



## Structural Analysis of the Drivers Affecting the Future of Corporate Reporting in Iran

**Jafar Babajani** 

\*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: Jafar.babajani@gmail.com

**Morteza Adlzadeh** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: morteza.adlzadeh@gmail.com

### Abstract

**Objective:** Corporate reporting in its general sense refers to all communication channels between companies and stakeholders and is the main mechanism for transmitting information to users. In recent years, there have been growing concerns about the inadequacy of traditional corporate reporting. This highlights the need to think about the factors that influence the future of corporate reporting. As a result, the purpose of this study is to identify and structural analyze of drivers that affect the future of corporate reporting in Iran.

**Methods:** In the first stage, in order to identify the list of drivers, semi-structured interviews with experts in the field of corporate reporting (including managers, auditors, regulatory and standard setting body representatives, investors and analysts, and university professors) were used, and then fuzzy Delphi analysis was used to validate and consensus on important drivers. In the second stage, using the cross-impact analysis method using MICMAC software, the structural analysis of the drivers identified in the first stage was performed. At the interview stage and like most qualitative studies, the sample was selected purposefully using a snowball or chain sampling method. This process has continued until the achievement of theoretical saturation about the drivers that affect the future of corporate reporting. In addition, theoretical sampling method was used to distribute the questionnaire and use "fuzzy Delphi" and "interaction matrix" methods. Purposive sampling was used to select a sample to collect data in different stages of the research. In the first phase, 17 interviews were conducted with experts. The first round Delphi questionnaire was distributed among 35 experts and in the second round among 27 respondents of the first stage. Structural analysis questionnaire was redistributed among 35 people in the first stage of Delphi, from which 20 answers were received.

**Results:** Based on the results of the first phase of the study, 52 drivers were identified in exploratory interviews. After two rounds of fuzzy Delphi implementation, 37 drivers were accepted as important drivers and consensus of experts. In the second stage, after structural analysis of the drivers, the position of each driver was determined as driving variables, linkage variables, dependence variables and autonomous variables.

**Conclusion:** The results show that the three drivers of "entering the global economic arena, lifting sanctions and expanding ties with foreign investors", "privatization of property" and "development of social networks" have the greatest impact on shaping the future of corporate reporting. The results of this study can be used as a basis for identifying the major trends and forces affecting the future of corporate reporting in Iran and optimal policy in this area. The results of this study are expected to be an effective step in providing a structured and systematic interpretation of the main variables affecting the future of corporate reporting and the relationships between them. In addition to the final drivers enumerated in this study, can be used to analyze and design possible scenarios for corporate reporting.

**Keywords:** Corporate reporting, Futures study, Drivers, Fuzzy Delphi, Structural analysis.

**Citation:** Babajani, Jafar & Adlzadeh, Morteza (2020). Structural Analysis of the Drivers Affecting the Future of Corporate Reporting in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 523-545. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.4, pp. 523-545

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.306707.1008405

Received: July 21, 2020; Accepted: October 28, 2020

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



## تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران

جعفر باباجانی

\* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: Jafar.babajani@gmail.com

مرتضی عدل‌زاده

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: morteza.adlzadeh@gmail.com

### چکیده

**هدف:** طی سال‌های اخیر، در رابطه با بی‌کفایتی گزارشگری سنتی شرکتی، نگرانی و دغدغه‌های فزاینده‌ای وجود داشته است. این موضوع، ضرورت اندیشه در خصوص عوامل مؤثر بر خلق آینده گزارشگری شرکتی را برجسته می‌کند. بر این اساس، هدف از این پژوهش، شناسایی و تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران است.

**روش:** در مرحله نخست، به‌منظور شناسایی فهرست پیشران‌ها، از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان حوزه گزارشگری شرکتی بهره گرفته شد، سپس به‌منظور اعتبارسنجی و اجماع در خصوص پیشران‌های بااهمیت، از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. در مرحله دوم با به‌کارگیری روش تحلیل اثرهای متقابل با استفاده از نرم‌افزار میک‌مک، به تحلیل ساختاری پیشران‌های شناسایی شده در مرحله نخست اقدام شد. برای گردآوری داده‌ها در مراحل مختلف پژوهش، از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد. در مرحله نخست، با ۱۷ خبره مصاحبه به عمل آمد. پرسش‌نامه دلفی در دور نخست، بین ۳۵ نفر از خبرگان و در دور دوم، بین ۲۷ نفر از پاسخ‌دهندگان مرحله نخست توزیع شد. پرسش‌نامه تحلیل ساختاری نیز، بین ۳۵ نفر حاضر در مرحله نخست دلفی، به‌طور مجدد توزیع شد که از این بین ۲۰ پاسخ دریافت شد.

**یافته‌ها:** بر اساس نتایج مرحله نخست پژوهش، ۵۲ پیشران در مصاحبه‌های اکتشافی شناسایی شدند که خبرگان، پس از دو دور اجرای دلفی فازی، ۳۷ پیشران را به‌عنوان پیشران‌های بااهمیت پذیرفتند و در خصوص آن اجماع کردند. در مرحله دوم نیز، پس از تحلیل ساختاری پیشران‌ها، جایگاه هر پیشران به‌عنوان پیشران‌های اثرگذار، پیشران‌های دوجبه‌ی، پیشران‌های خروجی و پیشران‌های قابل حذف مشخص شدند.

**نتیجه‌گیری:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سه پیشران «ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «خصوصی‌سازی مالکیت» و «توسعه شبکه‌های اجتماعی»، بر شکل‌گیری آینده گزارشگری شرکتی، بیشترین تأثیرگذاری را دارند. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش، در ارائه تفسیری ساختارمند و سیستمی از متغیرهای اصلی اثرگذار بر آینده گزارشگری شرکتی و روابط بین آنها گام مؤثری باشد.

**کلیدواژه‌ها:** گزارشگری شرکتی، آینده‌پژوهی، پیشران، دلفی فازی، تحلیل ساختاری

**استناد:** باباجانی، جعفر؛ عدل‌زاده، مرتضی (۱۳۹۹). تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۵۲۳-۵۴۵.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۹، دوره ۲۷، شماره ۴، صص. ۵۲۳-۵۴۵

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.306707.1008405

دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۳۱، پذیرش: ۱۳۹۹/۰۸/۰۷

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

گزارشگری شرکتی در معنای عام، به تمامی مسیرهای ارتباطی بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان اطلاق می‌شود و سازوکار اصلی انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان است. به سبب نقش انکارناپذیری که اطلاعات در بازار سرمایه دارند، برخی آنها را گران‌ترین دارایی در بورس قلمداد می‌کنند که مبنای تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان در بازار است، از این رو، به موقع، مربوط، کامل و فهم‌پذیر بودن اطلاعات برای بهره‌گیری مناسب از آن ضروری است (حسینی و شفیع‌زاده، ۱۳۹۸). موضوع اطلاعات و مسیرهای ارتباطی بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان، یکی از مشکلات پیش روی شرکت‌ها به منظور تأمین انتظارات ذی‌نفعان است. بر اساس مطالعه مؤسسه حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۳، احیای اعتماد ازدست‌رفته، در گروه گزارشگری شرکتی خوب و باکیفیت است. انجمن حسابداران مدیریت خبره<sup>۲</sup> و مؤسسه پرایس واترهاوس کوپرز<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) تأکید می‌کنند که گزارشگری شرکتی سهم مهمی در شکل‌گیری درک ما از محرک‌های فعلی و آتی ارزش‌آفرینی در کسب‌وکار و بخش مالی دارد. اما، فشارهای بیرونی بلندمدت و کوتاه‌مدت به ضرورت بررسی مجدد ویژگی مربوط بودن مدل فعلی گزارشگری شرکتی منجر شده است. همچنین در نتیجه روند فزاینده نااطمینانی‌های اقتصادی و پیچیدگی‌های محیط کسب‌وکار، نظام فعلی گزارشگری شرکتی قادر به تأمین نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان خود نیست. طی سال‌های گذشته همواره در رابطه با بی‌کفایتی گزارشگری سنتی شرکتی و تأمین نیازهای طیف‌های متنوع ذی‌نفعان، نگرانی و دغدغه‌های فزاینده‌ای وجود داشته است (آدامز و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱ و کوهن، هلدر وب، نات و وود<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲). شرکت‌ها به برقراری ارتباط روشن‌تر، بازتر و اثربخش‌تر با سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان پیرامون برنامه‌های رشد پایدار خود نیاز دارند. بر همین اساس، ذی‌نفعان خواستار شفافیت بیشتر پیرامون استراتژی‌ها، مدل‌های کسب‌وکار، ریسک و چشم‌انداز تجاری شرکت‌ها و مؤسسه‌هایی هستند که در تعامل با آنها قرار دارند (کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۳). از این رو، ذی‌نفعان گزارشگری شرکتی، خواستار افزایش اطلاعات کیفی هستند که بینش آنها را در رابطه با راهبری، استراتژی و چشم‌انداز سازمان عمیق‌تر کند (هیئت مشورتی بین‌المللی گزارشگری یکپارچه<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). فدراسیون حسابداران اروپا<sup>۷</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی اظهار می‌دارد که گزارشگری شرکتی در حال حاضر بر فراهم‌کنندگان سرمایه شامل سهام‌داران، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران تمرکز دارد و ممکن است به همین دلیل در تشخیص حقیقت گسترش مخاطبان ذی‌نفع، ناکام مانده باشد.

نکاتی که مطرح شدند، بیانگر ضرورت توجه به تغییر در نظام گزارشگری شرکتی برای تأمین نیازهای ذی‌نفعان هستند. از سوی دیگر، با توجه به مشکلات روزافزون در محیط خارجی و داخلی سازمان‌ها و کسب‌وکارها، دستیابی به شیوه‌های بهبود گزارشگری شرکتی، به توجه به مسائل و متغیرهای کلیدی آینده ضروری نیاز دارد. همچنین باید توجه داشت که محیط اقتصادی ایران در شرایط کنونی در حال گذار از مدل‌ها و شیوه‌های سنتی کسب‌وکار به مدل‌ها و شیوه‌های مدرن، توسعه بازار سرمایه و گسترش طیف سهام‌داران، کاهش تصدیگری دولتی و افزایش مالکیت خصوصی

1. KPMG

3. PricewaterhouseCoopers (PWC)

5. Cohen, Holder-Webb, Nath & Wood

7. Federation of European Accountants (FEE)

2. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)

4. Adams, Fries & Simnett

6. International Integrated Reporting Council (IIRC)

است. گسترش بازار بدهی و تغییر شیوه‌های تأمین مالی، گسترش استفاده از ابزارهای نوین مالی، تلاش برای ورود به عرصه اقتصاد جهانی و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران و شرکای خارجی و البته تحریم‌های یک‌جانبه غرب نیز از ویژگی‌های دیگر محیط اقتصادی ایران است. در این شرایط، برای افزایش شفافیت و بهبود سازوکارهای گزارشگری، تقاضای فزاینده‌ای وجود دارد. همچنین از سوی دیگر، مشکلاتی همچون بازار غیرفعال، سیاست‌های مالی دولت‌ها و تورم می‌توانند رعایت الزامات استانداردهای حسابداری را تحت تأثیر قرار داده (مرادی، جعفری‌دره‌در و حسین‌زاده، ۱۳۹۸) و بر کیفیت گزارشگری شرکتی اثرگذار باشند. هر یک از تحولات اشاره‌شده، به سیاست‌گذاری و پاسخ مناسب از طرف ذی‌نفعان سیستم گزارشگری شرکتی نیاز دارند. به بیان دیگر، مسائل خاص محیط اقتصادی ایران، مشکلات خاص خود را در سیستم گزارشگری شرکتی ایجاد کرده و این موضوع، ضرورت توجه به نیروهای شکل‌دهنده آینده گزارشگری شرکتی در ایران را برجسته می‌کند. در واقع، اگرچه این نیروها و روند تحولات آنها، دارای هم‌پوشانی‌هایی با تحولات عرصه بین‌المللی هستند، اما به‌طور قطع از مسائل خاص خود نیز برخوردار هستند. با وجود اهمیت این موضوع و علی‌رغم انجام پژوهش‌های روزافزون در حوزه گزارشگری شرکتی، به‌خصوص در پژوهش‌های خارجی، پژوهش‌مدون داخلی به آینده‌پژوهی گزارشگری شرکتی نپرداخته است. در واقع مسئله این پژوهش آن است که پیشران‌های اصلی مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی ایران در افق ده‌ساله آینده کدام‌اند، چه روابط متقابلی بین آنها وجود داشته و کدام پیشران‌ها دارای بیشترین تأثیرگذاری هستند؟

