



Shahid Bahonar
University of Kerman



Iranian E-Commerce Scientific
Association

Appraisal of Corporate Citizen Internal Audit Functions

Amir Ghorbaniyan^{ID*}

Mohammad Reza Abdoli^{ID**}

Hassan Valiyan^{ID***}

Hasan Boudlaie^{ID****}

Abstract

Objective: With changes in capital markets over the past few years, derivative financial instruments are referred to as a set of contracts whose value is based on assets and can help control risk and higher returns in investor decisions. corporate citizen internal auditing is an optional activity and beyond what is expected of a business's internal controls, and can develop a more dynamic form of corporate-stakeholder communication by developing performance feedback through financial reporting. This view tends to provide a concept of corporate citizen internal auditing that looks at humanitarian activities as a corporate governance strategy and by creating a sustainable society, a healthy environment and transparent political environment, it can pave the way for the profitable activities of the company and while protecting the interests of external stakeholders, while ensuring the interests of internal stakeholders of companies. The purpose of this research is estimate the limitations of using derivative financial instruments in the Iranian capital market.

Method: This research is mixed in terms of data collection methodology, because the lack of a theoretical framework of the limitations of financial instruments has led to the use of these instruments, at least at the level of the Iranian capital market is not fully integrated. Therefore, first, through the process of Meta synthesis and Delphi as the basis of analysis in the qualitative part, an attempt was made to determine the dimensions of the limitations of using derivative financial instruments and then its reliability was examined to determine the theoretical consensus. It has been used in the quantitative part of the research from the TODIM Fuzzy Inference. Because the purpose of this section was to determine the most important limitation of the integration of the use of derivative financial instruments in the Iranian capital market. In this research, in the qualitative part, 15 accounting experts at the university level and in the quantitative part, 25 capital market experts; Experts in financial reporting and the issuer supervision department of the Stock Exchange Organization participated as a statistical population.

Journal of Development and Capital, Vol. 8, No. 1, pp. 143-165.

* Ph.D. Candidate of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

Email: ghorbanian07@yahoo.com

** **Corresponding Author**, Associate Professor of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

Email: mrab830@yahoo.com

*** Assistant Professor of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

Email: hasan.valiyan@yahoo.com

**** Assistant Professor of Accounting, University of Tehran, Kish International Campus, Tehran, Iran.

Email: hasanboudlaie@ut.ac.ir

Submitted: 10 July 2022 **Revised:** 3 August 2022 **Accepted:** 17 August 2022 **Published:** 22 August 2023

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jdc.2022.19858.1273

©The Authors.



Abstract

Results: The results of the qualitative research through content screening of 11 studies indicate the selection of 7 dimensions of restrictions on the use of derivative financial instruments, which were confirmed in two rounds of Delphi analysis, the theoretical limit of these dimensions. The results in the quantitative part of the research based on the TODIM Fuzzy Inference matrix and determining the final weight of each research criterion indicate the selection of Lack of Financial Statement Comparability (A2) as the most important constraint on the integrity of the use of derivative financial instruments in the Iranian capital market. The presence of these trainings at the level of internal auditors helps to have more accurate monitoring of the nature of the environment in the operational cycle. And based on its disclosure as part of the Company's optional information, to reflect to stakeholders that the Company is acting responsibly towards social expectations. This initial stimulus within the company's structures makes the company's performance on waste recycling from production and details of environmental risk more disclosed. On the other hand, disclosing the details of environmental risks, as part of the implementation of the corporate citizen approach by internal auditors, can reduce the cost of poor selection by increasing the quality of information. In this situation, by reducing the problem of undesirable selection and information asymmetry, the efficiency of investment also increases, and it will be expected that increasing the quality of disclosure of details of environmental risks, by resolving agency problems, will minimize the opportunity for managers to choose investment projects, and this will contribute to environmental sustainability.

Conclusion: The result reflects the fact that comparability as one of the indicators of information quality in the use of these tools can have benefits such as reducing the cost of information processing and it is through this mechanism that the level of fair valuations on corporate assets can help increase the integrity of the use of derivative financial instruments. Based on the results obtained, environmental policymakers as the upstream institutions of capital market companies are advised to inject the necessary material and spiritual incentives to increase the observance of social values in companies so that beyond the legal areas, companies as citizens of this society are more committed, act on the environment and social expectations in this regard. For example, the development of green space culture in companies by planting trees or reducing carbon in the production of their products can be considered an important part of the implementation of corporate citizen policies in the community along with material incentives. On the other hand, companies in their monitoring structures along with Environmental training can promote a culture of environmental sustainability and performance norms in this regard. For example, the development of green space culture in companies by planting trees or reducing carbon in the production of their products can be considered an important part of the implementation of corporate citizen policies in the community along with material incentives.

Keywords: *Corporate Citizen; Internal Audit; Systems Influence Diagram.*

JEL Classification: I32, G21, C23.

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Ghorbaniyan, A., Abdoli, M.R., Valiyan, H., & Boudlaie, H. (2023). Evaluation of corporate citizen internal audit functions for environmental sustainability. *Journal of Development and Capital*, 8(1), 143-165 [In Persian].



نشر علمی-تجارت الکترونیکی ایران

مجله توسعه و سرمایه

شماره چاپی: ۲۰۰۸-۲۴۲۸ شماره الکترونیکی: ۲۴۴۵-۳۶۰۶

Homepage: <https://jdc.uk.ac.ir>



دانشگاه شهید باهنر کرمان

ارزیابی کارکردهای حسابرسی داخلی شهروند شرکتی

امیر قربانیان*
 محمدرضا عبدلی**
 حسن ولیان***
 حسن بودلانی****

چکیده

هدف: هدف این پژوهش ارزیابی کارکردهای حسابرسی داخلی شهروند شرکتی جهت پایداری محیط زیست در سطح شرکت‌های بازار سرمایه است.

روش: این پژوهش از نظر روش شناسی در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای و ترکیبی قرار می‌گیرد. در این پژوهش از دو تحلیل فراترکیب و دلفی در بخش کیفی و تحلیل بازنمایی سیستمی جهت تعیین روابط سیستماتیک مولفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی در راستای تقویت پایداری محیط زیست استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج در بخش کیفی، از وجود ۱۴ پژوهش تایید شده و تعیین ۸ مولفه اصلی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط زیست حکایت دارد که طی دو مرحله تحلیل دلفی سطح پایایی مولفه‌ها با مفهوم حسابرسی داخلی شهروند شرکتی در راستای پایداری محیط زیست مورد تایید قرار گرفت. براساس نتایج بخش کمی یعنی الگوی بازنمایی سیستمی، مشخص شد، آموزش‌های محیط‌زیستی به منابع انسانی محرک اولیه بازنمایی سیستمی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی جهت نظارت بر کارکردهای عملکرد مالی شرکت برای رسیدن به پایداری محیط‌زیست تلقی می‌شود.

نتیجه‌گیری: این نخستین پژوهشی است که به طور مصداقی با تمرکز بر مفهوم حسابرسی داخلی شهروند شرکتی، به دنبال ارزیابی پایداری محیط‌زیست است. حوزه‌ای که اگرچه دارای اهمیت پژوهشی از نظر توسعه ادبیات تئوریک و مبنای کاربردی در کاهش شکاف گزارشگری مالی با گزارش حسابرسان مستقل است، اما کمتر پژوهشی اقدام به بررسی این موضوع نموده است و انجام این پژوهش و بسط آن در سطح حرفه حسابرسان داخلی می‌تواند ظرفیت‌های نهادی و آموزشی بر آن را در سطح بین‌المللی ارتقاء بخشد و به ایجاد یکپارچگی توسعه‌ی ادبیات نظری کمک نماید.

واژه‌های کلیدی: نظریه شهروند شرکتی؛ حسابرسی داخلی؛ بازنمایی اثرگذاری سیستمی.

طبقه‌بندی JEL: I32, G21, C23.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: قربانیان، امیر؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن و بودلانی، حسن (۱۴۰۲). ارزیابی کارکردهای حسابرسان داخلی شهروند شرکتی جهت پایداری محیط‌زیست. مجله توسعه و سرمایه، ۸(۱)، ۱۶۵-۱۴۳.

مجله توسعه و سرمایه، دوره هشتم، ش ۱، صص. ۱۶۵-۱۴۳.

* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. ghorbanian07@yahoo.com: رایانامه.

** نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. mrab830@yahoo.com: رایانامه.

*** استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. hasan.valiyan@yahoo.com: رایانامه.

**** استادیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، پردیس بین‌المللی، تهران، ایران. hasanboudlaie@ut.ac.ir: رایانامه.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۴/۱۹ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۱/۵/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۲۶ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۲/۵/۳۱

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

©The Authors.

DOI: 10.22103/jdc.2022.19858.1273



مقدمه

گذر زمان و تغییر تئوری‌های سنتی مدیریت به سمت تمرکز بر ارزش‌های اجتماعی و انسانی، باعث شکل‌گیری نظریه‌های جدیدی همچون شهروند سازمانی گردید (مون، ۲۰۲۰). این تغییرات اگرچه به تدریج شکل منسجم‌تری از شیوه‌های تعامل شرکت‌ها به عنوان بخش مهمی از شهروندان در اجتماع را به خود گرفت، اما در ابتدا با تمرکز بر شکل ساختاری رفتار سازمانی، سعی در هویت‌بخشیدن به مشارکت و اثربخشی افراد صرفاً در چارچوب سازمان بود، غافل از اینکه توسعه‌ی سطح اثرگذار ویژگی‌های اجتماعی می‌تواند به شکل فراگیرتری به هویت اجتماعی افراد به صورت خرد و شرکت‌ها به صورت کلان نقش آفرینی نمایند (آکروکاسترو و همکاران، ۲۰۱۸). لذا رویکرد شهروند شرکتی در سطح بازارهای رقابتی، با الگوبرداری از مدیریت عمومی سنتی^۳ (PM) که به دلیل بهره‌وری پایین سیستم‌های پاسخگویی و شفافیت به سمت مدیریت عمومی نوین^۴ (NPM) تغییر جهت داد، به مرور شکل گرفت و به جای واژه‌هایی همانند ارباب رجوع در نظریه سنتی و یا مشتری در نظریه‌های مدرن گردید. باید توجه داشت، ظهور این رویکردها که از مدیریت بازرگانی وام گرفته شده بود، باعث تقویت توسعه مکانیزم‌های مدیریت حقوق ذینفعان در مدیریت مالی در دهه‌ی اخیر شده است و مدیریت مالی عمومی سنتی^۵ (PFM) را به مدیریت مالی عمومی نوین^۶ (NPFM) تغییر داده است. رویکردی که توجه از نهاده‌ها و ورودی‌ها را به برون‌داده‌ها و دستاوردها تغییر داده است و ظهور کارکردهای شهروند شرکتی حاصل چنین تغییری است (جرج و همکاران، ۲۰۲۰).

