

## ارزیابی تفسیری کیفیت حسابرسی سبز تحت وجود مضامین خوانایی گزارشگری پایدار شرکت‌های بازار سرمایه

جواد فرامرز<sup>۱</sup>

یحیی کامیابی<sup>۲\*</sup>

[y.kamyabi@umz.ac.ir](mailto:y.kamyabi@umz.ac.ir)

جواد رضائی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۱۹

### چکیده

**زمینه و هدف:** خوانایی گزارشگری مالی به عنوان یک مکانیزم محتوایی ضمن اینکه سطح تعامل پذیری اثربخش بین شرکت با ذینفعان را توسعه می بخشد باعث کاهش شکاف انتظارات بین شرکت با حسابرسان می گردد. هدف این پژوهش ارزیابی تفسیری کیفیت حسابرسی سبز تحت وجود مضامین خوانایی گزارشگری پایدار شرکت‌های بازار سرمایه می باشد.

**روش بررسی:** این پژوهش از نظر روش شناسی در بخش نتیجه توسعه ای و از نظر نوع داده ترکیبی محسوب می شود. لذا براساس ماهیت تحلیل ارزیابی تفسیری به منظور شناسایی مولفه‌ها (کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز) و مضامین پژوهش (خوانایی گزارشگری پایدار) از تحلیل فراترکیب و با مشارکت ۱۵ نفر از خبرگان رشته حسابداری در سطح دانشگاهی استفاده شد. در بخش کمی مولفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده در قالب پرسشنامه‌های ماتریسی توسط ۲۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بازار سرمایه مورد ارزیابی رتبه‌بندی تفسیری قرار گرفتند.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان داد، تحت وجود مضمون اجتماعی به عنوان مرجع اثربخش خوانایی گزارشگری مالی، کارکرد توسعه‌ای مطلوب ترین مینا در ارتقای کیفیت حسابرسی سبز محسوب می شود.

**بحث و نتیجه‌گیری:** از آنجاییکه کارکردهای توسعه‌ای در حسابرسی زیست‌محیطی به عنوان یک استراتژی نهادی در دستور حاکمیت و نهادهای بالادستی می‌باشد، وجود افشای اطلاعات اختیاری بر مبنای مکانیزم های اجتماعی در صورت‌های مالی به حسابرس کمک می‌کند تا گزارش‌های مستدل تری نسبت به قابلیت‌های توسعه‌ای شرکت در بخش زیست‌محیطی ارائه دهد.

**واژه های کلیدی:** کیفیت حسابرسی سبز، مضامین خوانایی گزارشگری پایدار، اثربخشی افشای اطلاعات اختیاری

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد واحد نور، ایران.

۲- استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه مازندران، ایران. \* (مسوول مکاتبات)

۳- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد نور، ایران.

# **Interpretive Evaluation of Green Audit Quality in Presence of Sustainable Reporting Readability Themes of Capital Market Companies**

**Javad Faramarz**<sup>1</sup>

**Yahya Kamyabi**<sup>2</sup> \*

[y.kamyabi@umz.ac.ir](mailto:y.kamyabi@umz.ac.ir)

**Javad Ramezani**<sup>3</sup>

Admission Date: July 31, 2021

Date Received: June 9, 2021

## **Abstract**

**Background and Objective:** The high content of information in reporting has an important effect on the formation of stakeholder decision-making approaches at the level of represented markets. The readability of financial reporting as a content mechanism, while developing a level of effective interaction between the firm and stakeholders, reduces the gap in expectations between the firm and auditors. The purpose of this research is Interpretive Evaluation of Green Audit Quality in Presence of Sustainable Reporting Readability Themes of Capital Market Companies.

**Material and Methodology:** This research is methodologically developmental in the result section and mixed in terms of data type. In this study, in order to identify the components (Green audit quality functions) and research propositions (content themes of Sustainable Reporting Readability), a combined analysis was used with the participation of 15 accounting experts at the university level. In the quantitative part, the components and propositions identified in the form of matrix questionnaires were evaluated by interpretive rating by 20 financial managers of capital market petrochemical companies.

**Findings:** The results showed that, in the presence of a social theme as an effective reference for the readability of financial reporting, the development function is considered the most desirable basis in improving the quality of green auditing.

**Discussion and Conclusion:** In fact, this result shows that, since developmental functions in environmental auditing as an institutional strategy in the hands of the governing body and higher institutions such as the Securities and Exchange Commission; The Court of Audit and other specialized organizations, the existence of disclosure of discretionary information based on social mechanisms in the financial statements helps the auditor to provide more reasoned reports on the development

---

1- Phd student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Noor Azad, Iran

2- Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Iran. \*(Corresponding Author)

3- Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences University of Noor Azad, Iran.

capabilities of the company in the environmental sector and through the effectiveness of the audit Environmental requirements were promising.

**Keywords:** Green Audit Quality, Sustainable Reporting Readability, Petrochemical industry.

#### مقدمه

توسعه‌ی پایدار کارکردهای کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه خواهد داشت (۶). پایداری کارکردهای کیفیت حسابرسی در بخش حسابرسی زیست‌محیطی، حوزه‌هایی از گزارش حسابرسی را در بر می‌گیرد، که گویای رویکردهای شرکت‌ها نسبت به محیط زیست و مسئولیت‌پذیری آنان در قبال آیندگان می‌باشد (۷). در واقع، حسابرسی سبز اشاره به سیستم‌های حسابداری و حسابرسی سازگار با محیط‌زیست و اطلاعات زیست‌محیطی دارد که در یک تعریف ساده شناسایی، پیگیری، تحلیل و گزارش مواد و اطلاعات هزینه‌های مربوط به جنبه‌های زیست‌محیطی یک شرکت فعال در بازار سرمایه است، که توسط حسابرس براساس سطح افشای اطلاعات صورت‌های مالی، محقق می‌شود (۸). به عبارت دیگر، حسابرسی سبز، بازبینی سیستماتیک، مستدل، متناوب و هدفمندانه‌ای برای برآوردهای نیازهای زیست‌محیطی است که گاهی با ماهیت تخصصی و گاهی با ماهیت فلسفی حرفه حسابرسی در جهت پیشبرد اهداف زیست‌محیطی عجین شده است (۹).

