



## Developing a Sustainability Auditing Model in the Retail Industry

Ali Ebrahimi Kordlar 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: aebrahimi@ut.ac.ir

### Abstract

#### Objective

Sustainability auditing is a systematic and independent process for evaluating an organization's performance in various areas of sustainability, including environmental, social, and economic aspects. The purpose of this type of audit is to identify the organization's strengths and weaknesses in these areas, provide solutions to improve performance, and ensure compliance with legal requirements and international standards. This qualitative research aims to present a sustainability audit model in the retail industry.

#### Methodology

This study applies the Cranhelm and Gold-Kohl multiple-database method. Its participants include academic experts in auditing and accounting, as well as representatives from private-sector retail companies, selected through a theoretical sampling method. A semi-structured interview approach was employed to identify the key categories of the sustainability audit model within the retail industry. Using this method, in-depth interviews were conducted with 25 auditing and accounting experts, through which the necessary data were collected.

#### Findings

In this study, five categories (central category, individual and organizational support platforms, economic and social contexts, individual and occupational and organizational barriers, individual and organizational outcomes and consequences) and 25 concepts were extracted in the inductive coding stage. Then, conceptual refinement, pattern coding

**Citation:** Ebrahimi Kordlar, Ali (2025). Developing a Sustainability Auditing Model in the Retail Industry. *Journal of Business Management*, 17(2), 633- 668. <https://doi.org/10.22059/JIBM.2025.395678.4982> (in Persian)



(model presentation), theoretical adaptation of the model, empirical validation and evaluation of theoretical coherence of the model and theory enrichment were described.

### **Conclusion**

One of the primary reasons for the necessity of sustainability auditing in companies is its potential to identify operational inefficiencies and generate financial savings. Sustainability auditing can identify opportunities to save energy, reduce waste, and save water. By implementing changes aimed at reducing their environmental impact, companies can lower utility expenses and decrease overall operating costs. Also, sustainability auditing can help companies maintain their social license to operate. Consumers are aware of the effects of their purchasing decisions on the environment and society. By improving their sustainability practices, companies can enhance their reputation and build trust with customers, employees, and other stakeholders.

**Keywords:** Sustainability audit, Sustainability accounting, Sustainability transparency, Retail industry.

## ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

علی ابراهیمی کردلر

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: aebrahimi@ut.ac.ir

### چکیده

**هدف:** حسابرسی پایداری فرایندی است نظام‌مند و مستقل برای ارزیابی عملکرد یک سازمان در حوزه‌های مختلف پایداری، از جمله محیط زیست، اجتماع و اقتصاد. هدف از این نوع حسابرسی، شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های سازمان در این زمینه‌ها، ارائه راه‌کارهایی برای بهبود عملکرد و اطمینان از انطباق با الزامات قانونی و استانداردهای بین‌المللی است. هدف از اجرای این پژوهش کیفی، ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی است.

**روش:** در این پژوهش از روش داده‌بنیاد چنگانه کرانهلم و گولد کوهل استفاده شده است. مشارکت‌کنندگان این پژوهش متخصصان و خبرگان حسابرسی و حسابداری دانشگاهی و شرکت‌های خرده‌فروشی در بخش خصوصی بودند که از طریق روش نمونه‌گیری نظری تعیین شدند. برای شناسایی مقوله‌های مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی، از مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شد و بر این اساس با ۲۵ نفر از خبرگان حسابرسی و حسابداری مصاحبه‌های عمیق انجام و اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری شد.

**یافته‌ها:** در این پژوهش در مرحله کدگذاری استقرایی ۵ مقوله (مقوله محوری، بسترهای حمایتی فردی و سازمانی، زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی، موانع فردی و شغلی و سازمانی، نتایج و پیامدهای فردی و سازمانی) و ۲۵ مفهوم استخراج شد. سپس پالایش مفهومی، کدگذاری الگوی (ارائه مدل)، انطباق نظری مدل، اعتبارسنجی تجربی و ارزیابی انسجام نظری مدل و غنی‌سازی نظریه تشریح شدند.

**نتیجه‌گیری:** یکی از دلایل اصلی ضرورت حسابرسی پایداری برای شرکت‌ها، این است که می‌تواند ضمن کمک به شناسایی ناکارآمدی‌ها در عملیات شرکت، صرفه‌جویی مالی ایجاد کند. حسابرسی پایداری می‌تواند فرصت‌هایی را برای ذخیره انرژی، کاهش ضایعات یا ذخیره آب شناسایی کند. شرکت‌ها با پیاده‌سازی تغییرات در جهت کاهش اثر زیست‌محیطی خود، می‌توانند در صورت‌حساب‌ها صرفه‌جویی کنند و هزینه‌های عملیاتی عمومی را کاهش دهند. همچنین، حسابرسی پایداری می‌تواند به شرکت‌ها در حفظ مجوز اجتماعی فعالیت کمک کند. مصر ف‌کنندگان به‌طور روزافزون از آثار تصمیم‌های خرید خود بر محیط زیست و اجتماع آگاه می‌شوند. شرکت‌ها با بهبود رویه‌های پایداری خود، می‌توانند اعتبارشان را ارتقا دهند و برای مشتریان، کارکنان و دیگر ذی‌نفعان اعتماد ایجاد کنند.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسی پایداری، حسابداری پایداری، شفافیت پایدار، صنعت خرده‌فروشی.

**استناد:** ابراهیمی کردلر، علی (۱۴۰۴). ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی. *مدیریت بازرگانی*، ۱۷(۲)، ۶۳۳-۶۶۸.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۳۰

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۳/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۰

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۳/۱۰

doi: <https://doi.org/10.22059/JIBM.2025.395678.4982>

مدیریت بازرگانی، ۱۴۰۴، دوره ۱۷، شماره ۲، صص. ۶۶۸-۶۳۳

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

## مقدمه

صنعت خرده‌فروشی با توجه به وسعت و گستره کارکردی آن، بر معیشت و خریدهای روزمره مردم، بیشترین تأثیر را بر جامعه می‌گذارد و حجم چشمگیری از تراکنش‌های معامله و خرید را برعهده دارد. فروشگاه‌های زنجیره‌ای، یکی از کسب‌وکارهای مطرح در این صنعت است که هر روز بر تعداد این فروشگاه‌ها افزوده می‌شود و اهمیت این صنعت بر مشتریان و ارتقای رفاه در جامعه محرز است (بهمنی، آقایی و آقایی، ۱۳۹۵). برآورد میزان فروش جهانی این صنعت، حاکی از رشد ۵/۴ درصدی و رقمی بیش از ۳۰ تریلیون دلار در سال جاری است (کورت<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). آمار رسمی و معتبری از گردش مالی این صنعت در ایران وجود ندارد؛ ولی بر اساس آخرین گزارش‌های منتشر شده اتحادیه، گردش مالی صنعت خرده‌فروشی ایران در سال ۱۴۰۰، حدود ۹۲۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده که سهم فروشگاه‌های زنجیره‌ای ۱۰ درصد و مابقی، به خرده‌فروشی‌های کوچک و سنتی مربوط بوده است (برومیده، الف پور تراکمه، نظری و آقایی، ۱۴۰۳).

پایداری لزوماً مقرون به‌صرفه نیست؛ اما می‌تواند به مزایای مالی بلندمدت منجر شود؛ اما خرده‌فروشان باید راهی برای ایجاد تعادل بین پایداری و سودآوری پیدا کنند. مصرف‌کنندگان با برندهایی که آن‌ها را مسئول می‌دانند، احساس نزدیکی بیشتری می‌کنند. مطالعه‌ای توسط دانشگاه نیویورک استرن نشان می‌دهد که محصولات که برچسب سازگار با محیط زیست دارند، ۵/۶ برابر بیشتر از برندهایی که چنین برچسبی ندارند، فروش داشته‌اند. علاوه بر این شیوه‌های پایدار، می‌توانند هزینه‌ها را در طول زمان کاهش دهند. یکی از راه‌ها می‌تواند کاهش انرژی مورد استفاده در فروشگاه‌ها باشد. فروشگاه می‌تواند از سیستم‌های روشنایی و گرمایشی کم‌مصرف استفاده کند و هزینه‌ها را به‌شکل چشمگیری کاهش دهد. کاهش ضایعات و افزایش مدیریت منابع، می‌تواند به استفاده کارآمدتر از مواد منجر شود. خرده‌فروشی که پایداری را پذیرفته‌اند، نه تنها محیط زیست را حفظ می‌کنند، بلکه سود خود را نیز افزایش می‌دهند (هسیائو، د ویلیرز، هورنر و اوستویزن<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲).

پایداری به‌عنوان اولویت حیاتی برای سازمان‌های تولیدی در حال ظهور است؛ زیرا آن‌ها تعادل بین نظارت بر محیط زیست، مسئولیت اجتماعی و رشد اقتصادی را مدیریت می‌کنند. سهم چشمگیری از بخش تولید در مصرف جهانی منابع و تأثیرهای زیست‌محیطی، آن را در معرض بررسی دقیق‌تر ذی‌نفعان قرار داده است که خواستار پاسخ‌گویی و هم‌سویی با اهداف توسعه پایدار هستند. این عوامل سازمان‌ها را به اتخاذ شیوه‌های پایدار برای کاهش خطر، بهبود اعتبار برند و اطمینان از دوام بلندمدت سوق می‌دهد. پایداری در سیستم تولید، «توانایی فرایندها، سیستم‌ها و عملیات تولید برای تأمین نیازهای فعلی، بدون به خطر انداختن توانایی نسل‌های آینده برای تأمین نیازهای خود» تعریف می‌شود. این شامل ادغام ملاحظات زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی در تمام جنبه‌های فعالیت‌های تولیدی برای اطمینان از دوام بلندمدت و به حداقل رساندن اثرهای منفی بر محیط زیست، جامعه و اقتصاد است (مولداوسکا و ولو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷).

مفهوم پایداری در صنعت خرده‌فروشی، تمرکز بر شیوه‌های سازگار با محیط زیست و جامعه است. این کار باید

1. Korte

2. Hsiao, de Villiers, Horner &amp; Oosthuizen

3. Moldavska &amp; Welo

ضمن حفظ رشد اقتصادی انجام شود. خرده‌فروشان باید از منابع خود به‌طور کارآمد استفاده کنند و تأثیر زیست‌محیطی خود را به حداقل برسانند؛ زیرا مصرف‌کنندگان آگاه به محیط زیست، خواستار شیوه‌های پایدار و اخلاقی هستند. یک نظرسنجی نشان داد که ۷۳ درصد از مصرف‌کنندگان جهانی، آماده تغییر الگوهای مصرف خود برای کاهش تأثیر بر محیط زیست هستند. وقتی دربارهٔ صنعت خرده‌فروشی صحبت می‌شود، ردپای زیست‌محیطی اهمیت می‌یابد. سازمان ملل گزارش می‌دهد که این صنعت، به تنهایی مسئول ۱۰ درصد از انتشار کربن جهانی است. این صنعت همچنین به دلیل بسته‌بندی اضافی و موجودی فروخته نشده، مسئول ضایعات عظیم است. پیش از این، صنعت خرده‌فروشی بر رشد و سودآوری متمرکز بود و توجه زیادی به پایداری نداشت. اخیراً، شرکت‌ها متوجه تغییر شایان توجهی در نحوهٔ درک تأثیرهای زیست‌محیطی و اجتماعی خود شده‌اند. خرده‌فروشان با چالش‌های زیست‌محیطی مختلفی روبه‌رو هستند که عبارت‌اند از: مدیریت پسماند، ردپای کربن و کاهش منابع. گزارشی از الن مک‌آرتور بیان می‌کند که تقریباً یک کامیون زبالهٔ پارچه، در هر ثانیه به محل‌های دفن زباله ریخته می‌شود. علاوه‌براین، انرژی مصرف شده توسط فروشگاه‌ها و خدمات حمل‌ونقل مورد استفاده در زنجیرهٔ تأمین، بر تغییرات اقلیمی تأثیر می‌گذارد. تأثیرهای منفی مشابه در فروشگاه‌های بزرگ خرده‌فروشی مانند الومارت و آمازون که در حال تأمین انرژی تجدیدپذیر و طراحی مجدد شبکه‌های زنجیرهٔ تأمین خود هستند، شایان توجه بوده است. برای مثال، هدف الومارت این است که انتشار گازهای گلخانه‌ای را در طول فعالیت خود تا سال ۲۰۴۰ به صفر برساند. لجستیک و حمل‌ونقل ارائه شده توسط بسیاری از تأمین‌کنندگان مختلف نیز از عوامل مهم تأثیر خرده‌فروشان بر محیط زیست است. محصولات در مسافت‌های طولانی جابه‌جا می‌شود و این جابه‌جایی باعث می‌شود که گازهای گلخانه‌ای زیادی از کامیون‌های باری، کشتی‌ها و هواپیماها منتشر شود. روند رو به رشدی برای کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای حمل‌ونقل وجود دارد که با تهیهٔ محل یا بهبود روش‌های حمل‌ونقل انجام می‌شود. برای مثال، IKEA متعهد شده است که تا سال ۲۰۲۵، تمام وسایل نقلیهٔ تحویل را برقی خواهد کرد تا سطح انتشار گازهای گلخانه‌ای خود را به حداقل برساند (مالیک، ایگان، دو پلسیس و لنزن، ۲۰۲۱).

برخی از دغدغه‌های پایداری اجتماعی و اخلاقی عبارت‌اند از: نیروی کار، تجارت عادلانه و استانداردهای پرداخت. بسیاری از محصولاتی که توسط خرده‌فروشان عرضه می‌شود، در کشورهای در حال توسعه تولید می‌شود. این کشورها جاهایی هستند که با کارگران بدرفتاری می‌کنند، به آن‌ها دستمزد کمی پرداخت می‌کنند یا از آن‌ها سوءاستفاده می‌کنند؛ در نتیجه، اکثر خرده‌فروشان، سیاست‌های تجارت عادلانه و منابع اخلاقی را پذیرفته‌اند. برخی از شرکت‌ها مانند پاتاگونیا و اورلین وضعیت تأمین‌کنندگان خود را افشا کرده‌اند. آن‌ها اطمینان حاصل می‌کنند که با کارکنانشان منصفانه رفتار می‌شود. نقش مسئولیت اجتماعی شرکتی در مدیریت تعامل سازمان‌های خرده‌فروشی با سهام‌دارانشان بسیار تأثیرگذار است. تبلیغ‌کنندگانی که مسئولیت اجتماعی شرکتی را در اولویت قرار می‌دهند، لزوماً سود خود را با مردم به اشتراک می‌گذارند. این کار با کمک به خیریه، ترویج مشاغل محلی و آگاهی مصرف‌کنندگان انجام می‌شود. برای مثال، استارباکس بر قهوه با منبع اخلاقی و افزایش درآمد کشاورزان در مناطق تولید قهوه تمرکز دارد. آن‌ها همچنین از طریق

برنامه‌های مختلف از جوامع حمایت می‌کنند (هوریچ، شالتگر و فریمن<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). کسب‌وکارهای خرده‌فروشی می‌توانند شیوه‌های پایدار را برای کاهش تأثیرهای زیست‌محیطی، کاهش هزینه‌ها و برآورده کردن تقاضاهای رو به رشد مصرف‌کنندگان برای راه‌حل‌های سازگار با محیط زیست اتخاذ کنند. پایداری خرده‌فروشی به شیوه‌ها و استراتژی‌های مسئولانه زیست‌محیطی، اخلاقی اجتماعی و اقتصادی، در سراسر عملیات خرده‌فروشی اشاره دارد. پایداری در خرده‌فروشی شامل کاهش ضایعات، به حداقل رساندن انتشار کربن، حمایت از نیروی کار اخلاقی، بهبود شفافیت زنجیره تأمین و ارائه محصولات سازگار با محیط زیست در عین حفظ سودآوری و افزایش تجربه مشتری است (کرب، پولوایا، افراسینی و ژرژسکو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

آگاهی عمومی از محیط زیست در اوایل دهه ۱۹۶۰ افزایش یافت؛ زیرا مردم تلاش کردند تا پیامدهای گسترده اقدامات انسان بر سیستم‌های طبیعی را تشخیص دهند. دهه‌های بعدی با کنفرانس استکهلم ۱۹۷۲ و گزارش برانتلند در سال ۱۹۸۷، شاهد تغییر در تفکر بودند که هر دو از توسعه اقتصادی سودآور و سازگار با محیط زیست حمایت می‌کردند. اهمیت پایداری در خرده‌فروشی فقط اخلاق اجتماعی را پوشش نمی‌دهد. همچنین از طرق مختلف برای شرکت‌ها مفید است (آپوهامی و تاشاکور<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷):

