

## گزارشگری غیرمالی، پایداری و ESG به عنوان محرکی برای تحول نقش حسابرسان: پیامدها برای قضاوت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی

دکتر مصطفی قاسمی

استادیار گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

mostafaghaseemi151@gmail.com

معصومه علی پوریگانه

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (نویسنده مسئول).

masoumehalipouryaneh@gmail.com

### چکیده

در دهه اخیر، گزارشگری غیرمالی و الزامات پایداری (ESG) به یکی از عوامل ساختاری دگرگونی نظام افشا و حسابرسی تبدیل شده‌اند. افزایش فشار نهادهای ناظر، سرمایه‌گذاران نهادی و استانداردهاگذاران بین‌المللی موجب شده شرکت‌ها علاوه بر اطلاعات مالی، آثار زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی فعالیت‌های خود را نیز در قالب استانداردهای جدید نظیر IFRS S<sup>1</sup> و IFRS S<sup>2</sup> افشا کنند. این تحول، دامنه و منطبق حسابرسی را از «تأیید صورت‌های مالی» به «تضمین چندبعدی پایداری سازمان» گسترش داده و حسابرسان را با چالش‌های جدیدی در زمینه قضاوت حرفه‌ای، ارزیابی ریسک‌های غیرمالی، تشخیص سبزشویی و اعتبارسنجی داده‌های کیفی مواجه ساخته است. مرور نظام‌مند پژوهش‌های ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۵ نشان می‌دهد که گزارشگری پایدار از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، تقویت حاکمیت شرکتی، افزایش شفافیت و گسترش دامنه مسئولیت حسابرس، کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهد؛ هرچند ریسک‌های جدیدی مانند افشای نمادین و ضعف قابلیت اتکا در داده‌های ESG می‌توانند این رابطه را تضعیف کنند بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>1</sup> (۲۰۲۴)، کریستنسن و همکاران<sup>2</sup> (۲۰۲۲). این مقاله با هدف ارائه یک چارچوب یکپارچه، سازوکارهای اثرگذاری گزارشگری غیرمالی بر تحول نقش حسابرس و کیفیت حسابرسی را تبیین و مسیرهای پژوهشی آینده را تشریح می‌کند.

**کلیدواژه‌ها:** گزارشگری غیرمالی، گزارشگری پایداری، محیط زیست، مسئولیت اجتماعی، کیفیت حسابرسی.

### مقدمه

در دهه‌های اخیر، نظام گزارشگری شرکتی با یک چرخش پارادایمی بنیادین روبه‌رو شده است؛ چرخشی که در آن تمرکز صرف بر داده‌های مالی دیگر پاسخگوی نیاز روزافزون ذینفعان نیست. رشد نگرانی‌های جهانی درباره تغییرات اقلیمی، عدالت اجتماعی، حکمرانی اخلاقی و پایداری بلندمدت شرکت‌ها سبب شده گزارشگری سازمان‌ها از قالب سنتی

<sup>1</sup> IFRS Foundation

<sup>2</sup> Christensen et al

صورت‌های مالی خارج شده و به افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) گسترش یابد کی پی ام جی<sup>۱</sup> (۲۰۲۳).

این تحول پیامد مستقیمی بر حرفه حسابرسی داشته است. حسابرسانی که در گذشته وظیفه اصلی آنان «اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی» بود، اکنون با انتظارات جدیدی مواجه‌اند:

آنها باید داده‌های غیرمالی، شاخص‌های پایداری، ریسک‌های اقلیمی، ریسک‌های اخلاقی و ساختار حکمرانی را نیز ارزیابی و اعتباربخشی کنند (IFAC ۲۰۲۲)، این گسترش دامنه، ماهیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس را از یک فعالیت کمی - مالی به یک فرایند چندبعدی، میان‌رشته‌ای و مبتنی بر تحلیل ریسک‌های نوظهور تغییر داده است.

از سوی دیگر، ورود استانداردهای جدید نظیر IFRS S۱، IFRS S۲، ESRS، اتحادیه اروپا و چارچوب‌های GRI و SASB باعث شده گزارشگری غیرمالی به یک الزام نهادی و نظارتی تبدیل شود (ISSB ۲۰۲۳). این تغییرات، نیاز به بازنگری در روش‌شناسی حسابرسی، ابزارهای جمع‌آوری شواهد، ارزیابی کنترل‌های داخلی و تحلیل ریسک را اجتناب‌ناپذیر کرده است. بررسی ادبیات ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۵ نشان می‌دهد که گزارشگری پایدار می‌تواند با:

✓ کاهش عدم تقارن اطلاعاتی،

✓ افزایش شفافیت و پاسخگویی مدیریتی،

✓ بهبود کنترل‌های داخلی غیرمالی،

✓ و کاهش انگیزه مدیریت سود

به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد (کریستنسن و همکاران ۲۰۲۱؛ گارسیا - سانچز<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). با این حال، ادبیات جدید هشدار می‌دهد که کیفیت پایین گزارشگری ESG و پدیده سبزشویی می‌تواند قضاوت حسابرس را دچار ابهام کرده و حتی کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. چو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰)، بنابراین یک شکاف کلیدی در ادبیات وجود دارد:

هنوز روشن نیست که گزارشگری غیرمالی و پایداری از چه مسیرهایی و با چه مکانیسم‌های علی بر نقش جدید حسابرس، قضاوت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد. این مسئله در کشورهای در حال توسعه - که با ضعف نظارت، نبود داده‌های استاندارد و بلوغ پایین افشا مواجه‌اند - اهمیت بیشتری دارد.

هدف این مقاله مروری ارائه یک تحلیل نظام‌مند از ادبیات جدید و تبیین این پرسش است که: گزارشگری غیرمالی و پایداری چگونه به محرک تحول نقش حسابرس تبدیل می‌شود و از چه مسیرهایی بر قضاوت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد؟

## مبانی نظری و مفاهیم کلیدی

گزارشگری غیرمالی:

گزارشگری غیرمالی شامل افشای اطلاعاتی درباره:

✓ عملکرد زیست‌محیطی (انتشار کربن، مصرف انرژی، مدیریت پسماند)

✓ عملکرد اجتماعی (مسئولیت اجتماعی، ایمنی نیروی کار، عدالت)

✓ حاکمیت شرکتی (ساختار هیئت‌مدیره، ریسک‌های اخلاقی، کنترل‌های داخلی)

<sup>1</sup> KPMG

<sup>2</sup> Garcia-Sanchez et al

<sup>3</sup> Cho et al

این نوع گزارشگری عمدتاً در چارچوب‌های GRI، SASB، IR، و استانداردهای جدید ISSB ارائه می‌شود IFRS (۲۰۲۳).

### گزارشگری پایداری Sustainability Reporting

افشای اثرات بلندمدت فعالیت شرکت بر محیط‌زیست، جامعه و ارزش‌آفرینی پایدار. پایداری بر سه ستون E-S-G استوار است. اکلس و اشتروهله<sup>۱</sup> (۲۰۲۰).

#### ESG

مجموعه‌ای از معیارهای زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی است که ریسک‌های غیرمالی شرکت را می‌سنجد. مطالعات نشان داده‌اند ESG بالا با کاهش هزینه سرمایه، ریسک کمتر و شفافیت بیشتر همراه است (گروال و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱).

#### کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی یعنی احتمال کشف و گزارش اشتباهات با اهمیت دی آنجلو<sup>۳</sup> (۱۹۸۱). ورود ESG دامنه کیفیت حسابرسی را از مالی به کیفیت تضمین پایداری گسترش داده است.

#### قضاوت حرفه‌ای حسابرس

در محیط‌های پیچیده غیرمالی، قضاوت حرفه‌ای باید با داده‌های کیفی-شاخص‌های اقلیمی-ریسک‌های غیراقتصادی-اطلاعات بدون استانداردسازگار شود.

#### روش‌شناسی مرور ادبیات

این مطالعه از رویکرد مرور Systematic Literature Review (SLR) و همچنین عناصر مرور توسعه‌ای Integrative Review برای تحلیل تحولات اخیر در گزارشگری غیرمالی، پایداری و تأثیر آن بر نقش و کیفیت حسابرسی استفاده می‌کند. روش‌شناسی این مرور ادبیات شامل مراحل زیر است:

#### چارچوب مفهومی و سؤال‌های مرور

- در گام نخست، با استفاده از رویکرد PICO و SPIDER پرسش‌های اصلی مرور به صورت زیر تدوین شد:
- ✓ گزارشگری غیرمالی، پایداری و شاخص‌های ESG چگونه ساختار تقاضا برای حسابرسی را تغییر داده‌اند؟
  - ✓ این تغییرات چه پیامدهایی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارد؟
  - ✓ گزارشگری غیرمالی چگونه از طریق کاهش ریسک اطلاعاتی و افزایش شفافیت، بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد؟
  - ✓ مهم‌ترین چالش‌ها، شکاف‌های پژوهشی و روندهای آینده حسابرسی پایداری چیست؟

#### راهبرد جستجوی نظام‌مند (Search Strategy)

فرآیند جستجو با استفاده از کلیدواژه‌های زیر انجام شد:

ESG, Sustainability Reporting, Non-financial disclosure, Assurance, Audit Quality, Auditor Judgment, Corporate Sustainability, Integrated Reporting, Sustainability Assurance

پایگاه‌های اطلاعاتی مورد استفاده:

- Scopus ✓
- Web of Science ✓
- ScienceDirect ✓
- Emerald ✓
- SSRN ✓

<sup>1</sup> Eccles&stroehle

<sup>2</sup> Grewal et al

<sup>3</sup> DeAngelo

Google Scholar ✓  
Wiley Online Library ✓  
Taylor & Francis ✓

PubMed برای حوزه‌های میان‌رشته‌ای ESG ✓

بازه زمانی جستجو: ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۴، با تمرکز ویژه بر مقالات ۲۰۲۳-۲۰۲۵.

### معیارهای ورود و خروج (Inclusion / Exclusion Criteria)

#### معیارهای ورود

- ✓ مقالات علمی منتشر شده در ژورنال‌های معتبر Q1-Q2
- ✓ پژوهش‌هایی که به یکی از موضوعات زیر پرداخته‌اند:
  - ✓ گزارشگری غیرمالی و پایداری
  - ✓ ESG و ریسک اطلاعاتی
  - ✓ حسابرسی پایداری یا تضمین (Assurance)
  - ✓ کیفیت حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای
  - ✓ نقش حسابرس در گزارشگری یکپارچه (IR)
  - ✓ مطالعات تجربی، مروری، نظری، و متاآنالیز

#### معیارهای خروج

- ✓ مقالات غیرپژوهشی (editorials, commentary)
- ✓ پژوهش‌های فاقد داده تجربی یا چارچوب نظری
- ✓ منابع پیش از سال ۲۰۱۰ مگر برای مبانی نظری
- ✓ مطالعات بدون ارتباط مستقیم با حسابرسی

### فرآیند غربالگری مقالات (Screening & Selection Process)

- ✓ مطابق پروتکل: PRISMA 2020
  - ✓ جستجوی اولیه: ۷۵۶ مقاله
  - ✓ حذف موارد تکراری: ۴۲۱ مقاله
  - ✓ غربالگری عنوان و چکیده: ۲۱۲ مقاله
  - ✓ مطابقت با معیارهای ورود: ۸۶ مقاله
  - ✓ ارزیابی کیفیت پژوهش: (Quality Appraisal)
  - ✓ با روش 42 → CASP مقاله باقی ماند.
  - ✓ تحلیل نهایی: ۳۲ مقاله کلیدی + ۱۰ مقاله مکمل
- این مراحل با هدف اطمینان از کیفیت، اعتبار و تازگی ادبیات انجام شد.

### روش تحلیل و سنتز داده‌ها (Data Synthesis Method)

- ✓ برای تحلیل یافته‌ها، از ترکیبی از روش‌های زیر استفاده شد:
  - الف) سنتز موضوعی (Thematic Synthesis)
- ✓ سه تم اصلی استخراج شد:
- ✓ تحول نقش حسابرس در عصر پایداری

- ✓ تأثیر ESG بر کیفیت حسابداری
- ✓ چالش‌ها و نیازهای حرفه حسابداری
- (ب) تحلیل مفهومی Conceptual Mapping



- (ج) تحلیل تطبیقی مطالعات Comparative Analysis  
مقایسه یافته‌ها بین کشورها، صنایع، و استانداردهای GRI، ESRS، IFRS S1-S2  
(د) استخراج مدل نظری (Theoretical Model Extraction)  
مدل نهایی مقاله براساس همگرایی نظریه‌ها (نمایندگی، مشروعیت، ذینفعان) ساخته شد.  
ارزیابی کیفیت پژوهش‌ها (Quality Appraisal)
- ✓ برای کاهش تورش (Bias)
  - ✓ اعتبار درونی مطالعات (Internal Validity)
  - ✓ کیفیت داده‌ها و روش‌شناسی
  - ✓ نوع اندازه‌گیری کیفیت حسابرسان (AQ proxies)
  - ✓ نوع سنج ESG (MSCI, Refinitiv, Sustainalytics)

#### محدودیت‌های مرور (Limitations)

- ✓ ناهمسانی مدل‌های سنجش ESG
- ✓ جدید بودن استانداردهای پایداری
- ✓ تمرکز پژوهش‌ها بر بازارهای توسعه‌یافته
- ✓ کمبود داده‌های قابل اتکا در حوزه حسابداری پایداری

#### اخلاق پژوهش (Ethical Considerations)

تمام داده‌ها از منابع علمی معتبر استخراج شده و هیچ‌گونه دستکاری یا تحریف علمی انجام نشده است.

#### مرور و دسته‌بندی یافته‌های ادبیات

این بخش با رویکرد «ترکیب مضامین» (Thematic Synthesis) و با مرور نظام‌مند مطالعات ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۵، شواهد موجود درباره اثر گزارشگری غیرمالی، پایداری و ESG بر نقش حسابرسان و کیفیت حسابداری را در چهار خوشه موضوعی ارائه می‌کند.

