشناسی^{۱۱}، ۲۰۲۱).

1. People, Planet and Profit
2. Selmeý & Elamer
3. Pham & Tran
4. Environmental, Social, and Governance (ESG)
5. Bebbington & Larrinaga
6. Mokthsim & Salleh
7. Haugh & Talwar
8. Global Reporting Initiative (GRI)
9. Cho & et all
10. International Financial Reporting Standards (IFRS)
11. World Meteorological Organization (WMO)

در پاسخ به بخشی از گرایش به سمت ذینفع‌محوری، مشروعیت و سرمایه شهرت، گزارشگری پایداری همچون مکملی برای سبب گزارشگری سازمانی پدیدار شد که عمدتاً بر سلامت مالی سازمان متمرکز است. بلوغ این موضوع در طول قرن بیستم از طریق درگیری‌ها، سقوط بازار و رسوایی‌های حسابداری شکل گرفت (آبرناتی و همکاران^۱، ۲۰۱۷؛ شوپ و هافنر^۲، ۲۰۱۵). با افزایش قابل توجه سرمایه‌گذاران و توجه عموم مردم به عملکرد غیرمالی، گزارش در مورد چنین عملکردی، به طور قابل توجهی مطالبه و به رویه استاندارد برای سازمان‌های چند ملیتی، در واکنش به افزایش تقاضای سهامداران تبدیل شده است (کی‌پی‌ام‌جی^۳، ۲۰۲۰). در چند دهه اخیر، آگاهی عمومی در مورد تأثیر سازمان‌ها نسبت به مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی افزایش یافته است. در سطح جهانی، همان‌طور که اقتصاد جهانی به طور روبه رشدی یکدست می‌شود، سازمان‌ها با فشار بیشتری برای افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی مواجه می‌شوند؛ بنابراین، اطلاعات ارائه‌شده توسط سازمان‌ها در گزارش‌های سالانه، توجه زیادی را در بین قانون‌گذاران و فعالان بازار در سراسر جهان به خود جلب کرده است. طبق نظر ویوو^۴ (۲۰۱۲)، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان صرفاً تمایل به ارزیابی نقدینگی، سودآوری و شرایط مالی سازمان ندارند و علاقمند به افشای اطلاعات کارکنان و مسئولیت اجتماعی هستند؛ زیرا تحقق این امر، آنها را برای تصمیم‌گیری مناسب راهنمایی می‌کند. به همین دلیل گزارشگری پایداری به جنبه‌ای ضروری از جامعه تجاری تبدیل شده است. به این ترتیب، ضرورت تهیه گزارش پایداری آشکار شد و سازمان‌ها علاقه فزاینده‌ای به گزارش ابتکارات اجتماعی و زیست‌محیطی نشان دادند (بهاسین و همکاران^۵، ۲۰۱۲).

امروزه به دلیل افزایش تقاضا برای پاسخگویی در رابطه با فعالیت سازمان و آثار آن بر جامعه، قوانین و مقرراتی برای نحوه گزارشگری پایداری سازمان‌ها تدوین می‌شود. در ایران نیز طبق قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه (۱۳۹۶)، به ثبات و پایداری تجاری و ارتقای شفافیت نظام مالی تأکید شده است. یکی از معیارهای پایداری یک برنامه یا فعالیت، سازگاری با محیط زیست و ذی‌حق دانستن اجتماعی است که در ماده ۲ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه، موضوعات خاص راهبردی در مورد مسائل پایداری مطرح شده است.

در کشور ایران با وجود منابع طبیعی سرشار و محیط زیست متنوع و نیز علی‌رغم تأکید بر ارائه گزارش‌های آثار مرتبط با محیط زیست و اجتماع، هنوز بسیاری از سازمان‌ها به مسئله پایداری شرکتی توجه نکرده و درک مناسبی از ابعاد آن نداشته و برای اجرا و افشای آن اقدامی انجام نداده‌اند (اخترشناس و همکاران، ۱۳۹۹). علی‌رغم تأکید بر افشای اطلاعات مالی و غیرمالی و اثربخش بودن این اطلاعات در تصمیم‌گیری ذینفعان، نتایج پژوهش‌های فخاری و همکاران (۱۳۹۶) و حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نسبت به افشای مناسب اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی غفلت نموده‌اند. عدم اجرا و عدم افشای پایداری شرکتی می‌تواند دلایل متعددی داشته باشد. بورس‌ها می‌توانند با توجه به مسائل پایداری در راهبردها و رویه‌های کسب‌وکار و نیز تشویق شرکت‌های پذیرفته‌شده به سرمایه‌گذاری در توسعه پایدار، به اهداف اقتصادی و اجتماعی خود نائل آیند. علاوه بر این، امروزه بورس‌ها به شرکت‌های پذیرفته‌شده خود کمک می‌کنند تا بهترین رویه‌ها را در حوزه مسائل پایداری اتخاذ کنند و نتایج عملکرد خود را گزارش کنند. در همین راستا، در ایران، ماده ۳۹ دستورالعمل حاکمیت شرکتی ناشران ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار (ابلاغی در اواخر آذرماه ۱۴۰۱) بیان می‌کند: «شرکت باید با رویکرد توسعه پایدار و ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه‌مدت و بلندمدت، اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را در پایگاه اینترنتی خود ارائه نماید. همچنین شرکت باید در گزارش تفسیری و گزارش فعالیت هیئت‌مدیره خود در یک سرفصل مشخص به طور جداگانه تحت عنوان گزارش پایداری به افشای مخارج صورت گرفته در این خصوص بپردازد و در مجمع عمومی عادی به صاحبان سهام ارائه نماید».

لازم به ذکر است در ماده ۴۰ این دستورالعمل، به ابعاد افشای گزارش پایداری شرکت پرداخته شده است. این موارد عبارت‌اند از:

1. Abernathy & et all
2. Tschopp & Huefner
3. KPMG
4. Wibowo
5. Bhasin & et all

- بعد محیط زیست نظیر میزان ذخیره و کاهش مصرف انرژی، اقدامات برای کاهش آثار مخرب تنوع زیستی، رعایت مسائل زیست‌محیطی از دید مشتریان، تفکیک ضایعات و نحوه برخورد با آنها؛
- بعد مسئولیت اجتماعی نظیر کمک‌های عام‌المنفعه، دریافت گواهینامه‌های بهداشت و سلامت کارکنان، رعایت حقوق مصرف‌کنندگان، ساعات آموزش کارکنان، مشتری مداری؛
- بعد اقتصادی نظیر عملکرد اقتصادی، سهم بازار محصول، شاخص‌های بهره‌وری تولید و رشد شرکت

موضوعات بالا در نمونه گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره و تفسیری ناشران در مردادماه ۱۴۰۲ توسط سازمان بورس از طریق سامانه اطلاع‌رسانی کدال، اطلاع‌رسانی و ابلاغ شده است.

با هدف مرور کلی و جمع‌بندی این مؤلفه‌ها از چک‌لیست ارائه شده توسط یوهان و همکاران^۱ (۲۰۱۷) در نگاره (۱)، چک‌لیست ارزیابی گزارشگری پایداری ارائه شده است:

نگاره ۱. چک‌لیست ارزیابی گزارشگری پایداری

مؤلفه	مؤلفه شاخص‌ها (اقدامات قابل انجام در حوزه مسئولیت اجتماعی)
اجتماعی	سرمایه‌گذاری اجتماعی، حمایت از فعالیت‌های جامعه، هدایا و خدمات خیریه، اقدامات قانونی/دعای حقوقی، فعالیت‌های مذهبی/فرهنگی
زیست‌محیطی	کنترل آلودگی، جلوگیری از خسارات زیست‌محیطی، بازیافت یا جلوگیری از ضایعات، حفظ منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، سیاست زیست‌محیطی
اقتصادی	توسعه محصول/سهم بازار، کیفیت محصول، توقف تولید سایر محصولات و خدمات، تعداد کارکنان، حقوق ماهانه/پاداش نقدی و مزایا، سهام تحت تملک کارکنان، بازنشستگی و مزایای پایان خدمت، سلامتی و ایمنی در محیط کار، برنامه‌های آموزش و توسعه کارکنان، ورزشی و رفاهی، وام یا بیمه کارکنان، روحیه و ارتباطات کارکنان، سلامتی و ایمنی در محیط کار، سلامتی مشتریان، شکایات/رضایت‌مندی مشتریان، سیاست پرداخت دیرتر برای مشتریان خاص، تدارک تسهیلات و خدمات پس از فروش، پاسخگویی به مشتریان

منبع: یوهان و همکاران (۲۰۱۷)

پایداری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی

گزارش خطرهای جهانی مجمع جهانی اقتصاد، خطرهای مهمی را که جهان با آن مواجه است برجسته می‌کند. نسخه شانزدهم این گزارش که در سال ۲۰۲۱ منتشر شد، تغییرات دور از انتظار و نامساعد شرایط آب‌وهوایی، شکست اقدامات اقلیمی و آسیب‌های زیست‌محیطی انسانی (همگی به عنوان «محیط‌زیست» طبقه‌بندی شده‌اند) به عنوان سه خطر اصلی بر اساس احتمال نام برد. بیماری‌های عفونی (اجتماعی) و سلاح‌های کشتار جمعی (ژئوپلیتیک)، از دست دادن تنوع زیستی، بحران معیشتی و بحران منابع طبیعی نیز در این فهرست قرار دارند و خطرهای اجتماعی و زیست‌محیطی را در صدر فهرست اولویت‌های جهانی قرار می‌دهند. در این گزارش اشاره شده است که بی‌توجهی به این خطرها می‌تواند ثبات مالی سازمان را ناپایدار کند (مجمع جهانی اقتصاد، ۲۰۲۱).

