

## عوامل و محرک های داخل سازمانی موثر گزارشگری پایداری با رویکرد دلفی فازی

سحر یوسفی زاده<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

### چکیده

هدف این پژوهش استخراج عوامل سازمانی موثر بر گزارش پایداری از مقالات داخلی و خارجی است. در این پژوهش پس از بدست آوردن عوامل سازمانی موثر بر گزارش پایداری در میان حدود صد پژوهش، از ۱۱ و ۹ نفر خبرگان در این زمینه در دو مرحله، از طریق پرسشنامه عوامل سازمانی موثر بر گزارش پایداری نظر سنجی شده و داده ها به روش دلفی فازی مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته ها نشان می دهد که از بین ۴۶ عامل استخراج شده از پژوهش های متعدد، تنها ۲۰ عامل توسط خبرگان مورد تأیید قرار گرفته است. نتایج حاصل از پژوهش گویای آن است که عوامل اثر گذار بر گزارش پایداری شامل هشت بعد اصلی ساختار مالکیت، هیأت مدیره، اندازه شرکت، سودآوری، اهرم مالی، ساختار حاکمیت شرکتی، ساختار نظارتی هستند. هر کدام از این عوامل توسط تعدادی گویه اندازه گیری می شوند. نتایج حاصل از این پژوهش برای جامعه دانشگاهیان و محققان کاربردی است. مدیریت و حسابداران نیز می توانند با تقویت این عوامل در زمینه انتشار مستقلانه گزارش پایداری به جامعه بین المللی بپیوندند.

**واژه های کلیدی:** گزارش پایداری، عوامل سازمانی موثر بر گزارش پایداری، خبرگان، دلفی فازی.

## ۱. مقدمه

در بین نهادهای بین‌المللی، توجه به بعد محیط زیست و اجتماعی در کنار فعالیتهای اقتصادی تحت عنوان مفهوم توسعه پایدار به شدت گسترش پیدا کرده است [۹]. برای دستیابی به این مهم، چارچوب‌ها و استانداردهای متعددی مانند SASB، GRI، TCFD و غیره در سطح جهان برای کمک به مفهوم ۳پی (سود، مردم و سیاره زمین) منتشر شده‌اند و سازمان‌های متعددی به صورت اجباری و یا داوطلبانه در قالب این چارچوب‌ها و استانداردها گزارش پایداری را منتشر می‌کنند [۱۷]. گزارش پایداری به مانند وسیله‌ای برای کسب مشروعیت و توجه به حقوق ذینفعان داخلی و خارجی مطرح شده است. لذا گزارش پایداری ابزارهای ارتباطی هستند که به ذینفعان داخلی و خارجی اطلاعاتی در مورد عملکرد شرکت در سه بعد اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی ارائه می‌دهند [۱۱]. اطلاعات موجود در گزارش پایداری عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد، و در عین حال سرمایه‌گذاران تصمیمات کم‌خطرتر و کارآمدتر بررسی می‌کنند. بنابراین سرمایه‌گذاران در فرایند تصمیم‌گیری، گزارش پایداری را مد نظر قرار می‌دهند [۲۱]. سازمان‌ها نیز از طریق فعالیت‌های خود، نقش کلیدی در دستیابی به اهداف توسعه پایدار دارند و گزارش‌دهی پایداری در سازمان‌ها باعث اندازه‌گیری، افشا و پاسخگویی عملکرد سازمان به ذینفعان داخلی و خارجی در دستیابی به اهداف توسعه پایدار است و هر چه قدر سازمان‌ها، موارد پایداری را بیشتر رعایت کنند، مزیت رقابتی بالاتری بدست می‌آورند [۱۹].

در بحث ضرورت و اهمیت موضوع سازمان‌های بین‌المللی متعددی مانند هیأت استانداردهای بین‌المللی و بنیاد استانداردهای گزارش بین‌المللی جلسات سالانه متعددی را برای این موضع برگزار می‌کنند و به صورت پیوسته اطلاعات موجود در استانداردهای خود را بروز می‌کنند و سعی در جلب گزارش‌دهی پایداری مانند گزارش مالی دارند [۲۰]. همسو با تلاش نهادهای بین‌المللی، در کشور در حال توسعه و منابع محور ایران نیز توجه به مسائل پایداری بسیار مورد توجه است [۱]، زیرا که در ایران معضلات اجتماعی، زیست محیطی و حکمرانی به وفور وجود دارد، به طور مثال ایران هشتمین کشور تولیدکننده دی اکسید کربن در جهان است [۷]؛ همچنین عدم تفاهم اجتماعی و جامعه محور نبودن [۴]، در کنار ناپایدار بودن محیط زیست [۶]، مسائل کم آبی و خشکسالی، پدیده ریز گرد‌ها، آلودگی هوای کلانشهرها، بالا بودن مصرف انرژی، فرونشست زمین و غیره [۸]، به مسائل اساسی در به خطر افتادن جان انسان‌ها تبدیل شده است.

