

گزارشگری و گواهی دهی زیست محیطی، اجتماعی و راهبری (ESG): نقشه راه برای حسابرسان

همچنین تأثیر شرکت بر محیط زیست است.

جزء S^۳ یا اجتماعی اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شامل اطلاعاتی پیرامون ارزشها و روابط تجاری شرکت است. به عنوان مثال، جزء اجتماعی شامل مواردی نظیر اطلاعات مربوط به نیروی کار و زنجیره تأمین، کیفیت و ایمنی محصول، موضوعات مربوط به سرمایه انسانی (مانند سلامت و ایمنی کارکنان، تنوع و فراگیری خط مشیها و تلاشها) است.

جزء G^۴ یا راهبری اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شامل اطلاعاتی درباره راهبری است. این اطلاعات می تواند پیرامون ساختار و تنوع هیأت مدیران، جبران خدمات مدیران اجرایی، پاسخگویی به رویدادهای مهم، تاب آوری شرکتی، خط مشیها و شیوههای مربوط به لابیگری،

گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری چیست؟

گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری می تواند شامل مباحث کیفی و معیارهای کمی، نظیر معیارهای اندازه گیری عملکرد شرکت در برابر ریسکهای زیست محیطی، اجتماعی و راهبری، فرصتها و راهبردهای مرتبط باشد. اصطلاحات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری، پایداری و مسئولیت اجتماعی شرکتی^۱ (CSR)، اغلب در توصیف گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری به جای یکدیگر استفاده می شوند.

جزء E^۲ یا زیست محیطی اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شامل نحوه مواجهه و مدیریت ریسکها و فرصت های مرتبط با اقلیم (آب و هوا)، کمبود منابع طبیعی، آلودگی، ضایعات و سایر عوامل محیطی از سوی شرکت و



الهه مهدوی ثابت



مرتضی اسدی



تئوری‌های افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و پایداری:

تئوری‌های مختلفی وجود دارد که انگیزه شرکت‌ها برای افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و پایداری را توضیح می‌دهد؛ از جمله تئوری اقتصاد سیاسی^۶، تئوری مشروعیت^۷، تئوری علامت‌دهی^۸، تئوری ذینفعان^۹ و تئوری سازمانی^{۱۰}.

تئوری اقتصاد سیاسی: تئوری حسابداری اقتصاد سیاسی بر مبنای ادبیات حسابداری زیست‌محیطی و اجتماعی که در دهه ۱۹۹۰ از نوشته‌های پارکر استخراج شد، به‌طور گسترده در خصوص افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی استفاده می‌شود و در قالب مفهوم قرارداد اجتماعی بیان می‌کند که اگر مشاهده شود یک سازمان، درگیر فعالیت‌های اجتماعی نامطلوب شده است، جامعه از تأیید آن سازمان صرف‌نظر می‌کند و این امر منجر به نابودی آن می‌شود لذا به‌منظور حفظ موقعیت در جامعه، مدیریت، ممکن است اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های زیست‌محیطی و اجتماعی سازمان را منتشر کند.

تئوری مشروعیت: این تئوری از پارادایم اقتصاد سیاسی مشتق شده است و بر این فرض تمرکز می‌کند که یک سازمان باید نقش اجتماعی‌اش را به‌وسیله پاسخ به نیازهای جامعه و دادن آنچه جامعه می‌خواهد، حفظ کند. تئوری مذکور بر این مبنا استوار است که میان واحد تجاری و جامعه‌ای که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، قرارداد اجتماعی وجود دارد. طبق تئوری قرارداد اجتماعی، شرکت‌ها با جامعه قرارداد اجتماعی دارند تا وظایف مشخصی را در محدوده عدالت انجام دهند. به عبارت دیگر، تئوری مشروعیت که توسعه‌یافته تئوری قرارداد اجتماعی است، شرکت‌ها را وادار به پاسخگویی به تقاضای گروه‌های مختلف

ادغام می‌کنند، می‌توانند نحوه تأثیر چنین ملاحظات بر کسب‌وکار و ارتباط این عوامل را به ذینفعان خود اطلاع‌رسانی کنند. شرکت‌ها اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را بنا به دلایل بسیاری گزارش می‌دهند. به‌عنوان مثال، شرکت‌ها از طریق گزارشگری این عوامل قادرند که:

- ریسک‌ها و فرصت‌های کلیدی زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری و نحوه مدیریت آنها را اطلاع‌رسانی کنند.
- پیشرفت در تعهدات شرکت نسبت به محیط زیست و جامعه را انتقال دهند.
- نشان دهند که چگونه راهبرد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت برای همه ذینفعان ارزش به همراه دارد.
- اعتماد در نحوه اولویت‌بندی و پیشبرد تعهدات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری از سوی رهبری شرکت را افزایش دهند.

مشارکت‌های سیاسی و رشوه‌خواری و فساد باشد.

برخی از افراد، موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را صرفاً با تغییرات اقلیمی، نظیر تأثیر کربن یا انتشار گازهای گلخانه‌ای^۵ (GHG) شرکت مرتبط می‌دانند. اگرچه تغییرات آب‌وهوایی بخشی از مؤلفه زیست‌محیطی در اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری است و توجه قابل ملاحظه‌ای را از سوی بازار به خود جلب کرده است و با دیگر عناصر زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری وابستگی متقابل دارد اما این مؤلفه‌ای است که چنانچه موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را گسترده‌تر ملاحظه کنیم، دارای ابعاد متعددی است.

شرکت‌هایی که ملاحظات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را از طریق گزارشگری آنها در راهبرد تجاری و شیوه‌های مدیریت ریسک خود به شکل مؤثری

ذینفع، از طریق مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌هایشان می‌کند.

تئوری علامت‌دهی: این تئوری بیان می‌کند که عملکرد شرکت و هزینه‌های صورت گرفته برای افشای اطلاعات، حاوی اطلاعات جدید است و مدیران می‌توانند از موارد مذکور برای علامت‌دادن و رساندن اخبار خوب به سهامداران استفاده کنند. به عبارت دیگر، عملکرد مطلوب و هزینه‌های پایداری شرکتی، دارای محتوای اطلاعاتی است و این اطلاعات را به ذینفعان مخابره می‌کند که شرکت احتمالاً برای افشای پایداری شرکتی بیشتر رغبت می‌کند.

تئوری ذینفعان: براساس تئوری ذینفعان که مبتنی بر دیدگاه اجتماعی ایجاد شده است، شرکت‌ها باید به‌دنبال برآورده ساختن انتظارات اجتماعی و سیاسی باشند لذا شرکت‌ها با افشای اطلاعات در گزارش‌های سالانه، تأثیر مستقیمی در افزایش سطح اطمینان جامعه می‌گذارند و مشروعیت شرکت در جامعه را بهبود می‌بخشند.

تئوری سازمانی: تئوری مذکور به بررسی چگونگی ساختار سازمانی و فعالیت‌های شکل گرفته از طریق نیروهای فرهنگی، سیاسی و اجتماعی که چنین نهادهایی را احاطه می‌کنند، می‌پردازد. سازمان‌ها جهت پایداری شدن باید با محیط اطرافشان تبادل داشته و با نهادهای گوناگون در آن محیط در ارتباط باشند. اثبات پایبندی و وفاداری به انتظارات، رفتارها و عقاید ارزشمند از طریق جامعه به‌طور گسترده ممکن است به سازمان در کسب حمایت جامعه و همچنین قانونی بودن و مشروعیت کمک بسزایی داشته باشد.

چه عاملی سبب گسترش گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری می‌شود؟

شرکت‌ها گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را راهی برای رفع نیازهای اطلاعاتی

ذینفعان خود و شفاف‌سازی تعهدات‌شان می‌دانند و از این طریق به شناسایی، مدیریت و گزارش ریسک‌های مرتبط با زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری می‌پردازند. با توجه به ۱۰ ریسک اول جهانی (از نظر تأثیر و احتمال) که از سوی مجمع جهانی اقتصاد^{۱۱} (WEF) ذکر شده است و آنها را جزو موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری می‌دانند، مدیریت این ریسک‌ها هرگز تا این حد مهم نبوده است. به عبارت دیگر شرکت‌ها به‌طور فزاینده‌ای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را به‌صورت داوطلبانه گزارش می‌دهند تا از این طریق درخواست سرمایه‌گذاران را اجابت کنند و بینش بیشتری درمورد ارزش سازمانی شرکت ارائه دهند.

