



## آینده پژوهی حسابداری حقوق بشر: رویکرد تحلیل سناریو

محمود مدهوش<sup>۱</sup>، دکتر مهدی صفری گرایلی<sup>۲</sup>، دکتر جواد رضوانی<sup>۳\*</sup>،  
دکتر جواد بابایی خلیلی<sup>۴</sup>، دکتر مهدی خلیل پور<sup>۵</sup>

**چکیده:** یکی از مبانی توسعه در هر نظام اجتماعی، توسعه حقوق بشر در جهت رعایت حقوق عادلانه افراد یک جامعه است که بسط آن به نظام اقتصادی و بازار می‌تواند عاملی برای برابری منافع افراد فعال در آن باشد. حسابداری حقوق بشر به عنوان یک مفهوم نوظهور در بسترهای توسعه این دانش می‌تواند به پایداری بازار سرمایه که مبنایی برای سرمایه‌گذاری افراد با تفاوت‌های نژادی؛ جنسیتی و قومیتی می‌باشد، کمک نماید. هدف این مطالعه، آینده پژوهی حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران می‌باشد. این مطالعه به لحاظ نوع نتیجه، کاربردی تلقی می‌شود و از منظر هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی جایگذاری می‌گردد که با استفاده از مدل‌های کمی و کیفی اجراء شده است. به طوریکه در بخش کیفی از فرآیند داده بنیاد و در بخش کمی از مبنای سناریوپردازی استفاده شده است. مطالعه حاضر از یک نوع روش تحقیق تبعیت نمی‌کند، بلکه به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سوال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان براساس ماهیت جمع‌آوری، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و استادان حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی است و در بخش کمی ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های کارگزاری و کارشناسان معاونت‌های بخش‌های مختلف بازار سرمایه در این مطالعه مشارکت داشتند. شایان ذکر است، این مطالعه در بازه زمانی ۱۴۰۱-۱۴۰۲ انجام شده است. نتیجه‌ی این مطالعه در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله؛ ۶ مولفه و ۳۲ مضمون جهت توسعه حسابداری حقوق بشر حکایت داشت که براساس تحلیل دلفی مورد تأیید قرار گرفت. سپس با انتخاب ۲ عامل از ۶ مولفه شناسایی شده به عنوان مبنای سناریوپرداری، ۱۰ مضمون شناسایی شده به عنوان زیر عوامل سناریوسازی مورد بررسی قرار گرفتند. نتیجه

Hamyar\_sr@yahoo.com

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران

Mehdi.safari83@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

Javad.ramezani58@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران (نویسنده مسئول)

Javadb82@gmail.com

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

khalilpouremehdi@gmail.com

۵. استادیار گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران

پذیرش: ۱۴۰۲/۳/۱۰

اصلاحات نهایی: ۱۴۰۲/۲/۲۷

دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۱۵

یافته‌ها در بخش کمی از وجود ۴ سناریو با وضعیت مطلوب حکایت دارد، که نشان می‌دهد سناریو جاودانگی، آرمانی‌ترین حالت توسعه حسابداری حقوق بشر است و سناریو وفاداری پایین‌ترین مبنای توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران می‌تواند تلقی شود. در واقع نتیجه کسب شده در این مطالعه نشان می‌دهد با ارتقاء سطح شناخت، سناریوهای آتی در حوزه حقوق بشر، می‌توان انتظار داشت دانش حسابداری به تقویت توسعه پایدار نظام بازار سرمایه کمک نماید و با فراهم آوردن بسترهای تقارن و توازن اطلاعات بین ذینفعان، ظرفیت‌های سرمایه‌گذاری مطمئن در این بازار افزایش یابد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری حقوق بشر، آینده پژوهی، ماتریس میک‌مک، سناریوپردازی، توسعه پایدار.

### ۱. مقدمه

حقوق بشر به عنوان تغییر لایه‌های اجتماعی امروزه فراتر از آن چیزی که تصور می‌شود، در تفکر جامعه تغییر ایجاد نموده است و رعایت تساوی و برابری بین تمامی افراد با نژادها؛ باورهای دینی و مذهبی و اقلیت‌های جنسیتی به یکی از مهمترین کارکردهای توسعه یافتگی جوامع تبدیل شده است (چاتارجی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). یکی از بسترهایی که می‌تواند زمینه حقوق بشر را توسعه بخشد، بازار و فعالیت‌های اقتصادی افراد با تفاوت‌های نژادی و ملیتی است که قوانین کشورها باید نسبت به آن پایبندی لازم برای توسعه‌ی برابری و عدالت را داشته باشند (سیروایگنا و نیثری<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). لذا توسعه دانش بازار و زیرمجموعه‌های حقوقی و اجتماعی آن، اهرم‌هایی برای توسعه‌ی چشم اندازهای آتی حقوق بشر تلقی می‌شود که اعتماد عمومی و اطمینان خاطر را برای سرمایه‌گذاری یکپارچه می‌تواند مهیا نماید (آستونی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹).

لذا در راستای این رویکرد که خدمات به عنوان بخشی از تأمین نیازمندی‌های حقوق بشر، جزء ملازمه اجتماعی محسوب می‌شود (مشیرزاده و صبوری، ۱۴۰۰)، می‌توان به بسط این مفهوم در کارکردهایی همچون دانش حسابداری که ذاتاً وظیفه‌ی تأمین اطلاعات ذینفعان را شامل می‌گردد، اقدام نمود (حیدری و همکاران، ۱۴۰۱). همچنین حسابداری به عنوان یکی از اهرم‌های دانش بازار سرمایه، امروزه به عنوان بخشی از فرآیندهای ترویجی در استانداردگذاری و توسعه شفافیت‌های مالی در سطح بین‌المللی قلمداد می‌شود و تمرکز بر تغییر حوزه‌های کلاسیک حسابداری از رویکردهای صرفاً عینیت‌گرایانه به رویکردهای اخلاق‌گرایانه باعث شده است تا پای حقوق بشر نیز به این عرصه نیز وارد گردد و امکان تغییر باورهای سنتی در این حرفه را که صرفاً مسئولیت افشاء عملکردهای شرکت‌ها را داشته است، تغییر دهد و به حسابداری روح و هویت

تازه‌ای ببخشد (الکلیش<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). زیرا تمرکز صرف بر رویکردهای اثبات‌گرایانه و رعایت صرف استانداردهای مدون شده، باعث شده است تا نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اقلان نشود و به همین دلیل حرکت به سمت تغییر رویکردهای حسابداری از منظر رفتارگرایی؛ اجتماعی‌گرایی و ساختاری ضروری بنظر می‌رسد (ضیاء و همکاران، ۱۴۰۰).

در یک تعریف مشخص حسابداری حقوق بشر، کارکردی از افساء صادقانه؛ به موقع و قابل اتکاء برای کلیت ذینفعانی است که فارغ از فرصت‌طلبی صاحب‌منصبان قدرت، تلاش می‌کند تا از حقوق اقلیت‌ها دفاع نماید و در ارائه‌ی گزارش صورت‌های مالی به اعتدال رفتار نماید (هازلتون<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). به نظر می‌رسد، بدیع بودن رویکرد حقوق بشر در دانش حسابداری، به این علت باشد که بیشترین تأکید حقوق بشر معاصر بر موضوعات مدنی و سیاسی بوده است، درحالی‌که توسعه این مفهوم در حسابداری امروزه به بخشی از بدنه‌ی عدالت‌گرایی اجتماعی بدل شده است و می‌تواند به افزایش سرمایه‌گذاری‌های در بازار سرمایه منتج شود (پیانزی و سینکونی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶؛ سیرسواردهانس و یاپا<sup>۷</sup>، ۲۰۲۱). لذا حسابداری حقوق بشر اهرمی برای تسهیل چنین فرآیندی تلقی می‌شود که به انگیزه و اعتماد اجتماعی ذینفعان را می‌تواند به همراه داشته باشد. در واقع روند شکل‌گیری حسابداری حقوق بشر را می‌توان در پیوند با ظهور نئولیبرالیسم<sup>۸</sup> (فوکویاما<sup>۹</sup>، ۱۹۹۲) و افزایش نفوذ شرکت‌ها بر بدنه‌ی اجتماع، تلقی نمود. نقطه‌ای که رعایت اصول دموکراتیک، امکان همسویی رفتار شرکتی با حقوق اولیه و آزادی‌های بشر، را مطابق با آنچه در اعلامیه جهانی حقوق بشر<sup>۱۰</sup> (UDHR) مطرح شده است (میشل و سیکا<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۵)، ممکن ساخته و روند گسترش دامنه گزارش‌های حسابداری را عاملی برای توازن حقوق اجتماعی افراد با تنوع نژادی؛ قومیتی، جنسیتی و اعتقادی عنوان نموده است (سیکا<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۱). به طور مصداقی‌تر توازن و عدالت حقوق بشر در حسابداری، زمانی می‌تواند معنا یابد که در ساختار واحد حسابداری توازن حقوق و دستمزد؛ ارتقاء برابر و جذب متخصصان رعایت گردد تا امکان فرصت‌طلبی‌های ساختاری شرکت‌ها در تضييع حقوق ذینفعان کاهش یابد و فلسفه‌ی حرفه‌ی حسابداری مبنایی برای ارتقاء سطح اعتماد در بازار سرمایه تلقی گردد.