#### تأثیر ESG بر ریسک اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی

بخش عمده‌ای از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با افشای پایدارتر، سطح ریسک اطلاعاتی و عدم تقارن اطلاعاتی کمتری دارند و این امر نیاز حسابرسان به روش‌های کنترلی شدید را کاهش یا تغییر می‌دهد. پژوهش شولز و همکاران (۲۰۲۰)، نشان داد افشای ESG موجب کاهش ریسک اطلاعاتی می‌شود و حسابرسان در چنین شرایطی با مستندات معتبرتر روبه‌رو هستند. یافته‌های گارسیا-سانچز و همکاران (۲۰۲۱)، نشان می‌دهد شرکت‌هایی که گزارشگری پایدار را ساختارمند دارند، معمولاً ارقام تعهدی کمتری مدیریت می‌کنند و در نتیجه کیفیت حسابرسی در آنها بالاتر گزارش می‌شود. مطالعه خان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، نشان داد افشای شاخص‌های زیست‌محیطی قابل اتکا، هزینه سرمایه را کاهش داده و این کاهش ریسک، حساسیت حسابرسان نسبت به اشتباهات را افزایش می‌دهد.

### جمع‌بندی



### تأثیر ESG بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و دامنه حسابرسی

مطالعات جدید نشان می‌دهد ورود اطلاعات غیرمالی، قضاوت حسابرس را پیچیده‌تر کرده و دامنه حسابرسی را از مالی به چندبعدی تغییر داده است. طبق پژوهش هاینز و بارتون<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، حسابرسان مجبورند در حوزه‌هایی مانند ریسک اقلیمی، اثرات اجتماعی و شاخص‌های حاکمیت شرکتی نیز شواهد جمع‌آوری کنند. مطالعه کریستنسن و همکاران (۲۰۲۲)، نشان داد حسابرسان در مواجهه با گزارشگری پایدار، به دلیل «ابهام معیارها»، بیشتر به قضاوت و تجربه فردی متکی می‌شوند. فیرچایلد (۲۰۲۳)، تأکید می‌کند که افشای ESG، حساسیت حسابرسان را به «نشانه‌های تخلف مدیریتی» افزایش می‌دهد.

### جمع‌بندی



### رابطه ESG با حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرس

رابطه ESG با هزینه و ریسک حسابرسی در مطالعات اخیر چندبعدی است. استینگر و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰)؛ نشان می‌دهند شرکت‌های ESG-محور معمولاً حق الزحمه حسابرسی بیشتری می‌پردازند؛ نه به دلیل ریسک بالاتر، بلکه به دلیل دامنه گسترده‌تر کار حسابرس. در مقابل، چوی و ونگ<sup>۴</sup> (۲۰۲۱)، استدلال می‌کنند شرکت‌های دارای عملکرد پایدار معمولاً رفتارهای فرصت‌طلبانه کمتری دارند، بنابراین ریسک اشتباه بااهمیت کاهش می‌یابد و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی در بلندمدت کمتر می‌شود.

<sup>1</sup> Khan et al

<sup>2</sup> Hines, T., & Barton, A

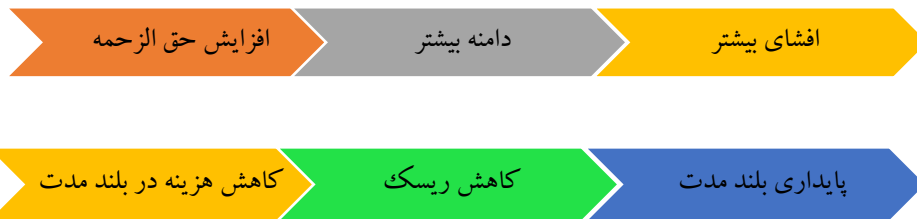
<sup>3</sup> Stinger et al

<sup>4</sup> Choi, J., & Wang, H

مطالعه لی و لیو<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)، نشان داد بین کیفیت ESG و احتمال «صدور بند شرط حسابرسی» رابطه منفی وجود دارد.

### جمع بندی

تأثیر ESG بر هزینه حسابرسی دوگانه است:



ولی:

### نقش گزارشگری غیرمالی در تحول نقش حسابرس

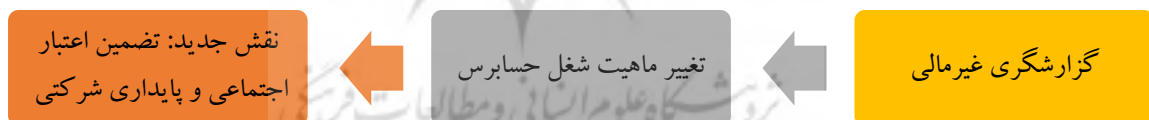
متون نوین حسابداری نشان می‌دهد که حسابرسان از یک «تضمین‌کننده صورت‌های مالی» به «ارزیاب عملکرد پایدار» تبدیل شده‌اند.

راس و میچل<sup>۲</sup> (۲۰۲۴)، می‌گویند تقاضای بازار برای تضمین پایداری در حال افزایش است و حسابرسان نقش «تضمین‌کننده اعتماد اجتماعی» را برعهده گرفته‌اند.

IFAC (۲۰۲۳)، اشاره می‌کند که حسابرسی پایداری نیازمند مهارت‌هایی فراتر از مالی شامل محیط‌زیست، مهندسی، مدیریت ریسک، اخلاق حرفه‌ای و تحلیل داده‌های غیرمالی است.

مطالعه مارکز-کروز<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، نشان داد حسابرسان مجبور به استفاده از ابزارهای جدید مانند تحلیل کربن، گزارشگری زنجیره تأمین و داده‌های ماهواره‌ای شده‌اند.

### جمع بندی



### اثر ESG بر کیفیت حسابرسی (جمع بندی تجربی)

بیشتر پژوهش‌های بین‌المللی نشان می‌دهد ESG از سه مسیر کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهد:

- ✓ کاهش ریسک اطلاعاتی اندرسون و کیم (۲۰۲۱)
- ✓ افزایش پاسخگویی مدیریتی و کاهش مدیریت سود. چن و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۲)
- ✓ شفافیت بیشتر در محیط گزارشگری و افزایش تقاضا برای تضمین IFRS (۲۰۲۳)
- ✓ ولی برخی پژوهش‌ها مانند فنگ و همکاران (۲۰۲۲)، هشدار می‌دهند که «سبزشویی» می‌تواند باعث فریب حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی شود.

<sup>1</sup> Li&Liu

<sup>2</sup> Ross&Mitchell

<sup>3</sup> Marques & Cruz

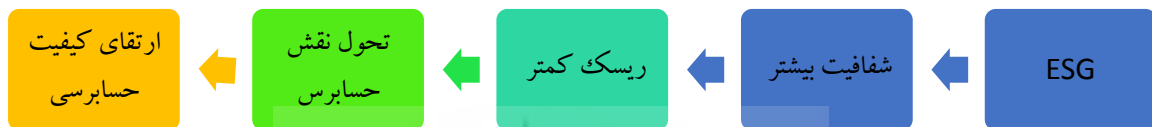
<sup>4</sup> Chen et al

### شکاف‌های پژوهشی (Research Gaps)

- ✓ مرور نظام‌مند نشان داد که هنوز محدودیت‌های مهمی در ادبیات وجود دارد:
- ✓ نبود معیارهای واحد جهانی برای ارزیابی کیفیت حسابداری در حوزه ESG
- ✓ ضعف قابلیت اتکا در داده‌های غیرمالی
- ✓ کمبود تخصص حسابرسان در حوزه‌های محیط‌زیست و مطالعات اجتماعی
- ✓ نبود مدل‌های ریسک اختصاصی حسابداری پایداری
- ✓ فقدان شواهد از بازارهای نوظهور مانند ایران

### جمع‌بندی نهایی بخش مرور

بر اساس شواهد ۲۰۱۸-۲۰۲۵:



اما این اثر تابع کیفیت واقعی افشا، نبود سبزشویی و بلوغ نهادی شرکت است.