پژوهش‌های فراوانی وجود دارد که نشان می‌دهد اهمیت عوامل زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی نزد شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان رو به رشد است؛ به‌عنوان مثال:

قنبری قلع‌رودخانه‌ی، وطن‌پرست و آزادی (۱۴۰۰)، در پژوهشی براساس نظریه توسعه پایدار، عملکرد مسئولیت اجتماعی و افشای اطلاعات زیست‌محیطی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. در پژوهش فوق ۲۰۷ شاخص برای دو متغیر مسئولیت اجتماعی و افشای اطلاعات زیست‌محیطی بر مبنای ابعاد (اقتصادی، اجتماعی و محیطی) برای مسئولیت اجتماعی و ابعاد (موجودی مواد، مصرف انرژی، آب، تنوع زیست‌محیطی، انتشار گازها، فاضلاب و پسماند، محصولات و خدمات، تأمین‌کنندگان مواد اولیه و شکایت زیست‌محیطی) برای متغیر افشای زیست‌محیطی شناسایی شد. یافته‌های حاصل نشان داد که تنها

۲۳ درصد از شرکت‌های مورد بررسی درخصوص مسئولیت اجتماعی و افشای زیست‌محیطی عملکردی بالاتر از حد متوسط داشته‌اند.

پورخانی ذاکله‌بری، جهانشاد و حیدرپور (۱۳۹۹)، ابتدا به ارائه الگویی بابت افشای پایداری شرکتی و در مرحله بعد تأثیر عوامل مرتبط با تئوری علامت‌دهی و ذینفعان بر گزارشگری پایداری شرکتی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد از عوامل مرتبط با تئوری علامت‌دهی، عملکرد شرکت بر شاخص کل پایداری شرکتی، افشا از جنبه اقتصادی و زیست‌محیطی تأثیر مستقیم دارد؛ به‌علاوه درصد هزینه‌های پایداری شرکت بر شاخص کل پایداری شرکتی، افشا از جنبه عمومی، زیست‌محیطی و اجتماعی تأثیر مستقیم دارد. همچنین از عوامل مرتبط با تئوری ذینفعان نیز، مالکیت دولتی بر شاخص کل و تمامی جنبه‌های پایداری شرکتی تأثیر مستقیم دارد و مالکیت اعضای هیأت‌مدیره بر شاخص کل پایداری شرکتی، افشا از جنبه عمومی، اقتصادی و زیست‌محیطی تأثیر مستقیم دارد. لذا یافته‌های پژوهش فوق، اهمیت الزام افشای اطلاعات غیرمالی را برای قانون‌گذاران و استاندارد‌گذاران نشان می‌دهد.

برزگری خانقاه و جعفری‌تراجی (۱۳۹۵)، به بررسی رابطه ویژگی‌های شرکت و افشای مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های مطالعه نشان داده است که رابطه مثبت و معناداری بین اندازه شرکت، عملکرد شرکت و حضور مدیران مستقل با افشای مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی شرکت وجود دارد. همچنین، رابطه منفی و معناداری بین مالکیت نهادی با افشای مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی



شرکت وجود دارد. باین حال، هیچ رابطه معناداری بین اهرم مالی، ساختار مالکیت، اندازه حسابرس و اندازه هیأت مدیره با افشای مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی شرکت وجود ندارد.

حیدرپور و شهبازی (۱۳۹۴)، به بررسی رابطه بین افشای زیست محیطی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی با مربوط بودن ارزش و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که کیفیت افشای زیست محیطی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی (شامل درصد مدیران غیرموظف هیأت مدیره، درصد مالکیت اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل و درصد مالکیت سهامداران نهادی) با مربوط بودن ارزش سهام شرکت های بورسی رابطه مستقیم و معناداری دارد. همچنین، کیفیت افشای زیست محیطی با عملکرد سهام شرکت ها رابطه مستقیم و معناداری دارد.

چشم انداز گزارشگری و اطمینان دهی زیست محیطی، اجتماعی و راهبری در حال حاضر چه وضعیتی دارد؟

در سال ۲۰۱۹، ۹۰ درصد شرکت های موجود در شاخص S&P ۵۰۰ به صورت داوطلبانه گزارش های پایداری را منتشر کردند و این گزارش ها برای اطلاع رسانی از عملکرد موضوعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری طراحی شدند. شرکت ها از انواع چهارچوب ها و استانداردهای گزارشگری پایداری استفاده می کنند، که عبارتند از: استانداردهای طرح های ابتکاری گزارشگری جهانی (GRI)^{۱۱}، هیأت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)^{۱۲} و توصیه های کارگروه افشای مالی پیرامون مسائل اقلیمی (آبوهوا) (TCFD)^{۱۴}.

چهارچوب های گزارشگری، رهنمودهای مبتنی بر اصول را ارائه می دهند و از این طریق به شرکت ها در شناسایی موضوعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری یاری می رسانند تا چگونگی نظام مند شدن

و تهیه اطلاعات مربوط به موضوعات مذکور را که باید افشا شوند، پوشش دهد. استانداردهای گزارشگری، الزامات خاص و تفصیلی را ارائه می دهد و به شرکت ها در تعیین اینکه کدام اطلاعات خاص (یعنی، هر دوی اطلاعات کیفی و کمی) که باید برای هر عنوان افشا شوند، کمک می کند. (برای مرور سطح بالا از چهارچوب ها و استانداردهای گزارشگری پایداری مشترک به پیوست ۱ مراجعه کنید). اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری از طریق مسیرها یا سازوکارهای افشای مختلف، گزارش می شوند و این مسیرها عمدتاً شامل وبسایت های شرکت و انواع گزارش ها از گزارش های پایداری گرفته تا گزارش های یکپارچه، متنوع هستند.

استفاده کنندگان اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری، شامل سرمایه گذاران و سایر ذینفعان، به دنبال شفافیت طرح های ابتکاری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری و همچنین اطلاعات

قرارگیرد ارزش آن اطلاعات بیشتر خواهد شد.

مقررات مرتبط با گزارشگری یا افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در ایران به شرح زیر است:

■ طبق ماده (۳۸) پیش‌نویس آیین‌نامه راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی تهیه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، شرکت‌ها باید در راستای مسئولیت اجتماعی با رویکرد توسعه پایدار و ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه‌مدت و بلندمدت، اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه تهیه و در پایگاه اینترنتی خود ارائه کنند.

■ طبق مواد (۴۲) و (۴۳) دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ هیأت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌ها می‌توانند با رویکرد توسعه و ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه‌مدت و بلندمدت، اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه تهیه و در پایگاه اینترنتی خود ارائه کنند. به‌علاوه هیأت‌مدیره باید در گزارش تفسیری مدیریت، ضمن ارزیابی میزان تحقق برنامه‌های راهبردی، گزارش اقدامات شرکت در رابطه با رعایت اصول راهبری شرکتی را ارائه کند. در این گزارش باید گزارش عضو مستقل هیأت‌مدیره در خصوص رعایت اصول حاکمیت شرکتی نیز درج شود.

■ طبق مواد (۹۸) الی (۱۰۰) دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در مؤسسات اعتباری غیردولتی مصوب ۱۳۹۶/۰۲/۱۲ مدیریت کل مقررات،



به این هدف می‌رسد. مؤسسات حسابرسی مستقل به الزامات مهم در راستای حفظ استقلال، سیستم کنترل کیفیت مؤسسه و دارا بودن صلاحیت برای موضوع مورد بحث، پایبند هستند. کسب هر سطح اطمینان توسط حساب‌رسان شامل ارزیابی فرایندها، سیستم‌ها و در صورت لزوم داده‌ها و سپس ارزیابی شواهد به‌دست‌آمده و نتایج روش‌های انجام شده به‌منظور نتیجه‌گیری از خدمات بررسی اجمالی یا اظهارنظر در کارهای رسیدگی، است.

اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری چگونه گزارش یا افشاء می‌شوند؟

گزارشگری پایداری از لحاظ تاریخی خارج از فرم‌های معمول نهادهای ناظر قرار می‌گیرند. با وجود این، سرمایه‌گذاران و سایرین به افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در فرم‌های الزامی شده توسط نهادهای ناظر (از جمله گزارش‌های سالانه و گزارش‌های میان‌دوره‌ای) علاقه فراوانی دارند. چنانچه اطلاعات مزبور توسط کارشناس مستقل (حساب‌رس مستقل) در معرض گواهی‌دهی

با کیفیت، دقیق و قابل اتکا هستند، لذا خدمات اطمینان‌بخشی جهت تسهیل این اهداف با توجه به اطلاعات گزارش شده زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، در نظر گرفته شده است. در سال ۲۰۱۹، ۲۹ درصد از شرکت‌های موجود در شاخص S&P ۵۰۰، بخشی یا تمام اطلاعات پایداری خود را تحت نوعی اطمینان‌بخشی شخص ثالث قرار دادند. این اطمینان‌بخشی شخص ثالث متنوع است و از گواهی‌دهی در سطح بررسی اجمالی یا رسیدگی توسط یک مؤسسه حسابرسی مستقل تا خدمات تأیید یا تصدیق از سوی شرکت‌های مهندسی و مشاور را شامل می‌شود.