بسترسازی این مفهوم در بازار سرمایه ایران، می‌تواند به مراتب حائز اهمیت‌تر تلقی گردد. زیرا به دلیل سیر مهاجرت غیرقانونی چند کشور همسایه به ایران، باعث گردیده تا مسئله‌ی سرمایه‌گذاری و انجام تجارت این افراد، با مشکلات متعددی مواجه باشد و عملاً بازار سرمایه نتواند مانع از عدم تبعیض در سرمایه‌گذاری مهاجران یا حتی اقلیت‌های مذهبی و قومیتی گردد (حیدری

و همکاران، ۱۴۰۱). از طرف دیگر عدم توازن و عدالت در آزمون‌های حرفه‌ای حسابداری و یا جذب متقاضیان در این حرفه، همگی می‌تواند از جمله دلایلی برای اهمیت انجام این مطالعه به لحاظ شناختی و توسعه چشم‌اندازهای آینده‌نگرانه در این حوزه باشد.

لذا باتوجه به اینکه این مفهوم جزء مباحث نوظهور در دانش حسابداری است و الزاماً ابعاد منسجم و یکپارچه‌ای برای آن قابل ترسیم توسط مطالعه‌های گذشته نبوده است، در این مطالعه با استفاده از تکنیک سناریوپردازی تلاش می‌شود تا جنبه‌های متفاوت و متنوع این مفهوم در بستر بازار سرمایه که طیفی از سرمایه‌گذاران مختلف با آیین و تفاوت قومیتی وجود دارد، مورد کنکاش قرار گیرد تا چشم‌اندازهای آتی این مفهوم در کارکردهای واقع‌گرایانه‌ی بازار سرمایه مورد کنکاش قرار گیرد. لذا انجام این مطالعه از دو منظر می‌تواند حائز اهمیت باشد. مسئله‌ی که باعث انجام این مطالعه شده است، فقدان شناخت و پیاده‌سازی رویه‌های حسابداری حقوق بشر در ایران است. موضوعی که مستقیماً رویکردهای شناختی حرفه حسابداری از انتظارات اجتماعی را در بر می‌گیرد و باعث شده تا این مطالعه از طریق درک چنین شکافی ضمن اینکه به دنبال ارائه‌ی یک چارچوب نظری به لحاظ توسعه‌ی جنبه‌های حسابداری حقوق بشر باشد، در عین حال چشم‌اندازهای بازار سرمایه ایران را در چنین فرآیندی مورد کنکاش قرار دهد.

اولاً اینکه این نخستین پژوهشی است که به دنبال ارائه چارچوب و آینده پژوهی مفهوم حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران می‌باشد. حوزه‌ای که تا قبل مورد بررسی قرار نگرفته است و انجام این پژوهش می‌تواند به پر نمودن خلاء ادبیات نظری در این حوزه کمک نماید. اگرچه پژوهش‌های گذشته همچون مک‌فایل و فرگوسن<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۶)؛ لی و مک‌کرنان<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۶)؛ سیکا<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۱) و گری و گری<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۱) به جنبه‌های مروری حسابداری حقوق بشر پرداختند، اما هیچ پژوهشی، تلاشی برای سناریوپردازی در خصوص آینده‌ی این مفهوم در بسترهای بازار سرمایه که تنوع از تفاوت‌های سرمایه‌گذاران را دارد، صورت نگرفته است که انجام این پژوهش ضمن اینکه می‌تواند مبنایی برای نوآوری پژوهش از منظر روش‌شناسی تلقی شود؛ در عین حال می‌تواند به توسعه ادبیات نظری حسابداری حقوق بشر کمک نماید و سطح شناخت نظری در باب موضوع پژوهش را براساس ویژگی‌های ساختاری شرکت‌ها در جوامع و بازارهای سرمایه مختلف، گسترده‌تر نماید.

ثانیاً نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانونگذاران بازار سرمایه ایران کمک نماید تا با ارتقای سطح شناخت

نیازمندی‌های اطلاعاتی ذینفعان و در راستای برابری و عدالت بین سهامداران با هر نژاد و قومیتی، به افزایش ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی و افزایش چشم‌اندازهای آتی حسابداری کمک نمایند تا سطح جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه به طور متوازن و بدون از هر نابرابری تقویت شود و از طریق نظارت‌های بیشتر در بعد توسعه‌ی ارزش‌های توازن و برابری انعکاس اخبار و اطلاعات پایبندی شرکت‌ها به رعایت حقوق ذینفعان را استحکام بخشند. باتوجه به بیان هدف این مطالعه، در ادامه نسبت به ارائه‌ی ساختار مطالعه اقدام می‌شود. براین اساس در بخش دوم مبانی نظری پژوهش ارائه می‌گردد و در بخش سوم مطالعه‌ی حاضر، روش شناسی پژوهش، مبنایی برای اجرای تحلیل‌های مورد استفاده در بخش کیفی و کمی تلقی می‌گردد تا در بخش چهارم نسبت به ارائه‌ی یافته‌های پژوهش اقدام می‌شود تا اهداف پژوهش تحقق یابد. در نهایت نیز در بخش آخر، اقدام به ارائه‌ی تفسیر نتایج و پیشنهادهای کاربردی پژوهش می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۱-۲. مبانی نظری

ورود رویکرد حقوق بشر در آغاز دهه ۱۹۹۰ میلادی و باهدف جامعیت بخشیدن به حقوق افراد با هر نگاه اجتماعی و باورهای اعتقادی و تفاوت جنسیتی به عرصه‌های سرمایه‌گذاری و تجارت صورت پذیرفت و با اعلامیه‌های جهانی حقوق بشر امروزه به بخشی جدا نشدنی از تجارت بدل شده است (داوودی نصر و همکاران، ۱۳۹۷). زیرا نهادهای تجاری ممکن است در جهت دستیابی به اهدافشان اخلاقیات؛ محیط و اجتماع را نادیده بگیرند و در درازمدت اثرات این موضوع گسترده بوده و به دلیل تناقض پیش آمده ثبات در جامعه از بین رود. اما علیرغم توسعه این مفهوم در تجارت و الزام هنجاری و قانونی شرکت‌ها به رعایت انتظارات حقوق بشر، اما مسئولیت شرکت‌ها در مقابل نقض قواعد حقوق بشر در بستری همچون بازار و تجارت هنوز هم در هاله‌ای از ابهام قرار دارد (روگی<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۷). به همین دلیل ضرورت توسعه‌ی ادبیات در این حوزه و تبیین الگوی مناسب برای حسابداری حقوق بشر به عنوان یکی از ارزش‌های اجتماعی که دارای پیوند با مباحث جامعه شناسی می‌باشد می‌تواند به اثربخشی پایداری شاخص‌های حقوق شهروندی و حفظ توازن و تعادل در بازار سرمایه کمک کننده باشد موضوعی که اگرچه بنظر می‌رسد در ابتدای راه قرار دارد، اما می‌تواند در سناریوهای آینده نگرانه مبنایی برای توسعه قلمداد گردد (بوهمن و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۸).

گری<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۳) به عنوان یکی از پیشگامان مطالعه بر روی حسابداری حقوق بشر با مهم قلمداد نمودن این مفهوم در بازار سرمایه بیان نمود، مهمترین ظرفیتی که انتظار می‌رود در آینده نه چندان دور در چارچوب مسئولیت‌های اجتماعی مدیران و حسابداران رسمی مورد توجه و تاکید خاص قرار گیرد رعایت الزامات حقوق بشر در بنگاه‌های اقتصادی است. گری (۲۰۱۳) برای تفکیک ابعاد این مفهوم در حسابداری، در قالب شکل (۱) ابعاد متفاوتی از رعایت حقوق بشر در حسابداری را تفکیک نمود.



شکل ۱. ابعاد رعایت حقوق بشر در حسابداری

در واقع گری (۲۰۱۳) طیفی از اثرگذاری حسابداری در کارکردهای درون ساختاری شرکت‌ها را مدنظر قرار داد تا وجود چنین سیاست‌های کارکردی در جریان عملکردهای مالی شرکت‌ها بتواند، به ایجاد عدالت و برابری برای سرمایه‌گذاران متنوع و متفاوت به لحاظ تفاوت‌های آیینی، اعتقادی، بومی و فرهنگی منجر شود (مک‌فایل و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۴). به عنوان مثال عدالت و برابری در ارتقاء حرفه‌ای حسابداران چه به لحاظ جنسیتی و چه به لحاظ فرهنگی از منظر ابعاد هافستد، را می‌توان مبنایی برای عدم تبعیض بین سرمایه‌گذاران در افشاء اطلاعات تلقی نمود. به علاوه وسعت سرمایه‌گذاران به دلیل تفاوت رویکردها می‌تواند عامل دیگری برای توسعه حسابداری حقوق بشر تلقی گردد. وجود قوانین و مقررات در مورد مهاجران یا اقلیت‌های اجتماعی؛ مذهبی و جنسیتی نیز از جمله عوامل دیگری است که می‌تواند دلیلی برای توسعه حسابداری در حقوق بشر تلقی گردد. در بازار سرمایه ایران نیز به دلیل وجود شکاف بین توصیه‌ی نهادهای بین‌المللی در مورد حقوق بشر با الزامات؛ قوانین و هنجارها نیز می‌تواند مبنایی برای بررسی موضوع حسابداری حقوق بشر محسوب شود. همچنین وجود مهاجران غیرقانونی و عدم تأیید هویت آنان و یا عدم پذیرش حسابداران فرا جنسیتی و یا مذاهب متفاوت از شرع، می‌تواند از جمله مبنایی پنهان در موضوع حسابداری حقوق بشر در ایران تلقی گردد (آستون، ۲۰۱۹).

