

مجله حسابداری سلامت، سال پنجم، شماره دوم، پیاپی ۱۶، پاییز و زمستان ۱۳۹۵، صص ۲۸-۴۶.

بررسی سطح توسعه گزارشگری مالی زیست محیطی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

علی خوزین^۱، دکتر قدرت الله طالب نیا^{۲*}، دکتر منصور گرکز^۳ و دکتر بهمن بنی مهد^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۱/۱۳ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۵/۱۲/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۳۰

چکیده

مقدمه: در چارچوب اصول نظریه ذینفعان، گزارشگری زیست محیطی به عنوان یک منبع مزیت رقابتی در سال های اخیر مورد توجه قرار گرفته است. هدف این پژوهش سنجش سطح گزارشگری مالی زیست محیطی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر در حوزه پژوهش های اثباتی و شبه تجربی و از لحاظ نتیجه از نوع کاربردی و به دنبال توصیف وضعیت موجود است. داده های پژوهش برای اندازه گیری سطح افشا مبتنی بر گزارشگری زیست محیطی از طریق تحلیل محتوای گزارش های فعالیت هیئت مدیره ۱۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۹۳-۱۳۸۷ با استفاده از کارت امتیازدهی گزارشگری زیست محیطی مؤسسه دلویتی استخراج و از آزمون t برای بررسی فرضیه پژوهش استفاده شده است.

یافته ها: یافته های پژوهش نشان داد که در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، افشا مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری زیست محیطی رعایت نشده است. هر چند در بازه زمانی مورد بررسی سطح گزارشگری زیست محیطی اندکی ارتقاء یافته اما همچنان با سطح مطلوب فاصله بسیار زیادی دارد.

نتیجه گیری: در حال حاضر شرکت ها توجه کافی به افشا اطلاعات در مورد محیط زیست و در نظر گرفتن منافع گروه های مختلف ذینفع در سطح عملیاتی ندارند. بنابراین، تغییر در استانداردهای حسابداری مالی ایران به منظور لحاظ کردن الزامات گزارشگری زیست محیطی پیشنهاد می شود.

واژه های کلیدی: توسعه پایدار، ذینفعان، گزارشگری زیست محیطی، محیط زیست.

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

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

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: talebnia@srbiau.ac.ir

مقدمه

جهانی بکار می‌رود که در آن نظام‌های انسانی و طبیعت به طور متعادل و هماهنگ بتوانند تا آینده‌ای دور به حیات خود ادامه دهند. بنابراین، «پایداری» عبارت از مجموعه پایدار و قابل حفاظت که نیاز به بقاء و تداوم داشته و شامل کیفیت زندگی انسان‌ها، بهداشت عمومی، کانون‌های کسب و کار، سیمای زمین، محیط‌زیست، کیفیت‌های بصری، عناصر ساختار طبیعی و اکولوژیکی می‌شود (۳). در این راستا، بعضی از اقتصاددانان با دید انتقادی به بررسی نظام‌های تولید صنعتی پرداخته و چنین استنتاج کرده‌اند که رشد زیاد اقتصادی بدون توجه به جنبه‌های زیست‌محیطی غیرممکن است. برخی دیگر پایداری را به معنای استفاده متوازن از انرژی و مواد در یک ناحیه می‌دانند به طوری که آن ناحیه بتواند به طور مداوم از طریق فرایندهای طبیعی مانند فتوسنتز، تجزیه بیولوژیکی و فرایندهای بیوشیمیایی از حیات و طبیعت حمایت و پیوسته این مواد و انرژی‌ها را عرضه کند (۴). به هر حال بر اساس نظریه ذینفعان، حفاظت از محیط‌زیست نه تنها برای نسل‌های فعلی و آینده حایز اهمیت است بلکه به دلیل ارزش ذاتی آن برای خود سازمان و سازمان‌های مشابه نیز اهمیت دارد (۵).

گزارشگری زیست‌محیطی با پژوهش‌های «گری» در اوایل سال ۱۹۹۰ میلادی و نیز به واسطه انتشار رهنمودهای گزارشگری توسعه پایدار در اجلاس جهانی توسعه پایدار در ژوهانسبورگ در اوت ۲۰۰۲ میلادی، توجه فعالان دانشگاهی را به سمت خود جلب کرد (۶). به طور همزمان، برخی اصطلاحات تخصصی نظیر بهای تمام‌شده زیست‌محیطی، گزارشگری

در دهه‌های اخیر نگرانی‌های فراوانی در مورد تأثیر اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های سازمان‌ها به وجود آمده است. این موضوع باعث توجه بیشتر دولت‌ها و سازمان‌ها به مقوله توسعه پایدار و تغییر شیوه عملکرد و گزارشگری شده است. هر چند در سال‌های اخیر افزایش قابل‌توجهی در کیفیت گزارش‌های مربوط به مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی منتشر شده شرکت‌های بزرگ مشاهده شده است اما حسابداری و گزارشگری مالی سنتی امکانات لازم برای اندازه‌گیری پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان‌ها را نداشته و در نتیجه نیاز به گزارشگری گسترده‌تری در سازمان‌ها احساس می‌شود (۱). نبود نظام حسابداری مناسب زیست‌محیطی می‌تواند به دلیل ناکافی بودن الزامات گزارشگری و حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی باشد (۲). در واقع، سازمان‌ها به منظور حفظ مشروعیت کامل و بقای خود باید قبول کنند که نقش و وظیفه‌ای عمومی و اجتماعی دارند. لذا، توجه به گزارشگری مبتنی بر اصول توسعه پایدار و زیست‌محیطی بیش از پیش و به طور روزافزونی مورد توجه قرار گرفته است.

توافق جامعی در مورد معنی و مفهوم «پایداری» وجود ندارد. بر طبق تعریف سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، پایداری به معنای مرتبط ساختن هدف‌های اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی جوامع به شیوه‌ای متعادل به یکدیگر است. همچنین، واژه «پایدار» در معنای گسترده آن برای توصیف

موجودی سرمایه طبیعی و گزارشگری زیست‌محیطی، وارد فضای موجود شد. از نظر گری و مایلن، مسئله اصلی برای «گزارشگری زیست‌محیطی» این است که چگونه یک سازمان به بهبود یا بدتر شدن شرایط اجتماعی، محیط‌زیست، اقتصاد و هم‌چنین توسعه و جهت‌گیری در سطوح محلی، منطقه‌ای یا جهانی در حال حاضر یا در آینده کمک می‌کند. در گزارشگری زیست‌محیطی، شرکت‌ها به طور جامع و در یک فرایند پاسخ‌دهی، کلیه خدمات خود در راستای حفظ و مرمت محیط‌زیست و یا همه آثار مخرب خود بر آن را افشا می‌کنند (۷). در این حالت، شرکت‌ها نباید به گونه‌ای عمل کنند که نشان‌دهنده بی‌توجهی آن‌ها به مسائل زیست‌محیطی باشد. چرا که ایجاد این ذهنیت در عامه مردم، می‌تواند به کاهش خرید محصولات شرکت منجر شود که حاصل آن اثر منفی بر سودآوری است (۸). با توجه به اهمیت گزارشگری زیست‌محیطی در این مقاله به طور اجمالی توصیفی از وضعیت گزارشگری مبتنی بر اصول جهانی محیط‌زیست در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران و صنایع مختلف آن، ارائه می‌شود. به طور کلی، سوال اصلی پژوهش این است که آیا شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، افشاهای گزارشگری زیست‌محیطی مطرح شده در نظریه ذینفعان را رعایت می‌کنند یا خیر؟

