



Identification of Nonfinancial Measures through Thematic Analysis Identifying Non-financial Measures Based on Thematic Analysis Method

Zohreh Mirmohammadi 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Firoozkuh Branch, Islamic Azad University, Firoozkuh, Iran. E-mail: mirmohammadi1415@gmail.com

Abdolreza Talaneh 

*Corresponding Author, Associate Prof., Faculty of Management and Accounting, Firoozkuh Branch, Islamic Azad University, Firoozkuh, Iran. E-mail: unistpapers@yahoo.com

Abstract

Objective: This study aims to identify nonfinancial measures based on the thematic analysis.

Methods: The thematic analyses of interviews with experts were used in this study to propose some of the nonfinancial measures for reporting and identification. In fact, data collection was performed through semi-structured interviews, the qualitative data of which were analyzed in the thematic analysis. The snowball sampling technique was then employed, and the saturation point was reached after 21 interviews.

Results: Identification of nonfinancial measures for reporting can be analyzed from several dimensions such as reporting nonfinancial measures with intra-organisational, extra-organisational, quantitative, and qualitative origins as well as the location and frequency of reporting nonfinancial measures and optional or mandatory reporting of nonfinancial measures. The quantitative section includes the criteria that can be converted into numbers, whereas the qualitative section discusses concepts beyond numbers and figures.

Intra-organisational and quantitative nonfinancial measures: 1- human capital (population, salary, training, and personnel rotation), 2- extent of obsolescence or failure, production date, and expiry date on the inventory, 3- production time and speed, 4- sales growth and recession of future products, 5- equipment lifetime and use of modern technology in production, 6- intangible assets (copyright and patent), 7- use of modern technologies.

Intra-organisational and qualitative nonfinancial measures: 8- human capital (competency, innovation, knowledge, creativity, ethics, and experience), 9- structural capital (intrinsic control structure, board structure and independence, and company

auditing structure), 10- management strategies and future outlooks and strategies, 11- plans and goals (R&D and brand), 12- IT investment knowledge in providing IT infrastructure including computers, networks, and databanks, 13- presentation of existing risks.

Extra-organisational and quantitative nonfinancial measures: 14- ability to pay off old and new customer receivables, 15- period of customer receivables and quantity of major and retail customers, 16- environmental problems (shares of carbon and greenhouse gases from production and felonies), 17- institutional and legal investors' support for company, 18- quantity and percentage of loyal customers and number of sales contracts, 19- comparison of performance with other rivals based on sales rate, 20- use of modern technologies (cost and income).

Extra-organisational and qualitative nonfinancial measures: 21- governmental-political connections and support, 22- membership in professional associations and grant of professional certificates for quality of standard products, 23- marketing method and power, advertising strategies, and brand development, 24- product distribution and transportation network of company, 25- human capital (extra-organisational specialised labor force recruitment mechanism and customer relationship), 26- customer capital (satisfaction, communications, accountability, guarantee), 27- communicational capital (rivals and business partners).

Conclusion: According to the results, reporting nonfinancial measures included four main themes known as generalities, different types of nonfinancial measures, reporting and auditing nonfinancial measures, and outcomes of nonfinancial measures. In addition, reporting and presenting nonfinancial measures can improve user decisions and accountability, enhance market efficiency, decrease information asymmetry, and result in the optimal allocation of resources in economy.

Keywords: Non-financial Measures, Semi-structured Interview, Thematic Analysis

Citation: Mirmohammadi, Zohreh; Talaneh, Abdolreza (2021). Identification of Nonfinancial Measures through Thematic Analysis Identifying Non-financial Measures Based on Thematic Analysis Method. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 161-180. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.1, pp. 161-180

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.313117.1008463

Received: November 04, 2020; Accepted: March 02, 2021

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیل تم

زهره میرمحمدی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. رایانامه: mirmohammadi1415@gmail.com

عبدالرضا تالانه

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. رایانامه: unistpapers@yahoo.com

چکیده

هدف: هدف این پژوهش، شناسایی سنجه‌های غیرمالی‌ای است که می‌توان برای کمک به تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش کرد.

روش: پژوهش حاضر با استفاده از روش تحلیل تم اجرا شده است. جامعه آماری آن، خبرگان (اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری رشته حسابداری) بودند که به روش گلوله برفی انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان جمع‌آوری شد و تا زمان دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. در پژوهش حاضر، پس از برگزاری ۲۱ مصاحبه، اشباع نظری محرز شد. در این مصاحبه‌ها، خبرگان برخی از سنجه‌های غیرمالی را برای گزارشگری شناسایی و پیشنهاد دادند.

یافته‌ها: از بُدهای متفاوتی به سنجه‌های غیرمالی برای گزارشگری توجه شده است، از جمله: گزارشگری سنجه‌های غیرمالی با منشأ درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، کمی و کیفی، مکان و تناوب گزارشگری، اختیاری و اجباری بودن گزارشگری سنجه‌های غیرمالی. در بخش کمی، سنجه‌ها قابلیت عددی شدن را دارند و در بخش کیفی، به مواردی فراتر از اعداد اشاره شده است.

نتیجه‌گیری: برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، چهار تم اصلی شامل تم کلیات، انواع سنجه‌های غیرمالی، گزارشگری و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی و پیامدهای سنجه‌های غیرمالی، شناسایی شد. گزارشگری و ارائه سنجه‌های غیرمالی، به بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، پاسخ‌گویی، افزایش کارایی بازار، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تخصیص بهینه منابع در اقتصاد منجر خواهد شد.

کلیدواژه‌ها: سنجه‌های غیرمالی، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، تحلیل تم.

استناد: میرمحمدی، زهره؛ تالانه، عبدالرضا (۱۴۰۰). شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیل تم. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱۶۱-۱۸۰.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۱، صص. ۱۶۱-۱۸۰

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.313117.1008463

دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۴، پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۱۲

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

گزارشگری مالی، خروجی مهم سیستم حسابداری و عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات مالی به سرمایه‌گذاران است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات برای تصمیم‌گیری اقتصادی در خصوص عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه‌های اقتصادی است. عوامل زیادی بر کمیت و کیفیت اطلاعات افشاشده تأثیر می‌گذارند که فهم آنها به بررسی‌های بیشتری نیاز دارد (سجادی، فرازمند و قربانی، ۱۳۹۱). گزارش‌های مالی، منبع اصلی اطلاعات مربوط به عملکرد شرکت‌هاست که بر اساس آن، فعالیت‌های تجاری و موقعیت مالی شرکت‌ها ارزیابی می‌شود؛ اما سرمایه‌گذاران برای ارزیابی، نمی‌توانند فقط به شاخص‌های مالی اعتماد کنند؛ زیرا شاخص‌های اصلی فعالیت فقط مالی نیستند، بلکه، معیارهای غیرمالی از جمله کیفیت، رضایت مشتری، نوآوری‌ها و سهم بازار، در مقایسه با شاخص‌های مالی عملکرد، اغلب بهتر می‌توانند وضعیت اقتصادی شرکت و فرصت‌های رشد را نشان دهند.

در حال حاضر، روش خلق ارزش در شرکت‌ها، از عوامل سنتی مربوط به مولدهای فیزیکی، به عامل دانش تغییر یافته است. در این شرایط، شاید بخش زیادی از ارزش شرکت منعکس‌کننده دارایی‌هایی غیر از دارایی‌های مشهود باشد. از این رو، در ارزیابی ارزش شرکت، باید هم دارایی‌های مشهود را در نظر گرفت و هم توانایی و قدرت ایجاد ارزش توسط دارایی‌های نامرئی را لحاظ کرد (مشایخی و بیرامی، ۱۳۹۷). افزایش شکاف بین ارزش واقعی و ارزش دفتری شرکت‌ها، پژوهشگران را به فکر توضیح ارزش نامرئی واداشته که از صورت‌های مالی حذف شده است (شمس و خلیلی، ۱۳۹۰). روش‌های سنتی حسابداری، به‌طور شایان توجهی به درک ارزش کسب‌وکار کمک می‌کنند، با وجود این، در سازمان دانش‌محور که دانش بخش بزرگی از ارزش و ثروت سازمان است، روش‌های سنتی حسابداری کافی نیستند؛ زیرا روش‌های سنتی، بر دارایی‌های ملموس و اطلاعات مربوط به عملیات گذشته سازمان مبتنی هستند و نمی‌توانند سرمایه فکری را که بزرگ‌ترین و ارزشمندترین دارایی سازمان‌ها محسوب می‌شود، ارزش‌گذاری کنند (سولیوان و سولیوان^۱، ۲۰۰۰).

