[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

فصلنامه حسابداری مالی/سال سیزدهم/ شماره ۴۹/بهار ۱۴۰۰/صفحات ۵۶- ۳۱

گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران

زهره میرمحمدی*
عبدالرضا تالانه**
سیده عاطفه حسینی***

تاریخ دریافت ۱۳۹۹/۱۰/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۱/۲۹

چکیده

با ورود به عرصه اقتصاد نوین دانش‌محور و به‌تبع آن افزایش نیاز استفاده‌کنندگان به شفافیت بیشتر صورت‌های مالی، همچنین وجود تفاوت روزافزون ارزش دفتری و ارزش سهام شرکت‌ها و چالش جدی مفید بودن گزارشگری فعلی، شناسایی و گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در توجیه کاستی‌های گزارشگری مالی کنونی و ارتقای آن برای استفاده‌کنندگان بیشتر از قبل حائز اهمیت است. موضوع پژوهش حاضر ارائه مدلی مناسب برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران است. در این پژوهش به کمک مصاحبه نیمه ساختاریافته و بر اساس تحلیل تم برآمده از مصاحبه با ۲۱ نفر از متخصصان و صاحب‌نظران (اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری رشته حسابداری) با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی، مدلی برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در سال ۱۳۹۹ پیشنهاد شده است. همچنین پرسشنامه‌ای به‌منظور ارزیابی میزان مقبولیت مدل کیفی به‌دست‌آمده برای ۱۲۰ صاحب‌نظر دیگر از جامعه آماری تحقیق ارسال شد که ۸۴ نفر به آن پاسخ دادند. پرسش‌نامه مذکور به لحاظ هر دو ویژگی روایی و پایایی قابل‌قبول بوده است. نتایج برآمده نشانگر تأیید تمام اجزای اصلی مدل کیفی تدوین شده است. در این مدل گزارشگری سنجه‌های غیرمالی به‌صورت درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، کیفی و کمی مناسب به نظر

* دانشجوی دکترای حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران
Email:Mirmohammadi1415@gmail.com
** دانشیار حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران (نویسنده مسئول)
Email: Unistpapers@yahoo.com
*** استادیار حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران
Email: Hosseini_accounting58@yahoo.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

می‌رسد. قابل‌ذکر است ارائه صورت‌های سنجه‌های غیرمالی به‌صورت مکمل در گزارش تفسیری مدیریت به‌عنوان مکان مناسب گزارشگری سنجه‌های غیرمالی تأیید شده است. از پیامدهای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود حاکمیت شرکتی، بهبود پاسخگویی، مورد تأیید پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه قرار گرفته است.

واژه‌های کلیدی: سنجه‌های غیرمالی، مصاحبه نیمه ساختاریافته، تحلیل تم.

۱- مقدمه

در اقتصاد آزاد امروزی، اطلاعات عنصر اصلی است که تصمیم‌گیرندگان از طریق آن قادر به دستیابی به اهداف خود هستند. تصمیم‌گیرندگان باید بتوانند سرمایه خود را در بخشی سرمایه‌گذاری کنند که بیشترین بهره‌وری را داشته باشد. اطلاعات پایه و اساس این تصمیمات سرمایه‌گذاری است. با توجه به تأثیر کمیت و کیفیت اطلاعات در تصمیمات اقتصادی، شرکت‌ها باید بتوانند اطلاعاتی را ارائه دهند که ذی‌نفعان برای تصمیم‌گیری مناسب نیاز دارند. افشای گزارش سالانه اصلی‌ترین کانال ارتباطی است که از طریق آن شرکت‌ها اطلاعات را برای سهام‌داران خود منتشر می‌کنند. افشای اطلاعات می‌تواند شامل افشای اطلاعات مالی و غیرمالی باشد.

هدف گزارشگری مالی، از نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی سرچشمه می‌گیرد. هدف اصلی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص بیرونی و برای اتخاذ تصمیمات مالی در ارتباط با واحد تجاری است (رضایی و صادق نژاد هزاوه، ۱۳۹۷).

با توجه به ورود به عرصه دانش، تفاوت ارزش دفتری و ارزش بازار سهام شرکت‌ها، مسئله تحقیق حاضر کاستی‌های گزارشگری مالی فعلی است. گزارشگری مالی رایج به‌تنهایی اطلاعات کافی برای تصمیم‌گیری را فراهم نمی‌کند چرا که صورت‌های مالی بیشتر به‌عنوان اطلاعات گذشته‌نگر در نظر گرفته می‌شوند و اطلاعاتی که بتواند به کاربران در ارزیابی ارزش شرکت، در آینده کمک کند، ارائه نمی‌دهند. گزارشگری مالی به‌اندازه کافی نیازهای متنوع اطلاعاتی ذی‌نفعان را برآورده نمی‌کند و در نتیجه، تقاضای استفاده‌کنندگان و گروه‌های مختلف برای افشای اطلاعات غیرمالی بیشتر، از شرکت‌ها به چشم می‌خورد (کورام، مونرو و وودلیف[1]، ۲۰۰۴). علاوه بر این بنا به عقیده‌ی صاحب‌نظرانی چون (کانگ و گری[2]، ۲۰۱۱) صورت‌های

1 Coram, Monroe & Woodliff
2 Kang & Gray

مالی فعلی دیگر مفید نیستند یکی از دلایل اصلی نظر این پژوهشگران فقدان اطلاعات مرتبط با مفاهیم ناملموس در صورت‌های مالی است.

بسیاری از پژوهشگران (اکلز، هرز، کیگان و فیلیپس[1]، ۲۰۰۱) درباره سودمندی افشای غیرمالی بحث کرده‌اند. امروزه، بیشتر و بیشتر سرمایه‌گذاران به اهمیت افشای غیرمالی پی برده‌اند. نادیده گرفتن اطلاعات غیرمالی ممکن است سهام‌داران را به‌سوی تصمیماتی سوق دهد که برای سهام شرکت خوب نیستند (اکونومیست[2]، ۲۰۰۴). شیوه‌های مناسب افشای شرکت برای سهامداران ارزش ایجاد می‌کند. اگرچه تاکنون کنترل‌های داخلی و گزارش دهی مالی سهم قابل‌توجهی برای استفاده‌کنندگان دارد، اما گزارشگری مؤثر شرکت‌ها شامل مواردی فراتر از اعداد و ارقام است. ازاین‌رو، افشای اطلاعات غیرمالی به همان اندازه قابل‌توجه است (مؤسسه علوم تجارت گوردون[3]، ۲۰۰۶). مشکل شرکت‌ها در شفافیت و ارائه اطلاعات مفید به ذی‌نفعان است زیرا افشای اطلاعات غیرمالی داوطلبانه است. چنین اطلاعاتی شامل: تهدیدات احتمالی جنبه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی است که ممکن است به‌طور قابل‌توجهی بر ارزش سهامداران در کوتاه‌مدت و بلندمدت تأثیر بگذارد، اطلاعات شامل اطلاعات آینده‌نگر، پاسخگویی در برابر سهامداران، سیستم‌های کنترل داخلی در کاهش خطر و سایر اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری است.

طی دو دهه گذشته بسیاری از توصیه‌ها، ایده‌ها، مفاهیم و انواع دیگر الهامات برای بهبود گزارش‌های شرکتی مشاهده شده است. وجه مشترک همه این رویکردها این است که "تقریباً همه آن‌ها بر اهمیت ارائه اطلاعات غیرمالی بیشتر تمرکز دارند". غفلت از اهمیت اطلاعات غیرمالی می‌تواند منجر به ایجاد تصویری کاملاً مخدوش از فعالیت‌های فعلی و آینده شرکت شود. در نظر گرفتن اطلاعات غیرمالی به‌منظور افشای تصویری درست و منصفانه از فعالیت‌های تجاری شرکت برای تقویت رفتار اخلاقی در حسابداری ضروری است (اکلز[4]، ۲۰۱۲). افشای اطلاعات غیرمالی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی که بین مدیریت و ذی‌نفعان مهم وجود دارد ضروری است (نارایانان، پینکوث، کلم و لاندر[5]، ۲۰۰۰).

1 Eccles, Herz, Keegan & Phillips
2 The Economist
3 Gordon Institute of Business Science Eccles
4 Eccles
5 Narayanan, Pincus, Kelm & Lander

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

با بررسی بازار سرمایه در کشور ایران علی‌رغم تأکید بر ناکارایی صورت‌های مالی فعلی با ورود به عصر دانش در پژوهش‌های ایرانی، هنوز شرکت‌ها به دنبال راهکاری برای پر کردن شکاف بین گزارش دهی مالی و نیازهای استفاده‌کنندگان در اقتصاد جدید نبوده و درک درستی از اثرات مرتبط با افشای سنجه‌های غیرمالی توأم با شاخص‌های مالی در پوشش این خلأ وجود ندارد.

