گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی:

مروری بر چارچوبهای اطمینان‌بخشی، پیامدهای کیفیت حسابرسی و چشم‌انداز آینده



دکتر محمد نوروزی

چکیده

گسترش تقاضا برای اطلاعات پایداری، گزارشگری پایداری را به یکی از اجزای مهم نظام گزارشگری شرکتی تبدیل کرده است. در این میان، کیفیت، قابلیت اتکا و اعتبار اطلاعات اهمیت ویژه‌ای دارد و اطمینان‌بخشی مستقل می‌تواند با کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی، اعتماد استفاده‌کنندگان را افزایش دهد. هدف این مقاله، بررسی چارچوبها و استانداردهای اطمینان‌بخشی گزارشگری پایداری، رابطه کیفیت اطمینان‌بخشی با کیفیت اطلاعات پایداری و تبیین چالشها و چشم‌انداز آینده این حوزه است. بررسی ادبیات نشان می‌دهد که ماهیت غیرمالی، برآوردی و آینده‌نگر اطلاعات پایداری، ضرورت اطمینان‌بخشی باکیفیت را افزایش می‌دهد. همچنین، تحولهای اخیر استانداردگذاری بین‌المللی، حرکت به‌سوی استانداردسازی و افزایش قابلیت مقایسه و اعتمادپذیری اطلاعات پایداری را نشان می‌دهد. بر این اساس، توسعه دانش و مهارت حسابرسان، تقویت کنترلهای داخلی و ارتقای فرآیندهای اطمینان‌بخشی، از الزامهای اصلی آینده حرفه حسابرسی در حوزه پایداری است.

مقدمه

در سالهای اخیر، نیاز سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، نهادهای ناظر و سایر استفاده‌کنندگان به اطلاعاتی فراتر از صورتهای مالی افزایش یافته است؛ اطلاعات مربوط به ریسکها و فرصتهای پایداری، تغییرهای اقلیمی، منابع و زنجیره ارزش، حکمرانی و سایر موضوعهایی که می‌تواند در ارزیابی چشم‌انداز اقتصادی و مالی شرکتها موثر باشد. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی پایداری شماره (۱) نیز با همین رویکرد، افشای اطلاعات تصمیم‌ساز درباره ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری و اقلیم را در چارچوب گزارشهای عمومی مالی شرکتها دنبال می‌کنند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی پایداری (۱)[۱] شرکت را ملزم می‌کند اطلاعات مربوط به ریسکها و فرصتهای پایداری را که انتظار می‌رود بر جریانهای نقدی، دسترسی به منابع مالی یا هزینه سرمایه اثر بگذارند، افشا کند. افزایش اهمیت این اطلاعات، مسئله کیفیت و اعتبار گزارشگری پایداری را نیز برجسته کرده است، به‌نحوی که همان‌گونه که صورتهای مالی برای افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به سازوکارهای حسابرسی متکی هستند، در مورد اطلاعات پایداری نیز وجود یک فرآیند مستقل اطمینان‌بخشی می‌تواند به کاهش ریسکهای اطلاعاتی و افزایش اعتماد به گزارشهای منتشرشده کمک کند.

گزارشگری پایداری[۲] طی دهه گذشته دستخوش تحولهای چشمگیری شده است. آنچه در ابتدا به‌صورت افشای داوطلبانه **مسئولیت اجتماعی شرکتی**[۳] مطرح بود، به‌تدریج در بسیاری از کشورهای پیشرفته اقتصادی به الزامهای گزارشگری تبدیل شده است. در این میان، گزارشگری پایداری باید از مفهوم گسترده‌تر پایداری شرکت[۴] تفکیک شود. پایداری شرکت به رویکرد و توانایی واحد تجاری برای ایجاد و حفظ ارزش در بلندمدت با درنظرگرفتن عوامل اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی اشاره دارد؛ درحالی‌که گزارشگری پایداری به فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و افشای اطلاعات مرتبط با موضوعهای پایداری مربوط می‌شود (PwC, 2026). در چارچوب استاندارد گزارشگری پایداری (۱)، تمرکز اصلی بر اطلاعات مالی مرتبط با ریسکها و فرصتهای پایداری است که برای استفاده‌کنندگان گزارشهای عمومی مالی در ارزیابی چشم‌انداز واحد تجاری اهمیت دارند.

