

تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکتها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری

امین حاجیان نژاد*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

امید پورحیدری

استاد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

مهدی بهارمقدم

دانشیار حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

چکیده

چارچوب مناسب برای گزارشگری غیرمالی، موضوعی است که علی‌رغم همه تلاش‌های صورت گرفته، در بعد عملی و اجرایی، کمتر توسعه یافته‌است. این پژوهش با مبنا قرار دادن چارچوب مفهومی حسابداری به بررسی ویژگی‌های مدنظر برای تدوین چارچوب مفهومی گزارشگری اجتماعی و محیطی (غیرمالی) در ایران می‌پردازد. مطالعه حاضر از نوع پژوهش-های توصیفی، پیمایشی بوده و داده‌ها بر مبنای طراحی و توزیع پرسشنامه محقق‌ساخته، در جامعه‌ای متشکل از حساب‌برسان، مدیران شرکت‌ها، استادان و دانشجویان دکتری حسابداری، کارشناسان فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی و مدیران شرکت‌های دولتی گردآوری شده است. نتایج نشان می‌دهد، از نظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد. هرچند برخلاف گزارشگری مالی، اهمیت گزارشگری غیرمالی برای مدافعان محیط زیست و دولت بیشتر از سایر افراد و گروه‌ها می‌باشد.

کلمات کلیدی: چارچوب‌های گزارشگری شرکت‌ها، چارچوب مفهومی حسابداری، چارچوب گزارشگری اجتماعی.

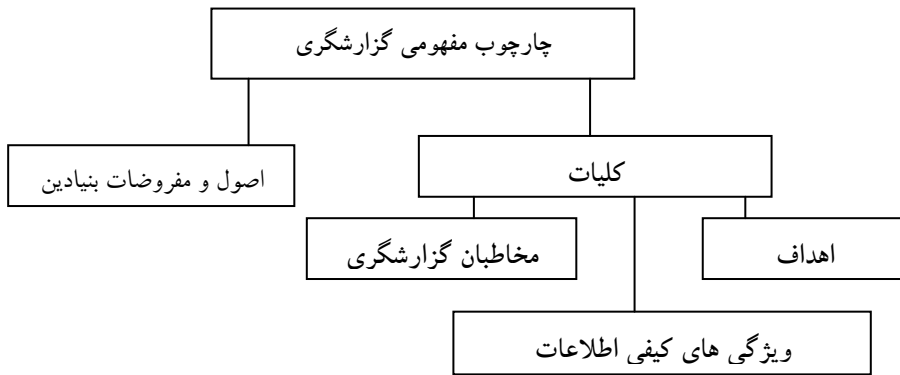
* تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۴/۲/۱۴ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۴/۴/۳۱

۱. مقدمه

با فرض ضرورت گزارشگری اجتماعی و محیطی (غیرمالی) موضوعاتی نظیر این که: شکل و شمایل این گزارش ها چگونه باشد، افشای اطلاعات بر مبنای چه معیاری صورت گیرد، این که گزارش ها، چه اطلاعاتی را شامل شوند و این اطلاعات چه کیفیتی داشته باشند، همواره مورد توجه پژوهشگران و فعالان حوزه گزارشگری اجتماعی و محیطی و پایداری بوده است و سبب شده است سازمان هایی برای وضع قوانین و رهنمودهای گزارشگری غیرمالی در سطح بین المللی و نیز در برخی از کشورهای توسعه یافته، ایجاد شود. سنگ بنای این نوع گزارشگری، چارچوبی است که اولاً مخاطبان اصلی و اهداف گزارشگری را شناسایی و ثانیاً ویژگی های کیفی اطلاعات و اصول پایه گزارشگری را مشخص نماید و بتواند مبنایی برای تدوین استانداردهای گزارشگری و زمینه ساز توسعه های آتی در این حوزه باشد. از آن جایی اولین تلاش ها برای گزارشگری مالی منظم، سابقه ای یکصد ساله دارد (زف^۱، ۲۰۱۳) و این چارچوب در طول سالیان متمادی به تدریج تکامل یافته و نقاط ضعف خود را برطرف نموده است، انتظار می رود بتواند تا حد زیادی، در توسعه و ایجاد چارچوب های گزارشگری در دیگر حوزه ها و به خصوص گزارشگری غیرمالی شرکتها، به عنوان یک الگو مورد ملاحظه قرار گیرد. همچنین وجود اشتراک در منبع تولید گزارش یعنی شرکتها، کاربرد چنین چارچوبی را در ذهن پدیدار می نماید. اگر یک چارچوب مشتمل بر دو بخش کلیات و اصول باشد (نمودار شماره ۱). این پژوهش بر بخش نخست یعنی کلیات متمرکز شده و در جستجوی تدوین کلیات چارچوب مفهومی گزارشگری غیرمالی شرکت هاست و هدف آن تعیین مخاطبین اصلی گزارشگری، تعیین اهداف اصلی گزارشگری و همچنین تعیین ویژگی های کیفی اطلاعات در گزارش های غیرمالی بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری می باشد. پژوهش پیش رو با رویکرد پژوهش میدانی، میزان تطابق ویژگی های چارچوب مفهومی حسابداری را، در سه مقوله گروه های هدف گزارشگری، اهداف گزارشگری و ویژگی های کیفی اطلاعات، با چارچوب قابل توسعه برای گزارشگری غیرمالی مورد بررسی قرار می دهد تا شمای کلی چنین چارچوبی را ترسیم نماید و در نتیجه بتواند به عنوان راهنمایی در مسیر تدوین چارچوب نهایی گزارشگری غیرمالی در کشور قرار گیرد. البته تدوین اصول بنیادی گزارشگری مستلزم در نظر گرفتن ماهیت گزارش های غیرمالی خواهد بود و در این پژوهش بدان پرداخته نمی شود. از آنجایی که تاکنون از اسامی مختلفی برای این نوع گزارشگری در سطح بین المللی استفاده گردیده است و ممکن است عنوان گزارشگری اجتماعی و محیطی مخصوصاً در حوزه گزارشگری توسعه پایدار، به تنهایی نتواند همه آنها پوشش دهد، در این پژوهش از عنوان

گزارشگری غیرمالی شرکتها به منظور پوشش گسترده دیدگاه و تئوری های مختلف در زمینه گزارشگری اجتماعی و محیطی شرکتها استفاده می گردد.

نمودار ۱. شمای یک چارچوب مفهومی گزارشگری غیرمالی بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری



۲. مبانی نظری

تدوین هر چارچوب گزارشگری مستلزم شناخت عناصر تشکیل دهنده آن می باشد. ساختار چارچوب مفهومی حسابداری نشان می دهد عناصر این چارچوب شامل: مخاطبان گزارشگری، اهداف، ویژگی های کیفی اطلاعات و اصول و مفروضات بنیادی می شود. دور از ذهن نخواهد بود اگر چارچوب گزارشگری غیرمالی شرکتها نیز اجزایی مشابه داشته باشد. همچنین انتظار می رود مشابهت های زیادی در اجزای این چارچوب به غیر اصول و مفروضات بنیادی با چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی وجود داشته باشد. در زیر ابتدا با نگاهی به نظریه های پشتوانه گزارشگری (مسئولیت پذیری) غیرمالی شرکتها، این مشابهت ها و تفاوت ها مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲-۱. نظریه های گزارشگری غیرمالی

اولین اقدامات شرکتها در انتشار گزارش هایی که اغلب تنها جنبه های مثبت فعالیت های محیطی و اجتماعی آن ها را نشان می داد و هدف ارائه تصویری مطلوب و مشروع از موجودیت آنها را دنبال می نمود، شستشوی سبز لقب گرفت (مارلین و مارلین^۲، ۲۰۰۳). به تدریج با افزایش فشارهای عمومی و بروز مشکلات زیست محیطی، ناکارآمدی این شیوه

گزارشگری نمایان گردید و تلاش ها برای تدوین چارچوبی مناسب برای گزارشگری به چالشی بزرگ تبدیل گردید، چالشی که تاکنون پابرجا مانده است. پژوهش های دانشگاهی در این حوزه نیز به تدریج از دهه ۶۰ میلادی، قوت گرفت (وود^۳، ۲۰۱۰) و به دنبال آن نظریه های متفاوتی برای گزارشگری و مسئولیت پذیری شرکتها مطرح گردید. به طور کلی تئوری های مطرح شده در این حوزه در چهار دسته قرار می گیرند که عبارتند از تئوری های ابزاری^۴، سیاسی^۵، یکپارچه^۶ و اخلاقی^۷ (کاریگا و مله^۸، ۲۰۰۴).