طبق گزارش هیئت ثبات مالی، زیان‌های اقتصادی بین سال‌های ۱۹۸۰ تا ۲۰۱۹ به علت فجایع مربوط به آب‌وهوا، به‌طور قابل توجهی افزایش یافته است. این زیان‌ها در دوره ۱۹۸۰-۱۹۸۹، در کل به مبلغ ۲۱۴ میلیارد دلار ثبت شده است. در حالی که در دوره ۲۰۱۰-۲۰۱۹ با بیش از هفت برابر جهش به مبلغ ۱۶۱۸ میلیارد دلار رسیده است (هیئت ثبات مالی، ۲۰۲۰). علاوه بر این، جرمه‌های سنگین ناشی از بلایای اجتماعی و زیست‌محیطی ساخته شده به دست بشر و همچنین هزینه‌های ناشی پاکسازی و بازسازی نهاد، سازمان‌های ذی‌ربط را در وضعیت مالی نامساعدی قرار می‌دهد. به عنوان مثال، فاجعه چرنوبیل اوکراین در اثر حادثه

1. Yuhan & et all

2. The World Economic Forum (WEF)

3. Financial Stability Board (FSB)

در نیروگاه هسته‌ای در حدود ۳۵ سال پیش، نه تنها حدود ۹۰۰۰ نفر را در معرض سرطان احتمالی مرتبط با تشعشعات قرار داد، بلکه خسارت‌های ناشی از آن نیز به مبلغ حدود ۲۳۵ میلیارد دلار برآورد شده است (انجمن حسابداران مالزی^۱، ۲۰۱۹).

ریسک‌های پایداری، نیازمند برخورد مناسب هستند. در غیر این صورت باعث تضعیف پایداری شرکتی می‌شوند. نمونه‌های زیادی از تضعیف پایداری شرکتی به دلیل نبود کنترل‌های داخلی اثربخش وجود دارد. به عنوان مثال، شرکت فولکس‌واگن پس از اعتراف به نصب «دستگاه‌های شکست^۲» برای تقلب در آزمایش‌های آلایندگی، از شاخص‌های پایداری داو جونز^۳ حذف شد. دستگاه شکست، هر سخت‌افزار، نرم‌افزار یا طراحی وسیله نقلیه موتور است که کنترل‌های آلاینده‌ها را تحت شرایط رانندگی در دنیای واقعی، غیرفعال می‌کند و حتی اگر وسیله نقلیه آزمایش رسمی آلایندگی را پشت سر بگذارد، آن را مشخص نمی‌کند. این اصطلاح در قانون هوای پاک ایالات متحده و مقررات اتحادیه اروپا برای توصیف هر چیزی که از کارکرد سیستم کنترل انتشار گازهای گلخانه‌ای جلوگیری می‌کند، آمده است. همچنین برای نیروگاه‌ها یا سایر منابع آلودگی هوا، مانند خودروها، کاربرد دارد (لای و همکاران^۴، ۲۰۱۷).

رسوایی آلایندگی فولکس‌واگن که با نام «دیزل‌گیت^۵» نیز شناخته می‌شود، در سپتامبر ۲۰۱۵ آغاز شد. زمانی که آژانس حفاظت از محیط زیست ایالات متحده، خطاریه‌ای مبنی بر نقض قانون هوای پاک به گروه خودروساز آلمانی فولکس‌واگن صادر نمود. دیزل‌گیت فولکس‌واگن نمونه‌ای از کاهش و تضعیف پایداری شرکت‌ها به دلیل نبود کنترل داخلی برای رعایت قوانین زیست‌محیطی است (تان و همکاران^۶، ۲۰۲۰).

کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (کوزو)^۷ مجموعه‌ای از مطالعات را در مورد چگونگی پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی اثربخش آماده کرد. این سازمان از استفاده از مدیریت ریسک سازمانی، رویکردی سیستماتیک و جهانی برای تعیین راهبردها و ارزیابی ریسک‌ها در محیط شرکت حمایت می‌کند. کوزو در خصوص پایداری، بیانیه‌ای با عنوان «ابهام‌زدایی از ریسک پایداری: ادغام نتیجه سه‌گانه در سیستم مدیریت ریسک سازمانی» صادر نمود. مفهوم این است که شرکت‌ها باید پایداری را به عنوان بخشی از فرآیند برنامه‌ریزی مدیریت ریسک سازمانی و اهداف پایداری باید به عنوان بخشی از تعیین هدف و فرآیند حسابرسی گنجانده شود. این سازمان با بحث در مورد اینکه چگونه اهداف پایداری به شرکت ارزش می‌افزاید (با افزودن ارزش نامشهود که توسط ذینفعان و سهامداران درک می‌شود) شروع می‌شود. این مقدار نامشهود به عنوان نتیجه سه‌گانه نامیده می‌شود که در بخش قبل به آن اشاره شد. مدیریت ریسک سازمانی فرآیندی هشت مرحله‌ای شامل ارزیابی محیط داخلی، تعیین هدف، شناسایی ریسک، ارزیابی ریسک، مقابله با ریسک، فعالیتهای کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت است. بیانیه کوزو فرآیند مدیریت ریسک سازمانی را در این هشت مرحله معرفی می‌کند و چگونگی ادغام پایداری و اهداف اجتماعی را در فرآیند مدیریت ریسک سازمانی توضیح می‌دهد. در این بخش خلاصه‌ای از بیانیه کوزو و پژوهش کینکالا^۸ (۲۰۱۴) ارائه می‌شود:

مرحله اول: محیط داخلی

اولین گام در فرآیند مدیریت ریسک سازمانی، بررسی محیط داخلی شرکت، درک نقاط قوت و ضعف منابع فعلی شرکت است. هنگامی که درک محیط داخلی به دست آمد، شرکت می‌تواند تحمل ریسک و ریسک‌پذیری را شناسایی کند و به طور خاص به فرصت‌ها و ریسک‌های مرتبط با اهداف اجتماعی و پایداری نگاه کند. تحمل ریسک و ریسک‌پذیری توسط هیئت‌مدیره شرکت تعیین می‌شود. مدیران اجرایی باید ریسک‌پذیری‌هایی را که توسط هیئت‌مدیره تعیین می‌شود، درک کنند و هنگام درگیر شدن در عملیات روزمره شرکت، باید به این ریسک‌ها پایبند باشند.

1. Malaysian Institute of Accountants (MIA)

2. defeat devices

3. The Dow Jones Sustainability Indices (DJSI)

4. Lai & et all

5. Dieselgate

6. Tan & et all

7. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

8. Kinkela

محیط داخلی، منعکس‌کننده لحن شرکت و نحوه در نظر گرفتن مدیریت ریسک است. این موضوع زمینه را برای آنچه در ریسک‌پذیری شرکت و همچنین فعالیت‌ها و تصمیم‌های مرتبط تعریف شده است، تعیین می‌کند. ملاحظات محیط داخلی نباید صرفاً خلاصه‌ای از وضعیت موجود باشد. بلکه فرصتی برای همسوسازی و هدایت فعالانه شرکت است. محیط داخلی باید تحقق چشم‌انداز رهبری و آرمان‌های راهبردی باشد.

مرحله دوم: تعیین هدف

مرحله دوم مدیریت ریسک سازمانی تعیین هدف است. تعیین هدف برای اندازه‌گیری نتایج مطلوب، از جمله نتایج حسابرسی اجتماعی و پایداری، ضروری است. تعیین هدف باید با ملاحظاتی که در گام اول تعیین شده است، تبیین شود. بیانیه به جزئیات دقیقی از بخش تعیین هدف مدیریت ریسک سازمانی اشاره نمی‌کند.

همه برنامه‌های مدیریت ریسک سازمانی باید بر اساس اهداف سازمانی، به‌عنوان پس‌زمینه ملاحظات ریسک و فعالیت‌های مدیریتی شروع شوند. این با در نظر گرفتن اهداف پایداری تغییر نمی‌کند. گنجاندن ملاحظات پایداری، دامنه ریسک‌های احتمالی را که می‌تواند بر اهداف سازمانی تأثیر بگذارد، گسترش می‌دهد. همچنین می‌تواند برای همسو کردن مواجهه‌های احتمالی با ریسک‌پذیری و برجسته کردن ریسک‌های مرتبط با راهبردها مفید باشد.

مرحله سوم: شناسایی ریسک

شناسایی ریسک سومین مرحله از چرخه مدیریت ریسک سازمانی است. شناسایی ریسک، فرآیند انتخاب ریسک‌هایی است که بیشترین تأثیر را بر سیستم عملیاتی دارند. با این کار می‌توان شرکت را مطالعه کرد و مورد بررسی قرار داد. بیانیه پیشنهاد می‌کند تمام ریسک‌هایی که در گذشته توسط شرکت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند، باید با دیدگاهی خاص نسبت به تأثیر اجرای اهداف اجتماعی و پایداری، مورد بازنگری قرار گیرند. تجزیه و تحلیل اینکه آیا گام‌های اضافی مورد نیاز در فرآیند کلی برای دستیابی به اهداف اجتماعی و پایداری، ریسک بیشتری ایجاد می‌کند یا خیر، مهم است. در این مرحله می‌توان جایگزین‌های فرآیندها و روش‌های مختلف برای دستیابی به اهداف اجتماعی و پایداری را بررسی کرد.