ذی‌نفعان هر کسب‌وکاری از جمله مدیران، تحلیلگران و سرمایه‌گذاران، همواره برای ارزیابی شرکت‌ها، از سنجه‌های مالی استفاده کرده‌اند؛ اما به مرور زمان، شرکت‌ها عمومی کردن اطلاعات غیرمالی خود را آغاز کردند تا در کنار سنجه‌های مالی، از اطلاعات غیرمالی نیز برای ارزیابی شرکت استفاده شود (ستیور، کووین، هال و اسمالت^۲، ۱۹۹۸). کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)^۳، برای بهبود گزارشگری مالی، شرکت‌ها را به تهیه، تشریح و افشای مداوم و دوره‌ای شاخص‌های غیرمالی کلیدی مانند سرمایه فکری، اهداف، رسالت‌ها، استراتژی، وضعیت رقابتی و رضایت مشتری، تشویق کرده است. این سنجه‌های غیرمالی، موجب می‌شود که شفافیت شرکت برای سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان افزایش یابد؛ اما چارچوب مناسب برای گزارشگری سودمند، موضوعی است که با وجود همه تلاش‌های انجام‌شده، در بُعد عملی و اجرایی کمتر توسعه یافته است (حاجیان‌نژاد، پورحیدری و بهارمقدم، ۱۳۹۴).

مطالعه، شناسایی و گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، به دلایلی همچون بی‌توجهی شرکت‌های ایرانی، به

1. Sullivan & Sullivan
2. Stivers, Covin, Hall & Smalt
3. Securities and Exchange Commission (SEC)

شاخص‌های خلق ارزش غیرمالی در مقایسه با سایر کشورهای جهان و نبود چارچوب مناسب برای به‌کارگیری این گونه سنج‌ها ضروری است. با توجه به ضرورت شناسایی و گزارش سنج‌های غیرمالی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، پژوهش حاضر، با استفاده از روش تحلیل تم، به شناسایی سنج‌های غیرمالی برای گزارشگری در ایران پرداخته است. در ادامه این نوشتار، مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین مرور می‌شود. در بخش سوم، روش پژوهش تشریح شده است. بخش چهارم به ارائه یافته‌ها اختصاص دارد و در بخش پنجم، از یافته‌ها نتیجه‌گیری شده و پیشنهادهایی در راستای یافته‌ها بیان شده است.

مبانی نظری

گزارشگری مالی رایج و نیاز به اطلاعات غیرمالی

بر اساس نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، گزارشگری مالی، صورت‌های مالی، فقط بخشی از گزارشگری مالی است. سایر موضوعات مندرج در گزارشگری مالی عبارت‌اند از: گزارش فعالیت واحد تجاری، گزارش تحلیلی مدیران، همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی مجموعه‌ای، با عنوان گزارش مالی سالانه. همچنین، گزارش‌های مالی که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شوند، باید دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه‌شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره برای افزایش سرمایه شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی باشند (حسینی و کرمشاهی، ۱۳۹۱). گزارشگری مالی فراتر از گزارش‌های مالی صرف بوده و وسیله‌ای برای برقراری ارتباط بین شرکت‌ها و صاحبان آنها تلقی می‌شود. محصول نهایی فرایند گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های مالی است (جامعی، هلشی و حاجی عیدی، ۱۳۹۱).

در دو دهه گذشته، ایده‌های زیادی برای بهبود گزارش کسب‌وکار ارائه شده که تقریباً همه آنها بر اطلاعات غیرمالی تمرکز بیشتری داشتند. یکی از دلایل رشد اطلاعات غیرمالی، این است که درصد ارزش بازار شرکت‌ها که به دارایی‌های مشهود نسبت داده شده است، از حدود ۸۰ درصد در سال ۱۹۷۵ به کمتر از ۲۰ درصد در سال ۲۰۰۹ کاهش یافته است. رشد روزافزون تفاوت ارزش دفتری و ارزش بازار و نادیده‌گرفتن بعضی از دارایی‌های خالق ارزش در شرکت‌ها، دغدغه بسیار مهمی است؛ اما به‌دلیل نبود چارچوب مشخص برای گزارشگری غیرمالی در سطح استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)^۱ یا اصول حسابداری پذیرفته‌شده عمومی (GAAP)^۲، شرکت‌های بسیاری، به‌منظور افشای مؤثرتر اطلاعات غیرمالی، به آزمون و خطا اقدام کرده‌اند. دستورالعمل‌های گزارشگری پایداری سازمان گزارش جهانی (GRI)^۳ که با عنوان «G ۳» شناخته می‌شود، می‌تواند چارچوبی برای اطلاعات غیرمالی در نظر گرفته شود. علاوه بر گزارش‌دهی غیرمالی داوطلبانه توسط شرکت‌ها، اقدام‌های دیگری نیز برای گزارش دقیق‌تر و منظم‌تر اطلاعات غیرمالی آغاز شده است. همچنین، بازارهای نوظهور، به‌سمت افشای پایداری و افزایش گزارش‌دهی پایداری شرکت‌ها

1. International Financial Reporting Standards
2. Generally Accepted Accounting Principles
3. Global Reporting Initiative

هدایت می‌شوند. برای مثال، بورس‌های کشورهای همچون برزیل، چین، مصر، هند، اندونزی، مالزی و آفریقای جنوبی، همگی در سال‌های اخیر قوانین افشای اجتماعی، زیست‌محیطی و راهبری شرکتی (ESG)^۱ را صادر کرده‌اند (اکلز، ایوانا و سرافیم، ۲۰۱۲).

اطلاعات غیرمالی

اطلاعات غیرمالی به اطلاعاتی اشاره دارد که خارج از دامنه اصلی صورت‌های مالی قرار می‌گیرند و تأثیر مالی مستقیمی ندارند. گاهی اطلاعات غیرمالی، به حسابداری اجتماعی، مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR)^۲، گزارشگری محیطی، پایداری، گزارش عملکرد خدمات و... اشاره می‌کند. با اینکه در حال حاضر، گزارش‌دهی غیرمالی داوطلبانه است، مزایای شایان توجهی را از لحاظ مشارکت و شهرت سهام‌داران به سازمان‌ها ارائه می‌دهد. کارت‌های امتیازی متوازن و سیستم‌های ارزیابی عملکرد مشابه، با استقبال مواجه شده‌اند و به‌طور گسترده‌ای در سازمان‌ها استفاده می‌شوند (اکلز و همکاران، ۲۰۱۲ و کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱).

گزارشگری اطلاعات غیرمالی

گزارشگری مالی، طی یک دوره زمانی طولانی و با توجه به اصول حسابداری پذیرفته‌شده عمومی، توسعه پیدا کرده است؛ اما گزارشگری غیرمالی، موضوع کمابیش جدیدی است که از دهه پیش رو به تکامل گذاشته است. در خصوص اطلاعات غیرمالی، الزامات کیفی اطلاعات و نحوه ارائه آن یکنواخت نیستند. بحث درباره گزارشگری و فراهم کردن اطمینان در خصوص اطلاعات غیرمالی در مراحل اولیه خود است. از جنبه نظری، اگر اطلاعات غیرمالی نتواند ارزش مقادیر نامشهود را در ترازنامه نشان دهد، از مربوط بودن اطلاعات حسابداری می‌کاهد. شرکت‌ها برای موفقیت‌های آتی خود، به‌طور فزاینده‌ای به دارایی‌های نامشهود تکیه می‌کنند که به کاهش تدریجی مربوط بودن اطلاعات حسابداری منجر می‌شود (لو و زاروین، ۱۹۹۹).

بعد از توسعه و اجرای یک مطالعه طراحی‌شده برای درک بهتر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و طلبکاران، گزارش کمیته جنکینز که مسئول تعیین ماهیت و میزان ارائه اطلاعات مدیریت به دیگران و تعیین دامنه گزارش‌های حساب‌رسان بر اساس عناصر مختلف بود، توصیه‌هایی را در خصوص گزارش‌دهی تجاری ارائه کرد. این توصیه‌ها حاکی از آن است که برای برآورده کردن نیازهای استفاده‌کنندگان، گزارش‌های کسب‌وکار، باید اطلاعات بیشتری را با چشم‌انداز آینده‌نگر، از جمله طرح‌های مدیریتی، فرصت‌ها، ریسک‌ها و عدم قطعیت اندازه‌گیری ارائه دهند و بیشتر روی عواملی تمرکز کنند که ارزش طولانی‌تری را ایجاد می‌کنند، برای مثال، معیارهای غیرمالی که نشان‌دهنده چگونگی عملکرد فرایندهای کلیدی هستند و اطلاعاتی که به خارج از شرکت گزارش می‌شود با اطلاعات گزارش‌شده به مدیریت ارشد کسب‌وکار نزدیک باشد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۴).

