

Identifying the Requirements, Challenges, Obstacles and Consequences of the Implementation of Assurance on Sustainability Reporting of Companies in Iran with Thematic Analysis Approach

Masome Kazemi¹, Ghodratollah Barzegar^{2✉} and Esfandiyar Malekian Kallebasti³

1. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran.
Email: masomekazemi2014@gmail.com
2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. **Email:** gh_barzegar@umz.ac.ir
3. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran.
Email: e.malekian@umz.ac.ir

Article Info

A B S T R A C T

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 14 March 2024

Received in revised form: 9 September 2024

Accepted: 30 September 2024

Available online: 24 December 2025

Keywords:

Sustainability Reporting,
Assurance,
Requirements,
Challenges,
Consequences.

JEL Classification:

M40.

Objective: Today, social and environmental crises in the world have drawn the attention of companies and legislators to sustainability reporting, but what increases the importance and necessity of sustainability reporting is the validation of these reports, therefore, this research seeks to identify the requirements, challenges, the obstacles and consequences of the implementation of the accreditation of sustainability reporting of companies in Iran from the point of view of experts and professionals.

Method: This research is developmental in terms of results, in terms of an exploratory method and qualitative data type. This research was conducted through interviews with 21 experts and experts, which included university faculty members, audit organization employees, and those working in the auditing profession. Also, the data were analyzed by theme analysis.

Results: Based on the findings from the interviews with experts, 99 concepts and 30 sub-themes were identified, and finally, four main themes were extracted. The four main themes of this research are: the goals of sustainability reporting, the requirements and prerequisites for the implementation of sustainability reporting accreditation, the challenges and obstacles of the implementation of sustainability reporting accreditation, and the consequences of the implementation of sustainability reporting accreditation.

Conclusion: The results of this research can be used by supervisory institutions, legislators and compilers of standards and the auditing profession in Iran to devise effective measures for the implementation of accreditation of sustainability reports.

Cite this article: Kazemi, M., Barzegar, Gh., & Malekian Kallebasti, E. (2025). Identifying the requirements, challenges, obstacles and consequences of the implementation of assurance on sustainability reporting of companies in Iran with thematic analysis approach. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(4), 1-20. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23088.4025>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s).

2/ Identifying the requirements, challenges, obstacles and consequences of the implementation of...

Introduction

Today, social and environmental crises in the world have drawn the attention of companies and legislators to sustainability reporting, but what increases the importance and necessity of sustainability reporting is the validation of these reports, therefore, this research aims to identify the requirements, challenges, obstacles and consequences of the implementation of assurance on sustainability reporting of companies in Iran from the point of view of experts and professionals.

Method

This research is developmental in terms of results, in terms of exploratory method and qualitative data type. This research was conducted through interviews with 21 experts, which included university faculty members, audit organization employees, and those working in the auditing profession. In this research, interviews with people have been conducted in three ways: face-to-face, telephone and e-mail. Also, the data were analyzed by thematic analysis. The theme analysis method consists of six steps, which are: First step: Getting to know the data: In this research, all the data were collected through interviews with experts in the field of sustainability reporting and then analyzed by writing down the interviews. All the interviews were reviewed and studied several times until the desired data was extracted and the interview continued until a saturation and theoretical adequacy was achieved for the researchers. Second step: Creating initial codes: In this research, after checking the outlier data several times, 121 codes were identified and coded. In the next steps, by reviewing the coding, some codes had overlapping and close meanings, merged together and became one code, and finally 99 codes remained. Third step: Searching for themes: In this step, a sub-theme was extracted from the combination of several codes, which has a higher level of abstraction and abstraction than the codes. In the beginning, there were some codes that were not included in any of the sub-groups, which in this research were identified with the "Other" sub-theme. With the explanation that these codes were placed in the group of one of the sub-themes after several checks with other codes, and some were independently identified with a sub-theme. By examining the themes several times, we tried to select themes that were specific, separate and non-repetitive enough to include several ideas. Fourth step: review of themes: In this step, the set of themes were placed in similar and coherent groups, which were grouped according to the content and based on theoretical foundations, and the main themes were obtained. In this research, 30 sub-themes and four main themes were obtained. Fifth step: Defining and naming themes: In this step, the proposed themes were defined, modified and finalized. At this stage, a deep understanding of the meanings of the theme should be achieved and through this, themes can be explained and their patterns understood. At the end of this stage, the themes were clearly defined and the set of main and sub-themes were determined. Sixth step: compiling the report. At this stage, the main and secondary concepts and themes were explained. According to the results of the interview, the research questions were answered.

Results

In this research, the internal agreement method was used to check the reliability of the data. In this way, two of the interviews were coded again by two other researchers and the Kappa coefficient calculated at 82 and 85% showed the agreement of the two codings. Based on the findings from the interviews with experts, 99 concepts and 30 sub-themes were identified and finally four main themes were extracted. The four main themes of this research are: objectives of sustainability reporting, requirements and prerequisites for implementation of sustainability reporting accreditation, challenges and obstacles for implementation of sustainability reporting accreditation and consequences of implementation of sustainability reporting accreditation. It is noteworthy that in the study of the frequency of the concepts resulting from the research, the concepts of "training of auditors", "inappropriate infrastructure for reporting", "accreditation cost", "low amount of fees for auditing" and "more attention of companies to environmental protection" are among the most frequent. The concepts of the interview were.

Conclusions

In connection with the main theme "Challenges and obstacles to the implementation of accreditation of sustainability reporting", a series of sub-themes can be presented. According to the conducted interviews, most of the generated codes were related to this theme and the experts raised many issues related to the sustainability report accreditation challenges in Iran, and finally, nine sub-themes were obtained, which are: infrastructure and technology, Cost, standard and rules, form of reporting, culture, resources, education, political-economic issues of society, time. In relation to the main theme of "consequences", it can be stated that the consequences are divided into two general categories: positive consequences and negative consequences, which can be classified into external and internal factors of the company or related to stakeholders and shareholders. Also, these consequences can lead to personal or public interests. In addition, the consequences of sustainability reporting accreditation can be related to any dimension of sustainability reporting, i.e., environmental, social, economic and governance. According to the codes obtained from interviews with experts in this research, the set of sub-themes related to the consequences of accreditation are: interests of beneficiaries, organizational interests, correcting the form of reporting, theory, quality of disclosure, capital market, risk, environment, export, performance and corporate value and negative consequences.

Author Contributions

Ghodratollah Barzegar: Conceptualization, methodology, supervision, project administration, writing—review and editing. **Esfandyar Malekian Kallebasti:** Validation, manuscript consultation. **Masome Kazemi:** Resources, data curation, software, formal analysis, investigation, visualization, writing—original draft preparation, writing—review and editing.

Data Availability Statement

The data that support the findings of this study are available from the corresponding author upon reasonable request.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

شناسایی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران با رویکرد تحلیل تم

معصومه کاظمی^۱، قدرت‌اله برزگر^۲ و اسفندیار ملکیان کله‌بستی^۳

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. [رایانامه: masoomkazemi2014@gmail.com](mailto:masoomkazemi2014@gmail.com)

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. [رایانامه: gh_barzegar@umz.ac.ir](mailto:gh_barzegar@umz.ac.ir)

۳. گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. [رایانامه: e.malekian@umz.ac.ir](mailto:e.malekian@umz.ac.ir)

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی.	هدف: امروزه بحران‌های اجتماعی و زیست‌محیطی در سطح جهان، توجه شرکت‌ها و قانون‌گذاران را به گزارشگری پایداری جلب نموده است، اما آنچه باعث افزایش اهمیت و ضرورت گزارشگری پایداری می‌شود، اعتباربخشی این گزارش‌ها است، از این رو، این پژوهش درصدد است به شناسایی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران از نظر صاحب‌نظران و خبرگان حرفه بپردازد.
تاریخ‌ها: تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۲۴ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۶/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۷/۹ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۱۰/۳	روش: این پژوهش از نظر نتیجه، توسعه‌ای، از نظر روش اکتشافی و نوع داده‌ها کیفی است. همچنین این پژوهش از طریق مصاحبه با ۲۱ خبره و صاحب‌نظر که شامل اعضای هیئت‌علمی دانشگاه، کارکنان سازمان حسابرسی و شاغلین در حرفه حسابرسی بودند، انجام شد. داده‌های حاصل از مصاحبه با روش تحلیل تم تجزیه و تحلیل شدند.
واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، اعتباربخشی، الزامات، چالش‌ها، پیامدها.	یافته‌ها: بر اساس یافته‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان، ۹۹ مفهوم و ۳۰ تم فرعی شناسایی و در نهایت چهارتم اصلی استخراج شد. چهارتم اصلی این پژوهش عبارت‌اند از: اهداف گزارشگری پایداری، الزامات و پیش‌نیازهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری، چالش‌ها و موانع اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری. مفاهیم «آموزش حسابرسان»، «زیرساخت نامناسب برای گزارشگری»، «هزینه اعتباربخشی»، «میزان حق‌الزحمه پایین برای حسابرسی» و «توجه بیشتر شرکت‌ها به حفظ محیط‌زیست»، جزء پر تکرارترین مفاهیم مصاحبه بودند.
طبقه‌بندی JEL: M40.	نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده نهادهای ناظر، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها و حرفه حسابرسی ایران قرار بگیرد تا برای اجرای اعتباربخشی گزارش‌های پایداری تمهیدات مؤثری اندیشه شود.

استناد: کاظمی، معصومه؛ برزگر، قدرت‌اله و ملکیان کله‌بستی اسفندیار (۱۴۰۴). شناسایی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران با رویکرد تحلیل تم. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۴)، ۱-۲۰. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23088.4025>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده/ نویسندگان.

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، بحران‌های محیط زیستی و اجتماعی در جهان، توجه ذینفعان را به ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی در کنار بعد اقتصادی شرکت جلب کرده است. شرکت‌ها با توجه به مسئولیت‌پذیری اجتماعی، رویه‌های متفاوتی را در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی پیاده می‌کنند تا بتوانند نیازهای ذینفعان را برآورده نمایند (رضائی پیته‌نویی و صفری گرایی، ۱۳۹۸). آن‌ها دارای نگرانی‌های زیادی از جمله نگرانی در ارتباط با نوسانات اقتصادی و اجتماعی و زیست‌محیطی و نیز فشار قانون‌گذاران و ذینفعان دارند و بدین جهت باید به اهداف توسعه پایدار توجه نموده و اقدام به گزارشگری پایداری نمایند تا بتوانند اطلاعات قابل‌اتکا و سودمندی را به ذینفعان ارائه بدهند (بریم و والد، ۲۰۱۸ و گویکوچه و همکاران، ۲۰۱۹). از طرف دیگر، با توجه به آن که مدیران با استفاده از گزارش‌های پایداری و شستشوی سبز^۳ می‌توانند تصویر نادرستی از شرکت ارائه کنند، بنابراین، اعتباربخشی به گزارش‌های پایداری، اعتماد کاربران و درک آن‌ها از اعتبار اطلاعات را افزایش داده و سبب کاهش شستشوی سبز می‌شود (لیون و ماکسول، ۲۰۱۱).

