



Identifying and Prioritizing the Determinants of Sustainability Report Credibility: A Stakeholder Perspective

Shima Ahmadi * 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Financial Sciences, Khatam University, Tehran, Iran. E-mail: sh.ahmadi@khatam.ac.ir

Samira Joudi 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. E-mail: s.joudi@tabriz.ac.ir

Abstract

Objective

: In Iran, national sustainability reporting standards are still in the early stages of development, and there are no binding requirements regarding report content or disclosure practices. Consequently, assessing the credibility of sustainability reports poses significant challenges. The absence of coherent reporting frameworks, inconsistencies in disclosure methods, and the lack of independent assurance mechanisms have generated substantial uncertainty among stakeholders regarding the accuracy and reliability of disclosed information. This study aims to identify the determinants of sustainability report credibility and to evaluate their relative importance from the perspective of key stakeholders. It seeks to distinguish between source-related and message-related factors to provide a structured understanding of how credibility perceptions are formed within Iran's institutional context.

Methods

Adopting a mixed-methods approach within an interpretive paradigm, the study was conducted in three stages. First, a systematic literature review based on the PRISMA protocol was performed, using the ScienceDirect and Web of Science databases for the period 2013–2025. After applying CASP quality criteria, 21 high-quality studies were retained, resulting in the identification of 44 preliminary determinants. Second, 23 semi-structured interviews were conducted with four stakeholder groups—users, preparers,

Citation: Ahmadi, Shima & Joudi, Samira (2026). Identifying and Prioritizing the Determinants of Sustainability Report Credibility: A Stakeholder Perspective. *Accounting and Auditing Review*, 33(2), 273-303. (in Persian)



auditors, and standard-setters. Thematic analysis using NVivo led to the refinement and integration of findings from the first stage, producing a final framework of 50 determinants. Third, fuzzy pairwise comparison questionnaires were completed by 19 experts, and the relative importance of factors was calculated using the fuzzy analytical hierarchy process (FAHP). Matrix consistency was verified, and final weights were estimated through Chang's extent analysis method.

Results

The results show that the credibility of sustainability reports is influenced by two overarching dimensions: source credibility and message credibility. However, stakeholders place greater emphasis on message credibility when forming perceptions of trust and reliability. Within this dimension, the highest weights were assigned to the completeness and comprehensiveness of disclosures, honesty and transparency, clarity and understandability, the use of reliable and verifiable metrics, and adherence to a structured reporting format. In contrast, selective disclosure, a promotional tone, exaggerated performance claims, and ambiguous language were identified as major threats to credibility. Regarding source credibility, managerial competence and expertise, actual sustainability performance, financial reporting quality, corporate governance structures, institutional environment, and accountability mechanisms were ranked as the most influential determinants. In the absence of independent assurance, stakeholders place greater emphasis on managerial integrity. Additional reinforcing factors include organizational culture, internal sustainability processes, resource allocation, and international market exposure.

Conclusion

Enhancing the credibility of sustainability reports in Iran requires simultaneous attention to both message quality and source credibility. Mandatory disclosure alone is insufficient; strengthening information systems, ensuring consistency in data collection and presentation, and expanding independent assurance mechanisms are essential for building stakeholder trust. Capacity building at the managerial level, improving internal controls over non-financial data, and developing national sustainability reporting standards can play a pivotal role in reducing information asymmetry. The framework developed in this study provides a structured basis for improving sustainability reporting practices and strengthening credibility within Iran's evolving institutional environment.

Keywords: Believability, Credibility, Fuzzy Analytic Hierarchy Process (FAHP), Stakeholders, Sustainability reporting.

شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری از دیدگاه ذی‌نفعان

شیمیا احمدی

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. رایانامه: sh.ahmadi@khatam.ac.ir

سمیرا جودی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. رایانامه: s.joudi@tabriz.ac.ir

چکیده

هدف: با توجه به اینکه استانداردهای ملی گزارشگری پایداری در ایران، هنوز در مراحل ابتدایی تدوین قرار دارند و الزامات قانونی در خصوص محتوای گزارش پایداری و شیوه‌های افشا موجود نیست، ارزیابی اعتبار و باورپذیری گزارش‌های پایداری با چالش‌های متعددی مواجه است. نبود چارچوب‌های منسجم، ناهمگونی در روش‌های افشا و فقدان سازوکارهای اطمینان‌بخشی مستقل، موجب شده است که ذی‌نفعان با تردید به صحت و صداقت اطلاعات منتشرشده نگاه کنند. پژوهش حاضر با هدف شناسایی جامع عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری و تعیین اهمیت نسبی این عوامل از منظر ذی‌نفعان کلیدی انجام شده است. تمرکز مطالعه بر تمایز میان مؤلفه‌های مربوط به منبع گزارش و ویژگی‌های پیام (محتوای گزارش) است تا تصویری دقیق از سازوکارهای شکل‌گیری ادراک اعتماد در بستر نهادی ایران ارائه شود.

روش: این مطالعه با رویکرد آمیخته و در چارچوب پارادایم تفسیری انجام شده است. در گام نخست، مرور نظام‌مند ادبیات با رویکرد پریزما در دو پایگاه ساینس دایرکت و وب‌آوساینس طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۲۵ صورت گرفت و پس از غربالگری مبتنی بر معیارهای کسپ، ۲۱ مقاله واجد کیفیت لازم انتخاب و ۴۴ عامل اولیه مرتبط با باورپذیری گزارش‌های پایداری استخراج شد. در گام دوم، ۲۳ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با چهار گروه ذی‌نفع، شامل استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و استانداردهاگذاران انجام و مضمون‌ها به صورت دقیق کدگذاری شد. تحلیل مضمون با استفاده از نرم‌افزار ان‌ویوو انجام گرفت و مضامین شناسایی‌شده از مصاحبه‌ها با یافته‌های مرحله نخست ادغام شد و این اقدام‌ها به پالایش و نهایی‌سازی چارچوب عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری (در قالب ۵۰ مؤلفه نهایی) انجامید. در گام سوم، با توزیع و تکمیل پرسش‌نامه مقایسه‌های زوجی فازی میان ۱۹ خبره، اهمیت نسبی عوامل با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی به دست آمد. سازگاری ماتریس‌های غیرفازی کنترل و وزن‌های نهایی با رویکرد تحلیل گسترده چانگ محاسبه شد.

استناد: احمدی، شیمیا و جودی، سمیرا (۱۴۰۵). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری از دیدگاه ذی‌نفعان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۳(۲)، ۲۷۳-۳۰۳.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۱۹

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۳/۱۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2026.407942.1009204>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۵، دوره ۳۳، شماره ۲، صص. ۲۷۳-۳۰۳

ناشر: دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

یافته‌ها: نتایج نشان می‌دهد که باورپذیری گزارش‌های پایداری، از دو مسیر اعتبار منبع و اعتبار پیام شکل می‌گیرد؛ اما از دیدگاه ذی‌نفعان، اعتبار پیام در شکل‌دهی ادراک اعتماد و باورپذیری نقش پررنگ‌تری دارد. در میان عوامل اعتبار پیام، کامل‌بودن و جامعیت افشا، صداقت و شفافیت اطلاعات، فهم‌پذیری متن گزارش، استفاده از سنجه‌های معتبر و قابل‌اتکا و ساختار منظم و استاندارد گزارش، بیشترین اهمیت را داشتند. یافته‌ها نشان می‌دهد که هرگونه گزینشی‌بودن، لحن تبلیغاتی، بزرگ‌نمایی عملکرد یا مبهم‌نویسی، به‌طور درخور توجهی اعتماد ذی‌نفعان را تضعیف می‌کند. در حوزه اعتبار منبع، شایستگی و تخصص مدیریت، عملکرد واقعی شرکت در حوزه پایداری، کیفیت گزارشگری مالی، ساختارهای راهبری شرکتی، سلامت محیط نهادی و نظام پاسخ‌گویی، بیشترین وزن را داشتند. ذی‌نفعان تأکید کردند که در نبود اطمینان‌بخشی مستقل، قضاوت آن‌ها درباره صداقت و قابلیت اعتماد مدیریت اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. علاوه‌براین، عواملی همچون فرهنگ سازمانی، فرایندهای داخلی مرتبط با پایداری، میزان بودجه تخصیص‌یافته و حضور شرکت در بازارهای بین‌المللی نیز، به‌عنوان تقویت‌کننده‌های اعتبار منبع شناسایی شدند.

نتیجه‌گیری: مطالعه حاضر نشان می‌دهد که ارتقای باورپذیری گزارش‌های پایداری در ایران، مستلزم توجه هم‌زمان به دو حوزه کیفیت محتوای گزارش (پیام) و اعتبار منبع است. یافته‌ها بیانگر آن است که صرف الزام به انتشار گزارش کافی نیست و تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی، انسجام در شیوه جمع‌آوری و ارائه داده‌ها و استفاده از سازوکارهای اطمینان‌بخشی مستقل برای افزایش اعتماد ذی‌نفعان ضروری است. در کنار آن، توانمندسازی مدیران، ارتقای نظام کنترل داخلی داده‌های غیرمالی و توسعه استانداردهای ملی، می‌تواند در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی نقش اساسی ایفا کند. چارچوب ارائه‌شده در این پژوهش، می‌تواند مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی گزارشگری پایداری، طراحی سازوکارهای اطمینان‌بخشی و بهبود رویه‌های افشا در شرکت‌های ایرانی باشد و مسیر توسعه یک نظام گزارشگری پایداری معتبر و قابل‌اتکا را هموار سازد.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری پایداری، باورپذیری، اعتبار، ذی‌نفعان، تحلیل سلسله‌مراتبی فازی.

مقدمه

به دلیل ناتوانی چارچوب گزارشگری مالی در ارائه تصویری کامل از فعالیت‌های شرکت، پژوهش‌های انجام شده طی سال‌های اخیر به گزارش‌های مالی سنتی انتقاد کرده‌اند (حکمت، رحمانی و موفق، ۱۴۰۴؛ گاتری و بودکر^۱، ۲۰۰۶). این گزارش‌ها از یک سو به سنجش‌های مالی تاریخی محدودند و از سوی دیگر، به دلیل فقدان افشای مرتبط با عملکرد پایداری، توان پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان را ندارند (کومینس^۲، ۲۰۱۸). در واکنش به این خلأ اطلاعاتی، گزارشگری پایداری به عنوان ابزاری مکمل برای ارتقای شفافیت اطلاعاتی مطرح شده و به ویژه در حوزه‌های اجتماعی، زیست‌محیطی و حاکمیتی، نقش فزاینده‌ای در پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان داشته است.

طی سال‌های اخیر چارچوب‌ها و دستورالعمل‌های متنوعی برای راهنمایی شرکت‌ها در مسیر انتشار گزارش‌های پایداری تدوین شده است. چارچوب ابتکار گزارشگری جهانی^۳، چارچوب هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^۴ و چارچوب گزارشگری یکپارچه^۵ از پرکاربردترین چارچوب‌های مورد استفاده شرکت‌ها هستند (جودی، منصورفر، همایون و رضایی، ۱۴۰۲). گسترش روزافزون این چارچوب‌ها تأثیر زیادی بر کیفیت و کمیت افشای اطلاعات پایداری داشته است (تینگ^۶، ۲۰۲۱). این چارچوب‌ها علاوه بر ارائه اصول و الزامات افشا، بر نقش محوری ذی‌نفعان در انتخاب موضوعات بااهمیت و تعیین محتوای گزارش تأکید می‌کنند (نظری، هرازدیل و محمودیان^۷، ۲۰۱۷). برای مثال، براساس چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، موضوعات درج شده در گزارش‌های پایداری باید منعکس‌کننده اجماع ذی‌نفعان و همراستا با منافع سرمایه‌گذاران باشد (چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^۸، ۲۰۱۷). علاوه بر این، براساس استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی، سازمان باید ذی‌نفعان خود را شناسایی کرده و توضیح دهد چگونه به انتظارات و علایق منطقی آن‌ها پاسخ داده است. توجه به ذی‌نفعان، یکی از عوامل اصلی ارتقای کیفیت، ارتباط مؤثر و اعتبار گزارش‌های پایداری محسوب می‌شود (ابتکار گزارشگری جهانی، ۲۰۲۵).

با وجود رشد چشمگیر گزارشگری پایداری در سطح جهان و انتشار دستورالعمل‌ها و رهنمودها، همچنان چالش‌های بسیاری در زمینه کیفیت و اعتبار^۹ گزارش‌های منتشر شده وجود دارد. پژوهش‌ها نشان داده است که شرکت‌ها ممکن است تحت فشار تهدیدهای مشروعیت، از راهبردهای مدیریت برداشت^{۱۰} برای تأثیرگذاری بر ادراک ذی‌نفعان استفاده کنند (مشایخی، حسن‌زاده، سماوات و نظری، ۱۴۰۲؛ طاهری و صفائی، ۱۴۰۴). در مواجهه با تهدید مشروعیت، سازمان‌ها

1. Guthrie & Boedker

2. Comyns

3. Global Reporting Initiative (GRI)

4. Sustainability Accounting Standard Board

5. Integrated Reporting Framework

6. Ting

7. Nazari, Hrazdil & Mahmoudian

8. Sustainability Accounting Standard Board

۹. واژه «اعتبار» در حوزه گزارشگری پایداری، مترادف موارد استفاده از این واژه در سایر حوزه‌های ارتباطات است و معمولاً مترادف با «باورپذیری» یا «قابل اعتماد بودن» تفسیر می‌شود. در مطالعه حاضر نیز، در برخی موارد واژه‌های اعتبار و باورپذیری به جای یکدیگر استفاده شده‌اند.