افزایش اهمیت گزارشگری پایداری، مسئله کیفیت اطلاعات گزارش‌شده را نیز برجسته کرده است. اطلاعات پایداری در بسیاری از موارد ماهیتی غیرمالی، برآوردی، آینده‌نگر و وابسته به داده‌های عملیاتی و زنجیره ارزش دارد. از این‌رو، احتمال خطا، عدم قطعیت اندازه‌گیری، تفاوت در معیارهای سنجش و حتی انتخاب گزینشی اطلاعات می‌تواند قابلیت اتکای این اطلاعات را تحت‌تاثیر قرار دهد. در چنین شرایطی، کیفیت حسابرسی و اطمینان‌بخشی مستقل می‌تواند به‌عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیتی و نظارتی، در افزایش اعتبار اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی نقش داشته باشد. اهمیت این موضوع موجب شد تا ادبیات حسابرسی به‌طور فزاینده‌ای به‌رابطه میان کیفیت حسابرسی و گزارشگری پایداری توجه کند. با این‌حال، میان کیفیت حسابرسی و کیفیت اطمینان‌بخشی پایداری تفاوت اساسی وجود دارد. کیفیت حسابرسی ناظر بر کیفیت فرآیند و نتیجه حسابرسی و میزان توانایی آن در کشف و گزارش تحریفهای بااهمیت و افزایش قابلیت اتکای اطلاعات است؛ درحالی‌که اطمینان‌بخشی پایداری به ارزیابی مستقل اطلاعات پایداری بر اساس معیارهای مناسب مربوط می‌شود.

در این راستا، با هدف ارائه یک مرور منسجم از رابطه میان گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی، به تبیین مفاهیم بنیادین گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی و نیز چارچوبهای اصلی و استانداردهای اطمینان‌بخشی به گزارشگری پایداری بررسی پرداخته شده است. در ادامه نیز، درباره نقش کیفیت حسابرسی و اطمینان‌بخشی در کیفیت گزارشگری پایداری تحلیل شده و در نهایت، چالشها و چشم‌انداز آینده حرفه حسابرسی در این حوزه مورد بحث قرار گرفته است.

مبانی مفهومی گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی

گزارشگری پایداری

تحولهای اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی در دهه‌های اخیر موجب شده است که نیاز استفاده‌کنندگان اطلاعات به گزارشهای فراتر از صورتهای مالی افزایش یابد. در این شرایط، گزارشگری پایداری به‌عنوان سازوکاری برای ارائه

گزارشگری پایداری به فرآیند شناسایی اندازه‌گیری و افشای اطلاعات مرتبط با موضوعهای پایداری مربوط می‌شود

اطلاعات درباره موضوعها و ریسکهای مرتبط با پایداری، به یکی از اجزای مهم نظام گزارشگری شرکتها تبدیل شده است. گزارشگری پایداری را می‌توان فرآیندی دانست که طی آن شرکت اطلاعات مرتبط با آثار، ریسکها، فرصتها و عملکرد خود در حوزه‌های پایداری را برای استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای شرکت ارائه می‌کند. از این منظر، گزارشگری پایداری با خود پایداری شرکت یا فقط عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت یکسان نیست؛ بلکه بر نحوه شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای اطلاعات مربوط به موضوعهای پایداری، به‌منظور برجسته‌کردن توانایی یک نهاد در مدیریت ریسکهای کلیدی تمرکز دارد. پایداری شرکت مفهومی گسترده است که به توانایی واحد تجاری برای ایجاد و حفظ ارزش در بلندمدت، با درنظرگرفتن آثار و وابستگیهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی فعالیتهای آن اشاره دارد. در این مفهوم، پایداری فقط به عملکرد زیست‌محیطی شرکت محدود نیست، بلکه مجموعه‌ای از عوامل را دربر می‌گیرد که می‌تواند بر توانایی شرکت برای حفظ و توسعه فعالیتهای خود در بلندمدت اثرگذار باشند. از منظر گزارشگری، اهمیت پایداری زمانی افزایش می‌یابد که موضوعهای مرتبط با آن بتوانند بر وضعیت مالی شرکت اثرگذار باشند.

