

## ارزیابی کمیّت و ماهیت افشای اطلاعات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی در ایران

قدرت‌الله طالب‌نیا<sup>۱</sup>، راضیه علی‌خانی<sup>۲</sup>، مهدی مران‌جویری<sup>۳</sup>

**چکیده:** این پژوهش به ارزیابی کمیّت و ماهیت افشای اطلاعات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. برای اندازه‌گیری و مقایسه کمیّت و ماهیت افشای زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها از تحلیل محتوی استفاده شده است. این پژوهش سطح افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی را با تعداد جمله اندازه‌گیری می‌کند. در این پژوهش ۶۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۹-۱۳۸۵، بررسی شده است. برای تجزیه و تحلیل یافته‌ها از آمار توصیفی و آمار استنتاجی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، شرکت‌های ایرانی ترجیح می‌دهند اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی را در گزارش هیئت مدیره به شکل اطلاعات اخباری افشا کنند. بیشترین افشا در بخش منابع انسانی و سپس در بخش محصولات و خدمات بوده است. ما همچنین یافتیم که شرکت‌ها تمایل دارند اخبار بی طرفانه سپس اخبار خوب را بیشتر از اخبار بد افشا کنند.

**واژه‌های کلیدی:** کمیّت افشا، ماهیت افشا، افشای زیست محیطی و اجتماعی، تحلیل محتوی.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۱/۰۱/۱۵

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۱/۰۵/۲۰

نویسنده مسئول مقاله: راضیه علی‌خانی

E-mail: alikhani\_r2@yahoo.com

### مقدمه

پژوهش‌های انجام‌شده در سال‌های اخیر منجر به انتقاد چارچوب گزارشگری مالی سنتی و توانایی آن برای فراهم کردن صورت کاملی از فعالیت‌های شرکت و ادای پاسخگویی آن شده است (Guthrie & Boedker, 2006). شواهد تجربی نشان می‌دهد، گروه‌های مختلف در جامعه، متقاضی اطلاعات پاسخگویی زیست‌محیطی و اجتماعی هستند و برخی بر گزارش‌های شرکت برای آگاهی از فعالیت‌های سازمان تکیه می‌کنند (Williams, 1999). گزارشگری زیست‌محیطی و اجتماعی ابزاری برای پاسخگویی و حسابداری شرکت‌ها در قبال عملکرد خویش است. گزارش‌ها باید اطلاعات بی‌طرفانه‌ای فراهم کنند که به ذی‌نفعان اجازه دهد تا برآورد قابل اطمینانی از عملکرد زیست‌محیطی و اجتماعی سازمان داشته باشند (Gray, 2006). جونز<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) معتقد است، افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی بخش مهمی از روش ارتباط شرکت‌ها با ذی‌نفعانشان است (Jones, 2011). همچنین افشای داده‌های حسابداری زیست‌محیطی و اجتماعی، بخش‌های مختلف جامعه را قادر می‌سازد، موقعیت شرکت در خصوص حفاظت از محیط زیست را درک کرده، چگونگی توجه سازمان به موضوع‌های زیست‌محیطی و اجتماعی را بررسی کنند. چو و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) نیز معتقدند، افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت ابزاری برای مدیریت، جهت کاهش مواجهه شدن با فشارهای سیاسی و اجتماعی است (Cho et al., 2012).

با توجه به افزایش آلودگی در کشورمان که متأثر از فعالیت‌های صنایع مختلف است و از آنجا که شرکت‌های ایرانی با فشارها و الزامات قانونی کمی برای افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی مواجه هستند و از طرفی شیوه‌های افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و خصوصیات و الگوهای افشای زیست‌محیطی و اجتماعی بین بخش‌های مختلف، متنوع است (Gao et al., 2005)؛ در این پژوهش پژوهشگران قصد دارند کمیت و ماهیت افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی مانند سطح، محل، موضوع، نوع اطلاعات و نوع اخبار افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی را در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها ارزیابی کنند. شواهد ناشی از این پژوهش خواهد توانست به ادبیات جاری در زمینه افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در چارچوب پاسخگویی زیست‌محیطی و اجتماعی وسعت بخشد.

1. Jones

2. Cho et al.

## ادبیات پژوهش

### تئوری‌های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی

تئوری‌های مختلفی وجود دارد که انگیزه شرکت برای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی را توضیح می‌دهد؛ مانند تئوری اقتصاد سیاسی<sup>۱</sup>، تئوری مشروعیت<sup>۲</sup> و تئوری ذی‌نفعان<sup>۳</sup> (Jenkins & Yakovleva, 2008).

تئوری اقتصاد سیاسی: این تئوری تأیید می‌کند که حسابداری می‌تواند نقش محوری در شیوه ساختار سازمانی و محیطشان، به‌طور اقتصادی، سیاسی و اجتماعی بازی کند (Guthrie & Parker, 1990).

در تئوری اقتصاد سیاسی، جامعه، سیاست و اقتصاد جدا از هم نیستند و مسائل اقتصادی را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن مسائل اجتماعی و سیاسی بررسی کرد. در واقع گزارشگری مالی به‌عنوان ابزاری برای انتقال مقاصد سیاسی، اجتماعی و اقتصادی برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان به کار می‌رود (مران جوری و علی خانی، ۱۳۹۰).

تئوری مشروعیت: تئوری مشروعیت از پارادایم اقتصاد سیاسی مشتق شده است و بر این فرض تمرکز می‌کند که یک سازمان باید نقش اجتماعی‌اش را به‌وسیله پاسخ به نیازهای جامعه و دادن آنچه جامعه می‌خواهد، حفظ کند (Azizul Islam, 2009). مفهوم مشروعیت پژوهشگر را قادر می‌سازد، ارتباطات اجتماعی یک سازمان را توضیح دهد. مطابق این تعریف از کنش متقابل سازمان با جامعه، تئوری مشروعیت پدیدار می‌شود. بنابراین، سطح تجانس بین فعالیت‌های شرکت و توقعات جامعه ناشی از فعالیت‌های شرکت، انعکاس مستقیم مشروعیت آن است (O'Donovan, 2002).