10. Impression Management

برای بهبود تصویر و بازسازی مشروعیت ادراک‌شده، به راهبردهای مدیریت برداشت متوسل می‌شوند تا ارزیابی ذی‌نفعان را تحت تأثیر قرار دهند. این راهبردها می‌تواند به شکل دست‌کاری نحوه ارائه اطلاعات یا محتوای افشا صورت پذیرد (هوآنگ، جیاو و لی^۱، ۲۰۲۲). از این رو، قابلیت اتکای اطلاعات عملکرد پایداری و در نهایت اعتبار این گزارش‌ها تحت تأثیر انگیزه‌های مدیریت در به‌کارگیری مدیریت برداشت قرار می‌گیرد و می‌تواند استفاده‌کنندگان را در تصمیم‌گیری همراه کند (ژنگ، لی، سو و تانگ^۲، ۲۰۲۲).

در صورتی که ذی‌نفعان گزارش‌های پایداری دریابند که گزارش‌ها تحریف شده‌اند و یا انتشار اطلاعات با مقاصد دیگری به‌جز شفافیت اطلاعاتی صورت گرفته است، اعتبار و باورپذیری گزارش‌ها با ابهام جدی مواجه خواهد شد. با توجه به اهمیت گزارشگری پایداری برای شرکت‌ها و ذی‌نفعان آن‌ها، اعتبار و کیفیت گزارش‌ها از منظر تمامی ذی‌نفعان حائز اهمیت است و تفاوت دیدگاه آن‌ها درباره عوامل مؤثر بر اعتبار و کیفیت گزارش‌ها، باید به‌طور جدی در کانون توجه تهیه‌کنندگان قرار گیرد (شیائو و شیلر^۳، ۲۰۲۲). مطالعات پیشین در بررسی عوامل مؤثر بر اعتبار و کیفیت گزارش‌های پایداری، عمدتاً این موضوع را از دیدگاه مدیریت تحلیل کرده‌اند؛ از این رو درک عمیقی از باورپذیری این گزارش‌ها از منظر سایر ذی‌نفعان وجود ندارد. از طرف دیگر ادبیات پژوهش نشان داده است که مدیران و سایر ذی‌نفعان (به‌عنوان مثال استفاده‌کنندگان) گزارش‌های پایداری با داشتن نیازهای اطلاعاتی متفاوت، ارزیابی‌های متفاوتی نیز در خصوص اعتبار گزارش‌های پایداری دارند (احمدی و رحمانی، ۱۴۰۲؛ هسوه^۴، ۲۰۱۸). تفاوت ادراک ذی‌نفعان در ارزیابی اعتبار گزارش‌های پایداری می‌تواند مدیریت را به تخصیص نادرست منابع سازمانی (مالی، انسانی و ظرفیت مدیریتی) به بخش‌هایی از گزارش هدایت کند که الزاماً موجب افزایش اعتبار آن نخواهد شد. همچنین تفاوت در دیدگاه‌های مدیریت و سایر ذی‌نفعان می‌تواند موجب عدم باورپذیری گزارش‌ها از دیدگاه سایر ذی‌نفعان و ناکام ماندن شرکت‌های گزارشگر از منافع گزارشگری شود (هسوه، ۲۰۱۸). این عدم هم‌سویی ممکن است با کاهش اعتماد ذی‌نفعان، موجب تشدید فشارهای اجتماعی و افزایش هزینه‌های نظارتی گردد (شیائو و شیلر، ۲۰۲۲). بنابراین، در تهیه گزارش‌های پایداری باید دیدگاه تمامی ذی‌نفعان مدنظر قرار گیرد.

با توجه به اهمیت فزاینده گزارشگری پایداری در سطح جهانی، پیاده‌سازی و گسترش آن در کشورهای در حال توسعه، به‌ویژه در محیط اقتصادی و نظارتی ایران، با چالش‌های متعددی روبه‌رو است. در ایران، تدوین استانداردهای گزارشگری پایداری به‌تازگی آغاز شده است. فصل ششم دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌ها را ملزم به انتشار اطلاعات عملکرد پایداری کرده، اما رهنمود مشخصی درباره ساختار گزارش، محتوا و رویه‌های اندازه‌گیری موضوعات بااهمیت ارائه نکرده است. ماهیت داوطلبانه محتوای گزارش‌ها، فقدان اطمینان‌بخشی، ضعف استانداردهای نظارتی، محدودیت زیرساخت‌های آموزشی و چالش‌های کلان اقتصادی و نهادی می‌تواند ابهام‌شایان توجهی درباره اعتبار اطلاعات منتشرشده ایجاد کند. در چنین بستری، اعتماد ذی‌نفعان نسبت به صحت و اعتبار گزارش‌های پایداری به‌شدت آسیب‌پذیر است.

1. Huang, Jiao & Li

2. Zhang, Lei, Su & Tang

3. Xiao & Shailer

4. Hsueh

با وجود نقش تعیین‌کننده اعتبار در اثربخشی گزارش‌های پایداری، بخش چشمگیری از ادبیات بر چالش‌های کلی گزارشگری یا رابطه افشای پایداری با عملکرد تمرکز کرده است. در مقابل، پژوهشی که سازوکار شکل‌گیری باورپذیری این گزارش‌ها را به‌صورت نظام‌مند و از منظر ادراک ذی‌نفعان متعدد تبیین کند، همچنان مغفول مانده است. فقدان شناخت دقیق از اولویت‌ها و ترجیحات ادراکی ذی‌نفعان، نه‌تنها طراحی استانداردهای ملی و نظارت اثربخش را با خلل مواجه می‌سازد، بلکه بسیاری از مطالعات را به تجمیع عوامل پراکنده یا ارائه فهرست‌های توصیفی محدود کرده است. از این‌رو، پژوهش حاضر صرفاً در پی شناسایی عوامل نیست. این پژوهش با بازپیکربندی نظری باورپذیری به‌عنوان یک سازه ادراکی دومسیره (شامل اعتبار منبع و اعتبار پیام بر مبنای نظریه اعتبار ارتباطات) می‌کوشد تا نشان دهد که ذی‌نفعان چگونه از مسیرهای متفاوت اما مرتبط به قضاوت درباره اعتبار می‌رسند و کدام مسیر در بستر نهادی ایران نقش غالب دارد. این تفکیک نظری، امکان عبور از رویکردهای فهرست‌محور رایج در ادبیات و ارائه یک چارچوب تحلیلی منسجم برای فهم سازوکارهای شکل‌گیری اعتماد ذی‌نفعان را فراهم می‌سازد. بر این اساس، مطالعه پیش‌رو با ادغام نظام‌مند شواهد ادبیات و داده‌های مصاحبه چهار گروه کلیدی ذی‌نفعان گزارشگری در ایران، چارچوبی سلسله‌مراتبی ارائه می‌کند. این چارچوب، فراتر از تجمیع عوامل شناخته‌شده، منطق ادراکی اولویت‌بندی و اهمیت نسبی آن‌ها را صورت‌بندی می‌کند.

ساختار مقاله بدین‌گونه است: ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش برای تبیین مفاهیم کلیدی و شکل‌دهی چارچوب مفهومی مرور می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش شامل طرح پژوهش، جامعه و نمونه، ابزار گردآوری داده‌ها و روش‌های تحلیل تشریح می‌شود. این پژوهش با ترکیب یافته‌های ادبیات بین‌المللی و تحلیل مصاحبه‌های انجام‌شده با ذی‌نفعان ایرانی، چارچوبی گسترده و بومی‌شده از عوامل مؤثر بر اعتبار گزارش‌های پایداری ارائه می‌کند و زمینه لازم را برای بهبود استانداردهای گزارشگری، ارتقای کیفیت افشا و افزایش اعتماد ذی‌نفعان فراهم می‌سازد. در بخش بعد، یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها ارائه و تفسیر می‌شود و در پایان، نتیجه‌گیری، محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده مطرح می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ریشه‌های نظری مفهوم اعتبار در حوزه اطلاعات و ارتباطات به بررسی‌های ارسطو درباره اخلاق به‌عنوان منبع متقاعدسازی بازمی‌گردد. پژوهش‌های معاصر نیز اعتبار ارتباطات را در حوزه‌های مختلف بررسی کرده‌اند. این مطالعات نشان می‌دهند اعتبار اطلاعات متکی بر عواملی مرتبط با منبع^۱ و پیام^۲ است (متزگر، فلاناژین، ایال، لموس و مک‌کان، ۲۰۰۳). در پژوهش حاضر نیز تمایز میان اعتبار منبع و اعتبار پیام بر همین مبنا صورت گرفته است.

اعتبار منبع

بسیاری از پژوهش‌های تجربی درباره اعتبار اطلاعات ریشه در روان‌شناسی اجتماعی و مطالعات متقاعدسازی دهه‌های

1. Source credibility
2. Message credibility
3. Metzger, Flanagin, Eyal, Lemus & McCann

۱۹۳۰ و ۱۹۴۰ دارند که در پی بررسی تأثیر تبلیغات شکل گرفتند. یکی از اولین مطالعات در حوزه متقاعدسازی توسط مرتون^۱ در سال ۱۹۴۶ انجام شد. مرتون مصاحبه‌های گسترده‌ای انجام داد تا دریابد چه متغیرهایی بر تصمیم خریداران برای خرید اوراق قرضه جنگی متعلق به «کمپین کیت اسمیت»^۲ تأثیرگذار است. یافته‌ها نشان داد که هرچند تمایلات قبلی بر تصمیم‌گیری غالب بود، صداقت و قابل اعتماد بودن منبع نیز از دیدگاه خریداران عاملی مهم تلقی شد. هاوولد و ویس^۳ (۱۹۵۱) به‌طور نظام‌مند نقش منبع (شخص و یا شرکت انتقال‌دهنده پیام) در اعتبار پیام را بررسی کردند. آن‌ها با استفاده از روش آزمایشی نشان دادند قابل اعتماد بودن منبع تا چه اندازه بر پذیرش پیام تأثیر می‌گذارد. این بنیان‌های نظری بعدها در ادبیات گزارشگری مالی و پایداری به‌عنوان پایه‌ای برای تحلیل نقش منبع در شکل‌گیری ادراک اعتبار به‌کار گرفته شد (پاپافلوراتوس، تسافو و تولیا^۴، ۲۰۲۵).

برای تبیین چگونگی تأثیر اعتبار منبع بر اعتبار گزارش‌ها، مدل سازمانی اعتماد مایر، دیویس و اسکومن^۵ (۱۹۹۵) به‌طور گسترده به‌کار گرفته شده است. این مدل نشان می‌دهد که چگونه یک فرد می‌تواند به یک سازمان اعتماد ایجاد کند. اعتماد به‌معنای تمایل یک طرف (اعتمادکننده) به آسیب‌پذیری در برابر اقدامات طرف دیگر (منبع) بر این انتظار است که طرف مقابل، حتی بدون نظارت یا کنترل، به‌گونه‌ای عمل کند که به نفع اعتمادکننده باشد (مایر و همکاران، ۱۹۹۵). براساس ادبیات، اعتماد در طول زمان بر پایه سه ویژگی منبع شکل می‌گیرد: نخست شایستگی، یعنی تحقق انتظارات از طریق دانش، تخصص و مهارت‌های سازمانی، دوم خیرخواهی، به‌معنای قصد منبع برای نفع‌رسانی به اعتمادکننده و سوم یکپارچگی، یعنی پایبندی به اصول مورد قبول اعتمادکننده. هرچه ارزیابی اعتمادکننده از این سه ویژگی ضعیف‌تر باشد، اعتماد به منبع و در نتیجه اعتبار اطلاعات منتشرشده کاهش می‌یابد (استوتز، شل و هک^۶، ۲۰۲۲). بنابراین، تقویت شایستگی، خیرخواهی و یکپارچگی منبع، به‌طور مستقیم اعتبار ادراک‌شده گزارش‌ها را افزایش می‌دهد (کراسودومسکا، زارزیکا، استریت و گرابوسکی^۷، ۲۰۲۵).

تخصص، صلاحیت، صداقت و قابل اعتماد بودن منبع، به‌عنوان مهم‌ترین محرک‌های اعتبار منبع در ادبیات حسابداری مالی نیز شناخته شده است (مرکر^۸، ۲۰۰۴). اگر مخاطبان پیام‌ها دریابند که منافع منبع از طریق دست‌کاری یا تحریف پیام‌های ارائه‌شده تأمین می‌شود، اعتبار گزارش‌ها از نظر آن‌ها کاهش می‌یابد. این استدلال در چارچوب نظریه نمایندگی نیز قابل تبیین است؛ زیرا عدم هم‌سویی منافع مدیران و مالکان می‌تواند انگیزه دست‌کاری افشا را تقویت کند. بنابراین مخاطبان در ارزیابی اعتبار، هم صلاحیت و تخصص منبع و هم انگیزه‌های مدیریت را به‌صورت هم‌زمان مدنظر قرار می‌دهند.