- بهره‌وری عملیاتی و صرفه‌جویی در هزینه. تهیه مواد پایدار، تجمیع محموله‌ها و برنامه‌ریزی مسیرها، کل زنجیره تأمین را بهینه می‌کند. این موارد همچنین به صرفه‌جویی شایان توجهی در هزینه‌ها، به حداقل رساندن هزینه‌های صرف شده برای تولید زباله، مصرف انرژی و استفاده از آب منجر می‌شود.
  - کاهش ریسک و انطباق بهبود یافته. داشتن یک استراتژی پایداری خرده‌فروشی، شرکت را در برابر آینده مقاوم می‌کند و آن را در برابر اختلالات، کمبود منابع و اثرات تغییرات اقلیمی مقاوم‌تر می‌سازد. همچنین خطر جریمه‌ها و پیامدهای قانونی را در مواجهه با مقررات زیست‌محیطی و استانداردهای صنعتی در حال تحول به حداقل می‌رساند.
  - افزایش شهرت برند و وفاداری مشتری. هم‌سویی با ارزش‌های پایداری با مصرف‌کنندگانی که اخلاق و مسئولیت‌پذیری زیست‌محیطی را در اولویت قرار می‌دهند، طنین‌انداز می‌شود. سازمان‌هایی که روندهای پایداری خرده‌فروشی را دنبال می‌کنند، می‌توانند در بازار مزیت رقابتی کسب کنند.
- قوانین اتحادیه اروپا، شرکت‌های بزرگ و شرکت‌های فهرست‌شده در بورس را ملزم می‌کند که گزارش‌های منظمی در مورد خطرهای اجتماعی و زیست‌محیطی که با آن مواجه هستند و چگونگی تأثیر فعالیت‌هایشان بر مردم و محیط زیست منتشر کنند. قانون اتحادیه اروپا، شرکت‌هایی با اندازه بالاتر از حد مشخص را ملزم کرده است که تمام اطلاعاتی را که آن‌ها به عنوان خطر یا فرصت‌های ناشی از مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی می‌بینند و همچنین، تأثیری را که فعالیت‌های آن‌ها بر مردم و محیط زیست می‌گذارد، افشا کنند. این امر به سرمایه‌گذاران، سازمان‌های جامعه مدنی،

1. Horisch, Schaltegger &amp; Freeman

2. Carp, Păvăloaia, Afrăsinei &amp; Georgescu

3. Appuhami &amp; Tashakor

مصرف‌کنندگان و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند تا عملکرد پایداری شرکت‌ها را به‌عنوان بخشی از توافق سبز اروپا ارزیابی کنند. اولین شرکت‌هایی که مشمول دستورالعمل گزارش‌دهی پایداری شرکت‌ها (CSRD)<sup>۱</sup> می‌شوند، باید برای اولین بار در سال مالی ۲۰۲۴، برای گزارش‌های منتشر شده در سال ۲۰۲۵، قوانین جدید را اعمال کنند. از جمله موارد دیگر، این بسته پیشنهاد می‌کند که CSRD فقط برای بزرگ‌ترین شرکت‌ها (شرکت‌هایی با بیش از ۱۰۰۰ کارمند) اعمال شود و تعهدهای گزارش‌دهی پایداری را بر شرکت‌هایی متمرکز کند که احتمالاً بیشترین تأثیر را بر مردم و محیط زیست دارند. علاوه‌براین، تلاش می‌کند تا اطمینان حاصل شود که الزامات گزارش‌دهی در شرکت‌های بزرگ، شرکت‌های کوچک‌تر را در زنجیره‌های ارزش خود تحت فشار قرار نمی‌دهد (آمینا و اسرا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). با پیوستن ۱/۸ میلیارد نفر به طبقه مصرف‌کننده جهانی تا سال ۲۰۲۵، انتظارات مصرف‌کننده در مورد پایداری همچنان رو به افزایش است. پژوهش‌های گارتنر نشان داد که معیارهای پایداری در طرح‌های سرمایه‌گذاری تا سال ۲۰۲۶، به رویه استاندارد برای مدیران ارشد مالی تبدیل خواهد شد و ۳۰ درصد از کل بودجه بازارهای سرمایه بدهی، به سمت ابتکارات ESG<sup>۳</sup> هدایت می‌شود. داده‌های مک‌کینزی و شرکا همچنین احتمال تقاضای مصرف‌کنندگان برای پایداری بیشتر از برندها را با تأکید بر تولید سازگار با محیط زیست، استفاده از انرژی‌های تجدیدپذیر و زنجیره‌های تأمین حلقه بسته نشان می‌دهد. شفافیت در تأمین منابع، تولید و رویه‌های شرکتی به یک انتظار پایه تبدیل شده است و برندهایی که رویه‌های اخلاقی را نشان می‌دهند، با اعتماد و ترجیح مصرف‌کننده پاداش می‌گیرند (بوآلای و العجمی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹). چشم‌انداز نظارتی برای پایداری در حال تحول است و دستورالعمل‌هایی مانند دستورالعمل گزارش‌دهی پایداری شرکتی ردیابی و گزارش‌دهی جامع از تأثیرات زیست‌محیطی را الزامی می‌کنند. در حالی که مقررات در معرض بررسی و تأخیر هستند، اهمیت و ارزش مدیریت و گزارش‌دهی پایداری همچنان حیاتی است. صرف نظر از تغییر جدول زمانی، انتظارات مصرف‌کننده و سرمایه‌گذار همچنان نیاز به شیوه‌های پایدار قوی را افزایش می‌دهد (ارگن، کالاس و اسمیرشچ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷).

در دنیای کنونی، پایداری تنها یک واژه پُرآوازه نیست، بلکه جنبه‌ای حیاتی از عملیات کسب‌وکار است. حسابرسی پایداری، ابزاری قدرتمند است که شرکت‌ها را برای ارزیابی عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی خود و شناسایی فرصت‌های بهبود رویه‌های پایداری، توانمند می‌سازد. از این رو، در پژوهش حاضر به بررسی موضوع حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی پرداخته می‌شود و تلاش می‌شود با به‌کارگیری مجموعه‌ای از روش‌های توصیفی و کیفی، مهم‌ترین معیارهای اثرگذار بر میزان مقاومت در برابر اجرای این طرح شناسایی و با مدل‌سازی تبیین‌کننده‌های این پدیده، راه‌کارهایی برای بهبود عملکرد و اثربخشی شرکت‌های خصوصی در صنعت خرده‌فروشی ارائه شود. در پژوهش حاضر، الگوی ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی تحلیل و بررسی می‌شود تا از نتایج آن، به‌عنوان الگوی راهنمایی برای شناسایی عوامل حسابرسی پایداری استفاده شود.

1. Corporate Sustainability Reporting Directive

2. Amina & Esra

3. Environmental, social, and corporate governance

4. Buallay & Al-Ajmi

5. Ergen, Calás & Smircich

## پیشینه نظری پژوهش

هوش مصنوعی، اینترنت اشیا و بلاکچین، در حال تغییر شکل ابتکارهای پایداری در صنعت خرده‌فروشی هستند. هوش مصنوعی، به خرده‌فروشان در پردازش و ارزیابی کلان‌داده‌ها کمک می‌کند تا پتانسیل صرفه‌جویی در انرژی، بهینه‌سازی زنجیره تأمین و به حداقل رساندن منابع را بیابند. دستگاه‌های اینترنت اشیا، امکان نظارت بر مصرف انرژی را در زمان واقعی فراهم می‌کنند، در حالی که بلاکچین با تأیید ادعاهای پایداری محصولات، شفافیت در زنجیره‌های تأمین را افزایش می‌دهد. در صنعت خرده‌فروشی، می‌توان از مدیریت زنجیره تأمین برای نظارت بر کل فرایند جریان مواد از منبع تا خرده‌فروش استفاده کرد. به این ترتیب، می‌توان به مسائل اخلاقی مانند شیوه‌های تولید ضعیف که اثرهای نامطلوبی بر محیط زیست دارند، رسیدگی کرد. ابزارهای دیجیتال همچنین خرده‌فروشان را قادر می‌سازند تا اثرهای خود را بر محیط زیست مدیریت کنند و آن‌ها را به حداقل برسانند. پیشرفت‌های تکنولوژیکی مانند محاسبه‌گرهای ردپای کربن، سیستم‌های مدیریت موجودی و ابزارهای کاهش ضایعات به ردیابی معیارهای پایداری در زمان واقعی کمک می‌کنند. با اتخاذ این فناوری‌ها، تصمیم‌گیری بهتر برای کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای و ضایعات و در عین حال افزایش کارایی برای خرده‌فروشان آسان‌تر می‌شود (لوزانو، باریرو جن و زفر<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱).

روندهای مصرف‌کننده به پایداری منجر می‌شوند. واضح است که مصرف‌کنندگان، به‌ویژه نسل Z و نسل هزاره، خواستار تغییر روند خرده‌فروشان هستند. مصرف‌کنندگان این نسل‌ها تمایل دارند که هوشیارتر باشند و از خرید از شرکت‌هایی که رویه‌های منفی دارند، خودداری کنند. این امر در مطالعه اخیر که نشان می‌دهد حدود ۷۳ درصد از مصرف‌کنندگان نسل Z مایل به صرف پول بیشتر برای محصولات سبز هستند، مشهود است. این تقاضای رو به رشد، خرده‌فروشان را ملزم می‌کند که در مورد زنجیره تأمین، کالاهای موجود در انبار و نحوه بازاریابی آن‌ها فکر کنند. تغییر کلی در پایداری همچنین در افزایش نگرانی برای بسته‌بندی سبز، کالاهای بازیافتی و محصولاتی که روی حیوانات آزمایش نمی‌شوند، مشاهده می‌شود. مشاغلی که به‌طور مداوم محصولات بی‌کیفیت را به مشتریان خود ارائه می‌دهند، احتمالاً آن‌ها را به برندهایی که اخلاقی و شفاف عمل می‌کنند، واگذار خواهند کرد. تغییرات نظارتی و انطباق در سال ۲۰۲۵، مقررات جدید صنعت خرده‌فروشی را تغییر شکل خواهند داد. دستورالعمل گزارش‌دهی پایداری شرکتی و دستورالعمل بررسی دقیق پایداری شرکتی، شرکت‌ها را ملزم به افشای داده‌های پایداری و رسیدگی به خطرات حقوق بشر و محیط زیست می‌کنند. کمیسیون توسعه و بهبود محصولات بر شفافیت در انتشار کربن، مصرف انرژی و ضایعات تمرکز دارد. کمیسیون توسعه و بهبود محصولات تضمین می‌کند که شرکت‌ها اثرهای منفی را در زنجیره‌های تأمین خود شناسایی و از آن‌ها جلوگیری کنند. عدم رعایت این قوانین ممکن است به جریمه و آسیب به اعتبار منجر شود. خرده‌فروشان باید با پیاده‌سازی سیستم‌های قوی انطباق با قوانین، پیشرو باشند. ابزارهایی مانند گذرنامه‌های دیجیتال محصول، به رعایت مقررات کمک می‌کنند و مصرف‌کنندگان را در مورد ردپای اخلاقی و زیست‌محیطی یک محصول آگاه می‌کنند (امجد و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱).



### استراتژی‌هایی برای افزایش پایداری در خرده‌فروشی

اجرای مدیریت زنجیره تأمین پایدار: مدیریت زنجیره تأمین پایدار مستلزم آن است که سازمان‌ها منابعی را به‌دست آورند که با کره زمین سازگار باشند. این مواد شامل پنبه ارگانیک یا پارچه‌های بازیافتی است. به‌طور مثال، برندهایی مانند پاتاگونیا اطمینان حاصل می‌کنند که مواد اولیه پوشاک پایدار هستند. این امر در مقایسه با مواد معمولی مورد استفاده، مصرف آب و آلودگی را کاهش می‌دهد. همچنین کاهش تأثیر زیست‌محیطی در زنجیره تأمین مهم است. خرده‌فروشان باید مسیرهای حمل‌ونقل را بهینه کنند، از وسایل حمل‌ونقل کارآمد استفاده کنند و از بسته‌بندی بیش از حد خودداری کنند. تدارکات محلی یکی از روش‌های معرفی این رویکرد است. این امر زنجیره تأمین را کوتاه می‌کند و انتشار کربن را کاهش می‌دهد. IKEA همچنین به‌طور فعال از کامیون‌های برقی برای کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای در حین تحویل استفاده می‌کند (بیلال، چن و کومال<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸).

اتخاذ رویه‌های خرده‌فروشی سازگار با محیط زیست: خرده‌فروشان می‌توانند با اطمینان از کارآمدی فروشگاه‌هایشان از نظر انرژی و همچنین کاهش ضایعات، به‌سمت سبز شدن پیش بروند. این می‌تواند شامل استفاده از روشنایی کم‌مصرف، نصب پنل‌های خورشیدی و بازیافت ضایعات باشد. برای مثال، والمارت مصرف انرژی خود را کاهش داده و از چراغ‌های LED در فروشگاه‌ها و انبارها استفاده کرده است. از این طریق، سالانه میلیون‌ها دلار در مصرف انرژی صرفه‌جویی می‌کند. به همین دلیل است که فناوری یکی از محرک‌های کلیدی تغییر برای توسعه پایدار است. خرده‌فروشان می‌توانند از ترموستات‌ها، چراغ‌های حسگر حرکتی و سیستم‌های مدیریت انرژی استفاده کنند. فناوری همچنین راه‌حلی برای نظارت و پیگیری عملکرد ارائه می‌دهد و به خرده‌فروشان اجازه می‌دهد تا اهداف را تعیین کرده و پیشرفت را اندازه‌گیری کنند. آمازون «تعهدنامه سازگار با آب‌وهوا» را راه‌اندازی کرد و از محصولاتی که گواهی‌نامه‌های پایداری دارند، پشتیبانی می‌کند. به این ترتیب، مشتریان می‌توانند خریدهای سازگار با محیط زیست بیشتری انجام دهند (بیلال و همکاران، ۲۰۱۸).

طراحی و بسته‌بندی محصول پایدار: طراحی محصول پایدار بر طراحی محصولات بادوام، با استفاده از مواد قابل بازیافت یا زیست‌تخریب‌پذیر تمرکز دارد. آدیداس در حال نوآوری در تولید کفش‌هایی است که مواد آن‌ها از پلاستیک‌های اقیانوسی گرفته شده است. رویکرد دیگر شامل طراحی محصول مدولار است که در آن اشیاء می‌توانند معامله، تعمیر یا بازیافت شوند. این امر نیاز به مواد جدید را کاهش می‌دهد. برای مثال، پایداری را می‌توان در نحوه بسته‌بندی محصولات پیاده‌سازی کرد. سوپرمارکت‌ها امروزه استفاده از بسته‌بندی یا استفاده از موادی مانند کاغذ یا پلاستیک‌های زیست‌تخریب‌پذیر را کاهش می‌دهند. به‌طور مثال، لوازم آرایشی Lush به محصولات «بدون پوشش» روی آورده است. محصولاتی که بدون بسته‌بندی، اما در جعبه فروخته می‌شوند تا مصرف بسته‌بندی‌های یک‌بار مصرف کاهش یابد. استراتژی دوم، درگیر کردن مصرف‌کنندگان است تا آن‌ها اهمیت چنین محصولات پایداری را درک کنند (بیلال و همکاران، ۲۰۱۸).