تئوری ذی‌نفعان: ادبیات بر دو متغیر اصلی تئوری ذی‌نفعان تأکید می‌کند. شاخه هنجاری (اخلاقی) و مدیریتی (ابزاری). از نظر اخلاقی، گزارش زیست محیطی و اجتماعی می‌تواند به‌عنوان یک مکانیزم پاسخگویی که تعهد یک سازمان نسبت به فعالیت‌هایش را منعکس می‌کند در نظر گرفته شود. دیدگاه مدیریتی توجه بیشتری به ادبیات گزارش زیست محیطی و اجتماعی می‌کند و بر نیاز به کنترل کردن ذی‌نفعان (کسانی که می‌پندارند تأثیر مستقیم و مهمی بر شرکت دارند) تمرکز می‌کند (Jamil et al., 2003).

---

1. Political economy theory  
2. Legitimacy theory  
3. Stakeholder theory

### پژوهش‌های پیشین

ایموبوی<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی یافت که شرکت‌های نیجریه‌ای ترجیح می‌دهند اطلاعات حسابداری زیست‌محیطی و اجتماعی را در گزارش هیئت مدیره، گزارش مدیر عامل و یادداشت‌های همراه به شکل اطلاعات کیفی کوتاه افشا کنند. همچنین نتایج نشان داد، حدود ۸۳ درصد شرکت‌های نمونه، اطلاعات حسابداری اجتماعی را در گزارش‌های سالانه افشا کردند. منابع انسانی، فعالیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی بیشترین افشا را به خود اختصاص دادند (Ebimobowei, 2011). ماهادئو و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۱)، کاربرد گزارش زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس ایسلند را آزمودند. بر اساس تحلیل محتوی، نتایج افزایش مهم اما گزینشی در سطح و کیفیت افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در طول دوره تحت بررسی را نشان داد (Mahadeo et al., 2011). جونز<sup>۳</sup> (۲۰۱۱)، کاربرد نمودارها در گزارش‌های زیست‌محیطی و اجتماعی را بررسی کرد. یافته‌ها نشان داد، نمودارها به‌طور گسترده استفاده می‌شوند. همچنین شرکت‌ها در صنایع با تأثیر بیشتر بر محیط زیست تمایل دارند اخبار خوب را بیشتر از اخبار بد در نمودارها نشان دهند و نمودارها را بیشتر از شرکت‌ها در صنایع با تأثیر کمتر بر محیط زیست تحریف کردند (Jones, 2011). اریبی و جاو<sup>۴</sup> (۲۰۱۰)، با استفاده از رویکرد تحلیل محتوی، تأثیر اسلام بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت در سازمان‌های مالی اسلامی را آزمون کردند. نتایج حاصله تفاوت‌های با اهمیتی در سطح و وسعت افشا بین گزارش‌های سالانه سازمان‌های مالی مرسوم و سازمان‌های مالی اسلامی نشان داد (Aribi & Gao, 2010). لینچ<sup>۵</sup> (۲۰۱۰)، کارکردهای افشای اطلاعات زیست‌محیطی در گزارش‌های سالانه ارائه‌شده توسط نمونه‌ای از بخش‌های دولتی استرالیا را آزمود. نتایج تحلیل نشان داد، در طول دوره پژوهش، افشای اطلاعات زیست‌محیطی با استفاده از شاخص افشا توسعه یافته، از ۳۳۶ گزارش در سال ۲۰۰۱ به ۴۴۹ گزارش در سال ۲۰۰۷-۸ افزایش یافت و افشا بین بخش‌ها در شرایط مشمول افشا، متفاوت بود (Lynch, 2010). جاو و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۵)، الگوها و تخمین‌های افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در هنگ‌کنگ را آزمودند. نتایج نشان داد، تفاوت صنعت بر سطح، موضوع و محل افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت تأثیر دارد. همچنین بیشترین بخش‌های گزارش سالانه برای افشا، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی است (Gao

- 
1. Ebimobowei
  2. Mahadeo et al
  3. Aribi & Gao
  4. Lynch
  5. Gao et al

et al., 2005). جمیل و همکاران (۲۰۰۳)، با استفاده از رویکرد تحلیل محتوی به این نتیجه رسیدند که سطح افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در مالزی پایین است؛ همچنین شرکت‌های مالزیایی ترجیح می‌دهند، اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی را در گزارش مدیر عامل، صورت‌های مالی و گزارش هیئت مدیره به شکل اطلاعات اخباری افشا کنند (2003 Jamil et al.,). مطالعات انجام‌شده در ایران محدود به بررسی کیفیت افشا (نوروش و حسینی، ۱۳۸۸؛ سجادی، زارع‌نژاد و جعفری، ۱۳۸۸)، افشای اختیاری (کاشانی‌پور، رحمانی و پارچینی، ۱۳۸۸) و افشای مالی (ایزدی‌نیا، ۱۳۷۶) است.

### فرضیه‌های پژوهش

#### محل افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت

طبق پژوهش‌های انجام‌شده، سرمایه‌گذاران به بعضی از بخش‌های گزارش سالانه که از سایر بخش‌ها مهم‌تر است، توجه بیشتری می‌کنند (Elijido-Ten et al., 2010). محل افشای اطلاعات در بخش‌های مختلف گزارش سالانه (صورت‌های مالی، یادداشت‌های همراه، گزارش حسابرس، گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی، گزارش افزایش سرمایه) ممکن است سطح اهمیتی را که یک شرکت برای فعالیت‌ها و عملکرد زیست‌محیطی و اجتماعی‌اش قائل است منعکس کند (Gao et al., 2005). به طوری که جاو و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند، بیشترین بخش‌های گزارش سالانه برای افشا، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی است (Gao et al., 2005)؛ بنابراین، فرضیه اول به شکل زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۱:** تفاوت معناداری در سطح افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها در بخش‌های مختلف گزارش سالانه وجود دارد.

