



Challenges and Adoption Model for Sustainability Assurance Reports in Iran

Mohammad Taghdiri¹, Amin Nazemi², and Zeynab Mehtari³

1. Department of Accounting, Faculty of Economic, Management and Social Science, University of Shiraz, Shiraz. Iran. Email: Mohammadtaghdiri1124@gmail.com
2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Economic, Management and Social Science, University of Shiraz, Shiraz. Iran. Email: anazemi@rose.shirazu.ac.ir
3. Department of Accounting, Faculty of Economic, Management and Social Science, University of Shiraz, Shiraz. Iran. Email: zmehtari.shirazu@gmail.com

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 9 December 2026

Received in revised form: 8 July 2026

Accepted: 24 July 2026

Available online:

Keywords:

Sustainability Reports,
Auditing,
Challenges.

JEL Classification:

M42, Q56.

A B S T R A C T

Objective: This study aims to identify the operational challenges associated with implementing sustainability assurance reporting in Iran and to propose a model for the adoption of these reports.

Method: This study employs a mixed-methods approach, combining qualitative and quantitative methods. In the qualitative phase, the implementation challenges were identified through semi-structured interviews with 12 experts, including university professors who are Certified Public Accountants (CPAs) with research backgrounds in sustainability, as well as internal auditors. In the quantitative phase, a Likert-scale questionnaire was administered to 253 respondents across all auditing ranks and CPAs to validate the identified implementation challenges and the proposed adoption model. Finally, the identified challenges were prioritized using the Best–Worst Method (BWM) based on the opinions of 16 experts, some of whom had also participated in the interview phase.

Results: Based on the interview findings and the ranking results, the identified challenges were prioritized as follows: (1) difficulties in quantifying and establishing auditability in the social and environmental dimensions; (2) costs imposed on companies and institutions; (3) the scarcity of specialized external personnel and experts; (4) the lack of comprehensive and relevant regulations; (5) conflicts of interest and accountability issues; (6) political constraints and barriers; (7) the mismatch between fee rates and workload/responsibilities; and (8) violations of ethical principles. Furthermore, the Likert-scale questionnaire results indicated that auditors validated all identified challenges, recognized the innovative nature of sustainability assurance reporting, and confirmed the suitability of the integrated Rogers–Ajzen model for the adoption of these reports.

Conclusion: Given the novel nature of sustainability assurance reporting, its implementation inevitably faces various challenges. Identifying these obstacles can facilitate a smoother implementation process. Moreover, because emerging practices require an appropriate framework for acceptance, the integrated Rogers–Ajzen model provides a suitable framework for promoting the adoption of sustainability assurance reporting.

Cite this article: Taghdiri, M., Nazemi, A., & Mehtari, Z. (2027). Challenges and adoption model for sustainability assurance reports in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, *(*) , *-*. <https://doi.org/10.22103/jak.2026.26472.4262>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s).

Introduction

Nowadays, maximizing profitability is no longer the sole objective of corporate managers, as issues such as environmental impacts, organizational culture, and social responsibility have become integral components of organizational goals. Consequently, traditional financial reporting no longer satisfies all stakeholders' informational needs because it fails to capture an organization's social and environmental impacts. This shortcoming has led to the development of sustainability reporting. The Global Reporting Initiative (GRI) defines sustainability reporting as the practice of measuring, disclosing, and being accountable to internal and external stakeholders for organizational performance toward sustainable development by providing information across four dimensions: economic, social, environmental, and corporate governance.

From a theoretical perspective, stakeholder theory argues that many business entities have grown to such an extent that their impact extends far beyond the interests of shareholders alone. Accordingly, corporations are viewed as social institutions that must be accountable to a broader range of stakeholders. Addressing the ethical, economic, and social needs of stakeholders not only mitigates conflicts of interest but also enhances stakeholder commitment, improves corporate performance, and strengthens competitive advantages through greater transparency and improved reputation.

Despite these benefits, significant challenges remain in education, public awareness, and regulatory frameworks. At the same time, increasing societal expectations have made the concept of corporate profitability more complex, requiring organizations to incorporate both financial and non-financial objectives into their business models while maintaining an appropriate balance between profitability and sustainability.

Furthermore, financial crises and auditing scandals have elevated sustainability to a critical concern among international corporations. The increasing publication of sustainability reports has created a growing demand for assurance services to enhance the credibility and reliability of this information. However, traditional audit reports provide only limited information regarding sustainability reporting and its assurance. Moreover, concerns remain that existing assurance practices may place greater emphasis on managerial interests than on public accountability. In some cases, companies may publish sustainability reports that do not accurately reflect their environmental performance or make unsupported commitments regarding future sustainability initiatives.

In Iran, although domestic standard-setting bodies, such as the Audit Organization, have taken steps toward developing sustainability disclosure standards, no comprehensive reporting framework has yet been established for companies. At present, Iranian companies are not required to prepare sustainability reports and generally disclose sustainability-related information voluntarily within their boards of directors' reports. Nevertheless, as regulatory bodies continue their efforts to establish a formal reporting framework, sustainability assurance is receiving increasing attention.

Despite these developments, neither Iranian companies nor audit firms currently possess sufficient experience or practical guidance comparable to internationally recognized standards such as ISAE 3000 and other international assurance frameworks. Even internationally, sustainability assurance remains characterized by voluntary adoption, methodological diversity, and ongoing professional debate. Furthermore, because sustainability assurance represents an innovative reporting practice, its adoption by audit firms requires appropriate institutional conditions and effective implementation models. The adoption of innovations often generates different responses among auditors and clients; therefore, understanding these behavioral patterns is essential for designing effective educational and implementation programs.

Overall, the implementation of sustainability assurance reporting in Iran faces substantial operational challenges due to its novelty and the limited availability of practical experience. Since successful implementation depends on broad acceptance, this study aims to identify the operational challenges of sustainability assurance reporting, explain its implementation process in Iran, and develop a comprehensive model to facilitate its adoption within the auditing profession.

Method

This study adopts a mixed-methods research design consisting of qualitative and quantitative phases. In the qualitative phase, the implementation challenges were identified using Colaizzi's phenomenological method through semi-structured interviews with 12 experts.

The interview panel consisted of internal auditors and university professors who are Certified Public Accountants (CPAs) with research expertise in sustainability.

In the quantitative phase, a Likert-scale questionnaire was administered to 253 respondents representing all auditing ranks, including auditors and CPAs. Descriptive and inferential statistical analyses were then conducted to validate both the identified implementation challenges and the proposed adoption model. Finally, the identified challenges were prioritized using the Best–Worst Method (BWM) based on the judgments of 16 experts, several of whom had also participated in the qualitative interview stage.

Results

Based on the interview findings and the subsequent ranking analysis, the implementation challenges were prioritized as follows: (1) methodological difficulties in quantifying and establishing auditability for the social and environmental dimensions; (2) financial costs imposed on companies and institutions; (3) the shortage of specialized external professionals and subject-matter experts; (4) inadequate legal and regulatory frameworks; (5) conflicts of interest and accountability issues; (6) political constraints and institutional barriers; (7) the mismatch between professional fees and assigned responsibilities; and (8) violations of ethical principles.

The findings from the Likert-scale questionnaire further confirmed that auditors recognized all of the identified challenges, acknowledged the innovative nature of sustainability assurance reporting, and considered the integrated Rogers–Ajzen model to be an appropriate framework for facilitating its adoption.

Conclusion

The evolution of the concept of development has shifted corporate objectives beyond financial profitability toward sustainable development, emphasizing environmental and social responsibilities alongside economic performance. This transformation has increased the need for sustainability reporting. At the same time, concerns regarding the reliability of sustainability disclosures have highlighted the importance of developing standardized assurance services for these reports worldwide.

Although sustainability reporting and assurance remain in their early stages in Iran and are currently voluntary, alignment with international developments is likely to become inevitable. Therefore, a clear understanding of the structural, legal, and cultural challenges associated with sustainability assurance is essential for developing localized implementation strategies and preparing the auditing profession for future regulatory requirements.

Moreover, one of the primary obstacles to this transition is the absence of a well-defined framework for the adoption of sustainability assurance reporting. Accordingly, the integrated Rogers–Ajzen model provides a coherent theoretical framework that can effectively explain and facilitate the adoption of sustainability assurance practices within the auditing profession.

Author Contributions

This article is based on **Mohammad Taghdiri's** Master's Thesis in accounting under the supervision of **Dr. Amin Nazemi** at **Shiraz University**, which was finalized with the cooperation of **Dr. Zeynab Mehtari**.

First Author: Thesis supervisor, research design, supervision of research stages, review and control of results, correction, review and finalization of the article.

Second Author: Development of theoretical foundations and research background, preparation of samples, data collection, calculations, statistical analysis of data, analysis and interpretation of information and results, and preparation of the initial draft of the article.

Third Author: Played a role in revising and adjusting the initial draft of the article, arranging the article according to the journal format for submission, making corrections required by the referees in several stages, and finally finalizing the article.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

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

The authors thank all participants in this 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.

الگوی پذیرش و چالش‌های گزارش‌های اطمینان‌بخشی پایداری در ایران

محمد تقدیری^۱، امین ناظمی^۲ و زینب مهتری^۳

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. mohammadtaghdiri1124@gmail.com
۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. anazemi@rose.shirazu.ac.ir
۳. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. zmehtari.shirazu@gmail.com

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: هدف پژوهش حاضر یافتن چالش‌های اجرایی شدن گزارش اطمینان‌بخشی پایداری در ایران و یافتن مدلی در راستای پذیرش این گزارش است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

روش: این مقاله از دو قسمت کمی و کیفی تشکیل شده است در بخش کیفی با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان این حوزه، متشکل از اساتید دانشگاه که حسابدار رسمی بوده و همچنین سابقه تحقیقاتی در حوزه پایداری را دارند و یا حساب‌رسان داخلی، چالش‌های موردنظر شناسایی شده و سپس در بخش کمی ابتدا با استفاده از پرسشنامه طیف لیکرت و با مشارکت تمامی رده‌های حسابرسی، شامل ۲۵۳ حسابررس و همچنین حسابداران رسمی چالش‌های اجرایی شدن این گزارش‌ها و همچنین مدل پذیرش آن به تأیید حساب‌رسان رسیده است؛ در نهایت با استفاده از روش بهترین بدترین و با نظرات ۱۶ خبره که با بخشی از آن‌ها در مرحله قبل نیز مصاحبه شده بود چالش‌های شناسایی شده رتبه‌بندی شدند.

تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۹/۱۸

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۴/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۵/۲

تاریخ انتشار برخط:

یافته‌ها: بر اساس نتایج مصاحبه و رتبه‌بندی، چالش‌ها به ترتیب وزن به شرح زیر هستند: ۱- محدودیت در کمی‌سازی و ایجاد قابلیت ممیزی در ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی، ۲- هزینه وارده به شرکت و مؤسسات، ۳- کمبود نیرو و کارشناس خارجی متخصص، ۴- عدم جامعیت قوانین مرتبط، ۵- تضادمنافع و پاسخگویی، ۶- محدودیت و موانع سیاسی، ۷- عدم تناسب میان نرخ انجام کار و وظایف و ۸- نقض اصول اخلاقی. بر اساس نتایج پرسشنامه طیف لیکرت، حساب‌رسان تمامی چالش‌ها و همچنین دارا بودن ویژگی نوآوری توسط گزارش‌های اطمینان‌بخشی پایداری را تأیید کرده و مدل ترکیبی راجرز و آجزن در راستای پذیرش این گزارش‌ها را مناسب دانستند.

واژه‌های کلیدی:

حسابرسی،

گزارش پایداری،

چالش‌ها.

نتیجه‌گیری: اجرایی شدن این نوع از گزارش‌ها به علت جدید و بدیع بودن قطعا با چالش‌هایی روبرو است که بررسی کردن آن‌ها مسیر اجرایی شدن را هموارتر می‌کند همچنین حوزه‌های بدیع با توجه به ویژگی‌های مربوط نیازمند یک مدل برای پذیرش عمومی است که مدل ترکیبی آجزن و راجرز مدلی مناسب برای پذیرش گزارش‌های پایداری است.

طبقه‌بندی JEL:

M42, Q56.

استناد: تقدیری، محمد؛ ناظمی، امین و مهتری، زینب (۱۴۰۶). الگوی پذیرش و چالش‌های گزارش‌های اطمینان‌بخشی پایداری در ایران. *مجله دانش حسابداری*.

<https://doi.org/10.22103/jak.2026.26472.4262> *-*-*



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده / نویسندگان.

۱- مقدمه

در حال حاضر، سودآوری بیشتر دیگر تنها هدف مدیران شرکت‌ها نیست و مسائلی از جمله آسیب‌های زیست‌محیطی، فرهنگ سازمانی و اثرات اجتماعی نیز در مجموع اهداف سازمان قرار گرفته است (آراس و کروتر^۱، ۲۰۰۸). به همین دلیل است که گزارشگری مالی به صورت سنتی تأمین کننده تمام نیازها و اطلاعات استفاده کنندگان نیست (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۲)؛ چرا که در برگیرنده آثار اجتماعی و محیطی سازمان نیست و راهکار مناسب برای این موضوع گزارشگری پایداری است (روح‌بخش، ۱۴۰۱). گزارش پایداری توسط سازمان ابتکار در گزارشگری جهانی به عنوان عمل اندازه‌گیری، افشا و پاسخگویی به ذینفعان داخلی و خارجی در قبال عملکرد سازمان در راستای هدف توسعه پایدار تعریف شده است (سازمان ابتکار گزارشگری جهانی^۲، ۲۰۲۱). بر اساس نظریه ذینفعان برخی واحدهای تجاری به اندازه‌ای بزرگ شده‌اند که تأثیر آن‌ها در محیط بیرونی خودشان بسیار عمیق‌تر از محدوده سهامداران است و باید پاسخگویی بخش بزرگتری از جامعه‌ای باشند که در آن فعالیت می‌کنند که نتیجه آن اثرگذاری متقابل ذینفعان بر شرکت است (مرادی، ۱۳۹۵). در نتیجه شرکت یک نهاد اجتماعی است که به عوامل بسیار گسترده‌تری از مالکان و سهامداران خود پاسخگو است (عیسایي تفرشی و یحیی پور، ۱۳۹۲). بر اساس همین نظریه برطرف کردن نیازهای اخلاقی، اقتصادی و اجتماعی ذینفعان مختلف منجر به تعهد بیشتر آنان نسبت به سازمان و همچنین کاهش تضاد منافع و عملکرد بهتر شرکت می‌شود (کورسچون^۳ و همکاران، ۲۰۱۴).