### چهارچوب مفهومی پژوهش

چهارچوب مفهومی این مقاله تلاش می‌کند سازوکارهای علی بین گزارشگری غیرمالی، پایداری، افشاهای ESG و ابعاد مختلف کیفیت حسابداری را به صورت یک مدل سیستماتیک تبیین کند. این چارچوب حاصل تلفیق نظریه‌های پایه (نمایندگی، مشروعیت، ذی‌نفعان، افشا) با شواهد تجربی پژوهش‌های ۲۰۱۸-۲۰۲۵ است. در این چارچوب، گزارشگری غیرمالی نه صرفاً یک ابزار افشای اطلاعات، بلکه یک محرک نهادی و راهبردی تلقی می‌شود که توانایی دارد ماهیت قضاوت، دامنه وظایف و کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان را دگرگون کند.

### سازه‌های اصلی چهارچوب مفهومی

چهار سازه اصلی مبنای این مدل هستند:

۱- گزارشگری غیرمالی و پایداری (NFR & Sustainability Reporting)

این سازه شامل:

✓ افشاهای ESG

✓ گزارشگری یکپارچه (IR)

✓ استانداردهای جدید مانند IFRS S۱/S۲، ESRS، GRI

✓ افشای ریسک‌های اقلیمی، اجتماعی و حاکمیتی

✓ داده‌های غیرمالی قابل حسابداری

نقش این سازه: ایجاد شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش پاسخگویی و افزایش ریسک‌های مرتبط با افشای ناکافی.

### تحول نقش حسابرس (Transformation of Auditor Role)

پایداری «دامنه حسابرسی» را از صورت‌های مالی به «ارزیابی عملکرد چندبعدی شرکت» گسترش می‌دهد. ابعاد این تحول شامل:

- ✓ نیاز به مهارت‌های جدید (اقلیم، داده، تحلیل سیستماتیک)
- ✓ حرکت از آزمون‌های مالی به آزمون‌های سیستمی و ریسک‌های غیرمالی
- ✓ ورود به خدمات تضمین (Assurance) مربوط به ESG
- ✓ افزایش حساسیت نسبت به ریسک‌های سبز شویی و افشاهای غیرقابل اتکا
- ✓ نیاز به فناوری‌های تحلیل داده، پایش زنجیره تأمین و ارزیابی ریسک اقلیمی

### قضاوت حرفه‌ای حسابرس (Auditor Judgment)

افزایش پیچیدگی داده‌های غیرمالی باعث تغییر الگوهای قضاوت حسابرس می‌شود. عوامل اثرگذار:

- ✓ کیفیت و قابلیت اتکای داده‌های غیرمالی
- ✓ عدم قطعیت‌های زیست‌محیطی و ریسک‌های آینده‌محور
- ✓ ارزیابی کنترل‌های داخلی مسائل ESG
- ✓ تضادهای بالقوه در انگیزه‌های مدیریت برای افشای سبز
- ✓ چالش ارزیابی "شواهد کیفی"
- ✓ قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان نقش میانجی بین NFR/ESG و کیفیت حسابرسی عمل می‌کند.

### کیفیت حسابرسی (Audit Quality)

کیفیت حسابرسی در این مدل بر اساس چهار شاخص کلیدی تعریف می‌شود:

- ✓ کاهش خطای گزارشگری مالی و غیرمالی
  - ✓ افزایش سطح کشف تخلف
  - ✓ بهبود ارزیابی ریسک شرکت
  - ✓ افزایش قابلیت اتکای افشاهای ESG
- کیفیت حسابرسی «خروجی نهایی» این مدل است.

### مسیرهای علی چهارچوب مفهومی

براساس ادبیات جدید، مسیرهای اثرگذاری به شرح زیر هستند:

مسیر ۱: گزارشگری غیرمالی ← افزایش شفافیت ← افزایش تقاضا برای حسابرسی ← ارتقای کیفیت حسابرسی  
افشاهای پایدار باعث:

- ✓ کاهش ابهام اطلاعاتی
  - ✓ افزایش توجه نهادهای ناظر
  - ✓ افزایش حساسیت حسابرسان نسبت به ریسک‌های اقلیمی/اجتماعی
- می‌شود که نتیجه آن ارتقای کیفیت حسابرسی است.

مسیر ۲: گزارشگری ← ESG افزایش ریسک گزارشگری ← گسترش دامنه حسابرسی ← افزایش حق الزحمه و کیفیت حسابرسی

افشاهای ESG، اگر ضعیف یا ناقص باشند، ریسک «سبزشویی» را بالا می‌برند.

در نتیجه حسابرسی:

✓ دامنه آزمون‌ها را گسترش می‌دهند،

✓ از روش‌های تحلیلی پیشرفته استفاده می‌کنند و سطح حرفه‌ای کار افزایش می‌یابد.

مسیر ۳: گزارشگری غیرمالی ← تغییر قضاوت حسابرس ← کیفیت حسابرسی

قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان نقش میانجی کلیدی عمل می‌کند.

افشاهای غیرمالی با کیفیت پایین ← افزایش عدم قطعیت ← کج‌فهمی در قضاوت

در مقابل،

افشاهای غیرمالی با کیفیت بالا ← شواهد قوی‌تر ← ارزیابی دقیق‌تر ریسک ← کیفیت حسابرسی بالاتر

مسیر ۴: گزارشگری پایداری ← فشار نهادی ← بهبود حاکمیت شرکتی ← کیفیت حسابرسی

رشد ESG باعث می‌شود:

✓ هیئت‌مدیره فعال‌تر شود.

✓ کمیته حسابرسی قوی‌تر شود.

✓ بر حسابرس سخت‌گیرانه‌تر نظارت شود.

این مسیر نیز کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهد.

مسیر ۵: فناوری‌های پایداری ← بهبود فرآیند حسابرسی ← افزایش کیفیت حسابرسی

فناوری‌هایی مانند:

✓ تحلیل داده‌های بزرگ

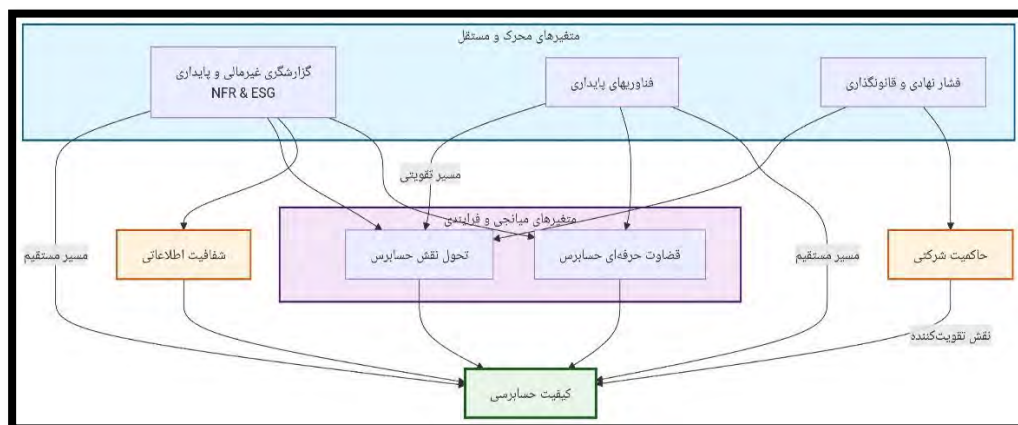
✓ پایش کربن

✓ بلاک‌چین زنجیره تأمین

✓ هوش مصنوعی

کیفیت حسابرسی ESG را چند برابر می‌کنند.