### جنبه‌های کلیدی چارچوب حسابرسی پایداری

در اینجا به برخی از جنبه‌های کلیدی چارچوب حسابرسی پایداری اشاره می‌شود:

- **تعریف اهداف و دامنه حسابرسی:** گام اول در ایجاد یک چارچوب حسابرسی پایداری، تعریف اهداف و دامنه حسابرسی است. این شامل تعیین این است که کدام جنبه‌های عملکرد پایداری حسابرسی ارزیابی می‌شوند و چه محدوده زمانی پوشش داده می‌شود.
  - **شناسایی شاخص‌های کلیدی عملکرد:** مرحله بعدی شناسایی KPIهایی است که برای اندازه‌گیری عملکرد پایداری استفاده می‌شوند. این شاخص‌ها باید مرتبط، قابل اندازه‌گیری و هماهنگ با اهداف حسابرسی باشند.
  - **جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها:** هنگامی که KPIها شناسایی شدند، گام بعدی جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها برای اندازه‌گیری عملکرد در برابر KPIها است. این می‌تواند شامل جمع‌آوری داده‌ها از منابع مختلف مانند گزارش‌های مالی، سوابق زیست‌محیطی و نظرسنجی‌های اجتماعی باشد.
  - **ارزیابی عملکرد در برابر معیارها:** پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، گام بعدی ارزیابی عملکرد در برابر معیارهای از پیش تعیین شده است. این می‌تواند شامل مقایسه عملکرد با استانداردهای صنعت، عملکرد رقبا یا اهداف داخلی باشد.
  - **شناسایی زمینه‌های بهبودپذیر:** بر اساس ارزیابی عملکرد، گام بعدی شناسایی زمینه‌های بهبودپذیر است. این می‌تواند شامل شناسایی زمینه‌هایی باشد که عملکرد پایداری کمتر از حد انتظار است یا جایی که فرصت‌هایی برای بهبود وجود دارد.
  - **توسعه و اجرای برنامه‌های بهبود:** پس از شناسایی زمینه‌های بهبودپذیر، گام بعدی توسعه و اجرای برنامه‌های بهبود است. این برنامه‌ها باید به‌طور خاص برای پرداختن به زمینه‌های شناسایی شده بهبودپذیر طراحی شوند و باید یک جدول زمانی برای اجرا داشته باشند.
  - **نظارت و گزارش‌دهی در مورد پیشرفت:** گام نهایی نظارت و گزارش‌دهی در خصوص پیشرفت اجرای برنامه‌های بهبود است. این باید به‌طور منظم برای اطمینان از اینکه برنامه‌ها مؤثر هستند و پیشرفت در جهت اهداف پایداری حاصل می‌شود انجام شود (زیمون، آریان‌پور و صالحی، ۲۰۲۲).
- به‌طور خلاصه، یک چارچوب حسابرسی پایداری ابزار ارزشمندی برای سازمان‌هایی است که می‌خواهند عملکرد پایداری خود را ارزیابی و بهبود بخشند. با دنبال کردن رویکردی ساختاریافته برای حسابرسی، سازمان‌ها می‌توانند به‌طور مؤثر مسائل مربوط به پایداری را شناسایی و مدیریت کرده و عملکرد کلی خود را در برابر نتایج زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی بهبود بخشند.

## آینده صنعت خرده‌فروشی با رویکرد پایداری

پایداری در دنیای خرده‌فروشی امروز به یک ضرورت تبدیل شده است تا یک انتخاب. پیامدهای خرده‌فروشی بر محیط زیست شامل زباله و انتشار کربن و موارد دیگر است. مصرف‌کنندگان به‌طور فزاینده‌ای از مشاغل مختلف انتظار مسئولیت‌پذیری و پایداری شرکتی بیشتری دارند. قوانین جدید مانند CSRD و CSDDD از نظر انطباق با قوانین، فشار بیشتری را ایجاد می‌کنند و پایداری را بیش از یک مزیت تجاری، بلکه یک الزام قانونی می‌کنند. بر اساس مدیریت زنجیره تأمین، عملیات سبز و افشای اطلاعات زیست‌محیطی، خرده‌فروشان قادرند تا تأثیر خود را بر محیط زیست به حداقل برسانند و ارزش برند خود را افزایش دهند. خرده‌فروشان باید همین حالا اقدام کنند. ابتدا، فعالیت‌های توسعه پایدار فعلی سازمان خود را ارزیابی کنند؛ چه هدف کاهش مصرف انرژی باشد و چه ارتقای استانداردهای کار، باید سنجش‌پذیر باشند. کربن تریل<sup>۱</sup> می‌تواند با راه‌حل‌هایی مانند حسابداری کربن یا گذرنامه‌های محصول برای ردیابی بهبود کمک کند. همه باید گرد هم آیند و برای پایداری تلاش کنند، نه به‌عنوان یک روند، بلکه به‌عنوان آینده (بویرال، هراس سائزبیتوریا، برادرتون و برنارد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

**دوین نقشه راه پایداری:** خرده‌فروشان برای گنجاندن پایداری در عملیات خود به یک استراتژی روشن نیاز دارند. اولین گام، تعیین اهداف قابل اندازه‌گیری مانند کاهش انتشار کربن به میزان ۲۰ درصد در پنج سال یا تغییر به بسته‌بندی ۱۰۰ درصد بازیافتی است. پس از تعیین این اهداف، خرده‌فروشان باید پیشرفت خود را با استفاده از شاخص‌های کلیدی عملکرد پیگیری کنند. این امر امکان ارزیابی و تنظیمات منظم را برای اطمینان از موفقیت بلندمدت فراهم می‌کند. در مرحله بعد، ادغام پایداری در تمام بخش‌های کسب‌وکار، از طراحی محصول گرفته تا خدمات مشتری، مهم است. خرده‌فروشان باید زنجیره‌های تأمین خود را ارزیابی کنند، منابع پایدار را پیاده‌سازی کنند و شیوه‌های اقتصاد چرخشی مانند بازیافت و استفاده مجدد از محصول را اتخاذ کنند.

**مشارکت ذی‌نفعان در تلاش‌های پایداری:** تلاش‌های پایداری نیاز به همکاری همه جانبه دارد. خرده‌فروشان باید کارمندان، تأمین‌کنندگان و مشتریان را در استراتژی‌های خود درگیر کنند. کارمندان می‌توانند با شرکت در برنامه‌های پایداری یا پیشنهاد بهبود فرایند، از ابتکارات سبز حمایت کنند. تأمین‌کنندگان باید به استانداردهای بالای اخلاقی و زیست‌محیطی پایبند باشند و اطمینان حاصل کنند که در اهداف کلی پایداری شرکت مشارکت دارند. مصرف‌کنندگان نیز نقش حیاتی دارند. خرده‌فروشان می‌توانند از ابزارهای دیجیتال مانند نظرسنجی‌های مشتری یا تعامل در رسانه‌های اجتماعی برای اطلاع‌رسانی در مورد تلاش‌های پایداری و دریافت بازخورد استفاده کنند. این امر وفاداری به برند را تقویت می‌کند و مشتریان را به انتخاب‌های پایدار تشویق می‌کند و تأثیر ابتکارهای پایداری خرده‌فروشی را بیشتر می‌کند (بویرال و همکاران، ۲۰۱۹).

1. <https://carbontrail.net/blog/a-guide-to-sustainable-retail-industry-2024/>

2. Boiral, Heras-Saizarbitoria, Brotherton & Bernard

### اجزای کلیدی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

اجرای پایداری در صنعت خرده‌فروشی شامل عناصر مختلفی برای تقویت یک مدل کسب‌وکار سازگار با محیط زیست و مسئولانه اجتماعی است. هر یک از این عناصر در به حداقل رساندن تأثیرات زیست‌محیطی و پیشبرد اهداف پایداری حیاتی هستند. در ادامه به اجزایی با نمونه‌های خاص پایداری خرده‌فروشی اشاره شده است:

**منبع‌یابی اخلاقی و شفافیت زنجیره تأمین:** احترام به حقوق کار، استانداردهای زیست‌محیطی و اصول تجارت عادلانه هنگام تهیه مواد و محصولات حیاتی است. شرکت پوشاک و تجهیزات فضای باز پاتاگونیا نقشه‌های زنجیره تأمین دقیقی را با گزارش‌دهی قوی پایداری خرده‌فروشی ایجاد می‌کند و شفافیت را در هر مرحله برجسته می‌کند.

**بهره‌وری انرژی و پذیرش انرژی‌های تجدیدپذیر:** گذشته از بهینه‌سازی مصرف انرژی برای کاهش ضایعات، شرکت‌ها باید انرژی‌های تجدیدپذیر (مانند انرژی خورشیدی، باد، زمین‌گرمایی و غیره) را در عملیات خود ادغام کنند تا سهم خود را در انتشار گازهای گلخانه‌ای کاهش دهند. با وجود برخی موانع، غول خرده‌فروشی والمارت قصد دارد به زودی ۱۰۰ درصد از انرژی‌های تجدیدپذیر استفاده کند.

**ابتکارهای کاهش ضایعات و بازیافت:** تشویق به بازیافت مواد (مانند بسته‌بندی، محصولات فروخته نشده، کالاهای مرجوعی مشتری و غیره)، ضایعات تولید شده در عملیات را به حداقل می‌رساند و همچنین، به سرریز شدن محل‌های دفن زباله و آلودگی محیط زیست می‌پردازد. IKEA، خرده‌فروش مبلمان مشهور جهانی، اکنون خدمات پس‌گیری برای نوسازی یا بازیافت مبلمان قدیمی ارائه می‌دهد.

**طراحی و بسته‌بندی پایدار محصول:** طراحی پایدار محصولات به معنای ایجاد کالاهایی است که از منابع کمتری استفاده می‌کنند و دوام بیشتری دارند. بسته‌بندی، رایج‌ترین منبع پلاستیک‌های یک‌بار مصرف، نیز باید از مواد قابل بازیافت یا زیست‌تخریب‌پذیر ساخته شود. شرکت محصولات شوینده سونت جنریشن<sup>۱</sup> از کیسه‌های قابل بازیافت، بطری‌های پلی‌اتیلن با چگالی بالا و بسته‌بندی‌های کاغذی استفاده می‌کند که برای مصرف‌کنندگان آگاه به محیط زیست جذاب است.

**شیوه‌های اقتصاد چرخشی:** اقتصاد چرخشی بر حفظ محصولات و مواد در حال استفاده از طریق فروش مجدد، تعمیر و بازیافت برای افزایش چرخه عمر آن‌ها و کاهش ضایعات تأکید دارد. غول فناوری، اپل، یک برنامه معاوضه و بازیافت ارائه می‌دهد و برای مشتریانی که محصولات جدید خریداری می‌کنند، اعتبار اضافی اضافه می‌کند.

**مشارکت کارکنان و مشتریان در تلاش‌های پایداری:** ذی‌نفعان شرکای حیاتی در اهداف پایداری سازمان هستند. آموزش کارمندان و مشتریان در مورد شیوه‌های سازگار با محیط زیست، باعث تغییر رفتار می‌شود و آن‌ها را به انتخاب‌های بهتر در خرید ترغیب می‌کند. شرکت چندملیتی قهوه استارباکس، به مشتریانی که لیوان‌های قابل استفاده مجدد خود را بیاورند، تخفیف می‌دهد (استاچزینی، ملونی و لای<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

1. Seventh Generation

2. Stacchezini, Melloni & Lai

## فرایند پیاده‌سازی پایداری در خرده‌فروشی

اجرای پایداری خرده‌فروشی نیازمند رویکردی ساختاریافته است که شیوه‌های سازگار با محیط زیست را در هر جنبه‌ای از کسب‌وکار ادغام کند. در زیر مراحل کلیدی برای شروع آمده است:

۱. ارزیابی عملیات فعلی و تأثیر زیست‌محیطی: درک موقعیت فعلی کسب‌وکار برای شناسایی قوت‌ها، ضعف‌ها، خطرهای بالقوه یا موجود و زمینه‌های بهبود. انجام ممیزی پایداری در حوزه‌های خاص (به‌طور مثال، انرژی، ضایعات، انتشار کربن، مصرف منابع، تأثیرات چرخه عمر محصول) و مقایسه نتایج با استانداردهای صنعت و رقبا.
۲. تعریف اهداف پایداری واضح و قابل اندازه‌گیری: اهداف خاص و قابل دستیابی را تعیین کنید که با مأموریت شرکت و استانداردهای جهانی زیست‌محیطی، مانند اهداف توسعه پایدار سازمان ملل متحد (SDGs)<sup>۱</sup> هم‌سو باشند. این اهداف، تصمیم‌گیری را هدایت می‌کنند و ابتکارها را متمرکز نگه می‌دارند.
۳. تقویت تعامل و همکاری ذی‌نفعان: مشارکت ذی‌نفعان برای پایداری در صنعت خرده‌فروشی بسیار مهم است. کارمندان، تأمین‌کنندگان، سرمایه‌گذاران و مشتریان همگی در دستیابی به اهداف تعیین‌شده توسط شرکت نقش دارند. کارمندان از طریق آموزش و پرورش یاد می‌گیرند، در حالی که مصرف‌کنندگان از طریق پاداش برای انتخاب‌های سازگار با محیط زیست خود درگیر می‌شوند.
۴. اجرای شیوه‌های پایدار متناسب: گام‌های عملی، اهداف را به نتایج ملموس تبدیل می‌کنند. به چالش‌های خاص زیست‌محیطی و اجتماعی مرتبط با کسب‌وکار، مانند معرفی برنامه‌های بازیافت، اجرای شیوه‌های ساختمان‌سازی سبز، یا ارائه برنامه‌های فروش مجدد، تعمیر و اجاره برای حمایت از اقتصاد چرخشی، بپردازید.
۵. پیگیری پیشرفت و اندازه‌گیری نتایج: نظارت منظم، یک عنصر حیاتی در پایداری و سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی، تضمین می‌کند که ابتکارها مؤثر و با اهداف تعیین‌شده هم‌سو هستند. اندازه‌گیری، داده‌هایی را برای نشان دادن پیشرفت و اصلاح استراتژی‌ها فراهم می‌کند.
۶. به اشتراک گذاشتن دستاوردها برای ایجاد شفافیت: شفافیت هنگام ایجاد پایداری در بخش خرده‌فروشی ضروری است. اطلاع‌رسانی یافته‌های اولیه حسابرسی، برنامه‌های بهبود و پیشرفت از طریق وبلاگ‌های رسانه‌های اجتماعی و کمپین‌های بازاریابی، پاسخ‌گویی را برجسته می‌کند و دیگران را در صنعت به اقدام ترغیب می‌کند.
۷. سازگاری و نوآوری: بهبود مستمر در این چشم‌انداز کسب‌وکار که دائماً در حال تکامل است، حیاتی است. استراتژی‌ها باید مرتباً مورد بازنگری قرار گیرند تا اطمینان حاصل شود که شیوه‌های پایداری در خرده‌فروشی با تقاضاهای جدید بازار، تغییر مقررات و چالش‌های زیست‌محیطی مطابقت دارند (بادولاتو، دونلسون و اژه<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

در این قسمت سعی شده به تعدادی از پیشنهادها و پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با موضوع اشاره شود.

## جدول ۱. پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی

| محقق (سال)                                                  | موضوع                                                                                                                 | ابزار گردآوری   | یافته‌های پژوهش                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| بالوگانی، بوتوری، چپورز، پارکر و ریمینی <sup>۱</sup> (۲۰۲۰) | ارزیابی تجربی تأثیر تاب‌آوری و پایداری بر شرکت‌ها                                                                     | پرسش‌نامه (کمی) | نتایج نشان داد که اصول پایداری سازمانی باید دربرگیرنده تأثیرهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی عملکرد شرکت باشد که در نهایت این امر می‌تواند سلامت شرکت را بهبود بخشد و از رشد و بقای آن حمایت کند.                                                                                                                                                  |
| لین، هو، لی و نگ <sup>۲</sup> (۲۰۲۰)                        | بررسی تأثیر مثبت و منفی مسئولیت اجتماعی حساب‌رسان بر عملکرد مالی شرکت‌ها                                              | پرسش‌نامه (کمی) | نتایج نشان داد که جنبه مثبت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها باعث بهبود عملکرد مالی آن‌ها می‌شود؛ در حالی که جنبه منفی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای عملکرد مالی یک شرکت مضر است.                                                                                                                                                                             |
| کاراچه و ابراهیم <sup>۳</sup> (۲۰۱۷)                        | بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزش سهام‌داران                                         | پرسش‌نامه (کمی) | نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی از مؤثرترین راه‌هایی است که می‌تواند ارزش سهام‌داران را بهبود ببخشد و برای ارزیابی و سنجش سهام‌داران به کمیته حسابرسی وابسته هستند.                                                                                                                                                               |
| نجم‌الدینی، دسینی، خدادادی و رستمی جاز (۱۴۰۱)               | ارزیابی اثربخشی حسابداری پایداری بر اساس کارکردهای منابع انسانی سبز                                                   | پرسش‌نامه (کمی) | افشای اطلاعات سرمایه‌انسانی به‌عنوان بُعد با اهمیت حسابداری پایداری برآمده از هویت حرفه‌ای سبز، در تصمیم‌گیری بالقوه شرکت در آینده یک جزء مهم است و به نفع شرکت‌هایی است که به‌دنبال جلب رضایت تمام سرمایه‌گذاران متقاضی اطلاعات برای افزایش ارزش بازار هستند.                                                                                      |
| انورخطیبی، برادران حسن‌زاده، متقی و تقی‌زاده (۱۳۹۸)         | بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی                                             | پرسش‌نامه (کمی) | ده شاخص تخصص حسابرسان در صنعت، شهرت حسابرسان، استقلال حسابرسان، تعداد کارها، درآمد سالیانه، امتیاز کنترل کیفیت، نسبت شرکا به کارکنان، نسبت حسابرسان رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه‌ای برای سنجش کیفیت حسابرسی انتخاب کردند که نتایج بیانگر تفاوت معناداری بین گروه‌های مختلف در خصوص ارتباط بین شاخص‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری است. |
| حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۷)                                   | مدلی برای افشای مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران | پرسش‌نامه (کمی) | یافته‌های حاصل از ۱۰۸ پرسش‌نامه با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی نشان می‌دهد که بین عملکرد پایداری مالی و غیرمالی ارتباط وجود دارد. سایر یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اجباری شدن رویکرد عملکرد پایداری کسب‌وکار و سالانه بودن دوره تناوب آن مورد قبول بیشتر خبرگان است.                                                                       |
| ترابی و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴)                                 | تأثیر حسابداری پایداری بر بقا شرکت                                                                                    | پرسش‌نامه (کمی) | این پژوهشگران نشان دادند که برای رسیدن به پایداری یک بنگاه اقتصادی، می‌بایست با توجه به چشم‌انداز همان سازمان، پایداری را تعریف و با تجربه و فرهنگ همان سازمان، تغییرات محیط کسب‌وکار را مدیریت کرد.                                                                                                                                                |

