



## بررسی اطلاعات حسابداری در تعیین ابعاد مرتبط با شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی بانک‌ها: دیدگاه قیاسی و رویکرد قانون‌گذاری

محمد محمدیان<sup>۱</sup> ©

دکتری حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

محمد حسین ستایش

استاد، حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۶ آبان ۱۴۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۲۲ خرداد ۱۴۰۲)

گزارشگری شهروند شرکتی از جمله انواع شیوه‌های گزارشگری است که به بیان ایفای نقش بنگاه‌ها در قبال جامعه، می‌پردازد. این نوع گزارشگری به دلیل قرابت مفهومی آن با ماهیت صنعت بانکداری به خصوص در کشورهای توسعه یافته، بسیار مورد توجه بانک‌ها قرار گرفته است. با این حال، درک مناسبی از مفهوم این نوع گزارشگری وجود ندارد و شاخص‌های آن به خوبی تدوین و یا بومی‌سازی نشده است. از این رو، هدف این پژوهش بررسی اطلاعات حسابداری (مالی و غیرمالی) در تعیین ابعاد مرتبط با شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی بانک‌ها است. بدین منظور، برخلاف بسیاری از پژوهش‌ها در این زمینه از دیدگاه قیاسی استفاده شده و با تمرکز بر رویکرد قانون‌گذاری، ابعاد نهفته در قوانین و رهنمودهای منتشر شده توسط ۱۱ نهاد قانون‌گذار استخراج شده است. بررسی کتابخانه‌ای برای یافتن نهادهای قانون‌گذار، تحلیل محتوای متون رهنمودها و قوانین، تحلیل محتوای ماهیت هر یک از ابعاد و در نهایت استخراج ابعاد مشترک، چهار گام این پژوهش را تشکیل داده‌اند. از این رو، روش پژوهش حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های نظری مبتنی بر قوانین است. از سوی دیگر، این پژوهش را می‌توان جزء پژوهش‌های مبتنی بر تحلیل محتوا طبقه‌بندی کرد. یافته‌های پژوهش بیانگر استخراج ۲۲ مولفه از قوانین و رهنمودها است که با تحلیل محتوای مربوط به ماهیت آن‌ها به ۴ بعد اقتصادی، اجتماعی، محیطی و راهبری طبقه‌بندی شدند. این پژوهش به دلیل معرفی گزارشگری شهروند شرکتی و استخراج ابعاد مشترک نهادهای قانون‌گذار و اثرگذار بر افشاء اطلاعات حسابداری، نوآور و در عین حال کاربردی است.

**واژه‌های کلیدی:** اطلاعات حسابداری، شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی بانک‌ها، دیدگاه قیاسی، رویکرد قانون‌گذاری.

<sup>1</sup> mohammadian.shirazu@gmail.com

## مقدمه

یکی از مهم‌ترین موارد افشاء توسط شرکت‌ها، افشاء اطلاعاتی مبتنی بر پاسخ‌گویی اجتماعی است که در حال حاضر در گزارش‌های حسابداری (به معنای واقعی) ارائه نمی‌شود و در نتیجه، انتقادهای جدی مبنی بر ساختگی بودن گزارش‌های حسابداری به وجود آمده است و منجر به بی‌پاسخ ماندن بسیاری از مسائل شده است [۳۴ و ۱۹]. این در حالی است که گزارشگری در انواع مختلف و با شیوه‌های متفاوت وجود دارند. از جمله این نوع گزارشگری‌ها می‌توان به گزارشگری پایداری، گزارشگری مسئولیت اجتماعی و گزارشگری یکپارچه اشاره کرد [۱۰]. نکته مورد توجه در سال‌های اخیر این است که هر صنعت و یا سازمان بنا بر نیاز خود و نوع فعالیتی که دارند به یکی از این شیوه‌های گزارشگری روی آورده‌اند. یکی از صنایع تاثیر گذار در وضعیت اقتصادی کشورهای در حال توسعه (از جمله ایران)، صنعت بانکداری است [۱۱] که توجه خاصی به شیوه گزارشگری شهروند شرکتی پیدا کرده است [۹]. منظور از این نوع گزارشگری این است که چگونه بانک‌ها نقش خود را در قبال جامعه ایفا می‌کنند [۲۰]. از این رو، افشاء اطلاعات حسابداری (مالی و غیرمالی) در بانک‌ها از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. از سوی دیگر، رشد انتظارات ذی‌نفعان برای پاسخ‌گویی بانک‌ها، موجب شده تا رویه‌های کسب‌وکار مسئولانه و توجه به استراتژی شهروند شرکتی در بانک‌ها بسیار ضروری و حیاتی تلقی شود. این در حالی است که دامنه و مرزهای گزارشگری اجتماعی (یا پاسخ‌گویی به جامعه) برای بانک‌های ایرانی، شفاف نیست. به عبارت دیگر، درک مناسبی از این نوع گزارشگری، ابعاد و شاخص‌های آن وجود ندارد و پژوهش‌های جامعی برای تبیین مفهوم عملیاتی شهروند شرکتی، پیامدها و عوامل موثر بر آن در بنگاه‌های ایرانی، صورت نگرفته است. بنابراین، انجام پژوهش تجربی در این حوزه، در ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه و به ویژه با توجه خصوصیت بانک محور بودن نظام توسعه مالی آن، ضروری به نظر می‌رسد؛ تا بتوان بر مبنای نتایج حاصل از آن، به درک و توسعه بانک‌ها نسبت به گزارشگری شهروند شرکتی کمک کرد. به عبارت دیگر، در کشورهای در حال توسعه که نظام اقتصادی آن‌ها به‌طور غالب مبتنی بر روابط است، مدیران و مالکان شرکت‌ها به دلیل دولتی بودن شرکت‌ها تحت تأثیر نظام اقتصادی دولتی حاکم بر کشور هستند. در این کشورها حضور دولت در صنایع مختلف آن مشهود است و اعمال کنترل‌های دولت بر سیاست‌های مالی و عملیاتی آن دیده می‌شود. از سوی دیگر، نظام مالی بسیاری از کشورهایی که اقتصاد دولتی دارند، مبتنی بر نظام بانک محور است [۶ و ۷]. در نتیجه، نقش صنعت بانکداری در اجرای حقوق شهروندی و در نتیجه گزارشگری شهروند شرکتی، قابل ملاحظه است. در واقع، در مقایسه با سایر بنگاه‌ها، بانک‌ها نقشی کلیدی در نهادینه‌سازی حقوق شهروندی در جامعه ایفا می‌کنند. نقش بانک‌ها به عنوان تسهیل‌گر و محرک چرخه‌های اقتصاد و تجارت، به عنوان نهادهای مولد ثروت و هم‌چنین به‌عنوان فراهم‌آورندگان خدمات برای اجتماعات محلی، ملی و بین‌المللی، بیانگر اهمیت این بنگاه در ایجاد جریان حرکت فکری حقوق شهروندی در کل جامعه است [۳۲]. بنابراین، ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی باید با توجه به خصوصیات صنعت بانکداری، شاخص‌سازی و بومی شود. با این حال، روش‌های مختلف و گاه ترکیبی برای استخراج شاخص‌های گزارشگری مالی و غیر مالی وجود دارد. در این پژوهش با استفاده از رویکرد قانون‌گذاری،

سعی شده است تا محتوای رهنمودهای نهادهای قانون‌گذار و تاثیرگذار بر افشاء اطلاعات حسابداری، تحلیل شود و در نتیجه ماتریس مفهومی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری شهروند شرکتی بانک‌ها ترسیم شود. بر این اساس، چارچوب پژوهش حاضر به این صورت است که ابتدا، مفهوم گزارشگری شهروند شرکتی تبیین می‌شود و به نظریه‌های مربوطه اشاره شده و پس از بررسی هر یک از نهادهای قانون‌گذار، یافته‌های پژوهش در قالب یک ماتریس مفهومی ترسیم می‌شود.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

پژوهش‌های متعددی در حوزه گزارشگری مالی و غیرمالی انجام شده است [۱ و ۳ و ۱۵]. همچنین پژوهش‌های اندکی در خصوص تحلیل محتوا این نوع گزارشگری‌ها صورت گرفته است [۱۱ و ۱۲ و ۱۳]. در خصوص گزارشگری شهروند شرکتی نیز به ندرت پژوهش‌های کاربردی وجود دارد و بیشتر پژوهش‌ها در این حوزه به بررسی مفاهیم اولیه این نوع گزارشگری پرداخته‌اند [۴ و ۲۸ و ۳۵]. با این حال، پژوهش در خصوص به‌کارگیری گزارشگری شهروند شرکتی در بانک‌ها انجام نشده است و اگر چه در خصوص تعیین شاخص‌های افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی پژوهش‌هایی صورت گرفته است [۵]، اما هیچ پیشینه‌ای مبنی بر شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی در بانک‌ها وجود ندارد (به جز پژوهش ستایش و محمدیان که در سال ۱۳۹۷ انجام شده است [۹]). از این رو، در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه تجربی موضوع پژوهش پرداخته می‌شود.