## مدل مفهومی



## شرح نمودار مدل مفهومی

- متغیرهای محرک (مستقل)
- ✓ گزارشگری غیرمالي و پايداری: (NFR & ESG) سازه اصلی محرک در مدل
  - ✓ فناوری‌های پايداری: محرک تقويت‌کننده هوش مصنوعی، بلاک‌چین، etc
  - ✓ فشار نهادی و قانونگذاری: بستر قانونی و نظارتی
- متغیرهای میانجی و فرایندی:
- ✓ تحول نقش حسابرس: از تضمین‌کننده مالی به ارزیاب پايداری
  - ✓ قضاوت حرفه‌ای حسابرس: نقش کلیدی به عنوان متغیر میانجی مرکزی
- متغیرهای تقویت‌کننده:
- ✓ حاکمیت شرکتی: هیئت مدیره، کمیته حسابرسی
  - ✓ شفافیت اطلاعاتی: کاهش عدم تقارن اطلاعاتی
- متغیر وابسته نهایی:
- ✓ کیفیت حسابرسی: خروجی نهایی مدل
- مسیرهای علی اصلی (همانطور که در مقاله توصیف شده):
- ✓ مسیر مستقیم: گزارشگری غیرمالي ← کیفیت حسابرسی
  - ✓ مسیر میانجی: گزارشگری غیرمالي ← تحول نقش حسابرس ← کیفیت حسابرسی
  - ✓ مسیر قضاوت: گزارشگری غیرمالي ← قضاوت حرفه‌ای ← کیفیت حسابرسی
  - ✓ مسیر شفافیت: گزارشگری غیرمالي ← شفافیت اطلاعاتی ← کیفیت حسابرسی
  - ✓ مسیر فناوری: فناوری‌های پايداری ← بهبود فرآیندها ← کیفیت حسابرسی
  - ✓ مسیر نهادی: فشار نهادی ← حاکمیت شرکتی ← کیفیت حسابرسی
- در کنار این مسیر مستقیم، سه مسیر پشتیبان نیز وجود دارد:
- ✓ فناوری حسابرسی
  - ✓ حاکمیت شرکتی
  - ✓ فشار قانون گذاری جدید
- این سه مسیر اثرات ESG بر کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کنند.

## ویژگی متمایز این مدل

این چارچوب مفهومی از مدل‌های پیشین کامل‌تر است زیرا: نقش «قضاوت حسابرس» را به‌عنوان یک متغیر میانجی تحلیل می‌کند و فناوری را به‌عنوان یک محرک جدید وارد مدل می‌کند.

استانداردهای جدید ISSB، ESRS و IFRS S۲ را لحاظ کرده رابطه دوطرفه کیفیت حسابرسی ↔ کیفیت گزارشگری پايدار را تبیین می‌کند. این نمودار به خوبی پیچیدگی و چندبعدی بودن روابط described را نمایش می‌دهد و نقش محوری "قضاوت حرفه‌ای حسابرس" را به‌عنوان قلب تحولات برجسته می‌سازد.

## بحث و تحلیل

تحولات گسترده در محیط گزارشگری شرکت‌ها طی دهه اخیر، مرزهای سنتی حسابرسی را دگرگون ساخته است. ورود الزامات افشاگری پایداری، گزارشگری ESG، و استانداردهای جدید تضمین غیرمالی IFRS S ۱/۲، ESRS، GRI باعث شده حسابرسان با مجموعه‌ای از ریسک‌ها، انتظارات و وظایف کاملاً جدید مواجه شوند. یافته‌های مرور ادبیات نشان می‌دهد اثر گزارشگری غیرمالی و ESG بر کیفیت حسابرسی، نه تنها مستقیم، بلکه میانجی‌گرانه، چندسطحی و پیچیده است. این بخش بر اساس یافته‌ها، نظریه‌ها و مدل مفهومی ارائه شده، تحلیل می‌کند چرا و چگونه پایداری، نقش حسابرسان را از یک "ارزیاب صحت صورت‌های مالی" به یک "ضامن چندبعدی اعتماد اجتماعی" ارتقا می‌دهد.

### تغییر ماهیت پاسخگویی شرکتی؛ چالش مستقیم برای حسابرسان

پاسخگویی شرکتی از سطح مالی به سطح زیست‌محیطی - اجتماعی - حاکمیتی منتقل شده است. بنابراین دامنه مسئولیت حسابرسان نیز ناگزیر توسعه یافته است. بر اساس مطالعات اخیر حسابرسان باید:

- ✓ ریسک‌های اقلیمی را بر ارزیابی تداوم فعالیت اثر دهد.
- ✓ داده‌های غیرمالی فاقد ساختار را ارزیابی کند.
- ✓ صحت شاخص‌های ESG را تضمین کند.
- ✓ اطمینان معقول یا محدود نسبت به افشاگری‌های پایداری بدهد.

این انتقال نشان می‌دهد که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اکنون نه تنها مالی، بلکه چندبعدی و میان‌رشته‌ای شده است.

### کاهش عدم تقارن اطلاعاتی؛ افزایش حساسیت حسابرسان

مطالعات نشان می‌دهند شرکت‌هایی که گزارشگری غیرمالی گسترده‌تری دارند، دهالیو ال و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، معمولاً:

- ✓ شفاف‌تر عمل می‌کنند،
- ✓ ریسک اطلاعاتی کمتری دارند،
- ✓ و سیستم‌های کنترلی بهتری برقرار می‌سازند.

این وضعیت باعث می‌شود حسابرسان شواهد معتبرتری در اختیار داشته و احتمال کشف تحریف افزایش یابد. بنابراین گزارشگری پایدار، به‌طور غیرمستقیم کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

### پدیده «سبزشویی» و افزایش ریسک حسابرسی

برخلاف بند قبلی، برخی مطالعات نشان می‌دهد که افشاگری ESG ممکن است فرصت‌های دستکاری و سبزشویی ایجاد کند. در چنین شرایطی:

داده‌های ESG ممکن است «نمایشی» باشد، حسابرسان باید نسبت به قصد مدیریت برای نمایش‌سازی محتاط‌تر باشد، حجم کار حسابرسی افزایش می‌یابد، حق‌الزحمه حسابرسی بالا می‌رود، و ریسک‌های دعاوی حقوقی بیشتر می‌شود. این یافته نیاز به تحلیل عمیق‌تر ریسک‌های غیرمالی در قضاوت حسابرسان را تقویت می‌کند.