اهمیت این پژوهش از منظر کارکردی در گرو آمار انتشار یافته‌ی سازمان‌ها و نهادهای ذیربط همچون آژانس حفاظت از محیط زیست آمریکا است که کیفیت حسابرسی از منظر زیست‌محیطی یا اصطلاحاً کیفیت حسابرسی سبز را، روشی برای توسعه؛ نهادینه‌سازی و الزام به حفظ و حراست از محیط زیست به عنوان خط مقدم نظارت تعریف می‌نماید. از این رو باتوجه به اهمیت و رشد فزاینده‌ی پسماندها و ضایعات آلاینده‌ی زیست‌محیطی، بسیاری از نهادهای نظارتی اقدام به تدوین قوانین و مقررات الزام‌آور در حوزه‌ی بهبود کیفیت حسابرسی سبز به منظور کاهش آلاینده‌ی‌های محیطی نمودند (۱۰). یکی از این نهادهای بی‌شمار نظارتی که مورد توجه این پژوهش است، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری است که در سال استاندارد ایزو ۱۴۰۰۰ برای تشویق و ترغیب شرکت‌ها ۱۹۹۵

خوانایی گزارش‌گری مالی به عنوان یکی از منابع قابل اتکاء در گزار شگری مالی محسوب می‌شود که نقش موثری در افزایش سطح تعامل پذیری اثربخش بین شرکت با ذینفعان آن دارد و باعث کاهش شکاف انتظارات بین شرکت با حسابرسان نیز می‌گردد. اطلاعات موجود در متن صورت‌های مالی با سطح بالای خوانایی گزارش‌گری مالی برای استفاده‌کنندگان از ارزش اطلاعاتی زیادی برخوردار است (۱). در این راستا، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در سال ۱۹۶۷ یک گروه مطالعاتی برای ارائه‌ی رهنمودهایی به منظور بهبود خوانایی و قابلیت فهم رویه‌های افشای شرکت‌ها شکل داد (۲). نتایج این گزارش در سال ۱۹۶۹ با عنوان گزارش ویت (Weat) منتشر شد و بیان گردید از آنجا که همه سرمایه‌گذاران قادر به فهم سریع گزارش‌های پیچیده‌ی شرکت‌ها نیستند، شرکت‌ها باید از انتشار گزارش‌های پیچیده، طولانی و یا زاید خودداری کنند و توصیه نمود، شرکت‌ها صرفاً اطلاعاتی را افشاء کنند که به گروه‌های مختلف ذینفعان همچون حسابرسان به عنوان مرجع بررسی‌کننده‌ی عملکردهای مالی صاحبکاران در خصوص ارائه‌ی گزارش حسابرسی مطلوب، کمک نمایند (۳). از منظر پژوهشی نیز، پژوهش‌هایی همچون لی (۴) و آنجلینا و همکاران (۵) نیز نشان دادند، شرکت‌ها و در رأس آن مدیران از سبک‌های خاصی برای ارائه‌ی گزارش‌های مالی خود بهره می‌برند؛ براین اساس، گروهی از آنان در افشای اطلاعات خود به دنبال ارائه‌ی مطلوبیت کارکردهای عملکردی خود هستند، در حالی که گروهی دیگر باهدف پنهان نمودن عملکردهای ضعیف خود، به دنبال حفظ تملک خود در جایگاه مدیریتی می‌باشند. مرور این پژوهش‌ها نشان‌دهنده‌ی تفاوت سطح خوانایی در گزار شگری مالی است که به افزایش تعامل‌پذیری شرکت با ذینفعان است. در واقع افشای اطلاعات اختیاری به عنوان بخش بسیار مهمی از خوانایی گزارش‌گری محسوب می‌شود که نقش تعیین‌کننده‌ای در

به رعایت سیاست‌های زیست‌محیطی که بعدها به سبز شهرت یافت، به وجود آمد (۸). در سال‌های اخیر، حسابرسی‌های سبز توسط نهاد عالی سازمان کشور باهدف تسهیل توسعه پایدار کشور انجام شده است، چراکه این نهاد به نقش حسابرسی در پیگیری عمل به تعهدات یاد شده و اثرگذاری این رویکرد در تسهیل فرآیند تدوین؛ اجرا و در نهایت بهبود اثربخشی استراتژی‌های توسعه پایدار باور دارد (۹). از این رو هدف این پژوهش ارزیابی تفسیری کیفیت حسابرسی سبز تحت وجود مضامین خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### مبانی نظری

#### استانداردهای مرتبط با بسط کیفیت حسابرسی سبز

جزء «ج» بند ۱۳ استاندارد مالی حسابداری شماره ۱ بیان می‌کند در مواردی که رعایت الزامات مقرر در استانداردهای حسابداری برای درک اثر معاملات یا سایر رویدادهای خاص بر وضعیت مالی و عملکرد مالی بنگاه اقتصادی به وسیله

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کافی نباشد، شرکت‌ها باید برای ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب، اطلاعات اضافی ارائه کنند. همچنین، طبق بند ۱۹ استاندارد مزبور، در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص، مدیریت رویه‌هایی را بکار گیرد که به ارائه مفیدترین اطلاعات در صورت‌های مالی منجر شود (۹). همچنین براساس ماده ۳۳ آیین‌نامه اصول راهبری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس موظفاند در گزارش‌های سالانه خود اطلاعات کلی در مورد مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی ارائه کنند. از طرف دیگر، دیوان محاسبات کشور به تبعیت از قانون اساسی و قانون تشکیل خود به ایجاد حسابرسی کلی ویژه و مستقل در خصوص محیط زیست با تمرکز بر سه حوزه‌ی محیط زیست انسانی، طبیعی و دریایی پرداخته و توسعه‌ی آن را در دستور کار خود قرار داده است (۹). حوزه‌های یاد شده دارای زیر حوزه‌هایی به شرح جدول (۱) می‌باشند.

#### جدول ۱- حوزه‌های مورد بررسی حسابرسی محیط زیست در ایران (۹)

Table 1. Areas of Environmental Auditing in Iran

| تشریح وظایف   | حوزه‌های مورد تاکید |
|---|---------------------|
| حسابرسی‌های سبز رودخانه‌ی سراسر کشور با رویکرد آسیب شناسی، حسابرسی نحوه‌ی جلوگیری از آلودگی هوا، توسط دستگاه‌های ذیربط، حسابرسی خود اظهاری آلودگی و تخریب زیست‌محیطی و ارتقا مشخصات فنی، ضوابط و استانداردهای زیست‌محیطی در سراسر کشور جهت حصول اطمینان از ارزیابی‌های زیست‌محیطی اجرای پروژه‌ها، طرح‌های عمرانی، حسابرسی ارزیابی زیست‌محیطی طرح‌ها و پروژه‌های بزرگ، حسابرسی مقابله با ریزگرد و غبارها | حوزه‌ی انسانی       |
| حسابرسی ارزیابی زیست‌محیطی طرح‌ها و پروژه‌های بزرگ، حسابرسی مقابله با ریزگرد و غبارها   | حوزه‌ی طبیعی        |
| حسابرسی زیست‌محیطی مدیریت سواحل، حسابرسی وضعیت تالاب‌های کشور، حسابرسی همسویی اقدامات زیست‌محیطی دولت با تعهدات بین‌المللی (انرژی نو)   | حوزه‌ی دریایی       |