مبانی نظری

نظریه ذینفعان

مطابق با نظریه ذینفعان شرکت باید به طیف

وسعی از ذینفعان به دلیل اثرگذاری اقتصادی و اجتماعی بر آن‌ها پاسخ‌گو باشد. شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تأثیر آن‌ها بر جامعه آنچنان عمیق است که باید به جز سهامداران به بخش‌های بسیار بیشتری از جامعه، محیط‌زیست، گونه‌های جانوری و نسل‌های آینده توجه کرده و پاسخ‌گوی تأثیر نتایج عملیات خود بر همه ذینفعان باشند (۹). البته، در مورد میزان پاسخ‌گویی و اینکه بنگاه‌ها در مقابل چه کسانی مسئولیت داشته و باید پاسخ‌گو باشند دو شاخه متفاوت برای نظریه ذینفعان شامل شاخه‌های اخلاقی (دستوری) و مدیریتی وجود دارد. شاخه اخلاقی بیان می‌کند که ذینفعان حق دارند تا سازمان با آن‌ها منصفانه رفتار کند و این موضوع با میزان تأثیرگذاری ذینفع بر امور شرکت ارتباطی ندارد. ذینفعان در این شاخه حقوق ذاتی دارند (به عنوان نمونه، کارکردن در شرایطی امن، پرداخت منصفانه و غیره) و این حقوق نباید مورد تعدی قرار گیرد. طبق شاخه مدیریتی هر چه ذینفعان برای سازمان مهم‌تر باشند تلاش بیشتری برای ایجاد رابطه با آن‌ها انجام می‌شود. سازمان به تمام ذینفعان به طور یکسان پاسخ نخواهد داد بلکه فقط به آن دسته از ذینفعان پاسخ می‌دهد که فرض می‌شود قدرتمند هستند. در واقع، قدرت ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها می‌تواند سطوح و انواع افشا را تعیین کند. گروه‌های خاص ذینفعان می‌توانند نسبت به دیگران در خصوص تقاضای افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی در اولویت باشند (۱۰).

در نظریه ذینفعان از شرکت‌ها به عنوان شهروندان

شرکتی یاد می‌شود و باید در گزارش‌های خود نشان

دهند منافع گروه‌های مختلف ذینفع در فعالیت‌های عملیاتی بنگاه‌های اقتصادی را رعایت کرده‌اند (۱۱).

نظریه ذینفعان و گزارشگری زیست‌محیطی

توجه گزارشگری زیست‌محیطی به سوی همه ذینفعان و تصمیم‌گیرندگان بنگاه اقتصادی است. افراد و گروه‌ها نیاز به اطلاعات متوازن شامل اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی دارند تا از یک سو مطمئن شوند تصمیم‌های مربوط به تخصیص بهینه منابع به طور اثربخش اتخاذ شده و از سوی دیگر مطمئن شوند بنگاه‌های اقتصادی به هدف‌های چندگانه توسعه پایدار دست یافته‌اند (۷). با توجه به ویژگی‌های محیط‌زیست و طبیعت، گزارش همه آثار زیست‌محیطی فعالیت‌های انسان‌ها امکان‌پذیر نیست. برخی از آثار زیست‌محیطی فعالیت‌های بشر باید بسته به اهمیت آن‌ها به عنوان یک تهدید بالقوه برای نوع بشر و یا محیط‌زیست اولویت‌بندی شود. به هر حال اظهار نظر در مورد این که رویکرد گزارشگری زیست‌محیطی سرانجام به سود محیط‌زیست است یا نه، مشکل است. موضوع اولویت‌بندی ابعاد مشکلات زیست‌محیطی موجب ارائه تفسیرهای متفاوتی از اطلاعات گزارش شده به وسیله مدیران بنگاه‌های اقتصادی برای فعالان و طرفداران محیط‌زیست شده است. یک راه حل این است که شاخص‌های عملکرد یکپارچه‌ای ایجاد شود. شاخص‌هایی که عملکرد را در راستای دستیابی به توسعه پایدار با بکارگیری مجموعه‌ای از شاخص‌های زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی اندازه‌گیری کند. با استفاده از این شاخص‌ها می‌توان دو یا چند بُعد توسعه

پایدار را اندازه‌گیری کرد؛ از جمله شاخص‌های کارایی محیط‌زیست و بهره‌وری (۱۱). برای اندازه‌گیری مناسب عملکرد زیست‌محیطی می‌توان موارد کم اهمیت، که دیدگاه استفاده‌کنندگان را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد، را بر اساس اصل اهمیت از گزارش زیست‌محیطی کنار گذاشت. بنابراین، به طور خلاصه هدف گزارشگری زیست‌محیطی در اختیار قراردادن اطلاعات مربوط و سودمند برای تصمیم‌گیری ذینفعان مختلف بوده و هدف نهایی آن کمک به دستیابی به هدف‌های پایداری یا توسعه پایدار جامعه است (۶، ۹ و ۱۲). همچنین، توسعه سطح گزارشگری از طریق ارائه گزارش‌های زیست‌محیطی باعث ارتقاء شفافیت گزارشگری، کاهش رسوایی‌های مالی و بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی می‌شود. این اعتقاد وجود دارد که گزارش زیست‌محیطی بهتر با گزارش مالی با کیفیت بالاتر ارتباط دارد. افزون بر این، طرح‌های زیست‌محیطی بر اندازه‌گیری عملکرد نیز مؤثر است. طرح‌های زیست‌محیطی دارای آثار رفتاری بوده و منجر به رفتار اخلاقی می‌شود. بنابراین، مطابق با نظریه ذینفعان گزارشگری زیست‌محیطی و توسعه طرح‌های پایداری بازی برد-برد بین شرکت و ذینفعان آن به راه می‌اندازد (۸، ۱۰ و ۱۳). برخی از موارد مؤثر بر کیفیت گزارشگری زیست‌محیطی عبارت است از: کیفیت اطلاعات منتشر شده، کنترل‌های داخلی، استقلال شرکت، کیفیت حسابرسی، کمیته حسابرسی، سطح افشا و شفافیت اطلاعات، آیین اخلاق حرفه‌ای، سطح حفاظت محیط‌زیست و چگونگی برخورد با تقلبات مالی (۱۴).

فارنتی و گوتری در پژوهشی بیان کردند که گزارش سالانه تنها یکی از راه‌های افشا اطلاعات بوده و شرکت‌ها می‌توانند از رسانه‌های متنوعی مانند پایگاه‌های اینترنتی، رسانه‌های مجازی و دیجیتالی، روزنامه‌ها، رسانه‌های دیداری و شنیداری برای گزارشگری بهره ببرند. گزارشگری زیست‌محیطی به وسیله سازمان‌ها برای دستیابی به محیط‌زیست پایدار به طور ذاتی با مشکلاتی روبروست و این موضوع مانع از دستیابی سازمان‌ها به هدف‌های توسعه پایدار می‌شود. با وجود این که برخی از روش‌های حسابداری زیست‌محیطی بر واحد پولی در اندازه‌گیری آثار زیست‌محیطی متکی است اما استفاده از واحدهای اندازه‌گیری چندگانه و غیرپولی نیز در ارزیابی عملکرد شرکت‌ها به طور فزاینده‌ای رو به گسترش است (۱۵). ابزارهای کمی در کنار روش‌های توصیفی برای نشان دادن آثار اجتماعی و زیست‌محیطی بخش اساسی گزارشگری پایداری را شکل می‌دهد (۵). هم‌چنین، با توجه به ماهیت سه بُعدی گزارشگری مبتنی بر توسعه پایدار، گزارشگری زیست‌محیطی حداقل نیاز به همکاری سه رشته حسابداری، علوم اجتماعی و علوم زیست‌محیطی دارد (۶). هر چقدر این همکاری و درک و تفاهم متقابل به شکل اثربخش‌تری باشد پایه‌های مستحکم‌تری برای گزارشگری زیست‌محیطی بنا نهاده شده و به عنوان یک علم بین رشته‌ای معرفی می‌شود که مورد نیاز سازمان‌ها و جامعه بوده و ضامن حفظ منافع همه ذینفعان است.