بنابراین، پایداری شرکت یک مفهوم عملکردی و راهبردی است، درحالی‌که گزارشگری پایداری یک فرآیند اطلاعاتی است، که طی آن واحد تجاری اطلاعات مربوط به موضوعها، ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری را شناسایی، اندازه‌گیری و تجمیع می‌کند و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. اهمیت گزارشگری پایداری از این واقعیت ناشی می‌شود که برخی عوامل غیرمالی می‌توانند آثار مالی بااهمیتی در آینده ایجاد کنند. برای مثال، تغییرهای اقلیمی، محدودیت منابع، تغییرهای مقرراتی، ریسکهای زنجیره تامین، روابط با کارکنان و مسایل حاکمیتی می‌توانند بر هزینه‌ها، درآمدها، سرمایه‌گذاریها و جریانهای نقدی شرکت اثرگذار باشند.

یکی از مزایای ذاتی گزارشگری پایداری، افزایش اعتبار یک شرکت است که به‌عنوان نتیجه گزارشگری در مورد پروژه‌های اجتماعی و زیست‌محیطی که در آن‌ها مشارکت دارد، ایجاد می‌شود. هنگامی که شرکتها از نظر مالی و گزارشگری پایداری عملکرد خوبی داشته باشند، می‌توانند در تعامل با ذینفعان (تامین‌کنندگان، مشتریان، موسسات اعتباری، مقامات دولتی یا عموم مردم) با مشکلات کمتری مواجه شوند. گزارشگری پایداری ابزاری برای برقراری ارتباط با ذینفعان با هدف تحقق افشای اطلاعات پایداری شرکتها، شفافیت، حاکمیت موثر و پاسخگویی است که نهادها از آن برای انتشار اطلاعات در مورد سهم مثبت یا منفی در توسعه پایدار، استفاده می‌کنند. همچنین به‌عنوان گزارشگری غیرمالی شناخته می‌شود و می‌تواند به پیش‌بینی نتایج مالی آینده کمک کند.

گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی

گزارشگری پایداری به‌طور معمول شامل اطلاعاتی است که بخشی از آن‌ها غیرمالی، برآوردی، آینده‌نگر یا وابسته به داده‌های عملیاتی و زنجیره ارزش است. چنین ویژگیهایی می‌تواند احتمال خطا یا عدم‌اطمینان اطلاعاتی را افزایش دهد. در این شرایط، کیفیت بالاتر حسابرسی و اطمینان‌بخشی می‌تواند از طریق ارزیابی دقیق‌تر ریسک، کسب شواهد مناسب، بررسی کنترلهای مرتبط و ارزیابی معیارهای گزارشگری، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش دهد. به‌بیان دیگر، اهمیت گزارشگری پایداری فقط در افزایش حجم اطلاعات منتشرشده نیست؛ بلکه کیفیت،

قابلیت اتکا، شـفافیت و قابل‌مقایسـه‌بودن اطلاعات از ارکان اساسی اثربخشی آن محسوب می‌شوند. در واقع، اگر اطلاعات پایداری فاقد کیفیت لازم باشـند یا امکان راستی‌آزمایی آن ها محدود باشد، افزایش حجم افشـا به‌الزام به افزایش شفافیت منجر نخواهد شد. کیفیت بالاتر گزارشگری پایداری با کاهش شاخصهای مدیریت سـود ارتباط دارد. همچنین، رابطه میان کیفیت گزارشـگری پایداری و کیفیت گزارشگری مالی پس از حسابرسـی، تحت‌تاثیر میزان تلاش حسابرس قرار می‌گیرد؛ موضوعـی که نشـان می‌دهد حسابرسـان می‌تواننـد کیفیت گزارشـگری پایـداری را در ارزیابـی ریسـک و برنامه‌ریزی حسابرسـی مورد توجه قرار دهند. بر این اساس، گزارشگری پایداری را می‌توان بخشی از زنجیره اطلاعاتی شرکت دانست که کیفیت آن می‌تواند بر ادراک اسـتفاده‌کنندگان از شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات شرکت تاثیرگذار باشد.