گزارش پایداری زیر مجموعه‌ای از گزارش‌های سازمانی است که اطلاعاتی را در چهار بعد اقتصادی، اجتماعی، زیست محیطی و راهبری شرکتی در اختیار ذینفعان قرار می‌دهد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۶). همچنین این گزارش‌ها فرآیندی را طی می‌کند که در طی آن عملکرد شرکت در حوزه پایداری و مسئولیت‌پذیری آن در قبال ذینفعان داخلی و خارجی در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی و محیط زیست بررسی و اعلام می‌شود (روسا^۴، ۲۰۱۰). ارائه گزارش پایداری منجر به مزایای رقابتی در زمینه‌های فعالیت زیست‌محیطی، شفافیت بیشتر، شهرت و اعتبار بالاتر برای واحدهای تجاری می‌شود (هیگینز و کافی^۵، ۲۰۱۶). در مقابل مزایا، چالش‌ها و مشکلاتی در زمینه‌های آموزش، آگاهی عمومی، قانون‌گذاری و فشار عمومی در راستای تهیه این نوع گزارش وجود دارد (تارینگانا^۶، ۲۰۲۰). افزایش این گونه فشارها موجب پیچیدگی بیشتر تعریف سودآوری شرکت‌ها شده است، زیرا آن‌ها باید معیارهای مالی و غیرمالی را در برنامه‌های خود لحاظ و در الگوها و مفاهیم تجاری خود بازنگری کنند تا بتوانند تعادلی بین سودآوری و پایداری ایجاد کنند (بایرد^۷ و همکاران، ۲۰۱۲). در همین راستا مخاطره‌های مالی، رسوایی‌های بسیاری را در حوزه مالی و حسابداری ایجاد کرد و عواقب و پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های اقتصادی و تجاری پایداری را به موضوعی بسیار مهم در بین شرکت‌های بین‌المللی تبدیل کرده است (کلک^۸، ۲۰۰۸). این موضوع و موارد مرتبط با آن در سال‌های اخیر در ایران نیز مورد توجه بسیاری قرار گرفته است (قنبری و همکاران، ۱۴۰۰). روند افزایشی تعداد شرکت‌هایی که اقدام به انتشار گزارش پایداری کرده‌اند زمینه‌ساز نیاز بیشتر به خدمات اطمینان‌بخشی در خصوص این گزارش‌ها شده است (کی پی ام جی^۹، ۲۰۲۰).

^۱ Aras & Crowther^۲ Global Reporting Initiative (Gri)^۳ Korschun^۴ Roosa^۵ Higgins & Coffey^۶ Tauringana^۷ Baird^۸ Kolk^۹ Kpmg

نتیجه و هدف اصلی اطمینان بخشی، افزایش اعتبار اطلاعات گزارش شده است که یک مزیت برای آن‌ها به حساب می‌آید (چنان تاپیتات^۱، ۲۰۲۱). در حالی که در گزارش‌های حسابرسی تلاش می‌شود با کیفیت مناسبی تمامی جزئیات در خصوص صورت‌های مالی بررسی شود اما اطلاعات بسیار کمی در خصوص مطالب منتشر شده در گزارش پایداری و اطمینان بخشی در آن وجود دارد (پرینسلو و مارون^۲، ۲۰۲۰). نگرانی‌هایی از بابت روش‌های به کار گرفته شده در راستای اطمینان بخشی صورت‌های مالی وجود دارد که ممکن است نتایج حاصل از آن منجر به محقق نشدن اصل پاسخگویی در شرکت مورد بررسی باشد و منافع مدیریتی نسبت به منافع عمومی بیشتر مورد توجه قرار گیرد (اسمیت^۳ و همکاران، ۲۰۱۱). پایداری اقتصادی به نوبه خود منعکس کننده پیشرفت اقتصادی است که منجر به آسیب و ضرر به جامعه، محیط زیست و مردم نشود (ون نیکرک^۴، ۲۰۲۰). اما شرکت‌ها انگیزه‌های اشتباهی برای انتشار گزارش‌های پایداری پیدا کرده‌اند و اطلاعاتی را منتشر می‌کنند که با اثرات زیست محیطی آنان تطابق نداشته و یا وعده‌های بی اساسی در خصوص جاه طلبی‌های آینده خود می‌دهند (این و شوماخر^۵، ۲۰۲۱). برخلاف اقدام‌های بین‌المللی در راستای افشا و اطمینان بخشی موارد پایداری و حرکت نهادهای تدوین کننده استاندارد در داخل کشور مانند سازمان حسابرسی در راستای تدوین استانداردهای افشای پایداری همچنان در داخل کشور رویه عمل مشخصی برای شرکت‌ها وجود ندارد. در حال حاضر شرکت‌های فعال در ایران الزامی در این خصوص ندارند و موارد مرتبط با پایداری را در گزارش‌های هیئت مدیره خود به صورت اختیاری منتشر می‌کنند. با توجه به تلاش نهادهای مذکور برای پیش‌بینی ساختاری نظام‌مند در خصوص افشای این موارد، اطمینان بخشی آن‌ها نیز بیش از پیش مورد توجه قرار می‌گیرد که در این خصوص شرکت‌ها و مؤسسه‌های حسابرسی تجربه و یا دستورالعمل مشخصی مشابه آنچه در سایر کشورها مانند استرالیا تحت عنوان راهنمای اطمینان بخشی گزارش پایداری در شرکت‌های کوچک و متوسط^۶، استاندارد شماره ۳۰۰۰ در خصوص تعهدات تضمینی^۷ و استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۸ را در اختیار ندارند که این امر می‌تواند چالش‌های بسیاری را در خصوص اطمینان بخشی گزارش پایداری ایجاد کند. همچنین وجود این استانداردها تا به امروز نتوانسته رویکرد واحدی را برای اطمینان بخشی در دیگر کشورها فراهم کند و فرآیند آن اختیاری و دارای تنوع بسیار است که مورد مناقشه بسیاری نیز قرار گرفته است. علاوه بر موارد فوق به دلیل جدید و بدیع بودن این گزارش پذیرش آن توسط مؤسسات حسابرسی به راحتی صورت نمی‌پذیرد و مستلزم مقدمات و الگویی مناسب است چرا که به صورت کلی پذیرش یک نوآوری رفتارهای مختلفی را از گروه‌های مختلف کارمندان و صاحب‌کاران به دنبال دارد؛ با شناسایی این رفتار و ویژگی گروه‌هایی که تحت‌الشعاع این نوآوری قرار می‌گیرند می‌توان برنامه آموزشی موثرتری را پیاده سازی کرد (دیرینگ و کاکس^۹، ۲۰۱۸).

در نهایت مراحل اجرایی و پیاده‌سازی گزارش اطمینان بخشی به علت بدیع بودن و عدم وجود تجربه کافی در این حوزه به خصوص در ایران مانند هر حوزه جدید دیگر با چالش‌ها و محدودیت‌هایی مواجه است؛ اما هرگونه فرآیند پیاده‌سازی باید با پذیرش آن همراه باشد؛ هدف این پژوهش بررسی چالش‌های اطمینان بخشی و مراحل اجرایی کردن آن در ایران و همچنین تدوین الگویی تحت عنوان پیش‌نیازی برای پذیرش این نوع گزارش‌ها در این حوزه است.

1. Channuntapipat

2. Prinsloo & Maroun

3. Smith

4. Van Niekerk

5. In & Schumacher

6. A Guide for Assurance on SME Sustainability Reports

7. International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000

8. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

9. Dearing & Cox

۲- مبانی نظری

۲-۱- گزارش پایداری

هدف گزارش‌گرایی پایداری، نشان دادن سهم شرکت در توسعه پایدار است (بین^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). پنج اصل توسعه پایدار را هدایت می‌کند که شامل: عدالت بین نسلی (افراد نسل‌های مختلف از مزایای یکسانی از منابع برخوردارند)؛ عدالت درون نسلی (افراد یک نسل از مزایای یکسانی از منابع برخوردارند)؛ اهمیت تنوع (فرآیندهای متنوع برای توسعه اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی به سمت زندگی متنوع مورد نیاز است)؛ به هم پیوستگی (سیستم‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی به هم پیوسته هستند و نمی‌توان آنها را جداگانه بررسی کرد) و اقدامات احتیاطی در برابر اقدامات انسانی که می‌تواند منجر به نتایج برگشت‌ناپذیر در پایداری شود (تروسی^۲، ۲۰۱۷). با افزایش انتظارات ذینفعان، شرکت‌ها با فشار فزاینده‌ای برای نشان دادن تعهد خود به شیوه‌های پایدار و اخلاقی مواجه هستند (دی و لی^۳، ۲۰۲۳). در نتیجه، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نه تنها به عنوان راهی برای کاهش خطرات اعتباری و قانونی، بلکه به عنوان وسیله‌ای برای ایجاد ارزش بلندمدت به عنصر کلیدی تجارت قرن بیست و یکم تبدیل شده است (تاچیسو^۴ و همکاران، ۲۰۲۰). گزارش‌گری نقش مهمی در مسئولیت اجتماعی ایفا می‌کند و به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا تلاش‌ها و دستاوردهای خود را در زمینه‌های کلیدی مانند مدیریت زیست‌محیطی، عدالت اجتماعی و حاکمیت شرکتی به اشتراک بگذارند. در نتیجه، افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در دهه‌های اخیر به طور قابل توجهی گسترش یافته است که ناشی از تقاضای فزاینده ذینفعان برای شفافیت بیشتر در مورد اثرات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها است (هایات و برنت^۵، ۲۰۱۷). شرکت‌ها با افشای اطلاعات مربوط به ابتکارات و عملکرد پایداری خود، نه تنها می‌توانند پاسخگویی خود را در قبال ذینفعان افزایش دهند، بلکه می‌توانند نحوه درک آنها را نیز شکل دهند (الیوا^۶ و همکاران، ۲۰۲۳). بنابراین، افشای زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی به ابزاری راهبردی برای شرکت‌هایی تبدیل شده است که به دنبال مدیریت دیدگاه‌های ذینفعان و ایجاد و حفظ شهرت هستند.

۲-۲- اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری

بر اساس گفته این و شوماخر (۲۰۲۱) برخی شرکت‌ها در پی انتشار گزارش پایداری، اطلاعاتی را منتشر می‌کنند که تطابق با آثار زیست‌محیطی آنان ندارد و یا سعی در ارائه اهدافی بلند پروازانه در این گزارش‌ها دارند. راموس و مونتیل^۷ (۲۰۰۵) این اطلاعات غلط را که توسط شرکت برای ساخت تصویری مسئولانه در نگاه عموم و حامی در حوزه محیط زیست منتشر می‌شود، سبز شویی^۸ می‌نامند که به صورت عمدی منتشر می‌شوند. انتشار این اطلاعات در وهله اول اثرات منفی بر خود شرکت دارد که از جمله می‌توان به تضعیف پاسخگویی شرکت در برابر ذینفعان و کمتر شدن اعتبار طرح‌های زیست‌محیطی اشاره کرد (تستا^۹ و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر تأثیرات منفی سبز شویی بر شرکت‌ها، این اطلاعات بازیگران بازار و ذینفعان را نیز گمراه می‌کند؛ همچنین به شرکت‌هایی که این اطلاعات اشتباه را منتشر می‌کنند مزیت لازم را نیز نمی‌دهد و در نهایت در سطوح کلان‌تر می‌تواند منجر به اقتصاد سبز کمتری شود (کمیسون اروپا^{۱۰}، ۲۰۲۲). بر اساس گزارش بورس و اوراق بهادار ایالات متحده^{۱۱} (۲۰۲۲)، فرآیند سبز شویی موجب اشتباه سرمایه‌گذاران در امر قیمت‌گذاری، ریسک

1. Beyne

2. Throsby

3. Di & Li

4. Tăchiciu

5. Hyatt & Berente

6. Eliwa

7. Ramus & Montiel

8. Greenwashing

9. Testa

10. European Commission Initiative

11. U.S. Securities and Exchange Commission (SEC)

و تخمین سود دارایی موضوع سرمایه‌گذاری می‌شود. همچنین سبزشویی ممکن است منجر به کاهش اعتماد مصرف‌کننده به برند و محصولات شرکت شود (آندرولی^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). به‌صورت کلی سبزشویی تهدیدی برای دقت، قابلیت اطمینان و شفافیت گزارش پایداری است چرا که بین آن چه شرکت به سهامداران در خصوص عملکرد پایداری خود اعلام می‌کند و عملکرد واقعی تفاوت وجود دارد که این به نوعی مغایرت بین قصد شهرت شرکت و عملکرد واقعی پایداری تلقی می‌شود (اشتاینر^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). در همین راستا طبق گزارش بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۲۲) برای حفاظت از سرمایه‌گذاران در برابر سبزشویی و اطلاعات اغراق‌آمیز به اطلاعاتی منسجم، قابل اعتماد و قابل مقایسه نیاز است.

با توجه به گزارش‌های منتشر شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۳ در بسیاری از کشورهای دنیا انتشار و اطمینان‌بخشی گزارش پایداری روندی افزایشی داشته است و هدف کلی حرکت به سمت اجباری کردن این فرآیندها برای شرکت‌ها است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۴).

علاوه بر موارد ذکر شده رسوایی‌های پیش آمده در فرآیند پایداری شرکت‌های خودروسازی فولکس‌واگن و هیوندای با نام دیزل گیت^۴ (بنر^۵، ۲۰۲۲) اهمیت اطمینان‌سنجی را بیش از پیش نمایان می‌کند چرا که شرکت‌هایی که پیش‌قدم مسیر پایداری هستند همچنان اطلاعات قابل اتکایی را منتشر نمی‌کنند.