### تقویت یا تضعیف قضاوت حرفه‌ای حسابرسان؟

<sup>1</sup> Dhaliwal et al

بررسی‌ها نشان می‌دهد قضاوت حسابرس تحت تأثیر دو مکانیسم کلیدی قرار می‌گیرد:

### اثر تقویتی (Positive Mechanism)

وقتی شرکت از نظام گزارشگری پایداری واقعی استفاده می‌کند:

- ✓ داده‌های قابل اتکا تولید می‌شود؛
- ✓ سیستم‌های داخلی پایدار بهبود می‌یابد؛
- ✓ تضاد منافع کاهش می‌یابد؛
- ✓ حسابرس تصمیمات دقیق‌تر و کم‌ریسک‌تری اتخاذ می‌کند.

### اثر تضعیفی (Negative Mechanism)

وقتی شرکت تنها برای مشروعیت، گزارش پایداری تولید می‌کند:

- ✓ داده‌ها غیرقابل اتکا یا ناقص‌اند؛
  - ✓ کنترل‌های داخلی ضعیف‌اند؛
  - حسابرس مجبور به قضاوت‌های گسترده‌تر و پرریسک‌تر می‌شود.
- بنابراین، کشش اثر ESG بر قضاوت حسابرس به “کیفیت واقعی پایداری” بستگی دارد، نه صرف افشا.

### نقش فناوری در افزایش کیفیت حسابرسی پایداری

یافته‌ها نشان می‌دهد فناوری‌های نوین مانند:

- ✓ هوش مصنوعی،
  - ✓ تحلیل داده‌های بزرگ،
  - ✓ بلاک‌چین،
  - ✓ پلتفرم‌های ردیابی کربن،
  - ✓ ابزارهای XBRL پایداری،
- نقش حسابرس را دگرگون کرده‌اند.
- حسابرس امروز باید:
- ✓ تحلیل داده‌محور انجام دهد،
  - ✓ مهارت فنی غیرمالی داشته باشد،
  - ✓ شاخص‌های اقلیمی و زنجیره تأمین را ارزیابی کند.

این یعنی حسابرس در حال تبدیل شدن به یک متخصص چندرشته‌ای است.

### اثر گزارشگری پایدار بر کیفیت حسابرسی

نتیجه‌گیری حاصل از ترکیب یافته‌ها نشان می‌دهد:

افزایش کیفیت گزارشگری پایداری ← کاهش ریسک ← بهبود کیفیت حسابرسی  
در مقابل:

کیفیت پایین گزارشگری ← افزایش ابهام ESG ← تضعیف کیفیت حسابرسی

بنابراین رابطه پایداری و کیفیت حسابرسی دوطرفه است:  
شرکت‌ها برای اعتبار یافتن افشاهای پایداری، نیازمند حسابرسی باکیفیت‌اند؛  
حسابرسان برای ارزیابی بهتر ریسک، نیازمند افشاهای پایدار دقیق و قابل اتکا هستند.

### نقش حاکمیت شرکتی به عنوان عامل تقویت کننده

حاکمیت شرکتی قوی (ترکیب هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس) می‌تواند:  
✓ اثر مثبت پایداری بر کیفیت حسابرسی را تقویت کند،  
✓ اثر منفی سبزشویی را کاهش دهد،  
✓ و باعث افزایش اعتماد عمومی به گزارشگری شود.

### جمع‌بندی تحلیلی

بر اساس تحلیل جامع ادبیات، گزارشگری غیرمالی و پایداری:  
✓ دامنه و ماهیت حسابرسی را دگرگون کرده،  
✓ ریسک‌های جدیدی ایجاد کرده،  
✓ قضاوت حرفه‌ای حسابرس را پیچیده‌تر کرده،  
و در بسیاری موارد کیفیت حسابرسی را ارتقا داده است.  
اما نتایج کاملاً وابسته به کیفیت واقعی پایداری، بلوغ استانداردها، تخصص حسابرس و کنترل‌های داخلی شرکت است.  
به بیان دیگر، پایداری ابزاری برای ارتقای کیفیت حسابرسی است، نه تضمینی برای آن.

### نتایج و پیامدهای عملی

#### نتایج کلیدی مرور ادبیات

مرور نظام‌مند پژوهش‌های ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۵ نشان داد که گذار جهانی به گزارشگری غیرمالی و پایداری، نه تنها محتوای گزارشگری شرکت‌ها را متحول کرده، بلکه ماهیت حرفه‌ی حسابرسی را نیز دستخوش تغییرات بنیادین ساخته است. یافته‌های اصلی چنین خلاصه می‌شوند:

افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی: گزارشگری ESG و پایداری، حجم و کیفیت اطلاعات غیرمالی را افزایش داده و زمینه‌ی قضاوت مبتنی بر شواهد معتبرتر را برای حسابرس فراهم می‌کند. این امر به طور مستقیم کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهد.

افزایش دامنه و پیچیدگی حسابرسی: اطلاعات غیرمالی در حوزه‌هایی همچون تغییرات اقلیمی، عملکرد زیست‌محیطی، تنوع سازمانی، اخلاق کسب‌وکار و ریسک‌های زنجیره تأمین، دامنه‌ی حسابرسی را از «صورت‌های مالی» به «پاسخگویی چندبعدی سازمانی» گسترش داده است.

افزایش تقاضا برای استانداردهای تضمین پایداری: استانداردهای جدید مانند IFRS S ۱، IFRS S ۲، ESRS و GRI نیازمند تخصص، روش‌های آزمون و شواهد جدید برای حسابرسان هستند و کیفیت حسابرسی بدون انطباق با این استانداردها کاهش می‌یابد.

تأثیر مثبت ESG بر کیفیت حسابرسی: مطالعات نشان می‌دهند شرکت‌هایی با عملکرد ESG قوی‌تر:  
✓ ریسک کمتری دارند.

- ✓ احتمال تخلفات و دستکاری کمتر است.
- ✓ حسابرسان رفتار محافظه کارانه تری در قضاوت نشان می دهند.
- حق الزحمه بیشتری می پردازند که نشان دهنده دامنه گسترده تر و کیفیت بالاتر حسابرسی است.

### پیامدهای کاربردی برای حسابرسان

لزوم توسعه توانمندی های بین رشته ای: حسابرسان باید فراتر از دانش مالی سنتی حرکت کنند و مهارت هایی در حوزه های زیر کسب کنند:

- ✓ تحلیل ریسک های اقلیمی
- ✓ ارزیابی داده های انرژی و انتشار کربن
- ✓ تحلیل زنجیره تأمین و ریسک های اجتماعی
- ✓ درک استانداردهای بین المللی پایداری
- ✓ فناوری های تحلیل داده های غیرمالی AI، داده کاوی، XBRL پایداری
- این تحول نشان می دهد آینده حرفه حسابرسی کاملاً چندرشته ای است.