با توجه به مطالب ذکر شده، گزارش پایداری به علت شرایط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در کشورهای در حال توسعه رشد چندانی نداشته است. مطالعات متعددی در زمینه تعیین عوامل داخلی اثرگذار سازمانی بر گزارش پایداری انجام شده است. با این حال تاکنون پژوهشی به طور گسترده این موارد را طبقه‌بندی نکرده است. ما در این پژوهش قصد داریم از مطالعات داخلی و بین‌المللی مختلف، عوامل و متغیرهای اثرگذار را استخراج کرده و سپس برای در نظر سنجی در اختیار خبرگان قرار دهیم.

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.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مرور ادبیات نشان می‌دهد تمایل جامعه به حفظ محیط زیست و بالا رفتن سطح اجتماعی، باعث شده است که تقاضا برای اطلاعات غیرمالی افزایش پیدا کند و گزارش پایداری به ابزاری جذاب برای سرمایه‌گذاران و از مصادیق بارز حفظ حقوق ذینفعان و توجه سازمان به محیط زیست باشد [۱۰]. اگر چه در ادبیات تئوریهایی مختلفی مانند تئوری ذینفعان، تئوری نهادی و تئوری مشروعیت برای حمایت از گزارش‌دهی پایداری مطرح شده است. با این حال به نظر می‌آید مهمترین تئوری برای گزارش‌دهی پایداری، تئوری مشروعیت است. زیرا که مطابق با این تئوری اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پیوند نزدیکی با یکدیگر داشته و در قالب گزارش پایداری، مشروعیت و ارزش سازمان بالا می‌رود [۱۴]. همچنین سازمان در

صورت عدم انطباق فعالیت های خود با هنجارهای اجتماعی و زیست محیطی با خطر عدم پشتیبانی جامعه رو به رو هستند [۱۵].

بازیر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهش خود مطابق با تئوری مشروعیت، به تأثیر نوع صنعت بر محتوای و کیفیت گزارشگری پایداری شرکت ها پرداختند. یافته ها نشان داد که این گزارش ها شامل اطلاعاتی در خصوص دو بعد فعالیت مدیریتی بوده است. بعد اول شامل دامنه گسترده ای از اقلام با ماهیت افشای داوطلبانه، موفقیت شرکت و ابعاد اجتماعی فعالیت های 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، حامد<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۳)، کیفیت افشای گزارش پایداری و گزارشگری یکپارچه را با عملکرد مورد بررسی قرار دادند. یافته ها ی آنها نشان داد که کیفیت افشای پایداری با عملکرد بهتر شرکت همراه بوده و باعث خلق ارزش برای شرکت شده است.

پژوهش رستمی زاد و همکاران (۱۴۰۰) به ارائه مدلی مطلوب برای شناسایی عوامل و مؤلفه های توسعه پایداری صنعت آهن و فولاد با به کارگیری تکنیک داده بنیاد و دیمتل فازی پرداخته است. بر اساس نتایج به دست آمده، برای رسیدن به بهره‌وری سازمانی، سازمان باید در توسعه پایداری صنعت فولاد و آهن به عامل تولید فولاد توجه کند. همچنین، عامل مدیریت کلان صنعت فولاد، تأثیرگذارترین عامل در توسعه پایداری صنعت فولاد و آهن است.

در پژوهش معصومی و همکاران (۱۳۹۶)، متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران شناسایی شده‌اند. برای اندازه‌گیری میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها از معیار جی آر آی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این است که متغیرهای اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظایف مدیر عامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد. همچنین سه متغیر عمر شرکت، دارایی نامشهود و استقلال هیأت مدیره بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد.

در پژوهش ذاکله‌بری و همکاران (۱۳۹۹)، الگویی بابت افشای پایداری شرکتی ارائه شده است و در مرحله بعد تأثیر عوامل مرتبط با تئوری ذینفعان و علامت‌دهی بر گزارشگری پایداری شرکتی بررسی شده است. از عوامل مرتبط با تئوری علامت‌دهی، عملکرد شرکت بر شاخص کل پایداری شرکتی، افشا از جنبه اقتصادی و زیست‌محیطی تأثیر مستقیم دارد. به‌علاوه درصد هزینه‌های پایداری شرکت بر شاخص کل پایداری شرکتی، افشا از جنبه عمومی، زیست‌محیطی و اجتماعی تأثیر مستقیم دارد. همچنین از عوامل مرتبط با تئوری ذینفعان نیز، مالکیت دولتی بر شاخص کل و تمامی جنبه‌های پایداری شرکتی تأثیر مستقیم دارد و مالکیت اعضای هیأت مدیره بر شاخص کل پایداری شرکتی، افشا از جنبه عمومی، اقتصادی و زیست محیطی تأثیر مستقیم دارد. یافته‌های این پژوهش اهمیت الزام افشای اطلاعات غیرمالی را برای قانون‌گذاران و استانداردگذاران نشان می‌دهد. همچنین الگوی ارائه شده، آگاهی ذینفعان را در مورد جنبه‌های مذکور بهبود می‌بخشد.