#### موضوع افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت

صنایع مختلف، تأکیده‌های متفاوتی بر موضوع افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی دارند. بخش‌های حساس زیست‌محیطی مثل شرکت‌های صنایع همگانی، بیشتر تمایل به افشای مسائل زیست‌محیطی دارند؛ مثل بازیافت ضایعات، صرفه‌جویی انرژی و کنترل آلودگی. در صنایع مالی و بانکداری به منابع انسانی به عنوان مهم‌ترین دارایی توجه می‌شود. برای افزایش تصور عمومی مطلوب، شرکت‌های خدمات مالی و بانکداری باید مسائل مرتبط به کارمندان را بیشتر افشا کنند؛ مثل برنامه‌های توسعه و آموزش، پرداخت پاداش و بازنشستگی (Gao et al., 2005).

بررسی شیوه‌های افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها در کشورهای توسعه-یافته غربی آشکار کرد، شرکت‌ها بر افشای منابع انسانی شامل تعداد کارکنان و پاداش، فرصت‌های برابر، سهام تحت مالکیت کارمندان و آموزش کارکنان تأکید بیشتری دارند و در نواحی حساس مثل فعالیت‌های واحد تجاری، پرداخت جایزه، برنامه‌های اضافی و هزینه‌های افشای کمی وجود دارد (Kamla, 2007; Gray, 2006). با توجه به مطالب بالا فرضیه دوم مطرح می‌شود.

**فرضیه ۲:** تفاوت معناداری در موضوع افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد.

### نوع اطلاعات افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت

نوع اطلاعات افشا می‌تواند به صورت اخباری، پولی، مقداری (غیرپولی) یا ترکیبی از آنها دسته‌بندی شود (Mahadeo et al., 2011). یکی از محدودیت‌های استفاده از تحلیل محتوی در مطالعات افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی این است که شناخت کمیت افشا (سطح افشا) بیشتر از کیفیت آن است (Guthrie et al., 2008). برای رفع این محدودیت، پژوهشگران چندین مطالعه انجام دادند. گری و همکاران موضوع، نوع اطلاعات، تکرار گزارش و نوع اخبار را آزمودند (Gray, 2006). رار<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) نشان داد، هفتاد درصد شرکت‌های استرالیایی مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی را تنها به صورت کیفی گزارش کردند که تنها شامل هفت درصد افشای کمی، پولی و غیرپولی بود (Raar, 2007). نتایج پژوهش گوتتری و همکاران (۲۰۰۸) نشان داد، بیشترین افشا در شرکت‌های استرالیایی به صورت اخباری بوده است. همچنین یافته‌های آنها بیانگر این مطلب بود که کمتر از یک درصد افشا به صورت پولی و ۸/۲ درصد افشا به صورت غیرپولی بود (Guthrie et al., 2008). با توجه به پژوهش‌های انجام‌شده فرضیه سوم به شرح زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۳:** تفاوت معناداری در نوع اطلاعات افشای زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد.

### نوع اخبار افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت

نوع اخبار افشاء می‌تواند به صورت اخبار خوب (مطلوب) که منعکس‌کننده اعتبار شرکت، اخبار بی‌طرفانه که منعکس‌کننده سیاست متداول شرکت و اخبار بد (نامطلوب) که منعکس‌کننده بدنامی

1. Raar

و بی‌اعتباری شرکت است طبقه‌بندی شود (Aboody & Kaznik, 2000). بر مبنای تئوری‌های اقتصاد سیاسی، تئوری مشروعیت و تئوری ذی‌نفعان، در صورت داوطلبانه بودن افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی، شرکت‌ها مایل به افشای اطلاعاتی هستند که تصویر مطلوبی از شرکت ارائه دهد (مران‌جوری و علی‌خانی، ۱۳۹۰؛ فروغی، شه‌شهبایی و پورحسین، ۱۳۸۷). نتایج پژوهش جونز (۲۰۱۱) نشان داد، شرکت‌ها در صنایع با تأثیر بیشتر زیست‌محیطی تمایل دارند اخبار خوب را بیشتر از اخبار بد در نمودارها نشان دهند (Jones, 2011).

از آنجا که در ایران هیچ قانون، استاندارد یا آیین‌نامه‌ای شرکت‌ها را ملزم به افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی نکرده، هرگونه افشا از سوی شرکت‌ها به صورت داوطلبانه است؛ طبق تئوری‌های اقتصاد سیاسی، مشروعیت و ذی‌نفعان انتظار می‌رود شرکت‌های ایرانی اخبار خوب و بی‌طرفانه را بیشتر از اخبار بد (نامطلوب) افشا کنند. بنابراین، فرضیه چهارم به صورت زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۴:** اطلاعات افشا شده زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌های ایرانی بیشتر منعکس کننده اخبار خوب و بی‌طرفانه است تا اخبار بد.

## روش پژوهش

پژوهشگران رشته حسابداری زیست‌محیطی و اجتماعی از تحلیل محتوی به‌عنوان روش پژوهش برتر برای جمع‌آوری شواهد تجربی استفاده می‌کنند (O'Donovan, 2002). تحلیل محتوی، تکنیکی برای جمع‌آوری داده‌هاست؛ شامل رمزگذاری اطلاعات کمی و کیفی به گروه‌های از پیش تعریف شده برای استنتاج الگو جهت ارائه و گزارش اطلاعات منتشر شده در یک تحلیل قابل‌اتکا، معقول و اصولی (Kamla, 2007). در این پژوهش برای ارزیابی کمیت و ماهیت افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی از تکنیک تحلیل محتوی استفاده شد. گام‌های پژوهش به شرح زیر است:

۱. تهیه ابزار رمزگذاری: در اولین مرحله پژوهش، چک‌لیست رمزگذاری شامل اقلام اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی که انتظار می‌رفت در گزارش‌های سالانه شرکت‌های ایرانی افشا شود، تهیه شد. اقلام اولیه از پژوهش اریبی و جاو (۲۰۱۰) و جاو و همکاران (۲۰۰۵)، انتخاب شده سپس با شرایط زیست‌محیطی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسی ایران تطبیق داده شد. ۴۳ قلم اولیه در پایان به ۳۸ قلم کاهش یافت.