مطالعه شناسایی و گزارشگری سنجه‌های غیرمالی به دلایلی همچون عدم توجه شرکت‌های ایرانی به شاخص‌های خلق ارزش غیرمالی در مقایسه با دیگر کشورهای جهان و عدم وجود چارچوب مناسب جهت به‌کارگیری این‌گونه سنجه‌ها ضرورت دارد، بنابراین ضروری است مدلی مناسب با توجه به شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ایران و نیاز استفاده‌کنندگان در اخذ تصمیمات سرمایه‌گذاری به‌وسیله مطالعه مبانی نظری، قوانین و انجام مصاحبه با صاحب‌نظران در زمینه گزارشگری غیرمالی تدوین و ارائه گردد، هدف اصلی پژوهش طراحی چارچوب و الگویی برای گزارش سنجه‌های غیرمالی شرکت‌ها در ایران است. بدین منظور اهداف فرعی این پژوهش بررسی و تحلیل محتوای صورت‌های مالی در وضع موجود، پاسخ به نیازهای ذینفعان در خصوص سنجه‌های غیرمالی، شناسایی محدودیت‌های گزارشگری غیرمالی در ایران و در نهایت ارائه چارچوب و الگویی کاربردی برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران است. بخش بعدی مبانی نظری و تحقیقات قبلی را مرور می‌کند. بخش سوم به روش پژوهش می‌پردازد. در بخش چهارم نتایج گزارش می‌شود و بخش پنجم به نتیجه‌گیری، ارائه برخی پیشنهادها و محدودیت‌ها اشاره می‌کند.

۲- مبانی و پیشینه پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

افشای اطلاعات غیرمالی یک‌روند نسبتاً جدید است که یک شرکت را قادر می‌سازد به روشی باز و شفاف با سهامداران خود ارتباط برقرار کند. والتا[1] (۲۰۰۵) شفافیت را به‌عنوان افشای اطلاعاتی تعریف می‌کند که نقش مهمی در ارائه اطلاعات مفید به‌منظور تصمیم‌گیری آگاهانه دارند. این اطلاعات علاوه بر اطلاعات اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP[2]) و الزامات قانونی است. همان‌طور که وست جونز[3] (۲۰۰۷) نشان داد، هرچه شرکتی در معاملات تجاری خود شفاف‌تر باشد، می‌تواند به یک شهروند شرکتی خوب تبدیل شود، یعنی ارائه

1 Valletta
2 Generally Accepted Accounting Principles
3 West-Jones

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

اطلاعات غیرمالی می‌تواند اعتبار یک شرکت را تقویت کند (بولن[1]، ۲۰۰۴). افشای غیرمالی همچنین به اعتمادسازی سهام‌داران نسبت به شرکت وابسته کمک می‌کند (مودی- استروارت[2]، ۲۰۰۳) زیرا به جذب اعتماد سهام‌داران در بازارها منجر می‌شود، کارایی را ارتقا می‌دهد، به‌عنوان یک ابزار مدیریتی در پاسخگویی به خطرات و فرصت‌ها عمل می‌کند و ازآنجایی‌که اطلاعات ابزاری قدرتمند است، افشای غیرمالی اگر به‌درستی ابلاغ شود، می‌تواند یک مزیت رقابتی نیز در بازار ایجاد کند (کاویچیو[3]، ۲۰۰۵).

اطلاعات غیرمالی شامل کلیه داده‌های کمی و کیفی بر اساس خط‌مشی‌های ایجاد شده و پیامدهای آن می‌باشد و دارای ارتباط غیرمستقیم با سیستم ثبت مالی است. به اطلاعاتی اشاره دارد که خارج از دامنه اصلی صورت‌های مالی قرار می‌گیرند و تأثیر مالی مستقیمی ندارند. گاهی اطلاعات غیرمالی می‌تواند به حسابداری اجتماعی، مسئولیت اجتماعی شرکت[4] (CSR) گزارشگری محیطی، پایداری، گزارش عملکرد خدمات و غیره اشاره کند. علی‌رغم این‌که گزارش دهی غیرمالی در حال حاضر داوطلبانه است، مزایای قابل‌توجهی را از لحاظ مشارکت و شهرت سهام‌داران به سازمان‌ها ارائه می‌دهد. پیشنهادهای حسابداری مرسوم در نتیجه استفاده از اطلاعات غیرمالی در سال‌های اخیر منجر به درخواست تجدیدنظر در این راستا شدند. کارت‌های امتیازی متوازن و سیستم‌های ارزیابی عملکرد مشابه به‌شدت مورد حمایت واقع شده و به‌طور گسترده‌ای توسط سازمان‌ها مورداستفاده قرار گرفتند (اکلز، ایانو و سرافیم[5]، ۲۰۱۲؛ کاپلان و نورتون[6]، ۲۰۰۱).

توجه به محدودیت‌های اطلاعات مالی تاریخی، یک سؤال مهم در مورد اینکه چه اطلاعات دیگری برای ذی‌نفعان بالقوه سودمند می‌باشد را مطرح می‌کند. کوهن، هولدروب، نات و وود[7] (۲۰۱۱) دریافتند که سرمایه‌گذاران خرد بیشترین توجه را به افشای غیرمالی دارند زیرا مستقیماً بر درآمد آینده تأثیر می‌گذارد مانند افشای شاخص‌های برجسته اقتصادی.

طبق گزارشی از FRC[8] (۲۰۱۲) افشای اطلاعات اضافی شرایطی را فراهم می‌کند تا کاربران بتواند مدل کسب و کار، اداره و عملکرد مالی واحد تجاری را درک کنند". گزارش

1 Bollen
2 Moody-Struart
3 Cavicchio
4 corporate social responsibility
5 Eccles, Ioannou & Serafeim
6 Kaplan & Norton
7 Cohen, Holder-Webb, Nath & Wood
8 Financial Reporting Council

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

FRC یک نقشه راه برای چارچوب افشا است و هدف از آن ارزیابی نیازهای کاربر به اطلاعات غیرمالی و استفاده گسترده از گزارش‌های شرکت‌ها است. به‌منظور برآوردن نیازهای کاربران مختلف، افشای اطلاعات باید به‌خودی‌خود کافی باشد، نه اینکه فقط یک چک‌لیست از موارد باشد، همچنین در ارائه گزارش، باید اطمینان حاصل شود که کاربر قادر است ارتباط واضحی بین تجارت، عملکرد مالی و موقعیت واحد تجاری را شناسایی کند. جدا از گزارشگری مالی، اهمیت گزارش‌های غیرمالی به‌سرعت بالا می‌رود گزارشگری مالی و غیرمالی مهم است زیرا سهامداران و سرمایه‌گذاران مختلف دید کلی نسبت به عملکرد و موقعیت کسب‌وکار دارند. طبق دستورالعمل اتحادیه اروپا (۲۰۱۴) بانک‌ها، بیمه و سایر شرکت‌هایی که بیش از ۵۰۰ کارمند دارند، باید اطلاعات مربوط به سیاست‌های خود، خطرات و نتایج مربوط به مسائل زیست‌محیطی، جنبه‌های اجتماعی، کارکنان، تنوع در هیئت‌مدیره، احترام به حقوق بشر، مسائل مربوط به مبارزه با فساد و رشوه را افشا کند. (بخشنامه ۹۵/۲۰۱۴ / اتحادیه اروپا[1]).

گزارشگری غیرمالی موردتوجه بسیاری از سازمان‌ها مانند سازمان گزارشگری جهانی (GRI)[2]، شورای گزارشگری جامع بین‌المللی (IIRC)[3]، بنیاد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)[4]، کارگروه افشای مالی مرتبط با اقلیم (TFCD)[5]، انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA)[6]، هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)[7]، انجمن حسابداران رسمی کانادا (CICA)[8] و سایر مراجع ذی‌ربط بوده و این نهادها در تلاش‌اند تا با تدوین استانداردهایی برای گزارشگری غیرمالی بتوانند به نیازهای ذی‌نفعان پاسخ دهند. برخی از این دستورالعمل‌ها توسط شرکت‌ها پذیرفته شده است و به‌عنوان چارچوب مرجع جهانی برای اهداف گزارشگری غیرمالی استفاده می‌شود. برخی دیگر هنوز در مرحله توسعه این چارچوب هستند. این دستورالعمل‌ها و استانداردهای مختلف می‌تواند به‌عنوان پایه‌ای برای توسعه یک چارچوب گزارشگری غیرمالی بین‌المللی استفاده شود. در نهایت، شرکت‌هایی که یک چارچوب گزارشگری غیرمالی را در پیش می‌گیرند، ممکن است اطلاعاتی را در اختیار ذی‌نفعان خود قرار

1 European Commission
2 Global Reporting Initiative
3 International Integrated Reporting Council
4 Sustainability Accounting Standard Board
5 Task Force on Climate-Related Financial Disclosures
6 American Institute of Certified Public Accountants
7 Financial Accounting Standards Board
8 Canadian Institute of Chartered Accountants

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

دهند تا تصمیم‌گیری بهتری انجام شود. بااین‌حال، ایجاد چارچوب گزارشگری غیرمالی کافی نیست و برای اطمینان از مفید بودن آن به پیگیری مداوم نیاز دارد.

هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)[1] یکی از سازمان‌هایی است که در زمینه بهبود روش‌های گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها فعالیت می‌کند. در ۲۷ اکتبر ۲۰۰۵، یک مقاله با عنوان "تفسیر مدیریت "[2] منتشر کرد که می‌تواند وظیفه هیئت را در ایجاد یک چارچوب برای بهبود بحث افشای مدیریت بررسی کند. بسیاری از تحلیل گران مالی، تفسیر مدیریت را به‌عنوان بخشی مهم در گزارش سالانه یک شرکت در نظر می‌گیرند، زیرا این امر سودمندی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. بسیاری از حوزه‌های قضایی درحال‌توسعه الزامات افشای آن هستند. این الزامات به پیشرفت گزارشگری غیرمالی کمک می‌کند (IASB، ۲۰۰۵).

هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) سازمانی است که در سال ۱۹۷۳ برای خلق استانداردها در ارائه و گزارش حسابداری مالی در بخش خصوصی تأسیس شد. در سال ۲۰۰۱ با ورود به عرصه اقتصاد نوین برای حل چالش‌های گزارشگری مالی رایج در خصوص عدم شناسایی برخی موارد خلق ارزش در واحدهای تجاری، فاصله ارزش بازار و ارزش دفتری سهام شرکت‌ها گزارشی ویژه[3] از مجموعه فعالیت‌ها و تحقیقات سازمانی قبلی انجام شده، تهیه و سه راهکار به شرح زیر ارائه کرده است:

الف. به یک پارادایم جدید برای حسابداری و گزارش دهی نیاز است.

ب. به سنجه‌های جدید برای اندازه‌گیری محرک‌های غیرمالی خلق ارزش نیاز است.

ج. معیارهای اندازه‌گیری و ثبت دارائی‌های نامشهود باید بازنگری و تصحیح شوند. (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ۲۰۰۱ به نقل از تالانه ۱۳۸۲).

انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA) در سال ۱۹۹۱ برای بهبود گزارشگری مالی برون‌سازمانی "کمیته ویژه گزارشگری مالی یا کمیته جنکینز" را تشکیل داد. کمیته مزبور دارای مسئولیت‌های زیر بود: الف) تعیین ماهیت و میزان اطلاعات که مدیریت باید به دیگران ارائه نماید و (ب) تعیین دامنه گزارش‌هایی که حسابرسان باید بر اساس عناصر مختلف این اطلاعات را ارائه نمایند. توجه کمیته جنکینز روی مسائل مالی و غیرمالی است، اما مسائل غیرمالی عمدتاً بر روی اطلاعات کیفی استراتژی‌های مدیریت، فرصت‌ها و ریسک‌هایی است که

1 International Accounting Standards Board
2 Management Commentary
3 Special Report, No. 219-A

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

به درک عملکرد فعلی و آینده یک شرکت از دیدگاه گسترده آن کمک می‌کند. این سازمان همچنین به‌طور عمده بر ایجاد چارچوب گزارشگری برای اطلاعات آینده‌نگر متمرکز است.

بعد از توسعه و اجرای یک مطالعه طراحی‌شده برای درک بهتر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، گزارش کمیته جنکینز که در سال ۱۹۹۴ منتشر شد، توصیه‌هایی در مورد گزارش دهی تجاری داشت. این گزارش حاکی از آن است که گزارشات کسب‌وکار برای برآورده کردن نیازهای استفاده‌کنندگان، باید (الف) اطلاعات بیشتری با یک چشم‌انداز آینده‌نگر، از جمله طرح‌های مدیریتی، فرصت‌ها، ریسک‌ها و عدم قطعیت اندازه‌گیری ارائه دهد. (ب) بیشتر روی عواملی تمرکز کند که ارزش طولانی‌تری را ایجاد می‌کنند، از جمله معیارهای غیرمالی که نشان‌دهنده چگونگی عملکرد فرایندهای کلیدی هستند. (ج) اطلاعاتی که به خارج از شرکت گزارش می‌شود با اطلاعات گزارش شده به مدیریت ارشد کسب وکار نزدیک باشد (AICPA، ۱۹۹۴).

در سال ۲۰۰۰، سازمان ملل متحد (سازمان ملل) بخش عملیاتی قرارداد جهانی را در مقر سازمان ملل در نیویورک آغاز کرد. هدف این برنامه تشویق شرکت‌ها برای تلاش در جهت ایمنی محیط‌زیست و اخلاق اجتماعی برای هم‌ترازی با آژانس‌های سازمان ملل بود (قرارداد جهانی ملل متحد[1]، ۲۰۰۶).

سازمان گزارشگری جهانی (GRI) توسط گروه بزرگی از سهام‌داران متشکل از هزاران متخصص تشکیل شده است که به مقامات سازمان و کارگروه‌های سازمان کمک می‌کنند. این ذی‌نفعان کسانی هستند که از رهنمودها برای گزارشگری، دستیابی به اطلاعات و بازخورد نسبت به بهبود چارچوب در کشورهای مختلف جهان استفاده می‌کنند (سازمان گزارشگری جهانی، ۲۰۰۷). هدف اصلی سازمان تشویق به شفافیت، پاسخگویی و تحولات پایدار است. سازمان گزارشگری جهانی، سازمانی پیشرو در زمینه گزارشگری غیرمالی در کشورهای درحال‌توسعه بوده و یک چارچوب گزارش پایداری هماهنگ را منتشر کرده است.

۲-۲- پیشینه پژوهش

تاکنون پژوهشی در رابطه با تدوین مدل گزارشگری سنجه‌های غیرمالی انجام نشده است. تمرکز پژوهش‌های داخلی و خارجی به‌صورت محدود و جداگانه روی برخی سنجه‌های غیرمالی انجام‌گرفته است که در ادامه به برخی اشاره شده است.

1 United Nations Global Contract

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

رویکرد کاپلان و نورتون (۱۹۹۲) شامل اندازه‌گیری کلیه عوامل مرتبط با دیدگاه مالی و سپس مشتریان، فرایندها و همچنین، تمرکز بر یادگیری و رشد می‌باشد. کارت ارزیابی متوازن ابزار قدرتمندی را برای ارتباط دادن نیت راهبردی و تحریک و تشویق عملکرد به‌سوی اهداف راهبردی سازمان با رویکرد آینده‌پژوهی فراهم می‌نمایند (ایتنر و لاکر[1]، ۱۹۹۵).

ونگ و کلایبورن[2] (۲۰۰۸)، در پژوهشی اذعان داشت که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اطلاعات مالی و شرایط غیرمالی نظیر اطلاعات کارکنان، حقوق و مزایای مدیران و هیئت‌مدیره و مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی را در تصمیم‌گیری خود دخیل می‌کنند؛ لذا افشاء اختیاری که در سطح بالایی در بسیاری از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های معتبر جهانی مورد تشویق قرارمی گیرد یک توسعه منطقی افشاء اطلاعات اساسی در صورت‌های مالی سالانه است که باید شامل انعکاس اطلاعات مربوط به واقعیت‌های اقتصادی یک واحد تجاری به شیوه معنادار، شفاف و قابل‌مقایسه باشد.

کورام و همکاران (۲۰۰۹) از اطلاعات مشتق شده از کارت امتیازی متوازن استفاده کرد و دریافت که افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی مانند رتبه‌بندی رضایت مشتری بر تخمین روند قیمت سهام آینده تأثیر می‌گذارد. این اثر به‌ویژه هنگامی شدید بود که اطلاعات به‌نوعی گزارش اطمینان را دریافت کرده بودند.

آدامز، فریز و سیمنت[3] (۲۰۱۱)، در بررسی تحولات ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی، استدلال می‌کنند که گزارش یکپارچه وسیله‌ای برای ارائه یک تصویر منسجم، متعادل و کامل‌تر از عملکرد شرکت است که با اهداف استراتژیک متمرکز شده است.

هونگ، شی و وانگ[4] (۲۰۱۵) رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR)، کارمندان، دولت، محیط‌زیست و دیدگاه‌های جامعه را با اعتمادبه‌نفس سرمایه‌گذار هنگامی‌که این افشای اطلاعات به‌طور داوطلبانه انجام می‌شد را مطالعه کردند و دریافتند که مداخلات سیاست‌گذاری برای مشاهده تأثیر جنبه‌های مالی و غیرمالی بر تصمیمات استفاده‌کنندگان مهم است.

کوئیزما[5] (۲۰۱۹) اذعان داشت که اولین گام‌ها برای گزارشگری غیرمالی به‌خصوص در دهه ۱۹۹۰ توسط شرکت‌های صنعتی برداشته شد، زیرا تمرکز زیادی بر روی مسائل زیست‌محیطی

1 Ittner & Larcker
2 Wang & Claiborne
3 Adams, Fries & Simnett
4 Hung, Shi & Wang
5 Kuisma

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

بود او ادعا می‌کند که گزارش زیست‌محیطی در فنلاند بیشتر به دلیل فشار مقامات و سازمان‌های مدنی ظاهر شده است.