بنابراین، مسئله اساسی فقط این نیست که آیا شرکت اقدام به گزارشـگری پایداری می‌نماید یا خیـر، بلکه موضوع حایز اهمیت در این خصوص این اسـت که اطلاعات گزارش‌شـده تا چه اندازه معتبر، قابل‌اتکا، شـفاف و قابل‌ارزیابی است. در این باره، حسابرسـی باکیفیت نقشـی محوری در تایید اعتبار گزارشـگری پایداری ایفا می‌کند و عدم‌تقـارن اطلاعاتی بین مدیریت و ذینفعان را کاهش می‌دهند. ادبیات و شواهد تجربی از بازارهای مختلف جهانی نشـان دهنده این موضوع است که حسابرسـی باکیفیت، یک سـازوکار موثر نهادی برای کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی در زمینه گزارشگری پایداری است؛ زیرا ارزش افزوده حسابرسـان فراتر از تایید صرف اطلاعات بوده و آنـان از طریق ارائـه خدمات مشـاوره‌ای و بهبود کنترلهای داخلی، به ارتقای کیفیت گزارشـگری پایـداری در بلندمدت کمک می‌کنند.

بر اسـاس آن چه بیان شـد، رابطه مفهومی گزارشـگری پایـداری و کیفیت حسابرسـی را می‌توان به‌شـرح نگاره (۱) خلاصه کرد:

پیامدها و چالشهای کیفیت حسابرسی در گزارشگری پایداری

بر اسـاس مفاهیم نظری ارتقای کیفیت حسابرسـی در حوزه گزارشـگری پایداری، انتظار می‌رود اجرای صحیح آن منجر به پیامدهای کیفی زیر گردد:

- افزایـش قابلیـت اتـکای اطلاعـات: یکـی از مهم‌ترین پیامدهای کیفیت بالاتر حسابرسی و اطمینان‌بخشی، افزایش قابلیت اتکای اطلاعات گزارش‌شـده اسـت. در گزارشـگری پایداری، ایـن موضوع اهمیت بیشـتری دارد؛ زیرا بخشـی از اطلاعـات ممکـن اسـت بر اسـاس برآوردهـا، داده‌های عملیاتی یا اطلاعات زنجیره ارزش تهیه شود. فرآیند مستقل اطمینان‌بخشـی می‌تواند احتمال وجـود خطاهای بااهمیت و اطلاعات غیرقابل‌اتکا را کاهش دهد.

- کاهش عدم‌تقـارن اطلاعاتی: کیفیت حسابرسـی می‌تواند فاصلـه اطلاعاتی میـان مدیریت و اسـتفاده‌کنندگان خارجی را کاهـش دهد. ایـن موضوع به‌ویـژه برای سـرمایه‌گذاران اهمیت دارد؛ زیرا آنان به‌طور معمول دسترسـی مستقیمی به سیستمهای داخلی تولیدکننده اطلاعات پایداری ندارند.

- افزایش اعتماد سـرمایه‌گذاران: اطمینان‌بخشـی مستقل می‌تواند اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات پایداری را افزایش

نگاره ۱- رابطه مفهومی اثرگذاری کیفیت حسابرسی بر گزارشگری پایداری



دهد. ایـن موضوع به‌خصوص در شـرایطی اهمیـت دارد که سـرمایه‌گذاران با حجم زیادی از اطلاعـات مواجه‌اند و کیفیت و قابلیت مقایسـه این اطلاعات در شرکتهای مختلف یکسان نیست. بنابراین، حسابرسی و اطمینان‌بخشی می‌تواند به‌عنوان سازوکاری برای افزایش اعتماد به اطلاعات عمل کند.

علاوه‌بـر پیامدهـای کیفیت حسابرسـی در گزارشـگری پایداری، چالشـهایی هم در روند اجرا وجود دارد که این موارد به‌شرح زیر است:

- پیچیدگـی اطلاعات پایداری: اطلاعـات پایداری برخلاف بسـیاری از اطلاعـات مالی، ممکن اسـت از منابع مختلف و سیسـتمهای عملیاتی متفاوت جمع‌آوری شـود. این موضوع کار حسـابرس را دشوارتر می‌کند و نیاز به شناخت سیستمهای اطلاعاتی، کنترلهای داخلی و روشهای اندازه‌گیری غیرمالی را افزایش می‌دهد.

- کمبود تخصص تخصصی: حسـابرس سـنتی ممکن است دانـش کافی دربـاره برخی موضوعهـای تخصصی همچون انتشار کربن، تغییرهای اقلیمی، تنوع زیستی، زنجیره تامین، شـاخصهای اجتماعی و انرژی و مصرف منابع نداشـته باشد. در ایـن صورت توجه به اسـتفاده از تخصصهای مختلف را در چارچـوب ماموریت اطمینان‌بخشـی، موضوعـی مهم تلقی می‌گردد.