دسته اول تئوری های ابزاری است. در این دسته از تئوری ها بر دستیابی به اهداف اقتصادی از طریق فعالیت های اجتماعی تاکید می شود به بیان ساده پاسخ به نیازهای سایر ذینفعان شرکت، در شرایط مشخص، منجر به ایجاد ارزش برای شرکت ها می شود. (کاریگا و مله، ۲۰۰۴). تئوری های سیاسی دسته دوم می باشد. تمرکز در تئوری های سیاسی بر این است که شرکتها دارای قدرت اجتماعی هستند و در قبال آن مسئولیت اجتماعی دارند. در این تئوری ها به رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتها و قراردادهای میان شرکتها و جامعه اشاره می گردد (داهل رندوف^۹، ۲۰۰۹). و بنابراین مسئولیت ذاتی شرکتها در قبال جامعه برجسته می شود. گروه سوم، تئوری های یکپارچه هستند که بر یکپارچه بودن نیازهای جامعه تاکید دارند، نیازهایی که منجر به ایجاد تعامل بین شرکت ها و جامعه می شوند. لذا، برای مشروع بودن، شرکت ها بایستی در راستای ارزش های جامعه عمل نمایند و همواره متناسب با تغییر نیازها و ارزش های جامعه، اعمال خود را تنظیم نمایند (کاریگا و مله، ۲۰۰۴).

دسته چهارم تئوری های اخلاقی است. در این تئوری ها، صرف نظر از برآورده شدن و یا نشدن اهداف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، تاکید بر جنبه های اخلاقی مسئولیت پذیری شرکت ها است. یکی از مهمترین و شناخته شده ترین مفاهیم که در این دسته از تئوری ها قرار دارد توسعه پایدار می باشد که عبارتست از: توسعه ای که در آن تامین نیازهای امروز بدون تاثیر بر توانایی نسل های آینده در برآوردن نیازهایشان محقق شود (استورر^{۱۰} و همکاران ۲۰۰۵ به استناد تعریف کمیسیون توسعه^{۱۱}، ۱۹۸۷) هرچند این تعریف رویکردی کلان نگر دارد و بیشتر برای مقاصد اقتصاد کلان بکار گرفته می شود ولی در دهه اخیر تلاش های بین المللی زیادی برای توسعه این رویکرد در سطح شرکتها به وجود آمده است و همچنین چارچوب های گزارشگری غیرمالی بر مبنای این مفهوم مورد استقبال قرار گرفته است (مانند چارچوب های هیات استانداردهای حسابداری پایداری، ۲۰۱۳ و سازمان گزارشگری جهانی،^{۱۲} ۲۰۱۳).

۲-۲. مخاطبان گزارشگری غیرمالی شرکتها

گزارشگری غیرمالی بدون توجه به نیازهای مخاطبانی که گزارش ها برای آنها تهیه می گردد، ناکارا و بی نتیجه خواهد بود. بنابراین در تدوین یک چارچوب مناسب، اولین سوال این است

که گزارش باید برای چه کسی تهیه شود. در تئوری تفکیک شخصیت که زیربنای گزارشگری مالی تلقی می شود، ذینفعان مالی شرکتها، به جای تاکید صرف بر مالکان، مورد توجه قرار گرفته و گزارش های مالی ابزار ارتباطی بین شرکت و ذینفعان مالی (و نه فقط سهامداران) تلقی می شود (ادوارد^{۱۳}، ۲۰۱۳). آنچه امروز به عنوان مخاطبان گزارشگری تلقی می شوند بر طبق چارچوب مفهومی حسابداری بین المللی، عبارتند از: سهامداران، سرمایه گذاران بالقوه و اعتباردهندگانی که اطلاعات را برای تصمیمات خرید، فروش، نگهداری سهام، اوراق بدهی، تامین یا تسویه وام ها و یا سایر اشکال اعتبار بکار می برند (هیات استانداردهای بین المللی حسابداری،^{۱۴} ۲۰۱۰). و در بیانیه مفاهیم کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران شامل سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، تامین کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان، دولت، جامعه و سایر استفاده کنندگان می شوند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲). هرچند تاکید اصلی بر سهامداران بوده است و از درجه اهمیت مخاطبان به ترتیب کاسته می شود ولی انتظار می رود تاکید بر ذینفعان بتواند نقطه اشتراک با گزارشگری غیرمالی تلقی شود.

تعریف ذینفعان در تئوری های مختلف مطرح در حوزه گزارشگری اجتماعی شرکتها، متفاوت است. تاکید بیشتر تئوریهای طرفدار مکانیسم بازار (ابزاری) تنها بر منافع سهامداران است ولی با یک جهش کوچک در گروهی دیگر از تئوری ها، به مشارکت کنندگان داخلی شرکتها به عنوان ذینفعان گزارشگری اجتماعی اشاره می شود که سهامداران و کارکنان را شامل می گردند، در مقابل این رویکرد، گروهی بر منافع افراد خارج از شرکت مانند مشتریان، تاکید دارند و در دیدگاهی فراتر و جامع تر، تئوری های سیاسی بر گروه های ذی نفوذ به عنوان مخاطبان اصلی تکیه می کنند (توبنر^{۱۵}، ۱۹۸۵). صرف از نظر از اشتراک در گروه های ذینفع میزان اهمیت هر یک از افراد و گروه ها، نیز ممکن است متفاوت باشد مثلاً آن چنان که در تئوری مشروعیت در حوزه تئوری های سیاسی بحث می شود میزان پاسخگویی متناسب با قدرت گروه یا افراد ذی نفوذ می باشد در صورتی که در شاخه اخلاقی همین تئوری، بر حقوق برابر افراد در کسب اطلاعات تاکید می گردد. (دیگان^{۱۶}، ۲۰۰۵). با وجود این کثرت دیدگاه ها، در سالهای اخیر رویکرد گزارشگری پایداری^{۱۷} (توسعه پایدار) مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. مطابق با دیدگاه توسعه پایدار ذینفعان گزارشگری شامل کلیه کسانی هستند که بر توانایی شرکت در رسیدن به اهدافش تاثیرگذار باشند و یا تحت تاثیر آن قرار گیرند (تیلت^{۱۸} ۲۰۱۰ به نقل از فریمن و ریید^{۱۹}، ۱۹۸۳، ص ۹۱) بنابراین در چارچوب های ارائه شده، اولین گروه مورد تاکید به مانند چارچوب های حسابداری مالی، سهامداران و سرمایه گذاران می باشند (مانند چارچوبهای سازمان گزارشگری جهانی، هیات تدوین استانداردهای حسابداری پایداری آمریکا، سازمان پاسخگویی اجتماعی شرکتها کانادا^{۲۰}). برای تعیین این که در ایران

مهمترین مخاطبان گزارشگری غیرمالی چه کسانی هستند در یک پرسش اصلی از پاسخ دهندگان خواسته شده است میزان اهمیت گزارش ها را برای گروه های متعدد و متفاوت، مشخص نمایند.

۲-۳. اهداف گزارشگری غیرمالی

در مورد اهداف گزارشگری غیرمالی نیز، با توجه به تئوری ها و دیدگاه های مختلف مطرح شده، اختلاف نظر وجود دارد. در تئوری های ابزاری هدف بیشینه سازی منافع سهامداران دنبال می شود، بنابراین هدف گزارشگری غیرمالی بطور کامل منطبق بر اهداف گزارشگری مالی خواهد بود. در دسته تئوری های سیاسی هدف گزارشگری، حفظ و گسترش قدرت اجتماعی شرکت ها می باشد. در دسته تئوری های یکپارچه، اهدافی همچون بیشینه سازی میزان همکاری ذینفعان در جهت منافع شرکت دنبال می شود، در نتیجه گزارشگری باید به سمتی جهت یابد که تناقض ها را به حداقل برساند و متناسب با نیاز ذینفعان گزارش ها را تنظیم نماید و نهایتاً در دسته تئوری های اخلاقی اهداف گزارشگری بر پوشش متفان و متعادل نیازهای اطلاعاتی همه ذینفعان صرف نظر از نفوذ آنها در شرکت متمرکز می باشد (کاریگا و مله، ۲۰۰۴).