1. Environmental, Social and Governance
2. Eccles, Ioannou & Serafeim
3. Corporate social responsibility
4. Kaplan and Norton
5. Lev & Zarowin
6. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

پیشینه تجربی

میک، رابرتز و گری^۱ (۱۹۹۵)، سطح افشای اختیاری را در آمریکا، انگلیس و اروپا بررسی کردند. پژوهشگران، فهرستی متشکل از ۵۸ قلم در ابعاد اطلاعات عمومی شرکت (۳ قلم)، استراتژی شرکت (۸ قلم)، ادغام و تحصیل (۲ قلم)، پژوهش و توسعه (۳ قلم)، اطلاعات چشم‌انداز آتی (۱۰ قلم)، اطلاعات هیئت مدیره (۴ قلم)، اطلاعات ارزش افزوده و عملکرد اجتماعی (۸ قلم)، اطلاعات بخش‌ها (۷ قلم)، اطلاعات مالی (۱۸ قلم)، اطلاعات تسعیر ارز (۶ قلم) و اطلاعات سهام (۴ قلم) را تدوین کرده و با استفاده از رویکرد عدم وزن‌دهی، شاخص افشای اختیاری را محاسبه کردند. بر اساس شواهد آنها در تمامی شرکت‌های کشورهای مختلف، افشای اطلاعات استراتژیک از سطح بالایی برخوردار است و در میان کشورها، شرکت‌های اروپایی در رده نخست جای دارند. همچنین، یافته‌ها نشان داد که در شرکت‌های آمریکایی، افشای اطلاعات مالی در سطح بالاتری از اطلاعات غیرمالی قرار دارد، در حالی که در شرکت‌های انگلیسی و اروپایی، سطح افشای اطلاعات غیرمالی بالاتر است.

دهنینگ و ریچاردسون^۲ (۲۰۰۲)، در پژوهشی با عنوان بازدهی سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات، اذعان داشتند که هر چقدر میزان سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات بیشتر می‌شود، مزایای مشهود واضح که به راحتی سنجیده می‌شوند، به سمت مزایای نامشهودی مثل تصمیم‌های بهتر و درک بیشتر از محیط عملیاتی حرکت می‌کنند که ارزیابی آنها سخت‌تر است، بنابراین معیارهای مالی عملکرد، مزایای نامشهود مورد انتظاری را که سرمایه‌گذاری‌های فناوری اطلاعات فراهم می‌کنند، پوشش نمی‌دهد.

محمدی ملغرانی، وان یوسف و آروموگام^۳ (۲۰۱۱) در پژوهشی، مدل اندازه‌گیری و افشای عملکرد غیرمالی را تدوین کردند. آنان برای ارائه الگوی آماده و توسعه‌یافته برای استفاده‌کنندگان از جمله سرمایه‌گذاران، تلاش کردند اطلاعات غیرمالی را از طریق چند مرحله آسان درک و تفسیر کنند. مدل آنها به شرکت‌ها نحوه اندازه‌گیری و افشای عملکرد غیرمالی را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی نشان می‌دهد و همچنین، راهنمایی برای شرکت‌ها است تا بتوانند اطلاعات چشم‌انداز آینده را که در حسابداری سنتی نیست، اندازه‌گیری و افشا کنند. این مقاله مدلی برای شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران در ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد غیرمالی ایجاد کرده است و استاندارد عملکردی برای شرکت‌ها محسوب می‌شود تا عملکرد غیرمالی خود را مطابق این مدل گزارش دهند. این مدل از طریق اندازه‌گیری عملکرد غیرمالی، مشکلات قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی را کاهش می‌دهد. پژوهشگران و تحلیلگران می‌توانند از این مدل به عنوان طرحی کلی استفاده کنند. به طور کلی مدل ارائه شده آنها برای سرمایه‌گذاران و تصمیم‌های شرکت‌ها مفید است.

سچولز^۴ (۲۰۱۷)، در پژوهشی، ارزش گزارشگری غیرمالی را از دیدگاه فعالان بازار مالی تحلیل کرد. پژوهش او متشکل از مقاله‌هایی است که اهمیت گزارشگری غیرمالی را نشان می‌دهد و تأثیر عملکرد غیرمالی بر ارزش بازار شرکت

1. Meek, Roberts & Gray
2. Dehning & Richardson
3. Mohammadi Malgharni, Wan yusoff & Chettiar Arumugam
4. Schulz

را تأیید می‌کند. در مقاله نخست، اثرهای افشای اطلاعات غیرمالی و عملکرد غیرمالی بر ارزش شرکت‌های S&P۵۰۰ طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۴ بررسی شده است و نشان می‌دهد که عملکرد غیرمالی بر ارزش شرکت تأثیر مثبت داشته و افشای غیرمالی در مقایسه با هر واحد عملکرد غیرمالی تأثیر بیشتری بر ارزش شرکت دارد. در مقاله دوم، به اهمیت ارزش افزوده گزارشگری غیرمالی پرداخته شده است. وی بر اساس شواهد تجربی نشان داد که کیفیت بالاتر گزارشگری اطلاعات غیرمالی، نوسان‌های بازده سهام و بازده‌های غیرعادی ناشی از خطر غیرمنتظره عملکرد غیرمالی را کاهش می‌دهد.

آگو و آمدو^۱ (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان ارتباط افشای پایداری با سودآوری شرکت‌های دارویی، دریافتند که گزارشگری پایداری (برای مثال، گزارش‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی) ممکن است بر سودآوری تأثیر ناچیزی داشته باشد؛ اما به‌طور مثبت و منفی با پروکسی‌های سودآوری مانند بازده دارایی‌ها (ROA)، بازده مالکانه (ROE) و حاشیه سود خالص (NPM) در شرکت‌های دارویی نیجریه ارتباط دارد.

تارکینیو و راوچی^۲ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «شاخص‌های عملکرد پایداری و گزارشگری اطلاعات غیرمالی»، تصویب دستورالعمل اتحادیه اروپا در ایتالیا و اثرهای آن بر شیوه‌های گزارشگری اطلاعات غیرمالی را تجزیه و تحلیل کردند. نتایج تجزیه و تحلیل آنها نشان داد که هر دسته از شاخص‌های عملکرد پایداری، به‌طور عمده توسط شرکت‌های نمونه در سال ۲۰۱۲ استفاده شده است؛ اما مقدار شاخص‌های افشاشده در سال ۲۰۱۷ کاهش داشته است. به‌طور عمده، شرکت‌های نمونه در سال ۲۰۱۲، از شاخص‌های عملکرد (اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی) استفاده کرده‌اند؛ اما در سال ۲۰۱۷ کمتر افشا شده‌اند. در حقیقت، بین سال‌های ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۷، سطح افشای سه دسته شاخص یادشده با کاهش کلی مواجه شده است، بنابراین، به نظر می‌رسد که پس از معرفی افشای اجباری اطلاعات غیرمالی، شرکت‌ها فقط بر شاخص‌هایی تمرکز کرده‌اند که بر اساس دستورالعمل اتحادیه اروپا بوده است.

اعتمادی و شهریاری (۱۳۷۵)، تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران را بررسی کردند و دریافتند که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابداری مدیریت، بر رفتار استفاده‌کنندگان (مدیران، سرمایه‌گذاران، کارکنان و اعتباردهندگان) تأثیر معناداری می‌گذارد.

حسن‌پور و یزدانی (۱۳۹۱)، پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط بین ارزش افزوده سرمایه فکری و عملکرد مالی اقتصادی و بازار سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار» تهران انجام دادند. نتایج حاکی از آن است که بین ارزش افزوده سرمایه فکری و عملکرد اقتصادی، مالی و ارزش بازار سهام شرکت‌ها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۲)، پژوهشی با عنوان «بررسی مؤلفه‌ها و شاخص‌های بعد اجتماعی مسئولیت شرکت» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که بااهمیت‌ترین نوع گزارشگری غیرمالی، گزارش شاخص‌های کسب‌وکار، کارمندان، مشتریان و مصرف‌کنندگان است.

نیک‌بخت و اسکندری (۱۳۹۴)، در پژوهشی، رابطه میان سرمایه فکری، ارزش افزوده اقتصادی تعدیل‌شده و

نقدشوندگی سهام را بررسی کردند. نتایج از تأثیر معناداری سرمایه فکری بر ارزش افزوده اقتصادی تعدیل‌شده حکایت می‌کند. تأثیر سرمایه فکری ساختاری و ارتباطی از طریق ارزش افزوده اقتصادی تعدیل‌شده بر نقدشوندگی سهام، غیرمستقیم است؛ اما سرمایه انسانی بر این رابطه تأثیر مستقیم دارد.

بشیری منش و رحمانی (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان «تدوین الگوی افشای اختیاری: ابزاری برای حسابداری مدیریت» انجام دادند. آنها در این پژوهش مدلی متشکل از ۱۰ بُعد در ۲۳۳ قلم با ابعاد اطلاعات عمومی (۳۲)، چشم‌انداز آتی شرکت (۶۲)، راهبری شرکتی (۶۸)، تولید و فرایندهای داخلی (۲۸)، رشد و نوآوری (۶۸)، سرمایه مشتری (۳۶)، سرمایه انسانی (۳۲)، عملکرد اجتماعی (۶۲)، عملکرد زیست‌محیطی (۶۹) و اطلاعات مالی و عملکرد سهام (۵۷) تدوین کردند که روایی و پایایی آن بر حسب نظر خبرگان تأیید شد.

افلاطونی و نعمتی (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان «نقش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا در افزایش اعتبار تجاری: رویکرد متغیرهای ابزاری» انجام دادند. نتایج رویکرد متغیرهای ابزاری نشان می‌دهد که با افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا، میزان اعتبار تجاری افزایش می‌یابد.