### بازنگری در مدل های ارزیابی ریسک حسابرسی

- با ورود اطلاعات ESG، ریسک حسابرسی دیگر فقط مالی نیست؛ بلکه شامل ریسک های:
- ✓ زیست محیطی (مثلاً عدم رعایت استانداردهای آلودگی)
  - ✓ اجتماعی (حقوق بشر، حوادث کار، تنوع سازمانی)
  - ✓ حاکمیتی (فساد، ساختار مالکیت، ترکیب هیئت مدیره)
- می شود. این یعنی حسابرسان باید مدل های طبقه بندی ریسک و انتخاب آزمون ها را بازطراحی کنند.

### ضرورت ایجاد تیم های تخصصی حسابرسی پایداری

- ساختار تیم های حسابرسی باید شامل تخصص های جدید باشد:
- ✓ متخصص محیط زیست
  - ✓ متخصص سلامت و ایمنی
  - ✓ متخصص حقوق بشر و زنجیره تأمین
  - ✓ متخصص تحلیل داده های ESG
- این امر سطح شواهد حسابرسی و اعتبار قضاوت حرفه ای را افزایش می دهد.

### به روز رسانی استانداردهای ملی حسابرسی

- کشورها و نهادهای حرفه ای باید استانداردهای تضمین پایداری را تدوین یا به روز کنند تا:
- ✓ دامنه مسئولیت حسابرس روشن شود.
  - ✓ سطح اطمینان گزارش دهی سازگار گردد.
  - ✓ روش های آزمون غیرمالی استاندارد شوند.
  - ✓ ریسک های حقوقی و دعاوی کاهش یابد.

## افزایش پاسخگویی شرکت‌ها و اثر آن بر کیفیت حسابرسی

افشای ESG، مدیران را مجبور می‌کند:

✓ رفتار فرصت‌طلبانه کمتری داشته باشند.

✓ کنترل‌های داخلی غیرمالی را تقویت کنند.

✓ در برابر ذینفعان پاسخگوتر باشند.

این محیط کنترلی قوی‌تر، کیفیت حسابرسی را به‌طور غیرمستقیم افزایش می‌دهد.

## پیامدهای کاربردی برای سیاست‌گذاران و ناظرین

### ضرورت استانداردسازی اطلاعات غیرمالی

بدون استاندارد واحد، حسابرسی ESG فاقد انسجام و قابلیت مقایسه خواهد بود.

### افزایش شفافیت برای سرمایه‌گذاران

اطلاعات ESG معتبر، ریسک ارزیابی سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد و بازار سرمایه کاراتر می‌شود.

### توسعه نظام تضمین پایداری و صدور گواهی کیفیت

نهادهای نظارتی باید «چارچوب تضمین پایداری» ایجاد کنند تا حسابرسان صلاحیت‌دار شناسایی شوند.

### الزام شرکت‌ها به افشای ESG و استانداردهای ISSB

این الزام، کیفیت گزارش‌ها و سطح پاسخگویی شرکت‌ها را ارتقا می‌دهد.

## پیامدهای کاربردی برای شرکت‌ها

### کاهش هزینه سرمایه و ریسک قانونی

شرکت‌هایی که گزارشگری ESG دارند شفاف‌ترند و هزینه سرمایه آنها کمتر است.

### بهبود شهرت و مزیت رقابتی

حسابرسی معتبر ESG، اعتماد مشتریان، کارکنان و نهادهای قانون‌گذار را افزایش می‌دهد.

### تقویت کنترل‌های داخلی غیرمالی

کنترل‌های مرتبط با سلامت، ایمنی، محیط‌زیست و اخلاق، بخشی از کنترل‌های داخلی سازمان می‌شوند.

## جمع‌بندی کلیدی

✓ گزارشگری غیرمالی نه تنها ابزار افشا، بلکه محرک تحول حرفه حسابرسی است.

✓ کیفیت حسابرسی در دنیای جدید بدون دانش ESG، فناوری داده‌محور و استانداردهای پایداری قابل تحقق نیست.

✓ شرکت‌ها و نهادهای حرفه‌ای باید راهبردهای جدیدی اتخاذ کنند تا پاسخگوی انتظارات قانونی، اجتماعی و سرمایه‌گذاران باشند.

در نهایت، حسابرسی پایداری به تقویت اعتماد عمومی، ارتقای شفافیت و افزایش ارزش بلندمدت شرکت‌ها منجر می‌شود.

## پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به بررسی جامع ادبیات و خلأهای شناسایی شده در حوزه گزارشگری غیرمالی، پایداری، ESG و اثر آنها بر قضاوت و کیفیت حسابرسی، چند مسیر تحقیقاتی مهم برای پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود:

### **توسعه مدل‌های چندبُعدی کیفیت حسابرسی در محیط ESG**

اکثر پژوهش‌ها کیفیت حسابرسی را با معیارهای سنتی مانند حق الزحمه، نوع اظهار نظر یا اندازه مؤسسه حسابرسی سنجیده‌اند. در حالی که ورود ESG ابعاد جدیدی ایجاد کرده است.

پژوهش‌های آتی می‌توانند:

مدل‌هایی برای «کیفیت حسابرسی پایداری» طراحی کنند.

شاخص‌های جدید مثل قابلیت اتکا و ردیابی داده‌های غیرمالی، کیفیت تضمین ESG، میزان اتکای حسابرس بر فناوری‌های پیشی و ارزیابی ریسک اقلیمی را در مدل قرار دهند.

اثر این شاخص‌های جدید را با شاخص‌های سنتی مقایسه کنند.

### **بررسی اثر تخصص حسابرس در حوزه ESG بر قضاوت حرفه‌ای**

بسیاری از حسابرسان فاقد دانش کافی نسبت به معیارهای پایداری و سنجه‌های زیست‌محیطی هستند.

تحقیقات آینده می‌توانند:

تأثیر آموزش پایداری و گواهینامه‌های تخصصی ESG را بر کاهش خطای قضاوت بررسی کنند.

نقش تخصص صنعتی حسابرس در ارزیابی گزارشگری غیرمالی صنایع آلاینده (نفت، گاز، فولاد) را تحلیل کنند.

### **نقش فناوری‌های نوین در بهبود کیفیت حسابرسی پایداری**

هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های بزرگ، سنجش کربن، بلاک‌چین و XBRL پایداری در ادبیات هنوز به صورت محدود بررسی شده‌اند.

پژوهش‌های آتی می‌توانند بررسی کنند:

AI چگونه کیفیت شواهد غیرمالی را ارتقا می‌دهد؟

بلاک‌چین چگونه قابلیت ردیابی داده‌های ESG را افزایش می‌دهد؟

میزان اتکای حسابرسان به ابزارهای دیجیتال و اثر آن بر کیفیت کار.

### **مطالعات بین‌کشوری و نقش محیط نهادی**

کیفیت حسابرسی تحت تأثیر تفاوت‌های قانونی، سیاسی و فرهنگی کشورهاست.

پژوهش‌های آینده می‌توانند:

اثر کیفیت حاکمیت قانون بر رابطه ESG و حسابرسی را در کشورهای در حال توسعه بررسی کنند.

مدل‌های مقایسه‌ای بین کشورهایی با سیستم استانداردگذاری متفاوت IFRS/ISSB در مقابل ESRS ارائه دهند.

نقش فشار فعالان اجتماعی و رگولاتوری را تحلیل کنند.

### **بررسی اثر افشاهای اقلیمی بر ریسک حسابرسی**

رگولاتورها در حال اجباری کردن افشاهای اقلیمی هستند.

