

Research Article

Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model

Mostafa Abdi

Ph. D. Student in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Gholamreza Kordestani*

Associate Professor of Accounting, Faculty of Social Science, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

Javad Rezazade

Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Economic, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

Abstract

Due to the expansion of business activities in the world and the importance of sustainability in the organizational, academic and professional levels, sustainability is among the first goals of countries and companies. But Iran has paid less attention to this issue. In other words, there are currently causal, intervening, and context conditions, the strategies and consequences of this type of reporting have not been investigated. Therefore, in this research, we have attempted to design a coherent corporate sustainability reporting model based on the grounded theory. This research is qualitative and exploratory. This study is conducted through profound interviews with experts in the field of theoretical literature of financial reporting and social sciences, capital market, organization, industry, mining, trade, and environmental protection organization. By conducting 23 interviews in 2019 using snowball sampling. The results of the research show that the main Causal conditions that lead to sustainability reporting are environmental requirements, environmental incentives, environmental pressures, country's cultural and social characteristics, the country's political characteristics and the international environment's characteristics. Research findings also show that in order to achieve sustainability reporting, strategies should be developed such as identifying the entity responsible for sustainability, formulating principles and sustainability standards, establishing a sustainability and social responsibility committee in companies, familiarizing and training sustainability, establishing an internal control and effective reporting system and use new technologies are being adopted. Finally, a coherent research model show that corporate sustainability reporting could have implications such as increasing social trust, increasing the human life quality, preserving the environment for future generations, increasing capital markets, and increasing reporting quality. The findings of this study could help to develop this kind of report in Iran.

Key words: Stakeholders, Sustainability and Sustainable Development, Sustainability Information, Sustainability Reporting.

*gkordestani@yahoo.com

پژوهش‌های حسابداری مالی

سال یازدهم، شماره چهارم، پیاپی (۴۲)، زمستان ۱۳۹۸

تاریخ وصول: ۱۳۹۸/۰۵/۱۳

تاریخ بازنگری: ۱۳۹۸/۰۹/۱۸ و ۱۳۹۸/۰۹/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۹/۰۷

صص: ۴۴-۲۳

مقاله پژوهشی

طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها

مصطفی عبدی^{*}، غلامرضا کردستانی^{*۱}، جواد رضازاده^{***}

^{*} دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

abdi.accounting@yahoo.com

^{**} دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

gkordestani@yahoo.com

^{***} دانشیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

rezazadeh@modares.ac.ir

چکیده

با توجه به گسترش فعالیت‌های تجاری در جهان و اهمیت پایداری در حوزه‌های سازمانی، دانشگاهی و حرفه‌ای، مقوله پایداری جزء نخستین اهداف کشورها و شرکت‌ها قرار گرفته است. اما در کشور ایران توجه کمتری به این موضوع شده است. به عبارت دیگر در حال حاضر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای؛ راهبردها و پیامدهای این نوع گزارشگری مورد بررسی و کنکاش قرار نگرفته است. بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان طراحی گردد. این پژوهش، پژوهشی کیفی و اکتشافی است. این پژوهش به وسیله مصاحبه عمیق با افراد خبره در حوزه مبانی نظری گزارشگری مالی و علوم اجتماعی، حوزه بازار سرمایه، سازمان صنعت، معدن و تجارت و سازمان حفاظت محیط زیست اجرا شده و با انجام ۲۳ مصاحبه در سال ۱۳۹۸ به روش نمونه‌گیری گلوله برفی، به اشباع رسیده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد، 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 یافته‌های پژوهش نشان داد که برای دستیابی به گزارشگری پایداری باید راهبردهایی مانند مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای پایداری، ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها، آشنایی و آموزش مقوله پایداری، استقرار نظام کنترل داخلی و گزارشگری اثربخش و استفاده از فناوری‌های نوین 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 محیط زیست برای نسل‌های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری را در پی داشته باشد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به توسعه این نوع گزارش در ایران کمک نماید.

واژه‌های کلیدی: اطلاعات پایداری، پایداری و توسعه پایدار، ذی‌نفعان، گزارشگری پایداری.

مقدمه

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی دربارهٔ عملیات واحدهای تجاری، ارائهٔ صورت‌های مالی به روش سنتی پاسخگوی همهٔ نیازهای استفاده‌کنندگان نیست [۱۰]. گزارشگری مالی سنتی نه تنها اطلاعات کاملی را برای پاسخگویی فعالیت‌های تجاری در اختیار نمی‌گذارد، حتی از ارائهٔ کافی و مناسب عملکرد اقتصادی و ارزش تجاری یک شرکت نیز ناتوان است [۳]. به عبارت دیگر، با گسترش فعالیت‌های تجاری در جهان، استفاده از سیستم‌های حسابداری سنتی امروزی، امکان اندازه‌گیری و سنجش آثار خارجی عملیات سازمان را با دشواری مواجه کرده است. سیستم‌های حسابداری سنتی، عملکرد واحد تجاری را از جنبه‌های خاص ارزیابی می‌کند؛ به طوری که نمی‌تواند در برگیرندهٔ آثار محیطی و اجتماعی سازمان‌ها باشد. یک راه حل مهم برای تأمین این نیازها، گزارشگری پایداری است.

گزارشی پایداری، گزارشی سازمانی است که اطلاعاتی دربارهٔ عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی را در اختیار می‌گذارد [۹]. افشای اطلاعات پایداری^۲ شرکت‌ها با هدف افزایش شفافیت، ارتقای ارزش برند، حسن شهرت و مشروعیت، توانایی بهینه‌کاوی در برابر رقبا، علامت‌دهی رقابت‌پذیری، انگیزش کارکنان و حمایت از فرایندهای کنترل و اطلاعات شرکت صورت می‌گیرد [۱۶]. امروزه اهمیت مفهوم پایداری با توجه به ابعاد مختلف آن به اندازه‌ای است که سازمان‌ها و نهادهای زیادی در سطح جهان به این موضوع توجه دارند؛ برای نمونه، فدراسیون بین‌المللی

حسابداران^۳ نیز در نشست‌های اعضای خود به این موضوع توجه ویژه‌ای داشته و حتی چارچوب نظری نیز برای مفهوم پایداری تعریف کرده است؛ بنابراین به نظر می‌رسد طراحی گزارشگری پایداری شرکت‌ها دارای اهمیت باشد.

ضرورت انجام این پژوهش آن است که در حال حاضر در ایران هیچ‌گونه مقررات اجباری یا دستورالعملی برای افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری وجود ندارد و سطح افشای این شاخص‌ها در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بسیار پایین است. همچنین در حال حاضر، شاخص‌های مرتبط با فعالیت‌های پایداری به دلیل ناتوانی نظام گزارشگری مالی سنتی به طور مناسب افشا نمی‌شود. این ناتوانی به گونه‌ای است که در حال حاضر تقاضای زیادی برای تغییر در هدف گزارشگری مالی سنتی به سمت گزارشگری پایداری مبتنی بر اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی به وجود آمده است [۵]. این موضوع سبب شده است افزون بر طرح شیوه‌های گزارشگری جدید، نیاز به پژوهش‌های گسترده‌ای در این حوزه نیز احساس شود.

در سال‌های اخیر پژوهش‌هایی در حوزهٔ گزارشگری پایداری در داخل کشور انجام شده است. نمونه‌ای از این پژوهش‌ها، مطالعات ییلویی خمسلویی و همکاران [۱۱]، معصومی و همکاران [۷]، خوزین و همکاران [۲]، ستایش و مهتری [۳]، کاشانی‌پور و همکاران [۶] و فخاری و همکاران [۵] است. وجه تمایز این پژوهش با پژوهش‌های ذکرشده این است که در این مطالعات، سعی شده است با استفاده از امتیاز و شاخص‌های گزارشگری پایداری

^۱ Sustainability Reporting^۲ Sustainability Information^۳ International Federation of Accountants (IFAC)

پیشنهادشده سازمان ابتکار گزارشگری جهانی^۱ برای شرکت‌های ایرانی، امتیاز گزارشگری پایداری محاسبه شود. سپس روابط متغیرهای مالی، حسابداری و سایر متغیرها را با یکدیگر آزمون می‌کند؛ اما در این پژوهش سعی شد الگوی منسجمی از گزارشگری پایداری شرکت‌های ایرانی طراحی شود تا علاوه بر یافته‌های ارزشمند پژوهش‌های گذشته، کاربردهای عملی نیز برای تدوین استانداردها و رهنمودهای مرتبط با پایداری در پی داشته باشد؛ در نتیجه، با توجه به اهمیت مبحث گزارشگری پایداری در سال‌های اخیر، در این پژوهش سعی شد الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای؛ راهبردها و پیامدهای گزارشگری پایداری) به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان طراحی شود. نتایج این پژوهش فرآیند تدوین استانداردها و رهنمودهای مرتبط با گزارشگری پایداری را تسهیل می‌کنند. همچنین با انجام این مطالعه، ادبیات گزارشگری پایداری توسعه می‌یابد و پژوهشگران آتی می‌توانند از نتایج این پژوهش در بسط ادبیات پژوهش خود بهره‌مند شوند. در ادامه مبانی نظری و تجربی پژوهش، فرضیه پژوهش، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شوند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مفهوم و تاریخچه گزارشگری پایداری

اصطلاح پایداری، از مفهوم وسیع‌تری با نام توسعه پایدار^۲ گرفته شده است. طبق تعریف کمسیون جهانی محیط زیست و توسعه^۳، توسعه پایدار،

توسعه‌ای است که نیازهای نسل فعلی را برآورده می‌کند؛ بدون آنکه توانایی و حق نسل آینده را در تأمین نیازهایش از محیط زیست و منابع طبیعی به مخاطره اندازد [۲۵]. واژه پایداری می‌تواند تلاشی برای فراهم کردن بهترین نتیجه برای بشر و محیط زیست فعلی و آینده در نظر گرفته شود و شامل استمرار ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی جامعه بشری باشد [۲۰].

