

Research Paper

Corporate Sustainability Standard-Setters, Supervisors, and Financiers: A Mixed-Methods ApproachDariush Akhtarshenas^{*1},Shadi Hasanzadeh²,Kamran Sohrabzadeh³

¹ Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran.

² Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran.

³ Master of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran.

<https://doi.org/10.22034/jmps.2025.143003.1009>**Keywords:**

Corporate Sustainability,
Sustainable Development,
Corporate Sustainability
Standardization, Thematic
Analysis

Received:

November 23, 2025

Accepted:

December 16, 2025

Available online:

August 1, 2025

Abstract

With the increasing global concerns over environmental, social, and economic issues, sustainability reporting has emerged as a key tool for corporate accountability toward both internal and external stakeholders. However, the absence of a mandatory standardized framework in Iran has led to a gap between societal expectations and the actual sustainability performance of companies. This study aims to identify the key factors and analyze the role of influential institutions in the process of developing, monitoring, and funding sustainability reporting using a mixed-methods approach (qualitative–quantitative). In the qualitative phase, 20 semi-structured interviews were conducted with sustainability experts, and the data were analyzed using thematic analysis, yielding three main themes: the optimal structure of the standard-setting committee, appropriate supervisory institutions, and responsible actors in sustainability financing. In the quantitative phase, a questionnaire was distributed among 123 specialists, and the data were analyzed using t-tests, analysis of variance (ANOVA), and consensus tests to validate the findings.

The results indicate that successful standardization in Iran requires coordinated participation of governmental bodies (e.g., Audit Organization, Parliament, and Ministries) and non-governmental institutions (e.g., NGOs, professional associations, and interdisciplinary experts). The findings also reveal a significant consensus among stakeholders on the necessity of forming a multi-dimensional structure for standard development and oversight. Regarding funding, the primary responsibility is expected to lie with companies and shareholders, while government support through tax incentives and supportive policies is also considered essential. This study can serve as an effective step toward designing a locally tailored, efficient, and participatory standardization system in the field of corporate sustainability.

^{*}Corresponding Author: Dariush Akhtarshenas

علمی پژوهشی

استانداردگذاران، نظارت‌کنندگان و تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی: رویکرد ترکیبی

کامران سهراب زاده^۳ 

شادی حسن زاده^۲ 

داریوش اخترشناس^{۱*} 

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران.

^۲ استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران.

^۳ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

 <https://doi.org/10.22034/jmps.2025.144852.1013>

چکیده

کلیدواژه‌ها:

پایداری شرکتی، توسعه پایدار،
استانداردگذاری پایداری شرکتی،
تحلیل تم.

تاریخ دریافت:

۱۴۰۴/۰۸/۱۰

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۴/۰۹/۲۹

تاریخ انتشار:

۱۴۰۴/۰۵/۱۵

با رشد فزاینده دغدغه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی در سطح جهانی، گزارشگری پایداری به عنوان ابزاری کلیدی برای پاسخگویی شرکت‌ها به ذی‌نفعان داخلی و خارجی مطرح شده است. با این حال، نبود چارچوب استاندارد الزام‌آور در ایران باعث ایجاد گسست میان انتظارات جامعه و عملکرد واقعی شرکت‌ها در حوزه پایداری شده است. هدف این پژوهش، شناسایی عوامل کلیدی و تحلیل نقش نهادهای مؤثر در فرآیند تدوین، نظارت و تأمین هزینه‌های گزارشگری پایداری با رویکردی ترکیبی (کیفی- کمی) است. در بخش کیفی، با انجام ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان حوزه پایداری و تحلیل آن‌ها با روش تحلیل تم، سه محور اصلی استخراج شد: ساختار بهینه کمیته تدوین استاندارد، نهادهای ناظر مناسب و بازیگران مسئول در تأمین مالی پایداری. در بخش کمی نیز با توزیع پرسشنامه بین ۱۲۳ متخصص و تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون‌های آماری تی، تحلیل واریانس و آزمون اجماع، یافته‌ها اعتبارسنجی شد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که موفقیت استانداردگذاری در ایران مستلزم مشارکت هماهنگ نهادهای حاکمیتی (نظیر سازمان حسابرسی، مجلس و وزارتخانه‌ها) و نهادهای غیردولتی (نظیر سازمان‌های مردم‌نهاد، اتحادیه‌ها و متخصصان بین‌رشته‌ای) است. همچنین یافته‌ها نشان داد که اجماع قابل توجهی میان ذی‌نفعان در خصوص ضرورت شکل‌گیری ساختاری چندبعدی برای تدوین و نظارت وجود دارد. در زمینه تأمین مالی، گرایش عمده بر آن است که شرکت‌ها و سهامداران نقش اصلی را بر عهده بگیرند، اما حمایت‌های دولتی از طریق مشوق‌های مالیاتی و سیاست‌های تشویقی نیز ضروری تلقی می‌شود. این مطالعه می‌تواند به عنوان گامی مؤثر در جهت طراحی یک نظام استانداردگذاری بومی، کارآمد و مشارکت‌محور در حوزه پایداری شرکتی مورد استفاده قرار گیرد.

* نویسنده مسئول: داریوش اخترشناس

آدرس: دانشگاه کردستان، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی

ایمیل: D.akhtarshenas@uok.ac.ir

تلفن: ۰۹۱۸۸۸۱۹۴۱۴

۱. مقدمه

تلاش جهانی برای دستیابی به آینده‌ای بهتر و پایدارتر برای همه، در اهداف توسعه پایدار سازمان ملل متحد گنجانده شده است. نگرانی در مورد تخریب محیط زیست، تغییرات آب و هوا و مسائل اجتماعی مانند فقر و حقوق بشر، موضوع پایداری را به منصفه ظهور رسانده است (هوک، ۲۰۱۷). استانداردهای گزارشگری پایداری باید به گونه‌ای طراحی شوند که نیازهای اطلاعاتی گروه گسترده‌ای از ذینفعان را نسبت به بازیگران اصلی در این زمینه تأمین کند. مسائل پایداری مربوط به مشکلات بشریت است و برای همه بسیار نگران کننده است و گزارش در مورد آنها نباید به میل قدرتمندترین افراد در این حوزه باشد. در طول دو دهه گذشته، چندین مؤسسه خصوصی و بیش از ۶۰۰ چارچوب گزارشگری پایداری در سطح جهانی پدید آمده‌اند تا راهنمایی‌ها و چارچوب‌هایی را برای کسب و کارها ارائه دهند تا در مورد چگونگی تأثیر فعالیت‌هایشان بر مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی گزارش دهند (لاگت و وایس، ۲۰۲۰). تأثیر استانداردگذاران جدید در عرصه گزارشگری پایداری، از فشار و علاقه مداوم مخاطبان آنها ناشی می‌شود و رفتار آنها برای تغییر جهت قانون به سمت اولویت منافع مخاطبان از پیش طراحی شده است.

موضوع مهم دیگر این است که چه نهادی مسئولیت استانداردگذاری را داشته باشد. با توجه به اینکه موضوع پایداری محدوده مشخصی ندارد و به طور پیوسته بر تنوع آن افزوده می‌شود و این خود پویایی در ارائه رهنمودها و استانداردهای اجرایی را می‌طلبد. برمرسر (۲۰۱۴) بیان می‌کند، مسئولیت تدوین استانداردهای پایداری در آمریکا به عهده هیأت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) است. در ایران هم سازمان حسابرسی عهده‌دار این مسئولیت بوده که از ضمانت اجرایی بالایی برخوردار است اما جنبه آمرانه و قانون محور بودن این سازمان می‌تواند منجر به نارضایتی بعضی ذینفعان دارای صلاحیت شود و در صورت محول شدن این وظیفه به سازمان‌های خصوصی هم، بحث اعتبار و هزینه بر بودن آن برای شرکت‌ها مطرح است. صاحب‌نظران این حوزه معتقد هستند که این هزینه‌ها کوتاه مدت و منافع ناشی از آنها اغلب طولانی مدت بوده و در واقع پایداری نوعی سرمایه‌گذاری برای شرکت است. البته مدیرانی که چشم انداز توسعه و دید آتی برای شرکت دارند حاضرند برای حوزه گزارشگری پایداری و ارزیابی عملکرد شرکت هزینه کنند تا بتوانند در آینده از اعتبار و شهرت کسب شده مطابق با نظریه علامت‌دهی برخوردار شوند (حاجیان نژاد، ۱۳۹۴).

در سال‌های اخیر در سطح جهان، پیشرفت‌های قابل ملاحظه‌ای در زمینه‌ی پایداری شرکتی صورت گرفته و مدیران و سازمان‌ها توجه زیادی به این مفهوم می‌کنند، اما مدیران و سازمان‌های ایرانی با این مفهوم تا حدودی بیگانه‌اند. شاید یکی از دلایل این فقدان پیشرفت در ایران، اقتصاد دولتی باشد، اما می‌توان گفت که نوع نگرش و بینش مدیران ارشد سازمان‌ها به این مقوله نیز در آن بی‌تأثیر نبوده است. سازمان‌های ایرانی اغلب به علت مالکیت دولتی و فقدان احساس نیاز به ایجاد ذهنیت مثبت در بین مشتریان خود، در جهت به‌کارگیری اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تمایل چندانی نشان نمی‌دهند (صنوبر و همکاران، ۱۳۸۹). حفاظت از محیط زیست در قوانین و مقررات ایران جایگاه ویژه‌ای دارد. به عنوان نمونه، اصل پنجاهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حفاظت از محیط زیست را وظیفه عمومی می‌داند. در سند چشم انداز بیست ساله جمهوری اسلامی ایران در افق سال (۱۴۰۴) هجری شمسی نیز بر بهره‌مندی جامعه ایرانی از محیط زیست مطلوب تأکید شده است. همچنین در قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه (۱۳۹۶)، به ثبات و پایداری تجاری و ارتقای شفافیت نظام مالی تأکید و موضوعات خاص راهبردی در مورد مسائل پایداری مطرح شده است.

در ایران هنوز شرکت‌های بسیار هستند که به افشای اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به گزارش‌های پایداری مطابق با استانداردهای جهانی پایبند نبوده و وضعیت فعلی بیان کننده وجود شکاف زیاد میان انتظارات جامعه و عملکرد آنها در مورد پایداری است و این خود اصرار و الزام به وجود استانداردهای گزارشگری پایداری را نشان می‌دهد (یگانه و همکاران، ۱۳۹۷). البته که اجرا و افشای پایداری برای شرکت‌ها هزینه بر بوده و می‌تواند سودآوری آنها را تحت تأثیر قرار دهد و نبود استاندارد لازم الاجرا حتی برای شرکت‌هایی که تمایل به ارائه گزارشگری پایداری دارند خود مانعی برای افشای آن است. در ایران جدیداً متعاقب فرایند تصویب استاندارد گزارشگری پایداری از طرف (ISSB)، کمیته گزارشگری پایداری در سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۰ تشکیل شد و تا کنون اولین استاندارد افشای پایداری با عنوان الزامات کلی افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری توسط این کمیته تهیه و منتشر شده و همچنین پیش‌نویس استاندارد دوم با عنوان افشاهای مرتبط با اقلیم نیز توسط این کمیته تهیه شده و در مرحله نظرخواهی قرار دارد. تغییر در اهداف گزارشگری در خصوص اثرات زیست محیطی و اجتماعی که در ادبیات حسابداری به گزارشگری پایداری شهرت یافته، سبب شده است تا علاوه بر طرح شیوه‌های گزارشگری جدید، نیاز به پژوهش‌های گسترده‌ای در این حوزه نیز

احساس شود. لذا با توجه به اهمیت بحث پایداری برای شرکت‌ها در قرن حاضر، انجام مطالعه در این زمینه در ایران نیز ضرورت فراوانی خواهد داشت.

آیا تغییر مسیر از (GRI) به سمت (ISSB) تدوین استانداردهای گزارشگری پایداری را بهتر می‌کند؟ آیا ماهیت و محتوای استانداردها بهبود می‌یابد؟ پیامدهای ورود یک هیأت قدرتمند و با نفوذ در حوزه تدوین استانداردهای جدید گزارشگری چه منافعی برای ذینفعان و بازیگران اصلی، و چه هزینه‌ای برای سایرین دارد؟ (بریزج و همکاران، ۲۰۲۱؛ فلاور، ۲۰۱۵؛ آدامز، ۲۰۱۵؛ تامسون، ۲۰۱۵). کورتز و همکاران (۲۰۱۰) این جنگ قدرت را به عنوان نبردی توصیف می‌کنند که در آن "بازیگران قدرتمند" فرآیند تدوین استاندارد را به گونه‌ای تصرف می‌کنند که استاندارد تصویب شده به نفع آن‌ها باشد. لذا با توجه به مباحث فوق و پیشرفت و تغییر مسیر بدنه تصویب کننده استانداردهای گزارشگری پایداری در جهان، لزوم انجام پژوهشی که خلاء ناشی از فقدان استانداردهای مصوب و نظارت‌کنندگان و تدوین‌کنندگان آن را در ایران با رویکردی ترکیبی مطالعه نماید، احساس می‌شود. هدف این پژوهش، شناسایی عوامل و ویژگی‌های تعیین‌کننده تدوین‌کنندگان استاندارد گزارشگری پایداری و تلاش آن‌ها برای ارائه این استانداردها است. در واقع پژوهش حاضر در پی پاسخ علمی به این سؤالات است که کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی باید شامل چه افراد یا سازمان‌هایی باشد؟ کدام نهادها باید بر پایداری شرکتی نظارت کند؟ چه افراد یا سازمان‌هایی باید هزینه‌های مربوط به پایداری شرکتی را تأمین کنند؟

۲. ادبیات پژوهش

در دهه‌های گذشته، افزایش قابل توجهی در مورد مشارکت سازمان‌ها در راستای توسعه پایدار در سطح جهانی وجود داشته است. به‌ویژه، در سال (۱۹۸۷)، کمیسیون جهانی محیط زیست و توسعه سازمان ملل بر نیاز فوری به سیاست‌های مؤثر برای حفاظت از مردم و کره زمین تأکید کرد (کمیسیون جهانی سازمان ملل متحد در محیط زیست و توسعه، ۱۹۸۷). علاوه بر این، کمیسیون استدلال کرد که توسعه پایدار «باید ویژگی‌های کلی مشخصی داشته باشد و به یک اجماع کلی در مورد مفهوم اساسی توسعه پایدار در چارچوب راهبردی گسترده برای دستیابی به آن رسید» (کمیسیون جهانی سازمان ملل متحد در محیط زیست و توسعه، ۱۹۸۷). بنابراین، این امر اهمیت گزارشگری پایداری را به عنوان رویه‌ای آگاهانه در میان سازمان‌ها در سطح جهانی افزایش داده است تا به ذی‌نفعان اطلاعاتی در مورد اقدامات خود ارائه دهند که در جریان اصلی گزارش‌های مالی (مانند حقوق بشر و تغییرات آب‌وهوایی) قرار می‌گیرد (استولوی و پاگم، ۲۰۱۸).