هنگام در نظر گرفتن شناسایی ریسک به‌عنوان یک کل واحد، پایداری باید در درجه اول اهمیت قرار گیرد. به‌ویژه هنگام مقایسه ریسک‌ها و فرصت‌های پایداری در برابر طیف کامل ریسک‌ها و مشخصات خاص شرکت. در این سطح، پایداری می‌تواند تأثیر بالاتری داشته باشد که به دنبال آن، نحوه ارزیابی ریسک‌ها و فرصت‌ها مشخص می‌شود.

شرکت‌ها باید همه ریسک‌ها را در رابطه با مسائل احتمالی پایداری، اینکه چگونه این مسائل پایداری ممکن است بر سایر ریسک‌های موجود در شرکت تأثیر بگذارد، ارزیابی کنند. شناسایی ریسک باید یک فرآیند سیستماتیک برای تعیین اهمیت و اولویت باشد و پایداری باید در سطوح اندازه‌گیری ریسک و تأثیر گنجانده شود. ایده این است که با قرار دادن هرچه بیشتر اطلاعات در مورد اهداف اجتماعی و پایداری، فرآیند اندازه‌گیری را تا حد امکان مفید کنیم.

مرحله چهارم: ارزیابی ریسک

پس از تکمیل شناسایی ریسک، شرکت باید به دنبال ارزیابی احتمال و تأثیر ریسک بر فرآیند کلی باشد. این مرحله ارزیابی ریسک است. ارزیابی ریسک مستلزم بررسی ریسک‌های شناسایی شده در بررسی قبلی و تعیین احتمال رخداد ریسک و تأثیر ریسک در صورت رخداد آن است.

اتصال اهداف اجتماعی و پایداری با ریسک‌های مرتبط ضروری است؛ زیرا اهمیت ریسک‌ها مشخص می‌شود. اتصال ریسک‌ها به سایر اهداف و ریسک‌های عملیاتی می‌تواند برای فرآیند کلی مفید باشند. اندازه‌گیری دقیق تأثیر یک ریسک بر طرح‌های پایداری برای شرکت‌ها می‌تواند دشوار باشد. به‌عنوان مثال، شرکتی که با جامعه یا کارکنانش رفتار ضعیفی دارد، می‌تواند خود را در معرض ریسک‌های عملیاتی، مالی و اعتباری قرار دهد.

ارزیابی کامل ریسک، آثار گسترده ریسک‌های شناسایی شده را به‌عنوان یک نشانه اضافی از اهمیت در نظر می‌گیرد. از آنجایی که نگرانی‌های پایداری فراتر از آثار مالی است، بهتر است شرکت‌ها آثار جهت‌دار را نیز ارزیابی کنند. این‌ها ممکن است

شامل اقدامات یا فعالیت‌های تأثیر نهایی باشد که خود را به‌عنوان یک رویداد مجزا نشان نمی‌دهند؛ مانند نادیده گرفتن یک گروه از ذینفعان در حال ظهور و ریسک این که آن دسته از ذینفعان، بر احساسات مصرف‌کننده و درنهایت ارزش برند تأثیر بگذارند.

مرحله پنجم: مقابله با ریسک

هنگامی که ریسک شناسایی شد و ارزیابی ریسک با درک احتمال رخداد و احتمال آسیب بررسی شد، راهبرد مقابله با ریسک باید توسط مدیریت تدوین شود. مقابله با ریسک، تجزیه و تحلیل راه‌حل‌های احتمالی برای مشکلاتی است که ممکن است توسط ریسک ایجاد شود. مقابله با ریسک باید مسائل اجتماعی و پایداری را در نظر بگیرد. در نظر گرفتن تأثیر اهداف اجتماعی و پایداری می‌تواند برای تصمیم‌گیری در مورد ماهیت و اهمیت این مرحله مهم باشد. راه‌حل‌های اجتماعی مسئولیت‌پذیرانه ممکن است بیشترین سود را در بلندمدت داشته باشند. حتی اگر هزینه اولیه برای شرکت بیشتر باشد. انتخاب رویه‌های مناسب مقابله نیز می‌تواند برای درک عمومی از شرکت مهم باشد. مدیریت بحران برای ذینفعان شرکت مهم است و می‌تواند آثار مثبتی بر نحوه نگاه بازار به سازمان داشته باشد.

مرحله ششم: فعالیت‌های کنترلی

ششمین مرحله از فرآیند مدیریت ریسک سازمانی، ایجاد فعالیت‌های کنترلی است. ایجاد کنترل‌های داخلی اثربخش، تلاشی مشترک بین هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی است. کنترل‌ها باید به‌عنوان شاخص موفقیت فرایندها ایجاد شوند. علاوه بر این، مطالعه نتایج کنترل‌ها می‌تواند ظهور تهدیدهای بااهمیت احتمالی را هشدار دهند.

فعالیت‌های کنترلی نباید در خلأ تعریف شوند. هنگامی که کنترل‌های داخلی شناسایی و اجرا می‌شوند، برای اطمینان از اثربخشی کارکرد آنها، نیاز به اندازه‌گیری، نظارت و ارزیابی مستمر دارند. فرآیند حسابرسی داخلی، قبل از تعیین اهداف اجتماعی و پایداری، باید برای افزودن کنترل‌های مرتبط با فرآیند اجتماعی و پایداری، مورد بازنگری و تجدیدنظر قرار گیرد. این ارزیابی مجدد باید فرآیند کلی کنترل را قوی‌تر کند. واحد حسابرسی داخلی و سایر واحدهای نظارتی و کنترلی در شرکت، می‌توانند حسابرسی را برای ارزیابی اثربخشی شیوه‌های پایداری، شیوه‌نامه‌های ارتباطی و غیره انجام دهند. این حسابرسی‌ها، شرکت را توانمند می‌کند تا تجزیه و تحلیل مستقلی از طراحی و اثربخشی عملیاتی طرح‌های پایداری به دست آورد.

مرحله هفتم: اطلاعات و ارتباطات

هنگامی که فرآیندهای مذکور به پایان رسیدند، نتایج باید به تصمیم‌گیرندگان مناسب در سازمان اطلاع داده شود. ارتباط لازم است تا اجرای به موقع تغییرات انجام شود. اطلاعات و ارتباطات، عواملی ضروری برای مدیریت ریسک‌ها و فرصت‌ها هستند. نتیجه سه‌گانه با مدیریت شهرت شرکت مرتبط است. پاسخگویی هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی شرکت در مورد مسائل پایداری از طریق نتیجه سه‌گانه، برای ذینفعان شرکت مهم است. ذینفعان، جامعه را تشکیل می‌دهند و پاسخگویی در مورد تلفیق شیوه‌های پایداری، برای ذینفعان مهم است. ذینفعان در اکوسیستم پایداری از شرکت‌ها انتظار دارند که نه تنها موفقیت‌های خود، بلکه شکست‌ها یا زمینه‌های بهبود را نیز به اشتراک بگذارند. این انتظار، ریسک شهرت را در کوتاه‌مدت ایجاد می‌کند. با این حال مزایای این ریسک در بلندمدت غلبه می‌کند. این مزایا عبارت‌اند از: اندازه‌گیری بهتر نتیجه سه‌گانه، اعتماد بیشتر ذینفعان، بهبود مدیریت ریسک و افزایش کارایی عملیاتی.

کوزو به شرکت‌ها در مورد مزایای شناسایی شاخص‌های کلیدی عملکرد^۱، به‌عنوان بخشی از فرآیند ارزیابی کلی ریسک، توصیه کرده است. کوزو راهنمایی در مورد استفاده از شاخص‌های کلیدی عملکرد را به‌عنوان مبنایی برای ارزیابی ریسک و اهداف راهبردی ارائه کرده است. شاخص‌های کلیدی عملکرد، عوامل ضروری در ارزیابی عملکرد عملیاتی هستند. بسیاری از مزایای آن، از فرآیندهای داخلی و کنترل‌هایی که شرکت‌ها برای کمک به جمع‌آوری، ذخیره و تجزیه و تحلیل شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی و غیرمالی به کار می‌گیرند، به دست می‌آیند. برای مثال به دست آوردن داده‌های باکیفیت در زمان واقعی در مورد موضوعاتی

1. Key Performance Indicator (KPI)

مانند انتشار گازهای گلخانه‌ای، مصرف آب و فعالیت‌های زنجیره تأمین می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا قدرت تصمیم‌گیری را افزایش دهند و در عین حال ریسک‌ها را کاهش داده و فرصت‌ها را افزایش دهند.

شفافیت در عملیات یکی از مهم‌ترین مسائل شرکت‌ها است. از آنجایی که اهداف پایداری و گزارشگری، به هنجار تبدیل شده است، ذینفعان از شرکت‌ها در مورد اهداف اجتماعی و پایداری و زمان‌بندی‌های مربوطه، پاسخگویی بیشتری مطالبه دارند. ذینفعان می‌خواهند اهداف اجتماعی و پایداری و سطح دستاوردهای به‌دست‌آمده را درک کنند تا تعهد کلی شرکت و هیئت‌مدیره را برای دستیابی به اهداف اجتماعی و پایداری تعیین کنند.

