

Exploratory Factor Analysis of Challenges and Opportunities of Sustainability Reporting in Iran

Amirmohammad Heidari¹*

MSc., Department of Accounting, Faculty of Humanities and Science, University of Kurdistan,
Sanandaj, Iran, heidariamir1377@gmail.com

Abstract

Purpose: As a key tool for promoting transparency, accountability and social responsibility, sustainability reporting plays an important role in improving the performance of business units and building trust among stakeholders. However, the implementation of these standards in Iran is associated with several challenges. The current research was conducted with the aim of identifying and analyzing the challenges and opportunities of sustainability reporting in Iranian reporting.

Method: This research is in the category of quantitative research and in terms of its purpose, it is also included in the category of applied research. The statistical population of this research is users of financial statements, financial statement preparers, auditors and university professors. The data of the research was collected through a questionnaire and it is also included in survey research. A research questionnaire based on a 5-point Likert scale has been developed. It was analyzed using exploratory factor analysis.

Results: The results of the research data analysis identified 13 key components including economic opportunities, accountability, competitiveness, and political, managerial, educational and technical challenges. The results of this research develop the theoretical literature in this regard. The results of the research showed that sustainability reporting can provide opportunities such as attracting foreign investment, reducing information asymmetry, increasing product quality, and improving brand position for business units. However, obstacles such as weak educational infrastructure, managers' negative attitude towards the importance of reporting, high costs, and lack of appropriate organizational culture have limited the implementation of this process. Also, political and structural challenges, including sanctions and weak corporate governance, are among the other obstacles identified in this research. This research suggests that through the training of managers and employees, strengthening of technological infrastructure, formulation of binding laws along with economic incentives and improvement of supervision of the implementation of standards can reduce the existing challenges.

Conclusion: Applying sustainability reporting in different sectors is facing a challenge. In addition, it has significant opportunities. In order to apply sustainability reporting, sufficient measures must be taken to solve the challenges. In order to apply sustainable reporting, in addition to Iran's reporting environment, other issues should also be considered.

Contribution: This study contributes to the enrichment of research regarding the attitude of accountants and stakeholders regarding sustainability reporting. Also, research in this sector can help business units to improve the attitude and responsiveness of business units so that they can successfully respond to the various needs of society.

Keywords: Sustainability Reporting, Corporate Governance, Exploratory Factor Analysis, Reporting Environment.

Research Article

Cite this article: Heidari(2025) Exploratory Factor Analysis of Challenges and Opportunities of Sustainability Reporting in Iran, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.12, NO.1, Spring: 103-130.

DOI: 10.30479/jfak.2025.21238.3254

Received on 25 November, 2024 **Accepted on** 25 February, 2025

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Amirmohammad Heidari (heidariamir1377@gmail.com)

تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران

امیر محمد حیدری ^{ID}*

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران،
heidariamir1377@gmail.com

چکیده

هدف: گزارشگری پایداری به عنوان ابزاری کلیدی برای ارتقای شفافیت، پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی، نقش مهمی در بهبود عملکرد واحدهای تجاری و ایجاد اعتماد میان ذی‌نفعان ایفا می‌کند. با این حال، اجرای این استانداردها در ایران با چالش‌های متعددی همراه است. پژوهش حاضر با هدف شناسایی و تحلیل چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در گزارشگری ایران انجام شده است.

روش: این پژوهش در زمره پژوهش‌های کمی می‌باشد و از لحاظ هدف نیز در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. جامعه آماری این پژوهش استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان و اساتید دانشگاه می‌باشد. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد و در زمره پژوهش‌های پیمایشی نیز قرار دارد. پرسشنامه پژوهش مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای تدوین گردیده و با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی تجزیه و تحلیل صورت گرفت. **یافته‌ها:** نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش به شناسایی ۱۳ مؤلفه کلیدی شامل فرصت‌های اقتصادی، پاسخگویی، رقابت‌پذیری، چالش‌های سیاسی، مدیریتی، آموزشی و فنی گردید. نتایج این پژوهش، ادبیات نظری در این خصوص را توسعه می‌دهد. نتایج پژوهش نشان داد که گزارشگری پایداری می‌تواند فرصت‌هایی همچون جذب سرمایه‌گذاری خارجی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش کیفیت محصولات، بهبود جایگاه برند را برای واحدهای تجاری فراهم کند. با این حال، موانعی مانند ضعف در زیرساخت‌های آموزشی، نگرش منفی مدیران نسبت به اهمیت گزارشگری، هزینه‌های بالا، نبود فرهنگ سازمانی مناسب، اجرای این فرآیند را محدود کرده است. هم‌چنین، چالش‌های سیاسی و ساختاری، از جمله تحریم‌ها و ضعف حاکمیت شرکتی، از دیگر موانع شناسایی شده در این پژوهش هستند. این پژوهش پیشنهاد می‌کند که از طریق آموزش مدیران و کارکنان، تقویت زیرساخت‌های فناوری، تدوین قوانین الزام‌آور همراه با مشوق‌های اقتصادی و بهبود نظارت بر اجرای استانداردها می‌تواند چالش‌های موجود را کاهش داد.

نتیجه‌گیری: به کارگیری گزارشگری پایداری در بخش‌های مختلف با چالش روبه‌رو است. علاوه بر آن، دارای فرصت‌های قابل توجهی نیز می‌باشد. به منظور به کارگیری گزارشگری پایداری باید اقدامات کافی برای رفع چالش‌ها رخ دهد. به منظور به کارگیری گزارشگری پایداری، علاوه بر اینکه محیط گزارشگری ایران به سایر موارد نیز باید توجه داشت.

دانش افزایی: این مطالعه به غنی‌سازی تحقیقات در خصوص نگرش حسابداران و ذی‌نفعان در خصوص گزارشگری پایداری فراهم می‌کند. هم‌چنین، پژوهش در این بخش می‌تواند به واحدهای تجاری کمک کند تا نگرش و پاسخگویی واحدهای تجاری را بهبود می‌بخشد تا بتوانند با موفقیت به نیازهای مختلف جامعه پاسخ دهند.

واژگان کلیدی: گزارشگری پایداری، حاکمیت شرکتی، تحلیل عاملی اکتشافی، محیط گزارشگری.

مقاله پژوهشی

*استناد: حیدری (۱۴۰۴)؛ تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۲، شماره ۱، پیاپی ۴۴، بهار ۱۴۰۴، ۱۳۰-۱۳۰.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۹/۵ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۳/۱۲/۷



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

مدیریت نظارت بر ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار، در مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۸، تمامی ناشران ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار را ملزم به رعایت دستورالعمل حاکمیت شرکتی نموده است. هم‌چنین، با تغییر و تحولات اخیر در محیط گزارشگری مالی ایران و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری، به‌نحوی حرکت به سمت شفافیت سرعت بیشتری به خود گرفته است. به‌طور کلی، سه هدف اصلی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری، توجه به عوامل اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی برای واحدهای تجاری می‌باشد. به نقل از رئیس بنیاد IFRS، این اهداف بدین صورت می‌باشند: «... مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری به سرمایه‌گذاران در درک اینکه چگونه واحدهای تجاری پاسخگوی مسائل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی هستند کمک می‌نماید. این استانداردها، نیاز سرمایه‌گذاران را در زمینه قابلیت مقایسه در سطح جهانی را برآورد می‌کند...» (استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱)، (۲۰۲۱).

گزارشگری پایداری سیگنال و بیانیه واضحی از دستاوردهای شرکت‌ها در اجرای اصول توسعه پایدار به‌عنوان مأموریت و رویکرد اصلی آن‌ها در خلق ارزش می‌باشد (سامنی ملایری و همکاران، ۱۴۰۳). این گزارش اطلاعاتی را افشاء می‌کند که امکان تجزیه و تحلیل استفاده از منابع و کارایی فعالیت‌ها را فراهم نماید (فیولکوفسکا و همکاران^۲، ۲۰۲۳). به‌عبارتی دیگر، گزارش پایداری روشی برای گزارش‌دهی درخصوص عملکرد مسائل اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی هر سازمان است (اسلام^۳، ۲۰۲۰). از طرف دیگر، پایداری به معنی برآورده کردن نیازهای حال بدون به خطر انداختن توانایی نسل‌های آینده برای رفع نیازها می‌باشد (منتس^۴، ۲۰۲۰). لازم به ذکر است که افشای اطلاعات پایداری و تهیه گزارشگری پایداری اهداف دیگری مانند حسن شهرت و مشروعیت، ارتقای مفهوم ارزش برند، افزایش شفافیت، توانایی رقابت با رقبای، ایجاد انگیزه در میان کارکنان و حمایت از فرآیندهای کنترل داخلی می‌باشد (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۲۴). باید توجه داشت که موانع و چالش‌های اصلی پیاده‌سازی استانداردهای پایداری در سطح جهانی، ضرورتاً، قانون‌گذاری نیستند؛ بلکه در حوزه‌های آموزشی، تهیه رهنمودها، مطالبه ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران و پویش‌های آگاهی بخشی از عوامل تأثیرگذار محسوب می‌شوند. باید توجه داشت که تعامل بیشتر با اقتصاد جهانی، حضور سرمایه‌گذاران خارجی در اقتصاد ایران و فعالیت بین‌المللی بورس‌های اوراق بهادار مستلزم استفاده از مبانی یکسان بین‌المللی در گزارشگری مالی است (ولی زاده لاریجانی و همکاران، ۱۳۹۹؛ ۵).

با حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی پایداری و در نهایت، پذیرش و به‌کارگیری گزارشگری پایداری و حاکمیت شرکتی در داخل کشور به عنوان الزام قانونی برای ناشران ثبت

شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، انتظار می‌رود گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری مالی ایران فراگیر و گسترده شود. امروزه نهادها و سازمان‌های فعال در عرصه حسابداری و گزارشگری مالی جهانی به جایگاه و نقش مفهوم پایداری توجه زیادی کرده‌اند و دیگر در جلسات و هم‌اندیشی‌ها و نشست‌های خود به اهمیت گزارشگری پایداری نمی‌پردازند بلکه حتی چارچوب نظری برای پایداری نیز تعریف نموده‌اند و تأثیر بخش‌های مختلف پایداری بر عملکرد مالی و توانایی واحدهای تجاری در طول زمان را غیر قابل انکار می‌دانند (فدراسیون بین‌المللی حسابداری^۵، ۲۰۱۵). اما، سابقه تدوین پیش نویس استاندارد افشای پایداری شماره ۱ با عنوان «الزامات کلی افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری» در سال ۱۴۰۱ و آغاز حرکت به سمت گزارشگری پایداری که البته با سرعت کوتاهی انجام می‌پذیرد و این امر ممکن است به دلیل منطق مقاومت در میان ذی‌نفعان باشد و بر همین اساس، رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری را نباید به عنوان یک فرض مسلم دانست و در حوزه اجرا قوانین و مقررات طبق اهداف از پیش تعیین شده انجام نمی‌شود (زیجل و مارون^۶، ۲۰۱۷؛ ۱۸). با توجه به مقدمه بیان شده، هدف پژوهش حاضر، شناسایی محدودیت‌ها یا به عبارت دیگر، چالش‌ها و فرصت‌های ناشی از به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران، در شرایطی است که در کشورهای پیشرفته و در نظام گزارشگری ایران نیز حرکت به سمت گزارشگری پایداری انجام شده است. این پژوهش، در ارتباط با ارزیابی محدودیت‌ها و مزایای به کارگیری استانداردهای پایداری که به نحوی حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی پایداری است، دارای ارزش است. چالش‌هایی مانند عدم آگاهی استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان، الزامات قانونی ضعیف، نگرانی بابت انتشار و عمومی شدن اطلاعات واحد تجاری، نبود استانداردهای گزارشگری پایداری، دشواری در اندازه‌گیری مفهوم پایداری، کیفی بودن مفهوم پایداری، ضعف‌های زیرساختی به ویژه در بخش‌های آموزشی، تکنولوژی و نیروی انسانی، عدم پاسخ‌خواهی استفاده‌کنندگان پیرامون گزارشگری پایداری، عدم پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات در مورد گزارشگری پایداری و عدم مطالبه‌گری ذی‌نفعان مختلف می‌تواند اجرای گزارشگری پایداری را در محیط گزارشگری ایران با مشکل مواجه نماید. فرصت‌های به کارگیری گزارشگری پایداری نظیر، افزایش اعتبار گزارش‌های واحد تجاری، ایجاد شهرت، افزایش مسئولیت‌پذیری پیرامون سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان، نقش تأثیرگذار در اجرای قوانین و مقررات حوزه محیط زیست، کاهش دستکاری سود و بهبود جایگاه و نقش حسابداری و گزارشگری پایداری به عنوان یکی از منابع اطلاعاتی مهم برای تصمیم‌گیران می‌تواند در مرحله نخست مربوط بودن اطلاعات و در مرحله بعدی به مفید بودن اطلاعات و شفافیت اطلاعات مالی و غیرمالی کمک قابل توجهی نماید. با عنایت به آنچه بیان شد، پرسش‌های پژوهش حاضر به شرح ذیل می‌باشد:

- ✓ چالش‌های به‌کارگیری گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران چه مواردی می‌باشد؟
- ✓ فرصت‌های به‌کارگیری گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران چه مواردی می‌باشد؟

۲- مبانی نظری و پیشینه

کلیدواژه گزارشگری پایداری، در سال ۲۰۱۶ توسط سازمان گزارشگری ابتکار جهانی و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری مطرح شده است (فخاری و مهرابی، ۱۳۹۷؛ ۸۴). مفهوم گزارشگری پایداری توسط گزارشگری ابتکار جهانی^۶ (۲۰۱۹) بدین صورت تعریف شده است: «گزارشگری پایداری، گزارشی است که توسط یک شرکت یا یک سازمان درخصوص اثرات زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی ناشی از فعالیت‌های روزمره منتشر می‌گردد، به‌علاوه، گزارشگری پایداری مشتمل بر مدل راهبری، ارزش‌های سازمان، ارتباط بین استراتژی و تعهد سازمان به یک اقتصاد پایدار جهانی را نمایان می‌کند». همچنین، ضعف نظام گزارشگری مالی سنتی در تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در مورد اثرات زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی فعالیت‌های واحد تجاری به صورت قابل ملاحظه‌ای در سطح بین‌المللی در حال رخ دادن است و همین ناتوانی و ضعف سبب افزایش تقاضا برای تغییر در هدف گزارشگری مالی سنتی به گزارشگری چند بعدی، گزارشگری پایداری و گزارشگری یکپارچه گردیده است (کی پی ام جی^۸، ۲۰۱۱). از طرف دیگر، تاریخ و زمان پیشنهادی برای اجرای استانداردهای بین‌المللی پایداری از جولای ۲۰۱۸ می‌باشد و هیچ اجباری برای افشای اطلاعات پایداری وجود ندارد و انتشار گزارش‌های پایداری تنها جنبه داوطلبانه دارد (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین، الزامات نهایی هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، استاندارد پایداری شماره ۱ با عنوان «افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری» و استاندارد پایداری شماره ۲ با عنوان «افشای اطلاعات مربوط به آب و هوا» را در سال ۲۰۲۳ منتشر نمود و از ابتدای ژانویه ۲۰۲۴ لازم الاجرا می‌باشد.

از دیدگاه تاریخی، عملیات افشای پایداری از چهارمرحله گذر کرده است. مرحله اول در طول دهه ۱۹۵۰ آغاز شد، زمانی که اصطلاح مسئولیت اجتماعی شرکت عنوان شد و بر «بعد اجتماعی» تأکید نمود. در دهه ۱۹۸۰، ذی‌نفعان از مرحله دوم، یعنی «بعد محیطی» بیشتر آگاه شدند. ده سال بعد، در اوایل دهه ۱۹۹۰ گزارشگری پایداری که شامل ابعاد اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی بود، مورد توجه قرار گرفت. پس از آن، در سال ۲۰۱۰ میلادی پروژه حسابداری پایداری پرنس ولز و GRI و کمیته شورای گزارشگری یکپارچه بین‌المللی را اعلام کردند. چارچوب گزارشگری یکپارچه، اطلاعات اقتصادی، زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را فراهم می‌کند (IIRC^۹، ۲۰۱۹).

حال، پس از بیان کوتاهی که از پیشینه گزارشگری پایداری بیان شد، به موضوع به‌کارگیری گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری مالی ایران اشاره می‌شود و این مقوله دارای سه نقطه تاریخی مهم است. نقطه تاریخی نخست، به اوایل سال ۱۳۸۰ بر می‌گردد که مسئولین و کارشناسان سازمان بورس و اوراق بهادار نخستین آیین‌نامه حاکمیت شرکتی را منتشر نمودند و با این اقدام زمینه لازم برای توجه بیشتر به گزارشگری پایداری را در نظام گزارشگری مالی ایران انجام دادند. نقطه تاریخی دوم، به سال ۱۳۹۷ بر می‌گردد که با توجه به گسترش مفهوم حاکمیت شرکتی و پیاده‌سازی گزارشگری پایداری توسط واحدهای تجاری کشورهای صنعتی، سازمان بورس و اوراق بهادار دستورالعمل حاکمیت شرکتی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس را در تاریخ ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ تصویب و در تاریخ ۱۳۹۷/۰۸/۱۲ به صورت رسمی ابلاغ و لازم الاجرا نمود و فرآیندگذار به گزارشگری پایداری در ایران به صورت جدی تر دنبال شد و با این مصوبه واحدهای تجاری صنعتی و بزرگ بورس و فرابورس اقدام به تهیه و ارائه گزارشگری پایداری نمودند. به عبارت دیگر، عدم تهیه و ارائه گزارشگری پایداری سبب می‌شود استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان و به‌ویژه سرمایه‌گذاران خارجی درک مناسبی از شرکت‌های ایرانی نداشته باشند. در نهایت، در سال گذشته با تصویب دستورالعمل حاکمیت شرکتی توسط هیئت مدیره سازمان بورس در مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۸ توجه به گزارشگری پایداری نسبت به قبل بیشتر شد. این دستورالعمل دارای ۶ فصل، ۴۳ ماده و ۲۸ تبصره می‌باشد و فصل ششم آن در خصوص گزارشگری پایداری می‌باشد. در حال حاضر، تعدادی از بانک‌ها، مؤسسات بیمه‌ای و واحدهای صنعتی بزرگ اقدام به تهیه گزارشگری پایداری نموده‌اند. طبق ماده ۳۹ دستورالعمل حاکمیت شرکتی، شرکت‌ها باید گزارش تفسیری و گزارش فعالیت هیئت مدیره را در سرفصل مشخص به‌طور جداگانه تحت عنوان گزارش پایداری به افشای مخارج صورت گرفته در این خصوص بپردازند و در مجمع عادی به صاحبان سهام ارائه نمایند.

علاوه بر مصوبه بیان شده، پیش نویس استاندارد افشای پایداری شماره ۱ با عنوان «الزامات کلی افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری» توسط سازمان حسابرسی در مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۱۲ منتشر شده است و در مرحله نظرخواهی از نخبگان و صاحب نظران می‌باشد. انتظار می‌رود با تصویب استاندارد مذکور و سایر استانداردهای مربوط به حوزه پایداری در ایران، چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری، موضوع با اهمیت و جدیدی گردد که جامعه حسابداری و حسابرسی و حتی سایر ذی‌نفعان با آن روبه‌رو خواهند شد. برای مثال، شرکت‌ها به دنبال دستیابی به اهدافی چون حداکثرسازی سود، افزایش رشد شرکت، حداکثرسازی ثروت سهامداران و منافع ذی‌نفعان مختلف می‌باشند؛ اما دستیابی به اهداف اشاره شده سبب آلودگی آب و هوا، گرم شدن زمین و کاهش تنوع گیاهان و جانوران بدون توجه به محیط اطراف شده

است (اخترشناس و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۱۷۴). بر همین اساس، برخی از پژوهشگران مانند پارمر و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۰) معتقدند که شرکت‌ها به‌منظور تضمین بقا در جامعه، باید اقداماتی را انجام دهند که علاوه بر تأمین منافع سهامداران، منافع سایر ذی‌نفعان مانند تأمین‌کنندگان، مشتریان، کارکنان، اتحادیه‌ها، دولت‌ها، سازمان‌های غیر دولتی و مقام‌های نظارتی را برآورده نمایند. افزایش بحران‌های مالی، رسوایی‌های حسابداری و جبران خسارت‌ها و نگرانی در مورد پیامدهای اجتماعی و زیست محیطی عملیات تجاری، پایداری را به موضوعی مهم برای شرکت‌ها در مقیاس جهانی تبدیل کرده است (کلک^{۱۱}، ۲۰۰۸: ۱). از طرف دیگر، اجرای گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران به دلیل ضعف‌های زیرساختی با چالش‌های جدی نیز روبه‌رو می‌باشد. به‌بیانی دیگر، حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری، حرکت به سمت توجه به مباحث زیست محیطی است که هم چالش برانگیز است و هم به مفید بودن اطلاعات ارائه شده توسط سیستم حسابداری کمک شایانی می‌نماید. تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی مفید به صورت شفاف و قابل اعتماد برای ذی‌نفعان از دیگر مزایای گزارشگری پایداری می‌باشد (الشایر^{۱۲}، ۲۰۲۰).