۲. تعیین قوانین تصمیم و استخراج داده: قوانین تصمیم برای کاهش اختلاف بین رمزگذارها و وجود بی‌طرفی در تصمیم‌گیری تعیین می‌شود. در این مرحله هر یک از ابعاد کمیت و ماهیت افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی به‌طور واضح و عملیاتی تعریف شد؛ یعنی بر پایه قوانین و روش‌های تنظیم‌شده، به‌طور دقیق مشخص شد که هر قلم به کدام بخش و زیربخش تعلق دارد. در بیشتر تحلیل محتوی افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی، جمله به‌عنوان واحد مناسب در تصمیمات رمزگذاری به‌کار گرفته شده است (Gray, 2006; Guthrie et al., 2008; Aribi & Gao, 2010; Azizul Islam, 2009); از این‌رو در این پژوهش از جمله به‌عنوان واحد اندازه‌گیری افشا استفاده شد.
۳. آموزش رمزگذار: برای شروع فرایند تحلیل، افزون بر پژوهشگر، دو رمزگذار برای کسب فهم بهتر از روش پژوهش آموزش داده می‌شوند.
۴. قابلیت اتکای ابزار رمزگذاری: برای اطمینان از این‌که تعریف بخش‌های مختلف تحلیل محتوی قابل‌اتکاست، قبل از استخراج داده و رمزگذاری، چک‌لیست رمزگذاری برای تخمین عملی بودن تعاریف بخش‌ها و زیربخش‌ها آزمون شد. بدین‌صورت که سه رمزگذار مختلف به‌طور مستقل طی یک آزمون آزمایشی، داده‌های موردنیاز پژوهش را از پنج گزارش سالانه استخراج و رمزگذاری کردند. نتایج با هم مقایسه شده، ابهامات بحث گردید تا پژوهشگر مطمئن شد که همه رمزگذارها قوانین رمزگذاری مشابهی را به‌کار گرفتند. در این مرحله ساختار رمزگذاری اصلاح شده، قوانین تصمیم دوباره تعریف شد. این فرایند با پنج گزارش سالانه دیگر تکرار شد تا این‌که هر سه رمزگذار با هم به توافق رسیدند.
۵. قابلیت‌اتکای رمزگذاری: به این معنی است که داده‌های رمزگذاری شده به‌وسیله‌ی تحلیل محتوی، قابل‌اتکاست. به‌بیان دیگر، پژوهشگران مختلف به متن به روش مشابه رمز می‌دهند. برای اطمینان از قابلیت اتکای رمزگذاری، همه گزارش‌ها به‌وسیله‌ی سه شخص رمزگذاری شد. در مرحله نهایی تنها پژوهشگر در فرایند قضاوت درگیر می‌شود. اختلاف رمزگذاری بین رمزگذارها دوباره تحلیل، بحث شده و تطبیق داده شد.
۶. شناسایی و کمی کردن افشا: در این پژوهش پنج نوع داده مرتبط با افشا (سطح، محل، موضوع، نوع اطلاعات و نوع اخبار افشای زیست‌محیطی و اجتماعی) با مطالعه دقیق گزارش‌های سالانه شرکت‌های نمونه و مشخص کردن هرگونه اطلاعات مرتبط به مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی و طبقه‌بندی آنها در بخش و زیربخش مناسب استخراج شد. سپس به هر جمله یک امتیاز داده شد. سطح افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی هر شرکت از طریق محاسبه‌ی مجموع امتیازات حاصل از تحلیل محتوی اندازه‌گیری شد.



جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از جامعه‌ی آماری یادشده، چند صنعت که نسبت به محیط زیست حساس هستند و چند صنعت که نسبت به محیط زیست حساسیت کمتری دارند به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای تعیین نمونه‌ی نهایی، شرکت‌هایی از صنایع انتخاب شده برگزیده شدند که قبل از سال ۱۳۸۵، برای اولین بار سهام‌شان در بورس عرضه شده باشد، جزو بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی نباشند، زیرافشای مالی آنها متفاوت است و اطلاعات موردنیاز متغیرهای پژوهش در دسترس باشد. با در نظر گرفتن شرایط بالا، نمونه‌ای شامل ۶۶ شرکت انتخاب شد.

### تعریف و سنجش متغیرهای پژوهش

برای اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای پژوهش از چک‌لیستی به شرح زیر استفاده شد.