در حال حاضر، مؤسسات زیادی در سراسر جهان در تلاش برای تدوین استاندارد و دستورالعمل‌هایی برای گزارشگری پایداری شرکت‌ها هستند. از جمله این مؤسسات می‌توان به ابتکار گزارشگری جهانی (GRI)، شورای تجارت جهانی برای توسعه پایدار، هیأت استانداردهای افشای آب‌وهوا (CDSB)، مؤسسه منابع جهانی، گروه ویژه افشای مالی مرتبط با آب‌وهوا و ارزش (TCFD) اشاره کرد. بنیاد گزارشگری ارزش (VRF)، که با ادغام اخیر میان هیأت استاندارد حسابداری پایداری (SASB) و شورای گزارشگری یکپارچه بین‌المللی (IIRC) ایجاد شد. با اینکه تعداد مؤسسات زیادی وجود دارد، اما (GRI) به دلیل توسعه چارچوب‌های مختلف و ارائه نخستین استانداردهای گزارشگری پایداری جهانی که تحت اختیار می‌باشد، نخستین مؤسسه‌ای است که در سال (۱۹۹۷) ظهور کرده و بزرگ‌ترین بازیگر در این زمینه می‌باشد (کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۲۰).

افزایش قابل توجهی در حرکت سازمان‌ها به سمت افشای عملکرد پایداری وجود دارد. نظرسنجی کی‌پی‌ام‌جی نشان می‌دهد که ۹۶ درصد از ۲۵۰ شرکت بزرگ (G250) اکنون گزارش پایداری خود را منتشر می‌کنند (کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۲۰). در واقع، نظرسنجی بیان نمود که «۷۳ درصد از بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان و ۶۷ درصد از بزرگ‌ترین شرکت‌های N100 از ۵۲ کشور جهان از استانداردهای GRI استفاده می‌کنند». این نشان می‌دهد که GRI تا چه اندازه در بین مشاغل در سطح جهان پذیرفته شده است. با این حال، اخیراً گروه‌های تأثیرگذار مختلف نگرانی‌هایی را در مورد کاستی‌های مقررات گزارشگری پایداری، که شامل شکاف پاسخگویی و عدم قابلیت مقایسه است، مطرح کرده‌اند (بارکر و اکلس، ۲۰۱۸). با گذشت زمان، این موضوعات به عنوان تنش‌های اصلی در نظر گرفته شده‌اند که باعث عدم اطمینان و نگرانی در مورد جهت آینده استانداردسازی گزارش‌های پایداری می‌شوند (آدامز و ابهاویانسا، ۲۰۲۲).

عملکرد گزارش‌دهی پایداری شرکت‌ها در چند دهه گذشته تحولات قابل توجهی را پشت سر گذاشته است (علی و همکاران، ۲۰۲۱)، زیرا شرکت‌ها به‌طور فزاینده‌ای اطلاعات غیرمالی مختلفی را در گزارش‌های خود افشا می‌کنند (دی ویلیز و مارون، ۲۰۱۸). افزایش افشای اطلاعات غیرمالی در پاسخ به درخواست‌ها برای پاسخگویی بیشتر شرکت‌ها در مورد تأثیر عملیات آن‌ها بر محیط زیست و جامعه بوده است (رابرتز و کوپلین، ۲۰۰۷). این منجر به افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی در گزارش‌های سالانه (بویلر، ۲۰۱۳؛ استانتون و استانتون، ۲۰۰۲) و همچنین

افشا از طریق گزارش‌های پایداری مستقل شده است (رامو، ۲۰۱۱؛ اسوارنپالی و لو، ۲۰۱۸). این عمل در حال حاضر معمولاً به‌عنوان گزارش پایداری شناخته می‌شود و فعالیتی را نشان می‌دهد که اکثر شرکت‌های بزرگ در سراسر جهان انجام می‌دهند (آدامز، ۲۰۲۰). با توجه به نگرانی‌های امروزی در مورد تخریب محیط زیست، تغییرات آب‌وهوا و مسائل اجتماعی مانند فقر و حقوق بشر، گزارش پایداری در هیچ نقطه‌ای از تاریخ به اندازه‌ای که در حال حاضر مورد توجه قرار گرفته است، اهمیت نداشته است (هوک، ۲۰۱۷). جوامع در سراسر جهان خواهان پاسخگویی بیشتر سازمان‌ها در مورد تأثیر آن‌ها بر محیط زیست و جامعه هستند. از این رو، تعداد فزاینده‌ای از شرکت‌ها مشمول گزارش پایداری می‌شوند. اما پژوهش‌های بسیاری هم نشان داده است که تعداد زیادی از افشاهای قبلی اطلاعات پایداری، انتخابی بوده است (هان و لوفس، ۲۰۱۴؛ بانسال و کلیلند، ۲۰۰۴).

علاوه بر نظریه‌های مطرح‌شده در حوزه پایداری شرکتی که شامل مشروعیت، ذی‌نفعان، سازمانی، اقتصاد سیاسی و نمایندگی می‌باشند، دو نظریه گیگا و عدالت توزیعی توسط گزارش کمیسیون برون‌ت‌لند (۱۹۸۷) هم مطرح شده است. مطابق با نظریه عدالت توزیعی، هدف تضمین انصاف و عدالت در توزیع منابع و منافع درون یک جامعه یا سازمان می‌باشد. این نظریه مبتنی بر این ایده است که منابع، با در نظر گرفتن عواملی مانند نیاز، شایستگی و مشارکت، باید به‌گونه‌ای توزیع شوند که عادلانه باشد. این نظریه اغلب در مباحث حاکمیت شرکتی و گزارش پایداری استفاده می‌شود. در زمینه گزارشگری پایداری، این اطمینان ایجاد می‌شود که منابع به‌طور عادلانه تخصیص یافته و برای حمایت از اهداف توسعه پایدار مورد استفاده قرار می‌گیرند. این می‌تواند شامل اندازه‌گیری و گزارش در مورد توزیع منابع در یک شرکت یا سازمان و همچنین ارزیابی تأثیر استفاده از منابع بر محیط زیست و جامعه باشد. با ترکیب نظریه عدالت توزیعی در چارچوب گزارشگری پایداری، شرکت‌ها می‌توانند تعهد خود را به انصاف و عدالت در توزیع منابع و سهم خود را در اهداف توسعه پایدار نشان دهند (اخترشناس و همکاران، ۱۴۰۲).

تدوین استاندارد گزارشگری پایداری شرکتی

تعداد زیادی از شرکت‌ها عملکرد پایداری خود را از طریق گزارش‌های پایداری افشا می‌کنند (گنزالز و بینگتون، ۲۰۲۱). گزارشگری پایداری عموماً داوطلبانه بوده و ابتکار گزارشگری جهانی^۱ (GRI) شناخته‌شده‌ترین چارچوب برای گزارش عملکرد پایداری شرکتی است (براون و همکاران، ۲۰۰۹). اخیراً بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) در سال (۲۰۲۱)، تأسیس هیأت استانداردهای بین‌المللی پایداری^۲ (ISSB) را اعلام کرد که در کنار (IFRS) به عنوان نوشدارویی برای کمک به غلبه بر نقص‌های گزارشگری پایداری عمل می‌کند (آی ای اس بی، ۲۰۲۱). با این حال، با توجه به محبوبیت استانداردهای (GRI)، که پرکاربردترین استانداردهای پایداری را در سطح جهانی ارائه می‌کند، نمی‌توان از عواقب معرفی استانداردهای جدید توسط تدوین‌کنندگان جدید چشم‌پوشی کرد، البته امید است که استانداردهای بهتری منتشر شود (براکتند و رضایی، ۲۰۲۱). مطابق ادبیات موجود استدلال بر این است که تمرکز بدنه جدید، تدوین استاندارد برای سرمایه‌گذاران به عنوان ذینفعان اصلی خواهد بود و استانداردهایی را در خصوص افشای اطلاعات برای آن‌ها منتشر کند (Adams, C. A., & Abhayawansa, S. (2022).

همچنین ادبیات پژوهشی نشان می‌دهد، در صورتی که (GRI) و استانداردهای آن کم‌رنگ شوند، احتمال دور شدن از سیستم گزارشگری پایداری را خواهیم داشت که می‌تواند رفتار سوداگرایانه را هدایت نماید. استانداردهای گزارشگری پایداری و تدوین آن هدف اصلی نیستند، بلکه ابزاری برای رسیدن به هدف هستند. مشکل این است که تشخیص استانداردهای "درست" مشکل به نظر می‌رسد (ارشاد و همکاران، ۲۰۲۲). زیرا حوزه تدوین استانداردهای پایداری به یک عرصه رقابتی تبدیل شده است که تحت تأثیر بازیگران مختلف است. انتظار می‌رود که ورود (ISSB)، به عنوان یک تدوین‌کننده قدرتمند جدید، منجر به مبارزه قدرت با (GRI) و سایر نهادهایی شود که قبلاً بدنبال تدوین استاندارد بودند که اگر به درستی مدیریت نشود، رقابت‌ها باعث اختلال و تغییر شکل در زمینه استاندارد گزارشگری پایداری خواهد شد، این هیأت از زمان شروع به کار، قدرت و نفوذ خود را برای تغییر شکل دادن زمینه تدوین استاندارد پایداری استفاده کرده است و به احتمال زیاد بازیگران اصلی خود را در اطراف (ISSB) سازماندهی می‌کنند تا بر نیازهای سرمایه‌گذاران و سهامداران بازار تمرکز کنند. این اقدامات (ISSB) به طور راهبردی برای افزایش شناخت و حفظ نفوذ، ارتباط و قدرت فنی خود در عرصه تدوین استانداردهای پایداری خواهد بود (دیچو، ۲۰۲۳).

استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی (GRI)، استانداردهای گزارشگری پایداری در سطح جهان هستند که به طور گسترده توسط بسیاری از کشورها پذیرفته شده‌اند و شامل ده اصل کلی مربوط به محتوا و کیفیت گزارشگری می‌باشد. دستورالعمل‌های GRI نقش مهمی در افزایش افشای اطلاعات مربوط به پایداری توسط شرکت‌ها ایفا کرده است (دی ویلیرز و مارون، ۲۰۱۸). استانداردهای GRI به شرکت‌ها کمک کرده

1 Global Reporting Initiative

2 International Sustainability Standards Board

است تا به طور منظم اطلاعات عملکرد خود را در مورد ابعاد اجتماعی و محیطی پایداری ارائه دهند. GRI به عنوان اصلی‌ترین استاندارد جهانی برای گزارشگری پایداری در نظر گرفته می‌شود و دستورالعمل‌های آن پرکاربردترین در این حوزه هستند (آدامز و چو، ۲۰۲۰؛ بروکت و رضایی، ۲۰۱۲). دلیل اصلی پذیرش گسترده استانداردهای GRI توسط شرکت‌ها، توجه به ذینفعان متعدد در توسعه استانداردها و در نتیجه، شهرت GRI در بین ذینفعان است (آدامز و همکاران، ۲۰۲۲). افزایش مخاطبان ذینفع منجر به نیاز قانع‌کننده‌ای برای درک بهتر تأثیر سازمان‌ها بر محیط و جامعه شده است (هاپ وود، ۲۰۰۹). استانداردهای GRI سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا به چنین نگرانی‌هایی رسیدگی کنند و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را برآورده سازند (مایلز، ۲۰۱۱). با این حال، GRI بدلیل داشتن ماهیت داوطلبانه دستورالعمل‌ها به این معنی که گزارش پایداری توسط شرکت‌ها منجر به افشای انتخابی و شستشوی سبز می‌شود، مورد انتقاد قرار گرفته است. یکی از نقاط قوت چارچوب مفهومی GRI این است که مبتنی بر توجه به چندین ذینفع است و بنابراین برای مخاطبان وسیع‌تری مناسب است (کی پی ام جی، ۲۰۲۰). با این حال، آدامز (۲۰۲۰) پیشنهاد کرد که اطلاعات بیشتری در مورد فرآیندهای داخلی سازمان‌ها باید در دستورالعمل‌ها گنجانده شود. در رابطه با کاستی‌های فنی، گارسیا و همکاران (۲۰۲۰) بیان کردند که استانداردهای GRI نمونه‌های عملی را برای شناسایی محتوای گزارشگری ارائه می‌دهند، اما راهنمایی در مورد اینکه چگونه باید این موارد اعمال شوند، ندارد و این خود مانعی برای شناسایی درست مسائل مهم است. از این رو، برخی از سازمان‌ها به دلیل تفاسیر متناقض از شاخص‌های GRI در شناسایی و افشای مسائل مهم با شکست مواجه می‌شوند (ماچادو، ۲۰۲۰). موقعیت غالب GRI به عنوان یک استاندارد گزارشگری جهانی باعث شد که شرکت‌ها قادر شوند به طور منظم اطلاعات عملکرد خود را در مورد ابعاد اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی با استفاده از استانداردهای GRI ارائه دهند. استانداردهای GRI نقش مهمی در حمایت از سازمان‌ها برای شناسایی مسائل مالی پایداری دارند که منجر به بهبود عملکرد پایداری و کیفیت گزارشگری پایداری می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۵). ویگنو و همکاران (۲۰۱۵) اشاره کردند که دستورالعمل‌های GRI جامع‌ترین مجموعه دستورالعمل‌های گزارشگری موجود بوده است که امکان مقایسه گزارش‌ها با سایر شرکت‌های جهانی را فراهم می‌کند.