اعتباربخشی گزارشگری پایداری یک روش در حال توسعه در جهان است که با ادامه روند بلوغ آن، تغییرات جدید را اتخاذ می‌کند و تنظیم‌کنندگان مقررات و استانداردها می‌توانند سیاست‌های مناسبی را وضع کنند که به طور بالقوه می‌تواند مشروعیت بیشتری به گزارش‌های پایداری بدهند (الیو، ۲۰۲۴). چندین پژوهشگر، عوامل اصلی مربوط به اعتباربخشی پایداری و کیفیت گزارشگری پایداری را بررسی کردند (آنیسا و نیکماه، ۲۰۲۳؛ آلساهالی و مالاگونو، ۲۰۲۲؛ سیمونی، بینی و بلوسی، ۲۰۲۰؛ روسی و تارکینو، ۲۰۱۷ و کاستلو برانکو^۱ و همکاران، ۲۰۱۴). شرکت‌ها به‌طور داوطلبانه گزارش‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی را برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و بازار، اطلاع‌دادن به سهامداران، مدیریت ریسک و ایجاد شهرت خوب برای شرکت ارائه می‌کنند (سیمنت^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۹). در کشورهایی که اقدام به پیاده‌سازی گزارشگری پایداری کردند، با چالش‌هایی مواجه شدند که اعتباربخشی یکپارچه گزارشگری را دشوار کرد. این چالش‌ها شامل دشواری ایجاد معیارهای مناسب برای اعتباربخشی گزارش، دامنه محدود مهارت‌های گروه حسابرسی و عدم کفایت تجربه آن‌ها، اصلاح سامانه‌ها و کنترل‌های داخلی است. هزینه‌های بالای اعتباربخشی و ریسک مسئولیت اضافی حسابرس نیز باید در نظر گرفته شود (مارون و اتکینز^{۱۲}، ۲۰۱۵). همچنین، می‌توان از این چالش‌ها به عدم درک واضح یک سازمان از پایداری، فقدان معیارهای مناسب، دشواری اعتباربخشی اطلاعات آینده محور، سطح پایین بلوغ سامانه‌ها و فرآیندهای داخلی شرکت‌ها نام برد (هاتگان^{۱۳}، ۲۰۲۲).

در ایران، سازمان حسابرسی با تشکیل کارگروه گزارشگری یکپارچه و انتشار گزارش یکپارچه سازمان در سال ۱۳۹۹ و انتشار پیش‌نویس استانداردهای پایداری در دی ۱۴۰۱ نویدبخش تحولاتی در کشور در حوزه گزارشگری پایداری است (رحمانی، ۱۴۰۱). علاوه بر این، دستورالعمل جدید راهبری شرکتی سازمان بورس اوراق بهادار سال ۱۴۰۱ (ماده ۴۲) عنوان می‌کند شرکت می‌تواند با رویکرد توسعه پایدار و ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در

1 Briem & Wald

2 Goicoechea

3 Greenwashing

4 Maxwell & Lyon

5 Aliyu

6 Anisa & Nikmah

7 Alsahali & Malagueño

8 Simoni, Bini & Bellucci

9 Rossi & Tarquinio

10 Castelo Branco

11 Simnett

12 Maroun & Atkins

13 Haşegan

کوتاه مدت و بلند مدت، اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه تهیه نماید. در ماده ۴۱ عنوان می‌کند حسابرس مستقل شرکت باید در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در یک بند جداگانه در خصوص تبصره ماده ۴۰ (ابعاد افشای گزارش پایداری شرکت) اظهار نظر کند (اصلاحیه دستورالعمل فصل ۶ گزارشگری پایداری، مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۸). جامعه بین‌المللی نسبت به مفهوم اعتباربخشی گزارش‌های پایداری و ایجاد ارزش نگران است. چنانچه گزارش‌های پایداری توسط مؤسسات حسابرسی اعتباربخشی نشوند، قابلیت اتکای گزارش‌ها می‌تواند زیر سؤال برود. لذا، دستاوردهای پژوهش حاضر می‌تواند برای حسابداران حرفه‌ای برای بهبود گزارشگری غیرمالی مفید باشد، همچنین می‌تواند راهنمای حسابرسان باشد که چالش‌های اصلی شناسایی شده در ارائه تعهدات اعتباربخشی گزارشگری پایداری را خلاصه می‌کند. مدیران می‌توانند نقاط حساس شرکت‌ها را شناسایی کرده و به موقع اقدام کنند. قانون‌گذاران می‌توانند مسائلی را که باید قانون‌گذاری شوند، شناسایی کنند تا گزارش دهی پایداری شرکت‌ها منجر به افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران شود. در نهایت، با توجه به آن‌که، تاکنون شناسایی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران با رویکرد تحلیل تم مورد مطالعه قرار نگرفته، از این رو، این پژوهش درصدد است که به این سؤال پاسخ دهد که الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران کدامند؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- شناسایی الزامات گزارشگری پایداری و چالش‌ها

انگیزه‌های یک سازمان برای انتشار گزارشگری پایداری هرچه باشد، باید اطلاعات و کیفیت کافی برای برآورده کردن خواسته‌های ذینفعان را منتقل کند تا ذینفعان بتوانند اقدامات آن‌ها را ارزیابی کنند (فاطری و همکاران، ۱۴۰۲ و کاستا و کریستومو^۱، ۲۰۱۷). بسیاری از شرکت‌ها گزارش‌های پایداری را توسط چارچوب‌های بین‌المللی به ذینفعان ارائه می‌دهند (تورلی^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). موضوعی که امروزه مورد بحث قرار می‌گیرد، اعتباربخشی به گزارش‌های غیرمالی است. افشای گزارش پایداری تا چه اندازه با واقعیت فعالیت‌های سازمان مطابقت دارد (کالابرس^۳ و همکاران، ۲۰۲۱). سازمان‌های تنظیم استاندارد بین‌المللی به دنبال راه‌هایی برای تأیید گزارش پایداری هستند (الکینز و انتویستل^۴، ۲۰۲۳).

در بحث اهمیت گزارشگری و اعتباربخشی پایداری می‌توان بیان کرد که توجه رقابتی کشورها به توسعه رشد اقتصادی باعث افزایش آلودگی کلان‌شهرها و شهرهای صنعتی، تغییرات گسترده اقلیمی، افزایش دمای زمین و آسیب به محیط‌زیست می‌شود که پیامد آن، تخریب منابع طبیعی، رشد بیش از حد جمعیت، بی‌عدالتی و کاهش کیفیت زندگی است (کمال-چائوی و رابرت^۵، ۲۰۰۹). بسیاری از شرکت‌ها از گزارش پایداری برای کسب مشروعیت و افزایش محبوبیت و شهرت استفاده می‌کنند. آن‌ها با قرار دادن نظر حسابرس مستقل به گزارش پایداری خود، سبب افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارش‌ها می‌شوند (میشلون^۶، ۲۰۲۰). هدف اعتباربخشی به گزارش‌های پایداری به دلیل تضاد منافع بالقوه بین ذینفعانی مانند کارکنان، مشتریان و تأمین‌کنندگان از یک سو و مدیریت ارشد از سوی دیگر در مقایسه با سایر سطوح و استانداردهای اعتباربخشی بحث‌برانگیزتر است (بویرال^۷ و همکاران، ۲۰۱۹). اعتباربخشی گزارش‌های پایداری

¹ Costa & Crisóstomo

² Torelli

³ Calabrese

⁴ Elkins & Entwistle

⁵ Kamal-Chaoui & Robert

⁶ Michelin

⁷ Boiral

باید دارای نقش نظارتی برای کاهش رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت باشد (هوآنگ و پانگ^۱، ۲۰۲۰). اگرچه در ادبیات حسابداری، نظریه‌های مختلفی در رابطه با گزارشگری پایداری ارائه شده، اما نظریه مشروعیت و نظریه نمایندگی، مهم‌ترین نظریه در مورد اقدامات شرکت‌ها برای گزارش‌دهی پایداری است (سیلوا^۲، ۲۰۲۱). بر اساس نظریه مشروعیت، تمایل و اقدام شرکت‌ها برای گزارش پایداری، تمایل آنها به کسب مشروعیت نهادی در جامعه است (کراسلی^۳ و همکاران، ۲۰۲۱) و این که آنها به نیازهای جامعه پاسخگو هستند (پینادو-وارا^۴، ۲۰۲۲). مشروعیت استراتژیک به این واقعیت اشاره دارد که با گنجاندن مفهوم پایداری در استراتژی کلی، شرکت برای تکمیل زنجیره ارزش پایدار خود تلاش خواهد کرد (سیلوا، ۲۰۲۱). چنین استراتژی می‌تواند به شرکت مشروعیت بیشتری بدهد، شهرت و اعتبار آن را افزایش و بر ارزش بلندمدت شرکت تأثیر بگذارد (گومز-تروچیلو^۵ و همکاران، ۲۰۲۳).

سال ۲۰۲۰ اولین بار بود که اعتباربخشی توسط افراد مستقل برون‌سازمانی برای شرکت‌ها انجام شد و به تدریج با افزایش استانداردهای مربوطه، شرکت‌های بیشتری از آن استقبال کردند (کی پی‌ام جی^۶، ۲۰۲۰). اهمیت اعتباربخشی بیرونی در این زمینه بویژه در مطالعه جامع رویه‌های گزارش‌دهی پایداری در سراسر جهان که توسط انجمن حسابداران خبره^۷ مطرح گردید، مورد توجه قرار گرفت. سازمان‌هایی که موفق به کسب اعتباربخشی برای گزارش‌های خود نمی‌شوند، احتمالاً با مشکلات اعتبار موجه خواهند شد (لاین^۸ و همکاران، ۲۰۲۱). یافته‌های پژوهش‌های پیشین نشان داده چالش‌های اصلی اعتباربخشی عبارت‌اند از: فقدان معیارهای مناسب، دشواری اطمینان از اطلاعات آینده محور، سطح پایین بلوغ سامانه‌ها و فرآیندهای داخلی شرکت‌ها (بورگاتو و مارچینی^۹، ۲۰۲۱). برای اعتباربخشی گزارشگری پایداری، حساب‌برسان نیاز به استانداردهایی دارند. ISAE 3000 استاندارد برای اعتباربخشی اطلاعات غیرمالی است که الزامات مربوط به الزامات اخلاقی، رویه‌های برنامه‌ریزی و حسابرسی موردنیاز، الزامات گزارشگری و الزامات کیفیت را ارائه می‌دهد (تینژال^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۵).