لذا همسو با افزایش انتظارات ذینفعان به عنوان شهروندان، شکل‌گیری چنین تغییراتی می‌تواند به افزایش پویایی تعاملات بین شرکت با ذینفعان کمک نماید و سبب تقویت اثربخشی رقابت‌ها گردد. از طرف دیگر باید بیان نمود، این رویکرد در راستای تغییر ماهیت کارکردی شرکت‌ها از نگاه به بخشی از شهروندان یک اجتماع، به بهتر درک شدن نیازها و انتظارات ذینفعان توسط شرکت منجر خواهد شد. به عبارت دیگر شرکت بخشی از جامعه‌ایی است که با انجام مسئولیت‌های متعهدانه‌ی خود می‌تواند نقش یک شهروند خوب را برای جامعه ایفا نماید و در مقابل انتظار بازخورد مطلوب از نهادها و سایر شهروندان فعال در جامعه را دارد. اما ساختار مطلوبیت شهروند شرکتی به ویژه در بخش مالی از کارکردهایی مختلفی می‌تواند برخوردار باشد که یکی از این کارکردها، حسابرسی داخلی شهروند شرکتی است. این رویکرد به عنوان مفهوم مشتق شده، اما مکمل مفهوم گزارشگری شهروند شرکتی است که می‌تواند در تقویت لایه‌های گزارشگری مالی جهت اقتناع نیازهای اطلاعاتی فراگیر ذینفعان در بستر بازارهایی همچون بازار سرمایه که با ماهیت نمایندگی مواجه است، موثر باشد.

این شیوه‌ی از رویه‌های حسابرسی در تقویت کنترل داخلی با پوشش دادن زوایایی پنهانی از ماهیت کارکردهای اجتماعی شرکت در برابر ذینفعان، به دنبال افزایش مجموعه‌ای از ارزش‌های حمایتی برای آنان است. این ارزش‌ها اگرچه تحت وجود الزامات نهادی ممکن است در حوزه وظایف حسابرسی داخلی تعریف نشده باشد، اما به دلیل تعهد اجتماعی حسابرسان و شرکت به عنوان بخشی از شهروندان جامعه در برابر ذینفعان می‌تواند سطح پاسخگویی در برابر انتظارات آنان

¹ Moon² Arco-Castro³ Public Management⁴ New Public Management⁵ Public Financial Management⁶ New Public Financial Management⁷ Jorge

را افزایش دهد. بنابراین، حسابرسی داخلی شهروند شرکتی یک فعالیت اختیاری و فراتر از آن چیزی است که از کنترل‌های داخلی یک کسب و کار انتظار می‌رود و می‌تواند با توسعه بازخوردهای عملکردی از طریق گزارشگری مالی، شکل پویاتری از ارتباطات بین شرکت با ذینفعان را شکل دهند. این دیدگاه گرایش به ارائه مفهومی از حسابرسی داخلی شهروند شرکتی دارد که در آن به فعالیت‌های بشردوستانه به عنوان استراتژی راهبری شرکت نگاه می‌شود و از طریق ایجاد یک جامعه پایدار، محیط زیستی سالم و فضای سیاسی شفاف، می‌تواند زمینه را برای فعالیت‌های سودآور شرکت فراهم نموده و ضمن حفاظت از منافع ذینفعان بیرونی، متضمن منافع ذینفعان درونی شرکت‌ها باشد (آندرسون و یوهانسون، ۲۰۲۱).

در این دیدگاه، حسابرسی داخلی شهروند شرکتی بیانی نوین از مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکتی در ابعادی وسیع‌تر و با در نظر گرفتن گروه‌های مختلفی از ذینفعان است. این تعریف بر همه‌ی مفاهیم مربوط به مسئولیت؛ پاسخگویی و عملکرد اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی دلالت دارد و شامل تعهد به رفتار اخلاقی در کسب و کار و ایجاد توازن بین نیازهای ذینفعان و در عین حال حفاظت از محیط زیست به عنوان بخشی از مسئولیت اجتماعی است (محمدیان و ستایش، ۱۳۹۷). رد پای اهمیت این مفهوم را می‌توان با مرور ماده ۶۱ قانون برنامه چهارم توسعه، بهتر درک نمود. چراکه در بند «ب» این ماده بر سیاست‌های پایش و کنترل منابع آلاینده‌ی صنایع و شرکت‌ها براساس یک رویکرد مسئولانه از جانب ساختارهای درونی آنان، جهت افساء واقعیت‌ها به تصمیم گیرندگان بیرونی تمرکز شده است که می‌تواند اشاعه‌ی ارزش‌هایی از فرهنگ متعهدانه در این رویکرد تلقی شود (جهانگرد، ۱۳۹۷). زیرا تلاش بر این است شرکت‌ها براساس هنجارهای اجتماعی همچون تقویت مکانیزم‌های کنترل شهروند شرکتی، نوعی خوداظهاری برای پایش منابع آلاینده در درون شرکت‌ها ایجاد نمایند تا به پایداری بیشتر محیط‌زیست کمک گردد. از طرف دیگر، علیرغم وجود دستورالعمل‌هایی همچون «الزامات افشای اطلاعات و تصویب معاملات اشخاص وابسته ناشران بورسی» مصوب آذرماه ۱۳۸۴ مجلس شورای اسلامی که در تاریخ ۱۳۹۰/۱۰/۳ در ۱۳ ماده و ۵ تبصره باهدف حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران؛ پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار طبق بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید، اما کمتر به سطح کارکردهای اجتماعی شرکت‌ها در برابر ذینفعان براساس اهمیت حسابرسی داخلی شهروند شرکتی توجه شده است. لذا همانطور که مشاهده می‌شود، مفهوم حسابداری داخلی شهروند شرکتی به لحاظ رویه‌های افشای اطلاعات از جانب نهادها در قالب توصیه یا پیشنهادها به شرکت‌ها مغفول مانده است و از نظر دانش‌افزایی علمی نیز، به دلیل فقدان تمرکز بر این مفهوم، می‌توان گفت از عدم انسجام نظری لازم برخوردار است. با عنایت به توضیح‌های داده شده، ضرورت انجام این پژوهش را می‌توان از دو منظر زیر مدنظر قرار داد.

اولاً اینکه این نخستین پژوهشی است که به واکاوی مفهوم حسابرسی داخلی شهروند شرکتی می‌پردازد و از طریق تحلیل‌های ترکیبی به دنبال ارائه یک مدل یکپارچه‌ی ادراکی در ارتقای سطح شفافیت‌ها است تا از طریق شناخت شیوه‌های مبتنی بر تعهد و مسئولیت اجتماعی، حساب‌رسان داخلی به عنوان اولین خط مواجهه با انتظارات بسترهای اجتماعی، به گونه‌ای

فراگیرتر نسبت به منافع ذینفعان، پاسخگو باشند. حوزه‌ای مهم در پژوهش‌های مالی و حسابداری که تا قبل چندان مورد توجه قرار نگرفته است و انجام این پژوهش و بسط آن در سطح بازارهای سرمایه می‌تواند به افزایش ظرفیت‌های پاسخگویی شرکت‌ها در برابر ذینفعان کمک نماید و پویایی ظرفیت‌های سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار را توسعه بخشد. گریزی به پژوهش‌های گذشته همچون **آگودلو و همکاران^۱ (۲۰۱۹)** «واکاوی محتوای گزارشگری مسئولیت اجتماعی»؛ **تومویاز و همکاران^۲ (۲۰۱۸)** «حاکمیت شرکتی، کارکردهای حسابرسی داخلی و پاسخگویی قانونی»؛ **آبوتایب و همکاران^۳ (۲۰۱۸)** «تعلقات مربوط به گزارشگری شهروندی» و **فیفکا^۴ (۲۰۱۳)** «گزارشگری مسئولیت اجتماعی و نقش آن بر چشم‌اندازهای رقابتی شرکت»؛ پرداخته‌اند، حکایت از تصدیق این ادعا دارد که اگرچه موضوع گزارشگری شهروند شرکتی در قالب رویکرد مسئولیت اجتماعی مورد توجه بوده است، اما بسط نقش ارزش‌های فراگیر در حوزه حسابرسی داخلی شهروند شرکتی مورد توجهی قرار نگرفته است و این پژوهش می‌تواند مبنایی برای توسعه‌ی این مفهوم در سطح پاسخگویی شرکت‌های بازار سرمایه باشد.

ثانیاً نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی داخلی کمک نماید تا با تدوین راهبردها و آموزش‌هایی در خصوص تشویق به افشای اختیاری اطلاعات در گام اول به افزایش هنجارهای رفتاری در حوزه‌ی پایداری به حفاظت از حقوق اجتماعی ذینفعان و پایداری محیط‌زیست کمک نماید و در گام دوم اعتماد سهامداران و سرمایه‌گذاران را در شرایط اقتصادی نامتوازن بازارهای سرمایه ایی همچون بازار سرمایه ایران، تقویت نمایند. لذا همسو با افزایش انتظارات ذینفعان به عنوان شهروندان، ظهور چنین تغییراتی می‌تواند به افزایش پویایی تعاملات بین شرکت با ذینفعان کمک نماید و سبب تقویت اثربخشی رقابت‌ها گردد. لذا هدف این پژوهش طراحی مدل داخلی شهروند شرکتی و ارزیابی آن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه است.

مبانی نظری

شهروند شرکتی همواره تداعی‌کننده این مفهوم است که واحد تجاری همانند سایر افراد جامعه؛ شهروند متعهد و پایبند به ارزش‌های اجتماعی است که تلاش دارد تا با اشاعه‌ی ارزش‌های اخلاقی، به افزایش مسئولیت‌پذیری؛ اعتماد و اطمینان در سطح جامعه کمک نماید (**حجازی و نصیری، ۱۳۹۶**). به همین دلیل از یکسو در درون ساختارهای خود تلاش می‌کند ارزش‌های اخلاق‌گرایی را از طریق فرهنگ سازمانی ترویج دهد و از سویی دیگر به ارزش‌های اجتماعی مانند حفاظت از محیط‌زیست و رعایت حقوق سهامداران، متعهدانه عمل می‌نماید (**محمودخانی و همکاران، ۱۴۰۰**). **ماتن و همکاران (۲۰۰۳)** در جامعیت بخشیدن به مفهوم شهروند شرکتی، بر سه مفهوم زیر تأکید داشتند.