از جمله مباحث مهم در حوزه پایداری، مسئولیت استانداردگذاری برای پایداری شرکتی است. اگر گزارشگری همگانی برای شرکت‌ها پذیرفته شود، بایستی تدوین استانداردها و دستورالعمل‌ها نیز در دستور کار قرار گیرد. زیرا موضوع پایداری، محدوده مشخصی ندارد و بطور پیوسته تنوع آن بیشتر می‌شود. اگر در گذشته تنها موضوعات آلودگی محیط زیست، آن هم تنها برای فعالیت‌های شیمیایی شرکت‌ها، حائز اهمیت بود، به مرور زمان موضوعاتی نظیر میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای و همچنین میزان مصرف آب و انرژی نیز مورد توجه واقع گردیده است؛ از این رو می‌بایست پویایی لازم در ارائه رهنمودها و استانداردهای اجرایی لازم برای گزارشگری اجتماعی و محیطی وجود داشته باشد. سؤال اصلی این است که با فرض پذیرش استانداردگذاری، این وظیفه باید بر عهده چه گروه یا سازمانی قرار گیرد. مسلماً پذیرش این مسئولیت بر دیگر موضوعات مربوط به گزارشگری نیز تأثیرگذار خواهد بود.

برمسر (۲۰۱۴) اشاره می‌کند که در آمریکا مأموریت تدوین استانداردهای حسابداری پایداری بر عهده (SASB) گذاشته شده است. کراتن (۲۰۱۴) اشاره می‌کند که در سال ۲۰۱۲ مؤسسه دیلویت و تاج ال ال پی^۱ پیشنهاداتی بر طبق رهنمود (AICPA) جهت پیاده‌سازی گزارشگری پایداری ارائه داده‌اند. در کشور ایران، اگر سازمان‌های دولتی عهده‌دار تدوین استاندارد پایداری شرکتی شوند، استانداردهای تدوین شده، ممکن است از ضمانت اجرایی بالایی برخوردار شوند ولی جنبه آمرانه و قانون محور این سازمان‌ها از طرف دیگر می‌تواند منجر به نارضایتی سایر افراد و گروه‌های ذی‌نفع و دارای صلاحیت در حوزه موضوعات اجتماعی و محیطی گردد. چنانچه این مسئولیت به گروه‌های اجتماعی و محیطی محول شود، این مشکل وجود خواهد داشت که استانداردهای تدوین شده، مشکلات داخلی شرکت‌ها در گزارشگری را مورد ملاحظه قرار نداده باشد و از طرفی هزینه‌های زیادی را در گزارشگری به شرکت‌ها تحمیل نماید. بنابراین تشکیل کمیته‌ای جهت تدوین استاندارد پایداری شرکتی با حضور نهادهای حاکمیتی و غیرحاکمیتی که در آن حرفه حسابداری نقش تعیین‌کننده و پررنگی داشته باشد، بهترین راه حل در شرایط فعلی به نظر می‌رسد.

از آنجا که در ایران الزام مشخصی برای افشا اطلاعات پایداری وجود ندارد، شرکت‌ها بسته به ویژگی‌های داخلی و فشارهای بیرونی اقدام به افشا کرده یا از آن خودداری می‌نمایند. پژوهش‌های آمینی و همکاران (۱۴۰۴) نیز موید این وضعیت است، چرا که نشان داد سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و میزان خوانایی گزارش‌های آن‌ها بر رفتارهای گزارشگری محافظه کارانه اثرگذار است. این یافته‌ها با توجه به ساختار داوطلبانه افشا در ایران می‌تواند به درک بهتر انگیزه‌ها و موانع تدوین استاندارد پایداری کمک کند.

نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

در پی رسوایی‌های مالی فراوان و انحلال یکی از مؤسسات بزرگ حسابرسی، اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران به نظام گزارشگری مالی ضعیف شده و برای تعیین اعتبار و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، موضوع کیفیت اطلاعات مالی به عنوان یک عامل مهم پدیدار شده است. در نتیجه، تعیین کیفیت اطلاعات حسابداری و نتایج حاصل از آن، مورد توجه بیشتر سرمایه‌گذاران، مدیران، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها قرار گرفت (مک نیکولاس، ۲۰۰۲). مسئولیت اعتباربخشی به گزارش‌های پایداری منتشر شده یک موضوع مهم است. اگر تنها جنبه داوطلبانه گزارشگری وجود داشته باشد، نیاز به اعتباربخشی کم‌رنگ‌تر خواهد بود و تنها به منظور بالا بردن اعتبار گزارش‌های افشا شده، ممکن است تقاضای اعتباربخشی وجود داشته باشد. مسلماً با افزایش نیاز به گزارشگری اجتماعی و محیطی بر تقاضای اعتباربخشی نیز افزوده می‌شود. با فرض لزوم ارائه خدمات اعتباربخشی، سؤالی که قابل طرح است، این است که، وظیفه اعتباربخشی باید بر عهده چه کسی باشد؟ آیا کارشناسان حوزه‌های اجتماعی و محیطی بایستی به بررسی گزارش‌ها بپردازند؟ آیا حساب‌رسان مستقل که خدمات اعتباربخشی به گزارش‌های مالی را بر عهده دارند، صلاحیت ایفای چنین مسئولیتی را نیز دارا هستند؟ آیا سازمان‌ها و نهادهای دولتی می‌توانند چنین نقشی را به بهترین شکل بازی کنند؟

همانگ سازی گزارشگری پایداری

مبارزه بر سر گزارشگری پایداری در ادبیات حسابداری تازگی ندارد. دیگان و بلومکوئیست (۲۰۰۶) نشان دادند که چگونه حامیان محیط زیست، مانند صندوق جهانی طبیعت^۱ (WWF)، در تأثیرگذاری بر گزارش‌های شرکتی مسائل زیست-محیطی موافق نبودند. رئیس (ISSB) چارچوب مشارکت ۳۰ سازمان قدرتمند جهانی را اعلام کرد که در حال کار بر روی دستیابی به صلاحیت جهانی هستند (IFRS، ۲۰۲۰). IFRS 6 در مورد حسابداری مواد معدنی، نفت، گاز طبیعی و سایر منابع منتشر شد. قبل از به وجود آمدن IFRS 6، شرکت‌های فعال در صنعت استخراج، روش گزارشگری خاص خود را داشتند. مؤسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس، شرکت اکسون موبیل و مؤسسه نفت آمریکا توانستند کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) را تحت تأثیر قرار دهند تا IFRS ارائه شود که به نفع آن‌ها است. گاتری و همکاران (۲۰۱۷) اظهار داشتند که سهامداران به عنوان ذینفعان اصلی، به نحوی دستور کار خود را به سازمان‌های تدوین‌کننده، تحمیل کرده‌اند، به طوریکه آن‌ها بیشترین سود را از گزارش‌های پایداری می‌برند. به طور نگران‌کننده‌ای، این نشان دهنده بی وفایی به دستورکار پایداری است. در همین راستا، ترگیدگا و همکاران (۲۰۱۸) استدلال کردند که همان شرکت‌هایی که فعالیت‌های پایداری آن‌ها باید تدوین شود، به نوعی "مفهوم توسعه پایدار را برای اهداف خود" در نظر گرفته‌اند و این نشان دهنده قدرتی است که شرکت‌ها دارند (فلاور، ۲۰۱۵ و میلانی و همکاران، ۲۰۰۶). در نهایت، یافته‌های این مطالعات از این نظر مشابه هستند که استانداردهای ارائه‌شده به نفع برخی از طرف‌ها مورد بحث قرار گرفته‌اند و بر این اساس، ماهیت واقعی رعایت گزارشگری پایداری در اولویت دوم قرار گرفته است.

بدنبال درخواست‌های متعدد از سوی سازمان‌های مختلف مبنی بر اجباری شدن افشای گزارشگری پایداری، IFRS در سال (۲۰۲۱) تأسیس ISSB را برای رفع پیچیدگی در تدوین استانداردهای پایداری و انتشار استانداردهای پایداری با الزامات اجباری برای افشای غیرمالی اعلام کرد. اگرچه این ممکن است راه حل ساده‌ای به نظر برسد، اما تلاش برای پیگیری قابلیت مقایسه اطلاعات پایداری با ایجاد استانداردهای اجباری برای گزارشگری غیرمالی با موانع زیادی مانند عدم توافق بین تدوین‌کنندگان استاندارد، تدوین‌کننده‌ها و تهیه‌کنندگان استانداردهای جهانی و دستورالعمل‌های گزارشگری مواجه است (توره و همکاران، ۲۰۱۸). در این فرآیند، بنیاد گزارشگری ارزش که با ادغام استانداردهای SASB و GRI تشکیل شد، به بنیاد IFRS ملحق شدند تا ISSB را تأسیس کنند که در ژوئن (۲۰۲۳) استانداردهای اولیه خود را منتشر کرد (IFRS، ۲۰۲۳) که آغازگر دوره جدیدی از افشاهای مرتبط با پایداری در بازارهای سرمایه در سراسر جهان است. این استانداردها به بهبود اعتماد و اطمینان در افشای اطلاعات شرکت در مورد پایداری برای اطلاع از تصمیمات سرمایه‌گذاری کمک می‌کند و برای اولین بار، استانداردها زبان مشترکی را برای افشای تأثیر ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با آب و هوا در مورد چشم‌انداز یک شرکت ایجاد می‌کند.

هیأت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)، شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا زیر مجموعه‌ای از موضوعات ESG را که به طور مستقیم بر ایجاد ارزش بلندمدت شرکت در صنایع خاص خود تأثیر می‌گذارد، شناسایی، اندازه‌گیری و مدیریت کنند. چارچوب گزارشگری یکپارچه (این استاندارد که توسط شورای گزارشگری یکپارچه بین‌المللی (IIRC30) توسعه یافته است، به دنبال ادغام اطلاعات مالی در مورد راهبردها، حاکمیت، عملکرد و چشم‌انداز یک سازمان است که منعکس‌کننده زمینه تجاری، اجتماعی و زیست-محیطی است که در آن فعالیت می‌کند. این مرکز بر نیازهای اطلاعاتی ارائه‌دهندگان سرمایه مالی تمرکز دارد تا بتواند تخصیص سرمایه را کارآمدتر و مولدتر کند. یکی از نکات حائز

1 World Wide Fund for Nature

اهمیت در تفکر تدوین استانداردهای (SASB)، تفکیک فعالیت‌های با اهمیت پایداری بر اساس ویژگی‌های خاص هر صنعت در قالب ۱۱ بخش و ۷۷ صنعت است (منصور فر و همکاران، ۱۴۰۲). ISSB در تلاش برای ایجاد حمایت از اجرای موثر IFRS S1 و IFRS S2 است که یک خط پایه جهانی از افشاهای مرتبط با پایداری را در سرتاسر جهان، از جمله ایجاد ظرفیت و نظارت بر پیشرفت به سمت استفاده گسترده از افشاهای با کیفیت بالا ارائه می‌کند. به این ترتیب، از سال ۲۰۲۴ با شروع به‌کارگیری استانداردهای ISSB در سراسر جهان، بنیاد IFRS نظارت بر پیشرفت افشای اطلاعات مربوط به آب و هوا شرکت‌ها را بر عهده گرفت.

همگرایی جهانی هم برای تدوین‌کنندگان استانداردها و هم برای شرکت‌ها دلگرم‌کننده است. این می‌تواند هم از دیدگاه ناشران و سرمایه‌گذاران و هم از دیدگاه بخش مالی به طور کلی به شناسایی و مدیریت ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با پایداری کمک کند. همچنین می‌تواند به تخصیص، مدیریت و نظارت مسئولانه سرمایه، در راستای اهداف پایداری تعیین شده توسط جامعه بین‌المللی، اهداف توسعه پایدار و دستور کار (۲۰۳۰) سازمان ملل کمک کند. علاوه بر این، پژوهشگران مختلف دانشگاهی نیز در مورد این توسعه ابراز نگرانی کرده‌اند و نگرانی‌هایی در مورد اینکه چگونه تغییرات جاری می‌تواند اصول اصلی گزارشگری پایداری را حفظ کند، مطرح کرده‌اند (آدامز، ۲۰۲۱، چو، ۲۰۲۱). به‌ویژه دیگران استدلال کرده‌اند که تغییر تدریجی در گزارش‌های پایداری وجود دارد که به دلیل انبوهی از مؤسسات پایداری و رفتار آن‌ها، به طور قابل توجهی در مورد خطرات بالقوه اساسی برای سهامداران مختلف اهمیت دارد (براون و دیلارد، ۲۰۱۴؛ همفری و همکاران، ۲۰۱۷؛ اودوایر و اونرم، ۲۰۲۰). به دلیل تغییرات در حوزه گزارشگری پایداری، نگرانی قابل توجهی در مورد موقعیت فعلی GRI وجود دارد که اولین استاندارد و پذیرفته‌شده‌ترین استاندارد در سطح جهانی است. آدامز و همکاران (۲۰۲۲) پژوهش‌ها در مورد عملکرد و مسائل پیرامون اجرای استانداردهای GRI را بررسی کردند. با این حال، اطلاعات کمی در مورد مشارکت GRI در تغییرات مداوم در گزارشگری پایداری، به‌ویژه آنچه می‌تواند برای جهت‌گیری آینده آن داشته باشد، شناسایی شده است.

بعد قدرت تدوین‌کنندگان استاندارد

بعد قدرت تدوین‌کنندگان استاندارد حسابداری به خوبی در ادبیات مستند شده است و تحت برجسب‌های مختلفی مانند تسخیر نظارتی، نفوذ سیاسی و منافع لابی‌گری قرار می‌گیرد (بريجز و همکاران، ۲۰۲۱؛ فلاور، ۲۰۱۵؛ آدامز، ۲۰۱۵؛ گیپر و همکاران، ۲۰۱۳). گادفری و لانگفیلد اسمیت (۲۰۰۵) این بعد قدرت را به این صورت برجسته می‌نمایند: سیاست تدوین استاندارد به این معنی است که استانداردها به طور اجتناب‌ناپذیری منعکس‌کننده سازش بین ایده‌آل‌های نظری و مقررات قابل قبول هستند. گیپر و همکاران (۲۰۱۳) هم بیان کردند که تدوین استانداردها، مداخله هدفمند در فرآیند تدوین استاندارد توسط یک واحد اقتصادی با هدف تأثیرگذاری بر نتیجه آن فرآیند به منظور افزایش ارزش یا ثروت اقتصادی آن واحد یا دستیابی به اهداف منفعت شخصی دیگر است. گیر و آرس (۲۰۱۲) در شناسایی بعد قدرتی که در تدوین استاندارد دخالت دارد، توضیح دادند که استانداردهای حسابداری نتیجه تعاملی پیچیده بین طرف‌های متعدد است که شامل مدیران شرکت، حسابداران، حسابرسان و سرمایه‌گذاران می‌شود. در عرصه تدوین استانداردهای بین‌المللی، بنگتسون (۲۰۱۱) و مارتینز (۲۰۰۵) نشان دادند که چگونه استانداردها نتیجه تلاش بازیگران برای به دست آوردن، حفظ یا تقویت قدرت اجتماعی و اقتصادی هستند.