از دیدگاه تاریخی، توسعه و تمرکز گزارشگری با محوریت پایداری دارای روند تکاملی است. به‌گونه‌ای که در دهه ۱۹۷۰ میلادی گزارشگری مالی سنتی در کشورهای غربی در برخی از مواقع با گزارش‌های اجتماعی^۴ اضافی تکمیل می‌شد و در دهه ۱۹۷۰ میلادی این تمرکز به سمت موضوع‌های زیست محیطی، از قبیل تولید ضایعات و آلودگی سوق پیدا کرد و بیشتر جایگزین اولویت گزارشگری اجتماعی شد. در پایان دهه ۱۹۹۰ میلادی توجه هم‌زمان به ابعاد زیست محیطی و اجتماعی در یک گزارش سبب شد گزارشگری آن مجزا از گزارش‌های مالی سنتی مطرح شود. این روند همگام با توسعه و تدوین استانداردهای داوطلبانه از طریق الگوی گزارشگری جهانی بوده است که امروزه استاندارد جهانی برای گزارشگری پایداری در نظر گرفته می‌شود [۲۲]. درواقع، گزارشگری پایداری، گزارش سازمانی است که علاوه بر عملکرد اقتصادی، اطلاعاتی درباره عملکرد زیست محیطی و اجتماعی و نظام راهبری شرکت را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد [۹].

^۱ Global Reporting Initiative (GRI)

^۲ Sustainable Development

^۳ World Commission on Environment and Development

^۴ Social Reporting

^۵ Environmental, Social and Governance (ESG)

احساس نیاز به گزارشگری پایداری

در گذشته، بیشتر شرکت‌ها چنین فرض می‌کردند که مسئولیت آنها تنها محدود به افشای اطلاعات عملکرد مالی یا اطلاعات کمی در راستای تمرکز اصلی بر حداکثرسازی سود است؛ بنابراین، شرکت‌ها به مسائل مربوط به افشای زیست محیطی و اجتماعی و نظام راهبری توجه کافی نداشتند؛ زیرا این دسته از اطلاعات، موضوعات غیرمالی بودند؛ اما در حال حاضر، سازوکار تغییر کرده و گزارشگری غیرمالی در حال افزایش است؛ در نتیجه، شرکت‌ها، سهامداران و ذی‌نفعان متوجه‌اند که این مسائل در نهایت به ثبات و دوام کلی آنها در بلندمدت تأثیر می‌گذارد.

در سال‌های اخیر توجه نهادهای دانشگاهی نیز به موضوع پایداری افزایش یافته است؛ به‌طوری‌که مقالات منتشرشده در این زمینه بیان‌کننده این موضوع است. علاوه بر این، به نظر می‌رسد آگاهی سازمان‌ها نیز نسبت به اهمیت فعالیت‌های تجاری پایدار افزایش یافته است. طبق نتایج پژوهش رضایی [۲۳]، در سال ۲۰۱۵، ۷۲ درصد از ۲۵۰ شرکت بزرگ جهان، داوطلبانه گزارش‌های پایداری را ارائه کرده‌اند. همچنین نهادهای حرفه‌ای حسابداری نیز توجه ویژه‌ای به مباحث پایداری از خود نشان داده‌اند. باوجود رشد و توجه زیاد کشورها و شرکت‌ها به مقوله پایداری، توجه کافی به موضوع پایداری در ایران نشده است.

در پژوهشی که مؤسسه حسابرسی کی‌پی‌ام جی^۱ [۱۹]، بین ۳۷۸ مدیر ارشد شرکت‌های بزرگ جهان انجام داد، مشخص شد ۶۲ درصد این شرکت‌ها دارای راهبرد پایداری شرکتی‌اند. نتایج گزارش فدراسیون جهانی حسابداران^۲ [۱۷] نیز نشان می‌دهد

جنبه‌های مختلف پایداری، در نهایت بر عملکرد مالی و توانایی سازمان در ایجاد ارزش در طول زمان تأثیر می‌گذارد.

در بسیاری از کشورها نظیر دانمارک، برزیل، سنگاپور، فرانسه و آفریقای جنوبی الزامات پایداری شرکتی اجرا می‌شود. ازجمله بورس‌هایی که به‌تازگی تلاش‌های مؤثری را در این زمینه انجام داده، بورس مکزیک است. بورس اوراق بهادار مکزیک، سومین شاخص پایداری جهان را طراحی کرد. این بورس به‌تازگی راه‌اندازی شاخص پایداری^۳ جدید خود را اعلام کرد که پس از شاخص پایداری لندن^۴ و شاخص پایداری داو جونز^۵ سومین شاخص پایداری در نوع خود است. همچنین کشورهای دانمارک، نروژ و سوئد، شرکت‌ها را به گزارش آثار زیست محیطی ملزم می‌کند [۱۵]. در اهمیت گزارشگری پایداری بیان می‌شود قوانین کشورهای فرانسه و انگلستان، شرکت‌های خاصی را برای گزارش اطلاعات با محوریت پایداری ملزم می‌کند [۱۴]؛ بنابراین شاید پایداری شرکت‌ها در دهه‌های اخیر مهم‌ترین نگرانی دولت‌ها و سازمان‌های تجاری است.

همچنین در بازار سرمایه ایران، آیین‌نامه حاکمیت شرکتی تدوین شد و انتظار می‌رود در آینده نزدیک الزامات گزارشگری پایداری افزایش یابد؛ در نتیجه، به نظر می‌رسد انجام پژوهشی درباره الگوی منسجم گزارشگری پایداری (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای؛ راهبردها و پیامدهای گزارشگری پایداری) به توسعه این نوع گزارشگری در ایران کمک کند.

^۳ Mexican Sustainability Index

^۴ London Sustainability Index

^۵ Dow Jones Sustainability Index

^۱ KPMG

^۲ International Federation of Accountants (IFAC)

الگوی منسجم گزارشگری پایداری

سازمان گزارشگری ابتکار جهانی، سازمانی بین‌المللی و مستقل است که از سال ۱۹۹۷ میلادی پیشرو تلاش‌های انجام‌شده در زمینه گزارشگری پایداری بوده است. در سال ۲۰۱۶ میلادی این سازمان نخستین استانداردهای جهانی گزارشگری پایداری تهیه‌شده با هیئت استانداردهای پایداری جهانی^۱ را ارائه کرد. استانداردهای مزبور شامل ۳۶ استاندارد بوده که ۳ نمونه از آن عمومی، ۶ نمونه اقتصادی، ۸ نمونه زیست‌محیطی و ۱۹ نمونه اجتماعی است و تاریخ پیشنهادی برای اجرای آن از جولای ۲۰۱۸ میلادی است؛ هرچند اجرای قبل از این تاریخ نیز توصیه شده است [۱۴]. با وجود اینکه این استانداردها شامل تمامی عناوین ذکرشده برای گزارش‌های با محوریت پایداری است و استانداردهایی چندجانبه برای گزارشگری غیرمالی را ارائه می‌کند؛ اما تمرکز آن بر موضوع‌های اجتماعی و زیست‌محیطی است و تنها تعداد محدود و در عوض کلی از شاخص‌های اقتصادی را پوشش می‌دهد و مقررات تفصیلی‌تر برای گزارشگری موضوع‌های اقتصادی را به چارچوب‌های مقرراتی موجود برای گزارشگری مالی از قبیل اصول پذیرفته‌شده حسابداری آمریکا و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارجاع می‌دهد (فخاری و همکاران، ۱۳۹۶)؛ اما در حال حاضر، با وجود رهنمودها و استانداردهای الگوی گزارشگری جهانی درباره گزارشگری پایداری، رویه جاری گزارشگری با محوریت پایداری در اصل ماهیتی داوطلبانه دارد؛ به گونه‌ای که شرکت‌ها در افشاکردن یا نکردن این اطلاعات آزادند. به عبارت دیگر، در حال حاضر هیچ اجباری برای

افشای اطلاعات پایداری در گزارش‌های سالانه وجود ندارد. در پرتو این اختیار عمل، در گزارشگری شرکت‌ها از عناوین زیادی برای توصیف گزارش‌های فعلی از قبیل گزارشگری شهروندی شرکتی، مسئولیت اجتماعی شرکت، توسعه پایدار، هزینه‌های توسعه پایدار و درنهایت گزارشگری پایداری استفاده می‌شود [۱۹]. نبود قانون برای گزارشگری پایداری باعث ایجاد مشکلات مختلفی نیز شده است. براساس نظر انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۲ (۲۰۱۵) [۲۴]، مشکلات مذکور عبارت‌اند از:

۱. به دلیل داوطلبانه‌بودن این گزارش‌ها، همه شرکت‌ها چنین اطلاعاتی را افشا نمی‌کنند.
۲. ممکن است اطلاعاتی افشا شوند که کامل یا اتکاپذیر نیستند و بسیاری از شرکت‌ها صرفاً اطلاعاتی را افشا می‌کنند که جنبه مثبتی از آنها را نشان می‌دهد.
۳. احتمال نبود یکنواختی در اطلاعات ارائه‌شده در سال‌های مختلف وجود دارد.
۴. برخی از شرکت‌ها به‌ویژه شرکت‌های کوچک و متوسط عقیده دارند هزینه‌های تهیه و ارائه اطلاعات اضافی در این زمینه بیشتر از منافع آن است.

طبق نظر آلوارز و اورتا [۱۳]، درک عوامل مؤثر بر انتشار گزارشگری پایداری ممکن است به شرکت‌ها کمک کند شفافیت گزارشگری برای کاربران و همچنین تصویر آنها در جوامع را بهبود بخشد. در چنین شرایطی همه کشورها باید با در نظر گرفتن اهمیت روزافزون مقوله توسعه پایدار اقداماتی مناسب را در این مسیر به عمل آورند. نظر به نقش بسیار مهم شرکت‌ها در این زمینه، یکی از اقدامات سودمند در

² The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

¹ International Sustainability Standard Board (ISSB)

این زمینه، طراحی الگوی گزارشگری پایداری شرکت‌ها است تا حسب اقدامات لازم برای اجرای گزارشگری پایداری انجام شود [۴].

در حال حاضر، الزام و چارچوبی برای شرکت‌های ایرانی به‌منظور گزارش پایداری وجود ندارد؛ در نتیجه، شرکت‌ها ابزار کافی و مناسبی برای اندازه‌گیری، اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به ذی‌نفعان داخلی و خارجی در جهت اهداف توسعه پایداری را ندارند؛ بنابراین، امکان درک ریسک‌ها و فرصت‌ها برای مدیران سازمان‌ها و همچنین ذی‌نفعان شرکت‌ها وجود ندارد. با نبود گزارشگری پایداری، اعمال مدیریت بلندمدت راهبردی و طرح‌های کسب‌وکار با مشکل مواجه می‌شود. همچنین با نبود گزارشگری پایداری مقایسه عملکرد به‌طور داخلی، بین سازمانی و بین بخش‌های مختلف صنعت با مشکل مواجه می‌شود؛ در نتیجه، گزارش پایداری توانایی ذی‌نفعان را برای درک ارزش حقیقی سازمان و دارایی‌های ملموس و غیرملموس آن تسهیل می‌بخشد؛ بنابراین، در این پژوهش تلاش می‌شود به‌منظور کاهش مشکلات اشاره‌شده، الگوی منسجم گزارشگری پایداری در ایران طراحی شود.