بر خلاف برخی کشورها مانند استرالیا، انگلیس و

ژاپن در حال حاضر افشاء مبتنی بر توسعه پایدار، که ضامن حفظ محیط‌زیست است، در استانداردهای حسابداری ایران به طور کامل الزامی نشده است (۱۶). فشارهای برون‌سازمانی از سوی مقامات دولتی از عوامل تأثیرگذاری است که شرکت‌ها را ملزم به ارائه گزارش مسئولیت زیست‌محیطی می‌کند. یکی دیگر از دلایل کم‌توجهی به گزارشگری زیست‌محیطی این است که هنوز هدف اصلی بسیاری از شرکت‌ها بیشینه‌سازی ثروت صاحبان سهام است نه افزایش رضایت‌مندی سایر ذینفعان و حفظ محیط‌زیست. مطابق با آنچه بر اساس نظریه ذینفعان بیان شد (۶، ۹ و ۱۷) در حال حاضر بسیاری از موارد افشای مبتنی بر توسعه پایدار و زیست‌محیطی در ایران اجباری نیست و از آن جا که گزارش‌های مالی باید در یک زمان کوتاه و محدود تهیه شود شرکت‌ها زمان کافی برای افشاء هر نوع اطلاعات در گزارش‌های مالی خود نداشته و مدیران شرکت‌ها ترجیح می‌دهند از مخارج غیرضروری از قبیل هزینه برای فعالیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری پرهیز کنند (۱۲). به نظر «ویجسیگه»، هزینه بالای افشا نیز باعث کم‌توجهی به افشا اطلاعات در مورد محیط‌زیست می‌شود. در واقع، شرکت‌ها، به دلیل این که در استانداردهای حسابداری و گزارشگری الزامی برای افشاء مسائل زیست‌محیطی وجود ندارد، برای صرفه‌جویی در هزینه‌های گزارشگری از ارائه اینگونه اطلاعات، خودداری می‌کنند (۱۷). این موارد در ایران با شدت بیشتری وجود دارد (۸، ۱۰ و ۱۳). ترویج و ارتقاء سطح گزارشگری زیست‌محیطی

سریلانکا است. با این وجود، نبود استاندارد مناسب و قوی از نقاط ضعف این نوع گزارشگری عنوان شده است.

اِکلیس و همکاران در پژوهشی نشان دادند در شرکت‌هایی که به آثار فعالیت‌های خود بر محیط‌زیست توجه می‌کنند، برای مدیران پاداشی بر اساس شاخص‌های توسعه پایدار در نظر می‌گیرند، به شاخص‌های غیرمالی، کارکنان، استانداردهای زیست‌محیطی و اجتماعی، کنترل و ارزیابی عملکرد تهیه‌کنندگان مواد اولیه بیشتر توجه می‌کنند و گزارشگری شفاف‌تری را ارائه می‌کنند. سرانجام، این عوامل منجر به بهبود وضعیت شرکت از نظر شاخص‌های زیست‌محیطی خواهد شد (۱۴).

ویجسیگه در پژوهشی دستورعمل‌های طرح گزارشگری جهانی برای اندازه‌گیری سطح افشا در مورد هفت متغیر اصلی از قبیل راهبردها و تحلیل‌ها، ویژگی‌های سازمان، شاخص‌های گزارشگری، موارد مربوط به حاکمیت شرکتی، محیط‌زیست، مسائل اقتصادی و اجتماعی و ۱۲۱ متغیر فرعی را مورد بررسی قرار داد. وی در پژوهش خود، به موارد افشاشده عدد یک و موارد افشانشده صفر نسبت داد و سرانجام با تقسیم عدد افشا هر شرکت بر عدد ۱۲۱، درصد افشا بر اساس افشای مسئولیت اجتماعی سازمان را مشخص کرد. یافته‌های پژوهش ویجسیگه نشان داد که سطح مربوط به مسئولیت زیست‌محیطی و اجتماعی سازمان‌ها پایین است و در افشاء موارد مربوط به حاکمیت شرکتی، وضعیت اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی به‌عنوان اجزای اصلی توسعه پایدار،

دارای مزایای فراوانی بوده و شناخت وضعیت شرکت‌های ایرانی در ارتباط با میزان توجه به گزارشگری زیست‌محیطی به عنوان هدف این پژوهش باعث افزایش توجه به آن به عنوان ابزار توسعه پایدار خواهد شد. نتیجه این توجه، ارتقای فضای کسب و کار کشور و به تبع آن سطح رفاه و رضایت‌مندی جامعه است.

پیشینه پژوهش

آلوارز و ارتاس در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ در گزارشگری مبتنی بر توسعه پایداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که سطح توسعه‌یافتگی یک کشور و فرهنگ ارتقاء یافته باعث فشار ذینفعان به شرکت‌ها برای افشا بیشتر و رعایت بیشتر حقوق ذینفعان می‌شود (۱۶). سانچز و همکاران افشاء مبتنی بر توسعه محیط‌زیست پایدار، که در برگیرنده حفظ محیط‌زیست است، را برای جامعه ضروری دانسته و معتقدند مالکین عمده شرکت برای بقاء در محیط کسب و کار باید به دنبال ایفای مسئولیت‌های اجتماعی در سطح گسترده‌تری باشند. افشاء مبتنی بر توسعه پایدار از میزان ناطمینانی سرمایه‌گذاران و ذینفعان نسبت به شرکت کاسته و به تفسیر بهتر عملکرد مالی کمک می‌کند (۱۸).

بدولا و هرزیگ (۱۲) نشان دادند که فشارهای برون‌سازمانی از سوی مقامات دولتی، خواست مردم، فرهنگ محیطی، فرهنگ سازمانی و میزان دانش مدیران ارشد از عوامل تأثیرگذار بر گزارشگری مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی در کشور

نیازمند بهبود بسیار است. میانگین سطح افشا ۲۱٪ و بیشترین و کم‌ترین نمره افشا، به ترتیب، ۸۳٪ و ۱۲٪ بود که نشان‌دهنده فاصله زیاد تا حد مطلوب بود. یافته‌های پژوهش وی، هم‌چنین، نشان داد که در صنایع مختلف سطوح افشا متفاوت است. صنایع بانکداری، تأمین مالی، بیمه و صنایع غذایی به دلیل نیاز به جلب اعتماد جامعه بالاترین سطوح افشا را در میان سایر صنایع دارد. صنایع زمین و اموال نیز کم‌ترین سطح افشا را دارد. افزون بر این، روند افشا به طور اندکی در حال بهبود بوده و پیش‌بینی می‌شود در آینده سطح افشاء مسئولیت اجتماعی سازمان افزایش یابد. در پژوهش مزبور سعی شده بود به این سوال نیز پاسخ داده شود که چرا سطوح افشا بر پایه گزارشگری مبتنی بر توسعه پایدار در کشورهای آسیایی به غیر از ژاپن در سطح پایین و غیرقابل قبولی است. در پاسخ، عواملی مانند نحوه هدف‌گذاری شرکت‌ها، توجه نکردن به رضایت‌مندی سایر ذینفعان، هزینه زیاد افشا، نبود الزامات و استانداردهای حسابداری و گزارشگری برای سایر ارکان افشا و صرفه‌جویی در هزینه‌ها در پاسخ به این سؤال بیان شده بود (۱۷).

فارنتی و گوتتری در پژوهشی، با این استدلال که پژوهش‌های پیشین در مورد گزارشگری اجتماعی و زیست‌محیطی بیشتر بر شرکت‌های خصوصی و غیردولتی متمرکز بوده‌اند تا بر سازمان‌های بخش دولتی، گزارشگری زیست‌محیطی را در سازمان‌های بخش دولتی کشور استرالیا بررسی کردند. هم‌چنین، آنان بیان کردند که در گذشته علاقه کمی در رابطه با