ذی‌نفعان پایداری شرکتی

از منظر تئوری ذینفعان، افشای اطلاعات تحت تأثیر قدرت ذنفعان داخلی و خارجی شرکت می‌باشد. ذینفعان مختلف، اهداف و عملیات شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند و شرکت در راستای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اقدام به افشای اختیاری اطلاعات در ابعاد و سطوح مختلف می‌کند. ذینفعان اصلی شرکت به دو دسته داخلی و خارجی تقسیم می‌شوند. ذینفعان خارجی که بیشترین تأثیر را بر اهداف و عملیات شرکت دارند عبارتند از: اعتباردهندگان، مشتریان، عرضه‌کنندگان و مردم و ذینفعان داخلی شرکت متشکل از مدیریت و کارکنان می‌باشند. چنانچه شرکت‌ها از نیازهای اطلاعاتی ذینفعان خود در رابطه با مسئولیت‌های اجتماعی، زیست-محیطی و شهروندی آگاه شوند، انگیزه بیشتری در رابطه با افشای چنین اطلاعاتی دارند. دینسر (۲۰۱۱) با بررسی ۹۲ شرکت در بورس استانبول، تأثیر قدرت ذی‌نفعان مختلف بر سطح افشای اطلاعات اجتماعی را ارزیابی نمود. یافته‌ها نشان داد، قدرت اعتباردهندگان و دولت تأثیر بسزایی بر سطح افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی دارد. هونگ و همکاران (۲۰۱۲) اثر قدرت ذی‌نفعان بر سطح افشای اختیاری زیست محیطی را در میان ۵۰۰ شرکت برتر بورس تایوان بررسی نمودند. شواهد نشان داد که قدرت عرضه‌کننده و قدرت مشتری بر سطح افشای زیست محیطی اثری ندارد ولی بر قدرت کارکنان تأثیر مثبتی دارد.

کیو و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی اثر قدرت ذینفعان بر تصمیمات افشای شرکت پرداختند. در این پژوهش ذینفعان متشکل از قانون‌گذاران، سهامداران، اعتباردهندگان و نهادهای حرفه‌ای حسابداری بود. یافته‌ها نشان داد، ذینفعان مختلف در دوره‌های زمانی مختلف دارای اثرات متفاوتی

بر سطح افشای اختیاری می‌باشند. بوا و همکاران (۲۰۱۳) نشان دادند، مالکیت کارکنان (به جز مدیران) علاوه بر هماهنگی بین اهداف شرکت و فعالیت کارکنان منجر به افزایش سطح افشای اطلاعات به ذینفعان مختلف می‌شود. مالکیت کارکنان، تمایل شرکت برای عدم انتقال اطلاعات داخلی را کاهش می‌دهد. لیو و ائی سیکیرا (۲۰۱۴) نشان دادند، قدرت ذی‌نفعان برای تأثیرگذاری بر سطح افشای اختیاری در بورس چین ضعیف می‌باشد. سهامداران و بستانکاران تأثیر بیشتری نسبت به سایر ذینفعان بر افشای زیست محیطی و عملکرد اجتماعی داشتند.

گزارش‌ها باید برای چه کسانی تهیه شود؟ این پرسش درباره ارائه اطلاعات مالی سابقه‌ای دست کم صد ساله دارد (زف، ۲۰۱۳). بر طبق چارچوب مفهومی حسابداری، مخاطبان گزارشگری مالی عبارتند از: سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، بستانکاران و سایر اعتبار دهندگان. همچنین فرض بر این است که، تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران می‌تواند اکثر نیازهای اطلاعاتی سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را برآورده نماید، گروه‌هایی نظیر: تأمین‌کنندگان کالا و خدمات، دولت و مؤسسات دولتی، کارکنان، مشتریان و جامعه بطور اعم (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲).

به طور کلی، در گذشته برای گزارشگری توجه بیشتری به اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران می‌شد، اما با مطرح شدن تئوری ذینفعان و نیز موضوع مشروعیت شرکت، دامنه اشخاص مورد توجه در گزارشگری گسترش یافت. پژوهشگران، ذینفعان گزارش‌های شرکت‌ها را در چند گروه متفاوت قرار داده‌اند که عبارتند از: سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی، اعتباردهندگان، مشتریان، تأمین‌کنندگان، دولت و کارکنان. پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که بین این گروه‌ها (حتی بین تأمین‌کنندگان منابع مالی) نیازهای اطلاعاتی متفاوتی وجود دارد، هرچند از جنبه‌هایی هم‌پوشانی نیز دارند (کوتاری و همکاران، ۲۰۱۰). به‌علاوه، در چارچوب‌های ارائه شده از سوی سازمان‌ها و نهادهای استانداردهای حسابداری، سهامداران و سرمایه‌گذاران نخستین گروه مورد تأکیدند. ابتکار گزارشگری جهانی (GRI)، هیأت استانداردهای حسابداری پایدار (SASB) و سازمان پاسخگویی اجتماعی شرکت‌های کانادا^۱ از این دست سازمان‌ها و نهادهای هستند. براساس هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، مخاطبان گزارشگری عبارتند از: سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه و اعتباردهندگان که اطلاعات را برای تصمیمات خرید، فروش، نگهداری سهام، اوراق بدهی، تأمین یا تسویه وام‌ها و یا دیگر شکل‌های اعتبار به کار می‌برند.

در مبحث پایداری شرکتی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی سازمان، مقوله‌ی «ذینفعان» از اهمیت بالایی برخوردار است. جدیدترین دیدگاه ارائه شده در خصوص اثربخشی سازمانی، رویکرد ذینفعان استراتژیک^۲ است. در این دیدگاه، سازمانی اثربخش است که خواسته‌های عوامل محیطی خود را که تداوم حیات سازمان مستلزم حمایت آن‌هاست، برآورده کند. در چنین حالتی اثربخشی سازمانی عبارت است از ارزیابی یک سازمان در خصوص اینکه چگونه به طور موفقیت‌آمیزی خواسته‌های این افراد کلیدی را که بقای سازمان متکی به آنهاست، برآورده می‌کند. مدیران اجرایی سازمان‌ها با خواسته‌های گروه‌های ذی‌نفع گوناگونی به‌منظور اختصاص منابع سازمان به پایداری شرکتی روبرو هستند که قسمتی از آن خواسته‌ها به دلیل فشار یک اتحادیه در رعایت اصول اخلاقی از جمله سازمان‌های غیردولتی، اتحادیه‌های کارگری و یا رسانه‌ها است و بخشی هم ممکن است ناشی از نیاز و خواسته مشتریان، کارمندان، تأمین‌کنندگان، جوامع، دولت و یا حتی سهامداران باشد (زو و سانگ، ۲۰۰۸).

مطابق با شاخه اخلاقی تئوری ذی‌نفعان، شرکت‌ها بایستی برای همه گروه‌های ذی‌نفع خود اطلاعات تهیه و ارائه نمایند و ذی‌نفعان حق داشتن اطلاعات درباره عملکرد شرکت‌ها را دارند (دیگان، ۲۰۰۶). تعیین ذی‌نفعان و اولویت‌بندی آنها، خود موضوع با اهمیتی است. دو دیدگاه برای طبقه‌بندی ذی‌نفعان وجود دارد: در دیدگاه نخست، ذی‌نفعان شرکت‌ها عبارتند از: کسانی که بر دستیابی سازمان‌ها به اهدافشان تأثیرگذار باشند و یا تحت تأثیر آن قرار گیرند. از منظر این تعریف طیف گسترده‌ای از افراد به عنوان ذی‌نفعان تلقی می‌شوند و بنابراین، گزارشگری اجتماعی بایستی، نیازهای همه این افراد را پوشش دهد. در رویکرد دوم که بیشتر بر جنبه‌های مدیریتی این تئوری تأکید می‌کند، ذی‌نفعان در دو گروه قرار گرفته و شامل ذی‌نفعان اولیه و ثانویه می‌شوند. از آنجایی که ذی‌نفعان اولیه، قدرت تأثیرگذاری بالایی بر عملیات شرکت دارند بایستی نیازهایشان برآورده گردد و بنابراین، هدف گزارشگری اجتماعی تأمین نیازهای تنها این گروه از ذی‌نفعان می‌باشد (فریمن و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین، بر طبق تئوری‌های بیان شده، ذی‌نفعان پایداری شرکتی شامل گروه‌های مختلف می‌باشند که بایستی اولویت‌بندی شوند.

تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

1. Canadian Business for Social Responsibility
2. Strategic constituencies approach

اجرا و افشای پایداری شرکتی امری هزینه‌بر است. این هزینه‌ها ممکن است شامل موارد زیر باشد: خرید تجهیزاتی که به محیط زیست آسیب کمتری می‌رساند، تغییر ساختار مدیریتی و یا ایجاد کنترل‌های کیفیت شدیدتر (تسوتسورا^۱، ۲۰۰۴). بیشتر صاحب‌نظران معتقدند که هزینه‌های مسئولیت اجتماعی کوتاه‌مدت و منافع آن اغلب از نوع بلندمدت است. مسئولیت اجتماعی در واقع نوعی سرمایه‌گذاری برای آینده به امید کسب مزیت رقابتی پایدار و بلندمدت است. مدیران ارشدی که دارای دید کوتاه‌مدت هستند هزینه‌های کوتاه‌مدت مسئولیت اجتماعی را بر نمی‌تابند و با این استدلال که مشکلات اجتماعی فقط به دست دولت‌ها قابل حل است، از کنار این مقوله به راحتی می‌گذرند. برعکس، مدیرانی که دارای دید بلندمدت می‌باشند حاضرند برای بهبود رفاه جامعه، حل مشکلات اجتماعی، آلودگی محیط زیست، بهبود شرایط محیط کار، رعایت حقوق بشر، شرکت در امور عام المنفعه و... هزینه کنند تا در بلندمدت بتوانند از پیشرفت اجتماعی بهره‌مند شده و از سوی دیگر، در جامعه و در بین مشتریان و ذینفعان خود، برای خود اعتبار و شهرت کسب کنند (حاجیان‌نژاد، ۱۳۹۴).

در مورد مشروعیت و ارزش اتخاذ اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی توسط شرکت‌ها، دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. برخی از صاحب‌نظران معتقدند که مشکلات اجتماعی باید توسط دولت‌ها حل شود. این گروه معتقدند که منابع سازمانی برای حل مشکلات اجتماعی، کافی نیست و نباید منابع سازمانی را به منظور حل مشکلات جامعه هدر داد. گروه دیگری از صاحب‌نظران معتقدند که اگرچه دولت‌ها مسئول اصلی حل مشکلات جامعه‌اند، ولی مشارکت سازمان‌ها در این زمینه راه‌گشاست. این دسته از صاحب‌نظران معتقدند از آنجا که امروزه قدرت اقتصادی از دولت‌ها به سازمان‌ها انتقال یافته، مشارکت سازمان‌ها در حل مشکلات اجتماعی ضروری و لازم است (تسوتسورا، ۲۰۰۴). از طرف دیگر این دیدگاه منطبق بر تئوری‌های ابزاری است که وظیفه شرکت‌ها تنها بیشینه‌سازی منافع اقتصادی است و این دولت‌ها و سازمان‌های عمومی هستند که بر پایه اخذ مالیات، وظیفه دارند، بر مسئولیت‌های اجتماعی نظارت داشته باشند و قوانین و قواعدی را مشخص نمایند که، شرکت‌ها نتوانند بر خلاف آنها عمل نمایند. بنابراین، بر پایه این رویکرد می‌توان انتظار داشت، گزارشگری توسط شرکت‌ها انجام نشود و هزینه‌های گزارشگری بر عهده دولت‌ها باشد (حاجیان‌نژاد، ۱۳۹۴).

توسعه پایداری شرکتی با در نظر گرفتن اینکه شرکت‌ها چگونه به سود می‌رسند و آن را از لحاظ تأثیرات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی توزیع می‌کنند نوعی افشای اختیاری محسوب می‌شود. این بحث مطرح است که مقاصد سود محور برای امور پایداری مقاصد اخلاقی نیستند چرا که شرکت‌ها فعالیت‌های پایداری سودمند برای جامعه را به اجرا درمی‌آورند و در عوض هیچ انتظاری ندارند. این ایده در کوتاه‌مدت در ارزش شرکت تأثیر دارد اما تصمیمات مدیریت برای سرمایه‌گذاری پایدار در شرکت تأثیر شدیدی بر رابطه بین سطح فعالیت‌های مرتبط با پایداری شرکتی و عملکرد شرکت دارد (لیس و همکاران، ۲۰۱۲). هزینه‌های انجام شده برای پایداری شرکتی به عنوان نوعی هزینه معرفی شده‌اند که مدنظر شرکت‌هایی قرار می‌گیرند که تمایل زیادی دارند به ازای آن عملکرد مالی قوی داشته باشند. این گونه هزینه‌ها که صرف پایداری می‌شوند اطلاعاتی را درباره دورنمای آتی شرکت مخابره می‌کنند و به عنوان عامل مستقیمی که سطح توسعه پایداری شرکتی را تعیین می‌کنند پیشنهاد شده‌اند. شرکتی که هزینه بیشتری را برای پایداری صرف می‌کند، به احتمال بیشتر، پایداری شرکتی باکیفیت‌تری دارد (نای، ۲۰۰۹). در نتیجه پیام مخابره شده توسط توسعه پایداری شرکتی این است که شرکت از جنبه مالی و پایداری، عملکرد خوبی داشته است.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ جهت‌گیری، ترکیبی از پژوهش بنیادی و کاربردی است. این پژوهش از طرفی به دنبال تبیین موضوعات مهم پایداری شرکتی بوده، و از طرف دیگر، می‌تواند رهنمودی برای سازمان بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای قانونگذار جهت تدوین قوانین و استانداردهای مربوطه باشد. این پژوهش، از نظر منطق اجراء، از نوع قیاسی-استقرایی، از نظر رویکرد، پژوهشی ترکیبی (کیفی-کمی)، از نظر محیط پژوهش، از نوع کتابخانه‌ای و میدانی، از نظر روش پژوهش، از نوع تحلیل تم و از نظر هدف، یک پژوهش اکتشافی می‌باشد. همچنین در این پژوهش از ابزار مصاحبه و پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است.

