

Explaining Dimension and Components of Sustainability Reporting, with a Fuzzy Delphi Approach¹

Hosein Fakhari², Sahar Yousefizadeh³

Received: 2023/02/26

Accepted: 2023/08/14

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to explain the main dimensions and components of sustainability reports for Iranian listed companies, based on a comparative study with international frameworks.

Method: after explaining the dimensions and main components of sustainability reporting, according to the international framework of UN, SDGs, GRI, and SASB, The main components of the sustainability report have been surveyed through a questionnaire from 30 and 21 experts in two stages, and the data has been analyzed using the fuzzy Delphi.

Results: among the thirty-nine main components of the sustainability report extracted from the international frameworks, the experts have agreed on thirty components. And energy management, greenhouse gas and air pollution, and water and waste management are the most important.

Conclusion by classifying the components into five dimensions, the elements of the sustainability report were explained and the framework of the sustainability report was obtained according to Iran's conditions. Energy management is the main problem of Iranian companies and access and management of water are considered still the main concern of experts.

Contribution: The current research for the first time deals with the dimensions and indicators of sustainability reporting for listed companies in Iran. So, it can be useful for the policymakers of the stock exchange organization to formulate the framework of sustainability reporting in Iranian listed companies.

Keywords: Reporting, Sustainability Reporting, Sustainable Development, Fuzzy Delphi, Dimensions and Components.

JEL Classification: C65.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42853.1755

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic Sciences, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (Corresponding Author). (h733hf@yahoo.com).

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Economic Sciences, Mazandaran University, Babolsar, Iran.. (saharyousefizadeh@yahoo.com).



تبیین ابعاد و مولفه‌های چارچوب گزارش پایداری با رویکرد دلفی فازی^۱

حسین فخاری^۲، سحر یوسفی زاده^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۲۳

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف این پژوهش تبیین ابعاد و مولفه‌های اصلی گزارش پایداری برای شرکت های ایرانی مبتنی بر مطالعه تطبیقی با چارچوب های بین المللی است.

روش: در این پژوهش، پس از تبیین ابعاد و مولفه‌های اصلی گزارشگری پایداری طبق چارچوب بین المللی پیمان جهانی سازمان ملل، اهداف توسعه پایدار، طرح ابتکاری مدیریت جهانی و هیأت استانداردهای حسابداری پایداری، از ۳۰ و ۲۱ نفر از خبرگان در دو مرحله، از طریق پرسشنامه‌ای حاوی مؤلفه‌های اصلی گزارش پایداری، نظر سنجی شده و داده ها به روش دلفی فازی مورد تحلیل قرار گرفته است.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان می‌دهد از بین سی و نه مؤلفه اصلی گزارش پایداری استخراج شده از چارچوب‌های بین المللی، خبرگان در سی مؤلفه به توافق رسیده‌اند. و مدیریت انرژی، گاز گلخانه‌ای و آلاینده‌گی هوا و مدیریت آب و پساب بیشترین اهمیت را دارند.

نتیجه‌گیری: در نهایت با طبقه بندی مؤلفه ها در پنج بعد، عناصر گزارش پایداری تبیین شده و چارچوب گزارش پایداری متناسب با شرایط ایران بدست آمد. این یافته ها نشان می دهد که مدیریت انرژی همچنان مشکل اصلی شرکت های ایرانی بوده و دسترسی و مدیریت زنجیره تامین آب همچنان دغدغه اصلی خبرگان تلقی می شود.

دانش افزایی: با توجه به اینکه پژوهش حاضر از جمله پژوهش‌های است که برای اولین مرتبه به ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری برای شرکت های بورسی طبق الزامات رعایت حاکمیت شرکتی جدید می پردازد، می تواند، برای استفاده کنندگان و همچنین سیاست گذاران سازمان بورس برای تدوین چارچوب گزارشگری پایداری در شرکت های ایرانی مفید باشد.

واژه های کلیدی: گزارشگری، گزارش دهی پایداری، توسعه پایدار، دلفی فازی، ابعاد و مولفه‌ها.

طبقه بندی موضوعی: C65.

10.22051/JAASCI.2023.42853.1755 : DOI .۱

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصاد و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (نویسنده مسئول). (h733hf@yahoo.com)

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصاد و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (saharyousefizadeh@yahoo.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

روند تکامل گزارشگری پایداری، با ورود گزارش مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها (یا کارپریچارت و کالیارت^۱، ۲۰۲۱)، در دهه ۱۹۷۰ از مدیریت به حوزه حسابداری شروع شد. اگرچه حسابداران در ابتدا سعی در ارائه فعالیت های اجتماعی و زیست محیطی در قالب گزارش مسئولیت اجتماعی داشتند، اما گزارش راهبری شرکتی نیز، همزمان با مشکلات سازمان‌های بزرگی مانند انرون به آن اضافه شد. اهمیت ابعاد سه گانه و تقاضای ذینفعان سبب شد تا بتدریج سه بعد گزارش زیست محیطی، اجتماعی و راهبری با عنوان گزارشی واحدی (ای اس جی) ترکیب شوند (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵: ۹۱). اگرچه گزارش های مذکور در ماهیت گذشته نگر بودند ولی نیاز به گزارشی با رویکرد آینده، به همراه وقوع بحران‌های زیست محیطی و اجتماعی در جهان (ساردیانو، استاراپولو، اوانگلیونوس و نیکلو^۲، ۲۰۲۱: ۱۷۸۱؛ عامری، ۱۳۹۸: ۱۸۹)، زمینه ظهور گزارشگری پایداری را مطرح کرد. در واقع گزارشگری پایداری توجه به سه بعد قبلی با رویکرد متفاوت است. گزارشی که در آن توجه به کره زمین و مردم (3Ps) در کنار کسب سود با رویکردی آینده مطرح است (چوهان، شارما و گووسامی، ۲۰۲۱).

مطابق با تئوری مشروعیت شرکت ها به منظور جلب مشروعیت نهادی و حتی استراتژیک (باومالر و سوپ^۳، ۲۰۲۲)، نیازمند پاسخ گویی به انتظارات جامعه هستند. چرا که مطابق با این نظریه، سازمان‌ها با جامعه از طریق قراردادهای اجتماعی مرتبط هستند. و این پاسخ گویی نه تنها به نسل حاضر بلکه پاسخ گویی به نسل بعدی را نیز شامل می شود. بر همین اساس مدیران مسئولیت دارند تا علاوه بر اطلاعات اقتصادی به عنوان یک وظیفه سنتی، اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی فعالیت‌های خود را به جامعه گزارش کنند. و به عبارتی به عنوان یک نهاد اجتماعی به نورم های جامعه پاسخ دهند (کارپنتر و فیروز^۴، ۲۰۱۸: ۵۷۰).

از سوی دیگر بدلیل دولتی بودن اقتصاد ایران و رتبه پائین پاسخگویی جهانی (جعفری و همکاران، ۱۳۹۷)، و همچنین حکمرانی، ضرورت نیاز به گزارشگری پایداری با قابلیت مقایسه، قابلیت اطمینان،

1. Yakar Pritchard & Çalıyurt
 2. Sardianou, Stauropoulou, Evangelinos & Nikolaou
 3. Baumüller & Sopp
 4. Carpenter & Feroz

استاندارد، شفاف و به موقع قابل توجیه است. علیرغم این مهم متأسفانه تاکنون چارچوبی برای گزارشگری پایداری نه در بخش عمومی و نه شرکت‌های موجود در بازار سرمایه پیشنهاد نشده است. اگرچه در سال ۱۴۰۱ در دستورالعمل جدید راهبری شرکتی سازمان بورس (ماده ۴۲) بیان شده است که "شرکت‌ها می‌توانند با رویکرد توسعه پایدار و ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه مدت و بلندمدت، اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه تهیه و در پایگاه اینترنتی خود ارائه نمایند. همچنین الزام شده است تا شرکت‌ها در گزارش تفسیری و گزارش فعالیت هیات مدیره خود در یک سرفصل مشخص به طور جداگانه تحت عنوان گزارش پایداری به افشای مخارج صورت گرفته در این خصوص بپردازند و در مجمع عمومی عادی به صاحبان سهام ارائه نمایند و همچنین این دستورالعمل در ماده ۴۱ عنوان می‌کند، که حسابرس مستقل شرکت باید در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در یک بند جداگانه در خصوص تبصره ماده ۴۰ (ابعاد افشای گزارش پایداری شرکت) اظهار نظر کند (اصلاحیه دستورالعمل: فصل ۶ گزارشگری پایداری، مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۸). " که همین امر ضرورت تدوین چارچوب گزارشگری پایداری برای شرکت‌های بورسی و پژوهش در این خصوص را نشان می‌دهد (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱).