1. Balugani, Butturi, Chevers, Parker &amp; Rimini

2. Lin, Ho, Lee &amp; Ng

3. Karajeh &amp; Ibrahim

با توجه به اینکه پژوهش حاضر، ماهیت اکتشافی دارد و متغیرها و ارتباط بین آن‌ها را از طریق پژوهش کیفی استخراج می‌کند، چارچوب نظری یا فرضیه پژوهش ندارد. به عبارت دیگر، پژوهش حاضر سؤال محور است و می‌توان سؤال اصلی پژوهش را بدین صورت مطرح کرد: «مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی چگونه است؟». در راستای سؤال اصلی، سؤال‌های فرعی پژوهش عبارت‌اند از: ابعاد و مؤلفه‌های مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی کدام‌اند؟ روابط بین ابعاد و مؤلفه‌های مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی چگونه است؟

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش کیفی حاضر از حیث مدل پیاز پژوهش ساندرز و همکاران، جهت‌گیری فلسفی تفسیری دارد و بر نظریه ساختارگرایی اجتماعی مبتنی است. از نظر هدف، اکتشافی (سرمد، بازرگان و حجازی، ۱۳۹۹) و از نظر رویکرد پژوهشی استقرایی (از جز به کل) است. همچنین از نظر روش، کیفی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، میدانی است. از نظر استراتژی (روش اجرا) تلاش شده است تا با استفاده از روش داده‌بنیاد چندگانه<sup>۱</sup>، اطلاعات مورد نیاز به‌دست آید و با استفاده از ابزار مصاحبه، اطلاعات مورد نیاز کشف و درک شوند (خاکی، ۱۳۹۷). از سوی دیگر، این پژوهش از نگاه چگونگی گردآوری داده‌ها، به‌منظور ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی، از روش پژوهش کیفی و برای ساخت مدل، از روش کیفی نظریه داده‌بنیاد استفاده کرده است.

افراد مورد مطالعه در این پژوهش، خبرگان و متخصصان حسابرسی و حسابداری در دانشگاه‌ها و صنعت خرده‌فروشی بودند که اطلاعاتی از طریق مصاحبه با ۲۵ نفر از خبرگان این حوزه از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، جمع‌آوری شد (جدول را ببینید ۲). همچنین در این پژوهش از روش نمونه‌گیری هدفمند از نوع نمونه‌گیری نظری استفاده شد. با انجام این تعداد مصاحبه و با توجه به تکراری بودن داده‌های استخراج‌شده، مشخص شد که اطلاعات گردآوری‌شده به نقطه اشباع رسیده و به انجام مصاحبه‌های بیشتر نیازی نیست (دانایی فرد و امامی، ۱۳۹۲). یکی از دلایل اصلی استفاده از روش داده‌بنیاد در پژوهش حاضر، این است که روش داده‌بنیاد برای استخراج مؤلفه‌های مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی و شناسایی متغیرهای بومی و زمینه‌ای در حوزه حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی، راه‌گشا بوده است. روش یادشده روشی فرایندمحور است که بررسی و تغییر یک پدیده طی زمان و توصیف مراحل مختلف آن را امکان‌پذیر می‌کند.

به‌منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیان و همچنین سایر پژوهش‌های کیفی، کوربین و استراوس<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) ده شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن مقبولیت پژوهش حاضر ارزیابی می‌شود. مقبولیت<sup>۳</sup> بدین معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است؛ اگر چه تبیین صورت‌گرفته از پدیده مدنظر، می‌تواند فقط یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن پدیده باشد. به‌دلیل محدودیت، سه شاخص برای نمونه معرفی می‌شود:

1. Multi Grounded Theory
2. Strauss & Corbin
3. Credibility

- تناسب: آیا یافته‌های پژوهش با تجارب متخصصان حوزه مورد مطالعه و همچنین مشارکت‌کنندگان سازگاری و هم‌خوانی دارد؟ آیا مشارکت‌کنندگان می‌توانند خود را در خط داستان پژوهش مشاهده کنند؟ به‌منظور تحقق این معیار، یافته‌های پژوهش حاضر توسط سه نفر از متخصصان حوزه حسابرسی و حسابداری دانشگاهی و صنعت خرده‌فروشی، پالایش و تأیید شده است. همچنین نظریه پدیدارشنده در اختیار دو نفر از مشارکت‌کنندگان قرار داده شد و نظرهای تکمیلی آنان دریافت و اعمال شد. به‌طور مثال مدل کدگذاری استقرایی، پالایش مفهومی و مدل کدگذاری الگویی و شاخص‌های مطرح‌شده طی جلسات مختلف به بحث گذاشته شد و در هر مرحله اصلاح و تکمیل شد.
  - کاربردی بودن یا مفید بودن یافته‌ها: آیا یافته‌های پژوهش در حوزه مورد مطالعه، بینش و نگرش جدیدی فراهم می‌آورند؟ در این رابطه باید گفت یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند در بُعد عملی در زمینه اتخاذ فرایندهای حسابرسی پایداری (به‌ویژه بخش گزارشگری پایداری و توجه به استانداردهای محیطی) مفید باشد. پژوهش حاضر در بُعد نظری نیز، در زمینه توسعه دانش در حوزه حسابرسی و حسابداری در صنعت خرده‌فروشی مؤثر است و بینش جدیدی را با خود به‌همراه دارد.
  - مفهومی: مفهوم‌ها برای ایجاد درک مناسب از پدیده مد نظر و دستیابی به زبان مشترک در حوزه مورد مطالعه، ضروری هستند؛ بنابراین یافته‌های پژوهش، باید بتواند مفهوم‌پردازی‌های مناسبی با خود به‌همراه داشته و از نظر متخصصان حوزه مورد مطالعه جذاب، بدیع و ارزشمند باشد. در این پژوهش شماری از مفهوم‌هایی حضور دارند که می‌توانند در توسعه مفهومی ادبیات مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی مفید باشند. مفهوم‌هایی نظیر شفافیت پایدار، گزارشگری پایدار شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری سبز و توسعه اکوسیستم حسابرسی پایداری نمونه‌هایی از این نوع هستند.
- در این پژوهش پس از مصاحبه با ۲۵ تن از خبرگان حوزه حسابرسی و حسابداری دانشگاهی و صنعت خرده‌فروشی، داده‌های کیفی به روش داده‌بنیاد چندگانه (کدگذاری استقرایی، پالایش مفهومی و کدگذاری الگویی) جمع‌آوری و تحلیل شدند. هدف این پژوهش کیفی داده‌بنیاد، ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی است. رویکرد روش‌شناسی پژوهش کیفی از مصاحبه با شرکت‌کنندگان و مرور متون مرتبط برای فراهم کردن این داده‌ها استفاده می‌کند. طبق نظر آورباخ و سیلورستاین<sup>۱</sup> (۲۰۰۳)، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد از دو اصل مهم استفاده می‌کند: ۱. پرسش در رابطه با تجارب ذهنی مشارکت‌کنندگان نه اندازه‌گیری آن‌ها؛ ۲. خلق ایده‌ها و مفهوم‌ها بر پایه کدگذاری تئوریک پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان. مصاحبه با مشارکت‌کنندگان بر مبنای پژوهش داده‌بنیاد، تا جایی ادامه می‌یابد که مشارکت‌کنندگان جدید داده دیگری که به خلق مفهوم‌های جدید برای تئوری کمک کند، ارائه ندهند (گلاسر و استراوس<sup>۲</sup>، ۱۹۶۷).



جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش (خبرگان)

| عوامل جمعیت‌شناختی | زیر مؤلفه           | تعداد | مجموع فراوانی |
|--------------------|---------------------|-------|---------------|
| جنسیت              | مرد                 | ۱۹    | ۲۵ نفر        |
|                    | زن                  | ۶     |               |
| سن                 | کمتر از ۳۰ سال      | ۱     | ۲۵ نفر        |
|                    | ۳۰ تا ۴۰ سال        | ۸     |               |
|                    | ۴۱ تا ۵۰ سال        | ۱۳    |               |
|                    | بالای ۵۰ سال        | ۳     |               |
| پست سازمانی        | مدیران ارشد         | ۶     | ۲۵ نفر        |
|                    | مدیران میانی        | ۱۴    |               |
|                    | کارشناسان خبره      | ۵     |               |
| تحصیلات            | کارشناسی و پایین‌تر | ۴     | ۲۵ نفر        |
|                    | ارشد                | ۱۴    |               |
|                    | دکتری               | ۷     |               |
| سابقه کار          | کمتر از ۵ سال       | ۳     | ۲۵ نفر        |
|                    | ۵ تا ۱۵ سال         | ۱۰    |               |
|                    | ۱۵ تا ۲۵ سال        | ۹     |               |
|                    | بالای ۲۵ سال        | ۳     |               |

### یافته‌های پژوهش

این بخش به بیان نتایج به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها و کدگذاری آن‌ها می‌پردازد. فرایند کدگذاری شرایطی را فراهم آورد که در آن داده‌های خام به مفهوم‌های نظری توسعه یابند. فرایند تحلیل اطلاعات در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، بر کدگذاری استقرایی (خلق مفهوم‌های مقوله‌ها)، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی (خلق نظریه) مبتنی است. در بخش بعدی، نحوه شکل‌گیری این مقوله‌ها از مفهوم‌های حاصل شده به تفصیل شرح داده می‌شود. ابتدا کدگذاری باز و نحوه کدگذاری مصاحبه‌ها مطرح می‌شود و پس از تشریح نحوه شکل‌گیری مفهوم‌ها و مقوله‌ها، به بیان روایتی از نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و تئوری حاصله پرداخته می‌شود. بر اساس نظر چارمز اعتبار کدگذاری انتخابی به قدرت روایت فرد از داستانی بستگی دارد که مقوله‌ها و مفهوم‌ها را به هم مرتبط می‌کند. با توجه به اینکه در این پژوهش، از روش تحلیل مالیاتی گراندن<sup>۱</sup> (نظریه داده‌بنیاد چندگانه) کرانهلم و گولد کوهل<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) به‌عنوان مبنا استفاده شده است، داده‌های پژوهش، بر مبنای این روش تحلیل شدند.

### نتایج حاصل از کدگذاری استقرایی (باز)

تحلیل نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با تحلیل تکه‌های داده‌های هر یک از افراد شروع می‌شود. مرحله آغازین شامل بخش‌بندی مستندات داده‌های مصاحبه برای تحلیل است. تفکیک داده‌ها به تکه‌ها این امکان را فراهم می‌آورد که بتوان اجزای جداگانه داده‌ها را بررسی کرد و آن‌ها را به‌گونه‌ای مفهوم‌پردازی کرد که از موقعیت ویژه‌ای که داده‌ها در آن ایجاد شده‌اند، فراتر روند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸)، این فرایند به کدگذاری باز معروف است. در جدول ۳ کدهای مستخرج از مصاحبه، مفهوم‌ها و مقوله‌های این پژوهش معرفی شده‌اند.

جدول ۳. مفهوم‌ها و مقوله‌های مستخرج از کدگذاری استقرایی (باز)

| نوع مقوله                   | مقوله                      | مفهوم‌ها                   | کدهای ثانویه          |
|-----------------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|
| مقوله محوری                 | شفافیت پایدار              | افشای اطلاعات              | ارائه دادن            |
|                             |                            |                            | مستند پذیر بودن       |
|                             |                            | وضوح اطلاعات               | آشکار بودن اطلاعات    |
|                             |                            |                            | روشن بودن             |
|                             |                            | صحت اطلاعات                | دقت اطلاعات           |
|                             |                            |                            | اهمیت اطلاعات         |
|                             |                            | ارائه اطلاعات بنیادین      | دسترسی داشتن          |
|                             |                            |                            | ردیابی اطلاعات        |
|                             |                            | عدم پنهان کاری             | دسترسی آسان           |
|                             |                            |                            | کتمان نکردن           |
|                             |                            | نهادینه کردن ارائه اطلاعات | سیستمی بودن اطلاعات   |
|                             |                            |                            | فرایند محور بودن      |
|                             |                            | اصلاح سیستم مالی           | بازخورد               |
|                             |                            |                            | بهبود روش‌ها          |
|                             |                            | ایجاد سازوکارهای مناسب     | ساختارمندی            |
|                             |                            |                            | چارچوب مناسب          |
| زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی | سرمایه گذاری سبز           | ارتقای تنوع زیستی          | کاهش آلودگی           |
|                             |                            | کاهش هزینه عملیاتی         | حفظ منابع طبیعی       |
|                             | قوانین و مقررات زیست‌محیطی | کاهش مضرات محیطی           | وجود مقررات بازدارنده |
|                             |                            | توجه به انرژی پاک          | حفظ منابع تجدیدپذیر   |
|                             | مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها    | توجه به کارکرد اجتماعی     | بهبود کیفیت زندگی     |
|                             |                            | وجود قوانین مناسب          | افزایش رفاه جامعه     |

| نوع مقوله              | مقوله                                     | مفهوم‌ها                   | کدهای ثانویه              |
|------------------------|-------------------------------------------|----------------------------|---------------------------|
| بسترهای حمایتی فردی    | تخصص مالی حساب‌برسان                      | دانش                       | مهارت                     |
|                        |                                           | توانایی                    | تجربه                     |
|                        | اخلاق‌مداری حساب‌برسان                    | انصاف                      | وجدان                     |
|                        |                                           | توجه به ارزش‌ها            | رعایت اصول                |
|                        | تقویت شایستگی فردی حساب‌برسان             | ویژگی‌های شخصیتی           | توانمندی                  |
|                        |                                           | توسعه مهارت‌ها             | یادگیری مداوم             |
| بسترهای حمایتی سازمانی | حمایت مدیران ارشد سازمان                  | اعتقاد مدیران              | همراهی مدیران             |
|                        |                                           | همدلی مدیران               | پذیرش مدیران              |
|                        | استقلال کمیته حساب‌رسی                    | آزادی عمل                  | اختیار داشتن              |
|                        |                                           | عدم فشار به اعضای کمیته    | اراده مستقل               |
|                        | گزارشگری پایدار شرکت‌ها                   | توسعه پایدار               | جامعه پایدار              |
|                        |                                           | اقتصاد پایدار              | توجه به الزامات محیطی     |
| موانع فردی             | استرس زیاد حساب‌برس                       | فشار کاری                  | مشکلات شغلی               |
|                        |                                           | تنش عصبی                   | احساس اضطراب و وحشت       |
|                        | نیاز به روز بودن اطلاعات                  | مطالعه مداوم               | آموزش مداوم               |
|                        |                                           | سازمان یادگیرنده           | یادگیری مداوم             |
|                        | لزوم دقت و تمرکز بالا حساب‌برس            | محیط سالم                  | آرامش                     |
|                        |                                           | جو حمایتی                  | ارتباطات صمیمی            |
| موانع شغلی             | پیچیدگی قوانین و مقررات                   | درک قوانین                 | تعبیرات قوانین            |
|                        |                                           | تطبیق قوانین               | آثار قوانین               |
|                        | مسئله حفظ حریم خصوصی                      | توانایی نه گفتن            | درک و ارزش اطلاعات        |
|                        |                                           | طبقه‌بندی اطلاعات          | احترام به دیگران          |
|                        | مطابقت با استانداردهای محیطی و بین‌المللی | تعیین معیارها              | شناسایی فرایندهای جدید    |
|                        |                                           | ارزیابی اثرهای محیط        | اندازه‌گیری تأثیرات محیطی |
| موانع سازمانی          | مدیریت بحران                              | اقدامات پیش‌بینی نشده      | آمادگی سازمان             |
|                        |                                           | سرعت تصمیم‌گیری            | کیفیت تصمیم‌گیری          |
|                        | رقابت فشرده در بازار کار                  | عرضه و تقاضای نیروی انسانی | شکار استعدادها            |
|                        |                                           | فرایند جذب نیرو            | نگهداشت نیرو              |
|                        | هماهنگ‌سازی و قانونی‌سازی                 | مشروعیت بخشیدن             | تطبیق قوانین              |
|                        |                                           | بومی‌سازی قوانین           | اجرای کردن                |
| نتایج و پیامدهای فردی  | بهبود عملکرد شغلی پایدار                  | افزایش کارایی              | افزایش بهره‌وری           |
|                        |                                           | افزایش انگیزه              | افزایش رضایت              |
|                        | کاهش فساد                                 | برابری                     | عدالت                     |
|                        |                                           | کاهش تخلفات                | کاهش اهمال کاری           |

| نوع مقوله                | مقوله                          | مفهوم‌ها            | کدهای ثانویه               |
|--------------------------|--------------------------------|---------------------|----------------------------|
| نتایج و پیامدهای سازمانی | افزایش اعتماد                  | کاهش نرخ خروج       | افزایش ماندگاری            |
|                          |                                | تصمیم‌گیری سریع‌تر  | افزایش موفقیت              |
|                          | بهبود پاسخ‌گویی مالی           | مسئولیت‌پذیری بیشتر | تفویض اختیار بیشتر         |
|                          |                                | مشارکت بیشتر        | حفظ دارایی‌ها              |
|                          | توسعه اکوسیستم حسابرسی پایداری | پیشرفت اجتماعی      | تعادل زیست‌محیطی           |
|                          |                                | تحول اقتصادی        | ایجاد ارزش پایدار          |
|                          | افزایش بازده مالی              | اثربخشی هزینه‌ها    | تدوین شاخص‌های عملکرد مالی |
|                          |                                | بهینه‌سازی اعتبارات | صرفه‌جویی در مخارج         |

### نتایج حاصل از پالایش مفهومی

در این گام تفاوت این روش با تئوری داده‌بنیاد ظاهر می‌شود. پالایش مفهومی، به معنای شفاف‌سازی مفهوم‌ها به صورت سازنده و انتقادی است. ما به عنوان محقق، بایستی موضع انتقادی به چیزی را بیابیم که متفکران مختلف بیان کرده‌اند. در این مرحله باید به شش سؤال درباره پدیده مفهوم‌سازی شده پاسخ داده شود.