اعتمادی و شهریاری (۱۳۷۵) به بررسی تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران پرداختند، نتایج نشان داد که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و گزارشان حسابداری مدیریت بر رفتار استفاده‌کنندگان (مدیران، سرمایه‌گذاران، کارکنان و اعتباردهندگان) تأثیر معناداری دارد.

ستایش و مهتری (۱۳۸۹) الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه تبیین نمودند، این الگو شامل اطلاعات مالی و غیرمالی است. اجزای اصلی الگوی گزارشگری آنان شامل کلیات مبانی نظری (اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، قیود و محدودیت‌ها، اجباری یا اختیاری بودن افشای اطلاعات، عناصر و ابعاد گزارش، شکل گزارش) می‌باشد.

انصاری، رحمانی یوشانلویی، دانیالی ده حوض و مردانی (۱۳۹۰) به بررسی تأثیر معیارهای مالی و غیرمالی ارزیابی عملکرد بر رضایت شغلی از دیدگاه کارکنان شرکت می‌پردازند، نتایج پژوهش مؤید این است که به‌کارگیری معیارهای مالی و غیرمالی ارزیابی عملکرد بر رضایت شغلی تأثیر می‌گذارد و اثرات معیارهای غیرمالی بر رضایت شغلی تفاوت چندانی با به‌کارگیری معیارهای نخواهد داشت.

همتی، سیرانی و عزیزالهی (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی رابطه مدل اولسن و سرمایه فکری باارزش بازار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران دریافتند سود باقیمانده محاسبه شده با مدل اولسن بهتر ارزش شرکت را تبیین می‌کند. علاوه بر این، مدل‌های تعیین‌کننده ارزش شرکت که متغیرهای سرمایه فکری به آن‌ها افزوده شده است نسبت به مدل‌هایی که این متغیرها را ندارد از قدرت تبیین نسبی بالاتری برخوردارند.

حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۲) به پژوهشی با عنوان بررسی مؤلفه‌ها و شاخص‌های بعد اجتماعی مسئولیت شرکت پرداختند. نتایج بررسی او نشان داد بااهمیت‌ترین نوع گزارشگری غیرمالی، گزارش شاخص‌های کسب‌وکار، کارمندان، مشتریان و مصرف‌کنندگان است.

تقی‌زاده و پوربی (۱۳۹۳) به ارزیابی تأثیر ساختار سرمایه‌بر سرمایه فکری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند نتایج نشان می‌دهد که بین نسبت بدهی‌های کوتاه‌مدت به جمع دارایی‌های سرمایه فکری رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد؛

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

همچنین بین نسبت حقوق صاحبان سهام به جمع دارایی‌ها و سرمایه فکری رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

حاجیان نژاد، پورحیدری و بهارمقدم (۱۳۹۴) به تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌دهد ازنظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل‌ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد هرچند برخلاف گزارشگری مالی، اهمیت گزارشگری غیرمالی برای مدافعان محیط‌زیست و دولت بیشتر از سایر افراد و گروه‌ها می‌باشد.

خدابنده لو، کرمی، تالانه (۱۳۹۶) به تدوین مدلی برای گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری به روش نظریه‌پردازی داده بنیان پرداختند. طبق نتایج تحقیق مکان مناسب ارائه ارزش سرمایه‌های انسانی در متن صورت‌های مالی (همانند دارایی‌های فیزیکی) بهترین شکل گزارشگری سرمایه انسانی است، لیکن به دلیل شرایط و محدودیت‌های حاضر این تحقیق یک رویکرد گام به گام حاوی راهبردهای مختلف را جهت گزارشگری سرمایه انسانی را پیشنهاد کرده است.

شمس زاده، زلقی و امینیان (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان آسیب‌شناسی الگوی کنونی تهیه صورت‌های مالی و ارائه مدل گزارشگری مالی بر مبنای فعالیت با نظرسنجی از خبرگان با استفاده از روش دلفی با تعیین فعالیت‌ها به‌عنوان مبنای اصلی تهیه صورت‌های مالی، مدل جدیدی به نام گزارشگری مالی بر مبنای فعالیت پیشنهاد داده‌اند که این مدل تا حدود بسیاری توانایی رفع نقدهای الگوی کنونی تهیه صورت‌های مالی فعلی را داشته است.

نیک‌بخت و کلهرنیا (۱۳۹۷) به تدوین مدلی برای گزارشگری سرمایه فکری در شرکت‌های دانش‌بنیان ایرانی بر اساس مصاحبه و تحلیل تم پرداختند. در این مدل گزارشگری سرمایه فکری بر مبنای ۲۳ معیار قابل‌سنجش به‌صورت کمی و کیفی مناسب به نظر رسیده است. مکان مناسب گزارشگری ارائه صورت سرمایه فکری در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره عنوان شده است. از پیامدهای گزارشگری سرمایه فکری کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و ابزار مدیریتی کاربردی مورد تأیید قرار گرفته است.

زینالی (۱۳۹۸) به بررسی نقش تعدیلی مالکیت مدیریتی بر رابطه‌ی بین عملکرد سرمایه فکری و ارز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است، نتایج نشان داد که بین عملکرد سرمایه فکری و ارزش شرکت یک رابطه مستقیم وجود دارد و همچنین

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

مالکیت مدیریتی تأثیر معکوس و معناداری بر رابطه بین عملکرد سرمایه فکری و ارزش شرکت دارد.

در این پژوهش به دنبال نارسایی گزارشگری مالی فعلی در عدم پوشش محرک‌های خلق ارزش در اقتصاد دانشی و شکاف بین گزارش دهی مالی و نیاز مخاطبان آن، از میان راهکارهای ارائه شده در پژوهش‌های دو دهه اخیر به شناسایی و گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران پرداخته شده است، با توجه به عدم وجود چارچوب کامل در خصوص نحوه شناسایی و گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران کوشیده شده است با تمرکز بر سنجه‌های غیرمالی اثرگذار بر تصمیمات سرمایه‌گذاری مدلی ارائه شود که بتواند این خلأ را پر کند.

۳- روش تحلیل داده‌ها

در پژوهش‌های کیفی می‌توان از روش‌های مختلفی همچون مطالعه موردی، طرح‌های روایتی، نظریهٔ داده بنیاد، روش تاریخی، قوم‌نگاری، پدیدارشناسی، اقدام پژوهی، تحلیل محتوا و تحلیل تم استفاده کرد (ازکیا، ۱۳۸۲).

نظر به اینکه هدف پژوهش حاضر تدوین مدل گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران می‌باشد و با مفاهیم ناشناخته و پنهان روبه‌رو هستیم و ازآنجاکه برای کشف ماهیت پنهان برخی متغیرها در درک و تبیین پدیده‌های پیچیده اجتماعی و توانایی تشریح عمیق پدیده‌ها از داده‌های کیفی نظیر داده‌های حاصل از مصاحبه، مشاهده مشارکتی، مستندات و پرسش‌نامه استفاده می‌شود، پژوهش حاضر نیز به لحاظ ماهیت داده‌ها از نوع کیفی است زیرا با داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش‌های کیفی شامل روش‌هایی می‌شوند که برای مطالعه پدیده‌ها در شکل طبیعی خودشان به کار گرفته می‌شوند، پژوهشگر هیچ فرضیهٔ از قبل تعیین شده‌ای در زمینه موضوع موردمطالعه در دست ندارد. در این‌گونه پژوهش‌ها، هدف پژوهشگر بررسی «کیفیت پدیده» موردمطالعه است نه کمیّت. پژوهش‌های کیفی به معانی، مفاهیم، تعاریف، علامات، استعارات، توضیحات و ویژگی‌های چیزها و موضوع‌های موردمطالعه، می‌پردازند. (نمازی، ۱۳۸۲).