فخاری و همکاران (۱۳۹۴)، در بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری پایداری شرکت‌ها دریافته‌اند، پایداری دارای سه بعد اساسی است: ۱) قابلیت سوددهی، ۲) مسئولیت اجتماعی، ۳) مسئولیت محیطی. اگر چه ممکن است بین این ابعاد توازن و همگونی وجود داشته باشد، اما عموماً مسئولیت و پاسخگویی اجتماعی کارکنان، جامعه و سایر ذینفعان و محیطی باعث افزایش اعتماد به سازمان و ذینفعان و در نتیجه به ایجاد حس مطلوب برای تجارت و کسب و کار منجر می‌شود.

در پژوهش رساتی و فریا<sup>۳</sup> (۲۰۱۹)، عوامل نهادی (سیاست و قانون، اقتصاد و دارایی، جامعه و فرهنگ، آموزش و کار) مرتبط با توسعه پایداری در گزارش پایداری سازمان‌های ۹۰ کشور بررسی شده است. نتایج نشان داده است که سازمان‌هایی که در مورد اهداف توسعه پایداری گزارش می‌دهند، به احتمال زیاد در کشورهای با سطح بالای آسیب‌پذیری از تغییرات آب و هوایی،

<sup>۱</sup>Bazhair<sup>۲</sup>Hamad<sup>۳</sup>Rosati & Faria

مسئولیت اجتماعی سازمان، هزینه های سازمان برای آموز عالی، افراط و فردگرایی، سطح پایین هماهنگی در بازار، حمایت از اشتغال، فاصله قدرت و جهت گیری طولانی مدت قرار دارند .

در پژوهش گیاناراکیس<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، با عنوان عوامل مؤثر بر میزان افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، نتایج نشان می دهد که اندازه شرکت و هیات مدیره رابطه مثبتی با افشای گزارشگری پایداری دارند و شرکتهایی با خصوصیت دوغانگی وظایف مدیرعامل، اطلاعات کمتری در خصوص افشای گزارشگری پایداری منتشر می کنند و این در حالی است که تفاوت چشمگیری بین صنایع مختلف و میزان افشای گزارشگری پایداری، وجود دارد .

در پژوهش کیوزی<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۷)، به بررسی عوامل تعیین کننده گزارشگری پایداری و تأثیر آن بر ارزش شرکت پرداختند. هدف این مطالعه، بررسی عوامل تعیین کننده سازمان گزارشگری جهانی مبتنی بر گزارشگری پایداری، پذیرش بیانیه های بیمه در گزارشات پایداری و بکارگیری سطوح گزارشگری پایداری بوده است. یافته های پژوهش حاکی از رشد آگاهی از سازمان گزارشگری جهانی مبتنی بر گزارشگری پایداری بین شرکت های تحت بررسی و همچنین بهبود روند کیفیت گزارشگری پایداری می باشد.

به طور کلی مرور ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می دهد که عوامل متعددی بر میزان و نوع افشا مسائل پایداری تأثیر می گذارد. بر همین اساس در این پژوهش تلاش کردیم تا با استفاده از مرور ادبیات، به بررسی عوامل داخل سازمانی اثرگذار بر افشای گزارش پایداری برای شرکت های بورس اوراق بهادار ایران، از طریق نظرسنجی بپردازیم. لذا در ادامه روش پژوهش به صورت زیر طراحی شده است.

### ۳. روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر نحوه گردآوری اطلاعات توصیفی- پرسشنامه است. که نمره دهی به سوالات پرسشنامه با طیف لیکرت پنج تایی انجام شده است. نحوه کار بدین صورت بود که در ابتدا عوامل سازمانی مؤثر بر گزارش پایداری از میان حدود صد مقاله استخراج شده است. سپس اعضای خبرگان پانل دلفی فازی به صورت نمونه گیری غیر احتمالی از میان اعضای هیأت علمی، افراد حرفه و پژوهشگران دارای مدرک دکتر حسابداری انتخاب شده اند. خبرگان انتخاب شده، دارای یکی از سه ویژگی زیر بودند: ۱- پژوهشگران در حوزه گزارش پایداری، ۲- فعالان بازار سرمایه و مدیران ارشد بورس، ۳- مدیران سازمان ها و صنایع. روایی محتوا پی پرسشنامه، مورد تأیید استاد راهنما و نیز تعدادی از متخصصان قرار گرفته است. آلفای کرونباخ پرسشنامه دور اول مقدار ۰/۸۹۳ و دور دوم مقدار ۰/۹۱۸ است که نشان از پایایی پرسشنامه می دهد. 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 تصمیم گیری برای این گونه مسائل بسیار مشکل و غیر عملی است. دلیل انتخاب روش فازی مثلثی از این جهت بود که محاسبات ساده تر و کاراتر انجام می شود و همچنین ابهام درک مشترک از نظرات خبرگان را حل می کند.