آغاز فرآیند اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری در ایران، با توجه به نوظهور بودن این حوزه در کشور، نیازمند ملاحظات راهبردی دقیقی است. از یک‌سو، تمایلات فزاینده در سطح بین‌المللی به سمت الزامی‌سازی انتشار و تأییدپذیری این گزارش‌ها، فشار هنجاری و همگرایی با استانداردهای جهانی را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، لزوم بومی‌سازی این فرآیند با توجه به الزامات محیطی، ساختارهای حکمرانی شرکتی، و اولویت‌های اقتصادی-اجتماعی، امری اجتناب‌ناپذیر است. بنابراین، ایجاد تعادلی پویا میان «همسویی با رویکردهای بین‌المللی» و «پاسخگویی به نیازها و واقعیت‌های بومی»، کلید موفقیت در طراحی و اجرای این نظام نوپا خواهد بود. در این مسیر، توجه به تجارب جهانی حائز اهمیت حیاتی است. برای نمونه، برخی تجارب بین‌المللی نشان داده‌اند که فقدان یک چارچوب نظارتی دقیق و یکسان برای فرآیند اطمینان‌بخشی، می‌تواند به عواقبی مانند انتشار اطلاعات گمراه‌کننده یا خلاف واقع، ناهمگونی در کیفیت و دامنه اطمینان‌بخشی میان شرکت‌ها و صنایع مختلف، که مقایسه‌پذیری را دشوار می‌سازد و کاهش اعتماد ذی‌نفعان به دلیل عدم شفافیت در روش‌ها و معیارهای تأیید منجر شود.

بررسی نظام‌مند این چالش‌ها در بستر ایران و سپس رتبه‌بندی اهمیت و فوریت آن‌ها، گامی اساسی برای ترسیم نقشه راهی عملیاتی است. چنین تحلیلی می‌تواند به نهادهای ناظر، قانون‌گذار، و همچنین حساب‌برسان و سازمان‌های حرفه‌ای آینده که مسئولیت اطمینان‌بخشی را برعهده خواهند گرفت، درک روشن‌تری دهد. این آگاهی پیش‌دستانه، امکان طراحی چارچوبی منسجم، تدوین استانداردهای مرتبط، و ایجاد ظرفیت‌های حرفه‌ای لازم را فراهم می‌آورد.

۳-۲- الگوی پذیرش گزارش اطمینان‌بخشی پایداری

گزارش اطمینان‌بخشی پایداری بخش جدیدی برای فرآیند اطمینان‌بخشی است و می‌توان آن را یک نوآوری برای مؤسسات و محیط مالی ایران در نظر گرفت و هر نوآوری نیازمند یک الگو برای پذیرش آن توسط مؤسسات حسابرسی است.

1. Andreoli

2. Steiner

3. International Federation of Accountants (IFAC)

4. Dieselgate

5. Banner

در راستای برشمردن گزارش اطمینان‌بخشی پایداری به عنوان یک نوآوری در گام اول باید ویژگی‌های نوآوری شناخته شود؛ شش ویژگی ۱- جدید بودن^۱، ۲- ایجاد تغییر^۲، ۳- بهبود قابل توجه^۳، ۴- شاخصی از موفقیت بودن^۴، ۵- داشتن ارزش تجاری^۵ و ۶- سودمندی^۶ به صورت متعدد در مطالعات قبلی تحت عنوان ویژگی‌های نوآوری شناخته شده است (حامدی و همکاران، ۱۴۰۲).

پس از بررسی ویژگی‌های نوآوری، باید الگو و نظریه انتشار یک نوآوری بررسی شود. نظریه‌های متفاوتی در این حوزه وجود دارند، اما در این پژوهش به صورت خاص نظریه اشاعه نوآوری^۷ راجرز^۸ بررسی می‌شود چرا که در دهه اخیر پژوهش‌های اندکی که در حوزه مربوط و مرتبط با استانداردهای حسابداری انجام شده است با محوریت این نظریه بوده است (حامدی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین این نظریه در حسابداری و مالی به ندرت استفاده شده اما در بسیاری از حوزه‌های دیگر مانند کشاورزی، سلامت، فناوری و آموزش در تحقیقات بسیاری مورد استفاده قرار گرفته و اعتبارسنجی شده است.

یک الگو و سه نظریه در ارتباط با اشاعه نوآوری توسط راجرز (۱۹۹۵) تحت عنوان الگوی فرآیند تصمیم-نوآوری^۹ و نظریه‌های نوآوری فردی^{۱۰}، میزان پذیرش^{۱۱} و ویژگی‌های درک شده^{۱۲} معرفی شده است. در الگوی فرآیند تصمیم-نوآوری، یک واحد تصمیم‌گیرنده برای پذیرش نوآوری مطابق با شکل ۱ از پنج مرحله عبور می‌کند که شامل دانش اولیه از نوآوری تا شکل‌گیری نگرش نسبت به آن، تصمیم در خصوص پذیرش یا رد نوآوری، اجرا و در نهایت تصمیم در خصوص پذیرش است. بر اساس نظریه ویژگی‌های درک شده، افراد در صورتی نوآوری را می‌پذیرند که درک مثبتی نسبت به ویژگی‌های آن از جمله: مزیت نسبی درک شده، سازگاری درک شده، پیچیدگی، قابلیت آزمون و قابلیت مشاهده داشته باشند. نظریه راجرز از قوی‌ترین نظریه‌های انتشار نوآوری است اما این نظریه فقط بر روی ویژگی پدیده به عنوان نوآوری متمرکز است اما مواردی از جمله ویژگی‌ها و عوامل فردی نیز در پذیرش نوآوری اثرگذار است، در نتیجه این تئوری باید با یک تئوری دیگر در حوزه رفتاری از جمله رفتار برنامه‌ریزی شده^{۱۳} آجزن^{۱۴} (۱۹۹۱)، ادغام شود که بتواند نظریه قوی‌تری را آماده کند. محوریت نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده آجزن عملکرد افراد در نتیجه باورها و ارزش‌های آن‌ها نسبت به نتایج احتمالی است که در نهایت منجر به یک نگرش کلی و اثرگذاری بر نیت و قصد افراد می‌شود. بر اساس این نظریه قصد در راستای انجام یک رفتار با سه عامل شناسایی می‌شود: نگرش (دید مثبت به انجام رفتار)، هنجار ذهنی (فشار از طرف محیط برای انجام یک رفتار) و کنترل رفتار درک شده (احساس کنترل بر روی رفتار و اراده برای انجام آن) (آجزن، ۱۹۹۱). در نتیجه اجرایی شدن اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری با چالش‌هایی روبرو خواهد بود که پذیرش فناوری یا هر مورد بدیع توسط افراد مرتبط از جمله چالش‌های این حوزه است و نیازمند تدوین مدلی مناسب برای پذیرش است چرا که هر چقدر این مدل بتواند طیف گسترده‌تری از عوامل مختلف و اثرگذار بر پذیرش اعم از ویژگی‌های محیطی، رفتاری و ویژگی‌های خود در برگیرد مسیر شناسایی و پذیرش را تسهیل می‌کند.

1. Novel/ New

2. Lead to Change

3. Significant Improvements

4. Lead to Success

5. Commercially Valuable

6. Useful/ Beneficia

7. Diffusion of Innovations

8. Rogers

9. Innovation- Decision Process Model

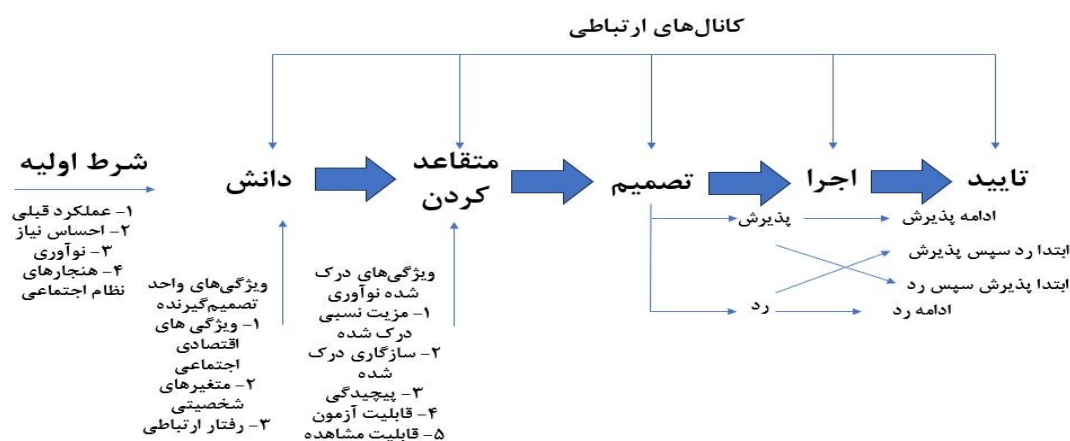
10. Individual Innovation Theory

11. Theory of Rate Adoption

12. Theory of Perceived Attributes

13. Theory of Planned Behaviour

14. Ajzen



شکل ۱. نظریه اشاعه نوآوری راجرز (راجرز، ۱۹۹۵)

۳- پیشینه پژوهش

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷) با استفاده از پرسشنامه و نظرات ۱۷۱ نفر از حسابداران شرکت‌های بورسی در سال ۱۳۹۷ قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای رفتار برنامه‌ریزی شده تعهد حرفه‌ای و همچنین شدت اخلاقی به عنوان تعدیل‌گر بررسی کردند. نتایج حاکی از آن است که متغیرهای رفتار ادراک شده، هنجارهای ذهنی، تعهد حرفه‌ای و اخلاقی و نگرش در خصوص گزارشگری تقلب تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد و شدت اخلاقی نقش تعدیل‌کننده‌ای برای تأثیر هنجارهای ذهنی و تعهد حرفه‌ای دارد.

مران‌جوری و همکاران (۱۴۰۱) طی پژوهشی به دنبال ایجاد توازن بین انتظارات ذینفعان و ظرفیت‌های شرکت و ارائه چارچوبی برای گزارش پایداری بودند که بتواند این مهم را محقق کند. در این پژوهش از اطلاعات ۱۳۸ شرکت بورسی استفاده شده و در نتیجه آن از ۱۶۹ مؤلفه مورد بررسی ۸۵ مؤلفه از مؤلفه‌های مورد انتظار ذینفعان بوده و مابقی تفاوت معناداری را داشته‌اند و پس از ایجاد توازن در نهایت ۶۰ مؤلفه در قالب گزارش پایداری شرکتی متوازن ارائه شدند. از دلایل این تفاوت معنادار می‌توان به مواردی از جمله عدم وجود استقلال واقعی در حسابرس و اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، سطح نامناسب تجربه، تحصیلات و مدت زمان مدیریت، اعمال نفوذ اعضای موظف هیئت‌مدیره و سهامداران نهادی اشاره کرد که راهبرد انتخابی در افشای اطلاعات می‌تواند این تفاوت معنادار را کاهش دهد و منجر به افزایش سطح اعتماد شود.

حامدی و همکاران (۱۴۰۲) طی پژوهشی به بررسی کاربرد تئوری‌های انتشار نوآوری و رفتار برنامه‌ریزی شده در فرآیند پذیرش گزارشگری یکپارچه توسط مدیران دانشگاه‌های ایران پرداختند و با استفاده از روش دلفی و پرسشنامه نظرات ۳۶ خبره و صاحب‌نظر اعم از پژوهشگر، مدیر و معاونین اداری و مالی دانشگاه‌های دولتی ایران را بررسی کردند. بر اساس نتایج، خبرگان تأیید کردند گزارشگری یکپارچه تمامی ویژگی‌های یک نوآوری را دارد و همچنین به کارگیری تلفیقی از نظریه اشاعه نوآوری راجرز و همچنین نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده آجزن در راستای پذیرش آن مناسب است.

کاظمی و همکاران (۱۴۰۳) طی پژوهشی به بررسی الزامات، چالش‌ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت‌ها در ایران از نظر صاحب‌نظران و خبرگان حرفه پرداختند و بر اساس نتایج حاصل از ۲۱ مصاحبه مفاهیم آموزش حسابرسان، زیرساخت نامناسب برای گزارشگری، هزینه اعتباربخشی، میزان حق الزحمه پایین برای حسابرسی و توجه بیشتر شرکت‌ها به حفظ محیط‌زیست از پر تکرارترین نتایج در حوزه مورد بررسی بوده‌اند.

دادفر و مستاجران گورتانی (۱۴۰۴) طی پژوهشی با استفاده از رگرسیون چند متغیره، نرم افزار ایویوز و اقتصادسنجی با جامعه آماری ۱۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ به بررسی تأثیر گزارش پایداری بر کیفیت حسابرسی پرداختند نتایج حاکی از آن است که گزارشگری پایداری بر سطح اقلام تعهدی اختیاری تأثیری ندارد اما تأثیر مثبت و معناداری بر اظهارنظر مقبول حسابرسان دارد.

بویرال و اسایزاربیتوریا^۱ (۲۰۲۰) به تجزیه و تحلیل محتوای کیفی ۳۳۷ گزارش پایداری اطمینان‌بخشی شده شرکت‌های فعال در حوزه استخراج و معادن در سراسر جهان پرداختند. نتایج حاکی از آن است که گزارش‌های اطمینان‌بخشی یک فرآیند اساسی و معتبر را نشان نمی‌دهند. آنها تمایل دارند به عنوان یک عمل فراواقعی ظاهر شوند که عمدتاً از مسائل حیاتی پایداری و نگرانی‌های ذینفعان جدا شده است. در همین راستا تهیه‌کنندگان گزارش اطمینان‌بخشی باید الزام‌ها و رویکردهای خود را تغییر دهند. دو استاندارد پاسخگویی شماره ۱۰۰۰ و بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخشی شماره ۳۰۰۰ از موارد پرکاربرد در این حوزه هستند که نیاز است با توجه به وقایع بروز شوند. در نهایت راستی‌آزمایی باید به گونه‌ای باشد که موارد منفی پوشش داده شده توسط عوامل خارجی به ذینفعان گزارش داده شود؛ همچنین ذینفعان باید به تهیه‌کنندگان فشار بیاورند که تخصص خود را در این حوزه افزایش و اطلاعات منتشر شده در خصوص اطمینان‌بخشی را به عنوان منبعی معتبر، معنادار و بدون نقص مورد استفاده قرار ندهند.

علیو^۲ (۲۰۲۴) در طی پژوهشی با انجام ۲۳ مصاحبه نیمه ساختاریافته با ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان‌بخشی، مشاوران، متخصصان و سازمان‌های غیردولتی به بررسی فرآیند اطمینان‌بخشی گزارش پایداری و تأثیر آن بر شکل‌دهی ادراک از افشاء پرداخته است که بر اساس نتایج، پیشرفت در گزارش اطمینان‌بخشی پایداری و نتایج ملموس و عملی آن منجر به پذیرش عمومی آن شده است، اما شکاف‌های قابل توجهی بین گروه‌های اجراکننده وجود دارد که دستیابی به مشروعیت اخلاقی را تضعیف می‌کند. همچنین یافته‌ها اطلاعاتی مرتبط با درخواست ذینفعان در خصوص افشای اطلاعات را نشان می‌دهد که ارتباط مستقیمی با رفاه و پایداری جوامع دارد.