گواهی‌دهی در سطح بررسی اجمالی یا رسیدگی از سوی یک مؤسسه حسابرسی مستقل سبب می‌شود که یک حسابدار مستقل به انتشار گزارشی اقدام کند که هدفش ارتقای قابلیت اتکای آن اطلاعات نزد استفاده‌کنندگان مورد نظری است که از گزارش گواهی‌دهی بهره می‌برند، گزارش فوق از طریق ارائه نتیجه‌گیری یا اظهارنظر پیرامون آن اطلاعات (به‌عنوان مثال، ادعاهای مدیریت، داده‌ها و سایر موارد افشای انجام شده توسط مدیریت)،

ریسک و ملاحظات حقوقی حسابرسان

مانند هر کار گواهی‌دهی دیگری، حسابرسان باید ریسک‌ها و ملاحظات حقوقی مربوط به ارائه خدمات گواهی‌دهی در مورد اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را در نظر بگیرند؛ به‌ویژه هنگامی که چنین اطلاعاتی در گزارش‌های سالانه یا میان‌دوره‌ای گنجانده می‌شود. این خصوص چندین پیش‌شرط را ارائه می‌دهد که باید قبل از پذیرش یا ادامه کار به انجام برسند. این استانداردهای اعتباردهی و رهنمود مرتبط با آن، مانند راهنمای گواهی‌دهی پایداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا، پروتکل‌هایی را برای حسابرسان برقرار کرده‌اند تا هنگام پذیرش کار گواهی‌دهی زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، در نظر بگیرند. معمولاً مسائلی مانند مدیریت ریسک

آیا یک شرکت می‌تواند از مؤسسه حسابرسی مستقل یکسانی برای حسابرسی صورتهای مالی و گواهی‌دهی اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری خود استفاده کند؟

بله، انجام خدمات بررسی اجمالی یا رسیدگی به اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری به شرط تأیید قبلی کمیته حسابرسی، برای مؤسسه حسابرسی مستقل که حسابرسی صورتهای مالی را نیز انجام می‌دهد، جزو خدمات مجاز تلقی می‌شود. انجام خدمات گواهی‌دهی بررسی اجمالی یا رسیدگی توسط یک مؤسسه حسابرسی مستقل، مستلزم آن است که مؤسسه، الزامات استقلال خاصی را برآورده کند. با وجود این، این کار می‌تواند توسط مؤسسه حسابرسی مستقل متفاوتی نیز انجام شود.

مجوزهای بانکی و مبارزه با پولشویی اداره مطالعات و مقررات بانکی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و مواد (۹۴) الی (۹۶) دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در بانکهای دولتی مصوب ۲۵ مهر ۱۳۹۶ معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت‌های دولتی ارائه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، هیأت‌مدیره مؤسسه اعتباری/بانک موظف است سازوکاری را فراهم کند که اطلاعات مربوط به حاکمیت شرکتی مؤسسه اعتباری/بانک مطابق با «ضوابط ناظر بر حداقل استانداردهای شفافیت و انتشار عمومی اطلاعات توسط مؤسسات اعتباری» ابلاغی از سوی بانک مرکزی، برای عموم منتشر شود. هیأت‌مدیره مؤسسه اعتباری/بانک موظف است علاوه بر اهداف کسب‌وکار، خط‌مشی‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای، مسئولیت اجتماعی و حمایت از محیط‌زیست مؤسسه اعتباری/بانک را افشا کند. همچنین هیأت‌مدیره مؤسسه اعتباری/بانک ملزم به افشای خط‌مشی‌های منابع انسانی درخصوص مواردی نظیر برنامه‌های آموزش و توسعه منابع انسانی و طرح‌های مالکیت سهام کارکنان است.

■ طبق راهنمای به‌کارگیری «ضوابط گزارش تفسیری مدیریت» برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۶/۱۰/۰۴ هیأت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌ها باید در قسمت اهداف مدیریت و راهبردهای مدیریت برای دستیابی به آن اهداف، سیاست‌های شرکت در ارتباط با راهبری شرکتی و گام‌های صورت گرفته در رابطه با آن و اطلاعاتی درخصوص مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی شرکت را افشا کنند.



داخلی، منابع حقوقی و استقلال حسابرسان هنگام پذیرش صاحبکار و پس از آن به صورت مداوم به عنوان بخشی از ارزیابی نحوه ساختاردهی، اجرا و گزارش زیست محیطی، اجتماعی و راهبری باید رایزنی شوند.

استانداردهای کنترل کیفیت (استانداردهای ۱ و ۲۲۰)، حسابرسان مستقل را ملزم می کند تا مسائلی مانند اینکه آیا صاحبکار پذیرفته شود یا ارتباط با وی ادامه یابد یا کار رسیدگی خاصی برای آن صاحبکار انجام شود یا خیر را ارزیابی کنند. استانداردهای کنترل کیفیت ایجاب می کند که مؤسسه، خط مشی ها و رویه هایی را تعیین کند تا اطمینان معقول حاصل شود که مؤسسه:

- احتمال ارتباط با صاحبکار را که مدیریت آن فاقد درستکاری است به حداقل می رساند؛
- تنها آن کارهایی را می پذیرد که به طور منطقی انتظار می رود مؤسسه بتواند با صلاحیت حرفه ای به اتمام برساند؛ و
- ریسک های مربوط به ارائه خدمات حرفه ای به اقتضای شرایط را به گونه مناسبی در نظر می گیرد.

ویژگی های تصمیم گیری مهم شامل موارد زیر است اما محدود به آنها نیست: (الف) چه اطلاعاتی در دامنه کار گواهی دهی قرار می گیرند (موضوع مورد نظر)؛

(ب) موضوع مورد نظر با چه معیارهای گزارشگری اندازه گیری می شود (به عنوان مثال، طرح گزارشگری جهانی، استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری پایداری، معیارهای تدوین شده توسط شرکت)؛ (پ) چه سطحی از خدمات گواهی دهی (کارهای رسیدگی و بررسی اجمالی)

ارائه می شود؛ و (ت) اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری و گزارش گواهی دهی مرتبط با آن چگونه افشاء می شوند و مورد استفاده قرار می گیرند؟

چه اطلاعاتی در دامنه کار گواهی دهی قرار می گیرند؟

این موضوع میان شرکت های مختلف، متفاوت است؛ ممکن است برخی از شرکت ها انتخاب کنند که گزارش پایداری آنها کاملاً تحت رسیدگی گواهی دهی قرار بگیرد، در حالی که برخی دیگر ممکن است فقط معیارها یا موارد افشای منتخبی را برگزینند (به عنوان مثال، انتشار گازهای گلخانه ای). دامنه کار گواهی دهی توسط مدیریت، تعیین می شود اما ملاحظات مدیریت ریسک، حسابرسان را تحت تأثیر قرار می دهد.

■ ارزیابی حسابرسان از تناسب دامنه کار گواهی دهی با در نظر گرفتن شواهد مورد نیاز، اهداف مدیریت از ارائه اطلاعات معین، تعیین سطح اهمیت آن اطلاعات توسط مدیریت، پیمایی که شرکت سعی در انتقال آن دارد، نیازها و انتظارات استفاده کنندگان مورد نظر و عوامل دیگر، تعیین می شود.

■ حسابرسان همچنین باید بررسی کنند که آیا آنها قادر خواهند بود شواهد کافی و مناسبی برای دستیابی به سطح اطمینان مورد نظر به دست آورند یا خیر. عواملی نظیر ماهیت افشا(ها)، ماهیت و پیچیدگی فرایندها و کنترل های مدیریت درخصوص چگونگی ایجاد اطلاعات لازم برای موارد افشاء و خود گزارش، از بین عوامل دیگر می توانند در نظر گرفته شوند.

موضوع مورد نظر با چه معیارهای گزارشگری اندازه گیری می شود؟

حسابرسان باید قبل از پذیرش کار گواهی دهی، مناسب و در دسترس بودن معیارهای مورد استفاده در تهیه و ارزیابی موضوع مورد نظر را تعیین کنند. برخی از شرکت ها اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری را مطابق با استانداردها یا چهارچوب های گزارشگری پایداری (به عنوان مثال، استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری پایداری، طرح گزارشگری جهانی، کارگروه موارد افشای مالی مربوط به اقلیم) تهیه می کنند، درحالی که برخی دیگر از معیارهای تدوین شده توسط شرکت یا معیارهای سفارشی استفاده می کنند که ممکن است استانداردهای موجود را به عنوان نقطه شروع به کار نبرند. حسابرسان باید ارزیابی کنند که آیا معیارهای انتخاب شده توسط طرف مسئول (یعنی شرکت) ویژگی های مناسب بودن را برآورده می کند یا خیر.