جدول ۱. تعریف و سنجش متغیرها

محل افشا	مجموع جملات افشا شده در زمینه‌ی افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در بخش‌های مختلف گزارش سالانه که عبارت است از (۱) صورت‌های مالی، (۲) یادداشت‌های همراه، (۳) گزارش هیئت مدیره به مجمع.
موضوع افشاء	<p>موضوع افشا به شش بخش و ۳۸ زیربخش به شرح زیر تقسیم شد.</p> <p>۱. <b>زیست‌محیطی:</b> کنترل آلودگی، جلوگیری از خسارات زیست‌محیطی، بازیافت یا جلوگیری از ضایعات، حفظ منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، سیاست زیست‌محیطی، سایر زیست‌محیطی.</p> <p>۲. <b>محصولات و خدمات:</b> توسعه محصول / سهم بازار، کیفیت محصول/ISO، ایمنی و سلامت محصول، توقف تولید، سایر محصولات و خدمات.</p> <p>۳. <b>منابع انسانی:</b> تعداد کارکنان، حقوق ماهانه/ پاداش نقدی و مزایا، سهام تحت تملک کارمندان، بازنشستگی و مزایای پایان خدمت، سلامتی و ایمنی در محیط کار، برنامه‌های آموزش و توسعه کارکنان، ورزشی و رفاهی، وام یا بیمه کارمندان، روحیه و ارتباطات کارمندان، سایر منابع انسانی.</p> <p>۴. <b>مشتریان:</b> سلامتی مشتریان، شکایات / رضایتمندی مشتریان، سیاست پرداخت دیرتر برای مشتریان خاص، تدارک تسهیلات و خدمات پس از فروش، پاسخگویی به نیاز مشتریان، سایر مشتریان.</p> <p>۵. <b>اجتماعی:</b> سرمایه‌گذاری اجتماعی، حمایت از فعالیت‌های جامعه، هدایا و خدمات خیریه، اقدامات قانونی/ دعاوی قضاوتی، فعالیت‌های مذهبی/ فرهنگی، سایر اجتماعی.</p> <p>۶. <b>انرژی:</b> حفظ و صرفه‌جویی در انرژی، توسعه و اکتشاف منابع جدید، استفاده از منابع جدید، سایر زیست محیطی.</p>

## ادامه‌ی جدول ۱. تعریف و سنجش متغیرها

نوع اطلاعات افشاء	نوع افشاء
<p>نوع اطلاعات افشاء می‌تواند به‌صورت اخباری، پولی، مقداری یا ترکیبی از آنها بیان شود.</p> <p>۱. <b>اخباری:</b> تعداد جملات افشاء شده درباره‌ی نقش یا تعهد شرکت نسبت به مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی بدون هیچ اطلاعاتی درمورد مبلغ یا مقدار آن.</p> <p>۲. <b>پولی:</b> تعداد افشای مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی شامل ارزش یا مقیاس پولی بدون اطلاعات بیشتر یا مقدار آن (مثل الزامات قانونی شرکت که باید کل مبلغ پولی افشاء شود).</p> <p>۳. <b>مقداری:</b> تعداد افشای مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی شامل مقادیر واقعی اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی بدون توضیحات بیشتر یا اطلاعات مالی.</p>	<p>افشاء می‌تواند به‌صورت اخبار خوب، بی‌طرفانه یا بد بیان شود.</p> <p>۱. <b>اخبار خوب:</b> تعداد جملات افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی که منعکس‌کننده اعتبار شرکت باشد مثل تحلیل موفقیت.</p> <p>۲. <b>اخبار بی‌طرفانه:</b> تعداد جملات افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی که به سیاست متداول شرکت یا قصد و هدف آن اشاره کند بدون هیچ‌گونه جانب‌داری.</p> <p>۳. <b>اخبار بد:</b> تعداد جملات افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی که منعکس‌کننده بی‌اعتباری شرکت باشد مثل باز خور منفی، نرخ تصادفات، افزایش نقص فنی محصول.</p>

## یافته‌های پژوهش

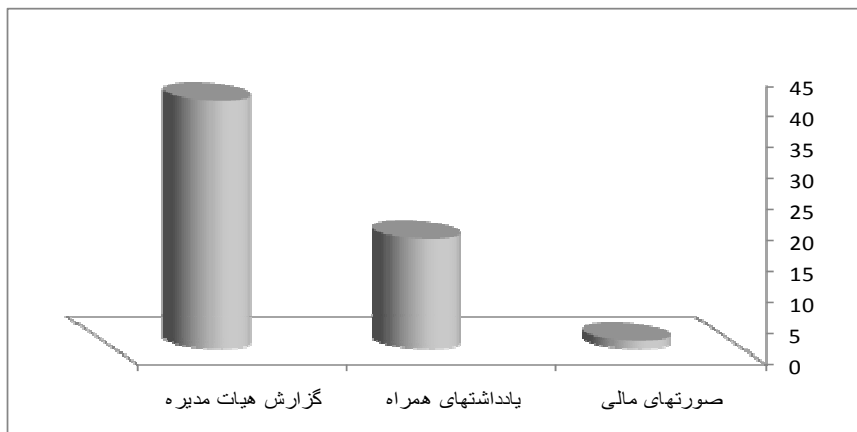
## نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول پژوهش با استفاده از تجزیه و تحلیل واریانس مورد آزمون قرار گرفت که نتایج به شرح جدول و نمودار زیر است. در فرضیه اول محل افشای اطلاعات برای هر یک از ۶۶ شرکت نمونه به سه بخش (۱) گزارش هیئت مدیره، (۲) یادداشت‌های همراه، (۳) صورت‌های مالی تقسیم شده است؛ بنابراین درجه آزادی به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$= 197 - (3 * 66) = \text{درجه آزادی}$$

## جدول ۲. تجزیه و تحلیل واریانس فرضیه اول

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
درون گروهی	۵۰۴۶۴/۸۶۷	۲	۲۵۲۳۲/۴۳۳		
برون گروهی	۳۴۱۴۴/۴۸۴	۱۹۵	۱۷۵/۱۰۰	۱۴۴/۱۰۳	۰/۰۰۰
جمع	۸۴۶۰۹/۳۵۱	۱۹۷			



نمودار ۱. فراوانی افشا از نظر محل افشا

همان‌طور که در جدول شماره (۲) مشاهده می‌شود، سطح معناداری کوچک‌تر از پنج درصد است؛ بنابراین، فرض صفر رد می‌شود. به بیان دیگر تفاوت معناداری بین محل افشای اطلاعات در بخش‌های مختلف گزارش سالانه وجود دارد. همچنین نمودار شماره (۱) نشان می‌دهد که بیشترین افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در گزارش هیئت مدیره و کمترین در صورت‌های مالی است.