پرسش‌های پژوهش

در راستای دستیابی به هدف اصلی پژوهش که به دنبال اثبات یا رد ادعای خاصی نبوده و صرفاً در پی طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌هاست، طرح فرضیه برای پژوهش حاضر ضرورتی ندارد و اهم تلاش، صرف پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش می‌شود. بر اساس این، پرسش‌های فرعی پژوهش به شرح زیر طرح می‌شوند:

پرسش اول: شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای گزارشگری پایداری چیست؟

پرسش دوم: راهبردهای گزارشگری پایداری چیست؟

پرسش سوم: پیامدهای گزارشگری پایداری چیست؟

روش پژوهش

هدف پژوهش حاضر، طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری از نظر خبرگان به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است (علت استفاده از این روش در ادامه گزارش شده است)؛ در نتیجه، از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۸ انجام شده‌اند. از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است: ۱- پژوهشی با موضوع طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری، با روش این پژوهش (نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان) در کشور انجام نشده است؛ ۲- نتایج این پژوهش به ارائه یک نظریه منتج می‌شود؛ ۳- یافته‌های این پژوهش دانش موجود را در زمینه گزارشگری پایداری توسعه می‌دهد. این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه، مشاهده و مشارکت گردآوری می‌شود که در این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه جمع‌آوری شده‌اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تعبیر و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به «کدگذاری»^۱ موسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش‌های نوشته‌شده یا ترسیم نمودارها و

^۱ Coding

شکل‌ها یا ارائه شفاهی که در این پژوهش از روش نموداری استفاده شده است. همچنین این پژوهش از منظر نتیجه اجرا از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود درباره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل گروه‌های زیر است:

۱. گروه اول آن دسته از خبرگانی هستند که با مبانی نظری گزارشگری مالی و حوزه علوم اجتماعی (بعد اجتماعی) آشنایی کامل دارند و در این خصوص صاحب‌نظرند. این گروه شامل اعضای هیئت علمی عضو گروه‌های حسابداری، مدیریت مالی و علوم اجتماعی دانشگاه‌های مادر کشور (منظور از دانشگاه‌های مادر، دانشگاه‌هایی هستند که در رشته‌های تحصیلی ذکرشده دارای مقطع دکتری‌اند) بوده است و دست‌کم دو پژوهش رسمی و منتشرشده در حوزه معیارهای گزارشگری پایداری (اقتصادی، زیست محیطی، اجتماعی و نظام راهبری) داشته باشند. این گروه از دیدگاه نظری قوی‌تری برخوردارند. ۱۴ نفر از افراد متخصص در این دسته در مصاحبه‌ها شرکت کردند.

۲. گروه دوم متشکل از فعالان بازار سرمایه، مدیران عامل و مالی شرکت‌ها، مدیران ارشد بورس اوراق بهادار، مدیران و کارشناسان ارشد شرکت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین شرکت‌های کارگزاری است که عمدتاً از تجربه کافی در استفاده از گزارش‌های مالی در تجزیه و تحلیل شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار و تصمیم‌گیری برای خرید یا

واگذاری سهام برخوردارند. این گروه از تجربه عملی بیشتری در بازار سرمایه برخوردارند. ۵ نفر از افراد حرفه‌ای از این گروه به سؤالات مصاحبه پاسخ دادند.

۳. گروه سوم، کارشناسان و مدیران سازمان حفاظت از محیط زیست‌اند. نظرات ۲ نفر از متخصصین این گروه در مصاحبه‌ها اخذ شد.

۴. گروه چهارم، مدیران سازمان صنعت، معدن و تجارت‌اند. این افراد می‌توانند نماینده صنایع مختلف در نظر گرفته شوند. ۲ نفر از خبرگان این گروه در مصاحبه‌ها شرکت کردند.^۱

دلیل انتخاب این افراد بدین شکل است که این افراد به طرق مختلف در بعد مالی عملکرد پایداری (جنبه اقتصادی) و ابعاد غیرمالی عملکرد پایداری (زیست محیطی، عملکرد اجتماعی و نظام راهبری) یا تجربه عملی - حرفه‌ای یا تخصص پژوهشی دارند.

همان‌گونه که بیان شد این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است. پژوهش کیفی انواعی دارد و به شیوه‌های مختلف انجام می‌شود؛ یکی از این شیوه‌ها نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان‌آست. در این پژوهش از این روش استفاده شده است. علت استفاده از این روش و شرح این روش به‌اختصار در ادامه آمده و با توجه به شناخته‌شدن این روش در بین

^۱ در حال حاضر گزارشگری پایداری در کشور جنبه الزامی ندارد و همچنان بسیاری از مدیران (مالی، صنعتی و محیط زیست) با مفاهیم این نوع گزارشگری آشنا نیستند؛ بنابراین در این پژوهش سعی شد بیشتر از نظرات جامعه دانشگاهی استفاده شود که تجربه و آشنایی بیشتری با مفاهیم جدید گزارشگری به‌صورت عام و گزارشگری پایداری به‌صورت خاص داشته باشند. همچنین در گروه‌هایی که از ۲ نفر استفاده شد، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع می‌رسند و طبق نظر استراوس و کوربین در چنین شرایطی لازم نیست مصاحبه جدیدی صورت گیرد [۲۰].

افراد دانشگاهی، از تشریح جزئیات این روش اجتناب شده است.

نظریه پردازی زمینه‌بنیان

نظریه زمینه‌بنیان، روش نظام‌مند و کیفی برای خلق نظریه‌ای است که در سطح گسترده به تبیین برآیند، کنش یا کنش متقابل موضوعی با هویت مشخص بر می‌گردد. به گفته استراوس و کربین نظریه زمینه‌بنیان آن نظریه‌ای است که مستقیماً از داده‌هایی استخراج شده است که در جریان پژوهش به صورت منظم گرد آمده و تحلیل شده‌اند. در این روش، گردآوری داده‌ها، تحلیل و نظریه نهایی با یکدیگر در ارتباط تنگاتنگ‌اند. اگرچه هر یک از رویدادهای مختلف پژوهشی برای تفسیر داده‌ها اهمیت متفاوتی قائل‌اند، تفسیر داده‌ها در قلب پژوهش‌های کیفی جای دارد. در روش زمینه‌بنیان نیز تفسیر داده‌ها، نقش اصلی و محوری در فرایند پژوهش دارد [۲۰].

مهم‌ترین دلایل انتخاب این روش به شرح زیر است [۱]:

- زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً نمونه‌های شناخته‌شده کمی وجود داشته باشد؛
- زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در نمونه خاصی را داشته باشند؛
- زمانی که پژوهشگران علاقه داشته باشند نظریه‌های موجود را به چالش بکشند؛
- زمانی که هیچ نظریه زمینه‌ای برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای بررسی شده وجود نداشته باشد؛

- زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد.

اجرای نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به‌طور کلی در دو گام اساسی به شرح زیر انجام می‌شود:

گام اول - گردآوری داده‌ها: داده‌های اولیه این

پژوهش از منبع مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان^۱ و با رویکردی اکتشافی^۲ با استفاده از ۳ سؤال کلی و باز به شرح زیر جمع‌آوری شده است.

۱. چه عواملی بر تمایل و قصد شرکت‌ها برای گزارشگری پایداری مؤثرند؟ این عوامل می‌تواند مربوط به محیط درون شرکت، محیط سطح کلان اقتصادی یا سطح بین‌المللی باشد (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای).

۲. شرکت‌ها برای گزارشگری پایداری چه اقداماتی را باید انجام دهند؟ (راهبردها)

۳. گزارشگری پایداری چه تأثیری در سطح شرکت، کشور و بین‌المللی دارد؟ (پیامدها)

گام دوم - کدگذاری متن و نظریه‌پردازی: فرایند کدگذاری داده‌ها شامل سه سطح است: کدگذاری باز^۳، کدگذاری محوری^۴ و کدگذاری انتخابی^۵ که در ادامه توضیح داده می‌شوند:

- **کدگذاری باز:** طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شوند. سپس این «مفاهیم» براساس مشابهت‌هایشان طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار «مقوله‌پردازی» گفته می‌شود و «مقوله»، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز

¹ Interview with Experts

² Exploratory Approach

³ Open Coding

⁴ Axial Coding

⁵ Selective coding

مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌هاست.

● **کدگذاری محوری:** در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در پایان این مرحله، مقوله‌ها بر حسب شرایط به شرایط علی^۱، شرایط مداخله‌گر^۲، شرایط زمینه‌ای^۳، راهبردها^۴ و پیامدها^۵ تقسیم می‌شوند. مقوله اصلی^۶ در این پژوهش گزارشگری پایداری است.

● **کدگذاری انتخابی و خلق نظریه:** در این پژوهش الگوی ایجادشده با استفاده از نمودار و روایت ارائه می‌شود. شکل ۱ الگوی نهایی پژوهش را نشان می‌دهد [۱].

نمونه‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، عموماً به صورت هدفمند^۷ و به روش گلوله برفی^۸ انتخاب می‌شوند. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامع راهنمایی می‌کنند. به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها خواسته شد سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر درخصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. بر اساس این، تعداد ۲۳ مصاحبه انجام شدند و نمونه‌گیری به اشباع نظری^۹ رسید و مصاحبه

جدیدی صورت نگرفت. منظور از اشباع نظری، یعنی با انجام آخرین مصاحبه هیچ مفهوم و مقوله جدیدی شکل نگیرد و مصاحبه‌های انجام‌شده برای شروع تحلیل آماری کفایت می‌کند. میانگین مدت زمان مصاحبه برای طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری، تقریباً ۲۵ دقیقه است. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، پس از مصاحبه با ۳ نفر از خبرگان دانشگاه، حرفه و صنعت و اخذ نظرات آنها، رهنمود مصاحبه تهیه شد و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت گرفت. با افزایش تعداد مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه‌ها نیز گسترش یافت. روش شناسایی و انتخاب این افراد بدین شکل است که یا در حوزه گزارشگری پایداری دارای پژوهش یا کتاب چاپ‌شده بوده یا به صورت عملی گزارش پایداری را تهیه کرده یا اینکه استانداردهای گزارشگری پایداری را ترجمه کرده‌اند. کل مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه‌شوندگان ضبط شدند و پژوهشگران هر مصاحبه را چندین بار بررسی کردند. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۳ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۳ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. خبرگان عموماً مدل استخراج‌شده را معتبر تلقی کردند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی داده‌ها

هدف این پژوهش، طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها است. با ۲۳ نفر از خبرگان حوزه‌های مبانی نظری گزارشگری، فعالان بازار سرمایه، سازمان حفاظت از محیط زیست و سازمان صنعت، معدن و تجارت مصاحبه عمیق

^۱ Causal Conditions

^۲ Intervening Conditions

^۳ Contextual Conditions

^۴ Strategies

^۵ Consequences

^۶ Core Category

^۷ Purposive Sampling

^۸ Snow ball

^۹ Theoretical Saturation

صورت گرفت. در نگاره (۱) مشخصات کلی مصاحبه‌شوندگان گزارش شده است.