طبق نظر سازمان توسعه و همکاری اقتصادی^{۱۳} (۲۰۰۱) پایداری به معنای ترکیب اهداف زیست محیطی، اقتصادی و اجتماعی به منظور حداکثر نمودن رفاه فعلی بدون آسیب به توانایی نسل‌های بعدی برای دستیابی به نیازهایشان تعریف شده است. واحدهای تجاری که اقدام به تهیه و ارائه گزارش پایداری نموده‌اند، کمتر در معرض مدیریت سود می‌باشند (سپینگ و هامل^{۱۴}، ۲۰۱۵؛ ۳۶). به‌بیانی دیگر، توسعه پایدار، توسعه‌ای است که قادر است نیازهای نسل‌های فعلی را بر طرف نماید بدون اینکه توانایی‌های نسل‌های آینده را در تأمین نیازهای خود به خطر اندازد (کاچایلا و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۷: ۴۰۴). اهداف توسعه پایدار، انتظارات جدیدی را ایجاد کرده و حمایت شرکت‌هایی که به بازارهای آگاه، به موقع و دارای موقعیت استراتژیک متکی هستند را به دست آورده است (عبدالله و هارون^{۱۶}، ۲۰۲۲). فلسفه پایداری شرکت با توسعه تجارت، اخلاق، مسائل اخلاقی، محیط و امیدهای نسل فعلی و آینده سر و کار دارد (سیرنا^{۱۷}، ۲۰۱۶: ۲۹). تهیه گزارش پایداری و توجه به بعد اجتماعی آن، موجب توجه به نیروی انسانی، اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی، کیفیت افشای اطلاعات گزارش شده در واحد تجاری می‌شود (موسوی و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۴۹). انگیزه‌های مختلف گزارشگری پایداری شامل تعهد فردی، ایده‌آل گرایی، کاهش مالیات، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، سود رقابتی، تغییر نگرش عمومی، پیشگیری از تصویب قوانین و عقب نیفتادن از رقبا و مشروعیت شرکت می‌باشد (سیمنت^{۱۸}، ۲۰۰۹: ۹۴۰). از دیگر مزایای گزارشگری پایداری می‌توان به شناسایی ریسک و درک بهتر چالش‌ها و فرصت‌ها، بهبود شهرت برند شرکت و استقبال سرمایه‌گذاران، افزایش انگیزه و وفاداری سرمایه انسانی و تعریف نمودن اهداف و راهبرد شرکت اشاره کرد (آلواتیج و همکاران^{۱۹}، ۲۰۲۲: ۱۶). باید توجه

داشت که گزارشگری پایداری یک ابزار ارتباطی ضروری برای شرکت‌ها جهت انعکاس ایفای تعهدات خود در زمینه توسعه پایدار به سهامداران مختلف می‌باشد (علی و همکاران^{۲۰}، ۲۰۲۱). پاسخگویی و تعهد نهادها در مقابل افراد، کارکنان و محیط پیرامون از مزایای گزارشگری پایداری می‌باشد (موسر و مارتین^{۲۱}، ۲۰۱۲: ۷۹۹). هم‌چنین، گزارش پایداری، در رقابت بین سازمان‌ها، سبب اعتماد، رازداری و وفاداری سرمایه‌گذاران گردیده است (پترسکو^{۲۲}، ۲۰۲۰). آماکو و همکاران^{۲۳} (۲۰۲۱) نیز معتقدند که گزارش پایداری منجر به افزایش شفافیت، اعتماد و صداقت در ارائه اطلاعات گردیده است. باید توجه داشت که انگیزه‌های درون سازمانی و محرک‌های برون سازمانی در تصمیم‌گیری برای گزارشگری پایداری موضوعی مهم و حیاتی شناخته می‌شود (لزنو و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۶). برخی از پژوهشگران مانند ایباتوا^{۲۵} (۲۰۱۸) بیان می‌دارند که گزارش پایداری از ابزارهای افزایش جذابیت برای سرمایه‌گذاران است و این گزارش موضوعی مهم و راهبردی جهت پاسخگویی به ذی‌نفعان می‌باشد (هرلد^{۲۶}، ۲۰۱۸).

هم‌چنین، از معایب گزارشگری پایداری نیز این است که شرکت‌ها، به‌منظور ایفای مسئولیت اجتماعی، اقدام به صرف منافع اقتصادی در اموری می‌نمایند که هزینه‌بر است و ممکن است منافع آتی در بر نداشته باشد (حاجیان نژاد، ۱۳۹۴).

نبود الزامات قانونی منسجم، ضعف زیرساخت‌ها در زمینه آموزش، تکنولوژی و نیروی انسانی و رشد نیافتگی نظام پاسخ‌خواهی و پاسخگویی و عدم مطالبه‌گری جامعه، فقدان استاندارد گزارشگری پایداری از دیگر چالش‌هایی است که در اجرای گزارشگری پایداری در ایران وجود دارد (اخترشناس و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۱۷۳). هم‌چنین، اندازه‌گیری محصولات و خدمات زیست محیطی با ابهاماتی مواجه است (لوکیو^{۲۷}، ۲۰۱۸: ۳).

همانطور که پیداست گزارشگری پایداری دارای چالش‌ها و فرصت‌هایی در ایران می‌باشد و با در نظر گرفتن این موارد اجرای گزارشگری پایداری با دقت بیشتری اجرا می‌شود. بنابراین، هدف پژوهش حاضر، مشخص نمودن چالش‌ها و فرصت‌های به‌کارگیری گزارشگری پایداری در ایران می‌باشد.

باید توجه داشت که طی سال‌های گذشته، موضوع گزارشگری پایداری مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است ولی تاکنون پژوهشی چالش‌ها و فرصت‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری را بررسی نکرده است. در پژوهش‌های داخلی صورت گرفته در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر، خوزین و همکاران (۱۳۹۷) با استفاده از روش‌های آمار توصیفی و مدل رگرسیونی چندگانه اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری را بررسی نمودند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که «درصد سهام بزرگترین سهامدار» و «درصد سهام دولتی» اثری بر سطح گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

تهران ندارد. هم‌چنین، با افزایش «درصد سهام شناور آزاد» از «سطح گزارشگری پایداری» در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کاهش می‌یابد.

در پژوهشی معصوم و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که بین شاخص پایداری با مدیریت سود بانگیزه دستیابی به آستانه های سود اجتناب از کاهش سود و اجتناب از سود غیرمنتظره منفی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، با افزایش شاخص پایداری، مدیرانی که در معرض اجتناب از کاهش سود و اجتناب از سود غیرمنتظره منفی قرار می‌گیرند به احتمال کمتری اقدام به مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی می‌نمایند. ضیا و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر گزارشگری پایداری بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش، به‌منظور اندازه‌گیری گزارشگری پایداری از چک لیست امتیازی، در مؤلفه‌های اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی و برای اندازه‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی از دقت پیش بینی تحلیل‌گران مالی بهره گرفته شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که گزارشگری پایداری در این شرکت‌ها با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه معکوس و معنادار داشته است و همین موضوع سبب افزایش امتیاز گزارشگری پایداری منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش دقت پیش بینی مدیران می‌شود.

نتایج پژوهش عبدی و همکاران (۱۳۹۹) با عنوان گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و چالش‌ها نشان می‌دهد که در بین محرک‌ها، محرک‌های الزامات محیطی، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های ساختاری شرکت از نظر افراد خبره دارای بالاترین اهمیت بوده و هم‌چنین، رتبه‌بندی شاخص‌ها نیز نشان داد که شاخص‌های الزامات قانونی، استقلال اعضای هیئت مدیره و سودآوری دارای بالاترین رتبه می‌باشند. هم‌چنین، در این پژوهش برای رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها از روش تحلیل شبکه‌ای استفاده شده است. فاطری و همکاران (۱۴۰۲) نیز معتقدند معتمدان انگیزه‌های سازمان برای انتشار گزارشگری پایداری هر چه باشد، باید اطلاعات و کیفیت کافی جهت برآورده کردن خواسته‌های ذی‌نفعان را منتقل نماید تا ذی‌نفعان بتوانند اقدامات آن‌ها را ارزیابی نمایند.

جودی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان فعالیت‌های بااهمیت پایداری و خلق ارزش: تطبیق معیارهای SASB در محیط ایران به بررسی تأثیر سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های بااهمیت پایداری بر ارزش آفرینی شرکت‌های موجود در صنایع نفت و گاز، فلزات، معادن و استخراج زغال‌سنگ بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰ پرداختند. بررسی شرکت‌های فعال در صنایع نفت و گاز، فلزات، معادن و استخراج زغال‌سنگ بدین جهت است که عملیات شرکت‌های مذکور بر محیط زیست تأثیر می‌گذارند و می‌توانند آثار سوء و جبران ناپذیری برای اجتماع و محیط زیست داشته باشند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که شرکت‌هایی که بیشترین سرمایه‌گذاری را در فعالیت‌های بااهمیت پایداری دارند در مقایسه با

شرکت‌هایی که کمترین سرمایه‌گذاری را در این فعالیت‌ها دارند، عملکرد بهتری به لحاظ ارزش آفرینی دارند.

نقش تعدیلی قدرت رقابت در رابطه بین عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی با عملکرد مالی عنوان پژوهش دیگری است که توسط اسمری و همکاران (۱۴۰۳) انجام شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عملکرد اجتماعی با عملکرد مالی رابطه مثبت دارد و قدرت رقابت بر رابطه بین عملکرد اجتماعی با عملکرد مالی نقش تعدیلی منفی دارد. همچنین، عملکرد زیست‌محیطی با عملکرد مالی رابطه مثبت دارد و قدرت رقابت بر این رابطه، نقش تعدیلی منفی دارد.

در پژوهش‌های صورت گرفته در خارج از کشور نیز می‌توان به پژوهش درابل و فیفکا^{۲۸} (۲۰۱۲) اشاره کرد که در آن به بررسی تطبیقی تمرکز و استانداردهای گزارشگری پایداری، در دو کشور انگلیس و فنلاند پرداختند اشاره کرد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که فرهنگ و محیط اجتماعی و اقتصادی، بر اندازه گزارشگری در کشورها، تأثیرگذار است، ولی با در نظر گرفتن تمرکز بر گزارشگری و به‌کارگیری استانداردها، نتایج تغییر می‌کند. به‌عنوان مثال، در انگلستان به دلیل فرهنگ سهامدارمحور افشاهای اقتصادی در گزارش‌های پایداری دیده نمی‌شود اما در فرهنگ محیط محور فنلاند اندازه افشاهای محیطی در گزارشگری پایداری دیده می‌شود. سانچز و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۷) در پژوهشی رابطه افشای گزارش پایداری و محتوای اطلاعاتی سود با در نظر گرفتن متغیر مالکان نهادی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که گزارشگری پایداری، اطلاعات اضافی در اختیار فعالان و سرمایه‌گذاران بازار سرمایه قرار می‌دهد و به کمک همین اطلاعات می‌توانند محتوای سود گزارش شده را بهتر ارزیابی نمایند. از دیگر نتایج این پژوهش، وجود رابطه مثبت میان گزارشگری پایداری و محتوای اطلاعاتی سود با مد نظر قرار دادن متغیر مالکان نهادی می‌باشد. اورتاس و آوارز^{۳۰} (۲۰۱۷) معتقدند که شناسایی عوامل مؤثر بر انتشار گزارشگری پایداری ممکن است به شرکت‌ها در شفافیت گزارشگری برای استفاده‌کنندگان و نوع نگاه آن‌ها مؤثر واقع شود.

ساز و کارهای حاکمیت شرکتی مانند اندازه هیأت مدیره و استقلال هیأت مدیره سبب افزایش کیفیت گزارشگری پایداری می‌گردد (محمود و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۸).

گارسیا و همکاران^{۳۲} (۲۰۱۹) در پژوهشی، تأثیر حاکمیت شرکتی و پیامدهای آن را در کیفیت گزارشگری پایداری در گروه‌های تجاری آمریکای لاتین بررسی نمودند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شدت کنترل در گروه‌های تجاری بر کیفیت گزارشگری پایداری تأثیر منفی دارد. در مطالعه‌ای دیگر که توسط سودهی و پاپوتزی^{۳۳} (۲۰۲۲) انجام شد به بررسی اینکه گزارش‌های پایداری، عملکرد پایداری شرکت‌ها را نشان می‌دهند یا خیر؟ پرداخته شد. در این پژوهش از رتبه‌بندی بلومبرگ برای رتبه زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری استفاده شد و نتایج

مؤید این است که گزارش‌های پایداری، عملکرد واقعی پایداری را نشان می‌دهند. گیلدون و سوئرنو^{۳۴} (۲۰۲۲) نیز بیان می‌دارند که گزارشگری پایداری می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای نظارت و کنترل شرکت توسط سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار گیرد.