### گزارشگری شهروند شرکتی بانک‌ها

نظریه‌های متعددی در خصوص افشاء اطلاعات مالی و غیر مالی شرکت‌ها وجود دارد. این نظریه‌ها در قالب چهار نظریه کلی ابزاری، سیاسی، یکپارچه و اخلاقی طبقه‌بندی می‌شوند. از سوی دیگر، نظریه‌های فرعی دیگری نیز وجود دارند که همگی به مساله گزارشگری مالی و غیرمالی پرداخته‌اند. از جمله این نظریه‌ها می‌توان به نظریه نمایندگی، تبادل اجتماعی، نهادی، مشروعیت، ذی‌نفعان، اقتصاد سیاسی و در نهایت نظریه حسابداری انتقادی اشاره کرد. بر اساس این نظریه‌ها، شرکت‌ها نسبت به مسائل پیرامون خود بی‌اعتنا نخواهند بود و منافع آنها با منافع عموم جامعه در ارتباط است و از این رو به صورت اختیاری و گاه اجباری و در راستای شفافیت اطلاعاتی، گزارش‌های مالی و غیرمالی متفاوتی را سالانه ارائه می‌دهند. یکی از این گزارش‌ها، گزارشگری شهروند شرکتی است که بیشتر مورد توجه بانک‌ها قرار گرفته است. به گزارشگری درباره این که چگونه سازمان نقش خود را در قبال اجتماع ایفا کند، گزارشگری شهروند شرکتی می‌گویند [۲۰]. در واقع سه دیدگاه محدود، متعادل و انتقادی در خصوص شهروند شرکتی وجود دارد. بر اساس این دیدگاه‌ها، شهروند شرکتی اشاره به مفاهیمی چون اقدامات بشر دوستانه (دیدگاه محدود)، مسئولیت، پاسخ‌گویی و عملکرد اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی (دیدگاه متعادل) و در نظر گرفتن بنگاه اقتصادی به عنوان یک شهروند با تمام حقوق و مسئولیت‌های آن (دیدگاه انتقادی) دارد [۲۸]. به عبارت دیگر، گزارشگری اطلاعات مالی و غیر مالی یک بنگاه اقتصادی که از آن به عنوان یک شهروند با تمام حقوق و مسئولیت‌های پیرامون خود یاد می‌کنند؛ گزارشگری شهروند شرکتی می‌گویند.

### شاخص‌سازی از طریق دیدگاه قیاسی و رویکرد قانون‌گذاری

دو دیدگاه کلی برای شاخص‌سازی وجود دارد: قیاسی (دسته‌بندی از بالا) و استقرایی (دسته‌بندی از پایین). شاخص‌سازی با دیدگاه قیاسی از طریق مرور ادبیات و مبانی نظری صورت می‌گیرد. در مقابل، شاخص‌سازی با دیدگاه استقرایی، از طریق پاسخ خبرگان صورت می‌گیرد، که کم‌تر زمینه نظری دارد. بهترین حالت برای استخراج شاخص‌ها، استفاده ترکیبی از این دو دیدگاه می‌باشد. از این‌رو، جهت شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی در بانک‌ها، ابتدا باید از رهنمودهای مربوط به معرفی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری اجتماعی توسط استانداردهاگذاران، سازمان‌ها و نهادهای معتبر و قانون‌گذار استفاده شود. در نتیجه، با استفاده از دیدگاه قیاسی، شاخص‌های اولیه استخراج می‌شود و جهت تایید محتوا و بومی کردن آن‌ها، باید مورد اظهار نظر قرار گیرد که مبتنی بر دیدگاه استقرایی است. یکی دیگر از کاربردهای دیدگاه قیاسی - استقرایی در استخراج شاخص‌ها این است که با استفاده از این دیدگاه می‌توان از شاخص‌های مورد استفاده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و یا سایر انواع گزارش‌های مالی و غیرمالی شرکت‌ها (از جمله گزارش‌های سالانه، توسعه پایدار، راهبری شرکتی و محیط‌زیست) برای شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی استفاده کرد. در واقع، با استفاده از دیدگاه قیاسی، گزارشگری شهروند شرکتی، مفهوم‌سازی می‌شود و ابعاد و مولفه‌ها و شاخص‌های اولیه از ادبیات مربوط به مدل‌های گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و سایر گزارش‌های مالی و غیرمالی شرکت‌ها، الگوبرداری می‌شود. سپس با استفاده از دیدگاه استقرایی به بررسی این شاخص‌ها با توجه به مفهوم گسترده شهروند شرکتی در یک صنعت خاص و همچنین با توجه به شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی (مذهبی)، پرداخته می‌شود. از این‌رو، دیدگاه قیاسی و استقرایی در جهت تدوین و ایجاد شاخص‌ها، مکمل یکدیگر هستند. این رویکرد در برخی از پژوهش‌های مربوط به این حوزه نیز به کار گرفته شده است (۲ و ۵ و ۱۵ و ۲۳).

### رهنمودها و استانداردهای مرتبط با ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی

یکی از روش‌های ایجاد شاخص، استفاده از چارچوب‌های گزارشگری پیشنهاد شده و نقاط مشترک رهنمودها و استانداردهای نهادها و سازمان‌های شناخته شده در حوزه تدوین مقررات و استانداردهای بین‌المللی و منطقه‌ای است [۵]. بنابراین در این بخش سعی می‌شود تا از این طریق، ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی شناسایی و تبیین شوند. بدین منظور، در ادامه به معرفی سازمان‌ها و نهادهای مرتبط در این حوزه پرداخته می‌شود.

### هیات استانداردهای حسابداری

انجمن حسابداران آمریکا در سال ۱۹۹۱ کمیته‌ای جهت بهبود کیفیت صورت‌های مالی تشکیل داد که به کمیته جنکیز<sup>۱</sup>، معروف است. این کمیته با همکاری هیات استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲</sup> و کمیسیون

<sup>۱</sup> The American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)

<sup>۲</sup> Financial Accounting Standard Board (FASB)

بورس اوراق بهادار آمریکا، یافته‌هایشان را در سال ۱۹۹۴ تحت عنوان بهبود در گزارشگری واحد تجاری جهت برآورده ساختن نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، منتشر نمودند. چارچوب پیشنهادی کمیته جنکیز شامل پنج طبقه اصلی بود؛ اطلاعات مالی و غیرمالی، تجزیه و تحلیل مدیریت از داده‌های مالی و غیرمالی، چشم‌انداز آتی، اطلاعات درباره مدیریت و سهامداران و پیشینه شرکت. این مدل پیشنهادی صرفاً بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان مالی (سرمایه‌گذار و اعتباردهنده) تاکید دارد؛ لذا برای گزارش واحد تجاری بیانگر افشاء اختیاری جامع و کاملی نیست. در سال ۱۹۹۸، هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، کمیته مشورتی جدیدی را برای بررسی افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی بنیان نهاد. این کمیته قصد داشت به شرکت‌ها برای بهبود گزارشگری واحد تجاری کمک کرده و روشی برای افشاء اطلاعات خصوصی، معرفی نماید. اطلاعات موردنظر این کمیته در شش گروه طبقه‌بندی شدند: (۱) اطلاعات واحد تجاری (۲) تحلیل مدیریت از اطلاعات واحد تجاری (۳) اطلاعات چشم‌انداز آتی (۴) اطلاعات درباره مدیریت و سهامداران (۵) اطلاعات کلی درباره واحد تجاری و (۶) اطلاعاتی درباره دارایی‌های نامشهود [۲]. اخیراً هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۱</sup> نیز در چارچوب مشترک خود با هیات استانداردهای حسابداری مالی، به توصیف افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، پرداخته است. در این چارچوب مشترک، افشاء اطلاعات به عنوان یک ابزار ارتباطی عنوان شده است و بیان می‌کند که صورت‌های مالی باید اطلاعات اضافی را در مورد اقلام شناسایی شده و سایر اطلاعات مربوط به استفاده‌کنندگان افشاء کند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۵). اگر چه در این چارچوب به‌طور واضح به اقلام خاصی اشاره نشده است، اما بر افشاء اطلاعات مربوط به استفاده‌کنندگان تاکید دارد و از این لحاظ می‌تواند مبنایی برای افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی باشد. افزون بر این، یکی دیگر از نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری که توسعه پایدار را مورد توجه خود قرار داده است، هیات استانداردهای حسابداری پایداری<sup>۲</sup> است. این هیات، یک سازمان غیر انتفاعی ثبت شده در ایالات متحده آمریکا است که رسماً در ۴ اکتبر ۲۰۱۲ راه‌اندازی شد و مأموریت آن، توسعه و انتشار استانداردهای حسابداری پایداری برای اهداف گزارشگری یکپارچه است [۲۱].

### مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه<sup>۳</sup>

مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ائتلافی جهانی از قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران، شرکت‌ها، استانداردها، حسابداران و سازمان‌های مردم‌نهاد است و هدف آن ایجاد تفکر یکپارچه و گزارشگری یکپارچه درون سازمان‌ها است. این مجمع به دنبال ایجاد دنیایی است که در آن گزارشگری یکپارچه در جریان اصلی رویه‌های سازمان‌ها، نهادینه شود. منظور از گزارشگری یکپارچه، فرآیند هماهنگ‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی در گزارش شرکت، جهت ارتباط با مفهوم گسترده‌ای از ارزش است. به عبارت دیگر گزارشگری یکپارچه، جمع‌آوری اطلاعات پیرامون استراتژی یک سازمان، چگونگی اداره آن، عملکرد

<sup>۱</sup> International Accounting Standards Board (IASB)

<sup>۲</sup> Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

<sup>۳</sup> International Integrated Reporting Council (IIRC)

و اهداف آتی آن است؛ به گونه‌ای که منعکس کننده بافت تجاری، اجتماعی و محیطی آن باشد. این گزارش در برگرنده مطالب دقیق و شفاف از چگونگی ابعاد نظارتی شرکت و همچنین چگونگی ایجاد ارزش ثابت آن است. در دسامبر ۲۰۱۳، چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه توسط مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، منتشر شد. این چارچوب، اصولی را به عنوان راهنما برای شرکت‌هایی فراهم می‌کند که خواهان تهیه گزارش‌های یکپارچه هستند. اطلاعاتی در خصوص دیدگاه سازمانی و محیط بیرونی، راهبری شرکتی، مدل کسب‌وکار، خطرات و فرصت‌ها، استراتژی و تخصیص منابع، عملکرد و چشم‌انداز سازمان، عناصری هستند که در این چارچوب به عنوان ابعاد اصلی در گزارش یکپارچه مدنظر قرار گرفته است [۲۵].

### سازمان ابتکار گزارشگری جهانی<sup>۱</sup>

سازمان ابتکار گزارشگری جهانی در سال ۱۹۹۷ رهنمودهایی را برای گزارشگری سه بُعدی اقتصادی، اجتماعی و محیطی ارائه کرد. هدف این سازمان، ارتقای سطح افشاء پایداری است که بر اساس آن توانایی سازمان برای برآورده ساختن انتظارات عمومی، اخلاقی، قانونی و عموم جامعه از طریق عملیات سازمانی و شرکت‌ها را می‌سنجد. تاکید این سازمان بر گزارشگری پایدار است. گزارش پایدار نوعی از گزارش است که یک شرکت یا سازمان درباره تأثیرات اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی حاصل از فعالیت‌های جاری خود منتشر می‌کند. همچنین یک گزارش پایدار ارزش‌ها و مدل راهبری شرکت را تشریح کرده و نشان-دهنده ارتباط میان استراتژی و تعهد آن به یک اقتصاد جهانی پایدار است. بر این اساس، رهنمودها و استانداردهای گزارشگری پایداری توسط سازمان گزارشگری جهانی ارائه شده است و به عنوان یکی از رایج‌ترین استانداردهای جهانی برای گزارشگری پایدار در نظر گرفته می‌شود. در این استانداردها، عملکرد اقتصادی، حضور در بازار، تأثیر غیرمستقیم اقتصادی و فعالیت‌های خرید و تدارکات، از جمله شاخص‌های مدنظر برای بُعد اقتصادی است. بُعد زیست محیطی شاخص‌هایی چون مواد اولیه، انرژی، آب، تنوع زیستی، انتشار گازهای مختلف، پساب‌ها و پسماندها، محصولات و خدمات، حمل و نقل و سازوکارهای ارائه شکایات زیست محیطی را شامل می‌شود. مولفه اقدامات کارگری، حقوق بشر، جامعه و مسئولیت در قبال محصول، از مولفه‌های بُعد اجتماعی در گزارشگری پایداری است. استخدام، روابط میان کارکنان و مدیران، سلامت و ایمنی شغلی، تعلیم و آموزش، تنوع و فرصت‌های برابر، ارزیابی تامین‌کنندگان از لحاظ اقدامات کارگری و سازوکارهای ارائه شکایات درباره اقدامات کارگری، از جمله شاخص‌های مربوط به مولفه اقدامات کارگری می‌باشد. در مولفه حقوق بشر نگاهی گسترده نسبت به اقدامات مسئولانه شرکت می‌شود و شاخص‌هایی چون سرمایه‌گذاری، عدم تبعیض، آزادی فعالیت در انجمن‌ها و ائتلاف‌ها، کار کودکان، کار اجباری، اقدامات حفاظتی و حراستی و حقوق بومیان را شامل می‌شود. جامعه نیز از مولفه‌های بُعد اجتماعی در گزارشگری پایداری است و افشاء اطلاعات آن بیانگر پذیرش دیدگاهی گسترده نسبت به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است. اطلاعاتی درباره جوامع محلی، اقدامات ضد فساد، خط‌مشی عمومی، رفتارهای ضد رقابتی و ارزیابی تامین‌کنندگان از لحاظ تأثیر بر جامعه، از جمله شاخص‌های مولفه اجتماعی می‌باشد. مسئولیت در قبال

<sup>1</sup> Global Reporting Initiative (GRI)

محصول یکی دیگر از مولفه‌های بُعد اجتماعی گزارش‌دهی پایداری است که شاخص‌هایی چون سلامت و ایمنی مشتری، برچسب‌زنی بر محصولات و خدمات، ارتباطات بازاریابی و حفظ حریم خصوصی مشتری را شامل می‌شود [۲۲].

### انجمن تحلیل‌گران مالی خبره<sup>۱</sup> (گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبری)<sup>۲</sup>

انجمن تحلیل‌گران خبره، سازمانی غیر انتفاعی است که هدف خود را رهبری سرمایه‌گذاران می‌داند. مأموریت این سازمان مواردی چون حفاظت از سرمایه‌گذاران و ارتقاء استانداردهای اخلاقی آن‌ها می‌باشد. بدین‌منظور، در سال ۲۰۰۵ گزارشی از وضعیت نظام راهبری شرکت‌ها منتشر کرد تا از این طریق به سرمایه‌گذاران این شرکت‌ها در تحلیل و ارزیابی ریسک‌های ناشی از راهبری شرکتی کمک کند. در این راستا، در سال ۲۰۰۸ گزارشی از وضعیت شاخص‌های محیطی، اجتماعی و راهبری افشاء شده شرکت‌ها منتشر کرد. در این گزارش بیان شده که سهامداران می‌توانند شرکت‌ها را بر اساس سه بُعد محیطی، اجتماعی و راهبری، تحلیل و مورد ارزیابی قرار دهند. افشاء اطلاعاتی چون انتشار کربن و گازهای گلخانه‌ای، آلودگی محیط‌زیست، استفاده از انرژی تجدیدپذیر، دفع و پاکسازی زباله‌های خطرناک و استفاده و دفع مواد شیمیایی، به عنوان کلیدی‌ترین شاخص‌های بُعد محیطی در نظر گرفته شده است. در بُعد اجتماعی نیز شاخص‌های کلیدی چون افشاء اطلاعات در خصوص کار کودکان، روابط اجتماعی کارکنان، عدم تبعیض، رفاه حیوانات و سختی کار، در نظر گرفته شده است. افشاء اطلاعاتی در خصوص نحوه رای‌دهی در مجامع، حقوق و پاداش مدیران اجرایی، ساختار سهام، جدایی مدیرعامل از رئیس هیات مدیره و ساختار مالکیت از جمله شاخص‌های کلیدی در نظر گرفته شده در بُعد راهبری است [۱۶]. نظرسنجی اخیر این انجمن نشان می‌دهد که ۶۱ درصد از کسانی که در نظرسنجی شرکت کرده‌اند، بر این عقیده‌اند که شرکت‌های عمومی باید شاخص‌های مربوط به ابعاد محیطی، اجتماعی و راهبری را در گزارشی جداگانه و به صورت سالانه ارائه دهند [۱۷].