نگاره ۱: آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

معیار اصلی	جنسیت	رشته تحصیلی	مدرک تحصیلی	تجربه کاری	حوزه تخصص
معیار فرعی طبقه‌بندی	مرد	زن	حسابداری و حسابداری مالی	مدیریت و مالی	سایر
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
	۲۰	۳	۱۸	۳	۲
تعداد	۲۰				

منبع: یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها

کدگذاری باز

نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌هاست. در ادامه چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگان به صورت نمونه و به صورت اختصار در ادامه ارائه شده است: «عوامل بسیار زیادی بر گزارشگری پایداری تأثیر می‌گذارند. نخست باید به استفاده‌کنندگان این نوع گزارشگری توجه شود. همه افراد و گروه‌ها از این نوع گزارشگری منتفع می‌شوند و همه افراد [نظریه ذی‌نفعان] در زیر چتر گزارشگری پایداری قرار دارند؛ اما با توجه به اینکه ما (کشور ایران) در راستای بین‌المللی شدن حرکت می‌کنیم و می‌خواهیم به سازمان‌های جهانی [الزامات سازمان‌ها و نهادهای بین‌المللی] بپیوندیم یا می‌خواهیم در بازارهای جهانی باشیم یا اینکه می‌خواهیم بورس ما بین‌المللی [پذیرش در نهادهای بین‌المللی] شود، باید این نوع گزارشگری را انجام دهیم؛ ولی در شرایط حاضر، با توجه به وضعیت اقتصادی کشور [شرایط اقتصادی

کشور] و تحریم‌ها [تحریم]، برای این نوع گزارشگری یک نوع اجبار [الزام قانونی] باید باشد؛ اما پس از برطرف شدن تحریم‌ها، شرکت‌ها با احتمال بیشتری به صورت داوطلبانه گزارشگری پایداری را انجام می‌دهند. الان چند درصد از شرکت‌های ما بین‌المللی هستند. چون شرکت فولاد در سطح بین‌المللی [بین‌المللی بودن شرکت] فعالیت می‌کند، این نوع گزارش‌ها را تهیه می‌کند. اگر شرکت‌ها بخواهند به سوی جهانی شدن پیش بروند، در آن صورت مجبور [الزام قانونی] خواهند بود این نوع گزارش‌ها را تهیه کنند؛ برای مثال، اگر شرکت در بازارهای خارجی قرار داشته و صادرات و واردات محصول [بین‌المللی بودن شرکت] داشته باشد، خیلی مهم است که گزارشگری پایداری انجام دهد؛ برای نمونه، شرکت‌های دارویی را در نظر بگیرید، این شرکت‌ها صادرات محصول دارند و مجبورند برای بقا در صنعت رقابتی [رقابت در صنعت] خود، الزامات سازمان بین‌المللی استانداردسازی^۱

^۱ International Organization for Standardization (ISO)

[دستورالعمل‌های مدیریتی] را نیز رعایت کنند. همچنین استفاده‌کنندگان از گزارشگری پایداری از مزایا و اثرات آن به‌صورت کامل، آگاه [آگاهی افراد از حقوق خود در جامعه] نیستند. سطح فرهنگی ما [فرهنگ ملی کشور] آنقدر بالا نرفته است که محصولات شرکت‌هایی را بخریم که مسائل پایداری را رعایت می‌کنند؛ ولی اگر در ایران سازمانی وجود داشته باشد که شرکت‌ها را براساس رعایت مسائل پایداری، رتبه‌بندی [سیستم‌های رتبه‌بندی] کند، وضعیت بسیار متفاوت خواهد بود. دولت‌ها نیز باید شرکت‌ها را به این نوع گزارشگری تشویق کنند؛ برای مثال، دولت‌ها می‌توانند بسته‌هایی را تعریف کنند که اگر شرکتی گزارشگری پایداری را منتشر کند، مالیات با نرخ کمتری [مشوق‌های مالیاتی] پرداخت کند یا اینکه می‌تواند تسهیلات با نرخ کارمزد کمتری [مشوق‌های اعتباری] را دریافت کند. افرادی که در هیئت مدیره شرکت‌ها نیز فعالیت می‌کنند، نقش مهمی در تمایل شرکت‌ها برای گزارشگری پایداری دارند. فرض کنید هرچقدر تعداد اعضای مستقل [استقلال اعضای هیئت مدیره] و دارای تخصص مالی [تخصص مالی اعضای هیئت مدیره] در هیئت مدیره زیاد باشد، احتمال گزارشگری پایداری نیز افزایش پیدا می‌کند یا اگر مانند شرکت‌های خارجی، بیشتر اعضای هیئت مدیره را زنان [تنوع جنسیتی اعضای هیئت مدیره] تشکیل داده باشند، با احتمال بیشتری گزارشگری پایداری توسط آن شرکت منتشر خواهد شد؛ اما به نظر من، برای گزارشگری پایداری در داخل شرکت‌ها باید در ابتدا سیستم مکانیزه شود. باید نرم‌افزار و سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمان^۱ استفاده از سیستم

برنامه‌ریزی منابع سازمان^۲ پیاده شود. همچنین برای سنجش اثرات زیست محیطی در این نوع گزارش‌ها، حسابداران به‌تنهایی دانش و تخصص کافی را ندارند. فرض کنید می‌خواهیم میزان آلودگی محیط زیست را بسنجیم، باید از فناوری‌های نوین نظیر هوش مصنوعی^۲ [استفاده از هوش مصنوعی] بهره گرفته شود. در این زمینه حسابداران باید از نظرات مهندسان سایر رشته‌ها نیز استفاده کنند و در داخل شرکت‌ها کمیته‌ای [ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت] نیز به همین منظور تشکیل شود؛ البته اعضای این کمیته باید به‌صورت دوره‌ای و منظم آموزش‌های لازم [برگزاری دوره‌های تخصصی پایداری در شرکت‌ها] را ببینند. ما در یک سیاره به نام زمین زندگی می‌کنیم. این سیاره با محدودیت‌هایی مواجه است و درنهایت فناپذیر است. اگر بخواهیم مسائل توسعه پایدار را رعایت نکنیم، به‌سادگی همه منابع تمام می‌شوند؛ بنابراین نتیجه گزارشگری پایداری و توسعه پایدار، حفظ حیات بشری [تأثیر بر طبیعت] است. همچنین این نوع گزارشگری به برقراری توازن در اخلاق، عدالت و انصاف [افزایش عدالت و انصاف] کمک می‌کند. همگان [افزایش رعایت حقوق افراد و سهامداران] از مزایای گزارشگری پایداری منتفع می‌شوند. با انجام گزارشگری پایداری، شرکت‌های ما به‌سادگی به بازارهای جهانی می‌پیوندند و سهام آنها به‌سادگی به فروش [افزایش نقدشوندگی سهام] می‌رود و شرکت‌ها منابع خود را با کمترین هزینه [کاهش هزینه تأمین مالی شرکت‌ها] به دست می‌آورند و درنهایت ماندگاری و پایداری شرکت افزایش پیدا می‌کند».

² Artificial Intelligence¹ Enterprise resource planning (ERP)

پس از استخراج مفاهیم از مصاحبه‌ها، مفاهیم براساس شباهت و تفاوت دسته‌بندی می‌شوند و مقوله‌ها شکل می‌گیرند؛ برای نمونه، با مقایسه مفاهیم مختلف اشاره‌شده خبرگان این چنین برداشت می‌شود که مفاهیم الزامات قانونی، الزامات سازمان‌ها و نهادهای بین‌المللی، دستورالعمل‌های مدیریتی و سیستم‌های رتبه‌بندی به «الزامات محیطی» دارند: بر اساس این، مقوله اصلی «الزامات محیطی» از مجموعه مفهوم‌های یادشده حاصل شده است. در این پژوهش در مجموع، تعداد ۱۲۷ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شد که به ۲۷ مقوله اصلی تقلیل یافت. شرح کامل این مقوله‌ها در نگاره‌های (۲) تا (۶) ارائه شده است.

کدگذاری محوری

اجزای تشکیل‌دهنده الگوی منسجم گزارشگری پایداری عبارت‌اند از: شرایط علی، شرایط مداخله‌گر،

شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها. در ادامه تمام اجزای الگوی منسجم گزارشگری پایداری ذکر شده و تفاسیر مرتبط با هر مقوله در نگاره مرتبط خود بیان شده‌اند.

شرایط علی

شرایط علی مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مدنظر کمک می‌کند؛ بیشتر با واژگانی نظیر وقتی که، درحالی‌که، از آنجاکه و ... به علت ختم می‌شوند [۱]. طبق نظرات خبرگان، ۲۶ مفهوم، شرایط علی گزارشگری پایداری در نظر گرفته شده‌اند. این مفاهیم در ۶ مقوله تلخیص شده‌اند. در نگاره (۲) تفاسیر مرتبط با این مقوله‌ها گزارش شده‌اند.