در همین راستا و با توجه به ضرورت شناسایی و تحلیل پیشران‌های اصلی اثرگذار بر آینده گزارشگری شرکتی در محیط اقتصادی ایران، برای پیش‌بینی سناریوهای احتمالی پیش روی آن، این پژوهش به آینده‌پژوهی سیستم گزارشگری شرکتی از طریق شناسایی و تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده آن پرداخته است. نتایج این پژوهش می‌تواند به شناخت بهتر از نیروهای شکل‌دهنده به آینده سیستم گزارشگری شرکتی منجر شده و برای سیاست‌گذاران امکان تصمیم‌گیری بهتر و آگاهانه‌تر را فراهم آورد. بر این اساس، سیاست‌گذاران از آینده‌پژوهی به‌عنوان ابزاری استراتژیک برای شناسایی حوزه‌های اولویت‌دار استفاده می‌کنند (قاسمی و قبادیان، ۱۳۹۴). در واقع، تصمیم‌گیران و ذی‌نفعان مختلف در عرصه گزارشگری شرکتی، در جهان آکنده از تغییر و تحول، به توسعه رهیافت‌های جدید پیش‌بینی و آمادگی برای آینده نیاز دارند. این موضوع، مستلزم شناسایی دقیق پیشران‌ها و مشکلات اصلی مؤثر بر تغییرات در سیستم گزارشگری شرکتی و تحلیل ساختاری آنها به‌منظور درک اثر روابط متقابل بین آنها و در نهایت، شناسایی پیشران‌های کلیدی است. بقای گزارشگری شرکتی به‌عنوان سیستمی پیشرو، مفید و آگاهی‌بخش، به شناخت محیط پیرامونی و پیشران‌های مؤثر بر آینده آن، به‌منظور برنامه‌ریزی، تدوین مجدد مأموریت‌ها و راهبردهای کلان نیاز دارد. این پژوهش می‌تواند ضمن کنکاش دیدگاه‌های ذی‌نفعان مختلف سیستم گزارشگری شرکتی، بینش‌های آگاهی‌بخشی در خصوص عوامل مؤثر بر گزارشگری شرکتی در ایران فراهم کرده و در نهایت، با شناسایی پیشران‌ها و تحلیل روابط متقابل بین آنها، اصلی‌ترین پیشران‌های کلیدی مؤثر بر نظام گزارشگری شرکتی را معرفی کند. نتایج این پژوهش می‌تواند به‌عنوان مبنایی برای شناسایی کلان‌روندها و نیروهای اصلی مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران و سیاست‌گذاری بهینه در این حوزه استفاده شود.

برای دستیابی به اهداف ترسیم‌شده در این پژوهش، در مرحله نخست و پس از مصاحبه با خبرگان حوزه گزارشگری شرکتی (مشمول بر مدیران، حساب‌رسان، نمایندگان مراجع نظارتی و استانداردها، سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و اساتید دانشگاهی) و به‌کارگیری روش دلفی فازی، پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی شناسایی شده و در مرحله دوم، با استفاده از روش تحلیل ساختاری، این پیشران‌ها تجزیه و تحلیل شده‌اند. نتایج پژوهش به شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی و طبقه‌بندی این پیشران‌ها در قالب چهارگانه ماتریس تحلیل ساختاری و در نهایت، پیشران‌های کلیدی سیستم منجر شده است. در ادامه، مسئله پژوهش و سپس روش‌شناسی پژوهش تبیین شده و پس از آن، یافته‌های حاصل از اجرای پژوهش تشریح می‌شوند. در نهایت، در خصوص یافته‌های پژوهش بحث و نتیجه‌گیری شده است.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر توسعه حسابداری در دهه‌های اخیر، توسعه مدرنیسم است. واکاوی تاریخ حسابداری در قرن اخیر نشان می‌دهد که تغییرات مستمر در محیط کسب‌وکار و فعالیت‌های تجاری و ظهور مدرنیسم، سبب ایجاد و پیشرفت روش‌های حسابداری و رشد علوم مالی شده است. به‌دنبال تأثیرات مدرنیسم بر اقتصاد، رشته‌ها و روش‌های جدید در حسابداری نیز برای کنترل و گزارش اطلاعات به تناسب تغییرات یادشده در اقتصاد و جامعه به وجود آمدند. در حقیقت، گسترش مدرنیسم و اثرهای آن در حسابداری را می‌توان به توسعه نظام سرمایه‌داری و رشد بازار سرمایه نسبت داد (آراد، رهنمای رودپشتی، بنی‌مهد و نیکومرام، ۱۳۹۸). به گفته کروثر و کارتر<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، دنیای مدرن در مقایسه با ابتدای دوره روشنگری که در آن فردگرایی غلبه داشت، تغییر یافته است. دوره‌ای که در آن، حسابداری برای ثبت اقدامات جداگانه اشخاص و اثرهای حاصل از آنها به‌عنوان مبنایی برای برنامه‌ریزی فعالیت‌های آتی متولد شد. در دنیای مدرن نیاز به تفکیک اقدامات عمومی از اقدامات خصوصی اشخاص به وجود آمد و ضرورت ثبت و پاسخ‌گویی در خصوص اقدامات عمومی که بر سایر گروه‌ها نیز اثرگذار بودند، مطرح شد. بنابراین دفترداری قرون وسطی که قادر به تمایز بین اقدامات خصوصی و عمومی نبود، برای دوره مدرن که در آن سرمایه‌داری در حال شکل‌گیری بود، مناسب تلقی نمی‌شد. به گفته سومبارت<sup>۲</sup> (۱۹۱۵)، بدون روش ثبت دوطرفه، شکل‌گیری نظام سرمایه‌داری و تغییرات بعدی آن میسر نبود و این دو با یکدیگر ارتباطی تنگاتنگ دارند. بر این اساس می‌توان به‌طور خلاصه توسعه کمی حسابداری را متأثر از مدرنیسم و تحولات بیرونی دانست.

نظام گزارشگری شرکتی نیز به‌صورت مستمر در حال تحول و تغییر برای تأمین تقاضاهای طیف متنوع و در حال گسترش استفاده‌کنندگان و پاسخ به رویدادهای بیرونی است. رویه‌های گزارشگری ایستا نبوده و می‌توانند همواره بهبود یافته و با تغییرات مستمر محیط مقرراتی و کسب‌وکار تطبیق یابند (انجمن حسابداران اسکاتلند و ولز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). بر این اساس نظام گزارشگری شرکتی تحت تأثیر تحولات بیرونی، به‌ویژه ظهور مدرنیسم و توسعه نظام سرمایه‌داری بوده است. در شروع قرن بیستم، هدف اصلی حسابداری و گزارشگری، تسهیل روابط بین مدیران و مالکان بود و به کارکرد عمومی

1. Crowther & Carter

2. Sombart

3. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

گزارشگری توجه چندانی نمی‌شد (مورفی<sup>۱</sup>، ۱۹۷۹). در واقع، کارکرد گزارشگری شرکتی در این دوره، بیشتر به گزارشگری مالی مباشرتی<sup>۲</sup> با هدف ارائه اطلاعات در خصوص دارایی‌ها و بازدهی حاصل از آنها محدود بوده است. پس از دوره جنگ جهانی دوم و نیاز به جذب سرمایه‌گذاران جدید، آگاهی‌بخشی به سرمایه‌گذاران جدید یکی از اهداف اصلی گزارشگری شناخته می‌شود و در نتیجه، شاهد تغییر تمرکز از اطلاعات درون‌نگر به اطلاعات برون‌نگر هستیم (گیلمور و ویلموت<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲). پس از دهه ۸۰ میلادی، تغییرات در گزارشگری شرکتی از شدت بیشتری برخوردار شد و تمرکز بر محیط بیرونی، حقوق ذی‌نفعان و ماهیت آینده‌نگرانه، اهمیت بیشتری یافت. در واقع، رقابت بین شرکت‌ها در بازار سرمایه، برای جذب منابع با هزینه پایین‌تر، به تغییر در رویکرد گزارشگری از مبنای مباشرتی به رویکردهای تصمیم‌محور<sup>۴</sup> و در نتیجه، افشای اطلاعات بیشتر برای سرمایه‌گذاران در راستای تسهیل در تصمیم‌گیری منجر شده است (لافلین و پاکستی<sup>۵</sup>، ۱۹۸۳). این رویکرد از یک سو با بررسی‌های پژوهشی که نشان‌دهنده تأثیر مهم افشای اطلاعات در کاهش هزینه سرمایه هستند (نظیر بری و بران<sup>۶</sup>، ۱۹۸۴، ۱۹۸۵ و ۱۹۸۶؛ آمیهود و مندلسون<sup>۷</sup>، ۱۹۸۶؛ باتاچاریا، دواک و ولکر، ۲۰۰۳ و ایسلی و اوهارا<sup>۸</sup>، ۲۰۰۴) و از سوی دیگر با چارچوب‌های مفهومی تدوین‌شده توسط مراجع تدوین استانداردهای حسابداری (نظیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی) حمایت و ترویج شده است.

به گفته کروثر<sup>۹</sup> (۲۰۱۲)، در هزاره جدید شاهد بازتعریف عرصه و چشم‌انداز گزارشگری شرکتی، به‌ویژه تحت تأثیر فناوری‌های نوین، بوده‌ایم. بر این اساس ابزار ارتباطی می‌تواند اثر بالقوه شایان توجهی بر گزارشگری شرکتی داشته باشد، زیرا افزایش دسترسی به استفاده از اینترنت، موجب تغییر در قدرت ارتباطی بین شرکت‌ها و اشخاص شده است، شبکه‌های اجتماعی نظیر فیس‌بوک و توییتر موجب افزایش آگاهی عمومی شده و شرکت‌ها می‌توانند از این ابزار برای ایجاد ارتباط استفاده کنند. هم‌زمان موتورهای جست‌وجو نظیر گوگل، دسترسی به اطلاعات را آسان‌تر کرده و اطلاعات شرکت‌ها به‌وسیله هر شخص و در هر مکانی در دسترس قرار می‌گیرند.

روندهای توسعه‌ای اخیر نشان می‌دهند که اقدامات و رفتارهای کسب‌وکارها، فقط تحت تأثیر قوانین و مقررات نبوده و مستقل از عوامل دیگر نظیر فشار سرمایه‌گذاران و مشتریان، افکار عمومی، سیاست و اخلاق نیستند. امروزه، تعداد زیادی از شرکت‌ها خود را به‌عنوان عضوی فعال در جامعه در نظر می‌گیرند که این موضوع به‌معنای افزایش پاسخ‌گویی به اقدامات است. روندهای زیر بر چگونگی درک، قضاوت و الزام به پاسخ‌گویی توسط مخاطبان ذی‌نفع مؤثر هستند:

- افزایش علاقه گروه‌های ذی‌نفع بیشتری به جنبه‌های بیشتری از امور شرکتی؛
- تقاضا برای ارتقای شفافیت در خصوص تعداد رو به افزایشی از امور؛
- افزایش تقاضا و اشتباهات اطلاعاتی گروه‌هایی که به‌طور سنتی علاقه محدودی به گزارشگری شرکتی داشتند، نظیر کارکنان، جامعه و گروه‌های اجتماعی؛

1. Murphy  
3. Gilmore & Willmott  
5. Laughlin & Puxty  
7. Amihud & Mendelson  
9. Crowther

2. Stewardship  
4. Decision-Oriented Approach  
6. Barry & Brown  
8. Easley & O'Hara

- افزایش تعداد شرکای تجاری و ذی‌نفعان علاقه‌مند به اطلاعات بیشتر درباره طیف گسترده‌تری از امور شرکتی از کشورهای بیشتر با افزایش جهانی‌سازی؛
- افزایش انتظارات برای اخلاقی عمل کردن شرکت‌ها در جامعه.