### سازمان توسعه و همکاری اقتصادی<sup>۳</sup>

سازمان توسعه و همکاری اقتصادی، یک سازمان بین‌المللی برآمده از کشورهای توسعه یافته است که اصول حاکی از دموکراسی و اقتصاد بازار آزاد را قبول کرده‌اند. این سازمان، محیطی را فراهم آورده تا دولت‌ها بتوانند سیاست‌های اقتصادی دیگر کشورها را با یکدیگر مقایسه کنند. بررسی مسائل اقتصادی کشورها، اشتغال و همبستگی اجتماعی، آموزش و پرورش، مسائل انرژی، امور مالی و اقتصادی، تجارت و حاکمیت عمومی، از جمله مسائلی است که ساختار فعالیت‌های این سازمان را تشکیل می‌دهد. در راستای حل این مسائل، دستورالعمل‌هایی جهت راهنمایی از سوی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی منتشر می‌شود. دستورالعمل شرکت‌های چند ملیتی از جمله رهنمودهایی است که در حوزه افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها قرار می‌گیرد. در این دستورالعمل، اصول و استانداردهایی برای رفتارهای مسئولانه

<sup>1</sup> Certificated Financial Analyst (CFA) Institute

<sup>2</sup> Environmental, Social and Governance (ESG) Reporting

<sup>3</sup> Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

شرکت‌ها در قبال جامعه و محیط پیرامون خود، وضع شده است و هدف آن کمک به پیشرفت تمامی شرکت‌ها در سراسر جهان، از طریق افشاء اطلاعات اقتصادی، محیطی و اجتماعی است. ابعاد و مولفه‌های اصلی که در این دستورالعمل به شرکت‌ها توصیه شده است، عبارتند از: اطلاعاتی در خصوص وضعیت پاسخ‌گویی شرکت، رفتار کسب‌وکار، مشارکت در جامعه، راهبری شرکتی، محیط‌زیست، بازار و مشتریان، حقوق بشر و محیط کار کارکنان [۲۹].

### سازمان رتبه‌بندی شرکت‌ها بر اساس شاخص‌های مسئولیت اجتماعی

یکی از سازمان‌های معتبر در رتبه‌بندی شرکت‌ها بر اساس شاخص‌های مسئولیت اجتماعی، سازمان آمریکایی معروف به KLD<sup>۱</sup> است. این سازمان، هر ساله سازمان‌ها را بر اساس معیارهای اجتماعی و زیست‌محیطی رتبه‌بندی می‌کند و بیش از ۴۰ سال است که از طریق تجزیه و تحلیل این معیارها به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند. در حال حاضر، KLD به عنوان یک شاخص برای اندازه‌گیری میزان افشاء اطلاعات اجتماعی شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شود. این شاخص، بزرگ‌ترین پایگاه داده برای معیار چند بُعدی از عملکرد اجتماعی شرکت‌ها است و از آن به عنوان یک معیار استاندارد و سیستم مناسب برای ارزیابی شرکت‌ها بر اساس عملکرد اجتماعی، محیطی و راهبری استفاده می‌شود. نحوه محاسبه KLD به این صورت است که ابتدا ابعاد مسئولیت اجتماعی مشخص می‌شوند و در مرحله بعد، از برآیند نقاط قوت و ضعف این ابعاد، نمره مسئولیت اجتماعی شرکت تعیین می‌گردد. مشارکت اجتماعی، روابط کارکنان، محیط‌زیست، ویژگی محصولات، پرهیز از تبعیض، راهبری شرکتی و حقوق بشر از جمله ابعاد اصلی KLD می‌باشند. در هر یک از این ابعاد نقاط قوت و ضعف تعیین شده است. به عنوان مثال، کمک‌های مالی به موسسات خیریه توسط شرکت یک نقطه قوت در بُعد مشارکت اجتماعی تلقی می‌شود. در مقابل، عدم پرداخت مالیات (به صورت‌های مختلف از جمله فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی و غیره) نقطه ضعف شرکت در بُعد اجتماعی محسوب می‌شود. به‌طور کلی، برخی از نقاط قوت ابعاد مسئولیت اجتماعی شامل این موارد است: کمک‌های خیریه، مشارکت در طرح‌های عمرانی، مزایای بازنشستگی، انرژی پاک، کنترل آلودگی، کیفیت و ایمنی محصولات، حمایت از برنامه‌های آموزشی، شفافیت در خصوص مسائل راهبری شرکتی، استخدام و یا اشتغال معلولین، تقویت حقوق کار و حمایت از فعالیت‌های مربوط به تحقیق و توسعه. هم‌چنین، برخی از نقاط ضعف در نظر گرفته شده در این شاخص به شرح زیر می‌باشند: کاهش و ریزش نیروی کار، ضعف در بهداشت و ایمنی، تولید زباله‌های خطرناک، ضعف در مالکیت و شفافیت اطلاعاتی، عدم استفاده از زنان به عنوان مدیران ارشد و کاهش مزایای بازنشستگی [۳۱].

### مجله مسئولیت‌پذیری شرکتی<sup>۲</sup>

مجله مسئولیت‌پذیری شرکتی، یکی از مهم‌ترین نشریاتی است که به رتبه‌بندی شرکت‌ها بر اساس شاخص‌های شهروند شرکتی، می‌پردازد. این مجله، هر ساله ۱۰۰ شرکت برتر در حوزه شهروند شرکتی را معرفی می‌کند. شهروند شرکتی از نظر این مجله، دارای ۷ بُعد اصلی و ۲۶۰ شاخص است. مهم‌ترین

<sup>۱</sup> Kinder, Lydenberg and Domini (KLD)

<sup>۲</sup> Corporate Responsibility (CR) Magazine

ویژگی مورد نظر برای ابعاد اصلی شهروند شرکتی، شفافیت، مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی شرکت‌ها است. بر این اساس، مجله مسئولیت‌پذیری اجتماعی، مأموریت اصلی خود در رتبه‌بندی شرکت‌ها را بر مبنای معیارهای معرف مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها، بنا نهاده است و هدف خود را ارائه اطلاعاتی در خصوص پیشبرد پاسخ‌گویی و شفافیت شرکت‌ها می‌داند تا از این طریق بتواند بر تصمیم‌گیری بهتر ذی‌نفعان تأثیرگذار باشد. کمیته رتبه‌بندی شهروند شرکتی از متخصصان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از جمله فعالین حرفه‌ای، دانشگاهیان، سازمان‌های غیردولتی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری تشکیل شده است. داده‌های مربوط به شرکت‌ها توسط یک شرکت تحلیل‌گر مالی، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌شود. از نظر این مجله، محیط‌زیست، تغییرات اقلیمی، روابط کارکنان، حقوق بشر، راهبری شرکتی، عملکرد مالی، حمایت‌های اجتماعی و فعالیت‌های خیرخواهانه، ابعاد و مولفه‌های اصلی برای معرفی یک شرکت به عنوان شهروند شرکتی برتر است [۱۸].