نگاره ۲- شرایط علی گزارشگری پایداری

مقوله	توضیحات
الزامات محیطی	بیشتر خبرگان اعتقاد داشتند الزامات محیطی مهم‌ترین عاملی است که شرکت‌ها را به گزارشگری پایداری ترغیب می‌کند؛ مانند سایر قوانین که در کشور در حوزه‌های مختلف تصویب می‌شود، باید قوانینی نیز در ارتباط با گزارشگری پایداری، مصوب و لازم‌الاجرا شود. همچنین بسیاری از شرکت‌های ایرانی که در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کنند، در تلاش‌اند تا به نهادهای بین‌المللی بپیوندند. برخی از این نهادها، تهیه و انتشار گزارشگری پایداری را شرط لازم برای پذیرش در نظر گرفته‌اند.
مشوق‌های محیطی	بسیاری از شرکت‌ها تلاش می‌کنند برای مشروع نشان دادن خود در جامعه، سعی می‌کنند به مسائل زیست محیطی و مسئولیت اجتماعی توجه کنند. همچنین این شرکت‌ها برای کسب گواهینامه‌های معتبر نیز سعی می‌کنند به مسائل پایداری توجه کنند. عامل مهم دیگر برای شرکت‌ها، کاهش هزینه‌های سیاسی است. بسیاری از خبرگان در این زمینه، به شرکت‌هایی اشاره کردند که در صنایع آلاینده فعالیت می‌کنند.
فشارهای محیطی	یکی دیگر از عوامل مهمی که خبرگان در مصاحبه‌ها بدان اشاره کردند، مقوله فشارهای محیطی است. در نظر آنها با گسترش فضای مجازی و دنیای اینترنت، توجه به محیط زیست و نسل‌های آتی در اولویت قرار گرفته‌اند و نکته مهمی که در این زمینه وجود دارد، افزایش توان پاسخ‌خواهی گروه‌های مختلف است. همه گروه‌ها از روش‌های مختلفی سعی دارند جلوی تخریب محیط زیست را بگیرند و حتی سعی می‌کنند شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف، آثار زیان‌بار خود به محیط زیست را جبران کنند.

مقوله	توضیحات
ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور	با افزایش سطح تحصیلات افراد در جامعه، آگاهی افراد از حقوق خود در جامعه نیز افزایش پیدا می‌کند. شهروندان حق استفاده از منابع طبیعی برای خود و فرزندان خود را دارند و در این زمینه تلاش می‌کنند. همچنین، طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، یکی از عوامل مهم تأثیرگذار بر گزارشگری پایداری، فرهنگ ملی کشور است. همچنین ساختار فرهنگی و اجتماعی کشور این موضوع را تعیین می‌کند که آیا برای جامعه یا دولت، مسائل اجتماعی بر مسائل اقتصادی برتری دارد؛ حتی در آموزه‌های دینی (اسلام و سایر ادیان) نیز به مسائلی همچون حراست از محیط زیست، برقراری عدل و انصاف، توجه به هم‌نوعان و موضوعات مشابهی از این قبیل توجه شده است.
ویژگی‌های سیاسی کشور	ویژگی سیاسی کشور ایران موجب شده است در سال‌های اخیر، تحریم‌های فراوانی علیه کشور و شرکت‌های ایرانی وضع شود؛ در نتیجه، شرکت‌های ایرانی در سال‌های اخیر با مشکلات و موضوعات اساسی درگیر شده‌اند و در حال حاضر نمی‌توانند تمام توان و تمرکز خود را بر موضوعات پایداری قرار دهند. طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، با گذر از این مسیر تاریخی کشور، شرکت‌ها با احتمال زیاد بر موضوعات پایداری توجه خواهند کرد و گزارشگری پایداری رشد خواهد کرد.
ویژگی‌های محیط بین‌الملل	در سال‌های اخیر، رسانه‌های عظیم اجتماعی موجب شده است کشورها از مسائل یکدیگر سریع‌تر و کامل‌تر آگاه شوند. در این زمینه، بحران‌های آب‌وهوایی و زیست محیطی در سراسر دنیا موجب شده است توجه افراد، سازمان‌ها و نهادهای مختلف به موضوعات پایداری جلب شود. همچنین، افراد و نهادهای کشور ایران نیز برای پیوستن به سازمان‌های مرتبط تلاش می‌کنند تا توجه کافی به موضوعات پایداری نشان دهند.

منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط مداخله‌گر

[۱]. این شرایط مرتبط با هر مفهوم و مقوله در نگاره

(۳) آمده‌اند.

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری‌اند که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آنها را محدود و مقید می‌کنند

نگاره ۳: شرایط مداخله‌گر گزارشگری پایداری

مقوله	توضیحات
ویژگی‌های حاکمیت شرکتی	طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، در تمایل شرکت‌ها برای گزارشگری پایداری مؤثرند؛ برای نمونه، تنوع جنسیتی اعضای هیئت مدیره در گزارشگری پایداری نقش دارد. طبق نظریهٔ دیگرگزینی ^۱ ، دلیل تمایل زنان به حضور بیشتر در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، بالابودن ویژگی دیگرگزینی در زنان است و اعتقاد بر این است که ترجیحات دیگرگزینی، عامل هدایت زنان و مشارکت بیشتر در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت است. همچنین، هیئت مدیره‌هایی که اعضای دارای دانش مالی دارند، به دلیل آشنابودن این افراد با موضوعات مختلف، با احتمال بیشتری به موضوعات پایداری توجه می‌کنند. ویژگی‌های ساختار مالکیت هم به‌منزلهٔ جزئی از ویژگی‌های حاکمیت شرکتی در گزارشگری پایداری شرکت‌ها مؤثرند. سرمایه‌گذاران نهادی، سرمایه‌گذاری خود را با دقت بیشتری مدیریت می‌کنند و مهارت بالایی در گردآوری و پردازش اطلاعات دارند. آنها اطلاعات منعکس‌نشده در گزارش‌های مالی را

^۱ Altruism Theory

مقوله	توضیحات
	تجزیه و تحلیل می‌کنند؛ بنابراین، شرکت‌ها به دلیل اهمیت این گونه سهامداران، به افشای مسائل داوطلبانه غیرمالی بیشتری می‌پردازند تا بتوانند این نوع سهامداران را در شرکت نگه دارند.
ویژگی‌های ساختاری شرکت	شرکت‌هایی که صادرات محصول دارند و در بازارهای بین‌المللی فعالیت می‌کنند، به دلیل اهمیت گزارشگری پایداری برای طرفین و کشورهای خارجی و سطح بین‌المللی، سعی می‌کنند برای سهولت در مبادلات تجاری خود، جذب منابع و سایر مسائل، گزارشگری پایداری را تهیه کنند. همچنین، شرکت‌های بزرگ‌تر با احتمال بالاتری بیشتر به افشای اطلاعات غیرمالی می‌پردازند. شرکت‌های قدیمی‌تر به دلیل توسعه‌یافتگی ساختار گزارشگری، با احتمال بیشتری گزارشگری پایداری را انجام می‌دهند. با افزایش بدهی و اهرم مالی، شرکت‌ها می‌کوشند با افشای بیشتر و بهتر درصدد کاهش دادن عدم اطمینان اعتباردهندگان و برآوردن نیازهای اطلاعاتی آنان و درنهایت کاهش دادن هزینه‌های نمایندگی باشند.
ویژگی‌های عملکردی شرکت	نظریه نمایندگی، بین قابلیت سودآوری و افشای اطلاعات ارتباط مثبتی پیش‌بینی می‌کند. همچنین از نظر نظریه علامت‌دهی، شرکت‌های دارای نسبت نقدینگی بالا، از سطح افشای بیشتری برخوردارند. فرصت‌های رشد نیز بیان‌کننده میزان قابلیت دسترسی به پروژه‌های سرمایه‌گذاری سودآور یا ایجاد موانع برای ورود به صنعت خاص است. شرکت‌ها برای دسترسی ساده‌تر به منابع مالی و کاهش هزینه‌های تأمین مالی سعی می‌کنند گزارشگری پایداری را منتشر کنند.
ویژگی‌های رفتاری مدیران	براساس نظر مصاحبه‌شوندگان، در درون محیط شرکت، ویژگی‌های رفتاری مدیران به صورت عام و ویژگی رفتاری مدیرعامل به صورت خاص، عامل بسیار مهمی در تعیین کمیت و کیفیت گزارشگری پایداری است. مدیران منعطف، تغییرات مرتبط با موضوع پایداری را دنبال می‌کنند و در برابر این تغییرات مقاومت کمتری نشان می‌دهند. مدیران بیش‌اعتماد و خوش‌بین، نتایج تصمیمات و اقداماتی که انجام می‌دهند، مثبت ارزیابی می‌کنند و درنهایت احساس می‌کنند بهترین تصمیمات را اتخاذ کرده‌اند و سعی می‌کنند این موفقیت را در گزارشگری پایداری افشا کنند. مدیران محافظه‌کار به علت حفظ کیفیت گزارشگری، سعی می‌کنند نسبت به سایر مدیران، اقدامات مرتبط با گزارشگری پایداری را انجام دهند.
رقابت در صنعت	در ارتباط با رقابت در بازار محصول، بر مبنای نظریه اقتصادی ^۱ دو استراتژی متفاوت در رابطه با افشای اطلاعات وجود دارد. استراتژی اول، رقابت از دیدگاه ظرفیت‌هاست که محرک افشای بیشتر اطلاعات به وسیله شرکت‌هاست. استراتژی دوم، رقابت قیمت ^۲ است که این استراتژی عکس ظرفیت ^۳ محرک افشای کمتر اطلاعات به وسیله شرکت‌ها است. به بیان دیگر، زمانی که شرکت‌ها در حال رقابت درباره ظرفیت‌ها هستند، اطلاعات بیشتری را برای تحمل کمتر هزینه سرمایه افشا می‌کنند. در مقابل، زمانی که شرکت‌ها در حال رقابت درباره قیمت‌اند، به دلیل هزینه‌های مالکانه بالاتر در صورت افشای بیشتر، شرکت‌ها سعی دارند اطلاعات کمتری را افشا کنند.

شرایط زمینه‌ای

براساس مصاحبه‌های انجام‌شده، گزارشگری پایداری از مقوله‌های زیر به عنوان شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌گیرد. این شرایط در نگاره (۴) توضیح داده شده‌اند.

شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط است که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آنها پاسخ می‌دهند [۱].