مرحله هشتم: نظارت

ماهیت واقعی حسابرسی اجتماعی، در بخش نظارت بر فرآیند مدیریت ریسک سازمانی گنجانده شده است. سازمان باید برای اطمینان از دستیابی به اهداف خود، ماندن در آستانه تحمل ریسک و جلب رضایت ذینفعان، دائماً فعالیت‌های پایداری را نظارت و ارزیابی کند. سؤالاتی که شرکت‌ها باید به‌عنوان بخشی از فعالیت‌های اندازه‌گیری، نظارت و ارزیابی از خود بپرسند عبارت‌اند از:

- آیا فعالیت‌ها و فرآیندها با راهبرد شرکت همسو هستند؟
- آیا آنها به‌گونه‌ای اجرا می‌شوند که شرکت را نسبت به دستیابی به اهداف راهبردی توانمند کند؟
- آیا فعالیت‌ها از نظر آگاهی و درک ریسک، ارزش‌افزوده دارند؟
- آیا آنها به‌اندازه کافی چابک هستند تا به تغییرات محیطی که در معرض ریسک بروز می‌کند پاسخ دهند؟

شرکت‌ها باید برای شفافیت در گزارشگری تلاش کنند و افشای کامل باید شامل حسابرسی اجتماعی و اهداف پایداری باشد. تقاضا برای شفافیت در برنامه‌های اجتماعی و پایداری توسط گروه‌های ذینفع، پایداری را بیش‌ازپیش برای توجه مهم می‌سازد. اهداف اجتماعی و پایداری را می‌توان با سیاست‌های موجود شرکت هماهنگ کرد. ادغام اهداف اجتماعی با سیاست‌های شرکت، گام مهمی برای ادغام کامل اهداف اجتماعی و پایداری در فرآیند کسب‌وکار است. به‌طور کلی، بیانیه کوزو شروع خوبی برای تجزیه و تحلیل و بحث در مورد گنجانیدن اهداف اجتماعی و پایداری، در ساختار سیاست‌های راهبردی شرکت است. در آینده، کوزو می‌تواند با جزئیات بیشتری به فرآیند تعیین هدف بپردازد. اهداف باید طوری تعیین شوند که هم اهداف عملیاتی و هم اهداف اجتماعی و پایداری مرتبط را شامل شود و راهنمایی‌های بیشتر کوزو در این زمینه مفید خواهد بود (کینکلا، ۲۰۱۴).

گزارش کوزو در سال ۱۹۹۲ نقطه عطفی را برای قوانین سیستم کنترل‌های داخلی ایجاد کرد. این چارچوب فلسفه جدیدی را برای کنترل‌های داخلی معرفی کرد (از رویکرد هرمی به دیدگاه مکعبی، به سمت فراگیر شدن بیشتر قوانین). نقطه عطف از این جهت که آنها تحمیل نمی‌شوند، بلکه توسط کل سازمان پیشنهاد و به اشتراک گذاشته می‌شوند. این مدل در سال ۲۰۰۴ توسط چارچوب دومی به نام «گزارش مدیریت ریسک سازمانی کوزو» به‌روزرسانی شد که سیستم کنترل‌های داخلی را در فرآیند مدیریت ریسک، بیشتر نمایان کرد. در سال ۲۰۱۳ نسخه به‌روز شده‌ای از مدلی که ساختار، اجزا و عملکردهای آن از طریق قوانین بیان شده، توسط ۱۷ اصل جدید تنظیم شد. در نهایت، در نسخه ۲۰۱۷، راهبرد و عملکرد یکپارچه‌سازی مدیریت ریسک سازمانی کوزو بر ریسک‌ها متمرکز شد و با زمینه نظارتی افشای مسئولیت اجتماعی ادغام شد (ترجمه و تلخیص بیانیه کوزو و کینکلا، ۲۰۱۴). چارچوب جدید به طراحی یک سیستم کنترل داخلی جدید برای بهبود عملکرد شرکت اختصاص داشت. این موضوع اهمیت ریسک‌ها را در فرآیند تعیین راهبرد و در هدایت عملکردها با در نظر گرفتن اهداف همه ذینفعان برجسته می‌کند.

مطابق با بیانیه کوزو (۲۰۱۷)، «امروزه ذینفعان بیشتر به دنبال شفافیت و مسئولیت‌پذیری بیشتر برای مدیریت آثار ریسک‌ها هستند و در عین حال توانایی رهبری برای متبلور کردن فرصت‌ها را نیز ارزیابی انتقادی می‌کنند». بر این اساس سیستم کنترل داخلی شرکت باید ساختار حاکمیتی را تغییر دهد و سازوکاری ایجاد کند که مسئولیت اجتماعی شرکتی ارتقا پیدا کند. این چارچوب به‌صراحت اشاره می‌کند که اهداف افشای غیرمالی را می‌توان در چارچوب کنترل داخلی سازمان ادغام کرد.

بنابراین شکی نیست که سیستم کنترل‌های داخلی، تأثیر مثبتی بر پایداری شرکت دارد؛ زیرا باعث افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و افزایش قابلیت اطمینان گزارش‌ها و افشا می‌شود و به ذینفعان کمک می‌کند تا

پایداری شرکت را ارزیابی کنند. در واقع این موضوع روشن می‌کند که سیستم کنترل‌های داخلی نیز، یک سیستم مدیریت ریسک است؛ بنابراین شرکت‌ها را توانمند می‌کند تا از فرصت‌ها استفاده کرده و برای ذینفعان ارزش تولید کنند (هرز و مونتریو^۱، ۲۰۱۷). در خصوص اطلاعات پایداری، سیستم کنترل‌های داخلی نقشی ضروری را به‌عنوان اطمینان دهنده خط اول، برای ذینفعان داخلی و خارجی ایفا می‌کند (گائو و همکاران^۲، ۲۰۱۸). در همین زمینه کو و کی^۳ (۲۰۲۰) رابطه بین کیفیت اطلاعات پایداری منتشره و ضعف‌های کنترل داخلی را تجزیه و تحلیل کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی ضعیفی دارند، کیفیت اطلاعات پایداری آنها ضعیف‌تر است. در واقع این موضوع به این معنی است که کنترل‌های داخلی کافی و مناسب، موجب افزایش کیفیت اطلاعات پایداری شرکت می‌شوند.

پیاده‌سازی سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش بر روی اطلاعات پایداری، می‌تواند مزایای زیادی از جمله افزایش کیفیت گزارشگری غیرمالی، قابلیت مقایسه و قابلیت اطمینان ایجاد کند؛ بنابراین سیستم کنترل‌های داخلی می‌تواند توسط سازمان‌ها، برای افزایش اطمینان و بهبود کیفیت افشای مسائل پایداری استفاده شود. به این ترتیب ارزش افزوده چشمگیری برای تصمیم‌گیرندگان درون سازمانی و برون سازمانی دارد. علاوه بر این، کنترل‌های داخلی اثربخش، خطر تقلب را شناسایی می‌کند. این موضوع بر توسعه یکپارچه‌سازی حاکمیت اجتماعی و زیست‌محیطی تأثیر می‌گذارد. تحقق این امر، از حقوق و منافع مشروع ذینفعان محافظت می‌کند. از رفتارهای نادرستی که به شهرت سازمان آسیب می‌رساند، جلوگیری می‌کند. در نتیجه، تحقق موفقیت‌آمیز اهداف راهبردی عملکرد اجتماعی را ارتقا می‌دهد (هائو و همکاران^۴، ۲۰۱۸).

گزارش کوزو (۲۰۱۷) بر طراحی یک سیستم کنترل داخلی جدید، برای گنجاندن مفهوم مسئولیت اجتماعی در اهداف کنترل داخلی سازمان تمرکز دارد. کنترل‌های داخلی کافی و مناسب می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند تا ابعاد موفقیت پایدار را درک کنند؛ بنابراین عملکرد حاکمیت اجتماعی و زیست‌محیطی، می‌تواند نیروی محرکه برای بهبود کنترل‌های داخلی باشند.

کنترل‌های داخلی اثربخش، امکان شناسایی سریع مشکلات ناشی از بی‌احتیاطی شخصی، سهل‌انگاری، قضاوت نادرست یا دستورالعمل‌های نامشخص و همچنین نقض عمدی سیاست‌ها و رویه‌های داخلی (مانند اختلاس، نقض اعتماد و غیره) را فراهم می‌کنند. به این ترتیب، کنترل داخلی دارای ارزشی است که فراتر از اطلاعات دقیق حسابداری است؛ زیرا نه تنها قابلیت اطمینان گزارشگری مالی، بلکه گزارشگری غیرمالی را نیز افزایش می‌دهد و کارایی و اثربخشی عملیات را بهبود می‌بخشد (دانلسون و همکاران^۵، ۲۰۱۷). نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد کنترل‌های داخلی اثربخش، نه تنها احتمال تقلب در گزارشگری مالی را کاهش می‌دهند، بلکه قابلیت اطمینان اطلاعات غیرمالی را نیز افزایش می‌دهند (هولنگ^۶، ۲۰۲۰). علاوه بر این، کنترل‌های داخلی اثربخش بر عملکرد آتی و عملکرد نوآورانه سازمان تأثیر مثبت دارد. مزایایی که کنترل‌های داخلی اثربخش برای سازمان به ارمغان می‌آورند، در نهایت به پایداری سازمان کمک می‌کنند. به همین دلیل است که بسیاری از کشورها از جمله ایالات متحده، از سازمان‌ها می‌خواهند که سیستم کنترل‌های داخلی خود را ارزیابی کرده و نقاط ضعف خود را افشا کنند و در جهت بهبود آن قدم بردارند (لین و همکاران^۷، ۲۰۱۵).

