

کاربرد تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی

دکتر راضیه علی خانی

استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

مهدی مران جوری

دانشجوی دکتری حسابداری و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۷/۲۳، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۲/۱۴

چکیده

طی دهه های اخیر روند فزاینده پیشرفت صنعتی از یک سو و محدودیت منابع طبیعی و زیست محیطی از سوی دیگر توجه جامعه بشری را به مساله حفظ محیط زیست جلب نموده، همچنین تقاضای روز افزون ذینفعان از شرکت ها برای پذیرش مسئولیت های اجتماعی، شرکت ها را به درگیر شدن در مسئولیت های زیست محیطی و اجتماعی تشویق می کند. در اثر جهانی شدن، شرکت ها در کشورهای در حال توسعه مایل به حرکت به سوی بازارهای جهانی بوده، از اینرو به منظور مقبولیت در بازارهای جهانی، باید نشان دهند که در حال ایفای مسئولیت های زیست محیطی و اجتماعی شان هستند. از اینرو در مقاله حاضر تئوری هایی که انگیزه شرکتها را برای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکتها توضیح می دهند شامل تئوری اقتصاد سیاسی، تئوری ذینفعان، تئوری مشروعیت و تئوری سازمانی معرفی و تحقیقات انجام شده در زمینه تئوری های مذکور ارائه خواهد شد.

واژه های کلیدی: افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی، تئوری اقتصاد سیاسی،

تئوری ذینفعان، تئوری مشروعیت، تئوری سازمانی.

Application of social and environmental information disclosure Theories

Abstract

During the past few decades, the trend of increasing industrial advancement and in the other hand environmental and natural resources limitation has been attracting worldwide attention in to environmental protection .Also growing demand of stakeholders from companies to adopt corporate social responsibility, incentive them to involve in social and environmental responsibility. Since globalization, corporations in developing countries are now tending to move in to global markets. So in order to gain acceptability in global markets, they have to show that they are implementing social and environmental responsibility. In the current study several theories that explain a company's motivation to disclose social and environmental information; include: political economy theory, legitimacy theory, stakeholder theory and Institutional theory are introduced and the practical research belongs to above theories are presented.

Key words: social and environmental responsibility, political economy theory, legitimacy theory, stakeholder theory, Institutional theory.

پښتونستان د علوم انساني او مطالعاتو د پوهنتون
پرمال جامع علوم انساني

۱- مقدمه

تحقیقات انجام شده در سال‌های اخیر منجر به انتقاد چارچوب گزارشگری مالی سنتی و توانایی آن برای فراهم کردن صورت کاملی از فعالیت‌های شرکت و ادای پاسخگویی آن شد. شواهد تجربی نشان می‌دهد که گروه‌های مختلف در جامعه، متقاضی اطلاعات پاسخگویی زیست محیطی و اجتماعی هستند و برخی بر گزارش‌های شرکت برای آگاهی از فعالیت‌های سازمان تکیه می‌کنند [۱]. پاسخگویی می‌تواند به عنوان تعهد سازمان‌ها برای ارائه صورت فعالیت‌هایی که بابت آن مسئول هستند تعریف شود [۱۰]. افشاء به عنوان یکی از ابزارهای پاسخگویی در حالت کلی به معنای انعکاس اطلاعات است [۲]. شرکتهای نیز برای پاسخگویی می‌توانند از این ابزار برای انتشار اطلاعات بیشتر در مورد برنامه‌ها، ریسکها و فرصتهای آتی خود استفاده کنند [۴].

گزارشگری زیست محیطی و اجتماعی ابزاری جهت پاسخگویی و حسابداری شرکت‌ها در قبال عملکرد خویش است. گزارش‌ها باید اطلاعات بی‌طرفانه‌ای فراهم کنند که به ذینفعان اجازه دهد تا برآورد قابل اطمینانی از عملکرد زیست محیطی و اجتماعی سازمان داشته باشند [۲۳].

از سوی دیگر، هدف شرکت‌ها از رویکرد حداکثرسازی سود در گزارشگری مالی سنتی به رویکرد مسئولیت اجتماعی در گزارشگری زیست محیطی و اجتماعی تغییر یافت. دلایل مختلفی برای تغییر نقش شرکت‌ها از مفهوم کلاسیک به رویکرد مسئولیت اجتماعی وجود دارد. سازمان‌ها از سویی ثروت و فرصت‌های شغلی برای جامعه ایجاد می‌کنند و از سوی دیگر محیط زیست را آلوده و تخریب و سلامت انسان و تنوع زیستی جهان را تهدید می‌نمایند [۵].

از اینرو مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، توجه جامعه جهانی را به خود جلب کرد که می‌تواند به عنوان مدیریت تضاد بالقوه منافع بین ذینفعان مختلف در رابطه با مسائل اقتصادی، زیست محیطی، اجتماعی و اخلاقی بیان شود [۱۱]. تعدادی از تئوری‌ها مثل تئوری اقتصاد سیاسی، تئوری ذینفعان، تئوری مشروعیت، تئوری سازمانی مطرح شدند برای توجیه اینکه چرا شرکت‌ها مسئولیت اجتماعی‌شان را افشاء می‌کنند. در بخش اول

مقاله، تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی تبیین شده و در بخش دوم پژوهشهای انجام شده در زمینه تئوریهای مذکور ارایه می شود. بدین ترتیب پژوهش حاضر پژوهشی نظری مبتنی بر مباحث و پیشینه علمی تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی می باشد.