حسینی معصوم، گرکز، سعیدی و معطوفی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان «عملکرد مدیران در مواجهه با آستانه‌های سود: شواهدی از نقش گزارشگری پایداری»، نقش گزارشگری پایداری بر مدیریت سود با انگیزه دستیابی به آستانه‌های سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. اطلاعات آنها مربوط به سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ بود، نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که بین شاخص پایداری و مدیریت سود با انگیزه دستیابی به آستانه‌های سود اجتناب از کاهش سود و اجتناب غیرمنتظره منفی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. با افزایش شاخص پایداری، مدیرانی که در معرض اجتناب از کاهش سود و اجتناب از سود غیرمنتظره منفی قرار می‌گیرند، با احتمال کمتری به مدیریت سود از طریق اقدام تعهدی اقدام می‌کنند.

حسینی آذر داریانی، مشایخ و حجازی (۱۳۹۸)، در پژوهشی، مدل ارزش‌گذاری منابع انسانی و گزارشگری آن در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابع را طراحی کردند. در مراحل اول و دوم پژوهش، ۱۵ بُعد و ۲۰ مؤلفه مؤثر برای ارزش‌گذاری منابع انسانی در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابع آن شناسایی شد. در مرحله سوم، مؤلفه‌ها اولویت‌بندی شدند و مدل پیشنهادی پژوهش ارائه شد. بر اساس نظر خبرگان، بهترین شکل گزارشگری به صورت ریالی و در متن صورت‌های مالی است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به‌لحاظ ماهیت داده‌ها از نوع کیفی است، زیرا با داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش حاضر در قالب طرح پژوهشی چندمرحله‌ای و بدین ترتیب اجرا شده است:

الف) با مطالعه کتابخانه‌ای از طریق مطالعه پژوهش‌ها، مقاله‌ها و کتاب‌های معتبر ادبیات موضوعی مرتبط با موضوع مشخص شد.

ب) پژوهشگر با انتخاب هدفمند دو نفر متخصص در حیطه موضوع پژوهش، برای دستیابی به سرنخ‌هایی برای ادامه پژوهش، مصاحبه اکتشافی با ساختار آزاد انجام داده است.

ج) پژوهشگر با اتکا به مطالعه پیشینه موضوع و مصاحبه‌های اکتشافی، به مصاحبه‌های اصلی اقدام کرده و تا دستیابی به اشباع نظری (انجام مصاحبه‌های جدید مطلبی را به موضوعات قبلی نیفزاید)، آن را ادامه داده است. وی در دوره انجام مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۹ با توجه به پویایی فرایند گردآوری داده‌ها، هم‌زمان به تحلیل داده‌ها پرداخته است.

تحلیل تم

روش اصلی تحلیل داده‌ها، تحلیل تم است. تحلیل تم، روشی است که از رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون و کلارک، ۲۰۰۶). تحلیل تم، روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای درون داده‌ها است، هر تم دربردارنده موضوعی مهم درباره داده‌هاست که به پرسش پژوهش ارتباط دارد.

برای تعیین اینکه چه چیزی در پژوهش تم محسوب می‌شود، قضاوت پژوهشگر ضروری است (کرمی و تاجیک، ۱۳۹۴). به‌طور کلی، هیچ رویکرد خاصی برای شروع مطالعه در تحلیل تم وجود ندارد، بلکه پژوهشگر ابتدا باید الگوهای معنا و موضوعات مدنظر خود را از درون داده‌ها انتخاب کند، سپس با کدگذاری در مرحله اولیه و تکرار چندباره روند کار بین مجموعه داده‌ها و خلاصه‌های کدگذاری شده، الگوهای مدنظر را شناسایی و تحلیل کند. 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 (هر متن یا مصاحبه) از ۰۱ شماره‌گذاری شده است. شماره کدهای موجود در هر واحد تحلیل نیز از ۰۱ آغاز شده و به تعداد کدهای آن واحد تحلیل، در چارچوب اعداد طبیعی، یک واحد، به آن افزوده شده است. بنابراین، هر کد از سه جزء تشکیل می‌شود: جزء اول علامت اختصاری انگلیسی، جزء دوم (دو رقم دوم) شماره واحد تحلیل و جزء سوم (دو رقم سوم) شماره کد مربوط به واحد تحلیل مد نظر (کرمی و تاجیک، ۱۳۹۴).

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری رشته حسابداری هستند. برای نمونه‌گیری، روش‌های مختلفی مانند نمونه‌گیری همگن، ناهمگن و سهمیه‌ای در پژوهش‌های کیفی وجود دارد. در پژوهش حاضر با توجه به هدف پژوهش، برای مصاحبه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای استفاده شده است. در واقع، در این روش، از شرکت‌کنندگان اولیه درخواست می‌شود تا افراد هم‌سان خود را به پژوهشگر ارجاع دهند و بیشترین کاربرد را زمانی دارد که شرکت‌کنندگان به‌سختی در دسترس باشند. در نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، شرکت‌کنندگانی انتخاب می‌شوند که به‌نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به سایر افراد

همان جامعه راهنمایی می‌کنند (استرابت اسپزیال^۱، ۲۰۱۱). قاعده کلی در پژوهش‌های کیفی این است که باید به گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه داد که مقوله‌ها اشباع شوند. اشباع نظری یعنی زمانی که داده جدیدی به دست نیاید و مناسبات میان مقوله‌ها به‌خوبی مشخص شده باشد (استراوس و کوربین^۲ به نقل از ترجمه افشار، ۱۳۹۲). این پژوهش با ۲۱ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است.

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل بر اساس روش تحلیل تم^۳

برای یافتن تم‌ها، ابتدا داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌ها، کدگذاری و دسته‌بندی شدند، سپس تم‌های حاصل از داده‌ها تعیین و نام‌گذاری شدند. همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، دسته‌بندی کدها در نهایت به ۴ تم اصلی منجر شده است. این ۴ تم خود در مجموع، شامل ۱۰ تم فرعی هستند که ۲ مورد از این تم‌های فرعی هر یک دارای ۲ دسته مفهومی هستند. در ادامه این نوشتار، تم‌های اصلی معرفی و در قالب دسته‌های مفهومی یا همان کدهای فرعی تجزیه و تحلیل خواهند شد. در خصوص هر یک از این تم‌ها، نمونه‌هایی از داده‌های کیفی استفاده شده و نظرها و تفسیرهای پژوهشگر (که جزئی از هر پژوهش کیفی هستند) به اطلاع خواننده خواهد رسید.

تم اصلی اول - کلیات: تم کلیات در خصوص گزارشگری است و وضعیت فعلی گزارشگری مالی، ضرورت و اهمیت سنجه‌های غیرمالی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری سنجه‌های غیرمالی را بیان می‌کند. این تم اصلی به سه تم فرعی وضعیت فعلی گزارشگری مالی، ضرورت و اهمیت سنجه‌های غیرمالی و عوامل مؤثر بر به‌کارگیری سنجه‌های غیرمالی دسته‌بندی شده است.

الف) وضعیت فعلی گزارشگری مالی

ابتدا از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا تصویری از وضعیت فعلی گزارشگری مالی بیان کنند و اگر جایی ابهام وجود دارد یا انتقادی دارند، اعلام کنند. مصاحبه‌شوندگان، در پاسخ به این پرسش، به این موضوع اشاره کردند که گزارشگری مالی کامل نیست و صورت‌های مالی به شکلی که در حال حاضر وجود دارد، به‌طور لزوم بازتاب‌دهنده واقعیت‌های اقتصادی امروزه نیست. آنان به برخی مشکلات گزارشگری فعلی در ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان مانند تفاوت ارزش دفتری و بازار شرکت و ارزش واقعی آنها، به‌کارگیری اصل محافظه‌کاری در شناسایی دارایی‌ها، تأکید حسابداری بر بهای تمام‌شده تاریخی و نشناختن برخی از دارایی‌های نامشهود در صورت‌های مالی رایج اشاره کردند. در کل مصاحبه‌شوندگان مشکلاتی را مطرح کردند که گزارشگری مالی قادر نبود آنها را حل کند. برای نمونه به متن چند مصاحبه زیر توجه کنید:

1. Streubert Speziale

2. Strauss & Corbin

۳. رجوع کنید به مستندات پژوهشگران، در صورت درخواست خوانندگان، تمامی مستندات شناسایی سنجه‌های غیرمالی و جداول تحلیل تم موجود است.

«به نظر من این اطلاعات هنوز کفایت لازم برای تصمیم‌گیری کامل و صحیح را ندارد علتش هم این است که یک تفاوت‌هایی را داریم بین ارزش دفتری سهم شرکت‌ها و ارزش بازار» (EI0104).

«چون ما در حسابداری مان بالاخره یک محافظه‌کاری داریم که باعث می‌شود ما دارایی‌ها را محافظه‌کارانه اندازه‌گیری کنیم، سود را محافظه‌کارانه اندازه‌گیری کنیم» (EI0105).

«گزارشگری مالی الان این را در واقع نه صددرصد حتی به‌طور نسبی هم نشان نمی‌دهد، یعنی یک شاخصی که یک تصویر درستی از جنبه‌های کیفی نشان بدهد، الان وجود ندارد و جایش خالی است و حسابداری باید بتواند به این سمت حرکت کند، یعنی چاره‌ای غیر از این ندارد» (MI1302).