معیارهایی را که شرکت ها برای گزارش اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری استفاده می کنند، می توان به طور گسترده به دو دسته استانداردها یا چهارچوب های گزارشگری پایداری (به عنوان مثال، استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری پایداری، طرح گزارشگری جهانی، کارگروه موارد افشای مالی مربوط به اقلیم) و معیارهای تدوین شده توسط شرکت یا معیارهای سفارشی طبقه بندی کرد.

■ استانداردها یا چهارچوب های گزارشگری پایداری: سرمایه گذاران به طور فزاینده ای انتظار دارند تا اطلاعات مطابق با چهارچوب ها و استانداردهای موجود ارائه شوند. حتی هنگامی که شرکتی از این استانداردهای شناخته شده استفاده



می‌کند، حساب‌رسان هم‌چنان ملزم هستند مناسب و در دسترس بودن معیارهای انتخاب شده را تعیین کنند. ■ چهارچوب‌ها، رهنمودهای مبتنی بر اصولی را ارائه می‌کنند تا به شرکت‌ها برای شناسایی موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری به‌منظور پوشش و تعیین نحوه ساختاردهی و آماده‌سازی اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری که افشا می‌کنند، کمک کند. استانداردها، الزامات خاص و تفصیلی را ارائه می‌دهند که ممکن است به شرکت‌ها در تعیین معیارهای مشخص برای افشای یک موضوع کمک کند. در اغلب موقعیت‌ها، توصیف اساسی معیارها باید با جزئیات اضافی تکمیل شود تا کفایت روشن بودن معیارها برای کار اطمینان‌بخشی مطابق با

استانداردها مشخص شود. این فرایند شامل درنظر گرفتن فرایند شرکت برای جمع‌آوری اطلاعات است و این که کدام اطلاعات موجود است. ■ معیارهای تدوین شده توسط شرکت یا معیارهای سفارشی: متشکل از معیارهایی است که با استانداردها و چهارچوب‌های موجود مطابقت ندارند یا ممکن است از آنها فاصله بگیرند یا آنها را تغییر دهند. شرکت‌ها ممکن است این معیارها را ترجیح دهند زیرا به آنها اجازه می‌دهد تا دیدگاه منحصر به فرد خود را ارائه دهند و کیفیت افشا(ها) را به کمک اطلاعات مخصوص و مربوط به شرکت خود، ارتقاء دهند. ارائه اطلاعات، با استفاده از معیارهای تدوین شده توسط شرکت، بر پایه دلایل منطقی و اهداف معتبری

می‌تواند قرار بگیرد. بنابراین، درک هدف و منطق اینکه چرا یک شرکت از معیارهای مخصوص به خود استفاده می‌کند، مهم است. ■ ممکن است معیارهای تدوین شده توسط شرکت چالش‌های مخصوص به خودش را نیز داشته باشد، از جمله: ■ ممکن است شرکت بتواند پیامدهای مطلوب‌تری را نسبت به آنچه که در صورت استفاده از استانداردهای گزارشگری پایداری به‌دست می‌آید، ارائه دهد. ■ ممکن است ارزیابی پایداری و در دسترس بودن معیارها چالش‌برانگیزتر از زمانی شود که از استانداردها و چهارچوب‌های گزارشگری موجود استفاده می‌شد. ■ ممکن است معیار تعریف شده توسط



جنبه‌های بااهمیت است. یک حسابرس همان سطح اطمینان را در کار رسیدگی به دست می‌آورد که حسابرس دیگری هنگام حسابرسی صورت‌های مالی کسب می‌کند؛ بنابراین، ممکن است ریسک سوء تعبیر استفاده‌کنندگان از سطح اطمینان اطلاعات در مقایسه با کار بررسی اجمالی که حسابرس اطمینان محدودی را کسب می‌کند، کمتر باشد. مکان و چگونگی افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری نیز ممکن است بر کسب سطح اطمینان شرکت از آن اطلاعات، تأثیر بگذارد. همانطور که یک حسابرس سطح اطمینان را ارزیابی می‌کند، آنها باید چشم‌انداز استفاده‌کنندگان گزارش، سودمندی برای سرمایه‌گذاران و مدیریت ریسک را نیز در نظر بگیرند. ■ هدف از یک کار بررسی اجمالی، کسب اطمینان محدود و بیان نتیجه‌گیری در مورد این است که آیا حسابرس به تغییرات بااهمیتی که باید در اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری

همچنین ممکن است حسابرسان درباره نحوه برآورده نمودن شرایط معیارهای مناسب، مشروط به رعایت قواعد استقلال قابل اجرا، به طرف مسئول توصیه‌هایی داشته باشند.

چه سطحی از خدمات گواهی‌دهی حاصل می‌شود؟

مدیریت سطح خدمات گواهی‌دهی را که از حسابرسان درخواست خواهد کرد، تعیین می‌کند (به‌عنوان مثال، اینکه کار بررسی اجمالی یا رسیدگی انجام شود) و این تصمیم را براساس عوامل مختلفی، از جمله اهداف مدیریت در ارائه اطلاعات، تعیین سطح اهمیت آن اطلاعات توسط مدیریت، پیامی که شرکت قصد انتقال آن را به ذینفعان دارد و نیازها و انتظارات استفاده‌کنندگان مورد نظر، می‌گیرد.

■ اهداف یک کار رسیدگی به‌دست آوردن اطمینان معقول (سطح بالای اطمینان اما نه مطلق) و اظهارنظر در مورد مطابقت اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری با معیارها، از تمام

شرکت تنها تفاوت اندکی نسبت به معیار تعریف شده توسط یک استاندارد یا چهارچوب گزارشگری پایداری را منعکس نماید، که احتمالاً این سؤال‌ها پیش می‌آید که چرا از استاندارد یا چهارچوب گزارشگری پایداری استفاده نشده است.

■ این چالش‌ها ممکن است با کمک موارد زیر کاهش یابند:
■ استفاده از روش‌شناسی یکسان در طول دوره‌ها؛

■ تدوین موارد افشا و شفاف کردن چگونگی انتخاب معیارهای تدوین شده توسط شرکت یا معیارهای سفارشی؛ و
■ توضیح اینکه معیارها به‌طور کامل با سایر استانداردها یا چهارچوب‌های موجود یا معیارهای با عنوان مشابه استفاده شده در دیگر شرکت‌ها، قابل مقایسه نیستند.

در صورت لزوم، حسابرسان می‌توانند در خصوص الزامات قابل اجرا در مورد معیارها و ملاحظات مرتبط به تبعیت از معیارها، به طرف مسئول مشورت دهند.

مروری بر چهارچوب‌ها و استانداردهای مهم گزارشگری پایداری

در یک نگاه	مزایا	استفاده موردنظر	استانداردها:
از ارائه جهانی اطلاعات بااهمیت مالی برای اطلاع از تصمیم‌های تخصیص سرمایه حمایت می‌کند	شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا شاخص‌های بااهمیت مالی که مختص صنعت هستند را گزارش کنند تا نیازهای سرمایه‌گذاران را به‌صورت جهانی تأمین کنند و ممکن است به‌عنوان مبنایی برای معیارهای مناسب در قرارداد خدمات گواهی‌دهی به‌کار برده شوند	می‌تواند برای شناسایی، مدیریت و انتقال اطلاعات مالی بااهمیت پایداری به سرمایه‌گذاران، استفاده شود	استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)
از ارائه اطلاعات بااهمیت اجتماعی که می‌تواند مناسب فرهنگ‌ها و مناطق جغرافیایی باشد حمایت می‌کند	شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا تأثیر فعالیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی خود را به ذینفعان مختلف گزارش دهند و ممکن است به‌عنوان مبنایی برای معیارهای مناسب در قرارداد خدمات گواهی‌دهی مورد استفاده قرار گیرند	می‌تواند برای کمک به کسب‌وکارها به‌منظور شناخت و اطلاع‌رسانی تأثیر کسب‌وکار بر مسائل ضروری پایداری به طیف وسیعی از ذینفعان، استفاده شود	استانداردهای ابتکاری گزارشگری جهانی (GRI)
توصیه‌های مبتنی بر اصول برای مدیریت و گزارش ریسک اقلیم (آب‌وهوا) به‌صورت جهانی	توصیه‌های مبتنی بر اصول که به‌عنوان مبنایی برای موارد افشای مسائل جهانی مرتبط با اقلیم (آب‌وهوا) به‌کار برده می‌شوند	بر موارد افشای مالی مربوط به اقلیم (آب‌وهوا) تمرکز می‌کند تا به سرمایه‌گذاران و سایرین به‌منظور شناخت ریسک‌های بااهمیت مربوط به تغییرات اقلیم (آب‌وهوا) کمک کند	توصیه‌های کارگروه موارد افشای مالی مربوط به اقلیم (آب‌وهوا) (TCFD)
چهارچوب مبتنی بر اصول که شاخص‌ها یا اهداف مشخصی را تجویز نمی‌کند	تفکر و گزارشگری یکپارچه را رواج می‌دهد تا ارائه‌دهندگان سرمایه‌مالی را قادر سازد که مدل کسب‌وکار و چگونگی افزایش ارزش استراتژی کسب‌وکار را در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت درک کنند	می‌تواند به ارائه‌دهندگان سرمایه‌مالی توضیح دهد که چگونه یک شرکت در طول زمان، با ارائه هر دو اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط، ایجاد ارزش می‌کند	چهارچوب گزارشگری یکپارچه (IR)