گریوال و همکاران^{۳۵} (۲۰۲۱) در پژوهشی به‌منظور بررسی رابطه میان فعالیت‌های بااهمیت پایداری و آگاهی‌دهندگی قیمت سهام دریافتند که شرکت‌هایی که اقدام به افشا فعالیت‌های با اهمیت پایداری می‌نمایند، به قیمت‌های بالاتری از سهام دست می‌یابند. تارزو و همکاران^{۳۶} (۲۰۲۲) نیز دریافتند گزارش‌های غیرمالی با مفاهیمی چون اخلاق، حسابداری مالی و مدیریت استراتژیک ارتباط دارد.

هارون و همکاران^{۳۷} (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان رابطه بین راهبری شرکتی اسلامی، راهبری انسانی و استفاده از فناوری اطلاعات در گزارشگری پایداری را در شرکت‌های تولیدی مورد تأیید شریعت در مالزی و اندونزی بررسی نمودند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شاخص استفاده از فناوری اطلاعات و انسانی رابطه مثبت و معنی‌داری با گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت در هر دو کشور دارد و راهبری شرکتی اسلامی نیز رابطه معنی‌داری با گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت در کشورهای مذکور ندارد. علاوه بر آن، مؤلفه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی مربوط به مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی واحدهای تجاری نیز با یکدیگر ارتباط معنادار و مثبتی دارند (سعید و همکاران^{۳۸}، ۲۰۲۳).
فلوی و همکاران^{۳۹} (۲۰۲۴) دریافتند که سرمایه‌گذاران عوامل گزارشگری پایداری را همراه با شاخص‌های اقتصادی سنتی را به‌عنوان پیش‌فرض تصمیمات سرمایه‌گذاری مدنظر قرار می‌دهند.

۳- روش‌شناسی

این پژوهش ذیل پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد. از این پژوهش زمانی استفاده می‌شود که معیار اندازه‌گیری داده‌ها کمی باشد و به‌منظور تجزیه و تحلیل نتایج از روش‌های آماری استفاده شود (نمازی، ۱۳۸۲). داده‌های این پژوهش به کمک پرسشنامه جمع‌آوری می‌گردد و بدین ترتیب پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. پرسشنامه پژوهش براساس مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای تدوین گردیده است. از لحاظ هدف نیز در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. هم‌چنین، به‌منظور تدوین مبانی نظری و پیشینه از مجلات تخصصی حسابداری داخلی و خارجی بهره گرفته شد.

جامعه آماری پژوهش را افراد صاحب نظر و متخصص تشکیل می‌دهد که با موضوع پژوهش آشنایی دارند. این افراد شامل اساتید و هیئت علمی دانشگاه‌ها به‌عنوان افراد آشنا با گزارشگری پایداری، کارشناسان و فعالان بازار سرمایه به‌عنوان استفاده‌کنندگان گزارشگری پایداری، کارشناسان و مدیران واحدهای تجاری به‌عنوان تهیه‌کنندگان گزارشگری پایداری و حساب‌رسان به‌عنوان افرادی که نقش اطمینان بخشی دارند می‌باشند. در این بخش به‌منظور تعیین و تعداد

حجم نمونه از فرمول $15 \leq X \leq 5$ استفاده شد (علی‌پور و همکاران^{۴۰}، ۲۰۱۲). در این فرمول X نشان‌دهنده حجم نمونه است. در پرسشنامه پژوهش ۴۰ سؤال تخصصی مطرح گردیده است؛ بنابراین، براساس فرمول اشاره شده، حداقل حجم نمونه ۲۰۰ نفر و حداکثر حجم نمونه ۶۰۰ نفر تعیین شد. با تلاش و پیگیری فراوان، ۲۵۰ پرسشنامه قابل استفاده از جامعه آماری جمع‌آوری شد. به‌بیانی دیگر، به ازای هر سؤال، ۶ پرسشنامه جمع‌آوری شد. مک کالم و همکاران^{۴۱} (۱۹۹۹)، حداقل حجم نمونه را ۲۰۰ نفر پیشنهاد نموده‌اند. در تدوین پرسشنامه از ادبیات پژوهش و به‌ویژه پژوهش‌های یوسفی‌زاده و فخاری (۱۴۰۲)، ویسوکي و لیوز^{۴۲} (۲۰۰۸)، خوزین و همکاران (۱۳۹۷)، آری‌پور و همکاران (۱۳۹۷)، نینگ و همکاران^{۴۳} (۲۰۲۱)، تتامانزی و مینوتیلو^{۴۴} (۲۰۲۲)، آلواتیج و همکاران (۲۰۲۲)، احمدی و رحمانی (۱۴۰۲) و ماریا^{۴۵} (۲۰۱۷) بهره گرفته شد. بازه زمانی گردآوری داده‌ها زمستان ۱۴۰۲ و بهار ۱۴۰۳ می‌باشد.

۴- یافته‌ها

در ابتدا، مشخصات افراد پاسخ دهنده به تفکیک جنسیت، سابقه کاری، سن، مدرک تحصیلی و عنوان شغلی در جدول ۱ ارائه گردیده است.

جدول ۱ اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	گویه	درصد	متغیر	گویه	درصد
جنسیت	مرد	۷۵/۶	مدرک تحصیلی	کارشناسی	۲۲/۰
	زن	۲۴/۴		کارشناسی ارشد و دکتری	۷۸/۰
سابقه	۵ تا ۱۰ سال	۲۷/۶	عنوان شغلی	حسابرس	۴۲/۴
	۱۰ تا ۲۰ سال	۷۲/۴		کارشناس واحد تجاری	۳۴/۶
سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۲۱/۴	اساتید دانشگاه	کارشناس بازار سرمایه	۱۷/۶
	۳۰ تا ۴۰ سال	۵۱/۲			۵/۴
	۴۰ تا ۵۰ سال	۲۷/۴			

در مطالعه حاضر، ۲۴/۴ درصد از پاسخ‌دهندگان زن و ۷۵/۶ درصد مرد بوده‌اند. این توزیع نشان‌دهنده حضور غالب مردان در جامعه آماری مورد مطالعه است. این ترکیب می‌تواند بیانگر تمرکز شغلی و تخصصی مردان در حوزه‌های مربوط به گزارشگری پایداری یا حرفه‌های مرتبط، مانند حسابرسی و گزارشگری مالی باشد. با این حال، حضور زنان در این پژوهش نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا دیدگاه‌های آنان می‌تواند تنوع بیشتری به تحلیل چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری اضافه کند.

بیشترین پاسخ‌دهندگان با ۵۱/۲ درصد، در گروه سنی ۳۰ تا ۴۰ سال قرار داشتند. این گروه سنی عموماً نمایانگر نیروهای فعال و با تجربه‌ای است که در میانه مسیر حرفه‌ای خود قرار دارند. حضور پررنگ این گروه می‌تواند دلالت بر اهمیت و مشارکت نسل میانی در فرآیندهای مربوط به گزارشگری پایداری داشته باشد. این افراد احتمالاً از دانش به‌روزتر و تجربه عملی کافی برای ارائه بینش‌های ارزشمند در این زمینه برخوردارند.

بیشتر پاسخ‌دهندگان (۷۸ درصد) دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و دکتری بودند. این سطح از تحصیلات نشان‌دهنده دانش فنی و تخصص بالای جامعه آماری است. این یافته به این معناست که نظرات جمع‌آوری شده مبتنی بر دانش و آگاهی علمی قابل توجهی است و می‌تواند به تحلیل دقیق‌تر چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری کمک کند. ۲۸ درصد مشارکت‌کنندگان نیز دارای مدرک کارشناسی می‌باشند.

بیشترین افراد پاسخ‌دهنده، با ۷۲/۴ درصد، دارای ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه کاری بودند. این میزان سابقه کاری نمایانگر افراد با تجربه‌ای است که درک عملی از چالش‌ها و فرصت‌های موجود در حرفه خود دارند. تجربه عملی این افراد می‌تواند به شناسایی مسائل ساختاری و ارائه راهکارهای اجرایی در گزارشگری پایداری کمک کند. ۲۷/۶ درصد نیز دارای ۵ تا ۱۰ سال سابقه کاری می‌باشند.

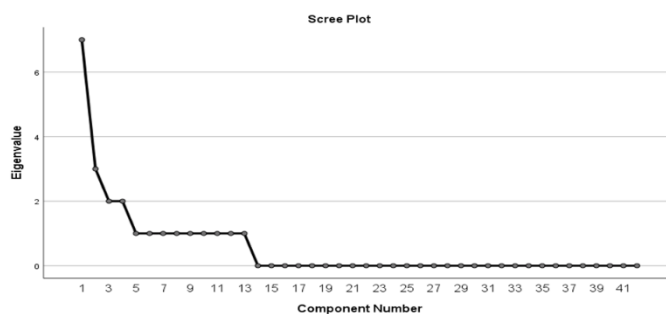
۴۲/۴ درصد از پاسخ‌دهندگان شغل حسابرسی (اطمینان‌بخشی) داشتند. این گروه به دلیل نقش کلیدی در نظارت بر اطلاعات مالی و غیرمالی و تضمین صحت و دقت گزارش‌ها، می‌توانند بینش‌های مهمی درباره چالش‌های فنی و اجرایی گزارشگری پایداری ارائه دهند. حضور حسابرسان در جامعه آماری اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا، آن‌ها با معیارها و الزامات گزارشگری پایداری از نزدیک آشنا هستند. کارشناسان واحدهای تجاری با ۳۴/۶ درصد در پژوهش مشارکت داشتند و کارشناسان بازار سرمایه و اساتید دانشگاه به ترتیب با ۱۷/۶ و ۵/۴ درصد در پژوهش مشارکت نمودند.

تحلیل عاملی اکتشافی، روی پاسخ‌های ۲۵۰ آزمودنی حاضر در نمونه، با روش تجزیه مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریماکس انجام گرفت. قبل از استفاده از روش تحلیل عاملی، لازم بود که از بالا بودن ضرایب همبستگی نمره‌های بین سؤال‌های پرسشنامه اطمینان حاصل شود. برای این منظور، شاخص‌های کفایت نمونه‌گیری کایزر، مایر و اولکین و آزمون کرویت بارتلت بررسی شد.