نقش حساب‌رسان داخلی در تقویت گزارشگری پایداری

یکی از عناصر کلیدی حاکمیت شرکتی که می‌تواند به سازمان‌ها در دستیابی به پایداری کمک کند، حسابرسی داخلی است؛ زیرا هدف حسابرسی داخلی ارائه خدمات مشاوره‌ای و فعالیت‌های اطمینان‌بخش است که برای ارزش‌افزایی و کمک به سازمان، در انجام فرآیندهای تجاری طراحی شده است. اهداف آن با ارائه رویکردی سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی

1. Herz & Monterio
2. Gao & et all
3. Koo & Ki
4. Hao & et all
5. Donelson & et all
6. Huang
7. Lin & et all

فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت طراحی شده است. واحد حسابرسی داخلی می‌تواند در زمینه شناسایی ریسک‌های پایداری و دستیابی به اهداف پایداری، به هیئت‌مدیره کمک کند (میرت^۱، ۲۰۱۴).

با این وجود، مطالعات کافی در مورد نقش حسابرسان داخلی در حمایت از مسیر سازمان به سمت پایداری وجود ندارد. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۲۰۱۵) بیان می‌کند در زمینه جدید گزارشگری غیرمالی، حسابرسان داخلی باید نگاه گسترده‌ای در سراسر سیستم‌ها و فرآیندهای سازمان داشته باشند و در ارائه اطمینان نسبت به کیفیت اطلاعات موجود در گزارش‌های راهبردی و یکپارچه، نقشی اساسی ایفا کنند. طبق مطالعه انگلبرشت و همکاران^۲ (۲۰۱۸)، حسابرسان داخلی با ارائه اطمینان در مورد یکپارچگی داده‌ها، بررسی ریسک‌ها و فرصت‌ها، ارزیابی کفایت حاکمیت و کنترل‌های ریسک و اطمینان از گزارش یکپارچه، کیفیت گزارش یکپارچه را بهبود می‌بخشند. سایر نویسندگان استدلال می‌کنند که افزایش میزان افشا در گزارش‌های پایداری، نیاز به خدمات مشاوره‌ای از سوی حسابرسان داخلی را افزایش می‌دهد (هولت^۳، ۲۰۱۲؛ سو و مارتینوف^۴، ۲۰۱۵).

در سناریوی جدید حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی به عنوان سیستمی کمک‌کننده است که برای دستیابی به اهداف سازمانی و ایجاد ارزش برای ذینفعان، نقش خود را گسترش داده است. امروزه واحد حسابرسی داخلی بخش جدایی‌ناپذیر از ساختار حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی (ناظر بر واحد حسابرسی داخلی) یکی از کمیته‌های اجباری هیئت‌مدیره است که با ارائه مشاوره در مورد مسائل مربوط به ریسک‌ها و کمک به تعریف سازوکارهای حاکمیت کنترلی، به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف خود کمک می‌کند (لنز و هان^۵، ۲۰۱۵).

حسابرسی داخلی، سازوکاری کنترلی است که به مدیران اجرایی و هیئت‌مدیره برای دستیابی به اهداف سازمان کمک می‌کند (دوبیجا^۶، ۲۰۱۵؛ میرت^۱، ۲۰۱۴). گسترش نقش حسابرسان داخلی، با تغییر در مقررات و افزایش پیچیدگی سازمانی مرتبط است. با تصویب قانون ساربنز آکسلی، حسابرسان داخلی تمرکز خود را از خدمات اطمینان بخشی سنتی مربوط به حسابرسی رعایت و حسابرسی مالی، به سمت ارزیابی ریسک و خدمات مشاوره‌ای سوق دادند (جونز و همکاران^۷، ۲۰۱۷). حسابرسان داخلی در قامت یک مشاور، تلاش می‌کنند از طریق پشتیبانی فعال تر، برای فرآیندهای مدیریتی ارزش افزایی داشته باشند. در برخی کشورها نیز به سرعت در جهت مشارکت در مدیریت راهبردی حرکت می‌کنند (ارنست و یانگ^۸، ۲۰۱۶).

با انتشار گزارش‌های غیرمالی، انتظار می‌رود حسابرسان داخلی کیفیت اطلاعات موجود در گزارش‌های پایداری و یکپارچه را تضمین کنند و طیف گسترده‌ای از فعالیت‌های اطمینان بخش را در فرآیند تولید اطلاعات گزارش شده (که به عناصر زیر اشاره دارد) ارائه دهند (پیچ و اسپیرا^۹، ۲۰۱۶):

- تهیه گزارش‌های غیرمالی
- شناسایی خطرهای، به ویژه خطرهای که مربوط به جنبه‌های عملیاتی و روابط با ذینفعان برون سازمانی است.
- اهمیت اطلاعات غیرمالی
- تعادل بین مختصر بودن و شفافیت
- تبیین مدل کسب و کار سازمان گزارش شده در گزارش یکپارچه

در شرایطی که سازمان‌ها به جنبه‌های غیرمالی خود رسیدگی نمی‌کنند، علاقمند به اجتناب از آسیب به شهرت و کاهش اعتماد سهامداران هستند؛ بنابراین مدیران ارشد اجرایی از حسابرسان داخلی، تقاضای رسیدگی به عملکرد غیرمالی را دارند و می‌خواهند اعتبار گزارش‌های غیرمالی سازمان، توسط حسابرسان داخلی افزایش پیدا کند (آراس و کروسر^{۱۰}، ۲۰۰۸). در این زمینه،

1. Mihret
2. Engelbrecht & et all
3. Holt
4. Soh & Martinov
5. Lenz & Hahn
6. Dobija
7. Jones & et all
8. Ernst and Young (EY)
9. Page & Spira
10. Aras & Crowther

هیئت‌مدیره تصمیم می‌گیرد این موضوع را به حسابرسان داخلی واگذار کند تا سازمان را در روند تغییرات مورد نیاز برای تهیه صورت‌های غیرمالی راهنمایی کند. به همین دلیل «وظیفه ایجاد تحول فرهنگ سازمانی به سمت پایداری» و ایجاد فرآیند تغییرات داخلی مورد نیاز برای تهیه گزارش پایداری، به عهده حسابرسان داخلی قرار گرفت. به عبارت دیگر، مقررات «مسئله پایداری را به اتاق هیئت‌مدیره کشانده است» و سپس هیئت‌مدیره، حسابرسان داخلی را برای اجرای فرآیند گزارشگری پایداری تأیید کرد؛ زیرا حسابرسان داخلی با عملکرد منحصر به فرد خود، می‌توانند به هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی در این امر کمک کنند. لازم به ذکر است واحد حسابرسی داخلی به این دلیل انتخاب شد که کارکنان آن، دانش زیادی از فرآیندها و ساختار شرکت دارند و توانمندی تعامل با افراد با وظایف و شاخه‌های مختلف را دارا هستند (هولت، ۲۰۱۲).

انتخاب حسابرسان داخلی برای طراحی فرآیند گزارشگری پایداری، به قانون مربوط نیست. در واقع هیئت‌مدیره این افراد را به عنوان مسئولان اصلی تعریف می‌کند. نظرسنجی ارنست و یانگ (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که مسئولیت طراحی و انتشار گزارش پایداری معمولاً بر عهده واحد حسابرسی داخلی است. ضمناً این واحد به عنوان «عامل اساسی داخلی» شناخته شد که فرآیند داخلی را به سمت گزارشگری پایداری، آغاز و مدیریت کرد؛ زیرا حساسیت‌ها و شایستگی‌های این واحد، موجب می‌شود تا به عنوان «تسهیل‌کننده» عمل کند. واحدی که می‌تواند نقش فنی و حمایتی را برای کمک به سازمان، در تهیه گزارش پایداری ایفا کند. از دیدگاه عملی، فرآیند اجرای گزارشگری پایداری که توسط حسابرسان داخلی هدایت می‌شوند، شامل فعالیت‌های اساسی زیر است (ماهزنا و یان^۱، ۲۰۱۴):

- شناسایی ذینفعان سازمان و ایجاد ماتریس اهمیت از طریق سازمان‌دهی چندین جلسه داخلی
- ایجاد نقشه‌ای از ریسک‌های مرتبط با پایداری
- نظارت بر فرآیندهای اختصاص داده شده به جمع‌آوری داده‌های غیرمالی
- تغییرات در ساختارها و فرآیندهای حاکمیت شرکتی

اولین فعالیتی که توسط حسابرسان داخلی هدایت می‌شود، سازمان‌دهی جلسات داخلی برای ایجاد ماتریس اهمیت است. حسابرسان داخلی از مدیران ارشد بخش‌های مختلف سازمان، درخواست می‌کنند تا داده‌هایی را در مورد فرآیندهایی که بر آن تمرکز دارند، شناسایی و جمع‌آوری کنند. برای مثال، اینکه چه کسانی تحت تأثیر اقدامات آنها قرار می‌گیرند و آثار مرتبط با آن را برآورد کنند. حسابرسان داخلی در طی جلساتی که با مدیران ارشد هر بخش دارند، باید در قامت یک معلم ظاهر شوند و برای کسانی که ارتباط مسائل پایداری را درک نمی‌کنند، توضیحات شفاف ارائه کنند. هدف این است، آنچه سازمان واقعاً انجام می‌دهد در گزارش پایداری منعکس شود، نه تهیه گزارشی که صرفاً سازمان را تبلیغ کند.