چهارچوب‌ها: مجموعه‌ای از رهنمودهای مبتنی بر اصول که برای «چگونگی» نظام‌مند شدن اطلاعات و تهیه آن و اینکه چه موضوعات وسیعی پوشش داده می‌شوند، است

ایجاد شود تا مطابق با معیارها باشد برخورد کرده است یا خیر. دامنه کارهای بررسی اجمالی به مراتب کمتر از کارهای رسیدگی است که منجر به سطح اطمینان معنادار اما پایین‌تری می‌شود.

■ یک حسابرس می‌تواند به طرف مسئول در درک الزامات مربوط به هر سطح اطمینان و سایر ملاحظات کمک کند و اینکه آیا:

■ بررسی اجمالی یا رسیدگی، اهداف استفاده‌کنندگان موردنظر را برآورده می‌کند؛ و

■ استفاده‌کنندگان تفاوت بین کارهای رسیدگی و بررسی اجمالی را درک نمی‌کنند و در نتیجه، بیشتر از حدی که تضمین شده به کار بررسی اجمالی اتکا می‌کنند.

■ عوامل اضافی مؤثر بر سطح خدمات گواهی‌دهی که مدیریت شرکت از حساب‌برسان درخواست می‌کند شامل ماهیت استفاده‌کنندگان موردنظر و میزان اهمیت اطلاعات برای آنها می‌شود.

■ هنگامی که از موارد افشای زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری برای تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود، ممکن است سطح اطمینان کار رسیدگی مناسب‌تر از سطح اطمینان کار بررسی اجمالی باشد. ■ سطح اطمینان کار رسیدگی ممکن است برای معیارهای هیأت استانداردهای حسابداری پایداری که برای برآورده نمودن نیازهای سرمایه‌گذاران طراحی شده است، مناسب‌تر باشد.

دیگر موضوعات مرتبط با گزارشگری که ممکن است بر ملاحظات حقوقی و ریسک حساب‌برس تأثیرگذار باشند

آیا گزارشگری زیست‌محیطی،

اجتماعی و راهبری سال به سال به‌طور یکنواخت است؟

گزارشگری یکنواخت که سال به سال از روش یکسانی استفاده می‌کند، با تغییراتی که به‌وضوح توضیح داده شده است می‌تواند به محدود کردن توانایی شرکت برای انتخاب گزینشی، دستکاری یا ارائه اطلاعات همراه‌کننده کمک کند. اطلاعات گزارش‌شده‌ای که شامل اطلاعات مقایسه‌ای سال قبل نیز باشد، می‌تواند توانایی شرکت در انتخاب گزینشی اطلاعات، دستکاری یا ارائه اطلاعات همراه‌کننده را محدود کند.

آیا گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت با همتایان آن قابل مقایسه است؟

معیارها و اطلاعات قابل مقایسه شرکت با معیارها و اطلاعات افشاشده از سوی شرکت‌های همتا می‌تواند به استفاده‌کنندگان این اطلاعات کمک کند تا بین شرکت‌های مذکور به مقایسه بپردازند.

چگونه می‌توان شرکت‌ها را از انتخاب گزینشی سودمندترین معیارها دور کرد؟

حساب‌برس باید ارزیابی کند که آیا اطلاعات گزارش‌شده در چهارچوب قرارداد، همانطور که توسط استانداردهای بین‌المللی الزامی شده است، همراه‌کننده است یا خیر (برای مثال، می‌توان این اطلاعات را به‌عنوان «گلچین» معیارهای مطلوب در نظر گرفت).

آیا تکرار و زمان‌بندی گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری کافی و مناسب است؟

اطلاعات گزارش‌شده بر مبنای سالانه (یا مکررتر)، مانند سایر اشکال گزارشگری

شرکتی (یعنی صورت‌های مالی)، سبب ارتقای یکنواختی و قابلیت مقایسه گزارش‌ها می‌شود.

گزارشگری اطلاعات قدیمی می‌تواند نشان دهد که نارسایی‌های خاصی ممکن است در فرایند شرکت وجود داشته باشد و به‌طور بالقوه می‌تواند کفایت یا تناسب فرایندهای گزارشگری و کنترل‌های مرتبط را زیر سؤال ببرد.

آیا راهبری و کنترل‌های مناسبی بر فرایند گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری وجود دارد؟

تهیه اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری عموماً تحت پوشش سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی^{۱۵} (ICFR) شرکت قرار نمی‌گیرد. کنترل‌ها و رویه‌های افشا^{۱۶} (DCPS) به‌شکلی گسترده‌تر می‌تواند توسط نهادهای مقررات‌گذار و ناظر (مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی و...) تعریف شود و مربوط به تمام اطلاعاتی باشد که باید از سوی شرکت‌ها افشا شود. ایجاد راهبری خوب، خط‌مشی‌ها و کنترل‌های حاکم بر فرایند گزارشگری می‌تواند سبب ارتقای دقت در جمع‌آوری و گزارشگری اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شود. به‌عنوان مثال، باید توجه داشت که آیا:

■ نقش‌ها و مسئولیت‌های تعریف‌شده با نظارت مالکان داده‌های موضوعات مذکور، وجود دارند یا خیر؛

■ خط‌مشی و رویه‌های داده‌های موضوعات مذکور، از جمله، [اما نه محدود به آنها]، تکرار گزارشگری، اندازه‌گیری، تجمیع داده‌ها و روش‌های ارزیابی خطا وجود دارند یا خیر و یا مستند هستند یا خیر؛

■ کنترل‌هایی برای جمع‌آوری داده‌ها وجود دارند یا خیر؛ و



■ نظارت هیأت مدیره بر افشای اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری، وجود دارد یا خیر؛ داده های ورودی از نظر سطح اطمینان مطلوب هستند یا خیر؛ و پس از آنکه اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری افشا شد، آیا بررسی اینکه چنین اطلاعات و کنترل هایی برای گزارشگری به موقع و صحیح در دسترس است، صورت می گیرد یا خیر.

بدون داشتن نقش مدیریتی در طراحی کنترل ها، حسابرس ممکن است به مشاوره طرف مسئول، درمورد کفایت ساختار راهبری صاحبکار و کنترل های افشا بر فرایند گزارشگری اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری بپردازد. برای انجام بحث پیرامون اقدامات مهمی که شرکت می تواند در برقراری

راهبری مؤثر بر اطلاعات گزارش شده زیست محیطی، اجتماعی و راهبری صورت دهد، لطفاً به پیوست ۲ مراجعه کنید.

حسابرسان چه قوانین، مقررات و الزاماتی را در رابطه با موضوعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری باید در نظر داشته باشند؟

علاوه بر موارد بیان شده در بخش «اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری چگونه گزارش یا افشا می شوند؟» قوانین و مقررات مرتبط با زیست محیطی، اجتماعی و راهبری که لازم است مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است:

■ **اصل ۵۰ قانون اساسی:** در جمهوری اسلامی، حفاظت محیط زیست که نسل امروز و نسل های بعد باید در آن حیات

اجتماعی رو به رشدی داشته باشند، وظیفه عمومی تلقی می شود. از این رو فعالیت های اقتصادی و غیر آن که با آلودگی محیط زیست یا تخریب غیرقابل جبران آن ملازمه پیدا کند، ممنوع است.

■ اهداف سازمان حفاظت محیط زیست:

تحقق اصل پنجاهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منظور حفاظت از محیط زیست و تضمین بهره مندی صحیح و مستمر از محیط زیست به نحوی که ضمن حفظ تعادل مناسبات زیستی موجبات توسعه پایدار و بهبود، رشد و اعتلای کیفی انسان ها فراهم آید.