- تفـاوت معیارهـای گزارشـگری: یکی از مشـکلات مهم گزارشگری پایداری، تنوع چارچوبها و معیارهای مورد استفاده است.

- هزینه اطمینان‌بخشـی: اجرای فرآیندهای اطمینان‌بخشی مسـتلزم هزینه اسـت و شـرکت بایـد سیسـتمهای داخلی، مستندسازی و داده‌های لازم را ایجاد کند.

- ابهـام در نقـش و مسـئولیت، محدودیتهـای منابـع و ناهماهنگیهای نظارتی در حوزه‌های گزارشگری پایداری.

چارچوبهـا و اسـتانداردهای اطمینان‌بخشـی به گزارشگری پایداری

با توجه به موارد از پیش گفته‌شـده، با گسـترش گزارشـگری پایداری و افزایش استفاده سـرمایه‌گذاران، نهادهای نظارتی و سـایر ذینفعـان از این اطلاعات، ضـرورت افزایش قابلیت اتکا، شـفافیت و اعتمادپذیری اطلاعـات پایداری را به‌همراه داشـته اسـت. از آنجا که اطلاعات پایداری می‌تواند شـامل داده‌های کیفی و کمی متنوعی باشـد و بر اسـاس چارچوبها و استانداردهای مختلف گزارش شود، صرف انتشار این اطلاعات برای تضمین کیفیت و اعتبار آن کافی نیسـت. در این شرایط، تدوین سـازوکارهایی برای افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارشهای پایداری مطرح شد. ازجمله اقدامهای صورت گرفته شده در این حوزه به‌شرح زیر قابل تبیین است.

بـا تصویـب اسـتاندارد گزارشـگری پایـداری (۱) و الزام اطمینان‌بخشـی طبـق دسـتورعمل **گزارشـگری پایداری شـرکت**[۵] (CSRD)، نقش حسابرسـان در کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتـی پایداری بیش از پیش پررنگ شـده اسـت. **هیئت اسـتانداردهای بین‌المللی پایداری**[۶] در سال ۲۰۲۳ با انتشار اسـتاندارد گزارشـگری پایداری، با عنـوان الزامهای عمومی افشـای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری، شرکتها را ملزم نمود تا اطلاعات مربوط به ریسـکها و فرصتهـای مرتبط با پایداری را که انتظار می‌رود بر چشـم‌انداز شـرکت اثرگذار باشـند، افشا کنند. هدف اصلی این استاندارد، الزام واحدهای تجاری به ارائه اطلاعاتی درباره ریسـکها و فرصتهای مرتبط با پایداری است که بتواند بر جریانهای نقدی، دسترسی به منابع مالی یا مخارج سرمایه شرکت در کوتاه‌مدت، میان‌مدت یا بلندمدت اثر بگذارد. این الزامها با هدف افزایش شـفافیت، ارتقای قابلیت مقایسـه اطلاعات و بهبود تصمیم‌گیری سـرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان تدوین شـده است. این اسـتاندارد اگرچه بیشتر بر افشا متمرکز است، اما زمینه‌سـاز اطمینان‌بخشی خارجی بوده و حسابرسان را ملزم به بررسی انطباق گزارشـهای پایداری با این چارچوبها می‌کند. اولویت هیئت اسـتانداردهای بین‌المللی گزارشـگری پایداری در مرحله کنونی، حمایت از اجرای این اسـتانداردها و هماهنگی با نهادهای نظارتی در سراسر جهان است.

تحول در الزامهای گزارشـگری پایـداری در اتحادیه اروپا نیز با تصویب دسـتورعمل **گزارشـگری پایداری شرکتی** (CSRD)، بیانگـر حرکت از گزارشـگری داوطلبانه و پراکنده اطلاعـات غیرمالی به سـمت یک نظـام سـاختاریافته‌تر و استانداردشـده برای گزارشـگری اطلاعات پایداری اسـت. این تحـول، در کنـار افزایـش دامنـه اطلاعات مـورد نیاز