همچنین مرور ادبیات نشان می‌دهد که اگرچه تلاش‌های زیادی از سوی سازمان‌ها و کشورها در خصوص تدوین چنین چارچوبی انجام شده است، که در تطابق با شرایط خاص و حتی در سطح بین‌الملل بوده است. مانند اهداف توسعه پایدار، پیمان جهانی سازمان بین‌الملل، طرح ابتکار گزارش جهانی^۱، هیأت استانداردهای حسابداری پایداری^۲، کارگروه ویژه افشای مالی مرتبط با آب و هوا^۳، هیأت استانداردهای افشای آب و هوا^۴ (نیملر^۵، ۲۰۲۱). اما بلر معتقد است که شرکت‌های بزرگ در جهان از چارچوب‌های متناسب با موقعیت و نیاز سازمان خود استفاده می‌کنند (بلر، ۲۰۱۸: ۳۸)، و حتی بعضی مواقع به دلیل نیاز اطلاعاتی از چند چارچوب در ارائه گزارش پایداری استفاده می‌کنند.

1. GRI
2. SASB
3. TCFD
4. CDSB
5. Niemoller

با وجود چنین اهمیتی تلاش بنیاد استانداردهای گزارش‌دهی بین‌المللی، در سوم نوامبر، ۲۰۲۱ و تشکیل هیأت استانداردهای بین‌المللی پایداری با هدف پاسخگویی به نیاز ذینفعان به گزارش با کیفیت در مورد آب و هوا و سایر موضوعات زیست محیطی، حاکمیتی و اجتماعی و همچنین شناسایی خطرات و فرصت‌های مرتبط با پایداری نیز نشان‌دهنده ضرورت تدوین چارچوب گزارشگری پایداری است (استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۱، ۲۰۲۱). هدف نهائی این بنیاد بر این است تا تهیه گزارش پایداری را همانند گزارش مالی برای شرکت‌ها اجباری کند (کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۲۱)، که این نیاز بین‌المللی و تلاش ایران برای پیوستن به آن خود نشانگر ضرورت انجام چنین پژوهشی در ایران است. خصوصاً اینکه ایران با معضلات زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی زیادی مواجه است (مومنی، کمال و محمدخان پور، ۱۳۹۶: ۷۱؛ محمدی صادق، ۱۳۹۹: ۲۲۲). اهمیت موضوع وقتی بیشتر می‌شود که ملاحظه می‌کنیم، علیرغم اینکه حفاظت از محیط زیست و توجه به عدالت اجتماعی در قوانین و مقررات ایران جایگاه ویژه دارد (اخترشناس و خدای پور و پورحیدری، ۱۴۰۰: ۲۱۹)، اما در خصوص گزارش پایداری ضعیف عمل شده است. بنابراین با توجه به اهمیت موضوع، مطالعه‌ی حاضر در صدد است تا به بررسی چارچوب‌های مختلف گزارش پایداری در سطح جهان بپردازد، و با توجه به تجربه سایر کشورها و همچنین نظرخواهی از خبرگان ایرانی، چارچوبی مناسب با شرایط ایران و همسو با تلاش‌های بین‌المللی تدوین نماید. لذا در ادامه پس از بیان مبانی نظری و پیشینه، روش پژوهش مطرح شده و پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مرور ادبیات نشان می‌دهد که تغییرات محیطی به همراه تقاضای روزافزون برای اطلاعات غیرمالی سبب شده است تا سازمان‌ها نیز به افشای اطلاعاتی غیر مالی برای ذینفعان علاقه مند شوند. لذا این تمایل، به همراه بحران‌های زیست محیطی علاقه‌مندی به گزارشگری پایداری را از سوی شرکت و همچنین ذینفعان بیشتر کرده است (ماسام، لطیف و عثمان^۲، ۲۰۲۰: ۸۳؛ کوارسینکا^۳، ۲۰۲۰: ۵۲۷)،

1. International Financial Reporting System (IFRS)
2. Masum, Latiff & Osman
3. Kwarcińska

به گونه‌ای که امروزه گزارش پایداری به ابزاری برای افزایش جذابیت سرمایه‌گذاری (ایباتوا، سیدیکو و کالاچوا^۱، ۲۰۱۸: ۷۸۹) و کلیدی استراتژیک برای پاسخگویی به ذینفعان تبدیل شده است (هرولد^۲، ۲۰۱۸: ۹).

اگرچه در ادبیات حسابداری تئوری‌های مختلفی درخصوص گزارشگری پایداری مطرح شده است. اما مهمترین تئوری در خصوص اقدام شرکت‌ها برای گزارشگری پایداری تئوری مشروعیت است (بوالی و العجمی، ۲۰۲۰: ۲۵۶). مطابق با تئوری مشروعیت که می‌توان آنرا به دو بخش مشروعیت نهادی و استراتژیک تقسیم کرد، تمایل و اقدام شرکت‌ها برای گزارش پایداری تمایل آنها برای کسب مشروعیت نهادی در جامعه است و اینکه آنها به مسئولیت‌های خود به عنوان یک شرکت شهروند بدرستی عمل کرده اندونسبت به نرم‌های جامعه پاسخگو هستند. مشروعیت استراتژیک به این موضوع اشاره دارد که شرکت با گنجاندن مفهوم پایداری در استراتژی کلی شرکت در تلاش برای تکمیل زنجیره ارزش پایدار برای شرکت خود خواهد بود. وچنین استراتژی می‌تواند مشروعیت بیشتری به شرکت داده و باعث شهرت و اعتبار آن‌ها شده و در نهایت بر ارزش بلند مدت شرکت در بازار اثر گذارد (سیلوا، ۲۰۲۱). بنابراین گزارش پایداری از نظر فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی به عنوان رابطی بین منافع ذینفعان و سازمان عمل می‌کند (محمود و کوثر و مسعود^۳، ۲۰۱۹: ۵)، و بقای بلندمدت سازمان به تعادل بین منافع ذینفعان متعدد بستگی دارد (هرولد، ۲۰۱۸: ۱۱؛ عبادی، عبدی و رضایی، ۱۴۰۱: ۱۳۹). در واقع مفهوم پایداری بر این دلالت دارد که رشد جامعه تنها از طریق معیارهای اقتصادی نیست، بلکه شامل ارتقای اخلاق و رفاه جامعه نیز است (باچهلز و رزنتال^۴، ۲۰۰۵: ۱۴۲). وحتی ممکن است فعالیت‌های پایدار سازمان با حداکثر سازی ثروت سهامداران در تضاد باشد (آرین‌پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۱)، در هر حال انتظار می‌رود عملکرد پایدار از طریق انجام مسئولیت اجتماعی و وفالیت زیست محیطی و حکمرانی، منجر به بهبود شهرت و افزایش ارزش شرکت در بلند مدت شود (لیوز و وایسوکي^۵، ۲۰۰۸).

-
1. Ibatova, Sitdikov & Klychova
 2. Herold
 3. Mahmood, Kouser & Masud
 4. Buchholz & Rosenthal
 5. Leuz & Wysocki

ویتولا و روینا (۲۰۱۷)، در پژوهش خود مطابق با تئوری مشروعیت، به تأثیر نوع صنعت بر محتوای و کیفیت گزارشگری پایداری شرکت‌ها پرداختند. یافته‌ها نشان داد که این گزارش‌ها شامل اطلاعاتی در خصوص دو بعد فعالیت مدیریتی بوده است. بعد اول شامل دامنه گسترده‌ای از اقلام با ماهیت افشای داوطلبانه، موفقیت شرکت و ابعاد اجتماعی فعالیت‌های شرکت بود. و بعد دوم اطلاعاتی در خصوص رابطه بین ذینفعان، تعادل در ارتباطات کل سازمان و موفقیت بلند مدت واحد تجاری بوده است. همسو با این پژوهش، میناتیلو و تامانزی (۲۰۲۲)، کیفیت افشای گزارش پایداری و گزارشگری یکپارچه را با عملکرد مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که کیفیت افشای پایداری با عملکرد بهتر شرکت همراه بوده و باعث خلق ارزش برای شرکت شده است.

پورخانی ذاکله بری و جهانشاد (۱۴۰۰) نیز در تلاش برای ارائه الگوی گزارشگری پایداری با استفاده از چک لیست G4، ۸۰ مولفه برای گزارشگری پایداری پس از نظرسنجی در پنج محور برای شرکت‌های ایرانی ارائه دادند. یافته‌های این پژوهش اهمیت الزام افشای اطلاعات غیرمالی را برای قانون‌گذاران و استانداردگذاران نشان می‌دهد. دران^۱ و همکاران (۲۰۲۳)، اصول گزارش غیرمالی را برای یکسان‌سازی و قابلیت مقایسه ضروری دانسته‌اند. فقدان رویه بلندمدت و تثبیت شده باعث شده است تا قواعد آن به عنوان قواعد پذیرفته شده عمومی شکل نگیرد.

نیگ، یم و خانیتا (۲۰۲۱) نشان دادند که سازمان‌ها برای مدیریت روابط با ذینفعان خارجی و حسن شهرت خود نزد مشتریان، گزارش پایداری منتشر می‌کنند. همچنین این گزارش‌ها سبب می‌شود تا رضایت کارکنان بدلیل آگاهی از حقوق خود و حقوق سایر کارکنان بیشتر شود. که در نهایت باعث بهبود روابط داخلی شرکت می‌شود. همچنین آنها بیان کردند که افشای ابعاد پایداری، تأثیر مثبت و قوی بر اهداف استراتژیک سازمان و عملکرد مالی شرکت دارد.