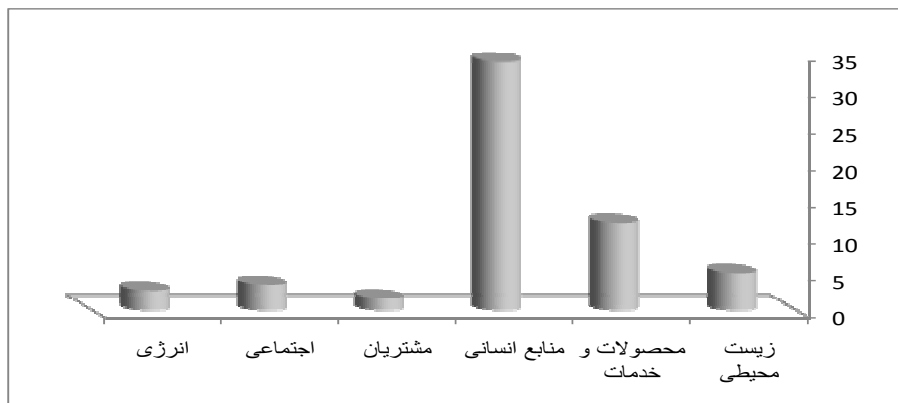
### نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش به شرح جدول و نمودار زیر است. در فرضیه دوم موضوع به شش بخش تقسیم شده بود؛ بنابراین، درجه آزادی به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$= ۳۹۵ - ۱ = (۶۶ \times ۶) = \text{درجه آزادی}$$

جدول ۳. تجزیه و تحلیل واریانس فرضیه دوم

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
درون گروهی	۵۱۰۵۶/۸۲۴	۵	۱۰۲۱۱/۳۶۵		
برون گروهی	۱۹۰۰۱/۹۵۰	۳۹۰	۴۸/۷۲۳	۲۹۰/۵۸۰	۰/۰۰۰
جمع	۷۰۰۵۸/۷۷۴	۳۹۵			



نمودار ۲. فراوانی افشا از نظر موضوع افشا

جدول ۴. موضوع افشا برحسب بخش‌ها

بخش	شرکت‌های افشا کننده		شرکت‌های افشا نکننده	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد
زیست محیطی	۶۳	۹۵	۳	۵
محصولات و خدمات	۶۵	۹۸	۱	۲
منابع انسانی	۶۶	۱۰۰	۰	۰
مشتریان	۴۱	۶۲	۲۵	۳۸
اجتماعی	۵۵	۸۳	۱۱	۱۷
انرژی	۵۵	۸۳	۱۱	۱۷

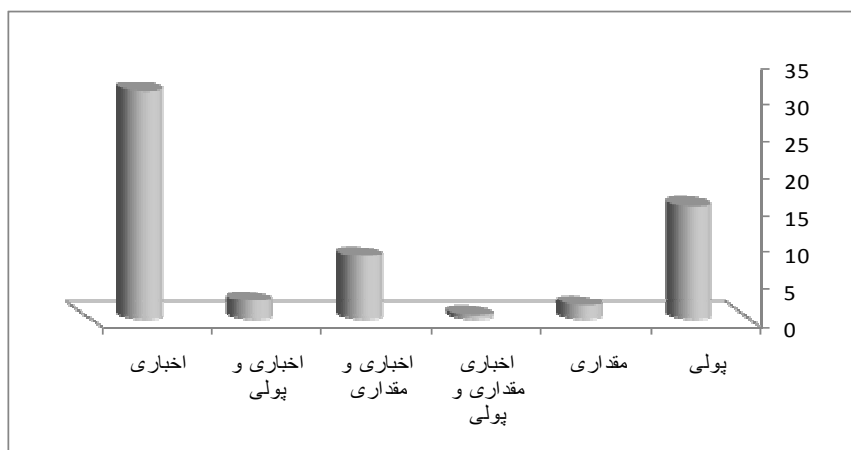
جدول شماره (۳) نشان می‌دهد، سطح معناداری کوچک‌تر از پنج درصد است؛ بنابراین، فرض صفر رد می‌شود؛ یعنی تفاوت معناداری در موضوع افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. نمودار شماره (۲) نشان می‌دهد، بیشترین افشا در بخش منابع انسانی سپس محصولات و خدمات و کمترین افشا در بخش مشتریان است. جدول شماره (۴) نیز نشان می‌دهد، صد درصد شرکت‌های نمونه، در بخش منابع انسانی افشا داشتند؛ در حالی که ۶۲ درصد شرکت‌ها اطلاعاتی در زمینه مشتریان افشا کردند.

### نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم پژوهش با استفاده از تجزیه و تحلیل واریانس آزمون شد که نتایج به شرح جدول و نمودار زیر است.

جدول ۵. تجزیه و تحلیل واریانس فرضیه سوم

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
درون گروهی	۴۵۱۱۵/۹۷۹	۵	۹۰۲۳/۱۹۶		
برون گروهی	۲۵۴۵۴/۹۰۸	۳۹۰	۶۵/۲۶۹	۲۴۶/۱۳۸	۰/۰۰۰
جمع	۷۰۵۷۰/۸۸۷	۳۹۵			



نمودار ۳. فراوانی افشا از نظر نوع اطلاعات

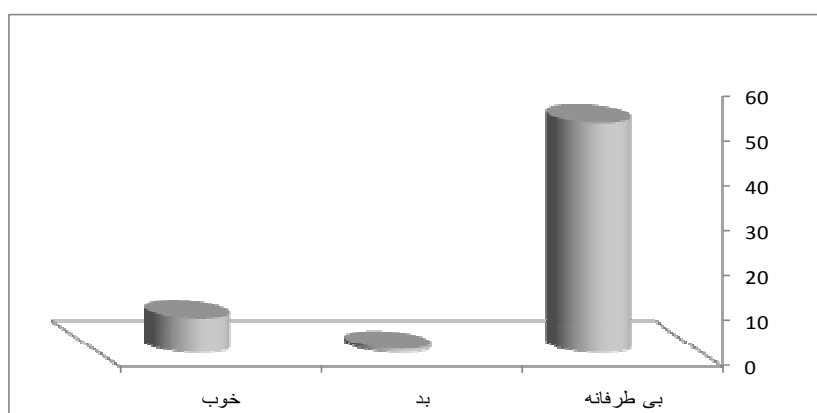
همان طور که در جدول شماره (۵) مشاهده می شود، سطح معناداری کوچک تر از پنج درصد است؛ بنابراین، فرض صفر رد می شود. به بیان دیگر تفاوت معناداری در نوع اطلاعات افشای زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها وجود دارد. نمودار شماره (۳) بیانگر این مطلب است که بیشترین نوع اطلاعات افشا شده از نوع اخباری و بعد از آن پولی بوده است. کمترین نوع اطلاعات افشا شده نیز از نوع اخباری مقداری و پولی است.