از طرف دیگر، مک‌فایل و فرگوسن (۲۰۱۶) از طریق ارائه‌ی یک مدل سه بعدی مبتنی بر قواعد زیست محیطی؛ توسعه مشارکت اجتماعی و ضمانت‌های حقوقی، نسبت به توسعه حسابداری

حقوق بشر اقدام نمود. طبق این سه بعد باید بیان نمود، حسابداری حقوق بشر از منظر قواعد زیست محیطی، سطحی از کارکردهای حسابداری در افشاء عملکردهای آلاینده‌ی زیست محیطی را در می‌گیرد که نشان دهنده‌ی سطح پایبندی شرکت قواعد و انتظارات هنجاری آیندگان می‌باشد و حسابداری در تلاش است به منظور کاهش هزینه‌های آلاینده‌ی راهبردهایی برای جلوگیری از فزونی استهلاک یا هزینه‌های انبارداری را مدنظر قرار می‌دهد (پسی و پسی<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۲). اگرچه این مفهوم ممکن است از منظر حسابداری سبز یا رویکردهای گزارشگری پایدار در دانش حسابداری و مالی مدنظر بوده است، اما در اینجا حفاظت از منافع آیندگان در خصوص محیط زیست مورد توجه است تا مانع از انتقال بار مالیاتی مطابق آنچه در رویکردهای نسلی گزارشگری بخش عمومی تأکید نموده‌اند، گردد. به عبارت دیگر حسابداری حقوق بشر باید با حفاظت از منابع زیستی؛ تنوع جانوری و گونه‌های گیاهی، تلاش نماید تا مانع از تضییع حقوق آیندگان گردد. از منظر توسعه مشارکت‌های اجتماعی، حسابداری حقوق بشر تلاش می‌کند تا سهم مشارکت‌های ذینفعان به ویژه ذینفعان بیرونی در عملکردهای مالی را افزایش بخشد و تمرکز بر حفظ مراد با ذینفعان به ویژه سهامداران خود، نسبت به افشاء دوره‌ای گزارش‌ها، انتقال چشم‌اندازهای شرکت در سرمایه‌گذاری‌ها از یک سو و توسعه‌ی ظرفیت‌های عملکردهای اجتماعی شرکت‌ها با مشارکت آنان از سویی دیگر اقدام می‌نماید. در نهایت از بعد ضمانت‌های حقوقی، حسابداری حقوق بشر به حفاظت از حقوق اقلیت‌ها پایبندی خود را نشان می‌دهد و تلاش می‌کند با تحکیم کنترل‌های داخلی و افشاء به موقع نقاط ضعف در این حوزه، ضمن حفظ تعامل پویا با بازار سرمایه، نسبت به جلوگیری از جرائم و کیفرهای حقوقی، به طور مستمر پاسخگویی خود را حفظ می‌نماید (مک‌فایل و مک‌کرن<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۱). به عنوان مثال اقلیت‌های مذهبی یا فرا جنسیتی به دلیل تفاوت با قوانین موجود در کشورهای اسلامی، موضوعی برای تمرکز بر حسابداری حقوق بشر تلقی گردد. از طرف دیگر، دستورالعمل‌های سازمان ملل، در مورد ضوابط رفتاری شرکت‌های فراملی یا دستورالعمل‌های سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی تحت عنوان ضوابط رفتاری شرکت‌های چند ملیتی می‌تواند به عنوان مبنایی برای توسعه حسابداری حقوق بشر تلقی گردد (گریگ<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۴؛ گالوفر و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۱). به هر صورت مرور چنین رویکردهایی در خصوص انواع حقوق بشر دارای کارکرد نزدیک و ارتباط بیشتری با مسئله شرکت‌ها دارد. بسیاری از شرکت‌های بزرگ رعایت و احترام به حقوق بشر را جزء ارزش‌های کاری و ضوابط اخلاقی کاری خود ذکر کرده‌اند. شرکت‌ها و به ویژه شرکت‌های فراملی و بزرگ در سال‌های اخیر، نگرانی‌های

زیادی را در مورد رعایت حقوق بشر ایجاد کرده‌اند (فراکنتال<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۱). ولی از طرفی نقض قواعد حقوق بشر از سوی شرکت‌ها، در بیشتر موارد، توجه عمومی افراد، نهادهای غیردولتی و ارگان‌های حکومتی را بر می‌انگیزد. لذا از آنجایی که شرکت‌ها هنوز تابع اصلی حقوق بین‌الملل نیستند نمی‌توان مجازاتی یا الزامی برای عدم رعایت مصوبه‌های حقوق بشر در ابعاد مختلفی همچون کارکردهای حسابداری آنان در نظر گرفت و توافق کشورها نیز به آسانی امکان‌پذیر نیست (کوپر و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۱). براین اساس باید سناریوهایی در خصوص احتمال مواجهه بازار سرمایه با چنین رویدادی، چشم اندازه‌های منسجمی در این خصوص تدوین نمود تا بتواند به شناخت منسجم تری در خصوص این مفهوم در آینده دست یافت. لذا باتوجه به توضیح مبانی نظری مطرح در این عرصه، در ادامه نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش اقدام می‌شود:

❖ سوال اول پژوهش) پیشران‌های توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه

ایران کدامند؟

❖ سوال دوم پژوهش) سناریوهای آینده نگرانه توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار

سرمایه ایران کدامند؟

باتوجه به اینکه هیچ مرجع مشخصی در خصوص وجود ابعاد حسابداری حقوق بشر به عنوان یک چارچوب نظری وجود ندارد، در این مطالعه برای شناسایی علل پیشران‌های توسعه حسابداری حقوق بشر ابتدا از طریق تحلیل داده بنیاد نسبت به شناسایی ابعاد این پدیده در مطالعه‌ی حاضر اقدام می‌شود و سپس از طریق فرآیند آینده پژوهی، نسبت به شناسایی سناریوهای محتمل در توسعه حسابداری حقوق بشر اقدام می‌گردد.

## ۲-۲. پیشینه پژوهش

در این بخش ابتدا باید بیان نمود، مرور پیشینه‌های تجربی انجام شده نشان می‌دهد، موضوع حسابداری حقوق بشر به عنوان یک پژوهش مستقل در مطالعه‌های گذشته مورد توجه نبوده است و تنها به عنوان بخشی از فرآیندهای مطالعه در مسئولیت‌پذیری اجتماعی مورد عنایت قرار گرفته است و انجام این مطالعه می‌تواند به تقویت ادبیات این حوزه کمک نماید.

الکلیش (۲۰۲۲) مطالعه‌ای با عنوان «حسابداری حقوق بشر شرکتی: بررسی ادبیات و بینش‌های آینده» انجام داد. نتایج مطالعه نشان داد، مهمترین کارکرد حسابداری متوازن نمودن شبکه‌سازی قدرت در ساختارهای شرکت‌های بازار سرمایه بود که می‌توانست با ایجاد عدالت و



برابری ساختاری در درون شرکت و انعکاس آن به ذینفعان بیرونی، از جایگاه اجتماعی بالاتری در محیط بازار رقابتی برخوردار باشد. سیرسواردهانس و یاپا (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «حقوق بشر از دیدگاه حسابداری اجتماعی در یک محیط پس از جنگ: مورد مطالعه سریلانکا» انجام دادند. این پژوهش به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه سه دهه درگیری‌های داخلی در سریلانکا بر ادراک حسابداران در مورد حقوق بشر تاثیر گذاشته است و با استفاده از مشروعیت حسابداری اجتماعی، اقدام به بررسی عملکردهای حسابداران خبره سریلانکا<sup>۲۷</sup> (CASL) می‌نماید تا براساس آن سطح پاسخگویی اجتماعی آنان را در برابر انتظارات مبتنی بر ارزش‌های انسانی مورد بررسی قرار دهد. نتایج پژوهش نشان داد، وجود تضاد مدنی مانع از موازی‌بودن حسابداران با مشروعیت مفاهیم حسابداری اجتماعی که توسط دنیای غرب در افشای حقوق بشر اتخاذ شده، نگردیده است. کاهایا و هروینا<sup>۲۸</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «آیا مسائل حقوق بشر مهم است؟ تحلیل تجربی گزارشگری شرکت‌های اندونزیایی» انجام دادند. در این پژوهش جهت ارزیابی افشای اقلام اثرگذار بر حقوق بشر، از دستورالعمل‌های گزارشگری جهانی<sup>۲۹</sup> (GRI) استفاده نمودند. نتایج نشان می‌دهد سطح پایینی از افشای داوطلبانه حقوق بشر (۳۶/۷۴ درصد) می‌تواند بالاترین سطح ارتباط ذینفعان با شرکت‌های بازار سرمایه را به همراه داشته باشد. تعداد بسیار کمی از شرکت‌ها اطلاعاتی در مورد کار کودکان و کار اجباری و اجباری افشاء کردند. در ایران هیچ پژوهشی مستقیماً به موضوع حسابداری حقوق بشر نپرداخته است و صرفاً مطالعه‌ای همچون صفرزاده‌بندی و جودکی‌چگنی (۱۴۰۰) نسبت به بررسی نقش حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی پرداختند. در این مطالعه مطرح گردید، به دلیل کاستی‌ها و خلا پژوهشی در این زمینه، هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با ایجاد تفکر جدیدی، از این فرصت برای بهبود مجموعه استانداردهای خود استفاده کرده و استاندارد منافع اجتماعی را در سال ۲۰۱۹ منتشر کرد. یا مطالعه‌ی کرمی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود، ارتقاء سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابداری از طریق روش فازی دوزنقه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این مطالعه نشان داد، افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای؛ نظارت و مراقبت حرفه‌ای و آموزش و کنترل کیفیت از جمله مهمترین عواملی است که می‌تواند در بهبود کیفیت حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد.

همانطور که پیش تر در ابتدای ارائه پیشینه تجربی بیان گردید، مرور مطالعه‌های انجام شده

نشان می‌دهد، موضوع حسابداری حقوق بشر مورد توجه پژوهش‌های گذشته به عنوان ارائه‌ی یک مدل منسجم و یکپارچه به ویژه در سطح بازارهای سرمایه نوظهور همچون بازار سرمایه ایران قرار نگرفته و این مطالعه باهدف تدوین یک چارچوب نظری نسبت به بسط آینده پژوهی در بازار سرمایه اقدام می‌نماید.