در دیدگاه محدود، مفهوم شهروند شرکتی به معنای نوع‌دوستی شرکت نسبت به جامعه؛ سرمایه‌گذاری اجتماعی و مسئولیت‌های اجتماعی تعیین‌شده برای شرکت در قبال جامعه به کار می‌رود (**حجازی و حیاتی، ۱۳۹۶**). در این دیدگاه صرفاً جایگاه شرکت‌ها نوعی حمایت نمادین از ارزش‌های نوع دوستانه و اخلاق‌گرایی موجود در جامعه است. به عبارت دیگر، شهروند شرکتی بر مبنای اقدامات بشردوستانه، کمک‌های نیکوکارانه و اشکال دیگری از اقدامات انجام شده برای جامعه تعریف می‌شود. بنابراین، شهروند شرکتی یک فعالیت اختیاری و فراتر از آن چیزی است که از یک بنگاه تجاری

^۱ Agudelo

^۲ Tumwebaze

^۳ Abu-Tayeh

^۴ Fifka

انتظار می‌رود (آگالا و ماریا، ۲۰۲۰). این دیدگاه، گرایش به ارائه مفهوم‌ی از شهروند شرکتی دارد که در آن به فعالیت‌های بشردوستانه به عنوان استراتژی راهبردی شرکت نگاه می‌شود و از طریق ایجاد جامعه پایدار، محیط‌زیست سالم و فضای سیاسی شفاف، می‌تواند زمینه را برای فعالیت‌های سودآور شرکت فراهم نموده و متضمن منافع شرکت باشد (ویندسور^۲، ۲۰۰۱). در دیدگاه متعادل مفهوم جدیدی از نقش شرکت‌ها در مسئولیت اجتماعی (مسئولیت اقتصادی؛ قانونی؛ اخلاقی و اختیاری) جهت پایداری عملگرایانه به حیطه‌های اخلاقی جامعه را ارائه می‌نماید. در این دیدگاه شرکت صرفاً از مرزهای خلاف اصول اجتماعی پرهیز می‌کند و همسو با ارزش‌های هنجاری در جامعه گام بر می‌دارد. لذا شرکت تلاش دارد تا براساس اولویت‌ها و الزامات تعیین شده، شیوه‌های متفاوت‌تری از مسئولیت‌های اجتماعی را در ابعاد وسیع‌تر و با درک نیازهای عمیق‌تری از منافع ذینفعان بکار گیرد (کروگل و همکاران^۳، ۲۰۲۰). در دیدگاه انتقادی، شرکت‌ها فراتر از نهادها و احتمالاً فقدان الزامات و قوانین، به عنوان یک منتقد، از طریق ایجاد ارزش‌هایی اخلاقی در جامعه، به دنبال پُر نمودن خلاءهای نظارتی و ترویج، رفتارهای اختیاری جهت پاسخگویی بیشتر به ذینفعان و جلب اعتماد و اطمینان آنان است. براساس این دیدگاه بنگاه اقتصادی همچون تمامی نهادهای دولتی موظف به پاسخگویی در برابر انتظارات شهروندان است و نمی‌توان صرفاً بدلیل نبود قوانین، نسبت به منافع شهروندان بی تفاوت عمل نمود (کارینی و همکاران^۴، ۲۰۲۱).



شکل ۱. ابعاد شهروند شرکتی (منبع: ماتن و همکاران، ۲۰۰۳)

گزارشگری شهروند شرکتی

تغییرات گزارشگری به واسطه تغییر کسب و کار، همواره چالش‌های با اهمیتی را بر سر راه شرکت‌ها جهت تهیه و ارائه اطلاعات قرار داده است. ضرورت وجود گزارشگری از جهت توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران غیرقابل انکار است. چراکه به نظر می‌رسد که گزارشگری سنتی قادر به ترسیم جایگاه واقعی شرکت در جامعه و صنعت و بازار نیست. در پاسخ به این نیازها کمیته بین‌المللی گزارشگری با اشاره به مفاهیم جدیدی همچون شهروندی شرکتی بر اهمیت گزارشگری یکپارچه صحه گذاشتند و از این طریق تلاش نمودند تا صحت شفافیت‌ها براساس توسعه‌ی هنجارهای اخلاقی را ارتقاء بخشند (مارسیلا و باگستر^۵، ۱۹۹۹). همسو با رویکرد انتقادی، در مفهوم

¹ Ogola & Mária

² Windsor

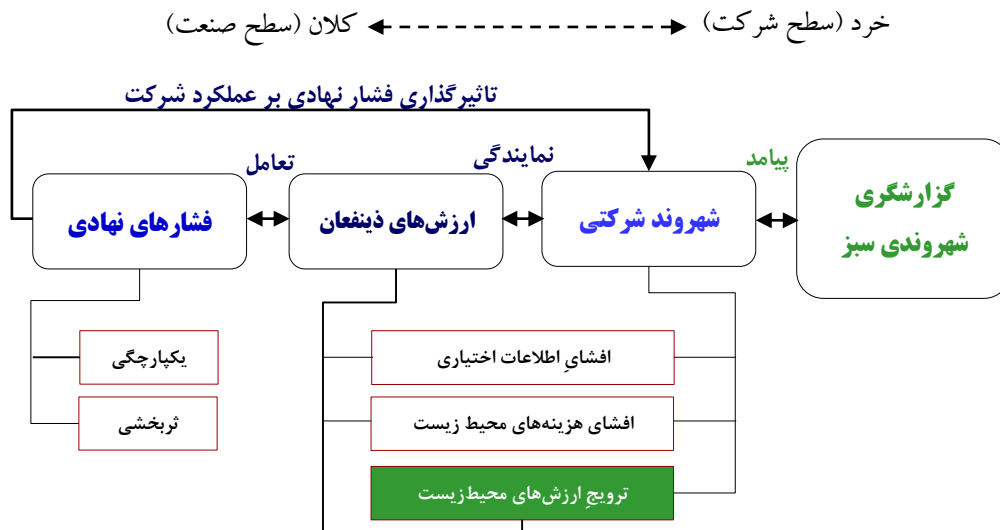
³ Kruggel

⁴ Carini

⁵ Marcella & Baxter

شهروندی شرکتی مورد تأکید در پژوهش **ماتن و همکاران**^۱ (۲۰۰۳)، گزارشگری شهروندی شرکتی بر حوزه‌هایی از گزارشگری در شرکت‌ها متمرکز است که در کنار مزیت‌های اقتصادی به ترویج مفاهیم مرتبط با ارزش‌های اخلاقی از طریق فرهنگ‌سازی در زمینه‌هایی همچون منابع انسانی؛ حفاظت از منافع سهامداران؛ محیط‌زیست و ... می‌پردازد. این دیدگاه مبتنی بر نظریه اقتصاد فرهنگی است و اعتقاد دارد که اگرچه رویکرد شهروندی شرکتی، ریشه در مسئولیت اجتماعی دارد و تأکید آن بر نظریه ذینفعان است، اما در گزارشگری شهروندی شرکتی، به عنوان زیرمجموعه این مفهوم، بر نقش بنگاه اقتصادی در ترویج ارزش‌های اخلاقی در حوزه پایداری منافع به عنوان یک شهروند در برابر سایر ذینفعان تأکید می‌نماید (**ماتن و کران**^۲، ۲۰۰۵). در واقع براساس نگاهی نقادانه به مفهوم شهروندی شرکتی، می‌توان دریافت که این مفهوم به وظیفه پاسخگویی و گزارشگری به صورت واضح و روشن اشاره‌ای نکرده است (**کارول**^۳، ۱۹۹۸) و توسعهی حوزه گزارشگری شهروندی شرکتی می‌تواند بخش مهمی از خلاء پایداری در حفاظت از منافع ذینفعان و جامعه را پُر نماید (**محمدیان و ستایش**، ۱۳۹۷). لذا نظریه‌پردازان مختلفی همچون **آندرسون و یوهانسون**^۴ (۲۰۲۱)؛ **کارینی و همکاران** (۲۰۲۱)؛ **شینکل و اسپنسر**^۵ (۲۰۱۲) با ترکیب نظریه‌های سیاسی؛ اقتصادی و فرهنگی تلاش نمودند تا بنگاه‌های اقتصادی به عنوان یک شهروند متعهد در برابر سایر شهروندان جامعه پاسخگو و مسئولیت‌پذیرتر نمایند. چراکه اساساً بخش دولتی در قالب نهادها و بخش عمومی در قالب ان‌جی‌اوها با توجه به مفهوم محدود شهروندی شرکتی نتوانستند، الزامات قانونی لازم در ترویج ارزش‌های فرهنگی شهروندی را توسعه بخشند و تمرکز بر چنین نظریه‌های مشتق شده‌ای از مفهوم اصلی همچون شهروندی شرکتی، به دنبال جذب دانش ذینفعان و ادغام با مسئولیت‌های اجتماعی شرکت جهت پایداری بیشتر است. به عبارت دیگر اگرچه مفهوم شهروندی شرکتی مفهومی مهم و قابل توجه است، اما به دلیل توانایی‌های محدود نهادی در بخش‌های بالادستی بنگاه‌های اقتصادی، نیاز به تعامل بیشتر شرکت‌ها با ذینفعان جهت ترویج اخلاق‌گرایی در گزارشگری مالی است (**ریگو و همکاران**^۶، ۲۰۱۰). بنابراین نقش اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی در پاسخگویی به عنوان یک منفعت عمومی در جامعه، در قالب گزارشگری شهروندی شرکتی تعریف می‌شود. در این شیوهی گزارشگری فشارهای نهادی همراستا با ارزش‌های ذینفعان به هنجارهای گزارشگری مالی شفاف شرکت‌ها منجر خواهد شد. **کارینی و همکاران** (۲۰۲۱) با الهام از چارچوب منطق نهادی **هارولد**^۷ (۲۰۱۹) اقدام به ارائه‌ی ماهیت گزارشگری شهروندی سبز نمودند. در این دیدگاه تعامل بین فشارهای نهادی با ارزش‌های ذینفعان به شکل‌گیری شهروندی شرکتی کمک می‌کند و پیامد آن گزارشگری شهروندی سبز است. در این رویکرد ساختار کلان ماهیت اجتماعی شرکت‌ها با هدف سازماندهی مجدد تغییر می‌کند و به شکل‌گیری شناخت و رفتارهای داوطلبانه در افشای اطلاعات محیط‌زیست منجر خواهد شد. در این چارچوب سیستمی، رویکرد شهروندی شرکتی از طریق ترویج ارزش‌های اخلاقی‌گرایانه به تقویت پایداری رفتارهای خود افشاء اطلاعات محیط‌زیست منجر خواهد شد و پیامد آن رسیدن به سطح مطلوبی از هنجارهای نهادی و اجتماعی پایدار در کارکردهای گزارشگری شهروندی سبز شرکت‌ها است (**کارول**، ۲۰۱۶). از طرف دیگر، **فلیزوز و فین**^۸ (۲۰۱۱) در دسته‌بندی دیگری، گزارشگری شهروندی شرکتی را در قالب ۴ بُعد زیر تفکیک می‌کند.