بطور کلی می توان اهداف گزارشگری را بر پایه دو دیدگاه طبقه بندی نمود: در دیدگاه اول هدف گزارشگری، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری است و در دیدگاه دوم ارائه اطلاعات به منظور پاسخگویی. دیدگاه اول در مورد هدف گزارشگری مالی کاملاً پذیرفته شده و از ابتدای شکل گیری تلاش های برای تدوین چارچوب مفهومی حسابداری بر روی آن توافق نظر وجود داشته است (زف، ۱۹۹۹) ولی این بدان معنا نیست که هدف پاسخگویی در تدوین چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی کنار گذاشته شده باشد. به بیان دیگر در بسیاری از موارد همراستا با هدف ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری، هدف پاسخگویی نیز بطور غیرمستقیم وجود دارد (گروه مشاوران مالی اروپا، ۲۰۱۳). با نگاهی به تاریخچه شکل گیری گزارشگری غیرمالی می توان دریافت که انتظارات اولیه بر ایفای مسئولیت پاسخگویی شرکتها متکی بوده است. با این که در گذشته، اغلب هدف پاسخگویی در گزارشگری غیرمالی، تنها محدود به ارزیابی عملکرد گذشته بوده است ولی این نگرش به تدریج از افق گذشته نگر به سوی افق آینده نگر تغییر جهت داده و هدف ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری آینده در چارچوب های کنونی گزارشگری غیرمالی، به روشنی، قابل مشاهده است (چارچوبهای سازمان گزارشگری جهانی، ۲۰۱۳ و هیات استانداردهای پایداری آمریکا، ۲۰۱۳). بنابراین می توان اهداف کنونی گزارشگری غیرمالی را ترکیبی از هر دو دیدگاه دانست. از اینرو در پرسشنامه تدوین شده یکی از سوالات اصلی که از پاسخ دهندگان پرسیده می شود، این است که هدف

اصلی گزارشگری غیرمالی چیست که بایستی با توجه به هدف های فوق الذکر به آنها پاسخ داده شود.

۲-۴. ویژگی های کیفی اطلاعات

صرف از نظر از جنبه های گزارشگری، ویژگی های کیفی اطلاعات قابل گزارش دارای اهمیت هستند. اطلاعات با کیفیت به عنوان داده هایی که برای استفاده کننده، مناسبند، تعریف می شود (وانگ و استرانگ^{۲۲}، ۱۹۹۶). در تدوین چارچوب مفهومی گزارشگری مالی و حسابداری، بخش نخست به ویژگی های کیفی اطلاعات اختصاص یافته است زیرا بدون داشتن اطلاعات با کیفیت، هدف گزارشگری که کمک به تصمیم گیری است، محقق نخواهد شد. در یک طبقه بندی جامع لی و همکارانش^{۲۳} (۲۰۰۲) ویژگی های کیفی اطلاعات را در چهار دسته قرار دادند: دسته اول: ویژگی های کیفی ذاتی که اصالتاً موجب مطلوبیت می شوند همچون: دقت، عینیت، سودمند بودن و کاربردی بودن. دسته دوم: ویژگی هایی که به قابلیت دسترسی اطلاعات مربوط می شوند مانند: قابل دسترس بودن، امنیت دسترسی. دسته سوم: ویژگی های متنی که بر زمان مناسب ارائه اطلاعات و مقدار آن تاکید دارند مانند مربوط بودن، کامل بودن، به موقع بودن و ارزش افزوده داشتن. دسته چهارم: ویژگی های تبیینی که نشان دهنده شکل ظاهری و معنی اطلاعات است نظیر: تفسیر پذیری، قابل فهم بودن (پارکر^{۲۴} و همکاران، ۲۰۰۶) بنابراین برای داشتن اطلاعاتی با کیفیت به منظور رسیدن به اهداف گزارشگری غیرمالی، بایستی مفاهیم کیفی مربوط شناسایی و مورد توجه قرار گیرند. به نظر می رسد مفاهیم کیفی مورد اشاره در چارچوب مفهومی حسابداری بتوانند تا حد زیادی در تعیین ویژگی های کیفی اطلاعات گزارشگری غیرمالی متمرکز باشند و مبنای قرار گیرند، همچنان که در چارچوب های کنونی گزارشگری پایداری به تعدادی از این مفاهیم کیفی اشاره شده است (ببینید: چارچوبهای سازمان گزارشگری جهانی، ۲۰۱۳ و هیات تدوین استانداردهای پایداری آمریکا، ۲۰۱۳). از اینرو در پرسشهایی از پاسخ دهندگان خواسته شده است ویژگی های کیفی مناسب برای اطلاعات گزارشگری غیرمالی را در ایران، مشخص نمایند.

۲-۵. پیشینه

هر چند تا کنون پژوهش های بسیار زیادی در رابطه با ابعاد مختلف گزارشگری و مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتها صورت گرفته است ولی به موضوع تدوین چارچوب گزارشگری غیرمالی کمتر پرداخته شده است. در زیر به برخی از پژوهش های خارجی و داخلی که تا حدودی با موضوع این پژوهش در ارتباط هستند اشاره می گردد.

ارتاس^{۲۵} و همکاران (۲۰۱۴) در مطالعه ای عوامل مالی تاثیرگذار بر گزارشگری غیرمالی را در بیش از ۳۹۰۰ شرکت در ۵۹ کشور بررسی نمودند. آنها شاخصی را بر مبنای چارچوب سازمان گزارشگری جهانی طراحی نمودند و با استفاده از رگرسیون تعادلی به سنجش عوامل تاثیرگذار بر گزارشگری غیرمالی پرداختند. نتایج نشان داد ترکیبی از تئوری های پایه گزارشگری پایداری، شامل: تئوری های نمایندگی، هزینه های سیاسی، علامت، مشروعیت می تواند به درک کامل تر ارتباط بین نسبتهای مالی همچون: اندازه شرکت، اهرم مالی، بازده روی سرمایه گذاری با سطح گزارشگری غیرمالی کمک نماید.

اسکات و برون^{۲۶} (۲۰۰۸) موضوع اندازه گیری کمی را در گزارشگری غیرمالی در میان ۷۹ گزارش با رویکرد توسعه پایداری، مورد بررسی قرار دادند. آنها با مد نظر قرار دادن عوامل داخلی و خارجی موثر بر گزارشگری دریافتند که اخذ گواهی ایزو ۱۴۰۰۱، منجر به افزایش استفاده از معیارهای آینده محور شده است. همچنین در شرکتهای بزرگتر استفاده از معیارهای آینده محور بیشتر از شرکتهای کوچک تر بوده است و تفاوتهای زیادی در معیارهای اندازه گیری در نواحی و کشورهای مختلف وجود دارد.

فریاس و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۳) با تکیه بر تئوری ذینفعان به عوامل موثر در انتشار گزارشگری یکپارچه در ۴۵۶ شرکت بین المللی غیرمالی پرداختند. یافته ها نشان داد، عوامل: فرصتهای رشد، اندازه شرکت، شاکله مدیریت به همراه تنوع جنسیتی مهمترین عوامل در انتشار گزارش های یکپارچه بوده است.

هس^{۲۸} (۲۰۰۸) در پژوهشی با موضوع ارتقا گزارشگری اجتماعی پیشنهاد نمود. به منظور کارآتر شدن گزارشگری اجتماعی می بایستی همواره تعادل میان سه جنبه افشا، گفتن میان ذینفعان و توسعه اخلاقی در نظر گرفته شود و قانون گذاری بدون توجه به هر یک از این جنبه ها ناقص و ناکارآمد خواهد بود.

حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان ارائه مولفه ها و شاخص های بعد اجتماعی مسئولیت شرکتها و وضعیت موجود آن در ایران با استفاده از مدل ساختاری تحلیل مسیر، مولفه های بااهمیت مسئولیت پذیری اجتماعی در شرکتها بارس اوراق بهادار تهران را مشخص نمودند. بر طبق نتایج پژوهش، مهمترین مولفه های اجتماعی شامل: اخلاق کسب و کار، فساد و رشوه خواری و مشارکت در توسعه جامعه و همچنین مهمترین نوع گزارشگری های موجود شامل مولفه های کار و کارکنان، مشتریان و مصرف کنندگان می باشد و در مجموع بین انتظارات جامعه و سطح افشا فاصله زیادی وجود دارد.

جنانی و حیدری (۱۳۹۰) موضوع امکان سنجی پیاده سازی گزارشگری زیست محیطی را در شرکتها دارای ایزو ۱۴۰۰۰ مورد بررسی قرار دادند. به همین منظور پرسشنامه ای با ۲۸ سوال تدوین و در بین پاسخ دهندگان توزیع گردید. تحلیل نتایج حاصل از جمع آوری داده ها

با روش تحلیل جدول توافقی و آزمون خی دو حاکی از این بود که، بین امکان تهیه گزارش های زیست محیطی و استقرار قوانین و مقررات الزام آور، دانش مدیران مالی در زمینه گزارشگری زیست محیطی و اعتقاد مدیران مالی به نتایج مثبت گزارشگری زیست محیطی رابطه معنادار وجود دارد.