قبول دیدگاه حسابداران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی درباره گزارشگری اجتماعی و زیست‌محیطی وجود داشته است. نتیجه پژوهش فارنتی و گوتتری نشان داد که گزارش سالانه تنها یکی از راه‌های افشا بوده و سازمان‌های بخش دولتی کم‌تر به گزارشگری زیست‌محیطی پرداخته‌اند. هم‌چنین، اجرای گزارشگری زیست‌محیطی ناقص بوده و سازمان‌ها تنها بخشی از گزارشگری زیست‌محیطی را برای افشا انتخاب کرده‌اند (۱۵). بلال و کوپر در پژوهشی به بررسی دلایل سطح ضعیف گزارشگری زیست‌محیطی در کشور بنگلادش پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که از دلایل اصلی برای افشای ناکافی و نپرداختن به این مسائل کمبود منابع، ضرورت دستیابی به سود، نبود الزامات قانونی، نبود آگاهی و دانش، عملکرد ضعیف و ترس از تبلیغات بد علیه شرکت است. با توجه به این یافته‌ها نگرانی‌های جدی در مورد افشا داوطلبانه پیرامون مسائل عدالت-محیط‌زیست به وجود می‌آید. زیرا، عملکرد شرکت‌ها در این زمینه‌ها ضعیف بوده و آن‌ها نگران تبلیغات منفی علیه خود هستند چرا که عواقب این تبلیغات کاهش سودآوری خواهد بود. اگر شرکت‌ها برای این قبیل موارد اجتماعی هزینه کنند ممکن است از سوی سهامداران مورد انتقاد قرار گیرند. مدیران شرکت‌ها عنوان می‌کنند که ما مؤسسه خیریه نیستیم بلکه ما شرکتی برای تجارت و کسب سود هستیم و اگر به آن‌ها گفته شود که معضلات زیست‌محیطی و اجتماعی ممکن است بر کسب و کار شما نیز اثرگذار باشد در پاسخ می‌گویند که این موارد مربوط به سطح کلان اقتصاد و جامعه بوده و حل آن‌ها بر عهده دولت

گزارشگری مسئولیت اجتماعی شده و اعتبار و مشروعیت شرکت باعث افزایش آن می‌شود. لذا، وی پیشنهاد کرد شرکت‌ها به منظور افزایش اعتبار و مشروعیت خود به بُعد بشردوستانه بیشتر توجه کنند و الزمات قانونی برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی ایجاد شود (۱۳).

احمدی واکنش سرمایه‌گذاران به افشائات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را بررسی کرد. در این مطالعه، واکنش ۲۴۰ سرمایه‌گذار در دو گروه حرفه‌ای و کم‌تر حرفه‌ای به افشاء اجتماعی از طریق پرسش‌نامه تحلیل شد. سرمایه‌گذاران حرفه‌ای متشکل از تحلیل‌گران بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران کم‌تر حرفه‌ای متشکل از دانشجویان کارشناسی‌ارشد رشته‌ی مدیریت مالی بودند. نتایج پژوهش وی نشان داد که سرمایه‌گذاران به انواع رفتارهای اجتماعی واکنش نشان می‌دهند اما بین واکنش سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و کم‌تر حرفه‌ای به چهار نوع رفتار اجتماعی تفاوت معناداری وجود ندارد (۲۲).

در راستای پژوهش‌های بالا و به عنوان اولین پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه در ایران، در این پژوهش سطح گزارشگری زیست‌محیطی مورد بررسی قرار گرفت. پژوهش حاضر از آن جهت که تاکنون شاخص‌های افشاء زیست‌محیطی ارائه و بررسی در مورد آن‌ها در سطح ملی انجام نشده نیز دارای نوآوری است. با استفاده از نتایج پژوهش حاضر می‌توان شرکت‌هایی که به افشاء زیست‌محیطی توجه دارند و شرکت‌هایی که نسبت به آن بی‌توجه‌اند را شناسایی کرد.

است. آن‌ها ادعا می‌کنند که ما بر اساس قواعد اخلاقی به کسب سود مشغولیم و آسیبی به جامعه و محیط‌زیست وارد نمی‌کنیم. ما بیشتر فعالیت می‌کنیم، سود بیشتری کسب کرده و مالیات بیشتری پرداخت می‌کنیم و دولت می‌تواند از این مالیات برای رفع مشکلات زیست‌محیطی، اجتماعی و کاهش فقر استفاده کند. به عنوان نمونه، اگر ما اقدامات و فعالیت‌های اجتماعی و خیرخواهانه خود را گزارش کنیم، افراد بیشتری برای دریافت کمک‌های بلاعوض به ما مراجعه می‌کنند (۱۹). نتایج پژوهش ولفورد نیز نشان داد که بین توسعه گزارشگری مسئولیت اجتماعی، زیست‌محیطی و توسعه اقتصادی کشورها رابطه مستقیمی وجود داشته و بسیاری از سیاست‌های گزارشگری مسئولیت اجتماعی تحت تأثیر مسائل محلی و فرهنگ کشور مورد مطالعه است (۲۰).

بر اساس یافته‌های پژوهش عباسی و محمدی شرکت‌های آلاینده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، عملکرد مالی زیست‌محیطی خود را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام افشاء می‌کنند. هم‌چنین، تا زمانی که افشای اطلاعات عملکرد زیست‌محیطی غیراجباری و داوطلبانه باشد شرکت‌ها برای گزارشگری از رویه‌های متفاوتی استفاده می‌کنند و میزان افشای عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌ها در نوسان است (۲۱).

نتیجه پژوهش وطن‌خواه نشان داد که موانع نبود الزمات قانونی، کاهش وفاداری مشتری و نبود فشار برای اجرای قانون گزارشگری موجب کاهش

فرضیه پژوهش

خاص در پژوهش مشاهده‌ای-استقرایی و پژوهش اسنادی محسوب می‌شود. از نظر ماهیت، پژوهش حاضر کمی بوده که از طریق آن محتوای کیفی منابع (گزارش عملکرد هیئت مدیره) بررسی و به داده‌های کمی تبدیل می‌شود. تحلیل محتوا مقوله‌ای است که در آن، ابتدا، متن (انواع پیام‌ها مثل فیلم، گزارش، مجله و غیره) مورد نظر به اجزایی تجزیه می‌شود. سپس، با تقسیم اجزا به طبقات گوناگون، فراوانی هر طبقه شمارش و درصدگیری شده و در پایان، درصدها تحلیل می‌شود (۲۱). هم‌چنین، این پژوهش از نظر زمانی گذشته‌نگر و از لحاظ منطبق اجرا استقرایی است.

با توجه به مبانی نظری و شکاف پژوهشی موجود در بخش ادبیات موضوعی در این پژوهش به بررسی سطح توسعه گزارشگری مالی زیست‌محیطی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. بنابراین، فرضیه این پژوهش منتج شده از موضوع پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه پژوهش: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران افشاهای مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری زیست‌محیطی را رعایت می‌کنند.

روش پژوهش

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد گردآوری داده‌های مورد نیاز این پژوهش به روش کتابخانه‌ای و با مراجعه به گزارش‌های عملکرد هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و آزمون t تک نمونه‌ای و نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۹ استفاده شد. شرکت‌های فعال پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری این پژوهش انتخاب شد تا داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از گزارش‌های مالی آن‌ها استخراج شود. برای انتخاب نمونه نیز شرایطی تعیین شد. این شرکت‌ها باید قبل از سال ۱۳۸۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد. هم‌چنین، طی سال‌های مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته و اطلاعات مدنظر در پژوهش را ارائه کرده باشند. بازه زمانی پژوهش سال‌های ۹۳-۱۳۸۷ است.

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های اثباتی-شبه‌تجربی حسابداری و از لحاظ نتیجه از نوع کاربردی و تلاشی است در جهت ارتقاء سطح گزارشگری زیست‌محیطی و جلب توجه بنگاه‌های اقتصادی به حفظ محیط‌زیست. از لحاظ فرایند اجرا، این پژوهش از نوع تحلیل محتوا و کمی است. در این پژوهش برای اندازه‌گیری سطح گزارشگری زیست‌محیطی از روش تحلیل محتوای گزارش‌های عملکرد هیئت مدیره (با کمک چک لیست کارت امتیازدهی گزارش زیست‌محیطی مؤسسه دلویتی) استفاده شده است. بر اساس میزان افشا به گزارش هر سال شرکت نمره‌ای بین صفر تا ۱۲۰ تعلق گرفته است. در قسمت بعد، این چک لیست به تفصیل توضیح داده خواهد شد. تحلیل محتوا یک مورد

۱. ابتدا، ارزیاب باید کل گزارش هیئت مدیره را مورد مطالعه قرار دهد. لازم نیست در این مطالعه به جزئیات پرداخته شود بلکه باید آنچه در کارت امتیازدهی مورد توجه قرار گرفته را پوشش دهد.