مصطفایی و حسینی (۱۴۰۰)، نیز در پژوهش خود با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی، مهمترین مقوله‌های گزارش اجتماعی ناظر بر ذینفعان اجتماعی، موجود در گزارش فعالیت‌های هیأت مدیره شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، را استخراج کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که نوع افشا در میان دو گروه شرکت کوچک و شرکت بزرگ به صورت معناداری، متفاوت است.

این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که علاوه بر وجود چارچوب‌های متفاوت گزارشگری پایداری یکی از مفاهیمی که سازمان‌ها در گزارش پایداری درگیر آن هستند، انتخاب چارچوب نوظهور پایداری است (جنسن و برگ^۱، ۲۰۱۲: ۳۰۷). به گفته فریمن (۲۰۱۰) چارچوب‌های پایداری اکثراً به صورت داوطلبانه، طیف وسیعی از مسائل پایداری در سه بعد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی را پوشش می‌دهند، و دلیل آن به تنوع ذینفعان مربوط می‌شود، چراکه این ذینفعان برحسب روابطشان با سازمان، انتظارات مختلفی از شرکت دارند. بر همین اساس نیاز است تا واحدهای اقتصادی افشای اطلاعات پایداری را براساس چارچوب‌های بین‌المللی توافق شده به منظور دستیابی به اهداف مختلف ذینفعان انجام دهند (کلین^۲، ۲۰۱۷: ۵۲۱).

در پژوهش تارزو^۳ و همکاران (۲۰۲۲)، بیان شده است که گزارش‌های غیرمالی با مفاهیم دیگر مانند اخلاق، مدیریت استراتژیک و حسابداری مالی در هم تنیده شده است. اصلاح گزارش غیرمالی شامل چندین نوع گزارش مسئولیت اجتماعی شرکتی، گزارش یکپارچه، گزارش حاکمیت شرکتی، گزارش زیست‌محیطی و اجتماعی و حکمرانی، و غیره است. در این پژوهش با روش تحلیل محتوا، به تکامل گزارش‌های غیرمالی در طول زمان پرداخته شده است. و همچنین روش‌های نوظهور مدیریتی در ارائه گزارش‌های غیرمالی بررسی شده است.

آشکار است که فراوانی چارچوب‌های گزارشگری پایداری و پیچیدگی فرآیند گزارش‌دهی، سازمان‌ها را در مورد اینکه چه چیزی و چگونه گزارش دهند، دچار سردرگمی می‌کند. لذا در سطح جهانی از تلاش‌ها برای هماهنگ‌سازی یا استانداردسازی گزارشگری پایداری در قالب چارچوب‌های گزارش پایداری استقبال شده است (شورای جهانی کسب و کار برای توسعه پایدار^۴، ۲۰۰۲). با این وجود آشکار است که هنوز هم سازمان‌ها به طور مستقل محتوا و شکل گزارش غیرمالی را تعیین می‌کنند (ایباتوا و همکاران، ۲۰۱۸: ۷۸۹)، بر همین اساس در این پژوهش تلاش شده است تا از چهار چارچوب مطرح در جهان جهت تدوین چارچوب گزارشگری پایداری در ایران استفاده شود. گزارش پایداری از منظر این چارچوب‌ها در جدول (۱) ارائه شده است.

1. Jensen & Berg
2. Kleine & Hauff
3. Turzo
4. WBCSD

جدول ۱. چارچوب های بین‌المللی گزارش پایداری

طرح ابتکاری گزارش جهانی	اولین چارچوب جهانی مورد توافق برای گزارش پایداری است. ۷۴ درصد شرکت‌ها برای گزارش پایداری از این چارچوب استفاده می‌کنند (طرح ابتکار گزارش جهانی، ۲۰۲۰). اکنون بیش از ۲۳۰۰۰ گزارش پایداری به صورت داوطلبانه در سطح جهان منتشر شده است. گزارش طرح ابتکاری گزارش جهانی شامل سه استاندارد جهانی مربوط به رویکردهای مدیریتی و افشای عمومی و همچنین افشای موضوعات خاص که مسائل پایداری اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیط را پوشش می‌دهد است (مهایلوا و پاپازو، ۲۰۲۱). اثر گذاری این چارچوب بسیار بالاست زیرا که صحت و دقت گزارش پایداری طرح ابتکار گزارش جهانی، در خارج از سازمان مورد تأیید قرار می‌گیرد (اکواکت، ۲۰۲۲).
هیأت استانداردهای حسابداری پایداری	هر سازمانی می‌تواند از استاندارد هیأت استانداردهای حسابداری پایداری استفاده کند. شرکت‌ها در مورد مسائل مربوط به ۷۷ صنعت در پنج بعد زیر گزارش تهیه می‌کنند: ۱- زیست محیطی؛ ۲- سرمایه اجتماعی؛ ۳- سرمایه انسانی؛ ۴- مدل تجاری و نوآوری؛ ۵- راهبری و حاکمیت. هر استاندارد، فهرستی از موضوعات پایداری مالی و معیارهای حسابداری مرتبط را دارد. راهنمایی فنی برای گزارش هر معیاری حسابداری ارائه کرده است (هیأت استانداردهای حسابداری پایداری، ۲۰۱۷). از مزایای این چارچوب می‌توان، به مدیریت ریسک، شفافیت و اهمیت به مسائل مالی نام برد (اکواکت، ۲۰۲۲).
پیمان جهانی سازمان ملل متحد	پیمان جهانی سازمان ملل متحد چارچوب گزارش داوطلبانه، در ده اصل جهانی مرتبط با حقوق بشر، استانداردهای بین‌المللی کار، حفاظت از محیط زیست و مبارزه با فساد ارائه داده است. از سازمان‌ها درخواست کرده که هر ساله تعهدات و میزان پیشرفت و نوآوری در زمینه توسعه پایدار را گزارش دهند. بزرگترین پایگاه گزارش پایداری در وب سایت پیمان جهانی سازمان ملل است (پیمان جهانی سازمان ملل، ۲۰۲۱). ابتکار عمل و انعطاف پذیری در نحوه پاسخگویی باعث شهرت جهانی این چارچوب شده است (اکواکت، ۲۰۲۲).
اهداف توسعه پایدار	اهداف توسعه پایدار توسط سازمان ملل متحد ایجاد شده است. سازمان ملل متحد تا سال ۲۰۳۰، هفده هدف اصلی توسعه پایداری، و ۱۶۹ زیرمجموعه برای این اهداف اصلی را برای رسیدگی به چالش‌های اجتماعی، اقتصادی، محیط زیست منتشر کرده است. طرح ابتکار گزارش جهانی همسو با چارچوب اهداف توسعه پایدار است (اکواکت، ۲۰۲۲).

مرور ادبیات نشان می‌دهد که تأکید بر گنجاندن افشای پایداری در گزارش سالانه، نشان دهنده اهمیت اقتصادی موضوع پایداری، و نگرانی بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران نسبت به موضوع است. همچنین می‌توان آنرا اولین گام در جهت بهبود یکنواختی، قابلیت مقایسه و قابل اطمینان بودن افشای

پایداری محسوب کرد، که می‌تواند داده‌های بااهمیتی در مورد تأثیر فعالیت‌های سازمان بر توسعه پایدار در اختیار بازار سرمایه قرار دهد. اما به عقیده محققان علت اجباری نبودن گزارش پایداری در بسیاری از کشورها، به ماهیت گسترده این گزارش مربوط است (فیش، ۲۰۱۸).

در پژوهش مارو، سینکانی، سیمینونی و تناسی^۱ (۲۰۲۰)، که به بررسی محتوای گزارش پایداری پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که معنای مسئولیت‌پذیری اجتماعی تکامل پیدا کرده است. در نتیجه در سازمان‌ها، آنچه که باید پاسخ داده شود و چگونه باید پاسخ داده شود، تغییر کرده است. و گزارش پایداری با تمرکز بر یکپارچه کردن اطلاعات گزارش شده، باعث فرصت نوآوری بیشتر و تقویت بوروکراسی پایدارتر شده است. همچنین در پژوهشی مشابه محتوای گزارش‌های غیرمالی با طرح ابتکار گزارش جهانی مقایسه شده بود. که یافته‌ها نشان داد که روش‌های حسابداری باید اثرات فعالیت‌های اجتماعی و زیست محیطی را گزارش کنند (ایاتو و همکاران، ۲۰۱۸: ۷۹۰).

عبدی، کردستانی و رضازاده (۱۳۹۹)، نیز به بررسی محرک‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری، و شناسایی و رتبه‌بندی آنها پرداختند. آنها محرک‌های گزارشگری پایداری را در ۵ گروه اصلی و ۲۴ شاخص طبقه‌بندی کردند. یافته‌ها نشان داد که در بین محرک‌ها، محرک‌های الزامات محیطی، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های ساختاری شرکت دارای بالاترین اهمیت بوده است. همچنین در تلاش برای طراحی الگو منسجم برای گزارش پایداری شرکت به روش "گراند تئوری" یافته‌های آنها نشان داد، که مهمترین شرایط علی که موجب اتخاذ گزارش پایداری می‌گردد، الزامات محیطی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور، ویژگی‌های سیاسی کشور و ویژگی‌های محیط بین‌المللی است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸: ۲۷).

استولوی و پوگام^۲ (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی عوامل ناهمسویی در گزارش پایداری پرداختند به نظر آنها این عوامل شامل موارد زیر بوده‌اند:

عامل اول، مفاهیم و تعاریف مختلف از پایداری (مانند گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت، گزارش محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی) است. این ناهمگونی در تعاریف در سه سطح

1. Mauro, Cinquini, Simonini & Tenucci

2. Stolowy & Paugam

سازمان‌های تنظیم کننده استاندارد، وناهمگونی در سطح هر استاندارد در گذر زمان و در سطح شرکتی بوده است.

عامل دوم، به تنوع سازمان‌های مدعی مشروعیت استاندارد مربوط می شود. عامل سوم به تنوع الزامات گزارشگری بین سه سازمان بین المللی تنظیم کننده استاندارد (هیأت استانداردهای بین المللی پایداری، کمیسیون بورس اوراق بهادار، گروه مشاوران گزارش مالی اروپا) مربوط است.

و در نهایت چهارمین عامل به تنوع اهداف سازمان‌های تنظیم کننده استاندارد مربوط می شود. آنها معتقدند این عوامل منجر به وجود انتخاب‌های مختلف برای شرکت‌ها در زمینه گزارش پایداری شده است.

کومار^۱ (۲۰۲۲)، در پژوهش خود ماهیت، میزان و علت تفاوت در گزارش پایداری شرکت‌های بورس اوراق بهادار هند را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش او نشان از عدم یکپارچگی در افشای گزارش پایداری داشت. لذا پیشنهاد کرد که لازم است شرکت‌ها برای بهبود در گزارش پایداری، فراتر از هنجار جامعه، از چارچوب‌های بین المللی گزارش پایداری پیروی کنند.

پژوهش دلیانافرمایلی و نانگولن^۲ (۲۰۱۹) نیز ابتدا چارچوبی مناسب و شفاف برای گزارش پایداری ارائه می دهد و سپس نتایج را اعتبارسنجی می کند. یافته‌ها آنها حاکی از آن بود که اهداف توسعه پایدار، بقای سازمان را در بلندمدت تضمین می کند. همچنین رابطه‌ی بین سازمان و ذینفعان، باید در گزارش پایداری به صورت شفاف از طریق گزارش سالانه، گزارش پایداری، وب سایت شرکت‌ها انعکاس پیدا کند.

در پژوهش ساتینکو^۳ و همکاران (۲۰۲۳)، مولفه‌های گزارش پایداری از میان استانداردها و چارچوب‌های مختلف استخراج شده است. سپس آنها با استفاده از تحلیل محتوا و روش اکتشافی به این موضوع پرداختند که چگونه شرکت‌ها مولفه‌های گزارش پایداری را با توجه به نیاز خود اتخاذ می کنند. یافته‌ها نشان داده است که مولفه‌های گزارش پایداری در صنایع مختلف برای محافظت از محیط زیست و اجتماع و همچنین جلوگیری از تغییرات آب و هوایی با اهمیت و متفاوت هستند.

1. Kumar

2. deliyana Firmialy & Nainggolan

3. Sutikno

در پژوهش فخاری، ملکیان و جفایی رهنی (۱۳۹۶)، که مدلی برای رتبه بندی شرکت‌ها از لحاظ میزان گزارش زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی بود یافته‌ها نشان داد که افشای اطلاعات راهبردی شرکتی در گزارش‌های شرکت‌های ایران طی سال‌های مورد مطالعه روند صعودی داشته است. در حالی که افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی و در نهایت افشای ای اس جی روند متغیری داشته است. همچنین سطح پایین افشای ابعاد ای اس جی در شرکت‌های ایرانی، نشان دهنده‌ی شکاف وضعیت موجود از انتظارات خبرگان بود.

به طور کلی مرور ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که با وجود تنوع چارچوب‌های گزارشگری پایداری، نیاز به چارچوب استاندارد شاید نتواند ما را به هدف اصلی گزارشگری پایداری برساند به نظر می‌رسد که هماهنگ‌سازی عناصر چارچوب‌ها و نه استاندارد سازی و یکسان بودن آنها راه حل مناسب تری باشد. بر همین اساس در این پژوهش تلاش کردیم تا با بررسی چارچوب‌های با اهمیت در خصوص گزارشگری پایداری در سطح بین الملل از طریق نظر سنجی به تبیین مولفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری مناسب برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران بپردازیم. لذا در ادامه روش پژوهش به صورت زیر طراحی شده است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر نحوه‌ی گردآوری اطلاعات توصیفی- پرسشنامه است. که نمره‌دهی به سوالات پرسشنامه با طیف لیکرت پنج تایی انجام شده است. نحوه کار بدین صورت بود که در ابتدا مولفه‌های اصلی مطرح شده در پرسشنامه از چهار چارچوب بین‌المللی اهداف توسعه پایدار، پیمان جهانی سازمان بین الملل، طرح ابتکار گزارش جهانی و هیأت استانداردهای حسابداری پایداری استخراج شده است. و سپس اعضای خبرگان پانل دلفی فازی به صورت نمونه‌گیری غیر احتمالی از میان اعضای هیأت علمی، افراد حرفه و پژوهشگران دارای مدرک دکتری حسابداری انتخاب شده‌اند. خبرگان انتخاب شده، لازم بود تا حداقل دارای یکی از سه ویژگی زیر باشند: ۱- پژوهشگر در حوزه گزارش پایداری، باشند ۲- دارای تجربه سرمایه گذاری در صنعت های درگیر باشند مثل فعالان بازار سرمایه و مدیران ارشد بورس، ۳- تجربه کاری در سازمان‌ها و صنایع درگیر داشته باشند. همچنین روایی محتوایی پرسشنامه، از طریق تأیید استاد راهنما و نیز

تعدادی از خبرگان بدست آمد. آلفای کرونباخ پرسشنامه دور اول مقدار ۰/۹۴۱ و دور دوم مقدار ۰/۸۳۱ است که نشان از پایایی پرسشنامه می‌دهد. پس از شمارش امتیازات خبرگان، برای فازی سازی از اعداد دلفی فازی مارتینز و کانل (۲۰۱۱) استفاده شده است، که در ابتدا میانگین اعداد فازی بدست آمده و در نهایت میانگین قطعی محاسبه شد، زیرا که استفاده از اعداد صریح در تصمیم‌گیری برای این‌گونه مسایل بسیار مشکل و غیرعملی است. دلیل انتخاب روش فازی مثلی از این جهت بود که محاسبات ساده تر و کاراتر انجام می‌شود و همچنین ابهام درک مشترک از نظرات خبرگان را حل می‌کند (روزبهان، قلی پور، سید جوادین، ۱۴۰۱: ۶۴).

یافته‌های پژوهش

پس از بررسی پرسشنامه‌ها، یافته‌ها نشان داده است که در دور اول پرسشنامه در مجموع سی نفر شرکت کردند. همانطور که جدول (۲) آمار توصیفی نشان می‌دهد، از این تعداد ۷۳/۳٪ مرد و ۲۶/۷٪ زن بودند. همچنین در دور دوم پرسشنامه در مجموع ۲۱ نفر به سوالات پاسخ داده‌اند که از این تعداد ۶۶/۷٪ مرد و ۳۳/۳٪ زن بودند. آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در نظرسنجی در جدول (۲) آمده است.

جدول ۲. آمار توصیفی

تخصص خبرگان	دور اول	دور دوم	سن خبرگان	دور اول	دور دوم	تجربه خبرگان	دور اول	دور دوم
اعضای هیأت علمی	۳۰٪	۴۷/۶٪	۳۰-۴۰ سال	۶۶/۷٪	۵۷/۱٪	۱-۵ سال	۱۶/۷٪	۱۹٪
افراد حرفه	۴۰٪	۳۳/۳٪	۴۰-۵۰ سال	۱۶/۷٪	۲۳/۸٪	۶-۱۰ سال	۶/۷٪	۴/۸٪
پژوهشگران	۳۰٪	۱۹٪	بالای ۵۰ سال	۱۶/۷٪	۱۹٪	۱۱-۱۵ سال	۴۰٪	۳۳/۳٪
	۱۰۰٪	۱۰۰٪		۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۶-۲۰ سال	۱۳/۳٪	۱۹٪
						بالای ۲۰ سال	۱۶/۷٪	۱۹/۱٪
							۱۰۰٪	۱۰۰٪

مطابق با اطلاعات شاخص‌های پراکندگی انحراف بین چارکی^۱ و انحراف معیار^۲ که در جدول (۳) ارائه شده است، پاسخ خبرگان به سوالات پرسشنامه معقول به نظر می‌آید، زیرا که هر چه قدر این مقادیر به صفر نزدیک‌تر باشند، پراکندگی داده‌ها کمتر است. همچنین براساس نتایج دور اول دلفی فازی، مؤلفه‌هایی که میانگین قطعی دی‌فازی شده آن‌ها از ۰/۷ بالاتر است، مورد تأیید واقع شده‌اند. هر چه مقدار میانگین قطعی به عدد یک نزدیک‌تر باشد، اهمیت آن مؤلفه از دیدگاه خبرگان بیشتر است. بنابراین با توجه به مقدار میانگین مؤلفه‌های مدیریت انرژی، گازگلیخانه‌ای و آلاینده‌های هوا و مدیریت آب و پساب بیشترین اهمیت را دارند.