#### سازمان بین‌المللی استاندارد<sup>۱</sup> (ایزو)

سازمان بین‌المللی استاندارد، طراح و تدوین‌کننده عمده استانداردهای بین‌المللی در جهان است. این سازمان کار خود را از سال ۱۹۴۷ شروع کرده است. وظیفه اصلی این سازمان، توسعه استاندارد کردن فعالیت‌های مرتبط در جهان، با نگرشی تسهیل‌کننده نسبت به تبادلات بین‌المللی کالاها و خدمات، بهبود همکاری در محدوده علمی، فنی، اطلاعاتی و فعالیت‌های اقتصادی و حمایت از تولیدکننده و مصرف‌کننده است. سازمان بین‌المللی استاندارد، تدوین استانداردهای فنی و اختیاری را بر عهده دارد. این استانداردها تقریباً شامل کلیه موارد مربوط به تکنولوژی می‌گردد و به ساخت و عرضه کالاها و خدمات موثرتر، ایمن‌تر و بهداشتی‌تر کمک می‌کند. این استانداردها، تجارت و بازرگانی بین کشورها را، آسان‌تر و صحیح‌تر می‌کند و به‌طور کلی از مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات حمایت کرده و زندگی آن‌ها را سهولت می‌بخشد. به عبارت دیگر، اقدامات این سازمان، که منتج به موافقت‌نامه‌های بین‌المللی شده، نهایتاً به صورت استانداردهای بین‌المللی چاپ می‌شود. در بین این استانداردها، استانداردهای مرتبط با سیستم‌های مدیریتی نیز وجود دارند که در ارتباط با حوزه مسئولیت اجتماعی هستند. سری استانداردهای ایزو ۹۰۰۰ (سیستم مدیریت کیفیت)، ایزو ۱۴۰۰ (سیستم مدیریت زیست محیطی) و ایزو ۱۸۰۰۰ (سیستم مدیریت ایمنی و بهداشت شغلی)، از سری استانداردهای مدیریتی هستند که ارتباط بیش‌تری با مسئولیت اجتماعی دارند. با این حال، سازمان بین‌المللی استاندارد در سال ۲۰۱۰ استاندارد مسئولیت اجتماعی خود را تحت عنوان ایزو ۲۶۰۰۰ منتشر کرد (اسمیت، ۲۰۰۳). در این استاندارد ۶ دسته اصلی ذی‌نفعان از جمله مصرف‌کنندگان، دولت، صنعت، کارکنان، سازمان‌های مردم‌نهاد و پژوهش‌گران مشارکت داشتند. این استاندارد بین‌المللی با هدف کمک به سازمان‌ها برای مشارکت در توسعه پایدار تدوین شده است و بر آن است تا سازمان‌ها را ترغیب کند تا فراتر از رعایت الزامات قانونی حرکت کنند. بر اساس این استاندارد، راهبری شرکتی، حقوق بشر، فعالیت‌های کاری، محیط‌زیست، رویه‌های فعالیت عادلانه، مشتریان و

<sup>۱</sup> International Organization for Standardization (ISO)

مشارکت و توسعه جامعه از ابعاد و مولفه‌های اصلی مسئولیت اجتماعی هستند. از جمله شاخص‌های این ابعاد می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: حقوق و اصول اولیه کار، سلامت و ایمنی در کار، پیشگیری از آلودگی، مبارزه با فساد، ایجاد اشتغال و سرمایه‌گذاری اجتماعی [۲۶].

### سازمان بین‌المللی پاسخ‌گویی اجتماعی<sup>۱</sup>

سازمان بین‌المللی پاسخ‌گویی اجتماعی، یک سازمان غیر انتفاعی است. هدف این سازمان توسعه، پیاده‌سازی و نظارت بر استانداردهای اختیاری پاسخ‌گویی اجتماعی است. این سازمان در سال ۱۹۹۷ استاندارد تأثیرگذاری را تحت عنوان شاخص عملکرد SA ۸۰۰۰<sup>۲</sup> بنیان نهاد و شرکت‌هایی که مطابق با این استاندارد عمل کنند، گواهینامه دریافت می‌کنند. تفکر اصلی این استاندارد، وجود این باور است که تمامی محیط‌های کاری باید به‌گونه‌ای مدیریت شوند که در آن‌ها از حقوق بنیادی بشر حمایت شده و مدیریت آماده پذیرش پاسخ‌گویی در قبال آن است. این استاندارد و سیستم اعتباربخشی آن ابزاری معتبر، جامع و کارآمد برای پرداختن به مسائل اخلاقی و انسانی در محیط کار است و در زمره استانداردهای سیستم‌های مدیریتی (از جمله ایزو ۹۰۰۱ و ایزو ۱۴۰۱) قرار می‌گیرد. هم‌چنین، این استاندارد بر اساس برخی از استانداردهای بین‌المللی موجود حقوق کار از جمله کنوانسیون‌های سازمان جهانی کار و بیانیه جهانی سازمان ملل در مورد حقوق بشر به وجود آمده است. بر اساس پیوست شاخص عملکرد SA ۸۰۰۰، کار کودک، کار اجباری، ایمنی و بهداشت شغلی، ساعت کاری، تبعیض، انضباط کاری، جبران خدمات، سیستم‌های مدیریتی و آزادی فعالیت انجمن‌های صنفی، از عناصر اصلی مورد توجه در این استاندارد می‌باشد [۳۳].

### کمیسیون اروپایی مسئولیت اجتماعی<sup>۳</sup>

کمیسیون اروپا یکی از نهادهای اصلی اتحادیه اروپا<sup>۴</sup> است و از مسئولیت‌های اصلی آن پیشنهاد قوانین و پیشبرد سیاست‌های اتحادیه اروپا و نظارت بر اجرای آن‌ها است. یکی از فعالیت‌های این کمیسیون در بخش صنعت، توجه و ترویج مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است. کمیسیون اروپایی مسئولیت اجتماعی، بر این باور است که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای پایداری، رقابت‌پذیری و نوآوری واحدهای تجاری و اقتصاد اتحادیه اروپا، از اهمیت بالایی برخوردار است و دارای مزایایی از جمله مدیریت ریسک، بهبود روابط مشتری، صرفه‌جویی در هزینه‌ها و مدیریت منابع انسانی، می‌باشد. تعریف این کمیسیون از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، مسئولیت‌پذیری واحدهای تجاری در قبال اثراتی که این واحدها بر جامعه می‌گذارند، است. بدین‌منظور، پرسشنامه‌ای جهت افزایش آگاهی واحدهای تجاری توسط این کمیسیون تهیه شده که بر اساس آن می‌توان میزان توجه به مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری را اندازه‌گیری کرد. این پرسشنامه به واحدهای تجاری جهت دستیابی به کارآفرینی مسئولانه از طریق شیوه‌های متفاوت و منطقی

<sup>۱</sup> Social Accountability International (SAI)

<sup>۲</sup> SA 8000 Performance Indicator Annex

<sup>۳</sup> European Commission Social Responsibility

<sup>۴</sup> European Union

سودآوری کمک می‌کند و بیان می‌کند که چگونه می‌توان کسب‌وکار و اعتبار و عملکرد خود را تقویت کرد. بر این اساس، خطومشی‌هایی برای واحدهای تجاری در نظر گرفته شده است. به‌طور کلی، خطومشی و سیاست‌های واحدهای تجاری نسبت به محل کار، محیط‌زیست، بازار، جامعه و ارزش آفرینی، از ابعاد اصلی موردنظر این کمیسیون است [۳۳].

### سایر نهادها و سازمان‌ها

انواع دستورالعمل‌ها، رهنمودها و استانداردها در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود دارند که مهم‌ترین آن‌ها در بخش‌های قبلی تشریح شدند. علاوه بر موارد فوق، می‌توان به موارد دیگری نیز اشاره کرد. استانداردهای سازمان جهانی کار<sup>۱</sup>، بیانیه‌های جهانی سازمان ملل<sup>۲</sup> برای محیط‌زیست، حقوق بشر و مقابله با رشوه و فساد، رهنمودهای سرمایه‌گذاری مسئولانه مربوط به موسسه تحقیقاتی استنفورد<sup>۳</sup> و دستورالعمل راهنمای گزارش راهبری شرکتی در افریقای جنوبی معروف به کینگ<sup>۴</sup>، از جمله سازمان‌ها و نهادهایی هستند که به‌طور کلی به مسائل اجتماعی مرتبط با شرکت‌ها پرداخته‌اند [۳۰]. برخی از سازمان‌ها و نهادها نیز به‌طور خاص در ارتباط با افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی بانک‌ها هستند. کمیته بازل<sup>۵</sup> و مجمع بانک جهانی<sup>۶</sup> از جمله این سازمان‌ها می‌باشند. به‌گونه‌ای که، کمیته بازل در حوزه نظارت بر کار بانکی، کمیته‌ای را برای ترویج اصول نظام راهبری شرکتی سالم برای بانک‌ها تشکیل داده است و افشاء و شفافیت از اصول کلیدی آن می‌باشد [۱۴]. مجمع بانک جهانی نیز، مأموریت مساله "جهان شهروند شرکتی" را عهده‌دار است و معتقد است که جهان شهروند شرکتی، اساساً جزو منافع مشخص خود شرکت‌ها است، زیرا رشد، موفقیت و پایداری یک شرکت بستگی به چشم‌انداز جهانی سیاسی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی دارد. فعالیت در یک بازار جهانی و به دنبال آن، کسب سود، مستلزم پذیرش مسئولیت مشارکت در جامعه خواهد بود. این که یک شرکت چگونه در جامعه مشارکت کرده و به منظور هدایت این مشارکت، چه نوع چارچوبی لازم است، موضوعی است که مجمع بانک جهانی به آن می‌پردازد [۴]. از سوی دیگر، نهادهای مالی اسلامی به دلیل این که در اجرای استانداردهای حسابداری موجود، از جمله استانداردهای حسابداری بین‌المللی، با مشکل روبه‌رو شده‌اند، به گزارشگری نهادهای مالی اسلامی نیاز پیدا کرده‌اند. در این راستا، سازمان‌هایی با هدف تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری و افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به فعالیت نهادهای مالی اسلامی به وجود آمده‌اند. سازمان حسابداری و حسابرسی نهادهای مالی اسلامی<sup>۷</sup>، هیات خدمات مالی اسلامی<sup>۸</sup>، هیات استانداردهای حسابداری مالزی<sup>۹</sup>، گروه تدوین