لودیا^۳ و همکاران (۲۰۲۵) طی پژوهشی با استفاده از جست و جوی سیستماتیک مقاله‌های علمی، کتاب‌های دانشگاهی و پایان‌نامه‌ها به بررسی نقش فناوری دیجیتال در حسابداری، گزارش‌دهی و اطمینان‌بخشی پایداری پرداختند. نتایج حاکی از آن است که فناوری‌های دیجیتال در حوزه مشخص کردن محدوده و اهداف افشاء، انجام ارزیابی‌های اهمیت، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، ایجاد تحول در شیوه‌های تضمین پایداری و افشاء کمک‌کننده است.

بر اساس بررسی پیشینه‌های پژوهش به خصوص موارد داخلی، تحقیقات مشابه در این حوزه محدود به دو مورد **رحمانی و محمودخانی (۱۴۰۰)** و **کاظمی و همکاران (۱۴۰۳)** بوده که مورد اول تنها محدود به صنعت بیمه بوده اما تحقیق فعلی به صورت کلی و توسط نظرات حساب‌رسان مستقل انجام شده است؛ همچنین تحقیق دوم نیز تنها محدود به مصاحبه بوده و توسط رده‌های مختلف حسابرسی مورد تأیید قرار نگرفته است و از آنجایی که فرآیند اطمینان‌بخشی باید توسط حساب‌رسان صورت پذیرد مقاله فوق به بررسی چالش‌ها از دید حساب‌رسان در هر دو مرحله مصاحبه و پرسشنامه پرداخته است. همچنین رتبه‌بندی چالش‌ها به روش بهترین و بدترین تاکنون در این حوزه انجام نشده است و میزان اهمیت چالش‌ها از دید حساب‌رسان مشخص نگردیده در این راستا پژوهش فوق به رتبه‌بندی موارد شناسایی شده نیز پرداخته است.

^۱. Boiral & Heras-Saizarbitoria

^۲. Aliyu

^۳. Lodhia

۳-۱- سوالات پژوهش

بر اساس مطالعات گذشته و بررسی شرایط فعلی کشور در حوزه پایداری و همچنین پیش‌نویس‌های و استانداردهای منتشر شده توسط سازمان حسابرسی حوزه‌هایی که باید مورد پرسش واقع شود مشخص و پرسش‌های پژوهش به شرح زیر است:

- ۱- تیم تدوین کننده استاندارد اطمینان بخشی پایداری متشکل از چه تخصص‌هایی است؟
- ۲- آیا امکان به کارگیری استانداردهای بین‌المللی در این حوزه وجود دارد؟ در اینصورت چالش‌های پیش‌رو چیست؟
- ۳- تأثیر شرایط اقتصادی و سیاسی بر فرآیند اطمینان بخشی به چه صورت است؟ آیا نرخ‌گذاری‌های دستوری، تحریم‌ها و استفاده اجباری از مواد اولیه آلوده کننده مانند مازوت باید در این فرآیند دیده شود؟
- ۴- ذینفعان اصلی گزارش‌های اطمینان بخشی چه کسانی هستند؟ تنوع آنان و اهدافشان چه تأثیری بر تدوین مسیر اطمینان بخشی پایداری دارد؟
- ۵- قواعد استفاده از کارشناسان متخصص در علوم غیرمالی در روند اجرایی اطمینان بخشی چه هست؟
- ۶- الزام‌ها و پیش‌نیازهای اطمینان بخشی حوزه اجتماعی گزارش‌های پایداری و چالش‌های آن چیست؟
- ۷- چالش‌های اخلاقی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری چیست؟
- ۸- چالش‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی مؤسسه‌های تهیه کننده گزارش‌های اطمینان بخشی پایداری چیست؟

۴- روش انجام پژوهش

پژوهش حاضر به دو بخش کمی و کیفی تقسیم می‌شود در بخش کیفی ابتدا برای جمع‌آوری داده‌ها از روش مصاحبه با استفاده از پرسشنامه نیمه ساختاریافته استفاده شده است و این پرسشنامه برای ۱۲ نفر حسابرسان داخلی و اساتید دانشگاهی که عضویت جامعه حسابداران رسمی و همچنین سابقه پژوهشی در حوزه پایداری و اطمینان بخشی را داشته باشند از طریق ایمیل و سایر پیام‌رسان‌ها ارسال شده و با برخی افراد به صورت حضوری مصاحبه شده است. سپس نتایج مصاحبه‌ها به نرم افزار ورد در راستای تجزیه و تحلیل متن مصاحبه با استفاده از روش کلایزی انتقال پیدا کرده و مؤلفه‌های مورد نظر استخراج شدند. هفت مرحله روش کلایزی به شرح زیر است (اپلباوم و همکاران، ۲۰۱۹):

- ۱- خوانش و بازخوانی تمامی مصاحبه‌های رونویسی شده به منظور درک آن‌ها
- ۲- استخراج گزاره‌های مهم (عباراتی که به صورت مستقیم یا پدیده مورد بررسی مرتبط است) منظور از گزاره‌های مهم، گزاره‌ای است که مستقیماً با تجربه مصاحبه‌شونده از پدیده مورد بررسی در ارتباط است.
- ۳- طبقه‌بندی نقل و قول‌ها، تولید مضامین از عبارات مشابه و در نهایت معنا بخشیدن به آن‌ها در این مرحله تلاش می‌شود تا از گزاره‌ها مفاهیم واحدی استخراج شود.
- ۴- تکرار ۳ گام اول برای هر مصاحبه و در نهایت ایجاد مضامین بر اساس معانی فرمول‌بندی شده
- ۵- جمع‌آوری یک توصیف جامع از مراحل ۱ تا ۴
- ۶- خلاصه توصیف و شرح جامع و شناسایی ساختار بنیادی پدیده
- ۷- تضمین اعتبار داده‌ها به وسیله بازبینان و کارشناسان که در این مقاله متشکل از اساتید دانشگاه بازمینی داده‌ها را انجام دادند.

در بخش کمی نیز ابتدا مؤلفه‌های استخراجی از مصاحبه با خبرگان هر کدام به صورت سؤالات پرسشنامه‌ای با طیف پنج‌گانه لیکرت درآمده و در میان رده‌های مختلف حساب‌رسان اعتبارسنجی شده و میزان اجرایی بودن آن با استفاده از نظر حساب‌رسان و تجزیه تحلیل آماری آن در نرم افزار اس پی اس اس مشخص شده است. در نهایت در راستای گردآوری داده‌های مورد نیاز در بخش کمی و رتبه‌بندی آن‌ها از پرسشنامه مقایسه‌های زوجی روش بهترین بدترین و جامعه آماری بزرگتر اما عمدتاً مشابه با بخش اول استفاده شده است روش بهترین بدترین فوق از جدیدترین روش‌های رتبه‌بندی بوده و مبتنی بر بردار بودن آن نتایج قابل اتکاتری را ارائه می‌کند (رضایی^۱، ۲۰۱۵)؛ در نهایت رتبه‌بندی با استفاده از نرم افزار لینگو انجام شده است.

۴-۱- روش گردآوری داده‌ها

پیشینه پژوهش و مبانی نظری آن با استفاده از کتاب‌ها و مقاله‌های گذشته و سایر منابع کتابخانه‌ای جمع‌آوری شد. همچنین داده‌های مورد نیاز برای دستیابی به هدف پژوهش از طریق مصاحبه و پرسشنامه نیمه ساختاریافته با خبرگان این حوزه و مستند - سازی آن در نرم افزار ورد، تکمیل پرسشنامه طیف لیکرت توسط حساب‌رسان و تجزیه و تحلیل آن در نرم افزار اس پی اس اس به دست آمد و مدل پذیرش مشخص شد. سپس با استفاده از پرسشنامه ماتریس مقایسات زوجی و روش بهترین بدترین چالش‌های به دست آمده رتبه‌بندی شدند.

۴-۲- قلمرو پژوهش

در هر پژوهشی باید قلمرو آن در سه حوزه مکانی، زمانی و موضوعی بررسی شود. قلمرو موضوعی پژوهش حاضر، اطمینان‌بخشی پایداری است. قلمرو مکانی پژوهش شامل حساب‌رسان داخلی، حسابداران رسمی عضو هیئت علمی دانشگاه، تمامی رده‌های حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی غیر شاغل و شاغلین انفرادی است. در خصوص قلمرو زمانی، تمامی فرآیند گردآوری و تجزیه و تحلیل داده در سال ۱۴۰۳ انجام شده است.

۴-۳- جامعه و نمونه آماری

در راستای انتخاب جامعه آماری در بخش کیفی از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است، چرا که دسترسی به افرادی با ویژگی نخبگی مدنظر پژوهش دشوار است. جامعه آماری پژوهش در هر دو بخش مصاحبه و رتبه‌بندی عمدتاً مشابه است تنها در بخش رتبه‌بندی تعداد اساتید دانشگاه افزایش پیدا کرده و دو نفر از مصاحبه‌شوندگان (مورد ۶ و ۸ جدول ۱) جایگزین شده‌اند که اطلاعات جمعیت شناختی آن‌ها در جدول ۱ و ۲ آمده است.

علت استفاده از جامعه آماری عمدتاً مشابه در هر دو بخش مصاحبه و رتبه‌بندی، عدم نیاز به اعتبارسنجی و اطمینان‌سنجی یافته‌های مصاحبه با توجه به موضوع مورد پژوهش است. جامعه آماری به کار گرفته شده در بخش پرسشنامه نیز شامل ۲۵۳ حسابرس در تمامی رده‌ها متشکل از حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر، شریک، حسابدار رسمی غیر شاغل و شاغل انفرادی است؛ چرا که به کارگیری و اجرای روش‌های اطمینان‌بخشی باید به وسیله حساب‌رسان انجام شود در نتیجه پیش‌نیازها و چالش‌ها نیز باید توسط آنان تأیید شود.

۴-۴- روش تجزیه و تحلیل

در این پژوهش هدف اولیه یافتن چالش‌ها به وسیله مصاحبه با خبرگان دو حوزه پایداری و حسابرسی و در نهایت رتبه‌بندی چالش‌ها با استفاده از روش بهترین، بدترین است. برای رسیدن به هدف پژوهش روش کیفی پدیدارشناسی^۲

^۱. Rezaei

^۲ Phenomenology

انتخاب شده است چرا که نیاز به درک عمیقی نسبت به موضوع وجود دارد و همچنین این روش بر دانش و تجربه پژوهشگر اتکاء کمی دارد و با تکیه بر تجارب مصاحبه‌شوندگان شرایط را برای درک بهتر موضوع فراهم می‌آورد (چان^۱ و همکاران، ۲۰۱۳). علت استفاده از روش بهترین، بدترین مبتنی بر بردار بودن آن است که در مقایسه با روش‌های مبتنی بر ماتریس تصمیم‌گیری چندمعیاره مانند ای‌اچ‌پی^۲ به مقایسه‌های زوجی کمتری نیاز دارد و از طرف خروجی آن همیشه سازگار است و وزن‌نهایی خروجی آن در مقایسه با روش‌هایی مانند ای‌اچ‌پی قابلیت اتکا بیشتری دارد؛ در روش‌هایی مانند ای‌اچ‌پی از اعداد اعشاری استفاده می‌شود اما در روش مذکور تنها از اعداد صحیح استفاده می‌شود که اجرایی کردن روش را بسیار آسان‌تر می‌کند (رضایی، ۲۰۱۵).

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

مشارکت‌کننده	جنسیت	سن	میزان تحصیلات	محل فعالیت	سازمان محل فعالیت فعلی	سابقه کار
۱	زن	۴۳	دکتر	تهران	سازمان حسابرسی	۱۴
۲	زن	۴۵	دکتر	تهران	سازمان حسابرسی	۲۱
۳	مرد	۷۲	دکتر	شیراز	دانشگاه شیراز	۳۹
۴	مرد	۳۷	دکتر	شیراز	دانشگاه شیراز	۷
۵	زن	۳۲	کارشناسی ارشد	هامبورگ	مؤسسه دیلویت	۱۰
۶	مرد	۵۷	دکتر	تهران	دانشگاه الزهرا	۳۳
۷	مرد	۵۱	دکتر	تهران	دانشگاه الزهرا	۲۵
۸	مرد	۶۶	دکتر	تهران	دانشگاه خاتم	۴۰
۹	مرد	۵۱	دکتر	تهران	دانشگاه علامه طباطبائی	۳۲
۱۰	مرد	۳۳	دکتر	اصفهان	حسابرس داخلی	۹
۱۱	مرد	۵۱	دکتر	سوئد	دانشگاه گاوله	۱۲
۱۲	مرد	۵۸	کارشناسی	شیراز	حسابرس داخلی صنعت سیمان	۲۹

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در پرسشنامه مقایسات زوجی

مشارکت‌کننده	جنسیت	سن	میزان تحصیلات	محل فعالیت	سازمان محل فعالیت فعلی	سابقه کار
۱	زن	۴۳	دکتر	تهران	سازمان حسابرسی	۱۴
۲	زن	۴۵	دکتر	تهران	سازمان حسابرسی	۲۱
۳	زن	۳۲	کارشناسی ارشد	هامبورگ	مؤسسه دیلویت	۹
۴	مرد	۴۷	دکتر	تهران	وزارت اقتصاد	۱۷
۵	مرد	۳۳	دکتر	اصفهان	حسابرس داخلی	۷
۶	مرد	۶۰	کارشناسی	شیراز	حسابرس داخلی	۱۰
۷	مرد	۷۲	دکتر	شیراز	دانشگاه شیراز	۲۵
۸	مرد	۶۹	دکتر	شیراز	دانشگاه شیراز	۲۳
۹	مرد	۳۷	دکتر	شیراز	دانشگاه شیراز	۱۷
۱۰	مرد	۵۱	دکتر	تهران	دانشگاه الزهرا	۹
۱۱	مرد	۵۱	دکتر	سوئد	دانشگاه یوله	۱۲
۱۲	خانم	۵۵	دکتر	تهران	دانشگاه تربیت مدرس	۲۲
۱۳	مرد	۴۰	دکتر	مازندران	دانشگاه مازندران	۱۱
۱۴	مرد	۵۹	دکتر	مازندران	دانشگاه مازندران	۳۳
۱۵	مرد	۴۱	دکتر	مازندران	دانشگاه مازندران	۷
۱۶	مرد	۳۷	دکتر	گیلان	دانشگاه گیلان	۴

^۱ Chan^۲ The Analytic Hierarchy Process (Ahp)