استفاده‌کنندگان، اهمیت قابلیت اتکا و اعتباربخشی مستقل به اطلاعات گزارش‌شده را نیز افزایش داده است. دستورعمل **گزارشگری شرکتی پایداری** (CSRD) جامع‌ترین دستورعمل گزارشگری پایداری است. این دستورعمل که برای گزارشگری مالی سال ۲۰۲۴ الزامی گردید، شرکتها را ملزم نمود تا طبق **استانداردهای گزارشگری پایداری اروپا**[۷] به ارائه اطلاعات بپردازند، که شرکتها باید در راستای اطمینان‌بخشی، به کسب **اطمینان محدود**[۸] بپردازند که به‌تدریج به **اطمینان معقول**[۹] گذار خواهد کرد. ویژگیهای کلیدی این دستورعمل شامل ارزیابی دوگانه اهمیت؛ مبنی‌بر افشای اطلاعات هم در مورد نحوه آثار مسایل پایداری بر شرکت و هم در مورد آثار آن بر جامعه و محیط‌زیست گزارش دهند، الزام به اظهارنظر حسابرسان مستقل در مورد اطلاعات پایداری شرکت، و انتشار اطلاعات پایداری باید در قالب گزارشهای دیجیتال، می‌باشد (PwC, 2026).

علاوه‌بر موارد یادشده، **هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی**[۱۰] در نوامبر ۲۰۲۴، الزامهای عمومی برای اطمینان‌بخشی نسبت به **گزارشگری پایداری**[۱۱] را در قالب استاندارد بین‌المللی برای اطمینان‌بخشی پایداری ۵۰۰۰ منتشر نمود. این استاندارد یک چارچوب جامع و مستقل برای حسابرسی و اطمینان‌بخشی موضوعهای مختلف پایداری ازجمله زیست‌محیطی، اجتماعی، حاکمیتی، اقتصادی، فرهنگی و جنبه‌های مختلف آن را شامل می‌شود. این استاندارد هر دو سطح **اطمینان‌بخشی محدود**[۱۲] و **اطمینان‌بخشی معقول**[۱۳] را پوشش داده و الزامهای مربوط به اطمینان‌بخشی را از مرحله پذیرش و تداوم ماموریت تا برنامه‌ریزی، ارزیابی ریسک، طراحی و اجرای روشهای اطمینان‌بخشی، کسب شواهد کافی و مناسب، ارزیابی اطلاعات و در نهایت نتیجه‌گیری و گزارشگری را دربر می‌گیرد. بنابراین، این استاندارد فقط مجموعه‌ای از الزامهای مربوط به بررسی نهایی گزارش پایداری نیست، بلکه کل فرآیند انجام یک ماموریت اطمینان‌بخشی را مورد توجه قرار می‌دهد (IAASB, 2024).

از ویژگیهای مهم (ISSA 5000)، رویکرد مبتنی‌بر اصول و قابلیت استفاده آن توسط طیف گسترده‌ای از ارائه‌دهندگان

گزارشگری پایداری به‌طور معمول شامل اطلاعاتی است که بخشی از آنها غیرمالی برآوردی، آینده‌نگر یا وابسته به داده‌های عملیاتی و زنجیره ارزش است

خدمات اطمینان‌بخشی است. این استاندارد علاوه‌بر حسابرسان مستقل، برای سایر متخصصانی که خدمات اطمینان‌بخشی ارائه می‌کنند نیز قابل‌استفاده است؛ مشروط بر آنکه الزامهای اخلاقی و استقلال مربوط و الزامهای نظام مدیریت کیفیت لازم را رعایت کنند. این ویژگی، امکان ایجاد یک مبنای حرفه‌ای مشترک برای ارائه خدمات اطمینان‌بخشی پایداری را در میان رشته‌ها و حوزه‌های تخصصی مختلف فراهم می‌کند. یکی دیگر از موضوعهای مهم در (ISSA 5000)، توجه به ویژگیهای خاص اطلاعات پایداری و ریسکهای مرتبط با تهیه و گزارش این اطلاعات است. اطلاعات پایداری ممکن است شامل داده‌های کمی و کیفی، برآوردها، اطلاعات آینده‌نگر، شاخصهای غیرمالی و اطلاعات مربوط به زنجیره ارزش، باشد. از این‌رو، ارزیابی ریسک، اهمیت، کفایت و مناسب بودن شواهد و استفاده از اشخاص متخصص در موارد لازم، از عناصر مهم اجرای روند اطمینان‌بخشی پایداری است. اهمیت (ISSA 5000) از آن جهت است که این استاندارد با فراهم‌کردن چارچوب حرفه‌ای

لازم برای اطمینان‌بخشی نسبت به اطلاعات گزارش‌شده، شکاف موجود میان الزامهای گزارشگری پایداری و الزامهای حرفه‌ای مربوط به اطمینان‌بخشی نسبت به این اطلاعات را تا حد زیادی کاهش داده است. این استاندارد با ایجاد زمینه حرکت از رویکردهای پراکنده به سوی یک چارچوب مستقل و اختصاصی، نقطه عطف مهمی در روند ارتقا و استانداردسازی حسابرسی گزارشگری پایداری محسوب می‌شود که تا حدود زیادی، افزایش کیفیت، قابلیت اتکا، شفافیت و اعتمادپذیری اطلاعات گزارش‌شده در زمینه پایداری را در پی داشته است (IAASB, 2024).