### ۳. روش شناسی پژوهش

از آنجایی که مفهوم حسابداری حقوق بشر باتوجه به مباحث مطرح شده در مبانی نظری و مقدمه، از انسجام نظری لازم در سطح شرکت‌های بازار سرمایه برخوردار نمی‌باشد، لذا این پژوهش را از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حسابداری در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. لذا ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد مدل حسابداری حقوق بشر در قالب یک مدل چند بعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیرر<sup>۳۰</sup> (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل حسابداری حقوق بشر تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش‌فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارند. همچنین، براساس راهبرد نظریه‌پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). بدین صورت که در فرآیند انجام هر مصاحبه، کدگذاری باز انجام گرفت تا ضمن ارتقاء اعتبار پژوهش، امکان تخصیص کدهای مشابه در یک دسته بندی مشخص وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حسابداری حقوق بشر از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و براساس طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حرفه حسابداری اقدام شود. پس از ظاهرشدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری

کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختاریافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه هفتم تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه هشتم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. برای طی فرآیند مصاحبه‌ها و کدگذاری نیز از نرم‌افزار Maxqda 10 استفاده شد.

از نظر هدف، این پژوهش در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که با استفاده از مدل‌های کمی و کیفی اجراء شده است. مطالعه حاضر از یک نوع روش تحقیق تبعیت نمی‌کند، بلکه به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سوال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان براساس ماهیت جمع‌آوری، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. لذا به فراخور فرآیندهای تحلیلی در طی مسیر این مطالعه، در هر مرحله روش‌های متفاوتی برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

#### ۴. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و استادان حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده بنیاد همچون

فرناندز<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۴)؛ گلیزر و هالتون<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شونده‌گان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۴ نفر باتوجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند. در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه‌هدف در بین مدیران شرکت‌های کارگزاری و کارشناسان معاونت‌های بخش‌های مختلف بازار سرمایه براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۵ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. باید توجه داشت، از آنجایی که تحلیل فوق، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان می‌باشد، و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، از نظر حجم نمونه محدود است که پژوهش پلنت و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۱۷)؛ نرث‌کات و مک‌کوی<sup>۳۵</sup> (۲۰۰۴) تأییدی بر این ادعا است. نرث‌کات و مک‌کوی (۲۰۰۴) در تحلیل‌های تعاملی، جامعه آماری را به دلیل کارکردهای تحلیلی، کوچک معرفی می‌نمایند و حد مطلوب را ۱۵ تا ۲۵ نفر معرفی می‌نمایند که این پژوهش نیز حداکثر مطلوب را انتخاب نمود.

## ۵. یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

### ۵-۱. یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا به مفهوم توسعه حسابداری حقوق بشر را براساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. لذا براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجم در خصوص توسعه حسابداری حقوق بشر، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از

مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا براساس مصاحبه‌های انجام شده، نگاره (۲) که نشان دهنده‌ی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

### نگاره ۲. ابعاد زمینه‌ای حسابداری حقوق بشر

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
توسعه حسابداری حقوق بشر	ارتقاء آگاهی‌های فردی حسابداری حقوق بشر	توسعه آموزش‌های فردی	پیوند بین سیاستگذاری‌های آموزش اخلاق حسابداری با چشم‌اندازهای حقوق بشر
			تمرکز بر وسعت بخشیدن به آموزش‌های توسعه تفکر انتقادی در حسابداران
			توسعه آموزش صراحت لهجه و بیان صادقانه به حسابداران
			تمرکز بر توسعه هم‌اندیشی حقوق بشر در کارکردهای آینده حسابداری
			تمرکز بر توسعه سطح آگاهی رعایت حقوق فردی در حسابداری
		توسعه انگیزه‌های فردی	تقویت انگیزه برابری در ارتقاء جایگاه‌شغلی حسابداران در شرکت
			تقویت انگیزه برابری در پرداخت حقوق و دستمزد
			تقویت انگیزه فردی از طریق عدم تبعیض جنسیتی در تصدی پست‌های مالی و حسابداری
			تقویت انگیزه حسابداران زن از طریق برداشتن سقف شیشه‌ای
			تقویت انگیزه آزادی عمل حسابداران در افشاء واقعیت‌های عملکردی شرکت
	ارتقاء زیرساخت‌های اطلاعاتی حسابداری حقوق بشر	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	ارتقاء تنوع انتخاب اعضای هیئت‌مدیره براساس آیین؛ نژاد و جنسیت
			توسعه برخورد منصفانه و یکسان با سهامداران
			توسعه حق رأی برابر و عادلانه‌ی سهامداران با تفاوت‌های آیین؛ نژاد و جنسیت در جلسات شرکت
			توسعه برابر حق تقدم به تمامی سهامداران
			توسعه تمرکز بر ضمانت‌های حقوقی حسابداری در افشاء اطلاعات
		توسعه سیستم اطلاعات	اثربخشی زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر در رعایت انتظارات حقوق بشری
			تقویت بانک اطلاعاتی شرکت‌ها از انتظارات نهادهای حقوق بشر در

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی				
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز		
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی		
		مدیریت حسابداری	حسابداری		
			تقویت سیستم‌های پشتیبانی تصمیم مدنی در سیستم‌های حسابداری حقوق بشر		
			تقویت سیستم گزارش تخلف مالی جهت انعکاس به موقع اطلاعات به ذینفعان		
			تقویت زیرساخت‌های سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری حقوق بشر		
	ارتقاء هنجارهای اجتماعی حسابداری حقوق بشر	توسعه مشروعیت شرکتی		تمرکز بر افشاء ابعاد مسئولیت اجتماعی جهت تقویت کارکردهای حسابداری حقوق بشر	
				امکان تشکیل حسابداری صنفی جهت الزام به پاسخگویی واحدهای حسابداری	
				تشکیل کمیته‌ی رعایت حقوق سهامداران در جلوگیری از تبعیض حسابداری	
				تقویت رویکرد کنشگری اجتماعی حسابداری در افشاء امور خیره	
				اخلاق‌گرایی حرفه‌ای مبنای تعهد در حسابداری حقوق بشر	
				تغییر معیارهای ارزیابی عملکردهای افشاء حسابداری اجتماعی	
				پایبندی به منشور اخلاق تجاری در تدوین راهبردهای افشاء اطلاعات	
		توسعه اعتماد اجتماعی			پایبندی به رعایت حقوق کلیه ذینفعان از طریق افشاء جزئیات ریسک
					پایبندی به افشاء عملکردهای زیست‌محیطی شرکت
					پایبندی توسعه حسابداری کربن
					پایبندی به توسعه افشاء اطلاعات شهروندی در گزارشگری مالی

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز (۱۹۹۲) در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت‌گرفته، هریک از مولفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه پژوهشات انجام‌شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل‌دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مولفه‌های پژوهش با مقوله‌های توسعه حسابداری حقوق بشر در ایران،

از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق نگاره (۳) نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

### نگاره ۳. فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

	نماد	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	
توسعه آموزش فردی	E1	۰/۸۰	۶/۰۰	۰/۹۰	۶/۲۰	تأیید
توسعه انگیزه‌های فردی	E2	۰/۷۰	۵/۵۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تأیید
توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	E3	۰/۷۰	۵/۵۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تأیید
توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	E4	۰/۶۰	۵/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۵	تأیید
توسعه مشروعیت شرکتی	E5	۰/۷۵	۵/۵۵	۰/۸۵	۶/۱۰	تأیید
توسعه اعتماد اجتماعی	E6	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۷۰	۵/۵۰	تأیید

همانطور که مشخص شده است، براساس چک لیست هفت گزینه‌ای لیکرت دو معیار میانگین و ضریب توافق، مبنای انجام تحلیل دلفی قرار گرفت. لذا باتوجه به استفاده از چک لیست هفت گزینه‌ای لیکرت، جهت تأیید مولفه‌ها میانگین باید ۵ و بالاتر و ضریب توافق ۰/۵ و بالاتر از آن تعیین می‌شد. نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی مولفه‌های پژوهش براساس ضریب توافق و میانگین مورد تأیید قرار گرفتند. لذا مجموعاً ۶ مولفه به عنوان ابعاد توسعه حسابداری حقوق بشر شناسایی شدند که برای تحلیل ماتریس میک‌مک، وارد فاز تحلیل روابط پیوندی بین ابعاد مورد مطالعه می‌شوند. در این مرحله از طریق ماتریس مقایسه زوجی که ارتباط مولفه‌های سطر «*I*» با مولفه‌های ستون «*J*» را براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»؛ «۳» مورد مقایسه قرار می‌دهد، تلاش می‌گردد تا خروجی و ورودی جهت تدوین تحلیل میک‌مک ایجاد شود.