¹ Matten² Matten & Crane³ Carroll⁴ Andersen & Johansen⁵ Shinkle & Spencer⁶ Rego⁷ Herold⁸ Filizoz & Fişne



شکل ۲. تناسب فشارهای نهادی با فشارهای ذینفعان در ماهیت گزارشگری شهروندی سبز



شکل ۳. ابعاد گزارشگری شهروندی شرکتی

شهروند اقتصادی به عنوان اولین بُعد، به نقش آورنده منافع یک بنگاه از منظر اقتصادی در جامعه اشاره دارد. شرکت‌ها در این نقش فعالیت‌هایی که ماهیت منفعت برای کل اقتصاد را دارد می‌بایست مدنظر قرار دهند. لذا در تقابل با نظریه‌های سنتی، این رویکرد صرفاً بر کسب سود و ایجاد ثروت برای مالکان یا سهامداران متمرکز نیست، بلکه رسیدن به حد برابری از کارایی اقتصادی برای جامعه را در نظر دارد (حجازی و سادات نصیری، ۱۳۹۳). شهروند قانونی، بیان‌کننده این موضوع است که شرکت‌ها بایستی تابع قوانین و مقررات مصوب بوده و تعهدات قانونی شان را انجام دهند. لذا مهمترین مسئولیت قانونی شرکت‌ها به عنوان شهروند قانونی، الزام شرکت در انجام مأموریت‌های اقتصادی است که قانون آن‌ها را تعیین نموده است و عدول از آن می‌تواند باعث برهم خوردن تعادل رویکرد گزارشگری شهروندی شرکتی باشد. در رویکرد شهروند اخلاقی، اگرچه به دلیل گستردگی مفهومی نمی‌توان تعریف مشخصی برای آن ارائه داد، اما این رویکرد شرکت‌ها را فراتر از الزامات قانونی، به رعایت استانداردها و رفع نقایص قانونی در قالب ارائه گزارش‌های شفاف به ذینفعان تشویق می‌نماید (کارول، ۲۰۱۶). در نهایت، شهروند اختیاری اشاره به کارکردهای داوطلبانه شرکت‌ها در گزارشگری مالی دارد

که از آن گاهی در دسته بشر دوستانه نیز یاد می‌کنند. دلیل استفاده از نام شهروند اختیاری این است که هیچ الزامی به افشای کامل اطلاعات در حوزه‌هایی مثل کربن؛ مسائل حقوقی و سایر ابعاد گزارش‌های شرکت ممکن است وجود نداشته باشد و رعایت آن به چشم‌اندازهای خود شرکت‌ها و میزان مسئولیت‌پذیری اجتماعی در به انجام کارهای بشردوستانه و داوطلبانه دارد (ریگو و همکاران، ۲۰۱۰). توجه به این نکته مهم است که این ابعاد بسته به هدف و بسترهای اجتماعی فعالیت شرکت‌ها قابل تغییر هستند و برای عملیاتی کردن آن‌ها تمرکز بر مصادیق مربوط به کارکردهای شرکت‌ها در محیط اجتماعی نیازمند توجه است. لذا با بیان مطالب نظری فوق، سؤال‌های پژوهش را می‌توان به ترتیب زیر ارائه داد:

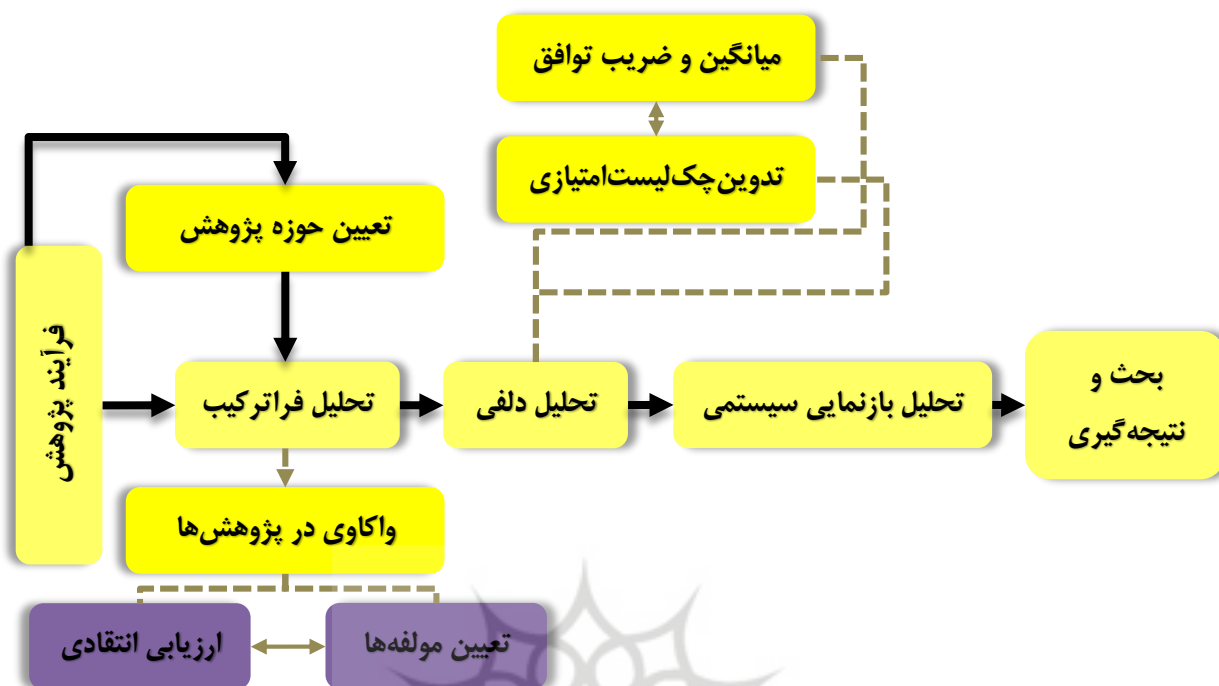
سؤال اول پژوهش) مؤلفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی کدامند؟

سؤال دوم پژوهش) محرک و پیامدهای سیستمی مؤلفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی کدامند؟

روش پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت نوع داده، ترکیبی مبتنی بر تحلیل کیفی / تعاملی (IQA) با مشارکت اعضای پانل و متخصصان حوزه حسابداری در بخش کیفی و حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه در بخش کمی است که از این طریق در بخش کیفی پژوهش، به دنبال شناخت مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست است و در بخش کمی براساس مشارکت حسابرسان داخلی به دنبال بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های سیستمی محرک و پیامد است. رویکرد پژوهش استقرایی / قیاسی است، چراکه از طریق چک لیست‌های امتیازی که براساس تحلیل فراترکیب و تحلیل دلفی تدوین شدند، با مشارکت اعضای پانل که شامل خبرگان عرصه حسابداری در عرصه دانشگاهی بودند، مورد بررسی قرار گرفتند تا ابعاد مدل مشخص گردد و سپس به واسطه امتیازبندی گروه‌های کانونی (گروهی از حسابرسان داخلی دارای تجربه) در بخش تعاملی این پژوهش از طریق رویکرد قیاسی به دنبال شناخت محتوای پدیده‌ی موردنظر بود. این پژوهش در فاز اول از طریق تحلیل کیفی تعاملی، براساس فراترکیب^۱، مؤلفه‌ها را شناسایی نمود و سپس در بخش کمی از طریق ایجاد گروه‌های کانونی، نسبت به ارزیابی ابعاد شناسایی شده حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست اقدام می‌شود. از طرف دیگر از منظر نتیجه این پژوهش جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا به دلیل عدم انسجام تئوریک در باب مفاهیم و تئوری‌های مرتبط به این حوزه، این پژوهش به دنبال بسط تئوری‌ها و مفاهیم پژوهش برای ایجاد انسجام بیشتر جهت مطالعات آینده بود.

^۱ Meta-synthesis



شکل ۴. چارچوب روش شناختی پژوهش

تحلیل کیفی / تعاملی (IAQ) رویکردی ساخت گرا است، چراکه مبتنی بر ذهنیت تجربی مشارکت کنندگان پژوهش براساس تحلیل فراترکیب و تحلیل دلفی و تحلیل گروه کانونی است. براساس این تحلیل که پوششی ترکیبی از پژوهش کیفی و کمی است از نظریه فراترکیب برای شناسایی مؤلفه‌های حساس داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط زیست استفاده شد. در واقع این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق چک لیست‌های امتیازی که در اختیار خبرگان پژوهش قرار می‌دهد، رویکرد آن‌ها در قبال گزاره‌های مربوط به ویژگی‌ها و ابعاد مؤلفه‌های حساس داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط زیست مورد بررسی قرار گیرد و سپس بر مبنای تحلیل دلفی، حدی از کفایت نظری برای مفهوم مورد نظر پژوهش ایجاد شود. از طرفی در بخش دوم تحلیل یعنی بخش تعاملی، از مشارکت کنندگان خواسته می‌شود تا در قالب گروه‌های کانونی مؤلفه‌های شناسایی شده را براساس مفاهیم و تجارب شغلی از طریق پرسشنامه‌های پیوندی امتیازبندی نمایند، تا براساس آن شناخت پیوندهای درونی^۱ (AR) مؤلفه‌های پژوهش براساس تحلیل گروه کانونی که در متن جامعه هدف مورد نظر می‌باشند، حاصل شود و نموداری براساس بازنمایی سیستمی تاثیر گذاری^۲ (SI) ایجاد شود. به طور شفاف‌تر باید بیان نمود، گروه کانونی (متشکل از گروهی از حسابرسان داخلی دارای تجربه)، عوامل شناسایی شده‌ی مرتبط با کارکردهای حساس داخلی شهروند شرکتی مورد بحث قرار گرفت تا نسبت به تعیین بالاترین توزیع فراوانی در خصوص ارتباط سطری «i» و ستونی «j» هر یک از مؤلفه‌های شناسایی شده براساس شاخص «مد» اقدام گردد. سپس مباحثه با محوریت تعیین محرک‌ها و پیامدهای مربوط به مؤلفه‌های مؤثر شناسایی شده^۳ (پیوندهای درونی)^۴ ادامه یافت تا براساس خروجی و ورودی‌های مربوط به تحلیل ماتریسی، مشخص گردد، هر یک از ابعاد شناسایی

^۱ Affinity Relationship

^۲ Systems Influence Diagram

^۳ Affinities

^۴ در روند «IAQ» اجزاء معنای یک پدیدار، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند.