### ۴. یافته های پژوهش

پس از بررسی پرسشنامه ها، یافته ها نشان داده است که در دور اول پرسشنامه در مجموع یازده نفر شرکت کردند. همانطور که جدول (۲) آمار توصیفی نشان می دهد، از این تعداد ۸۱٫۸٪ مرد و ۲۷٫۲٪ زن بودند. همچنین در دور دوم پرسشنامه در مجموع ۹ نفر به سوالات پاسخ داده اند که از این تعداد ۷۷٫۷٪ مرد و ۲۲٫۲٪ زن بودند. آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در نظرسنجی در جدول شماره ۱ آمده است.

<sup>۴</sup>Giannarakis

<sup>۵</sup>Kuzey

جدول (۱) آمار توصیفی								
تخصص خبرگان	دور اول	دور دوم	سن خبرگان	دور اول	دور دوم	تجربه خبرگان	دور اول	دور دوم
اعضای هیأت علمی	۴۰,۲٪	۴۷٪	۳۰-۴۰ سال	۵۶,۷٪	۵۷,۱٪	۱-۵ سال	۱۸,۷٪	۱۹٪
افراد حرفه	۲۰,۸٪	۳۳٪	۴۰-۵۰ سال	۱۲,۳٪	۲۳,۸٪	۶-۱۰ سال	۱۹,۳٪	۴,۸٪
پژوهشگران	۳۹٪	۲۰٪	بالای ۵۰ سال	۳۱٪	۱۹٪	۱۱-۱۵ سال	۳۰٪	۳۳,۳٪
	۱۰۰٪	۱۰۰٪		۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۶-۲۰ سال	۱۵,۳٪	۱۹٪
						بالای بیست سال	۱۶,۷٪	۱۹,۱٪
							۱۰۰٪	۱۰۰٪

مطابق با اطلاعات 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 استراتژیک بودن صنعت، تمرکز مالکیت، چشم انداز و بیانیه‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی بیشترین اهمیت را دارند. نتایج دور اول دلفی فازی در جدول شماره ۲، آمده است.

جدول (۲) نتایج دور اول دلفی فازی: تعیین عوامل اصلی سازمانی اثر گذار بر گزارش پایداری						
ردیف	عوامل اصلی	زیر مجموعه‌های عوامل اصلی	میانگین فازی	میانگین قطعی	تأیید / رد	
۱	مالکیت ساختار	مالکیت نهادی	(۰,۸۵۰, ۰,۶۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۶۰۰	رد	
۲		مالکیت خارجی	(۰,۹۰۰, ۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰)	۰,۷۱۷	تأیید	
۳		تمرکز مالکیت	(۱, ۰,۸۵۰, ۰,۶۰۰)	۰,۸۱۷	تأیید	
۴		سهامداران عمده	(۰,۸۵۰, ۰,۶۵۰, ۰,۴۰۰)	۰,۶۳۳	رد	
۵		مالکیت دولتی	(۱, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۶۱۳	رد	
۶		مالکیت مدیریت	(۰,۶۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۴۶۷	رد	
۷		مالکیت خانوادگی	(۱, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۷۱۷	تأیید	
۸		ساختار مالکیت پراکنده	(۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰, ۰,۲۰۰)	۰,۴۵۰	رد	
۹	سن شرکت	سن شرکت	(۰,۶۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۴۶۷	رد	
۱۰	بخش صنعت	استراتژیک بودن صنعت	(۱, ۰,۹۰۰, ۰,۶۵۰)	۰,۸۵۰	تأیید	
۱۱		میزان بکارگیری تکنولوژی در صنعت	(۰,۳۸۶, ۰,۶۳۶, ۰,۱۱۸)	۰,۶۱۴	رد	
۱۲	هیأت مدیره	تجربه و صلاحیت هیأت مدیره	(۰,۹۰۰, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۶۸۳	رد	
۱۳		تخصص اعضا	(۰,۹۰۰, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۶۸۳	رد	
۱۴		مهارت‌های مدیران اجرایی	(۰,۹۰۰, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۶۸۳	رد	
۱۵		مهارت مدیران غیر اجرایی	(۰,۸۰۰, ۰,۶۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۵۸۳	رد	
۱۶		سطح تحصیلات مدیران	(۰,۹۵۰, ۰,۸۰۰, ۰,۵۵۰)	۰,۷۶۷	تأیید	