## نگاره ۴. روابط پیوندی بین مولفه‌های توسعه حسابداری حقوق بشر

■ سطح اول / توسعه آموزش فردی					
		بدون ارتباط	ستون بر سطر	سطر بر ستون	
شاخص سطر	شاخص ستون	⊖	→	←	فراوانی
توسعه آموزش فردی	توسعه انگیزه‌های فردی	-	-	←	۱۲
توسعه آموزش فردی	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	-	→	-	۱۰
توسعه آموزش فردی	توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	-	→	-	۹
توسعه آموزش فردی	توسعه مشروعیت شرکتی	-	-	←	۱۱
توسعه آموزش فردی	توسعه اعتماد اجتماعی	-	-	←	۱۲
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
■ سطح پنجم / توسعه مشروعیت شرکتی					
توسعه مشروعیت شرکتی	توسعه اعتماد اجتماعی	-	-	←	۱۱

باتوجه به ارتباط درونی بین عوامل کلیدی (پیشران) در ارزیابی توسعه حسابداری حقوق بشر در ایران، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از E1 تا E6 می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

## نگاره ۵. روابط پیوند درونی مولفه‌های توسعه حسابداری حقوق بشر

ورودی	خروجی	E6	E5	E4	E3	E2	E1	
۲	۳	↑	↑	←	←	↑	•	E1 توسعه آموزش فردی
۲	۲	↑	↑	-	←	•	←	E2 توسعه انگیزه‌های فردی
۱	۴	↑	↑	←	•	↑	↑	E3 توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی
۱	۳	↑	←	•	↑	-	↑	E4 توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری
۳	۲	↑	•	←	↑	←	←	E5 توسعه مشروعیت شرکتی
۱	۴	•	←	↑	←	←	←	E6 توسعه اعتماد اجتماعی



لذا براساس تعیین روابط پیوند درونی مربوط به مولفه‌های توسعه حسابداری حقوق بشر، جهت تعیین ماتریس میک‌مک، مقادیر خروجی تعیین کننده‌ی قدرت نفوذ ماتریس و مقادیر ورودی تعیین کننده‌ی قدرت وابستگی ماتریس قلمداد می‌شوند که براساس آن نسبت به تعیین قرار گرفتن هر یک از مولفه‌ها در محور ماتریس میک‌مک اقدام می‌شود.

	ربع مستقل		ربع پیوندی		
توسعه حقوق بشر	<E3>; <E6>				
	<E4>	<E1>			
		<E2>	<E5>		
	1	2	3	4	
	ربع خودمختاری		ربع وابسته		
	قدرت وابستگی				

نمودار ۱. (MICMAC) قرار گرفتن مولفه‌های پژوهش براساس قدرت نفوذ و وابستگی

براساس ماتریس میک‌مک بایستی بیان نمود، مولفه‌های توسعه حسابداری حقوق بشر، در سه ربع خود مختاری؛ وابسته و مستقل قرار گرفته اند. به عبارت دیگر مشخص گردید، توسعه انگیزه‌های فردی در ربع خودمختاری قرار گرفته است که نشان می‌دهد این بعد از قدرت نفوذ و وابستگی پایینی در اثرگذاری در توسعه حسابداری حقوق بشر برخوردار می‌باشد. از طرف دیگر در بعد وابسته مشخص شد، توسعه مشروعیت شرکتی در این ربع قرار گرفته اند که نشان می‌دهد اگرچه این ابعاد از قدرت نفوذ کمتر از حد متوسطی برخوردار هستند اما به لحاظ وابستگی در توسعه حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران جزء مولفه‌های با اهمیت تلقی می‌شود. در نهایت مشخص شد، سه مولفه‌ی توسعه آموزش فردی؛ توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی؛ توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری و توسعه اعتماد اجتماعی در ربع مستقل قرار دارند. براساس ماهیت این ربع، عوامل در بررسی پدیده، از قدرت نفوذ و اثرگذاری بالایی برخوردار می‌باشند. لذا باتوجه به اینکه دو مولفه‌ی توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی «E3» و توسعه اعتماد اجتماعی «E6» از قدرت نفوذ بالاتری نسبت به دو مولفه‌ی دیگر قرار گرفته در این ربع برخوردار می‌باشند،

نسبت به انجام تحلیل سناریوپردازی مورد تمرکز قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر با قرار گرفتن دو بعد توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی و توسعه اعتماد اجتماعی به عنوان اثرگذارترین معیار توسعه حسابداری حقوق بشر در ربع مستقل ماتریس میک‌مک، می‌بایست، نسبت به انجام سناریونگاری براساس نظرخواهی از خبرگان اقدام نمود تا بتوان وضعیت‌های محتمل سناریو، از نظر توسعه حسابداری حقوق بشر در ایران مشخص شود. لذا باتوجه به مشخص بودن، مضامین هریک از دو مولفه‌ی تعیین شده، می‌بایست نسبت به تعیین وضعیت‌های مربوط به شبیه‌سازی اقدام نمود. در این مرحله براساس مصاحبه‌های انجام شده، از مضامین شناسایی شده در بخش تحلیل کیفی استفاده می‌شود.

#### نگاره ۶. مضامین و مولفه‌های مربوط به سناریوپردازی توسعه حسابداری حقوق بشر

مقوله اصلی	مقوله‌های فرعی (ریز عوامل ارزیابی)	اختصار
توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	ارتقاء تنوع انتخاب اعضای هیئت‌مدیره براساس آیین؛ نژاد و جنسیت	G1
	توسعه برخورد منصفانه و یکسان با سهامداران	G2
	توسعه حق رأی برابر و عادلانه‌ی سهامداران با تفاوت‌های آیین؛ نژاد و جنسیت در جلسات شرکت	G3
	توسعه برابر حق تقدم به تمامی سهامداران	G4
	توسعه تمرکز بر ضمانت‌های حقوقی حسابداری در افشاء اطلاعات	G5
توسعه اعتماد اجتماعی	پایبندی به منشور اخلاق تجاری در تدوین راهبردهای افشاء اطلاعات	C1
	پایبندی به رعایت حقوق کلیه ذینفعان از طریق افشاء جزئیات ریسک	C2
	پایبندی به افشاء عملکردهای زیست‌محیطی شرکت	C3
	پایبندی توسعه حسابداری کربن	C4
	پایبندی به توسعه افشاء اطلاعات شهروندی در گزارشگری مالی	C5

در ادامه و پس از شناسایی عوامل کلیدی و زیر عوامل ارزیابی، باید وضعیت‌های هریک از عوامل ارزیابی توسط خبرگان بازتعریف شوند تا وضعیت‌های احتمالی برای هر بعد حسابداری

حقوق بشر، امکان تدوین سناریوهای آتی (چشم‌اندازها) را ایجاد نمایند. در واقع هریک از مقوله‌های فرعی (ریز عوامل ارزیابی) در سه وضعیت مثبت؛ ثابت و بحرانی بازتعریف می‌شوند تا بتوان براساس ماتریس ارزیابی که مبتنی بر مقایسه زوجی هریک از این وضعیت‌ها براساس سطر «i» و ستون «j» می‌باشد، اقدام نمود.

#### نگاره ۷. وضعیت‌های محتمل مضامین توسعه حسابداری حقوق بشر

مقوله اصلی	مقوله‌های فرعی (ریز عوامل ارزیابی)	وضعیت	نام وضعیت
انرجی حاکمیت شرکتی در توسعه حسابداری حقوق بشر «G»	G1	G11	تغییر ترکیب هیئت مدیره از نظر تنوع تفاوت جنسیتی؛ قومیتی و اعتقادی
		G12	حفظ ترکیب فعلی هیئت مدیره به منظور احاطه بر عملکرد شرکت
		G13	کاهش تنوع ترکیب هیئت مدیره به منظور جلوگیری از تضاد آرا
	G2	G21	افزایش تعامل مثبت و یکسان با تمامی سهامداران شرکت
		G22	حفظ وضعیت تعامل موجود با سهامداران شرکت
		G23	کاهش ارتباط با سهامداران به منظور جلوگیری از افزایش انتظار در سهامداران
	G3	G31	افزایش حق رأی عادلانه و مساوی بین سهامداران در جلسات هیئت مدیره
		G32	حفظ حق رأی فعلی سهامداران خاص به انتخاب شرکت
		G33	حداقل امکان رأی برای سهامداران برای جلوگیری از تغییر سیاست‌ها
	G4	G41	افزایش امکان حق تقدم برای تمامی سهامداران به منظور حفظ وفاداری بیشتر
		G42	تمرکز بر اقتضائی نمودن حق تقدم طبق سیاست‌های عرضه سهام شرکت
		G43	حداقل عرضه سهام به صورت حق تقدم به دلیل کاهش سهام مالکانه شرکت
	G5	G51	افزایش ضمانت‌های حقوقی در حسابداری جهت رعایت حقوق

مقوله اصلی	مقوله‌های فرعی (ریز عوامل ارزیابی)	وضعیت	نام وضعیت
«اثر بخشی اعتماد اجتماعی در توسعه حسابداری حقوق بشر»	C1	C11	توسعه راهبردهای افشاء اطلاعات جهت تقویت پایداری به منشور اخلاق
		C12	عدم تغییر راهبردهای افشاء اطلاعات و حفظ منشور اخلاق تجاری
		C13	عدم ضرورت پایداری به منشور اخلاق تجاری مبنایی برای عدم افشاء اطلاعات
	C2	C21	ارتقاء افشاء جزئیات ریسک جهت توسعه حمایت از حقوق ذینفعان
		C22	افشاء اقتضائی جزئیات ریسک همسو با سیاست‌های عملکردی شرکت
		C23	عدم افشاء جزئیات ریسک به دلیل رعایت صرف الزامات و استانداردها
	C3	C31	ارتقاء سطح پایداری به افشاء عملکردهای زیست‌محیطی
		C32	حفظ ثبات رویه افشاء فعلی عملکردهای زیست‌محیطی شرکت
		C33	رعایت صرف الزامات و استانداردهای حسابداری زیست‌محیطی
	C4	C41	توسعه افشاء آلاینده‌های کربن در راستای توسعه حقوق فراگیر ذینفعان
		C42	افشاء آلاینده‌های کربن بنا به اقتضانات راهبردی شرکت در افشاء اطلاعات
		C43	عدم لزوم توجه به حسابداری کربن به عنوان بخش اختیاری گزارشگری مالی
	C4	C51	ارتقاء به موقع و قابل‌اتکاء بودن افشاء اطلاعات با هدف توسعه شهروند شرکتی
C52		تمرکز اقتضائی بر شیوه‌ی گزارشگری شهروند شرکتی	
C53		عدم افشاء اطلاعات در قالب گزارشگری شهروند شرکتی	