ب) ضرورت و اهمیت سنجه‌های غیرمالی

در این تم، از صاحب‌نظران در خصوص انتقاد به گزارشگری فعلی و ضرورت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی پرسیده شد که آیا یکی از راهکارها برای حل این نارسایی‌ها می‌تواند افزایش اطلاعات غیرمالی باشد که پاسخ آنان قانع‌کننده بود. در ادامه، به دو نمونه از پاسخ صاحب‌نظران در جواب این پرسش اشاره شده است.

«ضرورت موضوع روشن است و صورت‌های مالی نقایص و ایرادهای زیادی دارد. تا وقتی که حسابداری با بهای تاریخی بخواهد حرکت کند در واقع امکان اصلاح کامل صورت‌های مالی وجود ندارد، بهای تاریخی در واقع یک سری ملاک‌های کمی مالی است و آن هم گذشته‌نگر است، یعنی ببیند کمی و مالی به‌روز هم نیست خود کمی و مالی باز یک دامنه ای دارد. در کمی و مالی یک کوچکش را گرفتیم به اسم بهای تاریخی. البته می‌دانیم تمام اقلام صورت‌های مالی این ویژگی را ندارند، مثلاً سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت را ممکن است به ارزش روز گزارش کنیم یا ممکن است تجدید ارزیابی بکنیم، ولی کلیتش به این ترتیب است» (EI0211).

«ببینید اگر ما این اطلاعات را بتوانیم با قابلیت اتکا به سرمایه‌گذار بدهیم، این کمک‌کننده هم هست» (MI2123).

ج) عوامل مؤثر در به‌کارگیری سنجه‌های غیرمالی

در این تم فرعی، مصاحبه‌شوندگان موضوع سطح دانش، تخصص، آموزش و مهارت سرمایه‌گذاران، مدیران و کارکنان در استفاده از اطلاعات غیرمالی و ارائه این اطلاعات را مطرح کرده و بر ایجاد زیرساخت‌های مناسب اقتصادی و توسعه کشور با توجه به اندازه شرکت، سال‌های فعالیت شرکت، نوع مالکیت و نوع صنعت شرکت، تأکید کردند. توجه به اصل فزونی منفعت بر هزینه ارائه این اطلاعات و میزان هزینه افشای اطلاعات غیرمالی و مدت زمان تهیه اطلاعات غیرمالی، از عوامل مهم دیگر هستند. نبود زیرساخت‌های مناسب برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، از جمله نداشتن استانداردهای اندازه‌گیری اقلام غیرمالی و زیرساخت‌های اقتصادی از عوامل مؤثر در به‌کارگیری سنجه‌های غیرمالی هستند که باید به آنها توجه ویژه‌ای کرد. در ادامه، به بریده‌ای از چند مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«واقعیتش به نظر من اینجا عامل فرهنگی خیلی مهم است. الان اگر بخواهند بپذیرند که این عوامل غیر مالی را هم افشا بکنند، این عامل فرهنگی است که خیلی مهم است» (MI1231).

«نهادهای ناظر ما مثل سازمان حسابرسی و در واقع نهاد استانداردگذار ما در سازمان حسابرسی و حالا نهاد ناظرمان در سازمان بورس همه اینها، بانک مرکزی، بیمه مرکزی همه اینها می‌توانند روی این موضوع نقش اساسی داشته باشند» (MI1233).

تم اصلی دوم: انواع سنج‌های غیرمالی

تم اصلی دوم که در واقع مهم‌ترین بخش پژوهش است، سنج‌های غیرمالی را طبقه‌بندی می‌کند. در این طبقه‌بندی، سنج‌های غیرمالی می‌توانند منشأ درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی داشته باشند که خود این تم‌های فرعی به دو تم کمی و کیفی دسته می‌شوند.

الف - ۱) تم منشأ درون‌سازمانی سنج‌های غیرمالی کمی: در این تم مصاحبه‌شوندگان به سنج‌های درون شرکت اشاره کرده‌اند که به راحتی به عدد تبدیل می‌شوند، از جمله اطلاعات مربوط به سرمایه انسانی (تعداد، حقوق آموزش و چرخش کارکنان)، میزان کهنگی یا خرابی موجودی کالا، تاریخ تولید و انقضای اجناس موجود در انبار، زمان و سرعت تولید محصولات، میزان رشد و رکود فروش در محصولات آینده، عمر تجهیزات و میزان استفاده از فناوری روز در تولیدات. در ادامه، به بریده‌ای از چند مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«سنج‌های غیرمالی که در نهایت می‌تواند به عدد و رقم تبدیل بشود، اینکه شرکت در واقع چه وضعیتی با میانگین صنعت (MI1904) دارد. یک گزارش تعدادی از محصولات و فروش ارائه دهد (MI1907)».

«مثلاً بیایند بگویند که در فضای سازمانی دانش انباشته‌شان به چه میزان هست، بیایند بگویند ما این قدر پرسنل آموزش دیده خبره داریم که هر سازمانی ندارد» (MI0614).

«تعداد مشتریان (MI2108)، تعداد قراردادهایی (MI2109) که با مشتری دارند، مقدار و میزان حمایتی که از مشتریان می‌کنند، تمام اینها را تقریباً می‌توانم بگویم».

«گزارشگری مالی را تفسیری کنیم، همان سنج‌های غیرکمی هستند هر چقدر بتوانیم به عدد و رقم نزدیکش کنیم، عدد و رقمی که قابل اتکا باشد، نکات دقیق و درستی از مسائل کیفی ارائه بدهد خوب است» (MI1313).

الف - ۲) تم منشأ درون‌سازمانی سنج‌های غیرمالی کیفی: در این تم، مصاحبه‌شوندگان به سنج‌هایی اشاره کرده‌اند که درون سازمانی و کیفی هستند و عبارت‌اند از: اختیارات مدیریت، ساختار و استراتژی‌های سازمان اعم از ساختار داخلی سازمان، ساختار هیئت مدیره، استراتژی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت هیئت مدیره، راهبردهای شرکت و برنامه‌ها و چشم‌انداز آتی شرکت، سرمایه فکری، سطح دانش، تخصص کارکنان، امانت‌داری و رضایت کارکنان بودند. در ادامه، به بریده‌ای از چند مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«آن دسته‌ای که داخلی شرکت منبع مهم ایجاد ارزش، کارکنان شرکت و نیروی انسانی است» (EI0218).

«فرضاً سرمایه فکری (MI2105) که یکیش همان منابع انسانی و آن نیروی انسانی آن سازمان هست، مطرح می‌کند، یکی از موارد دیگر آن، نرم‌افزارهای روش‌هایی است که اختراع شده است (MI2106) یا مثلاً استراتژی‌های شرکت (MI2107) یا فرضاً اگر بخواهیم بحث شرکت‌های تولیدی را داشته باشیم تجهیزاتشان» (MI2108).

ب) منشأ برون‌سازمانی سنجه‌های غیرمالی

این تم فرعی، به شناسایی سنجه‌های خارج از شرکتی توجه دارد که بر عملیات شرکت تأثیر می‌گذارد. این شاخص‌ها به‌عنوان سنجه‌های غیرمالی بر وضعیت شرکت تأثیر دارند؛ اما در گزارشگری موجود ارائه نمی‌شوند. این تم فرعی خود به دو تم فرعی دیگر با عنوان کمی و کیفی دسته‌بندی می‌شود.

ب-۱) منشأ برون‌سازمانی سنجه‌های غیرمالی کمی: در این تم مصاحبه‌شوندگان به سنجه‌هایی اشاره کردند که به عوامل برون‌سازمانی مربوط بود و اطلاعات آنها بر اساس ارقام و ریال شناسایی می‌شود؛ اما در صورت‌های مالی مشاهده نمی‌شود. بر اساس برداشت پژوهشگر، شناسایی این سنجه‌ها، هم به ایجاد ارزش و ثبات موقعیت رقابتی شرکت در بین رقیبان منجر خواهد شد و هم می‌تواند ضمانتی بر تداوم فعالیت شرکت‌ها باشد. از سنجه‌های مد نظر مصاحبه‌شوندگان می‌توان به توان بازپرداخت مطالبات مشتریان قدیم و جدید، میزان حمایت سرمایه‌گذاران نهادی و حقوقی از شرکت، میزان استفاده از فناوری و تکنولوژی‌های روز (هزینه و درآمد) و مقایسه عملکرد شرکت با سایر رقبای بر اساس میزان فروش و مسائل زیست‌محیطی (سهم کربن و گازهای گلخانه‌ای از تولید محصول و جرائم)، اشاره کرد. در ادامه، به بریده‌ای از یک مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«میزان و درصد آلاینده‌گی محیط زیست آب‌های مثلاً منطقه خلیج فارس چقدر سنگ هست؟ مثال دارم می‌زنم یا مثلاً چقدر آلودگی هوا اینجا دارد (MI0507) اتفاق می‌افتد چقدر ما توانستیم در یک منطقه فقرزدایی کنیم در یک منطقه چقدر توانستیم اشتغال زایی (MI0508) کنیم در یک منطقه چقدر توانستیم رضایتمندی افراد جامعه را بالا ببریم.»