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- چالش‌های گزارش اطمینان‌بخشی پایداری

نتایج حاصل از اجرای هفت گام روش پدیدارشناسی کلایزی در خصوص مصاحبه‌های انجام شده به شرح جدول ۳ است:

جدول ۳. چالش‌ها

چالش‌ها	زیرمؤلفه	مؤلفه
تعیین سنجه‌های مناسب برای کمی کردن داده‌های پایداری با قابلیت مناسب برای ممیزی	تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای گزارشگری پایداری	مؤلفه
اصلاح قانون پسماند و بازیافت	اصلاح ساختار اقتصادی کارشناسی خارجی	مؤلفه
عدم دسترسی به کارشناس‌هایی با تخصص لازم در زمینه‌های مورد نیاز	پیش‌نیازهای حرفه‌ای در حیطه حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
هزینه استقرار سیستم جدید و اصلاح ساختار مالی و مدیریتی شرکت	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
هزینه اضافی در خصوص آموزش نیروی کار و عدم پایداری نیروی آموزش دیده	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
تأیین نرخ اطمینان‌بخشی پایداری و تناسب حق‌الزحمه با وظایف	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
کمبود نیروی متخصص	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
سنجه کردن فاکتورهای مورد نیاز در بعد اجتماعی پایداری به علت ماهیت کیفی آنها	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
پایبندی اخلاقی حساب‌رسان در خصوص تعیین صحیح مقادیر مورد نیاز و استفاده صحیح از کارشناس در سایر حوزه‌ها	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
سبزشویی و قهوه‌ای شویی	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
عدم امکان اظهارنظر مؤسسات در خصوص سیاست‌های فعلی آلوده‌کننده و تبعات ناشی از آن	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه
رفع تضاد منافع بین ذینفعان در صورت اجرایی شدن تمامی ابعاد پایداری	حسابداری و حسابرسی	مؤلفه

۵-۲- نظریه‌پردازی

بر اساس نتایج حاصل از مصاحبه در راستای اجرایی شدن گزارش‌های اطمینان‌بخشی پایداری در هشت حوزه چالش وجود دارد که این حوزه‌ها شامل: تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای گزارشگری پایداری، پیش‌نیازهای حرفه‌ای در حیطه حسابداری و حسابرسی، اصلاح ساختار اقتصادی، ابعاد اجتماعی، زیرساخت‌های فرهنگی و اخلاقی، کارشناس خارجی، سیاسی و گستردگی ذینفعان است.

۵-۲-۱- تئوری نمایندگی^۱

بر اساس تئوری نمایندگی افشای فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی امکان ارائه ارزیابی دقیق‌تری از شرکت به سرمایه‌گذاران و سرمایه‌داران را می‌دهد و به سازمان کمک می‌کند تا تأمین مالی را با هزینه کمتر انجام دهد و هزینه نمایندگی را نیز کاهش دهد (جیزی^۲ و همکاران، ۲۰۱۴). یکی از اصلی‌ترین مسائل در حوزه استاندارد‌گذاری بخش‌های جدید در مسائل حسابداری مانند پایداری و افشاء مناسب آن‌ها توانایی کمی کردن مسائل و مشکلات موجود در آن بخش و یافتن سنجه‌ای در راستای سهولت انجام آن کار و انتشار گزارش‌ها است در خصوص مسائل پایداری نیز بنا به تاکید بیشتر مصاحبه‌شوندگان کمی کردن داده‌های موجود از چالش‌های اساسی این حوزه است.

۵-۲-۲- نظریه اقتصاد سیاسی^۳

بر اساس این نظریه گزارش‌دهی پایداری در یک ساختار متشکل از سه بعد اقتصادی، سیاسی و اجتماعی اتفاق می‌افتد (گری^۴ و همکاران، ۱۹۹۶) و اگر در تبیین هر پدیده اجتماعی مضامین ایدئولوژیک ترتیبات سیاسی و چارچوب اجتماعی

^۱ Agency Theory^۲ Jizi^۳ Political Economy Theory^۴ Gray

را در نظر نگیریم؛ شکل‌گیری پدیده غیر ممکن خواهد بود (دیگان و اونرمن^۱، ۲۰۱۱). در این راستا بنابر گفته یکی از مصاحبه‌شوندگان فعال تحت عنوان حسابرس داخلی در صنایع مختلف، در حال حاضر قوانینی وجود دارد که شرکت‌ها را ملزم به رعایت موارد پایداری می‌کند اما به علت نقض در این قوانین و عدم توجه به جزییات و استثنائات و ساختار اقتصادی هر صنعت، عملاً اجرایی شدن آن توسط شرکت‌ها در صنایع مختلف با مشکل روبرو شده است در نتیجه رفع محدودیت و اصلاح قوانین مرتبط می‌تواند روند اطمینان‌بخشی را تسهیل کند. همچنین در ایران مشکلاتی در حوزه محیط زیست وجود دارد که ناشی از سیاست‌ها کشور در سطح کلان است مانند استفاده از مازوت و آلودگی ناشی از آن، شرکت‌ها باید بالاجبار از سیاست یاد شده تبعیت کنند، به همین دلیل ممکن است حسابرس در صورت اظهارنظر در این موارد با مشکلات حقوقی شود و همین مسئله منجر به محدودیت‌هایی در اظهارنظر حسابرس شود. از دیگر چالش‌هایی که زیر مجموعه نظریه فوق قرار می‌گیرد چالش عوامل اجتماعی و سنجه کردن داده‌های مرتبط به علت ماهیت کیفی آن‌ها است که این چالش زیر مجموعه نظریه نمایندگی نیز به علت ضرورت آن در افشا گزارش پایداری قرار می‌گیرد.

اجرایی شدن هر بخش و حوزه جدید در حسابداری و حسابرسی با هزینه‌هایی در خصوص سازگاری سیستم‌های فعلی با ویژگی‌های جدید مورد نیاز و همچنین آموزش نیروی کار در راستای بهره‌وری هرچه بهتر همراه است. همچنین در حوزه حسابرسی همواره مسائلی از جمله تعیین نرخ مناسب برای انجام کار و عدم پایداری نیرو نیز مطرح بوده است که تمامی موارد ذکر شده در خصوص حسابداری و حسابرسی پایداری نیز همواره وجود خواهد داشت. همچنین یکی از چالش‌های اصلی این حوزه به علت بدیع بودن عدم دسترسی به نیروی کار متخصص و آموزش دیده است.

۵-۲-۳- نظریه مشروعیت^۲

بر اساس نظریه مشروعیت، یک شرکت برای فعالیت و دسترسی به منابع لازم برای انجام موفقیت آمیز تجارت، باید مشروعیت به معنای مجوز اجتماعی را داشته باشد. بر اساس این تئوری برای هیچ سازمانی حق ذاتی وجود ندارد، اما انجام هر عملیات تجاری منوط به پذیرش بیشتر جامعه است. با این حال، اگر جامعه درک کند که یک شرکت به روش قابل قبولی کار نمی‌کند، چنین مشروعیتی به طور بالقوه تهدید می‌شود بر اساس این نظریه و مصاحبه‌های انجام شده موارد اخلاقی و رعایت آن نیز از همواره چالش‌هایی را در فرآیندهای مالی ایجاد کرده است؛ در حوزه پایداری به علت نوظهور بودن آن در ایران اجرای صحیح و کامل آن توسط افراد و استفاده صحیح از کارشناس مربوط به علت نبود آموزش و آشنایی کافی در این حوزه از مشکلات و چالش‌های اجرایی شدن فرآیند است؛ همچنین در بسیاری از موارد حساب‌رسان هنگام اجرای فرآیند حسابرسی به علت نداشتن آشنایی کافی با جزئیات صنعت مربوط نیازمند کارشناس خارجی هستند که به دلایل مشابهی دسترسی به این کارشناسان نیز مشکل بوده و از چالش‌های مسیر فوق است و عدم تخصص در اجرای فرآیند ممکن است مشروعیت را زیر سؤال برد. همچنین سبزشویی و قهوه‌ای‌شویی که اشاره به استفاده اشتباه و در برخی موارد غیر اخلاقی از اطلاعات مالی دارد نیز اطمینان‌بخشی پایداری را به مشکل مواجه می‌کند.

۵-۲-۴- نظریه ذینفعان^۳

بر اساس این نظریه کسب و کارها باید دیدگاه‌ها و انتظارات مختلف گروه گسترده‌ای از افرادی را که به فعالیت‌های شرکتی علاقه دارند در نظر بگیرند، پژوهشگران نظریه ذینفعان را به عنوان نظریه غالب و مفید در توضیح عملکرد

¹ Deegan & Unerman

³ Stakeholder Theory

² Legitimacy Theory

گزارش‌دهی پایدار توصیف می‌کنند، بر این اساس که مدیران باید تغییرات در محیط را در بین ذینفعان داخلی و خارجی تشخیص دهند. گرایش اخیر به پذیرش مسائل پایداری در جامعه را می‌توان در تمایل به این دست از مسائل نظر گرفت. توجه به این نکته ضروری است که گزارش‌های زیست محیطی ابعاد گسترده‌ای داشته و طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان را در بر می‌گیرند و همین امر منجر به تضاد منافع می‌شود چرا که برطرف کردن نیاز طیف گسترده‌ای از ذینفعان بدون آنکه آسیبی به منافع گروه دیگر وارد نشود مشکل است. از آنجایی که حسابرس در گزارش خود باید نیاز ذینفعان را در نظر بگیرد این تنوع بالا ممکن است کار حسابرس را تحت الشعاع قرار دهد.

۵-۲-۵- نظریه مدیریت تأثیر^۱

به علت داوطلبانه و کیفی بودن گزارش‌ها و افشائیات حوزه اجتماعی و محیط زیست و همچنین نداشتن چهارچوب مشخصی در این حوزه در نتیجه شرکت می‌تواند به گونه‌ای عملکرد خود را روایت کند که تصویر مثبتی را در ذهن ذینفع ایجاد کند و سعی می‌شود برداشت افراد کنترل شود (امین^۲، ۲۰۲۰ و برنان^۳ و همکاران، ۲۰۰۹) این نظریه تأیید کننده مؤلفه زیرساخت فرهنگی و اخلاقی و زیرمؤلفه سبزشویی و قهوه‌ای شویی است.

۵-۳- پرسشنامه تأیید چالش‌ها توسط حسابرسان

پس از استخراج مؤلفه‌ها و زیر مؤلفه‌ها با استفاده از ابزار مصاحبه، تمامی زیر مؤلفه‌ها با استفاده از پرسشنامه بسته طیف لیکرت به تأیید حسابرسان به شرح جدول ۴ رسیدند. این پرسشنامه برای تکمیل برای بیش از ۱۳۰۰ نفر از حسابرسان در سه مرحله ارسال شده و ۲۶۸ پرسشنامه بازگشت که در نتیجه نرخ بازگشت برابر با ۲۰٪ است، پس از پالایش ۲۵۲ پرسشنامه باقی ماند و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل پرسشنامه از سه متغیر میانگین، میانه و انحراف چارکی استفاده شده است. در صورتی که میانگین و میانه عدد بالای ۳ را داشته باشند و انحراف چارکی کوچکتر و یا برابر با یک باشد زیر مؤلفه‌های شناسایی شده تأیید می‌شوند:

جدول ۴. ویژگی جمعیت شناختی افراد شرکت‌کننده در پرسشنامه

گروه	جنسیت		میانگین		رده مؤسسه				شهر محل فعالیت				
	مرد	زن	سابقه	سن	الف	ب	ج	سازمان حسابرسی	تهران	شیراز	مشهد	اصفهان	سایر
حسابرس	۳۶	۱۹	۲/۷۶	۲۸/۶۷	۳۲	۱۷	۴	۲	۳۵	۱۱	۲	۳	۴
حسابرس ارشد	۲۸	۷	۵/۹۴	۳۴/۱۴	۲۵	۲	۲	۶	۲۶	۳	۳	۲	۱
سرپرست	۲۸	۹	۹/۵۹	۳۸/۸۹	۲۶	۷	-	۴	۲۵	۷	۴	-	۱
سرپرست ارشد	۱۸	۳	۱۳/۶۷	۴۰	۱۰	۷	-	۴	۱۶	۲	-	۲	۱
مدیر	۴۵	۳	۱۵/۹۷	۴۳/۴۱	۳۰	۷	-	۱۱	۴۰	۴	-	۳	۱
شریک	۳۱	-	۲۶	۵۲/۹	۱۸	۱۳	-	-	۲۵	۲	۲	۲	-
غیر شاغل و انفرادی	۲۳	۲	۲۰/۲	۵۰/۵۲	-	-	-	-	۱۸	۵	-	۱	۱

۵-۴- روایی و پایایی پرسشنامه

روایی محتوایی پرسشنامه توسط خبرگان مورد تأیید قرار گرفت چرا که مقدار آزمون کایزر-مایر-اولکین^۴ ۰/۸ بوده و نتایج آزمون بارتلت^۵ نیز معنادار و پایین تر از ۰/۰۵ است. در راستای تأیید پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ^۶ استفاده شده است که این ضریب به تفکیک گروه‌های فعال در حسابرسی محاسبه شده است و تمامی ضرائب بالاتر از ۰/۷ هستند که نشان از پایایی

1. Impression Management Theory

2. Amin

3. Brennan

4 Kaiser-Meyer-Olkin

5 Bartlett's Test

6 Cronbach's Alpha

سؤالات و پرسشنامه دارد همچنین نتایج تحلیل عاملی اکتشافی نیز روایی و اعتبار پرسشنامه را تأیید می‌کند. سؤالات پرسشنامه شامل ۱۲ سؤال و سعی شده تمامی چالش‌ها از حساب‌برسان مورد سؤال قرار گیرد که نتایج به شرح جدول ۵ است:

جدول ۵. آمار توصیفی نمرات مشارکت‌کنندگان به چالش‌ها

گویه	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی
قابلیت ممیزی	۳/۸۹	۴/۰۰	۰/۷۸۹	-۰/۹۳۸
هزینه استقرار	۳/۹۶	۴/۰۰	۰/۸۴۴	-۰/۹۳۵
هزینه آموزش	۳/۸۵	۴/۰۰	۰/۸۹۶	-۰/۹۱۲
نرخ و حق الزحمه	۳/۹۲	۴/۰۰	۰/۸۳۸	-۰/۸۳۱
کمبود نیرو	۴/۱۵	۴/۰۰	۰/۸۰۹	-۱/۱۹۲
اصلاح قانون	۳/۸۱	۴/۰۰	۰/۸۲۵	-۰/۷۰۵
کمی کردن	۳/۸۸	۴/۰۰	۰/۸۱۴	-۰/۸۴۹
پایبندی اخلاقی	۳/۸۱	۴/۰۰	۰/۹۸۱	-۱/۰۰۶
کمبود کارشناس	۳/۹۲	۴/۰۰	۰/۸۷۷	-۱/۰۱۴
محدودیت رسیدگی	۳/۶۹	۴/۰۰	۰/۹۵۲	-۰/۹۱۸
رفع تضاد	۳/۹۲۸	۴/۰۰	۰/۷۸۶	-۰/۹۴۱
سبز شویی	۳/۷۶	۴/۰۰	۰/۸۵۱	-۰/۶۵۷

با توجه به نتایج به‌دست آمده از آمار توصیفی سؤالات بخش چالش‌ها، تمامی میانگین و میانه‌ها بالای ۳ بوده و همچنین چولگی نیز منفی بوده است که نشان از تعدد نمرات بالا در پرسشنامه دارد در نتیجه تمامی چالش‌های به‌دست آمده از مصاحبه توسط حساب‌برسان تأیید شدند. در قسمت بعد با توجه به پژوهش **حامدی و همکاران (۱۴۰۲)** بر روی نقش تئوری انتشار نوآوری و رفتار برنامه‌ریزی شده در پذیرش گزارش‌گرایی یکپارچه، بررسی مشابهی بر روی پذیرش گزارش اطمینان‌بخشی پایداری انجام شد که مشخص شود آیا از الگویی مشابه برای پذیرش گزارش اطمینان‌بخشی پایداری می‌توان استفاده کرد یا خیر؟

در همین راستا ابتدا ویژگی‌های نوآوری در خصوص گزارش مذکور مورد سؤال از حساب‌برسان قرار گرفت تا مشخص شود که بر اساس نتایج به شرح جدول شماره ۶ این گزارش ویژگی نوآوری را شامل می‌شود یا خیر؟

در پرسشنامه به ترتیب موارد زیر مورد سؤال قرار گرفته است:

- ۱- جدید بودن این دست از گزارش‌ها
- ۲- تمایز قابل توجه گزارش‌ها نسبت به گزارش‌های سنتی
- ۳- اجرای متمایز نسبت به حالت سنتی گزارش‌ها
- ۴- ایجاد تغییرات در واحد تجاری بررسی‌شونده و مؤسسه بررسی‌کننده
- ۵- تحول در واحد تجاری مورد بررسی و مؤسسه بررسی‌کننده
- ۶- تأثیر در بهبود فعالیت شرکت
- ۷- قابلیت اجرایی شدن در ایران
- ۸- مفید بودن آن برای ذینفعان و شرکت‌ها
- ۹- قرار گرفتن آن تحت عنوان شاخصی از موفقیت
- ۱۰- ایجاد ارزش افزوده برای شرکت
- ۱۱- مفید بودن اجرایی شدن آن در ایران

جدول ۶. آمار توصیفی نمرات مشارکت‌کنندگان به دارا بودن ویژگی نوآوری

گوینه	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی
جدید بودن	۳/۹۰	۴/۰۰	۰/۸۵۷	-۰/۸۷۸
اجرای متمایز	۳/۸۵	۴/۰۰	۰/۸۱۲	-۰/۶۲۴
گزارش متمایز	۳/۷۳	۴/۰۰	۰/۸۲۷	-۰/۴۸۴
ایجاد تغییرات	۳/۷۸	۴/۰۰	۰/۷۸۶	-۰/۸۸۵
تحول فعالیت	۳/۵۷	۴/۰۰	۰/۸۷۴	-۰/۷۳۱
بهبود فعالیت	۳/۷۳	۴/۰۰	۰/۸۰۷	-۰/۷۰۶
قابلیت اجرا	۳/۶۰	۴/۰۰	۰/۹۴۵	-۰/۷۵۷
مفید بودن برای شرکت و ذینفعان	۳/۹۷	۴/۰۰	۰/۶۹۹	-۰/۹۴۸
شاخص موفقیت	۳/۶۱	۴/۰۰	۰/۸۶۱	-۰/۶۹۴
ارزش افزوده تجاری	۳/۷۴	۴/۰۰	۰/۸۱۰	-۰/۷۱۱
مفید بودن در ایران	۳/۸۹	۴/۰۰	۰/۷۷۰	-۱/۲۸۴

با توجه به بالاتر بودن میانه و میانگین از عدد ۳ و همچنین منفی بودن چولگی در مجموع تمامی گروه‌ها، ویژگی‌های نوآوری در خصوص گزارش اطمینان‌بخشی پایداری تأیید و در قسمت بعد و ۳ سؤال پایانی الگوی پذیرش این گزارش‌ها مورد سؤال قرار گرفته است. در سه سؤال آخر، الگوی راجرز که در حوزه پذیرش نوآوری و همچنین الگوی آجزن که در ارتباط با عوامل فردی اثرگذار بر پذیرش نوآوری است و همچنین ترکیب این دو نظریه بررسی می‌شود. نتایج به شرح جدول ۷ است.

جدول ۷. آمار توصیفی نمرات مشارکت‌کنندگان به الگوی پذیرش

گوینه	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی
مدل نوآوری راجرز	۳/۶۱	۴/۰۰	۰/۷۰۳	-۰/۳۳۲
مدل آجزن	۳/۶۹	۴/۰۰	۰/۷۰۷	-۰/۲۳۶
ترکیب دو نظریه	۳/۷۰	۴/۰۰	۰/۷۵۹	-۰/۲۶۸

با توجه به میانه و میانگین بالای عدد ۳ و همچنین چولگی منفی که نشان در مجموع تمامی گروه‌ها استفاده از ترکیب دو الگوی فوق در راستای پذیرش این دست از گزارش‌ها توسط حساب‌برسان مورد تأیید قرار گرفت.

بر اساس یافته‌های پرسشنامه، این گزارش تمامی ویژگی‌های نوآوری را دارا است چرا که این گزارش یک گزارش جدید برای تهیه‌کنندگان است، همچنین گزارشی متمایز از سایر گزارش‌های اطمینان‌بخشی موجود است و نیازمند استانداردها و رهنمودهای تازه است، منجر به تغییر سازمانی در حال حاضر و در آینده می‌باشد، باعث تحول در فعالیت شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی و بهبود قابل توجه در فعالیت آنان می‌شود، شاخصی از موفقیت برای تهیه‌کنندگان آن به حساب می‌آید. همچنین دارای ارزش تجاری برای مؤسسات و واحدهای اقتصادی است و در محیط تجاری ایران قابل اجرا شدن است. در راستای اجرای الگوی مناسب برای پذیرش گزارش اطمینان‌بخشی پایداری، حساب‌برسان الگوی پذیرش نوآوری در خصوص گزارش اطمینان‌بخشی پایداری در شکل ۲ را که برگرفته از الگوی (حامدی و همکاران، ۱۴۰۲) است را تأیید کردند. بر اساس این الگو، در راستای پذیرش گزارش اطمینان‌بخشی پایداری باید پنج گام به شرح زیر طی شود:

نخست و در مرحله دانش، مؤسسات و حساب‌برسان و حتی شرکت‌های مورد رسیدگی باید در حوزه مربوط اطلاعاتی را به‌دست آورند.

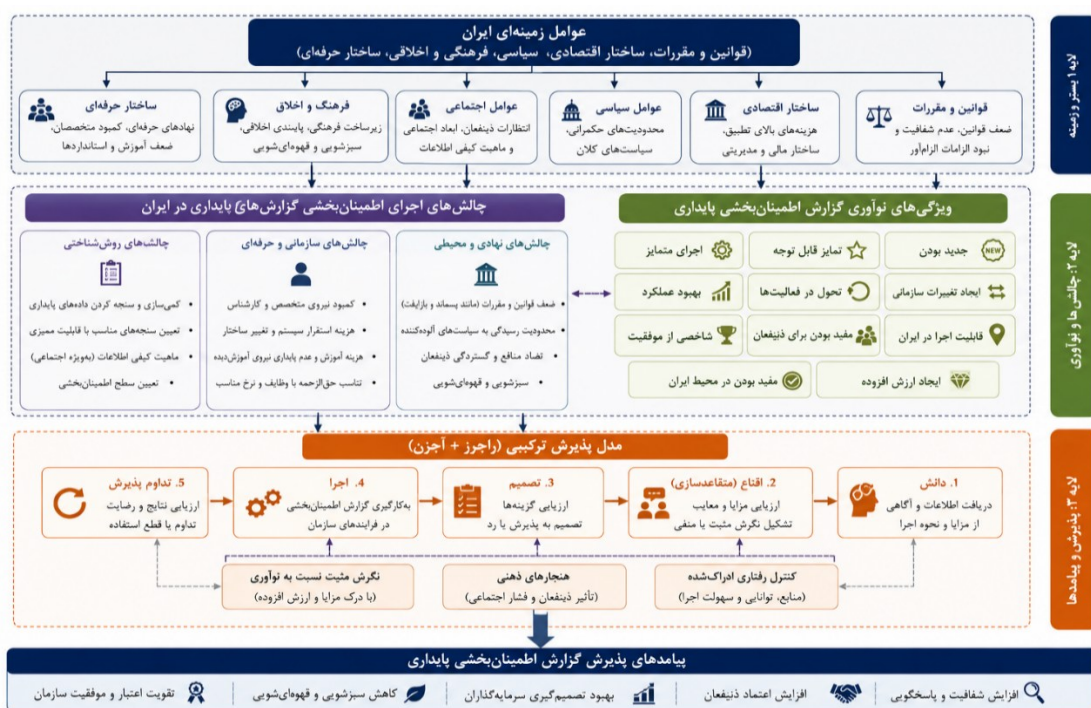
در مرحله دوم و متقاعدسازی، ذینفعان آن متشکل از استفاده‌کنندگان، مدیران مالی، سهامداران و حساب‌برسان باید در خصوص مزایای گزارش مذکور متقاعد و نسبت به آن ترغیب شوند؛ نگرش مثبت یا منفی نیز در این مرحله در

ذهن افراد شکل می گیرد.

در مرحله سوم که تصمیم نام دارد مدیران و مؤسسات و شرکت ها ابتدا باید موضوع را ارزیابی کنند سپس در خصوص پذیرش یا رد این گزارش تصمیم می گیرند.

چنانچه گزارش پذیرفته شود در نهایت در مرحله چهارم (اجرا) به کار گرفته خواهد شد.

در مرحله پنجم در خصوص تأیید یا رد پذیرش تصمیم گیری و مشخص می شود که آیا قصد ادامه اجرا وجود دارد یا خیر؟ به صورت کلی اگر مدیران و شرکا در مؤسسات حسابرسی و همچنین حسابرسان و سایر حسابداران رسمی مزیت این گزارش را درک کنند و متوجه پیچیدگی معقول و سازگاری آن با محیط مالی ایران، امکان پذیر بودن تهیه و انجام آزمایش بر روی آن و امکان مشاهده منافع آن برای ذینفعان شوند، به احتمال بالایی نگرش مثبتی برای پذیرش آن خواهند داشت. همچنین وقتی نگرش مثبتی وجود داشته باشد منجر به متقاعدسازی در این مسیر می شود و در نهایت قصد افراد برای پذیرش و رفتار آن ها شکل می گیرد.



شکل ۲. الگوی پذیرش گزارش اطمینان‌بخشی پایداری

۵-۵- انحراف میانگین

پس از بررسی آمار توصیفی و تأیید تمامی زیر مؤلفه‌ها، یک آزمون انحراف میانگین میان رده‌های ارشد و حسابرسان به وسیله آزمون کروסקال-والیس انجام شد تا بررسی شود که تأیید مؤلفه‌ها به واسطه سوءگیری گروه مشخصی نبوده است و نتایج آزمون نشان داد که تفاوت معناداری میان گروه‌های حسابرس و ارشد وجود ندارد.

۵-۶- آزمون دو جمله‌ای نظر حسابرسان

پس از بررسی انحراف میانگین و وضعیت نرمال بودن داده‌ها، از آزمون دو جمله‌ای در راستای بررسی فرضیه‌ها و تأیید مؤلفه‌ها و زیر مؤلفه‌ها استفاده شده است. با توجه به کوچکتر بودن تمامی آماره آزمون‌ها در آزمون کولموگروف-اسمیرنوف از ۰/۰۵ مشخص شد که تمامی داده‌ها غیر نرمال هستند که در نتیجه آن باید از آزمون ناپارامتریک برای سنجش

نظر حسابرسان استفاده شود. آزمون ناپارامتریک دو جمله‌ای استفاده شده برای سنجش فرضیه‌های این پژوهش و یلکاکسون است که این آزمون در سطح معناداری ۰/۰۵ انجام شده است. فرض صفر در این آزمون برابری میانه زیرمؤلفه‌ها با ۳ و فرض اصلی بالاتر بودن میانه از ۳ و در نتیجه پذیرش تمامی فرضیه‌ها است. با توجه به اینکه آماره آزمون برای تمامی زیرمؤلفه‌ها کوچکتر از ۰/۰۵ بوده نتایج حاکی از تأیید تمامی مؤلفه‌ها و زیر مؤلفه‌ها توسط حسابرسان است.

۵-۷- روش بهترین بدترین

روش بهترین بدترین شامل ۵ مرحله است. بر اساس آن ۵ مرحله، جداول روش بهترین بدترین توسط خبرگان تشریح شده در جدول ۱ تکمیل شده است و در نهایت بر اساس امتیازهای داده شده رتبه‌بندی در خصوص جواب‌های هر خبره به صورت جداگانه به وسیله روش بهترین بدترین و در نرم‌افزار لینگو انجام شده است. سپس بین وزن‌های به‌دست آمده برای هر مؤلفه در جواب هر یک از خبرگان با استفاده از نرم افزار اکسل میانگین حسابی گرفته شده و وزن‌های نهایی به شرح جدول ۸ به‌دست آمده است.

بر اساس نظرات ۱۶ خبره، با اهمیت‌ترین چالش‌ها عبارتند از: ۱- محدودیت در کمی‌سازی و ایجاد قابلیت ممیزی در ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی (۰/۲۳۴۲) و ۲- هزینه وارده به شرکت‌ها و مؤسسات (۰/۱۵۵۸) -۳- کمبود نیرو و کارشناس خارجی متخصص (۰/۱۱۹۲). همچنین کم‌اهمیت‌ترین عوامل شامل: ۱- عدم تناسب میان نرخ انجام کار و وظایف (۰/۰۹۱۴) -۲- نقض اصول اخلاقی (۰/۸۰۳۳) است.