■ **بندهای ۱۰ و ۱۱ سیاست های کلی**

محیط زیست: بندهای ۱۰ و ۱۱ سیاست های کلی ابلاغی مقام معظم

رهبری (تاریخ ۱۳۹۴/۰۸/۲۶) به استقرار حسابرسی زیست‌محیطی و تأمین مالی سبز اشاره دارد:

■ **بند ۱۰:** استقرار نظام حسابرسی زیست‌محیطی در کشور با لحاظ ارزش‌ها و هزینه‌های زیست‌محیطی (تخریب، آلودگی و احیا) در حساب‌های ملی.

■ **بند ۱۱:** حمایت و تشویق سرمایه‌گذاری‌ها و فناوری‌های سازگار با محیط‌زیست با استفاده از ابزارهای مناسب از جمله عوارض و مالیات سبز.

■ **ماده ۲۳۲ قانون تجارت و مواد ۴۱ و ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار در خصوص ارائه گزارش درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت:** سازمان بورس و اوراق بهادار در چهارچوب وظایف و اختیارات خود و به‌منظور تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، گزارش نمونه «فعالیت و وضع عمومی شرکت» را تهیه کرده است که یکی از سرفصل‌های آن گزارش عملکرد اجتماعی به شرح زیر است:

■ گزارش وضعیت مصرف انرژی در شرکت (شامل تمهیدات انجام شده در زمینه صرفه‌جویی انرژی)،

■ گزارش عملکرد زیست‌محیطی شرکت در سال مالی مورد گزارش و پیش‌بینی روند آتی آن،

■ تشریح اقدامات انجام شده درخصوص رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تأثیرات زیست‌محیطی فعالیت شرکت به خصوص در حوزه پسماندها، منابع آب و آلودگی هوا،

■ گزارش عملکرد اجتماعی شرکت شامل کمک‌های عام‌المنفعه و همکاری با مؤسسات خیریه و کمک به رفاه عمومی جامعه (با اشاره به مصوبه مجمع عمومی مربوطه)،

■ گزارش عملکرد شرکت در رابطه با

افزایش سطح رفاهی، بهداشتی و آموزشی کارکنان.

نتیجه‌گیری

از آنجایی که اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری به شکل فزاینده‌ای توسط بازارهای سرمایه و سایر گروه‌های ذینفع استفاده می‌شود، لذا چنین اطلاعاتی باید قابل اتکا و معتبر باشند و به‌خوبی پشتیبانی شوند.

هیچ رویکردی برای گزارشگری اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری وجود ندارد که متناسب با همه شرایط باشد اما حسابرسان و مدیریت شرکت نقش‌های مهمی را در این زمینه ایفا می‌کنند. آنها می‌توانند از طریق نظارت و گفت‌وگوی مستمر با سایر ذینفعان اصلی، به تکامل گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری و شیوه‌های گواهی‌دهی با هدف رفع نیازهای ذینفعانی بپردازند که از این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها استفاده می‌کنند.

در حال حاضر در ایران چهارچوب یا استاندارد گزارشگری مشخصی در رابطه با گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری وجود ندارد پس لازم است نهادهای مقررات‌گذار و ناظر (سازمان حسابرسی، بانک مرکزی، سازمان بورس اوراق بهادار و...) چهارچوب گزارشگری مربوط و نحوه اطمینان‌بخشی به اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را تدوین و مشخص کنند.

اقدامات مهم برای ایجاد راهبری مؤثر بر گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری

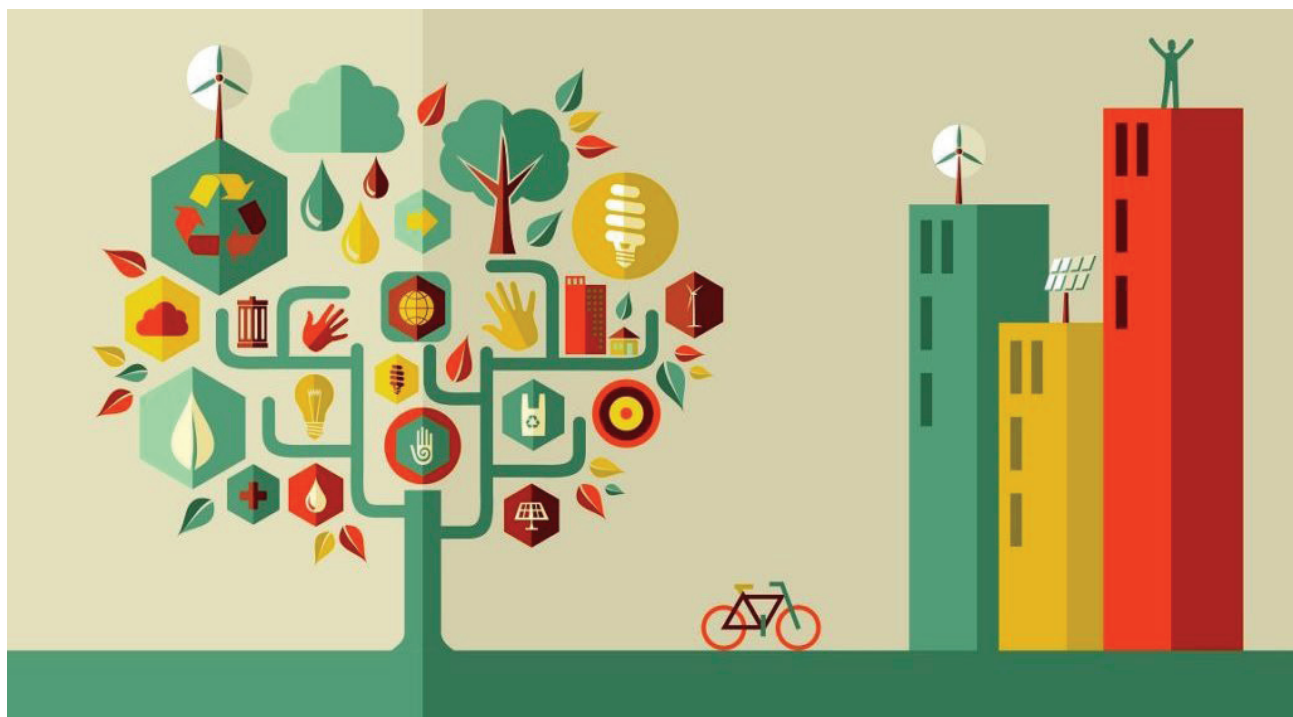
برای شرکت‌هایی که تازه شروع به کار کرده‌اند

ایجاد راهبری مناسب برای گزارشگری

اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، یک سفر است. شرکت‌هایی که تازه شروع به کار کرده‌اند باید مهمترین موضوعات خود را برای رسیدگی شناسایی کنند، با آنها شروع کنند و از آنجا رشد کنند. این فرایند، زمان‌بر است و باید به‌عنوان یک سفر در نظر گرفته شود. راهبری خوب نقش مهمی در توانایی شرکت برای تهیه اطلاعات باکیفیت، دقیق و قابل اتکا دارد. با وجود این، نوآوری‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری اغلب به‌طور جداگانه از سایر کسب‌وکارها با کارکردهایی نظیر پایداری، بازاریابی، ارتباطات شرکتی یا روابط عمومی، مدیریت می‌شوند. در نتیجه، اطلاعات پایداری عموماً جدا از فعالیت مالی و خارج از سیستم‌های گزارشگری مالی بدون راهبری و کنترل‌های داخلی ضروری بر فرایند گزارشگری، تهیه می‌شوند. این فرایندها عموماً دستی هستند و اغلب با استفاده از صفحات گسترده (اکسل) انجام می‌شوند و ممکن است میان بخش‌ها، واحدهای کسب‌وکاری و نواحی جغرافیایی، متفاوت باشند.

برای بهبود قابلیت اعتبار و اتکای اطلاعات پایداری، راهبری مؤثر و کنترل‌های داخلی لازم است. سطح یکسان سخت‌گیری (دقت زیاد) که در اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات مالی اعمال شده است، باید در گزارشگری پایداری نیز اعمال شود. این سطح دقت منجر به اعتماد بیشتر استفاده‌کننده در اطلاعات می‌شود و به تصمیم‌گیری‌هایی که برای کسب‌وکار و ذینفعان ایجاد ارزش می‌کند، یاری می‌رساند.

اقداماتی که در زیر شرح داده شده‌اند، بخشی از فرایند تکراری را شکل می‌دهند که به یک شرکت کمک می‌کند تا راهبری مؤثری بر اطلاعات گزارش شده



بااهمیت در GRI 101: پایه‌گذاری شده در ۲۰۱۶، ملاحظات را برای شناسایی و اولویت‌بندی موضوعات بااهمیت ارائه می‌دهد.