شده، محرک هستند یا در دسته پیامدهای بازنمایی سیستمی قرار می‌گیرند. در واقع در این مرحله ۸ بُعد پیوند درونی کارکردهای حسابرسی داخلی شهروند شرکتی، براساس روابط پیوندهای درونی (ART) و بازنمایی سیستم (SID) در قالب نمودارهای خطی، جزء محرک‌های سیستمی و پیامدهای سیستمی، قرار می‌گیرند. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور بر اساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند در نهایت باید بیان نمود، نمونه آماری در بخش کیفی با روش نمونه‌گیری همگن انتخاب شد و شامل ۱۳ نفر از متخصصان و خبرگان حسابداری در سطح دانشگاهی بود که به‌واسطه انجام پژوهش‌های علمی در زمینه مشابه، از رویکردی تخصصی و علمی در این رابطه برخوردار بودند. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کیفی به ترتیب زیر در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کیفی

محل فعالیت	حوزه تخصصی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مشارکت‌کنندگان
دانشگاه کردستان	حسابداری	دکتری	۴۸ سال	مرد	نفر اول
دانشگاه سیستان و بلوچستان	حسابداری	دکتری	۴۶ سال	مرد	نفر دوم
دانشگاه سیستان و بلوچستان	حسابداری	دکتری	۴۵ سال	مرد	نفر سوم
دانشگاه فردوسی مشهد	حسابداری	دکتری	۵۲ سال	مرد	نفر چهارم
دانشگاه ممفیس آمریکا	حسابداری	دکتری	۶۵ سال	مرد	نفر پنجم
دانشگاه الزهرا	حسابداری	دکتری	۴۹ سال	زن	نفر ششم
دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود	حسابداری	دکتری	۴۲ سال	زن	نفر هفتم
دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز	حسابداری	دکتری	۳۹ سال	مرد	نفر هشتم
دانشگاه امام رضا (علیه‌السلام)	حسابداری	دکتری	۴۱ سال	زن	نفر نهم
دانشگاه مازندران	حسابداری	دکتری	۴۹ سال	مرد	نفر دهم
دانشگاه علامه طباطبایی	حسابداری	دکتری	۳۸ سال	مرد	نفر یازدهم
پردیس فارابی دانشگاه تهران	حسابداری	دکتری	۴۰ سال	مرد	نفر دوازدهم
دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود	حسابداری	دکتری	۴۴ سال	مرد	نفر سیزدهم

در مرحله دوم نیز به‌منظور انجام بخش تعاملی پژوهش، از ۱۹ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه که دارای تجربه تخصصی بودند، خواسته شد تا به‌عنوان اعضای گروه کانونی پس از ارزیابی مؤلفه‌های شناسایی شده در بخش کیفی و تأیید آن‌ها، به پرسشنامه‌های تحلیل پیوندی پاسخ دهند. نکته قابل‌ذکر این است که از آنجایی که تحلیل پیوندی در بخش تعاملی، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیل سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان

است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد؛ براساس پیشنهاد پلنت^۱ و همکاران (۲۰۱۷) و نرنکات و مک کوی (۲۰۰۴) تعداد نمونه محدودی انتخاب شده است.

پایایی و روایی

در این پژوهش برای سنجش روایی ابعاد شناسایی شده از نسبت روایی محتوایی لاوشه^۲ (۱۹۷۵) بهره برده شد. این شاخص در سنجش روایی، براساس سه معیار «ضروری بودن»، «تأحیدی ضروری بودن» و «ضرورتی ندارد» نسبت به سنجش ابعاد شناسایی شده اقدام می‌کند. لذا با استفاده از رابطه (۱) ابتدا مشخص می‌گردد حد روایی هریک از معیارها چه عددی است.

$$CVR = \frac{n_e \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}} \quad \text{رابطه (۱)}$$

که طبق این معادله، n_e تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده اند؛ N تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی است؛ نکته قابل توجه این است که اگر مقدار محاسبه شده از مقدار جدول بزرگتر باشد اعتبار محتوای آن آیتم پذیرفته می‌شود. حداقل روایی در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲. حداقل مقادیر روایی جهت سنجش محتوای هریک از ابعاد شناسایی شده

تعداد ارزیابان	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	...	۴۰
حداقل مقدار نسبت روایی محتوا	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۷۵	۰/۷۸	۰/۶۲	۰/۵۶	۰/۲۹

در این بخش از ده نفر از مشارکت کننده در بخش کمی پژوهش قبل از تشکیل گروه کانونی خواسته شد تا نسبت به سنجش روایی محتوایی براساس معیارهای یاد شده اقدام نمایند. نتایج این فرآیند در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. سنجش روایی محتوایی هریک از ابعاد شناسایی شده

ابعاد	غیر ضروری	تأحیدی ضروری	ضروری نتیجه	محاسبه	تأیید/ حذف
افشاء کربن	-	۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83$ $> 0/56$	تأیید
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
افشاء آموزش‌های منابع انسانی	-	۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83$ $> 0/56$	تأیید
افشاء بازیافت ضایعات	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
افشاء انرژی	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید

^۱ Plant

^۲ Lawshe

ابعاد	غیر ضروری	تأیدی ضروری	ضروری	نتیجه	محاسبه	تأیید/ حذف
افشای رعایت حدود قوانین	-	۱	-	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83$	تأیید
$> 0/56$						

همانطور مشاهده می‌شود تمامی ابعاد از نظر نسبت روایی محتوایی مورد تأیید قرار گرفتند. در خصوص پایایی ابعاد شناسایی شده نیز باتوجه به استفاده از تحلیل دلفی به منظور تعیین اجماع نظری پس از شناسایی ابعاد در بخش کیفی، براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، پایایی ابعاد نیز طبق جدول ۶ مورد تأیید قرار گرفت.

نتایج پژوهش

براساس مفهوم حاضر در این پژوهش باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی در اینباره وجود ندارد، ابتدا از طریق شیوه‌های تحلیل کیفی نسبت به انتخاب مؤلفه‌های پژوهش و تعیین پایایی آن اقدام می‌شود و سپس براساس تحلیل رتبه بندی تفسیری در بخش تحلیل کمی نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مؤلفه‌ها اقدام می‌شود. باوجود این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مشارکت کنندگان در این مطالعه باتوجه به تشریح ابتدایی محقق درباره موضوع برای آن‌ها، توانستند ادراک مناسبی جهت شناسایی مؤلفه‌های موردنظر پژوهش بدست آورند و ویژگی‌ها و ابعاد آن را در قالب چک لیست‌های ماتریسی تعیین نمایند. براین اساس ابتدا در بخش تحلیل کیفی، تحلیل فراترکیب؛ دلفی و سپس در بخش کمی، تحلیل تفسیری رتبه‌بندی ارائه خواهد شد.

لذا در بخش اول براساس تحلیل فراترکیب طی بازه زمانی ۲۰۲۱-۲۰۱۸ نسبت به تعیین پژوهش‌های مشابه جهت غربالگری محتوایی اقدام می‌شود تا بتوان براساس سؤال اول پژوهش، مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی تعیین شود. لذا ابتدا می‌بایست براساس مرور پژوهش‌های تجربی مشابه، براساس عنوان: محتوا و تحلیل، پژوهش‌هایی مورد بررسی قرار گیرد که بیشترین غرابت را با موضوع پژوهش دارد. پس از طی سه مرحله اولیه، ۱۴ پژوهش تأیید گردید. در گام سوم از نظر ارزیابی انتقادی^۱ با مشارکت خبرگان پژوهش مورد تحلیل قرار گیرد. این فرآیند شامل ۱۰ معیار زیر است که براساس امتیاز حداقل (۱) و حداکثر (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. مجموع امتیازها براساس ۱۰ معیار در جدول ۱ می‌تواند ۵۰ باشد که اگر پژوهشی امتیاز ۳۰ و بیش از آن را کسب نماید، وارد گام چهارم می‌شود. حالاً براساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۲ پژوهش اولیه تأیید شده، مورد واکاوی امتیازی براساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.

پس از انجام فرآیند ارزیابی انتقادی مشخص گردید، ۵ پژوهش از مجموع پژوهش‌های تأیید شده، به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، حذف گردیدند. در ادامه به منظور تعیین مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی از فرآیند انتخاب بیشترین جمع توزیع فراوانی با واکاوی محتوایی در دل پژوهش‌های تأیید شده، استفاده می‌شود. لذا براساس پژوهش‌های تأیید شده، ابتدا کلیه معیارهای مربوط به مفهوم پژوهش تعیین و در سطر جدول ۵ آورده می‌شود تا با قراردادن علامت «» در جلوی هر پژوهش، در نهایت مشخص شود، بیشترین فراوانی مؤلفه حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست کدام است.

^۱ Critical Appraisal Process

جدول ۴. تحلیل ارزیابی انتقادی

پژوهش‌های بین‌المللی	پژوهش‌های داخلی													
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴
پژوهش‌های تأیید شده	عازف و همکاران ^۱ (۲۰۲۱)	دورو و همکاران ^۲ (۲۰۲۱)	دسینون و همکاران ^۳ (۲۰۲۰)	آندرسون و یوهانسون (۲۰۲۱)	آوگولا و مازا (۲۰۲۰)	آگردو و همکاران (۲۰۱۹)	آکرو کاسترو و همکاران (۲۰۱۸)	آبوتاب و همکاران (۲۰۱۸)	ایرانی و همکاران (۲۰۲۰)	حقیقت‌شهرستانی و همکاران (۲۰۲۰)	حجازی و همکاران (۲۰۱۹)	محمّدیان و ستایش (۲۰۱۷)	موسوی و حاجتیا (۲۰۱۷)	خواجه‌ری و محمدیان (۱۳۹۱)
هدف	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۲	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
روش	۴	۴	۴	۴	۱	۴	۲	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴
طرح	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۲	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
نمونه‌گیری	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۱
جمع‌آوری	۴	۴	۵	۴	۲	۴	۲	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
تعمیم	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۱	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۱
اخلاقی	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
تحلیل	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
تنوریک	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
ارزش	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۲
جمع	۳۶	۳۴	۳۷	۳۷	۲۳	۳۹	۲۳	۳۷	۲۷	۲۱	۳۴	۳۷	۳۴	۱۹
تأیید <input checked="" type="checkbox"/> حذف <input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

جدول ۵. فرآیند تعیین مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست

شماره	مؤلفه‌ها	محققان	پژوهش‌های خارجی													
			عازف و همکاران ^۱ (۲۰۲۱)	دورو و همکاران ^۲ (۲۰۲۱)	دسینون و همکاران ^۳ (۲۰۲۰)	آندرسون و یوهانسون (۲۰۲۱)	آگردو و همکاران (۲۰۱۹)	آکرو کاسترو و همکاران (۲۰۱۸)	آبوتاب و همکاران (۲۰۱۸)	ایرانی و همکاران (۲۰۲۰)	حجازی و همکاران (۲۰۱۹)	محمّدیان و ستایش (۲۰۱۷)	موسوی و حاجتیا (۲۰۱۷)	جمع	تأیید/حذف	
۱	افشاء کربن		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵	تأیید
۲	افشاء سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های محیط‌زیست		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۲	حذف
۳	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵	تأیید
۴	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط‌زیست		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۶	تأیید
۵	افشاء جزئیات ریسک محیط‌زیست		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵	تأیید
۶	افشاء ارزش اقتصادی کنترل محیط‌زیست		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۲	حذف
۷	افشاء آموزش‌های منابع انسانی		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵	تأیید
۸	افشاء باز یافت ضایعات		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵	تأیید
۹	افشاء تخریب تنوع زیستی		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۳	حذف
۱۰	افشاء انرژی		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۵	تأیید
۱۱	افشاء تأمین مالی محیط‌زیست		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۳	حذف
۱۳	افشاء رعایت حدود قوانین		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۶	تأیید
۱۳	افشاء راهبردهای محیط‌زیست		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۲	حذف
۱۴	افشاء اطلاعات آلودگی آب		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۳	حذف