1. Merton
2. Kate Smith campaign
3. Hovland & Weiss
4. Papafloratos, Tsafou & Tolia
5. Mayer, Davis & Schoorman
6. Stutz, Schell & Hack
7. Krasodomska, Zarzycka, Street & Grabowski
8. Mercer

اعتبار پیام

علاوه بر اعتبار منبع، نوع دیگری از اعتبار مرتبط با این پژوهش، اعتبار محتوا یا پیام است. اعتبار پیام به تأثیر ویژگی‌های پیام بر درک ذی‌نفعان از اعتبار اطلاعات اشاره دارد. اعتبار پیام ارتباط نزدیکی با باورپذیری یا صداقت پیام دارد. روزنتال^۱ (۱۹۷۱) از اولین محققانی بود که میان اعتبار پیام و اعتبار منبع تمایز قائل شد. او معتقد بود گیرندگان، اعتبار پیام را مستقل از منبع و بر اساس عینیت محتوا ارزیابی می‌کنند. به بیان دیگر، از نظر استفاده‌کنندگان، محتوای مبهم و غیرقابل تأیید، فاقد اعتبار است. پژوهشگران حوزه‌های ارتباطات، روان‌شناسی و حسابداری عواملی مانند سوگیری، قابلیت مقایسه، کامل بودن، کیفیت، صحت، عینیت، اهمیت، سطح پوشش و به‌موقع بودن اطلاعات را از مهم‌ترین مؤلفه‌های مؤثر بر اعتبار پیام در نظر گرفته‌اند (بودوف و هیرش^۲، ۲۰۲۳؛ و شیائو و شیلر، ۲۰۲۲). برخی این ویژگی‌ها را علت شکل‌گیری اعتبار پیام می‌دانند (اپلمن و ساندر^۳، ۲۰۱۶) و برخی آن‌ها را پیامد آن تلقی می‌کنند (مرکر، ۲۰۰۴). بودوف و هیرش (۲۰۲۳) و شیائو و شیلر (۲۰۲۲) در بررسی اعتبار گزارش‌های پایداری، اعتبار پیام را مترادف باورپذیری افشا در نظر می‌گیرند و در این مطالعه نیز همین رویکرد اتخاذ شده است. ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که اعتبار سازه‌ای ادراکی است و از منظر دریافت‌کننده ارزیابی می‌شود. به بیان دیگر، آنچه سنجیده می‌شود «اعتبار درک شده»^۴ است، نه ویژگی‌های عینی پیام یا منبع. هونگ^۵ (۲۰۰۶) اعتبار را تابع نحوه پردازش پیام توسط گیرنده می‌داند؛ رویکردی که در ادبیات متقاعدسازی و افشاهای مالی نیز پذیرفته شده است (مرکر، ۲۰۰۴). از منظر زبانی نیز شواهد نشان می‌دهد پیچیدگی متن و لحن اغراق‌آمیز می‌تواند برداشت مخاطب را منحرف و هزینه‌های اطلاعاتی را افزایش دهد؛ امری که ضرورت سنجه‌های معتبر و اطمینان‌بخشی را برجسته می‌سازد (یو، چن، پنگ و لی^۶، ۲۰۲۵؛ لی، وو، ژونگ و لان^۷، ۲۰۲۴). بنابراین، اعتبار پیام به چگونگی بازنمایی زبانی و روایی اطلاعات نیز وابسته است و در این مطالعه از همین رویکرد بهره گرفته شده است.

پیشینه تجربی پژوهش

پاپافلوراتوس و همکاران (۲۰۲۵) عوامل مؤثر بر اعتبار گزارش‌های پایداری را بررسی کردند. اعتبار بر اساس دو شاخص سنجیده شد: استفاده از استانداردهای گزارشگری و وجود اطمینان‌بخشی مستقل بیرونی. گزارش‌هایی که مطابق استانداردهای بین‌المللی تهیه و هم‌زمان اطمینان‌بخشی دریافت کرده بودند، بالاترین سطح اعتبار را داشتند؛ در حالی که اتکا به رهنمودهای داخلی و فقدان اطمینان‌بخشی با کاهش شفافیت، مقایسه‌پذیری و اعتبار همراه بود. نتایج تأیید کرد که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی و دریافت اطمینان‌بخشی مستقل، مهم‌ترین عوامل افزایش‌دهنده اعتبار و باورپذیری گزارش‌های پایداری هستند. در مقابل، اتکا به رهنمودهای داخلی و عدم بهره‌گیری از خدمات اطمینان‌بخشی، موجب کاهش شفافیت، مقایسه‌پذیری و در نهایت اعتبار گزارش‌ها می‌شود.

1. Rosenthal
2. Bodoff & Hirsch
3. Appelman & Sundar
4. Perceived Credibility
5. Hong
6. You, Chen, Peng & Li
7. Li, Wu, Zhong & Lan

بودف و هیرش (۲۰۲۳) رابطهٔ لحن گزارشگری و باورپذیری افشاهای داوطلبانه را در یک طرح آزمایشی دوسویه بررسی کردند. آن‌ها تأثیر عملکرد مالی شرکت (خوب یا بد) و لحن گزارش (مثبت یا منفی) را بر اعتبار درک‌شدهٔ گزارش‌های مدیریتی آزمون کردند. نتایج نشان داد در شرایط عملکرد مالی ضعیف، لحن مثبت اعتبار گزارش را کاهش می‌دهد، زیرا مخاطبان قصد متقاعدسازی مدیریت را درک کرده و پیام را کمتر صادقانه می‌دانند. در مقابل، در شرایط عملکرد مالی مطلوب، لحن مثبت اعتبار را افزایش می‌دهد، زیرا انگیزهٔ مدیریت برای فریب کمتر ادراک می‌شود. این مطالعه با طرح مفهوم قصد متقاعدسازی و تمرکز بر برداشت ذهنی ذی‌نفعان، اعتبار پیام را به‌عنوان برساخته‌ای ادراکی از سوی دریافت‌کننده تبیین می‌کند.

استوتز و همکاران (۲۰۲۲) اعتبار گزارش‌های پایداری در شرکت‌های خانوادگی و غیرخانوادگی را مقایسه کردند. این مطالعه که با هدف بازتولید و توسعه پژوهش هسوه (۲۰۱۸) انجام شد، نشان داد شرکت‌های خانوادگی از شکاف اعتباری^۱ رنج نمی‌برند. از دیدگاه ذی‌نفعان، این شرکت‌ها خیراندیش تلقی می‌شوند و همین امر اعتبار گزارش‌های آن‌ها را افزایش می‌دهد. نتایج، در چارچوب نظریهٔ نمایندگی، نشان می‌دهد وابستگی هویت خانواده مالک به شرکت و تمایل به بقای بلندمدت، به‌عنوان علامتی در شرایط عدم تقارن اطلاعاتی عمل کرده و اعتبار گزارش‌ها را تقویت می‌کند.

بوکس و لامار^۲ (۲۰۲۱) تأثیر استفاده از روایت در پیام‌های پایداری و مسئولیت اجتماعی بر نگرش و رفتار مخاطبان را بررسی کردند. در یک طرح آزمایشی میان‌کشوری، آن‌ها بررسی کردند که آیا غنای روایت می‌تواند درگیری ذهنی و هیجانی مخاطبان را افزایش داده و نگرش آن‌ها را نسبت به شرکت بهبود دهد. نتایج نشان داد ارائه پیام‌ها در قالب روایت‌های غنی و داستانی با شخصیت‌های قابل‌هماندسازی، حس نزدیکی مخاطب به پیام را تقویت کرده و نگرش مثبت‌تر و تمایل به رفتارهای حمایتی را افزایش می‌دهد. همچنین تفاوت معناداری میان منبع پیام مشاهده نشد، که بیانگر کارایی روایت در بسترهای مختلف است.

هسوه (۲۰۱۸) با تمرکز بر گزارشگری داوطلبانه پایداری، مفهوم شکاف اعتبار را از منظر گیرندگان اطلاعات تبیین می‌کند؛ شکافی که زمانی رخ می‌دهد که ذی‌نفعان به اصالت اطلاعات تردید کرده و ساختار حاکمیت شرکتی را منشأ آن بدانند. با استفاده از چارچوب اعتبار منبع، وی نشان داد در شرکت‌های خانوادگی، ادغام مالکیت و مدیریت می‌تواند نگرانی‌های نمایندگی را تقویت و ادراک قابلیت اعتماد و خیراندیشی منبع را تضعیف کند. نتایج دو آزمایش رفتاری بیانگر آن است که این شرکت‌ها نسبت به هم‌تایان غیرخانوادگی با شکاف اعتبار بیشتری مواجه هستند. با این حال، اطمینان‌بخشی بیرونی و مستقل می‌تواند این شکاف را کاهش دهد.

چیبا، تالبوت و بویرال^۳ (۲۰۱۸) به ارزیابی میزان اعتبار و شفافیت اطلاعات منتشرشده در گزارش‌های توسعه پایدار نهادهای دولتی استان کبک کانادا پرداختند. این پژوهش که بر پایه تحلیل محتوای کیفی ۱۱۳ گزارش سالانه انجام شد، به شناسایی عوامل تضعیف‌کننده اعتبار گزارش‌ها از جمله نبود شفافیت کافی و ضعف در سازوکارهای پایش عملکرد پرداخت. یافته‌ها نشان دادند که بسیاری از سازمان‌ها اهداف و شاخص‌های پایداری خود را به‌طور دقیق تعریف نکرده و

1. Credibility Gap

2. Boukes & LaMarre

3. Chiba, Talbot & Boiral

اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌ها اغلب مبهم، ناقص و فاقد ارتباط روشن با شاخص‌های عملکرد هستند. افزون بر این، در موارد زیادی سازوکارهای پایش عملکرد به‌درستی توصیف نشده یا اصلاً وجود نداشتند که این امر امکان ارزیابی میزان تحقق اهداف توسعه پایدار را محدود می‌کند. نتایج همچنین نشان داد که این کاستی‌ها مستقل از نوع سازمان (وزارتخانه، نهاد دولتی یا شرکت عمومی) بوده و در کل نظام اداری مشاهده می‌شود. بر اساس تفسیر نویسندگان، این ضعف‌ها در شفافیت و سازوکارهای پایش ممکن است بخشی از راهبرد مدیریت برداشت و مشروعیت‌سازی نمادین نهادهای عمومی باشد تا ناکامی در تحقق اهداف پایداری پنهان بماند.

لاک و سیله^۱ (۲۰۱۶) اعتبار گزارش‌های پایداری در یازده کشور اروپایی را بر پایه تحلیل محتوا بررسی کردند. این مطالعه، اعتبار گزارش‌ها را به‌عنوان یک مفهوم چندبعدی شامل درستی^۲، صداقت^۳، تناسب^۴ و قابلیت فهم^۵ تعریف و تحلیل کرده است. نتایج نشان داد که کیفیت محتوا و میزان استانداردسازی گزارش‌ها (به‌ویژه بر اساس دستورالعمل‌های ابتکار گزارشگری جهانی) مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اعتبار گزارش‌ها هستند؛ در حالی که عوامل بیرونی مانند اندازه شرکت، صنعت، تجربه گزارش‌دهی یا الزامات قانونی تأثیر چندانی ندارند. پژوهشگران دریافتند که گزارش‌هایی که از سطوح بالاتر استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی و خدمات اطمینان‌بخشی خارجی استفاده کرده‌اند، از اعتبار بیشتری برخوردارند. در مقابل، طولانی بودن گزارش با افزایش اعتبار هم‌بستگی دارد، اما نوع گزارش (ترکیبی یا مستقل) تفاوت معناداری ایجاد نمی‌کند. همچنین، گزارش‌گری اجباری در کشورهایی چون فرانسه و اسپانیا الزاماً به بهبود اعتبار منجر نشده است.

با توجه به اینکه در ایران هنوز گزارش‌های پایداری به‌صورت مستقل تهیه نمی‌شود، بیشتر مطالعات بر عوامل مؤثر بر پذیرش گزارشگری پایداری متمرکز بوده و توجه کمتری به کیفیت و عوامل مؤثر بر کیفیت شده است؛ از این رو پژوهش‌های این حوزه محدود است. در این بخش، مرتبط‌ترین مطالعات برای تبیین خلأ پژوهشی ارائه می‌شود.

ملانظری، احمدی و سیلسپور (۱۴۰۴) در یک مرور نظام‌مند نشان دادند کیفیت گزارشگری پایداری تحت تأثیر عوامل شرکتی و نهادی قرار دارد. اندازه شرکت غالباً اثر مثبت دارد، زیرا شرکت‌های بزرگ‌تر منابع و پاسخ‌گویی بیشتری دارند. درباره عملکرد مالی، شواهد عمدتاً از اثر مثبت حمایت می‌کند، هرچند برخی مطالعات اثر بی‌معنا یا منفی (به‌دلیل مدیریت برداشت) گزارش کرده‌اند. کارایی پایداری یا عملکرد غیرمالی نیز گاه کیفیت را ارتقا می‌دهد و گاه به‌دلیل افشای گزینشی بی‌اثر یا منفی است. سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه و به‌کارگیری استانداردها و چارچوب‌های معتبر گزارشگری از پایدارترین محرک‌های کیفیت هستند. ساختار تأمین مالی یا اهرم نتایج متناقضی دارد؛ فشار بستانکاران می‌تواند شفافیت را تقویت کند، اما محدودیت منابع ممکن است کیفیت را کاهش دهد. همچنین شهرت و مشروعیت سازمانی و فشار تحلیلگران یا ذی‌نفعان با افزایش پاسخ‌گویی همراه است. در نهایت، بستر نهادی و مقرراتی جهت و شدت این روابط را تعدیل می‌کند و نسخه واحدی برای همه کشورها و صنایع قابل ارائه نیست.