جبارزاده و بایزیدی (۱۳۸۹) در پژوهش خود رابطه میان مسئولیت پذیری اجتماعی و تعهدسازمانی با محافظه کاری در گزارشگری مالی را در دوره ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۷ در شرکتهای بورسی بررسی نمودند. نتایج نشان داد رابطه میان مسئولیت پذیری اجتماعی و تعهد سازمانی با محافظه کاری مثبت بوده است ولی این رابطه فقط در مورد مسئولیت پذیری اجتماعی و محافظه کاری معنادار می باشد. همچنین شرکتهای بزرگ و رشدی، در گزارشگری محافظه کارتر بوده و رابطه بین اهرم مالی و محافظه کاری منفی بوده است.

۲-۶. فرضیه ها

با توجه به هدف پژوهش که تدوین چارچوب اولیه گزارشگری غیرمالی بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری می باشد، سه فرضیه اصلی زیر مطرح می شوند:

فرضیه ۱: میان مخاطبان اصلی گزارشگری غیرمالی و مخاطبان اصلی گزارشگری مالی مشابهت وجود دارد.

فرضیه ۲: میان اهداف گزارشگری غیرمالی و اهداف گزارشگری مالی مشابهت وجود دارد.

فرضیه ۳: میان ویژگی های کیفی بیان شده برای اطلاعات در چارچوب مفهومی حسابداری و ویژگی های چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی مشابهت وجود دارد.

همچنین به منظور بررسی جامع تر فرضیه سوم، فرضیه های فرعی زیر مطرح می گردد:

فرضیه ۱-۳: میان اجزای تشکیل دهنده ویژگی «مربوط بودن» در چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی مشابهت وجود دارد.

فرضیه ۲-۳: میان اجزای تشکیل دهنده ویژگی «قابلیت اتکا» در چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی مشابهت وجود دارد.

فرضیه ۳-۳: میان اجزای تشکیل دهنده ویژگی «قابلیت مقایسه» در چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی مشابهت وجود دارد.

۳. روش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت توصیفی-پیمایشی است. برای گردآوری داده های مورد نیاز برای پوشش مبانی نظری، از روش کتابخانه ای و برای گردآوری داده های مورد نیاز برای آزمون و تحلیل فرضیه های پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته، استفاده شده است.

۳-۱. جامعه و نمونه آماری

از آنجایی که انتظار می رود، موضوع گزارشگری غیرمالی شرکتها بر طیف وسیعی از جامعه اثرگذار باشد، با بررسی چارچوب های گزارشگری بین المللی و کسب مشورت از افراد ذیصلاح، جامعه آماری مناسب برای انجام پیمایش به شرح ذیل تعیین گردید:

۱- اساتید و دانشجویان دکتری حسابداری

۲- مدیران شرکتهای خصوصی

۳- تحلیلگران مالی

۴- کارشناسان و فعالان در حوزه امور اجتماعی و حفاظت از محیط زیست

۵- حسابرسان

۶- سایر افراد و گروه ها (شامل مدیران دولتی، اعتبار دهندگان و سایر اساتید)

در این پژوهش برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده گردید. بر مبنای این فرمول با در نظر گرفتن سطح خطای ۵٪ تعداد نمونه ۳۸۴ و در سطح خطای ۶٪ تعداد نمونه ۲۶۷ عدد محاسبه می گردد.

با توجه به حجیم بودن محتوای پرسشنامه برای پاسخ دهندگان و نگرانی از وجود پاسخ های نادرست و بی دقت، برای نمونه گیری از روش غیر تصادفی به شکل نمونه در دسترس استفاده گردید. این روش برای این پژوهش این مزیت را دارد که اولاً تا حد امکان به پاسخ دهندگانی مراجعه شود که تمایل بیشتری برای پاسخگویی دارند و در نتیجه با دقت بیشتری به پرسشنامه پاسخ می دهند. همچنین سهولت دسترسی به آنها موجب سهولت بیشتر در پیگیریهای بعدی می شود و بنابراین نرخ بازگشت پرسشنامه ها بیشتر می گردد. پرسشنامه ها به دو شکل کاغذی و آنلاین طراحی و در بین پاسخ دهندگان (نمونه انتخابی) توزیع گردید که خلاصه نتایج به شرح جدول ۱ می باشد.

جدول ۱. اطلاعات مربوط به توزیع پرسشنامه ها و دریافت آنها

شرح	نسخه کاغذی		نسخه الکترونیکی		جمع کل پرسشنامه ها
	تعداد	درصد	تعداد (تخمینی)	درصد	
پرسشنامه های توزیع شده	۷۵۰	۱۰۰	۳۰۰	۱۰۰	۱۰۵۰

۳۱۱	۳۵/۳	۱۰۶	۲۷/۳	۲۰۵	پرسشنامه های جمع آوری شده و قابل تحلیل
۸۳۹	۶۴/۷	۲۹۴	۷۲/۷	۵۴۵	پرسشنامه های پاسخ داده نشده و یا غیر قابل تحلیل

در نهایت تعداد پرسشنامه های جمع آوری شده قابل استفاده در کل به ۳۱۱ عدد بالغ گردید که در سطح خطای حدود ۵,۵٪ طبق فرمول کوکران نمونه مناسبی می باشد.

۳-۲. ساختار ابزار اندازه گیری

به منظور گردآوری داده های مورد نیاز برای آزمون فرضیه ها، ابتدا با مراجعه به متون نظری مربوطه، پرسشنامه اولیه طراحی گردید و سپس در اختیار تعدادی از متخصصین و صاحب نظران قرار گرفت و پس از انجام اصلاحات پیشنهادی، نسخه نهایی جهت توزیع بین پاسخ دهندگان تهیه گردید. این پرسشنامه در بخش اختصاصی دارای ۶ سوال اصلی (برای هر فرضیه یک سوال) با مجموع ۵۲ گویه بوده است که پاسخ دهندگان می بایستی نظر خود را در رابطه با هر گویه با انتخاب یک گزینه در طیفی ۹ تایی از خیلی بی اهمیت تا خیلی با اهمیت مشخص نمایند. همچنین برای هر سوال اصلی یک پرسش باز در نظر گرفته شد تا پاسخ دهندگان بتوانند در صورت لزوم، به موارد دیگری به غیر از گویه های طراحی شده برای سوالات، اشاره نمایند.

۳-۳. روایی و پایایی ابزار اندازه گیری

همان گونه که در سطور بالا اشاره شد، پرسشنامه اولیه در اختیار تعدادی از متخصصین و صاحب نظران قرار گرفت تا نظر خود را در مورد مفاهیم و سازه های نامربوط در پرسشنامه اعلام نمایند. با توجه به پاسخ های جمع آوری شده و وجود اصلاحات پیشنهادی جزئی می توان چنین استدلال نمود که پرسشنامه مذکور از روایی صوری و محتوایی لازم برخوردار بوده است. همچنین بررسی پایایی پرسشنامه با روش آلفای کرونباخ مورد آزمون واقع گردید که با استفاده از نرم افزار اسپس اس اس نسخه ۱۸، ضریب پایایی ۹۳٪ برای کل پرسشنامه محاسبه گردید. بنابراین پرسشنامه مذکور به نسبت بسیار زیادی، از اعتبار بیرونی برخوردار می باشد. یکی از اشکالاتی که ممکن است نتایج پرسشنامه را تحت تاثیر قرار دهد تعصب ناشی از پاسخ های بالقوه پاسخ دهندگان در زمان پاسخگویی می باشد. برای اطمینان از عدم تاثیر زمان برای روی پاسخ دهندگان، نتایج حاصل از پرسشنامه های جمع آوری شده در سه مقطع

زمانی (با فاصله زمانی حدود بیست روز برای هر گروه) از نظر میانگین پاسخ ها برای هر گویه، از طریق دو آزمون کروسکال والیس و میانه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج دو آزمون نشان داد فرضیه H_0 یعنی تساوی میانگین مابین سه گروه قابل رد نمی باشد، زیرا سطح معناداری برای تقریباً همه گویه ها، بزرگتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین پاسخ های داده شده فاقد سوگیری های ناشی از زمان پاسخگویی بوده اند.

۳-۴. سوالات پرسشنامه

به منظور آزمون فرضیه شماره یک پژوهش در مورد مخاطبان اصلی گزارشگری غیرمالی شرکتها، ابتدا کلیه افراد و گروه هایی که می توانستند جز مخاطبین گزارشگری قلمداد شوند شناسایی، و در ۱۱ گروه قرار گرفتند. سپس با طرح سوالی مبنی بر این که میزان اهمیت گزارشگری غیرمالی برای هر گروه چقدر است، از پاسخ دهندگان خواسته شد تا براساس یک طیف ۹ تایی از خیلی بی اهمیت تا خیلی با اهمیت، نظر خود را برای هر گروه بیان نمایند.