جدول ۳. نتایج دور اول دلفی فازی مثلثی

ردیف	مؤلفه‌های اصلی گزارش پایداری	IQR	SD	میانگین فازی	میانگین قطعی
محیط زیست					
۱	گاز گلیخانه‌ای و آلاینده‌های هوا	۱	۰/۶	(۰/۹۰۸، ۰/۹۸۳) (۰/۶۵۸)	۰/۸۵۰ تأیید
۲	مدیریت انرژی	۰	۰/۴۳	(۰/۶۹۲، ۰/۹۴۲، ۱)	۰/۸۷۸ تأیید
۳	مدیریت پسماند	۱	۰/۸۴	(۰/۸۲۵، ۰/۹۵) (۰/۵۷۵)	۰/۷۸۳ تأیید
۴	مدیریت آب و پساب	۰	۰/۷۵	(۰/۷، ۰/۹۵، ۰/۹۸۳)	۰/۸۷۸ تأیید
۵	توزع زیستی و توجه به زیست بوم و تطابق به محیط زیست	۱/۷۵	۰/۹	(۰/۶، ۰/۸۵، ۰/۹۳۳)	۰/۷۹۴ تأیید
۶	کیفیت هوا	۲	۰/۸۵	(۰/۸۷۵، ۰/۹۷۵) (۰/۶۲۵)	۰/۸۲۵ تأیید
۷	انعطاف پذیری در تأمین آب	۱	۱/۱۲	(۰/۷۹۲، ۰/۹۱۷) (۰/۵۵۸)	۰/۷۵۶ تأیید
۸	مدیریت جانداران جهش یافته ژنتیکی (GMO)	۲	۱/۳۸	(۰/۴، ۰/۶۱۷، ۰/۸۳۳)	۰/۶۰۰ رد
۹	اثرات آب و هوایی و ایمنی محیط زیست	۱	۰/۹۵	(۰/۸۲۵، ۰/۹۹۳) (۰/۵۷۵)	۰/۷۷۸ تأیید
۱۰	انعطاف پذیری در برابر تغییرات اقلیمی	۱	۰/۶۴	(۰/۸۱۷، ۰/۹۷۵) (۰/۵۶۷)	۰/۷۸۶ تأیید

1. IQR

2. SD

ردیف	مؤلفه‌های اصلی گزارش پایداری	IQR	SD	میانگین فازی	میانگین قطعی
سرمایه اجتماعی					
۱۱	سلامت و ایمنی مشتریان	۱	۰/۱۶	۰/۸۴۲، ۰/۹۸۳ (۰/۵۹۲)	۰/۸۰۶
۱۲	رفتار رقابتی	۱/۷۵	۰/۷۹	۰/۴۵، ۰/۷، ۰/۸۸۳	۰/۶۷۸
۱۳	امنیت، حقوق بشر، حقوق مردم بومی و منافع جوامع محلی	۲	۰/۸۷	۰/۵، ۰/۷۵، ۰/۹۱۷	۰/۷۲۲
۱۴	حریم خصوصی مشتریان	۱/۷۵	۱/۳	۰/۵۲۵، ۰/۷۵۸، ۰/۹	۰/۷۲۸
۱۵	عدم تبعیض	۰	۰/۷۸	۰/۷۱۷، ۰/۹۲۵ (۰/۴۶۷)	۰/۷۰۳
۱۶	آزادی تشکل‌ها و مذاکرات جمعی	۱/۷۵	۱/۳۳	۰/۳۸۳، ۰/۶، ۰/۷۸۳	۰/۵۸۹
سرمایه انسانی					
۱۷	بهداشت و ایمنی حرفه‌ای	۱/۷۵	۱/۱۴	۰/۵۳۳، ۰/۷۶۷، ۰/۹	۰/۷۳۳
۱۸	استخدام و شیوه‌ی کار	۱/۷۵	۱/۰۱	۰/۶۸۳، ۰/۸۶۷ (۰/۴۳۳)	۰/۶۶۱
۱۹	تنوع و فرصت برابر در مشارکت کارکنان و حضور در بازار	۱/۷۵	۰/۹	۰/۴۶۷، ۰/۷۱۷، ۰/۹	۰/۶۹۴
۲۰	کودکان کار	۲	۰/۹۳	۰/۷۵۸، ۰/۹۰۸ (۰/۵۰۸)	۰/۷۲۵
۲۱	کار اجباری و بیگاری	۱	۰/۸۴	۰/۷۷۵، ۰/۹۳۳ (۰/۵۲۵)	۰/۷۴۴
۲۲	آموزش و پرورش	۲	۱/۰۹	۰/۵۴۲، ۰/۷۹۲، ۰/۹	۰/۷۴۴
۲۳	روابط کارگر و مدیریت	۲	۰/۹۶	۰/۷۵۸، ۰/۹۰۸ (۰/۵۰۸)	۰/۷۲۵
۲۴	مدیریت حوادث بحرانی و ایمنی عملیاتی، آمادگی و پاسخ اضطراری	۱	۰/۶۱	۰/۸۳۳، ۰/۹۸۳ (۰/۵۸۳)	۰/۸۰۰
مدل‌های تجاری و نوآوری					
۲۵	مواد اولیه، کارایی و بازیافت	۱	۰/۶۷	۰/۸۴۲، ۰/۹۷۵ (۰/۵۹۲)	۰/۸۰۳
۲۶	اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی در زنجیره تأمین	۱	۰/۶۳	۰/۸۷۵، ۰/۹۸۳ (۰/۶۲۵)	۰/۸۲۸
۲۷	مالیات	۱	۰/۹۶	۰/۶۵۸، ۰/۸۵۰ (۰/۴۰۸)	۰/۶۳۹

ردیف	مؤلفه‌های اصلی گزارش پایداری	IQR	SD	میانگین فازی	میانگین قطعی
۲۸	روش‌های تهیه و تدارکات	۱	۰/۹۳	(۰/۸۱۷، ۰/۶، ۰/۳۵)	۰/۵۸۹
۲۹	عملکرد اقتصادی	۲	۱/۱۳	(۰/۸۱۳، ۰/۷۴۲، ۰/۴۹۲)	۰/۷۰۶
۳۰	اثرات غیر مستقیم اقتصادی	۱/۵	۰/۹۲	(۰/۹۰۸، ۰/۷۲۵، ۰/۴۷۵)	۰/۷۰۳
۳۱	یکپارچگی عوامل ESG در چرخه عمر محصول	۱	۰/۷	(۰/۹۵۸، ۰/۷۹۲، ۰/۵۴۲)	۰/۷۶۵
۳۲	ظرفیت، مقرون به صرفه بودن و دسترسی به محصول و خدمات	۱	۰/۸۴	(۰/۸۷۵، ۰/۶۷۵، ۰/۴۲۵)	۰/۶۵۸
۳۳	سلامتی محصول	۱	۰/۸	(۰/۹۶۷، ۰/۸۳۳، ۰/۵۸۳)	۰/۷۹۴
۳۴	کارایی مصرف نهایی	۰/۷۵	۰/۶۹	(۰/۹۵، ۰/۷۶۷، ۰/۵۱۷)	۰/۷۴۴
راهبری و حاکمیت					
۳۵	اخلاق و صداقت در تجاری و مبارزه با فساد	۲	۰/۹۶	(۰/۷۵۸، ۰/۵۰۸، ۰/۹)	۰/۷۲۲
۳۶	اطلاعات شفاف، برچسب گذاری و بازاریابی	۲	۰/۶	(۰/۹، ۰/۷۲۵، ۰/۴۷۵)	۰/۷۰۰
۳۷	سیاست عمومی در مشارکت سیاسی مانند کمک مالی به احزاب	۲	۰/۹۶	(۰/۶۵، ۰/۴۳۳، ۰/۲۳۳)	۰/۴۳۹
۳۸	مدیریت محیط قانونی و نظارتی	۱	۰/۸۳	(۰/۹۹۲، ۰/۷۹۲، ۰/۵۵۸)	۰/۷۸۱
۳۹	مدیریت ریسک سیستماتیک	۱/۷۵	۰/۹۴	(۰/۹۱۱، ۰/۸۱۷، ۰/۵۶۷)	۰/۷۹۴

پس از بررسی نتایج مرحله اول دلفی فازی، در مرحله دوم پرسشنامه‌ی جدیدی طراحی و در اختیار خبرگان قرار داده شده است. محتوای این پرسشنامه شامل نه مؤلفه‌ای است که در دور اول، خبرگان در مورد آن‌ها به توافق نرسیده بودند. در این پرسشنامه برای آگاهی خبرگان از نتایج مرحله اول، میانگین قطعی مرحله‌ی قبل آورده شده بود. بنابراین خبرگان با توجه به میانگین نظرات قبلی، مجدداً در مورد این مولفه نظر خود را بیان کرده‌اند. همانطور که مشاهده می‌کنید، در جدول (۴) میانگین فازی و قطعی مرحله دوم دلفی فازی و نیز تفاوت میانگین قطعی مرحله دوم و اول آمده است. چنانچه اختلاف میانگین کمتر از ۰٫۱ باشد، به توافق رسیده و نظر سنجی متوقف می‌شود، که با توجه به نتایج در تمام موارد به توافق رسیده و هیچکدام از نه مولفه‌ها اهمیت لازم برای ماندن در چارچوب گزارشگری پایداری را نداشتند.