1. Lock & Seele
2. Truth
3. Sincerity
4. Appropriateness
5. Understandability

پورغلامی، صمدی لرگانی، علی‌خانی و پورعلی (۱۴۰۲) رابطه کیفیت و میزان افشای پایداری با عملکرد پایداری شرکت‌ها را بررسی کردند. نتایج نشان داد کیفیت بالاتر افشا با عملکرد پایداری ارتباط مثبت و معنادار دارد؛ به گونه‌ای که شرکت‌های دارای گزارش‌های جامع‌تر و شفاف‌تر در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی عملکرد بهتری داشته‌اند. در مقابل، افزایش صرف میزان افشا بدون توجه به کیفیت محتوا، اثر معناداری نشان نداد. یافته‌ها همچنین بر نقش راهبری شرکتی، اندازه شرکت و عملکرد مالی در ارتقای کیفیت گزارشگری تأکید می‌کند و بیانگر آن است که بهبود کیفیت محتوا، نه افزایش کمیت اطلاعات، عامل اصلی تقویت اعتبار و اثربخشی گزارش‌های پایداری است.

عبداله‌زاده و امین (۱۳۹۹) به کمک نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به بررسی محرک‌های اصلی تمایل به گزارشگری پایداری پرداختند. جامعه آماری این پژوهش مدیران مالی و کارشناسان ارشد حوزه حسابداری شرکت‌ها هستند. نتایج این پژوهش نشان داد که نگرش، هنجار ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده و تعهد اخلاقی تأثیر مثبتی بر تمایل به گزارشگری پایداری دارد. همچنین در این پژوهش تأثیر معنادار ادراک ریسک مدیران و حسابداران شرکت‌ها بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری مشاهده نشده است.

عبدی، کردستانی و رضازاده (۱۳۹۹) به رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری در ایران پرداختند. این محرک‌ها و شاخص‌ها بر اساس مرور ادبیات و یافته‌های پژوهش پیشین درباره طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری استخراج و با روش تحلیل شبکه رتبه‌بندی شدند. نتایج نشان داد محرک‌های گزارشگری در پنج گروه اصلی و ۲۴ شاخص قابل طبقه‌بندی هستند. در میان محرک‌ها، الزامات محیطی، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های ساختاری شرکت بالاترین اهمیت را دارند. در سطح شاخص‌ها نیز الزامات قانونی، استقلال اعضای هیئت‌مدیره و سودآوری در رتبه‌های نخست قرار گرفتند. با این حال، این مطالعه میان محرک‌های پذیرش، میزان و کیفیت گزارشگری تفکیک قائل نشده است.

عبدی، کردستانی و رضازاده (۱۳۹۸) با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، الگویی منسجم برای گزارشگری پایداری ارائه کردند. داده‌ها از طریق مصاحبه عمیق با ۲۳ خبره گردآوری و شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، به‌همراه راهبردها و پیامدهای گزارشگری شناسایی شد. الزامات، مشوق‌ها و فشارهای محیطی، به‌همراه ویژگی‌های فرهنگی، سیاسی و بین‌المللی، از مهم‌ترین شرایط علی بودند. ساختار حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های رفتاری مدیران، رقابت، ویژگی‌های ساختاری و عملکرد شرکت در زمره شرایط مداخله‌گر قرار گرفتند. همچنین محیط حسابداری و مالی، ویژگی‌های اقتصادی کشور و مشوق‌های مالی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای معرفی شدند. در نهایت، راهبردهایی مانند تعیین نهاد مسئول پایداری، تشکیل کمیته‌های تخصصی، تدوین استانداردها، آموزش، تقویت کنترل‌های داخلی و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین برای بهبود گزارشگری پیشنهاد شد.

سؤال پژوهش

در پژوهش‌هایی که هدف آن‌ها تعیین وضعیت یک پدیده است، تعیین فرضیه اهمیت کمتری دارد. به عبارت دیگر، در آن دسته از پژوهش‌های کیفی که هدف کشف واقعیت‌های موجود است و پژوهشگر قادر به پیش‌بینی چگونگی رویدادها یا

پدیده‌ها نیست، فرضیه دارای اهمیت کمتری است (دلاور، ۱۳۸۹). با توجه به ماهیت اکتشافی این مطالعه، پس از بررسی مطالعات انجام‌شده و مبانی نظری موجود، پرسش‌های پژوهش به‌صورت زیر طراحی شده‌اند:

- عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری از منظر منبع ارائه دهنده پیام در ایران کدام است؟
- عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری از منظر محتوای پیام ارائه شده در ایران کدام است؟
- سطح اهمیت نسبی هر یک از عوامل براساس دیدگاه ذی‌نفعان گزارشگری پایداری کدام است؟

روش‌شناسی پژوهش

پارادایم حاکم بر پژوهش حاضر پارادایم تفسیری^۱ که تمرکز آن بر فهم معانی، ادراک‌ها و تفسیرهای ذهنی ذی‌نفعان نسبت به پدیده باورپذیری گزارش‌های پایداری قرار دارد. در این چارچوب، واقعیت به‌عنوان برساخته‌ای اجتماعی و وابسته به زمینه‌های نهادی و تجربیات ذی‌نفعان در نظر گرفته می‌شود. از این رو، هدف پژوهش کشف قوانین عینی یا تعمیم‌های آماری نیست، بلکه تبیین الگوهای ادراکی و ترجیحات تفسیری مشارکت‌کنندگان است.

براساس لایه دوم پیاز پژوهش ساندرز، لويس و ترنهیل^۲ (۲۰۱۶) رویکرد پژوهش حاضر، استقرایی است؛ زیرا در پی ایجاد یک چارچوب جامع از طریق داده‌های جمع‌آوری شده است. براساس این رویکرد یک واقعیت خارجی برساخته وجود دارد که می‌تواند توصیف و تبیین شود. به دلیل به کارگیری هم‌زمان رویکردهای کمی و کیفی برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها، مطالعه حاضر در حوزه پژوهش‌های آمیخته طبقه‌بندی می‌شود. راهبرد پژوهش شامل پیمایش و پژوهش اسنادی بوده و از نظر زمانی، مقطعی است؛ زیرا داده‌ها در یک بازه مشخص گردآوری شده‌اند. از میان روش‌های گردآوری اطلاعات که توسط کرسول و کرسول^۳ (۲۰۱۷) مطرح شده است، مطالعه پیش رو از روش‌های مختلفی بهره جسته است: ۱. تحلیل محتوای اسناد برای شناسایی عوامل مؤثر بر باورپذیری؛ ۲. مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته برای بررسی دیدگاه گروه‌های مختلف ذی‌نفعان در خصوص باورپذیری گزارش‌های پایداری و تکمیل چارچوب ارائه شده در مرحله قبل و ۳. استفاده از پرسش‌نامه برای سنجش اهمیت مؤلفه‌های استخراج‌شده از دیدگاه ذی‌نفعان. مطالعه حاضر طی سه مرحله اصلی انجام شده و به طور کلی گام‌های عملی انجام این پژوهش به شرح زیر است:

مرحله اول: مرور نظام‌مند ادبیات (پریزما)^۴

در این مرحله، ادبیات پژوهش به‌صورت نظام‌مند برای شناسایی عوامل مؤثر بر اعتبار و باورپذیری گزارش‌های پایداری بررسی شد. فرایند مرور به‌صورت نظام‌مند و بر اساس چک‌لیست پریزما انجام گرفت. بدین منظور مقالات منتشر شده در دو پایگاه داده ساینس دایرکت و وب آو ساینس برای سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۲۵ انتخاب و مطالعات انجام شده در حوزه اعتبار و باورپذیری گزارش‌های پایداری انتخاب و محتوای مربوطترین مطالعات بررسی شده است. پس از ارزیابی کیفیت بر مبنای چک‌لیست کسپ^۵ (شامل ۱۰ معیار اصلی)، تنها مقالات با امتیاز بالاتر از ۷ وارد مرحله نهایی شدند و در مجموع

1. Interpretivism
 2. Saunders, Lewis & Thornhill
 3. Creswell & Creswell
 4. PRISMA
 5. CASP

مجموع ۲۱ مقاله انتخاب شد. خروجی این مرحله، استخراج چارچوب اولیه ۴۴ عامل اثرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری بود که مبنای مرحله مصاحبه و تحلیل سلسله‌مراتبی‌فازی قرار گرفت. جدول ۱ فرایند انتخاب مطالعات را نشان می‌دهد. همچنین مطالعات داخلی مرتبط پایش شدند، اما به دلیل محدودیت پژوهش‌های تجربی، صرفاً در مبنای نظری استفاده شده و وارد غربالگری پریزما نشدند.

جدول ۱. معیارهای غربالگری مطالعات حوزه عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری و اعتبار گزارش‌های پایداری

مراحل		اقدامها	
مرحله اول		تعیین هدف کلی پژوهش: عوامل مؤثر بر باورپذیری و اعتبار گزارش‌های پایداری	
مرحله دوم	تعیین طرح جست‌وجوی اولیه	پایگاه داده جست‌وجو	Science Direct, Web of Science
		زبان پژوهش‌ها	انگلیسی
		دوره زمانی بررسی	مقاله‌های منتشر شده طی بازه زمانی ۲۰۱۳ تا پایان ۲۰۲۵ (تاریخ خاتمه جست و جو: ۱۴۰۴/۰۵/۱۵)
		محدوده جغرافیایی مطالعات	تمامی کشورها
		روش مطالعه	مطالعات کمی و کیفی و آمیخته
		نوع متون قابل بازایی	مقاله‌های چاپ شده در مجله‌های داوری شده (کتاب‌ها، مقاله‌های کنفرانسی، گزارش‌ها و سایر مستندات موضوع بررسی نیست)
		نوع مجلات	مجلات حوزه حسابداری، مدیریت و کسب و کار
		کلید واژه‌ها	"environment* report*" OR "sustainab* report*" OR "GRI" OR "global reporting initiative" OR "SASB" OR "sustainability accounting standard board" OR "social report*" OR "CSR report" OR "responsib* report*" OR "TBL report" OR "triple bottom line report" OR "triple report" OR "nonfinanc* report*" OR "integrate* report*" AND ("quality" OR credib*" OR "believab*" OR "reliab*")
مرحله سوم	بررسی کلی مطالعات برای تعیین هدف خاص پژوهش: تعیین عوامل مؤثر بر اعتبار و باور پذیری گزارش‌های پایداری		
مرحله چهارم	بررسی اولیه عنوان مقاله‌ها برای شمول در ارزیابی نهایی	تعداد مقاله‌های حذف شده مبتنی برعنوان پژوهش: ۱۵۳	تعداد مقاله‌های بررسی شده براساس عنوان: ۱۷۲
مرحله پنجم	بررسی اولیه چکیده مقاله‌ها برای شمول در ارزیابی نهایی	تعداد مقاله‌های حذف شده مبتنی بر چکیده پژوهش: ۴۱	تعداد مقاله‌های بررسی شده براساس چکیده: ۱۳۱
مرحله ششم	بررسی محتوای مقاله‌ها برای ارزیابی مربوط بودن	تعداد مقاله‌های حذف شده مبتنی بر مربوط بودن محتوای پژوهش: ۱۰۴	تعداد مقاله‌های بررسی شده براساس محتوا: ۲۷
مرحله هفتم	بررسی محتوای مقاله‌ها برای بررسی کیفیت مقاله (چک لیست کسپ)	تعداد مقاله‌های حذف شده مبتنی بر ارزیابی کیفیت پژوهش: ۶	تعداد مقاله‌های بررسی شده براساس معیار کیفیت پژوهش: ۲۱ مقاله

تعداد مقاله‌ها پس از جست‌وجوی اولیه: ۳۲۵

مرحله دوم: مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و تحلیل مضمون

در مرحله دوم، از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته برای استخراج دیدگاه ذی‌نفعان درباره عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری استفاده شد. هدف این مرحله، اعتبارسنجی عوامل استخراج‌شده از مرور نظام‌مند، شناسایی عوامل مغفول در ادبیات و تدوین پرسش‌نامه‌ای جامع بود. بدین منظور با ۲۳ نفر از ذی‌نفعان شامل استفاده‌کنندگان (۸ نفر)، تهیه‌کنندگان (۴ نفر)، حسابرسان (۷ نفر) و استانداردهاگذاران (۴ نفر) مصاحبه انجام شد. نمونه‌گیری هدفمند و بر اساس تخصص و تجربه مستقیم در گزارشگری پایداری بود. گردآوری داده‌ها تا اشیاع نظری ادامه یافت؛ پس از مصاحبه نوزدهم مفهوم جدیدی ظاهر نشد، اما برای اطمینان چهار مصاحبه تکمیلی انجام شد. مشخصات مشارکت‌کنندگان در جدول ۲ ارائه شده است. مدت مصاحبه‌ها بین ۳۰ تا ۱۸۰ دقیقه بود. تمامی مصاحبه‌ها با رضایت مشارکت‌کنندگان ضبط، پیاده‌سازی و با فایل‌های صوتی تطبیق داده شد تا دقت داده‌ها تضمین شود. تحلیل داده‌ها بر پایه روش تحلیل مضمون انجام گرفت؛ مضمون واحد تحلیل بود و کدگذاری توسط هر دو پژوهشگر صورت گرفت. ابتدا کدهای باز استخراج، سپس در قالب مضامین سطح پایین تجمیع و در نهایت در سطوح مفهومی بالاتر سازمان‌دهی شدند. مؤلفه‌های استخراج‌شده از مصاحبه‌ها با چارچوب مرحله مرور نظام‌مند ادغام شد. این ادغام صرفاً به افزودن اقلام جدید محدود نبود؛ بلکه چارچوب اولیه بازمینی مفهومی شد، برخی عوامل پالایش یا ادغام و برخی متناسب با زمینه نهادی ایران بازتعریف شدند. در نهایت، چارچوبی بومی و منسجم شامل ۵۰ مؤلفه نهایی توسعه یافت. در این فرایند، کنترل تورم مفهومی مدنظر بود و افزودن عامل جدید تنها در صورت تمایز مفهومی روشن و نقش مستقل در ادراک باورپذیری انجام شد.