■ **چهارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه** - مبحث رهنمود اصل اهمیت در این چهارچوب، روشن می‌کند که «فرایند تعیین اهمیت» شامل چه مواردی می‌شود.

■ **کارگروه موارد افشای مالی مرتبط با اقلیم (آبوهوا)** - هیأت ثبات مالی، این کارگروه را تأسیس کرد تا توصیه‌هایی را برای موارد افشای مؤثر مرتبط با اقلیم (آبوهوا) تعیین کند که می‌تواند سرمایه‌گذاری آگاهانه، اعتبار و تصمیم‌های بیمه‌پذیری را بیشتر ترویج دهد و به‌نوبه خود، ذینفعان را قادر سازد که تمرکز بر دارایی‌های مرتبط با کربن در بخش مالی و مواجهه سیستم مالی با ریسک‌های مرتبط با اقلیم (آبوهوا) را بهتر درک کنند.

۲. نظارت مناسب هیأت‌مدیره

به اشتراک می‌گذارند. استانداردها و چهارچوب‌های خاص گزارشگری پایداری، ملاحظات را در مورد چگونگی شناسایی موضوعات بااهمیت هنگام گزارشگری مطابق با آن استانداردها و چهارچوب‌ها، ارائه می‌دهند. در مرحله ارزیابی اهمیت، ممکن است یک شرکت هنوز تصمیم نگرفته باشد که مطابق با کدام استاندارد یا چهارچوب گزارشگری، گزارش ارائه دهد اما بررسی رویکردهای مختلف ارائه شده در آن استانداردها و چهارچوب‌ها می‌تواند ملاحظات مفیدی را به شرکت ارائه دهد که به‌عنوان نقطه شروع برای ایجاد فرایند ارزیابی اهمیت خود، به کار برده شوند. منابع مفید عبارتند از:

■ **نقشه اهمیت^{۱۷} هیأت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)** - این نقشه مسائل پایداری را که احتمالاً بر شرایط مالی یا عملکرد اجرایی شرکت‌ها در صنعت تأثیر می‌گذارد، مشخص می‌کند.

■ **استانداردهای ابتکاری گزارشگری جهانی** - مبحث اصل گزارشگری

زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، ایجاد کنند و امکان بهبودهای مستمر در طول زمان را فراهم کند.

۱. برای تعیین اینکه کدام موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، برای سازمان، سرمایه‌گذاران آن و سایر ذینفعان، مهم یا «بااهمیت» هستند، ارزیابی اهمیت یا ریسک را انجام دهید. انجام ارزیابی اهمیت یا ارزیابی ریسک به شرکت اجازه می‌دهد تا موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری که برای کسب‌وکار، سرمایه‌گذاران آن و سایر ذینفعان، از مهمترین مسائل هستند را شناسایی و اولویت‌بندی کند. این کار شرکت را قادر می‌سازد تا تلاش خود را بر مهمترین (یا «بااهمیت» ترین) موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری متمرکز کند و همچنین به شرکت کمک می‌کند از منابع محدود شرکت استفاده بهینه کند.

بسیاری از منابع موجود، بینش‌ها یا ابزارهایی را برای اجرای ارزیابی‌های اهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری



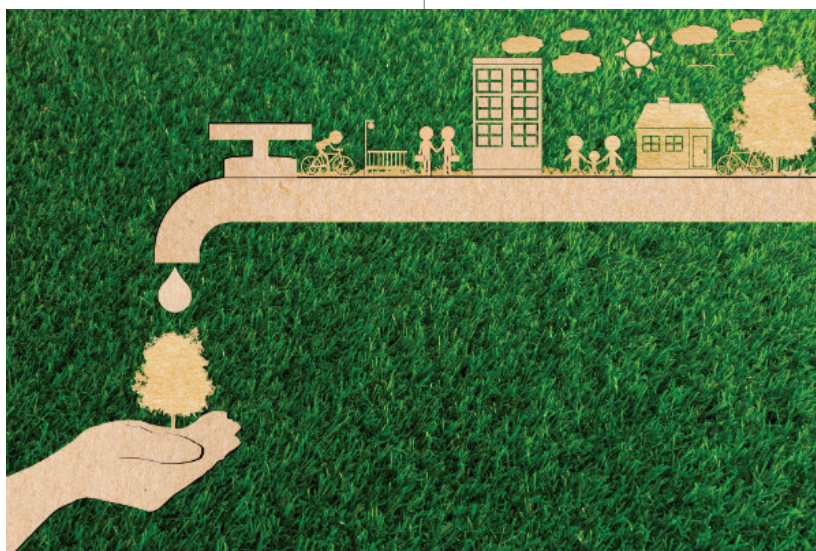
در مورد موضوعات بااهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را پیاده‌سازی کنید.

مانند سایر موضوعات مهم شرکت، اعضای هیأت‌مدیره باید در راهبری و نظارت بر موضوعات بااهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری مشارکت داشته باشند. هیأت‌مدیره نقش مهمی در تنظیم فضای شرکت و بررسی اینکه تلاش‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت به روش مناسبی اولویت‌دهی شده است یا خیر، دارد. علاوه بر این، همانطور که

هیأت‌مدیره شرکت‌ها در ارائه نظارت مستقل و ایجاد و حفظ راهبری مؤثر بر گزارشگری مالی نقش دارند، آنها باید نقش مشابهی در گزارشگری پایداری را در نظر داشته باشند. این موضوع به ویژه در مورد موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری که در فرم‌های نظارتی شرکت گزارش می‌شوند، صادق است. یک شرکت می‌تواند گام‌های مختلفی برای تقویت راهبری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در سطح هیأت‌مدیره بردارد. این گام‌ها دربرگیرنده تجمیع یا

در دسترس قرار دادن تجربه و خبرگی زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در سطح هیأت‌مدیره بوده است، به‌وضوح نقش‌های مرتبط با زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری و مسئولیت‌های هیأت‌مدیره یا سایر کمیته‌ها را تعریف کرده است، از نظارت هیأت‌مدیره بر مهمترین موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری اطمینان حاصل می‌کنند، خط‌مشی‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را توسعه می‌دهند و پایش منظم عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت را پیاده‌سازی می‌کنند. منابع متعدد موجود، بینش‌هایی را برای تقویت نظارت هیأت‌مدیره بر موضوعات بااهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، ارائه می‌دهند.

■ چهارچوب نظارت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری برای مدیران: ابهام‌زدایی از موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری برای اعضای هیأت‌مدیره - این نشریه شرکت مدیریت سرمایه‌گذاری، دربرگیرنده رهنمودی است که به



هیأت‌مدیره شرکت‌ها کمک می‌کند موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را در سازمان‌های خود اولویت‌بندی کنند.

■ **رهنمود به‌کارگیری مدیریت ریسک سازمانی** (ERM)^{۱۸} در ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری - یک نشریه جامع توسط کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (COSO)^{۱۹} و شورای تجارت جهانی برای توسعه پایدار (WBCSD)^{۲۰}، رهنمودی را به اشتراک می‌گذارد که برای کمک به مدیریت ریسک و حساب‌رسان‌پایداری به‌منظور اعمال مفاهیم و فرایندهای مدیریت ریسک سازمانی در ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، طراحی شده‌اند. فصل «راهبری و فرهنگ برای ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری» بینش‌های متعددی را در مورد مشارکت هیأت‌مدیره در موضوعات مذکور ارائه می‌دهد.

■ **نقش حساب‌رسان در اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری** تهیه شده توسط شرکت: حال و آینده - اگرچه این نشریه مرکز کیفیت حساب‌رسی، در ابتدا چگونگی استفاده سرمایه‌گذاران از اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری و نقش برجسته و رو به رشد حساب‌رسان در ارتقای قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و مربوط بودن این گزارشگری را مطرح می‌کند، این سند همچنین شامل بخشی در مورد ملاحظات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری و پرسش‌هایی برای هیأت‌مدیره شرکت‌ها است.

۳. موضوعات بااهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را در فرایند

مدیریت ریسک سازمانی، یکپارچه/هماهنگ کنید.