۲. ارزیاب باید جانب محافظه‌کاری و احتیاط را در نمره‌دهی لحاظ کند. به عنوان نمونه، اگر افشا بین نمره ۲ و ۳ بود، نمره ۲ در نظر گرفته شود. از دادن نمره‌های اعشاری مانند ۱/۵ یا ۲/۲۵ و مانند آن خودداری شود.

۳. توصیه می‌شود که در پایان ارزیابی یا در مدتی پس از ارزیابی اولیه، یک بار دیگر کلیه نمره‌ها مورد بازنگری قرار گیرد. این کار باعث می‌شود که تجربه آموخته شده در طی ارزیابی‌های انجام شده به کمک ارزیاب آمده و ارزیابی درست‌تری انجام شود.

۴. توصیه می‌شود ارزیابی هر گزارش به وسیله بیش از یک نفر و حداقل به وسیله ۲ نفر انجام شود.

۵. باید در نظر داشت که چنین ارزیابی‌هایی هیچ‌گاه مطلقاً کامل نیست و شاید نظر افراد مختلف و یا حتی معیارهای افراد و سازمان‌های مختلف در محیط‌های مختلف متفاوت باشد.

بر مبنای پژوهش برتنارد مالش (که برگرفته از کارت امتیازدهی گزارش دلویتی است) اصول گزارشگری شامل ۶ منظر و ۳۰ شاخص زیرمجموعه آن به شرح زیر است (۱۱).

الف. ارتباطات اثربخش:

۱. زمینه فعالیت شرکت (ماهیت کسب و کار و فعالیت)؛ ۲. پی‌گیری اصول اساسی گزارشگری (دوره

پس از حذف شرکت‌هایی که شرایط لازم برای قرارگرفتن در نمونه را نداشتند، تعداد ۱۵۸ شرکت در ۲۵ صنعت اصلی بورس اوراق بهادار، به عنوان نمونه انتخاب شد.

روش استفاده از کارت امتیازدهی گزارش زیست‌محیطی

در این پژوهش سطح افشا هر شرکت، درباره‌ی گزارشگری زیست‌محیطی، بر اساس کارت امتیازدهی گزارشگری زیست‌محیطی مؤسسه دلویتی اندازه‌گیری می‌شود. این مقدار بین صفر (برای نامناسب‌ترین گزارش) و ۱۲۰ (برای مطلوب‌ترین گزارش) در نوسان است. بر اساس راهنمایی کارت امتیازدهی گزارشگری به هر یک از شاخص‌های مندرج در گزارش هیئت مدیره شرکت‌ها عددی بین صفر تا ۴، به ترتیب، صفر برای «بدون افشا یا افشا کاملاً ناکافی»، ۱ برای «تا حدودی افشا یا افشا جزئی»، ۲ برای «افشا موارد بسیار مهم یا افشا متوسط»، ۳ برای «افشا بیشتر از متوسط» و نمره ۴ برای «افشا کاملاً کافی و یا بهترین افشا» داده می‌شود. البته، چنانچه استفاده‌کننده‌ای علاقمند به تأکید بر حوزه یا قسمتی خاص از افشاء باشد می‌توان انعطاف‌پذیری بیشتری برای نمره‌های قسمت‌های مورد نظر قائل شد. این کارت امتیازدهی افزون بر گزارش هیئت مدیره در گزارش‌های سالیانه به عنوان اطلاعاتی برای توسعه محیط‌زیست، حاکمیت شرکتی، شهروند شرکتی و از این قبیل قابل استفاده است. نحوه‌ی استفاده از این کارت امتیازدهی به شرح زیر است:

مسئولیت‌ها و ساختارهای سازمانی (مشخصات افراد و وظایف اعضای کارگروه‌ها و گروه‌های مدیریتی که با محیط‌زیست و جامعه سروکار دارند)؛ ۱۲. نشان دادن هدف‌ها (هدف‌های کمی و برنامه‌ها)؛ ۱۳. تشریح نظام‌های مدیریت و فرایندهای کسب و کار یکپارچه؛ ۱۴. تشریح مدیریت خطرها و فرصت‌ها (برنامه‌های احتمالی، مدیریت پیشنهادها و غیره).

ت. معرفی دستور کار توسعه پایدار:

۱۵. تشریح نوآوری برای حفظ محیط‌زیست (این موارد به گونه‌ای است که حرکت به سمت بهبود محیط‌زیست و جامعه را تحقق می‌بخشد)؛ ۱۶. نشان دادن زنجیره عرضه/ارزش پایدار؛ ۱۷. تشریح شاخص‌های مالی (مسائل زیست محیطی و اجتماعی به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر عملکرد مالی سازمان دارای اثر و متعاقب آن دارای پیامدهای بزرگ‌تر اقتصادی است. برخی موارد افشا شامل هزینه‌ها و سرمایه‌گذاری‌های جاری، مزایای کسب شده یا هزینه‌های صرفه‌جویی شده در اثر بهبود اندازه‌گیری و برنامه‌های مدیریتی اجتماعی و زیست محیطی، مسئولیت مالی در مقابل خطرهای اجتماعی و زیست محیطی و سرمایه‌گذاری‌های احتمالی آینده، بازده اقتصادی و نحوه بازپرداخت بدهی‌ها و بازگشت سرمایه‌گذاری‌ها، مالیات و جرایم دولتی، جوایز دولتی، اثرهای زیست محیطی و اجتماعی سرمایه‌گذاری‌ها و مالیات، پرداخت‌های انجام شده به سازمان‌های خیریه، توضیح روندهای مهم و اثرهای مالی و غیره است)؛ ۱۸. نشان دادن ارتباطات و مشارکت کارکنان (مدیریت دانش)؛ ۱۹. مشارکت و

گزارشگری، فعالیت‌هایی شامل محیط‌زیست، بهداشت و ایمنی، جامعه، اقتصاد، جنبه‌های مالی، تولیدات و بازارها، چرخه عمر محصولات و خدمات، زنجیره عرضه، موقعیت جغرافیایی و محدودیت‌های محلی، اخلاقی، مذهبی، منطقه‌ای و جهانی و آثار و پیامدهای مربوط به آن‌ها)؛ ۳. پوشش ویژگی‌های کیفی گزارشگری زیست محیطی؛ ۴. طراحی یک ساختار اثربخش گزارشگری زیست محیطی؛ ۵. خوانا بودن گزارش (شامل زبان، تصاویر، نمودارها، توضیحات و ابزار راهنما)؛ ۶. امکانات خواندن سریع (خلاصه مفید و نشانگرهای اصلی).

ب. مربوط بودن:

۷. شناسایی و معرفی ذینفعان اصلی و گزارش به مخاطبان هدف (کسانی که نگران محیط‌زیست، جامعه یا موضوع‌های اقتصادی هستند)؛ ۸. شناسایی و تعریف موضوع‌های مربوط (موضوع‌های مربوط به محیط‌زیست می‌تواند شامل انرژی، آب، مواد خام مورد استفاده، ضایعات و فاضلاب و اثرهای آن، تولید گازهای گلخانه‌ای، تغییرات آب و هوا، جنگل‌ها و مراتع و غیره باشد).

ب. نشان دادن تعهد و مدیریت کیفیت:

۹. مشخص کردن چشم‌انداز محیط‌زیست و راهبردها (هدف‌ها و ارزش‌های سازمانی، ارزش‌های اقتصادی، جامعه، محیط‌زیست و غیره. راهبرد کسب و کار سازمان شامل دیدگاه سازمان در قبال محیط‌زیست، جامعه و اقتصاد به طور شفاف بیان شود)؛ ۱۰. تعهدات تدوین شده برای مدیران ارشد (اصول، ارزش‌ها و سیاست‌ها)؛ ۱۱. مشخص کردن

۲۸. نشان دادن ارتباط میان نخبگان و مردم؛ ۲۹. تواناسازی دسترسی و تعامل برای ارتباط، بازخورد و اطلاعات بیشتر؛ ۳۰. استفاده از خدمات اطمینان‌بخشی (تأییدکنندگی).