تحلیل تم

روش اصلی تحلیل داده‌ها در این پژوهش تحلیل تم است. استفاده از مطالعه کیفی با روش تحلیل تم زمانی ضرورت می‌یابد که اطلاعات اندکی در مورد پدیده موردمطالعه وجود داشته باشد و یا اینکه در مطالعات و پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با موضوع موردنظر، فقدان یک چارچوب نظری که به صورتی جامع به تبیین موضوع بپردازد، مشهود است. داده‌های روش تحلیل تم می‌تواند متون یا مصاحبه باشد. رویکردهای کیفی، متنوع و پیچیده‌اند در این میان

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]

[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

تحلیل تم را می‌توان روشی دانست که از رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیری برای تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون و کلارک[1]، ۲۰۰۶). تحلیل تم روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای درون داده‌ها، هر تم دربردارنده چیزی با اهمیت درباره داده‌هاست که به سؤال پژوهش ارتباط دارد. برای تعیین اینکه چه چیزی در پژوهش تم محسوب می‌شود، قضاوت پژوهشگر ضروری است (تاجیک و کامران، ۱۳۹۴). به‌طورکلی، هیچ رویکرد خاصی برای شروع مطالعه در تحلیل تم وجود ندارد، بلکه پژوهشگر ابتدا باید الگوهای معنی و موضوعات مدنظر خود را از درون داده‌ها انتخاب کند، سپس با کدگذاری در مرحله اولیه و تکرار چندین باره روند کار بین مجموعه داده‌ها و خلاصه‌های کدگذاری شده، الگوهای مدنظر را شناسایی و تحلیل کند. تحلیل تم در ۶ مرحله به ترتیب ذکر شده انجام می‌شود: مرحله ۱. آشنایی با داده‌ها، مرحله ۲. ایجاد کدهای اولیه، مرحله ۳. جستجوی تم‌ها، مرحله ۴. بازبینی تم‌ها، مرحله ۵. تعریف و نام‌گذاری تم‌ها، مرحله ۶. تهیه گزارش.

ایجاد کدها: کدها عبارت‌اند از ویژگی‌ای از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) که برای تحلیل، جالب به نظر می‌رسند. کدها در کنار هم و در پیوند با هم تم‌ها را تشکیل می‌دهند. در پژوهش حاضر کدگذاری بر اساس حروف انگلیسی و اعداد به شرح زیر انجام شده است:

- مصاحبه‌های اکتشافی، علامت EI اختصاری از عبارت Exploratory Interview؛
- مصاحبه‌های اصلی؛ علامت MI اختصار از عبارت Main Interview.

هر واحد تحلیل (مصاحبه) از ۰۱ به بالا شماره‌گذاری شده است. کدهای موجود در هر واحد تحلیل از ۰۱ شروع می‌شود و به تعداد کدهای آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزوده می‌شود؛ بنابراین هر کد از سه جز تشکیل می‌شود: جز اول علامت اختصاری انگلیسی، جز دوم (دو رقم دوم) شماره واحد تحلیل و جز سوم (دو رقم سوم) شماره کد مربوط به واحد تحلیل مدنظر (کرمی و تاجیک، ۱۳۹۴).

گردآوری داده‌ها

با توجه به انتخاب روش تحلیل تم، داده‌های این پژوهش از سه طریق زیر جمع‌آوری‌شده است:

۱- بررسی متن‌ها: در ابتدا تعدادی از متن‌های مهم مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب و مرور شد تا مطالبی از آن‌ها استخراج شود که بتواند راهنمای هدایت پژوهش در گام‌های بعدی شود. از این متون در بخش مبانی نظری پژوهش و یافتن سرنخ‌هایی جهت مصاحبه استفاده است.

1 Braun & Clarke

۲- مصاحبه: در مجموع ۲۱ مصاحبه و در دو مرحله صورت گرفت. در مرحله اول پژوهشگر با انتخاب هدفمند دو نفر متخصص در حیطه موضوع پژوهش، به مصاحبه اکتشافی برای دستیابی به سرنخ‌هایی جهت ادامه پژوهش پرداخت. مصاحبه‌های اکتشافی که به‌صورت حضوری بود و متن آن ضبط شد، از EI01 تا EI02 شماره‌گذاری شدند. در مرحله دوم ۱۹ مصاحبه اصلی انجام شد. مصاحبه‌های اصلی از MI03 تا MI21 مصاحبه‌های انجام شده (اکتشافی و اصلی) از نوع نیمه ساختاریافته بودند. این روش با انعطاف‌پذیری به تنظیم سؤال‌ها بر اساس پاسخ‌های آزمودنی می‌پردازد (بازرگان هرندی،۱۳۸۴).

جامعه آماری پژوهش، اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری رشته حسابداری می‌باشد. با وجود روش‌های مختلف نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی مانند نمونه‌گیری همگن، ناهمگن، سهمیه‌ای و غیره در این راستا، نمونه آماری با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه انتخاب شده است. در واقع در این روش از شرکت‌کنندگان اولیه خواسته می‌شود تا افراد همسان خود را به پژوهشگر ارجاع دهند و بیشترین کاربرد را زمانی دارد که شرکت‌کنندگان به‌سختی در دسترس باشند. قاعده کلی در پژوهش‌های کیفی این است که به گردآوری داده‌ها سازمانی که مقوله‌ها اشباع شوند باید ادامه یابد. اشباع نظری یعنی تا زمانی که داده جدیدی به دست نیاید و مناسبات میان مقوله‌ها به‌خوبی مشخص شده باشد (استاروس و کوربین به نقل از ترجمه افشار، ۱۳۹۲). این پژوهش بر اساس اشباع نظری با ۲۱ مصاحبه به انجام رسیده است.

۳- پرسش‌نامه: به‌منظور سنجش و راستی‌آزمایی مدل برآمده از پژوهش نیز پرسش‌نامه‌ای در قالب ۲۸ سؤال طراحی و در اختیار صاحب‌نظران جدید قرار گرفت. پرسش‌نامه مذکور در مقیاس پنج‌تایی لیکرت، میزان موافقت یا مخالفت پاسخ‌دهنده را با هر یک از گزاره‌های مربوط به اجزای مدل به‌دست‌آمده از پژوهش از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم، ارزیابی می‌کند. آزمون دوجمله‌ای میزان موافقت متخصصان با مدل کیفی حاصله از پژوهش را می‌سنجد. ازآنجاکه چارچوبی کامل برای جامعه از طریق نمونه‌گیری تصادفی امکان‌پذیر نبود، از نمونه قضاوتی و یا در دسترس و یا هدفمند استفاده شده است. برای جمع‌آوری پرسش‌نامه، بیش از ۱۲۰ پرسش‌نامه برای صاحبنظران دیگری غیر از مصاحبه‌شوندگان که آنان نیز طبق جامعه آماری تحقیق، هیئت‌علمی، دارای مدرک تحصیلی دکتری حسابداری و یا دانشجوی دکتری این رشته بودند ارسال شد که ۸۴ پرسش‌نامه تکمیل شده دریافت گردید.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]

[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱ - تجزیه‌وتحلیل بر اساس روش تحلیل تم

برای یافتن تم‌ها، ابتدا داده‌های کیفی حاصل مصاحبه‌ها کدگذاری و دسته‌بندی‌شده‌اند، سپس تم‌های حاصل از داده‌ها تعیین و نام‌گذاری شدند. دسته‌بندی کدها در نهایت منجر به ۴ تم اصلی شده است. این ۴ تم خود مجموعاً شامل ۱۰ تم فرعی است که ۲ مورد از این تم‌های فرعی هریک دارای ۲ دسته مفهومی هستند. تم‌های اصلی شامل موارد زیر می‌باشد:

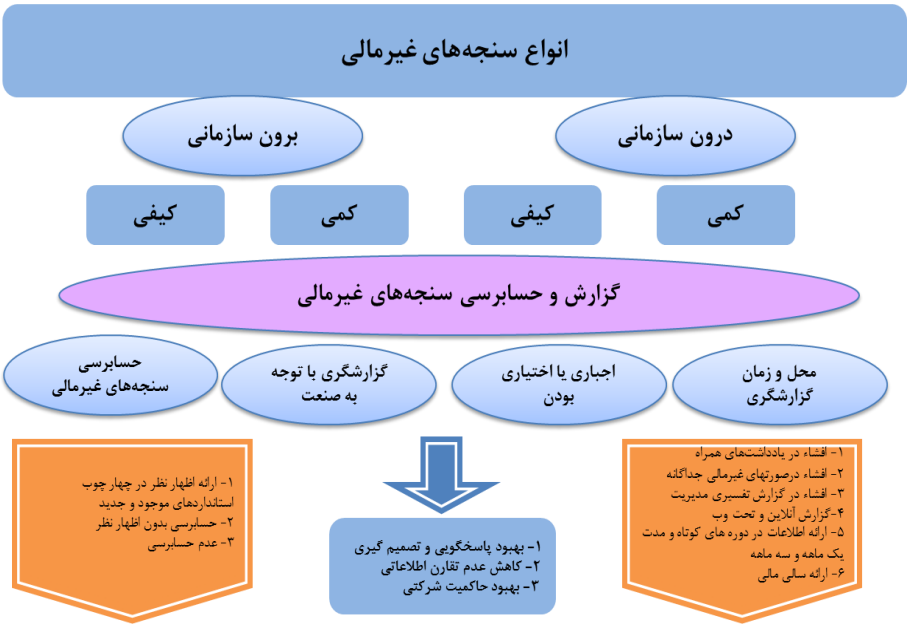
تم اصلی اول: کلیات: تم کلیات با موضوع گزارشگری وضعیت فعلی گزارشگری مالی، ضرورت اهمیت سنجه‌های غیرمالی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری سنجه‌های غیرمالی را بیان می‌کند و به سه تم فرعی (وضعیت فعلی گزارشگری مالی، ضرورت و اهمیت سنجه‌های غیرمالی، عوامل مؤثر در به‌کارگیری سنجه‌های غیرمالی) تقسیم می‌شود.