۲-۲- موانع و پیامدهای اعتباربخشی گزارشگری پایداری

عدم تطابق بین شرکت‌های گزارشگر در رابطه با مفهوم پایداری و الزامات دستورالعمل‌ها (به‌عنوان مثال، ابتکار گزارشگری جهانی^{۱۱}) ممکن است منجر به موانعی شود که بر کیفیت فرآیند اعتباربخشی تأثیر می‌گذارد. مانع اصلی محدودیت هزینه اعتباربخشی است (چانونتاپیات^{۱۲}، ۲۰۲۱). از دیدگاه هزینه-منفعت، اگر اعتباربخشی پایداری گران‌تر از ارزش افزوده آن باشد، شرکت‌های گزارشگر ممکن است اطلاعات کمتری را افشاء کنند (ویز کاینو-گونزالس^{۱۳}، ۲۰۲۱). با این حال، اگر ارزش‌های اضافی (پذیرش اجتماعی، بازده سهام، کارایی حاکمیت) به‌طور نامتناسبی مورد تأکید قرار گیرد، عمل اعتباربخشی ممکن است به‌عنوان یک ابزار مدیریتی برای افزایش کارایی داخلی شرکت در نظر گرفته شود. در آن صورت، اعتبار اطمینان‌بخشی ممکن است ناخواسته به دلیل خطر برخی رفتارهای مدیریتی نمادین از بین برود (چانونتاپیات، ۲۰۲۱). تخصیص ناکافی منابع یکی دیگر از موانع کلیدی در توسعه پایدار است که می‌تواند به مسائلی مانند سامانه‌های اطلاعاتی توسعه‌نیافته و محدودیت‌های زمانی

¹ Hoang & Phang

² Silva

³ Crossley

⁴ Peinado-Vara

⁵ Gomez-Trujillo

⁶ KPMG

⁷ The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

⁸ Laine

⁹ Borgato & Marchini

¹⁰ TÍNJAL

¹¹ GRI

¹² Channuntapipat

¹³ Vizcaíno-González

منجر شود (کاستر^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). شرکت‌هایی باتجربه غنی و سامانه‌های اطلاعاتی توسعه‌یافته، قادر به جمع‌آوری داده‌ها و پردازش اطلاعات به‌طور مؤثر و به‌موقع هستند. در مقابل، شرکت‌هایی با مدیریت اطلاعات ناکارآمد ممکن است دامنه اعتباربخشی خود را محدود کنند و بر دقت داده‌ها تأثیر بگذارند. در نتیجه، دستیابی به سطح اطمینان متوسط/بالا دشوار است و باعث کاهش اعتبار اطمینانبخشی می‌شود (بویرال و همکاران، ۲۰۱۹). به‌طور مشابه، اشاره شده است که محدودیت‌های زمانی از دو الزام در دستورالعمل‌های ابتکار گزارشگری جهانی نشئت می‌گیرند - جمع‌آوری به‌موقع و گزارش‌دهی به‌موقع - که هر دو تنها با داشتن یک سیستم اطلاعاتی توسعه‌یافته به دست می‌آیند (ابتکار گزارشگری جهانی^۲، ۲۰۱۳). همچنین طبق یافته‌های **یان^۳ و همکاران (۲۰۲۲)**، سه دسته از موانع در اجرای اعتباربخشی گزارش‌پایداری وجود دارد: ۱- محدودیت زمانی (قادر به افزایش گزارش اطمینان به‌موقع و منظم نیست). ۲- محدودیت هزینه اعتباربخشی (هزینه اعتباربخشی در مقابل ارزش افزوده اعتباربخشی). ۳- سیستم اطلاعاتی در حال توسعه (قادر به دستیابی به داده‌های منسجم، قابل مقایسه و دقیق نیست). از پیامدهای اعتباربخشی گزارش‌های پایداری این است که می‌تواند به تقویت جایگاه و گسترش بازار خدمات حسابرسی کمک نماید و لذا حرفه حسابرسی مانند هر کسب‌وکار دیگری نیاز به بازایابی دارد (مران‌جوری، ۱۴۰۰). در ادامه پیشینه مرتبط با گزارشگری پایداری و اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها آورده شده است:

هرر و لنر^۴ (۲۰۲۴) به نقش در حال تحول تعهدات حسابرسی در اعتباربخشی گزارش‌های پایداری پرداختند. در حالی که حسابرسی سنتی و معاصر عمدتاً بر ارزیابی داده‌های مالی و ساختارهای حاکمیتی برای تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتباربخشی ثبات بازار مالی تمرکز می‌کند، فشار اخیر برای اعتباربخشی، پایداری نقش حسابرسان را بسیار بیشتر کرده و آن‌ها را ملزم می‌کند تا سهامداران متعددی را در مسیریابی بلندمدت ریسک‌ها و فرصت‌های مربوط به اقلیم راهنمایی کنند. در پژوهش **آینسا و نیکماه (۲۰۲۳)**، نقش اعتباربخشی خارجی در تعدیل اثر کیفیت گزارشگری پایداری بر ارزش شرکت در شرکت‌های فهرست‌شده در بورس اوراق بهادار اندونزی در سال‌های ۲۰۱۸-۲۰۲۲ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد کیفیت گزارش‌دهی پایداری نشان‌داده‌شده توسط افشای گزارش‌دهی پایداری، تأثیر مثبتی بر ارزش شرکت دارد، زیرا هرچه اقلام بیشتر افشا شود، کیفیت گزارش‌دهی پایداری بالاتر است که بر افزایش ارزش شرکت تأثیر دارد. همچنین این مطالعه نشان داد که اعتباربخشی خارجی اثر کیفیت گزارش‌دهی پایداری و ارزش شرکت را تعدیل نمی‌کند، زیرا هنوز چندین عامل تأثیرگذار وجود دارد.

الایگو^۵ و همکاران (۲۰۲۲)، تأثیر یکپارچگی حاکمیت شرکتی و اعتباربخشی بیرونی را بر گزارش‌دهی پایداری در مالزی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که یکپارچگی شرکت و اعتباربخشی بیرونی به گزارش‌پایداری، عوامل اصلی کیفیت افشای گزارش‌پایداری هستند، علاوه بر این، بیشتر موارد افشا در کیفیت گزارش‌پایداری، کیفی هستند. یافته‌های پژوهش **آلساهالی و مالاگونو (۲۰۲۲)**، در ارتباط با نمودار اعتباربخشی گزارش‌دهی پایداری نشان داد که رشد اعتباربخشی در مقایسه با رشد گزارشگری پایداری پایین است، بنابراین استفاده از استانداردهای اعتباربخشی پایداری باعث افزایش نرخ تضمین می‌شود. همچنین بازار اعتباربخشی بیشتر در اختیار شرکت‌های حسابداری است.

¹ Koster² Global Reporting Initiative³ Yan⁴ Harrer & Lehner⁵ Elaigwu

نتایج پژوهش **فدیل الطایی و الساعدی**^۱ (۲۰۲۲) با عنوان نقش حسابرسان در تأیید گزارش‌های یکپارچه، با مطالعه اکتشافی بر روی نمونه‌ای از حسابرسان مستقل در عراق، نشان داد که فرآیند تأیید گزارش‌های یکپارچه، منجر به ارزیابی اطلاعات موجود توسط حسابرسان مستقل می‌شود که بی‌طرف و مستقل از واحد اقتصادی هستند. بدین ترتیب، باعث اعتباردهی به کلیه طرف‌های معامله با واحد اقتصادی و افزایش اعتباردهی آن‌ها نسبت به محتوای گزارش‌های یکپارچه می‌شود. **گانا و الدوی**^۲ (۲۰۲۱) به مطالعه اعتباربخشی گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و انگیزه‌ها و چالش‌های مربوطه در شرکت‌های مصری پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که عدم آگاهی در مورد اهمیت اعتباربخشی و هزینه بالای آن به عنوان موانع اصلی گزارش‌های اعتباربخشی در مصر تلقی می‌شود.

در پژوهش انجام شده توسط **سیمونی و همکاران** (۲۰۲۰) به مطالعه اثرات عوامل اجتماعی، محیطی و نهادی بر اعتباربخشی گزارش پایداری در کشورهای اروپایی پرداختند. نتایج نشان داد که تصمیم یک شرکت برای اعتباربخشی از گزارش پایداری ناشی از نیاز به حفظ روابط خوب با سهامداران خود است (که با تئوری ذینفعان و تئوری مشروعیت مطابقت دارد). همچنین با تمایل به نشان دادن عملکرد پایداری خود (که در راستای تئوری علامت‌دهی است) و به دست آوردن مشروعیت، برعکس، به نظر نمی‌رسد که مناقشات اخلاقی تجاری به شیوه‌های اعتباربخشی شرکت مربوط باشد. **ارویدسون**^۳ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تمرکز بر چالش‌ها و نیازهای دانش آینده، نشان داد که چالش کلیدی در اعتباربخشی گزارش دهی پایداری وجود استانداردهای متفاوت در کشورهای مختلف برای ارائه اعتباربخشی است. همچنین، تعیین بهای تمام‌شده و ارزش اعتباربخشی، مشکلات در برخورد با مفهوم اهمیت، فقدان معیارهای ثابت پذیرفته شده عمومی اعتباربخشی گزارش‌های پایداری را دشوار می‌کند.

در ایران علی‌رغم این که گزارشگری پایداری در سال‌های اخیر یکی از مهم‌ترین مباحث فعالان اقتصادی و بازار سرمایه است، در مورد شناسایی و اولویت‌بندی چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارش‌های پایداری شرکت‌ها پژوهش‌های کمی انجام شده است. در پژوهشی که توسط **ملانظری و همکاران** (۱۴۰۲) انجام شده، «عوامل مؤثر بر پذیرش، میزان و کیفیت گزارش‌های پایداری با روش مرور سیستماتیک» بررسی شده است. آن‌ها دریافته‌اند که عواملی نظیر اندازه، عملکرد مالی و غیرمالی، تحقیق و توسعه، میزان شهرت و پوشش تحلیلگران دارای تأثیر با اهمیتی بر گزارشگری پایداری است.

در پژوهش انجام شده توسط **محمودی و همکاران** (۱۴۰۲) با عنوان «ارائه الگوی گزارشگری پایداری با رویکرد تئوری داده بنیاد»، از دو روش کیفی (مصاحبه) و کمی (پرسشنامه) استفاده شد. نتایج علی‌بخش کیفی شامل ۵ مؤلفه الزامات محیطی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی، اجتماعی و سیاسی کشور و ویژگی‌های محیط بین‌الملل، نتایج زمینه‌ای بخش کیفی شامل ۴ مؤلفه ویژگی‌های محیط شرکت، ویژگی‌های اقتصادی کشور، مشوق‌های مالی و محیط حسابداری و مالی کشور، نتایج مداخله‌گر بخش کیفی شامل ۶ مؤلفه ویژگی‌های ساختاری شرکت، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، رقابت در صنعت، ویژگی‌های رفتاری مدیران و ویژگی‌های عملکردی، نتایج راهبردهای بخش کیفی شامل ۶ مؤلفه استقرار نظام کنترل داخلی، آموزش مقوله پایداری، مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای پایداری، تقویت و استفاده از

¹ Fadil Al-Taie & Alsaedi

³ Arvidsson

² Ganna & Aladwey

فناوری‌های نوین و تشکیل کمیته پایداری در شرکت‌ها و نتایج پیامدهای بخش کیفی شامل ۵ مؤلفه حفظ محیط‌زیست برای نسل‌های آتی، افزایش اعتماد اجتماعی، کیفیت گزارشگری مالی، ارتقاء کیفیت زندگی انسان‌ها و رشد بازار سرمایه بودند. در بخش کمی بالاترین رتبه مربوط به شرایط زمینه‌ای و کمترین شرایط مداخله‌گر بود.