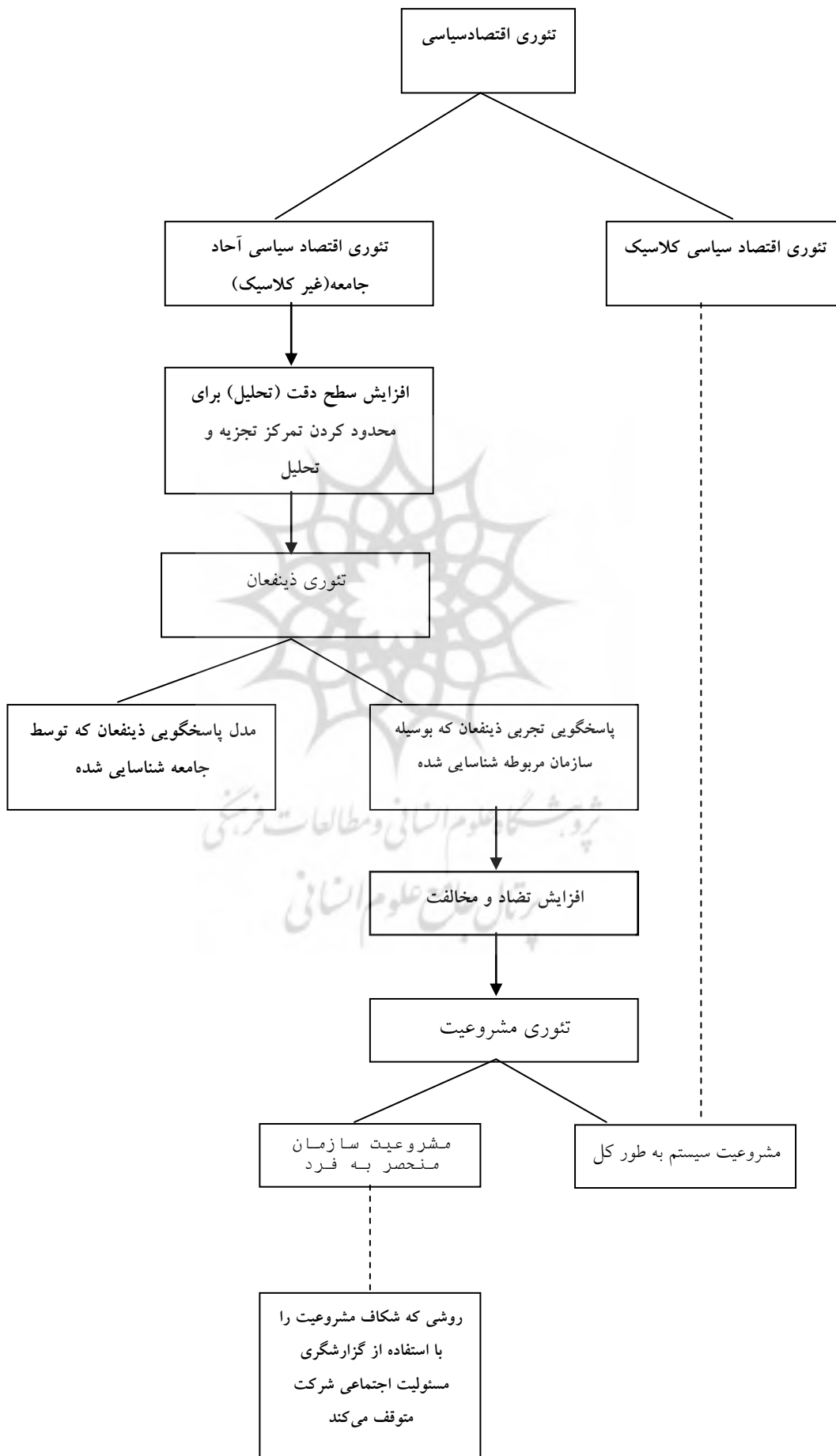
۲- تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی

تئوریهای مختلفی وجود دارد که انگیزه شرکت برای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی را توضیح می دهد. از جمله تئوری اقتصاد سیاسی^۱، تئوری مشروعیت^۲، تئوری ذینفعان^۳ و تئوری سازمانی^۴ [۳۲ و ۳۳].



-
- 1 - Political economy theory
 - 2 - Legitimacy theory
 - 3 - Stakeholder theory
 - 4 - Institutional theory

نمودار ۱- مدل اقتصاد سیاسی و اجتماعی گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت [۲۱]



۱-۲- تئوری اقتصاد سیاسی

تئوری حسابداری اقتصاد سیاسی بر مبنای ادبیات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی در دهه ۱۹۹۰ از نوشته‌های پارکر استخراج شد، به طور گسترده در تحقیق افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی استفاده می‌شود و در قالب مفهوم قرارداد اجتماعی پیشنهاد می‌کند وجود یک سازمان بر حمایت کلی جامعه تکیه می‌کند. اگر مشاهده شود یک سازمان درگیر فعالیتهای اجتماعی نامطلوب شده است، جامعه از تأیید آن سازمان صرفنظر می‌کند و این امر منجر به نابودی آن می‌شود. به منظور حفظ موقعیت در جامعه، مدیریت ممکن است اطلاعات مرتبط با فعالیتهای زیست محیطی و اجتماعی سازمان را منتشر کند. این تئوری تأیید می‌کند که اشخاص یا سازمانها حق دارند اهداف شخصی و علایق خود را دنبال کنند، این حقوق بوسیله محیط زیست و اجتماعی که در آن وجود دارند تعدیل می‌شود [۴۲].

تئوری اقتصاد سیاسی بحث می‌کند که حسابداری می‌تواند یک نقش محوری در شیوه ساختار سازمانی و محیط پیرامونش، به طور اقتصادی، سیاسی و اجتماعی بازی کند [۲۶] همچنین افشاء زیست محیطی و اجتماعی شرکت به جای آگاه ساختن سهامداران به عنوان ابزار مدیریت در مواجهه با فشارهای سیاسی و اجتماعی بکار می‌رود [۲۵].

تئوری اقتصاد سیاسی به دو دسته کلاسیک و غیر کلاسیک تقسیم می‌شود: در تئوری اقتصاد کلاسیک^۱، گزارشهای حسابداری همانند ابزاری است جهت حمایت از کسانی که از منابع کمیاب استفاده و آنرا کنترل می‌کنند و تضعیف کسانی که از این منابع استفاده نمی‌کنند [۲۰]. این تئوری تضاد طبقاتی و بی عدالتی ساختاری را مورد توجه قرار داده است [۲۴].

از طرف دیگر، اقتصاد غیر کلاسیک^۲، از اهمیت تضاد و تعارضهای ساختاری کاسته و چندین دیدگاه جهانی را پذیرفته و به دخالت و فشار گروههای مختلف جامعه بر واحدهای تجاری اشاره دارد [۲۰]. این دو رویکرد بسیار متفاوت هستند، اگرچه در یک مفهوم کلی

1 - Classical political economy theory

2 - Non classical political economy theory

توافق دارند که افشاء های حسابداری، ابزارهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی هستند که به منظور ساختار بندی و تقویت کردن ایدئولوژی و مقررات سازمان جهت افشاء منافع خصوصی آن به کار می‌رود [۳۷].

تئوری غیر کلاسیک اقتصاد سیاسی به دو شاخه تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان تقسیم می‌شود.

۲-۲- تئوری مشروعیت

تئوری مشروعیت از پارادایم اقتصاد سیاسی مشتق شده است و بر این فرض تمرکز می‌کند که یک سازمان باید نقش اجتماعی اش را بوسیله پاسخ به نیازهای جامعه و دادن آنچه جامعه می‌خواهد، حفظ کند. مطابق این تئوری، بقاء یک سازمان بوسیله فشارهای بازار و توقعات جامعه پایدار است و از اینرو فهم نگرانیهای وسیعتر جامعه، توقعات جامعه را بیان می‌کند [۸].

لیندبولم تعریف مفهومی مشروعیت را به شرح زیر بیان کرد: وضعیت یا حالتی است که وقتی سیستم ارزشی سازمان با سیستم ارزشی جامعه، سیستمی که سازمان بخشی از آن است، تطابق دارد. به عبارتی یک سازمان زمانی مشروع است که سیستم ارزشی آن مطابق سیستم ارزشی جامعه ای باشد که در آن به عنوان بخشی از جامعه شکل گرفته و جایی که عدم تطابق وجود دارد، مشروعیت سازمان تهدید می‌شود [۱۲].