دومین فعالیت مهم که توسط حسابرسان داخلی اداره می‌شود، نقشه‌برداری از مهم‌ترین ریسک‌های مرتبط با پایداری است (مواردی مانند ریسک‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت، باید در فرآیند مدیریت ریسک سازمانی گنجانده شوند). حسابرسان داخلی، مدیران ارشد اجرایی را دعوت می‌کنند تا ریسک‌های احتمالی پایداری را شناسایی و بررسی کنند. تجزیه و تحلیل ریسک‌های مرتبط با پایداری، به جلسات متعدد نیاز دارد و باید به فعالیتی جدایی‌ناپذیر از راهبرد تجاری سازمان‌ها تبدیل شود.

یکی دیگر از فعالیت‌های مهم در میان وظایفی که به حسابرسان داخلی نسبت داده می‌شود، نظارت بر قابلیت اطمینان اطلاعات افشاشده در گزارش پایداری است. این موضوع، فعالیت بسیار سختی است که نیازمند رویه‌های جدید نظارتی برای جمع‌آوری، بسط و تجسم داده‌ها در خصوص فرآیندهای داخلی سازمان است.

درنهایت، حسابرسان داخلی قوانین رفتاری مبارزه با فساد را به همراه کمیته مدیریت ریسک مورد بحث و بازنگری قرار می‌دهند. سازمان‌ها باید برای تقویت تعهد به اصولی که همه کارکنان سازمان موظف به رعایت آن هستند، اقدام به تهیه و تنظیم آئین‌نامه رفتاری ضد فساد نمایند. در این صورت از رعایت قوانین و مقررات ضد فساد، اطمینان معقولی حاصل می‌شود. توجه به این نکته مهم است که حسابرسان داخلی، کمیته مدیریت ریسک را در مورد تمام جنبه‌های رعایت و نظارت مورد نیاز در تهیه گزارش پایداری مطلع می‌کنند. علاوه بر این، حسابرسان داخلی برای ارائه پیشنهادها فنی خود، به صورت دوره‌ای با کمیته

مدیریت ریسک جلسه برگزار می‌کنند. سرانجام خروجی این جلسه‌ها توسط هیئت‌مدیره، مورد بحث و تأیید قرار می‌گیرد (استریت و همکاران^۱، ۲۰۱۷).

حسابرسان داخلی، بازیگران اصلی در تهیه گزارش پایداری هستند. آنها به دلیل شناخت کافی از فرآیندهای واحد تجاری، با اطمینان بیشتر داده‌های مربوط را جمع‌آوری و بررسی می‌کنند. همچنین با پیشنهاد چگونگی شناسایی و گزارش اطلاعات غیرمالی مرتبط، نقش مشاوره‌ای خود را به خوبی ایفا می‌کنند. اکثر ایده‌ها در مورد چگونگی اجرای فرآیند گزارشگری پایداری، توسط حسابرسان داخلی با رویکردی از پایین به بالا (به هیئت‌مدیره) پیشنهاد می‌شود.

پژوهش‌های پیشین، موضوعات مطرح شده را تصدیق می‌کنند. در این زمینه آنگ و همکاران^۲ (۲۰۲۰) اعتقاد دارند که حاکمیت شرکتی رابطه مثبتی با گزارشگری پایداری دارد و حسابرسان داخلی نقش مهمی را با ارائه توصیه‌هایی در خصوص مدیریت ریسک مناسب (نقش مشاوره‌ای) و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مرتبط با پایداری (نقش اطمینان‌بخشی) ایفا می‌کنند.

در بنگلادش، قانون حفاظت از محیط زیست از سال ۱۹۹۵ اعمال می‌شود. این قانون، افشاهای مختلفی از جمله محدودیت در مورد وسایل نقلیه منتشرکننده دود مضر برای محیط زیست، محدودیت در ساخت و فروش اقلام مضر برای محیط زیست و افشای استفاده از مدیریت مواد خطرناک را پوشش می‌دهد. سودومینیک^۳ (۲۰۱۵) معتقد است حسابرسان داخلی باید موضوعات ذکر شده و نیز دیگر مسائل اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی را در فرآیند گزارشگری پایداری لحاظ کنند. آنها باید به سازمان در دستیابی به عملکرد پایدار و گزارشگری پایداری کمک کنند. حسابرسان داخلی با ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای در زمینه حاکمیت اجتماعی، در تهیه گزارش پایداری نقش پررنگی دارند (خویریاخ و همکاران^۴، ۲۰۲۲).

حسابرسان داخلی، بسیاری از حوزه‌ها مانند اطمینان بخشی نسبت به سیستم کنترل‌های داخلی و ارائه خدمات مشاوره‌ای درباره مدیریت ریسک مناسب را پوشش می‌دهند (محمد و همکاران^۵، ۲۰۱۲). خدمات حسابرسی داخلی اثربخش (اعم از فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای)، با شناسایی و گزارش سیستم‌های مختلف مدیریت ریسک و نیز شناسایی حوزه‌های مشکل‌آفرین، در تصمیم‌گیری راهبردی مدیران ارشد اجرایی تأثیرگذار است (کاپور و بروزتی^۶، ۲۰۱۲).

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای حسابرسان داخلی، می‌تواند بر تهیه و تنظیم گزارش پایداری تأثیر بگذارد؛ زیرا به پیشرفت و تحول سازمان کمک بسزایی می‌کند. یافته‌های پژوهش سودومینیک (۲۰۱۵) نشان می‌دهد مدیران ارشد اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی، از حسابرسان داخلی درخواست می‌کنند تا با ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای، در تهیه گزارش پایداری کمک کنند. این بدان معناست که حسابرسان داخلی می‌توانند با ارائه خدمات اطمینان‌بخش در خصوص رعایت قوانین و مقررات مرتبط با پایداری و نیز انواع توصیه‌های به‌هنگام، در تهیه گزارش پایداری به هیئت‌مدیره کمک کنند (بانانوکا^۷، ۲۰۱۸؛ انگلبرشت و همکاران^۸، ۲۰۱۸).

موضوعات مطرح شده نشان می‌دهند حسابرسان داخلی می‌توانند ریسک‌های احتمالی پایداری را ارزیابی کنند. همچنین قابلیت اطمینان و اعتبار گزارش‌های سازمانی تولید شده توسط سیستم‌های حسابداری را ارزیابی کرده و در مورد اطلاعاتی که می‌تواند در گزارش پایداری گنجانده شود، پیشنهادها را خود را ارائه می‌دهند. حسابرسان داخلی با تلاش برای به حداقل رساندن تقلب، به تهیه گزارش پایداری با کیفیت بالا کمک می‌کنند. از آنجایی که حسابرسان داخلی کارکنان سازمان هستند، از دانش کافی در مورد عملیات تجاری سازمان برخوردارند و به همین دلیل می‌توانند به اشکال مختلف، خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای را در فرآیند تهیه گزارش پایداری ارائه دهند. تحقق این امر می‌تواند عملکرد پایدار سازمان را تضمین کند (العذابی و همکاران^۹، ۲۰۲۳).

1. Streit & et all
2. Ong & et all
3. Soh Dominic
4. Khoiriyah & et all
5. Mohamed & et all
6. Kapoor & Brozzetti
7. Bananuka
8. Alazzabi & et all

نتیجه‌گیری

سازمان‌ها برای شفافیت در گزارشگری تلاش می‌کنند و افشای کامل، باید شامل حسابرسی اجتماعی و اهداف پایداری باشد. تقاضا برای شفافیت در خصوص مسائل اجتماعی و پایداری توسط گروه‌های ذینفع، پایداری را بیش‌ازپیش مورد توجه قرار داده است. ادغام اهداف اجتماعی و پایداری با سیاست‌های سازمان، گام مهمی برای تحقق اهداف اجتماعی و پایداری در فرآیند کسب‌وکار است. شناسایی، درک و اجرای یک راهبرد تجاری که پایداری را به درستی ادغام می‌کند، ناگزیر سازمان را به سمت ایجاد و حفظ ارزش در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت سوق می‌دهد.

کمبود منابع اولیه و استفاده ناصحیح از آن، تخریب محیط زیست به دست بشر، نگرانی‌های عمومی در مورد وضعیت آب‌وهوایی، جنبش‌های عدالت اجتماعی رو به رشد و چشم‌انداز خطر پویا و بی‌ثبات، سازمان‌ها را با ریسک‌های متعددی مواجه کرده است. این موضوع، مدیریت اثربخش ریسک‌ها و فرصت‌های پایداری را به چالش کشیده است. سازمان‌ها برای واکنش به این چالش‌ها و تحقق کامل اهداف پایداری، باید سیستم کنترل‌های داخلی خود را توسعه دهند. این امر ایجاب می‌کند که سازمان‌ها، سیستم کنترل‌های داخلی خود را مبتنی بر اهداف پایداری طراحی کنند. هر چیزی غیر از این، سازمان را از بازار رقابت خارج و در نهایت ادامه حیات آن را تهدید می‌کند.