جدول ۴. میانگین فازی و قطعی مرحله دوم و تفاوت میانگین قطعی مرحله اول و مرحله دوم

ردیف	مؤلفه‌های اصلی گزارش پایداری	IQR	SD	میانگین فازی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	میانگین قطعی مرحله دوم	اختلاف
محیط زیست							
۱	مدیریت جانداران جهش یافته ژنتیکی (GMO)	۲	۱/۲۶	(۰/۶۴۳، ۰/۸۱۰) (۰/۴۱۷)	۰/۶۰۰	۰/۶۲۳	رد ۰/۰۲۳
سرمایه اجتماعی							
۲	رفتار رقابتی	۱	۰/۹۴	(۰/۶۶۷، ۰/۸۵۷) (۰/۴۱۷)	۰/۶۷۸	۰/۶۴۷	رد ۰/۰۳۱
۳	آزادی تشکله‌ها و مذاکرات جمعی	۱	۱/۲۱	(۰/۵۸۳، ۰/۷۷۴) (۰/۳۵۷)	۰/۵۸۹	۰/۵۷۱	رد ۰/۰۱۸
سرمایه انسانی							
۴	استخدام و شیوهی کار	۲	۱/۰۳	(۰/۶۷۹، ۰/۸۵۷) (۰/۴۲۹)	۰/۶۶۱	۰/۶۵۵	رد ۰/۰۰۶
۵	تنوع و فرصت برابر در مشارکت کارکنان و حضور در بازار	۱	۰/۸۷	(۰/۶۹۰، ۰/۸۸۱) (۰/۴۴۰)	۰/۶۹۴	۰/۶۷۱	رد ۰/۰۲۳
مدل تجاری و نوآوری							
۶	مالیات	۱	۰/۹	(۰/۵۹۵، ۰/۸۱۰) (۰/۳۴۵)	۰/۶۳۹	۰/۵۸۳	رد ۰/۰۵۶
۷	روش‌های تهیه و تدارکات	۱	۰/۹۳	(۰/۵۷۱، ۰/۷۸۶) (۰/۳۲۱)	۰/۵۸۹	۰/۵۶۰	رد ۰/۰۲۹
۸	ظرفیت، مقرون به صرفه بودن و دسترسی به محصول و خدمات	۱	۰/۹۴	(۰/۶۶۷، ۰/۸۵۷) (۰/۴۱۷)	۰/۶۵۸	۰/۶۴۷	رد ۰/۰۱۱
راهبری و حاکمیت							
۹	سیاست عمومی در مشارکت سیاسی مانند کمک مالی به احزاب	۱	۱/۲۷	(۰/۴۴۰، ۰/۶۵۵) (۰/۲۳۸)	۰/۴۳۹	۰/۴۴۴	رد ۰/۰۰۵

همانطور که در جدول (۵) ملاحظه می‌کنید، با توجه به نظرات خبرگان و نتایج دلفی فازی، چارچوب گزارشگری پایداری در پنج بعد محیط زیست، سرمایه اجتماعی، سرمایه انسانی، مدل تجاری و نوآوری توصیه شده است. با توجه به ادبیات و بررسی نتایج، بین سه چارچوب طرح ابتکار گزارش جهانی، پیمان جهانی سازمان بین الملل و اهداف توسعه پایدار، در تمام موارد مورد پذیرش، همپوشانی وجود داشته است. همچنین چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری پایداری که متناسب با نیاز صنایع مختلف تهیه شده است، در چارچوب‌های دیگر وجه اشتراک فراوانی دارد.

جدول ۵. چارچوب نهایی گزارش پایداری

محیط زیست					
SDGs	UN	SASB	GRI	مدیریت انرژی	۱
SDGs	UN	SASB	GRI	مدیریت آب و پساب	۲
SDGs	UN	SASB	GRI	گاز گلخانه‌ای و آلاینده‌های هوا	۳
SDGs	UN	SASB	GRI	تنوع زیستی و توجه به زیست بوم و تطابق به محیط زیست	۴
		SASB		کیفیت هوا	۵
		SASB		انعطاف پذیری در برابر تغییرات اقلیمی	۶
SDGs	UN	SASB	GRI	مدیریت پسماند	۷
		SASB		اثرات آب و هوایی و ایمنی محیط زیست	۸
		SASB		انعطاف پذیری در تأمین آب	۹
سرمایه اجتماعی					
SDGs	UN	SASB	GRI	سلامت و ایمنی مشتریان	۱۰
SDGs	UN	SASB	GRI	امنیت، حقوق بشر، حقوق مردم بومی و منافع جوامع محلی	۱۱
SDGs	UN	SASB	GRI	حریم خصوصی مشتریان	۱۲
SDGs	UN		GRI	عدم تبعیض	۱۳
سرمایه انسانی					
SDGs	UN	SASB	GRI	بهداشت و ایمنی حرفه‌ای	۱۴
SDGs	UN		GRI	کار اجباری و بیگاری	۱۵
SDGs	UN		GRI	کودکان کار	۱۶
SDGs	UN		GRI	آموزش و پرورش	۱۷
SDGs	UN		GRI	روابط کارگر و مدیریت	۱۸
		SASB		مدیریت حوادث بحرانی و ایمنی عملیاتی، آمادگی و پاسخ اضطراری	۱۹

مدل‌های تجاری و نوآوری				
SDGs	UN	SASB	GRI	۲۰ اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی در زنجیره تأمین
SDGs	UN	SASB	GRI	۲۱ مواد اولیه، کارایی و بازیافت
SDGs	UN		GRI	۲۲ عملکرد اقتصادی
SDGs	UN		GRI	۲۳ اثرات غیر مستقیم اقتصادی
		SASB		۲۴ یکپارچگی عوامل ESG در چرخه عمر محصول
		SASB		۲۵ سلامتی محصول
		SASB		۲۶ کارایی مصرف نهایی
راهبری و حاکمیت				
		SASB		۲۷ مدیریت ریسک سیستماتیک
		SASB		۲۸ مدیریت محیط قانونی و نظارتی
SDGs	UN	SASB	GRI	۲۹ اخلاق و صداقت در تجاری و مبارزه با فساد
SDGs	UN	SASB	GRI	۳۰ اطلاعات شفاف، برجسب گذاری و بازاریابی

در بحث تحلیل کاربردی نتایج، با توجه به اینکه خبرگان در زمینه گزارش پایداری متخصص بوده‌اند، بنابراین این نتایج از فیلتر نظرات دانشگامیان، افراد حرفه و پژوهشگران در این زمینه عبور کرده است. بنابراین با توجه به تجربه‌ی آنان می‌توان گفت که موارد پذیرفته شده‌ی نهایی در ایران قابلیت پیاده سازی را دارد. همچنین گزارش پایداری در قالب یکی از این چارچوب‌ها در بسیاری از کشورها به صورت اجباری است. بنابراین به نظر می‌آید، تمام موارد پذیرفته شده، قابلیت پیاده سازی در صنایع مختلف را داشته باشند. با توجه به فرهنگ کشور ایران، به نظر می‌آید، شرکتها قابلیت پیاده سازی گزارش پایداری در قالب این چارچوب بدست آمده را دارند، اما از لحاظ قانونی هنوز مسیر طولانی برای پذیرش چارچوب گزارش پایداری وجود دارد. بنابراین به لحاظ ضعف قانونی، بسیاری از شرکتها گزارش پایداری را منتشر نمی‌کنند و به گزارش چند خطی در نامه گزارش مدیریت اکتفا می‌کنند.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر این است که با نظرخواهی از خبرگان، ابعاد و مؤلفه‌های اصلی گزارش پایداری را از میان چارچوب‌های مطرح بین‌المللی، متناسب با نیاز شرکت‌های ایرانی ارائه دهد. نتایج