استراتژیهای شرکت که این تطابق را تأمین و حفظ می‌کند یا بهبود می‌بخشد می‌تواند شامل تعلیم، آگاهی و آموزش دادن ذینفعانشان، تلاش برای تغییر تصوراتشان، منحرف کردن توجهشان به سایر مسائل یا تلاش برای تغییر انتظاراتشان باشد. افشاء زیست محیطی و اجتماعی می‌تواند به عنوان بخشی از هر یک از این استراتژیها به کار رود [۲۴].

بسیاری از سئوالات مفسران اینست که آیا تئوری مشروعیت می‌تواند توضیح جامعی برای کارکردهای گزارش زیست محیطی و اجتماعی فراهم کند [۷]. تحقیقات گذشته نشان داد که اطلاعات افشاء شده در گزارشهای سالانه شرکت ابزاری است برای مدیریت تا پیامهای خاصی را به جامعه بفرستد در تلاش برای متقاعد کردن استفاده کنندگان برای

پذیرش دیدگاه مدیریت نسبت به جامعه و تصحیح تصور اشتباهی که جامعه ممکن است در مورد عملکرد زیست محیطی شرکت داشته باشد [۱۲].

وقتی سازمانها احتمال دهند که شهرت و اعتبارشان به وسیله سوانح زیست محیطی تهدید شده و از مشروعیت آنها کاسته شده، در جستجوی مدیریت بر فرایند مشروعیت از طریق تبلیغ استراتژیهای مفید هستند [۱۶]. به عنوان مثال افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی در گزارشهای سالانه [۱۹].

لیندبولم چهار استراتژی مشروعیت را شناسایی کرد که شرکتها ممکن است برای حفظ مشروعیت سازمانی^۱ به کار گیرند شامل آگاه ساختن ذینفعان درباره قصد بهبود عملکرد، جستجو درباره تغییر درک سهامداران از یک رویداد، اجتناب از توجه بیش از حد به یک مسئله، تغییر دادن توقعات خارجی درباره عملکرد آن [۲۷] این استراتژیهای مشروعیت شامل کسب، نگهداری یا اصلاح مشروعیت است.

تئوری مشروعیت بر این مبنا استوار است که میان واحد تجاری و جامعه ای که واحد تجاری در آن فعالیت می کند، قرارداد اجتماعی وجود دارد [۲۰]. طبق تئوری قرارداد اجتماعی، شرکتها با جامعه قرارداد اجتماعی دارند تا وظایف مشخصی را در محدوده عدالت انجام دهند. تئوری مشروعیت که توسعه یافته تئوری قرارداد اجتماعی است، شرکتها را به پاسخ به تقاضای گروههای مختلف ذینفع، از طریق مشروعیت بخشیدن به فعالیت هایشان وادار می کند [۲۷]. تئوری مشروعیت در حالت کلی پیشنهاد می کند که افشاء اجتماعی، وظیفه شرکت ناشی از فشارهای سیاسی یا اجتماعی است که شرکتها با آن مواجه هستند. به عنوان مثال، شرکتهای تحت فشار بیشتر، مقادیر بیشتری افشاء اجتماعی خواهند داشت.

سازمان ممکن است یک یا چند رویکرد زیر را داشته باشد تا حداقل مشروع باشد:

- محصول، اهداف و روش های عملیات سازمان می تواند با تعریف مرسوم مشروعیت تطابق داشته باشد.

• سازمان می‌تواند از طریق ارتباط، برای تغییر یا اصلاح تعریف مشروعیت اجتماعی تلاش کند تا جایی که با کارکردهای فعلی سازمان، محصولات و ارزشهای آن مطابقت داشته باشد.

• سازمان می‌تواند از طریق ارتباط با سبب‌ها، ارزش‌ها و سازمانهایی که وجهه مشروعیت اجتماعی قوی دارند دارای هویت شود [۱۲].

تئوری مشروعیت گاهی به شکل تئوری مدیریت دارای منافع مادی ظاهر می‌شود که از مفهوم حسابدهی و شفافیت صرف نظر می‌کند [۱۹]. این تئوری دچار مشکلاتی است از جمله زیاد ربط دادن مفهوم آن با تئوری حسابداری اقتصاد سیاسی و تئوری سازمان، ابهام در توانایی پیش بینی کردن و توضیح دادن رفتار مدیریتی و تردید در مورد این قضیه که هنوز به ذینفعان مالی در تجزیه و تحلیل‌هایشان امتیاز می‌دهد [۳۷].

مفهوم مشروعیت بحث می‌کند که تغییرات در گزارش زیست محیطی و اجتماعی به نیازهای شرکتها ارتباط دارد که وابستگی به اهداف پیش اجتماعی را نشان می‌دهد (مشروعیت اخلاقی) و به وسعت کمتر، بوسیله نیاز برای مدیریت کردن ذینفعان خاص تحریک می‌شود (مشروعیت عملی) [۳۵].

ساجمن نیز دو نوع مشروعیت را مطرح کرد:

۱) مشروعیت عملی^۱: متکی بر محاسبات مربوط به منافع شخصی اکثر ذینفعان بلافصل یک سازمان که اغلب شامل یک منبع انتقادی یا مالی است و به سازمان و ذینفعان بستگی دارد.

۲) مشروعیت اخلاقی^۲: به قضاوت درباره اینکه «آیا یک فعالیت مشخص (گزارش زیست محیطی و اجتماعی) به ارزشگذار فایده می‌رساند» متکی نیست. بلکه قضاوت در این مورد است که «آیا فعالیت، عمل درستی است که انجام می‌شود» به نوبه خود عقایدی را منعکس می‌کند درباره اینکه آیا فعالیت به طور مؤثر رفاه اجتماعی که بوسیله سیستم ارزشی ساختار اجتماعی ذینفعان تعریف شده است افزایش می‌دهد.

1- Pragmatic legitimacy

2 - Moral legitimacy

مشروعیت عملی و اخلاقی به گزارش زیست محیطی و اجتماعی ارتباط مستقیم دارد. زیرا آنها فرض می‌کنند که مدیران کنترل با اهمیتی بر فرایند مشروعیت دارند. مشروعیت عملی ارتباط نزدیکی با شاخه مدیریتی تئوری ذینفعان دارد زیرا شامل مبادلات مستقیم بی واسطه بین سازمان و ذینفعان است. گزارش زیست محیطی و اجتماعی اطلاعاتی در مورد ماهیت مبادلات بین سازمان و ذینفعان فراهم می‌کند. در پذیرش نمایندگی ذینفعان بوسیله سازمان و یا گزارشهایی که مدعی پذیرش ارزش های ذینفعان هستند، بعنوان ابزاری است که مشروعیت عملی را اتخاذ می‌نماید.