تحقیقات آینده می‌توانند بررسی کنند:

دامنه و عمق افشاهای مرتبط با ریسک فیزیکی و انتقالی آب‌وهوایی چگونه بر دامنه حسابرسی اثر می‌گذارد.

آیا افشاهای اقلیمی موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی یا افزایش آزمون‌های محتوا می‌شود؟

### **تحلیل تعامل حاکمیت شرکتی و ESG در تعیین کیفیت حسابرسی**

اکثر مطالعات اثر ESG و حاکمیت شرکتی (CG) را جداگانه بررسی کرده‌اند.

پژوهش‌های آتی می‌توانند:

مدل‌های تعامل ESG × CG را طراحی کنند.

بررسی کنند آیا ساختار هیئت‌مدیره می‌تواند اثر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابداری را تقویت یا تضعیف کند.

### خلا مطالعات در حوزه حسابداری داخلی پایداری

حسابرسی داخلی یکی از بازیگران اصلی در اعتباردهی به گزارش‌های غیرمالی است اما کمتر بررسی شده است.

مطالعات آتی می‌توانند:

نقش حسابداری داخلی در کاهش ریسک سبزشویی بررسی کنند.

اثر بلوغ سیستم کنترل داخلی پایداری بر کیفیت حسابداری مستقل تحلیل کنند.

الگوهای رفتاری و روان‌شناسی قضاوت حسابرس در محیط ESG ورود اطلاعات غیرمالی، قضاوت حسابرس را پیچیده‌تر کرده است.

پژوهش‌های آتی می‌توانند با روش‌های رفتاری و آزمایشی بررسی کنند:

چگونه بار شناختی (cognitive load) در ارزیابی گزارشگری غیرمالی افزایش می‌یابد؟

آیا قطب‌بندی اخلاقی حسابرسان در مواجهه با اطلاعات پایداری نقش دارد؟

اثر ابهام معیارهای ESG بر ریسک پذیرش مشتری.

### مطالعات طولی درباره اثر اجرای استانداردهای ISSB بر کیفیت حسابداری

از ۲۰۲۴ به بعد استانداردهای جدید IFRS S ۱ و S ۲ اجرا شده‌اند. پژوهش‌های آینده باید بررسی کنند:

اجرای این استانداردها چگونه کیفیت حسابداری را در بلندمدت تغییر می‌دهد؟

آیا دامنه کار حسابرسان و سطح تضمین افزایش می‌یابد؟

### ضرورت طراحی مدل‌های بومی در کشورها

در بسیاری از کشورها زیرساخت داده‌ای، نظام نظارتی و مهارت‌های حرفه‌ای متفاوت از کشورهای توسعه‌یافته است.

تحقیقات آتی می‌توانند:

مدل‌های بومی و ملی‌شده برای حسابداری پایداری طراحی کنند.

چالش‌های کشورهای در حال توسعه مانند فقدان داده، سبزشویی، و نبود رگولاتوری قوی را در نظر بگیرند.

پیشنهادات فوق‌نقشه راهی برای توسعه ادبیات، استانداردسازی روش‌ها و ارتقای فهم حرفه حسابداری در عصر پایداری و

ESG ارائه می‌کنند. ادغام رویکردهای نهادی، رفتاری، تکنولوژیک و داده‌محور در تحقیقات آینده می‌تواند چارچوب

جامعی برای درک تحول نقش حسابرسان فراهم سازد.

### منابع

- ✓ استاندارد حسابداری شماره ۲۹ ایران، (۱۴۰۰)، گزارشگری رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، سازمان حسابداری.
- ✓ سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۴۰۱)، دستورالعمل گزارشگری پایداری و افشای ریسک‌های اقلیمی شرکت‌ها در ایران.
- ✓ کوچکی، م، نادری، ع، (۱۴۰۱)، اثر گزارشگری غیرمالی بر قضاوت حسابرسان: نقش میانجی پیچیدگی حسابداری، مجله حسابداری و حسابداری.
- ✓ موسوی، ن، (۱۴۰۲)، پایداری سازمانی و الزامات جدید حسابداری، انتشارات سازمان حسابداری.

- ✓ Anderson, M., & Chang, C. (2023). Sustainability assurance and the evolving role of auditors: Evidence from global ESG adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(2), 101-130.
- ✓ Aureli, S., Gigli, S., & Medei, R. (2022). ESG disclosure quality and audit effort: The moderating role of reporting regulation. *Accounting Forum*, 46(4), 367-395.
- ✓ Bice, S., & Bednar, M. (2023). The rise of sustainability governance and its implications for audit quality. *Business Strategy and the Environment*, 32(6), 2458-2475.
- ✓ Brouwer, A., & Zehms, K. (2024). Auditing carbon disclosures: Challenges for professional judgment in the era of climate risk. *Contemporary Accounting Research*, 41(1), 55-94.
- ✓ Casey, R., Grenier, J., & O'Dwyer, B. (2023). Sustainability assurance: A review and future research directions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 42(3), 27-64.
- ✓ Deumes, R., & Knechel, W. (2024). ESG risks and their integration into the audit risk model. *Accounting, Organizations and Society*, 105, 101432.
- ✓ Deloitte. (2022). Sustainability and the future of the audit profession. Deloitte Insights.
- ✓ Eccles, R., & Krzus, M. (2023). Corporate sustainability reporting: The global shift to assurance. Harvard Business School Working Paper.
- ✓ European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). (2023). European Sustainability Reporting Standards (ESRS).
- ✓ International Sustainability Standards Board (ISSB). (2023). IFRS S<sup>1</sup>: General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information.
- ✓ International Sustainability Standards Board (ISSB). (2023). IFRS S<sup>2</sup>: Climate-related Disclosures.
- ✓ KPMG. (2024). The state of sustainability assurance 2024: Market trends and audit readiness.
- ✓ Kolk, A., & Van der Veen, S. (2023). Assurance of nonfinancial information: Determinants and outcomes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(8), 1752-1780.
- ✓ Kotsantonis, S., & Serafeim, G. (2022). ESG measurement and the role of auditors. *Journal of Applied Corporate Finance*, 34(4), 75-88.
- ✓ Manes-Rossi, F., Nicolò, G., & Veltri, S. (2022). Non-financial reporting quality and external assurance. *Meditari Accountancy Research*, 30(3), 478-504.
- ✓ PwC. (2024). The auditor of the future: ESG, AI, and expanded assurance mandates.
- ✓ Simnett, R., & Huggins, A. (2023). Evolving assurance needs for sustainability reporting. *Accounting Horizons*, 37(4), 85-112.
- ✓ Sirois, L., Bédard, J., & Somoza-Lopez, A. (2023). Determinants of sustainability assurance provider choice and its effect on perceived audit quality. *International Journal of Auditing*, 27(1), 1-28.
- ✓ Tauringana, V. (2024). Sustainability reporting and audit quality: A systematic review and research agenda. *Journal of Cleaner Production*, 432, 139-165.
- ✓ Velte, P. (2022). ESG performance and audit quality: A structured literature review. *Managerial Auditing Journal*, 37(5), 656-681.
- ✓ World Economic Forum (WEF). (2022). Stakeholder capitalism metrics: Toward universal ESG reporting.