گزارشگری شرکتی در شرایط فعلی بر فراهم‌کنندگان سرمایه شامل سهام‌داران، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران تمرکز می‌کند، در نتیجه بیشتر با گزارشگری مالی مرتبط است و شاید به همین دلیل، در تشخیص حقیقت‌گسترش مخاطبان ذی‌نفع، با شکست مواجه شده است. هرگونه توسعه و پیشرفتی در گزارشگری شرکتی باید به‌گونه‌ای طراحی شود که برآورده‌سازی نیازهای گروه‌های گسترده ذی‌نفعان را مد نظر قرار دهد (فدراسیون حسابداران اروپا، ۲۰۱۵). هدف گزارش‌های مالی، آگاه‌سازی سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه برای توانمند کردن آنها به اخذ تصمیم‌های صحیح سرمایه‌گذاری است. اما اطلاعات ارائه‌شده در این گزارش‌ها، حاوی ارقام تاریخی بوده و نشان‌دهنده موفق بودن یا موفق نبودن مدیریت در دوره گذشته هستند، از این رو، به اندازه کافی برای دوره آتی آگاهی‌بخش تلقی نمی‌شوند. به همین علت، روندهای در حال ظهور گزارشگری شرکتی، به‌دنبال رفع نیاز و تقاضای گروه گسترده‌تری از مخاطبان هدف هستند (اویار، ۲۰۱۶).

بررسی دیدگاه‌های مخاطبان گزارشگری شرکتی توسط فدراسیون حسابداران اروپا (۲۰۱۵)، بیانگر آن است که با گسترش فناوری‌های دسترسی به گزارش‌های شرکت‌ها، علاقه به امور شرکت‌ها افزایش یافته و در نهایت، مخاطبان گزارشگری شرکتی در آینده می‌توانند کلیه ذی‌نفعان شرکت، شامل جامعه به‌طور عام و گسترده باشند. بنابراین، تعریف محدود فعلی «استفاده‌کنندگان» اصلی گزارشگری شرکتی باید بازتعریف شده و شامل ذی‌نفعان دیگری شود که به امور شرکتی علاقه‌مند هستند. چارچوب گزارشگری شرکتی در آینده باید یک گزارش موجز، جامع و واحد را معرفی کند که نیازهای مخاطبان ذی‌نفع گسترده را به شیوه‌ای پذیرفتنی رفع کند. همچنین بررسی‌های این نهاد نشان می‌دهد که استفاده از فناوری این مجال را فراهم می‌آورد تا پیام‌ها به شکل سریع‌تری به مخاطبان گسترده انتقال یابد و ارتباط ایجاد شود. اما شرکت‌ها برای استفاده مؤثر از کانال‌های ارتباطی جدید، به تولید اطلاعات مربوط برای ذی‌نفعان نیاز دارند.

مطالب خلاصه بالا، نشان می‌دهند که تغییرات و تحولات گزارشگری شرکتی تحت تأثیر محرک‌ها و عوامل بیرونی یا به تعبیری پیشران‌ها، بوده است. پیشران‌ها مجموعه‌ای از نیروهای شکل‌دهنده آینده‌اند که به‌صورت جهانی، ملی یا محلی بر آینده حوزه‌های مختلف تأثیرگذار بوده و به‌صورت غیرمستقیم بر آینده حوزه‌های اجتماعی، فناورانه، اقتصادی، زیست‌محیطی و سیاسی تأثیر می‌گذارند (هاشمیان اصفهانی، ۱۳۸۹). بررسی روند تاریخی نشان‌دهنده ضرورت توجه به پیشران‌ها، برای سیاست‌گذاری مناسب تغییرات نظام گزارشگری شرکتی است. بر این اساس باید اظهار داشت که اولاً، شناسایی فهرست پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی به‌منظور کسب آگاهی از عوامل مؤثر بر آن ضرورت دارد، ثانیاً پالایش این پیشران‌های به‌منظور شناسایی جایگاه هر پیشران در سیستم گزارشگری شرکتی و شناسایی پیشران‌های کلیدی دارای اهمیت بالایی است.

بر این اساس، تصمیم‌گیران و ذی‌نفعان مختلف در عرصه گزارشگری شرکتی، در جهان آکنده از تغییر و تحول، به توسعه رهیافت‌های جدید پیش‌بینی و آمادگی برای آینده نیاز دارند. آنها، در خصوص افزایش پیچیدگی‌های محیط



تصمیم‌گیری‌های اقتصادی با مشکلات جدیدی روبه‌رو هستند که از آن جمله می‌توان به رشد جمعیت و افزایش تقاضا برای منابع کمیاب، افزایش فشار بر منابع طبیعی، جهانی‌سازی کسب‌وکار و در نتیجه، تشدید رقابت‌های جهانی برای سرمایه‌گذاری و کسب سهم بازار و اثر فناوری بر تمامی جنبه‌های عملیات شرکت‌ها از جمله ارتباط با ذی‌نفعان اشاره کرد (انجمن حسابداران مدیریت خبره و پی دبلیو سی، ۲۰۱۶). بدین ترتیب، یافتن راه‌هایی برای بهبود شیوه‌ها و کیفیت گزارشگری شرکتی با توجه به مسائل و متغیرهای کلیدی اثرگذار در آینده بسیار ضروری است. این موضوع، مستلزم شناسایی دقیق پیشران‌ها و مشکلات اصلی مؤثر بر تغییرات در سیستم گزارشگری شرکتی و تحلیل ساختاری آنها به‌منظور درک اثر روابط متقابل بین آنها و در نهایت، شناخت پیشران‌های کلیدی است. بر این اساس پرسش‌های اصلی این پژوهش به شرح زیر هستند:

۱. پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در محیط اقتصادی ایران کدام‌اند؟
  ۲. چه روابط متقابلی بین پیشران‌های شناسایی شده وجود داشته و کدام پیشران‌های اصلی و کلیدی بر آینده سیستم گزارشگری شرکتی مؤثر هستند؟
- بررسی پژوهش‌های پیشین، بیانگر توجه بیشتر انجمن‌ها و مراجع حرفه‌ای به موضوع گزارشگری شرکتی و آینده‌پژوهی در این حوزه است. ACCA با همکاری IMA در سال ۲۰۱۲ در پژوهشی، صد پیشران تغییر حرفه حسابداری در سطح جهانی را بررسی کرده است. این صد پیشران اصلی، تغییر در حرفه حسابداری را شناسایی کرده‌اند که در هشت حوزه اقتصادی، سیاسی و حقوقی، اجتماعی و جمعیتی، کسب‌وکار، علم و فناوری، محیطی، انرژی و منابع و حرفه و عمل حسابداری طبقه‌بندی می‌شوند. برخی از مهم‌ترین این پیشران‌ها، عبارت‌اند از: گسترش طیف مخاطبان گزارشگری شرکتی، افزایش پاسخ‌خواهی و تقاضا برای اطلاعات، افزایش اهمیت مسائل محیطی و اجتماعی، توسعه استفاده از فناوری کلان‌داده‌ها، توسعه هوشمندی کسب‌وکار، توسعه به‌کارگیری سیستم‌های یکپارچه، توسعه استفاده از زبان گزارشگری کسب‌وکار توسعه‌پذیر، توسعه شبکه‌های اجتماعی و فناوری‌های ارتباطی، افزایش حجم و پیچیدگی قوانین و مقررات، توسعه کسب‌وکارهای دانش‌بنیان، مدل‌های جدید کسب‌وکار و تحول در رویه‌ها و مقررات حاکمیت شرکتی.

ACCA در سال ۲۰۱۳ و در پژوهشی، دیدگاه سرمایه‌گذاران در خصوص جنبه‌های گوناگون موضوع گزارشگری شرکتی را بررسی کرد. این پژوهش به کنکاش در دیدگاه‌های سرمایه‌گذاران در خصوص جنبه‌های مختلف گزارشگری شرکتی نظیر اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری، نحوه دل‌خواه دریافت اطلاعات (اعم از شکل و کانال‌های ارتباطی)، سطح اعتماد به گزارشگری شرکتی، مسائل مربوط به گزارشگری به‌موقع و ... پرداخته است. باکاس، کیرش و رسینلی<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) به تبیین و تشریح محتمل‌ترین گزینه‌های مرتبط با آینده حرفه حسابرسی پرداختند. بر این اساس، در مرحله نخست پژوهش، عوامل مؤثر بر آینده حرفه حسابرسی شناسایی شده‌اند. پژوهشگران پس از شناسایی و تبیین اولیه عوامل تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابرسی، به اولویت‌بندی میزان اثرگذاری و تعیین ارتباط موجود بین عوامل شناسایی شده

و اهمیت این ارتباطات اقدام کرده‌اند. پس از شناسایی و تبیین عوامل کلید تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابرسی، محتمل‌ترین گزینه‌ها در رابطه با آینده هر یک از این عوامل تعیین و ارائه شده و در نهایت، با ترکیب و ادغام طرح‌های پیش‌بینی‌کننده، هشت سناریوی محتمل حرفه حسابرسی تدوین شده‌اند.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ روش اجرایی، آمیخته محسوب می‌شود. بر این اساس، پژوهش در دو مرحله انجام شده است. مرحله نخست (شناسایی پیشران‌ها)، شامل مصاحبه با خبرگان و تحلیل دلفی فازی و مرحله دوم (تحلیل ساختاری پیشران‌ها) مشتمل بر شناسایی اثرهای متقابل پیشران‌ها بر یکدیگر با روش‌شناسی میک‌مک می‌شود. در ادامه، درباره این دو مرحله توضیح مختصری ارائه می‌شود.

### مرحله نخست (شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده‌گزارشگری شرکتی)

در این مرحله برای شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده‌گزارشگری شرکتی، از دو گام جداگانه استفاده شد. در گام نخست، به‌منظور شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده‌گزارشگری شرکتی از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته مطابق با روش کوال و برینکمن (۲۰۰۹) مشتمل بر هفت مرحله موضوع‌بندی طرح مطالعه یا طرح مسئله، طراحی، انجام مصاحبه، ثبت و ضبط، تحلیل، تأیید و تدوین گزارش استفاده شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های مرحله نخست پژوهش نیز روش تحلیل تماتیک به‌کار گرفته شد. به‌منظور ارزیابی بخش کیفی از روش‌های متناسب با این نوع پژوهش بهره گرفته شده است. از نظر کرسول<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) روایی بخش کیفی به‌دقت یافته‌ها اشاره دارد. بسیاری از پژوهشگران کیفی، به‌جای استفاده از واژگان اعتبار و روایی کمی از معیار «اعتمادپذیری یا قابلیت اعتماد» برای ارجاع به ارزیابی کیفیت نتایج کیفی بهره می‌گیرند. کرسول (۲۰۰۸) پیشنهاد می‌دهد که کدها باید توسط یک پژوهشگر دیگر بررسی و تأیید شوند تا پایایی تحلیل داده‌های کیفی افزایش یابد. به این منظور، یک یا دو کدنویس که از پژوهش مستقل هستند، باید داده‌ها را کدگذاری کنند. مایلز و هابرم (۱۹۹۴)، استفاده از نسبت کدهای موافق به مجموع کدها را پیشنهاد داده‌اند. بنا بر نظر آنها، نسبت یادشده باید حداقل ۸۰ درصد باشد. بدین منظور یک پژوهشگر مستقل دیگر، بیش از ۲۰ درصد از کل مصاحبه‌ها را (چهار مصاحبه) به‌صورت تصادفی انتخاب و کدگذاری کرده است.