همانطور که مشخص شده است، براساس ۱۰ مضمون توسعه حسابداری حقوق بشر، ۳۰ وضعیت مختلف برای این ده مضمون ترسیم گردید و این سوال برای تدوین سناریو مطرح می‌باشد، که هریک از این ۳۰ وضعیت توسعه حسابداری حقوق بشر می‌تواند چه تأثیری بر آینده‌ی عملکردهای مسئولانه‌ی شرکت‌ها در برابر حقوق فراگیر ذینفعان داشته باشد. بنابراین از متخصصان خواسته شد جهت مشخص نمودن هریک از وضعیت‌ها براساس سه ویژگی «تقویت‌کننده»؛ «بی‌تأثیر» و «محدودیت‌ساز» با یکی از اعداد ۳ تا ۳- پرسشنامه ماتریسی ۳۰\*۳۰ را تکمیل نمایند تا براساس نرم‌افزار سناریو ویزارد<sup>۳۶</sup> (CIB)، نسبت به تعیین سناریوهای محتمل اقدام لازم صورت گیرد. در واقع این نرم‌افزار براساس ارائه‌ی سطح بهینه سناریوهای محتمل، نسبت به تدوین چشم‌اندازهای آتی در خصوص پدیده مورد بررسی اقدام می‌کند (میهدتا و همکاران<sup>۳۷</sup>، ۲۰۲۲). لذا با کمک این تکنیک تحلیلی در سناریو نگاری که مبتنی بر محاسبات پیچیده‌ای روابط ماتریسی بین پیشران‌ها شناسایی شده می‌باشد، امکان استخراج طیفی از سناریوهایی با احتمال قوی؛ سناریوهایی با احتمال ممکن و سناریوهایی با احتمال سازگاری بالا را ممکن می‌سازد.

نگاره ۸. ماتریس ارزیابی مضامین اثرگذار توسعه حسابداری حقوق بشر

مقایس ماتریسی تعیین شدت اثرگذاری عوامل							وضعیت	
-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	G11	ارتقاء تنوع انتخاب اعضای هیئت‌مدیره براساس آیین؛ نژاد و جنسیت «G1»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	G12	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	G13	
:	:	:	:	:	:	:	:	:
:	:	:	:	:	:	:	:	:
:	:	:	:	:	:	:	:	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C51	پایبندی به توسعه افشاء اطلاعات شهروندی در گزارشگری مالی «C5»
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C52	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	C53	

لذا براساس شاخص «مد» بالاترین امتیاز هریک از مشارکت‌کنندگان در بخش کمی به عنوان مبنا در ارزیابی ماتریسی توسعه حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران تلقی گردید تا براساس آن مجموعه‌ی داده‌های جمع‌آوری شده، در نرم‌افزار وارد شوند. باتوجه به توضیح‌های داده شده و

براساس ایجاد ماتریس ۳۰\*۳۰ در بستر نرم‌افزار ویزارد، مجموعاً ۶۷۹۳۶۸ سناریوی ترکیبی ایجاد گردید که شامل سه سناریو قوی؛ یک سناریو باسازگاری بالا و شش سناریو با احتمال ممکن (ضعیف) می‌باشد. در این بخش لازم به توضیح است که؛ براساس اینکه اعتماد به سناریوهای با ماهیت ممکن، پایین می‌باشد، چراکه سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی برای آن‌ها غیرممکن و غیرمنطقی است، لذا مطالعه‌ی حاضر بر سه سناریوی ایجاد شده قوی و یک سناریو باسازگاری بالا تمرکز می‌نماید. زیرا تفاوت سناریوهای با سازگاری بالا با سناریوهای ممکن در این است که به لحاظ تبیین شرایط چشم‌اندازی، معقول‌تر و منطقی‌تر قلمداد می‌گردند. لذا مجموعاً ۴ سناریوی مورد بررسی در توسعه حسابداری حقوق بشر، ایجاد شد که سه وضعیت مطلوب، ایستا و بحرانی را شامل می‌شود و می‌توان نتایج خروجی زیر را براساس تحلیل در نگاره (۹) ارائه داد.

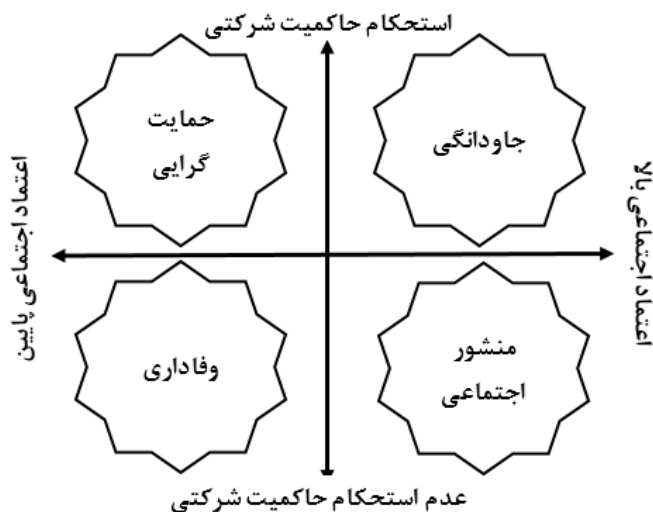
نگاره ۹. وضعیت هر یک از مضامین توسعه حسابداری حقوق بشر براساس تفکیک سناریوها

سناریوی چهارم	سناریوی سوم	سناریوی دوم	سناریوی اول	نماد	سناریوی چهارم	سناریوی سوم	سناریوی دوم	سناریوی اول	نماد
وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	C11	وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	G11
-	-	وضعیت ایستا	-	C12	-	-	وضعیت مطلوب	-	G12
-	وضعیت بحرانی	-	-	C13	-	وضعیت بحرانی	-	-	G13
وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	C21	وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	G21
-	-	وضعیت مطلوب	-	C22	-	-	وضعیت ایستا	-	G22
-	وضعیت بحرانی	-	-	C23	-	وضعیت بحرانی	-	-	G23
وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	C31	وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	G31
-	-	وضعیت ایستا	-	C32	-	-	وضعیت ایستا	-	G32
-	وضعیت ایستا	-	-	C33	-	وضعیت ایستا	-	-	G33

سناریوی چهارم	سناریوی سوم	سناریوی دوم	سناریوی اول	نماد	سناریوی چهارم	سناریوی سوم	سناریوی دوم	سناریوی اول	نماد
وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	C41	وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	G41
-	-	وضعیت مطلوب	-	C42	-	-	وضعیت مطلوب	-	G42
-	وضعیت بحرانی	-	-	C43	-	وضعیت بحرانی	-	-	G43
وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	C51	وضعیت مطلوب	-	-	وضعیت مطلوب	G51
-	-	وضعیت مطلوب	-	C52	-	-	وضعیت ایستا	-	G52
-	وضعیت بحرانی	-	-	C53	-	وضعیت بحرانی	-	-	G53

طبق نتایج می‌بایست بیان گردد، سناریوی اول؛ دوم و چهارم سناریوهای قوی شناسایی شده محسوب می‌شوند و سناریوی سوم سناریو باسازگاری بالا قلمداد می‌شوند. از نظر وضعیت نیز باید بیان نمود، سناریوی اول و چهارم جزء سناریو با وضعیت مطلوب می‌باشند، سناریو دوم جزء سناریوی ایستا محسوب می‌شود و سناریوی سوم در دسته سناریوهای وضعیت بحرانی محسوب می‌شوند. لذا طبق نتایج بدست آمده، هریک از مضامین توسعه حسابداری حقوق بشر در درون سناریوهای تحلیل شده جایگذاری شدند. در ادامه نیز باهدف شفاف نمودن نحوه‌ی توزیع فراوانی براساس ۴۰ وضعیت حاکم بر سناریوهای ایجاد شده، طبق نگاره (۹) نسبت به تفکیک سناریوها از نظر وضعیت اقدام گردید. در ادامه براساس دو محور حاکمیت شرکتی و اثربخشی اعتماد اجتماعی در توسعه حسابداری حقوق بشر، ۴ ماتریس براساس تکنیک محاسبات توابع در ریاضی ایجاد می‌شوند که ۱۵ عامل مرتبط به آن در یکی از وضعیت‌های ماتریس زیر قرار می‌گیرند. برای این منظور، از مشارکت‌کنندگان بخش کمی خواسته شد تا براساس مقیاس ۱۰ امتیازی (۰ تا ۱۰) به عوامل توسعه حسابداری حقوق بشر که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب قرار گرفته بودند، امتیاز لازم داده شود، تا از طریق تحلیل سیمپلکس تجدید نظر شده، بتوان براساس دو عامل حاکمیت شرکتی و اثربخشی اعتماد اجتماعی نسبت به تعیین ماتریس توابع ریاضی توسعه حقوق بشر اقدام نمود. لذا براساس امتیازهای داده شده، طبق شکل (۲) چارچوب سناریوهای ماتریسی توابع

ماتریسی توسعه حسابداری حقوق بشر ارائه شد.



شکل ۲. چارچوب سناریوهای ماتریسی توابع ماتریسی توسعه حقوق بشر

لذا براساس دو عامل ارزیابی که در محور عمودی (حاکمیت شرکتی) و افقی (اعتماد اجتماعی)، ۴ ماتریس با رویکردهای توضیحی طبق الهام از ماتریس BCG ارائه شده است. به عبارت دیگر، ۱۵ زیرعامل قرارگرفته در سناریو مطلوب، براساس ماتریس توابع ریاضی و محاسبه امیدریاضی، در دو محور عمودی و افقی، جایگذاری می‌شوند که نتایج آن در نگاره (۱۱) ارائه شده است. در نکته حائز اهمیت این است که انتخاب عناوین براساس ماهیت قرارگرفتن زیرعلل ارزیابی در هر سناریو و با بینش محققان صورت می‌گیرد. به عنوان مثال در ربع چهارم (جاودانگی) که از تقاطع استحکام حاکمیت شرکتی با اعتماد اجتماعی بالا حادث می‌شود، شرکت‌هایی به لحاظ حسابداری حقوق بشر قرار می‌گیرند که حوزه‌ی نظارتی و مشروعیت‌طلبی بالاتری داشته باشند و از این طریق اعتماد ذینفعان را کسب نمایند. در واقع پس از محاسبه توابع ماتریسی، نسبت به قرار دادن هریک از ابعاد توسعه حسابداری حقوق بشر که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب طبق تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB) قرار گرفته بودند، طبق نگاره (۱۱) اقدام می‌شود.