ب-۲) منشأ برون‌سازمانی سنجه‌های غیرمالی کیفی: در این تم به سنجه‌های غیرمالی اشاره شده است که منشأ آن خارج از سازمان است و کیفی محسوب می‌شوند. بیان و افشای اطلاعات مربوط به ارتباطات و حمایت‌های سیاسی دولتی، عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای، گواهی‌نامه حرفه‌ای کیفیت محصولات استاندارد، نحوه شبکه توزیع و حمل‌ونقل محصولات شرکت، سرمایه مشتری (رضایتمندی، ارتباطات، پاسخ‌گویی و گارانتی)، روش و قدرت بازاریابی و استراتژی‌های تبلیغات و ایجاد برند، از مواردی بودند که می‌توانند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان نقش بسزایی داشته باشند و به دلیل پوشش بخشی از فاصله ارزش دفتری و ارزش بازار، از کاستی‌های گزارشگری مالی فعلی بکاهند. در ادامه، به بریده‌ای از یک مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«ببینید قبلاً در بحث حسابداری مدیریت هم داشتیم، زنجیره ارزش شرکت‌ها شامل طراحی، تولید و بازاریابی و فروش (MI1410) می‌شد الان دیگر بالاخره زنجیره گسترده شده است و مشتریان (MI1411) و آن تأمین‌کنندگان کالا (MI1412) و حتی موارد بیشتر را هم دربرمی‌گیرد، یعنی مشتری هم یک عاملی در این زنجیره ارزش هست و باید به او توجه بشود. اصلاً یکی از استراتژی‌های اصلی شرکت‌ها در دنیای امروزی این است که سهم بازارشان رو افزایش بدهند (MI1413) سهام بازار چطوری می‌تواند افزایش پیدا کند تأثیر مشتری است دیگر، مگر می‌شود اصلاً به مشتری توجه نکرد. در واقع باید نیازهای مشتری را در نظر بگیریم، کیفیت محصول را ببریم بالا که مطابق با نیاز مشتری باشد، آن چیزی باشد که مشتری می‌خواهد. به نظر من خیلی مهم است» (MI1414).

تم اصلی سوم: گزارشگری و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی

در این تم به شیوه گزارشگری و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی پرداخته شده است. این تم، به ۴ تم فرعی محل و زمان گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، اجباری یا اختیاری بودن سنجه‌های غیرمالی، صنعت و حسابرسی سنجه‌های غیرمالی دسته‌بندی می‌شود. شایان ذکر است که تاکنون در خصوص شکل و نحوه گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، اقدامی انجام نشده است. پژوهشگر به این نتیجه رسید که وضعیت حاضر گزارشگری غیرمالی در ایران، به گونه‌ای است که هیچ‌گونه مقررات اجباری یا دستورالعملی برای افشای شاخص‌های گزارشگری غیرمالی وجود ندارد و سطح افشای این شاخص‌های غیرمالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بسیار پایین است. همچنین سنجه‌های گزارشگری غیرمالی به دلیل ناتوانی نظام گزارشگری مالی سنتی به‌طور مناسب افشا نمی‌شوند.

الف) محل و زمان گزارشگری (صورت‌های مالی، یادداشت‌ها و غیره) سنجه‌های غیرمالی

بر اساس مفاهیم استخراج‌شده از متن مصاحبه‌ها در این تم، مصاحبه‌شوندگان، ابتدا به ایجاد زیرساخت‌های مناسب برای گزارشگری سنجه‌های غیرمالی تأکید کردند. آنان شیوه‌های مختلفی را ارائه دادند، از جمله اینکه همراه صورت‌های مالی می‌تواند در بخش یادداشت‌های توضیحی ارائه شود یا در گزارش تفسیری مدیریت آورده شود. روش‌های مطرح‌شده دیگر، شامل تفکیک گزارشگری سنجه‌های غیرمالی از مالی، گزارشگری آنلاین و تحت وب است. همچنان به ایجاد چارچوب‌های جدید و جداگانه برای افشای این سنجه‌ها و راه‌اندازی نشریه‌های تخصصی در سطح صنعت و سایت‌های اطلاعاتی توسط شرکت و همچنین ارائه این اطلاعات در دوره‌های زمانی کوتاه‌مدت ماهانه، میان‌مدت و بلندمدت توصیه شده است. البته انتخاب یکی از روش‌های یادشده، محل‌های دیگر گزارشگری را نفی نمی‌کند و می‌تواند به‌طور هم‌زمان استفاده شود. در ادامه، به بریده‌ای از چند مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«می‌تواند این اطلاعات یا به‌صورت سه‌ماهه یا به‌صورت شش‌ماهه تحت عنوان صورت مالی یک گزارش جداگانه ارائه بشود، ولی این گزارش باید به نظر من مثل صورت مالی اعتباربخشی بشود» (MI0313).

«فکر می‌کنم اگر مکمل صورت‌های مالی باشد، بیشتر بهش توجه بشود تا یک گزارش جداگانه، می‌شود یک بخشی متصل به همان گزارشگری مالی‌مان باشد در واقع مکمل باشد» (MI2121).

پژوهشگر، در نتیجه‌گیری این تم دریافت که گزارشگری سنجه‌های غیرمالی می‌تواند در یادداشت‌های توضیحی و گزارش تفسیری مدیریت یا به‌صورت مجزا در مجموعه‌ای کامل ارائه شود، دوره‌های گزارشگری سنجه‌های غیرمالی هم می‌تواند سه‌ماهه، شش‌ماهه یا سالانه باشد. همچنین گزارشگری می‌تواند به شکل آنلاین و تحت وب انجام شود.

ب) اجباری یا اختیاری بودن گزارشگری سنجه‌های غیرمالی

پژوهشگر در این تم فرعی، به بحث اجباری بودن یا اختیاری بودن گزارشگری سنجه‌های غیرمالی پرداخته است. در این راستا، از مصاحبه‌شوندگان در خصوص اجباری بودن این گزارش‌ها سؤال شد. جواب‌ها به گونه‌ای بود که در وهله اول نیاز به اجباری بودن را پیشنهاد نکردند، بلکه ابتدا ارائه گزارشگری غیرمالی را برای بعضی از شرکت‌های بزرگ بورسی

پیشنهاد دادند. به نظر آنان با توجه به جدید بودن این مبحث، اختیاری بودن ارائه گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ابتدا مناسب است. در این تم مصاحبه‌شوندگان به مواردی از قبیل دسته‌بندی شرکت‌ها بر حسب بزرگی آنها، برای افشای اجباری و اختیاری، الزامات قانونی از سوی نهادهای حرفه‌ای، تدوین جرائم قانونی در صورت عدم افشای اجباری سنجه‌های غیرمالی و تدوین استاندارد حسابداری مناسب برای شناسایی و ثبت رویدادهای غیرمالی اشاره کردند. همچنین موضوع الزام برنامه‌ریزی، طراحی مرحله‌ای افشا و دیدگاه بلندمدت در اجرایی کردن این گزارش‌ها مطرح شد. در ادامه، به بریده‌ای در این زمینه اشاره شده است:

«قطعاً، در وهله اول نمی‌توانیم اجباری کنیم و درست هم نیست این اجباری باشد، چون این اندازه‌گیری‌ها سخت است و اجرایش می‌تواند کار را دشوار کند» (MI2116).

ج) صنعت

در رابطه با این بخش، می‌توان اذعان کرد که با رشد و توسعه صنایع مختلف، مسائل جدیدی ناشی از تأثیر فعالیت‌های صنایع مختلف بر محیط زیست و اجتماع به وجود خواهد آمد. از این رو، با بررسی فعالیت شرکت‌ها در صنایع مختلف و استخراج معیارهای مهم تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری، می‌توان به گزارشگری بهتری دست یافت. در تم فرعی صنعت، به نحوه گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در صنعت مربوطه اشاره شده است، مصاحبه‌شوندگان در نظرهای خود به طبقه‌بندی مناسب سنجه‌های غیرمالی بر اساس صنعت، قابلیت مقایسه و به‌کارگیری شاخص‌های مناسب برای همه صنایع تأکید کرده‌اند. همچنین، بر اساس نظر آنها، باید شرایط خاص ایران را هم در خصوص صنایع مختلف بررسی کرد. در ادامه، به بریده‌ای از چند مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«حالا بخواهیم از دید صنعتی نگاه کنیم، بله از این دید می‌توانیم بگوییم مفید است، یعنی ما در هر صنعت و راجع به آن صنعت یک گروه‌بندی داشته باشیم» (MI2034).

«اگر هر صنعتی را برای صورت‌های مالی خیلی خاص کنیم، شاید قابل مقایسه بودنشان را از دست بدهند، آیا در عمل این قضیه شدنی است؟ یک سری سنجه‌ها عمومی است که در همه شرکت‌ها می‌توان استفاده کرد» (MI1711).