^۱ Economic Theory

^۲ Price Competition

^۳ Capacity Competition

نگاره ۴- شرایط زمینه‌ای گزارشگری پایداری

مقوله	توضیحات
محیط حسابداری و مالی کشور	در کشورهای دارای سطح کارایی نیمه‌قوی و قوی، سطح بالایی از اطلاعات از شرکت‌ها درخواست می‌شود. همچنین استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا، برای عمل و کارکرد بازار سرمایه ضروری‌اند؛ زیرا تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه، به‌طور فزاینده‌ای به استانداردهای حسابداری تکیه می‌کنند. همچنین نوع نظام تأمین مالی شرکت‌ها (بدهی یا بازار سرمایه) برای تعیین سطح گزارشگری پایداری بسیار مهم است. در نظام‌هایی که تأمین مالی از طریق بازار سرمایه صورت می‌گیرد، ذی‌نفعان بسیاری به عملکرد، وضعیت و نقدینگی شرکت‌ها توجه می‌کنند و در نتیجه، شرکت‌ها با احتمال بیشتری نیازهای اطلاعاتی این ذی‌نفعان را برآورد می‌کنند.
مشوق‌های مالی	خبرگان اعتقاد داشتند مشوق‌های مالی عامل بسیار مهمی در ترغیب شرکت‌ها به گزارشگری پایداری است؛ برای نمونه، دولت‌ها می‌توانند بسته‌هایی را تعریف کنند که اگر شرکتی گزارشگری پایداری را منتشر کند، مالیات با نرخ کمتری پرداخت کند یا اینکه می‌تواند تسهیلات با نرخ بهره کمتری دریافت کند. همچنین آنها اعتقاد داشتند اگر نهادهای نظارتی (مانند سازمان بورس و اوراق بهادار) الزاماتی را تدوین کنند که به مدیران شرکت‌های تهیه و منتشر کننده گزارشگری پایداری، پاداش‌هایی اختصاص یابند و همچنین شرکت‌هایی که گزارشگری پایداری منتشر می‌کنند، با شرایط ساده‌تری بتوانند اوراق مشارکت و بدهی را منتشر کنند.
ویژگی‌های اقتصادی کشور	تحلیل یافته‌های پژوهش نشان داد ویژگی‌های اقتصادی کشور، یکی از محرک‌های مهم در گزارشگری پایداری شرکت‌ها است. در کشورهای که شاخص‌های اقتصادی در وضعیت مناسبی قرار دارند و نیازهای اولیه افراد جامعه تأمین شده است، موضوعات زیست محیطی و مسئولیت اجتماعی اهمیت پیدا می‌کند و شرکت‌ها تلاش می‌کنند گزارشگری پایداری را انجام دهند؛ اما اگر کشور در وضعیت نامناسب اقتصادی (رکود، تورم) قرار داشته باشد، اثرات این موضوع، شرکت‌ها را به وضعیت نامناسب مالی (بحران مالی و ورشکستگی) سوق می‌دهد و شرکت‌ها سعی می‌کنند به اقدامات و رویه‌هایی دست بزنند که وضعیت مالی خود را به‌صورت گمراه‌کننده‌ای نشان دهند. اینها منجر می‌شود شرکت از گزارشگری پایداری امتناع ورزد.
ویژگی‌های محیط شرکت	برخی از خبرگان بیان کردند اگر در شرکتی، بیانیه چشم‌انداز ^۱ ، بیانیه رسالت ^۲ و خط‌مشی ^۳ وجود داشته باشد، سعی می‌کنند هدف‌های خود را ترسیم و برای دستیابی به این اهداف، برنامه‌هایی را دنبال کنند. گزارشگری این برنامه‌ها در شکل سنتی گزارشگری با محدودیت مواجه است؛ بنابراین، این دسته از شرکت‌ها سعی می‌کنند گزارشگری پایداری را برای انعکاس این قبیل اقدامات به کار گیرند.

منبع: یافته‌های پژوهش

راهنم‌ها

بودند مقوله‌های زیر راهنم‌های مرتبط با الگوی منسجم گزارشگری پایداری در نظر گرفته می‌شوند. این مفاهیم و مقوله‌ها در نگاره (۵) توضیح داده شده‌اند.

راهنم‌ها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مد نظرند. راهنم‌ها مقصود دارند، دارای دلیل‌اند و هدفمند صورت می‌گیرند [۱]. خبرگان و مصاحبه‌شوندگان معتقد

^۱ Vision^۲ Mission^۳ Policy

نگاره ۵: راهبردهای گزارشگری پایداری

مقوله	توضیحات
مشخص کردن نهاد مسئول پایداری	خبرگان اعتقاد داشتند نخستین راهبرد، مشخص کردن نهاد مسئول پایداری است. در نظر آنها باید یک نهاد خاص، متولی و مسئول تدوین استانداردها و اصول پایداری شود. به عبارت دیگر، این مسئولیت را می‌توان به یکی از سازمان‌های موجود تفویض کرد یا اینکه نهاد جدیدی با مشارکت نهادهای فعلی ایجاد کرد. در نظر بیشتر مصاحبه‌شوندگان، مورد دوم بر مورد اول برتری داشت.
تدوین اصول و استانداردهای پایداری	پس از مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، اصول و استانداردهای پایداری تدوین می‌شوند. در نظر خبرگان، نخستین گام برای این منظور، تهیه چارچوب مفهومی پایداری از نهاد مسئول پایداری است. ترجمه رسمی یا تدوین چارچوب مفهومی بومی این مهم را انجام می‌دهد. در نظر خبرگان، در شرایط فعلی ترجمه چارچوب مفهومی و استانداردها مناسب‌تر است.
ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت	مشابه کمیته‌های مختلفی (حسابرسی، ریسک و ...) که در شرکت‌ها برای مسائل و موضوعات خاصی تشکیل می‌شوند، به منظور انجام اثربخش وظایف مرتبط با پایداری، باید کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها تشکیل شود. این کمیته می‌تواند زیر نظر بخش حسابداری مدیریت فعالیت کند و افراد تشکیل‌دهنده آن، متخصصان جنبه‌های مختلف پایداری (مالی، زیست محیطی، اجتماعی و نظام راهبری) باشند.
آشنایی و آموزش مقوله پایداری	به باور خبرگان، تمام کارکنان شرکت‌ها (هم کارکنان عادی و عملیاتی و هم کارکنان کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی) باید به صورت منظم و ادواری در دوره‌های مرتبط با پایداری شرکت کنند. شرکت‌ها می‌توانند برای برگزاری این دوره‌ها از نهادهایی مانند دانشگاه‌ها و انجمن‌ها درخواست کنند. همچنین بهتر است مجلات تخصصی در حوزه پایداری در کشور وجود داشته باشند که آخرین تحولات حوزه پایداری و پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه را منتشر کنند.
استقرار نظام کنترل داخلی و گزارشگری اثربخش	استقرار یک سیستم مناسب کنترل داخلی بهای تمام‌شده با توجه به پدیده‌های نوین عملیاتی و آثار فناوری حاکم بر وضعیت موجود، حیاتی است و مستقیم بر کیفیت گزارشگری اثر مثبت دارد. سیستم‌های هزینه‌یابی سستی اطلاعات واقعی فرایند عملیات و هزینه‌ها را نشان نمی‌دهند؛ زیرا این سیستم‌ها تنها هزینه‌های به‌راحتی شناسایی‌پذیر را در محاسبه بهای تمام‌شده در نظر می‌گیرند و هزینه‌های غیرمستقیم نقشی در محاسبه بهای تمام‌شده ندارند.
استفاده از فناوری‌های نوین	برای سنجش اثرات زیست محیطی در گزارش‌های پایداری، حسابداران به‌تنهایی دانش و تخصص کافی را ندارند؛ برای نمونه، برخی از خبرگان بیان کردند برای سنجش میزان آلودگی محیط زیست و حسابداری کربن، باید از فناوری‌های نوین نظیر هوش مصنوعی بهره گرفته شود. همچنین زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر ^۱ سیستم گزارشگری مبتنی بر منبع باز است که برای تهیه و مبادله الکترونیکی گزارش‌های بازرگانی در سراسر جهان ایجاد شده است؛ بنابراین، داده‌هایی باعث می‌شوند مدیران شرکت‌ها بیشتر زیر ذره‌بین قرار گیرند و درباره داده‌های ارائه‌شده در گزارش‌های خود پاسخگو باشند.

منبع: یافته‌های پژوهش

پیامدها

نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند [۱]. در نظر خبرگان، مقوله‌های نگاره (۶) پیامدهای مرتبط با الگوی منسجم گزارشگری پایداری هستند.

پیامدها نتایجی‌اند که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند. پیامدها

^۱ XBRL: Extensible Business Reporting Language

نگاره ۶: پیامدهای گزارشگری پایداری

مقوله	توضیحات
افزایش اعتماد اجتماعی	براساس نظرات خبرگان، گزارشگری پایداری نیازهای اطلاعاتی تمام ذی‌نفعان را در نظر می‌گیرد. با این نوع از گزارشگری، منافع و مضرات شرکت‌ها به محیط زیست و جامعه و نسل‌های آتی مشخص می‌شود. تمام افراد از حقوق خود آگاه می‌شوند و شفافیت اجتماعی به وجود می‌آید. همچنین نتیجه دیگر گزارشگری پایداری، کاهش تبعیض اجتماعی است. طبق مفاهیم پایداری، شرکت‌ها دامنه وسیعی از اطلاعات (مالی، زیست محیطی، اجتماعی و نظام راهبری) را منتشر می‌کنند؛ در نتیجه، انتشار چنین اطلاعاتی به کاهش گمراهی استفاده‌کنندگان اطلاعات منجر می‌شود. تمام اینها در نهایت به افزایش اعتماد اجتماعی در جامعه منجر می‌شود که شاید مهم‌ترین و اصلی‌ترین سرمایه هر کشور و هر جامعه‌ای باشد.
افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها	در گزارشگری پایداری، خدمات ارائه‌شده به کارکنان واحد تجاری منعکس می‌شوند. با توجه به انتشار این خدمات و مقایسه‌پذیری خدمات ارائه‌شده در بین شرکت‌های مختلف، کارکنان و مدیران شرکت‌ها از میزان خدمات ارائه‌شده آگاه می‌شوند و در نتیجه، حقوق نیروی کار به تعادل می‌رسد. همچنین طبق مقوله پایداری و با توجه به تعهد شرکت به حفظ محیط زیست و استفاده از محصولات ارگانیک، تولیدات سالم‌تری شرکت‌ها انجام می‌دهند که به افزایش سلامت و بهره‌وری و حفظ حقوق انسانی منجر می‌شود.
حفظ محیط زیست برای نسل‌های آتی	شرکت‌ها با گزارشگری پایداری سعی می‌کنند آن‌دسته از اقداماتی را به اطلاع ذی‌نفعان خود برسانند که به کاهش آلاینده‌های زیست محیطی و کاهش گازهای مخرب منجر شده است. نقض اینها به مخاطره افتادن نسل‌های آتی منجر می‌شود. شرکت‌ها سعی می‌کنند این موضوعات را رعایت کنند؛ در نتیجه، در شرکت‌ها باید به مفاهیمی مانند مدیریت زیست محیطی، ارزیابی زیست محیطی، سیستم مدیریت محیطی و مدیریت سبز توجه شود.
رشد بازار سرمایه	با توجه به روند روزافزون جهانی‌شدن کشورها، شرکت‌های مختلف سعی می‌کنند در بازارهایی سرمایه‌گذاری کنند که مفاهیم توسعه پایدار را رعایت می‌کنند؛ زیرا چنین بازارهایی ریسک سرمایه‌گذاری کمتری دارند؛ در نتیجه، با ورود شرکت‌های خارجی به بورس‌های داخلی، قابلیت خرید و فروش سهام شرکت‌ها افزایش می‌یابد که به افزایش نقدشوندگی سهام شرکت‌ها منجر می‌شود؛ بنابراین، ورود شرکت‌های بین‌المللی، جذب منابع از شرکت‌های داخلی و برعکس، افزایش پیدا می‌کند و شرکت‌ها با سهولت بیشتری تأمین مالی می‌کنند. این موارد به کاهش هزینه حقوق صاحبان سهام و در نهایت افزایش بازده متعلق به سهامداران و پایداری ماندگاری شرکت منجر می‌شود. تمامی این مفاهیم به ایجاد مقوله رشد بازار سرمایه منجر می‌شوند.
افزایش کیفیت گزارشگری مالی	طبق نظر خبرگان، آخرین پیامد گزارشگری پایداری، افزایش کیفیت گزارشگری مالی است. شرکت‌ها پس از الزام یا اختیار به گزارشگری پایداری، سعی می‌کنند در حد امکان و با توجه به ملاحظات منفعت و هزینه، اطلاعات بیشتری افشا کنند. تمامی اینها به افزایش کیفیت افشا منجر می‌شود. با توجه به فرضیه ریسک حسابرسی، با افزایش کیفیت افشا، سهولت رسیدگی حسابرسان بیشتر می‌شود و در نهایت حسابرسان، اقلام افشا شده را با دقت بیشتری بررسی می‌کنند که این موضوعات به افزایش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. عدم تقارن اطلاعاتی متشکل از دو عنصر خطر اخلاقی و گزینش نامناسب است؛ این دو عنصر به علت در اختیار داشتن اطلاعات بیشتر، توسط افراد درون‌سازمانی در مقایسه با افراد برون‌سازمانی ایجاد می‌شود؛ اما با گزارشگری پایداری، احتمال وجود چنین اطلاعاتی کاهش می‌یابد.