روش‌شناسی بخش کیفی

رویکرد بخش کیفی این پژوهش، مبتنی بر تحلیل تم است. استفاده از مطالعات کیفی به‌ویژه روش تحلیل تم زمانی ضرورت پیدا می‌کند که اطلاعات اندکی در مورد پدیده مورد مطالعه وجود داشته باشد و یا اینکه در مطالعات و پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با موضوع مورد نظر،

فقدان یک چارچوب نظری که به صورتی جامع به تبیین موضوع بپردازد، مشهود باشد. داده‌های روش تحلیل تم می‌تواند متون یا مصاحبه باشد. قرار گرفتن کدهای مشابه در کنار یکدیگر، به شکل‌گیری دسته‌های مفهومی منجر می‌شوند. دسته‌های مفهومی با یکدیگر تم‌های فرعی و تم‌های فرعی مشابه نیز تم‌های اصلی را می‌سازند. قضاوت پژوهشگر در انتخاب تم، جزء جدایی‌ناپذیر روش تحلیل تم است (براون و کلارک، ۲۰۰۶).

جامعه، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری این بخش از پژوهش را اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها با حداقل رتبه استادیاری که در ارتباط با مسئله پژوهش و ادبیات نظری آن آگاهی عمیق و وسعت نظر دارند، تشکیل می‌دهند. برای انتخاب افراد متخصص و صاحب‌نظر جهت انجام مصاحبه‌ها از ترکیب روش‌های غیرتصادفی؛ قضاوتی و گلوله برفی استفاده شده است. در این پژوهش و براساس اشباع نظری، ۲۰ مصاحبه به عمل آمد. نمونه آماری در مرحله اول، ۳ صاحب‌نظر به تشخیص پژوهشگران (نمونه‌گیری قضاوتی) بود که از آنها مصاحبه اکتشافی به عمل آمد. در مرحله بعد برای مصاحبه‌های اصلی، نمونه آماری با معرفی مصاحبه‌شوندگان قبلی به پژوهشگران (روش گلوله برفی) انتخاب شدند. در این مرحله نیز ۱۷ مصاحبه انجام شد.

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

داده‌های این مرحله از ۲ طریق زیر گردآوری شده است:

الف) بررسی متون: ابتدا ۱۹ متن با استفاده از روش کتابخانه‌ای برای مرور ادبیات نظری و تحلیل انتخاب شد و از T01 تا T19 شماره‌گذاری گردید.

ب) انجام مصاحبه: در این مرحله از ابزار مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شده و مصاحبه‌ها در دو مرحله انجام شد. در مرحله اول، ۳ مصاحبه اکتشافی با متخصصین و صاحب‌نظران حوزه پایداری شرکتی صورت گرفت و از EI01 تا EI03 شماره‌گذاری گردید. در مرحله دوم نیز ۱۷ مصاحبه اصلی با متخصصین و صاحب‌نظران صورت گرفت و از MI01 تا MI17 شماره‌گذاری گردید.

روش‌شناسی بخش کمی

در بخش کمی پژوهش، پس از کدگذاری متون و مصاحبه‌ها، به منظور سنجش اعتبار مفاهیم کشف شده، از روش پیمایشی استفاده شده است.

جامعه، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این بخش از پژوهش را متخصصین و صاحب‌نظرانی تشکیل می‌دهند که با مسئله پژوهش آشنایی دارند که شامل اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری، حسابداران رسمی، اعضای هیأت مدیره، مدیران عامل و مدیران مالی شرکت‌ها و فعالان بازار سرمایه می‌باشند. در این بخش برای تعیین حجم نمونه از رابطه کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شده است. بر مبنای این رابطه و با در نظر گرفتن سطح خطای ۱۰٪، تعداد نمونه ۹۷ محاسبه می‌گردد. بر این اساس با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی (قضاوتی) جهت انتخاب هدفمند پاسخ‌دهندگان، برای ۱۲۹ نفر از متخصصین و صاحب‌نظران حوزه پایداری شرکتی پرسشنامه ارسال شد که پس از پیگیری مداوم، تعداد ۱۲۳ پرسشنامه دریافت گردید.

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

داده‌های این مرحله از طریق زیر گردآوری شده است:

الف) پرسشنامه: به منظور سنجش اعتبار مفاهیم کشف شده در بخش کیفی، پژوهشگران اقدام به طراحی پرسشنامه‌ای در قالب ۱۲۷ سؤال نمودند. هر سؤال پرسشنامه در قالب طیف هفت‌تایی لیکرت، میزان اهمیت از دیدگاه پاسخ‌دهنده را با گزاره‌ی مطرح شده در سؤال می‌سنجد. در نهایت پاسخ‌های گردآوری شده به ترتیب زیر به عدد تبدیل شده و به کمک نرم‌افزار اس‌پی‌اس‌اس و لیزرل تجزیه و تحلیل شده است.

۷=خیلی زیاد ۶=زیاد ۵=نسبتاً زیاد ۴=متوسط ۳=نسبتاً کم ۲=کم ۱=خیلی کم

بسیاری از نویسندگان براساس یک قاعده سرانگشتی معتقدند که صرف‌نظر از توزیع جامعه آماری، حداقل یک نمونه ۳۰ تایی لازم است تا بتوان گفت توزیع آماری $\bar{X}$ نرمال است (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۸). از آنجایی که تعداد پرسشنامه‌های دریافتی ۱۲۳ تا می‌باشد، پس می‌توان توزیع را نرمال دانسته و از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود.

روایی و پایایی پرسشنامه

پس از گردآوری پرسشنامه‌ها، روایی و پایایی آن مورد بررسی قرار گرفت. برای بررسی روایی محتوا، پرسشنامه در اختیار تعدادی از متخصصین و صاحب‌نظران قرار گرفت و پس از اعمال نظرات پیشنهادی، پرسشنامه نهایی مورد اجماع قرار گرفت. برای تعیین میزان پایایی پرسشنامه از روش

آلفای کرونباخ استفاده شده است. اگر ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد، پرسشنامه از پایایی قابل قبولی برخوردار است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). جدول (۱) نتایج آزمون آلفای کرونباخ را برای پرسشنامه و کلیه پرسش‌های آن نشان می‌دهد. با توجه به ضریب محاسبه شده که بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، پرسشنامه از پایایی بالایی برخوردار است.

جدول (۱) یافته‌های آزمون آلفای کرونباخ

پایایی	ضریب آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	عنوان سؤالات
مطلوب	۰/۹۰۳	سؤال ۱ تا ۱۳	کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی
مطلوب	۰/۹۰۵	سؤال ۱۴ تا ۲۷	نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی
مطلوب	۰/۷۷۶	سؤال ۲۸ تا ۳۴	تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴. یافته‌ها و بحث

یافته‌های بخش کیفی

جدول تحلیل تم

براون و کلارک (۲۰۰۶) فرآیندی شش مرحله‌ای شامل آشنایی با داده‌ها، ایجاد کدهای اولیه، جستجوی کدهای گزینشی، شکل‌گیری تم‌های فرعی، تعریف و نام‌گذاری تم‌های فرعی و تهیه گزارش را پیشنهاد می‌کنند. براین اساس در تعریف کدها سه عامل زیر در نظر گرفته شده است: عامل (۱) حرف انگلیسی، معرف نوع داده (متن یا مصاحبه) است که کد با آن شروع می‌شود. براین اساس از علائم زیر برای تحلیل متون و مصاحبه‌ها استفاده شده است:

۱. متون؛ علامت T اختصار کلمه Text

۲. مصاحبه‌های اکتشافی؛ علامت EI اختصار کلمه Exploratory Interview

۳. مصاحبه‌های اصلی؛ علامت MI اختصار کلمه Main Interview

عامل (۲) شماره‌ی متون علمی یا فرد مصاحبه‌شونده است که از ۰۱ به بعد شماره‌گذاری شده است.

عامل (۳) شماره‌ی کدهای مربوط به یک متن علمی خاص یا یک نقل قول است که از ۰۱ به بعد شماره‌گذاری شده است (براون و کلارک، ۲۰۰۶). برای یافتن تم‌ها، داده‌های کیفی حاصل از بررسی متن‌ها و مصاحبه‌ها کدگذاری و دسته‌بندی شده، سپس به تعیین و نام‌گذاری تم‌های درون داده‌ها پرداخته شد. جدول شماره (۲) نتایج حاصل از تحلیل تم‌ها همراه با کدهای هر یک را نشان می‌دهد.

جدول ۲: تحلیل تم همراه با کدهای هر تم

کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی	نهادهای حاکمیتی	نماینده سازمان حسابرسی - نماینده مجلس - نماینده سازمان بورس اوراق بهادار - نماینده سازمان حفاظت محیط زیست - نماینده وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی - نماینده وزارت صنعت، معدن و تجارت - نماینده سازمان استاندارد
	نهادهای غیر حاکمیتی	نماینده اتحادیه‌های کارگری - نماینده سازمان‌های مردم نهاد (سمن‌ها) - متخصص منابع انسانی - کارشناس توسعه پایدار - متخصص روانشناسی - متخصص جامعه شناسی
کنندگان بر نظارت	نهادهای حاکمیتی	کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی - مجلس - سازمان بازرسی کل کشور - وزارت امور اقتصادی و دارایی - سازمان حسابرسی - سازمان بورس اوراق بهادار
	نهادهای غیر حاکمیتی	کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی - مجلس - سازمان بازرسی کل کشور - وزارت امور اقتصادی و دارایی - سازمان حسابرسی - سازمان بورس اوراق بهادار

EI0257- EI0361- MI0242- MI0341- MI0342- MI0542- MI0744- MI0937- MI1133- MI1135- MI1136- MI1245- MI1439- MI1532- MI1534- MI1637- MI1735- MI1737	جامعه- بازرس قانونی- حسابرسان مستقل- حسابرسان داخلی- حسابرسان رعایت- کارشناسان رسمی دادگستری- کارشناسان حوزه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی- کانون‌های ارزیابی توسعه شایستگی	نهادهای غیر حاکمیتی	
EI0157- MI0238- MI0432- MI0544- MI0640- MI0841- MI0932- MI1138- MI1246- MI1440- MI1536- MI1537- MI1739- MI1740	دولت از طریق کمک‌های بلاعوض- دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی و بیمه‌ای- دولت از طریق قبول کردن هزینه‌های پایداری شرکتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	دولت	هزینه‌های پایداری شرکتی تامین‌کنندگان
EI0158- EI0261- EI0362- MI0139- MI0344- MI0543- MI0745- MI0931- MI1035- MI1036- MI1137- MI1343- MI1535- MI1639	ذی‌نفعان پایداری شرکتی- شرکت‌ها و سهامداران آن- سازمان بورس اوراق بهادار- مشتریان	سایر نهادها	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تم اصلی: اعضای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

برخی از پاسخ‌ها برای سوال (به نظر شما اعضای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی باید شامل چه افراد یا نهادهایی باشند؟) به شرح زیر است.

به دلیل اینکه سازمان حسابرسی از بدنه دولت است، تعاملش با نهادهای محیط‌زیست و نهادهای مجری در این زمینه بیشتر است. بنابراین مسئولیتش باید به عهده سازمان حسابرسی باشد (MI0430).

بهبتر است کارگروهی تشکیل شود که افراد و تخصص‌های مختلف در آن حضور داشته باشند. نماینده صنفی که شرکت در آن فعالیت می‌کند، نماینده وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی، نماینده وزارت صنعت، معدن و تجارت و سمنهای حوزه فعالیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی در آن حضور داشته باشند (EI0358, EI0359, EI0360).

به نظرم نهادهای مختلفی می‌توانند در این زمینه مشارکت کنند، مثل سازمان حفاظت محیط زیست (MI1038, MI1039). در کشورهای در حال توسعه، برعهده دولت است. اما در کشورهای توسعه‌یافته، نهادهای خصوصی این کار را انجام می‌دهند. در ایران سازمان حسابرسی مناسب‌ترین گزینه می‌باشد (MI1340, MI1341).

تم اصلی: نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

مصاحبه شوندگان در پاسخ به سوال (به نظر شما چه افراد یا نهادهایی باید بر پایداری شرکتی نظارت کنند؟) به صورت نمونه جوابهای زیر را بیان کردند.

در ایران طبیعتاً یکی از سازمان‌هایی که می‌تواند نقش خوبی داشته باشد سازمان بورس اوراق بهادار است. اخیراً سازمان‌های تدوین استانداردها در هر کشور، مشارکت‌کنندگان در کمیته‌های مختلف پایداری ملی نیز هستند. کمیته تدوین استاندارد پایداری و سازمان حسابرسی نیز می‌توانند این کار را انجام دهند (MI1736, MI1737, MI1738).

به طور کلی این جامعه هست که نظارت اصلی را انجام می‌دهد (MI0744).

اگر قرار باشد حسابرس مستقل این کار را انجام دهد، باید آموزش‌های بیشتری ببیند (MI0542).

به نظر من کارشناسان حوزه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی و سازمان بازرسی کل کشور گزینه‌های خوبی برای نظارت بر پایداری شرکتی هستند (MI0241, MI0242).

نهادی که مسئولیت افشا را بر عهده دارد، باید مسئولیت نظارت را هم بر عهده داشته باشد (EI0156).

حسابرسان می‌توانند یکی از گزینه‌های اصلی باشند. البته باید قبلش چارچوب و سطح افشای آن مشخص شود که حسابرسان هم معیاری داشته باشند (EI0361).

سازمان بورس اوراق بهادار و مجلس می‌توانند این کار را انجام دهند (MI1134, MI1342).

تم اصلی: تأمین کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

این تم در پاسخ به سوال (به نظر شما تأمین هزینه‌های پایداری شرکتی باید بر عهده چه افراد یا نهادهایی باشد؟) ایجاد شد که نمونه چند پاسخ در زیر بیان شده است.

باید بر عهده شرکت‌ها باشد. اگر بخواهیم از نظر اهمیت نگاه کنیم، هزینه‌های پیاده‌سازی پایداری در مقایسه با کل هزینه‌های شرکت، مبلغ قابل توجهی نیست که بخواهد اثر منفی در عملکرد شرکت داشته باشد (EI0261).

دولت می‌تواند قوانین تشویقی بگذارد. یعنی شرکت‌هایی که این هزینه‌ها را انجام می‌دهند، از معافیت‌هایی مالیاتی و بیمه‌ای برخوردار شوند (EI0157).