در جمع‌بندی این تم، می‌توان گفت که گزارشگری سنجه‌های غیرمالی به تفکیک صنایع مختلف، اطلاعات به استفاده‌کنندگان مربوطتری می‌دهد، به نحوی که گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در صنایع مشابه قابلیت مقایسه بهتری خواهد داشت و به بهبود تصمیم‌های سرمایه‌گذاران منجر خواهد شد.

د) حسابرسی سنجه‌های غیرمالی

در این بخش به نظرهای مصاحبه‌شوندگان در خصوص چگونگی حسابرسی سنجه‌های غیرمالی پرداخته شد. بر اساس نظر آنها، ابتدا باید زیرساخت‌ها، ابزارهای مناسب و استانداردهای حسابرسی مناسب سنجه‌های غیرمالی ارائه شوند. همچنین الزام آموزش مناسب حسابرسان در زمینه حسابرسی سنجه‌های غیرمالی و نهادهای حرفه‌ای، برای ایجاد

سازوکار حسابرسی سنجه‌های غیرمالی یادآوری شد. از آنجا که حسابرسی وظیفه اعتباربخشی گزارشگری را برعهده دارد و باعث می‌شود استفاده‌کنندگان با اطمینان بیشتری از آنان استفاده کنند، کمابیش اغلب مصاحبه‌شوندگان حسابرسی این اطلاعات را مهم دانسته‌اند. در ادامه، به بریده‌ای در این زمینه اشاره شده است:

«برای حسابرسی این گزارشگری، سنجه‌های غیرمالی و حسابرسی هم متناسب با آن باید تغییر کند، ولی حالا مدل خاص شاید نشود گفت، فقط باید گفت حسابرسی هم مطابق با اطلاعات جدیدی باید خودش را به روز نگه دارد و بتواند از پیش بر بیاید (MI1229) حالا ممکن است نیازمند مدل باشد. یک وقت نیازمند مدل نیست، فقط نیازمند یک مطالعه بیشتر یا یک شناخت بیشتر از آن شرکت است.»

تم اصلی چهارم: پیامدها

پیامدها آخرین تم اصلی است که به تم فرعی فواید گزارشگری سنجه‌های غیرمالی می‌پردازد. از آنجا که شناسایی و گزارشگری اطلاعات غیرمالی، پیامدهایی دارد، در این بخش مصاحبه‌شوندگان، به اهمیت پاسخ‌گویی و مفید بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تأکید کردند؛ به‌نحوی که از دیدگاه آنها گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، بهبود حاکمیت شرکتی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود پیش‌بینی جریان نقد آتی، کاهش هزینه سرمایه و ریسک شرکت را باعث می‌شود و به بهبود وضعیت پولی و اقتصادی و در نهایت تخصیص بهینه منابع کمک می‌کند. در ادامه، به بریده‌ای از چند مصاحبه در این زمینه اشاره شده است:

«این نوع افشای اطلاعات غیرمالی می‌تواند باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی (MI0421) افراد بشود.»

«قاعدتاً می‌تواند برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان سودمند باشد» (MI1219).

نتیجه‌گیری

مصاحبه‌شوندگان با توجه به تغییر نیاز استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان در عصر تجارت جدید، به عدم تقارن اطلاعاتی بین سهام‌داران عمده و خرد، نارسایی گزارشگری مالی فعلی و نیاز به گزارشگری سنجه‌های غیرمالی اشاره کرده‌اند. عواملی مانند میزان شناخت و دانش سرمایه‌گذاران، سطح تخصص استفاده‌کنندگان، نوع صنعت، هزینه و منفعت گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، از مواردی بودند که صاحب‌نظران آنها را بر گزارشگری مؤثر دانسته‌اند.

با در نظر گرفتن توازن بین مربوط بودن و قابلیت اتکا اطلاعات در رابطه با چارچوب گزارشگری نیز، این گونه بیان شد که گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، بایستی به صورت کمی - کیفی باشد. در واقع، آنان به اینکه گزارشگری کاملاً کیفی یا کاملاً کمی باشد، اشاره نکرده‌اند. سنجه‌های پیشنهادشده در مصاحبه‌ها در جدول ۲ ارائه شده است.

ارائه صورت جداگانه یا توأم و مکمل گزارش‌های مالی در یادداشت‌های همراه و مکمل در گزارش تفسیری مدیریت، از پیشنهاد‌های مصاحبه‌شوندگان بود که به دلیل فراهم‌سازی بستر گزارشگری سنجه‌های غیرمالی، برخی مناسب دانستند در آغاز کار گزارشگری، بایستی اختیاری باشد و بعد از گذشت زمان اجباری شود.

در خصوص پیامدهای شناسایی و گزارشگری سنجه‌های غیرمالی از نظر مصاحبه‌شوندگان، به بهبود پاسخ‌گویی و حاکمیت شرکتی، کاهش ریسک در سرمایه‌گذاری، افزایش رتبه اعتباری شرکت و کاهش هزینه سرمایه اشاره شد.

جدول ۱. سنجه‌های غیرمالی شناسایی شده از مصاحبه‌ها

سنجه‌های غیرمالی درون‌سازمانی کیفی	سنجه‌های غیرمالی درون‌سازمانی کمی
۱. سرمایه انسانی (مهارت، نوآوری، دانش، خلاقیت، اخلاق و تجربه). ۲. سرمایه ساختاری (ساختار کنترل داخلی و ساختار و استقلال هیئت مدیره و ساختار حسابرسی شرکت). ۳. استراتژی‌های مدیریت، راهبردها و چشم‌اندازهای آتی. ۴. برنامه‌ها، اهداف (پژوهش و توسعه و برند). ۵. دانش سرمایه‌گذاری فناوری اطلاعات در ایجاد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، شامل رایانه‌ها، شبکه‌ها و بانک اطلاعاتی. ۶. بیان ریسک‌های موجود.	۱. سرمایه انسانی (تعداد، حقوق آموزش و چرخش کارکنان). ۲. میزان کهنگی یا خرابی موجودی کالا، تاریخ تولید و انقضای 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 فناوری روز در تولیدات. ۶. دارایی‌های نامشهود (حق کپی‌رایت و حق اختراع). ۷. میزان استفاده از فناوری و تکنولوژی‌های روز.
سنجه‌های غیرمالی برون‌سازمانی کیفی	سنجه‌های غیرمالی برون‌سازمانی کمی
۱. ارتباطات و حمایت‌های سیاسی دولتی. ۲. عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و گواهی‌نامه حرفه‌ای کیفیت محصولات استاندارد. ۳. روش و قدرت بازاریابی و استراتژی‌های تبلیغات و ایجاد برند. ۴. نحوه شبکه توزیع و حمل‌ونقل محصولات شرکت. ۵. سرمایه انسانی (سازوکار تأمین نیروی کار و متخصص از بیرون شرکت و رفتار با مشتری). ۶. سرمایه مشتری (رضایتمندی، ارتباطات، پاسخ‌گویی و گارانتی). ۷. سرمایه ارتباطی (رقبا و شرکای تجاری).	۱. توان بازپرداخت مطالبات مشتریان قدیم و جدید. ۲. دوره وصول مطالبات از مشتریان و تعداد مشتریان عمده و خرد شرکت. ۳. مسائل زیست‌محیطی (سهم کربن و گازهای گلخانه‌ای از تولید محصول و جرائم). ۴. میزان حمایت سرمایه‌گذاران نهادی و حقوقی از شرکت. ۵. میزان و درصد مشتریان وفادار و تعداد قراردادهای فروش. ۶. مقایسه عملکرد شرکت با سایر رقبای بر اساس میزان فروش. ۷. میزان استفاده فناوری و تکنولوژی‌های روز (هزینه و درآمد).

محدودیت‌ها و پیشنهادها

تحقیقات کیفی، به‌طور ذاتی با محدودیت مواجه‌اند. از آنجا که در شناسایی سنجه‌های غیرمالی، وضعیت اقتصادی و اجتماعی ایران در نظر گرفته شده و به آسیب‌شناسی نبود این نوع گزارشگری پرداخته شده است، تفسیر یا به‌کارگیری این یافته‌ها در عمل باید همراه با احتیاط باشد.

الزامی کردن ارائه صورت‌های سنجه‌های غیرمالی برای شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود. چنانچه این موضوع با همکاری نهادهای ذی‌ربط اجرایی شود، می‌توان از پیامدهای مهمی همچون بهبود پاسخ‌گویی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان استفاده‌کنندگان بهره برد.

یافته‌های این پژوهش هنوز به بررسی بیشتر نیاز دارد که می‌تواند موضوع تحقیقات بعدی باشد. برای مثال، در پژوهش‌های آتی می‌توان اهمیت و رتبه‌بندی سنجه‌های غیرمالی برآمده از پژوهش و نحوه گزارشگری سنجه‌های غیرمالی را بررسی کرد.