۱. تعیین محتوا: پدیده محوری این پژوهش محیط کاری یادگیرنده است. این پدیده به بررسی مدل حسابرسی

پایداری در صنعت خرده‌فروشی می‌پردازد؛ بنابراین این پدیده شامل موارد زیر است:

- مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی؛

- کارکردهای مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی؛

- عوامل مؤثر بر حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی.

۲. جایگاه هستی‌شناسی پدیده: جایگاه هستی‌شناسی این پدیده را می‌توان در سازمان‌ها در ساختار رسمی و در

قالب‌های موقعیتی مشاهده کرد.

۳. تعیین زمینه (بستر) و پدیده‌های مرتبط: به طور حتم هیچ پدیده‌ای ایزوله نیست و در خلأ اتفاق نمی‌افتد.

- حمایت مدیریت ارشد: اقدامات مدیران باعث تسهیل در پیاده‌سازی حسابرسی پایداری می‌شود.

- استقلال کمیته حسابرسی: استقلال کمیته حسابرسی، به توسعه حسابرسی پایداری منجر می‌شود.

۴. تعیین کارکردها و اهداف: شناسایی زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی مؤثر بر حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی.

۵. تعیین منشأ و ظهور: از زمانی که سازمان‌ها با مفهوم حسابرسی پایداری ارتباط پیدا کردند، فرایند توسعه

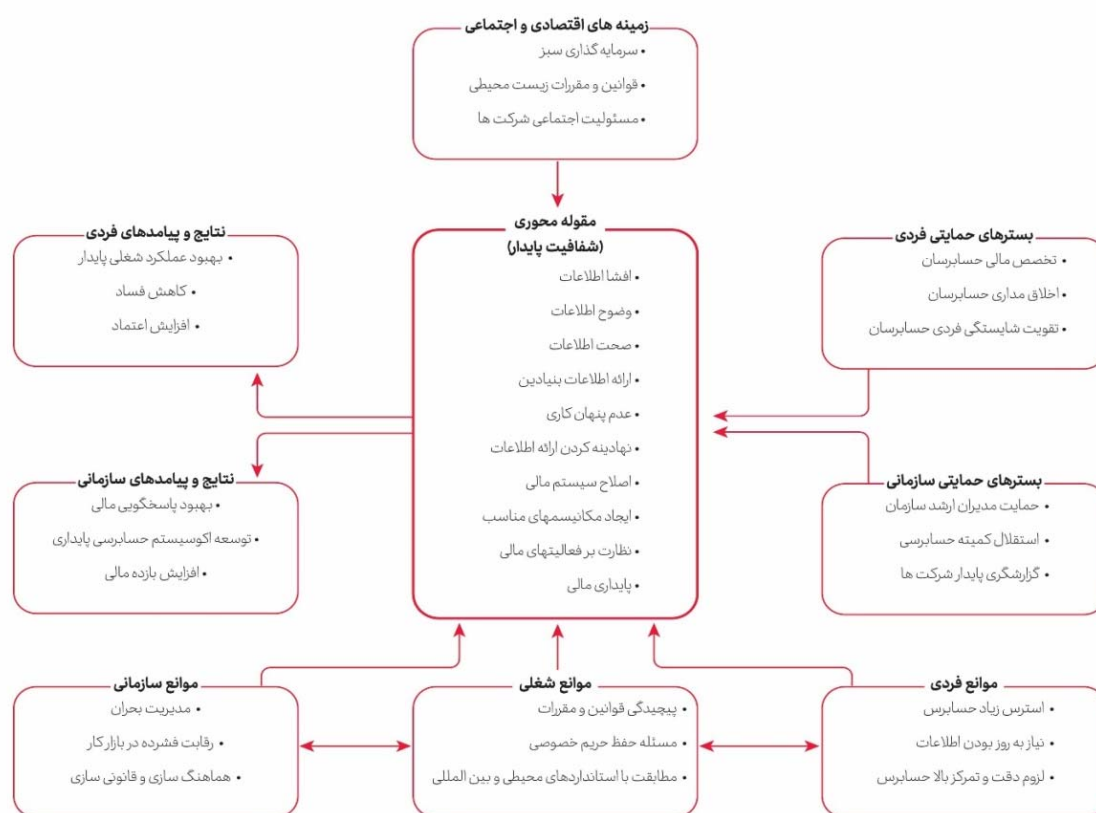
حسابرسی پایداری یکی از اصلی‌ترین دغدغه مدیران بوده است، پس می‌توان گفت که وجود مدیران ارشد دغدغه‌مند، کلید پیاده‌سازی حسابرسی پایداری در سازمان‌ها بوده است.

۶. تعیین چگونگی صحبت کردن ما درباره پدیده: وقتی درباره مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

صحبت به میان می‌آوریم، از ویژگی‌ها و مؤلفه‌های آن صحبت می‌کنیم و اینکه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی در قالب چه فرایند و فعالیت‌هایی حاصل می‌شود.

### نتایج حاصل از کدگذاری الگویی

این مرحله همان کدگذاری محوری در تئوری داده‌بنیاد است. در این گام، مقوله‌ها در بیانیه نظریه یکپارچه می‌شوند. طی کدگذاری محوری، مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز تحت ۵ دسته مقوله محوری، بسترهای حمایتی فردی و سازمانی، نتایج و پیامدهای فردی و سازمانی، زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی و موانع فردی و شغلی و سازمانی قرار گرفتند. از بین مقوله‌های استخراج شده، مقوله شفافیت پایدار در مرکز مدل قرار گرفته است. دلیل انتخاب این مقوله، به‌منزله مقوله محوری این است که در اغلب داده‌ها، ردپای آن را می‌توان به‌وضوح مشاهده کرد. برچسب انتخاب شده برای مقوله محوری نیز انتزاعی و در عین حال از جامعیت برخوردار است. در این پژوهش سعی شده بر اساس مدل نظریه داده‌بنیاد چنگانه، مقوله محوری و سایر مقوله‌ها ارائه و روابط آن‌ها به‌صورت کاملاً عقلانی و مستدل ارائه شوند. با توجه به توضیحات پیش گفته و تشریح اجزای مدل کدگذاری الگویی، مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی به‌صورت زیر طراحی شد.



شکل ۱. مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

## انطباق نظری مدل

انطباق نظری به معنای مقایسه نظریه در حال ظهور با نظریه‌های موجود است. این نظریه‌های موجود، باید به گونه‌ای با پدیده مورد بررسی مرتبط باشند. بدین منظور محقق، ابتدا تمامی نظریه‌های موجود در حوزه حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی را که تا امروز توسط پژوهشگران مختلف بیان شده، جمع‌آوری کرده است. پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی با رویکردهای مختلفی انجام شده است. برای مثال در پژوهش بالوگانی و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان «ارزیابی تجربی تأثیر تاب‌آوری و پایداری بر شرکت‌ها»، نتایج نشان داد که اصول پایداری سازمانی باید دربرگیرنده تأثیرهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی عملکرد شرکت باشد که در نهایت، این امر می‌تواند سلامت شرکت را بهبود بخشد و از رشد و بقای آن حمایت کند که در پژوهش حاضر هم، مفهوم قوانین و مقررات زیست‌محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، به عنوان دو مورد از زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی در نظر گرفته شده است.

لین و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر مثبت و منفی مسئولیت اجتماعی حسابسان بر عملکرد مالی شرکت‌ها» به این نتیجه رسیدند که جنبه مثبت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها باعث بهبود عملکرد مالی آن‌ها می‌شود؛ در حالی که جنبه منفی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای عملکرد مالی یک شرکت مضر است که در این پژوهش، افزایش بازده مالی، به عنوان یکی از نتایج و پیامدهای سازمانی در نظر گرفته شده است.

در پژوهشی دیگر با عنوان «بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزش سهام‌داران» (کاراجه و ابراهیم، ۲۰۱۷)، محققان به این نتیجه رسیدند که کیفیت گزارشگری مالی، از مؤثرترین راه‌هایی است که می‌تواند ارزش سهام‌داران را بهبود ببخشد و برای ارزیابی و سنجش آن، سهام‌داران به کمیته حسابرسی وابسته هستند. در پژوهش حاضر نیز، مقوله گزارشگری پایدار شرکت‌ها به عنوان بسترهای حمایتی سازمانی در نظر گرفته شده است.

همچنین انورخطیبی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی»، ده شاخص برای سنجش کیفیت حسابرسی انتخاب کردند که عبارت‌اند از: تخصص حسابرسان در صنعت، شهرت حسابرسان، استقلال حسابرسان، تعداد کارها، درآمد سالیانه، امتیاز کنترل کیفیت، نسبت شرکا به کارکنان، نسبت حسابرسان رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه‌ای. نتایج آن‌ها نشان داد که بین گروه‌های مختلف در خصوص ارتباط بین شاخص‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری، تفاوت معناداری وجود دارد که در پژوهش حاضر نیز تخصص مالی حسابرسان به عنوان یکی از مقوله‌های بسترهای حمایتی فردی در نظر گرفته شده است. در میان نظریه‌های ارائه شده، دستاوردهای پژوهش حاضر در پژوهش‌های داخلی با پژوهش‌های انورخطیبی و همکاران (۱۳۹۸) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) و در پژوهش‌های خارجی با نتایج پژوهش بالوگانی و همکاران (۲۰۲۰) و لین و همکاران (۲۰۲۰) هم‌خوانی و سازگاری بیشتری دارد. بنابراین در فرایند انطباق نظری، نظریه‌ها و مقوله‌های موجود در دستاوردهای پژوهش دخالت داده شد و در نهایت، مفهوم‌های مدنظر تغییر نام یافتند و اصلاحات لازم اعمال شد.

### اعتبارسنجی تجربی و ارزیابی انسجام نظری مدل

این مراحل جزء مراحل فرایند صحنه‌گذاری است و با مرحله بعد، یعنی غنی‌سازی نظریه، گام‌های رفت و برگشتی دارند و در حین غنی‌سازی نظریه این مراحل صورت می‌گیرد و حالت متوالی ندارد؛ بنابراین در حین غنی‌سازی نظریه و ارائه روایت داستان پژوهش، به ارزیابی انسجام نظری توجه می‌شود و در پایان مرحله غنی‌سازی نظریه تشریح می‌شود.

### غنی‌سازی نظریه

در این قسمت بر مبنای مقوله محوری و با کنارهم قرار دادن و چیدمان دیگر مقوله‌ها تلاش می‌شود که روایتی از مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی شکل گیرد. همان طور که پیش‌تر ذکر شد، مقوله محوری پژوهش، محیط کاری یادگیرنده است که حول ۵ مقوله دیگر این روایت را شکل می‌دهد.

### مقوله محوری: شفافیت پایدار

در این پژوهش شفافیت پایدار به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده است؛ زیرا ردپای آن در بخش‌های مختلف داده‌ها دیده می‌شد و نقش محوری ایفا می‌کرد؛ به نحوی که دیگر مقوله‌ها، حول آن جمع شده بود. شرکت‌ها شفافیت را دوست دارند؟ عموماً نه! در همه جای دنیا، اغلب شرکت‌ها و کسب‌وکارها طرفدار شفافیت نیستند. شفافیت محدودکننده است، قدرت مانور و انعطاف‌پذیری را کم می‌کند، دست‌وپاگیر است، هزینه‌بر و وقت‌گیر است، تعارض‌ساز است و...، خلاصه اینکه دلایل متعددی وجود دارد که شفافیت در مدیریت مؤسسه‌ها و سازمان‌ها را ناخوشایند و دوست‌نداشتنی می‌کند؛ اما جالب اینکه اجماع عقلا بر گریزناپذیری شفافیت است. شفافیت الزام ناخوشایند، اما مفیدی است که در دنیای کسب‌وکار بر ضرورت آن تفاهم وجود دارد. شفافیت کسب‌وکار با گزارشگری نتایج حسابرسی‌های مستقل محقق می‌شود. بسیاری از مردم حسابرسی را مرتبط با فرایند مالیات‌ستانی می‌دانند که تصور غلطی نیست. حسابرسی مالیاتی رایج‌ترین و فراگیرترین شکل حسابرسی است که بر رسیدگی مالیاتی متمرکز است. هدف حسابرسی مالیاتی تعیین درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات حقه‌ای است که باید یک کسب‌وکار بپردازد. در بسیاری از کشورها از جمله ایران، مالیات تعیین‌شده از سوی حسابرسان مورد تأیید نهادهای رسمی مورد قبول اداره‌های مالیاتی است. همچنین شرکت‌های بزرگ موظف‌اند که حتماً توسط حسابرسان معتمد رسیدگی شوند. اما حسابرسی مالیاتی تنها شکل حسابرسی نیست. حسابرسی مالی می‌تواند گسترده‌تر از حسابرسی مالیاتی باشد و ابعاد مختلف عملکرد مالی شرکت را مورد رسیدگی قرار دهد. امروزه حسابرسی حتی از محدوده مسائل مالی فراتر رفته و حسابرسی عملیاتی رایج شده است. هدف از حسابرسی عملیاتی، نخست اطمینان از اثربخشی تصمیم‌های مدیریت شرکت است؛ به این معنا که اقدامات انجام‌شده، به ایجاد منافع وعده داده‌شده منجر شود و دوم، اطمینان از کارایی تصمیم‌های مدیریت شرکت است؛ به این معنا که در تولید خروجی‌ها و محصولات از منابع استفاده بهینه شده باشد. واضح است که سنجش تحقق این اهداف صرفاً با بررسی وضعیت مالی شرکت ممکن نیست. به همین دلیل، حسابرسی عملیاتی بسیار فراتر از حسابرسی مالی است و ابعاد مختلف شرکت را بررسی می‌کند. فرایندهای کاری، سیستم‌های اطلاعاتی، فناوری عملیاتی، پایداری به تعهدها و مسئولیت‌ها، رعایت ضوابط و قوانین و ابعاد دیگری از عملکرد سازمان که در تحقق دو هدف کارایی و اثربخشی تأثیر دارند، مشمول