با توجه به فراگیری ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری و اینکه آنها ده مورد از بالاترین ریسک‌های جهان را در برمی‌گیرند، ضروری است که این ریسک‌ها به‌عنوان بخشی از فرایند کلی مدیریت ریسک سازمانی شرکت، نه به‌عنوان ریسک‌های جداگانه و مستقل، مدیریت شوند. مدیریت ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری به‌عنوان مدیریت ریسک سازمانی کلی جهت اطمینان از اینکه به تمام ریسک‌ها توجه شده است و منابع مناسب را دریافت می‌کنند، کمک می‌کند. علاوه بر این، آنها نقش مهمی در کاهش این احتمال دارند که ریسک‌های بااهمیت مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری که در گزارش‌های پایداری یا وب‌سایت شرکت، گزارش شده‌اند از پرونده‌های نظارتی حذف نشوند. طبق یک مطالعه توسط شورای تجارت جهانی برای توسعه پایدار، که پایداری و موارد افشای ریسک شرکت‌های عضو این شورا را مقایسه کرده بود، به‌طور متوسط تنها

۲۹ درصد از حوزه‌هایی که در یک گزارش پایداری «بااهمیت» شمرده می‌شدند در افشای ریسک‌های حقوقی یک شرکت، افشا شدند.

یک منبع مفید که شامل رهنمود جامع برای ادغام ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در مدیریت ریسک سازمانی گسترده‌تر است، انتشارات کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی و شورای تجارت جهانی برای توسعه پایدار، تحت عنوان رهنمود به‌کارگیری مدیریت ریسک سازمانی در ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری است. رهنمود فوق برای این امر طراحی شده است که به حساب‌رسان مدیریت ریسک و پایداری کمک کند تا مفاهیم و فرایندهای مدیریت ریسک سازمانی را برای ریسک‌های مرتبط با موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و

۴. ادغام موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در استراتژی کلی شرکت.

گنجاندن موضوعات زیست‌محیطی،



و گزارشگری اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری همانطور که در گزارشگری مالی اعمال می‌شود، می‌تواند کنترل داخلی بر گزارشگری موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی، راهبری را بهبود بخشد. این موضوع به‌ویژه آنجا مهم است که اطلاعات مذکور باید همراه با اطلاعات مالی با کیفیت و قابل اتکا در پرونده‌های نظارتی گزارش شوند.

اقداماتی که شرکت‌ها می‌توانند برای بهبود کنترل داخلی بر گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری انجام دهند، عبارتند از: تنظیم فضای اخلاقی (به اقدام ۲ در بالا مراجعه کنید)، توسعه و مستندسازی خط‌مشی‌ها و رویه‌های گزارشگری پایداری، توسعه یک سیستم مدیریت داده‌ها، توسعه و مستندسازی فعالیت‌های کنترلی، در برگیرنده وظایف/منابع مناسب در فرایند (به‌عنوان مثال، مالی، حسابرسی داخلی) و برداشتن گام‌هایی به‌منظور پایش خط‌مشی‌ها و فرایندها و انجام بهبودهای ضروری در طول زمان.

به‌کارگیری کنترل‌های داخلی کوزو - چهارچوب یکپارچه برای بهبود اطمینان در داده‌های عملکردی پایداری، منبع جامعی شامل رهنمودی برای به‌کارگیری کنترل‌های داخلی کوزو - چهارچوب یکپارچه در گزارشگری موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری است. این نشریه بررسی می‌کند که این کار چطور ممکن است انجام شود و شامل «برداشت‌های کلیدی از توسعه بازار» است که بینش‌های عملی شرکت‌های باتجربه در مورد استفاده از تخصص و کنترل‌های موجود را به اشتراک می‌گذارد و به فناوری‌ها و بسترها این امکان را می‌دهد تا یک سیستم مؤثر کنترل داخلی بر گزارشگری موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را ایجاد و حفظ کنند.



فصل استراتژی و تعیین هدف برای ریسک‌های مرتبط با زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، بینش‌هایی را در مورد ادغام موضوعات مذکور در استراتژی کلی شرکت ارائه می‌دهد. ۵. کنترل داخلی مؤثر بر فرایندهای جمع‌آوری، پردازش و گزارشگری داده‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را پیاده‌سازی کنید. توانایی یک شرکت برای ارائه اطلاعات صحیح و قابل اتکای زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری، به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان، به‌طور وسیعی، به طراحی و اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت بستگی دارد (یعنی، فرایندها، خط‌مشی‌ها و رویه‌های موجود در مورد اندازه‌گیری و گزارشگری). به‌کارگیری همان سطح از دقت نسبت به فرایندها و کنترل‌های داخلی برای اندازه‌گیری

اجتماعی و راهبری در فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک کلی، شرکت را قادر می‌سازد تا استراتژی موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را که توسط چشم‌انداز و مأموریت وسیع‌تر شرکت اطلاع‌رسانی شده است، توسعه دهد. مشابه ادغام موضوعات بااهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در فرایند مدیریت ریسک سازمانی، داشتن یک استراتژی یکپارچه به کاهش بیشتر ریسک حذف موضوعات بااهمیت مرتبط با زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری از پرونده‌های نظارتی کمک می‌کند.

منابعی که بینش‌هایی در مورد ادغام موضوعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در استراتژی کلی شرکت ارائه می‌دهند عبارتند از:

■ رهنمود به‌کارگیری مدیریت ریسک سازمانی در ریسک‌های مرتبط با زیست‌محیطی، اجتماعی، راهبری -

- 1- Corporate Social Responsibility
- 2- Environmental
- 3- Social
- 4- Governance
- 5- Greenhouse Gas
- 6-Political Economy Theory
- 7-Legitimacy Theory
- 8-Signalling Theory
- 9-Stakeholders Theory
- 10-Institutional Theory
- 11-World Economic Forum
- 12-Global Reporting Initiative
- 13-Sustainability Accounting Standards Board
- 14-Task Force on Climate-related Financial Disclosure
- 15-Internal Control over Financial Reporting
- 16-Disclosure Controls and Procedures
- 17-Materiality Map
- 18-Enterprise Risk Management
- 19-Committee of Sponsoring Organizations
- 20-World Business Council for Sustainable Development

1. AICPA (Association of International Certified Professional Accountants), CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) & CAQ (Center for Audit Quality), February 2021, "ESG reporting and attestation: A roadmap for audit practitioners".
۲. اهداف سازمان حفاظت محیط زیست.
۳. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران،

مدیریت کل مقررات، مجوزهای بانکی و مبارزه با پولشویی اداره مطالعات و مقررات بانکی، ۱۳۹۶/۰۲/۱۲، «دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در مؤسسات اعتباری غیردولتی».

۴. برزگری خانقاه، جمال و جعفری تراجی، قاسم (۱۳۹۵)، بررسی نقش ویژگی های شرکت و حاکمیت شرکتی در مشروعیت سازمانی، مجله پژوهش های حسابداری مالی، پاییز ۱۳۹۵، سال هشتم، شماره ۳، ص ۱۰۱ تا ۱۲۰.

۵. پورخانی ذاکله بیری، مظفر؛ جهانشاد، آریتا و حیدرپور، فرزانه (۱۳۹۹)، ارائه الگویی برای افشای اطلاعات پایداری شرکتی و ارزیابی اثر عوامل مرتبط با تئوری علامت دهی و ذینفعان بر گزارشگری این اطلاعات، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، پاییز و زمستان ۱۳۹۹، سال پنجم، شماره ۱۰، ص ۳۸۵ تا ۴۲۱.

۶. حضرت آیت الله خامنه ای، ۱۳۹۴/۰۸/۲۶، سیاست های کلی محیط زیست.

۷. حیدرپور، فرزانه و شهبازی، ناصر (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین افشای زیست محیطی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی با مربوط بودن ارزش و عملکرد، فصلنامه حسابداری سلامت، تابستان ۱۳۹۴، سال چهارم، شماره ۲، ص ۳۹ تا ۵۹.

۸. سازمان بورس و اوراق بهادار، گزارش نمونه «فعالیت و وضع عمومی شرکت».

۹. علی خانی، راضیه و مران جوری، مهدی (۱۳۹۳)، کاربرد تئوری های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، بهار ۱۳۹۳، شماره ۹.

۱۰. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.

۱۱. قنبری قلعه رودخانه، مصطفی؛ وطن پرست، محمدرضا و آزادی، کیهان (۱۴۰۰)، عملکرد مسئولیت اجتماعی و افشای اطلاعات زیست محیطی: آزمون نظریه توسعه پایدار با استفاده از

منطق فازی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، زمستان ۱۴۰۰، سال دهم، شماره ۴۰.

۱۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «پیش نویس آیین نامه راهبری شرکتی در شرکت های دولتی».

۱۳. وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت های دولتی، دفتر امور بانکی و بیمه، ۱۳۹۶/۰۷/۲۵، «دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در بانک های دولتی».

۱۴. هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۶/۱۰/۰۴، راهنمای به کارگیری «ضوابط گزارش تفسیری مدیریت» برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.

۱۵. هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۷/۰۴/۲۷، «دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران».

مرتضی اسدی: حسابدار مستقل، حسابدار رسمی الهه مهدوی ثابت: دکتری حسابداری