تم اصلی دوم: انواع سنجه‌های غیرمالی: تم اصلی دوم به طبقه‌بندی سنجه‌های غیرمالی می‌پردازد، در این طبقه‌بندی سنجه‌های غیرمالی می‌توانند منشأ درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی داشته باشند که خود این تم‌های فرعی به دو تم کمی و کیفی تقسیم می‌شود. تقسیم‌بندی شامل (سنجه‌های درون‌سازمانی و کمی، سنجه‌های غیرمالی دون سازمانی و کیفی، سنجه‌های غیرمالی برون‌سازمانی و کمی، سنجه‌های غیرمالی برون‌سازمانی و کیفی) می‌باشد. در مقاله ارسالی به مجله دیگر با عنوان شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیل تم، سنجه‌های غیرمالی همراه با جداول تحلیل تم مربوط به آن آمده که هنوز چاپ نشده است.

تم اصلی سوم: گزارشگری و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی: در این تم به شیوه گزارشگری و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی پرداخته می‌شود که به چهار تم فرعی شامل محل و زمان گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، اجباری یا اختیاری بودن سنجه‌های غیرمالی، صنعت و **حسابرسی سنجه‌های غیرمالی تقسیم می‌شود.**

تم اصلی چهارم: پیامدهای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی: پیامدها به‌عنوان آخرین تم اصلی مطرح شده است که به تم فرعی فواید گزارشگری سنجه‌های غیرمالی می‌پردازد.

در ادامه پس از شناسایی سنجه‌های غیرمالی، مدلی جهت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران تدوین شده است که در شکل (۱) آورده شده است.



شکل (۱). مدل کیفی گزارشگری سنجه‌های غیرمالی

۴-۲ - اعتبارسنجی مدل

جهت سنجش موافقت متخصصان (صاحب‌نظران) با مدل کیفی پیشنهاد شده این پژوهش، پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر ۲۸ سؤال بر مبنای اجزا و تم‌های نهایی مدل کیفی برحسب تم‌های اصلی پژوهش شامل وضعیت گزارشگری مالی فعلی، انواع سنجه‌های غیرمالی، حسابرسی و مکان، زمان گزارشگری و پیامدهای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی (شکل ۱) تدوین شد. ازآنجاکه در ساخت پرسش‌نامه از نظرات دو تن از خبرگان استفاده گردید، روایی لازم تضمین شده است. آماره آلفای کرونباخ برای کل پرسش‌نامه ۰/۷۵۹ به‌دست‌آمده که نشان می‌دهد پرسش‌نامه از پایایی لازم نیز برخوردار است.

سپس پرسش‌نامه برای ۱۲۰ نفر از خبرگان ارسال گردید که تعداد ۸۴ پرسش‌نامه تکمیل شده دریافت شد. داده‌های حاصل از پرسش‌نامه‌های تکمیل شده، پس از جمع‌آوری و استخراج با استفاده از نرم‌افزار آماری (اس.پی.اس.اس[1]) تجزیه‌وتحلیل شدند.

1 SPSS

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

برای آزمون نتایج حاصل از پرسش‌نامه ابتدا نرمال بودن توزیع امتیازات به‌دست‌آمده برای هر پرسش بررسی شد. نتایج این بررسی بر مبنای آزمون کولموگروف - اسمیرنوف حکایت از آن دارد که توزیع امتیازات نرمال نیست. در چنین شرایطی استفاده از آزمون ناپارامتریک دوجمله‌ای برای تحلیل نتایج مناسب است که نتایج آن در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول (۱). آزمون دوجمله‌ای (مقایسه مقادیر با عدد ثابت)

سؤال	موضوع	فراوانی پاسخ‌های موافق	فراوانی پاسخ‌های ممتنع و غیر موافق	P.Value	نتیجه و تفسیر آزمون
۱	ضرورت پژوهش در زمینه گزارشگری سنجه‌های غیرمالی	۷۴	۱۰	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲	سطح مناسب پاسخگویی صورت‌های مالی فعلی	۳۹	۴۲	۰/۴۱۲	عدم رد فرض صفر، عدم موافقت
۳	عدم انعکاس دارایی‌های نامشهود در گزارشگری فعلی	۵۹	۲۵	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۴	وجود تفاوت ارزش دفتری و ارزش بازار	۷۲	۹	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۵	ضرورت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی	۷۵	۹	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۶	عصر دانش و لزوم تغیر در گزارشگری	۷۲	۱۱	۰.۰۰۰	رد فرض صفر، موافق
۷	گزارشگری فعلی عدم پوشش همه‌جانبه دارایی‌های خالق ارزش	۵۸	۲۶	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۸	وجود تقارن اطلاعاتی با ورود به عصر دانش	۷۱	۱۲	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۹	الزام زیرساخت گزارشگری سنجه‌های غیر	۷۷	۶	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۰	تأثیر نوع صنعت بر گزارشگری	۷۳	۱۰	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۱	شفافیت در گزارش سنجه‌های غیرمالی و مالی	۷۳	۱۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۲	دسته‌بندی سنجه‌های سرمایه فکری و دارایی نامشهود در گزارشگری سنجه‌های غیرمالی	۵۶	۲۷	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۳	تفکیک سنجه‌ها به درون‌سازمانی و برون‌سازمانی	۶۴	۲۰	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۴	گزارشگری صورت کمی و کیفی	۶۸	۱۴	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۵	تعداد سال‌های فعالیت و تعداد کارمندان سنجه‌های غیرمالی کمی	۷۰	۱۴	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۶	عدم افشاء در یادداشت‌های همراه	۷۷	۵	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۷	ساختار کنترل داخلی و هیئت‌مدیره، استراتژی‌های	۶۱	۲۲	۰/۰۰۰	رد فرض

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

	مدیریت کیفی و غیرمالی درون‌سازمانی				صفر، موافقت
۱۸	ارتباطات سیاسی، شبکه حمل‌ونقل و عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای از سنجه کیفی و برون‌سازمانی	۶۹	۱۴	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۱۹	سنجه غیرمالی کمی: عمر تجهیزات، زمان و سرعت تولید، رشد و رکود فروش	۷۰	۱۴	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۰	میزان حمایت سرمایه‌گذاران نهادی و حقوقی، میزان و درصد مشتریان وفادار در گزارشگری سنجه‌های غیرمالی	۷۱	۱۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۱	گزارشگری مالی و غیرمالی آنلاین و تحت وب	۶۲	۲۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۲	تدوین استانداردهای حسابرسی در گزارشگری سنجه‌های غیرمالی	۶۵	۱۷	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۳	شفافیت در گزارش سنجه‌های غیرمالی و مالی	۷۱	۱۳	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۴	سنجه‌های کیفی برون‌سازمانی: ایجاد برند و سازگار تضمین نیروی کار، رفتار با مشتری	۷۵	۷	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۵	ضمانت اجرایی و بی‌نظمی اطلاعات	۲۷	۵۷	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۶	اجباری بودن گزارشگری و افشای ناقص	۳۶	۴۷	/۲۷۲	عدم رد فرض صفر، عدم موافقت
۲۷	عدم لزوم صورت جدید و جداگانه در گزارشگری سنجه‌های غیرمالی	۶۳	۲۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت
۲۸	کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود حاکمیت شرکتی پیامد گزارشگری غیرمالی	۵۸	۲۴	۰/۰۰۰	رد فرض صفر، موافقت

همان‌طور که از نتایج جدول فوق برمی‌آید، در مورد سؤالات ۲ و ۲۶ توافق نظر کارشناسان در مورد موافقت با اهمیت این گویه وجود نداشته است. سؤال ۲ پرسش‌نامه فوق که حاکی از سطح مناسب پاسخگویی صورت‌های مالی بود، موردتوافق پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه قرار نگرفت و این به آن معناست که آن‌ها سطح پاسخگویی گزارشگری مالی فعلی را مناسب نمی‌دانستند. سؤال ۲۶ هم موردتوافق نظر پاسخ‌دهندگان قرار نگرفت یعنی پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه با اینکه افشای اجباری گزارشگری سنجه‌های غیرمالی می‌تواند منجر به افشای ناقص آن‌ها شود مخالف بودند، ازاین‌رو به اجباری بودن گزارشگری اعتقاد داشتند.