برای سنجش پایایی بین کدگذاران، ۲۰ درصد مصاحبه‌ها توسط کدگذار دوم تحلیل شد و ضریب کاپای ۰/۸۲ نشان‌دهنده توافق بالا بود. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار ان‌ویوو^۱ انجام گرفت.

جدول ۲. مشخصات مصاحبه‌شوندگان

جمع	مدرک تحصیلی			جنسیت		طبقه‌بندی ذی‌نفعان
	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	زن	مرد	
۸		۲	۶	۴	۴	استفاده‌کنندگان
۲		۱	۱		۲	سرمایه‌گذاران
۲		۱	۱	۱	۱	تحلیلگران
۴			۴	۳	۱	محققان
۴	۱	۲	۱	۱	۳	تهیه‌کنندگان
۴	۱	۲	۱	۱	۳	تمامی گروه‌های تهیه‌کننده اطلاعات پایداری
۷		۳	۴	۳	۴	حسابرسان
۵		۲	۳	۲	۳	حسابرسان داخلی
۲		۱	۱	۱	۱	حسابرسان مستقل
۴			۴	۱	۳	استانداردهاگذاران
۲۳	۱	۷	۱۵	۹	۱۴	جمع کل

مرحله سوم: تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

در گام سوم، اهمیت نسبی عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی (FAHP) ارزیابی شد. این روش نه برای تولید صرف وزن‌های عددی، بلکه برای عملیاتی‌سازی ساختار نظری سلسله‌مراتبی و بازتاب ترجیحات ادراکی ذی‌نفعان به کار رفت. به کارگیری FAHP با پارادایم تفسیری در تعارض نیست، زیرا به‌عنوان ابزار پوزیتیویستی استفاده نشده، بلکه وسیله‌ای برای بازنمایی نظام‌مند قضاوت‌های ذهنی و زبانی بوده است. منطق فازی با امکان بیان ترجیحات در قالب بازه‌ها و اعداد تقریبی، با ماهیت تفسیری ادراکات انسانی سازگارتر از روش‌های کمی کلاسیک است.

با توجه به وابستگی اعتبار نتایج FAHP به تمایز مفهومی و استقلال معیارها، پیش از اجرا، چارچوب عوامل بازبینی شد تا از هم‌پوشانی و هم‌خطی مفهومی جلوگیری شود. این اقدام موجب شد وزن‌دهی فازی ترجیحات ادراکی ذی‌نفعان را با دقت و انسجام بیشتری منعکس کند.

در این مرحله، اهمیت نسبی مؤلفه‌های اصلی باورپذیری از دیدگاه ذی‌نفعان سنجیده شد تا مبنایی برای تصمیم‌گیری و تحلیل فراهم شود. تحلیل سلسله‌مراتبی کلاسیک به دلیل اتکا به اعداد دقیق، بازتاب کاملی از قضاوت‌های انسانی ارائه نمی‌دهد؛ زیرا تصمیم‌گیرندگان معمولاً ترجیح می‌دهند ارجحیت‌ها را در قالب بازه بیان کنند. در FAHP، پس از ترسیم ساختار سلسله‌مراتبی، عناصر هر سطح به صورت زوجی مقایسه و اهمیت آن‌ها با اعداد فازی مثلثی (L, M, U) بیان شد. پرسش‌نامه‌ها در اختیار خبرگان قرار گرفت و قضاوت‌ها با روش AIJ تجمیع و وزن‌ها بر اساس رویکرد تحلیل گسترده چانگ محاسبه شد. نرخ سازگاری ماتریس‌های غیرفازی نیز در سطح قابل قبول (کمتر از ۰/۱) قرار داشت. به دلیل محدودیت زمانی، ۱۹ نفر از ۲۳ خبره پرسش‌نامه FAHP را تکمیل کردند و تحلیل‌ها بر اساس همین پاسخ‌ها انجام شد. وزن نهایی معیارها در سه گام محاسبه شد: مقایسه اعتبار منبع و پیام، مقایسه زیرمعیارها در هر دسته، و محاسبه وزن ترکیبی از طریق ضرب وزن‌های سطوح دوم و سوم.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از مطالعه حاضر که با بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه با ذی‌نفعان گزارش‌گرایی پایداری در خصوص عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری این گزارش‌ها ارائه شده است، طی دو طبقه عوامل مربوط به منبع ارائه گزارش و عوامل مربوط به محتوای گزارش طبقه‌بندی شده است.

اعتبار منبع

یافته‌ها نشان داده است که عوامل مربوط به اعتبار منبع شامل عوامل مربوط به بسترهای نهادی شرکت، ویژگی‌های مدیران، ویژگی‌های ساختاری شرکت، سطوح آگاهی و مشارکت ذی‌نفعان، نظارت و پاسخ‌گویی، ساختارهای راهبری شرکتی، عملکرد پایداری، کیفیت گزارش‌گرایی مالی و انگیزه‌های بیرونی نظیر مشوق‌های مرتبط با گزارش‌گرایی پایداری است. جدول ۳ اطلاعات مربوط به کلیه عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری که با منبع ارائه‌دهنده گزارش مرتبط است را ارائه کرده است.

جدول ۳. عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری - اعتبار منبع

ذی نفعان	ادبیات پژوهش	عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری
		ویژگی‌های مدیران
✓	✓	صلاحیت، تخصص و شایستگی‌های مدیریت
✓	✓	صداقت و قابل اعتماد بودن مدیریت
✓	✓	جبران خدمات مدیران
✓	×	سابقه مدیریت در ارائه اطلاعات پایداری معتبر
✓	✓	حمایت و تعهد مدیریت به گزارشگری پایداری
✓	×	مدت زمان تصدی سمت مدیریت
		ویژگی‌های ساختاری شرکت
✓	✓	اندازه
✓	✓	عملکرد مالی
✓	✓	پذیرش در بازارهای بین‌المللی و اخذ گواهی‌نامه‌ها
✓	✓	میزان پوشش تحلیلگران
×	✓	چرخه عمر
✓	✓	سطوح آگاهی و مشارکت ذی نفعان
		نظارت و پاسخ‌گویی
×	✓	وجود قوانین مدون و اثربخش
✓	✓	کیفیت قوانین ^۱
✓	✓	کیفیت گزارشگری مالی
		بسترهای نهادی
×	✓	کشور محل فعالیت ^۲
✓	✓	سلامت محیط اقتصادی
✓	✓	فرهنگ
×	✓	رقابت
✓	✓	صنعت
		عملکرد پایداری
✓	✓	استفاده از فناوری‌های نوین و اثربخش
✓	×	فرایندهای سازمانی و آموزش‌های مرتبط

۱. میزان شفافیت، صراحت، قابلیت اجرا و ضمانت اجرای قوانین و مقررات مرتبط با گزارشگری و افشای اطلاعات پایداری؛ به‌گونه‌ای که امکان تفسیر سلیقه‌ای، دور زدن یا اجرای ناقص کاهش یابد.

۲. درجه الزام‌آوری و نظارت مقرراتی کشور محل فعالیت بر گزارشگری پایداری.

ذی‌نفعان	ادبیات پژوهش	عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری
✓	x	بودجه تخصیص یافته به فعالیت‌های پایداری
		ساختارهای راهبردی شرکتی
✓	✓	نظام کنترل‌های داخلی اثربخش
✓	✓	ساختار مالکیت
✓	✓	هیئت‌مدیره (تنوع جنسیتی، تخصص، جلسات و غیره)
		انگیزه‌های بیرونی
✓	x	مشوق‌های مرتبط (مثل مشوق‌های مالیاتی)
✓	✓	جرایم مرتبط

بسترهای نهادی: نظریهٔ نهادی در بسیاری از مطالعات برای تبیین افشای عملکرد پایداری به کار رفته است. بر این اساس، شرکت‌ها در چارچوب قواعد و انتظارات نهادی فعالیت می‌کنند و محیط نهادی قواعد بازی و محدودیت‌های تعاملات را تعیین می‌کند. بنگاه‌هایی که در ساختارهای نهادی مشابه (صنعت، کشور، فرهنگ و...) قرار دارند، رفتارهای همگنی نشان می‌دهند. دی ماجیو و پاول^۱ (۱۹۸۳) این فرایند را ایزومورفیسم نامیدند و آن را شرط ثبات و مشروعیت سازمان می‌دانند. رویه‌های ایزومورفیسم از تصمیم سازمان برای شبیه شدن به دیگران (ایزومورفیسم تقلیدی)، انجام کار درست به لحاظ حرفه‌ای (ایزومورفیسم هنجاری) یا پیروی از قوانین تعیین شده توسط نیروهای خارجی (ایزومورفیسم اجباری) ناشی می‌شود. در شرایط عدم اطمینان، فشارهای قهری یا تقلیدی شرکت‌ها را به الگوگیری از دیگران سوق می‌دهد (گارسیا سانچز، کوادرادو بایستروس و فریاس آسیتونو^۲، ۲۰۱۶). در چنین فضایی، شرکت‌ها میزان و کیفیت گزارش‌های خود را با همتایان مقایسه می‌کنند. یافته‌های این پژوهش نیز نشان می‌دهد بسترهایی مانند فرهنگ، کشور، وضعیت اقتصادی، رقابت و صنعت بر باورپذیری گزارش‌های پایداری اثرگذارند. به عقیده ذی‌نفعان «در شرایط رکود و تلاش شرکت‌ها برای بقا، انتشار گزارش‌های پایداری می‌تواند با تردید مواجه شود؛ در مقابل، در صنایعی که فرهنگ گزارشگری پذیرفته شده است (مانند صنایع آلاینده)، مقایسه‌پذیری گزارش‌ها می‌تواند بر اعتبار آن‌ها اثر مثبت یا منفی بگذارد».

ویژگی‌های مدیران: از آنجا که تصمیم به افشا و محتوای گزارش‌های پایداری توسط مدیریت اتخاذ می‌شود، ویژگی‌ها و انگیزه‌های مدیران بر باورپذیری این گزارش‌ها اثرگذار است. تفاوت‌های فردی در سبک مدیریتی، مهارت، تخصص، دانش، ارزش‌ها و تعهدهای اخلاقی می‌تواند انتخاب‌های متفاوتی رقم زده و بر تصمیم‌های سازمان اثر بگذارد (تورادنیایا، لی، تان و فریرا^۳، ۲۰۲۲). ارزش‌های هنجاری و صداقت مدیران در پذیرش اطلاعات ذی‌نفعان نیز بر نوع و میزان گزارشگری پایداری مؤثر است (شیائو و شیلر، ۲۰۲۲). در مقابل، مدیران فرصت‌طلب ممکن است برای منافع شخصی، اطلاعات مسئولیت اجتماعی را به صورت تحریف‌شده افشا کنند، به‌ویژه زمانی که گزارشگری اختیاری است و می‌تواند به

1. DiMaggio & Powell

2. García-Sánchez, Cuadrado-Ballesteros & Frias-Aceituno

3. Thoradeniya, Lee, Tan & Ferreira

ابزاری برای انحراف افکار عمومی تبدیل شود (عبدی، کردستانی و رضازاده، ۱۳۹۹). «همچنین مدت تصدی مدیریت و افق زمانی تصمیم‌گیری بر باورپذیری گزارش‌ها اثر دارد؛ در شرکت‌های با گردش بالای مدیریتی، تمرکز بر اهداف کوتاه‌مدت می‌تواند توجه به پایداری را کاهش دهد. از این رو، پیوند جبران خدمات مدیران با عملکرد پایداری می‌تواند نقش پیشگیرانه ایفا کند».

ویژگی‌های ساختاری شرکت: ادبیات پژوهش تأثیر ویژگی‌های ساختاری شرکت بر گزارشگری پایداری را به‌طور گسترده بررسی کرده است. هان و کوهن^۱ (۲۰۱۳) و در ایران ملانظری، احمدی و سیل‌سپور (۱۴۰۴) نشان داده‌اند عواملی چون عملکرد مالی و پایداری، اندازه شرکت، چرخه عمر، فرصت‌های رشد و پوشش تحلیلگران از مهم‌ترین عوامل موثر بر گزارشگری پایداری هستند. شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل دامنه عملیات، اثرگذاری اجتماعی و ارتباط با طیف گسترده‌تری از ذی‌نفعان، بیش از دیگران در معرض توجه عمومی قرار دارند (دی گروسبویس و فنل^۲، ۲۰۲۲). در نتیجه، فشار ذی‌نفعان و جست‌وجوی مشروعیت می‌تواند به انتشار گزارش‌های داوطلبانه و باکیفیت‌تر منجر شود (حامد، الشطرت، الشطرت و حسینی^۳، ۲۰۲۲). همچنین پوشش رسانه‌ای، با افزایش حساسیت عمومی، مدیران را به سرمایه‌گذاری بیشتر در فعالیت‌های پایداری و ارائه گزارش‌های باکیفیت‌تر سوق می‌دهد و ابزاری برای پاسخ‌گویی به انتقادات احتمالی فراهم می‌کند (هوآنگ و ونگ^۴، ۲۰۲۲).