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش، می بایستی ابتدا، اهداف گزارشگری غیرمالی را مشخص نمود و سپس با اهداف تعیین شده برای گزارشگری مالی مقایسه نمود. برای این منظور دو هدف اصلی ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری و ارائه اطلاعات برای پاسخگویی و دو هدف فرعی شناسایی و اندازه گیری درجه سودمندی شرکت برای جامعه و ارائه اطلاعات در زمینه مطابقت فعالیت های سازمان با اولویت های جامعه، تعیین گردید و در سوالی از پاسخ دهندگان خواسته شد بر اساس درجه اهمیت هر یک از آنها برای گزارشگری غیرمالی نظر خود را بیان کنند.

به منظور بررسی تطابق بین ویژگی های کیفی اطلاعات در گزارشگری غیرمالی با گزارشگری مالی که فرضیه سوم پژوهش را شکل می دهد، با در نظر گرفتن ابعاد مختلف کیفیت اطلاعات، تعداد ۲۲ ویژگی کیفی تعیین گردید که در بین آنها ویژگی های مطرح در چارچوب مفهومی حسابداری نیز وجود داشتند و در پرسشی از پاسخ دهندگان خواسته شد با توجه به موضوع گزارشگری غیرمالی، نظر خود را در مورد هر کدام از ویژگی های مطرح شده، بیان نمایند. همچنین برای بررسی فرضیه های فرعی مرتبط با ویژگی های کیفی اطلاعات، در سه سوال اصلی جداگانه با محوریت ویژگی های «مربوط بودن»، «قابلیت اتکا (ارائه منصفانه)» و «قابلیت مقایسه» از پاسخ دهندگان خواسته شد نظر خود را در مورد اجزای تعیین شده برای هر ویژگی مشخص نمایند.

۴. یافته‌ها

۴-۱. آمار توصیفی

جداول ۲، ۳ و ۴ به ترتیب مربوط به توزیع فراوانی پاسخ‌ها و منتخبی از آمار توصیفی سوالات مرتبط با دو فرضیه اول و مهمترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات (فرضیه سوم)، می‌باشد. در جدول ۲ نظر پاسخ‌دهندگان، در مورد اهمیت گزارشگری برای مخاطبین اصلی گزارشگری غیرمالی آورده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، شش گروه اصلی مخاطبان از بین ۱۱ گروه مطرح شده، شامل: مدافعان محیط زیست، دولت، جامعه، مدیران شرکتها، سرمایه‌گذاران و سهامداران بوده‌اند. از نظر تعداد و درصد فراوانی، انتخاب طیف خیلی با اهمیت توسط پاسخ‌دهندگان، نسبت به بقیه گزینه‌ها بسیار بیشتر بوده و این موضوع در همه گروه‌ها نیز مصداق داشته است. همچنین پاسخ‌های مربوط به طیف‌های بی‌اهمیت و خیلی بی‌اهمیت کمترین درصد و تعداد فراوانی را در کل گروه‌ها به خود اختصاص داده است و در گروه‌های اول تا چهارم کمتر از ۱۰٪ می‌باشد.

جدول ۲. توزیع نظرات پاسخ‌دهندگان در مورد اهمیت مخاطبان گزارشگری غیرمالی برای شش گروه نخست از نظر اهمیت

شرح	خیلی با اهمیت	با اهمیت	نه با اهمیت نه بی	بی اهمیت و خیلی
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
مدافعان محیط‌زیست	۲۲۶	۷۳/۱	۶۴	۲۰/۷
دولت	۲۰۴	۶۵/۸	۸۳	۲۶/۷
جامعه	۱۸۶	۶۰/۷	۹۴	۲۰/۹
مدیران شرکتها	۱۳۵	۴۳/۶	۱۲۱	۳۹/۱
سرمایه‌گذاران	۱۱۸	۳۸/۴	۱۰۶	۳۴/۵
سهامداران	۱۲۳	۴۰/۱	۱۰۸	۳۵/۲

بر طبق جدول ۴ میانگین کلیه گروه ها در طیف ۹ تایی از ۶/۵ بیشتر و حداکثر انحراف معیار نیز از ۲ کوچکتر بوده است که به نوعی نشان دهنده میزان توافق نظر پاسخ دهندگان برای اهمیت مخاطبان گزارشگری می باشد.

جدول ۳. توزیع نظرات پاسخ دهندگان در مورد اهداف گزارشگری غیرمالی

شرح	خیلی با اهمیت	با اهمیت	نه با اهمیت نه بی	بی اهمیت و خیلی بی اهمیت
	فراوانی درصد	فراوانی درصد	فراوانی درصد	فراوانی درصد
ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری	۱۶۸	۵۴/۱	۱۱۵	۳۷/۰
ارائه اطلاعات در جهت ایفای نقش پاسخگویی	۱۹۳	۶۲/۴	۱۰۲	۳۳/۰
اندازه گیری درجه سودمندی شرکت برای جامعه	۱۸۵	۶۰/۲	۱۰۷	۳۴/۸
اندازه گیری میزان مطابقت فعالیت شرکت با اولویت های جامعه	۱۶۳	۵۲/۵	۱۲۷	۴۰/۹

جدول ۳ مربوط به توزیع فراوانی پاسخ ها نسبت به اهداف مطرح شده برای گزارشگری غیرمالی می باشد. نتایج حاکی از اینست که توزیع و درصد فراوانی پاسخ ها به طیف خیلی با اهمیت برای همه اهداف بیشتر از سایر پاسخ ها بوده و از مرز ۵۰٪ گذشته است. همچنین آمار توصیفی در جدول ۴ برای دو هدف اصلی ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری و پاسخگویی نشان دهنده، نزدیکی میانگین اهمیت آنها در منظر پاسخ دهندگان می باشد. هرچند انحراف معیار و ضریب تغییرات هدف ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری بیشتر از هدف پاسخگویی بوده است.

جدول ۴. آمار توصیفی منتخبی از سوالات مربوط به فرضیه های اصلی

شرح	میانگین	میان	انحراف معیار	ضریب تغییرات
سوال ۱ مخاطبان گزارشگری	۷/۹۷	۸	۱/۳۶	۰/۱۷
مدافعان محیط زیست	۷/۸۰	۸	۱/۳۹	۰/۱۸
دولت	۷/۶۸	۸	۱/۴۱	۰/۱۸
جامعه	۷/۰۳	۷	۱/۶۸	۰/۲۴
مدیران	۶/۷۸	۷	۱/۸۳	۰/۲۷
سرمایه گذاران	۶/۷۴	۷	۱/۸۷	۰/۲۸
سهامداران				
سوال ۲ اهداف گزارشگری				

۰/۲۰	۱/۴۸	۸	۷/۵۲	ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری
۰/۱۵	۱/۱۵	۸	۷/۷۳	ارائه اطلاعات برای پاسخگویی
				سوال ۳ ویژگی‌های کیفی اطلاعات
۰/۱۲	۱/۰۲	۹	۸/۲۲	مربوط بودن
۰/۱۶	۱/۲۱	۸	۷/۷۳	ارائه منصفانه (قابل اتکا بودن) ^{۱۶}
۰/۱۶	۱/۲۱	۸	۷/۴۹	قابل مقایسه بودن
۰/۱۲	۱/۰۲	۹	۸/۲۲	قابل فهم بودن

در مورد ویژگی‌های کیفی اطلاعات (سوالات ۳ الی ۶)، به دلیل حجیم بودن جداول فراوانی و آمار توصیفی تک تک ویژگی‌ها، از بین ۲۲ ویژگی، تنها آمار توصیفی چهار ویژگی اصلی مربوط بودن، ارائه منصفانه (قابلیت اتکا)، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن در جدول ۴ آورده شده است. این آمار نشان می‌دهد، میانگین اهمیت این ویژگی‌ها در طیف ۹ تایی بالاتر از ۷ بوده و انحراف معیار آنها نیز نزدیک به هم و حدود ۱ بوده است.

۴-۲. نتایج آزمون فرضیه‌ها

هرچند می‌توان تحلیل‌های آماری پارامتریک را برای داده‌های رتبه‌ای نیز بکار برد و طبق قضیه حد مرکزی در آمار، هنگامی که داده‌ها به سمت بی‌نهایت میل می‌کنند، منحنی توزیع به سمت توزیع نرمال سوق می‌یابد. ولی از آنجایی که پاسخ‌ها در این پژوهش، اغلب محدود به دامنه‌ای ۳ تایی از بین طیف ۹ تایی می‌شدند (طیف ۷ الی ۹) و به نسبت بسیار زیادی توزیع داده‌ها، چوله و کشیده بود (با توجه به نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنف برای نرمال بودن)، به همین دلیل در این پژوهش، تحلیل‌های آماری ناپارامتریک به پارامتریک ترجیح داده شد.