جدول ۲ نتایج آزمون‌های کفایت نمونه‌گیری و کرویت بارتلت			
آزمون KMO	کرویت بارتلت	درجه آزادی	سطح معناداری
۰/۷۳۳	۴۲۸۴/۴۶۴	۸۶۱	۰/۰۰۰

جدول ۲، آزمون‌های KMO و کرویت بارتلت را برای بررسی کفایت نمونه‌گیری، نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، مقدار شاخص KMO، ۰/۷۳۳ به دست آمده که برای این شاخص مقدار قابل قبولی است؛ مقدار قابل قبول برای KMO بیشتر از ۰/۶ است. همچنین، مقدار آماره کای اسکور برای آزمون کرویت بارتلت، ۴۲۸۴/۴۶۴ و با درجه آزادی ۸۶۱ معنادار است ($P < ۰/۰۰۱$) بنابراین، می‌توان گفت که کفایت نمونه‌گیری برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی رعایت شده است و انجام تحلیل عاملی، توجیه می‌شود. پس از اطمینان از این پیش فرض، تحلیل عاملی به روش مؤلفه‌های اصلی و با استفاده از چرخش واریماکس، روی پاسخ‌های

آزمودنی‌های سؤالات پرسشنامه انجام شد. مقادیر اشتراک استخراجی هیچ سؤالی کمتر از ۰/۵ نبود، از این رو سؤالی از تحلیل حذف نشد. پس از مشاهده نتایج، برای استخراج عامل‌ها مقادیر ویژه بالاتر از ۱ به عنوان ملاک انتخاب در نظر گرفته شد. نتایج تحلیل نیز به ایجاد ۱۳ عامل منجر شد که در مجموع، ۶۸/۰۴۲ درصد واریانس کل پرسشنامه را تبیین می‌کردند. بر این اساس، با توجه به اینکه مقدار واریانس بیشتر از ۶۰ درصد به عنوان ملاک تعیین تعداد مؤلفه‌ها در نظر گرفته می‌شود (صفری و حبیب پور، ۱۳۹۲)، عدد ۱۳ به عنوان تعداد نهایی عامل‌ها در نظر گرفته شد. همچنین، نمودار ۱، آزمون اسکری را نشان می‌دهد که در آن مقدار ویژه برای هر یک از عوامل استخراج شده رسم شده است. بر اساس این نمودار، پس از عامل سیزدهم، شیب کاهش مقدار ویژه به طور محسوسی کند شده و تقریباً به حالت افقی می‌رسد و این نشان می‌دهد که بعد از ۱۳ عامل، اطلاعات جدید و قابل توجهی اضافه نمی‌شود و انتخاب ۱۳ عامل برای مدل مناسب است. در نتیجه، انتخاب ۱۳ عامل بر اساس معیار نقطه زانویی توجیه‌پذیر است.



نمودار ۱ آزمون اسکری

در جدول ۳، عامل‌های استخراج شده، درصد واریانس تبیین شده و واریانس تراکمی تبیین شده برای هر یک از این ۱۳ عامل، قبل و بعد از چرخش واریماکس، مشخص شده است. همانگونه که در این جدول مشاهده می‌شود، تحلیلی عاملی نهایی به استخراج ۱۳ عامل انجامید و این عامل‌ها، در مجموع مقدار ۶۸/۰۴۲ درصد از واریانس کل پرسشنامه را تبیین می‌کنند.

جدول ۳ مؤلفه‌های مستخرج از تحلیل عاملی پرسشنامه چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران

مؤلفه‌ها	استخراج اولیه		استخراج بعد از چرخش واریماکس		
	کل	درصد	کل	درصد	
	واریانس	تراکمی	واریانس	تراکمی	
فرصت‌های اقتصادی	۱۸/۷۴۵	۱۸/۷۴۵	۳/۳۰۸	۷/۸۷۶	۷/۸۷۶
چالش‌های سیاسی	۷/۱۴۹	۲۵/۸۹۴	۲/۹۲۹	۶/۶۷۵	۱۴/۸۵۱
فرصت‌های پاسخگویی	۶/۶۸۶	۳۲/۵۷۹	۲/۶۵۳	۶/۳۱۷	۲۱/۱۶۹
فرصت‌های بازار سرمایه	۶/۰۴۷	۳۸/۶۲۶	۲/۴۷۹	۵/۹۰۳	۲۷/۰۷۲
فرصت‌های تجاری	۴/۴۷۶	۴۳/۱۰۲	۲/۴۷۲	۵/۸۸۶	۳۲/۹۵۸
چالش‌های ساختاری	۳/۷۵۱	۴۶/۸۵۶	۲/۴۷۰	۵/۸۸۰	۳۸/۸۲۸
چالش‌های گزارشگری	۳/۶۲۳	۵۰/۴۷۶	۲/۳۳۵	۵/۵۶۰	۴۴/۳۹۸

تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران/۱۱۷

فرصت‌های رقابت پذیری و ارزش افزایی	۱/۳۸۴	۳/۲۹۵	۵۳/۷۷۱	۲/۰۷۶	۳/۹۴۳	۴۹/۳۴۱
چالش کمبود آگاهی	۱/۳۲۹	۳/۱۶۴	۵۶/۹۳۴	۱/۹۴۵	۴/۶۳۱	۵۳/۹۷۲
چالش موقعیت جغرافیایی واحد تجاری	۱/۲۵۱	۲/۹۷۹	۵۹/۹۱۳	۱/۶۹۸	۴/۰۴۳	۵۸/۰۱۵
چالش مدیریتی	۱/۱۷۸	۲/۸۰۴	۶۲/۷۱۸	۱/۴۴۸	۳/۴۴۸	۶۱/۴۶۳
چالش آموزشی	۱/۱۴۸	۲/۷۳۴	۶۵/۴۵۲	۱/۳۸۸	۳/۳۰۵	۶۴/۷۶۸
چالش فنی	۱/۰۸۸	۲/۵۹۰	۶۸/۰۴۲	۱/۳۷۵	۳/۲۷۴	۶۸/۰۴۲

در جدول ۴، بارهای عاملی هر یک از سؤال‌های پرسشنامه چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران ارائه شده است. برای اختصاص هر سؤال به یک مؤلفه، بارهای عاملی حدود ۰/۴ و بالاتر در نظر گرفته شده است. پس از تعیین عامل‌های استخراج شده، نامگذاری هر عامل با توجه به محتوای سؤال‌ها صورت گرفت.

جدول ۴ ماتریس بارهای عاملی سؤال‌های پرسشنامه روی مؤلفه‌های استخراج شده

گویه	مؤلفه‌های استخراج شده پس از چرخش به روش واریماکس	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳
۲۵	۰/۵۱۳													
۲۶	۰/۷۳۳													
۲۷	۰/۷۳۵													
۲۹	۰/۵۸۲													
۳۹	۰/۵۲۰													
۱۰	۰/۳۷۸													
۱۱	۰/۴۰۷													
۱۹	۰/۵۴۴													
۲۰	۰/۷۶۴													
۲۱	۰/۸۰۱													
۲۲	۰/۶۱۸													
۲۸	۰/۵۳۸													
۳۷	۰/۷۲۸													
۳۸	۰/۵۳۴													
۲	۰/۳۸۵													
۳۰	۰/۵۶۸													
۳۲	۰/۵۷۱													
۳۳	۰/۵۳۰													
۳۴	۰/۷۵۹													
۴۰	۰/۸۳۲													
۳۵	۰/۷۶۱													
۱	۰/۳۱۱													
۶	۰/۶۸۸													
۷	۰/۷۸۳													
۸	۰/۶۸۷													
۹	۰/۳۷۰													
۱۲	۰/۵۸۰													
۱۵	۰/۷۶۸													
۱۷	۰/۶۰۷													
۲۳	۰/۷۱۲													
۲۴	۰/۳۳۴													
۳۱	۰/۴۰۲													
۲	۰/۶۴۲													
۳	۰/۷۲۸													
۱۲	۰/۵۰۱													
۱۳	۰/۸۲۱													
۱۶	۰/۷۸۸													
۱۸	۰/۶۳۷													
۳۶	۰/۶۳۵													
۵	۰/۶۷۰													

در جدول ۵، عناوین آزمون‌ها همراه با تعداد و شماره سؤال‌های مربوطه و ضرایب آلفای کرونباخ برای بررسی پایایی نمره‌های آزمون‌های فرعی، درج شده است.

جدول ۵ گویه‌های مرتبط با ۱۳ مؤلفه پرسشنامه موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و

ضرایب آلفای آلفای کرونباخ آزمون‌های فرعی

مؤلفه	ویژگی سنجیده شده	تعداد سؤال	ضریب آلفای کرونباخ
اول	فرصت‌های اقتصادی	۵	۰/۷۵۷
دوم	چالش‌های سیاسی	۶	۰/۸۷۴
سوم	فرصت‌های پاسخگویی	۴	۰/۷۵۴
چهارم	فرصت‌های بازار سرمایه	۴	۰/۷۲۱
پنجم	فرصت‌های تجاری	۳	۰/۷۸۹
ششم	چالش‌های ساختاری	۵	۰/۸۷۴
هفتم	چالش‌های گزارشگری	۳	۰/۸۸۵
هشتم	فرصت‌های رقابت‌پذیری و ارزش‌افزایی	۳	۰/۸۵۵
نهم	چالش کمبود آگاهی	۳	۰/۷۹۶
دهم	چالش موقعیت جغرافیایی واحد تجاری	۱	۰/۷۸۵
یازدهم	چالش مدیریتی	۱	۰/۸۵۴
دوازدهم	چالش آموزشی	۱	۰/۸۸۶
سیزدهم	چالش فنی	۱	۰/۸۹۶

همانگونه که مشاهده می‌شود، مقدار ضریب آلفای کرونباخ تمام آزمون‌های فرعی، در سطح بالایی است و برای کل پرسشنامه، مقدار ضریب آلفای ۰/۸۲۵ به‌دست آمده است. جدول ۶، به شناسایی و دسته‌بندی ۱۳ مؤلفه اصلی چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران می‌پردازد.

جدول ۶ مؤلفه‌های شناسایی شده همراه با گویه‌های مرتبط

مؤلفه	ویژگی سنجیده شده	گویه‌های مرتبط	بارعامی
اول	فرصت‌های اقتصادی	از فرصت‌های مهم واحدهای تجاری که گزارشگری پایداری تهیه می‌کند، دستیابی به رقابت‌پذیری با واحدهای تجاری خارجی می‌باشد.	۰/۵۱۴
		دستیابی به تجربه بین‌المللی از فرصت‌های تهیه گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران می‌باشد.	۰/۷۳۳
		ایجاد فرصت‌های شغلی از مزایای اجرای گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۷۴۵
		ایجاد زبان مشترک برای واحدهای تجاری و ذی‌نفعان از مزایای اجرای گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۵۸۴
		کمک به جذب سرمایه‌گذاری در خارجی در کشور از مزایای به‌کارگیری گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۵۲۰
دوم	چالش‌های سیاسی	هزینه‌های بالای اجرای گزارشگری پایداری، یکی از چالش‌ها می‌باشد.	۰/۴۷۸
		برخی از صنایع به دلیل پیچیدگی‌های ذاتی، گزارشگری پایداری را تهیه نمی‌کنند.	۰/۴۰۷
		تحریم‌های اقتصادی و تجاری ایران، یکی از چالش‌های گزارشگری پایداری و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۵۴۴
		روابط سیاسی واحد تجاری با سایر شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی از چالش‌های مهم در اجرای گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۷۶۴
		سهم عمده و بزرگ دولت در اقتصاد ایران سبب عدم توجه به گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۸۰۱
		حمایت و پشتیبانی دولت از برخی صنایع موجب عدم توجه به گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۶۱۸
سوم	فرصت‌های پاسخگویی	افزایش تنوع و ایجاد سبب تولید از مزایای واحدهای تجاری می‌باشد که گزارشگری پایداری تهیه می‌کنند.	۰/۵۳۸
		کمک به ارزیابی تاثیر فعالیت‌های واحدهای تجاری بر پایداری از منظر اجتماعی از مزایای به‌کارگیری گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۷۲۸
		سودمندی گزارش‌های پایداری و شعارگونه نبودن اهداف گزارشگری پایداری از فرصت‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری و گزارشگری پایداری می‌باشد.	۰/۵۳۴

تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در ایران/۱۱۹

افزایش نظارت بر پاسخگویی ابعاد مختلف واحدهای تجاری از فرصت‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری و گزارشگری پایداری در ایران می‌باشد.	چهارم	فرصت‌های بازار سرمایه	۰/۴۸۵
کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، از مزایای اجرای گزارشگری پایداری در واحدهای تجاری می‌باشد.			۰/۵۶۸
ایجاد انگیزه میان کارکنان از فرصت‌های به‌کارگیری گزارشگری پایداری می‌باشد.			۰/۵۷۱
از فرصت‌های بازار سرمایه ناشی از به‌کارگیری گزارشگری پایداری، حمایت از اطلاعات واحد تجاری و فرآیندهای کنترلی می‌باشد.			۰/۵۳۰
از مزایای به‌کارگیری گزارشگری پایداری تأثیر بر اندازه شرکت می‌باشد.			۰/۷۵۹
کسب شناخت نسبت به تصویر واقعی واحد تجاری از مزایای به‌کارگیری گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.	پنجم	فرصت‌های تجاری	۰/۸۳۲
ارائه اطلاعات مفید و کامل نسبت به ابعاد مختلف واحد تجاری از فرصت‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری و گزارشگری پایداری در ایران می‌باشد.			۰/۷۶۱
از چالش‌های گزارشگری پایداری می‌توان به بهره‌گرفتن رقبای واحدهای تجاری که اقدام به تهیه و ارائه گزارش‌های پایداری می‌کنند، اشاره کرد.	ششم	چالش‌های ساختاری	۰/۴۱۱
تلفی واحدهای تجاری مبنی بر عدم تأثیر منفی بر محیط پیرامون یکی از چالش‌های گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران می‌باشد.			۰/۶۸۸
عدم وجود تمایل برای شفافیت بیشتر توسط واحدهای تجاری از طریق گزارشگری پایداری از چالش‌های مهم می‌باشد.			۰/۷۸۳
فرصت‌های رقابت‌پذیری و ارزش‌افزایی و تهیه‌کنندگان گزارشگری پایداری سبب عدم تهیه گزارشگری در محیط گزارشگری ایران می‌باشد.			۰/۶۸۷
ساز و کارهای اجرایی ضعیف حاکمیت شرکتی در واحدهای تجاری از چالش‌های ساختاری گزارشگری پایداری می‌باشد.			۰/۴۷۰
عدم پایبندی به اصول اخلاقی توسط واحدهای تجاری از چالش‌های مهم می‌باشد.	هفتم	چالش‌های گزارشگری	۰/۵۸۰
نوع نگرش و دیدگاه ضعیف مدیران ارشد واحدهای تجاری پیرامون گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری از چالش‌های مهم می‌باشد.			۰/۷۶۸
میزان و سطح پایین سواد سازمانی مدیران واحدهای تجاری پیرامون گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری از چالش‌های گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران می‌باشد.			۰/۶۰۷
واحدهای تجاری که گزارشگری پایداری تهیه می‌کنند منجر به افزایش صادرات واحدهای تجاری مذکور می‌گردد.	هشتم	فرصت‌های رقابت‌پذیری و ارزش‌افزایی	۰/۷۱۲
از فرصت‌های گزارشگری پایداری، افزایش کیفیت محصولات می‌باشد.			۰/۴۳۴
افزایش ارزش برند واحدهای تجاری از فرصت‌های پیاده‌سازی گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.			۰/۴۰۲
عدم آشنایی واحدهای تجاری با گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی پایداری از چالش‌های مهم می‌باشد.	نهم	چالش کمبود آگاهی	۰/۶۳۲
عدم جمع‌آوری و ارائه دشوار پیرامون اطلاعات پایداری در گزارشگری پایداری سبب ایجاد مشکل برای واحدهای تجاری می‌شود.			۰/۷۲۸
عدم آموزش گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری در دانشگاه‌ها، انجمن‌ها و مؤسسات حرفه‌ای حسابداری از چالش‌های مهم می‌باشد.			۰/۵۰۱
محل استقرار واحدهای تجاری از چالش‌های مهم و کلیدی در به‌کارگیری گزارشگری پایداری می‌باشد.	دهم	چالش موقعیت جغرافیایی واحد تجاری	۰/۸۲۱
فرهنگ سازمانی ضعیف در واحدهای تجاری سبب عدم توجه به گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.	یازدهم	چالش مدیریتی	۰/۷۸۸
جایگاه ضعیف واحد تجاری در اجتماع سبب عدم توجه به گزارشگری پایداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری می‌باشد.	دوازدهم	چالش آموزشی	۰/۶۴۷
فرصت‌های تجاری تهیه‌کنندگان گزارشگری پایداری سبب عدم گزارش پایداری می‌گردد.	سیزدهم	چالش فنی	۰/۶۷۰

در جدول ۶، هر یک از مؤلفه‌ها با گویه‌های مرتبط و بارهای عاملی مشخص ارائه شده‌اند که نشان‌دهنده میزان تأثیر هر گویه در مؤلفه مربوطه است.

۵- نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف شناسایی و تحلیل چالش‌ها و فرصت‌های اجرای گزارشگری پایداری در ایران انجام شد. این مفهوم، علاوه بر ظرفیت‌های قابل توجه، با موانع متعددی مواجه است. گزارشگری پایداری، به‌عنوان ابزاری کلیدی برای ارتقای شفافیت، بهبود پاسخگویی و ایجاد

زبان مشترک میان واحدهای تجاری و ذی‌نفعان، فرصتی بی‌بدیل برای حرکت به سوی توسعه پایدار فراهم می‌کند. یافته‌های پژوهش تأیید کرد که گزارشگری پایداری می‌تواند نقشی محوری در جذب سرمایه‌گذاری خارجی، ارتقای رقابت‌پذیری، بهبود کیفیت محصولات و افزایش ارزش برند واحد تجاری ایفا کند.

با این حال، نتایج تحلیل داده‌ها حاکی از آن است که مشکلاتی نظیر ضعف ساختارهای مدیریتی، عدم تمایل به شفافیت در واحدهای تجاری، و نگرش نامناسب مدیران نسبت به اهمیت گزارشگری پایداری، از موانع جدی برای به‌کارگیری این مفهوم می‌باشد. در بسیاری از موارد، نبود فرهنگ سازمانی مناسب و کمبود آگاهی نسبت به الزامات گزارشگری پایداری در میان مدیران ارشد و کارکنان واحدهای تجاری ایرانی، موجب کاهش بهره‌وری و اثربخشی این فرآیند شده است. همچنین، چالش‌های سیاسی، از جمله تحریم‌های اقتصادی و مداخلات دولتی، و محدودیت‌های جغرافیایی برخی واحدهای تجاری، روند اجرایی این نوع گزارشگری را پیچیده‌تر کرده است. از طرف دیگر، یافته‌های پژوهش نشان داد که فرصت‌های پاسخگویی و نظارت ناشی از گزارشگری پایداری می‌توانند نقش مؤثری در تقویت شفافیت اطلاعات و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی ایفا کند. ایجاد انگیزه در کارکنان، افزایش کیفیت نظارت و سودمندی گزارش‌های مالی ارائه‌شده، از دیگر مزایای اجرای این گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران می‌باشد. به‌علاوه، ارتقای سطح رقابت‌پذیری از طریق افزایش صادرات، بهبود کیفیت محصولات و افزایش ارزش برند، به‌وضوح اهمیت راهبردی گزارشگری پایداری را نشان می‌دهد. تحلیل کلی پژوهش نشان می‌دهد که برای بهره‌برداری از فرصت‌ها و غلبه بر چالش‌ها، توجه به رفع موانع مدیریتی و ساختاری، بهبود فرهنگ سازمانی، و تقویت زیرساخت‌های آموزشی و فنی ضروری است. در کنار این موارد، حمایت‌های قانونی و سیاست‌گذاری‌های مناسب توسط نهادهای مسئول مانند سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی و سایر نهادها می‌تواند زمینه را برای پذیرش گسترده‌تر گزارشگری پایداری در واحدهای تجاری ایران فراهم کند. به‌منظور به‌کارگیری مؤثر گزارشگری پایداری در محیط گزارشگری ایران ابتدا، باید بر تقویت فرهنگ سازمانی و آموزشی تأکید شود. بسیاری از مشکلات مرتبط با گزارشگری پایداری ناشی از کمبود آگاهی و عدم آموزش کافی مدیران و کارکنان است. برنامه‌های آموزشی گسترده برای مدیران ارشد، کارکنان و متخصصان حسابداری، با هدف ارتقای دانش آن‌ها در زمینه اهمیت گزارشگری پایداری و الزامات آن، می‌تواند نقش مهمی در کاهش چالش‌ها و موانع ایفا کند. همچنین، ایجاد بسترهای قانونی و مقرراتی مؤثر برای الزام واحدهای تجاری به ارائه گزارشگری پایداری، گامی اساسی است. سیاست‌گذاری‌های دولت باید به گونه‌ای باشد که واحدهای تجاری ملزم به پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی شوند. این الزام می‌تواند با تشویق‌های مالیاتی، مشوق‌های اقتصادی و ارائه تسهیلات مالی همراه باشد تا انگیزه لازم برای اجرای این استانداردها در واحدهای تجاری

فراهم شود. از سوی دیگر، بهبود زیرساخت‌های فناوری و فنی برای جمع‌آوری، پردازش و ارائه داده‌های مرتبط با پایداری ضروری است. استفاده از فناوری‌های پیشرفته مانند سیستم‌های دیجیتال مدیریت اطلاعات و هوش مصنوعی می‌تواند فرآیند گزارشگری را تسهیل کرده و دقت و شفافیت گزارش‌ها را افزایش دهد. همچنین، ایجاد یک پلتفرم ملی برای اشتراک‌گذاری داده‌های پایداری میان واحدهای تجاری و نظارت بر عملکرد آن‌ها پیشنهاد می‌شود.

علاوه بر این، باید رویکردهای حمایتی در حوزه سیاسی و اقتصادی تقویت شود. دولت می‌تواند با کاهش موانع اقتصادی و ایجاد پایداری در روابط بین‌المللی، بستر بهتری برای اجرای گزارشگری پایداری فراهم کند. رفع تحریم‌های اقتصادی و تجاری، و همچنین حمایت از صنایع درگیر با چالش‌های ساختاری و مالی، از جمله اقداماتی است که می‌تواند در این مسیر مؤثر باشد.

در نهایت، باید نظارت و ارزیابی مستمر بر اجرای گزارشگری پایداری توسط نهادهای نظارتی و مستقل تقویت شود. این نظارت باید با ارائه بازخورد به واحدهای تجاری، نقاط ضعف و قوت اجرای این فرآیند را شناسایی کرده و زمینه‌های بهبود را فراهم کند.

نتایج پژوهش تأکید دارند که گزارشگری پایداری، نه تنها یک ضرورت برای پاسخگویی به نیازهای اجتماعی و زیست‌محیطی است، بلکه به عنوان ابزاری استراتژیک، می‌تواند نقش مهمی در ارتقای جایگاه اقتصادی و رقابتی شرکت‌های ایرانی ایفا کند. اجرای مؤثر گزارشگری پایداری نیازمند یک رویکرد جامع، با تمرکز بر آموزش، بهبود زیرساخت‌ها و تقویت هماهنگی‌های بین‌بخشی است. تنها در این صورت است که گزارشگری پایداری می‌تواند به عنوان محرکی برای رشد اقتصادی و اجتماعی در ایران عمل کند. بنابراین، به نظر می‌رسد که به کارگیری گزارشگری پایداری اطلاعات مفیدتری در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهد و در نتیجه خلاء و شکاف میان اطلاعات و گزارش‌های واحدهای تجاری و ارزش‌های بازار را کاهش می‌دهد.