چشم‌انداز جهانی اطمینان‌بخشی به گزارشگری پایداری

بررسی مطالعات و پژوهشهای حوزه گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که هم‌زمان با گسترش الزامهای قانونی و حرفه‌ای در زمینه گزارشگری و اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری و حرکت نهادهای بین‌المللی به‌سمت ایجاد چارچوبها و استانداردهای منسجم و قابل‌مقایسه، اهمیت اعتباربخشی مستقل به این اطلاعات نیز افزایش یافته است. در این شرایط، حرفه حسابرسی با تقاضای فزاینده‌ای برای ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و سایر خدمات مرتبط با گزارشگری پایداری مواجه خواهد شد؛ به‌گونه‌ای که حسابرسان و سایر ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان‌بخشی ناگزیر خواهند بود دانش، مهارتها و روشهای حرفه‌ای خود را متناسب با ماهیت و پیچیدگی اطلاعات پایداری توسعه دهند. از این منظر، گسترش گزارشگری پایداری نه‌تنها دامنه اطلاعات مورد استفاده ذینفعان را افزایش داده، بلکه نقش کیفیت حسابرسی و اطمینان‌بخشی مستقل را در ارتقای قابلیت اتکا، شفافیت و اعتمادپذیری این اطلاعات بیش از پیش برجسته ساخته است. مهم‌ترین الزامهای حرفه حسابرسی را می‌توان در چهار محور خلاصه کرد:

- آموزش تخصصی حسابرسان: حسابرسان باید علاوه‌بر استانداردهای حسابرسی، با مفاهیم پایداری، اقلیم، داده‌های غیرمالی و روشهای اندازه‌گیری شاخصهای پایداری آشنا شوند.
- توسعه استانداردهای اطمینان‌بخشی با تمرکز بر شاخصهای کیفیت و کمیت افشای اطلاعات غیرمالی و استفاده از تخصصهای مختلف در روند حسابرسی و اطمینان بخشی پایداری.
- تقویت کنترلهای داخلی: شرکتها باید سیستمهای کنترل داخلی مرتبط با تولید و ثبت داده‌های پایداری را تقویت کنند تا اطلاعاتی تولید شود که قابلیت رسیدگی و اطمینان‌بخشی داشته باشد.
- توجه به حسابرسی داخلی: فراتر از موضوع حسابرسی مستقل، توجه به حسابرسی داخلی در راستای تحول در مسیر اطمینان‌بخشی و تحول در فعالیتهای سنتی حسابرسان داخلی با انطباق به شرکای استراتژیک در حاکمیت پایداری.

نتیجه‌گیری و جمع‌بندی

گزارشگری پایداری در حال تبدیل‌شدن به یکی از اجزای مهم نظام گزارشگری شرکتی است و افزایش اهمیت آن، مسئله کیفیت و قابلیت اتکای اطلاعات پایداری را نیز برجسته کرده است. مرور ادبیات نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی و اطمینان‌بخشی می‌تواند از طریق افزایش قابلیت اتکای اطلاعات، کاهش ریسکهای اطلاعاتی و محدود کردن عدم‌تقارن اطلاعاتی، نقش مهمی در ارتقای کیفیت گزارشگری پایداری ایفا کند. شواهد تجربی جدید نیز نشان می‌دهد ویژگیهای ارائه‌دهنده اطمینان، فرآیند اطمینان‌بخشی و نوع خدمات ارائه‌شده می‌تواند با کیفیت گزارشگری پایداری ارتباط داشته باشد. با این‌حال، باید میان کیفیت حسابرسی، کیفیت اطمینان‌بخشی و عملکرد زیست محیطی، اجتماعی یا حاکمیتی شرکت تمایز قایل شد. حسابرس مسئول بهبود مستقیم عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی یا حاکمیتی شرکت نیست؛ بلکه نقش اصلی وی در چارچوب ماموریت حسابرسی یا اطمینان‌بخشی، افزایش قابلیت اتکای اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی است.