به طور مستقیم خود شرکت‌ها متحمل این هزینه‌ها شوند، ولی به طور غیرمستقیم مشتریان آن را پرداخت کنند (MI1535، MI1536). دولت می‌تواند بابت افشا جایزه بگذارد، عامل تشویقی بگذارد، هزینه‌اش را تقبل کند، حتی می‌تواند جایزه مالیاتی برای آن بگذارد (MI1739، MI1740).

به نظر من سهامداران باید آن را تقبل کنند. چون در آینده سودش به سهامداران می‌رسد (EI0362). بستگی به میزان هزینه‌ها دارد، اگر در توان شرکت‌ها باشد، باید خودشان پرداخت کنند و انگیزه‌ای برایشان ایجاد شود. اما اگر در توان شرکت‌ها نباشد، باید حمایت‌هایی از طرف دولت و سازمان بورس اوراق بهادار از آنها در جهت پرداخت این هزینه‌ها صورت بگیرد (MI0931، MI0932).

یافته‌های بخش کمی

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان پرسشنامه

در جدول (۳) تعداد پرسشنامه‌های توزیع و گردآوری شده، ارائه شده است. مطابق با جدول ۳، تعداد ۱۲۹ پرسشنامه توزیع شده که از بین آنها ۱۲۳ پرسشنامه، یعنی ۹۵٪ از آنها گردآوری و تحلیل شده است. از آنجایی که پایداری شرکتی دارای سه بُعد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی می‌باشد و به روابط شرکت‌ها با جامعه و محیط‌زیست می‌پردازد، بنابراین، پرسشنامه برای صاحب‌نظرانی با رشته‌های اقتصاد، مدیریت، روانشناسی و جامعه‌شناسی نیز جهت تکمیل ارسال شده است. لازم به ذکر است ۷٪ از پرسشنامه‌ها را رشته‌های ذکر شده، تکمیل نموده‌اند.

جدول ۳ اطلاعات توزیع و دریافت پرسشنامه‌ها

کل		شرح
تعداد	درصد	
۱۲۹	۱۰۰	پرسشنامه‌های توزیع شده
۱۲۳	۹۵/۳	پرسشنامه‌های گردآوری شده
۶	۴/۷	پرسشنامه‌های پاسخ داده نشده

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آمار استنباطی

بسیاری از نویسندگان براساس یک قاعده سرانگشتی معتقدند که صرف‌نظر از توزیع جامعه آماری، حداقل یک نمونه ۳۰ تایی لازم است تا بتوان گفت توزیع آماره‌ی $\bar{X}$ نرمال است (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۸). از آنجایی که تعداد نمونه بخش کمی، تعداد ۱۲۳ پرسشنامه می‌باشد، پس می‌توان توزیع را نرمال دانسته و از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود. در زیر آمار استنباطی مربوط به هر یک از پرسش‌های پژوهش ارائه شده است.

کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

جدول (۴) خلاصه نتایج تجزیه و تحلیل آماری پاسخ‌های دریافتی را ارائه می‌دهد.

جدول ۴: خلاصه نتایج آزمون‌های آماری برای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

موافقت یا مخالفت		اجماع با عدم اجماع		همسان بودن پاسخ‌ها	
آزمون t تک‌نمونه‌ای		آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای		آنالیز واریانس یک‌طرفه	
مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه
کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی					
۱۷/۷۳۷	...	موافقت	۰/۳۲۴	...	اجماع
نماینده سازمان حسابرسی					
۷/۱۳۹	...	موافقت	۰/۱۸۸	...	اجماع
نماینده مجلس					
۱۷/۰۸۰	...	موافقت	۰/۳۴۲	...	اجماع
نماینده سازمان بورس اوراق بهادار					
۱۸/۲۶۳	...	موافقت	۰/۳۸۷	...	اجماع
نماینده سازمان حفاظت محیط زیست					
۱۱/۹۳۹	...	موافقت	۰/۳۴۰	...	اجماع
نماینده وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی					
۱۶/۳۴۶	...	موافقت	۰/۳۲۱	...	اجماع
نماینده وزارت صنعت، معدن و تجارت					
۱۶/۱۲۲	...	موافقت	۰/۳۴۶	...	اجماع
نماینده سازمان استاندارد					
۱۵/۱۷۳	...	موافقت	۰/۲۲۰	...	اجماع
نماینده اتحادیه‌های کارگری					

کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

نهادهای حاکمیتی

نهادهای
غیرحاکمیتی

نماینده سازمان‌های مردم نهاد (سمن‌ها)	۱۳/۴۶۵	...	موافقت	۳۳/۰	...	اجماع	۰/۶۶۶	۰/۵۱۶	همسان
متخصص منابع انسانی	۱۱/۶۱۱	...	موافقت	۳۳/۰	...	اجماع	۱/۹۴۴	۰/۱۴۸	همسان
کارشناس توسعه پایدار	۳۲/۰۵۱	...	موافقت	۸۵/۰	...	اجماع	۰/۳۰۳	۰/۷۳۹	همسان
متخصص روانشناسی	۱۳/۴۰۵	...	موافقت	۸۸/۰	...	اجماع	۳/۴۶۰	۰/۰۲۵	ناهمسان
متخصص جامعه شناسی	۱۴/۷۱۹	...	موافقت	۸۸/۰	...	اجماع	۰/۶۴۱	۰/۵۲۹	همسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون تی تک‌نمونه‌ای

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌ها، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده و میانگین امتیازات با خطای بسیار کم، بالاتر از چهار می‌باشد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، متخصصین و صاحب‌نظران با کلیه موارد به عنوان کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی موافق بوده‌اند.

آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای

برای تشخیص وجود یا عدم وجود اجماع درون گروهی در بین نظرات متخصصین و صاحب‌نظران راجع به شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه، از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۴-۵۵ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌های دارای پاسخ موافق در آزمون t تک‌نمونه‌ای، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، اجماع درون گروهی در مورد کلیه شاخص‌ها وجود دارد.

آنالیز واریانس یک‌طرفه

برای بررسی همسان بودن نظرات راجع به شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه در بین سه گروه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، فعالان امور اجرایی و فعالان بازار سرمایه از آنالیز واریانس یک‌طرفه استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۴-۵۵ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌های دارای پاسخ موافق در آزمون t تک‌نمونه‌ای، به استثنای متخصص روانشناسی، سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، نظرات گروه‌های مختلف راجع به شاخص‌ها، همسان بوده و توزیع پاسخ‌های آنان یکسان است. به بیان دیگر، بین نظرات موافق گروه‌های مختلف، تفاوت معناداری وجود نداشته و تمام گروه‌ها در خصوص کلیه شاخص‌های مورد اجماع، به استثنای متخصص روانشناسی، توافق نظر دارند.

تحلیل عاملی تأییدی

پس از انجام آزمون‌های آماری و تأیید ۱۲ شاخص، در این بخش از پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش روابط متغیرهای مکنون با شاخص‌های سنجش آنها استفاده شده است. بدین منظور، برای سنجش مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل و کفایت نمونه به ترتیب از آزمون بارتلت و شاخص KMO به شرح جدول ۵ استفاده شده است.

جدول ۵: نتایج آزمون بارتلت و شاخص KMO برای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

آزمون بارتلت		
شاخص KMO	آماره خی دو	سطح معناداری
۰/۸۳۸	۷۷۲/۳۹۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشند. همچنین با توجه به ضریب ۰/۸۳۸ که از ۰/۶ بزرگتر می‌باشد، تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. در ادامه به منظور تعیین بارعاملی شاخص‌های هر یک از مؤلفه‌ها از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. جدول ۶ خلاصه نتایج تحلیل عاملی تأییدی را ارائه می‌دهد.

جدول ۶: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

نهادهای حاکمیتی (LV1)				نهادهای غیرحاکمیتی (LV2)			
شماره شاخص	بارعاملی استاندارد	آماره t	نتیجه آزمون	شماره شاخص	بارعاملی استاندارد	آماره t	نتیجه آزمون
Q1101	۰/۴۰	۴/۳۰	تأیید	Q1108	۰/۷۶	۹/۲۷	تأیید
Q1102	۰/۵۱	۵/۷۰	تأیید	Q1109	۰/۶۳	۷/۱۸	تأیید
Q1103	۰/۵۸	۶/۶۵	تأیید	Q1110	۰/۷۶	۹/۲۷	تأیید
Q1104	۰/۷۱	۸/۶۱	تأیید	Q1111	۰/۷۱	۸/۵۰	تأیید
Q1105	۰/۷۶	۹/۴۱	تأیید	Q1112	۰/۷۶	۹/۲۳	تأیید
Q1106	۰/۸۰	۱۰/۰۵	تأیید				
Q1107	۰/۷۸	۹/۷۴	تأیید				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

براساس جدول ۶ نتایج تحلیل عاملی تأییدی نشان می‌دهد، برای کلیه شاخص‌های نهادهای حاکمیتی و نهادهای غیرحاکمیتی، آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ و بارعاملی بزرگتر از ۰/۴ می‌باشد.

آزمون فریدمن

با توجه به نهایی شدن کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، حال این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ‌دهندگان، کدام نهاد از اولویت بالاتری برخوردار است؟ به عبارت دیگر، هر یک از نهادهای مورد اجماع متخصصین و صاحب‌نظران در چه رتبه‌ای قرار می‌گیرد؟ برای این منظور از آزمون فریدمن استفاده شده و نتایج این آزمون در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷: نتایج آزمون فریدمن برای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

شاخص	میانگین رتبه	رتبه	شاخص	میانگین رتبه	رتبه
کارشناس توسعه پایدار	۷/۵۷	رتبه ۱	نماینده وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی	۶/۳۴	رتبه ۷
نماینده سازمان حفاظت محیط زیست	۷/۴۱	رتبه ۲	نماینده اتحادیه‌های کارگری	۶/۳۲	رتبه ۸
نماینده سازمان استاندارد	۶/۹۸	رتبه ۳	نماینده سازمان بورس اوراق بهادار	۶/۲۷	رتبه ۹
نماینده سازمان حسابرسی	۶/۸۲	رتبه ۴	نماینده سازمان‌های مردم نهاد	۶/۱۵	رتبه ۱۰
نماینده وزارت صنعت، معدن و تجارت	۶/۷۳	رتبه ۵	متخصص جامعه شناسی	۶/۱۰	رتبه ۱۱
متخصص منابع انسانی	۶/۶۲	رتبه ۶	نماینده مجلس	۴/۶۷	رتبه ۱۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول ۷ نشان می‌دهد که از کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، از منظر پاسخ‌دهندگان کارشناس توسعه پایدار، نماینده سازمان حفاظت محیط زیست و نماینده سازمان استاندارد دارای اهمیت بیشتری می‌باشند.

نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

جدول ۸ خلاصه نتایج تجزیه و تحلیل آماری پاسخ‌های دریافتی را ارائه می‌دهد.

جدول ۸: خلاصه نتایج آزمون‌های آماری برای نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی			موافقت یا مخالفت			اجماع یا عدم اجماع			همسان بودن پاسخ‌ها		
			آزمون t تک‌نمونه‌ای			آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای			آنالیز واریانس یک‌طرفه		
مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه
کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی											
۱۷/۹۱۱	۰۰۰	موافقت	۰/۳۴۹	۰۰۰	اجماع	۰/۳۵۵	۰/۷۰۲	همسان			
مجلس											
۹/۹۸۸	۰۰۰	موافقت	۰/۱۸۸	۰۰۰	اجماع	۰/۰۴۴	۰/۹۵۷	همسان			
سازمان بازرسی کل کشور											
۱۱/۴۸۱	۰۰۰	موافقت	۰/۱۹۸	۰۰۰	اجماع	۰/۱۹۶	۰/۱۲۲	همسان			
وزارت امور اقتصادی و دارایی											
۱۱/۴۴۰	۰۰۰	موافقت	۰/۳۱۸	۰۰۰	اجماع	۰/۴۰۴	۰/۱۱۶	همسان			
سازمان حسابرسی											
۱۳/۷۵۱	۰۰۰	موافقت	۰/۲۸۸	۰۰۰	اجماع	۰/۳۸۶	۰/۶۸۱	همسان			
سازمان بورس اوراق بهادار											
۱۸/۳۳۵	۰۰۰	موافقت	۰/۲۶۵	۰۰۰	اجماع	۱/۰۵۳	۰/۳۵۲	همسان			
جامعه											
۱۷/۹۶۴	۰۰۰	موافقت	۰/۲۵۹	۰۰۰	اجماع	۱/۱۵۰	۰/۳۲۰	همسان			
بازرس قانونی											
۱۸/۳۳۵	۰۰۰	موافقت	۰/۳۲۴	۰۰۰	اجماع	۰/۰۱۴	۰/۹۸۶	همسان			

نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

نهادهای حاکمیتی

نهادهای غیرحاکمیتی

حسابرسان مستقل	۱۷/۸۸۴	...	موافقت	۰/۲۵۰	...	اجماع	۰/۵۴۴	۰/۵۸۲	همسان
حسابرسان داخلی	۱۴/۵۳۱	...	موافقت	۰/۲۳۶	...	اجماع	۰/۰۹۱	۰/۰۹۳	همسان
حسابرسان رعایت	۱۴/۶۳۳	...	موافقت	۰/۲۳۳	...	اجماع	۰/۲۵۲	۰/۷۷۷	همسان
کارشناسان رسمی دادگستری	۹/۲۵۶	...	موافقت	۰/۱۶۹	...	اجماع	۱/۹۲۲	۰/۱۵۱	همسان
کارشناسان حوزه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی	۱۶/۳۷۷	...	موافقت	۰/۳۲۵	...	اجماع	۴/۳۱۲	۶/۰۰۶	ناهمسان
کانون‌های ارزیابی توسعه شایستگی	۱۱/۵۲۷	...	موافقت	۰/۲۲۲	...	اجماع	۰/۴۷۹	۰/۶۲۰	همسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون تی تک‌نمونه‌ای

همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌ها، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده و میانگین امتیازات با خطای بسیار کم، بالاتر از چهار می‌باشد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، متخصصین و صاحب‌نظران با کلیه موارد به عنوان نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی موافق بوده‌اند.

آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای

برای تشخیص وجود یا عدم وجود اجماع درون گروهی در بین نظرات متخصصین و صاحب‌نظران راجع به شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه، از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌های دارای پاسخ موافق در آزمون t تک‌نمونه‌ای، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، اجماع درون گروهی در مورد کلیه شاخص‌ها وجود دارد.

آنالیز واریانس یک‌طرفه

برای بررسی همسان بودن نظرات راجع به شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه در بین سه گروه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، فعالان امور اجرایی و فعالان بازار سرمایه از آنالیز واریانس یک‌طرفه استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌های دارای پاسخ موافق در آزمون t تک‌نمونه‌ای، به استثنای کارشناسان حوزه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی، سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، نظرات گروه‌های مختلف راجع به شاخص‌ها، همسان بوده و توزیع پاسخ‌های آنان یکسان است. به بیان دیگر، بین نظرات موافق گروه‌های مختلف، تفاوت معناداری وجود نداشته و تمام گروه‌ها در خصوص کلیه شاخص‌های مورد اجماع، به استثنای کارشناسان حوزه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی، توافق نظر دارند.

تحلیل عاملی تأییدی

پس از انجام آزمون‌های آماری و تأیید ۱۳ شاخص، در این بخش از پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش روابط متغیرهای مکنون با شاخص‌های سنجش آنها استفاده شده است. بدین منظور، برای سنجش مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل و کفایت نمونه به ترتیب از آزمون بارتلت و شاخص KMO به شرح جدول ۹ استفاده شده است.

جدول ۹: نتایج آزمون بارتلت و شاخص KMO برای نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

آزمون بارتلت		
شاخص KMO	آماره خی دو	سطح معناداری
۰/۸۶۹	۸۷۲/۰۸۶	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشند. همچنین با توجه به ضریب ۰/۸۶۹ که از ۰/۶ بزرگتر می‌باشد، تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد.

در ادامه به منظور تعیین بارعاملی شاخص‌های هر یک از مؤلفه‌ها از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. جدول ۱۰ خلاصه نتایج تحلیل عاملی تأییدی را ارائه می‌دهد.

جدول ۱۰: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

نهادهای حاکمیتی (I.V3)				نهادهای غیرحاکمیتی (I.V4)			
شماره شاخص	بارعاملی	آماره t	نتیجه آزمون	شماره شاخص	بارعاملی	آماره t	نتیجه آزمون
استاندارد				استاندارد			
Q1201	۰/۴۲	۴/۶۸	تأیید	Q1207	۰/۴۱	۴/۵۸	تأیید
Q1202	۰/۴۷	۵/۲۶	تأیید	Q1208	۰/۸۹	۱۲/۳۳	تأیید
Q1203	۰/۷۷	۹/۶۹	تأیید	Q1209	۰/۸۷	۱۱/۸۹	تأیید
Q1204	۰/۹۰	۱۲/۱۴	تأیید	Q1210	۰/۶۷	۸/۰۷	تأیید
Q1205	۰/۷۹	۱۰/۱۳	تأیید	Q1211	۰/۷۳	۹/۱۶	تأیید
Q1206	۰/۶۳	۷/۴۶	تأیید	Q1212	۰/۶۳	۷/۵۴	تأیید
				Q1213	۰/۵۸	۶/۷۹	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در جدول ۱۰ قابل مشاهده است، برای کلیه شاخص‌های نهادهای حاکمیتی و نهادهای غیرحاکمیتی، آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ و بارعاملی بزرگتر از ۰/۴ می‌باشد.

آزمون فریدمن

با توجه به نهایی شدن نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی، حال این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ‌دهندگان، کدام مورد از اولویت بالاتری برخوردار است؟ به عبارت دیگر هر یک از نظارت‌کنندگان مورد اجماع متخصصین و صاحب‌نظران در چه رتبه‌ای قرار می‌گیرد؟ برای این منظور از آزمون فریدمن استفاده شده و نتایج این آزمون در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱: نتایج آزمون فریدمن برای نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

شاخص	میانگین رتبه	رتبه	شاخص	میانگین رتبه	رتبه
شاخص			شاخص		
کمیته تدوین استاندارد پایداری	۷/۸۹	رتبه ۱	حسابرسان رعایت	۷/۲۲	رتبه ۸
جامعه	۷/۸۷	رتبه ۲	کانون‌های ارزیابی توسعه شایستگی	۶/۴۱	رتبه ۹
حسابرسان مستقل	۷/۸۰	رتبه ۳	سازمان بازرسی کل کشور	۶/۱۷	رتبه ۱۰
سازمان حسابرسی	۷/۶۶	رتبه ۴	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۶/۱۴	رتبه ۱۱
بازرس قانونی	۷/۵۶	رتبه ۵	مجلس	۶/۰۴	رتبه ۱۲
حسابرسان داخلی	۷/۵۰	رتبه ۶	کارشناسان رسمی دادگستری	۵/۲۸	رتبه ۱۳
سازمان بورس اوراق بهادار	۷/۴۶	رتبه ۷			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول ۱۱ نشان می‌دهد که از نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی، از منظر پاسخ‌دهندگان کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، جامعه و حساب‌رسان مستقل دارای اهمیت بیشتری می‌باشند.

تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

جدول ۱۲ خلاصه نتایج تجزیه و تحلیل آماری پاسخ‌های دریافتی را ارائه می‌دهد.

جدول ۱۲: خلاصه نتایج آزمون‌های آماری برای تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی		موافقت یا مخالفت		اجماع یا عدم اجماع		همسان بودن پاسخ‌ها	
آزمون t تک‌نمونه‌ای		آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای		آنالیز واریانس یک‌طرفه			
مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	مقدار آماره	سطح معناداری
تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی							
۱۳/۴۲۰	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۴۱۵	۰/۰۰۰	اجماع	۰/۴۹۸	۰/۷۴۳
دولت از طریق کمک‌های بلاعوض							
۱۷/۴۹۷	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۴۶۵	۰/۰۰۰	اجماع	۱/۳۵۱	۰/۴۶۳
دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی و بیمه‌ای							
۱۸/۵۹۶	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۴۴۳	۰/۰۰۰	اجماع	۰/۱۳۳	۰/۸۷۶
دولت از طریق قبول کردن هزینه‌های پایداری شرکتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی							
۱۲/۶۱۵	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۱۸۹	۰/۰۰۰	اجماع	۰/۴۳۷	۰/۷۳۲
ذی‌نفعان پایداری شرکتی							
۱۵/۹۷۹	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۴۱۷	۰/۰۰۰	اجماع	۰/۴۴۳	۰/۷۸۴
شرکت‌ها و سهامداران آن							
۹/۶۱۷	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۴۱۵	۰/۰۰۰	اجماع	۰/۵۵۱	۰/۵۷۸
سازمان بورس اوراق بهادار							
۷/۳۰۰	۰/۰۰۰	موافقت	۰/۴۱۹	۰/۰۰۰	اجماع	۰/۵۰۹	۰/۶۰۲
مشتریان							

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

سایر نهادها

آزمون تی تک‌نمونه‌ای

همان‌طور که در جدول ۱۲ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌ها، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده و میانگین امتیازات با خطای بسیار کم، بالاتر از چهار می‌باشد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، متخصصین و صاحب‌نظران با کلیه موارد به عنوان تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی موافق بوده‌اند.

آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای

برای تشخیص وجود یا عدم وجود اجماع درون گروهی در بین نظرات متخصصین و صاحب‌نظران راجع به شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه، از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک‌نمونه‌ای استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۱۲ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌های دارای پاسخ موافق در آزمون t تک‌نمونه‌ای، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، اجماع درون گروهی در مورد کلیه شاخص‌ها وجود دارد.

آنالیز واریانس یک‌طرفه

برای بررسی همسان بودن نظرات راجع به شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه در بین سه گروه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، فعالان امور اجرایی و فعالان بازار سرمایه از آنالیز واریانس یک‌طرفه استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۱۲ مشاهده می‌شود، برای کلیه شاخص‌های دارای پاسخ موافق در آزمون تی تک‌نمونه‌ای، سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، نظرات گروه‌های مختلف راجع به شاخص‌ها، همسان بوده و توزیع پاسخ‌های آنان یکسان است. به بیان دیگر، بین نظرات موافق گروه‌های مختلف، تفاوت معناداری وجود نداشته و تمام گروه‌ها در خصوص کلیه شاخص‌های مورد اجماع، توافق نظر دارند.

تحلیل عاملی تأییدی

پس از انجام آزمون‌های آماری و تأیید هفت شاخص، در این بخش از پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش روابط متغیرهای مکنون با شاخص‌های سنجش آنها استفاده شده است. بدین منظور، برای سنجش مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل و کفایت نمونه به ترتیب از آزمون بارتلت و شاخص KMO به شرح جدول ۱۳ استفاده شده است.

جدول ۱۳: نتایج آزمون بارتلت و شاخص KMO برای تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

آزمون بارتلت		
شاخص KMO	آماره خی دو	سطح معناداری
۰/۷۵۴	۲۷۴/۷۹۴	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشند. همچنین با توجه به ضریب ۰/۷۵۴ که از ۰/۶ بزرگتر می‌باشد، تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد.

در ادامه به منظور تعیین بارعاملی شاخص‌های هر یک از مؤلفه‌ها از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. جدول ۱۴ خلاصه نتایج تحلیل عاملی تأییدی را ارائه می‌دهد.

جدول ۱۴: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

دولت (LV5)				سایر نهادها (LV6)			
شماره شاخص	بارعاملی استاندارد	آماره t	نتیجه آزمون	شماره شاخص	بارعاملی استاندارد	آماره t	نتیجه آزمون
Q1301	۰/۵۰	۵/۴۷	تأیید	Q1304	۰/۶۱	۶/۱۵	تأیید
Q1302	۰/۸۹	۹/۶۸	تأیید	Q1305	۰/۵۶	۵/۵۸	تأیید
Q1303	۰/۸۵	۹/۲۶	تأیید	Q1306	۰/۶۸	۶/۸۵	تأیید
				Q1307	۰/۶۱	۶/۱۳	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول ۱۴ نشان‌دهنده این موضوع است که آماره تی و بارعاملی کلیه شاخص‌های دولت و سایر نهادها بزرگتر از ۱/۹۶ و ۰/۴ می‌باشد.

آزمون فریدمن

با توجه به نهایی شدن تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی، حال این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ‌دهندگان، کدام مورد از اولویت بالاتری برخوردار است؟ به عبارت دیگر، هر یک از تأمین‌کنندگان مورد اجماع متخصصین و صاحب‌نظران در چه رتبه‌ای قرار می‌گیرد؟ برای این منظور از آزمون فریدمن استفاده شده و نتایج این آزمون در جدول ۱۵ ارائه شده است.

جدول ۱۵: نتایج آزمون فریدمن برای تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

رتبه شاخص	میانگین رتبه	شاخص	رتبه شاخص	میانگین رتبه	شاخص
رتبه ۵	۳/۷۳	دولت از طریق کمک‌های بلاعوض	رتبه ۱	۴/۷۲	دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی و بیمه‌ای
رتبه ۶	۳/۵۳	سازمان بورس اوراق بهادار	رتبه ۲	۴/۶۷	دولت از طریق قبول کردن هزینه‌های پایداری شرکتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی
رتبه ۷	۳/۳۹	مشتریان	رتبه ۳	۴/۲۱	شرکت‌ها و سهامداران آن
			رتبه ۴	۳/۷۶	ذی‌نفعان پایداری شرکتی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول ۱۵ نشان می‌دهد که از بین تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی، از منظر پاسخ‌دهندگان دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی و بیمه‌ای، دولت از طریق قبول کردن هزینه‌های پایداری شرکتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و شرکت‌ها و سهامداران آن دارای اهمیت بیشتری می‌باشند.

۵. نتیجه‌گیری

قبل از معرفی GRI، ISSB به عنوان تدوین‌کننده استاندارد جهانی برای گزارش پایداری در نظر گرفته شده بود و دستورالعمل‌های آنها بیشترین استفاده استانداردهای جهانی برای گزارش پایداری بود (کی پی ام جی، ۲۰۲۰). استانداردهای GRI سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا نگرانی‌های مربوط به تأثیر خود بر جامعه و محیط را برطرف کنند نسبت به اینکه نیازهای اطلاعاتی فقط چند ذینفع را برآورده سازند. علاوه بر این، استانداردهای GRI شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا به طور سیستماتیک اطلاعاتی را در مورد عملکرد خود در مورد ابعاد اجتماعی و زیست محیطی پایدار ارائه دهند GRI همچنین دستورالعمل‌های گزارش دهی را ارائه کرد که در دسترس بودن آنها امکان مقایسه گزارش با سایر شرکت‌های جهانی را فراهم می‌کند (هاپ وود، ۲۰۰۹). نباید فراموش کرد که GRI تمرکز گسترده‌تری دارد (فراتر از تمرکز مالی/سرمایه‌داری) با چارچوبی که توسط سهامداران متعدد اطلاع‌رسانی شده است. بنابراین حتی با وجود کاستی‌های GRI، تمرکز آن بسیار گسترده‌تر و مبتنی بر ارائه اطلاعات متعادل با در نظر گرفتن ابعاد اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی پایداری است (آدامز و همکاران، ۲۰۲۲).

ISSB به عنوان تدوین‌کننده جدید استانداردهای گزارشگری پایداری از حمایت بنیاد IFRS برخوردار است و در کنار IASB فعالیت خواهد کرد. تا به امروز، به شدت تأکید کرده است که تمرکز آن بر سرمایه‌گذاران و تأمین‌کنندگان سرمایه با تأکید بر ارزش مالی است و نشان می‌دهد که قصد آن «ارائه یک خط پایه جهانی جامع از استانداردهای افشای مرتبط با پایداری است که به سرمایه‌گذاران و سایر فعالان بازار سرمایه اطلاعاتی درباره ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با پایداری شرکت‌ها ارائه می‌کند» (ISSB، 2021). تمرکز ISSB بر بعد اقتصادی پایداری با تأکید بر منافع اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه است. موضوع پیشبرد منافع ذینفعان و در حالت خاص آن تأکید بر گروه ویژه‌ای در ادبیات مستند شده است. همانطور که بوردیو (۱۹۹۸) بیان می‌کند:

GRI مجبور نیست وجود خود را توجیه کند زیرا قبلاً به طور گسترده‌ای شناخته شده است. از سوی دیگر، ISSB یک سازمان تازه تشکیل شده است و بر این اساس، حتی با حمایت احزاب قدرتمند، در تلاش برای به رسمیت شناختن باید وجود خود را توجیه کند. بر این اساس، اجتناب ناپذیر است که ISSB به خواسته‌های سرمایه‌گذاران و شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه تسلیم شود و در نهایت این مسأله باقی می‌ماند که دقیقاً چگونه این به انتشار پیام پایداری کمک می‌کند.