۴-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه اول

در مورد مخاطبان اصلی گزارشگری غیرمالی بر طبق جدول ۲ شش گروه اصلی براساس میزان اهمیت شناسایی گردیدند. ولی از این اولویت بندی به خودی خود نمی‌توان نتیجه گرفت که از نظر آماری گروه‌های شناسایی شده با هم متفاوت هستند یا خیر. برای حل این مشکل از آزمون آماری فریدمن که برای مقایسه تفاوت معنادار بین رتبه‌ها بکار می‌رود، استفاده گردید که نتایج آن در جدول شماره ۵ آورده شده است.

جدول ۵. آزمون فریدمن برای مقایسه رتبه ها در مورد مخاطبان گزارشگری غیرمالی

گروه ها	رتبه ها	میانگین	انحراف معیار	آزمون فریدمن
مدافعان محیط زیست	۴/۱۶	۷/۹۵	۱/۳۸	۱۸۱/۳۰۲
دولت	۴/۰۹	۷/۸۲	۱/۳۸	
جامعه	۳/۷۸	۷/۶۹	۱/۴۱	۵
مدیران	۳/۱۸	۷/۰۵	۱/۶۸	
سهامداران	۲/۸۹	۶/۸۰	۱/۸۳	۰/۰۰۰
سرمایه گذاران	۲/۸۹	۶/۷۶	۱/۸۷	

آماره مربوط به این آزمون نشان می‌دهد که، رتبه اختصاص یافته در حداقل، یکی از گروه‌ها با گروه‌های دیگر از نظر آماری متفاوت است. برای یافتن رتبه‌های متفاوت و یا همسان بین گروه‌ها باید از آزمون مقایسه میانگین بین دو نمونه وابسته استفاده نمود. به دلیل وجود ۶ گروه، تعداد آزمون‌های قابل انجام ۱۵ آزمون (دو تایی) می‌شود. در جدول ۶ خلاصه نتایج بر اساس آزمون آماری ویلکاکسون و علامت قابل مشاهده می‌باشد.

جدول ۶. آزمون ویلکاکسون و علامت برای مقایسه زوجی رتبه ها

مقایسه رتبه ها	دو تایی	مدافعان محیط زیست و دولت	مدافعان محیط زیست و جامعه	جامعه و مدیران	مدیران و سهامداران و گذاران	سهامداران و سرمایه گذاران
سطح معناداری آزمون ویلکاکسون (دو طرفه)	۰/۰۸	۰/۱۶	۰/۰۰۱	۰/۰۰	۰/۰۰۱	۰/۵۴
سطح معناداری آزمون علامت (دو طرفه)	۰/۱۴	۰/۰۵	۰/۰۰۲	۰/۰۰	۰/۰۰۱	۱

با توجه به نتایج جدول فوق، از آنجایی که سطح معناداری در مقایسه بین مدافعان محیط زیست و جامعه، جامعه و مدیران، مدیران و سهامداران کمتر از ۰/۰۲۵ است بنابراین رتبه‌های آنها از نظر آماری با یکدیگر متفاوتند و از طرف دیگر رتبه‌های مربوط به مدافعان محیط زیست و دولت، دولت و جامعه، سهامداران و سرمایه گذاران تفاوت معناداری با هم ندارند. نکته قابل توجه این که از نظر آماری رتبه مربوط به دولت با رتبه‌های دو گروه مدافعان محیط زیست و جامعه از نظر آماری بی تفاوت است ولی رتبه‌های مدافعان محیط زیست و جامعه با

هم تفاوت معنادار دارند و بنابراین نمی توانند در یک گروه طبقه بندی شوند. به هر حال با توجه به آزمون های آماری فوق می توان چنین نتیجه گرفت که اهمیت گزارشگری غیرمالی در درجه اول برای مدافعان محیط زیست و دولت بیشتر از سایر گروه ها می باشد در حالی که بر طبق چارچوب مفهومی حسابداری فرض بر اینست که مخاطب اصلی گزارشگری سهامداران و سرمایه گذاران می باشند، بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید نمی گردد.

۴-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم

با توجه به این که پاسخ های داده شده به سوال باز پرسشنامه در رابطه با سایر اهداف مد نظر برای گزارشگری غیرمالی، بسیار اندک و فاقد اتفاق نظر بوده است، می توان نتیجه گرفت اهداف مطرح شده برای گزارشگری غیرمالی در پرسشنامه مناسب بوده است.

نتایج حاصل از آزمون دو جمله ای (طبقه بندی طیف پاسخ ها به دو گروه بااهمیت و بی اهمیت) حاکی از آن است که اهمیت کلیه اهداف برای گزارشگری غیرمالی از نظر آماری قابل تأیید می باشد. در اینجا نیز موضوع اولویت بندی اهداف وجود دارد که با استفاده از آزمون فریدمن می توان درک بهتری از اولویت ها به دست آورد. در جدول شماره ۷ نتایج حاصل از آزمون فریدمن برای اولویت بندی اهداف ارائه شده است. نتایج نشان می دهد، تفاوت معناداری از نظر اهمیت، بین اهداف مطرح شده برای گزارشگری غیرمالی وجود ندارد و بنابراین میزان اهمیت دو هدف اصلی ارائه اطلاعات برای کمک به تصمیم گیری و ارائه اطلاعات برای پاسخگویی یکسان می باشد. اما این موضوع تناقضی با اهداف چارچوب مفهومی حسابداری ندارد، زیرا هرچند تأکید اولیه گزارشگری مالی بر ارائه اطلاعات مفید برای کمک به تصمیم گیری سرمایه گذاران می باشد، ولی همواره این موضوع مطرح بوده است که در بسیاری از موارد هدف پاسخگویی تناقضی با برآورده شدن هدف ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری ندارد (گروه مشاوره مالی اروپا، ۲۰۱۳، ص ۸). ضمن این که دو هدف فرعی مطرح شده نیز نشان دهنده ماهیت انتظارات از گزارشگری غیرمالی یعنی مطابقت عملکرد شرکتها با معیارهای جامعه می باشند. بنابراین فرضیه دوم پژوهش مبنی بر مشابهت اهداف گزارشگری مالی با اهداف گزارشگری غیرمالی تأیید می گردد.

جدول ۷. آزمون رتبه بندی فریدمن برای مقایسه اهداف

اهداف	رتبه ها	میانگین	انحراف	آزمون فریدمن
ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری	۲/۵۳	۷/۵۲	۱/۴۸	کای ۷/۲۸
ارائه اطلاعات در جهت ایفای نقش پاسخگویی	۲/۵۸	۷/۷۳	۱/۱۵	مربع
اندازه گیری درجه سودمندی شرکت برای جامعه	۲/۵۳	۷/۶۷	۱/۱۵	درجه ۳

اندازه گیری میزان مطابقت فعالیت شرکت	۲/۳۶	۷/۴۸	۱/۲۱	آزادی
با اولویت های جامعه				سطح
				معناداری

۴-۲-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم

به منظور امکان بررسی فرضیه مورد نظر طیف ۹ تایی پاسخ ها، به طیفی دو جمله ای تبدیل گردید که یک جمله آن نشان دهنده با اهمیت بودن ویژگی مذکور برای گزارشگری غیرمالی و جمله دیگر آن مبین بی اهمیت بودن آن ویژگی می باشد و سپس از طریق آزمون ناپامتریک دو جمله ای، از نظر آماری اهمیت ویژگی های کیفی، مورد بررسی قرار گرفت. در جدول ۸ خلاصه نتایج آماری آزمون دو جمله ای نشان داده شده است.