نتایج این پژوهش به صورت مستقیم همسو با نتایج قهرمانی و همکاران (۱۴۰۱)، آمر و عثمان^{۴۶} (۲۰۱۲)، اشرف طالش و همکاران (۱۴۰۰)، دیبکر و سامر^{۴۷} (۲۰۱۷) است. این پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که به کارگیری گزارشگری پایداری در کشورهای مختلف و با سیستم‌های حسابداری مختلف و متنوع تأثیر معنادار و قابل ملاحظه‌ای بر اقلام صورت‌های مالی و نسبت‌های مالی مهم دارد.

نتایج کاربردی این پژوهش این است که سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان نهاد اصلی حامی سرمایه‌گذاران خرد و سازمان حسابرسی به عنوان نهاد مرجع در تدوین استانداردهای حسابداری می‌توانند دانش و آگاهی سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان را در این خصوص افزایش دهند. ناشران و واحدهای تجاری حاضر در بازار سرمایه هم می‌توانند با شناخت این تغییرات، نگرانی

و مقاومت خود را کاهش دهند و با تخصیص منابع مالی و انسانی لازم زمینه به‌کارگیری این مفهوم را میسر نمایند.

این مطالعه دارای برخی محدودیت‌ها می‌باشد. نخست، در این پژوهش داده‌های مورد نیاز به‌صورت مقطعی و آن هم از طریق خوداظهاری گردآوری شده است؛ بنابراین، ممکن است نگرش و قصد افراد نسبت به چالش‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری در طول زمان تغییر کند. دوم، در پژوهش حاضر از پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است و به‌منظور بر طرف نمودن هرگونه نتایج اغراق آمیز و نادرست، پیشنهاد می‌شود از مصاحبه استفاده شود. در مطالعات آتی پژوهشگران می‌توانند دلایل عدم موفقیت در به‌کارگیری گزارشگری پایداری را بررسی نمایند و همچنین، کیفیت به‌کارگیری گزارشگری پایداری را نیز بررسی نمایند. پیامدهای به‌کارگیری این مفهوم در واحدهای تجاری فعال در استان‌های کم برخوردار نیز به افزایش دانش و آگاهی ذی‌نفعان کمک شایانی می‌نماید.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|-------------------------------|
| 1. International Financial Reporting Standards (IFRS) | 25. Ibatova |
| 2. Fijałkowska | 26. Herold |
| 3. Islam | 27. Levkiv |
| 4. Menteş | 28. Drabble and Fifka |
| 5. IFA | 29. Sanchez et al |
| 6. Zijl & Maroun | 30. Ortas and Alvarez |
| 7. Global Reporting Initiative (GRI) | 31. Mahmood et al |
| 8. KPMG | 32. Garcia et al |
| 9. International Integrated Reporting Council (IIRC) | 33. Sodhi and Papoutsis |
| 10. Parmer et al. | 34. Gellidon & Soenarno |
| 11. Kolk | 35. Grewal et al |
| 12. Al-Shaer | 36. Tarzo et al |
| 13. Organisation for Economic Co | 37. Haron et al |
| 14. Sing & Hummel operation and Development (OECD) | 38. Saeed et al |
| 15. Cucchiella et al. | 39. Floy et al |
| 16. Abdullah & Haron | 40. Alipour et al |
| 17. Čierna | 41. MacCallum |
| 18. Simnett | 42. Wysocki and Leuz |
| 19. Alawattage et al. | 43. Ning et al |
| 20. Ali et al. | 44. Tettamanzi and Minutiello |
| 21. Moser & Martin | 45. Maria |
| 22. Petrescu et al. | 46. Ameer & Othman |
| 23. Amoako et al. | 47. Diebecker & Sommer |
| 24. Lozano | |

کتابنامه

- آرین پور، آرش؛ حساس یگانه، یحیی؛ باباجانی، جعفر. (۱۳۹۸). تحلیل عملکرد پایداری اجتماعی و تأثیرش بر هزینه سرمایه شرکتهای بورس تهران. اقتصاد پولی مالی، ۲۶(۱۸): ۱۵۵-۱۹۶.
- احمدی، شیما؛ رحمانی، علی. (۱۴۰۲). چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های صنعت بورس ایران به جهت گزارشگری پایداری و پایداری رویه‌ها، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۲): ۱۲۷-۱۶۸.
- اخترشناس، داریوش؛ خدای پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۳۹۹). تدوین مدل عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی در ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۵): ۱۷۵-۲۰۱.
- اشرف طالش، سیدهدای؛ فرساد امان الهی، غلامرضا؛ کیقبادی، امیررضا؛ لشگری، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر عملکرد زیست محیطی و مسئولیت اجتماعی بر ارزش بازار: نقش واسطه‌ای عملکرد شرکت، دانش حسابداری مالی، ۸(۳): ۲۲۹-۲۶۷.
- امری اسرمی، محمد؛ امینی، حسین. (۱۴۰۳). اثر مسئولیت‌های اجتماعی و زیست محیطی بر سلامت مالی شرکت‌ها: نقش تمرکز بازار، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۳(۱): ۱۷۷-۲۰۱.
- حاجیان نژاد، امین. (۱۳۹۴). ارائه یک چارچوب مفهومی برای گزارشگری اجتماعی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری در ایران، پایان نامه دکتری حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- حسینی معصوم، محمدرضا؛ گرکز، منصور؛ سعیدی، پرویز؛ معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۸). عملکرد مدیران در مواجهه با آستانه‌های سود: شواهدی از نقش گزارشگری پایداری، پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۲): ۱۴۱-۱۶۸.
- خوزین، علی، طالب نیا، قدرت اله، گرکز، منصور، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷). بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری، حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۶)، ۱-۱۳.
- ضیا، فرناز؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ صراف، فاطمه. (۱۳۹۹). تأثیر گزارشگری پایداری بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶): ۱۲۱-۱۳۵.

جودی، سمیرا؛ منصورفر، غلامرضا؛ همایون، سعید؛ رضایی، ذبیح اله. (۱۴۰۲). فعالیت‌های بااهمیت پایداری و خلق ارزش: تطبیق معیارهای SASB در محیط ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۲)، ۲۰۹-۲۳۸.

سامنی ملایری، سمیرا، همت فر، محمود و کرمی، غلامرضا. (۱۴۰۳). شناسایی محرک‌های (انگیزه) گزارشگری پایداری در صنعت بانکداری ایران. مجله دانش حسابداری، ۱۵(۴)، ۱۱۵-۱۳۲.

صفری شالی، رضا؛ حبیب‌پور گنتابی، کرم. (۱۳۹۲). راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی (تحلیل داده‌های کمی)، مؤسسه راهبرد پیمایش: تهران.

موسوی، سیداحمد، رضایی، فرزین، شاه ویسی، فرهاد، (۱۳۹۵)، تبیین الگوی ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر ریسک سقوط قیمت سهام، مجله دانش حسابداری مالی، ۳(۳)، ۴۷-۷۰.

عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴.

عبدی، مصطفی، کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد. (۱۳۹۹). گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۲): ۷۱-۱۱۴.

فاطری، علی، حجازی، رضوان و مشایخی، بیتا. (۱۴۰۲). ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها. مجله دانش حسابداری، ۱۴(۳)، ۵۹-۸۶.

فخاری، حسین؛ مهرابی، مهدی. (۱۳۹۷). شناسایی رویکرد تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری در استفاده از اطلاعات زیست‌محیطی، حسابداری سلامت، ۷(۱): ۸۰-۱۰۲.

قهرمانی، مرتضی؛ احتشام‌رانی، رضا؛ عابدی، صادق. (۱۴۰۱). آثار متقابل پارامترهای اجتماعی و عوامل زیست‌محیطی در سودآوری و ارزش آفرینی اقتصادی: نقش واسطه‌ای نسبت‌های مالی و عوامل پایداری شرکت، دانش حسابداری مالی، ۹(۳)، ۱۷۹-۲۰۵.

نمازی، محمد. (۱۳۸۲). نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی. جغرافیا و توسعه، ۱۱(۱)، ۸۷-۶۳.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ رحمانی، علی؛ بختیاری، ملینا. (۱۳۹۹). استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در برنامه آموزشی دانشجویان رشته حسابداری در ایران، دانش حسابداری مالی، ۷(۴)، ۱-۲۳.

یوسفی‌زاده، سحر؛ فخاری، حسین. (۱۴۰۲). تبیین ابعاد و مؤلفه‌های چارچوب گزارش پایداری با رویکرد دلفی فازی، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۳)، ۳۷-۶۲.

References

- Abdi, M., Kordestani, G., & Rezazadeh, J. (2020). Sustainability Reporting: Ratings of Drivers and Indicators. *Empirical Research in Accounting*, 10(2), 71-114. doi: 10.22051/jera.2019.25698.2404. (In Persian)
- Abdi, M., Kordestani, G., & Rezazadeh, J. (2019). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model. *Financial Accounting Research*, 11(4), 23-44. doi: 10.22108/far.2019.118585.1498. (In Persian)
- Abdullah, N.A.I.N., & Haron, R. (2022). ESG reporting practices among Islamic banks: A global perspective. *IIUM Law Journal*, 30(S2), 1-3
<https://journals.iium.edu.my/iiumlj/index.php/iiumlj/article/view/755>.
- Ameer, Rashid and Othman, Radiah, Sustainability Practices and Corporate Financial Performance: A Study Based on the Top Global Corporations (October 15, 2012). *J. Bus Ethics* (2012) 108:61-79, DOI 10.1007/s10551-011-1063-y, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2162195>
- Amri-Asrami, M., & Amini, H. (2024). The Effect of Social and Environmental Responsibilities on the Firm's Financial Health: the Role of Market Concentration. *Applied Research in Financial Reporting*, 13(1), 177-201. (In Persian)
- Amoako, K. O; Amoako, I. O; Tuffour, J; & Marfo, E. O. (2022). Formal and informal sustainability reporting: An insight from a mining company's subsidiary in Ghana. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(5), 897-925.
- Ashraf Talesh, S. H., Farsad Amanollahi, G., Keyghobadi, A. R., & Lashgari, Z. (2021). The Impact of Environmental Performance and Social Responsibility on Market Value: The Mediating Role of Company Life. *Financial Accounting Knowledge*, 8(3), 229-267. doi: 10.30479/jfak.2021.14722.2806. (in Persian)
- Alawattage, Chandana, et al. (2022). Moral economy, performative materialism, and political rhetorics of sustainability accounting. *Critical Perspectives on Accounting* Available online 8 August 2022.
- Ali, I., Lodhia, S., & Narayan, A.K. (2021) Value creation attempts via photographs in sustainability reporting: A legitimacy theory perspective. *Meditari Accountancy Research*, 29(2), 247-263
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2020-0722>.
- Al-Shaer, H. (2020). Sustainability reporting quality and post-audit financial reporting quality: Empirical evidence from the UK. *Bus Strategy Environ*, 29(6), 2355-2373 <https://doi.org/10.1002/bse.2507>.
- Akhtarshenas, D., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Developing of Effective Factors Model on Corporate Sustainability in Iran. *Empirical Studies*