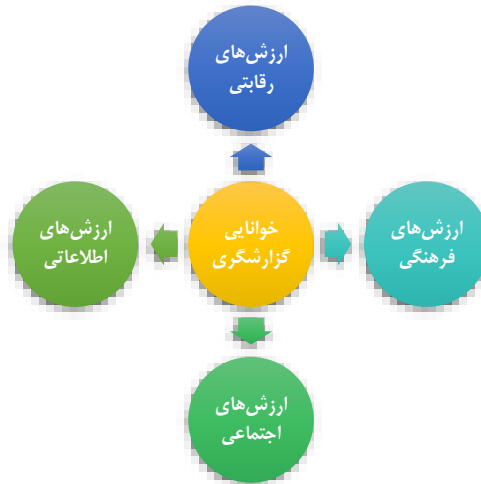
#### خوانایی گزارشگری مالی

گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهند که پاسخگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیان‌کننده‌ی ماهیت اطلاعات ارائه شده باشند. گزارش‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیت‌های واحد گزارشگر تهیه می‌شود. از این رو، اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی

عموماً براساس این فرضیه تهیه می‌شود که استفاده‌کنندگان از دانش متعارفی درباره‌ی فعالیت‌های واحد گزارشگر و نحوی حسابداری برخوردارند و همچنین، توانایی مطالعه‌ی اطلاعات و تمایل به انجام این کار را نیز دارند (۳). در عین حال اطلاعات پیچیده‌ای که برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مربوط تلقی می‌شود، نباید به بهانه‌ی اینکه درک آن برای برخی از

صورت‌های مالی بیشتر باشد، کیفیت آن افزایش می‌یابد و در نتیجه به درک بهتر سرمایه‌گذاران منجر می‌شود (۱۱). ژئو و همکاران (۱۲) در واکاوی محتوایی علل ایجاد خوانایی گزارشگری مالی چارچوب زیر را پیشنهاد دادند.

استفاده‌کنندگان بیرونی مشکل است، از صورت‌های مالی حذف شود؛ اگرچه اینگونه اطلاعات نیز باید تا حد امکان به گونه‌ای ساده ارائه شود. کیفیت گزارشگری مالی فقط در قالب اعداد بیان نمی‌شود و شامل متن نیز می‌باشد. براین اساس هرچه خوانایی



شکل ۱- علل توسعه خوانایی گزارشگری مالی

Figure 1. Causes of financial reporting readability development

کیفیت حسابرسی سبز و مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار می‌باشد و سپس در بخش کیفی از طریق تحلیل ماتریس قطبی براساس روش تصمیم‌گیری چندمعیاره، الگویی از سطح تاثیرگذاری مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار بر کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز را مورد بررسی قرار دهد. معمولاً فرآیندهای تصمیم‌گیری براساس مولفه و گزاره که در قالب تحلیل ماتریسی و براساس مقایسه زوجی مورد بررسی قرار می‌گیرند، یکی از بهترین فرآیندهای رتبه‌بندی تفسیری (Interpretive Ranking Process) می‌باشند. در اجرای فرآیند رتبه‌بندی تفسیری (IRP)، روابط بین معیارها در قالب روابط ضمنی و انتقال‌پذیر همانند فرآیند رتبه‌بندی تفسیری (ISM) مورد استفاده قرار می‌گیرد.

#### جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری در بخش کیفی، شامل ۱۵ نفر از متخصصان و خبرگان رشته حسابداری در سطح دانشگاهی هستند، که به واسطه انجام پژوهش‌های علمی در زمینه مشابه، دارای رویکردی تخصصی و علمی در این رابطه می‌باشند. این افراد از طریق روش نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند، چراکه هدف این بود، افرادی

لذا باتوجه به مبانی نظری ارائه شده، در این بخش سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شوند:

۱. مولفه‌های کیفیت حسابرسی سبز به عنوان مبنا در تحلیل تفسیری همسانی ماتریس کدامند؟
۲. مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار شرکت‌ها به عنوان مرجع در تحلیل تفسیری کدامند؟
۳. اثربخش‌ترین معیار کیفیت حسابرسی سبز تحت وجود مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار شرکت‌های بازار سرمایه کدامند؟

#### روش شناسی

از نظر ماهیت روش شناسی نتیجه، این پژوهش در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، چراکه عدم‌انسجام تئوریک در باب مفاهیم و تئوری‌های مرتبط به این حوزه، باعث گردیده است تا این پژوهش به دنبال ایجاد یک رویکرد یکپارچه در مورد کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز باشد. از طرف دیگر نیز براساس نوع داده این پژوهش ترکیبی است، زیرا در بخش کیفی از طریق غربالگری نظری براساس روش سیستماتیک فراترکیب، این پژوهش به دنبال شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌های کارکردهای

که در این بخش مشارکت می‌کنند، که دارای دید نظری در رابطه با موضوع پژوهش باشند. در فاز دوم، به منظور انجام بخش تحلیل تفسیری رتبه‌بندی (IRP)، از ۲۰ نفر از مدیران شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد تا براساس ماهیت تحلیل اقدام به پُر نمودن چک لیست‌های ماتریسی نمایند. نکته قابل ذکر این است که از آنجائیکه تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (TISM - IRP) یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی ماتریسی و تحلیل در عملیات می‌باشد، می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد که براین مبنا از نظر حجم نمونه محدود است.

### یافته‌های پژوهش

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره مولفه‌های کارکردهای کیفیت حساسی سبز مرتبط با مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با هدف پژوهش در یک مجموعه مشخص و با مرزبندی‌های شفاف و متمایزکننده در قالب پژوهش‌های انجام شده، وجود ندارد.