## نگاره ۱۱. تفکیک سناریوهای مطلوب ماتریس توسعه حسابداری حقوق بشر

عنوان سناریو	عبارت توضیحی	عوامل ارزیابی
سناریوی ماتریس ستاره	جاودانگی	تغییر ترکیب هیئت مدیره از نظر تنوع تفاوت جنسیتی؛ قومیتی و اعتقادی
		افزایش حق رأی عادلانه و مساوی بین سهامداران در جلسات هیئت مدیره
		ارتقاء افشاء جزئیات ریسک جهت توسعه حمایت از حقوق ذینفعان
		ارتقاء به موقع و قابل اتکاء بودن افشاء اطلاعات با هدف توسعه گزارشگری شهروند شرکتی
سناریوی ماتریس علامت سوال	حمایت‌گرایی	افزایش تعامل مثبت و یکسان با تمامی سهامداران شرکت
		افزایش ضمانت‌های حقوقی در حسابداری جهت رعایت حقوق سهامداران
		افشاء اقتضائی جزئیات ریسک همسو با سیاست‌های عملکردی شرکت
		افشاء آلاینده‌های کربن بنا به اقتضائات راهبردی شرکت در افشاء اطلاعات
سناریوی ماتریس گاو شیرده	منشور اجتماعی	توسعه راهبردهای افشاء اطلاعات جهت تقویت پایبندی به منشور اخلاق تجاری
		ارتقاء سطح پایبندی به افشاء عملکردهای زیست‌محیطی برای حفظ منافع آیندگان
		حفظ ترکیب فعلی هیئت مدیره به منظور احاطه بر عملکرد شرکت
		تمرکز بر اقتضائی نمودن حق تقدم طبق سیاست‌های عرضه سهام شرکت
سناریوی ماتریس سگ	وفاداری	افزایش امکان حق تقدم برای تمامی سهامداران به منظور حفظ وفاداری بیشتر
		تمرکز اقتضائی بر شیوهی گزارشگری شهروند شرکتی براساس راهبردهای گزارشگری شرکت
		توسعه افشاء آلاینده‌های کربن در راستای توسعه حقوق فراگیر ذینفعان

براساس ماتریس‌های ایجاد شده در ادامه نسبت به تشریح هر یک از این ماتریس‌ها در توسعه حسابداری حقوق بشر اقدام می‌شود.

### سناریوی ماتریس ستاره<sup>۳۸</sup>

طبق ماتریس BCG در استراتژی‌های راهبردی بازار که برای توسعه حسابداری حقوق بشر طبق دو محور حاکمیت و اعتماد اجتماعی مورد توجه قرار گرفته است، سناریوی ماتریس ستاره، به تقاطع اثربخشی حاکمیت شرکتی با اعتماد اجتماعی در حسابداری اشاره دارد که می‌تواند در ربع چهارم، ایجاد کننده ماهیت جاودانگی شرکت‌ها به لحاظ حفظ جایگاه اجتماعی قلمداد گردد. طبق

این ماتریس که رویکرد آرمانگرایانه دارد، استحکام حاکمیت شرکتی به ایجاد تنوع رویکردهای نژادی؛ اعتقادی و جنسیتی تغییر می‌کند و این موضوع امکان تعدد آراء بیشتر سهامداران را در هیئت مدیره ارتقاء می‌بخشد و با غنی تر نمودن ارتقاء افشاء جزئیات ریسک به ایجاد اعتماد اجتماعی فراگیر منجر می‌گردد. در این ماتریس شرکت‌ها در راستای ماهیت حسابداری حقوق بشر به افشاء اطلاعات باهدف ارتقاء گزارشگری شهروند شرکت مصمم می‌شوند و تلاش می‌نمایند تا از طریق جنبه‌های مختلف نسبت به توسعه‌ی پایدار منافع ذینفعان اقدام نمایند.

### ✦ سناریوی ماتریس علامت سوال<sup>۳۹</sup>

در ماتریس علامت سوال، حاکمیت شرکتی از استحکام قابل توجهی در حفاظت از حقوق ذینفعان در تمامی جنبه برخوردار می‌باشد، اما این اثربخشی در ابتدای مسیر توسعه حسابداری حقوق بشر قرار دارد و هنوز نتوانسته است امکان تقویت اعتماد اجتماعی را غنا بخشد. لذا در این ماتریس سطح حمایت‌گرایی شرکت معمولاً باعث می‌شود تا سطح تعامل مثبت و متعامل بین شرکت با ذینفعان تقویت گردد و از طریق توسعه ظرفیت‌های حقوقی خود، در پی ایجاد اطمینان خاطر در سهامداران و کلیه ذینفعان دیگر می‌باشند. لذا برای این منظور تلاش می‌نمایند تا به طور اقتضایی نسبت به افشاء ریسک تا آنجاکه سیاست‌های عملیاتی شرکت این امکان را می‌دهد عمل نمایند، تا از این طریق بتواند اعتماد متقابل بین شرکت با ذینفعان را تقویت نمایند. به عنوان مثال براساس افشاء کربن به عنوان یک کارکرد اختیاری طبق اقتضانات استراتژیک در موقعیت‌های مختلف می‌تواند توجه به شرکت به عنوان یک شرکت دارای مسئولیت پذیری اجتماعی را در نهادهای بالادستی توسعه بخشد. به عبارت دیگر ماتریس علامت سوال، نشان دهنده‌ی این موضوع است که اگرچه حاکمیت شرکتی توانسته نسبت به مکانیزم‌های نظارتی اثربخشی متناسبی را ایجاد نماید، اما به دلیل شرایط حاکم بر بازار، ذینفعان قادر به اعتماد بیشتر به عملکردهای مرتبط با حقوق بشر شرکت‌ها از منظر عملکردهای حسابداری نمی‌تواند باشد و این موضوع به دلیل اینکه احتمالاً با واکنش‌های متفاوتی از جانب بازار مواجه خواهد شد، به نام ماتریس علامت سوال مطابق آنچه در ماتریس BCG بیان شده است، نام گذاری گردید.

### ✦ سناریوی ماتریس گاو شیرده<sup>۴۰</sup>

در ماتریس گاو شیرده، اگرچه اعتماد اجتماعی در بازار سرمایه به دلیل هنجارهای فرهنگی و اصالت اجتماعی عملکردهای شرکت‌ها به تدریج ایجاد شده است، اما حاکمیت شرکتی هنوز به

استحکام لازم دست پیدا نکرده است و تلاش می‌نماید تا هیئت مدیره با تمرکز بر سیاست‌های فعلی خود، به صورت اقتضائی نسبت به حفظ تعامل خود با ذینفعان اقدام کند. در این ماتریس واحد حسابداری با افشاء به موقع اطلاعاتی همچون عملکردهای زیست محیطی، تلاش می‌نماید تا پایبندی خود بر منشور اخلاق اجتماعی را توسعه بخشد. لذا به این دلیل، ربع سوم به ماتریس گاو شیرده معروف است که اگرچه پایبندی به رعایت حقوق بشر از طریق تمرکز بر منافع ذینفعان آینده مورد توجه است، اما ساختار حاکمیت شرکت به دلیل نوع صنعت احتمالاً با چالش کمتری در رعایت حقوق بشر مواجه است که تلاشی برای توسعه و تحکیم آن در سطح بازار سرمایه نمی‌کند.

#### ✦ سناریوی ماتریس سگ<sup>۴۱</sup>

در این ماتریس، هر دو بعد محور حاکمیت شرکتی و اعتمادی اجتماعی در پایین‌ترین سطح خود قرار دارند و فاصله با توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه بسیار زیاد است. اگرچه شرکت‌ها به لحاظ شرایط بازار احتمالاً تلاش می‌کنند تا نسبت به افزایش سطح وفاداری سهامداران خود از طریق عرضه‌ی حق تقدم‌ها اقدام کنند یا اعتماد گروه‌های غیر رسمی یا نهادهای بالادستی را از طریق افشاء اطلاعاتی همچون کربن ارتقاء ببخشند، اما به دلیل اینکه کشش لازم در سطح بازار سرمایه وجود ندارد احتمالاً توسعه حقوق بشر در بازار سرمایه با چالش زیادی مواجه باشد.

#### ۶. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه آینده پژوهی حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران بود. در این مطالعه باتوجه به فقدان یک چارچوب نظری منسجم در خصوص حسابداری حقوق بشر، ابتدا طی ۱۴ مصاحبه با خبرگان دانشگاهی طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، مجموعاً سه مقوله؛ شش مولفه و سی دو مضمون مفهومی شناسایی شدند که پس از انجام تحلیل دلفی مشخص گردید، ابعاد شناسایی شده، دارای پایایی می‌باشند. سپس باهدف تدوین سناریوهای آتی در حوزه توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران ابتدا از طریق ماتریس پیوندی تلاش گردید تا با تعیین ورودی و خروجی‌های مدل ماتریسی، اثرگذارترین مولفه‌های توسعه حسابداری حقوق بشر از طریق ماتریس میک‌مک مشخص شوند. لذا نتیجه این بخش از تأیید

اثر بخشی حاکمیت شرکتی و اعتماد اجتماعی به عنوان دو محور تعیین کننده سناریوهای احتمالی توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران حکایت داشت تا از طریق ماتریس متقابل مشخص شود، کدامیک از سناریوها می‌تواند توصیف کننده شرایط زمینه‌ای توسعه حقوق بشر از طریق حسابداری در سطح شرکت‌های بازار سرمایه باشد. براین اساس ۴ ماتریس برای توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران ایجاد شده که در قالب شکل (۳) ابعاد این ماتریس مشخص می‌باشد.