موارد ذکر شده در بالا که مرتبط با طرح گزارشگری جهانی است، طرح‌هایی مبتکرانه برای افزایش شفافیت گزارشگری آثار اجتماعی و محیط‌زیست سازمان‌هاست و این اعتقاد وجود داد که هنگامی که بر کیفیت اطلاعات افزوده می‌شود حرکت به سمت کارایی نیز بهبود می‌یابد (۵).

یافته‌ها

آمار توصیفی

در بین شرکت‌های مورد بررسی نمره‌های افشاء زیست‌محیطی دارای نوسان و فاصله زیادی است. داده‌های مربوط به میانگین نمره‌های ۷ ساله گزارشگری زیست‌محیطی صنایع مختلف بورس اوراق بهادار در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۸۷، صنایع استخراج ذغال سنگ با میانگین نمره ۸۰، فراورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای با میانگین نمره ۶۴ و استخراج کانی‌های فلزی با میانگین نمره ۵۹، به ترتیب، بالاترین و صنایع محصولات چوبی با میانگین نمره ۱۱ و انتشار، چاپ و تکثیر با میانگین نمره ۲۹، به ترتیب، پایین‌ترین میانگین نمره گزارشگری زیست‌محیطی داشته‌اند. گفتنی است که این نمره‌ها نشان‌دهنده توجه و یا بی‌توجهی شرکت‌ها به ذینفعان گوناگون، جامعه و محیط‌زیست نیست و تنها نماینده

ارتباطات با جامعه مدنی (شامل همکاری با گروه‌هایی که منجر به بهبود شرایط اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی می‌شود، کمک به جامعه و محیط‌زیست در بلایای طبیعی و همکاری با انجمن‌ها و عملیات داوطلبانه سبز در پاک‌سازی محیط‌زیست، جنگل‌ها و مراتع)؛ ۲۰. همکاری با سازمان‌ها یا نهادهای دولتی در راستای سیاست‌های عمومی برای توسعه پایدار و مشارکت برای استقرار استانداردها و قوانین مرتبط با سیاست‌های توسعه پایدار (توسعه‌های محلی، ملی و جهانی)؛

ث. عملکرد کمی:

۲۱. استفاده اثربخش و معنادار از واحدهای سنجش و شاخص‌ها (برخی از این آمار و ارقام شامل داده‌های مربوط به مواد اولیه و منابع مورد استفاده در فرایندها، محصولات ضایعاتی و معیوب، داده‌های مربوط به تولید گازهای گلخانه‌ای یا فاضلاب‌ها، موضوع‌های مربوط به برنامه‌های اجتماعی و محیط‌زیست، نسبت‌های مربوط به کارایی و بهره‌وری، شاخص‌های مربوط به چرخه عمر، آمار مربوط به نوسازی و تجدید منابع است)؛ ۲۲. داده‌های کیفی و دقیق خاص؛ ۲۳. نشان دادن روندها (عملکرد در طی چند دوره)؛ ۲۴. ایجاد هدف‌ها (سطوح دستیابی و پیش‌بینی عملکرد آینده)؛ ۲۵. تفسیرها و محک‌زنی (زمینه و قابلیت مقایسه).

ج. کسب اعتبار:

۲۶. مشخص کردن افرادی که با ذینفعان ارتباط دارند (گفتگوها و پیامدهای آن)؛ ۲۷. بهینه‌سازی تعادل بین موضوع‌ها (جنبه‌های مربوط و سودمندی)؛

جدول ۱: میانگین نمره‌های ۷ ساله گزارشگری زیست‌محیطی صنایع مختلف بورس اوراق بهادار تهران

رتبه	صنعت	میانگین نمره‌های صنعت در بازه زمانی ۹۳-۱۳۸۷ (از ۱۲۰)	تعداد نمونه	تعداد شرکت در هر صنعت
۱	استخراج ذغال سنگ	۸۰	۱	۱
۲	فراورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای	۶۴	۵	۶
۳	استخراج کانی‌های فلزی	۵۹	۷	۹
۴	ساخت محصولات فلزی	۵۸	۳	۵
۵	سیمان، آهک و گچ	۵۷	۱۱	۳۰
۶	محصولات کاغذی	۵۷	۲	۲
۷	مواد و محصولات دارویی	۵۴	۲۴	۲۷
۸	ماشین‌آلات و تجهیزات	۵۳	۵	۱۲
۹	قند و شکر	۵۴	۳	۱۲
۱۰	دباغی پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش	۵۰	۱	۱
۱۱	رایانه و فعالیت‌های مربوط به آن	۵۱	۲	۵
۱۲	سایر محصولات کانی‌های غیرفلزی	۵۱	۳	۱۱
۱۳	خودرو و ساخت قطعات	۵۱	۲۹	۳۱
۱۴	کاشی و سرامیک	۴۹	۲	۱۰
۱۵	فلزات اساسی	۴۹	۱۵	۲۱
۱۶	ساخت رادیو و تلویزیون و وسایل ارتباطی	۴۴	۱	۲
۱۷	ماشین‌آلات و دستگاه‌های برقی	۴۱	۴	۸
۱۸	لاستیک و پلاستیک	۴۲	۶	۶
۱۹	شیمیایی	۴۳	۱۲	۳۳
۲۰	استخراج سایر معادن	۴۵	۱	۱
۲۱	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۳۹	۲	۶
۲۲	محصولات غذایی و آشامیدنی	۴۰	۱۳	۲۰
۲۳	منسوجات	۳۱	۳	۳
۲۴	انتشار، چاپ و تکثیر	۲۹	۱	۱
۲۵	محصولات چوبی	۱۱	۱	۱

در بازه‌ی زمانی ۹۳-۱۳۸۷ سطح گزارشگری زیست‌محیطی اندکی ارتقاء یافته و از نمره ۴۳ از ۱۲۰ (معادل ۳۶٪) در سال ۱۳۸۷ به نمره ۵۵ از ۱۲۰ (معادل

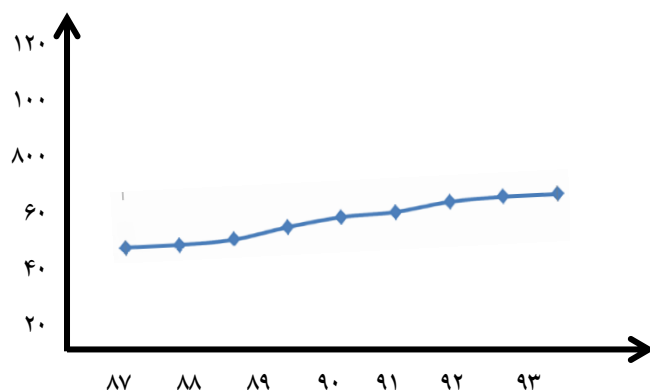
سطح «گزارشگری و افشاء» مربوط به جنبه‌های مختلف عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌هاست. همان‌طور که در نمودار شماره ۱ مشاهده می‌شود

۴۶٪) در سال ۱۳۹۳ رسیده است اما همچنان از سطح مطلوب فاصله بسیار زیادی دارد. این نتایج با نتایج پژوهش ویجسیگه (۱۷) و بلال و کوپر (۱۹) مشابه و نشان‌دهنده‌ی این واقعیت است که سطح مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت‌های ایرانی همانند شرکت‌های سایر کشورهای آسیایی در حد پایینی بوده و نیاز به بهبود بسیاری در افشاء موارد مربوط به محیط‌زیست، حاکمیت شرکتی و وضعیت اقتصادی و اجتماعی به‌عنوان اجزای اصلی توسعه پایدار است. به منظور مشخص کردن نوع آزمون مورد استفاده

برای فرضیه پژوهش، ابتدا، به بررسی نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌های مربوط به فرضیه‌ها از طریق آزمون کولموگروف-اسمیرنوف پرداخته شد و سپس با استفاده از نتایج این آزمون روش آماری مناسب انتخاب شد. فرضیه مربوط به بررسی نرمال بودن توزیع مشاهدات به شرح زیر است. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