۵- نتیجه‌گیری

با استفاده از نظرات خبرگان مربوطه و از طریق روش کیفی و انجام مصاحبه نیمه ساختاریافته مدلی برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی تدوین گردید. پس از انجام مصاحبه‌ها و تجزیه‌وتحلیل داده‌های حاصل از آن، مدل کیفی پژوهش (شکل ۱) به دست آمد. در ادامه به توضیح مختصری در خصوص یافته‌های پژوهش با توجه به مدل به‌دست‌آمده می‌پردازیم.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

نیاز و ضرورت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی: مصاحبه‌شوندگان با توجه به تغییر نیاز استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان در عصر تجارت جدید، ناکارا بودن بازار سرمایه، عدم تقارن اطلاعاتی بین سهام‌داران عمده و خرد و میزان افزایش نرخ تورم در کشور به نارسایی گزارشگری مالی فعلی و نیاز به گزارشگری سنجه‌های غیرمالی اشاره داشتند. عواملی مانند میزان شناخت و دانش سرمایه‌گذاران، سطح تخصص استفاده‌کنندگان، نوع صنعت، هزینه و منفعت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی از مواردی بوده است که صاحب‌نظران آنان را مؤثر بر گزارشگری دانسته‌اند. موارد فوق موردتوافق پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه نیز قرار گرفت.

شکل گزارشگری سنجه‌های غیرمالی: با در نظرگیری توازن بین مربوط بودن و قابلیت اتکا اطلاعات در رابطه با چارچوب گزارشگری نیز این‌گونه عنوان شده گزارشگری سنجه‌های غیرمالی بایستی به‌صورت کمی - کیفی باشد. در واقع آنان به اینکه گزارشگری کاملاً کیفی یا کاملاً کمی باشد اشاره نداشتند. گروه‌بندی سنجه‌ها به درون‌سازمانی و برون‌سازمانی موردتوافق قرار گرفت.

سنجه‌های غیرمالی:

سنجه‌های غیرمالی درون‌سازمانی و کمی: ۱- سرمایه انسانی (تعداد، حقوق آموزش و چرخش پرسنل)، ۲- میزان کهنگی یا خرابی موجودی کالا، تاریخ تولید و انقضا اجناس موجود در انبار، ۳- زمان و سرعت تولید محصولات، ۴- میزان رشد و رکود فروش در محصولات آینده، ۵- عمر تجهیزات، میزان استفاده از تکنولوژی روز در تولیدات، ۶- دارایی‌های نامشهود (حق کپی‌رایت و حق اختراع)، ۷- میزان استفاده فناوری و تکنولوژی‌های روز.

سنجه‌های غیرمالی درون‌سازمانی و کیفی: ۸- سرمایه انسانی (مهارت، نوآوری، دانش، خلاقیت، اخلاق و تجربه)، ۹- سرمایه ساختاری ساختار کنترل داخلی و ساختار و استقلال هیئت‌مدیره و ساختار حسابرسی شرکت، ۱۰- استراتژی‌های مدیریت، راهبردها و چشم‌اندازهای آتی، ۱۱- برنامه‌ها، اهداف (پژوهش و توسعه، برند)، ۱۲- دانش سرمایه‌گذاری فناوری اطلاعات در ایجاد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات شامل رایانه‌ها، شبکه‌ها، بانک اطلاعاتی، ۱۳- بیان ریسک‌های موجود.

سنجه‌های غیرمالی برون‌سازمانی و کمی: ۱۴- توان بازپرداخت مطالبات مشتریان قدیم و جدید، ۱۵- دوره وصول مطالبات از مشتریان و تعداد مشتریان عمده و خرد شرکت، ۱۶- مسائل زیست‌محیطی سهم کربن و گازهای گلخانه‌ای از تولید محصول و جرائم، ۱۷- میزان حمایت سرمایه‌گذاران نهادی و حقوقی از شرکت، ۱۸- میزان و درصد مشتریان وفادار و تعداد

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

قراردادهای فروش، ۱۹- مقایسه عملکرد شرکت با سایر رقبا بر اساس میزان فروش، ۲۰- میزان استفاده فناوری و تکنولوژی‌های روز (هزینه، درآمد).

سنجه‌های غیرمالی برون‌سازمانی و کیفی: ۲۱- ارتباطات و حمایت‌های سیاسی دولتی، ۲۲- عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و گواهینامه حرفه‌ای کیفیت محصولات استاندارد، ۲۳- روش و قدرت بازاریابی و استراتژی‌های تبلیغات، ایجاد برند، ۲۴- نحوه شبکه توزیع و حمل‌ونقل محصولات شرکت، ۲۵- سرمایه انسانی (سازوکار تضمین نیروی کار و متخصص از بیرون شرکت، رفتار با مشتری)، ۲۶- سرمایه مشتری (رضایتمندی، ارتباطات، پاسخگویی، گارانتی)، ۲۷- سرمایه ارتباطی (رقبا، شرکای تجاری).

گزارشگری و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی: ارائه صورت جداگانه، مکمل گزارش‌های مالی در یادداشت‌های همراه و مکمل در گزارش تفسیری مدیریت موردنظر مصاحبه‌شوندگان بود که در آخر بر اساس پاسخ تکمیل‌کنندگان پرسش‌نامه، صورت مکمل در گزارش تفسیری مدیریت به‌عنوان مکان مناسب گزارشگری سنجه‌های غیرمالی مورد تأکید قرار گرفت، اجباری شدن این نوع گزارشگری مورد تأیید قرار گرفت، همچنین بر تدوین استانداردهای حسابرسی جهت بررسی و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی تأکید شد.

پیامدها: پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه بهبود پاسخگویی، بهبود حاکمیت شرکتی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را نتیجه استفاده از مدل کیفی به‌دست‌آمده دانستند که می‌تواند به تصمیم‌گیرندگان در برنامه‌های آینده سرمایه‌گذاری کمک شایانی نماید.

پژوهش‌های داخلی و خارجی تنها به بررسی گزارشگری برخی سنجه‌های غیرمالی پرداخته‌اند و تاکنون مدلی جامع که دربرگیرنده بخش بزرگی از سنجه‌های غیرمالی باشد، برای گزارشگری تدوین نشده است. برخی از سنجه‌های غیرمالی شناسایی شده در این پژوهش مانند سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه ارتباطی و زیست‌محیطی و همچنین پیامدهای پژوهش با یافته‌های اعتمادی و شهریاری (۱۳۷۵)، حاجیان نژاد و همکاران (۱۳۹۴)، خدابنده لو و همکاران (۱۳۹۶)، نیک‌بخت و کلهر نیا (۱۳۹۷)، ونگ و کلایبورن (۲۰۰۸)، هونگ و همکاران (۲۰۱۵) سازگاری دارد. نتایج پژوهش از لحاظ مکان گزارشگری با نتایج خدابنده لو و همکاران (۱۳۹۶)، نیک‌بخت و کلهر نیا (۱۳۹۷) تا حدودی متفاوت است.

۱-۵- پیشنهادات و محدودیت‌های پژوهش

از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱) ازآنجایی‌که پژوهش‌های کیفی، پدیده موردمطالعه را در بستری خاص بررسی می‌کنند، امکان تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش محدود به بستر خاص بوده و لازم است با

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

احتیاط صورت گیرد. با توجه به محدودیت ذاتی پرسش‌نامه، لازم است یافته‌های آماری بخش کمی پژوهش با احتیاط تعمیم یابد.

۲) پیشنهادهای پژوهش بدین شرح است الف) اجرایی کردن مدل پژوهش حاضر برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در نمونه‌ای از شرکت‌های داوطلب و بررسی هزینه منفعت مدل و قابلیت اجرایی آن در شرکت‌های نمونه انتخاب شده، ب) آموزش مباحث غیرمالی و کیفی اعم از استانداردها، شاخص‌های اندازه‌گیری در کنار بحث‌های مالی در مقاطع دانشگاهی و آموزش عالی در رشته حسابداری، ج) الزامی کردن ارائه صورت‌های سنجه‌های غیرمالی برای شرکت‌ها توسط نهادهای قانون‌گذار، د) اقدام کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، به بررسی و تدوین استانداردهایی جهت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی

۶- منابع

وازکیا، مصطفی؛ و علیرضا دربان آستانه. (۱۳۸۲). **روش‌های کاربردی پژوهش**. جلد اول. انتشارات کیهان. چاپ اول

اعتمادی، حسین؛ و محمدرضا شهریاری. (۱۳۷۵). بررسی تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** (۵): ۷۰-۵۵.

افشار، ابراهیم. (۱۳۹۲). **مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای**، ترجمه، نشر نی.

انصاری، منوچهر؛ حسین رحمانی یوشانلویی؛ محمود دانیالی ده حوض و ایوب مردانی. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر معیارهای مالی و غیرمالی ارزیابی عملکرد بر رضایت شغلی از دیدگاه کارکنان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۱۸(۶۳): ۲۰- ۱.

بازرگان هرندی، عباس. (۱۳۸۴). ضرورت توجه به دیدگاه‌های فلسفی زیر بنایی معرفت‌شناسی در علوم انسانی برای انتخاب روش تحقیق، **علوم تربیتی** (۱۳۸۴): ۵۰-۳۸.

تاجیک، کامران. (۱۳۹۳). **پایان‌نامه‌ی دکترا برای رشته‌ی حسابداری**. به راهنمایی غلامرضا کرمی. دانشگاه تهران.