نتایج پژوهش **احمدی و رحمانی (۱۴۰۲)** با عنوان «چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های صنعت بهابازار ایران به جهت گزارشگری پایداری و پایداری رویه‌ها» نشان داد که فقدان چارچوب جامع گزارشگری و خدمات اطمینان‌بخشی، هزینه‌های گزارشگری و فقدان فرهنگ گزارشگری پایداری از جمله چالش‌های با اهمیت است. از سوی دیگر، همسویی با جامعه بین‌المللی، شهرت، بهبود عملکرد، پاسخگویی و دستیابی به مزیت رقابتی از انگیزه‌های با اهمیت مدیران در مسیر توجه به موضوعات پایداری است. فرهنگ‌سازی، مقررات‌گذاری و طراحی ابزارهای پایدار نیز از جمله فرصت‌های در اختیار بورس‌ها به جهت ترویج فرهنگ پایداری در میان ناشران است. همچنین، یافته‌ها نشان داد دولت و مقررات‌گذاران، هیئت‌مدیره و سرمایه‌گذاران جزو مهم‌ترین گروه‌های ذی‌نفع این صنعت هستند.

پژوهش انجام‌شده توسط **رحمانی و محمودخانی (۱۴۰۰)** با عنوان «ضرورت تهیه و اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری: دیدگاه حساب‌برسان و خبرگان صنعت بیمه» نشان داد دیدگاه‌ها و رویکردهای متفاوتی در خصوص الزامی و اختیاری کردن گزارش‌های پایداری، دوره زمانی گزارشگری پایداری، واحد تهیه‌کننده گزارش‌های پایداری و نهاد اعتباربخشی به گزارش‌های پایداری وجود دارد. **اخترشناس و همکاران (۱۴۰۰)** در پژوهشی با عنوان «تدوین و ارزیابی مدل موانع اجرا، افشا و استاندارد‌گذاری پایداری شرکتی در ایران» دریافتند که نبود الزامات قانونی منسجم، ضعف زیرساخت‌ها در زمینه آموزش، فناوری و نیروی انسانی و رشدنیافتگی نظام پاسخ‌خواهی و پاسخگویی و عدم مطالبه‌گری جامعه، از مهم‌ترین موانع اجرای پایداری شرکتی می‌باشند. از دیدگاه این پژوهش، اجباری نبودن گزارشگری پایداری، فقدان استاندارد گزارشگری پایداری و فقدان الگو و دشوار بودن اندازه‌گیری پایداری شرکتی، از مهم‌ترین موانع افشای پایداری شرکتی می‌باشند. همچنین یافته‌ها نشان داد، کیفی بودن پایداری شرکتی و دشوار بودن تدوین استاندارد برای آن، مهم‌ترین مانع تدوین استاندارد برای پایداری شرکتی است.

در پژوهش **جمشیدی نوید و حیدری‌نژاد (۱۳۹۹)** با عنوان «گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت: چالش‌های استاندارد‌گذاری و خدمات اطمینان‌بخش»، نتایج حاکی از آن بود که با توجه به ذینفعان متنوع و دلایل مختلفی که برای درخواست اطلاعات متفاوت می‌تواند وجود داشته باشند، متقاعد ساختن آن‌ها در راستای تدوین و استفاده از یک استاندارد واحد گزارشگری مسئولیت اجتماعی مشکل خواهد بود. **عبدی و همکاران (۱۳۹۸)** در پژوهشی با عنوان «طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها» دریافتند که مهم‌ترین شرایط علی که موجب اتخاذ گزارشگری پایداری می‌گردد، الزامات محیطی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور، ویژگی‌های سیاسی کشور و ویژگی‌های محیط بین‌المللی است. همچنین یافته‌ها نشان داد که برای دستیابی به گزارشگری پایداری باید راهبردهایی اتخاذ شود. در نهایت، الگوی منسجم پژوهش نشان داد که گزارشگری پایداری شرکت‌ها، می‌تواند پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی، افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها، حفظ محیط‌زیست برای نسل‌های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری را در پی داشته باشد.

۳- روش انجام پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه، توسعه‌ای بوده و به بسط ادبیات از نظر شناسایی الزامات، چالش‌ها و موانع و پیامدهای اعتباربخشی گزارشگری پایداری کمک کرده و به یکپارچگی مفهومی پژوهش منجر شود. همچنین این مطالعه جزء پژوهش‌های اکتشافی است و از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته اطلاعات جمع‌آوری شده و نیز داده‌های این پژوهش از نوع کیفی است.

۳-۱- روش گردآوری داده‌ها

داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان جمع‌آوری شده است.

۳-۲- قلمرو پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران قرار دارد. از لحاظ زمانی، در سال ۱۴۰۲ صورت پذیرفته است و از لحاظ موضوعی نیز در حوزه اطمینان‌بخشی گزارشگری پایداری قرار دارد.

۳-۳- جامعه و نمونه آماری

مصاحبه‌های پژوهش حاضر، نیمه‌ساختاریافته بوده که تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافته و با ۲۱ مصاحبه پایان یافت. خبرگان و صاحب‌نظران که در این پژوهش مشارکت داشتند، شامل اعضای هیئت علمی دانشگاه که در حوزه‌های گزارشگری پایداری پژوهش نمودند، کارکنان سازمان حسابرسی با فعالیت مرتبط با استانداردهای و شاغلین در حرفه در این زمینه با سابقه حرفه‌ای بالا بودند. همچنین در این جامعه، تمامی افراد در رشته حسابداری تحصیل کرده و غالباً دارای تحصیلات دکتری بودند. در این پژوهش، مصاحبه با افراد به سه شکل حضوری، تلفنی و با ایمیل صورت گرفته است که فراوانی آن در جدول (۱) آورده شده است که طبق نتایج بیشتر مصاحبه‌ها به صورت حضوری انجام شده است.

جدول ۱. روش‌های مصاحبه با صاحب‌نظران

نوع مصاحبه	فراوانی	درصد
حضوری	۱۲	۵۷
تلفنی	۸	۳۸
ایمیل	۱	۵

۳-۴- روش تجزیه و تحلیل

جهت تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده، از روش شش‌گانه تحلیل تم استفاده گردید. در تحلیل تم، برخلاف پژوهش‌های کمی، این‌طور نیست که ما تجزیه و تحلیل داده‌ها را کامل کنیم و سپس آن‌ها را بنویسیم. نوشتن و تحلیل در پژوهش‌های کیفی کاملاً درهم تنیده است (کامیابی و همکاران، ۱۴۰۱).

۴- یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت شناختی در جدول (۲) پژوهش نشان داده شده است. با توجه به یافته‌های حاصل از جدول، از نظر جنسیت، ۷۶ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۲۴ درصد زن بودند. بیشتر افراد مصاحبه شونده در گروه سنی ۴۱-۵۰ سال به میزان ۳۸ درصد بودند. رشته تحصیلی همه افراد، حسابداری بوده که اکثراً دارای دکتری تخصصی بودند. همچنین از نظر سنوات خدمت، ۳۸ درصد شرکت‌کنندگان در مصاحبه بین ۲۵-۳۰ سال سابقه داشتند و در نهایت ۵۷ درصد افراد از اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها بودند.

جدول ۲. توصیف متغیرهای جمعیت شناختی جامعه مورد پژوهش

ویژگی	گزینه‌ها	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۵	۲۴
	مرد	۱۶	۷۶
سن	۳۱-۴۰ سال	۶	۲۹
	۴۱-۵۰ سال	۸	۳۸
	بیشتر از ۵۰ سال	۷	۳۳
رشته تحصیلی	حسابداری	۲۱	۱۰۰
	کمتر از ۵ سال	۲	۹/۵
	۶-۱۰ سال	۱	۵
	۱۱-۱۵ سال	۲	۹/۵
	۱۶-۲۰ سال	۴	۱۹
	۲۱-۲۵ سال	۳	۱۴
	۲۵-۳۰ سال	۸	۳۸
	بیش از ۳۰ سال	۱	۵
	هیئت علمی دانشگاه	۱۲	۵۷
شغل	شاغل در بورس اوراق بهادار تهران	۶	۲۹
	شاغلین در حرفه	۳	۱۴
میزان تحصیلات	دکتری	۱۹	۹۰/۵
	دانشجوی دکتری	۲	۹/۵

منبع: یافته‌های پژوهش

۱-۴- اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش

با توجه به آن که در این پژوهش، از روش کیفی استفاده شده، پایایی ابزار اندازه‌گیری (مصاحبه) به روش مرسوم در پژوهش‌های کمی انجام نمی‌شود و غالباً چندین روش برای سنجش آن وجود دارد که در این پژوهش برای بررسی پایایی داده‌ها از روش توافق درونی استفاده شده است. بدین صورت که به کدگذاری مجدد دو مورد از مصاحبه‌ها توسط دو پژوهشگر دیگر پرداخته شد و ضریب کاپای محاسبه شده به میزان ۸۲ و ۸۵ درصد، توافق دو کدگذاری را نشان داد. توافق درون موضوعی کاپا با توجه به رابطه (۱) محاسبه گردید و نتایج در جدول (۳) ارائه گردید.

رابطه (۱): درصد توافق درون موضوعی = تعداد توافق ÷ تعداد کل کدها

جدول ۳. نتایج پایایی پژوهش با استفاده از روش توافق درونی

ردیف	متن	کل کدها	توافقات	پایایی آزمون
۱	اول	۵۲	۴۳	۸۲٪
۲	دوم	۴۰	۳۴	۸۵٪

۲-۴- مراحل گام به گام تحلیل تم

در این قسمت ۶ گام مربوط به تحلیل تم مربوط به این پژوهش آورده شده است:
گام نخست: آشنایی با داده‌ها: در این پژوهش، تمام داده‌ها از طریق مصاحبه با افراد خبره در زمینه گزارشگری پایداری جمع‌آوری شد و سپس با مکتوب کردن مصاحبه‌ها، مورد بررسی قرار گرفت. مصاحبه‌ها چند بار مورد بررسی قرار گرفت تا

داده‌های موردنظر استخراج گردید و مصاحبه تا جایی ادامه پیدا کرد که یک اشباع و کفایت نظری برای پژوهشگران حاصل شود.