توزیع مشاهدات مورد بررسی نرمال است $H_0=$

توزیع مشاهدات مورد بررسی نرمال نیست $H_1=$



نمودار ۱: نمره گزارشگری زیست‌محیطی در بازه‌ی زمانی ۱۳۸۷-۹۳

جدول ۲: آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

سال مالی	آماره Z	سطح معناداری	نتایج آزمون
۱۳۸۷	۰/۸۹۱	۰/۴۰۶	توزیع داده‌ها نرمال است
۱۳۸۸	۰/۶۲۹	۰/۸۲۶	توزیع داده‌ها نرمال است
۱۳۸۹	۰/۶۹۶	۰/۷۱۸	توزیع داده‌ها نرمال است
۱۳۹۰	۰/۹۷۲	۰/۳۰۱	توزیع داده‌ها نرمال است
۱۳۹۱	۰/۹۸۲	۰/۲۹۰	توزیع داده‌ها نرمال است
۱۳۹۲	۰/۹۱۰	۰/۳۷۹	توزیع داده‌ها نرمال است
۱۳۹۳	۰/۹۷۵	۰/۲۹۸	توزیع داده‌ها نرمال است
میانگین	۰/۹۳۵	۰/۳۴۷	توزیع داده‌ها نرمال است

زیست‌محیطی رعایت نشده و برعکس. هر چند که رعایت‌نکردن اصول گزارشگری زیست‌محیطی در آمار توصیفی پژوهش به خوبی مشهود است (جدول شماره ۱) با این حال برای رعایت اصول پژوهش این فرض آزمون شده است.

نتایج مندرج در جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که برای همه سال‌ها سطح معناداری (۰/۰۰۰) کوچک‌تر از ۵ درصد است. به عبارت دیگر، میانگین نمره‌های متغیر گزارشگری زیست‌محیطی، اختلاف معناداری با میانگین نمره گزارشگری پایداری یعنی عدد ۶۰ داشته و همان‌طور که از بررسی میانگین‌ها نیز مشخص است این میانگین در همه سال‌ها از ۶۰ کمتر بوده است. بنابراین، می‌توان گفت که شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران افشاهای مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند. در ادامه، به بررسی وجود تفاوت در افشاء مبتنی بر گزارشگری زیست‌محیطی در بین صنایع مختلف پرداخته می‌شود.

مطابق نتایج مندرج در جدول شماره ۲ و با توجه به اینکه سطح معناداری برای همه سال‌ها بیشتر از ۵ درصد است، نتیجه‌گیری می‌شود که توزیع داده‌ها در همه سال‌ها نرمال است و می‌توان از آزمون‌های آماری پارامتریک برای آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد. بنابراین، برای بررسی وضعیت نمره گزارشگری زیست‌محیطی، در این بخش با استفاده از آزمون t یک نمونه‌ای، فرضیه آماری زیر بررسی شد.

فرضیه: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران افشاهای مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری زیست‌محیطی را رعایت می‌کنند.

آزمون این فرضیه به این ترتیب است که اگر نمره‌های مربوط به گزارشگری زیست‌محیطی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از میانگین نمره‌ها یعنی عدد ۶۰ معادل ۵۰٪ بیشینه نمره‌ها (همان‌طور که ذکر شد نمره‌های گزارشگری زیست‌محیطی بین صفر تا ۱۲۰ است) کم‌تر باشد افشاهای مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری

جدول ۳: آزمون t برای گزارشگری زیست‌محیطی

سال مالی	میانگین	انحراف استاندارد	مقدار آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه آزمون t
۱۳۸۷	۴۲/۶	۱۹/۳	(۱۱/۳)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
۱۳۸۸	۴۵/۵	۱۸	(۹/۶)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
۱۳۸۹	۴۷/۸	۱۷/۲	(۸/۹)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
۱۳۹۰	۴۸/۲	۱۷/۷	(۸/۳)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
۱۳۹۱	۵۱/۸	۱۵/۹	(۶/۵)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
۱۳۹۲	۵۳/۷	۱۴/۶	(۵/۴)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
۱۳۹۳	۵۴	۱۳/۸	(۴/۹)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر
میانگین کل	۴۹/۲	۱۵,۵	(۸/۷)	۱۵۷	۰/۰۰۰	پذیرفته نشدن فرضیه صفر

سطح معناداری (۰/۰۰۰) کوچک‌تر از ۵ درصد است. بنابراین، فرض صفر پژوهش مبنی بر نبود تفاوت معنادار بین متغیر افشاء زیست‌محیطی شرکت‌ها در سال‌های مختلف پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر، در بین سال‌های مختلف تفاوت معناداری در نمره افشاء مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری زیست‌محیطی وجود دارد.

نتیجه‌گیری

نظریه نمایندگی در رابطه با ارائه و افشاء اطلاعات اختیاری در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است (۲۳). یافته‌های پژوهش حاضر نیز نشان می‌دهد که سطح گزارشگری زیست‌محیطی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی

نتایج آزمون تحلیل واریانس برای صنایع مختلف، مندرج در جدول شماره ۴، نشان می‌دهد که سطح معناداری (۰/۰۱۷) کوچک‌تر از ۵ درصد است. بنابراین، فرض صفر پژوهش مبنی بر نبود تفاوت معنادار بین متغیر پایداری شرکت‌ها در صنایع مختلف پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر، در بین صنایع مختلف تفاوت معناداری در نمره افشاء مطرح در نظریه ذینفعان از طریق گزارشگری زیست‌محیطی وجود دارد. بررسی‌های بیشتر نشان می‌دهد که صنعت مواد و محصولات دارویی و صنعت سیمان، آهک و گچ در بین صنایع مختلف افشاء بیشتری داشته‌اند. همچنین، بررسی تفاوت میزان افشاء برای سال‌های مختلف نیز قابل توجه است. نتایج آزمون تحلیل واریانس برای سال‌های مختلف، مندرج در جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که

جدول ۴: آزمون تحلیل واریانس (آنوا) یک طرفه برای بررسی تفاوت در بین صنایع مختلف

نتیجه آزمون	سطح معناداری	مقدار آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	متغیر
پذیرفته	۰/۰۱۷	۲/۶۷	۶۰۶/۹۳	۶	۳۶۴۱/۵۷	بین گروهی	افشاء زیست‌محیطی
نشدن فرضیه			۲۲۷/۲۹	۱۵۱	۳۴۳۲۱/۴۱	درون گروهی	
صفر				۱۵۷	۳۷۹۶۳/۰۴	مجموع	

جدول ۵: آزمون تحلیل واریانس (آنوا) یک طرفه برای بررسی تفاوت بین سال‌ها

نتیجه آزمون	سطح معناداری	مقدار آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات	متغیر
پذیرفته	۰/۰۰۰	۱۱/۰۳۵	۳۱۴۷/۹	۶	۱۸۸۸۷/۵۹	بین گروهی	افشاء زیست‌محیطی
نشدن فرضیه			۲۸۵/۳	۱۰۹۹	۳۱۳۴۹۹/۵	درون گروهی	
صفر				۱۱۰۵	۳۳۲۳۸۷/۱۲	مجموع	

دسترسی به بازارها و مشتریان جدید، تنوع بیشتر در محصولات، فروش ابزار کنترل‌کننده آلودگی، درخواست بهای بیشتر از مشتریان، بهبود عملکرد زیست‌محیطی، سرمایه‌گذاری در فرایندهای سبز و تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات مربوط و غیره، معرفی بیشتر برند شرکت، حسن شهرت و کاهش هزینه‌ها از طریق کنترل مؤثرتر هزینه‌ها، صرفه‌جویی در مصرف سوخت، کاهش ضایعات، کاهش مالیات، کاهش هزینه سرمایه و غیره است. البته، گفتنی است سرمایه‌گذاری در طرح‌های زیست‌محیطی منجر به تحمیل هزینه‌های اضافی به شرکت‌ها نیز می‌شود.

بر اساس نتایج پژوهش و با توجه به مزایای گزارشگری زیست‌محیطی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود به طور اختیاری، در گزارش‌های مالی و غیرمالی، نتیجه عملکرد خود را بر محیط‌زیست و فعالیت‌هایی که منجر به تخریب یا بهبود محیط‌زیست شده است، را افشاء کنند.