# فصلنامه پژوهش های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری

سال پنجم، شماره ۱۸، پاییز ۱۴۰۲

۱۷	تنوع جنسیتی	(۰,۹۰۰, ۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰)	۰,۷۱۷	تأیید
۱۸	میانگین سنی هیأت مدیره	(۰,۹۵۰, ۰,۶۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۶۳۳	رد
۱۹	اندازه هیأت مدیره	(۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۵۰۰	رد
۲۰	نسبت مدیران مستقل در هیأت مدیره	(۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۵۰۰	رد
۲۱	تعداد جلسات هیأت مدیره در سال	(۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۵۰۰	رد
۲۲	تعداد کمیته های زیر مجموعه هیأت مدیره	(۰,۸۰۰, ۰,۶۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۵۸۳	رد
۲۳	دوگانگی مدیرعامل	(۰,۴۰۰, ۰,۳۰۰, ۰,۱۵۰)	۰,۲۸۳	رد
۲۴	تعداد کارکنان	(۰,۸۰۰, ۰,۵۵۰, ۰,۳۰۰)	۰,۵۵۰	رد
۲۵	کل دارایی	(۰,۹۵۰, ۰,۸۰۰, ۰,۵۵۰)	۰,۷۶۷	تأیید
۲۶	ارزش جاری سرمایه بازار	(۰,۸۵۰, ۰,۶۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۶۰۰	رد
۲۷	میزان فروش	(۱, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۷۱۷	تأیید
۲۸	فروش خارجی	(۰,۵۴۵, ۰,۷۹۵, ۰,۹۹۵)	۰,۷۶۵	تأیید
۲۹	تعداد مناطق	(۰,۶۵۰, ۰,۴۰۰, ۰,۲۰۰)	۰,۴۱۷	رد
۳۰	بازده دارایی	(۰,۸۰۰, ۰,۶۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۵۸۳	رد
۳۱	درآمد قبل از بهره، مالیات و استهلاک	(۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۵۰۰	رد
۳۲	حاشیه سود	(۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۵۰۰	رد
۳۳	بازده حقوق صاحبان سهام	(۰,۸۵۰, ۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰)	۰,۷۰۰	تأیید
۳۴	بازگشت سرمایه به کار گرفته شده	(۰,۷۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	۰,۵۰۰	رد
۳۵	درآمد	(۰,۸۵۰, ۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰)	۰,۶۶۷	رد
۳۶	نسبت کل بدهی ها به کل دارایی	(۰,۷۰۰, ۰,۴۵۰, ۰,۲۰۰)	۰,۴۵۰	رد
۳۷	نسبت مالکانه	(۰,۶۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۳۵۰)	۰,۴۶۷	رد
۳۸	چشم انداز و بیانیه های مربوط به مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی	(۱, ۰,۹۵۰, ۰,۷۰۰)	۰,۸۸۳	تأیید
۳۹	ارتباطات سیاسی	(۰,۵۴۵, ۰,۷۹۵, ۰,۹۵۵)	۰,۷۶۵	تأیید
۴۰	وجود حسابرسی داخلی	(۰,۵۲۳, ۰,۷۷۳, ۰,۹۵۵)	۰,۷۵۰	تأیید
۴۱	اندازه کمیته حسابرسی	(۰,۳۶۴, ۰,۶۱۴, ۰,۸۱۸)	۰,۶۹۸	رد
۴۲	استقلال اعضا کمیته حسابرسی	(۰,۳۸۶, ۰,۶۳۶, ۰,۸۴۱)	۰,۷۲۱	تأیید
۴۳	تخصص مالی کمیته حسابرسی	(۰,۴۰۹, ۰,۶۵۹, ۰,۸۶۴)	۰,۷۴۴	تأیید
۴۴	قانون کار	(۰/۹۰۸, ۰/۷۵۸, ۰/۸۰۸)	۰/۷۲۵	تأیید
۴۵	قانون مبارزه با پولشویی	(۰/۹۳۳, ۰/۷۷۵, ۰/۷۲۵)	۰/۷۲۳	تأیید
۴۶	قوانین محیط زیست و اجتماعی	(۰/۹, ۰/۷۹۲, ۰/۸۴۲)	۰/۷۴۴	تأیید