حسابرسی عملیاتی می‌شوند. حسابرسی عملیاتی در اصل محصول تفکیک نقش مدیر و مالک است. از زمانی که مالکیت شرکت‌ها از مدیریت آن‌ها تفکیک شد، لازم بود که شخصی مستقل عملکرد مدیر را در تحقق وعده‌هایی که به مالک داده بسنجد. مالکان سرمایه و دارایی خود را به دست مدیریت سازمان داده‌اند و انتظار سود در چارچوب‌های توافق‌شده و با رعایت قوانین را دارند. طبیعی است که برای اطمینان از تحقق این انتظار باید بر عملکرد مدیریت نظارت کنند. هرچه سازمان‌ها بزرگ‌تر و عملیات آن‌ها پیچیده‌تر می‌شود، نظارت مستقیم و فردی از سوی مالک دشوارتر خواهد شد. همچنین در مؤسسه‌های سهامی عام که تعداد سهام‌داران زیاد است، نظارت فردی و مستقیم ممکن نیست. در چنین وضعیتی، لازم است فردی مستقل، به نمایندگی از مالکان، عملکرد مدیریت شرکت را نظارت کند و یاور سهام‌داران در سنجش تحقق اهداف توافق‌شده باشد. هدف از حسابرسی عملیاتی، برآورده کردن این انتظار است. البته در سال‌های اخیر با افزایش فشار به شرکت‌ها برای پایداری به مسئولیت‌های اجتماعی و نیز رعایت منافع عمومی نظیر مسائل زیست‌محیطی، دامنه‌ی ممیزی حسابرسی عملیاتی به این‌گونه موضوعات هم گسترش یافته است. رواج نظریه حاکمیت شرکتی یا به تعبیر بهتر «تمشیت بنگاه» هم، به یاری این دیدگاه آمده که هدایت یک شرکت امری فراتر از سوددهی مالی است و هر مؤسسه تجاری، علاوه بر تعهد به تأمین منافع صاحبان سهام، باید به تأمین منافع عمومی و جامعه که پایبندی به قانون و اجتناب از تخلف هم جزئی از آن است متعهد باشد. در ایران هم حسابرسی ابتدا با حسابرسی مالیاتی آغاز شد. شاید یکی از مهم‌ترین دلایل بدبینی صاحبان کسب‌وکار به حسابرسی همین سابقه حسابرسی مالیاتی باشد؛ یعنی بسیاری از مدیران، حسابرس را مقابل خود تصور کرده و ذهنیت مچ‌گیری و کنترل دارند. در حالی که حسابرسی عملیاتی به نوعی ابزار مدیران برای ارزیابی وضعیت سازمان است. فقدان برنامه‌های راهبردی و اسناد برنامه‌ای که محصول توافق میان هیئت‌مدیره و مدیریت مؤسسه باشد، باعث می‌شود حسابرسان مبنایی برای کنترل نداشته باشند. وظیفه حسابرسان صرفاً تطبیق عملیات و آنچه رخ داده با ضوابط قانونی و مصوبات هیئت‌مدیره است. حسابرس خود برنامه‌ریزی نمی‌کند، بلکه اجرای برنامه تأییدشده هیئت‌مدیره را می‌سنجد. وقتی برنامه نیست یا هیئت‌مدیره صوری است، حسابرسی عملیاتی مفهومی ندارد. اتفاقاً این دقیقاً همان جایی است که شرکت‌های دولتی را از شفافیت دور می‌کند. آخرین نکته‌ای که باید به آن اشاره کرد، ضعف استانداردها و ضوابط حسابرسی در ایران است. علت حسابرسی در ایران، عمدتاً الزامات قانونی است و به همین دلیل، ضوابط و استانداردها هم عمدتاً از دل همین الزامات بیرون آمده‌اند. در همین خصوص یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان می‌کند:

«استانداردهای حسابرسی به حفظ شفافیت کمک می‌کنند؛ چرا که از حسابرسان می‌خواهند تا روند کار خود را ثبت و مستندسازی کنند و شواهد حسابرسی جمع‌آوری‌شده را به‌گونه‌ای موثق نگه دارند. این امر به ذی‌نفعان اجازه می‌دهد تا به عملکرد و نتایج حسابرسی دسترسی داشته باشند. استانداردهای حسابرسی با تعیین الزامات دقیق و روش‌های ارزیابی متداول، به بهبود کیفیت کلی حسابرسی‌ها کمک می‌کنند. این امر از طریق ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای حسابرسان و همچنین اطمینان از اینکه تمام حسابرسان از یک سری اصول و رویه‌های یکسان پیروی می‌کنند، صورت می‌گیرد».

### بسترهای حمایتی فردی و سازمانی

بسترهای حمایتی مجموعه شرایطی هستند که زمینه پدیده مد نظر را فراهم می‌سازند و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیر



می‌گذارند. بسترهای حمایتی فردی و سازمانی، مقوله محوری و نتایج منتج از آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در این پژوهش مقوله‌های «تخصص مالی حساب‌رسان»، «اخلاق مداری حساب‌رسان» و «تقویت شایستگی فردی حساب‌رسان»، به‌منزله بسترهای حمایتی فردی در نظر گرفته شده است. همچنین مقوله‌های «حمایت مدیریت ارشد»، «استقلال کمیته حسابرسی» و «گزارشگری پایدار شرکت‌ها»، به‌منزله بسترهای حمایتی سازمانی در نظر گرفته شده است. مدیریت ارشد نقشی مدیریتی در بالای هرم سازمانی دارد که درگیر فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌های کلان سازمانی است. مدیران ارشد درگیر فعالیت‌های عملیاتی نیستند و وقت آن‌ها به سیاست‌گذاری و تعیین خط‌مشی‌ها و برنامه‌ریزی‌های کلان می‌گذرد. این مدیران، در عمل کارهای سازمان را از طریق دیگران انجام می‌دهند. تعریف کار با دیگران از طریق دیگران دقیقاً مصداق وظایف این سطح از مدیریت سازمان است. مدیران ارشد سازمان‌ها، بیش از هر فرد دیگری در مجموعه، مجبور هستند در تعارض بین خواسته‌های خود و خواسته‌های سازمان، طرف سازمان را بگیرند. اگر چه سختی‌ها و تنش‌ها را در همان لحظه تجربه می‌کنند، اما تجربه لذت و شادی را تا دورترین زمان ممکن، به تعویق اندازند. زیرا بالا رفتن در هرم سازمانی، به‌معنای نیاز به افق دید طولانی‌تر و عمیق‌تر است. شاید در یک استارت‌آپ یا شرکت کوچک، عنوان شغلی مدیر ارشد چندان مرسوم نباشد، با این حال این عنوان در سازمان‌های بزرگی که سطوح و لایه‌های مختلف مدیریتی دارند، عنوانی متداول است. در سازمان‌های بزرگ مانند یک سازمان دولتی این نقش جایگاه مهمی دارد. یک مدیر ارشد وظایف و اختیاراتی به مراتب فراتر از یک مدیر معمولی دارد. علاوه‌برآن، مدیر ارشد شانس ترفیع شغلی و رسیدن به سطوحی مثل رئیس هیئت‌مدیره یا مدیر کل را خواهد داشت. مدیریت ارشد در رأس هرم سازمانی قرار دارد؛ اما نکته دیگری که باید در خصوص عنوان شغلی مدیر ارشد مدنظر قرار گیرد، چالش‌های بزرگ و مسئولیت‌های خطیری است که این پُست در هر سازمان بر عهده خواهد داشت. این عنوان شغلی، در سازمان وظیفه‌ای بسیار سنگین برای هر فرد خواهد بود. موفقیت در آن نیازمند ذهنیت، شخصیت و مهارت‌هایی فوق‌العاده است. در شرکت‌های بزرگ رایج است که با توجه به اندازه، میزان مسئولیت‌ها، بودجه و... سطح موقعیت‌های شغلی درون سازمان مشخص شود. عنوان شغلی مدیر ارشد یک سطح از مدیر بالاتر است. این جایگاه به افراد فرصتی برای قبول مسئولیت‌های جدید و مشارکت هرچه بیشتر در سازمان می‌دهد. وجود چنین نقش عالی رتبه‌ای در سازمان، کمک می‌کند افراد حرفه‌ای و باتجربه‌ای به مجموعه اضافه شده و نقاط ضعف موجود در سازمان را پوشش دهند. وجود جایگاه مدیر ارشد در سازمان اثرهای بسیار مثبتی را برای کسب‌وکار به ارمغان می‌آورد. مدیر ارشد به‌عنوان یک بزرگ‌تر در کنار گروه‌هایی که به‌سرعت در حال رشد هستند، حضور دارد و با ارائه راهنمایی‌هایی دقیق و راه‌کارهایی بسیار پخته، مدیران را در جهت حرکت صحیح یاری می‌کند. او می‌تواند به‌دنبال اهداف از پیش تعیین شده برای سازمان باشد یا اینکه برنامه‌های توسعه کسب‌وکار را پیش ببرد. نکته‌ای که باید مد نظر قرار گیرد، این است که باید تمایزی مشخص میان جایگاه شغلی مدیر و مدیر ارشد وجود داشته باشد. مدیر ارشد باید از مدیران در برابر وظایف گسترده و سنگین‌شان حمایت کند. مدیری که دوست دارد به این جایگاه شغلی برسد، باید بر پیشرفت حرفه‌ای و شخصیتی خود در حوزه‌های رهبری، توسعه استعدادها و مربیگری توجه و تمرکز ویژه‌ای داشته باشد. مدیر ارشد باید بتواند استراتژی درآمدی برای سازمان تدوین کند و تحلیلی دقیق از رقبا، مشتریان و دیگر نیروهای خارجی بازار ارائه کند. مدیر ارشد باید دانش مناسبی از مباحث مالی مانند بودجه، هزینه، حسابداری داشته باشد. همچنین،

او باید از مهارت‌های مذاکره، فنون ارتباط، توانایی ارائه مطالب، توانایی تیم‌سازی و... نیز بهره‌مند باشد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص بیان می‌دارد:

«حسابرسان به‌عنوان ارزیابان مستقل، نقش اساسی در اطمینان از اینکه سازمان‌ها استراتژی‌های خود را با اهداف توسعه پایدار هماهنگ کنند، ایفا می‌کنند. همان‌طور که سازمان‌ها تلاش می‌کنند شیوه‌های پایدار را در عملکردهای خود گنجانند، حسابرسان خود را در خط مقدم ارزیابی و تأیید این تلاش‌ها می‌بینند. درواقع حسابرسان پایداری، باید به‌منظور ارزیابی پایداری به بررسی جامع از تأثیرات اقتصادی، اجتماعی و محیطی یک سازمان بپردازند. حسابرسان باید ارتباط وابستگی این عناصر را درک کنند تا بتوانند به‌طور مؤثر در تأیید تعهد سازمان به توسعه پایدار نقش‌آفرین باشند.»

شرکت‌ها به‌طور روزافزون مجبور به ارائه گزارش‌های پایداری مالی و اطلاعات مربوط به عملکرد محیطی و اجتماعی خود می‌شوند. این گزارش‌ها معمولاً شامل اطلاعاتی درباره سیاست‌ها، عملکرد و اهداف پایداری محیطی و اجتماعی شرکت، همچنین تأثیرهای زیست‌محیطی و اجتماعی فعالیت‌های آن‌ها بر مالیات و عملکرد مالی آن‌هاست.

### زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی مؤثر بر حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی مؤثر بر حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی از وقایع و شرایط است که بر مقوله محوری اثر می‌گذارند. سه مقوله «سرمایه‌گذاری سبز»، «قوانین و مقررات زیست‌محیطی» و «مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها»، تحت مؤلفه‌های اثرگذار بر شفافیت پایدار در نظر گرفته شده‌اند. حسابرسان به‌عنوان ارزیابان مستقل، نقش اساسی در اطمینان از اینکه سازمان‌ها استراتژی‌های خود را با اهداف توسعه پایدار هماهنگ کنند، ایفا می‌کنند. همان‌طور که سازمان‌ها تلاش می‌کنند شیوه‌های پایدار را در عملکردهای خود گنجانند، حسابرسان خود را در خط مقدم ارزیابی و تأیید این تلاش‌ها می‌بینند. درواقع حسابرسان پایداری، باید به‌منظور ارزیابی پایداری، به بررسی جامع از تأثیرهای اقتصادی، اجتماعی و محیطی یک سازمان بپردازند. حسابرسان باید ارتباط وابستگی این عناصر را درک کنند تا بتوانند به‌طور مؤثر در تأیید تعهد سازمان به توسعه پایدار نقش‌آفرین باشند. ارزیابی تأثیرهای زیست‌محیطی، یکی از نقش‌های اصلی حسابرسان در توسعه پایدار، تأیید تأثیرهای محیطی سازمان است. این شامل ارزیابی پایداری به مقررات زیست‌محیطی، مدیریت منابع و اجرای شیوه‌های دوست‌دار محیط‌زیست می‌شود. با بازرسی دقیق این جنبه‌ها، حسابرسان اطمینان حاصل می‌کنند که شرکت‌ها اثرهای مخرب زیست‌محیطی خود را به حداقل می‌رسانند. ارزیابی اقدامات مسئولیت اجتماعی حسابرسان نقش بسیار حیاتی در ارزیابی اقدامات مسئولیت اجتماعی یک شرکت دارند. این شامل بازرسی شیوه‌های اخلاقی، شرایط کار منصفانه و میزان مشارکت سازمان در توسعه جوامع محلی می‌شود. تأثیر این اقدامات بر رفاه اجتماعی با دقت ارزیابی می‌شود تا اطمینان حاصل شود که تعهدهای سازمان به مسئولیت اجتماعی، به‌طور جامع درک شده است. ادغام اهداف مالی و پایداری، شیوه‌های پایداری اغلب با تأثیرهای مالی همراه است. حسابرسان جنبه‌های مالی اقدامات پایداری را تجزیه و تحلیل می‌کنند تا اطمینان حاصل کنند که سازمان‌ها تعادل مناسبی بین سودآوری و مدیریت مسئولانه منابع دارند. این ادغام برای بقای تجارت بلندمدت ضروری است. حسابرسان در ارزیابی ریسک در شیوه‌های پایداری باید ریسک‌های مرتبط با شیوه‌های پایدار را شناسایی و ارزیابی کنند. این شامل

بررسی ریسک‌های حقوقی، شهرت و عملیاتی ناشی از عدم پایداری به اصول زیست‌محیطی یا اجتماعی می‌شود. مدیریت مؤثر این ریسک‌ها برای دستیابی به اهداف توسعه پایدار حیاتی است. حساب‌رسان به‌طور شایان توجهی در گزارشگری شفاف مشارکت دارند و اطمینان حاصل می‌کنند که سازمان‌ها عملکرد پایدار خود را به‌دقت گزارش می‌دهند. گزارشگری شفاف به‌عنوان یک ابزار افزایش اعتماد میان سهام‌داران، نظارت‌گران و جوامع گسترده نقش مهمی ایفا می‌کند. همچنین، سازمان‌ها را در مسئولیت‌پذیری در قبال تعهدهای پایداری‌شان قرار می‌دهد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص بیان می‌دارد:

«حساب‌رسان می‌توانند به ترویج و مشارکت در فرایند گزارشگری یکپارچه که عملکرد مالی، اجتماعی و محیطی را به‌صورت جامع دربرمی‌گیرد، کمک کنند. این ترویج به درک جامع‌تری از تأثیرات یک سازمان بر توسعه پایدار کمک می‌کند. مشارکت فعال با نهادهای مختلف، ازجمله سرمایه‌گذاران، نظامیان و جوامع محلی، به حساب‌رسان در درک بهتری از تأثیرات گروه‌های مختلف بر سازمان‌ها کمک می‌کند. این مشارکت به بهبود رویکرد جامع حسابرسی کمک می‌کند و با اصول توسعه پایدار هم‌خوان است.»

می‌توان نتیجه‌گیری کرد که حساب‌رسان نقش حیاتی در هدایت سازمان‌ها به‌سوی توسعه پایدار دارند. با تأیید تأثیرهای زیست‌محیطی، ارزیابی فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی، یکپارچه‌سازی اهداف مالی و پایدار و گزارش‌دهی شفاف درباره این تلاش‌ها، حساب‌رسان به‌طور چشمگیری به تداوم عملکرد کسب‌وکارهای پاسخ‌گوی مسئولیت مشارکت می‌کنند؛ در حالی که حساب‌رسان با چالش‌هایی در توسعه معیارهای استاندارد و پیمایش استانداردهای جهانی مواجهند، فرصت‌های بسیاری برای آن‌ها وجود دارد تا تغییر مثبت را به‌دنبال بیاورند. پذیرش گزارش‌دهی یکپارچه، بهره‌گیری از فناوری و فعالیت فعال با نهادهای ذی‌نفع، می‌تواند به کارایی حساب‌رسان در ترویج توسعه پایدار کمک کند. درحالی‌که سازمان‌ها به اهمیت پایداری پی برده‌اند، به حساب‌رسان به‌عنوان نگهبانان اصلی اطلاع‌رسانی و شفافیت در پی داشتن آینده‌ای پایدار و عادلانه، اهمیت ویژه‌ای می‌دهند.