استنباط از مبانی نظری این است که سیستم کنترل‌های داخلی، آثار مثبتی بر پایداری سازمان دارد؛ زیرا باعث افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و افزایش قابلیت اطمینان گزارش‌ها و افشا می‌شود و به ذینفعان کمک می‌کند تا پایداری سازمان را ارزیابی کنند. علاوه بر این، کنترل‌های داخلی اثربخش، ریسک‌های تقلب را شناسایی می‌کنند و مانع از بروز چنین رخدادی می‌شوند. این موضوع بر توسعه یکپارچه‌سازی حاکمیت اجتماعی و زیست‌محیطی تأثیر می‌گذارد. تحقق این امر، از حقوق و منافع مشروع ذینفعان محافظت می‌کند و از رفتارهای نادرستی که به شهرت سازمان آسیب می‌رساند، جلوگیری می‌کند و باعث تقویت پایداری سازمان می‌شود.

بر اساس پژوهش‌های پیشین، نتیجه‌گیری می‌شود که پیاده‌سازی سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، می‌تواند مزایای زیادی از جمله افزایش کیفیت گزارشگری پایداری، قابلیت مقایسه و قابلیت اطمینان ایجاد کند؛ بنابراین، سیستم کنترل‌های داخلی می‌تواند توسط سازمان‌ها، برای بهبود اطمینان و افزایش کیفیت افشای اطلاعات پایداری استفاده شود. به این ترتیب ارزش افزوده چشمگیری برای تصمیم‌گیرندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی ایجاد می‌شود.

همچنین رویکردهای کل‌نگر موجود در چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک سازمانی کوزو را می‌توان برای سرمایه‌زیربنایی تفکر یکپارچه و گزارشگری پایداری اعمال کرد. این موضوع می‌تواند به سازمان کمک کند تا رویکردی یکپارچه‌تر را در حاکمیت، راهبرد، عملیات و مدیریت ریسک خود بگنجانند. چارچوب گزارشگری یکپارچه و پایداری، جهت پیشرفت و ایجاد ارزش را مشخص می‌کند.

حاکمیت شرکتی قوی، گزارشگری صحیح و اطمینان بخشی مستقل و واقع‌بینانه، همگی برای یک سازمان مدرن که تفکر یکپارچه را به کار می‌گیرد، موضوعی مهم و اساسی است. مأموریت واحد حسابرسی داخلی، همان‌طور که در چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا بیان شده است، جنبه‌های اساسی پایداری را در بر می‌گیرد: «ارتقا و حفاظت از ارزش‌های سازمان، با ارائه خدمات اطمینان بخشی، مشاوره و بینش ریسک محور».

نقش حساب‌رسان داخلی به عنوان اطمینان مستقل و درعین حال درون‌سازمانی، فرصتی منحصر به فرد برای ارتباط با تمام بخش‌های سازمان، از جمله بخش‌های غیرمالی را فراهم می‌کند. این امر سبب می‌شود تا اطمینان خاطر از ارتباط و دقت داده‌های مورد استفاده در گزارش پایداری فراهم شود.

بر اساس مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین نتیجه‌گیری می‌شود که حساب‌رسان داخلی، نقشی اساسی در تهیه گزارش پایداری بر عهده دارند. آنها به دلیل شناخت بیشتری که از فرآیندهای تجاری سازمان دارند، با اطمینان بیشتری داده‌های مربوط را جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌کنند. همچنین با پیشنهاد در خصوص چگونگی شناسایی و گزارش اطلاعات غیرمالی مرتبط، نقش مشاوره‌ای خود را به خوبی ایفا می‌کنند. بیشتر ایده‌ها در مورد چگونگی اجرای فرآیند گزارشگری پایداری، توسط حساب‌رسان داخلی با رویکردی از پایین به بالا (به هیئت‌مدیره) پیشنهاد می‌شوند. حساب‌رسان داخلی با منابع مناسب و کافی می‌تواند

حمایت‌های ارزشمندی برای کمک به ادغام پایداری، در عملکرد سازمانی داشته باشند و به‌عنوان کاتالیزوری برای نوآوری و تغییر عمل کنند. خلاصه این موارد عبارت‌اند از:

- کمک به سازمان برای آماده شدن در خصوص افشای اطلاعات غیرمالی قابل اعتماد و دقیق، از طریق مشاوره و ارائه اطمینان در مورد محتوا؛ طراحی و اجرای ساختارها، سیستم‌ها و فرآیندهای مناسب برای برنامه‌ریزی راهبردی و عملیاتی؛ تعیین هدف؛ جمع‌آوری و اعتبارسنجی داده‌ها؛ تصمیم‌گیری و گزارش
- بررسی رعایت استانداردها و فرآیندها، برای جمع‌آوری و اعتبارسنجی داده‌ها، برای استفاده سازمان در گزارشگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی
- ارائه اطمینان بخشی مستقل از طریق حسابرسی و ارزیابی صحت داده‌های مالی و غیرمالی
- مشاوره در مورد ایجاد فرآیندهای اندازه‌گیری و ارزیابی؛ تعریف اهمیت و فهرست‌بندی شاخص‌های کلیدی عملکرد؛ معرفی روش‌ها، دستورالعمل‌ها و ابزارهای گزارشگری (اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی)
- بررسی فرآیندهای گزارشگری و پیشنهاد بهبود فرآیند، بر اساس ارزیابی‌های تجاری و اطلاعات مالی و غیرمالی که باید در گزارش‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی موجود باشد.
- ارزیابی اینکه آیا ریسک‌های مرتبط با عملکرد سازمانی پایدار، در نظر گرفته شده و مورد توجه قرار می‌گیرند (ریسک‌هایی که ممکن است بر ارزیابی و حمایت ذینفعان و ایجاد ارزش تأثیر بگذارد).

از آنجایی که گزارشگری پایداری به طور فزاینده‌ای رایج می‌شود، باید با همان دقت گزارشگری مالی برخورد شود. سازمان‌ها باید بدانند که گزارشگری پایداری بر اساس یک سیستم راهبردی از کنترل‌های داخلی ساخته شود و نحوه ارتباط تلاش‌های پایداری سازمان، امور مالی سازمان و ایجاد ارزش را به‌طور دقیق منعکس کند. حسابرسان داخلی نقش مهمی در حرکت سازمان به سمت پایداری ایفا می‌کنند. آنها می‌توانند با کمک به شناسایی و ایجاد محیط کنترلی پایبند به حاکمیت اجتماعی و زیست‌محیطی، در نقش مشاور هیئت‌مدیره ارزش‌افزایی کنند. همچنین می‌توانند با اطمینان‌بخشی مستقل و واقع‌بینانه از اثربخشی کنترل‌های ریسک پایداری، اطمینان لازم را به سازمان ارائه دهند.

منابع

- اخترشناس، داریوش؛ خدای‌پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۳۹۹). تدوین مدل عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی در ایران، ۱۶ (۶۵)، ۲۰۱ - ۱۷۵.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ باباجانی، جعفر؛ تقوی‌فرد، محمدتقی؛ آرین‌پور، آرش. (۱۳۹۷). تحلیل عملکرد پایدار زیست محیطی و تأثیر آن بر هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۳ (۵)، ۳۹ - ۱.
- فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار؛ جفائی‌رهنی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۲ (۴)، ۱۸۷ - ۱۵۳.

- Abernathy, J., Stefaniak, C., Wilkins, A., & Olson, J. (2017). Literature review and research opportunities on credibility of corporate social responsibility reporting. *American Journal of Business*, 32, 24-41. doi: 10.1108/ajb-04-2016-0013
- Alazzabi, W. Y. E., Mustafa, H., & Karage, A. I. (2023). Risk management, top management support, internal audit activities and fraud mitigation. *Journal of Financial Crime*, 30(2), 569-582. <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2019-0147>
- Alshbili, I., Elamer, A. A., & Moustafa, M. W. (2021). Social and environmental reporting, sustainable development and institutional voids: Evidence from a developing country. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 881-895.