گام دوم: ایجاد کدهای اولیه: در این پژوهش، پس از چندین بار بررسی داده‌های پرت حذف و ۱۲۱ کد شناسایی و کدگذاری شدند. که در مراحل بعدی، با بازبینی کدگذاری، برخی از کدها همپوشانی و معنای نزدیک به هم داشتند باهم ادغام و به یک کد تبدیل شدند و در نهایت ۹۹ کد باقی ماند.

گام سوم: جستجوی تم‌ها: در این مرحله، از ترکیب چند کد، تم فرعی استخراج گردید که اینتم حالت تجربیدی و انتزاعی سطح بالاتری از کدها را داشته است. در ابتدا بعضی از کدهایی وجود داشته‌اند که در هیچ یک از گروه فرعی قرار نداشته که در این پژوهش با تم فرعی «سایر» مشخص گردید. با این توضیح که این کدها بعد از چند بار بررسی با کدهای دیگر، در گروه یکی از تم‌های فرعی قرار گرفت و برخی نیز به‌طور مستقل با یکتم فرعی شناسایی شد. با بررسی چندباره تم‌ها سعی شد تم‌هایی انتخاب شوند که به‌اندازه کافی خاص، مجزا و غیرتکراری بوده تا بتوانند چند ایده را در برگیرد.

گام چهارم: مرور تم‌ها: در این مرحله، مجموعه تم‌ها در گروه‌های مشابه و منسجمی قرار گرفتند که با توجه به محتوا و بر اساس مبانی نظری، گروه‌بندی شدند و تم‌های اصلی حاصل شد. در این پژوهش در نهایت تعداد ۳۰ تم فرعی و به‌واسطه آن، تعداد چهارتم اصلی حاصل شد که شامل اهداف گزارشگری پایداری، الزامات و پیش‌نیازهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری، چالش‌ها و موانع اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری بودند.

گام پنجم: تعریف و نام‌گذاری تم‌ها: در این مرحله، تم‌های پیشنهاد شده، تعریف، تعدیل و نهایی گردید. در این مرحله باید به درک عمیق از معانی تم دست‌یافت و از طریق آن بتوان تم‌ها را تشریح و الگو آنها را درک کرد. در پایان این مرحله، تم‌ها به‌روشنی تعریف گردید و مجموعه تم‌های اصلی و فرعی مشخص شد. در انتهای این گام، برای تأیید اعتبار نتایج پژوهش، مفاهیم، تم‌های فرعی و اصلی استخراج شده، برای اصلاحات احتمالی و تأیید، در اختیار دو نفر از خبرگان مشارکت‌کننده در پژوهش و دو نفر خبره‌ای که در پژوهش مشارکت نداشته‌اند، قرار گرفت و به تأیید آن‌ها رسید.

هدف از تحلیل تم در مصاحبه‌های انجام گرفته، شناسایی اهداف گزارشگری پایداری و الزامات، چالش‌ها و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران به‌صورت تم فرعی و تم اصلی بوده است. در جدول (۴) مفاهیم، تم‌های فرعی و اصلی مصاحبه‌ها به همراه فراوانی، درصد از مفاهیم و درصد از خبرگان نشان داده شد. در فراوانی مشخص شد که چه تعداد از افراد، به این مفهوم در مصاحبه خود اشاره کرده‌اند. ستون مربوط به درصد از مفاهیم، از حاصل تقسیم فراوانی هر ردیف بر مجموع ستون فراوانی (۷۴۲) ضربدر ۱۰۰ بدست می‌آید. همچنین ستون مربوط به درصد از خبرگان از حاصل تقسیم تعداد فراوانی هر ردیف بر ۲۱ (تعداد افراد مصاحبه‌شونده) ضربدر ۱۰۰ حاصل شده است.

جدول ۴. مفاهیم (کدها)، تم‌های فرعی و اصلی حاصل از پژوهش

ردیف	مفهوم	کد	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خبرگان
۱	خلق ارزش برای ذینفعان	I1101			۱۰	۱/۳۴	۴۷/۶۱
۲	رعایت حقوق ذینفعان اقلیت	I0601			۱۷	۲/۲۹	۸۰/۹۵
۳	ارائه اطلاعات کامل و جامع از شرکت	I0301	اهداف برون‌سازمانی		۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۴	بهبود تصمیم‌گیری ذینفعان	I0201	(مربوط به ذینفعان)		۷	۰/۹۴	۳۳/۳۳
۵	حفظ محیط‌زیست	I0101			۱۸	۲/۴۲	۸۵/۷۱
۶	پاسخ در برابر فشار ذینفعان	I0202			۱۵	۲/۰۲	۷۱/۴۲
۷	افزایش شهرت و برند شرکت	I1203			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۸	مشروعیت بخشی به شرکت	I1205			۸	۱/۰۷	۳۸/۰۹
۹	کسب اعتبارات بهتر	I1201	اهداف درون‌سازمانی		۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۱۰	ارائه تصویر بهتر از وضعیت شرکت	I1202	(مربوط به شرکت)		۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۱۱	بهبود عملکرد شرکت	I1204			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۱۲	بهبود رتبه شرکت در سطح بین‌الملل	I1102			۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۱۳	تدوین شاخص‌های پایداری	I0203			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۱۴	تدوین استراتژی توسعه پایدار در سطح کلان و خرد	I0102			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۱۵	تدوین استانداردهای اطمینان‌بخشی پایداری	I0302	چارچوب و استاندارد		۱۸	۲/۴۲	۸۵/۷۱
۱۶	روبه‌یکتاخت برای گزارشگری و قابلیت مقایسه آنها	I0401			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۱۷	الزام قانونی برای اجرا	I0303			۱۸	۲/۴۲	۸۵/۷۱
۱۸	نظارت به اجرای استانداردها	I0501	قانون		۱۵	۲/۰۲	۷۱/۴۲
۱۹	حمایت بورس اوراق بهادار	I1601			۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۲۰	تبیین نقش حساب‌برسان	I0402	افراد باکفایت		۱۲	۱/۶۱	۵۷/۱۴
۲۱	استفاده از مهندسين مشاور	I0304			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۲۲	وجود تقاضا برای گزارشگری	I0901	تقاضا		۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۲۳	ایجاد زیرساخت مناسب	I0701			۱۶	۲/۱۵	۷۶/۱۹
۲۴	توسعه فناوری	I0502			۱۴	۱/۸۸	۶۶/۶۶
۲۵	وجود بانک اطلاعاتی	I1602	زیرساخت و فناوری		۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۲۶	به روز رسانی نرم‌افزارها	I1603			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۲۷	ایجاد سیستم اطلاعات مدیریت پایداری	I0103			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۲۸	ایجاد سیستم آنلاین برای گزارشگری	I0902			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۲۹	تشویق شرکت‌ها	I0903			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۳۰	ایجاد انگیزه در حساب‌برسان و شرکت‌ها	I0801	تشویق		۱۰	۱/۳۴	۴۷/۶۱
۳۱	ترغیب و تشویق سهامداران از مزیت گزارش پایداری	I1501			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۳۲	ایجاد فرهنگ پاسخ‌خواهی در میان ذینفعان	I1001	فرهنگ		۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۳۳	فرهنگ‌سازی در شرکت‌ها	I0602			۱۵	۲/۰۲	۷۱/۴۲
۳۴	آموزش حساب‌برسان	I0204			۲۰	۲/۶۹	۹۵/۲۳
۳۵	تربیت حساب‌برسان هیبریدی	I0904	آموزش		۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۳۶	تشکیل سمینار و اطلاع‌رسانی	I0905			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۳۷	وجود تشکلهای تربیت‌شده و آگاهی بخش	I0906			۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۳۸	زیرساخت نامناسب برای گزارشگری	I0104			۲۰	۲/۶۹	۹۵/۲۳
۳۹	زیرساخت اقتصادی نامناسب	I0305			۱۶	۲/۱۵	۶۶/۶۶
۴۰	فقدان فناوری	I0205	زیرساخت و فناوری		۷	۰/۹۴	۳۳/۳۳
۴۱	فقدان روش‌های نوین برای گزارشگری	I0206			۷	۰/۹۴	۳۳/۳۳
۴۲	فقدان روش‌های نوین برای حساب‌رسی	I0207			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۴۳	نیروی انسانی غیرمتخصص	I1701			۱۷	۲/۲۹	۸۰/۹۵
۴۴	میزان حق‌الزحمه پایین برای حساب‌رسی	I0208	هزینه		۲۰	۲/۶۹	۹۵/۲۳
۴۵	هزینه اطمینان‌بخشی برای شرکت	I0209			۲۰	۲/۶۹	۹۵/۲۳
۴۶	فقدان استاندارد لازم‌الاجرا	I0403	استاندارد و قوانین		۱۵	۲/۰۲	۷۱/۴۲
۴۷	ترجمه استانداردها و عدم همخوانی با قوانین و وضعیت ایران	I0603			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷

اهداف گزارشگری پایداری

الزامات و پیش‌نیازهای اجرای اطمینان‌بخشی گزارشگری پایداری

چالش‌ها و موانع اجرای اطمینان‌بخشی گزارشگری پایداری

۱۲/ شناسایی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران با رویکرد تحلیل تم