ساختارهای راهبردی شرکتی: پژوهش‌های متعددی اثر ساختارهای حاکمیت شرکتی، به‌ویژه ساختار مالکیت و هیئت‌مدیره، را بر گزارشگری پایداری بررسی کرده‌اند. براساس نظریه ذی‌نفعان، تفاوت در ساختار مالکیت می‌تواند بر رابطه شرکت با ذی‌نفعان و میزان افشای عملکرد پایداری اثر بگذارد. متغیرهایی چون مالکیت نهادی، دولتی، داخلی و خارجی، مالکیت خانوادگی، تمرکز مالکیت و حضور در بازار سرمایه در ادبیات مطالعه شده‌اند؛ با این حال، نتایج درباره برخی از آن‌ها قطعی و درباره برخی دیگر همچنان نیازمند پژوهش بیشتر است.

فن و وانگ^۵ (۲۰۰۲) نشان می‌دهند تمرکز مالکیت می‌تواند دو پیامد متفاوت داشته باشد: از یک سو، افشا ممکن است در راستای منافع سهامدار کنترلی تنظیم و حتی انتقال اطلاعات محدود شود؛ از سوی دیگر، سهامدار کنترلی برای حفظ شهرت و بقای بلندمدت شرکت انگیزه دارد افشای مناسبی از عملکرد غیرمالی ارائه کند. دیدگاه ذی‌نفعان گزارشگری پایداری در ایران مؤید گزارشگری پایداری در راستای تأمین منافع سهامدار کنترلی است. بر این اساس «در شرکت‌هایی که مالکیت شرکت در دست عده محدودی وجود دارد، در راستای حفظ منافع اقتصادی سهامدار کنترلی تلاش می‌شود و منافع سهامدار اقلیت و جامعه در اولویت‌های بعدی قرار خواهد گرفت و به دلیل نظارت‌های حداقلی در کشور در خصوص کیفیت گزارش‌های منتشر شده، قابلیت اعتماد به این گزارش‌ها با ابهام جدی مواجه خواهد شد».

کیفیت گزارشگری مالی: به عقیده ذی‌نفعان گزارشگری پایداری در ایران، کیفیت گزارشگری مالی نیز عامل دیگری برای ارزیابی اعتبار گزارش‌های پایداری است. ذی‌نفعان معتقدند: «شرکت‌هایی که گزارش‌های مالی با کیفیت پایین

1. Hahn & Kühnen

2. De Grosbois & Fennell

3. Hamed, Al-Shattarat, Al-Shattarat & Hussainey

4. Huang & Wang

5. Fan & Wong

منتشر می‌کنند، قادر نخواهند بود گزارش‌های پایداری با کیفیتی منتشر کنند. در واقع کلیه عواملی که منجر به کیفیت پایین گزارش‌های مالی شده است، بر گزارش‌های پایداری نیز تأثیرگذار خواهد بود».

سایر موارد: افزون بر عوامل اصلی، برخی متغیرهای تکمیلی نیز در چارچوب اعتبار منبع شناسایی شدند که اگرچه در مصاحبه‌ها کمتر برجسته بودند، در ادبیات به‌عنوان مؤلفه‌های اثرگذار بر اعتبار گزارش‌های پایداری مطرح می‌شوند. این عوامل شامل رقابت صنعتی، چرخه عمر شرکت، به‌کارگیری فناوری‌های نوین، سازوکارهای آموزشی و اجرایی پایداری، بودجه اختصاص‌یافته و اثربخشی کنترل‌های داخلی است. همچنین متغیرهای نهادی مانند کشور محل فعالیت و حضور در بازارهای بین‌المللی، به‌عنوان محرک‌های مشروعیت و همگرایی با استانداردهای جهانی شناخته می‌شوند. در مجموع، این عناصر نشان می‌دهند باورپذیری گزارش‌های پایداری نتیجه برهم‌کنش پیچیده ویژگی‌های فردی، ساختاری، نهادی و محیطی است.

اعتبار پیام

تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که مجموعه‌ای از عوامل مرتبط با ویژگی‌ها و ساختار گزارش پایداری نقشی بنیادین در باورپذیری آن دارند. همان‌گونه که جدول ۴ نشان می‌دهد، این عوامل در پنج گروه اصلی قابل طبقه‌بندی هستند: ویژگی‌های کیفی اطلاعات، ساختار گزارشگری، رویه‌های اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری، اصول زیربنایی گزارشگری، و قابلیت تأیید و اطمینان‌بخشی. در ادامه، مهم‌ترین یافته‌های مربوط به هر گروه ارائه می‌شود.

جدول ۴. عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری - اعتبار پیام

ذی‌نفعان	ادبیات پژوهش	عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری
		ویژگی‌های کیفی اطلاعات
✓	✓	کامل بودن
x	✓	به موقع بودن (زمان آن منقضی نشده باشد)
✓	✓	بیان صادقانه (تطابق اطلاعات ارائه شده با واقعیت)
x	✓	تفسیر پذیری اطلاعات (خوانایی و قابل فهم بودن)
✓	✓	مربوط بودن
✓	✓	ارائه اطلاعات مبتنی بر رویکرد آینده محور
✓	✓	قابل مقایسه بودن
✓	✓	در دسترس بودن اطلاعات
		ساختار گزارشگری
✓	✓	شیوه‌های طبقه‌بندی اطلاعات
✓	✓	گزارشگری منظم (انتظام زمانی و تناوب گزارشگری)
x	✓	شیوه ارائه اطلاعات (گزارش پایداری، گزارش‌های سالانه، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره، گزارش تفسیری مدیریت و غیره)
		قابل تأیید بودن
✓	✓	اطمینان‌بخشی به گزارش‌ها

ذی‌نفعان	ادبیات پژوهش	عوامل تأثیرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری
✓	✓	دامنه اطمینان بخشی
x	✓	به‌کارگیری استانداردهای اطمینان بخشی
✓	✓	استقلال حسابرس
x	✓	شهرت حسابرس
✓	✓	تخصص حسابرس
		اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری (کمی‌سازی اطلاعات)
✓	✓	به‌کارگیری رهنمودهای گزارشگری پایداری
✓	✓	به‌کارگیری سنجه‌های مناسب برای اندازه‌گیری عملکرد
✓	x	توان سیستم‌های اطلاعاتی در جمع‌آوری اطلاعات پایداری
		اصول زیربنایی
✓	✓	اهمیت
✓	✓	لحن متعادل

ویژگی‌های کیفی اطلاعات و اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری (کمی‌سازی اطلاعات): بسیاری از شرکت‌ها گزارش‌های پایداری را بدون ساختار مشخص یا با اتکا به چارچوب‌های موجود منتشر می‌کنند. چارچوب‌هایی مانند ابتکار گزارشگری جهانی، هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، گروه ویژه افشای اطلاعات مالی مرتبط با آب‌وهوا^۱ و گزارشگری یکپارچه از متداول‌ترین الگوهای جهانی‌اند (کوسه‌اوغلو، اویار، کیلیچ، کوزی و کارامان^۲، ۲۰۲۱). گسترش این چارچوب‌ها به بهبود کیفیت و اعتبار افشا کمک کرده است (تینگ، ۲۰۲۱)، زیرا با تعریف ویژگی‌های کیفی اطلاعات، استانداردی برای سنجش و ارائه داده‌های پایداری فراهم می‌کنند. علاوه بر ارائه ویژگی‌های کیفی اطلاعات توسط چارچوب‌های گزارشگری، محققان مختلف نیز به بررسی ویژگی‌های کیفی اطلاعات عملکرد پایداری پرداخته‌اند. بر این اساس، اطلاعات باید کامل، به‌موقع، صادقانه و منطبق با واقعیت باشد؛ قابل فهم و عاری از ابهام تفسیری ارائه شود؛ از نظر تصمیم‌گیری مرتبط باشد و امکان مقایسه درون‌دوره‌ای و بین‌شرکتی را فراهم کند (جی‌آرای، ۲۰۲۵). همچنین شناسایی موضوعات بااهمیت و ارائه متوازن جنبه‌های مثبت و منفی عملکرد، از اصول بنیادین گزارشگری پایداری است که در چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (۲۰۱۷) و استانداردهای جی‌آرای (۲۰۲۵) بر آن تأکید شده است.

ساختار گزارشگری: نحوه ارائه اطلاعات پایداری از منظر ذی‌نفعان اهمیت زیادی دارد. شرکت‌هایی که گزارش‌های پایداری را به‌صورت مستقل منتشر می‌کنند، در مقایسه با شرکت‌هایی که افشا را در دل گزارش‌های مالی یا گزارش فعالیت هیئت‌مدیره ارائه می‌دهند، معتبرتر تلقی می‌شوند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شیوه طبقه‌بندی اطلاعات، نحوه ارائه در متن و نظم زمانی انتشار نیز بر ادراک اعتبار اثرگذار است؛ به‌گونه‌ای که انتشار منظم گزارش‌های پایداری، باورپذیری را افزایش می‌دهد (شیائو و شیلر، ۲۰۲۲).

قابل تأیید بودن: اطمینان‌بخشی مستقل با تقویت صحت، کامل بودن و قابلیت اتکای گزارش‌های پایداری، به کاهش هزینه سرمایه، کاهش خطای پیش‌بینی تحلیلگران، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش شفافیت منجر می‌شود (شیائو و شیلر، ۲۰۲۲؛ بالو، چن، گرینیور و هیتگر^۱، ۲۰۱۸). ارجاع گزارش‌ها به ارزیابی مستقل، نشانه تعهد شرکت به کیفیت افشا است و در این میان انتخاب حسابرس اهمیت ویژه‌ای دارد (مارون^۲، ۲۰۱۹). استفاده از موسسات حسابرسی، به‌ویژه موسسات بزرگ، با بهره‌گیری از منابع تخصصی و بررسی‌های جامع‌تر، احتمال کشف خطا و ارزیابی کنترل‌های داخلی را افزایش داده و اطلاعات قابل اتکاتری برای تصمیم‌گیری فراهم می‌کند (مارون، ۲۰۱۹؛ بالو و همکاران، ۲۰۱۸).

با این حال، یافته‌های کیفی نشان می‌دهد در ایران اگرچه اطمینان‌بخشی می‌تواند اعتماد به گزارش‌ها را تقویت کند، اما چالش‌هایی نظیر وابستگی حسابرس به مدیریت، ضعف استقلال، کمبود تخصص و به‌کارگیری رویه‌های نامناسب، اعتبار این فرایند را با محدودیت مواجه می‌سازد.

سایر موارد: افزون بر عوامل پیش‌گفته، مجموعه‌ای از متغیرهای تکمیلی نیز در جدول ۴ درج شده‌اند که در متن مصاحبه‌ها با شدت کمتری مشاهده شدند اما در ادبیات پژوهش معتبر بوده و نقش پشتیبان در اعتبار پیام دارند. این موارد شامل در دسترس بودن اطلاعات، شهرت حسابرس، شیوه ارائه محتوا در قالب‌های مختلف گزارشگری، و توان سیستم‌های اطلاعاتی شرکت است. مجموع این عوامل نشان می‌دهد که اعتبار پیام نه تنها به کیفیت محتوای گزارش بستگی دارد، بلکه به نحوه انتقال، فضاها، ابزارهای جمع‌آوری داده و قابلیت راستی‌آزمایی آن نیز مرتبط است و تنها در صورت هماهنگی این عناصر است که گزارش پایداری قابل اتکا ارزیابی می‌شود.

اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر اعتبار گزارش‌های پایداری

براساس آنچه در گام سوم پژوهش پیش‌بینی شده است، چارچوب نهایی عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری، برای تعیین سطح اهمیت نسبی هر یک از مؤلفه‌ها در اختیار ذی‌نفعان قرار گرفته است. اطلاعات کامل در خصوص اولویت هر یک از مؤلفه‌ها و زیرمؤلفه‌ها در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. اولویت نسبی هر یک از مؤلفه‌های تأثیرگذار بر باورپذیری گزارش‌های پایداری با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی فازی

ردیف	عوامل مؤثر	امتیاز اولویت‌بندی	اولویت در هر بخش	اولویت نهایی
	اعتبار پیام	۰/۵۰۷۳	۱	۱
	ویژگی‌های کیفی اطلاعات	۰/۳۱۳۹	۱	۱
۱	کامل بودن	۰/۱۶۲۴	۱	۳۳
۲	بیان صادقانه (تطابق اطلاعات ارائه شده با واقعیت)	۰/۱۶۰۱	۲	۳۴
۳	تفسیر پذیری اطلاعات (خوانایی و قابل فهم بودن)	۰/۱۴۳۵	۳	۳۸
۴	مربوط بودن (توانایی پیش‌بینی آینده و یا ارزیابی گذشته)	۰/۱۳۷۴	۴	۳۹

1. Ballou, Chen, Grenier & Heitger
2. Maroun

ردیف	عوامل مؤثر	امتیاز اولویت‌بندی	اولویت در هر بخش	اولویت نهایی
۵	به موقع بودن (زمان آن منقضی نشده باشد)	۰/۱۱۸۶	۵	۴۰
۶	ارائه اطلاعات مبتنی بر رویکرد آینده محور	۰/۱۰۹۰	۶	۴۱
۷	قابل مقایسه بودن	۰/۰۸۸۲	۷	۴۳
۸	در دسترس بودن اطلاعات	۰/۰۸۰۸	۸	۴۴
اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری (کمی سازی اطلاعات)				
۹	به‌کارگیری سنج‌های مناسب برای اندازه‌گیری عملکرد	۰/۴۹۵۸	۱	۴
۱۰	به‌کارگیری رهنمودهای گزارشگری پایداری	۰/۲۹۳۲	۲	۱۶
۱۱	توان سیستم‌های اطلاعاتی در جمع‌آوری اطلاعات پایداری	۰/۲۱۰۹	۳	۲۴
ساختار گزارشگری				
۱۲	گزارشگری منظم (انتظام زمانی و تناوب گزارشگری)	۰/۴۱۲۱	۱	۸
۱۳	شیوه‌های طبقه‌بندی اطلاعات	۰/۳۱۹۱	۲	۱۱
۱۴	شیوه ارائه اطلاعات (گزارش پایداری، گزارش‌های سالانه، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره، گزارش تفسیری مدیریت و غیره)	۰/۲۶۸۸	۳	۱۹
قابل تأیید بودن				
۱۵	اطمینان بخشی به گزارش‌ها	۰/۲۱۴۴	۱	۲۳
۱۶	تخصص حسابرس	۰/۱۹۷۴	۲	۲۶
۱۷	دامنه اطمینان بخشی	۰/۱۸۰۹	۳	۲۹
۱۸	به‌کارگیری استانداردهای اطمینان بخشی	۰/۱۷۹۹	۴	۳۰
۱۹	استقلال حسابرس	۰/۱۴۷۰	۵	۳۶
۲۰	شهرت حسابرس	۰/۰۸۰۳		۴۵
اصول زیربنایی				
۲۱	اهمیت (لزوم شناسایی ابعاد با اهمیت تأثیرات اجتماعی فعالیت‌ها که بر ارزیابی‌ها و تصمیم‌گیری‌های ذی‌نفعان تأثیرگذار است).	۰/۶۸۳۶	۱	۱
۲۲	لحن متعادل (لزوم شناسایی جنبه‌های مثبت و منفی به‌صورت هم‌زمان)	۰/۳۱۶۴	۲	۱۲
اعتبار منبع				
ویژگی‌های مدیران				
۲۳	صلاحیت، تخصص و شایستگی‌های مدیریت	۰/۲۰۰۴	۱	۲۷
۲۴	صداقت و قابل اعتماد بودن مدیریت	۰/۱۹۵۹	۲	۲۸
۲۵	حمایت و تعهد مدیریت نسبت به گزارشگری پایداری	۰/۱۸۳۰	۳	۳۱
۲۶	مدت زمان تصدی سمت مدیریت	۰/۱۷۹۶	۴	۳۲
۲۷	سابقه مدیریت در ارائه اطلاعات پایداری معتبر	۰/۱۴۸۹	۵	۳۷
۲۸	جبران خدمات مدیران	۰/۰۹۲۲	۶	۴۲

ردیف	عوامل مؤثر	امتیاز اولویت‌بندی	اولویت در هر بخش	اولویت نهایی
عملکرد پایداری				
۲۹	فرایندهای سازمانی و آموزش‌های مرتبط	۰/۴۳۳۱	۱	۷
۳۰	بودجه تخصیص یافته به فعالیت‌های پایداری	۰/۲۹۶۵	۲	۱۷
۳۱	استفاده از فناوری‌های نوین و اثربخش	۰/۲۷۰۳	۳	۲۰
بسترهای نهادی				
۳۲	کشور محل فعالیت	۰/۳۹۳۲	۱	۹
۳۳	سلامت محیط اقتصادی	۰/۲۸۹۵	۲	۱۸
۳۴	صنعت	۰/۲۳۱۴	۳	۲۲
۳۵	فرهنگ	۰/۰۷۹۷	۴	۴۶
۳۶	رقابت	۰/۰۰۶۲	۵	۴۸
ویژگی‌های ساختاری شرکت				
۳۷	اندازه	۰/۳۰۲۵	۱	۱۵
۳۸	عملکرد مالی	۰/۲۶۲۲	۲	۲۱
۳۹	پذیرش در بازارهای بین‌المللی و اخذ گواهینامه‌ها	۰/۲۰۴۲	۳	۲۵
۴۰	میزان پوشش تحلیلگران	۰/۱۵۴۷	۴	۳۵
۴۱	چرخه عمر	۰/۰۷۶۴	۵	۴۷
ساختارهای راهبردی شرکتی				
۴۲	ساختار مالکیت	۰/۳۸۸۸	۱	۱۰
۴۳	هیئت‌مدیره (تنوع جنسیتی، تخصص و دانش، جلسات و غیره)	۰/۳۰۸۴	۲	۱۳
۴۴	نظام کنترل‌های داخلی اثربخش	۰/۳۰۲۷	۳	۱۴
نظارت و پاسخ‌گویی				
۴۵	کیفیت قوانین	۰/۵۴۳۶	۱	۲
۴۶	وجود قوانین مدون و اثربخش	۰/۴۵۶۴	۲	۶
سطوح آگاهی و مشارکت ذی‌نفعان				
کیفیت گزارشگری مالی کیفیت گزارشگری مالی				
۱۳		۰/۰۴۶۳	۸	۱۳
انگیزه‌های بیرونی				
۴۹	تنبیه‌های مرتبط	۰/۵۲۰۱	۱	۳
۵۰	مشوق‌های مرتبط (مثل مشوق‌های مالیاتی)	۰/۴۷۹۹	۲	۵

در این مرحله پرسش‌نامه‌های FAHP میان ۲۳ ذی‌نفع مختلف توزیع شد که ۱۹ نفر به پرسش‌نامه‌ها پاسخ دادند. ارزیابی‌ها در سه سطح انجام گرفت. در سطح اول، مقایسه اعتبار منبع و پیام نشان داد اعتبار پیام از دیدگاه ذی‌نفعان اولویت بیشتری دارد و تمرکز ذی‌نفعان بیش از منبع، بر محتوای گزارش است. در سطح دوم، از میان پنج مؤلفه اعتبار پیام، ویژگی‌های کیفی اطلاعات بیشترین و اصول زیربنایی کمترین اهمیت را داشت. در اعتبار منبع نیز از میان نه مؤلفه،

ویژگی‌های مدیران در رتبه نخست و انگیزه‌های بیرونی در رتبه آخر قرار گرفت. در سطح سوم، زیرمؤلفه‌ها با یکدیگر مقایسه شدند. برای نمونه، زیرمؤلفه‌های کامل بودن، بیان صادقانه، تفسیرپذیری، مربوط بودن، به‌موقع بودن، رویکرد آینده‌محور، قابلیت مقایسه و در دسترس بودن در قالب ویژگی‌های کیفی اطلاعات مقایسه و اولویت نسبی و نهایی هر یک تعیین شد.

اطلاعات ارائه شده در جدول ۵ نشان می‌دهد که صلاحیت، تخصص و شایستگی‌های مدیریت مهم‌ترین مؤلفه مربوط به ویژگی‌های مدیران است. به عبارت دیگر تا زمانی که مدیران مجموعه، شایستگی‌های لازم برای ارائه اطلاعات عملکردی را نداشته باشند، گزارش‌های ارائه شده توسط آن‌ها باورپذیر نخواهد بود. پس از آن پایداری عملکرد که با عواملی نظیر فرایندهای سازمانی و آموزش‌های مرتبط، منابع تخصیص یافته به گزارشگری پایداری و استفاده از فناوری‌های نوین سنجیده می‌شود در درجه بعدی اولویت قرار دارد. در این مؤلفه، فرایندهای سازمانی و آموزش‌های ارائه شده از اهمیت بیشتری برخوردار است. بسترهای نهادی فعالیت شرکت نیز از دیدگاه ذی‌نفعان در اولویت سوم قرار دارد. ذی‌نفعان معتقدند کشور محل فعالیت و سلامت محیط اقتصادی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر اعتبار گزارش‌های پایداری محسوب می‌شوند. به عقیده ایشان در شرایطی که بسترهای اقتصادی و فرهنگی گزارشگری مهیا نباشد، گزارش‌های منتشر شده با مقاصد دیگری به جز انتشار عملکرد صورت خواهد پذیرفت. ویژگی‌های ساختاری شرکت نظیر اندازه و عملکرد مالی شرکت موجب تأمین منابع مورد نیاز برای انتشار گزارش‌های پایداری خواهد شد. شرکت‌هایی که قادر خواهند بود منابع بیشتری به انتشار گزارش‌های پایداری تخصیص دهند، گزارش‌های معتبر و با کیفیت‌تری نیز تهیه خواهند کرد. به عقیده ذی‌نفعان ساختارهای مالکیت شرکت، نسبت به ویژگی‌های هیئت‌مدیره از اولویت بالاتری برخوردار است. تا زمانی که مالکان تمایلی به انتشار گزارش‌های باکیفیت نداشته باشند، هیئت‌مدیره به‌عنوان نماینده مالکان نمی‌تواند بنا بر خواست خود گزارش‌های معتبری منتشر نماید.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

اعتبار در هر نوع ارتباطی، از تعاملات شخصی تا افشای اطلاعات شرکتی، عنصری اساسی است. با این حال، برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهند افزایش افشای گزارش‌های پایداری لزوماً به تقویت اعتماد ذی‌نفعان منجر نشده و حتی در مواردی به تشدید بی‌اعتمادی انجامیده است. از منظر برخی ذی‌نفعان، گزارش‌های پایداری ماهیتی استراتژیک دارند و همواره صرفاً بازتاب‌دهنده عملکرد واقعی نیستند (لاک و سیله، ۲۰۱۶). همان‌گونه که اعتماد در تعاملات انسانی بنیانی است، در رابطه شرکت و ذی‌نفع نیز نقشی تعیین‌کننده دارد.

این پژوهش با رویکرد تفسیری و به‌کارگیری تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، عوامل مؤثر بر باورپذیری گزارش‌های پایداری را از منظر ذی‌نفعان شناسایی و اولویت‌بندی کرد. یافته‌ها نشان می‌دهد باورپذیری سازه‌ای تک‌بعدی نیست، بلکه از تعامل اعتبار منبع و اعتبار پیام شکل می‌گیرد. در بافت نهادی ایران، ذی‌نفعان وزن بیشتری به اعتبار پیام می‌دهند؛ به‌گونه‌ای که کیفیت محتوا، شفافیت، قابلیت سنجش و تأیید اطلاعات، نقش مهم‌تری نسبت به شهرت یا تصویر منبع دارد.

نتایج همچنین تأکید می‌کند چارچوب‌های معتبر گزارشگری، سنجه‌های قابل‌اتکا، زیرساخت‌های اطلاعاتی و اطمینان‌بخشی مستقل، در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت اعتماد مؤثرند. با این حال، ضعف‌های نهادی و نظارتی موجب شده بخشی از گزارش‌های پایداری در ایران کارکردی نمادین بیابند. این بازپیکربندی مفهومی، زمینه را برای مدل‌سازی دقیق‌تر سازوکار شکل‌گیری اعتماد و طراحی چارچوب‌های ارزیابی باورپذیری در بسترهای نهادی مختلف فراهم می‌سازد.

مطالعات نشان می‌دهد بسترهای فرهنگی و سازوکارهای نظارتی بر نتایج پژوهش‌های گزارشگری پایداری اثر گذارند. این مطالعه با مرور نظام‌مند ادبیات و مصاحبه با ذی‌نفعان کوشید این محدودیت را کاهش دهد؛ با این حال تفاوت‌های ادراکی، جنسیت و انگیزه‌های ذی‌نفعان می‌تواند بر نتایج اثر بگذارد و تفسیر یافته‌ها باید با لحاظ این ملاحظات انجام شود. همچنین به دلیل شناسایی ۵۰ عامل، استفاده از روش‌هایی مانند ANP به علت حجم بالای مقایسات زوجی (۱۲۲۵ مقایسه) امکان‌پذیر نبود و عوامل صرفاً در درون طبقات خود مقایسه شدند.

با وجود اهمیت فزاینده گزارشگری پایداری، پژوهش درباره اعتبار این گزارش‌ها هنوز محدود است و شکاف میان دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان می‌تواند معنادار باشد (استوتز و همکاران، ۲۰۲۲). پژوهش‌های آتی می‌توانند اثر هر عامل را در صنایع و بسترهای نهادی مختلف به‌طور جداگانه بررسی کرده، اولویت‌ها را با توجه به وزن نسبی گروه‌های ذی‌نفع تحلیل کنند و با گسترش انتشار گزارش‌های پایداری، از طریق تحلیل محتوای گزارش‌های واقعی، سازوکارهای مؤثر بر کیفیت و باورپذیری را به‌صورت تجربی‌تر ارزیابی نمایند.