از منظر **استانداردگذاری نیز انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی پایداری (۱)** (IFRS S1) و **دستورعمل** در **حوزه گزارشگری** (CSRD) **و انتشار**

الزامات برای اطمینان بخشی نسبت به گزارشگری پایداری (ISSA 5000) در حوزه اطمینان‌بخشی، تحولی بنیادین در حوزه اطمینان‌بخشی پایداری محسوب می‌شود که با ارائه چارچوبی منسجم، الزامهای اخلاقی و مدیریت کیفیت، و پوشش تمامی موضوعها و سطوح اطمینان، نقش حسابرسان را در افزایش اعتمادپذیری اطلاعات پایداری به‌طور چشمگیری ارتقا می‌دهد. این استاندارد زمینه‌ساز همگرایی جهانی در گزارشگری و اطمینان‌بخشی پایداری بوده و آینده حرفه حسابرسی در حوزه پایداری را به سمت ارتقای کیفیت اطمینان‌بخشی، تخصص بیشتر حسابرسان، بهبود کنترلهای داخلی، افزایش قابلیت اتکای داده‌های پایداری و ایجاد اعتماد در استفاده‌کنندگان اطلاعات، سوق می‌دهد. ازجمله اقدامهایی که انتظار می‌رود در این روند موثر باشد عبارتند از، سرمایه‌گذاری در آموزش و توانمندسازی حسابرسان و هماهنگی مستمر با تحولهای نهادهای استانداردگذاری غیرمالی جهانی و توسعه استانداردهای گزارشگری و اطمینان‌بخشی در پایداری.

پانوشتها:

1- General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information (IFRS S1)
2- Sustainability Reporting
3- Corporate Social Responsibility (CSR)
4- Corporate Sustainability
5- Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)
6- International Sustainability Standards Board (ISSB)
7- European Sustainability Reporting Standards (ESRS)
8- Limited Assurance
9- Reasonable Assurance
10- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
11- General Requirements for Sustainability Assurance (ISSA 5000)
12- Reasonable Assurance
13- Limited Assurance

منابع:

- Asante-Appiah, B., & Lambert, T. A. (2023). The Role of the External Auditor in Managing Environmental, Social, and Governance (ESG) Reputation risk. Review of Accounting Studies, 28(4), 2589-2641. https://doi.org/10.1007/s11142-022-09706-z

IFRS Foundation. (2023). IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. International Sustainability Standards Board.

- Xu, H. & Hay, D. & Harrison, J. (2026). Sustainability Assurance Quality: Indicators and Consequences. Accounting and Finance. 66 (1): 849-886. https://doi.org/10.1111/acfi.70196.
- PwC. (2026). Integrating CSRD and ESG into Financial Consolidation: The 2025-2026 strategic shift. London: PwC Publications.
- Afrasinei, M. B. & Carp, M. & Georgescu, I. (2024). The Influence of Sustainability Reporting on Audit Quality. Empirical Analysis on Companies Listed on the Bucharest Stock Exchange. Audit Financier. 22 (173): 127-138. DOI:10.20869.AUDITF.2024.173.003.
- Hassan, O. A. G. & Sefiedgar, M. & Mahdavi, G. (2023). Audit Quality and Sustainability Reporting: An Integrated Approach. Journal of Financial Reporting and Accounting, 21 (1): 89–108. https://doi.org/10.1108/JFRA-08-2021-0202
- Ilias, N. F. & Md Zin, N. (2024). Audit Quality and Sustainability Reporting: A Conceptual Framework for Transparent and Responsible Disclosure. International Journal of Research and Innovation in Social Science. 9 (8): 1388–1396. DOI: https://dx.doi.org/10.47772/IJRISS.2025.908000115.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2024). International Standard on Sustainability Assurance 5000: General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (ISSA 5000). International Federation of Accountants.

Kercher, K., Duncan, K., Moore, G., & Southam, C. (2026). Global State of Play for Extended Sustainability Disclosures, Performance, and Assurance: Insights from Cross-country Benchmarking. Accounting and Finance, 66(1), 824-848.

- Lu, M., Wang, R., Wu, Y., & Zhou, S. (2026). Reporting Connectivity, Audit Quality, and Audit fees. Abacus. https://doi.org/10.1111/abac.70008