در مقابل، مشروعیت اخلاقی بر ذینفعان تمرکز نمی‌کند بلکه بر قضاوت مدیریتی متمرکز است که سازمان و فعالیت هایش (شامل مسئولیت اجتماعی شرکت و گزارش زیست محیطی و اجتماعی) رفاه اجتماعی را افزایش می‌دهد. مشروعیت اخلاقی می‌تواند در اصطلاح به عنوان دستاوردهای سازمان ارزیابی شود [۳۵] هر دو مشروعیت عملی و اخلاقی بوسیله افشاء اطلاعات به گروههای ذینفعان مربوط، پشتیبانی می‌شوند [۲۸].

۳-۲- تئوری ذینفعان

یک گروه رویکردهای تئوریک (اخلاقی و مدیریتی) تحت عنوان تئوری ذینفعان بوسیله آنسوف در ۱۹۶۵ سپس در قلمرو پاسخگویی زیست محیطی و اجتماعی توسط فریدمن و اولمان در ۱۹۸۵ شکل گرفت و توسط محققان فعلی تاکنون حفظ و تقویت شد. این تئوری تشکیل مسئولیتهای اجتماعی را در چارچوب برنامه شرکت، تلاش برای توسعه استراتژیهای منعکس می‌کند که به تأیید ذینفعان کلیدی سازمان برسد و همچنین یک توضیح بالقوه افشاء زیست محیطی و اجتماعی را در واژه پاسخگویی شرکت به شدت تقاضای ذینفعان، جهت گیری استراتژیک شرکت به سوی مسئولیتهای زیست محیطی و اجتماعی و تبادل بین اهداف اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی شرکت فراهم می‌کند [۱۹ و ۲۴].

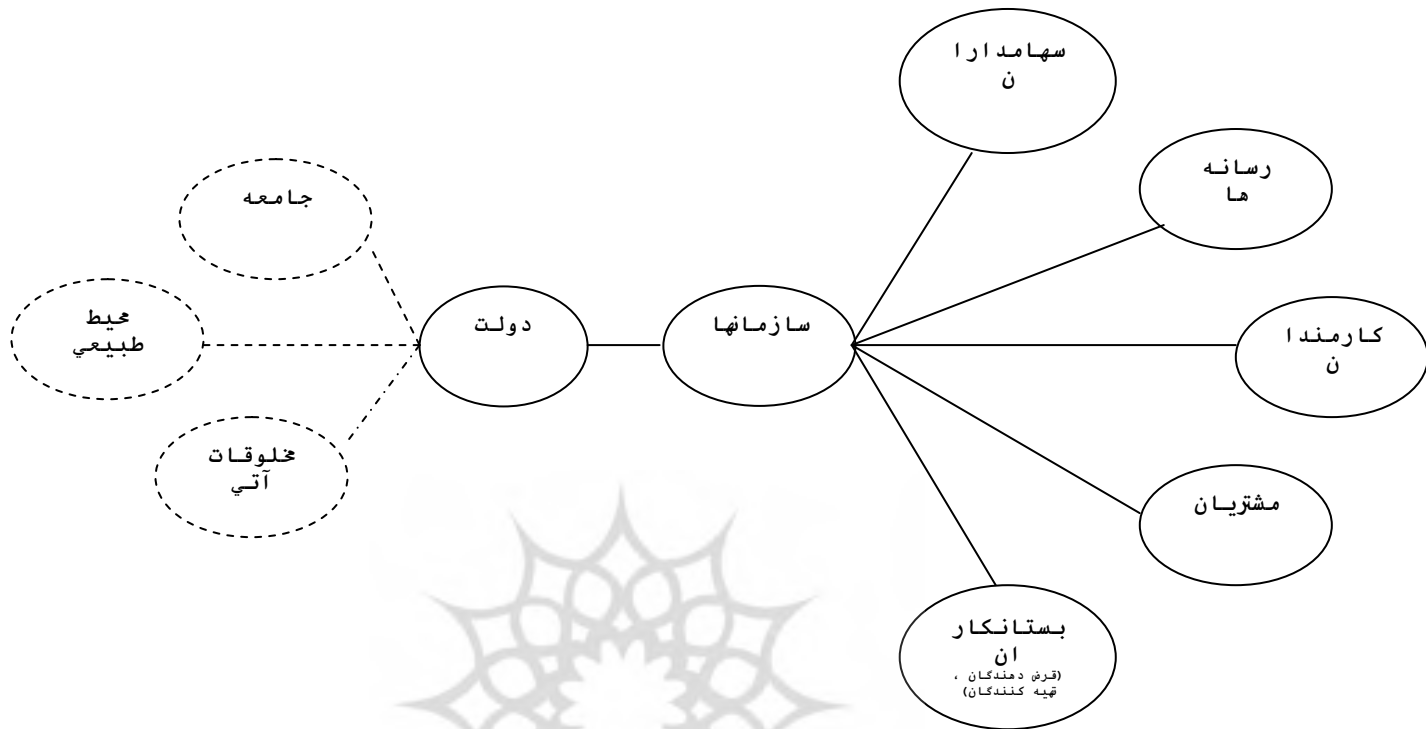
اسلام و دیگران (۲۰۰۸) کارکردهای گزارش زیست محیطی و اجتماعی را بررسی و گزارش کردند که افشاء سازمانها با توجه به انتظارات ذینفعان قدرتمند آنها تغییر یافت

[۳۰]. در مطالعه واکنش ذینفعان، نتایج از این ادعا حمایت کرد که کارکردهای معمول گزارش زیست محیطی و اجتماعی، می‌تواند با نیازهای متنوع ذینفعان مختلف تطبیق یابد [۲۲]. ذینفعان می‌توانند به داشتن ارتباطات ضعیف تا قوی با سازمان طبقه بندی شوند و پاسخگویی باید نسبت به این ارتباطات درک شده، از طیف حداقل پاسخگویی تا حداکثر پاسخگویی باشد [۳۴].

ذینفع، هر فرد یا گروهی است که به سازمان علاقه دارد به دلیل اینکه می‌تواند بر فعالیتهای سازمان تأثیر بگذارد یا از آن تأثیر پذیرد [۸]. اکثر گروههای ذینفع که تمایل دارند محرک مالی یا تجاری باشند در مطالعات تجربی شناسایی شدند. برای مثال هوانگ و کونگ بر عرضه کنندگان، مشتریان، وام دهندگان، رقبا و سرمایه گذاران تمرکز کردند [۲۹].

تئوری ذینفعان به طور سیستماتیک در جستجوی شناسایی گروه هایی از ذینفعان است که مستحق بیشترین توجه از سوی مدیران هستند [۴۱]. با توجه به این که عملکرد مالی شرکت تا حدودی در ارتباط با عملکرد زیست محیطی آن می‌باشد، ذینفعان توجه زیادی به موضوعات زیست محیطی در یک شرکت دارند. سرمایه گذاران و تحلیلگران مالی به منظور ارزیابی عملکرد کلی و برآورد ریسک‌های زیست محیطی، دولت‌ها جهت اجرای قوانین زیست محیطی و مشتریان به منظور حفاظت از حقوقشان به اطلاعات زیست محیطی نیاز دارند.