از منظر سیاست‌گذاری، یافته‌ها پیامدهای مهمی برای نهادهای ناظر، از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار، دارد. توسعه گزارشگری پایداری صرفاً با الزام به انتشار گزارش محقق نمی‌شود، بلکه مستلزم ارتقای کیفیت محتوا، شفافیت روش‌شناختی، اتکاپذیری سنجه‌ها و تقویت اطمینان‌بخشی مستقل است. با توجه به اهمیت بالای مؤلفه‌های اطمینان‌بخشی در اعتبار پیام، استفاده از مشوق‌های مالیاتی یا اعتباری برای ترغیب شرکت‌ها به حسابرسی پایداری می‌تواند مؤثر باشد. همچنین تدوین و انتشار استانداردهای ملی گزارشگری پایداری می‌تواند وزن اعتبار پیام را به‌طور معناداری افزایش دهد. در سطح سازمانی نیز شرکت‌ها باید بر ارتقای توانمندی مدیریتی، تقویت کنترل‌های داخلی داده‌های غیرمالی و بهبود فرایندهای جمع‌آوری و ارائه اطلاعات تمرکز کنند.

از منظر حرفه‌ای و عملیاتی، یافته‌ها مستلزم اقدامات مشخص برای حساب‌سازان، شرکت‌ها و نهادهای ناظر است. برای حساب‌سازان، برنامه اطمینان‌بخشی باید بر مؤلفه‌های اولویت‌دار اعتبار پیام متمرکز شود؛ از جمله ارزیابی کامل بودن افشا، تطابق ادعاها با سنجه‌های قابل ردیابی، قابلیت تأیید ارقام و پرهیز از لحن تبلیغاتی یا گزینشی. شرکت‌ها نیز باید کنترل‌های داخلی داده‌های غیرمالی را تقویت کرده، مستندسازی قابل اتکا ایجاد و فرایندهای جمع‌آوری و گزارش‌دهی را استاندارد کنند. برای سازمان بورس و سایر نهادهای ناظر، تعیین الزامات حداقلی محتوا و قالب گزارش، تدوین راهنماهای اطمینان‌بخشی مستقل و به‌کارگیری مشوق‌های اجرایی برای گسترش حسابرسی پایداری می‌تواند به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت اعتماد ذی‌نفعان بینجامد. در نهایت، ارتقای باورپذیری گزارش‌های پایداری نیازمند هم‌افزایی میان استانداردگذاری، اطمینان‌بخشی مستقل و بلوغ نظام‌های اطلاعاتی شرکت‌ها است و این پژوهش چارچوبی برای اولویت‌بندی این اقدامات از منظر ذی‌نفعان فراهم می‌کند.

منابع

- احمدی، شیما و رحمانی، علی (۱۴۰۲). چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های صنعت بورس ایران به جهت گزارشگری پایداری و پایداری رویه‌ها. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۳(۲)، ۱۲۷-۱۶۸.
- پورغلامی دافچاهی، غلامحسین؛ صمدی لرگانی، محمود؛ علی خانی، رضیه و پورعلی، محمدرضا (۱۴۰۲). ارزیابی کیفیت افشای پایداری و تأثیر آن بر عملکرد پایداری مبتنی بر تئوری مشروعیت. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۶)، ۲۷۵-۲۹۶.
- جودی، سمیرا؛ منصورفر، غلامرضا؛ همایون، سعید و رضائی، ذبیح‌الله (۱۴۰۲). فعالیت‌های با اهمیت پایداری و خلق ارزش: تطبیق معیارهای SASB در محیط ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۲)، ۲۰۹-۲۳۸.
- حکمت، هانیه؛ رحمانی، علی و موفق، سمیرا (۱۴۰۴). تأثیر افشای گزارشگری پایداری و مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری بر تداوم سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۱)، ۹۵-۱۱۶.
- دلاور، علی (۱۳۸۹). روش‌شناسی کیفی، راهبرد بهار، (۵۴)، ۳۰۷-۳۳۹.
- طاهری، زهرا و صفائی، مهدی (۱۴۰۴). تحلیل پژوهش‌های پایداری در حسابداری با رویکرد مدل‌سازی موضوعی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۴)، ۷۱۵-۷۵۶.
- عبداله‌زاده، حسن و امین، وحید (۱۳۹۹). تأثیر نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی. *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۵(۹)، ۲۶۹-۲۹۹.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد (۱۳۹۹). گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰(۲)، ۷۱-۱۱۴.
- مشایخی، بیتا؛ حسن‌زاده، شادی؛ سماوات، میلاد و نظری، سعیده (۱۴۰۲). افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت: نقش تعدیلگر حاکمیت شرکتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۳)، ۵۶۰-۵۸۹.
- ملانظری، مهناز؛ احمدی، شیما و سیل‌سپور، حسین (۱۴۰۲). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش، میزان و کیفیت گزارش‌های پایداری: کاربست روش مرور سیستماتیک. *دانش حسابداری*، ۱۴(۴)، ۱-۳۸.

References

- Abdi, M., Kordestani, G. & Rezazade, J. (2019). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model. *Financial Accounting Research*, 11(4), 23-44. (in Persian)
- Abdi, M., Kordestani, G. & Rezazadeh, J. (2020). Sustainability Reporting: Ratings of Drivers and Indicators. *Empirical Research in Accounting*, 10(2), 71-114. (in Persian)

- Abdollahzadeh, H. & Amin, V. (2020). The Effect of Planned Behavior Theory, Ethical Commitment, and Perceived Risk on Corporate Sustainability Accounting and Reporting. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5 (9), 269-299. (in Persian)
- Ahmadi, S. & Rahmani, A. (2023). Challenges, motivations and opportunities of the Iranian Exchange Industry in order to issue sustainability reports and sustainability of procedures. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(2), 127-168. (in Persian)
- Appelman, A. & Sundar, S.S. (2016), Measuring message credibility: construction and validation of an exclusive scale, *Journalism and Mass Communication Quarterly*, 93(1), 59-79.
- Ballou, B., Chen, P. C., Grenier, J. H. & Heitger, D. L. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 167-188.
- Bodoff, D. & Hirsch, I. (2023). Tone and credibility in voluntary disclosures. *Corporate Communications: An International Journal*, 28(6), 943-971.
- Boukes, M. & LaMarre, H. L. (2021). Narrative persuasion by corporate CSR messages: The impact of narrative richness on attitudes and behavioral intentions via character identification, transportation, and message credibility. *Public Relations Review*, 47(5), 102107.
- Chiba, S., Talbot, D. & Boiral, O. (2018). Sustainability adrift: An evaluation of the credibility of sustainability information disclosed by public organizations. *Accounting forum*, 42(4), 328-340.
- Comyns, B. (2018). Climate change reporting and multinational companies: Insights from institutional theory and international business. *Accounting Forum*, 42(1), 65-77.
- Creswell, J. W. & Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage publications.
- De Grosbois, D. & Fennell, D. A. (2022). Determinants of climate change disclosure practices of global hotel companies: Application of institutional and stakeholder theories. *Tourism Management*, 88, 104404.
- Delavar, A. (2010). Qualitative Methodology. *Rahbord*, 19(54), 307-329. (in Persian)
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160.
- Fan, J. P. & Wong, T. J. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia. *Journal of accounting and economics*, 33(3), 401-425.
- García-Sánchez, I. M., Cuadrado-Ballesteros, B. & Frias-Aceituno, J. V. (2016). Impact of the institutional macro context on the voluntary disclosure of CSR information. *Long Range Planning*, 49(1), 15-35.
- GRI (2025). GRI Sustainability Reporting Guidelines. Reporting Principles and Standard Disclosures, Amsterdam.

- Guthrie, J. & Boedker, C. (2006). Perspectives on “new” models of business reporting: A reflective note. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6), 785–792.
- Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of cleaner production*, 59, 5-21.
- Hamed, R. S., Al-Shattarat, B. K., Al-Shattarat, W. K. & Hussainey, K. (2022). The impact of introducing new regulations on the quality of CSR reporting: Evidence from the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 46, 100444.
- Hekmat, H., Rahmani, A. & Movaffagh, S. (2025). The Impact of Sustainability Reporting Disclosure and Accounting Information Comparability on Profit Continuity. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 95- 116. (in Persian)
- Hong, T. (2006). The influence of structural and message features on web site credibility. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 57(1), 114-127.
- Hovland, C. I. & Weiss, W. (1951). The influence of source credibility on communication effectiveness. *Public opinion quarterly*, 15(4), 635-650.
- Hsueh, J. W. J. (2018). Governance structure and the credibility gap: Experimental evidence on family businesses’ sustainability reporting. *Journal of business ethics*, 153(2), 547-568.
- Huang, K. C. & Wang, Y. C. (2022). Do reputation concerns motivate voluntary initiation of corporate social responsibility reporting? Evidence from China. *Finance Research Letters*, 47, 102611.
- Huang, P., Jiao, Y. & Li, S. (2022). Impact of internal control quality on the information content of social responsibility reports: A study based on text similarity—Evidence from China. *International Journal of Accounting Information Systems*, 45, 100558.
- Joudi, S., Mansourfar, Gh., Homayoun, S. & Rezaee, Z. (2023). Material Sustainability and Value Creation: Adapting SASB Standards in the Iranian Context. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 209-238. (in Persian)
- Koseoglu, M. A., Uyar, A., Kilic, M., Kuzey, C. & Karaman, A. S. (2021). Exploring the connections among CSR performance, reporting, and external assurance: Evidence from the hospitality and tourism industry. *International Journal of Hospitality Management*, 94, 102819.
- KPMG. (2024). *The move to mandatory reporting*. Survey of sustainability reporting.
- Krasodomska, J., Zarzycka, E., Street, D. L. & Grabowski, W. (2025). The impact of companies’ trust-building efforts on sustainability reporting assurance quality: insights from Europe. *Meditari Accountancy Research*, 33(7), 246-279.
- Li, R., Wu, H., Zhong, M. & Lan, H. (2024). Strategic tone management in ESG reports and ESG risk. *International Review of Financial Analysis*, 96, 103618.
- Lock, I. & Seele, P. (2016). The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries. *Journal of cleaner production*, 122, 186-200.

- Maroun, W. (2019). Does external assurance contribute to higher quality integrated reports?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(4), 106670.
- Mashayekhi, B., Hasanzadeh, Sh., Samavat, M. & Nazari, S. (2023). Corporate Social Responsibility Disclosure and Management Opportunism: The Role Moderating of Corporate Governance. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 560-589. (in Persian)
- Mayer, R. C., Davis, J. H. & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of management review*, 20(3), 709-734.
- Mercer, M. (2004). How do investors assess the credibility of management disclosures? *Accounting Horizons*, 18(3), 185-196.
- Merton, R. K. (1946). *Mass persuasion e the social psychology of a war bond drive*. New York: Harper & Brothers.
- Metzger, M. J., Flanagin, A. J., Eyal, K., Lemus, D. R. & McCann, R. M. (2003). Credibility for the 21st century: Integrating perspectives on source, message, and media credibility in the contemporary media environment. *Annals of the International Communication Association*, 27(1), 293-335.
- Molanazari, M., Ahmadi, S. & Seilsepoor, H. (2024). The Determinants of Adoption, Quantity and Quality of Sustainability Reports: Using Systematic Review. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(1), 27-50. (in Persian)
- Nazari, J. A., Hrazdil, K. & Mahmoudian, F. (2017). Assessing social and environmental performance through narrative complexity in CSR reports. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(2), 166-178.
- Papafloratos, T., Tsafou, E. & Tolia, C. (2025). Evaluating CSR Reporting Credibility: Evidence from Athex ESG Index Companies. *European Research Studies*, 28(2), 174-188.
- Pourgholami Dafchahi, G., Samadi Largani, M., Alikhani, R. & Pourali, M. R. (2023). Evaluating the quality of sustainability disclosure and its impact on sustainability performance based on the theory of legitimacy. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(46), 275-296. (in Persian)
- Rosenthal, P. I. (1971). Specificity, verifiability, and message credibility. *Quarterly Journal of Speech*, 57(4), 393-401.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2016). *Research methods for business students*. Pearson education.
- Stutz, A., Schell, S. & Hack, A. (2022). In family firms we trust—Experimental evidence on the credibility of sustainability reporting: A replication study with extension. *Journal of Family Business Strategy*, 13(4), 100498.
- Sustainability Accounting Standard Board. (2017). *SASB conceptual framework*.
- Taheri, Z & Safaei, M. (2025). A Topic Modeling Approach to Analyzing Sustainability Research in Accounting. *Accounting and Auditing Review*, 32(4), 715-756. (in Persian)

- Thoradeniya, P., Lee, J., Tan, R. & Ferreira, A. (2022). From intention to action on sustainability reporting: The role of individual, organisational and institutional factors during war and post-war periods. *The British Accounting Review*, 54(1), 101021.
- Ting, P. H. (2021). Do large firms just talk corporate social responsibility? The evidence from CSR report disclosure. *Finance Research Letters*, 38, 101476.
- Xiao, X. & Shailer, G. (2022). Stakeholders' perceptions of factors affecting the credibility of sustainability reports. *The British Accounting Review*, 54(1), 101002.
- You, X., Chen, C., Peng, K. & Li, Y. (2025). ESG disclosure quality and cost of debt. *Emerging Markets Review*, 64, 101219.
- Zhang, J., Lei, X., Su, T. & Tang, L. (2022). The effect of a list: How firms on key pollution supervisory list disclose environmental information? *Finance Research Letters*, 47, 102614.