حاصل از پژوهش گویای آن است که از بین سه و نه مولفه اصلی گزارش پایداری، سی مولفه در بین خبرگان مورد توافق قرار گرفته است. با توجه به میانگین قطعی استخراج شده با روش دلفی فازی، مدیریت انرژی، گاز گلخانه‌ای و آلاینده‌ها، سلامت و ایمنی مشتریان بیشترین اهمیت را دارند. همچنین مواد اولیه، کارایی و بازیافت، بهداشت و ایمنی حرفه‌ای، اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی در زنجیره تأمین، اخلاق و صداقت در تجاری و مبارزه با فساد، اطلاعات شفاف، برجسب گذاری و بازاریابی، امنیت، حقوق بشر، حقوق مردم بومی و منافع جوامع محلی، مدیریت پسماند، حریم خصوصی مشتریان، مدیریت آب و پساب، تنوع زیستی و توجه به زیست بوم و تطابق به محیط زیست، عدم تبعیض، کودکان کار، کار اجباری و بیگاری، آموزش و پرورش، روابط کارگر و مدیریت، عملکرد اقتصادی، اثرات غیر مستقیم اقتصادی، کیفیت هوا، انعطاف پذیری در تأمین آب، مدیریت حوادث بحرانی و ایمنی عملیاتی، آمادگی و پاسخ اضطراری، یکپارچگی عوامل ای اس جی در چرخه عمر محصول، اثرات آب و هوایی و ایمنی محیط زیست، سلامتی محصول، انعطاف پذیری در برابر تغییرات اقلیمی، کارایی مصرف نهایی از دیدگاه خبرگان از اهمیت قابل توجهی برخوردارند. پژوهشگرانی مانند پورخانی ذاکله بری و جهانشاد (۱۴۰۰)، مصطفایی و حسینی (۱۴۰۰)، عبدی و همکاران (۱۳۹۹) و در نهایت فخاری و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش‌های خود به صورت کلی و جزئی به این موارد اشاره کرده‌اند. بنابراین با توجه به شرایط کشور ایران، موارد منتخب توسط خبرگان در چارچوبی گزارش پایداری می‌تواند به کار آید. از طرفی دیگر، استخدام و شیوه کار، رفتار رقابتی، تنوع و فرصت برابر در مشارکت کارکنان و حضور در بازار، آزادی تشکل‌ها و مذاکرات جمعی، سیاست عمومی در مشارکت سیاسی (مانند کمک مالی به احزاب)، مالیات، روش‌های تهیه و تدارکات، مدیریت جانداران جهش یافته ژنتیکی و ظرفیت، مقرون به صرفه بودن و دسترسی به محصول و خدمات مطابق با شرایط ایران نیست و تا به امروز پژوهشی در رابطه با پذیرش این موارد در ایران وجود نداشته است.

پژوهش حاضر از جمله پژوهش‌های است که برای اولین مرتبه به ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری برای شرکت‌های بورسی طبق الزامات جدید رعایت حاکمیت شرکتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می‌پردازد، بنابراین نتایج آن می‌تواند برای استفاده کنندگان

و همچنین سیاست گذاران سازمان بورس برای تدوین چارچوب گزارشگری پایداری در شرکت های ایرانی مفید باشد. در رابطه با محدودیت های پژوهش، شایان ذکر است که با توجه به هدف و نوع تحقیق باید از خبرگان استفاده می شد، که این امر محدودیت در تعداد نمونه دربرداشت. خبرگان دارای مدرک دکترا بودند، زیرا که مقاطع پایین تر، با این موضوع آشنایی چندانی نداشته اند. لذا گنجانیدن مفهوم توسعه پایدار و گزارشگری پایداری توسط نهادها و موسسات مسئول، به عنوان واحد درسی احساس می شود. برای پژوهشگران در تحقیقات آتی پیشنهاد می شود که از طریق این چارچوب نمره افشای گزارش پایداری را استخراج کنند و در تحقیقات مختلف به کار گیرند. همچنین می توان عوامل داخل سازمان و خارج سازمان که بر گزارش پایداری موثر هستند را بررسی کرد. در این پژوهش مولفه های اصلی گزارش پایداری در پنج بعد بررسی شدند، هر مولفه دارای تعدادی زیر مجموعه می باشد، که پژوهشگران در تحقیقاتی می توانند این موارد را بررسی کنند. موضوع دیگر تنوع و گستردگی چارچوب های گزارش پایداری در زمینه های خاص (مانند آب و هوا) است، که این خود احتیاج به پژوهش های گسترده تری برای آشنایی با دیگر چارچوب های بین المللی را ایجاب می کند.

منابع

- اخترشناس، داریوش؛ خدای پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۴۰۰). تدوین و ارزیابی مدل موانع اجرا، افشا و استاندارد گذاری پایداری شرکتی در ایران. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۱): ۲۴۹-۲۱۷.
- آرین پور، آرش؛ حساس یگانه، یحیی؛ باباجانی، جعفر. (۱۳۹۸). تحلیل عملکرد پایدار اجتماعی و تأثیرش بر هزینه سرمایه شرکت‌های بورس تهران. *اقتصاد پولی مالی*، ۲۶(۱۸): ۱۵۵-۱۹۶.
- پورخانی ذاکله بری، مظفر؛ جهانشاد، آریتا. (۱۴۰۰). ارائه الگو برای افشاء پایداری شرکتی و ارزیابی عوامل مرتبط با تئوری مشروعیت بر گزارشگری آن. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۴۹): ۱۷۷-۲۰۴.
- جعفری صمیمی، احمد؛ زروکی، شهریار؛ ساداتی امیری، سیده رقیه. (۱۳۹۷). تحلیل رفاه اقتصادی با تأکید بر ابعاد جهانی شدن. *فصلنامه علمی مدل سازی اقتصادی*، ۱۲(۴۴): ۱-۲۳.
- رحمانی، علی؛ محمودخانی، همایون؛ نیاکان، لیلی. (۱۴۰۱). بررسی استانداردها، رهنمودها و وضعیت انتشار گزارشگری پایداری در صنعت بیمه. *پژوهشنامه بیمه*، ۱۱(۲): ۲۰۳-۲۳۷.
- روزبهان، محمدولی؛ قلی پور، رحمت اله؛ سید جوادین، سید رضا. (۱۴۰۱). بهینه سازی الگوی شایستگی مدیران دانشگاهی با تکنیک دلفی-فازی و رویکرد مفهوم سازی داده بنیاد. *تحقیق در عملیات در کاربردهای آن*، ۱۹(۱): ۵۷-۸۰.
- عامری، حسین. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ویژگی‌های هیات مدیره بر افشای گزارش پایداری شرکت‌ها. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹(۳): ۱۸۵-۲۰۲.
- عبادی، سامان؛ عبدی، رسول؛ رضائی، نادر؛ پاک مرام، عسگر. (۱۴۰۱). الگوی پایداری مبتنی بر کارایی مالی: تکنیک ترکیبی DEMATEL-FANP. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۳): ۱۳۵-۱۵۶.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۱(۴): ۲۳-۴۴.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد. (۱۳۹۹). گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۰(۲): ۷۱-۱۱۴.
- فخاری، حسین؛ رضائی پشته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۵). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه گذاری. *راهبرد مدیریت مالی*، ۴(۴): ۸۵-۱۰۶.

- فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار؛ جفایی رهنی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه‌بندی مولفه‌ها و شاخص‌های گزارش زیست محیطی، اجتماعی و راهبری به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴): ۱۵۳-۱۸۷.
- محمدی صادق، سعید. (۱۳۹۹). مقایسه مولفه‌های توسعه پایدار و احقاق حقوق شهروندی در ایران و افغانستان. *مطالعات شبه قاره*، ۱۲(۳۸): ۲۱۵-۲۳۴.
- مصطفایی، پرستو؛ حسینی، سید علی. (۱۴۰۰). تحلیل محتوای کیفی گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تأکید بر ذینفعان اجتماعی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۳): ۷۹-۱۱۲.
- مومنی، فرشاد؛ کمال، الهام؛ محمدخان پوراردبیل، رقیه. (۱۳۹۶). بررسی وضعیت توسعه پایدار در ایران با استفاده از شاخص ردپای کربن. *فصلنامه اقتصاد محیط زیست و منابع طبیعی*، ۱(۱): ۶۵-۹۳.
- نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۷). تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی در صنایع مختلف. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲(۲): ۲۸۹-۳۱۰.

References

- Abdi, M; Kurdestani, G; & Rezazadeh, J. (2018). Designing a coherent model of corporate sustainability reporting. *Financial Accounting Research*, 11(4): 23-44. (in Persian)
- Abdi, M; Kurdestani, G; & Rezazadeh, J. (2019). Sustainability reporting: ranking drivers and indicators. *Accounting empirical research*, 10(2):71-114. (In Persian)
- Akhtarshenas D, Khodamipour A, & Pourheidari O. (2021). Development and evaluation of model of implementation barriers, disclosure and standardization of corporate sustainability in Iran. *AAPC*, 6 (11): 217-249. (In Persian)
- Ameri, H. (2019). Investigating the Impact of the Board of Directors on Disclosure of Corporate Sustainability Report. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(3): 185-202. (In Persian)
- Baumüller, J; & Sopp, K. (2022). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: Review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8-28.
- Beller, A. L. (2018). Keynote Address: The Future of Sustainability Reporting Standards. *The CPA Journal*, 88(8): 36-41.
- Buallay, A; & Al-Ajmi, J. (2020). The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting: Evidence from banks in the Gulf Cooperation. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(2), 249-264
- Buchholz, R. A. & Rosenthal S. B. (2005). Toward a Contemporary Conceptual Framework for Stakeholder Theory. *Journal of Business Ethics*, 58: 137-148.