همان گونه که نتایج نشان می دهد از میان ویژگی های مطرح شده ویژگی های محافظه کاری و رویکرد گذشته نگر برای گزارشگری غیرمالی بی اهمیت تلقی می شود. با این که به ویژگی محافظه کاری در چارچوب های قبلی حسابداری اشاره شده بود ولی به تدریج این ویژگی جای خود را به ویژگی بی طرفی و عدم سوگیری داده است و در چارچوب مفهومی هیات استانداردهای بین المللی حسابداری و هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا کاملاً حذف گردیده است. همچنین با این که ظهور هدف پاسخگویی با تاکید بر رویکرد گذشته محور همراه بوده است ولی مفهوم پاسخگویی کم کم تغییر معنا یافته است و در چارچوب های فعلی گزارشگری پایداری، پاسخگویی، مفهوم مسئولیت پذیری و راهبری سیاستهای شرکتها در جهت نیل به توسعه پایدار را القا می نماید که این مفهوم مستلزم تاکید بیشتر بر آینده به جای رویکرد گذشته نگر است (چارچوب گزارشگری جهانی G4، ۲۰۱۳) و چارچوب هیات استانداردهای حسابداری پایداری آمریکا، ۲۰۱۳)

جدول ۸. آزمون دو جمله ای برای مقایسه بین موافقین و مخالفین ویژگی های مطرح شده برای اطلاعات گزارشگری غیرمالی

ویژگی	درصد توافق	درصد عدم توافق	سطح اهمیت	تاکید بر ویژگی جهت گزارشگری غیرمالی
قابل فهم بودن اطلاعات	۹۴	۶	/۰۰۰	تأیید می شود.
در دسترس بودن	۸۹	۱۱	/۰۰۰	تأیید می شود.
مربوط بودن برای تصمیم گیری	۹۰	۱۰	/۰۰۰	تأیید می شود.
ارزش پیش بینی کنندگی	۷۶	۲۴	/۰۰۰	تأیید می شود.
قابل تأیید بودن	۸۵	۱۵	/۰۰۰	تأیید می شود.
ارائه صادقانه (تطابق بین اطلاعات ارائه شده با	۹۴	۶	/۰۰۰	تأیید می شود.
با اهمیت بودن	۸۳	۱۷	/۰۰۰	تأیید می شود.

قابل اعتماد بودن	۹۱	۹	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
معتبر بودن (زمان اعتبار آن منقضی نشده باشد)	۹۰	۱۰	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
عاری از اشتباه و خطای با اهمیت	۸۶	۱۴	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
طبقه بندی اطلاعات بر اساس محتوا و نه بر اساس شکل ظاهری	۷۷	۲۳	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
ارائه منصفانه و توازن (عدم وجود هرگونه سوگیری منفی و مثبت)	۸۴	۱۶	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
محافظه کاری	۵۲	۴۸	۰/۶۰۷	رد می شود.
کامل بودن اطلاعات	۸۳	۱۷	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
قابلیت مقایسه اطلاعات	۸۱	۱۹	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
ثبات رویه	۸۰	۲۰	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
همسانی روش ها	۷۴	۲۶	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
رویکرد گذشته محور	۵۳	۴۷	۰/۱۳۸	رد می شود.
رویکرد آینده محور	۷۳	۲۷	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
به موقع بودن اطلاعات	۹۰	۱۰	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
گزارشگری منظم و با فواصل زمانی مشخص	۸۸	۱۲	۰/۰۰۰	تأیید می شود.
دقیق بودن	۸۸	۱۲	۰/۰۰۰	تأیید می شود.

۴-۲-۴- بررسی بیشتر ویژگی های کیفی

در چارچوب مفهومی حسابداری، برخی از مهمترین ویژگی های کیفی، نظیر ویژگی «مربوط بودن»، به صورت سازه هایی تعریف شده اند که دارای اجزایی منحصر به فرد می باشند. به عبارت دیگر تحقق یک ویژگی اصلی منوط به تحقق ریز ویژگی هایی است که با همدیگر مفهوم ویژگی اصلی را شکل می دهند. این ویژگی های اصلی در چارچوب مفهومی حسابداری شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن (ارائه منصفانه) و قابلیت مقایسه می شوند، انتظار بر اینست که این سازه ها دارای مفاهیمی مشابه برای گزارشگری غیرمالی نیز باشند زیرا با توجه به نتایج بخش قبلی، رویکرد آینده محور برای گزارشگری غیرمالی بر رویکرد گذشته نگر تفوق دارد و دقیقاً منطبق بر دیدگاه غالب بر گزارشگری مالی است، بنابراین این موضوع منجر به همسویی بیشتر دو نوع گزارشگری مالی و غیرمالی و در نتیجه تشابه در ماهیت ویژگی های کیفی اطلاعات قابل گزارش می گردد. به منظور بررسی درستی این فرضیه، با طراحی چند سوال که هر کدام متکی بر یک سازه اصلی بود از پاسخ دهندگان خواسته شد نظر خود را در مورد اهمیت اجزای سازنده این ویژگی ها بر مبنای اجزای مورد تاکید در چارچوب مفهومی حسابداری، در یک طیف نه تایی بیان کنند. برای آزمون فرضیه مطابقت بین اجزای مورد تاکید برای سازه های مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن در چارچوب مفهومی

حسابداری با چارچوب گزارشگری غیرمالی، ابتدا اهمیت اجزا به صورت انفرادی (مشابه روش استفاده شده برای ارزیابی ویژگی های کیفی در بخش گذشته) مورد بررسی قرار گرفت که نتایج نشان دهنده اهمیت کلیه اجزا برای گزارشگری غیرمالی می باشد. سپس با استفاده از تحلیل عاملی، ماتریس همبستگی بین اجزاء یک سازه (مانند مربوط بودن) محاسبه و از طریق آزمون بارتلت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج ماتریس همبستگی نشان داد، همبستگی مثبت بین کلیه اجزای در نظر گرفته برای هر سازه وجود دارد. ولی برای این که بتوان به نتایج ماتریس همبستگی اتکا نمود، می بایستی از طریق آزمون بارتلت، معنادار بودن نتایج را بررسی نمود. در جدول شماره ۹ اجزای سازنده سازه های مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن ارائه و در پی آن نتایج آزمون بارتلت برای معنی دار بودن ضرایب همبستگی ارائه شده است. آماره آزمون KMO برای تشخیص و تعیین مناسب بودن داده ها برای تحلیل عاملی بکار می رود و عددی بین صفر و یک می باشد. اگر آماره محاسبه شده بزرگتر از ۰/۵ باشد، می توان داده ها را برای تحلیل عاملی مناسب تلقی نمود^{۳۰}. با توجه به داده های جدول مشاهده می شود که مقدار این آماره برای هر سه سازه بزرگتر از ۰/۶ می باشد، بنابراین اجزای در نظر گرفته شده قابل تجزیه و تحلیل می باشند. همچنین آزمون بارتلت برای معنادار بودن ضرایب همبستگی بین اجزاء بکار می رود و مقادیر کمتر از ۰/۰۵ برای سطح اهمیت، نشان دهنده معنادار بودن ضرایب می باشد، بنابراین با توجه به صفر بودن سطح معناداری برای هر سه ویژگی، می توان بیان نمود که کلیه اجزاء در نظر گرفته شده برای ویژگی های کلیدی مبتنی بر چارچوب مفهومی حسابداری، برای گزارشگری غیرمالی نیز قابل قبول می باشند و بنابراین فرضیه های فرعی ۱ الی ۳ قابل تأیید می باشند.

جدول ۹. ویژگی های اصلی و اجزای سازنده آنها بر طبق چارچوب مفهومی حسابداری

سازه ها	مربوط بودن	قابل اتکا بودن	قابل مقایسه بودن
اجزای تشکیل دهنده	توانایی پیش بینی آینده یا ارزیابی گذشته	تطابق منطقی بین اطلاعات ارائه شده و رویداد واقعی	ثبات در رویه ها و معیارهای اندازه گیری
	انتخاب شیوه مناسب برای ارائه اطلاعات	عاری بودن از خطا و اشتباهات با اهمیت	یکسان بودن رویه ها و معیارهای اندازه گیری بین شرکتها
	اهمیت داشتن به موقع بودن	بی طرفی و عدم جانبداری کامل بودن	تجدید ارائه گزارش های قبلی در صورت تغییر در رویه ها
	انتظام زمانی	رجحان محتوا بر شکل قابل تأیید بودن	

جدول ۱۰. آزمون بارتلت برای بررسی معنادار بودن ضرایب همبستگی

معیار اندازه گیری KMO برای کفایت نمونه	آزمون بارتلت	مربع	سطح معناداری
اجزای سازنده	۰,۷۵۴	کای مربع	۳۲۳/۱۱
مربوط بودن		سطح معناداری	۰/۰۰۰
اجزای سازنده	۰,۸۴۹	کای مربع	۴۰۹/۸۸
قابل اتکا بودن		سطح معناداری	۰/۰۰۰
اجزای سازنده	۰,۶۲۹	کای مربع	۲۶۹/۶۸
قابل مقایسه بودن		سطح معناداری	۰/۰۰۰

با توجه به این که تمامی ویژگی های مطرح شده در چارچوب مفهومی حسابداری، بر طبق جدول شماره ۸، برای گزارشگری غیرمالی نیز با اهمیت قلمداد می شوند و همچنین تأیید فرضیه های فرعی، فرضیه سوم پژوهش، مبنی بر مطابقت ویژگی های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی با ویژگی های قابل تصور برای گزارشگری غیرمالی، تأیید می گردد.