^۱ Arif
^۲ Du

^۳ Desimone
^۴ Arif

با مشخص شدن ۸ مؤلفه اصلی به عنوان مبانی اصلی ارزیابی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی براساس بیشترین فراوانی در پژوهش‌های تأیید شده، انتخاب شدند. در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مؤلفه‌های پژوهش با مقوله‌ی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی در سطح بازار سرمایه ایران، از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق جدول ۶ نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

جدول ۶. فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

مقوله	مؤلفه‌ها	نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی	
			ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین
مؤلفه‌های ارزیابی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی	افشاء کربن	تأیید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	تأیید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	تأیید	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۵۰	۵
	افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	تأیید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
	افشاء آموزش‌های منابع انسانی	تأیید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
	افشاء بازیافت ضایعات	تأیید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	افشاء انرژی	تأیید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
	افشاء رعایت حدود قوانین	تأیید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰

نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی مؤلفه‌های پژوهش براساس ضریب توافق و میانگین مورد تأیید قرار گرفتند. لذا مجموعاً ۸ مؤلفه حسابرسی داخلی شهروند شرکتی براساس چارچوب نظری تدوین شده زیر، وارد فاز تحلیل بازنمایی سیستمی می‌شوند. در این بخش به عنوان گام آخر تحلیل کیفی، الگوی نظری پژوهش برای تحلیل ابعاد حسابرسی داخلی شهروند شرکتی ارائه می‌شود.



شکل ۵. الگوی نظری پژوهش

سپس باهدف پاسخ به سؤال دوم پژوهش، از تحلیل بازنمایی سیستمی استفاده شد. در روند تحلیل بازنمایی سیستمی، اجزا معنایی مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند که همانند تک پاره‌های سیستمی و یا مؤلفه‌های رفتاری؛ ساختاری به عنوان معیارهای حسابرسی داخلی شهروند شرکتی هستند که سیستم را ایجاد می‌کنند. پیوندهای درونی اجزایی هستند که در نقشه‌های ذهنی مورد استفاده قرار می‌گیرند که خود نمایش سیستم تصویری از ترکیب تجربیات زندگی است. تجربیاتی که در قالب مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. می‌توان گفت که پیوندهای درونی در واقع دسته‌بندی معنایی هر سیستم و یا مجموعه سیستم‌ها را نشان می‌دهد که خود تجربیات گروه‌ها (حسابرسان داخلی) از یک پدیدار (همچون حسابرسی داخلی شهروند شرکتی) است. پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی است که پس از طرح در چک لیست‌های امتیازی می‌توان به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی است اقدام نمود. **نرث کات و مک کوی^۱ (۲۰۰۴)** به‌عنوان نظریه پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی و روابط دورنی سیستمی را برای تحلیل اعضای گروه کانونی و تحلیل محققان براساس جهت پیکان‌ها ارائه دادند. به عبارت دیگر روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تاثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر براساس چک لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط دورنی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به‌عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل است که تعریف آن در جدول ۷ ارائه شده است:

جدول ۷. تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط دورنی پیوندها

جهت پیکان	تشریح جهت
↑	جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم است و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون است.
←	جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم است و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر است.

لذا باتوجه به پرسشنامه ارائه شده در جدول ۸ می‌بایست نسبت به سنجش روابط پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده اقدام نمود.

جدول ۸. چک لیست ماتریسی روابط هر یک از ابعاد پژوهش

متغیر	نماد	IAC1	IAC2	IAC3	IAC4	IAC5	IAC6	IAC7	IAC8
افشاء کربن	IAC1								
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	IAC2								
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	IAC3								
افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	IAC4								
افشاء آموزش‌های منابع انسانی	IAC5								
افشاء بازیافت ضایعات	IAC6								
افشاء انرژی	IAC7								
افشاء رعایت حدود قوانین	IAC8								

¹ Northcutt & McCoy

بر اساس چک لیست طراحی شده، از هریک از مشارکت کنندگان خواسته شد تا بر اساس فرآیند تحلیلی ارتباط مؤلفه سطر «۱» با مؤلفه‌ی ستون «۱» را بر اساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»؛ «۳» امتیاز بندی نمایند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «۱» بر ستون «۱» است؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «۱» بر سطر «۱» است و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «۱» و ستون «۱» با یکدیگر است. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هریک از مؤلفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوریکه اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مؤلفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مؤلفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مؤلفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «⊙» استفاده می‌شود. لذا با عنایت به توضیح‌های ارائه شده، در این مرحله می‌بایست به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول تأثیر گذاری‌های سیستمی را ترسیم کرد. کدگذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. در این بخش بر اساس توضیح‌های داده شده و با استناد به مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی اقدام به انجام تحلیل روابط پیوندهای درونی جهت مشخص نمودن محرک‌ترین و پیامدترین مؤلفه‌ها می‌شود.

جدول ۹. روابط پیوندهای درونی بین مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی

■ سطح اول/تحلیل پیوند افشاء کربن					
شاخص سطر	سطر بر ستون	ستون بر سطر	بدون ارتباط	شاخص ستون	فراوانی
افشاء کربن	←	→	⊙	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	۱۳
افشاء کربن	-	-	⊙	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	۱۴
افشاء کربن	-	→	-	افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	۱۷
افشاء کربن	-	→	-	افشاء آموزش‌های منابع انسانی	۱۴
افشاء کربن	-	-	⊙	افشاء بازیافت ضایعات	۱۶
افشاء کربن	←	-	-	افشاء انرژی	۱۳
افشاء کربن	←	-	-	افشاء رعایت حدود قوانین	۱۴
■ سطح دوم/تحلیل پیوند افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات					
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	-	-	⊙	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	۱۲
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	-	→	-	افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	۱۳
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	←	-	-	افشاء آموزش‌های منابع انسانی	۱۶
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	-	→	-	افشاء بازیافت ضایعات	۱۵
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	-	→	-	افشاء انرژی	۱۴
افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	-	-	⊙	افشاء رعایت حدود قوانین	۱۲
■ سطح سوم/تحلیل پیوند افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست					
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	-	→	-	افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	۱۳
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	-	→	-	افشاء آموزش‌های منابع انسانی	۱۴
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	-	→	-	افشاء بازیافت ضایعات	۱۵
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	-	-	⊙	افشاء انرژی	۱۶
افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط زیست	←	-	-	افشاء رعایت حدود قوانین	۱۵
■ سطح چهارم/تحلیل پیوند ایجاد افشاء جزئیات ریسک محیط زیست					
افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	-	→	-	افشاء آموزش‌های منابع انسانی	۱۲
افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	-	→	-	افشاء بازیافت ضایعات	۱۳
افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	-	→	-	افشاء انرژی	۱۴
افشاء جزئیات ریسک محیط زیست	←	-	-	افشاء رعایت حدود قوانین	۱۷
■ سطح پنجم/تحلیل پیوند افشاء آموزش‌های منابع انسانی					
افشاء آموزش‌های منابع انسانی	←	-	-	افشاء بازیافت ضایعات	۱۵

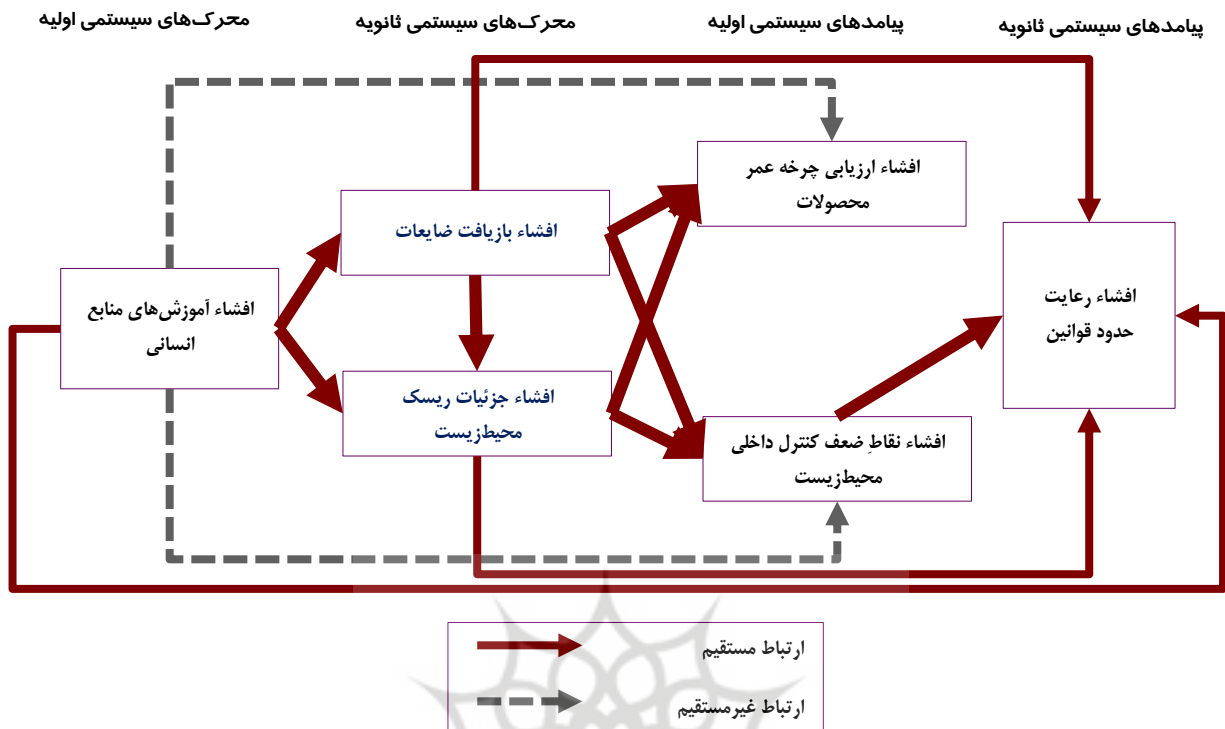
۱۴	افشاء انرژی	-	-	←	افشاء آموزش‌های منابع انسانی
۱۵	افشاء رعایت حدود قوانین	-	-	←	افشاء آموزش‌های منابع انسانی
■ سطح ششم / تحلیل پیوند افشاء باز یافت ضایعات					
۱۵	افشاء انرژی	-	-	←	افشاء باز یافت ضایعات
۱۳	افشاء رعایت حدود قوانین	-	-	←	افشاء باز یافت ضایعات
■ سطح هفتم / تحلیل پیوند افشاء انرژی					
۱۶	افشاء رعایت حدود قوانین	-	-	←	افشاء انرژی