نمودار ۲- ذینفعان یک سازمان



تئوری ذینفعان به دو شاخه اخلاقی و مدیریتی تقسیم می‌شود.

۱-۳-۲- شاخه اخلاقی

رویکرد اخلاقی بیان می‌کند ذینفعان نسبت به فعالیت سازمانها ذیحق هستند و مدیریت باید سازمان را در جهت حداکثر کردن منافع همه ذینفعان اداره کند. طبق این رویکرد، مدیریت باید منافع سهامداران و منافع سایر ذینفعان را به طور یکسان مورد توجه قرار دهد و زمانی که میان منافع آنها تضاد وجود دارد سعی کند این تضادها را کاهش داده و تعادلی مطلوب بین آنها برقرار نماید [۱۸].

تا اندازه ای تحقیق در زمینه حسابداری زیست محیطی و اجتماعی با اتخاذ یک نگاه چند جانبه نگر نسبت به جامعه و معرفی بحث بصورت «منافع آحاد مردم» به مدیریت آن می پردازد. برای مثال هیچ توجیهی را نمی توان برای پاسخگویی زیست محیطی و اجتماعی تصور کرد در حایکه منافع آحاد ملت در قلب آن موضوع نباشد. در یک سیستم سرمایه داری، مشکل اصطلاح «آحاد مردم» این است که نمی توان به موارد زیادی که در آن منافع اصلی طبقات مختلف در تضاد با هم نباشند دست یافت [۱۵].

محققان هنجاری معتقدند که تئوری ذینفعان به عنوان یک تئوری اخلاق سازمانی وقتی توسط تئوری مسئولیت اخلاقی تکمیل می شود سودمند است [۴۱]. مطابق این تئوری توجه به یک ذینفع (به عنوان مثال یک سهامدار) نمی تواند به منافع سایر ذینفعان مثل جامعه یا کارمندان فشار وارد کند [۴۳].

از نقطه نظر اخلاقی، گزارش زیست محیطی و اجتماعی می تواند به عنوان یک مکانیزم پاسخگویی که تعهد یک سازمان نسبت به فعالیتهايش را منعکس می کند در نظر گرفته شود [۳۱].

۲-۳-۲- شاخه مدیریتی

دیدگاه مدیریتی توجه بیشتری به مباحث گزارش زیست محیطی و اجتماعی می کند و بر نیاز به کنترل کردن ذینفعان^۰ کسانی که می پندارند تأثیر مستقیم و مهمی بر شرکت دارند^۰ تمرکز می کند [۳۱]. نکته اصلی گسترش افشاء زیست محیطی و اجتماعی ایفای تعهدات نسبت به حسابداری و مسئولیت پذیری شرکت است. حمایت از افشاء شرکت، در ابتدا به دلیل پاسخگویی به ذینفعان با نفوذ و بسیار قدرتمند است [۱۹].

در این شاخه از تئوری ذینفعان به گروههای خاصی از افراد ذینفع بیشتر توجه می شود. بنابراین سازمان به علایق همه ذینفعان به طور مساوی پاسخ نمی دهد بلکه بیشتر به ذینفعان با نفوذ پاسخگو است. سازمانی موفق است که تقاضای همه گروههای ذینفع قدرتمند و مؤثر را در نظر بگیرد [۱۸].

۴-۲- اشتراک بین شاخه مدیریتی تئوری ذینفعان و تئوری مشروعیت

اشتراک زیادی بین شاخه مدیریتی تئوری ذینفعان^۱ و تئوری مشروعیت وجود دارد. در ادبیات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی تحقیقات نسبتاً زیادی پیشنهاد می‌کنند که عملکرد اجتماعی و افشاء به معنی مدیریت ارتباطات با ذینفعان هستند [۱۷]. تئوری ذینفعان از این موضوع حمایت می‌کند که افشاء انواع خاصی از اطلاعات برای کسب یا حفظ حمایت گروههای قدرتمند سهامدار استفاده می‌شود. تئوری ذینفعان پیشنهاد می‌کند که یک سازمان به موافقت با انتقادات ذینفعان قدرتمند به منظور حفظ مشروعیت نیاز دارد. در حالیکه تئوری مشروعیت بر اهمیت توافق با انتقادات جامعه تأکید می‌کند تئوری ذینفعان معتقد است که جامعه ترکیبی از گروههای ذینفع مختلف است که انتظارات مختلف و حتی متضاد دارند.

تئوری ذینفعان، انتظارات ذینفعان قدرتمند را توصیف می‌کند و ممکن است از سایر گروههای ذینفع در جامعه چشم پوشی کند، زیرا آنها به طور نسبی قدرت کمتری دارند در حالیکه تئوری مشروعیت دورنمای وسیعتری را بررسی می‌کند که میانگین انتظارات همه گروههای ذینفع در یک جامعه است تا کارکردهای سازمانی را توضیح دهد. بنابراین دورنمای ارائه شده درون تئوری مشروعیت از تئوری ذینفعان وسیعتر است زیرا که تمایل دارد انتظارات جامعه را در کل بررسی کند [۸]. در مقایسه با تئوری ذینفعان، به نظر می‌رسد تئوری مشروعیت کمتر به فرض مجزا کردن، قابل شناسایی کردن و دسته بندی ذینفعان ارتباط دارد [۳۵].

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۱- اشتراک بین تئوریهای ذینفعان و مشروعیت

مشروعیت سازمانی	
عملی	اخلاقی
شاخه مدیریتی تئوری ذینفعان	وابسته به اصول، عقاید و ارزشهای جامعه
- مبادله ۱	- مفهومی
- تاثیر ۲	- رویه ای
- تنظیم ۳	- سازمانی

۲-۵- تئوری سازمانی

تئوری سازمانی با آزمون و توضیح اینکه چطور هنجارهای سازمانی و فشارها بر تغییر اجتماعی در میان سازمان ها تأثیر می گذارد سر و کار دارد. مطابق تئوری سازمانی فعالیتهای سازمان، توسط انواع فشارهای خارجی محدود می شود. مطابق مفروضات این تئوری، سازمانها باید به تقاضاهای خارجی و توقعات جامعه به منظور حفظ مشروعیتشان پاسخگو باشند [۸].

این تئوری کشف می کند که چطور ساختارها و فعالیتهای سازمانی توسط فرهنگ، سیاست و فشارهای جامعه ای که آنرا احاطه کرده است شکل می گیرد. سه نیرو در خلق رفتارهای سازمان نقش دارد. اول فشار وجود دارد برای پیروی کردن. این منبع فشار برای پیروی کردن از روشهای سازماندهی شده به گروه اجبار اشاره دارد. دوم انطباق وجود

-
- 1 - Exchange
 - 2 - Influence
 - 3 - Dispositional

دارد که به منظور کاهش تردید از طریق تلاش برای الگوبرداری از روشهای به کار رفته در سازمانها ایجاد شده است که گروه مقلد نامیده می‌شود. سوم فشار برای مطابقت با هنجارها و قوانین توسعه یافته بوسیله اهل حرفه وجود دارد که به گروه هنجاری اشاره می‌کند [۳۸].