### نتایج آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم پژوهش این گونه بیان شده بود که اطلاعات افشا شده زیست محیطی و اجتماعی شرکت های ایرانی بیشتر منعکس کننده اخبار خوب و بی طرفانه است تا اخبار بد. فرضیه بالا آزمون شد که نتایج به شرح جدول و نمودار زیر است.

جدول ۶. تجزیه و تحلیل واریانس فرضیه چهارم

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
درون گروهی	۹۹۳۱۸/۷۵۵	۲	۴۹۶۵۹/۳۷۸		
برون گروهی	۲۹۱۳۰/۷۶۱	۱۹۵	۱۴۹/۳۸۹	۴۱۸/۳۳۲	۰/۰۰۰
جمع	۱۲۸۴۴۹/۵۱۶	۱۹۷			



نمودار ۴. فراوانی افشا از نظر اخبار افشا

همان طور که در جدول شماره (۶) مشاهده می شود، سطح معناداری کوچک تر از پنج درصد است؛ بنابراین، فرض صفر رد می شود. به بیان دیگر تفاوت معناداری در نوع اخبار اطلاعات افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها وجود دارد. نمودار شماره (۴) نشان می دهد که بیشترین اطلاعات افشا شده از نوع اخبار بی طرفانه و کمترین اطلاعات افشا شده از نوع اخبار بد است.

### نتیجه گیری و پیشنهادها

بیشتر شرکت ها برای مشروعیت بخشیدن به فعالیت های خود در مقابل اهدا کنندگان وجوه و تأمین کنندگان منابع مالی شروع به گردآوری اطلاعات درباره ی ارزیابی اثرات اجتماعی و محیطی می کنند. افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی بخش مهمی از روش ارتباط شرکت ها با ذی نفعانشان است. با توجه به اهمیت افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی، پژوهش حاضر

به ارزیابی کمیّت و ماهیت افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ پرداخت. شواهد آزمون فرضیه‌ها به شرح زیر است: شواهد آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد، تفاوت معناداری در سطح افشای اطلاعات زیست-محیطی و اجتماعی شرکت‌ها در بخش‌های مختلف گزارش سالانه وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد، بیشترین افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در ایران در گزارش هیئت مدیره به مجمع وجود دارد. نتایج همسو با نتایج پژوهش اییموبوی (۲۰۱۱) و لینچ (۲۰۱۰) ولی مغایر با نتایج پژوهش جمیل و همکاران (۲۰۰۳) است. به طوری که در پژوهش اییموبوی گزارش هیئت مدیره به مجمع بیشترین افشا را داشته؛ در حالی که در پژوهش جمیل و همکاران کمترین افشا را به خود اختصاص داده بود.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد، تفاوت معناداری در موضوع افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. به بیان دیگر شرکت‌ها در صنایع مختلف، تأکیدهای متفاوتی بر موضوع افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی دارند. نتایج نشان می‌دهد، در دوره‌ی مورد رسیدگی بیشترین افشای اطلاعات، مربوط به منابع انسانی است که این نتیجه همسو با پژوهش‌های اییموبوی (۲۰۱۱)، گوتری و همکاران (۲۰۰۸)، کاملا (۲۰۰۷)، کواسیریکون و شرر (۲۰۰۴) و جمیل و همکاران (۲۰۰۳) است. همچنین نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد، در دوره‌ی مورد رسیدگی صد درصد شرکت‌های مورد مطالعه ایرانی در زمینه‌ی منابع انسانی افشا داشتند. در حالی که این نرخ در پژوهش گوتری و همکاران در کشور استرالیا ۹۳ درصد بوده است. افشای مربوط به موضوعات انرژی و مشتریان در اولویت‌های آخر در این پژوهش قرار داشت که کمابیش مطابق با پژوهش جاو و همکاران (۲۰۰۵) است. به بیان دیگر نتایج بر این مطلب تأکید دارد که شرکت‌های ایرانی تمایل زیادی به افشای اطلاعات در زمینه‌ی موضوعات انرژی و مشتریان در باره‌ی مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی ندارند. در مقابل مایل به افشای اطلاعات مربوط به منابع انسانی، به عبارتی مسائل رفاهی کارکنان خود هستند.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌دهد، تفاوت معناداری در نوع اطلاعات افشای زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. در ایران در دوره‌ی مورد رسیدگی بیشترین افشا به صورت اخباری و سپس از نوع پولی است. نتایج همسو با پژوهش‌های گوتری و همکاران (۲۰۰۸)، کواسیریکون و شرر (۲۰۰۴) و جمیل و همکاران (۲۰۰۳) است. البته گفتنی است، در پژوهش گوتری و پارکر (۱۹۹۰)، در کشور استرالیا افشا بیشتر به صورت غیرپولی بوده است.

نتایج فرضیه چهارم نشان می‌دهد، شرکت‌های ایرانی بیشتر تمایل به انتشار اخبار بی‌طرفانه و خوب در مورد مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی نسبت به اخبار بد دارند. نتایج همسو با

پژوهش‌های ماهادئو و همکاران (۲۰۱۱)، جونز (۲۰۱۱) و ابودی و کازینک (۲۰۰۰)؛ ولی مغایر با پژوهش اسکینر (۱۹۹۴) است. شاید دلیل این امر اختیاری بودن افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در ایران باشد؛ زیرا بر اساس تئوری‌های اقتصاد سیاسی، مشروعیت و ذی‌نفعان در صورت اختیاری بودن افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی، شرکت‌ها تمایل به افشای اطلاعاتی هستند که تصویر مطلوبی از شرکت ارائه دهد. به نظر پژوهشگران ممکن است دلیل دیگر این باشد که مدیران شرکت‌های ایرانی برای حداکثر کردن پاداش‌شان سعی در کاهش و حذف اخبار بد دارند.