۵. نتیجه گیری

با افزایش آگاهی های عمومی به تدریج توقعات از گزارشگری غیرمالی نیز افزایش یافته است و انتظار می رود فشارهای جامعه به انسجام گزارشگری غیرمالی منجر شود. آن گونه که نتایج نشان داد تکیه بر چارچوب مفهومی حسابداری می تواند مبنایی برای تدوین چارچوب گزارشگری غیرمالی حداقل در بخش کلیات ارائه دهد. در این پژوهش این کلیات مشخص گردید. بطور خلاصه نتایج نشان داد ذینفعان گزارشگری مالی و غیرمالی با هم مشترک هستند ولی میزان اهمیت آنها متفاوت است. در بررسی اهداف مشخص گردید دو هدف اصلی پاسخگویی و ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری از نظر اهمیت برای گزارشگری غیرمالی با هم تفاوت معناداری ندارند و از آنجایی که تاکید پاسخ دهندگان بر ترجیح رویکرد آینده نگر در گزارشگری نسبت به رویکرد گذشته نگر بوده است، لذا مفهوم پاسخگویی، با رویکرد چارچوب مفهومی حسابداری بین المللی هم خوانی دارد. بررسی ویژگی های کیفی اطلاعات نشان داد، تفاوت های چندانی بین ویژگی های مورد تاکید در چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی وجود ندارد و ویژگی های کیفی کلیدی دارای همان اجزا و عناصر چارچوب مفهومی حسابداری می باشند. این نتایج در بسیاری از موارد با یافته های سولومن^{۳۱} (۱۹۹۶) در مورد ویژگی های کیفی اطلاعات در چارچوب ضمنی گزارشگری محیطی در انگلستان و ویژگی های کیفی اطلاعات در چارچوب سازمان گزارشگری جهانی (۲۰۱۳) نیز مطابقت دارد.

از مهمترین محدودیت های حاکم بر این پژوهش می توان به نارساییهای ذاتی پرسشنامه در تعمیم دهی نتایج به خصوص در روش نمونه گیری نمونه های در دسترس، و همچنین «کمبود شدید سوابق تحقیقاتی مرتبط با موضوع پژوهش» و «عدم همکاری برخی از پرسش شوندهگان در پاسخگویی به سوالات پرسشنامه» (باباجانی و رسولی، ۴۱، ۱۳۹۰) اشاره نمود. بنابراین در تفسیر نتایج این محدودیتها بایستی، مورد ملاحظه قرار گیرد.

برای انجام پژوهش های بیشتر در این حوزه، موارد زیر پیشنهاد می گردد:

- ۱- انجام پژوهشهایی با هدف یافتن اصول بنیادین گزارشگری غیرمالی شرکتها
- ۲- تعیین محدودیت های گزارشگری غیرمالی و تفاوت های عمده آن با گزارشگری مالی
- ۳- بررسی علل ناکامی گزارشگری غیرمالی در حوزه بین المللی

یادداشتها

1. Zeff
2. Marlin and Marlin
3. Wood
4. Instrumental Theories
5. Political Theories
6. Integrative Theories
7. Ethical Theories
8. Carriga and Mele
9. Dahl Rendroff
10. Steurer
11. World Commission of Environment and Development
12. SASB and GRI
13. Edwards
14. IASB
15. Teubner
16. Deegan
17. Sustainability Reporting
18. Tilt
19. Fridman & Read
20. Canadian Business for Social Responsibility
21. European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
22. Wang and Strong
23. Lee
24. Parker
25. Ortas
26. Scott & Brown
27. Ferias
28. Hess

۲۹. در چارچوب مفهومی استانداردهای بین المللی حسابداری و هیات استانداردهای حسابداری آمریکا ویژگی ارائه منصفانه جایگزین قابلیت اتکا شده است.

۳۰. اگر آماره KMO بین ۰,۶ تا ۰,۷ باشد کیفیت داده ها متوسط و اگر بین ۰,۷ و ۰,۸ باشد کیفیت داده ها برای تحلیل عاملی، خوب تلقی می شود.

31. Solomon

کتابنامه

۱. باباجانی، جعفر، رسولی، مهدی (۱۳۹۰) شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور، مجله پژوهش های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره ۱: ۳۳-۶۰
۲. جبارزاده، سعید، بایزیدی، انور (۱۳۸۹) بررسی رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی و تعهد سازمانی با محافظه کاری در گزارش گری مالی شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال سوم شماره ۹.
۳. جنانی، محمد حسن و محمد حیدری (۱۳۹۰)، امکان سنجی پیاده سازی گزارشگری زیست محیطی در ایران، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۹: ۶۹-۸۴
۴. حساس یگانه، یحیی و قدرت الله برزگر (۱۳۹۲)، ارائه مولفه ها و بعد اجتماعی مسئولیت شرکتها و وضعیت موجود آن در ایران، فصلنامه توسعه مطالعات اجتماعی-فرهنگی، دوره دوم، شماره ۱: ۲۰۹-۲۳۴
۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۹۲)، استانداردهای حسابداری، نشریه ۱۶۰، انتشارات سازمان حسابرسی.

6. Canadian Business for Social Responsibility (2009), "CBSR Transformational Framework and Approach", CBSR, Canada, Retrieved from: <http://www.csr360gpn.org/library/file/cbsr-transformational-framework-and-approach>

7. Dahl Rendorff, J. (2009). Responsibility, ethics and legitimacy of corporations. *Society and Business Review*, 4(3): 266-268.

8. Deegan, C., & Unerman, J. (2006). *Financial accounting theory*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.

9. Edwards, J. R. (Ed.). (2013). *A history of financial accounting*. New York, USA, Routledge Pub.

10. EFRAG (2013), Conceptual Framework—Bulletin: Accountability and the Objective of Financial Reporting, EFRAG, Brussels, Retrieved from http://www.efrag.org/files/Conceptual%20Framework%202013/130911_CF_Bulletin_Accountability_-_final.pdf

11. Frias-Aceituno, J. V., Rodriguez-Ariza, L., & Garcia-Sanchez, I. M. (2013). The role of the board in the dissemination of integrated corporate social reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(4): 219-233.

12. Garriga, E., & Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. *Journal of business ethics*, 53(1-2): 51-71.
13. Global Reporting Initiative, (2013), "G4 Sustainability Reporting Guidelines", Online, Retrived from: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>.
14. Hess, D. (2008). The three pillars of corporate social reporting as new governance regulation: Disclosure, dialogue, and development. *Business Ethics Quarterly*, 18(04): 447-482.
15. International Accounting Standard Board, (2010), Conceptual Framework For Financial Reporting, Uk. London, IASB Pub
16. Lee, Y. W., Strong, D. M., Kahn, B. K., & Wang, R. Y. (2002). AIMQ: a methodology for information quality assessment. *Information & management*, 40(2): 133-146.
17. Marlin, A., & Marlin, A. (2003). A brief history of social reporting. *Business Respect*, 51.
18. Ortas, E., Gallego-Alvarez, I., & Álvarez Etxeberria, I. (2014). Financial factors influencing the quality of corporate social responsibility and environmental management disclosure: A quantile regression approach. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.
19. Parker, M. B., Moleshe, V., De la Harpe, R., & Wills, G. B. (2006). An evaluation of Information quality frameworks for the World Wide Web.
20. SASB, (2013), Conceptual Framework of Sustainability Accounting Standard Board ,US, Online, Retrived from: <http://www.sasb.org/wp-content/uploads/2013/10/SASB-Conceptual-Framework-Final-Formatted-10-22-13.pdf>
21. Scott Marshall, R., & Brown, D. (2003). Corporate environmental reporting: what's in a metric?. *Business Strategy and the Environment*, 12(2): 87-106.
22. Solomon, A. (1998). *An investigation into a conceptual framework for corporate environmental reporting* (Doctoral dissertation, University of Sheffield).
23. Steurer, R., Langer, M. E., Konrad, A., & Martinuzzi, A. (2005). Corporations, stakeholders and sustainable development I: A theoretical exploration of business–society relations. *Journal of Business Ethics*, 61(3): 263-281.

24. Teubner, G. (1985). Corporate fiduciary duties and their beneficiaries. *Corporate Governance and Directors' Liabilities: Legal, Economic, and Sociological Analyses of Corporate Social Responsibility*.
25. Tilt, C. A. (2010). Corporate responsibility, accounting and accountants. In *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility* (11-32). Springer Berlin Heidelberg.
26. Wang, R. Y., & Strong, D. M. (1996). Beyond accuracy: What data quality means to data consumers. *Journal of management information systems*, 5-33.
27. WCED (World Commission on Environment and Development). 1987. *Our Common Future*. Oxford University Press: Oxford.
28. Wood, D. J. (2010). Measuring corporate social performance: a review. *International Journal of Management Reviews*, 12(1): 50-84.
29. Zeff, S. A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal*, 89-131.
30. Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4): 262-327.