- Amin, A., Ali, R., Rehman, R., & Elamer, A. A. (2022). Gender diversity in the board room and sustainable growth rate: The moderating role of family ownership. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 1–23. <https://doi.org/10.1080/20430795.2022.2138695>
- Ann. Financ. Econ. **2015**, 10, 1550012.
- Aras, G., & Crowther, D. (2008). Corporate sustainability reporting: A study in disingenuity? *Journal of Business Ethics*, 87(1), 279–288.
- Azizul Islam, M., & Deegan, C. (2008). Motivations for an organisation within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(6), 850–874. <https://doi.org/10.1108/09513570810893272>
- Bananuka, J. (2018). Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 138–157. <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2016-0062>
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>
- Bhasin, S. (2012). An appropriate change strategy for lean success. *Management Decision*.
- Boulhaga, M., Bouri, A., Elamer, A. A., & Ibrahim, B. A. (2023). Environmental, social and governance ratings and firm performance: The moderating role of internal control quality. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 30(1), 134–145.
- Cho, C.H., Laine, M., Roberts, R.W. and Rodrigue, M. (2015), “Organized hypocrisy, organizational
- Christensen, D. M. (2015). Corporate Accountability Reporting and High-Profile Misconduct. *The Accounting Review*, Vol. 91, No. 2, Pp. 377– 399.
- Committee of Sponsoring Organizations (CoSO). (2017). Enterprise risk management integrating with strategy and performance. [https:// www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf](https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf)
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 649–667. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.001>
- COSO White Paper. (2013). Defining sustainability risk. Ernst and Young LLP.
- COSO, Internal Control—Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2013. Available online: <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (accessed on 3 October 2020).
- De Villiers, C. and Sharma, U. (2020), “A critical reflection on the future of financial, intellectual capital,
- Deloitte, February, 2012, "Integrated Reporting Navigating your way to a truly Integrated Report"
- Dobija, D. (2015). Exploring audit committee practices: Oversight of financial reporting and external auditors in Poland. *Journal of Management and Governance*, 19, 113–143.
- Donelson, D.C.; Ege, M.S.; McInnis, J.M. Internal control weaknesses and financial reporting fraud. *Audit. J. Pract. Theory* **2017**, 36, 45–69.
- Economies, Vol. 11 No. 2, pp. 149–175.
- Else, T., Choudhary, S., & Genovese, A. (2022). Uncovering sustainability storylines from dairy supply chain discourse. *Journal of Business Research*, 142, 858–874. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.12.023>
- Engelbrecht, L., Yasseen, Y., & Omarjee, I. (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 657–674. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2017-0226>
- Ernst and Young. (2013). Six growing trends in corporate sustainability.

- façades, and sustainability reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 40, pp. 78-94.
- FSB 2020 *The Implications of Climate Change for Financial Stability* (Basel: Financial Stability Board). Retrieved from: <https://www.fsb.org/wp-content/uploads/P231120.pdf>
- Gao, X., Jia, Y., & Li, S. (2018). Does mandatory disclosure of internal control weaknesses affect corporate financing decisions? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(3), 581–606. <https://doi.org/10.1177/0148558X18772244>
- Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Hao, D. Y., Qi, G. Y., & Wang, J. (2018). Corporate social responsibility, internal controls, and stock price crash risk: The Chinese stock market. *Sustainability*, 10(5), 1697. <https://doi.org/10.3390/su10051675>
- Haugh, H.M. and Talwar, A. (2010), “How do corporations embed sustainability across the organization?”, *Academy of Management Learning & Education*, Vol. 9 No. 3, pp. 384-396.
- Herz, R., & Monterio, B. (2017). COSO framework and sustainability. <https://www.imanet.org/insights-and-trends/external-reporting-anddisclosure-management/coso-framework>
- Herzig, C. and S. Schaltegger. (2016). Corporate Sustainability Reporting: An Overview. *Sustainability Accounting and Reporting*, Available at: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-4020-4974-3>. [Online][12 June 2017].
- Higgins, C., Tang, S., & Stubbs, W. (2020). On managing hypocrisy: The transparency of sustainability reports. *Journal of Business Research*, 114, 395–407. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.08.041>
- Holt, T. P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 878–898.
- Huang, R.; Huang, Y. Does internal control contribute to a firm’s green information disclosure? Evidence from China. *Sustainability* **2020**, 12, 3197.
- 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>
- Institute of Internal Auditors (IIA).2022. Embedding ESG and sustainability considerations into the Three Lines Model 5
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2017. International standards for the professional practice of internal auditing (standards).
- Jones, K., Baskerville, R. L., Sriram, R. S., & Balasubramaniam, Ramesh (2017). The impact of legislation on the internal audit function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 450–470.
- Jones, T., Shan, Y., & Goodrum, P. M. (2010). An investigation of corporate approaches to sustainability in the US engineering and construction industry. *Construction Management and Economics*, 28(9), 971–983. <https://doi.org/10.1080/01446191003789465>
- Joseph, G. (2012). Ambiguous but tethered: An accounting basis for sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(2), 93–106. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.11.011>
- Kapoor, G., & Brozzetti, M. (2012). The transformation of internal auditing. *Critical Perspective of Accounting Journal*, 82(8), 32–35.
- Khoiriyah, M., Zarefar, A., Afifah, U., & Oktari, V. (2022). THE ROLE OF ACIN CORPORATE SUSTAINABILITY DISCLOSURE. *Akurasi: Journal of Accounting and Finance Studies*, 5(2), 167-179. <https://doi.org/10.29303/akurasi.v5i2.243>

- Kinkela, K. (2014). United States accounting, social audits and sustainability: Will COSO help corporations make the connection?: *Journal of Finance and Accountancy* Volume 17 – October, 2014.
- Koo, J. E., & Ki, E. S. (2020). Internal control personnel's experience, internal control weaknesses, and ESG rating. *Sustainability*, 12(20), 8645. <https://doi.org/10.3390/SU12208645>
- KPMG. (2020). *The time has come: The kpmg survey of sustainability reporting 2020*. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Lai, S.; Li, H.; Lin, H.; Wu, F. The influence of internal control weaknesses on firm performance, *J. Account. Financ.* **2017**, 17, 82–95.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to library.wmo.int/doc_num.php?explnum_id510618 (accessed 7 July 2021).
- Lin, Y.; Chih, H.; Tang, C.; Huang, T. The impact of internal control on firm's risk and performance.
- Lys, T., Naughton, J. P. and C. Wang. (2015). Signaling through Corporate Accountability Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, No. 1, Pp. 56- 72.
- Mahzana, N., & Yan, C. M. (2014). Harnessing the benefits of corporate governance and internal audit: Advice to SME. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 115, 156–165.
- Mervelskemper, L., & Streit, D. (2017). Enhancing market valuation of ESG performance: Is integrated reporting keeping its promise? *Business Strategy and the Environment*, 26(4), 536–549.
- MIA 2019 *Competency Framework for Finance Function in Public Interest Entities* (Kuala Lumpur: Malaysian Institute of Accountants). Retrieved from: https://www.mia.org.my/v2/downloads/resources/publications/2019/06/13/MIA_Competency_Framework_for_Finance_Function_in_PIEs.pdf
- Mihret, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 771–782. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.01.003>
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16(3), 268-285. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00450.x>
- Mokhtsim, N. and Salleh, K.O. (2014), “Malaysia's efforts toward achieving a sustainable development: issues, challenges and prospects”, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 120, pp. 299-307.
- new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5–33.
- Ong, T., & Djajadikerta, H. G. (2020). Corporate governance and sustainability reporting in the Australian resources industry: An empirical analysis. *Social Responsibility Journal*, 16(1), 1-14. <https://doi.org/10.1108/SRJ-06-2018-0135>
- Page, N., & Spira, L. F. (2016). Corporate governance as custodianship of the business model. *Journal Management Governance*, 20, 213–228.
- perception-based determinants evidence from Uganda”, *Journal of Accounting in Emerging*
- Pham, H. S. T., & Tran, H. T. (2020). CSR disclosure and firm performance: The mediating role of corporate reputation and moderating role of CEO integrity. *Journal of Business Research*, 120, 127–136. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.08.002>
- Reimsbach, D., Hahn, R. and A. Gurturk. (2017). Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing. *European Accounting Review*, Vol. 26, No. 2, Pp. 1- 23.

- Selmey, M. G., & Elamer, A. A. (2023). Economic policy uncertainty, renewable energy and environmental degradation: Evidence from Egypt. *Environmental Science and Pollution Research*, 30(20), 58603–58617.
- Soh Dominic, S. B. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
- sustainability and integrated reporting”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 70, p. 101999.
- Tan, D.; Bilal, G.S.; Komal, B. Impact of carbon emission trading system participation and level of internal control on quality of carbon emission disclosures: Insights from Chinese state-owned electricity companies. *Sustainability* **2020**, 12, 1788.
- Tauringana, V. (2021), “Sustainability reporting adoption in developing countries: managerial
- Thomson, C. S., & El-Haram, M. A. (2019). Is the evolution of building sustainability assessment methods promoting the desired sharing of knowledge amongst project stakeholders? *Construction Management and Economics*, 37(8), 433–460. <https://doi.org/10.1080/01446193.2018.1537502>
- Tschopp, D., & Huefner, R. J. (2015). Comparing the evolution of csr reporting to that of financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 127, 565-577. doi: 10.1007/s10551-014-2054-6
- WEF 2021 *The Global Risks Report 2021 – 16th ed.* (Geneva: World Economic Forum). Retrieved from: <https://www.weforum.org/reports/the-global-risks-report-2021>
- Wibowo, A. J. (2012). Interaction between Corporate Social Responsibility Disclosure and Profitability of Indonesia Firms. UMT 11th International Annual Symposium on Sustainability Science and Management, pp. 373-380.
- World Meteorological Organization (2021), “State of the global climate 2020”, available at: <https://>
- Yuhan, S. R., Dwiwinarno, T., & Widagdo, A. K. (2017). Corporate social responsibility and corporate governance in Indonesian public listed companies. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 34, p. 13002). EDP Sciences
- Zhang, X., Chen, X., Zhang, Z., Roy, A., & Shen, Y. (2020). Strategies to trace back the origin of COVID-19. *Journal of Infection*, 80(6), e39–e40. <https://doi.org/10.1016/j.jinf.2020.03.032>