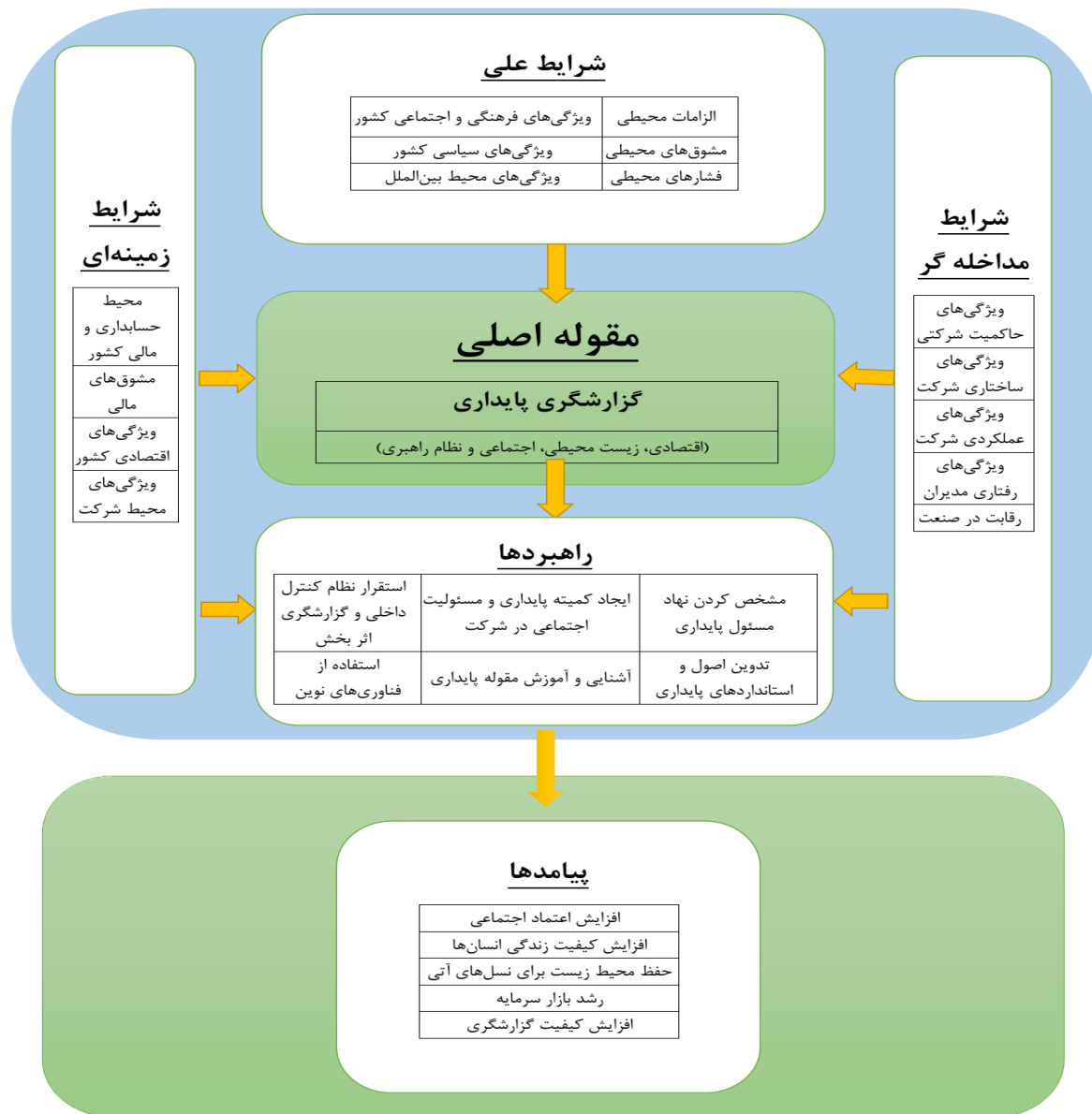
منبع: یافته‌های پژوهش

الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها در

کدگذاری انتخابی و ایجاد نظریه (الگوی

شکل (۱) طراحی شده است.

منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها)



شکل ۱- الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها

نتیجه‌گیری

محیطی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور، ویژگی‌های سیاسی کشور و ویژگی‌های محیط بین‌المللی. همچنین طبق نظر خبرگان، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های ساختاری شرکت، ویژگی‌های عملکردی شرکت، ویژگی‌های رفتاری مدیران و رقابت در صنعت نیز عوامل مداخله‌گر برای

هدف این پژوهش طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای؛ راهبردها و پیامدهای گزارشگری پایداری) در ایران بود. نتایج حاصل از پژوهش نشان دادند مهم‌ترین شرایط علی که موجب اتخاذ گزارشگری پایداری می‌شوند، به‌ترتیب عبارت‌اند از: الزامات

گزارشگری پایداری شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شوند. علاوه بر شرایط ذکر شده، طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، شرایطی نیز به عنوان شرایط زمینه‌ای برای گزارشگری پایداری شرکت‌ها بیان کردند؛ این شرایط عبارت‌اند از: محیط حسابداری و مالی کشور، مشوق‌های مالی، ویژگی‌های اقتصادی کشور و ویژگی‌های محیط شرکت. یافته‌های این پژوهش نشان دادند برای گزارشگری پایداری شرکت‌ها، راهبردهایی مانند مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای پایداری، ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها، آشنایی و آموزش مقوله پایداری، استقرار نظام کنترل داخلی و گزارشگری اثربخش و استفاده از فناوری‌های نوین اتخاذ می‌شود. در نهایت، الگوی منسجم پژوهش نشان داد گزارشگری پایداری شرکت‌ها پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی، افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها، حفظ محیط زیست برای نسل‌های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری را در پی دارد.

با توجه به تعداد کدهای استخراج شده از مصاحبه‌های صورت گرفته از مفاهیم و مقوله‌های ذکر شده و اشاره بیشتر مصاحبه‌شوندگان به مفهوم الزامات محیطی (بالاترین تعداد اشاره)، تحلیل یافته‌های پژوهش نشان دادند در ایران الزامات محیطی، مهم‌ترین عامل مؤثر بر گزارشگری پایداری شرکت‌ها است؛ برای نمونه، وجود سیستم‌های رتبه‌بندی و اعطای امتیاز به این نوع گزارشگری عامل مهمی در تحریک شرکت‌ها برای گزارشگری پایداری است. همچنین ممکن است شرکت‌ها برای پذیرش در نهادهای بین‌المللی و کسب گواهینامه‌های مربوطه، سعی کنند گزارشگری پایداری را انجام دهند. در

سال‌های اخیر گسترش فضای مجازی موجب توجه ذی‌نفعان به موضوع پایداری شده است. ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور، عامل مهمی در میزان پاسخ‌خواهی مردم و پاسخ‌گویی شرکت‌ها و نهادهای مختلف است. فرآیند پاسخگویی با مفهوم گزارشگری پایداری در ارتباط است. در سال‌های اخیر، تحریم‌ها موجب شده است توجه به گزارشگری پایداری کم‌رنگ‌تر شود؛ اما در مقابل، جهانی‌شدن اقتصاد، موجب تشدید حرکت به سمت پایداری شده است. علاوه بر شرایط ذکر شده، در میان متغیرهای درون شرکتی، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، نقش مهم و تعیین‌کننده‌ای در گزارشگری پایداری شرکت‌ها دارند. از میان ویژگی‌های ساختاری شرکت نیز بین‌المللی بودن و صادرات محصول از شرکت، نقش تعیین‌کننده‌ای در تمایل شرکت‌ها به سمت گزارشگری پایداری دارد. علاوه بر این، شرکت‌های رقابت‌کننده در صنایع رقابتی، انگیزه‌های بالاتری برای گزارشگری پایداری دارند. با وجود مشوق‌های مالی برای گزارشگری پایداری و بهبود شرایط اقتصادی کشور و شرکت‌ها، رشد گزارشگری پایداری انتظار می‌رود. حرکت به سمت گزارشگری پایداری با مقوله‌هایی نظیر مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای پایداری و ایجاد کمیته پایداری در شرکت‌ها تسریع بخشیده می‌شود. طبق مفاهیم پایداری، شرکت‌ها ملزم به رعایت حقوق جامعه و نسل‌های آتی‌اند. اینها در نهایت به افزایش اعتماد اجتماعی در جامعه منجر می‌شود که شاید مهم‌ترین و اصلی‌ترین سرمایه هر کشور و هر جامعه‌ای باشد. با رشد گزارشگری پایداری، مقایسه‌پذیری خدمات ارائه شده در بین شرکت‌های مختلف، کارکنان و مدیران شرکت‌ها،

افزایش و کیفیت زندگی بهبود می‌یابد. نمونه دیگر از پیامدهای گزارشگری پایداری، رشد بازار سرمایه و در نهایت کیفیت گزارشگری پایداری است.