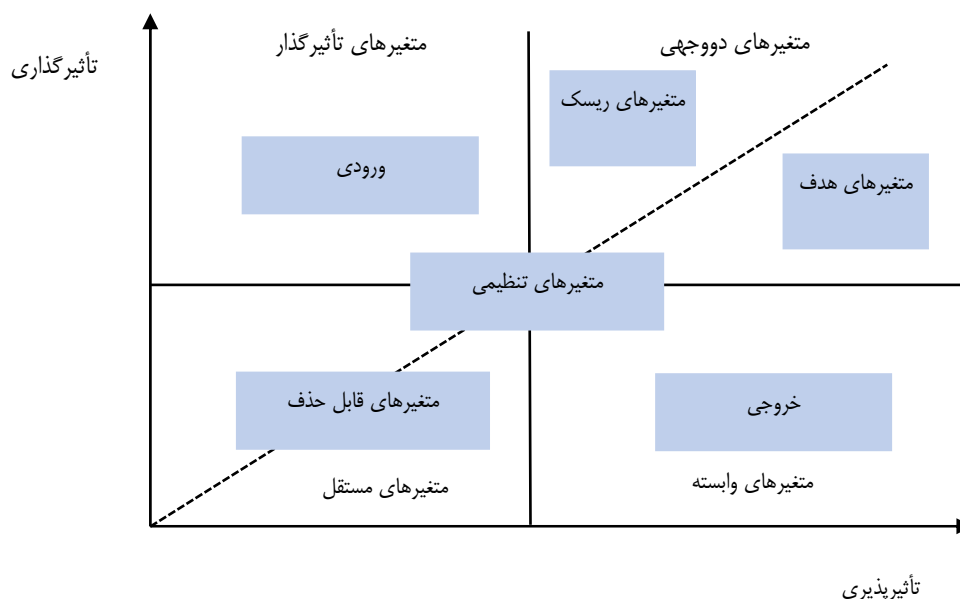
در گام دوم و به‌منظور ایجاد اجماع در خصوص پیشران‌های شناسایی‌شده، از تحلیل دلفی فازی استفاده شد. به‌منظور گردآوری داده‌های پژوهش در این مرحله، از پرسش‌نامه و برای تحلیل داده‌ها، از روش دلفی فازی با اعداد مثلی استفاده شده است. برای شناسایی طیف مناسب برای فازی‌سازی عبارات کلامی، از اعداد مثلی متناظر با طیف لیکرت هفت‌درجه‌ای استفاده شده است. به‌منظور اطمینان از اجماع خبرگان، روش دلفی فازی در این پژوهش در مجموع در دو دور انجام شد. بر این اساس یکی از روش‌های استفاده‌شده در دلفی فازی به‌منظور اطمینان از اجماع خبرگان، محاسبه میزان اختلاف نظر خبرگان در دو مرحله است. در صورتی که اختلاف نظر خبرگان بین دو مرحله نظرسنجی به کمتر از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) برسد، اجماع ایجاد شده و فرایند نظرسنجی متوقف است (چنگ و لین، ۲۰۰۲).

### مرحله دوم (تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی)

در مرحله دوم به تحلیل ساختاری پیشران‌های شناسایی شده از طریق مرحله نخست پرداخته شده است. بر این اساس، یکی از محدودیت‌های اساسی در بسیاری از روش‌های آینده‌نگاری این است که رویدادها و روندها یک به یک پیش‌بینی می‌شوند، بدون آنکه به تأثیر احتمالی آنها بر یکدیگر اشاره آشکاری شود. تحلیل اثرهای متقابل، کاستی‌های موجود در روش‌هایی چون دلفی را در کشف تأثیرات متقابل برطرف کرده است. در روش تحلیل ساختاری، برای انجام مراحل پژوهش، نخست فهرستی از متغیرهای کلیدی فراهم می‌شود. سپس متناسب با تعداد متغیرهای کلیدی، خانه‌های ماتریسی  $n \times n$  از متغیرهای تأثیرگذار امتیازدهی می‌شوند. این ماتریس، ماتریس اثرهای مستقیم نامیده می‌شود و در آن هر درایه  $m_{ij}$  نمایانگر میزان تأثیر متغیر  $i$  بر متغیر  $j$  است و مقدار آن با توجه به میزان تأثیر، می‌تواند ۰، ۱، ۲، ۳ یا ۴ باشد. در این روش، عدد ۱ بیانگر تأثیرات ضعیف، ۲ بیانگر تأثیرات متوسط و ۳ بیانگر تأثیرات شدید یا قوی است. عدد ۴ بیانگر این است که از نظر کارشناسان و خبرگان شرکت‌کننده در پژوهش، تأثیر دو متغیر بر یکدیگر احتمالی است. به این معنا که ممکن است تأثیرگذاری یا تأثیرپذیری وجود داشته باشد یا نداشته باشد. سپس در مرحله سوم با استفاده از دو روش مستقیم یا غیرمستقیم می‌توان میزان تأثیر را مشخص کرد. در روش مستقیم، تأثیر مستقیم متغیر  $k$  بر سایر متغیرها حاصل جمع تمامی مقادیر سطر  $k$  از ماتریس  $M$  است و تأثیرپذیری متغیر  $k$  از سایر متغیرها حاصل جمع مقادیر ستون  $K$  است. به این ترتیب، رتبه‌بندی  $\sigma_D^M$  و  $\sigma_I^M$  برای هر متغیر به دست می‌آید و از مرتب‌سازی این مقادیر اهمیت هر متغیر محاسبه می‌شود (گوده و دورانس، ۲۰۱۱).

پس از این مرحله، به کمک نرم‌افزار میک‌مک می‌توان تأثیرات غیرمستقیم را شناسایی کرد. اساس کار برای محاسبه تأثیرات غیرمستقیم، چندین مرتبه ضرب ماتریس در خودش یا به بیان دیگر، به توان  $n$  رساندن ماتریس اثرهای مستقیم است. پس از هر مرتبه ضرب ماتریسی، جمع سطری و ستونی اثرهای محاسبه و متغیرها رتبه‌بندی می‌شوند. این فرایند تا زمانی تکرار می‌شود که رتبه همه متغیرها در مرحله  $K-1$  با رتبه آنها هنگامی که ماتریس به توان  $K+1$  می‌رسد، تفاوتی نداشته باشد. به این ترتیب، جمع اثرهای غیرمستقیم درجه اول به دست می‌آید. اثرهای درجه اول به این معناست که در این روش فقط اثرهای غیرمستقیم یک متغیر از طریق یک متغیر واسطه (نه تعداد بیشتری متغیر واسطه) محاسبه می‌شوند. به کمک نرم‌افزار میک‌مک می‌توان اعمال ریاضی بالا را انجام داد. این نرم‌افزار، برای تعیین موقعیت هر یک از متغیرها روی نقشه اثرهای مستقیم و غیرمستقیم نیز الگوریتمی دارد (مولایی و طالبیان، ۱۳۹۵).

بر این اساس، پرسش‌نامه  $n \times n$  (برابر است با تعداد پیشران‌های شناسایی شده در مرحله نخست) طراحی شده و برای هر جفت متغیر  $I$  و  $J$  پرسشی بدین شکل مطرح شده که «آیا بین متغیر  $I$  و  $J$  رابطه مستقیم وجود دارد یا خیر؟». مطابق با شیوه پیشنهادی گوده و دورانس (۲۰۱۱) برای تحلیل میک‌مک، این ماتریس از نوع شدت‌دار تهیه شد. به این معنا که اگر تأثیر متغیر سطر  $I$  بر سطر  $J$  ضعیف بود، در آرایه مربوط به آن عدد ۱ قرار داده می‌شود، در صورت تأثیر متوسط عدد ۲، در صورت تأثیر شدید عدد ۳ و در نهایت در صورت تأثیر احتمالی ۴ قرار داده می‌شود. خروجی نهایی تحلیل ساختاری، نموداری است که جایگاه هر یک از متغیرهای شناسایی شده را مشخص می‌کند. بر این اساس پنج دسته از متغیرها به شرح شکل ۱ متمایز هستند:



شکل ۱. خروجی تحلیل ساختاری به روش تحلیل اثرهای متقابل

توضیحات هر یک از متغیرهای شکل ۱ به شرح زیر است:

- متغیرهای ورودی: متغیرهایی که دارای بیشترین تأثیرگذاری هستند و تأثیرپذیری کمتری از سایر متغیرها دارند.
- متغیرهای ریسک: متغیرهایی که تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بالایی دارند، البته میزان تأثیرگذاری بالاتر بوده و با توجه به تأثیرپذیری که دارند، می‌توانند به تغییر عمده در سیستم منجر شوند.
- متغیرهای هدف: این متغیرها نیز تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بالایی دارند، اما میزان تأثیرپذیری بیشتر است و به عبارتی، متغیرهای هدف سیستم هستند.
- متغیرهای خروجی: این دسته از متغیرها تأثیرپذیری بالایی دارند و به عبارتی خروجی سیستم هستند.
- متغیرهای قابل حذف: این متغیرها دارای کمترین تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بوده و به این ترتیب می‌توان از آنها چشم‌پوشی کرد.

جامعه مورد مطالعه متشکل از خبرگان هر یک از گروه‌های مختلف ذی‌نفع در فرایند گزارشگری شرکتی شامل مدیران (مدیران عامل و مدیران مالی)، حساب‌رسان، نمایندگان مراجع نظارتی و استانداردارگذار، سرمایه‌گذاران و تحلیلگران و اساتید دانشگاهی است. در مرحله مصاحبه و مانند اکثر پژوهش‌های کیفی، نمونه به صورت هدفمند و با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای انتخاب شده است. این فرایند تا دستیابی به اشباع نظری در خصوص پیشران‌های مؤثر بر آینده‌گزارشگری شرکتی ادامه یافته است. بر این اساس، با هفده نفر از خبرگان گروه‌های مختلف ذی‌نفع در فرایند گزارشگری شرکتی مصاحبه شد. اشباع نظری در مصاحبه دوازدهم حاصل شد و پنج مصاحبه بعدی برای اطمینان از نبود پیشران‌های جدید از دیدگاه خبرگان و از قلم افتادن احتمالی آنها انجام شدند. همچنین برای توزیع پرسش‌نامه و استفاده از روش‌های «دلفی فازی» و «ماتریس اثرهای متقابل» از روش نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. هدف از

این نوع راهبرد نمونه‌گیری هدفمند، انتخاب گروه‌ها و اشخاصی است که شمول آنها به پژوهشگر در توسعه و ایجاد نظریه کمک می‌کند. بنابراین اعضای گروه دلفی با رعایت سه ویژگی حضور «نمایندگان گروه‌های متخصص»، «آگاهی عمیق در موضوع پژوهش» و «وسعت نظر و آگاهی» به‌صورت هدفمند انتخاب شده‌اند. بر این اساس، پرسش‌نامه دلفی فازی در مرحله نخست، بین ۳۵ نفر توزیع شد که ۲۷ پاسخ دریافت شد (نرخ پاسخ‌دهی ۷۷ درصدی) و در مرحله دوم، بین ۲۷ نفر پاسخ‌دهنده مرحله نخست توزیع شد که ۲۵ پاسخ نیز در این مرحله دریافت شد. پرسش‌نامه تحلیل اثرهای مقابل نیز بین ۳۵ نفر مرحله نخست دلفی مجدد توزیع شد که از این بین ۲۰ پاسخ دریافت شد.

### یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که توضیح داده شد، این پژوهش از دو مرحله «شناسایی پیشران‌ها» و «تحلیل ساختاری پیشران‌ها» تشکیل شده است. یافته‌های پژوهش به تفکیک هر یک از این مراحل در ادامه ارائه می‌شوند. شایان ذکر است، از آنجا که تمرکز اصلی این پژوهش بر تحلیل ساختاری پیشران‌ها است، نتایج مرحله نخست به‌صورت خلاصه ارائه می‌شود.

### مرحله نخست: شناسایی پیشران‌ها

در مرحله مصاحبه اکتشافی با خبرگان پس از تحلیل مصاحبه‌های انجام‌شده با بهره‌گیری از روش تحلیل تماتیک، در مجموع ۵۲ پیشران کلان شناسایی شدند که می‌توانند به شش حوزه کلان «اقتصادی»، «سیاسی - حقوقی»، «اجتماعی - فرهنگی»، «کسب‌وکار»، «فناوری» و «حرفه حسابداری و حسابرسی» طبقه‌بندی شوند. پس از شناسایی و احصای اولیه پیشران‌های محتمل مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران، به‌منظور ایجاد اجماع در خصوص پیشران‌های دارای اهمیت، از پرسش‌نامه دلفی و روش تحلیل دلفی فازی استفاده شد. در دور اول دلفی در مجموع ۳۱ پیشران حد آستانه‌ای پذیرش را برآورده کرده و از نظر خبرگان پذیرش شدند. در دور دوم دلفی و پس از ارائه بازخورد نظر خبرگان در دور نخست و درخواست ارزیابی مجدد از طرف خبرگان، شش پیشران دیگر نیز شرایط آستانه‌ای را احراز کرده و به ۳۱ پیشران قبلی اضافه شدند. قدر مطلق اختلاف میانگین در دو دور مختلف دلفی کمتر از ۰/۲ است که بیانگر ایجاد اجماع در میان خبرگان است. در مجموع ۳۷ پیشران تأییدشده از نظر پنل خبرگان به شرح جدول ۱ شناسایی شد.

جدول ۱. پیشران‌های نهایی مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی

شماره ردیف	طبقه پیشران	عنوان پیشران
۱	اقتصادی	مردمی شدن اقتصاد و افزایش سهام‌داران خرد
۲		توسعه بازار سرمایه
۳		مدرن شدن نظام مالیاتی
۴		تغییر نظام تأمین مالی از محوریت وثیقه و رابطه به درجه اعتباری
۵		مالی‌سازی اقتصاد
۶		افزایش سطح کارایی بازار سرمایه
۷		خصوصی‌سازی مالکیت
۸		افزایش رقابت در بازار و کسب‌وکارها

## ادامه جدول ۱. پیشران‌های نهایی مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی

شماره ردیف	طبقه پیشران	عنوان پیشران
۹	سیاسی - حقوقی	پیشگیری و کشف فساد
۱۰		تسهیل در گردش آزاد اطلاعات و حمایت قوانین و مقررات از گردش آزاد اطلاعات
۱۱		ورود به عرصه اقتصاد جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران و شرکای خارجی
۱۲		پذیرش قوانین، مقررات و کنوانسیون‌های بین‌المللی
۱۳		مبارزه با پول‌شویی
۱۴		افزایش ایفای نقش نهادهای ناظر نظیر بورس، بانک مرکزی و ...
۱۵		توسعه و تعمیق دموکراسی
۱۶	اجتماعی - فرهنگی	افزایش اهمیت مسائل محیطی، اجتماعی و راهبری
۱۷		توسعه شبکه‌های اجتماعی
۱۸		مطالبه شفافیت و پاسخ‌خواهی و فشار افکار عمومی
۱۹		رشد کیفی دانشگاه‌ها و افزایش متخصصان دانشگاهی
۲۰		نیروی انسانی متخصص
۲۱		افزایش سواد و دانش مالی در جامعه
۲۲		افزایش نقش‌آفرینی سازمان‌های مردم‌نهاد
۲۳	فناوری	توسعه استفاده از فناوری XBRL
۲۴		توسعه فناوری بلاک‌چین
۲۵		توسعه فناوری کلان داده‌ها
۲۶		هوشمندی کسب‌وکار
۲۷	کسب‌وکار	افزایش شرکت‌های پردازش‌گر اطلاعات
۲۸		توسعه کسب و کارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها
۲۹		گسترده‌تر شدن ذی‌نفعان و دایره شمول ذی‌نفعان در گزارشگری
۳۰		افزایش سهم دارایی‌های نامشهود در ارزش‌آفرینی
۳۱		توسعه کسب‌وکارهای مبتنی بر فناوری اطلاعات
۳۲		ظهور و پذیرش مدل‌های جدید کسب‌وکار
۳۳		رشد صنایع خدماتی و فکری در مقایسه با صنایع تولیدی و فیزیکی
۳۴	افزایش اهمیت سرمایه فکری و انسانی	
۳۵	حسابداری و حسابرسی	تحول مقررات و رویه‌های حاکمیت شرکتی
۳۶		پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۳۷		افزایش قابلیت و خبرگی حرفه حسابرسی

### مرحله دوم: تحلیل ساختاری پیشران‌ها

با توجه به اجماع خبرگان در خصوص ۳۷ پیشران مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی، یک ماتریس با  $1/369$  درایه  $(37 \times 37)$  تشکیل شد. در هر درایه ماتریس، اثر متغیر سطر بر متغیر ستون ارزیابی شد، به‌گونه‌ای که در صورت نبود اثر عدد صفر، اثرهای کم عدد ۱، اثرهای متوسط عدد ۲، اثرهای قوی عدد ۳ و اثر بالقوه P قرار داده شد. به‌منظور تحلیل ساختاری ماتریس به‌دست‌آمده از نرم‌افزار میک‌مک استفاده شد. در ادامه، به تشریح هر یک از خروجی‌های به‌دست‌آمده از تحلیل ساختاری با نرم‌افزار میک‌مک پرداخته می‌شود.

### تحلیل اولیه داده‌ها

گزارش کلی تحلیل اولیه داده‌ها به شرح جدول ۲ ارائه می‌شود.

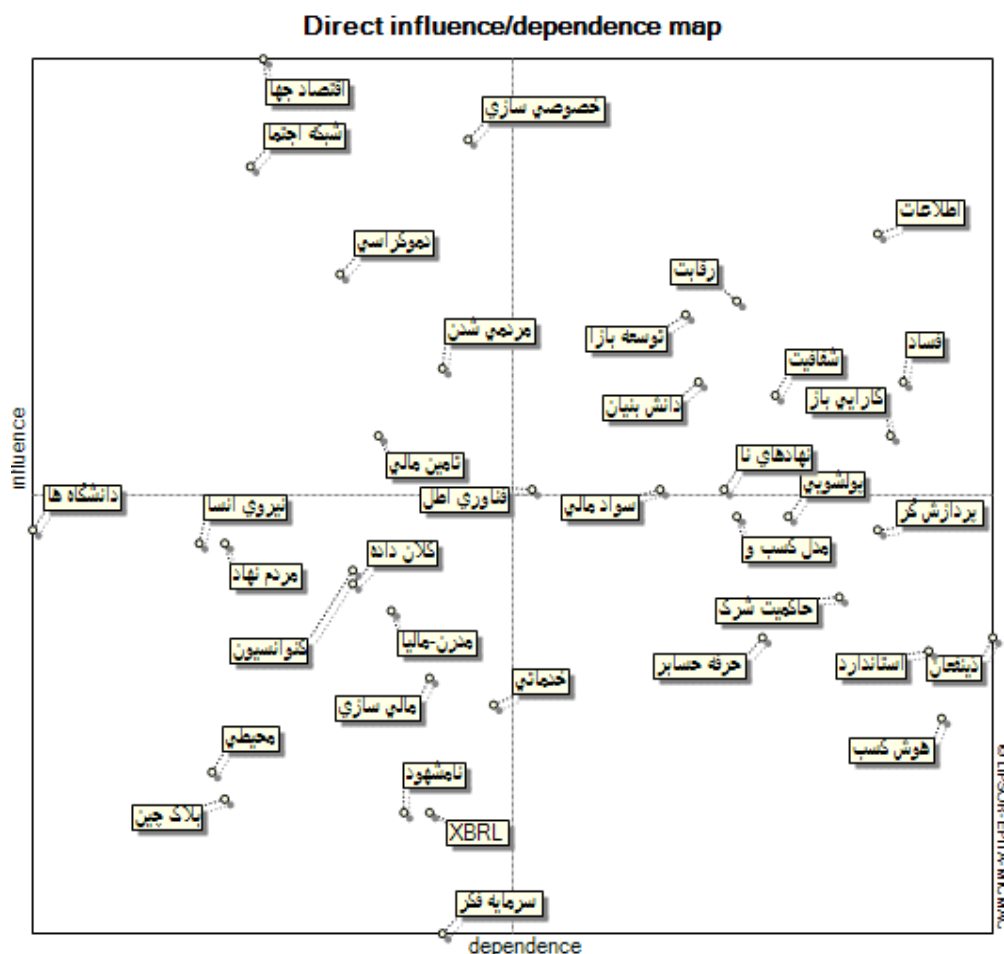
جدول ۲. تحلیل اولیه داده‌های ماتریس اثر متقابل

ارزش	شرح
۳۷	اندازه ماتریس
۵	تعداد چرخش ماتریس
۴۲۱	تعداد صفر
۳۱۳	تعداد ۱
۲۵۳	تعداد ۲
۳۸۲	تعداد ۳
۰	تعداد P
$69/2\%$	درصد تکمیل

مطابق با جدول ۲، ماتریس دارای ۳۷ سطر و ستون بوده است. ماتریس بعد از پنج دور چرخش از مطلوبیت و بهینگی ۱۰۰ درصد برخوردار شده است. از مجموع  $1/369$  رابطه در این ماتریس، ۴۲۱ رابطه صفر بوده است که بیانگر تأثیر نداشتن متغیرها بر یکدیگر است. ۳۱۳ رابطه دارای تأثیر ضعیف، ۲۵۳ رابطه دارای تأثیر متوسط و ۳۸۲ رابطه دارای تأثیر قوی بوده‌اند. در مجموع ۶۹ درصد ماتریس تکمیل شده و متغیرها دارای تأثیر بر یکدیگر بوده‌اند.

### تحلیل اثرهای مستقیم

در روش مستقیم، تأثیر مستقیم متغیر  $k$  بر دیگر متغیرها حاصل جمع تمامی مقادیر سطر  $k$  از ماتریس  $M$  است و تأثیرپذیری متغیر  $k$  از سایر متغیرها حاصل جمع مقادیر ستون  $K$  است. به این ترتیب، رتبه‌بندی  $\sigma_D^M$  و  $\sigma_I^M$  برای هر متغیر به دست می‌آید و از مرتب‌سازی این مقادیر اهمیت هر متغیر محاسبه می‌شود (گوده و دورانس، ۲۰۱۱). تحلیل اثرهای مستقیم به شرح شکل ۲ است.



شکل ۲. نقشه خروجی تحلیل اثرهای مستقیم با نرم‌افزار میک‌مک

همان‌گونه که در شکل ۲ مشخص است، در نتیجه تحلیل اثرهای مستقیم، پیشران‌های «ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «خصوصی‌سازی مالکیت»، «توسعه شبکه‌های اجتماعی»، «توسعه و تعمیق دموکراسی»، «مردمی شدن اقتصاد و افزایش سهام‌داران خرد» و «تغییر نظام تأمین مالی از محوریت وثیقه و رابطه به درجه اعتباری»، پیشران‌های دارای بیشترین تأثیرگذاری بوده‌اند. پیشران «ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی» دارای بیشترین درجه تأثیرگذاری است. در مجموع، وضعیت هر یک از پیشران‌ها با توجه به نقشه تحلیل ساختاری به شرح شکل ۲ و جدول ۳ جمع‌بندی می‌شود.

همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، در نتیجه تحلیل اثرهای متقابل مستقیم پیشران‌ها، شش پیشران به‌عنوان پیشران‌های دارای بیشترین تأثیرگذاری شناخته شده‌اند که از این میان سه پیشران اقتصادی، دو پیشران سیاسی - حقوقی و یک پیشران اجتماعی - فرهنگی است. این پیشران‌ها تأثیر کمی از سیستم پذیرفته و در سطحی کلان سایر پیشران‌ها را متأثر می‌کنند. همچنین نه پیشران به‌عنوان پیشران‌های دووجهی شناسایی شده‌اند که هم دارای تأثیرگذاری بالایی بوده و هم تأثیرپذیری زیادی دارند. از این میان پیشران‌های «توسعه بازار سرمایه» و «افزایش رقابت در بازار کسب‌وکارها»، در بالای خط قطری قرار داشته که به‌معنای اثرگذاری بالاتر آنها در مقایسه با تأثیرپذیری است. علاوه بر



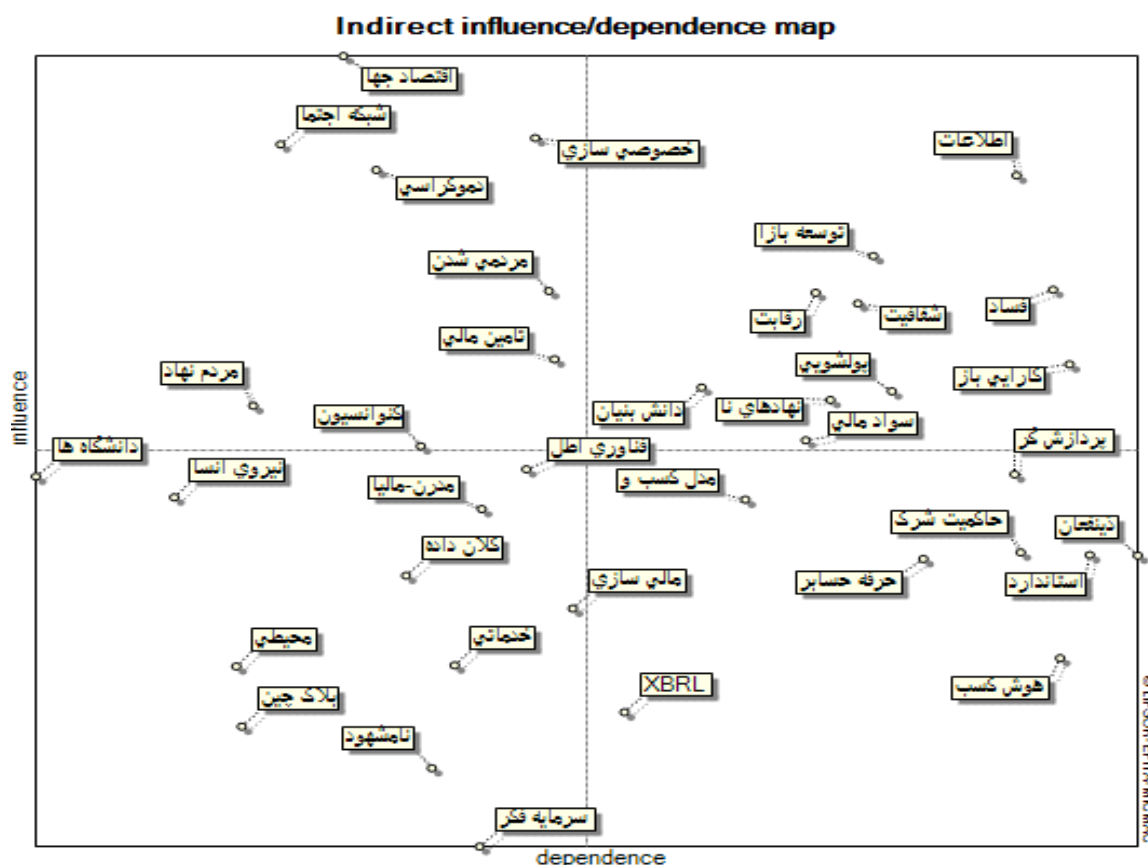
این هشت پیشران نیز دارای تأثیرپذیری بیشتری بوده و به‌عنوان پیشران‌های خروجی سیستم شناسایی می‌شوند. نتایج تحلیل نشان می‌دهند که پیشران‌هایی از قبیل «پذیرش استانداردهای بین‌المللی»، «تحول رویه‌های حاکمیت شرکتی» و «افزایش قابلیت و خبرگی حرفه حسابرسی»، بیشتر تحت تأثیر سایر اجزای سیستم بوده و از حالت تابعیت برخوردار هستند. در نهایت، چهارده پیشران نیز دارای تأثیرگذاری و تأثیرپذیری توأمان اندک بوده و در نتیجه می‌توان آنها را حذف کرد.

### جدول ۳. جایگاه پیشران‌ها در نقشه اثرهای مستقیم

عنوان پیشران	وضعیت
«ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «توسعه شبکه‌های اجتماعی»، «خصوصی‌سازی مالکیت»، «توسعه و تعمیق دموکراسی»، «مردمی شدن اقتصاد و افزایش سهام‌داران خرد» و «تغییر نظام تأمین مالی از محوریت وثیقه و رابطه به درجه اعتباری»	پیشران‌های تأثیرگذار (ورودی) (۶ پیشران)
«توسعه بازار سرمایه» و «افزایش رقابت در بازار و کسب‌وکارها»	پیشران‌های ریسک (۲ پیشران)
«تسهیل در گردش آزاد اطلاعات»، «توسعه کسب‌وکارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها»، «مطالبه شفافیت، پاسخ‌خواهی و فشار افکار عمومی»، «افزایش پیشگیری و کشف فساد»، «افزایش سطح کارایی بازار سرمایه»، «افزایش ایفای نقش نهادهای ناظر نظیر بورس، بانک مرکزی و ...» و «افزایش سواد و دانش مالی»	پیشران‌های دو وجهی (۹ پیشران)
«مبارزه با پول‌شویی»، «افزایش شرکت‌های پردازش‌گر اطلاعات»، «ظهور و پذیرش مدل‌های جدید کسب‌وکار»، «تحول مقررات و رویه‌های حاکمیت شرکتی»، «گسترده‌تر شدن ذی‌نفعان و دایره شمول ذی‌نفعان در گزارشگری»، «پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «افزایش قابلیت و خبرگی حرفه حسابرسی» و «هوشمندی کسب‌وکار»	پیشران‌های وابسته (خروجی) (۸ پیشران)
«رشد کیفی دانشگاه‌ها و افزایش متخصصان دانشگاهی»، «افزایش نیروی انسانی متخصص»، «توسعه کسب‌وکارهای مبتنی بر فناوری اطلاعات»، «توسعه فناوری کلان‌داده‌ها»، «افزایش نقش‌آفرینی سازمان‌های مردم‌نهاد»، «پذیرش مقررات و کنوانسیون‌های بین‌المللی»، «مدرن شدن نظام مالیاتی»، «مالی‌سازی اقتصاد»، «افزایش مسائل محیطی، اجتماعی و راهبری»، «توسعه صنایع خدماتی و فکری»، «توسعه فناوری بلاک‌چین»، «افزایش سهم دارایی‌های نامشهود در ارزش‌آفرینی»، «توسعه استفاده از فناوری XBRL» و «افزایش اهمیت سرمایه فکری و انسانی»	پیشران‌های قابل حذف (۱۴ پیشران)

## تحلیل اثرهای غیرمستقیم

اساس کار برای محاسبه تأثیرات غیرمستقیم، چندین مرتبه ضرب ماتریس در خودش یا به بیان دیگر، به توان  $n$  رساندن ماتریس اثرهای مستقیم است. پس از هر مرتبه ضرب ماتریسی، جمع سطری و ستونی اثرهای محاسبه و متغیرها رتبه‌بندی می‌شوند. این فرایند تا زمانی تکرار می‌شود که رتبه همه متغیرها در مرحله  $k-1$  با رتبه آنها هنگامی که ماتریس به توان  $k+1$  می‌رسد، تفاوتی نداشته باشد. به این ترتیب، جمع اثرهای غیرمستقیم درجه اول به دست می‌آید. اثرهای درجه اول به این معناست که در این روش فقط اثرهای غیرمستقیم یک متغیر از طریق یک متغیر واسطه (نه تعداد بیشتری متغیر واسطه) محاسبه می‌شوند. به کمک نرم‌افزار میک‌مک می‌توان اعمال ریاضی بیان‌شده را انجام داد. تحلیل اثرهای مستقیم به شرح شکل ۳ است.



شکل ۳. نقشه خروجی تحلیل اثرهای غیرمستقیم با نرم‌افزار میک‌مک

همان‌گونه که در شکل ۳ مشخص است، در تحلیل اثرهای غیرمستقیم، در مقایسه با تحلیل اثرهای مستقیم، پیشران‌های «پذیرش قوانین، مقررات و کنوانسیون‌های بین‌المللی» و «افزایش نقش‌آفرینی سازمان‌های مردم‌نهاد» از جایگاه پیشران‌های قابل حذف به پیشران‌های دارای تأثیر انتقال یافته‌اند. پیشران «توسعه استفاده از فناوری» XBRL از پیشران‌های قابل حذف به پیشران‌های خروجی انتقال یافته است. در مجموع می‌توان، وضعیت هر یک از پیشران‌ها را با توجه به نقشه تحلیل ساختاری به شرح شکل‌های ۳ و ۴ جمع‌بندی کرد.

## جدول ۴. جایگاه پیشران‌ها در نقشه اثرهای غیرمستقیم

عنوان پیشران	وضعیت
«ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «توسعه شبکه‌های اجتماعی»، «خصوصی‌سازی مالکیت»، «توسعه و تعمیق دموکراسی»، «مردمی شدن اقتصاد و افزایش سهام‌داران خرد»، «تغییر نظام تأمین مالی از محوریت وثیقه و رابطه به درجه اعتباری»، «افزایش نقش آفرینی سازمان‌های مردم‌نهاد» و «پذیرش مقررات و کنوانسیون‌های بین‌المللی»	پیشران‌های تأثیرگذار (ورودی) (۸ پیشران)
«توسعه بازار سرمایه»، «افزایش رقابت در بازار و کسب‌وکارها»، «تسهیل در گردش آزاد اطلاعات» و «توسعه کسب‌وکارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها»	پیشران‌های ریسک (۴ پیشران)
«مطالبه شفافیت، پاسخ‌خواهی و فشار افکار عمومی»، «افزایش پیشگیری و کشف فساد»، «افزایش سطح کارایی بازار سرمایه»، «افزایش ایفای نقش نهادهای ناظر نظیر بورس، بانک مرکزی و ...»، «افزایش سواد و دانش مالی» و «مبارزه با پول‌شویی»	پیشران‌های دو وجهی (۱۰ پیشران) پیشران‌های هدف (۶ پیشران)
«افزایش شرکت‌های پردازش‌گر اطلاعات»، «ظهور و پذیرش مدل‌های جدید کسب‌وکار»، «تحول مقررات و رویه‌های حاکمیت شرکتی»، «گسترده‌تر شدن ذی‌نفعان و دایره شمول ذی‌نفعان در گزارشگری»، «پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «افزایش قابلیت و خبرگی حرفه حسابرسی» و «هوشمندی کسب‌وکار»	پیشران‌های وابسته (خروجی) (۷ پیشران)
«رشد کیفی دانشگاه‌ها و افزایش متخصصان دانشگاهی»، «افزایش نیروی انسانی متخصص»، «توسعه کسب‌وکارهای مبتنی بر فناوری اطلاعات»، «توسعه فناوری کلان‌داده‌ها»، «مدرن شدن نظام مالیاتی»، «مالی‌سازی اقتصاد»، «افزایش مسائل محیطی، اجتماعی و راهبری»، «توسعه صنایع خدماتی و فکری»، «توسعه فناوری بلاک‌چین»، «افزایش سهم دارایی‌های نامشهود در ارزش آفرینی»، «توسعه استفاده از فناوری XBRL» و «افزایش اهمیت سرمایه فکری و انسانی»	پیشران‌های قابل حذف (۱۲ پیشران)