عدم‌اجرای حسابداری و گزارشگری اجتماعی، باعث کتمان بسیاری از حقایق موجود در شرکت‌ها می‌شود (خوش‌طینت و راعی، ۱۳۸۳)؛ از این رو پیشنهاد می‌شود، مراجع تدوین‌کننده استاندارد در زمینه‌ی حسابداری نسبت به ارائه رویه‌ها و دستورالعمل‌های مناسب برای افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها اقدام لازم را معمول کنند. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود، شرکت‌ها را از نظر افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی رتبه‌بندی کرده، نسبت به گنجاندن اطلاعات مشتریان و محصولات و خدمات در بخش گزارش عملکرد اجتماعی اقدام کنند تا کیفیت افشا از نظر موضوع بهبود یابد.

## منابع

۱. ایزدی نیا، ن. (۱۳۷۶). تأثیر تدابیر افشاء مالی بر قیمت سهام. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۶، ۲۳-۲۲.
۲. خوش طینت، م. و راعی، ح. (۱۳۸۳). تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری اجتماعی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱ (۳۷).
۳. سجادی، س. ح.، زراء نژاد، م. و جعفری، ع. (۱۳۸۸). ویژگی‌های غیرمالی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶ (۵۷).
۴. فروغی، د.، شهشهانی، م. و پور حسین، س. (۱۳۸۷). نگرش مدیران درباره افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۵۲).
۵. کاشانی‌پور، م.، رحمانی، ع. و پارچینی پارچین، س. م. (۱۳۸۸). رابطه بین افشای اختیاری و مدیران غیرموظف. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶ (۵۷).
۶. مران جوری، م. و علی‌خانی، ر. (۱۳۹۰). تحقیق حسابداری اجتماعی و محیطی. مجله دانش و پژوهش حسابداری، ۷ (۲۴).



۷. نوروش، ا. و حسینی، س.ع. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین کیفیت افشاء(قابلیت اتکاء و به موقع بودن) و مدیریت سود. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۵۵).
8. Aboody, D., Kaznik, R. (2000). CEO stock option awards and the timing of corporate voluntary disclosures. *J. Acc. Econ.* 29(1), 73–100.
9. Aribi, A., & Gao, S. (2010). Corporate social responsibility disclosure. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8(2), 72-91.
10. Azizul Islam, M. (2009). *Social and Environmental Reporting Practices Organizations Operating in, or Sourcing Products from, a Developing Country: Evidence from Bangladesh*. University of Dhaka.
11. Cho, CH. H., Guidry, R. P., Hageman, A, M., & Patten, D, M. (2012). Do actions speak louder than words? An empirical investigation of corporate environmental reputation. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 14–25.
12. Ebimobowei, A. (2011). A Study of Social Accounting Disclosures in the Annual Reports of Nigerian Companies. *Asian Journal of Business Management*, 3(3), 145-151.
13. Elijido-Ten, E., Kloot, L., & Clarkson, P. (2010). Extending the application of stakeholder influence strategies to environmental disclosures: An exploratory study from a developing country. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(8), 1032–1059.
14. Gao, S. S., Heravi, S., & Xiao, J. Z. (2005). Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: A research note. *Accounting Forum*, 29, 233–242.
15. Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organizational value creation. Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793–819.
16. Guthrie, J., & Boedker, C. (2006). Perspectives on “new” models of business reporting: A reflective note. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6), 785–792.
17. Guthrie, J., Cuganesan, S., & Ward, L. (2008). Industry specific social and environmental reporting: The Australian Food and Beverage Industry. *Accounting Forum*, 32, 1–15.
18. Guthrie, J.E., & Parker, L.D. (1990). Corporate social disclosure practice: A comparative international analysis, *Advances in Public Interest accounting*, 3, 59-76.

19. Jamil, C.Z.M., K. Alwi & Mohammed, R. (2003). Corporate social responsibility disclosure in the annual reports of Malaysia companies: A longitudinal study. *Analysis*, 10(1), 139-159.
20. Jenkins, H., & Yakovleva, N. (2008). Corporate social responsibility in the mining industry: Exploring trends in social and environmental disclosure. *Journal of Cleaner Production*, 14, 271-284.
21. Jones, J. M. (2011). The nature, use and impression management of graphs in social and environmental accounting. *Accounting Forum*, 35, 75-89.
22. Kamla, R. (2007). Critically appreciating social accounting and reporting in the Arab Middle East: A post colonial perspective. *Adv. Int. Account*, 20, 155-177.
23. Kuasirikun, N. & Sherer, M. (2004). Corporate social accounting disclosure in Thailand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 59-75.
24. Lynch, B. (2010). An examination of environmental reporting by Australian state government departments, *Accounting Forum*, 34, 32-45.
25. Mahadeo, J., Oogarah-Hanuman, V., & Soobaroyen, T. (2011). Changes in social and environmental reporting practices in an emerging economy (2004-2007): Exploring the relevance of stakeholder and legitimacy theories. *Accounting Forum*, 38, 1-18.
26. O'Donovan, G. (2002). Environmental Disclosures in the Annual Report: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 3, 344-371.
27. Raar, J. (2007). Reported social and environmental taxonomies: A longer-term glimpse. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 840-860.
28. Skinner, D. (1994). Why Firms voluntarily disclose bad news. *J. Acc. Res.* 32, 38-60.
29. Williams, S. M. (1999). Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia-Pacific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory, *The International Journal of Accounting*, 34(2), 209-238.