نتایج این پژوهش با یافته‌های الجنادی و همکاران [۱۳]، خان و همکاران [۱۸]، متووا [۲۱]، معصومی و همکاران [۷] و مهدوی و عزیززاده طالتپه [۸] همسو است. آنها نیز در پژوهش‌های خود، متغیرهای الزامات قانونی، استقلال اعضای هیئت مدیره، سودآوری شرکت، تمرکز مالکیت، فرصت‌های رشد شرکت، مالکیت نهادی، اهرم مالی، رقابت صنعت، درصد سهام شناور آزاد و الزامات سازمان‌ها و مؤسسات بین‌المللی را متغیرهای مؤثر در گزارشگری پایداری شرکت‌ها ذکر کرده‌اند.

یافته‌های این پژوهش عوامل اثرگذار بر حرکت به سوی گزارشگری پایداری را نشان می‌دهد؛ بنابراین از نتایج این پژوهش، نهادهایی مانند دولت، سازمان حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران، جامعه حسابداران رسمی ایران، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و سایر سازمان‌های مرتبط با گزارشگری و مقوله پایداری استفاده می‌کنند. نخستین نکته در ارتباط با مفهوم توسعه پایداری، آگاه‌ساختن عموم مردم و جامعه از مفهوم توسعه پایداری و مزایای متعدد آن است. در این راستا پیشنهاد می‌شود این آگاهی را دولت و نهادهای متولی از طریق رسانه‌های اجتماعی و به‌ویژه رسانه ملی در اختیار مردم قرار دهند. با گسترش فرهنگ پایداری، شرکت‌ها نیز با این فرهنگ هم‌راستا می‌شوند و سعی می‌کنند به‌صورت اختیاری گزارشگری پایداری را منتشر کنند. به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود اصول و استانداردهای مرتبط با گزارشگری پایداری را تدوین یا ترجمه و به‌صورت رسمی منتشر کنند تا شرکت‌ها از این

استانداردها برای گزارشگری پایداری استفاده کنند. به بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود به‌صورت مرحله‌ای (برای نمونه، در وهله اول، شرکت‌های بزرگ و شاغل در صنعت پتروشیمی را به تهیه این نوع گزارشگری الزام کرد که امکان تهیه و نیاز به تهیه گزارشگری پایداری برای آنها بیشتر از سایر صنایع است) شرکت‌های پذیرفته‌شده نزد خود را به گزارشگری پایداری ملزم کند. به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود با برگزاری دوره‌های آموزشی، شرکا و مدیران خود را در راستای اطمینان‌بخشی و حسابرسی گزارشگری پایداری آماده کند. به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری پیشنهاد می‌شود بدون توجه به نوع رشته تحصیلی دانشگاهی، دروس و واحدهای درسی مرتبط با مقوله پایداری در رشته‌ها و مقاطع تحصیلی مختلف، به‌ویژه برای مقاطع تحصیلات تکمیلی تعریف کند. برای سرفصل‌های این عنوان درسی، به مفاهیم و مقوله‌های گزارشگری پایداری شناخته‌شده در این پژوهش اشاره می‌شوند.

پیشنهاد کلی درباره یافته‌های این پژوهش این است که این نهادها با همکاری یکدیگر می‌توانند در وهله اول، نهاد مسئول موضوع پایداری را مشخص کنند، سپس باید چارچوب مفهومی و استانداردها و اصول پایداری به‌صورت رسمی در کشور تدوین و ترجمه شوند. در ادامه باید نهاد و مرجع ارزیابی گزارش‌های پایداری نیز مشخص شود. همچنین سازمان‌های ذی‌ربط باید قوانین لازم درباره ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها، آشنایی و آموزش مقوله پایداری، استقرار نظام کنترل داخلی و گزارشگری اثربخش و استفاده از فناوری‌های نوین را در دستور کار خود قرار دهند.

محدودیت کلی در انجام این پژوهش، دسترسی نداشتن به برخی از افراد خبره برای انجام مصاحبه بود و در صورت دسترسی هم از ارائهٔ زمان به پژوهشگران برای انجام مصاحبه خودداری کردند. در پژوهش‌های آتی می‌توان سعی در طراحی چارچوب مفهومی گزارشگری پایداری کرد؛ به نحوی که در این چارچوب مفهومی، مخاطبان اصلی گزارشگری پایداری و نیازهای اطلاعاتی آنان، ویژگی‌های کیفی، اهداف، عناصر و مؤلفه‌های گزارشگری پایداری مشخص شوند. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان با در نظر گرفتن استانداردهای سازمان ابتکار جهانی و گزارشگری پایداری، سعی در امکان‌سنجی و پیاده‌کردن این شاخص‌ها در محیط ایران کرد. همچنین می‌توان در پژوهش‌های آتی، یافته‌های این پژوهش را به صورت پرسش‌نامه در اختیار خبرگان قرار داد تا با نتایج این پژوهش مقایسه شوند.

منابع

۱. امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد و هوشنگ تقی‌زاده. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۲۱-۴۲.
۲. خوزین، علی، طالب‌نیا، قدرت‌الله، گرگز، منصور و بهمن بنی‌مهد. (۱۳۹۷). بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعهٔ سطح گزارشگری پایداری. *حسابداری مدیریت*، سال یازدهم، شماره ۳۶، صص ۱-۱۳.
۳. ستایش، محمدحسین و زینب مهتری. (۱۳۹۷). چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال دهم، شماره ۳۶، صص ۸۵-۱۰۶.

۴. فخاری، حسین و مهدی مهرابی. (۱۳۹۷). شناسایی رویکرد تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری در استفاده از اطلاعات زیست محیطی. *حسابداری سلامت*، سال هفتم، شماره ۱۹، صص ۸۰-۱۲۰.
۵. فخاری، حسین، ملکیان، اسفندیار و منیر جفایی‌رهنی. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی به روش تحلیل سلسله‌مراتبی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، سال دوم، شماره ۴، صص ۱۵۳-۱۸۷.
۶. کاشانی‌پور، محمد، جندق، محمدرضا و محمد رحمانی. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشای اطلاعات پایداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۱-۳۹.
۷. معصومی، سیدرسول، صالح‌نژاد، سیدحسن و علی ذبیحی زرین‌کلایی. (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، سال هجدهم، شماره ۷۰، صص ۱۹۵-۲۲۱.
۸. مهدوی، غلامحسین و وحید علیزاده طلائی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و سطح افشای داوطلبانه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، سال هفتم، شماره ۱، صص ۲۰۳-۲۳۰.
۹. مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، سیدحسینی، سیدمصطفی و مهتاب جهرومی. (۱۳۹۶). *تئوری حسابداری*، تهران: انتشارات نگاه دانش.
۱۰. ودیعی، محمدحسین، خلیلان موحد، علی، هزارخانی، سیداسماعیل و فاطمه توسلی فدیبه. (۱۳۹۲). بررسی آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه. *یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران*، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.

- Disclosures: Evidence from an Emerging Economy. *Journal of Business Ethics*, Vol. 114, No. 2, Pp. 207-223.
- 19.KPMG. (2013). Beyond Quarterly Earnings: Is the Company on Track for Long-Term Success? Available at <https://boardleadership.kpmg.us/content/dam/blc/pdfs/2013/aci-spr-2013-roundtable-reportbeyond-quarterly-earnings.pdf>.
 - 20.Lu, W. (2016). *An Exploration of the Associations among Corporate Sustainability Performance, Corporate Governance, and Corporate Financial Performance*, Ph.D. Thesis in Philosophy, University of Texas, Available at: https://rc.library.uta.edu/uta-ir/bitstream/handle/10106/25557/Lu_uta_2502D_12405.pdf?sequence=1&isAllowed=y[Online] [26 October 2018].
 - 21.Mathuva, D. (2012). The Determinants of Forward-looking Disclosures in Interim Reports for Non-financial Firms: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 2, No. 2, Pp. 125-141.
 - 22.Perrini, F.; Rossi, G.; and B. Rvetta. (2006). Does Ownership Structure Affect Performance? Evidence from the Italian Market. *Corporate Governance*, Vol. 16, No. 4, Pp. 312- 325.
 - 23.Rezaee, Zabihollah. (2017). Corporate Sustainability: Theoretical and Integrated Strategic Imperative and Pragmatic Approach. *The Journal of Business Inquiry*, Vol. 16, No. 1, Pp. 60-87.
 24. The Association of Chartered Certified Accountants. (2015). *Corporate Reporting (CR)*, Chapter 17, Florida: Kaplan Publishing.
 - 25.World Commission on Environment and Development. (1978). *From One Earth to One World: An Overview*, 15th Edition, Oxford: Oxford University Press.
 ۱۱. ییلویی خمسلویی، مالک، ایزدی‌نیا، ناصر و مهدی عرب‌صالحی. (۱۳۹۷)، بررسی رابطه متقابل بین میزان افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری شرکتی و کیفیت سود. *حسابداری سلامت*، سال هفتم، شماره ۲۰، صص ۱۰۴-۱۲۶.
 - 12.Al-Janadi, Y. and Omar, N.H. (2013). Corporate Governance Mechanisms and Voluntary Disclosure in Saudi Arabia. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4, No. 4, Pp. 25-35.
 - 13.Alvareza, I. G. and E. Ortas. (2017). Corporate Environmental Sustainability Reporting in the Context of National Cultures: A Quantile Regression Approach. *International Business Review*, Vol. 26, No. 2, Pp. 337-353.
 - 14.Bernardi, C.; and A. Stark. (2018). Environmental, Social and Governance Disclosure, Integrated Reporting, and the Accuracy of Analyst Forecasts. *The British Accounting Review*, Vol. 50, No. 1, Pp.16-31.
 - 15.Hahn, R. and M. Kühnen. (2013). Determinants of Sustainability Reporting: A Review of Results, Trends, Theory, and Opportunities in an Expanding Field of Research. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 59, No. 3, Pp. 5-21.
 - 16.Herzig, C. and S. Schaltegger. (2016). Corporate Sustainability Reporting: An Overview. *Sustainability Accounting and Reporting*, Available at: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-4020-4974-3>. [Online][12 June 2017].
 - 17.International Federation of Accountants. (2015). *Accounting for Sustainability: From Sustainability to Business Resilience*. July.
 - 18.Khan, A.; Muttakin, M.; and J. Siddiqui. (2012). Corporate Governance and Corporate Social Responsibility