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 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 (۳) 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 (۳) نتایج دور اول دلفی فازی: تعیین عوامل اصلی سازمانی اثر گذار بر گزارش پایداری							
ردیف	عوامل اصلی	زیر مجموعه‌های عوامل اصلی	میانگین فازی	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	اختلاف میانگین	تأیید / رد
۱	ساختار مالکیت	مالکیت نهادی	(۰,۷۸۶, ۰,۶۸۲, ۰,۲۳۲)	۰,۶۶۷	۰,۶۰۰	۰,۰۶۷	رد
۲		سهامداران عمده	(۰,۷۰۹, ۰,۵۲۷, ۰,۳۴۷)	۰,۶۹۵	۰,۶۳۳	۰,۰۶۲	رد
۳		مالکیت دولتی	(۰,۷۶۴, ۰,۵۳۶, ۰,۳۸۶)	۰,۶۲۹	۰,۶۱۳	۰,۰۱۶	رد
۴		مالکیت مدیریت	(۰,۶۸۲, ۰,۴۳۲, ۰,۱۸۱)	۰,۴۳۲	۰,۴۶۷	۰,۰۳۵	رد
۵		ساختار مالکیت پراکنده	(۰,۶۹۵, ۰,۳۴۵, ۰,۲۹۲)	۰,۴۴۵	۰,۴۵۰	۰,۰۰۵	رد
۶	سن شرکت	سن شرکت	(۰,۶۱۸, ۰,۴۳۶, ۰,۳۸۶)	۰,۴۱۴	۰,۴۶۷	۰,۰۵۳	رد
۷		میزان بکارگیری تکنولوژی در صنعت	(۰,۷۰۹, ۰,۴۸۲, ۰,۲۳۲)	۰,۶۷۴	۰,۶۱۴	۰,۰۶۰	رد
۸	هیأت مدیره	تجربه و صلاحیت هیأت مدیره	(۰,۶۱۹, ۰,۵۰۵, ۰,۴۵۵)	۰,۶۸۹	۰,۶۸۳	۰,۰۰۶	رد
۹		تخصص اعضا	(۰,۷۸۶, ۰,۶۸۲, ۰,۴۳۲)	۰,۶۶۷	۰,۶۸۳	۰,۰۱۶	رد
۱۰		مهارت‌های مدیران اجرایی	(۰,۷۹۹, ۰,۶۲۷, ۰,۴۴۷)	۰,۶۹۵	۰,۶۸۳	۰,۰۱۲	رد
۱۱		مهارت مدیران غیر اجرایی	(۰,۷۹۹, ۰,۶۵۹, ۰,۴۰۹)	۰,۵۵۹	۰,۵۸۳	۰,۰۲۴	رد
۱۲		میانگین سنی هیأت مدیره	(۰,۶۸۲, ۰,۴۳۲, ۰,۱۸۲)	۰,۶۳۲	۰,۶۳۳	۰,۰۰۱	رد
۱۳		اندازه هیأت مدیره	(۰,۷۲۷, ۰,۴۷۷, ۰,۲۲۷)	۰,۴۹۷	۰,۵۰۰	۰,۰۰۳	رد
۱۴		نسبت مدیران مستقل در هیأت مدیره	(۰,۶۱۸, ۰,۵۹۱, ۰,۳۴۱)	۰,۵۸۳	۰,۵۰۰	۰,۰۸۳	رد
۱۵		تعداد جلسات هیأت مدیره در سال	(۰,۷۵۰, ۰,۵۴۵, ۰,۲۹۵)	۰,۵۳۰	۰,۵۰۰	۰,۰۳۰	رد
۱۶		تعداد کمیته‌های زیر مجموعه هیأت مدیره	(۰,۷۶۴, ۰,۵۱۴, ۰,۳۶۴)	۰,۶۰۴	۰,۵۸۳	۰,۰۲۱	رد
۱۷		دوگانگی مدیرعامل	(۰,۴۶۴, ۰,۲۱۴, ۰,۱۶۴)	۰,۲۱۴	۰,۲۸۳	۰,۰۶۹	رد
۱۸	اندازه شرکت	تعداد کارکنان	(۰,۶۴۱, ۰,۴۹۱, ۰,۳۴۱)	۰,۵۹۱	۰,۵۵۰	۰,۰۴۱	رد
۱۹		ارزش جاری سرمایه بازار	(۰,۶۹۵, ۰,۵۴۵, ۰,۲۹۵)	۰,۵۹۵	۰,۶۰۰	۰,۰۰۵	رد

فصلنامه پژوهش های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری

سال پنجم، شماره ۱۸، پاییز ۱۴۰۲

رد	۰,۰۱۹	۰,۴۱۷	۰,۴۳۶	(۰,۵۸۶, ۰,۴۳۶, ۰,۳۸۶)	تعداد مناطق	۲۰
رد	۰,۰۸۳	۰,۵۸۳	۰,۵۰۰	(۰,۶۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۴۵۰)	بازده دارایی	۲۱
رد	۰	۰,۵۰۰	۰,۵۰۰	(۰,۶۵۰, ۰,۵۰۰, ۰,۲۵۰)	درآمد قبل از بهره، مالیات و استهلاک	۲۲
رد	۰,۰۶۸	۰,۵۰۰	۰,۵۶۸	(۰,۶۱۸, ۰,۵۶۸, ۰,۳۱۸)	حاشیه سود	۲۳
رد	۰,۰۲۸	۰,۴۱۷	۰,۴۴۵	(۰,۶۹۵, ۰,۳۴۵, ۰,۲۹۵)	بازگشت سرمایه به کار گرفته شده	۲۴
رد	۰,۰۰۱	۰,۶۶۷	۰,۶۶۸	(۰,۷۱۸, ۰,۵۶۸, ۰,۳۱۸)	درآمد	۲۵
رد	۰,۰۱۰	۰,۴۵۰	۰,۴۶۰	(۰,۶۹۵, ۰,۴۹۵, ۰,۲۹۵)	نسبت کل بدهی ها به کل دارایی	۲۶
رد	۰,۰۱۱	۰,۴۶۷	۰,۴۵۶	(۰,۵۸۶, ۰,۴۳۶, ۰,۲۶۸)	نسبت مالکانه	۲۷
رد	۰,۰۱۵	۰,۶۹۳	۰,۶۷۸	(۰,۷۰۵, ۰,۴۴۵, ۰,۲۲۷)	اندازه کمیته حسابرسی	۲۸

همانطور که در جدول (۴) ملاحظه می کنید، با توجه به نظرات خبرگان و نتایج دلفی فازی، عوامل سازمانی اثر گذار بر گزارش پایداری در هشت بعد اصلی ساختار مالکیت، بخش صنعت، هیأت مدیره، اندازه شرکت، سودآوری، اهرم مالی، ساختار حاکمیت شرکتی و ساختار نظارتی مشخص شده است.