تالانه، عبدالرضا (۱۳۸۴). **مجموعه مقالات عبدالرضا تالانه**، نارسایی گزارشگری سنتی و فاصله آن با گزارش دهی نوین تهران، انتشارات کیومرث، چاپ اول.

تقی‌زاده، هوشنگ؛ و میر وحید پوروربی. (۱۳۹۳)، ارزیابی تأثیر ساختار سرمایه‌بر سرمایه فکری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **فصلنامه حسابداری مالی** (۲۲): ۱۳۴ -۱۵۰.

حاجیان نژاد، امین؛ امید پورحیدری و مهدی بهارمقدم. (۱۳۹۴). بررسی مشابهت‌ها، میان چارچوب قابل‌ارائه برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها و چارچوب مفهومی حسابداری، **دانش حسابداری مالی** ۳۲(۲): ۲-۷.

حساس یگانه، یحیی؛ و قدرت اله برزگر. (۱۳۹۲). ارائه‌ی مؤلفه‌ها و شاخص‌های بُعد اجتماعی مسئولیت شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران، **مجله علمی پژوهشی مطالعات توسعه اجتماعمی فرهنگی** ۲(۱): ۳۳۴- ۲۰۹.

خدابنده لو، مهدی؛ غلامرضا کرمی و عبدالرضا تالانه. (۱۳۹۶). تدوین مدل گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری. **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۶(۲۳): ۷۸-۶۳.

رضایی، فرزین؛ و سامانه صادق نژاد هزاره. (۱۳۹۷). بررسی نقش کیفیت گزارشگری مالی در کاهش تضاد بین تصمیمات سرمایه‌گذاری و سیاست تقسیم سود. **پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی** ۱۰(۳۷): ۴۰-۲۱.

زینالی، علیرضا. (۱۳۹۸). بررسی نقش تعدیلی مالکیت مدیریتی بر رابطهٔ بین عملکرد سرمایه فکری و ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت** ۹(۲): ۶۰-۴۵.

ستایش، محمدحسین؛ و زینب مهتری. (۱۳۹۸)، الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه، **مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز** ۱۱(۱): ۱۳۷-۱۰۱.

شمس زاده، باقر؛ حسن زلفی و حامد امینیان. (۱۳۹۶)، آسیب‌شناسی الگوی کنونی تهیه صورت‌های مالی و ارائه مدل گزارشگری مالی بر مبنای فعالیت، **فصلنامه حسابداری مالی** ۹(۳۶): ۱۲۶-۱۵۹.

نمازی، محمد. (۱۳۸۲). نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی. **مجله جغرافیا و توسعه** ۱(۱): ۶۳-۷۸.

نیک‌بخت، محمدرضا؛ حمید کلهرنیا. (۱۳۹۷). تدوین مدل گزارشگری سرمایه فکری در شرکت‌های دانش‌بنیان ایرانی. **فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری** ۴(۷): ۳۰۷-۲۷۱.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

همتی، حسن؛ محمد سیرانی و بهمن عزیزالهی. (۱۳۹۰)، بررسی رابطه مدل اولین و سرمایه فکری باارزش بازار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، **فصلنامه حسابداری مالی** ۱۲: ۱۲۶-۱۵۹.

Adams, A., S. Fries & R. Simnett. (2011) .The journey towards ntegrative reporting. **Accoun-tant's Digest** (May): Issue 558.

AICPA Special Committee on Financial Reporting. (1994). **Improving Business Reporting-A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors**. Jersey City, NJ: AICPA Special Committee on Financial Reporting.

American Institute of Certified Public Accountants. (1994). **Special Committee on Financial Reporting**, Improving business reporting- a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors; Jenkins Report (1994). AICPA Committees. 102. https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/102.

Bollen, A. (2004). **The rise and rise of non-financial reporting: How to use research to measure your reputation**. MORI, London, Available at http://www.ipsos-mori.com/publications/ahb/rise-and-rise.pd.

Braun, V., & V. Clarke. (2006). Using thematic analysis in psychology. **Qualitativeresearch in psychology** 3(2): 77-101.

Cavicchio, C. (2005). **Corporate responsibility reporting**: More than ―Feel-Good‖ PR? Philanthropy

Cohen, J., L. Holder-Webb, L. Nath & D. Wood. (2011). Retail investors' perceptions of the de-cision-usefulness of economic performance, governance and corporate social responsibil-ity disclosures. **Behavioral Research in Accounting** 23 (1): 109-129.

Coram, P.J., G.S. Monroe & D.R. Woodliff. (2004). The value of ssurance on voluntary non-financial disclosures: An experimental evaluation. Auditing: **A Journal of Practice and Theory** 3: 137-151

Eccles, R., R.H. Herz, E.M. Keegan & D. Phillips. (2001**). The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game**. New York: John Wiley and Sons.

Eccles, R., I. Ioannou & G. Serafeim. (2012**). The Impact of a Corporate Culture of ustainability on Corporate Behavior and Performance.** Harvard Business School Working Edvinsson, L. IC21- 21– Reflections from

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

European Commission. (2014). Directive 2014/95/eu of the uropeanParliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU asregards **disclosure of non-financial and diversity information bycertain large undertakings and groups**, Retrieved from EUR-Lexwebsitehttp://eur-lex.europa.eu/legal content/EN/ALL/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1430238231690

FABS. (2001). **Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy**.

FRC. (2012). **Thinking about Disclosures in a Broader Context**, aRoadmap for Disclosure Framework, London, England, Retrieved fromThe Financial Reporting CouncilLimitedwebsite: https://www.frc.org.uk/getattachment/99bc28b2-c49c-4554-b129-9a6164ba78dd/Thinking-about-disclosures-in-a-broader-contex.aspx.

Global Reporting Initiative (GRI). (2002). **Sustainability Reporting Guidelines**. Available www.globalreporting.org.Global Reporting Initiative (GRI).

Global Reporting Initiative (GRI). (2007). **Who we are**. http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/. Accessed 3 April 2007

Gordon Institute of Business Science, (GIBS). (2006). **Excellence in corporate financial reporting: The bottom line is telling it like it is**. The Gibs Review (4). Available www.gibsreview.co.za

GRI mining and metals sector supplement: Pilot Version 1.0. an abridged version of the GRI. (2002). **Sustainability Reporting Guidelines.**

Hung, C., Shi, J., and Wang, Y. (2015) Mandatory CSR Disclosureand Information Asymmetry: **Evidence from a Quasi-turalExperiment in China,** The Asian Finance Conference 2013, TheSecond Symposium on China's Financial Markets and The 13thAnnual Strategy and Business Environment Conference at UT Austin

International Accounting Standards Board (IASB). (2005). **IASB publishes discussion paper on Management Commentary**. http://www.iasb.org/News /Press+Releases Archive/2005/IASB+publishes+DiscussionPaper+on+Management +Commentary.htm. Accessed 2 April 2007.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]

Ittner, C.D., & D.F. Larcker. (1995). Total Quality Management and the Choice of Information and Reward Systems**. Journal of Accounting Research** 1-34.

Kang, H., & S.J. Gray. (2011). The Content of Voluntary Intangible Asset Disclosures: Evidence from Emerging Market Companies**Journal of International Accounting Research** 10(1): 109-125

Kaplan, R., & P. Norton. (2001). **The Strategy Focused Organization: How Balance Scorecard Companies Thrive in the NewBusiness Environments**, Boston: **Harvard business school press.**

Kuisma, M. (2019). **Personal communication**. March 19.

Lev, B., & P. Zarowin. (1999). The boundaries of financial reporting and how to extend them**. Journal of Accounting Research** (37): 353-383.

Moody-Struart, M. (2003). **A task for Davos: The measure of a good company. International Herald Tribune**. http://www.iht.com/articles/2003/01/25/edmark_ed3__0.php.Accessed 19 April 2007.

Narayanan, V.K., G.E. Pincus, K.M. Kelm & D.M. Lander. (2000). The influence of volunta-rily disclosed qualitative information. **Strategic Management Journal** (21): 707-722

The Economist. (2004). **Are company reports on their social and environmental impact any use?** The Economist 4 November 2004.

United Nations Global Compact. (2006). **What is the Global Compact?**http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/index.html. Accessed 3 April 2007

Valletta, R.M. (2005). **Clear as glass: Transparent financial reporting: If your financial statements aren‘t transparent; you may be setting your organization up for scrutiny**. Healthcare Financial Management.http://findarticles.com/p/articles/mi_m3257/is_8_59/ai_n14920116.

Wang, K.O.S., & C. Claiborne. (2008).Determinants and Consequences of Voluntary Disclosure in an Emerging Market: Evidence from China, **Journal of International Accounting. Auditing and taxation** 17(1): 14-30

West-Jones, N. (2007). **How GE became a good corporate citizen and how you can too. Philanthropy**. http://www.onphilanthropy.com/site/News2?page=NewsArticle&id=7025. Accessed 19 April 2007.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.5.0]

[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.31]