ردیف	مفهوم	کد	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خیرگان
۴۸	قوانین ناکافی	I0604			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۴۹	تناقض در استانداردها	I1401			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۵۰	وجود اطلاعات صرفاً کیفی در گزارش‌ها و عدم یکنواختی	I1301	شکل گزارشگری		۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۵۱	عدم وجود فرهنگ پاسخ‌خواهی پایداری	I1002	فرهنگ		۷	۰/۹۴	۳۳/۳۳
۵۲	همه‌گیر نبودن ارائه گزارش در همه شرکت‌ها	I0802			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۵۳	کمبود منابع مالی	I1604			۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۵۴	بودجه ناکافی	I1605	منابع		۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۵۵	تخصیص ناکافی منابع	I1606			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۵۶	فقدان آموزش کافی به حساب‌سازان	I0210			۱۰	۱/۳۴	۴۷/۶۱
۵۷	فقدان آموزش به تهیه‌کنندگان گزارش‌های پایداری	I0702	آموزش		۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۵۸	فقدان آموزش به استفاده‌کنندگان گزارش‌های پایداری	I0703			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۵۹	تحریم	I1607	مسائل سیاسی-اقتصادی		۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۶۰	تورم	I1608	جامعه		۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۶۱	محدودیت زمانی (عدم ارائه به‌موقع گزارش‌ها)	I1702	زمان		۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۶۲	کمک به حل معضلات جامعه (از نظر سه بعد پایداری)	I0105			۷	۰/۹۴	۳۳/۳۳
۶۳	افزایش میزان شفافیت	I0211			۱۵	۲/۰۲	۷۱/۴۲
۶۴	افزایش سطح اتکا به گزارش پایداری	I0306	منافع ذینفعان		۱۷	۲/۲۹	۸۰/۹۵
۶۵	افزایش اعتماد عمومی	I0307			۱۱	۱/۴۸	۵۲/۳۸
۶۶	توجه به حقوق بین‌نسلی	I1502			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۶۷	کمک به تعالی سازمان	I1402			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۶۸	ارتقای سلامت سازمانی	I1103	منافع سازمانی		۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۶۹	بهبود فرآیندهای سازمان	I1104			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۷۰	افزایش میزان شهرت شرکت	I0803			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰
۷۱	اصلاح مسیر گزارشگری پایداری	I0703	تصحیح شکل گزارشگری		۸	۱/۰۷	۳۸/۰۹
۷۲	ارائه اطلاعات صحیح و قابل‌اثبات در گزارش‌ها	I0212			۹	۱/۲۱	۴۲/۸۵
۷۳	آشنایی جامعه حساب‌داران و دانش‌جویان از نظر تئوری با موضوع	I0907	تئوری		۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۷۴	افزایش سطح افشای شرکت	I0503			۱۰	۱/۳۴	۴۷/۶۱
۷۵	افشای اطلاعات واقعی	I1003	کیفیت افشا		۸	۱/۰۷	۳۸/۰۹
۷۶	افزایش کیفیت گزارشگری مالی	I1302			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۷۷	جلوگیری از نمایشی شدن اطلاعات	I0308			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۷۸	افزایش میزان اطلاعات برای بازار سرمایه	I0908			۸	۱/۰۷	۳۸/۰۹
۷۹	افزایش میزان سرمایه‌گذاری	I0404			۱۲	۱/۶۱	۵۷/۱۴
۸۰	جذب سرمایه‌گذار	I0909	بازار سرمایه		۱۰	۱/۳۴	۴۷/۶۱
۸۱	تأثیر بر سهم از بازار	I0910			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۸۲	تأثیر بر بازده سهام شرکت	I0911			۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۸۳	آشنا شدن ذینفعان با ریسک‌های مختلف شرکت	I1503	ریسک		۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۸۴	کاهش ریسک اطلاعاتی	I1607			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۸۵	جلوگیری از سبزشویی توسط شرکت‌ها	I1206	محیط زیست		۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۸۶	توجه بیشتر شرکت‌ها به حفظ محیط زیست	I0213			۲۰	۲/۶۹	۹۵/۲۳
۸۷	ورود به عرصه بین‌المللی و صادرات	I1004			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۸۸	افزایش ارزآوری	I1005	صادرات		۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۸۹	کاهش تورم	I1006			۶	۰/۸۰	۲۸/۵۷
۹۰	افزایش سودآوری شرکت	I0912			۹		۴۲/۸۵
۹۱	تأثیر بر هزینه سرمایه شرکت	I0913			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۹۲	تأثیر بر بازده غیرعادی	I0914	عملکرد و ارزش شرکت		۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۹۳	تأثیر بر بازده غیرمنتظره	I0915			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴
۹۴	تأثیر بر حجم معاملات	I0916			۵	۰/۶۷	۲۳/۸۰

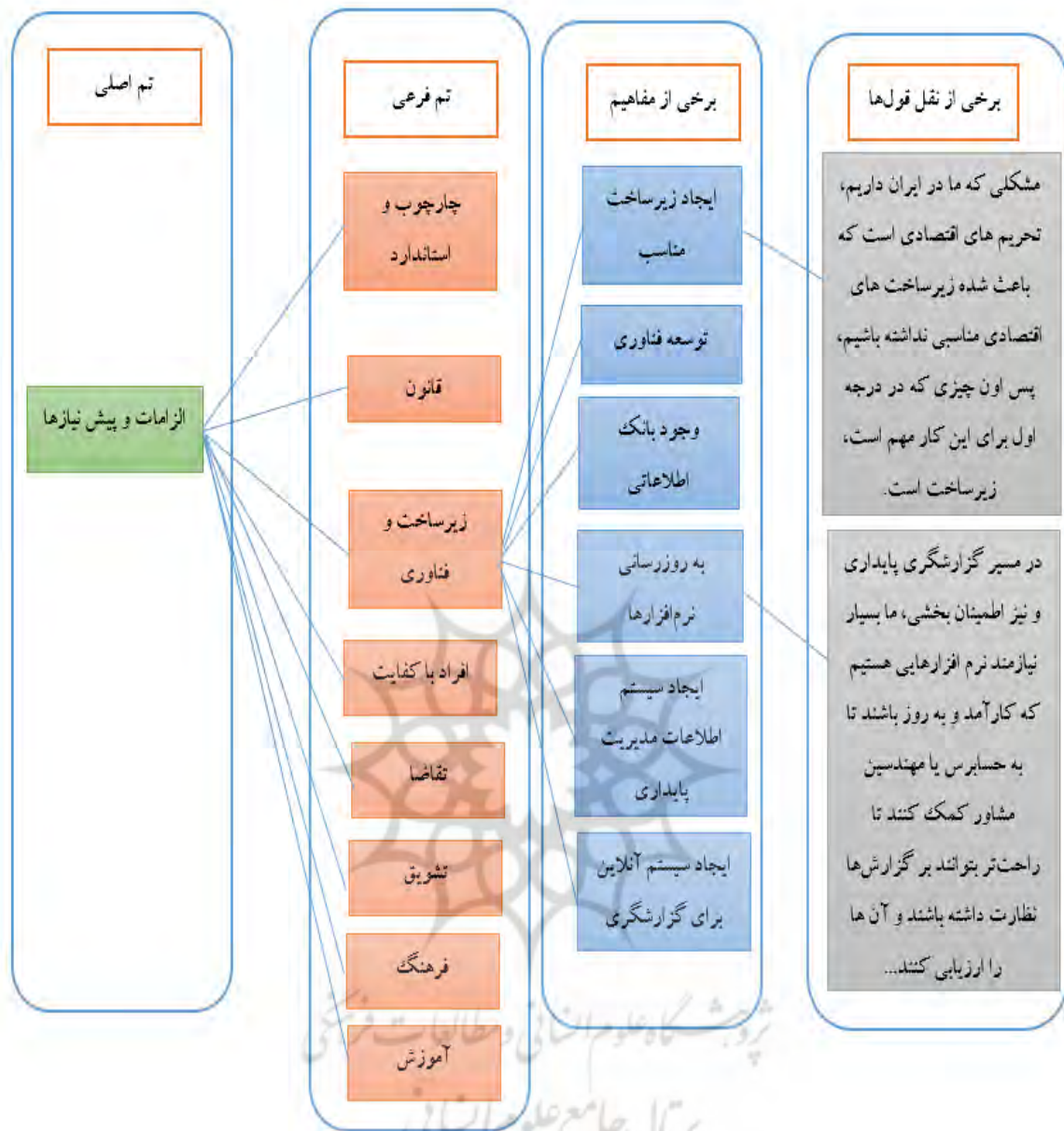
ردیف	مفهوم	کد	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خیرگان
۹۵	مقاومت شرکت‌ها به گزارشگری پایداری	I0504			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۹۶	امتناع حسابرسان از اطمینان بخشی گزارش پایداری	I0505			۱۲	۱/۶۱	۵۷/۱۴
۹۷	ایجاد پیچیدگی در کار حسابرسان و حسابداران	I0405	پیامد منفی		۲	۰/۲۶	۹/۵۲
۹۸	ساده سازی گزارش‌ها به دلیل عجله در ارائه	I1801			۳	۰/۴۰	۱۴/۲۸
۹۹	استفاده به عنوان یک ابزار سیاسی در شرکت‌های دولتی	I1207			۴	۰/۵۳	۱۹/۰۴

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج مصاحبه در جدول (۴) نشان می‌دهد مفاهیم «آموزش حسابرسان»، «زیرساخت نامناسب برای گزارشگری»، «هزینه اعتباربخشی»، «میزان حق الزحمه پایین برای حسابرسی» و «توجه بیشتر شرکت‌ها به حفظ محیط زیست»، جزء موارد مشابه در تمام افراد مصاحبه شده، بوده است.

گام ششم: تدوین گزارش: در این مرحله، مفاهیم و تم‌های اصلی و فرعی تشریح گردید. با توجه به نتایج حاصل از مصاحبه، به سؤالات پژوهش پاسخ داده شد. با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر، چهارتم اصلی حاصل شد که عبارت‌اند از: اهداف گزارشگری پایداری، الزامات و پیش‌نیازهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری، چالش‌ها و موانع اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری.

اولین تم اصلی، «اهداف گزارشگری پایداری» است که شامل دو تم فرعی اهداف برون سازمانی و اهداف درون سازمانی قابل طبقه بندی است که هر یک شامل مفاهیم (کدهایی) می‌شوند. در ارتباط با تم اصلی «الزامات و پیش‌نیازهای اعتباربخشی»، هشتم فرعی حاصل شد که عبارت است از: چارچوب و استاندارد، قانون، زیرساخت و فناوری، افراد با کفایت، تقاضا، تشویق، فرهنگ و آموزش. تم فرعی زیرساخت و فناوری شامل شش کد بود که شامل: ایجاد زیرساخت مناسب، توسعه فناوری، وجود بانک اطلاعاتی، به روزرسانی نرم افزارها، ایجاد سیستم اطلاعات مدیریت پایداری و ایجاد سیستم آنلاین برای گزارشگری بود. مفاهیم از نقل قول‌های مصاحبه‌ها استخراج شده‌اند. مثلاً در ارتباط با مفهوم «ایجاد زیرساخت مناسب» یکی از نقل قول‌ها به این صورت بوده است: «مشکلی که ما در ایران داریم، تحریم‌های اقتصادی است که باعث شده زیرساخت‌های اقتصادی مناسبی نداشته باشیم، پس اون چیزی که در درجه اول برای این کار مهم است، زیرساخت است». همچنین یکی از نقل قول‌ها در ارتباط با مفهوم «به‌روزرسانی نرم افزارها» به این شکل بوده است: «در مسیر گزارشگری پایداری و نیز اعتباربخشی، ما بسیار نیازمند نرم افزارهایی هستیم که کارآمد و به روز باشند تا به حسابرس یا مهندسین مشاور کمک کنند تا راحت‌تر بتوانند بر گزارش‌ها نظارت داشته باشند و آنها را ارزیابی کنند...». یک نمونه از گزارش در شکل (۱) ارائه شد.