### موانع فردی و شغلی و سازمانی مؤثر بر مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

موانع فردی و شغلی و سازمانی مجموعه‌ای از وقایع و شرایط هستند که پس از شروع مطالعه و در حین انجام پژوهش رخ می‌دهند. در پژوهش حاضر موانع عواملی هستند که در فرایند شفافیت پایدار رخ می‌دهند. مقوله «استرس زیاد حساب‌رس»، «نیاز به روز بودن اطلاعات» و «لزوم دقت و تمرکز بالا حساب‌رس» به‌منزله موانع فردی، مقوله «پیچیدگی قوانین و مقررات»، «مسئله حفظ حریم خصوصی» و «مطابقت با استانداردهای محیطی و بین‌المللی» به‌منزله موانع شغلی و مقوله «مدیریت بحران»، «رقابت فشرده در بازار کار» و «هماهنگ‌سازی و قانونی‌سازی» به‌منزله موانع سازمانی اثرگذار در شفافیت پایدار در نظر گرفته شده است. استانداردهای حسابرسی نه تنها به حساب‌رسان کمک می‌کنند تا به روشی استاندارد عمل کنند، بلکه به ذی‌نفعان اطمینان می‌دهند که گزارش‌های مالی تحت بررسی‌های دقیق و بر اساس استانداردهای بین‌المللی قرار گرفته‌اند. این امر نه تنها در افزایش شفافیت و دقت اطلاعات مالی نقش دارد، بلکه در بهبود اعتماد عمومی به اطلاعات منتشر شده توسط سازمان‌ها نیز مؤثر است. بررسی دقیق استانداردهای حسابرسی موجود در

فایل ضمیمه، نشان‌دهنده تنوع و گستردگی این استانداردهاست که شامل دامنه‌های مختلفی از فرایند حسابرسی می‌شوند. به دلیل محدودیت‌های اطلاعات موجود در فایل، امکان بررسی جزئیات هر استاندارد به صورت جداگانه و ارائه کاربرد، اجزای کلیدی، اهداف، زمان اجرا و الزامات به طور کامل وجود ندارد. با این حال، می‌توان یک دیدگاه کلی از موضوعات کلیدی ارائه داد که استانداردهای حسابرسی به آن‌ها می‌پردازند:

- دامنه کاربرد: استانداردهای حسابرسی، معمولاً دامنه کاربردی مشخص دارند که تعیین می‌کند، چه نوع فعالیت‌ها یا موقعیت‌هایی باید از این استانداردها پیروی کنند.
  - تاریخ اجرا: هر استاندارد دارای تاریخ اجرایی است که از آن تاریخ به بعد، حساب‌رسان موظف به رعایت آن هستند.
  - اهداف: استانداردها به طور معمول هدف یا اهدافی را تعیین می‌کنند که حساب‌رسان باید در جریان حسابرسی به آن‌ها دست یابند.
  - تعاریف: ارائه تعاریف واضح از اصطلاحات کلیدی برای فهم و اجرای صحیح استانداردها ضروری است.
  - الزامات: شامل دستورالعمل‌ها و الزاماتی است که حساب‌رسان باید در جریان انجام حسابرسی رعایت کنند.
  - گردآوری و توجه به تحریف‌ها: برخی استانداردها روی نحوه شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به تحریف‌های احتمالی در اطلاعات مالی تمرکز دارند.
  - مستندسازی: تأکید بر اهمیت ثبت و نگهداری مدارک مرتبط با حسابرسی برای اثبات انجام کارها طبق استانداردهای مشخص شده می‌باشد.
- یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص بیان می‌دارد:

«توسعه مفهوم حسابرسی یا در مفهوم عام‌تر آن ممیزی به حوزه‌های به‌غیراز حسابداری مالی که دارای چارچوب مشخص استاندارد در خصوص نحوه گزارشگری و حسابرسی است، همواره چالش‌برانگیز هست. مثلاً عدم وجود استانداردهای جهانی برای پایداری، چالش‌هایی برای حساب‌رسان ایجاد می‌کند. هماهنگ‌سازی استانداردهای جهانی و اطمینان از انطباق آن‌ها در اقلیم‌های مختلف نیاز به تلاش‌های جهانی دارد، درحالی‌که تأکید بر پایداری افزایش یافته است، حساب‌رسان ممکن است با چالش‌ها به دلیل چارچوب حقوقی محدود در زمینه شیوه‌های پایدار روبرو شوند. تقویت چارچوب‌های حقوقی، می‌تواند پایه‌ای محکم‌تر برای ارزیابی‌های حساب‌رسان فراهم کند، اندازه‌گیری تأثیرات اقدامات پایداری می‌تواند به دلیل ماهیت چندگانه تأثیرات اجتماعی و محیطی پیچیده باشد. حساب‌رسان با چالش توسعه و اعمال شاخص‌های استاندارد برای بهترین گرفتن تأثیرات متنوع توسعه پایدار مواجه هستند.»

### نتایج و پیامدهای فردی و سازمانی حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی

پیامدها نتایجی هستند که از راهبردها و کنش‌های مربوط به پدیده مورد نظر حاصل می‌شوند. پیامدهای ناشی از محیط کاری یادگیرنده در بُعد فردی شامل «بهبود عملکرد شغلی پایدار»، «کاهش فساد» و «افزایش اعتماد» و در بُعد سازمانی شامل «بهبود پاسخ‌گویی مالی»، «توسعه اکوسیستم حسابرسی پایداری» و «افزایش بازده مالی» است. حسابرسی پایداری فرایندی است نظام‌مند و مستقل برای ارزیابی عملکرد یک سازمان در حوزه‌های مختلف پایداری، از جمله محیط

زیست، اجتماع و اقتصاد. هدف از این نوع حسابرسی، شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های سازمان در این زمینه‌ها، ارائه راه‌کارهایی برای بهبود عملکرد و اطمینان از انطباق با الزامات قانونی و استانداردهای بین‌المللی است.

چرا حسابرسی پایداری مهم است؟

- بهبود عملکرد: حسابرسی پایداری به سازمان‌ها کمک می‌کند تا عملکرد خود را در حوزه‌های مختلف پایداری ارزیابی و ضعف‌های خود را شناسایی کنند. این امر به بهبود عملکرد و کاهش اثرات منفی بر محیط زیست و جامعه منجر می‌شود.
- افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی: حسابرسی پایداری اطلاعات دقیقی در مورد عملکرد پایداری سازمان ارائه می‌دهد که می‌تواند به ذی‌نفعان، از جمله سرمایه‌گذاران، مشتریان و کارکنان، ارائه شود. این امر باعث افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی سازمان می‌شود.
- تقویت اعتبار و شهرت: سازمان‌هایی که به پایداری اهمیت می‌دهند و عملکرد خود را به‌طور منظم مورد حسابرسی قرار می‌دهند، اعتبار و شهرت خود را در میان ذی‌نفعان افزایش می‌دهند.
- کاهش ریسک: حسابرسی پایداری به سازمان‌ها کمک می‌کند تا ریسک‌های مرتبط با مسائل پایداری، مانند تغییرات آب و هوایی، کمبود منابع و مسائل اجتماعی را شناسایی و مدیریت کنند.
- جذب سرمایه: امروزه سرمایه‌گذاران، به‌طور فزاینده‌ای به عملکرد پایداری سازمان‌ها توجه می‌کنند. حسابرسی پایداری می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند تا سرمایه مورد نیاز خود را جذب کنند.

حسابرسی دقیق و مستند گزارش‌های مالی موجب حفظ اعتماد عمومی و سهام‌داران به سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌شود. اعتماد عمومی و تمرکز بر شفافیت، باعث جذب سرمایه و ایجاد رقابتی سالم در بازار می‌شود. حسابرسی به‌عنوان یک ابزار برای کاهش ریسک‌های مالی و تقلب‌های احتمالی عمل می‌کند. این فرایند به سازمان‌ها کمک می‌کند تا عوامل خطر را تشخیص داده و از آن‌ها پیشگیری کنند. حسابرسی به‌عنوان یک نقطه تأیید قانونی نقش مهمی در حفظ تطابق سازمان‌ها با مقررات و قوانین دارد. این فرایند به اطمینان از اینکه گزارش‌های مالی با مقررات حسابداری و مالی مرتبط راه‌یابی شده‌اند، کمک می‌کند. حسابرسی مستند و کامل مؤسسه‌های دولتی و سازمان‌های غیرانتفاعی به کشف و پیشگیری از فساد و تقلب‌های مالی کمک می‌کند. این فرایند با تأکید بر اخلاقیات کسب‌وکار، اطلاعات دقیق و معتبر را تضمین می‌کند. حسابرسی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا با تغییرات اقتصادی، مالی و قانونی تطابق پیدا کنند. این فرایند به آن‌ها امکان می‌دهد تا به تغییرات و چالش‌های جدید با اطمینان پاسخ دهند. حسابرسی دقیق و مستند موجب افزایش اعتبار بین‌المللی سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌شود. این اعتبار به سازمان‌ها کمک می‌کند تا در بازارهای جهانی به‌عنوان نهادهای قابل اعتماد شناخته شوند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص می‌گوید:

«حسابرسان به‌عنوان متخصصان مالی و حسابداری می‌توانند مشاوره‌های ارزشمندی را برای بهبود سیستم‌ها، کاهش هزینه‌ها و بهینه‌سازی فرایندهای سازمانی ارائه دهند. حسابرسی نه تنها به ارزیابی دقیق گزارش‌های مالی می‌پردازد، بلکه به ارزیابی کارایی و کارایی سازمان‌ها نیز می‌پردازد. این به سازمان‌ها امکان می‌دهد تا نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی و بهبودهای لازم را اعمال کنند.»

حسابرسی داخلی و خارجی نه تنها برای شفافیت و انطباق با مقررات الزامی است، بلکه می‌تواند نقشی کلیدی در بهبود عملکرد سازمان‌ها ایفا کند. از طریق تحلیل دقیق داده‌ها و گزارش‌های مالی، مؤسسه حسابرسی می‌تواند راه کارهایی برای بهینه‌سازی فرایندهای کاری و کاهش هزینه‌ها ارائه دهد. در کنار این موضوع، نقش حسابرسی در مدیریت منابع انسانی نیز شایان توجه است. حسابرسی می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف در تخصیص منابع، مدیریت پروژه‌ها و بهبود کنترل‌های داخلی کمک کند. این موارد به سازمان‌ها امکان می‌دهد تا بهره‌وری خود را افزایش داده و در بلندمدت سودآوری بهتری داشته باشند. حسابرسی داخلی به‌طور ویژه می‌تواند تضمین کند که سیاست‌ها و فرایندهای سازمانی به درستی اجرا می‌شوند و هرگونه تخلف یا نقص احتمالی به سرعت شناسایی شود. از این رو، همکاری با یک مؤسسه حسابرسی حرفه‌ای می‌تواند به ارتقای اعتماد عمومی و افزایش اعتبار سازمان در میان ذی‌نفعان کمک کند.

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این مطالعه به ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی می‌پردازد. با توجه به سرعت زیاد تغییرات در صنعت خرده‌فروشی، این سیستم در شکل دادن به نتایج زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی یک سازمان نقش حیاتی دارد. سازمان‌های خرده‌فروشی به‌طور مداوم تلاش می‌کنند تا عملکرد پایداری خود را افزایش دهند و انتظارات ذی‌نفعان را برآورده کنند. با وجود این تلاش‌های رو به رشد، ادبیات موجود شکاف‌های شایان توجهی را در روش‌ها و دستورالعمل‌ها برای حسابرسی پایداری مؤثر نشان می‌دهد. این امر نیاز به یک سیستم حسابرسی پایداری را برجسته می‌کند که شامل آماده‌سازی قبل از حسابرسی، ارزیابی در محل و گزارش‌دهی پس از حسابرسی است. این پژوهش، چارچوب‌ها و دستورالعمل‌های کلیدی را برای انجام حسابرسی‌های پایداری در سازمان‌های خرده‌فروشی برجسته می‌کند. به‌طور خاص، این مطالعه بر اهمیت تعریف اهداف و دامنه حسابرسی پایداری، انتخاب یک تیم حسابرسی چندرشته‌ای، توسعه یک طرح حسابرسی پایداری جامع، بررسی مستندات، انجام جلسه‌ها قبل از حسابرسی پایداری و تهیه یک فهرست بررسی و ابزار حسابرسی پایداری تأکید دارد.

این مطالعه همچنین، بر اهمیت انجام مصاحبه‌ها، بازبینی مستندات و بازرسی‌های میدانی در طول مرحله حسابرسی پایداری در محل تأکید می‌کند. در نهایت، این مطالعه بر اهمیت تجزیه و تحلیل داده‌ها، تهیه یک گزارش حسابرسی پایداری، ارائه یافته‌های حسابرسی پایداری، توسعه برنامه‌های اصلاحی، اجرای اقدامات اصلاحی، نظارت و ارزیابی پیشرفت، گزارش‌دهی و ارتباط با ذی‌نفعان و بهبود مداوم عملکرد پایداری تأکید می‌کند. در این پژوهش تصمیم گرفته شد که مؤلفه‌های مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی شناسایی و استخراج شوند. بدین ترتیب با استفاده از تحلیل مصاحبه نیمه‌ساختاریافته به روش داده‌بنیاد (کدگذاری استقرایی، پالایش مفهومی و اکدگذاری الگویی) ۵ مقوله اصلی و ۲۵ مفهوم نمایان شد. چارچوب‌های حسابرسی پایداری، ساختاری را برای سازمان‌ها به‌منظور ارزیابی و بهبود عملکرد پایداری خود فراهم می‌کنند. این چارچوب‌ها معمولاً مجموعه‌ای از اصول، معیارها و شاخص‌ها را دربرمی‌گیرند که به هدایت فرایند حسابرسی و اطمینان از ارزیابی جامع مسائل مربوط به پایداری کمک می‌کند. یکی از چارچوب‌های حسابرسی پایداری شناخته شده، چارچوب گزارش‌دهی جهانی است. این دستورالعمل‌هایی را برای

سازمان‌ها برای گزارش‌دهی در مورد عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی خود ارائه می‌دهد. این چارچوب شامل مجموعه‌ای از شاخص‌هاست که سازمان‌ها می‌توانند از آن‌ها برای اندازه‌گیری و گزارش عملکرد پایداری خود استفاده کنند. یکی دیگر از چارچوب‌های حسابرسی پایداری، چارچوب سیستم مدیریت زیست‌محیطی ایزو ۱۴۰۰۱ است. این استاندارد، الزامات یک سیستم مدیریت زیست‌محیطی را مشخص می‌کند. این چارچوب به سازمان‌ها کمک می‌کند تا اثرهای زیست‌محیطی خود را شناسایی و مدیریت کنند، انطباق را بهبود بخشند و به‌طور مستمر عملکرد زیست‌محیطی خود را بهبود دهند. علاوه بر این چارچوب‌ها، چارچوب‌های حسابرسی پایداری خاص صنعت نیز وجود دارد که برای پاسخ‌گویی به نیازهای خاص بخش‌های مختلف طراحی شده‌اند. برای مثال، اتحاد صنعت نیمه‌هادی، یک چارچوب حسابرسی پایداری برای شرکت‌های نیمه‌هادی ایجاد کرده است. این چارچوب شامل شاخص‌هایی برای اندازه‌گیری و گزارش عملکرد پایداری در زمینه‌هایی مانند مصرف انرژی، مصرف آب و کاهش گازهای گلخانه‌ای است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که برای ارائه مدل حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی، می‌بایست به شفافیت پایدار توجه کرد و بر اساس زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی موجود، به نقش حسابرسان فعال در صنعت خرده‌فروشی اشاره کرد. این بررسی نشان داد که در اغلب فرایندهای حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی به‌صورت نظام‌مند و دقیق این کارکردها و قابلیت‌ها پایش نمی‌شوند که در این زمینه حتماً باید بازنگری‌های اساسی در زمینه فرایند حسابرسی پایداری در بخش خصوصی صورت پذیرد. بررسی سایر پژوهش‌ها هم ثابت کرد که به‌صورت موردی، کمابیش تعدادی از مفهوم‌ها و مقوله‌ها برای شفافیت پایدار معرفی و شناسایی شده‌اند که در ادامه سعی شده است به این موارد مشترک اشاره شود. در پژوهش بالوگانی و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان «ارزیابی تجربی تأثیر تاب‌آوری و پایداری بر شرکت‌ها»، نتایج نشان داد که اصول پایداری سازمانی باید دربرگیرنده تأثیرهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی عملکرد شرکت باشد که در نهایت، این امر می‌تواند سلامت شرکت را بهبود بخشد و از رشد و بقای آن حمایت کند که نتایج این پژوهش با زمینه‌های اقتصادی و اجتماعی پژوهش حاضر هم‌سو است. لین و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر مثبت و منفی مسئولیت اجتماعی حسابرسان بر عملکرد مالی شرکت‌ها»، به این نتیجه رسیدند که جنبه مثبت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، باعث بهبود عملکرد مالی آن‌ها می‌شود؛ در حالی که جنبه منفی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای عملکرد مالی یک شرکت مضر است. نتایج این پژوهش با نتایج و پیامدهای سازمانی پژوهش حاضر هم‌سو است. کاراچه و ابراهیم (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزش سهام‌داران»، به این نتیجه رسیدند که کیفیت گزارشگری مالی از مؤثرترین راه‌هایی است که می‌تواند ارزش سهام‌داران را بهبود بخشد و برای ارزیابی و سنجش آن، سهام‌داران به کمیته حسابرسی وابسته‌اند که نتایج این پژوهش با بسترهای حمایتی سازمانی پژوهش حاضر هم‌سو است. همچنین انورخطیبی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی»، ده شاخص تخصص حسابرسان در صنعت، شهرت حسابرسان، استقلال حسابرسان، تعداد کارها، درآمد سالیانه، امتیاز کنترل کیفیت، نسبت شرکا به کارکنان، نسبت حسابرسان رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه‌ای برای سنجش کیفیت حسابرسی انتخاب کردند که نتایج آن نشان داد بین گروه‌های مختلف در خصوص ارتباط بین شاخص‌های کیفیت

حسابرسی و کیفیت گزارشگری تفاوت معناداری وجود دارد. نتایج این پژوهش با مقوله‌های بسترهای حمایتی فردی پژوهش حاضر هم‌سو است.