جدول ۸ وزن معیار چالش‌ها

مؤلفه	رتبه	وزن
محدودیت در کمی‌سازی و ایجاد قابلیت ممیزی در ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی	۱	۰/۲۳۴۲۲۵
هزینه وارده به شرکت و مؤسسات	۲	۰/۱۵۵۸۲۶
کمبود نیرو و کارشناس خارجی متخصص	۳	۰/۱۱۹۲۳۳
عدم جامعیت قوانین مرتبط	۴	۰/۱۱۲۴۸۷
تضاد منافع و پاسخگویی	۵	۰/۱۰۵۶۱۴
محدودیت‌ها و موانع سیاسی	۶	۰/۱۰۰۷۷۴
عدم تناسب میان نرخ انجام کار و وظایف	۷	۰/۰۹۱۴۶۶
نقض اصول اخلاقی	۸	۰/۰۸۰۳۳۵

در خصوص محاسبه پایایی از نرخ ناسازگاری استفاده شده است که توسط نرم‌افزار لینگو هنگام رتبه‌بندی محاسبه می‌شود و برای هر خبره این عدد پایین‌تر از ۰/۱ بوده که نشان از پایایی مقایسات زوجی انجام شده دارد.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی پژوهش

امروزه مسائل زیست‌محیطی و پایداری در مرکز توجهات قرار گرفته است و منجر به تغییر تعریف توسعه شده است؛ در همین راستا شرکت‌ها نیز ناگزیر به تغییر سیاست‌های خود شده‌اند. دیگر اهداف شرکت‌ها متمرکز بر سودسازی و مسائل مالی نیست و مفهوم توسعه برای آن‌ها نیز تغییر کرده است. توسعه امروزه مشتمل بر ابعاد مالی و غیر مالی مانند ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی است و مفهوم توسعه پایدار را شکل داده است. شرکت‌ها باید اهداف خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنند که بتوانند تمامی اهداف مورد نظر توسعه پایدار را محقق کنند و تهیه گزارش پایداری را در دستور کار خود قرار دهند. این روند تغییر همواره با چالش‌هایی روبرو بوده است اما چالش اصلی زمانی به وجود آمده است که شرکت‌ها اقدام به ارائه اطلاعات غیرواقع در حوزه پایداری کرده و اعتبار گزارش‌های غیر مالی خود را تحت‌الشعاع قرار

دادند. در نتیجه چنین اقدامی نیاز به اطمینان بخشی گزارش های پایداری مورد توجه ذینفعان قرار گرفت. اطمینان بخشی این گزارش ها در سطح بین المللی در حال انجام است و هم به صورت حرفه ای و هم آکادمیک به آن پرداخته می شود. همچنین در این حوزه اقداماتی در راستای استاندارد گذاری و قانون گذاری نیز در جریان است.

در ایران اما حوزه توسعه پایدار حوزه جدیدی است و همچنان اجباری در حوزه انتشار آن وجود ندارد با توجه به بدیع بودن این گزارش ها طبیعتاً در حوزه اطمینان بخشی آن کاری انجام نشده است اما با توجه به حرکت بین المللی به سمت توسعه پایدار و الزامی شدن انتشار و اطمینان بخشی گزارش های پایداری، در ایران نیز در آینده نزدیک شرکت ها باید در راستای همسو شدن با روند بین المللی موارد فوق را انجام دهند که شروع این فرآیند قطعاً با چالش هایی روبرو است شناخت دقیق این چالش ها، به ویژه در بافت ساختاری، قانونی و فرهنگی ایران، نقشی حیاتی در تدوین راهبردهای بومی و آماده سازی حرفه حسابرسی برای مواجهه با الزامات آتی دارد. در این مقاله به بررسی این چالش ها پرداخته شده است. چالش های فوق به ترتیب وزن دهی انجام شده به شرح زیر هستند:

۱- محدودیت در کمی سازی و ایجاد قابلیت ممیزی در ابعاد اجتماعی و زیست محیطی ۲- هزینه وارده به شرکت و مؤسسات ۳- کمبود نیرو و کارشناس خارجی متخصص ۴- عدم جامعیت قوانین مرتبط ۵- تضاد منافع و پاسخگویی ۶- محدودیت و موانع سیاسی ۷- عدم تناسب میان نرخ انجام کار و وظایف ۸- نقض اصول اخلاقی.

علاوه بر چالش های مطرح شده در این حوزه، پذیرش اطمینان بخشی این گزارش ها توسط فعالین حرفه از دیگر معضله هایی است که این حوزه جدید با آن روبرو است و بر اساس نتایج به دست آمده الگوی حاصل از ترکیب دو الگوی پذیرش نوآوری راجرز و نظریه رفتاری آجزن که پیش از این **حامدی و همکاران (۱۴۰۲)** برای پذیرش گزارش یکپارچه به دست آورده بودند در راستای پذیرش گزارش اطمینان بخشی پایداری نیز قابل استفاده است.

بر اساس الگوی فوق ابتدا و در مرحله اول که مرحله دانش است شرکا در مؤسسات حسابرسی باید در خصوص گزارش اطمینان بخشی پایداری اطلاعاتی به دست بیاورند. در مرحله دوم که متقاعد سازی نام دارد باید در خصوص فواید آن گزارش در مؤسسات حسابرسی ترغیب شوند که در این مرحله نگرش آن ها به این گزارش شکل می گیرد که می تواند مثبت یا منفی باشد. در مرحله سوم افراد باید وارد فاز تصمیم گیری می شوند که این گزارش را قبول یا آن را رد کنند و این تصمیم باید مبتنی بر دو مرحله قبل باشد چرا که ممکن است مشکلاتی را در این فرآیند ایجاد کند. پس از این سه مرحله، مرحله به اجرا در آوردن این گزارش که مرحله چهارم است آغاز می شود و این گزارش به کار گرفته می شود. در نهایت در مرحله نهایی و پنجم شرکا بررسی می کنند که آیا تصمیم مناسبی در خصوص پذیرش نوآوری مذکور گرفته اند یا خیر؟ بر اساس نظریه اشاعه نوآوری اگر شرکا و سایر افراد تصمیم گیرنده ویژگی های این دست از گزارش را به خوبی درک کنند آن را خواهند پذیرفت.

در حوزه اطمینان بخشی پایداری پژوهش های داخلی محدودی انجام شده است، بر اساس پژوهش **کاظمی و همکاران (۱۴۰۳)** آموزش حسابرسان، زیرساخت نامناسب برای گزارشگری، هزینه اعتبار بخشی، میزان حق الزحمه پایین برای حسابرسی از جمله چالش های این حوزه است که در مقاله حاضر نیز این موارد علاوه بر خبرگان توسط حسابرسان در رده های مختلف نیز تأیید شد و حتی در راستای رفع چالش ها و موانع با استفاده از نظر خبرگان چالش ها رتبه بندی شده و مدلی پیشنهادی برای آنان ارائه شده است. در حوزه بین المللی نیز مقالات بیشتری در حوزه های مشابه انجام شده است، همانند **لودیا و همکاران**

(۲۰۲۵) که نقش فناوری‌های دیجیتال در فرآیند تضمین و اطمینان‌بخشی را بررسی کردند که بر اساس نتایج فناوری‌های دیجیتال در افشاء، ارزیابی‌های اهمیت، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، تحول در تضمین پایداری و افشاء مفید است. همچنین بر اساس یافته‌های (علیو، ۲۰۲۴) پیشرفت در گزارش اطمینان‌بخشی پایداری منجر به پذیرش عمومی آن می‌شود اما نبود دستورالعمل یکپارچه و اختلاف نظر بین گروه‌های اجرا کننده از چالش‌های اصلی این حوزه است.

بر اساس یافته‌های پژوهش به نهادهای بالادستی مانند جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و حسابرسی پیشنهاد می‌شود نظارت بیشتری را در خصوص قوانین فعلی در حوزه مسائل زیست‌محیطی داشته باشند که بتواند مقدمه‌ای بر شروع اطمینان‌بخشی باشد همچنین تمرکز بر ابعاد اجتماعی و پیروی از سازمان‌های استاندارد‌گذار بین‌المللی در این حوزه نیز در ادامه راه کمک کننده است. اما پیش‌نیاز اصلی برای بسیاری از حوزه‌ها بحث‌های اخلاقی در خصوص پذیرش و سیاسی در حوزه تبعات انجام فعالیت‌های مرتبط است اگر که فرهنگ انجام یک فعالیت در جامعه بدرستی وجود داشته باشد؛ اجرایی شدن آن به مراتب سریع‌تر و راحت‌تر است که مستلزم همکاری نهادهای قانونگذار و آموزشی در این حوزه است؛ لذا به نهادهای آموزشی مانند دانشگاه‌ها و نهادهای قانون‌گذار بالادستی پیشنهاد می‌شود برنامه‌ریزی مناسبی جهت آشنایی هرچه بهتر با موضوع پایداری به صورت عمومی و خاص انجام دهند. همچنین تبعات قانونی ناشی از یک فعالیت نیز بر نحوه انجام آن اثرگذار است چرا که در صورت مبهم بودن قانون و نامشخص بودن تبعات عمدتاً مجریان به نحوی گزارش را تدوین می‌کنند که ریسک پائینی متوجه آنان باشد؛ در نتیجه شاید تمامی جنبه‌ها به گونه مقتضی دیده نشود. لذا به نهادهای قانون‌گذار و قضایی حوزه مربوط پیشنهاد می‌شود در راستای انجام هرچه بهتر فرآیند اطمینان‌بخشی، قانون‌های مربوط را اصلاح و حدود اختیارات و مسئولیت‌های مرتبط را مشخص کنند. به پژوهشگران در راستای پژوهش‌های آینده پیشنهاد می‌شود تدوین مفاد چک‌لیست‌های مربوطه در این حوزه و بررسی ویژگی‌های گزارش حسابرسی مربوطه از دید ذینفعان گزارش مانند شرکت‌ها، مؤسسات تأمین مالی و ... پیردازند.

۷- محدودیت پژوهش

به علت جدید بودن موضوع پژوهش و تعداد پایین پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، یافتن افرادی که ویژگی خبرگی مدنظر ما را داشته باشند بسیار مشکل بوده و بسیاری از افراد در مراحل مختلف پژوهش با موضوع آشنایی لازم را نداشتند که منجر به پایین آمدن نرخ بازگشت پرسشنامه نیز شده است، همچنین انجام مصاحبه حضوری به علت پراکندگی جغرافیایی نخبگان امکان‌پذیر نبوده و همین امر منجر به انجام برخی مصاحبه‌ها به صورت برخط شده است. همچنین در مطالعات کیفی مبتنی بر مصاحبه، همواره احتمال بروز سوگیری در پاسخ‌دهی به دلایل مختلف از جمله مطلوبیت اجتماعی وجود دارد. با توجه به چالش‌های ساختاری موجود، برخی از مصاحبه‌شوندگان ممکن است به دلیل محافظه‌کاری یا تمایل به حفظ وجهه سازمان یا حرفه خود، واقعیت‌های موجود یا چالش‌های درونی را کمتر از حد واقعی و اقدامات مثبت را فراتر از واقعیت جلوه داده باشند بنابراین تعمیم نتایج پژوهش بایستی با احتیاط صورت گیرد.

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

این مقاله برگرفته از پایان نامه کارشناسی ارشد محمد تقدیری در رشته حسابداری به راهنمایی دکتر امین ناظمی در دانشگاه شیراز است که با همکاری دکتر زینب مهتری نهایی شده است.

نویسنده اول: استاد راهنمای پایان نامه، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی سازی مقاله.

نویسنده دوم: تدوین مبانی نظری و پیشینه پژوهش، آماده سازی نمونه ها، گردآوری داده ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج و تهیه پیش نویس اولیه مقاله.

نویسنده سوم: در جرح و تعدیل پیش نویس اولیه مقاله، تنظیم مقاله براساس فرمت مجله برای ارسال، انجام اصلاحات مورد نظر داوران در چند مرحله و سرانجام نهایی سازی مقاله نقش داشته اند.

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 نکرده اند.

تقدیر و تشکر

از تمامی افراد و مؤسساتی که در انجام این تحقیق مؤلفین را مساعدت نمودند، قدردانی می شود.