### (۱) یافته‌های فراترکیب

دوره زمانی جهت واکاوی پژوهش‌های مشابه، ۲۰۱۷ تا ۲۰۲۱ میلادی و ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ شمسی بوده است. براساس ارزیابی کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۵۱ مورد می‌باشند که پس از چند مرحله فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل در نهایت،

۱۸ پژوهش متناسب با محتوا، عنوان و فرآیندهای تحلیلی موردنظر این پژوهش انتخاب شدند که ۹ پژوهش مربوط به مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار و ۹ پژوهش مربوط به مولفه‌های کارکردهای کیفیت حساسی سبز می‌باشد. در این مرحله می‌بایست مفاهیم را براساس مولفه‌ها و گزاره‌ها تفکیک نمود، تا اثربخش‌ترین کارکردهای کیفیت حساسی سبز براساس مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار در قالب چک لیست‌های امتیازی تعیین شوند. در واقع از طریق معیار ارزیابی انتقادی براساس ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق در بخش الف) اقدام به تعیین مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار و در بخش ب) اقدام به تعیین مولفه‌های کارکردهای کیفیت حساسی سبز شود.

### الف) شناسایی مضامین گزاره‌ای خوانایی گزارشگری مالی پایدار (R)

در این بخش باتوجه به توضیح‌های داده شد، اقدام به شناسایی مضامین خوانایی گزارشگری مالی پایدار با نماد (R) می‌شود. جدول (۲) نحوه ارزیابی گزاره‌ها را براساس شاخص ۵۰ نمره‌ای در قالب امتیازهای ۱ تا ۵ براساس ۱۰ معیار توضیح داده شده مورد سنجش قرار می‌دهد.

جدول ۲- فرآیند تحلیل حیاتی پژوهش‌های غربال شده

Table 2. The process of critical analysis of screened research

| مقاله‌ها                         | معیارهای ارزیابی انتقادی |                |           |              |                  |              |                |                   |                    |            |     |
|----------------------------------|--------------------------|----------------|-----------|--------------|------------------|--------------|----------------|-------------------|--------------------|------------|-----|
|                                  | اهداف تحقیق              | منطق روش تحقیق | طرح تحقیق | نمونه برداری | جمع آوری داده‌ها | انعکاس پذیری | ملاحظات اخلاقی | دقت تجزیه و تحلیل | بیان تئوریک و شفاف | ارزش تحقیق | جمع |
| اودین و چاکرابورتی (۷)           | ۲                        | ۵              | ۴         | ۴            | ۲                | ۲            | ۴              | ۵                 | ۴                  | ۴          | ۲۸  |
| آدهاریانی و دوتوینت (۱۲)         | ۳                        | ۴              | ۴         | ۴            | ۲                | ۴            | ۲              | ۴                 | ۴                  | ۴          | ۳۷  |
| ژئو و همکاران (۱۲)               | ۲                        | ۲              | ۳         | ۲            | ۲                | ۲            | ۲              | ۲                 | ۲                  | ۲          | ۲۷  |
| آبرنائی و همکاران (۱۴)           | ۴                        | ۴              | ۳         | ۴            | ۲                | ۳            | ۴              | ۴                 | ۴                  | ۴          | ۳۶  |
| مینیسینی (۲۰۱۸)                  | ۴                        | ۵              | ۵         | ۳            | ۴                | ۳            | ۳              | ۳                 | ۴                  | ۴          | ۳۸  |
| گینستی و همکاران (۱۵)            | ۲                        | ۳              | ۲         | ۲            | ۳                | ۲            | ۲              | ۲                 | ۲                  | ۳          | ۲۳  |
| نوروزی و همکاران (۳)             | ۲                        | ۳              | ۳         | ۳            | ۴                | ۳            | ۳              | ۳                 | ۴                  | ۴          | ۳۲  |
| کاظمی‌علوم و همکاران (۶)         | ۴                        | ۵              | ۴         | ۴            | ۳                | ۴            | ۴              | ۵                 | ۵                  | ۴          | ۳۹  |
| جبارزاده‌کنگرلوپی و همکاران (۱۱) | ۳                        | ۳              | ۳         | ۲            | ۲                | ۳            | ۳              | ۲                 | ۲                  | ۳          | ۲۶  |

اقدام به استخراج مضامین گزاره‌ای خوانایی گزارشگری مالی پایدار پژوهش می‌شود. در این بخش پس از واکاوی در میانی نظری پژوهش‌های تایید شده، اقدام به تعریف هریک از گزاره‌های شناسایی شده طبق جدول (۳) شده است.

امتیازهای ارائه شده براساس شاخص مد، نشان داد، سه پژوهش باتوجه به اینکه از مجموع ۵۰ امتیاز، زیر ۳۰ دریافت نمودند و برحسب دستورالعمل حد کفایت امتیاز این تحلیل پژوهش‌هایی که امتیاز ۳۰ و بالاتر را کسب نمایند، مورد تایید هستند، حذف گردیدند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه

جدول ۳- مضامین گزاره‌ای خوانایی گزارشگری مالی پایدار

Table 3. The contents of the readability statements of financial reporting

| کدها     | R1              | R2          | R3           | R4          | R5             | R6          | R7         |
|----------|-----------------|-------------|--------------|-------------|----------------|-------------|------------|
| گزاره‌ها | بُعد زیست‌محیطی | بُعد رقابتی | بُعد اجتماعی | بُعد اخلاقی | بُعد داوطلبانه | بُعد فرهنگی | بُعد نهادی |

کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز با نماد (T) می‌شود. جدول (۴) نحوه ارزیابی مولفه‌ها را براساس شاخص ۵۰ نمره‌ای در قالب امتیازهای ۱ تا ۵ براساس ۱۰ معیار توضیح داده شده مورد سنجش قرار می‌دهد.

ب) شناسایی مولفه‌های کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز (T) همانند مراحل فوق و با پیروی از روش ارزیابی انتقادی در این بخش کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز مشخص می‌گردد. در این بخش باتوجه به توضیح‌های داده شد، اقدام به شناسایی