نظریه سازمانی به بررسی چگونگی ساختار سازمانی و فعالیت‌های شکل گرفته از طریق نیروهای فرهنگی، سیاسی و اجتماعی که چنین نهادهایی را احاطه می‌کنند می‌پردازد. سازمانها جهت پایداری باید با محیط اطرافشان تبادل داشته و با نهادهای گوناگون در آن محیط در ارتباط باشند. حسابداری یکی از اشکال فعالیت‌های سازمان یافته در حوزه موسسات و سازمانها را نشان می‌دهد. حسابداری در قالب یک سازمان ممکن است عوامل رسمی را در اثبات نمادین تعهد سازمان به یک واحد نسبی از فعالیت‌ها نشان دهد. اثبات پایبندی و وفاداری به انتظارات، رفتارها و عقاید ارزشمند از طریق جامعه به طور گسترده ممکن است به سازمان در کسب حمایت جامعه و همچنین قانونی بودن و مشروعیت کمک بسزایی داشته باشد. فعالیت‌ها از طریق محیط داخلی و خارجی بر سازمان تاثیر گذار هستند. محیط خارجی سازمان شامل پیامدهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است که یک سازمان باید از آنها آگاهی کافی داشته و در این صورت حمایت و مشروعیت را از جانب محیط دریافت کند. محیط داخلی سازمان شامل اهداف، ساختار و فرهنگ سازمان می‌باشد [۳۸].

۳- پژوهشهای کاربردی در زمینه تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی

طی دو دهه گذشته تحقیقات زیادی در زمینه تئوریهای مرتبط با افشاء و گزارشگری زیست محیطی و اجتماعی شرکتها در کشورهای توسعه یافته انجام شده است. اگرچه تعداد تحقیقات صورت گرفته در زمینه تئوریهای افشا زیست محیطی و اجتماعی شرکتها در کشورهای در حال توسعه، یا فشارهای خارجی اعمال شده بر آن دسته از شرکتها در ارتباط با پاسخگویی نسبت به عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شان محدود بوده است

[۹]. در این بخش به تحقیقات انجام شده در زمینه تئوریهای اقتصاد سیاسی، مشروعیت، ذینفعان و سازمانی اشاره می شود.

ساماها و همکاران (۲۰۱۲) وسعت افشاء داوطلبانه حاکمیت شرکتی و تاثیر مجموعه جامعی از ویژگی‌های حاکمیت شرکتی بر وسعت افشاء داوطلبانه حاکمیت شرکتی در مصر را ارزیابی کردند. اگرچه سطوح افشاء حاکمیت شرکتی حداقل بود، اما افشاء برای اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مصر الزامی هستند زیاد بود. یافته‌ها نشان دهنده افشاء کمتر برای مالکیت بیشتر بود که توسط مالکیت اتحادیه‌ای اندازه‌گیری شد، همچنین افزایش افشاء به تناسب مدیران غیرموظف در هیات مدیره و اندازه شرکت بود. نتایج تحقیق از مباحث تئوری حمایت کرد که شرکت‌ها اطلاعات مالکیت شرکتی را به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های نمایندگی و بهبود تضاد منافع سرمایه‌گذار در اطلاعات حسابداری گزارش شده افشاء می‌کنند [۳۹].

هراسکی (۲۰۱۲) کاربرد نمودارها و تصاویر را توسط شرکتهایی که پیشرو پایداری هستند با شرکتهایی که پایداری کمتری دارند مقایسه نمود و نمودارها و تصاویر استفاده شده در گزارشهای پایداری شرکتهای با پایداری زیاد و کم را تجزیه و تحلیل کرد تا برآورد کند آیا استفاده از شبیه‌سازی بین این دو گروه شرکت در روش انعکاس روشهای مختلف مشروعیت، تفاوت دارد. نتایج نشان داد که شرکتهای با پایداری کمتر، مشروعیت را به طور نمادین اتخاذ می‌کنند، در حالی که شرکتهای پیشرو پایداری، تأثیر واقعی آنرا نشان می‌دهند. به نظر می‌رسد بعضی از گزارشهای پایداری از شبیه‌سازی به عنوان ابزاری برای ارتباط با ذینفعان استفاده می‌کنند [۲۸].

کنگ و فریدمن (۲۰۱۱) در پژوهشی رابطه بین حاکمیت شرکتی خوب و عملکرد زیست محیطی و افشاء را آزمون کردند. شرکتهای اصلی انتشار دهنده مایعات سمی، نمونه تحقیق بودند. معیار حاکمیت شرکتی و سنجش افشاء و آلودگی با توجه به تحقیقات گذشته حسابداری انتخاب شدند تا معیار عملکرد اصلی را تأیید نمایند. نتایج نشان داد که هیچ‌گونه ارتباطی بین حاکمیت خوب و عملکرد آلودگی خوب وجود ندارد. به علاوه حاکمیت خوب به طور مثبت با افشاء آلودگی رابطه دارد در حالی که وقتی حاکمیت

بهبود یافت همبستگی وجود ندارد. به طور کلی نتایج از تئوری مشروعیت حمایت می‌کند. این مطلب ممکن است بیانگر این موضوع باشد که گزارش درباره عملکرد آلودگی بهتر از پیامدهای واقعی آن است [۱۴].

ماهادنو و همکاران (۲۰۱۱) کاربرد گزارش زیست محیطی و اجتماعی شرکتهای پذیرفته شده در بورس ایسلند را آزمون کردند. بر اساس تحلیل محتوی گزارشهای سالانه، تغییرات کیفی و کمی در گزارش اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی در سبک توسعه حاکمیت شرکتی و با توجه به شیوع مفهوم اقتصاد سیاسی و اجتماعی تحلیل شد. نتایج، افزایش مهم اما گزینشی در سطح و کیفیت افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی در طول دوره تحت بررسی را نشان داد [۳۵].

جان جونز (۲۰۱۱) کاربرد نمودارها در گزارشهای زیست محیطی و اجتماعی را بررسی نمود. یافته‌ها نشان داد که نمودارها به طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرند. شرکتهای نمودارها را برای افزایش ارتباط موثر افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکتشان استفاده می‌کنند. نتایج تحقیق جان جونز نشان داد که شرکتها افشای اطلاعات زیست محیطی در گزارشهای سالانه را به عنوان ابزار مشروعیت به کار می‌گیرند [۳۲].