<sup>1</sup> International Labour Organization (ILO)

<sup>2</sup> United Nations

<sup>3</sup> Stanford Research Institute (SRI)

<sup>4</sup> KING

<sup>5</sup> Basel Committee

<sup>6</sup> World Bank Forum

<sup>7</sup> Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI)

<sup>8</sup> Islamic Financial Services Board (IFSB)

<sup>9</sup> Malaysian Standards Board (MASB)

استاندارد آسیا - اقیانوسیه<sup>۱</sup> و مرکز دانش مالیه اسلامی دلویت<sup>۲</sup>، از جمله سازمان‌های تأثیر گذار در افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی می‌باشند [۲۴ و ۲۷].

### روش پژوهش

همانطور که در بخش مبانی نظری نیز بیان شد؛ دو دیدگاه قیاسی و استقرایی برای شاخص‌سازی وجود دارد. در این پژوهش، شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی در بانک‌ها با استفاده از دیدگاه قیاسی (دسته‌بندی از بالا) و از طریق مرور شاخص‌ها و ابعاد مورد نظر نهادهای قانون گذار (رویکرد قانون‌گذاری یا مبتنی بر قواعد) صورت خواهد گرفت. روش پژوهش حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های نظری مبتنی بر پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع (از جمله نهادهای مسئول و قانون گذار) است [۹]. از سوی دیگر، با توجه به اینکه محتوای قوانین و مقررات نهادهای مختلف تأثیر گذار در افشاء اطلاعات حسابداری (مالی و غیرمالی) مورد بررسی قرار می‌گیرد، بنابراین این پژوهش را می‌توان جزء پژوهش‌های مبتنی بر تحلیل محتوا با رویکرد قانون‌گذاری طبقه‌بندی کرد. همچنین، این پژوهش به لحاظ هدف از نوع کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی است. بنابراین، در این پژوهش، بر اساس دیدگاه قیاسی و رویکرد قانون‌گذاری، به بررسی شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی پرداخته می‌شود و در نهایت ماتریس مفهومی ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی که توسط استانداردها و نهادها و سازمان‌های معتبر معرفی شده ترسیم می‌شود. بنابراین، گام‌های پژوهش را می‌توان به شرح زیر انجام داد. گام اول: بررسی کتابخانه‌ای و یافتن سازمان‌ها و نهادهای قانون گذار؛ گام دوم: تحلیل محتوای متون رهنمودها و قوانین سازمان‌ها و استخراج ابعاد افشاء مورد نظر آن‌ها؛ گام سوم: تحلیل محتوای ماهیت هر یک از ابعاد و گام چهارم: استخراج ابعاد مشترک برای شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی

### یافته‌ها

با توجه به بررسی‌های کتابخانه‌ای، ۱۱ نهاد و یا سازمان قانون گذار و تأثیر گذار بر افشاء اطلاعات حسابداری (مالی و غیرمالی) شناسایی شدند. در بخش مبانی نظری به معرفی و بررسی هر کدام از این سازمان‌ها پرداخته شد. لیست این سازمان‌ها به همراه نام اختصاری آن‌ها در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱: سازمان‌ها و نهادهای مرتبط برای گزارشگری شهروند شرکتی

ردیف	نام سازمان	اختصار
۱	کمیته جنکیز	AICPA
۲	هیات استانداردهای حسابداری مالی	FASB
۳	سازمان توسعه و همکاری اقتصادی	OECD
۴	سازمان ابتکار گزارشگری جهانی	GRI

<sup>1</sup> Asian-Oceanian Standard Setting Group (AOSSG)

<sup>2</sup> Deloitte Islamic Finance Knowledge Center (IFKC)

CFA (ESG)	انجمن تحلیل‌گران خبره مالی (گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبری)	۵
IIRC	مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه	۶
KLD	سازمان رتبه‌بندی مسئولیت اجتماعی	۷
CR's	مجله مسئولیت اجتماعی	۸
EU-Q	کمیسیون مسئولیت اجتماعی اروپا	۹
SA ۸۰۰۰	استاندارد ۸۰۰۰ سازمان پاسخ‌گویی اجتماعی	۱۰
ISO ۲۶۰۰۰	سازمان بین‌المللی استاندارد ۲۶۰۰۰	۱۱

علاوه بر این، با استفاده از تحلیل محتوای متنی رهنمودها و قانون‌های وضع شده توسط هر یک از سازمان‌های فوق ۲۲ مولفه یا بُعد افشاء اطلاعات حسابداری استخراج شد که لیست آن‌ها در جدول ۲

جدول ۲: لیست ابعاد ناشی از تحلیل محتوا متن رهنمودها و قوانین

ردیف	ابعاد	ردیف	ابعاد
۱	اقتصادی	۱۲	سهامداران
۲	اجتماعی	۱۳	پاسخ‌گویی
۳	محیطی	۱۴	مشارکت در جامعه
۴	راهبری	۱۵	حقوق بشر
۵	محیط خارجی	۱۶	بازار و مشتریان
۶	مدل کسب‌وکار	۱۷	محیط کار کارمندان
۷	خطرات و فرصت‌ها	۱۸	محصولات و خدمات
۸	تخصیص منابع	۱۹	تبعیض
۹	عملکرد (مالی)	۲۰	بشر دوستانه
۱۰	چشم‌انداز شرکت	۲۱	تغییرات آب و هوا
۱۱	اطلاعات کلی	۲۲	ارزش شرکت

نشان داده شده است.

در این بخش محتوای ابعاد موردنظر در بخش قبلی با رهنمودها و قوانین سازمان‌ها مطابقت داده شده و پس از تحلیل، به صورت یک ماتریس مفهومی ترسیم می‌شود. هدف از ارائه این ماتریس، استخراج ابعاد مشترک سازمان‌ها و نهادها است، تا از این طریق بتوان به ابعاد اولیه گزارشگری شهروند شرکتی دست یافت. بدین‌منظور، ماهیت ابعاد نیز مشخص شدند که به‌طور کلی چهار ماهیت اقتصادی، اجتماعی، محیطی و راهبری را به خود اختصاص می‌دهند. این شیوه در برخی از پژوهش‌ها نیز به کار گرفته شده است [۱۱] و ۵ و ۱۵ و ۲۸ و ۳۰]. جدول ۳ ماتریس مفهومی ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی موردنظر سازمان‌ها و نهادهای مرتبط و ماهیت آن‌ها را نشان می‌دهد. در این ماتریس ماهیت هر بُعد مشخص شده و بر این

اساس، چهار بُعد اقتصادی، اجتماعی، محیطی و راهبری در بین سازمان‌ها و نهادهای مختلف از اشتراک بیش‌تری برخوردارند. در واقع سایر ابعاد و مولفه‌های موردنظر این سازمان‌ها و نهادها به نوعی زیرمجموعه این ابعاد قرار می‌گیرند و ماهیتی جز چهار بُعد فوق ندارند. اگرچه می‌توان ابعاد را گسترده‌تر نیز در نظر گرفت؛ اما در برخی موارد، این امر منجر به هم‌پوشانی برخی از ابعاد با یکدیگر می‌شود.