باتوجه به ارتباط درونی بین مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از IAC1 تا IAC7 می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

جدول ۱۰. روابط پیوند درونی مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی

مبین	دلتا	ورودی	خروجی	IAC8	IAC7	IAC6	IAC5	IAC4	IAC3	IAC2	IAC1	
خنتی	۰	۲	۲	↑	↑	-	←	←	-	-	۰	IAC1 افشاء کربن
پیامد	-۲	۳	۱	-	←	←	↑	←	-	۰	-	IAC2 افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات
پیامد	-۲	۳	۱	↑	-	←	←	←	۰	-	-	IAC3 افشاء ضعف کنترل داخلی محیط زیست
محرک	۱	۳	۴	↑	←	←	←	۰	↑	↑	↑	IAC4 افشاء جزئیات ریسک محیط زیست
محرک	۵	۱	۶	↑	↑	↑	۰	↑	↑	←	↑	IAC5 افشاء آموزش‌های منابع انسانی
محرک	۴	۱	۵	↑	↑	۰	←	↑	↑	↑	-	IAC6 افشاء باز یافت ضایعات
خنتی	۰	۳	۳	↑	۰	←	←	↑	-	↑	←	IAC7 افشاء انرژی
پیامد	-۶	۶	۰	۰	←	←	←	←	←	-	←	IAC8 افشاء رعایت حدود قوانین

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های تحلیل گروه کانونی مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی، نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل می‌شود. در جدول ۷ پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم و پیکان‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.



شکل ۶. مدل بازنمایی سیستمی تأثیرگذاری حسابرسی داخلی شهروند شرکتی

بر اساس الگوی بازنمایی سیستمی فوق، مشخص شد، آموزش‌های محیط‌زیستی به منابع انسانی محرک اولیه بازنمایی سیستمی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی جهت نظارت بر کارکردهای عملکرد مالی شرکت برای رسیدن به پایداری محیط‌زیست تلقی می‌شود که پیامد اصلی افشای رعایت حدود قوانین زیست‌محیطی را می‌تواند در بر داشته باشد. به عبارت دیگر این نتیجه نشان می‌دهد، چرخه‌ی سیستماتیک از فرآیندهای حسابرسی داخلی در راستای مفهوم شهروند شرکتی می‌تواند به کارکردهای اثربخشی از نظر پایداری محیط‌زیست برای شرکت‌ها منجر شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

هدف این پژوهش طراحی مدل حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست بود. در این پژوهش بر اساس ماهیت جمع‌آوری داده‌های پژوهش، از فرآیندهای تحلیلی در بخش کیفی و کمی به تفکیک استفاده شد. در بخش تحلیل‌های کیفی ابتدا از طریق تحلیل فراترکیب تلاش گردید تا مؤلفه‌های حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست مشخص شود. لذا با مرور ادبیات پژوهش‌های مشابه، ۱۴ پژوهش اولیه وارد فرآیند غربالگری محتوایی از طریق ارزیابی انتقادی شدند. بر اساس این فرآیند، ۹ پژوهش تأیید گردید و بر اساس آن ۸ مؤلفه اصلی انتخاب شدند که پس از فرآیند دو مرحله‌ای تحلیل دلفی، چارچوب نظری تدوین و ۸ مؤلفه حسابرسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست وارد تحلیل بازنمایی سیستمی شدند.

بر اساس نتیجه این تحلیل مشخص شد، آموزش‌های محیط‌زیستی به منابع انسانی محرک اولیه بازنمایی سیستمی حسابرسی داخلی شهروند شرکتی جهت نظارت بر کارکردهای عملکرد مالی شرکت برای رسیدن به پایداری محیط‌زیست تلقی می‌شود که پیامد اصلی افشای رعایت حدود قوانین زیست‌محیطی را می‌تواند در بر داشته باشد. در تحلیل این نتیجه

باید بیان کرد، افشاء آموزش‌های محیط‌زیست به منابع انسانی کمک می‌کند تا سطح ادراک شناختی آنان نسبت به داشتن مسئولیت در برابر آیندگان افزایش یابد و با حساسیت‌های بیشتر مسئولیت‌های محوله در انجام وظایف عملکردی شرکت را انجام دهند. وجود این آموزش‌ها در سطح حساب‌برسان داخلی کمک می‌کند تا نظارت‌های دقیق‌تری نسبت به ماهیت محیط‌زیست در چرخه‌ی عملیاتی شرکت داشته باشند و براساس افشاء آن به عنوان بخشی از اطلاعات اختیاری شرکت، به ذینفعان این موضوع را انعکاس دهند که شرکت نسبت به انتظارات اجتماعی مسئولیت‌پذیر عمل می‌کند. این محرک اولیه در درون ساختارهای شرکت باعث می‌شود تا عملکردهای شرکت در مورد بازیافت ضایعات از تولید و جزئیات ریسک محیط‌زیست به طور مطلوب‌تری افشاء شود. بازیافت ضایعات به عنوان بخشی از صرفه‌جویی در تولید محسوب می‌شود که ضمن کاهش هزینه‌های سربار می‌تواند به افزایش اثربخشی کاهش نیاز به مواد اولیه منجر شود و کمتر باعث تخریب محیط‌زیست شود. حساب‌برسان داخلی در راستای مسئولیت شهروندی خود می‌توانند ظرفیت‌های اثربخش در کاهش آسیب‌های محیط‌زیست را برای شرکت به سمت پایداری هدایت نمایند.

از طرف دیگر، افشاء جزئیات ریسک‌های محیط‌زیست، به عنوان بخشی از اجرای رویکرد شهروند شرکتی توسط حساب‌برسان داخلی، از طریق افزایش کیفیت اطلاعات می‌تواند هزینه ناشی از گزینش نامطلوب (نادرست) را کاهش دهد. در این شرایط با کاهش مسئله گزینش نامطلوب و عدم تقارن اطلاعاتی، کارایی سرمایه‌گذاری نیز افزایش می‌یابد و انتظار خواهد رفت، افزایش کیفیت افشاء جزئیات ریسک‌های محیط‌زیست، با برطرف کردن مشکلات نمایندگی، فرصت‌طلبی مدیران در انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری به حداقل برساند و این موضوع به پایداری محیط‌زیست کمک کند. با درک محرک‌های سیستمی حساب‌برسی داخلی شهروند شرکتی، سه پیامد حادث می‌شود که دو پیامد جزء پیامدهای تسهیل‌کننده و اولیه و یک پیامد ثانویه این مدل سیستمی وجود دارد. پیامدهای مربوط به افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات و نقاط ضعف کنترل داخلی محیط‌زیست جزء پیامدهای اولیه و افشاء رعایت حدود قوانین محیط‌زیست به عنوان پیامد اصلی توسعه‌ی رویکرد حساب‌برسی داخلی شهروند شرکتی با تمرکز بر پایداری محیط‌زیست خواهد شد.

از یک سو افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات در واقع، برآورد منطقی از محصولات شرکت برای مشتریان توسط حساب‌برسی داخلی است که می‌تواند در استراتژی‌های مشتری شرکت همچون تمرکز مشتریان عمده موثر باشد. چراکه این ارزیابی به مشتریان کمک می‌کند تا نسبت به فرآیندهای تولید محصولات و رعایت چارچوب‌های حفاظت از محیط‌زیست شناخت کامل‌تری پیدا نمایند. افشاء این اطلاعات نوعی مزیت رقابتی و مسئولیت شهروندی شرکت در برابر مشتریان تلقی می‌شود. از طرف دیگر افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی محیط‌زیست به عنوان یک دسته از اطلاعات ساختاری شرکت می‌تواند تلقی گردد که نشان‌دهنده‌ی شفافیت‌های مسیر دستیابی به عملکردهای شرکت توسط ذینفعان تلقی گردد. افشاء چنین مواردی می‌تواند در پی کسب اطمینان معقول از تحقق اثربخش و کارایی عملیات شرکت در برابر محیط‌زیست؛ قابلیت اعتماد گزارشگری شهروندی؛ رعایت قوانین و مقررات مربوط به حفاظت از منافع اجتماعی توسط حساب‌برسان داخلی تلقی شود که به جایگاه شرکت هویت منسجم‌تری را اعطاء نماید.

در نهایت رعایت حساب‌برسی داخلی شهروند شرکتی می‌تواند زمینه‌ساز رعایت حدود قوانین و مقررات زیست‌محیطی ابلاغ شده از نهادهای بالادستی به شرکت‌ها باشد. فرآیندهای که در اکثر ابعاد افشاء توسط شرکت به دلیل فقدان مبنای

ارزیابی دقیقی از آن، الزامی برای آن در نظر گرفته نشده است و می‌توان استنباط نمود، وجود رویکرد شهروندی در حسابرسی داخلی منجر به ارتقای سطح پایداری شرکت به حدودی از قوانین باشد که می‌تواند متضمن پایداری محیط‌زیست تلقی گردد. نکته حائز اهمیت این است که افشاء رعایت حدود قوانین در راستای اصل ۷۰۱ استانداردهای حسابرسی به بخش اختیاری فعالیت‌های شرکت از نظر عملکردهای قضایی و حقوقی تلقی می‌شود که از طریق آن با افشای اطلاعات مربوط به دعاوی حقوقی شرکت، هرگونه ابهام نسبت به آینده شرکت می‌تواند به تقویت بنیان کارکردهای شهروند شرکتی برای پایداری محیط‌زیست منجر شود. در واقع، رعایت قوانین در حوزه پایداری محیط‌زیست، اشاره به افشاء اطلاعات حسابرسی داخلی در مورد رعایت قوانین و الزامات محیط‌زیستی شرکت دارد که باهدف کاهش دامنه رسیدگی حسابرسان مستقل می‌تواند نشان‌دهنده رفتار مسئولانه شرکت در برابر انتظارات اجتماعی همچون حفاظت از محیط‌زیست قلمداد گردد. نتایج کسب‌شده با پژوهش‌های عاریف و همکاران (۲۰۲۱)؛ دسیمئون و همکاران (۲۰۲۱)؛ آگودلو و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

براساس نتایج کسب‌شده به سیاستگذاران حوزه محیط‌زیست به عنوان نهادهای بالادستی شرکت‌های بازار سرمایه توصیه می‌شود تا نسبت به افزایش رعایت ارزش‌های اجتماعی به شرکت‌ها، انگیزه‌های مادی و معنوی لازم را تزریق نمایند تا فراتر از حوزه‌های قانونی، شرکت‌ها به عنوان شهروندان این جامعه، متعهدانه‌تر نسبت به محیط‌زیست و انتظارات اجتماعی در این رابطه عمل نمایند. به عنوان مثال توسعه فرهنگ فضای سبز در شرکت‌ها با کاشت درختان و یا کاهش کربن در تولید محصولات خود می‌تواند بخش مهمی از اجرای سیاست‌های شهروند شرکتی در اجتماع در کنار تشویق‌های مادی به آنان تلقی گردد.