## جدول ۴- فرآیند تحلیل حیاتی پژوهش‌های غربال شده

Table 4. The process of critical analysis of screened research

| معیارهای ارزیابی انتقادی/پژوهش‌ها | (۱۶) همکاران گری و همکاران | (۱۷) ژانگ و همکاران | (۱۸) چن و یانگ | (۱۹) بالداستینو و همکاران | (۲۰) کری و همکاران | (۲۱) پاتریاکارا و همکاران | (۲۲) ایونزو و همکاران | (۲۳) کامیابی و همکاران | (۹) اکبری و بورزمانی |
|-----------------------------------|----------------------------|---------------------|----------------|---------------------------|--------------------|---------------------------|-----------------------|------------------------|----------------------|
| هدف پژوهش                         | ۲                          | ۲                   | ۳              | ۴                         | ۴                  | ۴                         | ۴                     | ۴                      | ۴                    |
| منطق روش پژوهش                    | ۲                          | ۳                   | ۴              | ۴                         | ۴                  | ۴                         | ۲                     | ۴                      | ۴                    |
| طرح پژوهش                         | ۲                          | ۳                   | ۴              | ۴                         | ۴                  | ۴                         | ۲                     | ۴                      | ۴                    |
| روش نمونه‌گیری                    | ۳                          | ۲                   | ۴              | ۲                         | ۴                  | ۴                         | ۴                     | ۴                      | ۴                    |
| نحوه جمع‌آوری                     | ۳                          | ۲                   | ۳              | ۴                         | ۵                  | ۴                         | ۲                     | ۴                      | ۴                    |
| تعمیم یافته‌ها                    | ۲                          | ۲                   | ۴              | ۳                         | ۴                  | ۲                         | ۴                     | ۴                      | ۴                    |
| اخلاقی                            | ۲                          | ۲                   | ۳              | ۴                         | ۵                  | ۴                         | ۴                     | ۴                      | ۳                    |
| نحوه تحلیل آماری                  | ۲                          | ۲                   | ۳              | ۳                         | ۵                  | ۴                         | ۳                     | ۴                      | ۳                    |
| قابلیت تئوریک                     | ۲                          | ۲                   | ۳              | ۴                         | ۴                  | ۳                         | ۴                     | ۴                      | ۵                    |
| ارزش پژوهش                        | ۳                          | ۳                   | ۴              | ۴                         | ۴                  | ۴                         | ۴                     | ۴                      | ۴                    |
| جمع                               | ۲۳                         | ۲۴                  | ۳۵             | ۳۷                        | ۳۹                 | ۳۶                        | ۳۴                    | ۴۰                     | ۳۶                   |

براین اساس به منظور تعیین مولفه‌های کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز از روش امتیازی طبق توضیح‌های قبلی استفاده شد.

## جدول ۵- مولفه‌های کیفیت حسابرسی سبز

Table 5. Components of green audit quality

| کدها     | T1                                  | T2                                      | T3                                     |
|----------|-------------------------------------|---|--|
| گزاره‌ها | کارکردهای مالی در کیفیت حسابرسی سبز | کارکردهای توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز | کارکردهای اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز |

## تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP)

می‌بایست سطح ارتباط مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم را هم‌سو با توضیح‌ها مور توجه قرار داد. حال باهدف ایجاد تفسیر تقابل مولفه‌های کارکرد کیفیت حسابرسی سبز با مضامین خوانایی گزارشگری مالی در جدول زیر ارائه می‌شود.

باتوجه به مشخص شدن، مولفه‌های کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز (R) و مضامین گزاره‌ای خوانایی گزار شگری مالی پایدار (T) براساس تاثیرگذاری سطر « $T_i$ » بر ستون « $R_j$ » و یا برعکس و یا متقابل، اقدام به انجام فرآیندهای مربوط به این تحلیل می‌شود. لذا به منظور ایجاد ماتریس‌های تعاملی ابتدا



جدول ۶- تحلیل تفسیری ماتریس متقابل کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز با خوانایی گزارشگری مالی پایدار

Table 6. Cross-Matrix of Green Audit Quality Functions with Sustainable Financial Reporting

| T7  | T6   | T5  | T4   | T3  | T2   | T1  |
|---|--|---|--|---|--|---|
| تجدید نهادی مبنایی برای کارکرد مالی در کیفیت حسابرسی سبز    |  |   |  | تجدید اجتماعی مبنایی برای کارکرد مالی در کیفیت حسابرسی سبز    | تجدید رقابتی مبنایی برای کارکرد مالی در کیفیت حسابرسی سبز    |   |
| تجدید نهادی مبنایی برای کارکرد توسعه‌ای در                  | تجدید فرهنگی مبنایی برای کارکرد توسعه‌ای در                  | تجدید داوطلبانه مبنایی برای کارکرد توسعه‌ای در                  | تجدید اخلاقی مبنایی برای کارکرد توسعه‌ای در                  | تجدید اجتماعی مبنایی برای کارکرد توسعه‌ای در                  |  | تجدید زیست‌محیطی مبنایی برای کارکرد توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز |
| تجدید نهادی مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز | تجدید فرهنگی مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز | تجدید داوطلبانه مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز | تجدید اخلاقی مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز | تجدید اجتماعی مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز | تجدید رقابتی مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز | تجدید زیست‌محیطی مبنایی برای کارکرد اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز  |
| <b>خوانایی گزارشگری مالی پایدار</b>                         |  |   |  |   |  |   |
| <b>گزاره‌های پژوهش</b>                                      |  |   |  |   |  |   |
| <b>کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز</b>                          |  |   |  |   |  |   |
| <b>مولفه‌های پژوهش</b>                                      |  |   |  |   |  |   |

بعدی تحلیل اولویت‌بندی ماتریسی مورد استفاده می‌باشد. حال به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» مقایسه‌های زوجی گزاره‌های پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است.

باتوجه به نتایج کسب شده، در این بخش اقدام به ارزیابی سطح تاثیرگذاری هریک از گزاره‌های خوانایی گزارشگری مالی پایدار شد. این ارزیابی، یک شیوهی امتیازبندی براساس تدوین فرم امتیاز مقایسه‌ی زوجی می‌باشد، که نتیجه‌ی آن در بخش‌های

## جدول ۷- ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

Table 7. Achievement matrix in terms of transferability of the relationship between propositions

| گزاره‌های پژوهش |              |                 |                |               |               |             | ابعادِ خوانایی گزارشگری مالی |                 |                 |
|-----------------|--------------|-----------------|----------------|---------------|---------------|-------------|------------------------------|-----------------|-----------------|
| بُعدِ نهادی     | بُعدِ اخلاقی | بُعدِ داوطلبانه | بُعدِ ذی‌نفعان | بُعدِ اقتصادی | بُعدِ اجتماعی | بُعدِ محیطی |                              |                 |                 |
| T7              | T6           | T5              | T4             | T3            | T2            | T1          |                              |                 |                 |
| 0               | 0            | 0               | 1              | 0             | 0             | 1           | T1                           | بُعد زیست‌محیطی | گزاره‌های پژوهش |
| 1*              | 0            | 0               | 1              | 0             | 1             | 1           | T2                           | بُعد رقابتی     |                 |
| 0               | 1*           | 0               | 1*             | 1             | 0             | 1*          | T3                           | بُعد اجتماعی    |                 |
| 0               | 0            | 1               | 1              | 0             | 0             | 0           | T4                           | بُعد اخلاقی     |                 |
| 1*              | 0            | 1               | 0              | 0             | 1             | 1           | T5                           | بُعد داوطلبانه  |                 |
| 0               | 1            | 0               | 1              | 0             | 0             | 0           | T6                           | بُعد فرهنگی     |                 |
| 1               | 0            | 1               | 0              | 1             | 0             | 0           | T7                           | بُعد نهادی      |                 |
|                 |              |                 | تأثیر انتقالی  |               | تأثیر مستقیم  |             | فرآیند تعیین تأثیر           |                 |                 |

مجموع سطح تأثیرگذاری‌ها می‌شود که این نتایج در قالب جدول (۸) ارائه شده است.