هر دو ISSB و GRI توافق کرده‌اند که دو ستون گزارش پایداری بین‌المللی را ارائه دهند - یک ستون که نشان دهنده استانداردهای بازار سرمایه متمرکز بر سرمایه‌گذار است که توسط ISSB توسعه یافته است و ستون دوم شامل استانداردهای گزارش پایداری GRI است که برای پاسخگویی به نیازهای چند طرفه طراحی شده است و این یک گام مهم در جهت درست برای حل و فصل مبارزات در این زمینه و بازتولید درک غالب از زمینه پایداری برای اطمینان از گزارش دهی سازگار و درست است. هر دو ISSB و GRI باید یک فرآیند استاندارد سازی بسیار هماهنگ، دموکراتیک، پاسخگو و شهودی را اتخاذ کنند.

در این مقاله تلاش شد با استفاده از رویکرد ترکیبی (کیفی-کمی)، عوامل مفهومی متناسب با شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی ایران که در محیط اقتصادی و بازار سرمایه کاربرد داشته و رهنمودی جهت توسعه پایداری شرکتی باشد، ارائه شود. در بخش کیفی با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی با ۲۰ نفر از متخصصین و صاحب‌نظران حوزه پایداری شرکتی، مصاحبه انجام شد. پس از کدگذاری متون و مصاحبه‌های انجام شده با استفاده از روش تحلیل تم، کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی و تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی، تدوین شد. سپس به منظور سنجش اعتبار مدل تدوین شده، پرسشنامه پژوهشگر ساخته براساس پرسش‌ها و مدل مفهومی پژوهش، طراحی شد. روایی پرسشنامه در دو بخش روایی محتوا و روایی سازه بررسی شد که در ادامه یافته‌های پژوهش مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

تم اصلی: کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی

کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی دارای دو مؤلفه شامل، نهادهای حاکمیتی و نهادهای غیرحاکمیتی می‌باشد. از میان ۱۳ شاخص استخراج شده از بخش کیفی پژوهش، ۱۲ شاخص مورد تأیید متخصصین و صاحب‌نظران قرار گرفت و شاخص متخصص روانشناسی مورد تأیید قرار نگرفت. سپس با انجام تحلیل عاملی و تعیین بارعاملی هر یک از شاخص‌ها، ۱۲ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفت. مؤلفه نهادهای حاکمیتی دارای هفت شاخص می‌باشد، که عبارتند از: (۱) نماینده سازمان حسابرسی، (۲) نماینده مجلس، (۳) نماینده سازمان بورس اوراق بهادار، (۴) نماینده سازمان حفاظت محیط زیست، (۵) نماینده وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی، (۶) نماینده وزارت صنعت، معدن و تجارت، (۷) نماینده سازمان استاندارد.

مؤلفه نهادهای غیرحاکمیتی دارای پنج شاخص می‌باشد، که عبارتند از: (۱) نماینده اتحادیه‌های کارگری، (۲) نماینده سازمان‌های مردم نهاد (سمن‌ها)، (۳) متخصص منابع انسانی، (۴) کارشناس توسعه پایدار، (۵) متخصص جامعه‌شناسی. براساس آزمون رتبه‌بندی فریدمن، کارشناس توسعه پایدار، نماینده سازمان حفاظت محیط زیست و نماینده سازمان استاندارد از مهمترین اعضای کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی می‌باشند.

تم اصلی: نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی

نظارت‌کنندگان بر پایداری شرکتی دارای دو مؤلفه شامل، نهادهای حاکمیتی و نهادهای غیرحاکمیتی می‌باشد. از میان ۱۴ شاخص استخراج شده از بخش کیفی پژوهش، ۱۳ شاخص مورد تأیید متخصصین و صاحب‌نظران قرار گرفت و شاخص کارشناسان حوزه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی مورد تأیید قرار نگرفت. سپس با انجام تحلیل عاملی و تعیین بارعاملی هر یک از شاخص‌ها، ۱۳ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفت. مؤلفه نهادهای حاکمیتی دارای شش شاخص می‌باشد، که عبارتند از: (۱) کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، (۲) مجلس، (۳) سازمان بازرسی کل کشور، (۴) وزارت امور اقتصادی و دارایی، (۵) سازمان حسابرسی، (۶) سازمان بورس اوراق بهادار. مؤلفه نهادهای غیرحاکمیتی دارای هفت شاخص می‌باشد، که عبارتند از: (۱) جامعه، (۲) بازرسان قانونی، (۳) حسابرسان مستقل، (۴) حسابرسان داخلی، (۵) حسابرسان رعایت، (۶) کارشناسان رسمی دادگستری، (۷) کانون‌های ارزیابی توسعه شایستگی. براساس آزمون رتبه‌بندی فریدمن، کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، جامعه و حسابرسان مستقل از مهمترین نظارت‌کنندگان پایداری شرکتی می‌باشند.

تم اصلی: تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی

تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی دارای دو مؤلفه شامل، دولت و سایر نهادها می‌باشد. از میان ۷ شاخص استخراج شده از بخش کیفی پژوهش، ۷ شاخص مورد تأیید متخصصین و صاحب‌نظران قرار گرفت. سپس با انجام تحلیل عاملی و تعیین بارعاملی هر یک از شاخص‌ها، ۷ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفت.

مؤلفه دولت دارای سه شاخص می‌باشد، که عبارتند از: (۱) دولت از طریق کمک‌های بلاعوض، (۲) دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی و بیمه‌ای، (۳) دولت از طریق قبول کردن هزینه‌های پایداری شرکتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی.

مؤلفه سایر نهادها دارای چهار شاخص می‌باشد، که عبارتند از: (۱) ذی‌نفعان پایداری شرکتی، (۲) شرکت‌ها و سهامداران آن، (۳) سازمان بورس اوراق بهادار، (۴) مشتریان.

براساس آزمون رتبه‌بندی فریدمن، دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی و بیمه‌ای، دولت از طریق قبول کردن هزینه‌های پایداری شرکتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و شرکت‌ها و سهامداران آن از مهمترین تأمین‌کنندگان هزینه‌های پایداری شرکتی می‌باشند.

محدودیت‌های پژوهش

همواره در هر پژوهشی محدودیت‌هایی وجود دارد که می‌تواند نتایج را تحت تأثیر قرار دهد. بسیاری از این محدودیت‌ها در پژوهش‌های کیفی-کمی مشابه هستند که این پژوهش نیز از شمول آنها مستثنی نیست. در زیر محدودیت‌های این پژوهش بیان شده است.

۱. از آنجایی که پژوهش‌های کیفی، پدیده مورد مطالعه را در بستری خاص بررسی می‌کنند، امکان تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش محدود به بستر خاص بوده و لازم است با احتیاط صورت گیرد.

۲. با توجه به محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه، بایستی یافته‌های آماری بخش کمی پژوهش با احتیاط تعمیم یابد.

پیشنهادهای کاربردی پژوهش

- با توجه به اینکه فرهنگ جامعه یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی می‌باشد، به دولت و سازمان‌های ذی‌ربط پیشنهاد می‌شود با افزایش آگاهی‌های عمومی و تقویت فرهنگ جامعه، زمینه را برای رعایت و افشای پایداری شرکتی فراهم نمایند.

- با توجه به اینکه اجباری نبودن گزارشگری پایداری، یکی از دلایل عدم افشای پایداری شرکتی می‌باشد، پیشنهاد می‌شود الزامات قانونی جهت افشای اجباری پایداری شرکتی توسط سازمان بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای قانون‌گذار اعمال شود.

- براساس یافته‌های پژوهش، یکی از دلایل عدم افشای پایداری شرکتی، نبود استاندارد گزارشگری پایداری می‌باشد. بنابراین، به کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی پیشنهاد می‌شود، نسبت به تدوین استانداردهای پایداری شرکتی با توجه به شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی ایران، اقدامات لازم را به عمل آورند.

- براساس یافته‌های پژوهش، به کمیته تدوین استاندارد پایداری شرکتی، حساب‌رسان مستقل، سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود، بر اجرا و افشای پایداری شرکتی، نظارت کافی داشته باشند.

- با توجه به اینکه یکی از موانع اجرا و افشای پایداری شرکتی، هزینه‌های بالای آن می‌باشد، به دولت و سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود که هزینه‌های پایداری شرکتی را به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی، تلقی کنند.

- با توجه به یافته‌های پژوهش، به دولت پیشنهاد می‌شود به شرکت‌هایی که پایداری شرکتی را اجرا می‌کنند در راستای کاهش هزینه‌های آن، معافیت مالیاتی و بیمه‌ای اعطا کند.

تضاد منافع

نویسنده (نویسندگان) اعلام می‌دارند که هیچ تضاد منافی در رابطه با نویسندگی و یا انتشار این مقاله ندارند.

منابع

- Adams, C. A. (2015). The International Integrated Reporting Council: A call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 23–28. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.001>
- Adams, C. A., & Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for ‘harmonisation’ of sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102309. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102309>
- Adams, C. A., & Cho, C. H. (2020). Practice and research in sustainability accounting: Challenges and opportunities. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(3), 573–586. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2020-0149>
- Bansal, P., & Clelland, I. (2004). Talking trash: Legitimacy, impression management, and unsystematic risk in the context of the natural environment. *Academy of Management Journal*, 47(1), 93–103. <https://doi.org/10.5465/20159562>
- Barker, R., & Eccles, R. G. (2018). Should FASB and IASB be responsible for setting standards for nonfinancial information? *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3288967>
- Bova, F., Dou, Y., and Hope, O. K. (2013). Employee Ownership and Firm Disclosure. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 639–673.
- Braun, V., and Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77–101.
- Bremser, W. G. 2014. A Growing Interest in Sustainability Paving the Way for the
- Broekemier, G. M., & Rezaee, Z. (2012). The development of a sustainability reporting framework. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(2), 185–208. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.001>
- Brown, J., & Dillard, J. (2014). Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1120–1156. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1313>
- Brown, N., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Chen, S., Hung, M., & Wang, Y. (2015). The effect of mandatory CSR disclosure on firm profitability and social externalities: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 59(2–3), 130–160. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2021). The frontstage and backstage of corporate sustainability reporting: Evidence from the Arctic National Wildlife Refuge bill. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101075. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101075>
- De Villiers, C., & Maroun, W. (2018). *Sustainability accounting and integrated reporting*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315108035>
- Deegan, C., Cooper, B.J., and Shelly, M., 2006. An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21 (4), 329–371
- Dincer, B. (2011). Do the Shareholders Really Care about Corporate Social Responsibility? *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 71–76.
- Dincer, B. (2011). Do the stakeholders affect the corporate social responsibility disclosure? Evidence from Turkey. *Journal of Business Ethics*, 100(4), 805–823. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0699-9>
- Flower, J. (2015). The International Integrated Reporting Council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1–17. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.002>

- García, J. F. S., Fernández, M. A. M., & de los Ríos, M. M. (2020). An analysis of the content of sustainability reports. *Sustainability*, 12(3), 1005. <https://doi.org/10.3390/su12031005>
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F., & Orelli, R. L. (2017). Integrated reporting and accounting change: An institutional perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(4), 682–714. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2016-2740>
- Haigh, M., & Shapiro, M. A. (2012). Carbon reporting: Does it matter? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(1), 105–125. <https://doi.org/10.1108/09513571211191761>
- Han, S., & Lufs, K. (2014). Greenwashing in corporate environmental disclosures. *Business and Society Review*, 119(3), 361–388. <https://doi.org/10.1111/basr.12030>
- Hong, S., Wey, K., and Lin, H. (2012). The Effects of Stakeholders and Corporate Performance on Environmental Information Disclosure on Corporate Website. *International Conference on Business and Information Sapporo*, Japan.
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 433–439. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.002>
- Hossain, M., & Hammami, H. (2009). Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar. *Advances in Accounting*, 25(2), 255–265. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.08.002>
- IFRS Foundation. (2021). *IFRS Sustainability Disclosure Standards*. <https://www.ifrs.org>
- Kothari, S. P., Ramanna, K. and Skinner, D. J. (2010). Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 246- 286.
- KPMG. (2020). *The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/11/the-time-has-come-survey-of-sustainability-reporting.html>
- Kraten, M. (2014). Sustainability The Accounting Perspective. *THE CPA JOURNAL*, 11-14.
- Lu, Y., and Abeysekera, I. (2014). Stakeholders' power, corporate characteristics, and social and environmental disclosure: evidence from China. *Journal of Cleaner Production*, 64, 426-436
- Lys, T., Naughton, J. P., & Wang, C. (2012). Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 56–72. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.03.001>
- Lys, T., Naughton, J. P., and Wang, C. (2012). Signalling through corporate accountability reporting. Retrieved from:
- McNichols, M. (2002). Discussion of the Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Error. *The Accounting Review*, 77(1), 61-69.
- Miles, S. (2011). Stakeholder definitions: Profusion and confusion. *EJBO-Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, 15(1), 1–13. https://ejbo.jyu.fi/pdf/ejbo_vol15_no1_pages_1-13.pdf
- Next Generation of CPAs. *The CPA Journal*: 15-17
- Nie, J. (2009). *Research on information disclosure of corporate social responsibility* (Unpublished master's dissertation), the University of Finance and Economics of Tianjing, China
- Qu, W., Leung, P., and Cooper, B. (2013). A study of voluntary disclosure of listed Chinese firms - a stakeholder perspective. *Managerial auditing journal*, 28(3), 261-294.
- Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Bracci, E., & Dumay, J. (2018). Harmonising nonfinancial reporting regulation in Europe: Practical forces and projections for future research. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 598–621. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2018-0290>
- Tsoutsoura, M. (2004). *Corporate Social Responsibility and Financial Performance*. Working Paper. Haas School of Business. University of California
- Zeff, S. A. (2013). The Objectives of Financial Reporting: a Historical Survey and Analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262- 327.

- Zu, L., and Song, L. (2008). Determinants of managerial values on corporate social responsibility: Evidence from China. *IZA Discussion Paper*, 88(1), 105.