از طرف دیگر خود شرکت‌ها در ساختارهای نظارتی خود در کنار آموزش‌های محیط‌زیست می‌توانند به ترویج فرهنگ پایداری محیط‌زیست و هنجارهای عملکردی در این رابطه اقدام نمایند. حسابرسان داخلی به عنوان بخش مهمی از این فرآیندهای نظارتی قادر هستند تا با افشاء کارکردهای محیط‌زیستی ضمن دستیابی به افشاء رعایت قوانینی همچون استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، براساس مسئولیت‌های شهروند شرکتی، اطمینان و اعتماد بیشتری را در بین ذینفعان نسبت به عملکردهای شرکت، معطوف نمایند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم تحقیقات و فناوری دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود. همچنین از کلیه افرادی که جهت همکاری در این تحقیق مشارکت نمودند، تشکر و قدردانی می‌شود.

منابع

- ایرانی، حمیدرضا؛ سلطانی، مرتضی؛ جمشیدزاده، مولود و بابائی، یاور (۱۴۰۰). شناسایی عوامل اثرگذار و اثرپذیر بر پذیرش شهروندی شرکتی در کسب و کارهای گردشگری، گردشگری و توسعه، ۱۰(۱)، ۳۱۹-۳۰۳.
- جهانگرد، اسفندیار (۱۳۹۷). محیط‌زیست و برنامه‌های توسعه در ایران. *اقتصاد محیط‌زیست و منابع طبیعی*، ۲(۲)، ۱۴۲-۱۰۵.
- حجازی، رضوان و حیاتی، نهاله (۱۳۹۶). جهان‌شهروندی شرکتی؛ از مفاهیم تا اقدامات. *حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه*، ۷(۱)، ۳۴-۱۷.

- حجازی، رضوان؛ رجب‌دُری، حسین و خانی‌ذلان، امیر رضا (۱۳۹۹). رابطه رهبری اخلاقی و رفتارهای شهروند شرکتی با نقش تعدیل‌گر خودکارآمدی؛ احترام و تعامل بین مدیر و کارکنان. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۵(۳)، ۴۸-۴۰.
- حجازی، رضوان و نصیری، سپیده‌سادات (۱۳۹۳). مفاهیم شهروند شرکتی و مسئولیت اجتماعی. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴(۴)، ۱۸۳-۱۶۳.
- حقیقت‌شهرستانی، مریم؛ خردیار، سینا و محمدی‌نوده، فاضل (۱۴۰۰). تاثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۲۲-۱.
- قادری، شیوا؛ خانزادی، آزاد و کریمی، محمد شریف (۱۳۹۹). ارزیابی و تحلیل اثرات اجرایی شدن سیاست مالیات سبز بر توسعه انرژی‌های تجدیدپذیر در ایران. *مجله توسعه و سرمایه*، ۵(۲)، ۱۲۱-۱۰۵.
- خواجه‌ی، شکراله و محمدیان، محمد (۱۳۹۷). الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی. *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۷)، ۹۷-۱۰۶.
- محمدیان، محمد و ستایش، محمدحسین (۱۳۹۷). الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۷(۱)، ۷۰-۴۳.
- محمودخانی، مهناز؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید و نیاکان، لیلی (۱۴۰۰). شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری پایداری در صنعت بیمه. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۱)، ۲۱۶-۱۸۷.
- موسوی، میرجعفر و حاجیها، 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)، ۱۶۲-۱۵۳.

References

- Abu-Tayeh, G., Neumann, O., & Stuermer, M. (2018). Exploring the motives of citizen reporting engagement: self-concern and other-orientation. *Business & Information Systems Engineering*, 60(1), 215-226.
- Agudelo, M.A.L., Jóhannsdóttir, L., & Davídsdóttir, B. (2019). A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 4(1), 25-43.
- Andersen, S, E., Johansen, T, S. (2021). Corporate citizenship: Challenging the corporate centricity in corporate marketing. *Journal of Business Research*, 131(2), 686-699.
- Arco-Castro, L., López-Pérez, M.V., López-Pérez, M.C., & Rodríguez-Ariza, L. (2018). Corporate philanthropy and employee engagement. *Review of Managerial Science*, 14(3), 705-725.
- Arif, M., Sajjad, A., Farooq, S., Abrar, M., & Joyo, A.S. (2021). The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental, social and governance (ESG) disclosures. *Corporate Governance*, 21(3), 497-514.
- Carini, C., Rocca, L., Veneziani, M., & Teodori, C. (2021). Sustainability regulation and global corporate citizenship: A lesson (already) learned? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(1), 116-126.
- Carroll, A.B. (1998). The four faces of corporate citizenship. *Business and Society Review*, 100(1), 1-7.
- Carroll, A.B. (2016). Carroll's pyramid of CSR: Taking another look. *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 1(1), 1-8.
- Desimone, S., D'Onza, G., & Sarens, G. (2021). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management and Governance*, 25(2), 561-591.
- Du, J., Li, W., Lin, B., & Wu, D. (2021). Financial ecological environment and internal audit outsourcing: evidence from survey in China. *China Journal of Accounting Studies*, 9(3), 289-310.
- Fifka, M.S. (2013). Corporate responsibility reporting and its determinants in comparative perspective – a review of the empirical literature and a meta-analysis. *Business Strategy and Environment*, 22(1), 1-35.
- Filizoz, B., & Fişne, M. (2011). Corporate social responsibility: A study of striking corporate social responsibility practices in sport management. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 24(2), 1405-1417.
- Ghaderi, S., Khanzadi, A., & Karimi, M.S. (2021). Evaluating and analyzing the effects of green tax policy enforcement on renewable energies development in Iran. *Journal of Development and Capital*, 5(2), 105-121. [In Persian].

- Haghighatshahrestani, M., Khordyar, S., & Mohammadi Nodeh, F. (2021). The effect of internal audit effectiveness and quality of financial reporting on information asymmetry between manager and auditor. *Accounting Advances*, 13(1), 1-22 [In Persian].
- Hejazi, R., & Nasiri, S.S. (2014). Concepts of corporate citizenship and social responsibility. *Accounting and Auditing Research*, 4(4), 163-183 [In Persian].
- Hejazi, R., Rajabudari, H., & Khani Zalan, A.R. (2020). The relationship between ethical leadership and corporate citizen behaviors with the role of moderator of self-efficacy; Respect and interaction between manager and staff. *Ethics in Science and Technology*, 15(3), 40-48.
- Hejazi, R., & Hayati, N. (2017). Corporate citizenship; from concepts to actions. *Accounting, Accountability and Community Interests*, 7(1), 17-34 [In Persian].
- Herold, D.M. (2019). Has carbon disclosure become more transparent in the global logistics industry? An investigation of corporate carbon disclosure strategies between 2010 and 2015. *Logistics*, 2, 13. <https://doi.org/10.3390/logistics2030013>.
- Jahangard, E. (2018). Development plans and the environment in Iran. *Journal of Environmental and Natural Resource Economics*, 2(2), 105-142 [In Persian].
- Jorge, S., Nogueira, S.P., & Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>.
- Krugger, A., Tiberius, V., & Fabro, M. (2020). Corporate citizenship: structuring the research field. *Sustainability*, 12(13), 52-89.
- Lawshe, C.H. (1975). A quantitative approach to content validity. *Personnel Psych*, 28(3), 563-575.
- Mahmoudkhani, M., Rahmani, A., Homayoun, S., & Niakan, L. (2021). Identifying Components of Sustainability Reporting in the Insurance Industry. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 6(11), 187-216 [In Persian].
- Marcella, R., & Baxter, G. (1999). The information needs and the information seeking behavior of a national sample of the population in the United Kingdom, with special reference to needs related to citizenship. *Journal of Documentation*, 55(2), 159-183.
- Matten, D., & Crane, A. (2005). Corporate citizenship: Toward an extended theoretical conceptualization. *Academy of Management Review*, 30(1), 166-179.
- Matten, D., Crane, A., & Chapple, W. (2003). Behind the mask: Revealing the true face of corporate citizenship. *Journal of business Ethics*, 45(2), 109-120.
- Menaty, V., & Zaman, E. (2020). Internal audit effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 247-270.
- Mohammadian, M., Setayesh, M. (2018). A model of financial and non-financial reporting in banks: By indexing the corporate citizenship reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 7(1), 43-70 [In Persian].
- Moon, W. (2020). Corporate social vs. developmental responsibility: Corporate citizenship in the restructuring of China's pharmaceutical industry, *Citizenship Studies*, 24(7), 887-903.
- Mousavi, M., & Hajiha, Z. (2018). Perceptions of internal auditors of their role in advising and reassuring the environment; social affairs and leadership. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25), 153-162 [In Persian].
- Northcutt, N., & McCoy, D. (2004). *Interactive qualitative analysis: A systems method for qualitative research*. US: Sage.
- Ogola, F.O., & Mária, J.F. (2020). Mechanisms for development in corporate citizenship: A multi-level review, *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 5(7), 109-137.
- Paksaz, M.H., & Abdoli, M.R. (2021). Presenting the model of internal consequences of internal audit effectiveness based on the analysis of the comprehensive interpretive model. *Audit Knowledge*, 21(82), 56-37 [In Persian].
- Plant, K., Barac, K., & De Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 368-390.

- Rego, A., Leal, S., Cunha, M.P., Faria, J., & Pinho, C. (2010). How the perceptions of five dimensions of corporate citizenship and their inter-inconsistencies predict affective commitment. *Journal of Business Ethics*, 94(1), 107-127.
- Shinkle, G.A., & Spencer, J.W. (2012). The social construction of global corporate citizenship: Sustainability reports of automotive corporations, *Journal of World Business*, 47(1), 123-133.
- Tumwebaze, Z., Mukyala, V., Ssekiziyivu, B., Tirisa, C.B., Tumwebonier, A., & Ntim, C.G. (2018). Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations. *Cogent Business & Management*, 5(1), 93-119.
- Windsor, D. (2001). The future of corporate social responsibility. *The International Journal of Organizational Analysis*, 9(3), 225-256.