باتوجه به مشخص شدن، سطح تأثیرگذاری مستقیم و انتقالی گزاره‌های پژوهش، در گام بعد اقدام به تعیین درصدهای امتیاز

## جدول ۸- درصد امتیازهای سطح تأثیرگذاری مضامین گزاره‌ای خوانایی گزارشگری مالی

Table 8. Percentage Scores of Impact Levels of Financial Reporting Readability Statements

| منغیر مرجع      | تأثیرگذاری مستقیم | تأثیرگذاری انتقال پذیر | تأثیرگذاری تفسیری | تأثیرگذاری کلی | درصد تأثیرگذاری تفسیری |                 |
|-----------------|-------------------|------------------------|-------------------|----------------|------------------------|-----------------|
|                 |                   |                        |                   |                |                        | گزاره‌های پژوهش |
| بُعد زیست‌محیطی | T1                | ۲                      | ۰                 | ۲              | ۴                      | ۱۰/۸۱           |
| بُعد رقابتی     | T2                | ۳                      | ۱                 | ۲              | ۶                      | ۱۶/۲۱           |
| بُعد اجتماعی    | T3                | ۱                      | ۳                 | ۳              | ۷                      | ۱۸/۹۴           |
| بُعد اخلاقی     | T4                | ۲                      | ۰                 | ۲              | ۴                      | ۱۰/۸۱           |
| بُعد داوطلبانه  | T5                | ۳                      | ۱                 | ۲              | ۶                      | ۱۶/۲۱           |
| بُعد فرهنگی     | T6                | ۲                      | ۰                 | ۲              | ۴                      | ۱۰/۸۱           |
| بُعد نهادی      | T7                | ۳                      | ۰                 | ۳              | ۶                      | ۱۶/۲۱           |
| مجموع           |                   | ۱۶                     | ۵                 | ۱۶             | ۳۷                     |                 |
| درصد            |                   | ۴۳/۲۴                  | ۱۳/۵۲             | ۴۳/۲۴          |                        |                 |

از مجموعه تاثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین گزاره‌های پژوهش مشخص شد، درصد تاثیرگذاری مضمون گزاره‌ی بُعد اجتماعی شکل دهنده به خوانایی گزارشگری مالی (T3) نسبت به بقیه گزاره‌ها بیشتر است، که به معنای آن است که بیشترین بار ایجاد خوانایی گزارشگری مالی در شرکت‌های بازار سرمایه، متمرکز بر بُعد اجتماعی است که می‌تواند گویایی کارکردهای

متعهدانه‌ی شرکت‌ها در برابر اجتماع و حفظ منافع جمع‌گرایانه از طریق انعکاس اخبار به موقع و قابل اتکاء باشد. لذا باتوجه به نقش تاثیرگذار بُعد اجتماعی خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌های بازار سرمایه، اقدام به تعیین تاثیرگذارترین مولفه‌ی کارکرد کیفیت حسابرسی سبز براساس گزاره‌ی بُعد اجتماعی خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌های بازار سرمایه می‌شود.

#### جدول ۹- بررسی تاثیرگذاری تفسیری کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز

Table 9. Investigates the Interpretive Impact of Green Audit Quality Functions

| کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز |   | مولفه‌های پژوهش |    |    |    |
|-----------------------------|---|-----------------|----|----|----|
|                             |   | R1              | R2 | R3 |    |
| مولفه‌های پژوهش             | کارکردهای مالی در کیفیت حسابرسی سبز     | R1              | 1  | 1  | 1* |
|                             | کارکردهای توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز | R2              | 1* | 1  | 1* |
|                             | کارکردهای اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز  | R3              | 1  | 1  | 1* |

بیشتر است. براساس نتایج کسب شده، جدول زیر رتبه‌های مربوط به اجرای فرآیندهای اولویت‌بندی تفسیری (IRP) را نشان می‌دهد.

همانطور که مشاهده می‌شود بیشترین سطح انتقال‌پذیری در این گزاره براساس تاثیرگذاری انتقالی مربوط به کارکردهای توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز می‌باشد که نسبت دو مولفه‌ی دیگر

#### جدول ۱۰- اولویت‌بندی سطح وابستگی و نفوذ کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز

Table 10. Prioritize the level of dependence and influence of green audit quality functions

| کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز |   | مولفه‌های پژوهش |    |    | معیارهای ارزیابی |                   |      |                 |
|-----------------------------|---|-----------------|----|----|------------------|-------------------|------|-----------------|
|                             |   | R1              | R2 | R3 | سطح وابستگی<br>D | تفاوت -<br>D<br>B | Rank |                 |
| مولفه‌ها                    | کارکردهای مالی در کیفیت حسابرسی سبز     | R1              | -  | ۱  | ۱                | ۲                 | -۱   | 3 <sup>th</sup> |
|                             | کارکردهای توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز | R2              | ۲  | -  | ۲                | ۴                 | ۱    | 1 <sup>th</sup> |
|                             | کارکردهای اجتماعی در کیفیت حسابرسی سبز  | R3              | ۱  | ۲  | -                | ۳                 | ۰    | 2 <sup>th</sup> |
| سطح نفوذ B                  |   |                 | ۳  | ۳  | ۳                | ۹                 |      |                 |

تعیین اثربخش‌ترین مولفه‌های پژوهش در این بخش نسبت به تعیین مجموعه شاخص‌های خروجی؛ ورود و عناصر مشترک جهت تدوین مدل سلسله‌مراتبی «TISM» یعنی مدل لایه‌های ساختاری اقدام می‌باشد.