جدول (۴): عوامل اصلی سازمانی اثرگذار بر گزارش پایداری طبق نظر نهایی خبرگان		
ردیف	عوامل اصلی	زیر مجموعه های عوامل اصلی
۱	ساختار مالکیت	مالکیت خارجی
۲		تمرکز مالکیت
۳		مالکیت خانوادگی
۴	بخش صنعت	استراتژیک بودن صنعت
۵	هیأت مدیره	سطح تحصیلات مدیران
۶		تنوع جنسیتی
۷		کل دارایی
۸	اندازه شرکت	میزان فروش
۹		فروش خارجی
۱۰	سودآوری	بازده حقوق صاحبان سهام
۱۱	اهرم مالی	نسبت کل بدهی ها به کل دارایی
۱۲		نسبت مالکانه
۱۳	ساختار حاکمیت شرکتی	چشم انداز و بیانیه های مربوط به مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی
۱۴		ارتباطات سیاسی
۱۵		وجود حسابرسی داخلی
۱۶		استقلال اعضا کمیته حسابرسی
۱۷		تخصص مالی کمیته حسابرسی



۱۸	ساختر نظارتی	قانون کار
۱۹		قانون مبارزه با پولشویی
۲۰		قوانین محیط زیست و اجتماعی

## ۵. نتیجه گیری

هدف پژوهش این است که با نظر خواهی از خبرگان، عوامل سازمانی اثر گذار بر گزارش پایداری را از میان پژوهش های معتبر داخلی و خارجی، متناسب با کشور ایران استخراج کند. نتایج حاصل از پژوهش گویای آن است که عوامل اثر گذار بر گزارش پایداری با تعدادی زیر مجموعه مشخص خواهند شد. ای عوامل شامل ساختار مالکیت (مالکیت خارجی، مالکیت خانوادگی و تمرکز مالکیت)، هیأت مدیره (سطح تحصیلات مدیران، تنوع جنسیتی)، اندازه شرکت (کل دارایی، میزان فروش و فروش خارجی)، سودآوری (بازده حقوق سهام)، اهرم مالی (نسبت کل بدهی به کل دارایی، نسبت مالکانه)، ساختار حاکمیت شرکتی (چشم انداز و بیانیه های مربوط به مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی، ارتباطات سیاسی، وجود حسابرسی داخلی، استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته حسابرسی)، ساختار نظارتی (قانون کار، قانون مبارزه با پولشویی و قوانین محیط زیست و اجتماعی) هستند. این عوامل از فیلتر خبرگان متخصص در این زمینه که سابقه کارهای پژوهشی و تجربه در این زمینه داشته اند، بدست آمده است. بنابراین با شرایط کشور ایران سازگار است. پژوهشگرانی خارجی مانند ویتولا و روبینا (۲۰۱۷)، رزاتی و فاریا (۲۰۱۹)، گیناراکیس (۲۰۱۴)، کازی و همکاران (۲۰۱۷) و پژوهشگران داخلی مانند ذاکله بری و همکاران (۱۳۹۹)، فخاری و همکاران (۱۳۹۵)، معصومی و همکاران (۱۳۹۶)، رستمی زاد و همکاران (۱۴۰۰) است.

پژوهش های متعددی در زمینه عوامل اثر گذار بر گزارش پایداری آمده است. با این حال این پژوهش برای اولین مرتبه عوامل سازمانی اثر گذار بر گزارش پایداری را با توجه به نظر خبرگان و روش دلفی فازی بدست آورده است. این نتایج برای سازمان ها و شرکت های ایرانی در تقویت این عوامل و بهبود گزارش پایداری که از موضوعات مطرح در سطح بین المللی است، ضروری و با اهمیت است. از محدودیت های این پژوهش، با توجه به هدف باید از نظرات خبرگان استفاده می شد، که این خود با محدودیت در تعداد نمونه می شود. بالا بودن سطح تحصیلات خبرگان بسیار ضروری و مهم بود، زیرا که مقاطع پایین با این موضوع آشنایی چندانی نداشتند. در نهایت پژوهشگران در تحسثات آتی می توانند ای عوامل از صورتهای مالی شرکت های بورسی استخراج کنند و در تحقیقات خود به صورت کمی استفاده کنند. همچنین می توان عوامل خارجی اثر گذار بر گزارش پایداری را بررسی کرد.