- in *Financial Accounting*, 17(65), 175-201. doi: 10.22054/qjma.2019.47002.2061. (In Persian)
- Ahmadi, S., & Rahmani, A. (2023). Challenges, motivations and opportunities of the Iranian Exchange Industry in order to issue sustainability reports and sustainability of procedures. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(2), 127-168. doi: 10.22051/jaasci.2023.42898.1756. (In Persian)
- Arianpoor, A., Hassas Yeganeh, Y., & Babajani, J. (2019). Analysis of Social Sustainability Performance and its impact on the cost of equity in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Monetary & Financial Economics*, 26(18), 155-196. doi: 10.22067/pm.v26i17.71185. (In Persian)
- Alvareza, I. G. and E. Ortas. (2017). Corporate Environmental Sustainability Reporting in the Context of National Cultures: A Quantile Regression Approach. *International Business Review*, 26(2): 337-353.
- Alipour Shirsavar, H., Gilaninia, S., & Mohammadi Almani, A. (2012). A Study of Factors Influencing Positive Word of Mouth in the Iranian Banking Industry. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 11(4), 454-460.
- Bona-Sanchez, C., J. Perez-Aleman, and D. J. Santana-Martin. (2017). Sustainability disclosure, dominant owners and earnings informativeness. *Research in International Business and Finance* 39 (1): 625-639.
- Čierna, H. (2016). Parallels between CSR and the EFQM excellence model. *Zeszyty Naukowe Organizacja i Zarządzanie Politechnika Śląska*, 29-40.
- Cucchiella, F., D'Adamo, I., Gastaldi, M., Koh, S. L., & Rosa, P. (2017). A comparison of environmental and energetic performance of European countries: A sustainability index. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 78, 401-413.
- Diebecker, Jan and Rose, Christian and Sommer, Friedrich, Corporate Sustainability Performance Over the Firm Life Cycle: Levels, Determinants, and the Impact on Accounting Performance (December 8, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3084601> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3084601>
- Fakhari, H., & Mehrabi, M. (2018). Identifying Investment Analysts Approach to Using Environmental Information. *Journal of Health Accounting*, 7(1), 80-102. doi: 10.30476/jha.2018.40600. (In Persian)
- Fateri, A., Hejazi, A., & Mashayekhi, B. (2024). Presenting a sustainability reporting model for municipalities. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 59-86 DOI: 10.22103/jak.2023.20373.3786. (In Persian)
- Ibatova, A; Sitdikov, F & Klychova, G. (2018). Reporting in the area of sustainable development with information technology application. *Management Science Letters*, 8(7), 785-794.
- Inancial Ratios and Company Sustainability Factors. *Financial Accounting Knowledge*, 9(3), 179-205. (In Persian)
- Fifka M. S., & Drabble M. (2012), Focus and standardization of sustainability reporting—a comparative study of the United Kingdom and Finland. *Business Strategy and the Environment*, 21(7), 455–474.

- Fijałkowska, J., Sačer, I.M., Zyznarska-Dworczak, B., Sandulescu, M.S., Garsztka, P., & Mokošova, D. (2023). The efficiency of sustainability engagement reported by banks in Poland, Croatia and Romania. *Journal of Intercultural Management*, 15(1), 94-123
<https://ideas.repec.org/a/vrs/joinma/v15y2023i1p94-123n3.html>.
- Global Reporting Initiative (2019). "Sustainability Reporting Standards", Available at: <https://www.globalreporting.org/standards>.
- Foley, A. M., Heffron, R. J., Al Kez, D., Del Rio, D. D. F., Mcinerney, C., & Welfle, A. (2024). Restoring trust in ESG investing through the adoption of just transition ethics. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 199, 114557.
- Garcia-Sanchez, I. M., O. Suarez-Fernandez, and J. Martinez-Ferrero. (2019). Female directors and impression management in sustainability reporting. *International Business Review* 28 (2): 359-374.
- Gellidon, J., & Soenarno, Y.N. (2022). Comparative study of sustainability reporting on the banking industry in several countries. *Journal of Smart Economic Growth*, 7(1), 35-52
<https://jseg.ro/index.php/jseg/article/view/170/116>.
- Ghahremani, M., Ehteshamrasi, R., & Abedi, S. (2022). Interaction of Social Parameters and Environmental Factors in Economic Profitability and Value Creation: the Mediating Role of Financial Ratios and Company Sustainability Factors. *Financial Accounting Knowledge*, 9(3), 179-205. doi: 10.30479/jfak.2022.16764.2963. (in Persian)
- Grewal, J., Hauptmann, C., & Serafeim, G. (2021). Material Sustainability Information and Stock Price Informativeness. *Journal of Business Ethics*, 171(3), 513–544.
- Haron, H., So, I. G., Gui, A., Sari, S. A., Ramli, N. M., & Jamil, N. N. (2022). The Relationship between Islamic Corporate Governance, Human Governance, Usage of Information Technology and Sustainability Reporting: Comparison of Shariah Compliant Companies In Malaysia and Indonesia. *International Journal of Business and Society*.
- Herold, M. H. (2018). Demystifying the link between institutional theory and stakeholder theory in sustainability reporting. *Economics, Management and Sustainability*, 3(2), 6-19.
- HoseiniMasoom, M., Garkaz, M., Saedi, P., & Matoufi, A. (2020). Performance of Managers in Facing Earnings Thresholds: Evidence from the Role of Sustainability Reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 141-168. (In Persian)
- Hummel, K. Ising, P., (2015), Earnings Management – Does Corporate Sustainability Performance Matter? Department of Business Administration, UZH Business Working Paper Series, No. 358.
- International Federation of Accountants. (2015). Accounting for Sustainability: From Sustainability to Business Resilience. July.

- Islam, M.J. (2020). Sustainability reporting of banking companies in Bangladesh: A study on environmental aspect. *Canadian Journal of Business and Information Studies*, 2(2), 35-44 <https://doi.org/10.34104/cjbis.020.035044>.
- Joudi, S., Mansourfar, G., Homayoun, S., & Rezaee, Z. (2023). Material Sustainability and Value Creation: Adapting SASB Standards in the Iranian Context. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 209-238. doi:10.22059/acctgrev.2023.352763.1008771. (in Persian)
- Khozein, Ali, Talebnia, Ghodratoolah, Garkaz, Mansour, Banimahd, Bahman. (2018). Effect of Ownership Structure on the Development of the Sustainable Reporting. *Management Accounting*. 36(11), 1-36. (In Persian)
- Kolk, A. (2008). Sustainability, accountability and corporate governance: Exploring multinationals' reporting practices. *Business Strategy and the Environment*, 17(1), 1-15.
- KPMG. (2011). KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting.
- Leuz, C; & Wysocki, P.D. (2008). Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: a review and suggestions for future research. Working paper, University of Chicago and University of Miami.
- Levkiv, A. (2018). Corporate Social Responsibility and Accounting: CSR Case Studies and a Literature Review. <https://pdxscholar.library.pdx.edu/honorstheses>.
- Lozano, R. (2015). A holistic perspective on corporate sustainability drivers. *Corporate social responsibility and environmental management*, 22(1), 32-44.
- MacCallum, R. C., Widaman, K. F., Zhang, S., & Hong, S. (1999). *Sample size in factor analysis*. *Psychological Methods*, 2: 84-99.
- Maria, B. R. (2017). Exploring the connection between CSR and innovation - at concept level and through a case study of the Brazilian oil and gas company Petrobras. Master thesis at TIK Centre for Technology, innovation and culture, University of Oslo, spring 2017.
- Mahmood, Z., R. Kouser, W. Ali, Z. Ahmad, and T. Salman. (2018). Does Corporate Governance Affect Sustainability Disclosure? A Mixed Methods Study. *Sustainability* 10 (1):207-226.
- Menteş, S.A. (2020). An analysis on sustainability reporting practices of the Turkish banking sector. *Middle East Journal of Management*, 7(1), 60-74 <https://doi.org/10.1504/MEJM.2020.105227>.
- Minutiello, V; & Tettamanzi, P. (2022). The quality of nonfinancial voluntary disclosure: A systematic literature network analysis on sustainability reporting and integrated reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 1-18.
- Moser, D. V., & Martin, P. R. (2012). A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The accounting review*, 87(3), 797-806.
- Mousavi, S. A. (2016). Developing the corporate social responsibility and its impact on the Stock Price Crash Risk. *Financial Accounting Knowledge*, 3(3), 47-74. (In Persian)

- Firm's Financial Health: the Role of Market Concentration. *Applied Research in Financial Reporting*, 13(1), 177-201. (In Persian)
- Namazi, M. (2003). The Role of Qualitative Researches. *Geography and Development*, 1(1), 63-78. doi:10.22111/gdij.2003.3641. (In Persian)
- Ning, X; Yim, D; & Khuntia, J. (2021). Online sustainability reporting and firm performance: Lessons learned from text mining. *Sustainability*, 13(3): 1069.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), (2001), The DAC guidelines, strategies for sustainable development Guidance for Development Cooperation. OECD PUBLICATIONS, 2.
- Papoutsis, A., and M. S. Sodhi. (2020). Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance?. *Journal of Cleaner Production* 260:121049.
- Parmar, B. L., R. E. Freeman, J. S. Harrison, A. C. Wicks, S. de Colle, and L. Purnell. (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University Press. New York.
- Petrescu, A. G; Bilcan, F. R; Petrescu, M; Holban Oncioiu, I; Türkeş, M. C; & Căpuşneanu, S. (2020). Assessing the benefits of the sustainability reporting practices in the top Romanian companies. *Sustainability*, 12(8), 3470.
- Sameni Malayeri, S. , Hematfar, M. and Karami, G. (2024). Identifying the Drivers (Motivation) of Sustainable Reporting for Iran's Banking Industry. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(4), 115-132. doi: 10.22103/jak.2024.23108.4026. (In Persian)
- Safari Shali, Reza; Habibpour Getabi, Karam. (2012). *A comprehensive guide to using SPSS in survey research (quantitative data analysis)*, Survey Strategy Institute: Tehran. (In Persian)
- Saeed, A., Alnori, F., & Yaqoob, G. (2023). Corporate social responsibility, industry concentration, and firm performance: Evidence from emerging Asian economies. *Research in International Business and Finance*, 64, 101864. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2022.101864>
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.
- The International Integrated Reporting Council (IIRC). (2019). <https://greenly.earth/en-us/blog/company-guide/the-international-integrated-reporting-council-iirc>.
- Turzo, T; Marzi, G; Favino, C; & Terzani, S. (2022). Non-financial reporting research and practice: Lessons from the last decade. *Journal of Cleaner Production*, 345, 131154.
- Yousefizadeh, S., & Fakhari, H. (2023). Explaining Dimension and Components of Sustainability Reporting, With a fuzzy Delphi approach. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(3), 37-62. doi:10.22051/jaasci.2023.42853.1755. (In Persian)
- <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/global-sustainability-disclosure-standards-for-the-financial-markets/>

- Van Zijl, W., & Maroun, W. (2017). Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and IFRS 12. *Critical Perspectives on Accounting*, 44, 42-58.
- Valizadeh Larijani, A., Rahmani, A., & bakhtiary, M. (2020). Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in the Accounting Curriculum in Iran. *Financial Accounting Knowledge*, 7(4), 1-23. doi: 10.30479/jfak.2020.13985.2739. (in Persian)