۲. به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین تجاری پیشنهاد می‌شود که الزامات گزارشگری بیشتری را برای رعایت گزارشگری زیست‌محیطی مقرر کنند.

از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر این است که تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایران در مقابل سایر بورس‌های معتبر دنیا خیلی کم است. این موضوع قابلیت تعمیم نتایج را به صنایع مختلف با محدودیت مواجه می‌کند.

زمانی مورد بررسی اندکی ارتقاء یافته اما همچنان از سطح مطلوب فاصله بسیار زیادی دارد. این نتیجه نشان‌دهنده‌ی این واقعیت است که سطح گزارشگری زیست‌محیطی شرکت‌های ایرانی مانند شرکت‌های سایر کشورهای آسیایی، مطابق با نتایج پژوهش‌های بدولا و هرزیگ (۱۲)، ویجسیگه (۱۷) و بلال و کوپر (۱۹)، در حد پایینی بوده و نیاز به بهبود بسیاری در افشا موارد مربوط به محیط‌زیست وجود دارد. رشد اندکی که در گزارشگری زیست‌محیطی در ایران و در چند سال اخیر اتفاق افتاده دلایل متفاوتی دارد که یک دلیل آن درخواست سازمان بورس اوراق بهادار از شرکت‌ها مبنی بر ارائه گزارش هیئت مدیره بر اساس مندرجات مشخص شده، است. دلیل دیگر آن نیز بر اساس نتایج پژوهش‌های فارنتی و گوتتری (۱۵)، ویجسیگه (۱۷) و مشععی و نیک‌کار (۲۴) این است که در سال‌های اخیر آگاهی و توجه سازمان‌ها نسبت به اهمیت فعالیت‌های تجاری مبتنی بر توسعه پایدار و همخوان با محیط‌زیست افزایش یافته و نتایج پژوهش‌های انجام شده در سال‌های اخیر مؤید این ادعاست (۲۵).

در سراسر جهان مدیران برای حفظ و نگهداری محیط‌زیست تحت فشار هستند (۲۶). ممکن است این سوال برای مدیران شرکت‌ها پیش آید که آیا توجه به محیط‌زیست برای شرکت صرفه اقتصادی دارد؟ و آیا واقعاً زمان سرمایه‌گذاری بر محیط‌زیست فرارسیده است؟ برای پاسخ به این سوال باید دید که مزایای توجه به محیط‌زیست چیست؟ برخی از مزایای توجه به مسائل توسعه پایدار شامل افزایش درآمد از طریق

شود. هم‌چنین، انجام پژوهش با موضوع رابطه بین توسعه سطح گزارشگری زیست‌محیطی و شاخص‌های کلان اقتصادی پیشنهاد می‌شود.

برای تکمیل پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود در مورد دلایل عقب افتادگی گزارشگری زیست‌محیطی و یا در رابطه با شناسایی ابزارها و روش‌های مختلف گزارشگری زیست‌محیطی پژوهش‌های بیشتری انجام

References

- 1 Global Reporting Initiative (2006). "Sustainability Reporting Guidelines", Available at: <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads/>. [Online] [8 August 2017]
- 2 Gray, R. (2006). "Does Sustainability Reporting Improve Corporate Behaviour? Wrong Question? Right Time?", *Accounting and Business Research*, Vol. 36, No. 4, pp. 65-88.
- 3 Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (2001). "Policies to Enhance Sustainable Development", Available at: <https://www.oecd.org/greengrowth/1869800.pdf>. [Online] [8 August 2017]
- 4 Van der Ryn, S. and P. Calthorpe (1986). *Sustainable Communities: A New Design Synthesis for Cities, Suburbs and Towns*, 1st Edition, San Francisco: Sierra Club.
- 5 Naess, A. (2001). *Ecology, Community and Life-Style: Outline of an Ecosophy*, 5th Edition, Cambridge: Cambridge University Press.
- 6 Lamberton, G. (2005). "Sustainability Accounting-A Brief History and Conceptual Framework", *Accounting Forum*, Vol. 29, No. 1, pp. 7-26.
- 7 Gray, R. (1994). "Corporate Reporting for Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000 AD", *Environmental Values*, Vol. 3, No. 1, pp. 17-45.
- 8 Ebrahimipour, M.; Ilami Rood Mojeni, F.; and H. Khosravie Zadband (2015). "Environmental Accounting and the Challenges towards It in Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 3, pp. 108-128. [In Persian]
- 9 Hasas Yegane, Y. (2005). *Philosophy of Auditing*, 1st Edition, Tehran: Elmi Farhangi Publications. [In Persian]
- 10 Khajavi, Sh. and M. Etemadi Jouryabi (2015). "Corporate Social Responsibility and Its Reporting", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 2, pp. 104-123. [In Persian].
- 11 Deloitte Touche Tohmatsu (2006). "Deloitte Sustainability Reporting Scorecard", Global Environment and Sustainability Services Group, Available at: <http://www.deloitte.com>. [Online] [15 June 2016]
- 12 Beddewela, E. and C. Herzig (2013). "Corporate Social Reporting by MNCs' Subsidiaries in Sri Lanka", *Accounting Forum*, Vol. 37. No. 2, pp. 135-149.
- 13 Vatan Khah, S. (2011). "Barriers and Motivations of Social Responsibility Reporting", *M. A. Thesis in Accounting*, Al-Zahra University. [In Persian]
- 14 Eccles, R. G.; Ioannis, I.; and G. Serafeim (2013). "The Impact of Corporate Sustainability on

- Organizational Processes and Performance”, *Management Science*, Vol. 60, No. 11, pp. 2835-2857.
- 15 Farneti, F. and J. Guthrie (2009). “Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations: Why they Report”, *Accounting Forum*, Vol. 33, No. 2, pp. 89-98.
 - 16 Alvarez, I. G. and E. Ortas (2017). “Corporate Environmental Sustainability Reporting in the Context of National Cultures: A Quantile Regression Approach”, *International Business Review*, Vol. 26, No. 2, pp. 337-35.
 - 17 Wijesinghe, K. N. (2012). “Current Context of Disclosure of Corporate Social Responsibility in Sri Lanka”, *2nd Annual International Conference on Accounting and Finance (AF 2012)*. Procedia Economics and Finance, Available at: www.sciencedirect.com. [Online] [15 June 2016]
 - 18 Sanchez C. B.; Perez-Aleman, J.; and D. J. Santana-Marti (2017). “Sustainability Disclosure, Dominant Owners and Earnings Informativeness”, *Research in International Business and Finance*, Vol. 39, pp. 625-639.
 - 19 Belal, A. R. and S. Cooper (2011). “The Absence of Corporate Social Responsibility Reporting in Bangladesh”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 22, pp. 654-667.
 - 20 Welford, R. (2005). “Corporate Social Responsibility in Europe, North America and Asia”, *Journal of Corporate Citizenship*, No. 17, pp. 33-54.
 - 21 Abbasi, E. and F. Mohammadi (2012). “Investigating the Financial Reporting of Environmental Performance of Polluting Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 33-46. [In Persian]
 - 22 Ahmadi, Sh. (2010). “Investors' Reactions to the Variety of Corporate Social Reporting”, *M. A. Thesis in Accounting*, Allame Tabataba'i University. [In Persian]
 - 23 Aghaie, M.; Ahmadian, V.; and A. Mansouri (2016). “Investigating the Relationship between Corporate Voluntary Disclosure and Receipt Right Deviation from Cash Flow out of Control Right”, *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 7, No. 25, pp. 7-37.
 - 24 Moshashaie, M. and B. Nik Kar (2012). “The Role of Accountants in Corporate Sustainability with an Emphasis on the Theoretical Framework of Sustainability of International Federation of Accountants”, *Proceedings of the 1st Regional Conference on Research and Modern Solutions in Accounting and Management*, 13th December, Tonekabon. [In Persian]
 - 25 Krippendorff, K. H. (2012). *Content Analysis, an Introduction to Its Methodology*, 3rd Edition, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
 - 26 Mustapha, M. A.; Manan, Z. A.; and S. R. Wan Alwi (2017). “Sustainable Green Management System (SGMS)—An Integrated Approach towards Organisational Sustainability”, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 146, No. 10, pp. 158-172.