- Carpenter, V. L; & Feroz, E. H. (2018). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, 26(7-8): 565-596.
- Chen, J. C; & Roberts, R. W. (2010). Toward a More Coherent Understanding of the Organization-Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. *Journal of Business Ethics*, 97(4): 651-665.
- Chouhan, V; Sharma, R; & Goswami, S. (2021). Sustainable reporting practices of selected cement companies in India: A case study. *Accounting*, 7(1): 151-160.
- Deliyana Firmialy, S; & Nainggolan, Y. A. (2019). Constructing the ideal SRI (sustainability reporting index) framework for Indonesian market: combined perspectives from rating agencies, academics, and practitioners. *Social Responsibility Journal*. 15(5): 573-596.
- Derun, I; Mysaka, H; & Skliaruk, I. (2023). Contextual Research of Strategic Theories for Non-financial Reporting: A System-structural Approach to Formulating Reporting Principles.
- Ebadi, S; Abdi, R; Rezaei, N; & PakMaram, A. (1401). Corporate sustainability model based on financial performance: DEMATEL-FANP hybrid technique. *Accounting and Social Interests*, 12(3): 135-156. (in Persian)
- Ecoact, (2022). *The Big eBook of Sustainability Reporting Framework 2022*. <https://info.eco-act.com/en-gb/the-big-ebook-of-sustainability-reporting>
- Fakhari, H; Rezaei Pitenoei, Y; & Noroozi, M. (2017). Corporate Social Responsibility Disclosure and Investment Efficiency. *Financial Management Strategy*, 4(4), 85-106. (In Persian)
- Fakhari, H; Malekian, E; & Jafai Rahani, M. (2016). Explanation and ranking of the components and indicators of environmental, social and corporate management reports, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 2(4): 187-153. (In Persian)
- Fisch, J. E. (2018). Making sustainability disclosure sustainable. *Geo. LJ*, 107, 923.
- Freeman, R.E. (2010). Strategic Management. *A Stakeholder Approach*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Gavana, G; Gottardo, P; & Moiselto A. (2017). Earnings Management and CSR Disclosure. Family vs. Non-Family Firms. *Journal of Sustainability*, 9(12): 1-21.
- Hassas Yegane, Y; Babajani, J; Taghavifard, M; & Arianpoor, A. (2018). Analysis of environmental sustainability performance and its impact on the cost of equity in companies listed in Tehran stock exchange. *Journal of Value & behavioral Accounting*, 3(5), 1-39. (In Persian)
- Herold, M. H. (2018). Demystifying the link between institutional theory and stakeholder theory in sustainability reporting. *Economics, Management and Sustainability*, 3(2), 6-19.
- Ibatova, A; Sitdikov, F; & Klychova, G. (2018). Reporting in the area of sustainable development with information technology application. *Management Science Letters*, 8(7), 785-794.

- IFRS. (2021). *About the International Accounting Standards Board*. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>
- Jafari Samimi, A; Zaroki, S; & Sadati Amiri, S. R. (2019). Economic Welfare Analysis with an Emphasis on Aspects of Globalization. *Economical Modeling*, 12(44), 1-23.
- Jensen, J. C; & Berg, N. (2012). Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting: An institutionalist approach. *Business Strategy and the Environment*, 21(5): 299-316.
- Kleine, A; M. von, & Hauff, D. (2017). Sustainability-driven implementation of corporate. Social responsibility: application of the integrative sustainability triangle. *J. Bus. Ethics*, 85: 517-533.
- KMPG. (2021). *Unlock ESG opportunities to enhance trust, mitigate risk and create new value, starting now*. [shttps://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/11/sustainability-reporting-climatechange-issb](https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/11/sustainability-reporting-climatechange-issb)
- Kumar, K. (2022). Emerging phenomenon of corporate sustainability reporting: Evidence from top 100 NSE listed companies in India. *Journal of Public Affairs*, 22(1), e2368.
- Kwarciańska, A. (2020). Reporting problems of corporate social responsibility. *Ekonomia i Prawo. Economics and Law*, 19(3): 523–532.
- Leuz, C; & Wysocki, P.D. (2008). Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: a review and suggestions for future research. *Working paper*, University of Chicago and University of Miami
- Mahmood, Z; Kouser, R; & Masud, M. A. K. (2019). An emerging economy perspective on corporate sustainability reporting – main actors' views on the current state of affairs in Pakistan. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 4(1): 1-31.
- Martínez-Noya, A; & García-Canal, E. (2011). Technological capabilities and the decision to outsource/offshore R&D services. *International Business Review*, 20(3): 264-277
- Masum, M. H; Latiff, A. R. A; & Osman, M. N. H. (2020). Voluntary reporting, sustainable reporting and transition economy. *International Business and Accounting Research Journal*, 4(2): 81-88.
- Mauro, S. G; Cinquini, L; Simonini, E; & Tenucci, A.(2020). Moving from social and sustainability reporting to integrated reporting: Exploring the potential of Italian public-funded universities reports. *Sustainability*, 12(8), 3172.
- Mihaylova, L; & Papazov, E. (2021). Sustainable Reporting: Practices and Challenges. *The international management conference*. 15(1): 71-78.
- Minutiello, V; & Tettamanzi, P. (2022). The quality of nonfinancial voluntary disclosure: A systematic literature network analysis on sustainability reporting and

- integrated reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 1-18.
- Mohammadi Sadiq, S. (2019). Comparing the components of sustainable development and the realization of citizenship rights in Iran and Afghanistan, *Subcontinental Studies*, 12(38), 215-234. (In Persian)
- Momeni, F; Kamal, E; Mohammad khani, R. (2016). Investigating the status of sustainable development in Iran using the carbon footprint index, *Environmental and Natural Resources Economics Quarterly*, 1(1): 65-93. (in Persian)
- Mostafaei, S; Hosseini, S. A. (2021). Qualitative content analysis of corporate social responsibility reports with emphasis on social stakeholders, *Accounting Empirical Research*, 11(3): 79-112. (In Persian)
- Namazi, M; & Moghimi, F. (2017). the effect of innovation and the moderating role of social responsibility on the financial performance of companies in different industries. *Accounting and Auditing Quarterly*, 25(2): 310-289. (In Persian)
- Niemoller, j. (2021) *ESG Reporting Frameworks: Comparing CDP, GRI & More*. www.perill.com/blog/esg-reporting-framworks.
- Ning, X; Yim, D; & Khuntia, J. (2021). Online sustainability reporting and firm performance: Lessons learned from text mining. *Sustainability*, 13(3): 1069.
- Ortiz, L. (2021). Leveraging the organizational mission statement to communicate identity, distinctiveness and purpose to primary and secondary stakeholders during COVID-19. *Journal of Strategy and Management*.
- Pourkhani zaklberi M; & Jahanshad, A. (2021). Provide a Model for Exposing Corporate Sustainability and Evaluating Factors Related to Its Organizing Legitimacy Theory. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(49), 177-204. (In Persian)
- Rahmani, A; Mahmoudkhani, H; & Ancestors, L. (2022). Examining the standards, guidelines and publication status of sustainability reporting in the insurance industry. *Insurance Research Journal*, 11(2), 203-237. (In Persian)
- Rouzbahan M V, Gholipour R, Seyed Javadin S R. (2022). Optimizing the Competency Model of University Administrators with Delphi-Fuzzy. *Technique and Grounded Theory Approach*, 19 (1), 57-80. (In Persian)
- Sardianou, E; Staupoulou, A; Evangelinos, K; & Nikolaou, I. (2021). A materiality analysis framework to assess sustainable development goals of banking sector through sustainability reports. *Sustainable Production and Consumption*, 27: 1775-1793.
- SASB, *the state of disclosure: an analysis of the effectiveness of sustainability disclosure in sec filing*. (2017), <https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2017/12/2017State-of-Disclosure-Report-web.pdf>.
- Silva, S. (2021). Corporate contributions to the Sustainable Development Goals: An empirical analysis informed by legitimacy theory. *Journal of Cleaner Production*, 292, 125962.

- Stolowy, H; & Paugam, L. (2023). Sustainability reporting: Is convergence possible? *Accounting in Europe*, 20(2), 139-165
- Tavares, M. D. C. D. C; & Dias, A. P. (2018). *Theoretical Perspectives on Sustainability Reporting: A Literature Review*. Chapters.
- Turzo, T; Marzi, G; Favino, C; & Terzani, S. (2022). Non-financial reporting research and practice: Lessons from the last decade. *Journal of Cleaner Production*, 345, 131154.
- Vitolla, F; & Rubino, M. (2017). Legitimacy theory and sustainability reporting. Evidence from Italy. *In 10th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business*, 1(1): 1835-1848.
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Sustainable development reporting: Striking the balance, 2002, http://wbcserver.org/wbcserver/publications/cd_files/datas/financial_capital/reporting_investment/pdf/SustainableDevReporting-Striking-the-balance.pdf
- Yakar Pritchard, G; & Çalıyurt, K. T. (2021). Sustainability reporting in cooperatives. *Risks*, 9(6), 117.
- Sutikno, F. R; Sasongko, N. A; Djarot, I. N; & Dillon, H. S. (2023). Adaptation variation of easiness on environmental, social, and governance components in the selected sustainability reports. *Global Journal of Environmental Science and Management*.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.