## پیشران‌های بااهمیت (پیشران‌های دارای بالاترین اثرگذاری)

در قسمت‌های پیشین، جایگاه هر پیشران در ماتریس اثرگذاری / اثرپذیری با استفاده از هر یک از تحلیل‌های اثرهای مستقیم و غیرمستقیم مشخص شد. نتایج نشانگر آن بودند که تفاوت‌چندانی بین جایگاه پیشران در هر یک از تحلیل‌های بیان‌شده وجود نداشته و فقط چند تغییر ایجاد شده است. اما یکی دیگر از خروجی‌های تحلیل اثرهای متقابل، تعیین پیشران‌های دارای بیشترین اثرگذاری است. در این خصوص باید اشاره داشت که نتایج نقشه‌های مطرح‌شده در بالا نشان می‌داد که برخی از پیشران‌ها فقط دارای اثرگذاری بوده و اثرپذیری کمتری دارند، اما برخی از پیشران‌ها با وجود تأثیرگذاری بالا، دارای تأثیرپذیری بالایی نیز هستند. در این بخش از موضوع تأثیرپذیری پیشران‌ها صرف نظر شده و فقط بر اثرگذاری پیشران‌های تمرکز می‌شود. بر این اساس رتبه‌بندی پیشران‌ها بر مبنای هر یک از تحلیل‌های اثرهای مستقیم و غیرمستقیم به صورت شکل ۴ ارائه می‌شود.

## Classify variables according to their influences

Rank	Variable	Variable
1	اقتصاد جهان - 11	اقتصاد جهان - 11
2	خصوصی سازی - 7	خصوصی سازی - 7
3	شبکه اجتهاد - 17	شبکه اجتهاد - 17
4	اطلاعات - 10	دموکراسی - 15
5	دموکراسی - 15	اطلاعات - 10
6	رقابت - 8	توسعه بازار - 2
7	توسعه بازار - 2	فساد - 9
8	مردمی شدن - 1	مردمی شدن - 1
9	فساد - 9	رقابت - 8
10	دانش بنیان - 28	شفافیت - 18
11	شفافیت - 18	تابین ملی - 4
12	تابین ملی - 4	کارایی باز - 6
13	کارایی باز - 6	دانش بنیان - 28
14	نهادهای نا - 14	بولشوی - 13
15	سواد ملی - 21	نهادهای نا - 14
16	فناوری اصل - 31	مردم نهاد - 22
17	بولشوی - 13	سواد ملی - 21
18	مدل کسب و - 32	کنوانسیون - 12
19	دفن‌گاه ها - 19	فناوری اصل - 31
20	پردازش گز - 27	دفن‌گاه ها - 19
21	نیروی انسا - 20	نیروی انسا - 20
22	مردم نهاد - 22	مدل کسب و - 32
23	کنوانسیون - 12	مدل کسب و - 32
24	کلان داده - 25	هزن مالی - 3
25	هاکبیت شرک - 35	هاکبیت شرک - 35
26	هزن مالی - 3	استاندارد - 36
27	ذینفعان - 29	ذینفعان - 29
28	حرفه حسابر - 37	حرفه حسابر - 37
29	استاندارد - 36	کلان داده - 25
30	مالی سازی - 5	مالی سازی - 5
31	خدمتی - 33	هوش کسب - 26
32	هوش کسب - 26	خدمتی - 33
33	محیطی - 16	محیطی - 16
34	بلاک چین - 24	XBRL - 23
35	XBRL - 23	بلاک چین - 24
36	نامشهود - 30	نامشهود - 30
37	سرمایه فکر - 34	سرمایه فکر - 34

شکل ۴. رتبه‌بندی پیشران‌ها بر مبنای بیشترین تأثیرگذاری

همان‌گونه که در شکل ۴ مشخص است، در هر دو تحلیل پیشران‌های رتبه اول تا سوم از نظر میزان تأثیرگذاری، پیشران‌های «ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «خصوصی‌سازی مالکیت» و «توسعه شبکه‌های اجتماعی» است. در تحلیل اثرهای مستقیم پیشران «تسهیل در گردش آزاد» رتبه چهارم را دارد که این پیشران در تحلیل اثرهای غیرمستقیم دارای رتبه پنجم است. همچنین «توسعه و تعمیق دموکراسی» در اثرهای مستقیم رتبه پنجم را دارد که در اثرهای غیرمستقیم در رتبه چهارم است، بر این اساس پنج پیشران نخست در هر دو تحلیل یکسان هستند. رتبه ششم اثرهای مستقیم به «افزایش رقابت در بازار و کسب‌وکار» مربوط است که در اثرهای غیرمستقیم پیشران رتبه نه است. رتبه هفتم اثرهای مستقیم به «توسعه بازار سرمایه» اختصاص دارد که در

اثرهای غیرمستقیم رتبه ششم است. رتبه هشتم هر دو تحلیل، «مردمی شدن اقتصاد و افزایش سهام‌داران خرد» است. رتبه نهم اثرهای مستقیم «افزایش پیشگیری و کشف فساد» است که در اثرهای غیرمستقیم رتبه هفتم را دارد. در نتیجه نه پیشران نخست در هر دو تحلیل یکسان بوده و فقط جابه‌جایی‌های در رتبه هر پیشران وجود دارد. جایگاه سایر پیشران‌ها در شکل ۴ مشخص است.

## بحث و نتیجه‌گیری

همان‌گونه که اشاره شد، گزارشگری شرکتی به‌عنوان سازوکارهای ارتباطی بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان آنها تلقی می‌شود. طی سال‌های اخیر، بر سر راه عملکرد مناسب نظام گزارشگری شرکتی مشکلاتی جدی ایجاد شده است. بر همین اساس، پژوهشگران و مراجع حرفه‌ای، برای ارتقای گزارشگری شرکتی پژوهش‌ها و بررسی‌های گوناگونی انجام داده و خلاقیت‌های نوینی از قبیل گزارشگری یکپارچه ارائه شده است. علاوه بر مشکلات موجود، تحولات و تغییرات آینده نیز می‌توانند این نظام را تحت تأثیر قرار دهند. بر همین اساس شناخت راهکارهای مناسب ارتقای نظام گزارشگری شرکتی به اندیشیدن در خصوص آینده آن نیاز دارد. یکی از روش‌های پرکاربرد آینده‌پژوهی، شناسایی پیشران‌ها و تحلیل تأثیر متقابل پیشران‌ها به‌منظور شناسایی پیشران‌های کلیدی است. در فرایندها و پژوهش‌های آینده‌پژوهی، به‌دلیل آنکه متغیر و مؤلفه‌های اثرگذار بر یک پدیده، با یکدیگر دارای ارتباط متقابل هستند، آگاهی از روابط بین پدیده‌ها و مؤلفه‌ها از اهمیت اساسی برخوردار است و هر مسئله یا مبحثی، متشکل از شبکه‌ای از عوامل و متغیرهایی بوده که به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر همدیگر اثرگذار هستند، بنابراین، در تجزیه و تحلیل‌ها و ارائه راهبردها و راهکارهای خود از یک دید شبکه‌ای و متقابل بهره می‌گیریم. از این رو، با توجه به اهمیت موضوع و نیز انجام نشدن پژوهش‌های داخلی در این حوزه، این پژوهش به شناسایی و تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری پرداخته است. بدین منظور برای پاسخ به پرسش نخست پژوهش مبنی بر شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی، با انجام مصاحبه‌های اکتشافی با خبرگان و بهره‌گیری از روش تحلیل تماتیک، ۵۲ پیشران مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی احصا شد. سپس به‌منظور اعتبارسنجی و اجماع خبرگان در خصوص پیشران‌های بااهمیت، از پیمایش دلفی فازی استفاده شده و پس از اجرای دو مرحله نظرسنجی از خبرگان، ۳۷ پیشران توسط خبرگان اجماع شدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که پیشران‌های بااهمیت احصا شده در مطالعه ACCA و IMA در سال ۲۰۱۲، جزء پیشران‌های اجماع‌شده خبرگان در این پژوهش نیز هستند.

پس از طی مراحل بالا، به‌منظور پاسخ به پرسش دوم پژوهش، تأثیر متقابل پیشران‌های اجماع‌شده خبرگان بررسی شده و به تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی با استفاده از نرم‌افزار میک‌مک پرداخته شد. در نتیجه تحلیل اثرهای متقابل مستقیم و غیرمستقیم پیشران‌ها بر یکدیگر، جایگاه هر پیشران به‌عنوان پیشران‌های تأثیرگذار، پیشران‌های دوجبهی، پیشران‌های خروجی و پیشران‌های قابل حذف به شرح جدول‌های ۳ و ۴ شناسایی شد. مطابق با تحلیل اثرهای متقابل مستقیم، پیشران‌های «ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «توسعه شبکه‌های اجتماعی»، «خصوصی‌سازی مالکیت»، «توسعه و تعمیق

دموکراسی»، «مردمی شدن اقتصاد و افزایش سهام‌داران خرد» و «تغییر نظام تأمین مالی از محوریت وثیقه و رابطه به درجه اعتباری»، به‌عنوان پیشران‌های تأثیرگذار بر سیستم (متغیرهای ورودی) شناسایی شدند. در تحلیل اثرهای متقابل غیرمستقیم، دو پیشران «افزایش نقش آفرینی سازمان‌های مردم‌نهاد» و «پذیرش مقررات و کنوانسیون‌های بین‌المللی» نیز به مجموعه پیشران‌های قبلی اضافه شدند. همچنین بر اساس تحلیل اثرهای مستقیم نه پیشران «توسعه بازار سرمایه»، «افزایش رقابت در بازار و کسب‌وکارها»، «تسهیل در گردش آزاد اطلاعات»، «توسعه کسب‌وکارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها»، «مطالبه شفافیت، پاسخ‌خواهی و فشار افکار عمومی»، «افزایش پیشگیری و کشف فساد»، «افزایش سطح کارایی بازار سرمایه»، «افزایش ایفای نقش نهادهای ناظر نظیر بورس، بانک مرکزی و ...» و «افزایش سواد و دانش مالی»، به‌عنوان پیشران‌های دوجبهی که هم تأثیرگذاری بالا و هم تأثیرپذیری بالایی دارند، شناسایی شدند. در تحلیل اثرهای غیرمستقیم، پیشران مبارزه با پول‌شویی نیز به این فهرست اضافه شد.

علاوه بر این، نتایج پژوهش و فهرست متغیرهای دارای بیشترین تأثیرگذاری نشان می‌دهند که سه پیشران «ورود به عرصه اقتصادی جهانی، رفع تحریم‌ها و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی»، «خصوصی‌سازی مالکیت» و «توسعه شبکه‌های اجتماعی»، در هر دو تحلیل اثرهای مستقیم و غیرمستقیم دارای بالاترین تأثیرگذاری بر آینده گزارشگری شرکتی هستند. در خصوص هر یک از پیشران‌های بیان‌شده می‌توان وضعیت‌های احتمالی مختلفی را متصور بود.