جدول ۳: ماتریس مفهومی ابعاد موردنظر سازمان‌ها و نهادهای مرتبط و ماهیت آن‌ها

ISO ۲۶۰۰۰	SA ۸۰۰۰	EU-Q	CR's	KLD	OECD	IIRC	CFA (ESG)	GRI	FASB	AICPA	ماهیت	ابعاد
								*			اقتصادی	اقتصادی
				*			*	*			اجتماعی	اجتماعی
*		*	*	*	*		*	*			محیطی	محیطی
*			*	*	*	*	*				راهبری	راهبری
	*					*					محیطی	محیط خارجی
					*	*					اقتصادی	مدل کسب‌وکار
						*					اقتصادی	خطرات و فرصت‌ها
						*					اقتصادی	تخصیص منابع
			*			*			*	*	اقتصادی	عملکرد (مالی)
						*			*	*	اقتصادی	چشم‌انداز شرکت
									*	*	اقتصادی	اطلاعات کلی
									*	*	راهبری	سهامداران
					*						راهبری	پاسخ‌گویی
*		*			*						اجتماعی	مشارکت در جامعه
*	*		*	*	*						اجتماعی	حقوق بشر
*		*			*						اجتماعی	بازار و مشتریان

	*	*	*	*	*						اجتماعی	محیط کار کارمندان
				*							اجتماعی	محصولات و خدمات
	*			*							اجتماعی	تبعیض
			*								اجتماعی	بشر دوستانه
			*								محیطی	تغییرات آب و هوا
		*									اقتصادی	ارزش شرکت

در بسیاری از پژوهش‌ها از این ابعاد برای شاخص‌سازی گزارش‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی و پایداری استفاده شده است. به عنوان مثال می‌توان به طبقه‌بندی ابعاد، توسط رضایی در سال ۲۰۱۶ اشاره کرد [۳۰]. در این پژوهش، ابعاد توسعه پایدار در قالب ابعاد اقتصادی (مالی)، اجتماعی، محیطی و راهبری در نظر گرفته شده است. این ابعاد در پژوهش حساس‌یگانه و برزگر (۱۳۹۲) نیز مشاهده می‌شود [۵]. با این حال، ماتریس مفهومی ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی که مورد نظر سازمان‌ها و نهادهای مرتبط هستند، در جدول ۴ نمایش داده شده است.

جدول ۴: ابعاد مشترک سازمان‌ها و نهادهای مرتبط برای گزارشگری شهروند شرکتی

ابعاد				اختصار	نام سازمان
راهبری	محیطی	اجتماعی	اقتصادی		
*			*	AICPA	کمیته جنکیز
*			*	FASB	هیات استانداردهای حسابداری مالی
*	*	*	*	OECD	سازمان توسعه و همکاری اقتصادی
	*	*	*	GRI	سازمان ابتکار گزارشگری جهانی
*	*	*		CFA (ESG)	انجمن تحلیل‌گران خبره مالی (گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبری)
*		*	*	IIRC	مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه
*	*	*		KLD	سازمان رتبه‌بندی مسئولیت اجتماعی
*	*	*	*	CR's	مجله مسئولیت اجتماعی
	*	*	*	EU-Q	کمیسیون مسئولیت اجتماعی اروپا
	*	*		SA ۸۰۰۰	استاندارد ۸۰۰۰ سازمان پاسخ‌گویی اجتماعی

*	*	*	ISO ۲۶۰۰۰	سازمان بین‌المللی استاندارد ۲۶۰۰۰
---	---	---	--------------	-----------------------------------

### روایی و پایایی پژوهش

در این پژوهش، برای تعیین روایی نتایج پژوهش و در نتیجه ابعاد و شاخص‌های مشترک گزارشگری شهروند شرکتی در بانک‌ها از روایی صوری و روایی محتوا استفاده شد. برای تعیین روایی صوری از نظرات تعداد ۱۰ نفر از استادان خبره در حوزه این پژوهش، استفاده شد و بر اساس نظرات آن‌ها تمامی مولفه‌ها به عنوان مولفه‌های هر چهار بُعد، مورد تایید قرار گرفت. برای روایی محتوا نیز از شاخص لاوشه استفاده شد. جهت روایی محتوا از طریق شاخص لاوشه، جدول ۳ در اختیار ۳۰ نفر از خبرگان قرار داده شد تا صحت ماهیت هر یک از ابعاد استخراج شده از رهنمودها و قوانین را بررسی نمایند و از این طریق ضروری بودن یا نبودن آن‌ها مشخص شود. نتایج نشان داد که انتخاب حداقل چهار بُعد برای شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی ضروری است. در این پژوهش به منظور بررسی پایایی از ضریب کاپا استفاده شد. این ضریب ثبات و همبستگی نمرات بین دو مشاهده را می‌سنجد و ضریب توافق هم نامیده می‌شود. ضریب کاپا و تحلیل آماری مبتنی بر آن، عددی بین صفر تا ۱ است و به صورت درصد بیان می‌شود. حداقل مقدار قابل قبول ضریب کاپا بیش از ۰/۶ و مقادیر بالاتر از ۰/۸ ایده‌آل است (کرپیندورف، ۲۰۰۴). در این پژوهش، پس از تحلیل محتوا اولیه، مجدداً رهنمودها و قوانین به صورت تصادفی انتخاب و تحلیل محتوا شدند و نتایج تحلیل اولیه و تحلیل مجدد با استفاده از ضریب مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج این بررسی نشان داد که مقدار توافق مشاهده شده برابر با ۰/۸۶۱ و توافق مورد انتظار برابر با ۰/۳۸ و در نتیجه ضریب کاپا برابر با ۰/۸۵ است. با توجه به این که ضریب کاپا بالاتر از ۷۰ درصد است، می‌توان پایایی یافته‌ها را تایید کرد.

### بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش، به بررسی اطلاعات حسابداری (مالی و غیرمالی) در شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی بانک‌ها با استفاده از دیدگاه قیاسی و رویکرد قانون‌گذاری پرداخته شد. بدین منظور، ۱۱ نهاد قانون‌گذار در حوزه افشاء اطلاعات در قالب گزارشگری مالی و غیرمالی شناسایی شد و با تحلیل محتوای رهنمودها و قوانین منتشرشده توسط این سازمان‌ها، به تحلیل ماهیت هر یک از ابعاد مورد نظر آنها پرداخته شد. در نهایت، ۴ بعد اقتصادی، اجتماعی، محیطی و راهبری، جهت شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی استخراج شد. بحثی که می‌بایست در اینجا مطرح شود، مربوط به این است که هر یک از نهادها تاکید بر نوعی از گزارشگری مالی و غیرمالی دارند. این در حالی است که با توجه به ویژگی‌ها و خصوصیات هر صنعت می‌توان از گزارشگری خاصی استفاده نمود. در این پژوهش به اختصار مفهوم گزارشگری شهروند شرکتی و ضرورت استفاده آن توسط بانک‌ها مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به نتایج، به مدیران بانک‌ها پیشنهاد می‌شود تا از ابعاد فوق جهت گزارشگری سالانه هیات مدیره استفاده کنند و یا اطلاعات حسابداری (مالی و غیرمالی) خود را در قالب گزارشگری شهروند شرکتی به صورت اختیاری

افشاء کنند. اگرچه روایی و پایایی نتایج مورد بررسی قرار گرفت اما یکی از محدودیت‌های (ذاتی) این پژوهش استفاده از قضاوت‌های ذهنی در تحلیل محتوا و تعیین ماهیت هر یک از ابعاد مورد نظر سازمان‌ها بود. به پژوهشگران علاقه‌مند در این حوزه نیز پیشنهاد می‌شود تا به بررسی عوامل موثر بر انتشار یا عدم انتشار گزارشگری شهروند شرکتی در بانک‌ها بپردازند. در نهایت، این پژوهش به دلیل معرفی گزارشگری شهروند شرکتی و همچنین استخراج ابعاد مشترک نهادها و سازمان‌های قانون‌گذار و اثرگذار بر افشاء اطلاعات حسابداری، نوآور و در عین حال کاربردی است.