نتایج کسب شده، نشان می‌دهد، اثربخش‌ترین مولفه‌ی کارکردهای کیفیت حسابرسی سبز، براساس گزاره‌های خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌های بازار سرمایه، مربوط به کارکرد توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز «R2» می‌باشد. پس از

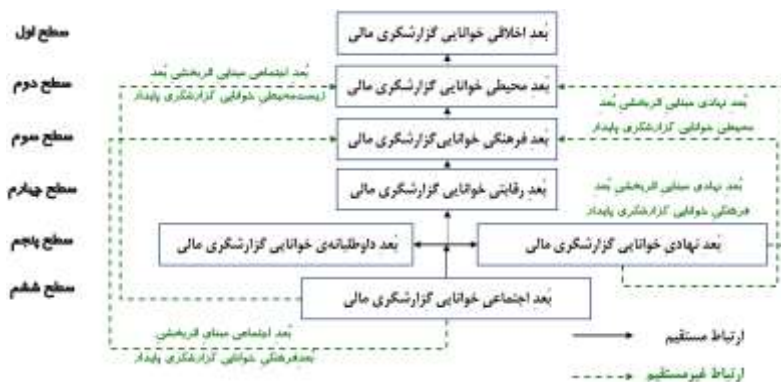
جدول ۱۱- مجموعه شاخص خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

Table 11. set of output, input and common elements of propositions

|          |           | عناصر مشترک | گزاره ورودی | گزاره خروجی   | اختصار |                 |          |
|----------|-----------|-------------|-------------|---------------|--------|-----------------|----------|
| سطح بندی | سطح دوم   | 1           | 1,2,3,5,6   | 1,4           | T1     | بُعد زیست‌محیطی | گزاره‌ها |
|          | سطح چهارم | 3,6         | 3,6,7       | 1,3,4,6       | T2     | بُعد رقابتی     |          |
|          | سطح ششم   | 1,6,7       | 1,6,7       | 1,2,3,4,5,6,7 | T3     | بُعد اجتماعی*   |          |
|          | سطح اول   | 4           | 1,2,3,4,6,7 | 4             | T4     | بُعد اخلاقی     |          |
|          | سطح پنجم  | 5,7         | 4,5,6,7     | 1,2,5,7       | T5     | بُعد داوطلبانه  |          |
|          | سطح سوم   | 2,7         | 2,5,6,7     | 1,2,4,7       | T6     | بُعد فرهنگی     |          |
|          | سطح پنجم  | 2,5,6,7     | 2,5,6,7     | 2,3,4,5,6,7   | T7     | بُعد نهادی      |          |

گرفته است و تاثیرگذارترین بُعد نیز مربوط به مضمون گزاره‌ای بُعد اجتماعی می‌باشد. باتوجه به توضیح‌های داده شده، در ادامه اقدام به ارائه ماتریس مخروطی جهت نشان دادن تاثیرگذاری ابعاد خوانایی گزارشگری مالی در قالب شکل (۲) می‌شود.

براساس نتیجه مشخص شد، لایه‌های تاثیرگذاری مضامین خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌های بازار سرمایه، شش سطحی است به طوریکه در اولین سطح و کم اثرترین مضمون، بُعد اخلاقی به عنوان دلیلی برای تقویت خوانایی گزارشگری مالی قرار



شکل ۲- سطح بندی ابعاد مضمونی خوانایی گزارشگری مالی پایدار

Figure 2. Leveling the thematic dimensions of the legibility of sustainable financial reporting

سبز نماید. نتایج در این بخش نشان داد، بُعد اجتماعی خوانایی گزارشگری مالی به عنوان تاثیرگذارترین رویکردی است که شرکت‌ها براساس آن به دنبال ارتقای خوانایی گزارشگری مالی از نظر ادبیات قابل فهم و محتوای قابل اتکاء می‌باشند. چراکه براساس پایدار ضمن متعهدماندن به ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی فراگیر در یک بازار متوازن و متعادل، به دنبال پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی قابل انکاتر برای سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌باشند تا براساس آن با ایجاد یک ادراک منسجم و متعامل بین سهامداران با شرکت، وفاداری و حفظ ارتباط بلندمدت با شرکت جهت سرمایه‌گذاری بر سهام شرکت ایجاد

همانطور که مشاهده می‌شود، بُعد اجتماعی خوانایی گزارشگری مالی به عنوان تاثیرگذارترین گزاره‌ی مضمونی خوانایی گزارشگری مالی پایدار در شرکت‌های بازار سرمایه محسوب می‌شود، زیرا در سطح آخر شکل (۲) یعنی سطح ششم قرار گرفته است.

**بحث و نتیجه‌گیری**

این پژوهش تحلیل ارزیابی ماتریسی تفسیری تلاش داشت تا ضمن انتخاب تاثیرگذارترین مضمون گزاره‌ای خوانایی گزارشگری مالی پایدار در قالب یک مدل سلسله مراتبی، براساس این مضمون، اقدام به تعیین تاثیرگذارترین کارکرد کیفیت حسابرسی

بررسی کنندگان عملکردهای مالی کمک خواهد نمود و این موضوع می‌تواند به افزایش کیفیت در حسابرسی سبز به عنوان بخش مهمی از گزارش‌های حسابرس مستقل منجر شود. به عبارت دیگر حسابرسان در بخش افشای موارد کلیدی طبق استاندارد ۷۰۱ حسابرسی می‌توانند ضمن اذعان افشای فراگیری اطلاعات قابل اتکاء در صورت‌های مالی، نظارت و نتایج ارزیابی‌های خود در خصوص کارکردهای عملکردی حسابرسی سبز را توسعه بخشند و به ایجاد تعامل و پویایی بین شرکت با محیط زیست منجر شوند.

## References

1. Yang, F., Chang, Ch., Mo, L. (2021). An Introduction to Multilevel Analyses of Text Readability in Accounting and Finance, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 19(9): 2-37. <https://doi.org/10.2308/JETA-19-09-02-37>
2. Bonsall, S.B., Miller, B.P. (2017). The impact of narrative disclosure readability on bond ratings and the cost of debt. *Rev. Acc. Stud.* 22(2): 608–643
3. Norouzi, M., Azinfar, K., abbasi, E., dadashi, I. (2020). Modeling the Moderating Role of Management Ability in the Relationship between Financial Reporting Readability and Agency Cost.. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(1): 1-18. (In Persian)
4. Li, F. (2008). Annual Report Readability, Current Earnings, and Earnings Persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2): 221-247.
5. Ajina, A., Laouiti, M., and Msolli, B. (2016). Guiding through the Fog: Does Annual Report Readability Reveal Earnings Management? *Research in International Business and Finance*, 38(2): 509-516.