شکل ۱. تم فرعی و برخی مفاهیم و نقل قول‌های تم اصلی الزامات و پیش نیازها

در ارتباط با تم اصلی «چالش‌ها و موانع اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری»، مجموعه‌ای از تم‌های فرعی قابل ارائه هستند. با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، بیشترین میزان کدهای تولید شده مربوط به این تم بوده و خبرگان موارد زیادی در ارتباط با چالش‌های اعتباربخشی گزارش پایداری در ایران مطرح کردند که در نهایت، نهمم فرعی بدست آمد که عبارت‌اند از: زیرساخت و فناوری، هزینه، استاندارد و قوانین، شکل گزارشگری، فرهنگ، منابع، آموزش، مسائل سیاسی-اقتصادی جامعه، زمان. در ارتباط با تم اصلی «پیامدها»، می‌توان بیان کرد که پیامدها به دو دسته کلی پیامدهای مثبت و پیامدهای منفی، که این پیامدها می‌توانند به عوامل بیرونی و درونی شرکت و یا مربوط به ذینفعان و سهامداران طبقه‌بندی شوند. همچنین این پیامدها می‌توانند منافع شخصی یا عمومی را به دنبال داشته باشند. علاوه بر این، پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری می‌توانند مربوط به هر یک از ابعاد گزارش پایداری، یعنی، زیست‌محیطی،

اجتماعی، اقتصادی و حاکمیتی باشند. با توجه به کدهای حاصل از مصاحبه با افراد صاحب نظر در این پژوهش، مجموعه تم‌های فرعی مربوط به پیامدهای اعتباربخشی عبارت‌اند از: منافع ذینفعان، منافع سازمانی، تصحیح شکل گزارشگری، تئوری، کیفیت افشا، بازار سرمایه، ریسک، محیط‌زیست، صادرات، عملکرد و ارزش شرکت و پیامدهای منفی.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی پژوهش

امروزه بحران‌های اجتماعی و زیست‌محیطی در سطح جهان، توجه شرکت‌ها و قانون‌گذاران را به گزارشگری پایداری جلب نموده است، اما آنچه در کنار این گزارشگری موضوعیت می‌یابد و برای تأیید آن لازم می‌شود، اعتباربخشی این گزارش‌ها است، از این رو، هدف این پژوهش، شناسایی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران است. این پژوهش کیفی است و داده‌ها به صورت میدانی گردآوری گردید و با استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۲۱ خبره انجام گرفت. روش مورد استفاده برای تحلیل یافته‌ها، تحلیل تم بوده است. برای پایایی داده‌ها از روش توافق درون موضوعی کاپا استفاده شده است که طبق ضریب کاپا بدست آمده، می‌توان بیان کرد که بالای ۷۵ درصد توافق درونی در کدگذاری وجود دارد که قابل قبول است. از یافته‌های پژوهش، چهارتم اصلی استخراج گردید که عبارت‌اند از: اهداف گزارشگری پایداری، الزامات و پیش‌نیازهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری، چالش‌ها و موانع اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری. علاوه بر این، در نتایج حاصل از پژوهش، ۹۹ مفهوم و ۳۰ تم فرعی شناسایی گردید. نکته قابل توجه این است که در بررسی فراوانی مفاهیم حاصل از پژوهش، مفاهیم «آموزش حساب‌برسان»، «زیرساخت نامناسب برای گزارشگری»، «هزینه اعتباربخشی»، «میزان حق‌الزحمه پایین برای حساب‌برسی» و «توجه بیشتر شرکت‌ها به حفظ محیط‌زیست»، جزء پرتکرارترین مفاهیم مصاحبه بودند. لذا نتایج حاصل از این پژوهش با سایر پژوهش‌ها در بعضی از کشورهای توسعه‌یافته و نیز در حال توسعه همخوانی دارند. به عنوان مثال، **یان و همکاران (۲۰۲۲)**، **گانا و الدوی (۲۰۲۱)** و **چانونتاپیپات (۲۰۲۱)** به «هزینه اعتباربخشی» به عنوان چالش اعتباربخشی، **یان و همکاران (۲۰۲۲)** به «محدودیت زمانی»، **بویرال و همکاران (۲۰۱۹)**، از «سیستم اطلاعاتی توسعه نیافته» به عنوان مانعی برای اعتباربخشی گزارش پایداری می‌توان اشاره کرد. همچنین در ایران پژوهش **رحمانی و محموددخانی (۱۴۰۰)** همسو با این پژوهش است. در پژوهش آن‌ها، دیدگاه حساب‌برسان و خبرگان صنعت بیمه جمع‌آوری شده و مصاحبه‌شوندگان بر اهمیت و ضرورت تهیه گزارشگری پایداری و اعتباربخشی آن تأکید داشتند. یافته‌های این پژوهش می‌تواند مورد استفاده نهادهای ناظر، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها و حرفه حساب‌برسی ایران قرار بگیرد تا برای اجرای اعتباربخشی گزارش‌های پایداری تمهیدات مؤثری اندیشه شود. از این رو پیشنهادهای برگرفته از این یافته‌ها و نتایج پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌گردد: ۱- با توجه به آن که اعتباربخشی گزارش پایداری، هنوز در ایران انجام نشده است، به سازمان حساب‌برسی پیشنهاد می‌شود تا استانداردهای مرتبط در این زمینه را با توجه به شرایط محیط قانونی و گزارشگری مالی و غیر مالی ایران، تدوین نماید. ۲- به قانون‌گذاران و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود زیرساخت‌های مناسب برای اجرای اعتباربخشی گزارش‌های پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را فراهم نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود به تشکیل سمینارها و جلسات آموزشی برای آشنایی بیشتر با این موضوع پرداخته شود. ۳- به سازمان حساب‌برسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، پیشنهاد می‌شود به آموزش و ترویج و تربیت حساب‌برسان و مشاوران حرفه‌ای جهت اعتباربخشی گزارش‌های پایداری همت گمارند. ۴- به مدیران شرکت‌های فعال در صنایع و

به‌خصوص شرکت‌های بین‌المللی پیشنهاد می‌شود برای افزایش شفافیت شرکت و بالا بردن کیفیت گزارشگری مالی، علاوه بر حسابرسی از متخصصان این حوزه دعوت نمایند که به تقویت و غنی بخشیدن به محتوا و اثربخشی گزارش‌های پایداری شرکت‌ها اهتمام ورزند.

با توجه به آن‌که موضوع اعتباربخشی گزارشگری پایداری در ایران جدید و نوپا است، نیازمند پژوهش‌های بیشتری در این حوزه است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود پس از اجرای اعتباربخشی در شرکت‌ها به بررسی میزان کارایی و اثربخشی آن پرداخته و عملکرد غیرمالی شرکت‌ها را با دوره‌های قبل از اجرا مقایسه نمایند.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

جمع‌آوری داده‌ها: معصومه کاظمی؛ تهیه گزارش پژوهش: معصومه کاظمی و دکتر قدرت‌اله برزگر؛ **تحلیل داده‌ها:** معصومه کاظمی و دکتر قدرت‌اله برزگر؛ **بازبینی و مشاوره علمی:** دکتر اسفندیار ملکیان کله‌بستی. این مقاله برگرفته از رساله دکتری معصومه کاظمی در رشته حسابداری به راهنمایی دکتر قدرت‌اله برزگر و مشاوره دکتر اسفندیار ملکیان کله‌بستی در دانشگاه مازندران است.

نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر نتایج، نگارش پیش‌نویس اولیه مقاله.

نویسنده دوم: استاد راهنمای رساله دکتری، طراحی و مفهوم‌سازی پژوهش، روش‌شناسی، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.

نویسنده سوم: استاد مشاور رساله دکتری، مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌ها، مشاوره علمی در فرآیند پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از استادان محترم و سایر افرادی که در فرآیند مصاحبه در پژوهش حاضر همکاری نمودند، تقدیر به عمل می‌آید.

منابع

احمدی، شیما و رحمانی، علی (۱۴۰۲). چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های صنعت بهابازار ایران به جهت گزارشگری پایداری و پایداری رویه‌ها. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۳(۲)، ۱۶۸-۱۲۷. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42898.1756

اخترشناس، داریوش؛ خدای‌پور، احمد و پورحیدری، امید (۱۴۰۰). تدوین و ارزیابی مدل موانع اجرا، افشا و استانداردگذاری پایداری شرکتی در ایران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۱)، ۲۴۹-۲۱۷. DOI: 10.52547/aapc.6.11.217

جمشیدی نوید، بابک و حیدری نژاد، قدرت اله (۱۳۹۹). گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت: چالش های استاندارد گذاری و خدمات اطمینان بخش. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۴)، ۸۳-۹۸. DOI: 10.22034/IAAS.2020.112775

رحمانی، علی (۱۴۰۱). پارادایم عصر نوین گزارشگری پایداری. *دهمین کنفرانس انجمن حسابداری مدیریت*، تهران، <https://imsym.ir/fa>.
رحمانی، علی و محمودخانی، مهناز (۱۴۰۰). ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش های پایداری: دیدگاه حسابرسان و خبرگان صنعت بیمه. *پژوهش های حسابرسی حرفه ای*، ۲(۵)، ۱۲۸-۱۵۶. DOI: 10.22034/JPAR.2022.550623.1082

رضائی پیتنوئی، یاسر و صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۸). عضویت در گروه های تجاری و گزارشگری پایداری شرکت. *مجله دانش حسابداری*، ۱۰(۳)، ۱۶۹-۱۹۷. DOI: 10.22103/JAK.2019.12706.2787

عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت ها. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۱(۴)، ۴۴-۲۳. DOI: 10.22108/FAR.2019.118585.1498

فاطری، علی؛ حجازی، رضوان و مشایخی، بیتا (۱۴۰۲). ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری ها. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۳)، ۵۹-۸۶. DOI: 10.22103/JAK.2023.20373.3786

کامیابی، یحیی؛ اسناد، فاطمه و فاضل دهکردی، عاطفه (۱۴۰۱). روش شناسی پژوهش کمی و کیفی در حسابداری: رویکردی جامع. انتشارات دانشگاه مازندران. <https://rms.umz.ac.ir/~ykamyabi/ViewResearch.aspx?ResearcherID=150734>

محمودی، رضا؛ طالب نیا، قدرت اله؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ احمدی؛ فائق و مرادی شهدادی، خسرو (۱۴۰۲). ارائه الگوی گزارشگری پایداری با رویکرد تئوری داده بنیاد در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *اقتصاد مالی*، ۴(۱۷)، ۲۰۷-۲۲۲. sanad.iau.ir/journal/ecj/Article/705598?jid=705598

مران جویری، مهدی (۱۴۰۰). آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابرسان رسمی ایران. *فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای*، ۱(۴)، ۳۲-۴۹. DOI: 10.22034/JPAR.2022.248650

ملانظری، مهناز؛ احمدی، شیما و سیل سپور، حسین (۱۴۰۴). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش، میزان و کیفیت گزارش های پایداری: کاربرد روش مرور سیستماتیک. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۱)، ۲۷-۵۰. DOI: 10.22103/JAK.2024.22361.3969

References

- Abdi, M., Kordestani, Gh., & 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].
- Ahmadi, Sh., & Rahmani, A. (2023). Challenges, motivations and opportunities of the Iranian Exchange Industry in order to issue sustainability reports and sustainability of procedures. *Accounting and Social Interests*, 13(2), 127-168. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42898.1756 [In Persian].
- Akhtarshenas, D., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2021). Development and evaluation of model of implementation barriers, disclosure and standardization of corporate sustainability in Iran. *Value and Behavioral Accounting*, 6(11), 217-249. DOI: 10.52547/aapc.6.11.217 [In Persian].
- Aliyu, S. (2024). Issues in sustainability reporting assurance: evidence from interviews. *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 15(3), 628-653. DOI: 10.1108/SAMPJ-07-2023-0457.
- Alsahali, K.F., & Malagueño, R. (2022). An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(5), 617-642. DOI: 10.1108/JAOC-05-2020-0060.
- Anisa, Y.D., & Nikmah. (2023). The role of external assurance in moderating the effect of sustainability reporting quality on firm value. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 5(1), 15-27. <https://doi.org/10.52728/ijtc.v5i1.974>.
- Arvidsson, S. (2018). A focus on challenges and future knowledge needs. *1st Subrea Conference Report. School Of Economics and Management / Lund University*, ISBN: 978-91-7267-409-7.

- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155, 703-721. DOI: [10.1007/s10551-017-3516-4](https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4).
- Borgato, B., & Marchini, L. (2021). Auditors' perceptions of integrated reporting assurance: insights from Italy. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 31-53. DOI: [10.1108/MEDAR-09-2019-0560](https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2019-0560).
- Briem, C.R., & Wald, A. (2018). Implementing third-party assurance in integrated reporting: Companies' motivation and auditors' role. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1461-1485. DOI: [10.1108/AAAJ-03-2016-2447](https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2447).
- Calabrese, A., Costa, R., Gastaldi, M., Ghiron, N.L., & Montalvan, R.A.V. (2021). Implications for sustainable development goals: A framework to assess company disclosure in sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 319, 128624. DOI: [10.1016/j.jclepro.2021.128624](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.128624).
- Castelo Branco, M., Delgado, C., Ferreira Gomes, S., & Cristina Pereira Eugénio, T. (2014). Factors influencing the assurance of sustainability reports in the context of the economic crisis in Portugal. *Managerial Auditing Journal*, 29(3), 237-252. DOI: [10.1108/MAJ-07-2013-0905](https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2013-0905).
- Channuntapipat, C. (2021). Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification? *Business Strategy and the Environment*, 30(2), 775-786. doi.org/10.1002/bse.2653.
- Costa, B., & Lima Crisóstomo, V. (2017). Comprehensiveness of corporate social responsibility report of Brazilian companies: An analysis of its evolution and determinants. *Cuadernos de Contabilidad*, 18(45), 125-151. DOI: [10.3390/risks10050103](https://doi.org/10.3390/risks10050103).
- Crossley, R. M., Elmagrhi, M. H., & Ntim, C. G. (2021). Sustainability and legitimacy theory: The case of sustainable social and environmental practices of small and medium-sized enterprises. *Business Strategy and the Environment*, 30(8), 3740-3762. <https://doi.org/10.1002/bse.2837>.
- Elaigwu, M., Abdulmalik, S. O., & Talab, H. R. (2022). Corporate integrity, external assurance and sustainability reporting quality: evidence from the Malaysian public listed companies. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 16(2), 410-440. DOI: [10.1108/APJBA-07-2021-0307](https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2021-0307).
- Elkins, H., & Entwistle, G. (2023). A Canadian response to the pursuit of global sustainability reporting standards. *Accounting Perspectives*, 22(1), 7-54. DOI: [10.1111/1911-3838.12297](https://doi.org/10.1111/1911-3838.12297).
- Fadil Al-Taie, B., & ALSaedi, R.F.Z. (2022). The role of the auditor in confirming the integrated reports - an exploratory study on a sample of external auditors in Iraq. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 28(131), 205-222. DOI: [10.33095/jeas.v28i131.2246](https://doi.org/10.33095/jeas.v28i131.2246).
- Fateri, A., Hejazi, R., & Mashayekhi, B. (2023). Presenting a Sustainability Reporting Model for Municipalities. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 59-86. DOI: [10.22103/JAK.2023.20373.3786](https://doi.org/10.22103/JAK.2023.20373.3786) [In Persian].
- Ganna, M., & Aladwey, L. (2021). Assuring corporate social responsibility reports: Motives and challenges of Egyptian companies. *Arab Journal of Administration*, 45(1), 1-14. DOI: [10.21608/aja.2021.101935.1172](https://doi.org/10.21608/aja.2021.101935.1172).
- Goicoechea, E., Gomez-Bezales, F., & Ugarte, J.V. (2019). Integrated reporting assurance: perceptions of auditors and users in Spain. *Sustainability*, 11(3), 1-19. DOI: [10.3390/su11030713](https://doi.org/10.3390/su11030713).
- Gomez-Trujillo, A.M., Gonzalez-Perez, M.A., & Baena-Rojas, J.J. (2023). Sustainable strategy as a lever for corporate legitimacy and long-term competitive advantage: an examination of an emerging market multinational. *European Business Review*, 36(1), 112-139. DOI: [10.1108/EBR-01-2023-0003](https://doi.org/10.1108/EBR-01-2023-0003).
- GRI (2013). The external assurance of sustainability reporting. *Global Reporting Initiative*. [PDF].
- Harrer, Th., & Lehner, O.M. (2024). Assuring the unknowable: A reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 67, 101413. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2023.101413>.
- Hațegan, C.D. (2022). Assurance on non-financial information – challenges and opportunities, *Audit Financiar*, 20(165) 158-171. DOI: [10.20869/AUDITF/2022/165/005](https://doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/005).
- Hoang, H., & Phang, S.Y. (2020). How does combined assurance affect the reliability of integrated reports and investors' judgments? *European Accounting Review*, 30(1), 175-195. DOI: [10.1080/09638180.2020.1745659](https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1745659).

- Jamshidi Navid, B., & Haidari Nezhad, Gh. (2020). Corporate social responsibility reporting: standardization challenges and assurance services. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 9(34), 83-98. DOI: [10.22034/IAAS.112775](https://doi.org/10.22034/IAAS.112775) [In Persian].
- Kamal-Chaoui, L., & Robert, A. (2009). Competitive cities and climate change. OECD Regional Development Working Papers, N 2. <https://www.researchgate.net/publication/46456670>.
- Kamyabi, Y., Asnad, F., Fazel Dehkordi, A. (2022). *Quantitative and qualitative research methodology in accounting: a comprehensive approach*. Mazandaran University Press, Mazandaran, <https://rms.umz.ac.ir/~ykamyabi/-ViewResearch.aspx?ResearcherID=150734> [In Persian].
- Koster, M., Vos, B., & van der Valk, W. (2019). Drivers and barriers for adoption of a leading social management standard (SA8000) in developing economies. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, 49(5), 534–551. <https://doi.org/10.1108/IJPDLM-01-2018-0037>.
- KPMG. (2020). The KPMG survey of sustainability reporting 2020. <https://www.tcfdhub.org/resource/the-time-has-come-the-kpmg-survey-of-sustainability-reporting-2020>.
- Laine, M., Tregidga, H., & Unerman, J. (2021). Sustainability accounting and accountability. *Routledge*, <https://www.amazon.com/Sustainability-Accounting-Accountability-Jan-Bebbington/dp/1032023104>.
- Lyon, T.P., & Maxwell, J.W. (2011). Corporate environmental disclosure under threat of audit. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20(1), 3-41. <https://doi.org/10.1111/j.1530-9134.2010.00282.x>.
- Mahmoudi, R., Talebnia, Gh.A., Vakilifard, H.R., Ahmadi, F., & Moradi shahdadi, Kh. (2023). Providing a model of sustainability reporting with the foundation data theory approach in companies listed on the Tehran Stock Exchang. *Financial Economics*, 4(17), 207-222. sanad.iau.ir/journal/705598?jid=705598 [In Persian].
- Maranjory, M. (2021). A test auditors attitude to marketing activities between members of Iranian association of certified public accountants. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 32-49. DOI: [10.22034/JPAR.248650](https://doi.org/10.22034/JPAR.248650) [In Persian].
- Maroun, W., & Atkins, J. (2015). The challenges of assuring integrated reports: Views from the South African auditing community. [PDF].
- Michelon, G., Sealy, R., & Trojanowski, G. (2020). Understanding research findings and evidence on corporate reporting: An independent literature review. [PDF].
- Molanazari, M., Ahmadi, Sh., & Seilspoor, H. (2024). Investigating determinants of adoption, quantity and quality of sustainability reports: Using systematic review. *Journal of Accounting Knowledge*, In Press, DOI: [10.22103/JAK.2024.22361.3969](https://doi.org/10.22103/JAK.2024.22361.3969) [In Persian].
- Peinado-Vara, E. (2022). Corporate social responsibility in Latin America. In *Corporate Citizenship in Latin America: New Challenges for Business* (pp. 61-70). Routledge, <https://dx.doi.org/10.18235/0008898>.
- Rahmani, A., & Mahmoudkhani, M. (2022). The necessity of preparing and assuring sustainability reports: The views of insurance industry experts and auditors. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 128-156. DOI: [10.22034/JPAR.2022.550623.1082](https://doi.org/10.22034/JPAR.2022.550623.1082) [In Persian].
- Rahmani, A. (2022). New era paradigm of sustainability reporting. *10th Management Accounting Association Conference*, Tehran [In Persian].
- Rezaei Pitenoei, Y., & Safari Gerayli, M. (2019). Business group affiliation and corporate sustainability reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(3), 169-197. DOI: [10.22103/JAK.2019.12706.2787](https://doi.org/10.22103/JAK.2019.12706.2787) [In Persian].
- Rossi, A., & Tarquinio, L. (2017). An analysis of sustainability report assurance statements: Evidence from Italian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 578-602. DOI: [10.1108/MAJ-07-2016-1408](https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2016-1408).
- Silva, S. (2021). Corporate contributions to the Sustainable Development Goals: An empirical analysis informed by legitimacy theory. *Journal of Cleaner Production*, 292, 125962. doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.125962.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967. DOI: [10.2308/accr.2009.84.3.937](https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937).
- Simoni, L., Bini, L., & Bellucci, M. (2020). Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: Evidence from European countries. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1059-1087. DOI: [10.1108/MEDAR-03-2019-0462](https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2019-0462).

- Tinjal, D., Pantea, L., & Buglea, A. (2015). A comparative evolution of sustainability reporting and its assurance Europe and the U.S.A. *Timisoara Journal of Economics and Business*, 8(1), 48–69. DOI: [10.1515/tjeb-2015-0004](https://doi.org/10.1515/tjeb-2015-0004).
- Torelli, R., Balluchi, F., & Furlotti, K. (2020). The materiality assessment and stakeholder engagement: A content analysis of sustainability reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(2), 470-484. <https://doi.org/10.1002/csr.1813>.
- Vizcaíno-González, M. (2021). Options approach to external assurance in non-financial reporting. *International Journal of Governance and Financial Intermediation*, 1(2), 155–166. doi.org/10.1504/IJGFI.2021.116843.
- Yan, M., Jia, F., Chen, L., & Yan, F. (2022). Assurance process for sustainability reporting: Towards a conceptual framework. *Journal of Cleaner Production*, 377, 134156. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>.