#### فهرست منابع

۱. برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۲). "مدلی برای افشاء مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و ارتباط آن با عملکرد مالی" (رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران).
۲. بشیری‌منش، نازنین؛ رحمانی، علی؛ حسینی، علی و موسوی، میر حسین. (۱۳۹۴). "قیمت‌گذاری افشاء اختیاری در بازار سرمایه ایران". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۲ (۳)، ۲۷۹-۳۰۳.
۳. حاجیان‌نژاد، امین؛ پورحیدری، امید و بهار مقدم، مهدی. (۱۳۹۴). "تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری". **دانش حسابداری مالی**، ۵ (۲)، ۷-۳۱.
۴. حجازی، رضوان و سادات نصیری، سپیده. (۱۳۹۳). "مفاهیم شهروند شرکتی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها". **پژوهش حسابداری**، ۱۵ (۳): ۱۶۳-۱۸۳.
۵. حساس‌یگانه، یحی و برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۲). "ارائه مولفه‌ها و بُعد اجتماعی مسئولیت شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران". **توسعه مطالعات اجتماعی-فرهنگی**، ۲، ۲۰۹-۲۳۴.
۶. خواجوی، شکرالله و حسینی، حسین. (۱۳۸۹). "بررسی رابطه حمایت سیاسی دولت و ساختار سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **پیشرفت‌های حسابداری**، ۲ (۱)، ۸۴-۶۷.
۷. رحمانی، علی. (۱۳۸۸). "بازار سرمایه، ضرورت اصلاح و بهبود فضای کسب‌وکار"، **فصلنامه پول و اقتصاد**، (۱)، ۱۴۵-۱۷۵.
۸. رهنمای رودپشتی، فریدون، گودرزی، احمد (۱۳۹۲). "حسابداری مدیریت انتقادی". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال دوم، شماره پنجم، ۱-۱۴.
۹. ستایش، محمد حسین و محمدیان، محمد. (۱۳۹۷). "الگوی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی"، **پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی**، ۱۲ (۷): ۴۳-۷۰.
۱۰. ستایش، محمد حسین و مهتری، زینب. (۱۳۹۸). "الگوی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه"، **پیشرفت‌های حسابداری**، ۷۶ (۳): ۱۰۵-۱۴۲.
۱۱. مران جوری، مهدی. (۱۴۰۰). "اثر تعدیل‌کنندگی نظام راهبری بر رابطه بین ریسک نقدینگی و اعتباری با عملکرد بانک‌ها". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۴۰ (۱): ۹۷-۱۱۲.

12. Alsahlawi, R. (2016). "CSR Disclosure of the Banking Sector in Saudi Arabia". **Accountancy Business and the Public Interest**, 15(1), 138-157.
13. n, A; Amran, A; Fauzi, H; Fauzi, H; Purwanto, Y; Purwanto, Y,.... & Zain, M. M. (2017). "Social responsibility disclosure in Islamic banks: A comparative study of Indonesia and Malaysia". **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 15(1), 99-115.
14. Basel Committee on Banking Supervision. (2005). "Enhancing corporate governance for banking organizations". Retrieved from [www.bis.org/publ/bcbs122.htm](http://www.bis.org/publ/bcbs122.htm)
15. Carroll, A. B. (2016). "Carroll's pyramid of CSR: taking another look". **International journal of corporate social responsibility**, 1(1), 1-8.
16. Certificated Financial Analyst (CFA) Institute. (2008). "Environmental, social, and governance (ESG) Factors at Listed Companies: A manual for investors". Retrieved from <http://www.cfapubs.org/doi/pdf/10.2469/ccb.v2008.n2.1>
17. Certificated Financial Analyst (CFA) Institute. (2015). "Environmental, social and governance (ESG) survey". Retrieved from <http://irrcinstitute.org/pdf/FINAL-CFA-ESG-Study-August-2015.pdf>
18. Corporate Responsibility (CR) Magazine. (2017). The 100 best corporate citizens. Retrieved from <http://thecro.com/100-best/the-100-best-corporate-citizen/>
19. Dane, M. Ch. (2016). "Corporate accountability reporting and high – profile misconduct". **The Accounting Review**, 91(2), 377-399.
20. Garriga, E; & Mele, D. (2004). "Corporate social responsibility theories: Mapping the territory". **Journal of Business Ethics**, 53(1), 51-71.
21. Gilman, K; & Schulschenk, J. (2013). Sustainability accounting standards board. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Sustainability\\_accounting\\_standards\\_board/\\$FILE/130304%20Inform%20Vol%203%2014-17.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Sustainability_accounting_standards_board/$FILE/130304%20Inform%20Vol%203%2014-17.pdf)
22. Global Reporting Initiative (GRI). (2016). Consolidated set of GRI sustainability reporting standard. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standards/?g=7f3da5e8-29b7-4f6d-9491-b5bce31c98ce>
23. Haniffa, R; & Hudaib, M. (2001). "A Conceptual framework for Islamic accounting: the Shari`a paradigm", Paper presented at the Accounting, Commerce and Finance: The Islamic Perspective International Conference IV, New Zealand, 12-14 February.

24. Haniffa, R; & Hudaib, M. (2007). "Exploring the ethical identity of Islamic banks via communication in annual reports". *Journal of Business Ethics*, 76(1), 97-116.
25. International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). the international integrated reporting framework. Retrieved from <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
26. International Organization for Standardization (ISO). (2010). ISO 26000: Guidance on social responsibility. Retrieved from <https://www.iso.org/standard/42546.html>
27. Jusoh, W. N. H. W; & Ibrahim, U. (2017). "Corporate social responsibility of Islamic banks practices: An exploratory study". **International Journal of Islamic Business Ethics**, 1(2), 95-109.
28. Matten, D; and Crane, A. (2005). "Corporate Citizenship: Toward an Extended Theoretical Conceptualization". **Academy of Management Review**, 30(1), 166-179.
29. Organization for Economic Co-operation and Development. (2011). OECD guidelines for multinational enterprises. Retrieved from <http://www.oecd.org/corporate/mne/1922428.pdf>
30. Rezaee, Z. (2016). "Business sustainability research: A theoretical and integrated perspective". **Journal of Accounting Literature**, 36, 48-64.
31. Risk Metrics Group. (2010). How to use KLD STATS and ESG rating definitions. Retrieved from [http://cdnete.lib.ncku.edu.tw/93cdnet/english/lib/Getting\\_Started\\_With\\_KLD\\_STATS.pdf](http://cdnete.lib.ncku.edu.tw/93cdnet/english/lib/Getting_Started_With_KLD_STATS.pdf)
32. Shirley, Y. (2011). "The role of banks in corporate social responsibility", **Journal of Applied Economics and Business Research**, 1(2), 103-115.
33. Social Accountability International (SAI). (2014). SA 8000 Performance Indicator Annex. Retrieved from [http://www.sai-intl.org/\\_data/n\\_0001/resources/live/Performance%20Indicator%20Annex\\_11\\_17\\_2014.pdf](http://www.sai-intl.org/_data/n_0001/resources/live/Performance%20Indicator%20Annex_11_17_2014.pdf)
34. Tinker, T., Neimark, M., & Lehman, C. (1991). "Falling down the hole in the middle of the road: political quietism in corporate social reporting". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 4(2), 97-114.
35. Valor, C. (2005). "Corporate social responsibility and corporate citizenship: Towards corporate accountability". **Business and Society Review**, 110(2), 191-212.



## Examining Accounting Information in Determining the Dimensions Related to the Indexation of Corporate Citizenship Reporting of Banks: Deductive Perspective and Legislative Approach

**Mohammad Mohammadian**<sup>1</sup>

Ph.D. School of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

**Mohammad Hossein Setayesh**

Prof., School of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

(Received: November 7, 2022; Accepted: June 12, 2023)

Corporate citizenship reporting is one of the types of reporting methods that express the role of firms in society. This type of reporting has received much attention from banks due to its conceptual affinity with the nature of the banking industry, especially in developed countries. However, there is no proper understanding of the concept of this type of reporting and its indicators have not been well formulated or localized. Therefore, the purpose of this study is to examine accounting information (financial and non-financial) in determining the dimensions related to the indexing of corporate citizenship reporting of banks. For this purpose, unlike many studies, this study uses a deductive perspective and, focusing on the legislative approach, extracts the dimensions hidden in the laws and guidelines published by 11 legislative bodies. A library review to find legislative bodies, content analysis of the texts of guidelines and laws, content analysis of the nature of each dimension, and finally extraction of common dimensions constitute the four steps of this study. Therefore, the method of the present research is a historical knowledge method within the framework of library studies and a type of theoretical research based on laws. On the other hand, this research can be classified as a research based on content analysis. The findings of the research indicate the extraction of 22 components from laws and guidelines, which were classified into 4 dimensions of economic, social, environmental and governance by analyzing the content related to their nature. This research is innovative and at the same time practical due to the introduction of corporate citizenship reporting and the extraction of common dimensions of legislative institutions that affect the disclosure of accounting information.

**Keywords:** Accounting Information, Indexing of Corporate Citizenship Reporting of Banks, deductive Perspective, Legislative Approach.

---

<sup>1</sup> mohammadian.shirazu@gmail.com© (Corresponding Author)