وان درلان اسمیت و همکاران (۲۰۱۰) تاثیر افشای اطلاعات اجتماعی شرکت بر رفتار سرمایه‌گذار را در ایالات متحده، ژاپن، فرانسه و سوئد با استفاده از تئوری ذینفعان آزمودند. یافته‌ها بیانگر وجود تفاوت معنی‌دار در واکنش سرمایه‌گذار نسبت به افشای اطلاعات اجتماعی شرکت در بین کشورهای فوق بود. همچنین با استفاده از یک معیار منحصر به فرد ذینفعان، نتایج نشان داد که این واکنش به گرایش سهامداران ارتباط دارد و رابطه مشاهده شده بین سرمایه‌گذاران و افشای اطلاعات اجتماعی شرکت مربوط به تفاوت بین ملیتهاست [۱].

سیکا (۲۰۱۰) در پژوهشی شکاف بین ادعا، تصمیم و عمل شرکت را بررسی نمود. شرکتهای به مسئولیت اجتماعی شان از طریق تعهد ساخت محصولات اخلاقی و معتبر مشروعیت می‌بخشند، اما فرهنگ سازمانی و عملکرد آنها لزوماً با ادعاهای حمایت عمومی

هم راستا نیست. نتایج نشان داد افشاء تضاد بین ادعا و عمل شرکت نتایج منفی به بار می آورد [۴۰].

راهامان و همکاران (۲۰۰۴) ترکیب تئوری سازمانی و تئوری مشروعیت هابرماس را برای توضیح گزارش زیست محیطی و اجتماعی به کار گرفتند. نتایج تحقیق نشان داد که رویه های گزارشگری سازمانی مشروع نیست، اما بحران مشروعیت وجود دارد [۳۸].

۴- نتیجه گیری و پیشنهادها

طی سالهای اخیر ساختار حسابداری از جهات مختلف در زمینه های زیست محیطی و اجتماعی مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته است. همواره حسابداری نشانگر سرمایه مالی یک تاریخ و فرهنگ است، به نظر می رسد حسابداران همواره در جهت سرو سامان بخشیدن به این روند مالی می باشند. تحقیقات اخیر از لحاظ زیست محیطی، مالی و حسابداری مدیریت نشان می دهد که حسابداری و حسابداران می توانند در این حیطه به نتایج مثبتی دست یابند.

در این پژوهش سعی شد ضمن تشریح و تبیین تئوریهای مرتبط با افشاء اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی، نتایج پژوهشهای انجام شده در زمینه تئوریهای اقتصاد سیاسی، مشروعیت، ذینفعان و سازمانی ارایه گردد تا بر غنای ادبیات افشاء اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی افزوده شود.

تئوریهای مرتبط با افشای مسئولیت های زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها از جمله تئوری مشروعیت در اقتصادهای بازارهای غریبی توسعه یافته اند، بنابراین قابلیت کاربرد آنها در سایر نقاط دنیا سؤال برانگیز است، خصوصاً در جوامع اسلامی جایی که شرکت ها در یک فرهنگ کاملاً متفاوت با اهداف و اخلاق تجاری متفاوت فعالیت می کنند. از اینرو گسترش دامنه تحقیقات در زمینه تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی در کشورهای اسلامی از جمله ایران بینشی وسیع فراروی محققان قرار خواهد داد.

شرکت ها به طور فزاینده ای به دنبال برجسته نمایاندن همکاریهای مثبتشان در فعالیت های اجتماعی هستند تا بدین طریق تصویر مطلوبی از شرکت نشان داده و مشروعیت کسب

کنند. مفهوم مشروعیت محقق را قادر می‌سازد ارتباطات اجتماعی یک سازمان را توضیح دهد. مطابق این تعریف از کنش متقابل سازمان با جامعه، تئوری مشروعیت پدیدار می‌شود. بنابراین سطح تجانس بین فعالیتهای شرکت و توقعات جامعه ناشی از فعالیتهای شرکت، انعکاس مستقیم مشروعیت آن است. در گذشته حداکثر سازی سود معیار مناسبی برای مشروعیت سازمان بود اما با تغییر انتظارات جوامع در دهه های اخیر معیار مشروعیت سازمان این است که شرکتهای خسارات وارده به محیط زیست را جبران کنند یا از وقوع آن جلوگیری نمایند.

تئوری مشروعیت به طور گسترده برای توضیح انگیزه گزارش اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی به کار می‌رود. هر چقدر شرکتهای با فشارهای اجتماعی بیشتری مواجه شوند، نیاز بیشتری به مشروعیت بخشیدن به فعالیتهایشان نزد جامعه دارند و به منظور کاهش هزینه های سیاسی از ابزارهایی مثل افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی استفاده می‌کنند. تئوری ذینفعان نیز می‌تواند برای توضیح افشای داوطلبانه مورد استفاده قرار گیرد زیرا اولاً این تئوری بین مسائل جامعه و ذینفعان تمایز قائل می‌شود و دوماً یک چارچوب کاربردی برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی شرکت با استفاده از افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی پیشنهاد می‌کند.

از آنجا که بر اساس شاخه اخلاقی تئوری ذینفعان، ذینفعان نسبت به دریافت اطلاعات درباره فعالیتهای سازمانها ذیحق هستند و از طرفی سرمایه گذاران به عنوان ذینفعان شرکت به گزارشهای سالانه توجه می‌نمایند، شرکتهای در پاسخ به تقاضای اطلاعاتی سرمایه گذاران اقدام به افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی می‌نمایند.

به مدیران شرکتهای توصیه می‌شود به منظور تحت تأثیر قراردادن سهامداران از منابع مالی شرکت برای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی به عنوان ابزاری برای تبلیغ وجهه اجتماعی مطلوب شرکت استفاده نماید و از این طریق شهرت زیست محیطی شرکت را تقویت نموده و به فعالیتهایشان مشروعیت ببخشند.

منابع

۱ - طالب نیا، قدرت الله، علی خانی، راضیه و مران جوری، مهدی، (۱۳۹۱)، "ارزیابی

کمیت و ماهیت افشاء اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی در ایران"، **مجله بررسی**

های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۶۹.

۲ - فخاری، حسین و فلاح محمدی، نرگس، (۱۳۸۸)، "بررسی تاثیر افشای اطلاعات بر

نقدشوندگی سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **مجله**

تحقیقات حسابداری، انجمن حسابداری ایران، سال اول، شماره ۴.

۳ - مران جوری، مهدی و علی خانی، راضیه، (۱۳۹۰)، "تحقیق حسابدھی اجتماعی و

محیطی"، **مجله دانش و پژوهش حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، سال

هفتم، شماره ۲۴.

۴ - مهدوی پور، علی، موسوی شیری، محمود و کریمی ریایی، علیرضا، (۱۳۸۹)، "عوامل

موثر بر افشای اطلاعات مالی از طریق اینترنت در وب سایت شرکت های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**،

انجمن حسابداری ایران، سال دوم، شماره ۵.