یکی از موضوعات کلیدی که در محیط خاص اقتصادی کشور می‌بایست در خصوص آن تصمیم‌گیری کرد، وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نحوه واکنش سیاست‌گذار به این موضوع است. طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۵ و پس از توافق برجام، در محیط اقتصادی کشور در خصوص لزوم پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حالات مختلف سیاست‌گذاری در این حوزه، بحث‌های عمومی بسیار زیادی شد. در صورت تسهیل در ورود به عرصه اقتصاد جهانی و گسترش پیوند با سرمایه‌گذاران خارجی، نیاز به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شدت یافته و شرکت‌ها برای حفظ تعاملات بین‌المللی خود به رعایت الزامات بین‌المللی نیاز دارد. در این شرایط، سیاست‌گذاران حوزه گزارشگری شرکتی می‌بایست برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، زیرساخت‌های لازم را فراهم آورند.

همچنین با گسترش خصوصی‌سازی مالکیت، سهام‌داران خرد افزایش بیشتری پیدا کرده و شاهد مردمی شدن اقتصاد هستیم. در چنین شرایطی دولت به‌جای ایفای نقش تصدیگری، می‌بایست بیشتر به ایفای نقش نظارتی خود مبادرت ورزیده و افزایش ایفای نقش نهادهای ناظر نظیر سازمان بورس، بانک مرکزی و ... ضروری است. در این شرایط، یکی از موضوعات کلیدی، چگونگی توزیع قدرت در شرکت و توزان قدرت و حفاظت از منافع گروه‌های اقلیت است. از این رو، گزارشگری شرکتی می‌بایست در خصوص ایجاد اطمینان از ایجاد و حفظ رویه‌های منصفانه و مناسب راهبری شرکتی به‌منظور اطمینان از توزیع مناسب قدرت و حفاظت از حقوق ذی‌نفعان (به‌ویژه گروه‌های اقلیت) نقش آفرینی مؤثری داشته باشد.

از سوی دیگر، با توسعه شبکه‌های اجتماعی، سطح مطالبه‌گری افزایش یافته و تمام عناصر و ارکان نظام شرکت‌داری و کسب‌وکار زیر ذره‌بین افکار عمومی قرار می‌گیرند. این موضوع، نشان‌دهنده افزایش اهمیت موضوعات

اجتماعی، زیست‌محیطی و پایداری در محیط کلان کشور و ضرورت توسعه گزارشگری اجتماعی است. همچنین با توسعه شبکه‌های اجتماعی، سیاست‌گذاران حوزه گزارشگری شرکتی می‌بایست در خصوص گروه هدف مخاطبان گزارشگری شرکتی و نیز توازن بین منافع عمومی و خصوصی، بر افشای اطلاعات، بازبینی و بررسی مجددی داشته باشند. بر این اساس می‌بایست در خصوص انتخاب بین دیدگاه سنتی مبتنی بر تمرکز بر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یا گسترده‌تر کردن دایره ذی‌نفعان (شامل تأمین‌کنندگان، مشتریان، کارکنان و...) به‌عنوان گروه هدف گزارشگری شرکتی تصمیم‌گیری کرد. از سوی دیگر، یکی از مشکلات کلیدی، به‌ویژه با تحولات در افکار عمومی و ابزارهای اطلاعاتی، چگونگی ایجاد توازن بین حریم خصوصی و منافع عمومی است. در واقع می‌بایست در خصوص اولویت حریم خصوصی و حفظ مزیت رقابتی شرکت‌ها یا دسترسی بازتر، بیشتر و مستقیم‌تر به اطلاعات، حتی در صورت ضربه به مزیت رقابتی شرکت‌ها، تصمیم‌گیری و انتخاب کرد. شایان ذکر است، سایر پیشران‌های احصاشده در این پژوهش، از جمله تغییر نظام تأمین مالی، افزایش نقش‌آفرینی سازمان‌های مردم‌نهاد، توسعه بازار سرمایه و ... هر یک دارای پیامدها و الزامات خاصی هستند که می‌بایست ذی‌نفعان گزارشگری شرکتی آنها را مد نظر قرار دهند.

### پیشنادهای پژوهش

فهرست پیشران‌های شناسایی‌شده در این پژوهش و نیز جایگاه آنها در تحلیل ساختاری به‌عمل‌آمده، می‌تواند برای سیاست‌گذاران حوزه گزارشگری شرکتی در شناسایی وضعیت آینده و اقدامات مورد نیاز مفید باشد. بر این اساس، سیاست‌گذاران مؤثر بر نظام گزارشگری شرکتی، نظیر مراجع نظارتی، مرجع استانداردها و ... می‌توانند با بهره‌گیری از پیشران‌های احصاشده در این پژوهش، تقاضای اطلاعاتی آینده و عوامل محرکه بر گزارشگری شرکتی را بررسی کرده و با اتخاذ راهبردهای مناسب، برای تغییرات و پیشران‌های محیطی، پاسخ‌پیش‌دستانه‌ای داشته باشند. همچنین پیشران‌های نهایی احصاشده در این پژوهش می‌توانند برای تحلیل و طراحی سناریوهای محتمل پیش روی گزارشگری شرکتی استفاده شوند. علاوه بر این پیشنهاد می‌شود، روش‌شناسی استفاده‌شده در این پژوهش، برای شناسایی و تحلیل پیشران‌های مؤثر بر آینده سایر حوزه‌های بااهمیت حسابداری نظیر راهبری شرکتی نیز استفاده شوند.

### منابع

- آراد، حامد؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی‌مهد، بهمن؛ نیکومرام، هاشم (۱۳۹۸). مدرنیسم، پست مدرنیسم و تئوری حسابداری مالی. *نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۲)، ۱-۱۶.
- حسینی، سیدعلی؛ شفیع‌زاده، بهاره (۱۳۹۸). تبیین مدلی برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران با تأکید بر سازه‌های حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۱۹۳-۲۱۶.
- قاسمی، احمدرضا؛ قبادیان، محمدرضا (۱۳۹۴). ترسیم و رتبه‌بندی سناریوهای آینده صنعت برق ایران با بهره‌گیری از نقشه‌شناختی فازی و تحلیل سناریو. *فصلنامه مدیریت توسعه فناوری*، ۳(۱)، ۱۰۱-۱۳۳.
- مرادی، محمد؛ جعفری‌دره‌در، مرتضی؛ حسین‌زاده، سهراب (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۴۵۶-۴۸۱.

مولایی، محمد مهدی؛ طالبیان، حامد (۱۳۹۵). آینده‌پژوهی مسائل ایران با روش تحلیل ساختاری. نشریه مجلس و راهبرد، ۲۳(۸۶)، ۳۲-۵.

هاشمیان اصفهانی، مسعود (۱۳۸۹). آینده‌نگاری علم و فناوری، آینده‌نگاری و ارزیابی رقابتی منطقه و پیشگامان جهانی در حوزه علم و فناوری. تهران: مرکز نشر دانشگاهی.

## References

- ACCA & IMA. (2012). 100 drivers of change for the global accountancy profession. Available in: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDFtechnical/futures/pol-af doc.pdf>
- ACCA. (2012). Re-assessing the Value of Corporate Reporting. Available in: [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com).
- ACCA. (2013). *Understanding investors: the road to real-time reporting*. London: The Association of Chartered Certified Accountants.
- Adams, S., Fries, J. and Simnett, R. (2011). The Journey Toward Integrated Reporting. *Accountants Digest*, (558), 1-41.
- Amihud, Y., and Mendelson, H. (1986). Asset Pricing and the Bid- Ask Spread. *Journal of Financial Economics*, (17), 223-249.
- Arad, H., Rahnamay Roodposhty, F., Banimahd, B., and Nikomaram, H. (2019). Modernism, Post modernism and Financial Accounting Theory. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 8(32), 1-16. (in Persian)
- Backhaus, K., Kirsch, H.J. and Rossinelli, Ch. (2014). Future Perspectives on Auditing Profession. *World Congress of Accountants*, Rome, 2014.
- Barry, C. B., and Brown, S. J. (1984). Differential Information and the Small Firm Effect. *Journal of Financial Economics*, 13(2), 283-295.
- Barry, C.B., & Brown, S.J. (1985). Differential Information and Security Market Equilibrium. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 20(4), 407-422.
- Barry, C. B., & Brown, S. J. (1986). Limited Information as a Source of Risk. *Journal of Portfolio Management*, 12(2), 283-295.
- Battacharya, U., Daouk, H., and Welker, M. (2003). The world price of earning opacity. *The Accounting review*, 78, 641- 678.
- CIMA & PWC. (2016). Tomorrow`s corporate reporting: A critical system at risk. available at: [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/Tomorrow's Corporate -Reporting.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Tomorrow's Corporate -Reporting.pdf)
- Cohen, J., Holder-Webb, L. L., Nath, L. and Wood, D. (2012). Corporate Reporting on Nonfinancial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability. *Accounting Horizons*, 26, 65-90.
- Creswell, J.W. (2008). *Research Design: Quantitative, Qualitative, and Mixed Methods*. London: Sage Publication.



- Crowther, D. (2012). *A social critique of corporate reporting: semiotics and web based integrated reporting*. (2nd ed), London, Gower Publishing Limited.
- Crowther, D., & Carter, C. (1998). Copernican Metonymy and Management Accounting. *Aston Working Paper Series RP9901*.
- Easley, D., and O'Hara, M. (2004). Information and the Cost of Capital. *Journal of Finance*, 59, 1553-1589.
- FEE. (2015). The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change. Available at: <http://www.fee.be/images/FEECogitoPaperTheFutureofCorporateReporting.pdf>
- Ghasemi, A., Ghobadian, M. (2014). Drawing and rating scenarios of the future of Iran's power industry utilizes the fuzzy cognitive map and Scenario analysis. *Journal of Technology Development Management*, 3(1), 101-133. (in Persian)
- Gilmore, C.G. & Willmott, H. (1992). Company law and financial reporting: a sociological history of the UK experience. in *M Bromwich & A Hopwood (eds), Accounting and the Law; Hemel Hempstead, Prentice Hall*, pp. 159–191.
- Hashemian Esfahani, M., (2010), *Science and Technology Foresight, Foresight and Evaluation of Regional Competitors and Global Leaders in Science and Technology*. Tehran: University Publication Center. (in Persian)
- Hosseini, S.A., Shafizadeh, B. (2019). Developing a Model for Protecting Investors' Rights with Emphasis on Accounting Constructs. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 26(2), 193-216. (in Persian)
- ICAEW. (2017). *What's next for corporate reporting*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). *The International Integrated Reporting Framework*. December, International Integrated Reporting Council, available at: [www.theiirc.org/international-ir-framework/](http://www.theiirc.org/international-ir-framework/)
- KPMG (2013). *The future of corporate reporting: towards a common vision*. Available at: [http://www.kpmg.at/uploads/media/The\\_Future\\_of\\_Corporate\\_Reporting\\_Web.pdf](http://www.kpmg.at/uploads/media/The_Future_of_Corporate_Reporting_Web.pdf)
- Laughlin, R.C., and Puxty, A.G. (1983). Accounting regulation: an alternative perspective. *Journal of Business Finance and Accounting*, 10(3), 451-479.
- Moradi, M., Jafari Daredor, M., Hosseinzadeh, S. (2019). “Challenges and Opportunities for Measuring Fair Value, in International Financial Reporting Standards Adoption in Iran”, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 26(3), 456-481. (in Persian)
- Mowlaei, M.M., Talebian, H. (2016). Futures Studies of Iran's Issues by Structural Analysis Method. *Majlis and Rahbord*, 23(86), 5-32. (in Persian)
- Murphy, G. J. (1979). The evolution of corporate reporting practices in Canada. in *E N Goffman (ed.), Academy of Accounting Historians Working Paper Series Vol 1, Cleveland OH*, pp. 329–368.
- Sombart, W. (1915). *The Quintessence of Modern Capitalism*, New York, E. P. Dutton & Co.