شود. این رویکرد کمک خواهد نمود تا شرکت نیز از طریق توسعه‌ی پایدار افشای اطلاعات خود، براساس ظرفیت‌های جذب نقدینگی از سهامداران و سرمایه‌گذاران قادر به توسعه طرح‌ها و پروژه‌های خود باشند. اما مهمترین بخش پایدار در حوزه‌ی اجتماعی صورت‌های مالی شرکت‌ها، افزایش سطح گزارشگری مالی با گزارش حسابرسان می‌باشد که سبب می‌گردد تا شکاف انتظارات کاهش یابد. حوزه‌ای که با ارتقای سطح مسئولیت‌های اجتماعی شرکت در برابر ذینفعان باعث خواهد شده تا سطح بررسی‌های حسابرسی نیز تاییدکننده‌ی شفافیت‌های اطلاعاتی افشاء شده در صورت‌های مالی شرکت باشد. مهمترین کارکرد چنین حوزه‌ای، تعهد در افشای اطلاعاتی اختیاری است که اگرچه ممکن است الزامی به آن وجود نداشته باشد، اما شرکت براساس مضمون اجتماعی خوانایی گزارشگری مالی آن را دنبال می‌کند تا از این طریق تعهد خود به فراگیری ارزش‌های برابر را نشان دهد. بخشی از این افشاء اطلاعات اختیاری مربوط به حوزه‌ی زیست‌محیطی است که می‌تواند جنبه‌های گزارش حسابرسی را در بخش سبز با پایداری بیشتری توسعه دهد. در واقع این نتیجه نشان داد، تحت وجود مضمون اجتماعی خوانایی گزارشگری پایدار، سطح کارکردهای توسعه‌ای در کیفیت حسابرسی سبز ارتقاء می‌یابد. در واقع از آنجاییکه کارکردهای توسعه‌ای در حسابرسی زیست‌محیطی به عنوان یک استراتژی نهادی در دستور حاکمیت و نهادهای بالادستی همچون سازمان بورس اوراق بهادار؛ دیوان محاسبات و سایر سازمان‌های تخصصی می‌باشد، وجود افشای اطلاعات اختیاری بر مبنای اجتماعی در صورت‌های مالی به حسابرس کمک می‌کند تا گزارش‌های مستدل‌تری نسبت به قابلیت‌های توسعه‌ای شرکت در بخش زیست‌محیطی ارائه دهد و به‌واسطه اثربخشی حسابرسی سبز، می‌توان به افزایش سطح پایبندی شرکت‌ها به رعایت الزامات زیست‌محیطی امیدوار بود. نتیجه این بخش با پژوهش‌های بالاداسینیو و همکاران (۱۹) و اکبری و پورزمانی (۹) مطابقت دارد. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، ارزش‌های منبعث از خوانایی گزارشگری پایدار به شرکت‌ها در کاهش شکاف انتظارات با نهادهای نظارتی و حسابرسان مستقل به عنوان

13. Adhariani, D. and du Toit, E. (2020). Readability of sustainability reports: evidence from Indonesia, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(4): 621-636. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2019-0194>
14. Abernathy, J. L., Guo, F., Kubick, Th, R., Masli, A. (2019). Financial Statement Footnote Readability and Corporate Audit Outcomes, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(2): 1-26. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52243>
15. Menicucci, E. (2018). Exploring forward-looking information in integrated reporting: A multi-dimensional analysis, *Journal of Applied Accounting Research*, 19(1): 102-121. <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2016-0007>
16. Gray, G, L., Yoon, K., Gyun, W., Roebuck, P. (2020). Green IT Perceptions and Activities of Internal Auditors in Australia, Canada, and the United States. *Journal of Information Systems* In-Press. <https://doi.org/10.2308/isys-17-061>
17. Zhang, Y., Gu, L., Guo, X. (2020). Carbon audit evaluation system and its application in the iron and steel enterprises in China, *Journal of Cleaner Production*, 248(3): 119-144. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.119204>
18. Chen, H, Ch., Yang, Ch, H. (2019). Applying a multiple criteria decision-making approach to establishing green marketing audit criteria, *Journal of Cleaner Production*, 210(3): 256-265. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.10.327>
6. Kazemiolum, M., Abdi, M., Zalaghi, H., Jalalvand, H. (2020). The Impact of the Annual Report Readability on the Audit Engagement Risk Measures. *Accounting and Auditing Review*, 27(2): 202-230. (In Persian)
7. Uddin, N., Chakraborty, V. (2021). An Investigation of the Readability of Sustainability Reports, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 18(10): 1-18. <https://doi.org/10.2308/JETA-18-10-01-18>
8. Yao, S., Pan, L. and Zhang, Z. (2020). Does environmental disclosure have an auditing effect?, *Managerial Auditing Journal*, 35(1): 43-66. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018-2030>
9. Akbari, A., Pourzamani, Z. (2020). The Effect of Corporate Structure on the Relationship between Environmental Auditing and Financial Reporting Quality. *Accounting and Auditing Research*, 12(46): 21-42. (In Persian)
10. Bhutta, M. K. S., Omar, A. Yang, X. (2011). Electronic waste: a growing concern in today's environment. *Economics Research International*, 2011.
11. Jabbarzadeh Kangarloui, S., Motavassel, M., behnamoun, Y. (2019). The Effect of Earnings Management and Financial Constraints on Financial Reporting Readability. *Journal of Securities Exchange*, 12(46): 5-25. (In Persian)
12. Xu, H., Pham, T.H. and Dao, M. (2020). Annual report readability and trade credit, *Review of Accounting and Finance*, 19(3): 363-385. <https://doi.org/10.1108/RAF-10-2019-0221>

- Method for a systemic risk based environmental auditing in a sinter plant: A semi-quantitative approach, *Environmental Impact Assessment Review*, 63(4): 72-86. <https://doi.org/10.1016/j.eiar.2016.12.002>
22. Evans, M, F., Liu, L., Stafford, S, L. (2015). Standardization and the impacts of voluntary program participation: Evidence from environmental auditing, *International Review of Law and Economics*, 43(2): 10-21. <https://doi.org/10.1016/j.irle.2015.04.003>
23. Kamyabi, Y., Malekiyan, E., Khanlari, M. (2018). Explaining the components of performance auditing in the public sector of Iran with emphasis on environmental and social performance, *audit knowledge*, 18(71): 57-76. (In Persian)
19. Baldacchino, P., Bugeja, S. and Grima, S. (2020). Social Auditing and Its Applicability to Maltese Co-Operatives, Grima, S., Boztepe, E. and Baldacchino, P. (Ed.) *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Vol. 102)*, Emerald Publishing Limited, 273-301. <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000102020>
20. Carey, P., Liu, L., Qu, W. (2017). Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(3): 244-262. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2017.09.002>
21. Patriarca, R., Di Gravio, G, D., Costantiono, F., Tronci, M. (2017). The Functional Resonance Analysis