پژوهش حاضر نشان داد که مفهوم شفافیت پایدار از نظر ساختاری و کارکردی هنوز در مراحل ابتدایی قرار دارد. در همین راستا، مجموعه‌ای از پیشنهادها برای پیاده‌سازی حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی ارائه می‌شود:

- گزارشگری پایداری مالی: شرکت‌ها به‌طور روزافزون مجبور به ارائه گزارش‌های پایداری مالی و اطلاعات مربوط به عملکرد محیطی و اجتماعی خود شوند. این گزارش‌ها معمولاً شامل اطلاعاتی درباره سیاست‌ها، عملکرد و اهداف پایداری محیطی و اجتماعی شرکت و همچنین تأثیرهای زیست‌محیطی و اجتماعی فعالیت‌های آن‌ها بر مالیات و عملکرد مالی آن‌هاست.
- توسعه استانداردهای حسابرسی محیطی: حسابرسان، به دنبال توسعه استانداردها و راه کارهای جدیدی باشند که به آن‌ها کمک کند تا عملکرد شرکت‌ها در زمینه مسائل محیطی را بهتر ارزیابی کنند. این شامل ارزیابی تأثیرات زیست‌محیطی بر سودآوری و ریسک‌های مرتبط با محیط زیست است.
- افزایش توجه به اعتبار عمومی: تأثیرهای محیطی و اجتماعی فعالیت‌های شرکت‌ها، بر عموم جامعه به‌طور مداوم افزایش یابد. به همین دلیل، شرکت‌ها باید به اعتبار عمومی خود نیز توجه ویژه‌ای داشته باشند و سعی کنند تا با ارائه اطلاعات شفاف و قابل اعتماد در مورد فعالیت‌های خود، اعتماد جامعه را به خود جلب کنند.
- تأثیرهای قوانین و مقررات جدید: بسیاری از کشورها قوانین و مقررات جدیدی را در زمینه گزارشگری پایداری مالی و حسابرسی محیطی وارد کرده‌اند. این قوانین ممکن است شامل الزامات گزارش‌دهی بیشتر در زمینه مسائل محیطی و اجتماعی باشند و بر شفافیت و صحت اطلاعات مالی تأثیرگذار باشند.
- بهبود عملکرد: حسابرسی پایداری به سازمان‌ها کمک کند تا عملکرد خود را در حوزه‌های مختلف پایداری ارزیابی کرده و نقاط ضعف را شناسایی کنند. این امر به بهبود عملکرد و کاهش اثرهای منفی بر محیط زیست و جامعه منجر می‌شود.
- افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی: حسابرسی پایداری اطلاعات دقیقی در مورد عملکرد پایداری سازمان ارائه می‌دهد که می‌تواند به ذی‌نفعان، از جمله سرمایه‌گذاران، مشتریان و کارکنان، ارائه شود. این امر باعث افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی سازمان می‌شود.
- تقویت اعتبار و شهرت: سازمان‌هایی که به پایداری اهمیت می‌دهند و عملکرد خود را به‌طور منظم مورد حسابرسی قرار می‌دهند، اعتبار و شهرت خود را در میان ذی‌نفعان افزایش می‌دهند.
- کاهش ریسک: حسابرسی پایداری به سازمان‌ها کمک کند تا ریسک‌های مرتبط با مسائل پایداری، مانند تغییرات آب و هوایی، کمبود منابع و مسائل اجتماعی را شناسایی و مدیریت کنند.
- جذب سرمایه: امروزه سرمایه‌گذاران به‌طور فزاینده‌ای به عملکرد پایداری سازمان‌ها توجه می‌کنند. حسابرسی پایداری می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند تا سرمایه مورد نیاز خود را جذب کنند.



به‌طور کلی، توجه به مسائل محیطی و اجتماعی و گزارشگری پایداری مالی، به‌طور مداوم در حال افزایش است و شرکت‌ها و حساب‌رسان موظف‌اند که خود را با این تحولات و ارائه اطلاعات مربوطه تطبیق دهند. محدودیت‌های مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط با شروع کار در مقیاس کوچک برطرف شوند. ابتکارهای مقرون‌به‌صرفه (برای مثال، روشنایی کم‌مصرف یا کاهش ضایعات) و کمک‌های مالی یا یارانه‌های دولتی باید در نظر گرفته شوند. زنجیره‌های تأمین پیچیده (برای مثال، همکاری با تأمین‌کنندگان در مناطق مختلف) را می‌توان از طریق مشارکت‌های مشارکتی حل کرد. شک و تردید مصرف‌کننده رایج است و برخی در مورد صحت ادعاهای خرده‌فروش شک دارند. اتهام‌های سبزنمایی را می‌توان با به اشتراک گذاشتن اطلاعات دقیق و قابل تأیید و گواهی‌نامه‌های شخص ثالث رد کرد. ایجاد تعادل بین پایداری و سودآوری یک نگرانی بزرگ است. نمونه آزمایش‌های ابتکاری و انجام تجزیه و تحلیل هزینه - فایده، به ارزیابی تأثیر ابتکار قبل از اجرای کامل کمک می‌کند.

### محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌تواند به این نکته اشاره کرد که بایستی تعمیم‌پذیری تئوریک را با احتیاط انجام داد. همچنین به خودسانسوری بعضی مصاحبه‌شوندگان به دلیل جایگاه‌شان اشاره کرد و در این خصوص به محققان علاقه‌مند در این حوزه پیشنهاد می‌شود که در خصوص نحوه سنجش و اندازه‌گیری مقوله حسابرسی پایداری در صنعت خرده‌فروشی، بررسی الزامات و چگونگی پیاده‌سازی مقوله حسابرسی پایداری در صنایع دیگر پژوهش‌های صورت پذیرد. همچنین در خصوص نقد و ریشه‌یابی موانع پیاده‌سازی مقوله حسابرسی پایداری پژوهش‌هایی انجام شود.

### منابع

- انورخطیبی، سعید؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ متقی، علی و تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۸(۳)، ۲۴۵-۲۶۰.
- برومیده، علی اکبر؛ الف پور تراکمه، مریم؛ نظری، سیما و آقایی، محمد (۱۴۰۳). شیوه‌های رایج فریب مشتریان در فروشگاه‌های زنجیره‌ای: تبیین مدل درخت فریب مشتریان. *مدیریت بازرگانی*، ۱۶(۴)، ۱۰۲۹-۱۰۵۴.
- بهمنی، علی؛ آقایی، رضا و آقایی، میلاد (۱۳۹۵). بررسی وضعیت صنعت خرده‌فروشی (مورد مطالعه: تأکید بر فروشگاه‌های زنجیره‌ای در ایران). *بررسی‌های بازرگانی*، ۱۴(۷۷)، ۵۵-۶۷.
- ترابی، ارمان و اسماعیل‌زاده، علی (۱۳۹۴). تأثیر حسابداری پایداری بر بقای شرکت (مطالعه موردی: صنایع خودروسازی). *سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری*.
- حساس یگانه، یحیی و برزگر، قدرت اله (۱۳۹۴). مدلی برای افشای مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۸(۲۹)، ۹۱-۱۱۰.
- خاکی، غلامرضا (۱۳۹۷). روش تحقیق در مدیریت، تهران: مرکز انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
- دانایی‌فرد، حسن و امامی، مجتبی (۱۳۹۲). *استراتژی نظریه داده‌بنیاد در مطالعات سازمان و مدیریت*. (فصل چهارم از کتاب

روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع (چاپ دوم)، تهران: انتشارات صفار.

سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه (۱۳۹۹). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری (چاپ پنجم)، تهران: انتشارات آگاه.

نجم‌الدینی، نرگس؛ دسینی، مهدی، خدادادی، داود و رستمی جاز، حمید (۱۴۰۱). ارزیابی اثربخشی حسابداری پایداری براساس کارکردهای منابع انسانی سبز. *علوم و تکنولوژی محیط زیست*، ۲۴(۹)، ۴۳-۵۷.

## References

- Amina, B. & Esra, S. A. (2018). The Relationship between Audit Committee Characteristics and the Level of Sustainability Report Disclosure. *17th IFIP WG 6.11 Conference on e-Business, e-Services, and e-Society*, I3E 2018, Kuwait City, Kuwait, October 30 – November 1, 2018, Proceedings. DOI: 10.1007/978-3-030-02131-3\_44.
- Amjad, F., Abbas, W., Zia-URRehman, M., Baig, S, A., Hashim, M., Khan, A., Rehman, H. (2021). Effect of green human resource management practices on organizational sustainability: the mediating role of environmental and employee performance. *Environmental Science and Pollution Research*, 28(3), 28191- 28206. <https://doi.org/10.1007/s11356-020-11307-9>
- Anvarkhatibi, S., Baradaran Hassanzadeh, R., Mottaghi, A. & Taghizadeh, H. (2019). Review the Effect of audit quality from the perspective of different groups on financial reporting quality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(31), 245-260. (in Persian)
- Appuhami, R. & Tashakor, S. (2017). The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of Australian firms. *Australian Accounting Review*, 27(4), 400-420.
- Auerbach & Silverstein, L.B. (2003). *Qualitative Data: An Introduction to Coding and Analysis*. New York University, New York.
- Badolato, P. G., Donelson, D. C. & Ege, M. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 208-230.
- Bahmani, A, Aghaei, R. & Aghaei, M. (2016). A study of the state of the retail industry (case study: emphasis on chain stores in Iran). *Commercial Surveys*, 14(77), 55-67. (in Persian)
- Balugani, E., Butturi, M. A., Chevers, D., Parker, D. & Rimini, B. (2020). Empirical Evaluation of the Impact of Resilience and Sustainability on Firms' Performance. *Sustainability*, 12(5), 1742.
- Bilal, B., Chen, S. & Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. *Journal of Business Research*, 84, 253-270.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M. C. & Bernard, J. (2019). Ethical issues in the assurance of sustainability reports: Perspectives from assurance providers. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1111-1125. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>

- Bromideh, A. A., Alefpour Tarakameh, M., Nazari, S. & Aghaei, M. (2024). Common Tactics of Customer Deception in Chain Stores: A Model of Customer Deception Tree. *Journal of Business Management*, 16(4), 1029-1054. doi: 10.22059/jibm.2023.357967.4570 (in Persian)
- Buallay, A. & Al-Ajmi, J. (2020). The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting: Evidence from banks in the Gulf Cooperation Council. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(2), 249-264. <https://doi.org/10.1108/JAAR-06-2018-0085>
- Carp, M., Păvăloaia, L., Afrăsinei, M. B. & Georgescu, I. E. (2019). Is sustainability reporting a business strategy for firm's growth? Empirical study on the Romanian capital market. *Sustainability*, 11(3), 658. doi:10.3390/su11030658
- Danaeifard, H. & Emami, M. (2013). *Data-Based Theory Strategy in Organization and Management Studies. (Chapter 4 of the book Qualitative Research Methodology in Management: A Comprehensive Approach) (Second Edition)*, Tehran: Saffar Publications. (in Persian)
- Ergene, S., Calás, M. B., Smircich, L. (2017). Ecologies of Sustainable Concerns: Organization Theorizing for the Anthropocene. *Gender, Work & Organization*, 28(3), 222-245. <https://doi.org/10.1111/gwao.12189>
- Glaser, B. G. & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Chicago: Transaction.
- Goldkuhl, G. & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International journal of qualitative methods*, 9(2), 187-205.
- Hassas Yeganeh, Y. & Barzegar, Gh. (2015). A model for disclosing corporate social responsibility and sustainability and its current status in companies listed on the Iranian Stock Exchange. *Quarterly Journal of the Iranian Stock Exchange*, 8(29), 91-110. (in Persian)
- Hörisch, J., Schaltegger, S. & Freeman, R.E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275(10), 32-61. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097>
- Hsiao, P. C. K., de Villiers, C., Horner, C. & Oosthuizen, H. (2022). A review and synthesis of contemporary sustainability accounting research and the development of a research agenda. *Accounting & Finance*, 62(4), 4453-4483. <https://doi.org/10.1111/acfi.12936>
- Karajeh, A. I. & Ibrahim, M. Y. B. (2017). Impact of audit committee on the association between financial reporting quality and shareholder value. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 14-19.
- Khaki, Gh. (2018). *Research Method in Management*. Tehran: Islamic Azad University Publishing Center. (in Persian)
- Korte, B. (2023). *Retail Statistics for 2023: Trends, Consumer Outlook & Technology, Fit Small Business*, Published September 25, 2023, (Accessed on 15 Oct 2023 at: <https://fitsmallbusiness.com/retail-statistics/>).

- Lin, W, L., Ho, J, A., Lee, C. & Ng, S, I. (2020). Impact of positive and negative corporate social responsibility on automotive firms' financial performance: A market-based asset perspective. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(4), 1761-1773. <https://doi.org/10.1002/csr.1923>. [Online][04 March 2020].
- Lozano, R., Barreiro-Gen, M., Zafar, A. (2021). Collaboration for organizational sustainability limits to growth: Developing a factors, benefits, and challenges framework. *Sustainable Development*, 29(4), 728-737. <https://doi.org/10.1002/sd.2170>
- Malik, A., Egan, M., Du Plessis, M., Lenzen, M. (2021). Managing sustainability using financial accounting data: The value of inputoutput analysis. *Journal of Cleaner Production*, 293(13), 81-110. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.126128>
- Moldavska, A. & Welo, T. (2017). The concept of sustainable manufacturing and its definitions: A content-analysis based literature review. *Journal of Cleaner Production*, 166, 744-755. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2017.08.006>
- Najmadini, N., Dasineh, M., Khodadady, D. & Rostami Jazz, H. (2022). Evaluating the Effectiveness of Sustainability Accounting based on Green Human Resource Functions. *Journal of Environmental Science and Technology*, 24(9), 43-57. (in Persian)
- Sarmad, Z., Bazargan, A. & Hejazi, E. (2019). Research Methods in Behavioral Sciences (5th edition), Tehran: Agah Publications. (in Persian)
- Stacchezzini, R., Melloni, G. & Lai, A. (2016). Sustainability management and reporting: the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management. *Journal of cleaner production*, 136, 102-110.
- Strauss, A. L. & Corbin, J. (1998). *Basic of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications
- Torabi, A. & Esmaeilzadeh, A. (2015). The Impact of Sustainability Accounting on Company Survival (Case Study: Automotive Industries). *Third International Conference on Applied Research in Management and Accounting*. (in Persian)
- Zimon, G., Arianpoor, A. & Salehi, M. (2022). Sustainability reporting and corporate reputation: the moderating effect of CEO opportunistic behavior. *Sustainability*, 14(3), 1257. <http://dx.doi.org/10.3390/su14031257>