منابع

- اعتمادی، حسین؛ شهریاری، محمدرضا (۱۳۷۵). بررسی تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۵)، ۵۵ - ۷۰.
- افشار، ابراهیم (۱۳۹۲). *مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای*، تهران: نشر نی.
- افلاطونی، عباس؛ نعمتی، مرضیه (۱۳۹۷). نقش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا در افزایش اعتبار تجاری: رویکرد متغیرهای ابزاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۱)۲۵، ۱-۲۰.
- بشیری منش، نازنین؛ رحمانی، علی (۱۳۹۵). تدوین الگوی افشای اختیاری: ابزاری برای حسابداری مدیریت. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۹ (۵)، ۲۷-۶۴.
- جامعی، رضا؛ هلشی، مهران؛ حاجی عیدی، عبدالله (۱۳۹۱). بررسی تأثیر عملکرد مدیران بر اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۴)۱۹، ۱-۱۴.
- حاجیان نژاد، امین؛ پورحیدری، امید؛ بهارمقدم، مهدی (۱۳۹۴). بررسی مشابهت‌ها، میان چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها و چارچوب مفهومی حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، (۲)۲، ۷-۳۲.
- حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت اله (۱۳۹۲). ارائه مؤلفه‌ها و شاخص‌های بُعد اجتماعی مسئولیت شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران. *مجله علمی پژوهشی مطالعات توسعه اجتماعی فرهنگی*، ۲ (۱)، ۲۰۹-۳۳۴.
- حسن پور، داوود؛ یزدانی، حمید رضا (۱۳۹۱). بررسی ارتباط بین ارزش افزوده سرمایه فکری و عملکرد مالی اقتصادی و بازار سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۴)۱۹، ۱۵-۳۲.
- حسینی آذر داریانی، الهام؛ مشایخ، شهناز؛ حجازی، رضوان (۱۳۹۸). طراحی مدل ارزش‌گذاری منابع انسانی و گزارشگری آن در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابع آن. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲)۲۶، ۲۷۹-۳۰۰.
- حسینی معصوم، محمدرضا؛ گرکز، منصور؛ سعیدی، پرویز؛ معطوفی، علیرضا (۱۳۹۸). عملکرد مدیران در مواجهه با آستانه‌های سود: شواهدی از نقش گزارشگری پایداری. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، (۲) ۸، ۱۴۱-۱۶۸.
- حسینی، جواد، کرشاهی، بهنام (۱۳۹۱). بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی. *پژوهش حسابداری*، (۴) ۲، ۱-۲۱.
- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن؛ قربانی، صادق (۱۳۹۱). تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، (۱)۴، ۸۱-۱۰۹.
- شمس، شهاب‌الدین؛ خلیلی، مهدی (۱۳۹۰). بررسی رابطه سرمایه فکری و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. *چشم‌انداز مدیریت مالی و حسابداری*، (۱)۱، ۵۱-۶۵.
- کریمی، غلامرضا؛ تاجیک، کامران (۱۳۹۴). تدوین مدل گزارشگری حسابداری توری در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۱)۲۲، ۱۰۵-۱۲۴.
- مشایخی، بیتا؛ بیرامی، هانیه (۱۳۹۷). ارائه الگوی اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، (۳) ۱۰، ۳-۴۵.

میرمحمدی، زهره (۱۳۹۹). تدوین مدل گزارشگری سنجه‌های غیرمالی در ایران. پایان نامه دکتری برای رشته حسابداری به راهنمایی عبدالرضا تالانه. دانشگاه آزاد فیروزکوه.

نیک بخت، محمدرضا؛ اسکندری، قربان (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین سرمایه فکری، ارزش افزوده اقتصادی تعدیل شده و نقدشوندگی سهام. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۴(۲۲)، ۵۴۱-۵۶۰.

References

- Aflatuni, A., Nemati, M. (2018). The Role of Financial Reporting Quality and Disclosure Quality in Increasing Business Credit: An Instrumental Variables Approach *Accounting and Auditing Reviews*, 25 (1), 1-20. (in Persian)
- Afshar, E. (2013). *Fundamentals of Qualitative Research: Techniques and Stages of Production of Background Theory*, Tehran: Ney Publishing. (in Persian)
- Agu, S.I. and Amedu, J.M.A. (2018). Relevance of Sustainability Disclosure to Profitability of Listed Pharmaceutical Firms in Nigeria. *International Journal of Scientific & Engineering Research*, 9(11).
- Bashirimanesh, N., Rahmani, A. (2016). Designing a Model for Voluntary disclosure: Tool for Management Accounting, *Quarterly Journal of Management Auditing and Accounting Knowledge*, 19(5), 27-64. (in Persian)
- Braun, V., and Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Dehning, B., & Richardson, V. J. (2002). Returns on investments in information technology: A research synthesis. *Journal of information systems*, 16 (1), 7-30.
- Eccles, R., Ioannou, I., and Serafeim, G. (2012). *The Impact of a Corporate Culture of sustainability on Corporate Behavior and Performance*. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1964011>
- Etemadi, H., Shahriari, M. (1996). Investigating the Impact of providing human resources' accounting information on users' behavior in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, (5), 55-70. (in Persian)
- Hajiannejad, A., Pourheidari, O., & Bahar Moghaddam, M. (2015). Investigating of the similarities between the presentable framework for non-financial reporting and accounting conceptual framework. *Financial Accounting Knowledge Quarterly*, 2(2), 7-32. (in Persian)
- Hasas Yeganeh, Y., Barzegar, Gh. (2013). Identifying the components and indicators of corporate social responsibility in Iran. *Quarterly Journal of Socio - Cultural Development Studies*, 2(1), 209 - 234. (in Persian)
- Hassani Azar Dariani, E., Shaykhs, Sh., Hejazi, R. (2020). Designing a model for human resource valuation and its In the National Iranian Oil Company and its subsidiaries. *Accounting and Auditing Reviews*, 26 (2), 279-300. (in Persian)

- Hassanpour, D., Yazdani, H. R. (2012). Investigating the Relationship between Value Added of Intellectual Capital and Economic Financial Performance and Stock Market of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 4(19), 15-32. (in Persian)
- Hosseini Masoom, M.R., Garkaz, M., Saeedi, P., Matoufi, A. (2019). Managers' performance in encounter of profit thresholds: Evidence for the role of sustainability reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(15), 141-168. (in Persian)
- Hosseini, J., Karamshahi, B. (2012). Improving Financial Reporting and Auditing. *Accounting Research*, 2 (4), 21-1. (in Persian)
- Jamei, R., Holshi, M., & Haji Eidi, A. (2012). Investigating the Impact of managers' performance on Independent auditors' comment of the Companies Listed in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 19(4), 1-14. (in Persian)
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (2001). *The Strategy Focused Organization: How Balance Scorecard Companies Thrive in the New Business Environments*. Boston: Harvard business school press.
- Karami, Gh.R., & Tajik, K. (2015). Presenting a Model for Inflation Accounting in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, 22(1), 105- 124. (in Persian)
- Lev, B., & Zarowin, P. (1999) . The boundaries of financial reporting and how to extend them. *Journal of Accounting Research*, 37 (2), 353– 385.
- Mashayekhi, B., Beyrami, H. (2018) Provide a model for measuring of intangible assets. *Financial Accounting Research*, 3 (10), 45-68 . (in Persian)
- Meek, G. K., Roberts, C. B. & Gray, S. J. (1995). Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, (26), 555-572.
- Mir Mohammadi, Z. (2021). *Presenting a Model for Non-financial measures reporting in Iran*. PhD Thesis in Accounting, Guidance of Abdolreza Talaneh. *Firoozkooch Azad University*. (in Persian)
- Mohammadi Malgharni, A., Wan yusoff, W. F., and Chettiar Arumugam, V. (2011). The Method for Measuring and Disclosure of Non- Financial Performance. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 1133-1145.
- Nikbakht, M. R., & Eskandari, Gh. (2015). Investigating the relationship between intellectual capital, adjusted economic value added and stock liquidity. *Accounting and Auditing Review* 4(22), 541-560. (in Persian)
- Sajjadi, S. H., & Farazmand, H., Ghorbani, S. (2012). The Impact of Auditor ' Selection Continuity on Audit Quality, *Journal of Accounting Advances*, 4 (1), 81-109. (in Persian)
- Schulz, J. (2017). *Essays on the Value Relevance of Non-Financial Reporting*. Dissertaion of the University St. Gallen, School of Management, Economics, Law, Social Sciences and International Affairs to obtain the title of Doctor of Philosophy in Management.

- Shams, S., & Khalili, M. (2011). Investigating the relationship between intellectual capital and financial performance of companies listed on the stock exchange. *Financial management and accounting perspective*. 1(1), 51-65. (in Persian)
- Stivers, B. P., Covin, T. J., Hall, N. G. and Smalt, S. W. (1998). How Nonfinancial Performance Measures are Used. *Management Accounting*, 44: 46- 49.
- Streubert Speziale H.J., Streubert Streubert, H.J. (2011). *Qualitative research in nursing: advancing the humanistic imperative*. (5th ed). New York.
- Sullivan Jr, P.H., and Sullivan Sr, P.H. (2000). valuing intangibles companies: an intellectual capital approach. *Journal of intellectual capital*, 1(4), 328-340.
- Tarquinio, L., Raucci, D. (2020). Sustainability Performance Indicators and Non-Financial Information Reporting. *Administrative Sciences*, 10(13), 1-17.