منابع

- حامدی، فاطمه، ملانظری، مهناز، شعاع نظری، مهرانگیز و رحمانی، علی (۱۴۰۲). بررسی کاربرد تئوری های انتشار نوآوری و رفتار برنامه ریزی شده در فرایند پذیرش گزارشگری یکپارچه توسط مدیران دانشگاه های ایران. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۷(۱۴)، ۱۱۷-۷۹. [10.61186/aapc.7.14.79](https://doi.org/10.61186/aapc.7.14.79)
- دادفر، سمیه و مستاجران گورتانی، عبدالرسول (۱۴۰۴). تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، 10.22103/jak.2025.24694.4138
- رحمانی، علی و محمودخانی، مهناز (۱۴۰۰). ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش های پایداری: دیدگاه حسابرسان و خبرگان صنعت بیمه. *پژوهش های حسابداری حرفه ای*، ۲(۵)، ۱۲۸-۱۵۶. [10.22034/JPAR.2022.550623.1082](https://doi.org/10.22034/JPAR.2022.550623.1082)
- روح بخش، یاسر (۱۴۰۱). گزارشگری پایداری؛ عبور از گزارشگری سنتی. *فصلنامه رویکرد پژوهش های نوین در مدیریت و حسابداری*، ۶(۲۲)، ۳۴-۴۰. <https://www.majournal.ir/index.php/ma/article/view/1571>
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر و دائی کریمزاده، سعید (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیلگری شدت اخلاقی. *دانش حسابداری مالی*، ۶، ۷۵-۱۰۵. [10.30479/jfak.2019.9335.2271](https://doi.org/10.30479/jfak.2019.9335.2271)
- عیسائی تفرشی، محمد و یحیی پور، جمشید (۱۳۹۲). تئوری ذینفعان با رویکرد مقررات شرکت های سهامی ایران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۶(۲۳)، ۱۳۹-۱۶۷. <https://www.ensani.ir/fa/article/download/330447>
- قنبری، رمضان؛ خوزین، علی؛ نادریان، آرش و بخارائیان، مریم (۱۴۰۰). اثر ارتباطات سیاسی بر تعهد اخلاقی نسبت به گزارشگری پایداری: نقش فشار ذینفعان و سازوکارهای حاکمیت شرکتی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۶(۴)، ۷۸-۷۰. <http://ethicsjournal.ir/article-1-2244-fa.html>
- کاظمی، معصومه؛ برزگر، قدرت اله و ملکیان، اسفندیار (۱۴۰۳). شناسایی الزامات، چالش ها، موانع و پیامدهای اجرای اعتباربخشی گزارشگری پایداری شرکت ها در ایران با رویکرد تحلیل تم. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۴)، ۲۰-۱. [10.22103/jak.2024.23088.4025](https://doi.org/10.22103/jak.2024.23088.4025)
- مرادی، مجید (۱۳۹۵). نقش تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان در مسئولیت اجتماعی شرکت ها. *مطالعات اقتصاد، مدیریت و حسابداری*، ۲(۴)، ۱۸۶-۱۷۴. <http://irjournals.ir/journals/02-Economics/v2-i4-winter95/paper14.pdf>
- مرانجوری، مهدی؛ احمدزاده، یونس؛ علی خانی، رضیه و تقی پوریان، یوسف (۱۴۰۱). ارائه چارچوب گزارشگری پایداری مبتنی بر ایجاد توازن بین انتظارات ذینفعان و ظرفیت شرکت. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۴(۵۶)، ۱۸۹-۱۶۱. [10.30495/faar.2022.1945608.3381](https://doi.org/10.30495/faar.2022.1945608.3381)

- ملائطری، مهناز؛ احمدی، شیما و سیلپور، حسین (۱۴۰۳). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش، میزان و کیفیت گزارش‌های پایداری: کاربست روش مرور سیستماتیک. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶ (۱)، ۲۷-۵۰. [10.22103/jak.2024.22361.3969](https://doi.org/10.22103/jak.2024.22361.3969)
- مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ سیدحسینی، مصطفی و جهرومی، مهتاب (۱۳۹۶). *تئوری حسابداری*، تهران: انتشارات نگاه دانش. <https://www.gisoom.com/book/11252241>
- وديعی، محمدحسين؛ خليليان موحد، علی؛ هزارخانی، سيد اسماعيل و توسلی فدييه، فاطمه (۱۳۹۲). بررسی آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه. *یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران*، دانشگاه فردوسی مشهد. <https://civilica.com/doc/339959>

References

- A Guide for Assurance on SME Sustainability Reports. (2012, November). CPA Australia. <https://www.cpaaustralia.com.au/~media/corporate/allfiles/document/professional-resources/auditing-assurance/guide-assurance-sme-sustainability-reports>
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Aliyu, S. (2024). Issues in sustainability reporting assurance: Evidence from interviews. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 15(3), 628–653. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2023-0457>
- Amin, A. (2020). Theories of corporate social and environmental reporting (CSER): An overview. *The Cost and Management*, 48(5), 39–43. <https://www.researchgate.net/publication/348435848>
- Andreoli, T. P., Crespo, A., & Minciotti, S. (2017). What has been (short) written about greenwashing: A bibliometric research and a critical analysis of the articles found regarding this theme. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 11(2), 54–72. <https://doi.org/10.24857/rgsa.v11i2.1294>
- Applebaum, A., Finlayson, C. S., Fu, M. R., Squires, A., Van Cleave, J., O'Cearbhaill, R., & DeRosa, A. P. (2019). The experience of being aware of disease status in women with recurrent ovarian cancer: A phenomenological study. *Journal of Palliative Medicine*, 22(4), 377–384. <https://doi.org/10.1089/jpm.2018.0127>
- Aras, G., & Crowther, D. (2008). Governance and sustainability: An investigation into the relationship between corporate governance and corporate sustainability. *Management Decision*, 46(3), 433–448. <https://doi.org/10.1108/00251740810863870>
- Baird, P. L., Geylani, P. C., & Roberts, J. A. (2012). Corporate social and financial performance re-examined: Industry effects in a linear mixed model analysis. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 367–388. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1135-z>
- Banner, J. (2022). *Dieselgate 2.0? German Hyundai and Kia offices raided over diesel emissions cheats*. MotorTrend. <https://www.motortrend.com/news/hyundai-kia-german-offices-raided-diesel-emissions-defeat-devices/>
- Beyne, J., Visser, W., & Allam, I. (2021). Sustainability reporting in the Antwerp port ecosystem: Understanding the relationship between reporting on the Sustainable Development Goals and integrated thinking. *Frontiers in Sustainability*, 2, 689739. <https://doi.org/10.3389/frsus.2021.689739>
- Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, Article 118596. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118596>
- Brennan, N. M., Guillaumon-Saorin, E., & Pierce, A. (2009). Impression management: Developing and illustrating a scheme of analysis for narrative disclosures—A methodological note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(5), 789–832. <https://doi.org/10.1108/09513570910966379>
- Chan, Z. C., Fung, Y. L., & Chien, W. T. (2013). Bracketing in phenomenology: Only undertaken in the data collection and analysis process. *The Qualitative Report*, 18(30), 1–9. <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2013.1486>
- 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. <https://doi.org/10.1002/bse.2653>
- Dachevski, D., & Ackers, B. (2025). Sustainability reporting and assurance: A new challenge for the audit profession in Europe. *Audit Financiar*, 23(177), 116–140. <https://doi.org/10.20869/AUDITE/2025/177/001>
- Dadfar, S., & Mostajeran Gortani, A. (2025). The impact of sustainability reporting on audit quality. *Journal of Accounting Knowledge*. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24694.4138> [In Persian].
- Dearing, J. W., & Cox, J. G. (2018). Diffusion of innovations theory, principles, and practice. *Health Affairs*, 37(2), 183–190. <https://doi.org/10.1377/hlthaff.2017.1104>

- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory* (European ed.). McGraw-Hill. <https://www.researchgate.net/publication/268911005>
- Di, R., & Li, C. (2023). The cost of hypocrisy: Does corporate ESG decoupling reduce labor investment efficiency? *Economics Letters*, 232, 111355. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2023.111355>
- Eliwa, Y., Aboud, A., & Saleh, A. (2023). Board gender diversity and ESG decoupling: Does religiosity matter? *Business Strategy and the Environment*, 32(7). <https://doi.org/10.1002/bse.3353>
- Esaei Tafreshi, M., & Yahyapour, J. (2013). Stakeholder theory with an approach to Iranian joint stock company regulations. *Stock Exchange Quarterly*, 6(23), 139–167. ensani.ir/fa/article/download/330447 [In Persian].
- European Commission. (2022, October). *Initiative on substantiating green claims*. https://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/initiative_on_green_claims.htm
- Ghanbari, R., Khozin, A., Nadrian, A., & Bokharaeian, M. (2021). The effect of political connections on ethical commitment to sustainability reporting: The role of stakeholder pressure and corporate governance mechanisms. *Ethics in Science and Technology*, 16(4), 70–78. ethicsjournal.ir/article-1-2244 [In Persian].
- Global Reporting Initiative. (2006). *Sustainability reporting guidelines*. <https://www.globalreporting.org/>
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall. scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=1146722
- Hamed, F., Melanazari, M., Shoaee Nazari, M., & Rahmani, A. (2023). Investigating the application of diffusion of innovation theory and theory of planned behavior in the process of adopting integrated reporting by managers of Iranian universities. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 7(14), 79–117. <https://doi.org/10.61186/aapc.7.14.79> [In Persian].
- Higgins, C., & Coffey, B. (2016). Improving how sustainability reports drive change: A critical discourse analysis. *Journal of Cleaner Production*, 136, 18–29. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.101>
- Hyatt, D. G., & Berente, N. (2017). Substantive or symbolic environmental strategies? Effects of external and internal normative stakeholder pressures. *Business Strategy and the Environment*, 26(8). <https://doi.org/10.1002/bse.1979>
- In, S. Y., & Schumacher, K. (2021). *Carbonwashing: A new type of carbon data-related ESG greenwashing* (Working Paper). S&P Global Market Intelligence. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3901278>
- International Federation of Accountants. (2024, February). *The state of play: Sustainability disclosure and assurance (2019–2022 trends analysis)*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2022-trends-analysis>
- Jizi, M., Salama, A., Dixon, R., & Stratling, R. (2014). Corporate governance and corporate social responsibility disclosure: Evidence from the U.S. banking sector. *Journal of Business Ethics*, 125(4), 601–615. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1929-2>
- Kazemi, M., Barzegar, G., & Malekian, E. (2024). Identifying the requirements, challenges, obstacles, and consequences of implementing corporate sustainability reporting assurance in Iran using a thematic analysis approach. *Journal of Accounting Knowledge*. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23088.4025> [In Persian].
- Kolk, A. (2008). Sustainability, accountability, and corporate governance: Exploring multinationals' reporting practices. *Business Strategy and the Environment*, 17(1), 1–15. <https://doi.org/10.1002/bse.511>
- Korschun, D., Bhattacharya, C. B., & Swain, S. D. (2014). Corporate social responsibility, customer orientation, and the job performance of frontline employees. *Journal of Marketing*, 78(3), 20–37. <https://doi.org/10.1509/jm.11.0245>
- KPMG. (2020, December). *The time has come: The KPMG survey of sustainability reporting 2020*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12>
- Lodhia, S., Farooq, M. B., Sharma, U., & Zaman, R. (2025). Digital technologies and sustainability accounting, reporting and assurance: Framework and research opportunities. *Meditari Accountancy Research*, 33(2), 417–441. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2025-2796>
- Maranjouri, M., Ahmadzadeh, Y., Ali Khani, R., & Taghipourian, Y. (2022). Presenting a sustainability reporting framework based on balancing stakeholder expectations and company capacity. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(56), 161–189. <https://doi.org/10.30495/faar.2022.1945608.3381> [In Persian].
- Mehrani, S., Karami, G., Seyed Hosseini, S. M., & Jahromi, M. (2017). *Accounting theory*. Negah Danesh Publications. <https://www.gisoom.com/book/11252241> [In Persian].

- Molanazari, M., Ahmadi, S., & Silsipour, H. (2024). Investigating factors affecting the adoption, extent, and quality of sustainability reports: Application of a systematic review method. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(1), 27–50. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.22361.3969> [In Persian].
- Moradi, M. (2016). The role of legitimacy theory and stakeholder theory in corporate social responsibility. *Studies in Economics, Management and Accounting*, 2(4), 174–186. <http://irijournals.ir/journals/02-Economics/v2-i4-winter95/paper14.pdf> [In Persian].
- Prinsloo, A., & Maroun, W. (2020). An exploratory study on the components and quality of combined assurance in an integrated or a sustainability reporting setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2019-0205>
- Rahmani, A., & Mahmoudkhani, M. (2021). The necessity of preparation and assurance of sustainability reports: The perspective of auditors and insurance industry experts. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 128–156. <https://doi.org/10.22034/JPAR.2022.550623.1082> [In Persian].
- Ramus, C. A., & Montiel, I. (2005). When are corporate environmental policies a form of greenwashing? *Business & Society*, 44(4), 377–414. <https://doi.org/10.1177/0007650305278120>
- Rezaei, J. (2015). Best-worst multi-criteria decision-making method. *Omega*, 53, 49–57. <https://doi.org/10.1016/j.omega.2014.11.009>
- Rezaei, J. (2016). Best-worst multi-criteria decision-making method: Some properties and a linear model. *Omega*, 64, 126–130. <https://doi.org/10.1016/j.omega.2015.12.001>
- Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of innovations* (4th ed.). Free Press. www.scirp.org/reference/1786060
- Roosa, S. A. (2010). *Sustainable development handbook*. Fairmont Press. <http://ndl.ethernet.edu.et/bitstream/123456789/26835/1/80.pdf.pdf>
- Ruhbakhsh, Y. (2022). Sustainability reporting: Moving beyond traditional reporting. *Journal of New Approaches in Management and Accounting Research*, 6(22), 34–40. majournal.ir/index.php/view/1571 [In Persian].
- Sarikhani, M., Izadi Nia, N., & Dai Karimzadeh, S. (2019). Investigating the intention of fraud reporting using the theory of planned behavior and the moderating role of moral intensity. *Financial Accounting Knowledge*, 6, 75–105. <https://doi.org/10.30479/jfak.2019.9335.2271> [In Persian].
- Smith, J., Haniffa, R., & Fairbrass, J. (2011). A conceptual framework for investigating capture in corporate sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 99(3), 425–439. doi.org/10.1007/s10551-010-0661-4
- Steiner, G., Geissler, B., Schreder, G., & Zenk, L. (2018). Living sustainability, or merely pretending? From explicit self-report measures to implicit cognition. *Sustainability Science*, 13, 1001–1015. <https://doi.org/10.1007/s11625-018-0561-6>
- Sustainability Accounting Standards Board. (2017, December). *The state of disclosure 2017: An analysis of the effectiveness of sustainability disclosure in SEC filings*. <https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2017/12/2017State-of-Disclosure-Report-web.pdf>
- Tăchiciu, L., Fülöp, M. T., Marin-Pantelescu, A., Oncioiu, I., & Topor, D. I. (2020). Non-financial reporting and reputational risk in the Romanian financial sector. *Amfiteatru Economic*, 22(55). <https://doi.org/10.24818/EA/2020/55/668>
- Tauringana, V. (2020). Sustainability reporting challenges in developing countries: Towards management perceptions research evidence-based practices. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(2), 194–215. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2020-0007>
- Testa, F., Boiral, O., & Iraldo, F. (2017). Internalization of environmental practices and institutional complexity: Can stakeholder pressures encourage greenwashing? *Journal of Business Ethics*, 147(2), 287–307. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2960-2>
- Throsby, D. (2017). Culturally sustainable development: Theoretical concept or practical policy instrument? *International Journal of Cultural Policy*, 23(2), 133–147. <https://doi.org/10.1080/10286632.2017.1280788>
- U.S. Securities and Exchange Commission. (2022, May). *It's not easy being green: Bringing transparency and accountability to sustainable investing*. <https://www.sec.gov/news/statement/lee-statement-esg-052522>
- Vadiee, M. H., Khalilian Movahed, A., Hezarkhani, S. A., & Tavassoli Fidihe, F. (2013). *A review of the latest developments in integrated financial reporting*. 11th National Iranian Accounting Conference, Ferdowsi University of Mashhad. <https://civilica.com/doc/339959> [In Persian].
- Van Niekerk, A. J. (2020). Inclusive economic sustainability: SDGs and global inequality. *Sustainability*, 12(13), Article 5427. <https://doi.org/10.3390/su12135427>