## منابع

۱. پورخانی ذاکله بری، مظفر؛ جهاننهاد، آزیتا. (۱۴۰۰). ارائه الگو برای افشاء پایداری شرکتی و ارزیابی عوامل مرتبط با تئوری مشروعیت بر گزارشگری آن. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۳، پیاپی ۴۹، ص ۱۷۷-۲۰۴.
۱. جلیلی، عادل، جعفری، مصطفی. (۱۴۰۰). توسعه پایدار: "موفقیت یا عدم موفقیت در تولید ثروت" داستان اصلی همین است. اقلیم: هدف گذاری راهبردی در تغییر اقلیم. طبیعت ایران، شماره ۶، پیاپی ۳، ص ۱۳۵-۱۴۳.
۲. فخاری، حسین و مهرابی، مهدی و ییلویی خمسلیوی، مالک و قاسمی، احمد، ۱۳۹۴، عوامل موثر بر گزارشگری پایداری شرکتها، سومین کنفرانس بین المللی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران.
۳. کریم رستمی زاده، هما درودی؛ علی محمدی. (۱۴۰۰). ارائه مدلی برای شناسایی عوامل و مؤلفه های توسعه پایدار صنعت آهن و فولاد با به کارگیری تکنیک های داده بنیاد و دیمتل فازی. شماره ۱۳، پیاپی ۳، ص ۵۱۴-۵۳۶.

۴. محمدی صادق، سعید. (۱۳۹۹). مقایسه مولفه های توسعه پایدار و احقاق حقوق شهروندی در ایران و افغانستان. مطالعات شبه قاره، شماره ۱۲، پیاپی ۳۸، ص ۲۱۵-۲۳۴.
۵. معصومی، سید رسول؛ صالح نژاد، سید حسن؛ ذبیحی، زرین کلایی علی. (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی. شماره ۱۸، پیاپی ۷۰، ص ۱۹۵-۲۲۱.
۶. مکی، تکتیم؛ علویان پطروودی، سمیه سادات؛ اسدی، مرضیه؛ اقصائی، هلن؛ هاشمی، سید حسین. (۱۳۹۷). مقایسه رویکردهای توسعه پایدار در ایران و سایر کشورها. پژوهش های محیط زیست، شماره ۹، پیاپی ۱۷، ص ۱۷-۲۴.
۷. مومنی، فرشاد؛ کمال، الهام؛ محمدخان پور اردبیل، رقیه. (۱۳۹۶). بررسی وضعیت توسعه پایدار در ایران با استفاده از شاخص ردپای کربن. فصلنامه اقتصاد محیط زیست و منابع طبیعی، شماره ۱، پیاپی ۱، ص ۶۵-۹۳.
۸. اله یار، مریم (۱۳۹۶، ۹ اسفند). چهار تهدید در کمین محیط زیست ایران. <https://iccnews.ir/?p=8962>.
۹. Bazhair, A. H., Khatib, S. F., & Al Amosh, H. (2022). Taking stock of carbon disclosure research while looking to the future: A systematic literature review. *Sustainability*, 14(20), ۱۳۴۷۵
۱۰. Giannarakis, G. (2014). The determinants influencing the extent of CSR disclosure. *International Journal of Law and Management*, 56(5), pp 393-416.
۱۱. Hamad, S., Lai, F. W., Shad, M. K., Khatib, S. F., & Ali, S. E. A. (2023). Assessing the implementation of sustainable development goals: does integrated reporting matter?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(1), pp 49-74
۱۲. Kuzey, C., & Uyar, A. (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of cleaner production*, 143, 27-۳۹
۱۳. Moldavska, A., T. Welo. (2016), Development of Manufacturing Sustainability Assessment Using Systems Thinking, *Sustainability* 8Rezaee, Z. 2016. Business Sustainability Research: A Theoretical and Integrated Perspective. *Journal of Accounting Literature* 36: 48-64.
۱۴. Ning, X., Yim, D., & Khuntia, J. (2021). Online sustainability reporting and firm performance: Lessons learned from text mining. *Sustainability*, 13(3): 1069.
۱۵. 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*.
۱۶. Rosati, F., & Faria, L. G. (2019). Addressing the SDGs in sustainability reports: The relationship with institutional factors. *Journal of cleaner production*, 215, pp 1312-1326.
۱۷. Tang, L., Gallagher, C., & Bie, B. (2015). Corporate social responsibility communication through corporate websites: A comparison of leading corporations in the United States and China. *Journal of Business Communication*, 52(2): 205-227
۱۸. Tavares, M. D. C. D. C., & Dias, A. P. (2018). Theoretical Perspectives on Sustainability Reporting: A Literature Review. Chapters.
۱۹. 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.
۲۰. World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Sustainable development reporting: Strikin thebalance, 2002, [http://wbcsdserver.org/wbcsdpublications/cd\\_files/datas/financial\\_capital/reporting\\_investment/pdf/SustainableDevReporting-Striking-the-balance.pdf](http://wbcsdserver.org/wbcsdpublications/cd_files/datas/financial_capital/reporting_investment/pdf/SustainableDevReporting-Striking-the-balance.pdf)

۲۱. Yakar Pritchard, G., & Çalıyurt, K. T. (2021). Sustainability reporting in cooperatives. *Risks*, ۹(۶), ۱۱۷.