- 5- Abdur Rouf, M. D., (2011), "The Corporate Social responsibility Disclosure", **Business and Economics Research Journal**, Vol. 2, No. 3, PP. 19-32.

- 6- Aribi, A. & Gao, S., (2010), "Corporate social responsibility disclosure", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 8, No. 2, PP. 72-91.
- 7- Amran, A. & Devi, S. S., (2008), "The impact of government and foreign affiliate influence on corporate social reporting: The case of Malaysia", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No. 4, PP. 386-404.
- 8- Azizul Islam, M., (2009), "Social and Environmental Reporting Practices Organizations Operating in, or Sourcing Products from, a Developing Country: Evidence from Bangladesh", University of Dhaka.
- 9- Belal, A. & Owen, D., (2007), "The Views of Corporate Managers on the Current State of, and Future Prospects for, Social Reporting in Bangladesh: An Engagement-based Study", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 20, No. 3, PP. 472-94.
- 10- Bouten, L., Everaert, P., Liedekerke, L. V. & De Moor, L., (2011), "Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture?", **Accounting Forum**, www.elsevier.com/locate/accfor
- 11- Cheung, Y. L., Tan, W., Ahn, H., Zhang, Z. H., (2009), "Does Corporate Social Responsibility Matter in Asian Emerging Markets?", **Journal of Business Ethics**, Vol. 92, PP. 401-413.

- 12- Cho, CH., (2007), "Organizations Legitimacy and the Strategic use of accounting information Three Studies Related to social and environmental disclosure", Orlando, Florida, Spring Term.
- 13- Chung, R., Firth, M., Kim, J., (2002), "Institutional monitoring and opportunistic", **earnings management. J. Corp**, Finance, Vol. 8, No. 1, PP. 29-48.
- 14- Cong, Y. & Freedman, M., (2011), "Corporate governance and environmental performance and disclosures", **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, Vol. 27, PP. 223-232.
- 15- Cooper, CH., Taylor, PH., Smith, N., Catchpowle, N., (2004), "A discussion of the political potential of Social Accounting".
- 16- Cormier, D. & Gordon, I. M., (2001), "An examination of social and environmental reporting strategies", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 14, No. 5, PP. 587-616.
- 17- Deegan, C. & Blomquist, C., (2006), "Stakeholder Influence on Corporate Reporting: An Exploration of the Interaction between WWF-Australia and the Australian Minerals Industry", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 31, PP. 343-72.

- 18- Deegan, C. & Gordon, B., (1996), "A Study of the environmental disclosure practices of Australian corporations", **Accounting and Business Research**, Vol. 26, No. 3, PP. 187–199.
- 19- Deegan, C., Rankin, M. & Tobin, J., (2002), "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983–1997—A test of legitimacy theory", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 15, No. 3, PP. 312–343.
- 20- Deegan, C., Rankin, M. & Voght, P., (2000), "Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence", **Accounting Forum**, Vol. 24, No. 1, PP. 101–130.
- 21- De Silva, T. A., (2008), "Voluntary Environmental Reporting: The Why, What and How", thesis Degree of Doctor of Philosophy, Lincoln University.
- 22- Eljido-Ten, E., Kloot, L. & Clarkson, P., (2010), "Extending the application of stakeholder influence strategies to environmental disclosures: An exploratory study from a developing country", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 23, No. 8, PP. 1032–1059.
- 23- Gray, R., (2006), "Social, environmental and sustainability reporting and organizational value creation. Whose value? Whose creation?", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 19, No. 6, PP. 793–819.

- 24- Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S., (1995), "Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 8, No. 2, PP. 47-77.
- 25- Guidry, R. P. and Patten, D. M., (2012), "Voluntary disclosure theory and Financial control variables: An assessment of recent environmental disclosure research", **Accounting Forum**, Vol. 36, PP. 81- 90.
- 26- Guthrie, J. E. & Parker, L. D., (1990), "Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis", **Advances in Public Interest accounting**, Vol. 3, PP. 59-76.
- 27- Hanifa, R. M. & Cooke, T. E., (2005), "The impact of culture and governance on corporate social reporting", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 24, PP. 391-430.
- 28- Hrascky, S., (2012), "Visual disclosure strategies adopted by more and less sustainability-driven companies, Accounting Forum, www.elsevier.com/locate/acfor
- 29- Huang, C. L. & Kung, F. H., (2010), "Drivers of environmental disclosure and stakeholder expectation: Evidence from Taiwan", **Journal of Business Ethics**, Vol. 96, PP. 435-451.

- 30- Islam, M. A. & Deegan, C., (2008), "Motivations for an organization within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 21, No. 6, PP. 850-874.
- 31- Jamali, D., Safieddine, A. & Rabbath, M., (2008), "Corporate governance and corporate social responsibility synergies and interrelationships, Corporate Governance", **An International Review**, Vol. 16, No. 5, PP. 443-459.
- 32- Jenkins, H. & Yakovleva, N., (2006), "Corporate social responsibility in the mining industry: Exploring trends in social and environmental disclosure", **Journal of Cleaner Production**, Vol. 14, PP. 271-284.
- 33- Jones, J. M., (2011), "The nature, use and impression management of graphs in social and environmental accounting", **Accounting Forum**, Vol. 35, PP. 75-89.
- 34- Kaler, J., (2003), "Differentiating Stakeholder Theories", **Journal of Business Ethics**, Vol. 46, PP. 71-83.
- 35- Mahadeo, J., Oogarah-Hanuman, V. & Soobaroyen, T., (2011), "Changes in social and environmental reporting practices in an emerging economy (2004-2007): Exploring the relevance of stakeholder and legitimacy theories", **Accounting Forum**, Vol. 38, PP. 1-18.

- 36- Onovan, G., (2002), "Environmental Disclosures in the Annual Report: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 15, No. 3, PP. 344-71.
- 37- Parker, L. D., (2005), "Social and environmental accountability research: A view from the commentary box", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 18, No. 6, PP. 842-860.
- 38- Rahaman, A. S., Lawrence, S., Roper, J., (2004), "Social and environmental reporting at the VRA: institutionalized legitimacy or legitimating crisis?".
- 39- Samaha, KH., Dahawy, KH., Hussainey, KH. & Stapleton, P., (2012), "The extent of corporate governance disclosure and its determinants in a developing market: The case of Egypt", **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, Vol. 28, PP. 168-178.
- 40- Sikka, P., (2010), "Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance", **Accounting Forum**, Vol. 34, PP. 153-168.
- 41- Van de Ven, B., (2005), "Human Rights a Normative Basis for Stakeholder Legitimacy", **Corporate Governance**, Vol. 5, PP. 48-59.
- 42- Williams, S. M., (1999), "Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia-Pacific

Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory", **the International Journal of Accounting**, Vol. 34, No. 2, PP. 209-238.

43- Zsolnai, L., (2006), "Extended Stakeholder Theory", **Society and Business Review**, Vol. 1, No. 1, PP. 37-44.