شکل ۳. ماتریس‌های توسعه حسابداری حقوق بشر در ایران

همانطور که مشاهده می‌شود ۴ سناریو محتمل برای توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایران وجود دارد که به تفکیک نسبت به تشریح این سناریوها اقدام می‌شود. کامل‌ترین سناریو در توسعه حسابداری حقوق بشر در ایران، ماتریس ستاره یا جاودانگی است که به دلیل تقاطع استحکام حاکمیت شرکتی با اعتمادی اجتماعی ذینفعان، رویکردی آرمانگرایانه شناخته می‌شود که چه به لحاظ هنجاری و چه به لحاظ قواعد بازار سرمایه، حاکمیت شرکتی با ایجاد ترکیب متنوعی از عقاید مذهبی؛ جنسیتی و قومیتی، پیشرو ارتقاء اعتماد اجتماعی باشد. براساس ماتریس علامت سوال یا حمایت‌گرایی که در نگاره (۱۱) و شکل (۳) ارائه شده است، ظرفیت‌های توسعه حقوق بشر در بسترهای بازار سرمایه وجود دارد به گونه‌ای که حاکمیت شرکتی با نظارت بر عملکردهای مدیران در پی توسعه تعامل مثبت با ذینفعان به ویژه سهامداران و رعایت حقوق مادی و معنوی آنان می‌باشد و با ایجاد تقارن اطلاعات تضمین کافی برای ایجاد اعتماد در آینده به مجموعه بازار سرمایه صورت گیرد. لذا این سناریو در شرایط بازار سرمایه ایران می‌تواند نقش مؤثرتری در توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایران داشته باشد. چراکه پایین بودن سطح اعتماد اجتماعی به کارکردهای بازار، نیازمند استحکام بیشتر حاکمیت شرکتی برای تضمین جهت حفظ منافع سهامداران می‌تواند تلقی گردد. اما نمی‌توان دقیقاً جایگاه حقوق بشر را در چنین سناریویی مشخص نمود و به همین دلیل توسعه حسابداری حقوق بشر به دلیل سوالات بی پاسخ احتمالاً با نوعی عدم اعتماد مواجه خواهد شد. در مقابل سناریو ماتریس گاو شیرده/منشور اجتماعی، سناریویی را تصور می‌کند که اگرچه اعتماد اجتماعی وجود دارد، اما ساختار بازار به دلیل پایین بودن انتظار ذینفعان، امکان اثربخشی حاکمیت شرکتی را مهیا نمی‌کند و معمولاً جهت توسعه حسابداری حقوق بشر، روی منشورهای مسئولیت اجتماعی مورد تأکید در اعلامیه‌های هیئت‌ها و نهادهای ذیربط در توسعه حقوق بشر در سطح بازارهای سرمایه تمرکز می‌گردد تا حداقل حقوق ذینفعان همچون افشاء اطلاعات زیست محیطی مورد توجه قرار گیرد. در نهایت در ربع اول این ماتریس، مشخص گردید، به دلیل پایین بودن اثربخشی حاکمیت شرکتی و اعتماد اجتماعی، فاصله‌ی زیادی تا توسعه حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران وجود دارد، زیرا شرکت‌ها صرفاً در تلاش برای حفظ سهامداران فعلی از طریق انگیزه‌هایی همچون انتشار حق تقدم‌ها و یا توسعه جنبه‌های اقتضائی شهروند شرکتی هستند تا از این طریق بتوانند ثبات رویه خود را حفظ نمایند. در واقع به دلیل پایین بودن کشش بازار سرمایه، رعایت حقوق بشر آخرین اولویت در این ماتریس می‌تواند تلقی شود. یافته‌های کسب شده با

مطالعه‌های الکلیش (۲۰۲۲)؛ سیرسواردهانس و یاپا (۲۰۲۱) و کاهایا و هروینا (۲۰۲۰) که بر اهمیت توسعه حسابداری حقوق بشری تأکید نموده‌اند، مطابقت دارد.

#### ۶-۱- پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

باتوجه به اینکه این مطالعه بر آینده پژوهی حسابداری حقوق بشر در سطح بازار سرمایه ایران متمرکز بود، به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری توصیه می‌شود، حوزه‌های رفتاری؛ اخلاقی و عملکردی شرکت‌ها را به گونه‌ای توسعه دهند که حقوق شهروندان به تساوی و برابری رعایت شود. به عنوان مثال رعایت حق تقدم‌ها براساس مکانیزمی مبتنی بر ترکیب نسبت سهام می‌تواند به توسعه عدالت در تخصیص فرصت سرمایه‌گذاری به سهامداران مؤثر باشد. لذا می‌توان با ایجاد فضای باز اصلاح قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط با حوزه نهادی و استانداردهای گزارشگری مالی، نسبت به مطلوبیت بیشتر کارکردهای اثرگذاری حسابداری در رعایت حقوق بشر همچون افشاء اطلاعات زیست‌محیطی؛ سطح مشارکت سهامداران در انتقال انتظارات به هیئت مدیره؛ افزایش ضمانت‌های حقوقی حفاظت از منافع سهامداران و عدالت در خرید سهام بازار سرمایه اقدامات لازم را انجام داد. از طرف دیگر جهت توسعه مفهوم حقوق بشر در دانش حسابداری، به نهادهای آموزشی و دانشگاهی پیشنهاد می‌شود تا سرفصل جداگانه‌ای تحت عنوان حسابداری آینده یا حقوق بشر تعریف نمایند، تا سطح آگاهی شناختی متصدیان این حرفه، نسبت به ظرفیت‌های اثربخش حقوق بشر در حسابداری تقویت گردد و این آگاهی به ایجاد هنجارهای اجتماعی جهت پایبندی شرکت‌ها به برابری و عدالت در برابر ذینفعان به ویژه سهامداران منتج گردد. به طور مصداقی می‌توان نسبت به تعریف درسی با عنوان اخلاق و توسعه حسابداری در جوامع یا بازار سرمایه فراگیر اقدام نمود. هرچند این مسئله می‌تواند در جلسات هم‌اندیشی استادان بیشتر مورد بررسی قرار گیرد.

در این مطالعه همچون هر مطالعه‌ای که به صورت کیفی و کمی است، می‌توان نسبت به ارائه‌ی محدودیت‌هایی اقدام نمود. اولین و شاید مهمترین محدودیت، پژوهش‌های کیفی همچون این مطالعه، عدم تعمیم یافته‌ها به کلیت دانش حسابداری می‌باشد، زیرا گستردگی ابعاد مورد بررسی در حوزه حسابداری حقوق بشر، ممکن است از طریق مصاحبه‌های صورت گرفته، پوشش داده نشده باشد و از این منظر باید به طور نسبی ابعاد حاضر را مبنای حسابداری حقوق بشر تلقی نمود. دومین محدودیت این مطالعه، به تعداد جامعه آماری در بخش کمی اشاره دارد که به دلیل

پیچیدگی ماتریسی حد مطلوب مشارکت‌کنندگان را بین ۱۵ تا ۲۵ نفر مشخص نموده است، که این مسئله امکان تعمیم‌پذیری نتایج مطالعه را به بازار سرمایه محدود می‌کند. در واقع طبق دستورالعمل و فرآیندهای دستوری در نرم‌افزارهای مورد استفاده، این نوع از تحلیل‌ها معمولاً با تعداد پایینی از مشارکت‌کنندگان انجام می‌شود که می‌توان این موضوع را به دلیل مسائل فنی تحلیل خارج از کنترل محققان این مطالعه تلقی نمود. لذا با اتکاء به محدودیت‌های بیان شده، برای کنترل محدودیت‌های یاد شده، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش‌های آتی نسبت به بررسی تأثیر حسابداری حقوق بشر در گزارشگری پایدار یا زبان گزارشگری توسعه‌پذیر اقدام شود. چون به لحاظ فنی مشکل مربوط به تعداد محدود جامعه آماری را کاهش می‌دهد و به لحاظ محتوایی ترکیب ساختاری ابعاد شناسایی شده با متغیرهای یاد شده می‌تواند به تعمیم‌پذیری نتایج به کل بازار سرمایه کمک نماید.

#### یادداشت‌ها

- |  |                                       |
|--|---------------------------------------|
| 1. Chatterjee  | 2. Ciravegna & Nieri                  |
| 3. Astone  | 4. Elkelish                           |
| 5. Hazelton  | 6. Pianezzi and Cinquini              |
| 7. Siriwardhane & Yapa                                 | 8. Neoliberalism                      |
| 9. Fukuyama  |                                       |
| 10. Universal Declaration of Human Rights              | 11. Mitchell and Sikka                |
| 12. Sikka  | 13. McPhail & Ferguson                |
| 14. Li & McKernan                                      | 15. Sikka 16. Gray & Gray             |
| 17. Ruggie   | 18. Buhmann et al.                    |
| 19. Gray   | 20. McPhail et al.                    |
| 21. Paisey and Paisey                                  | 22. McPhail & McKernan                |
| 23. Gregg  | 24. Gallhofer et al.                  |
| 25. Frankental   | 26. Cooper et al.                     |
| 27. Institute of Chartered Accountants Sr Lanka (CASL) |                                       |
| 28. Cahaya and Hervina                                 | 29. Global Reporting Initiative (GRI) |
| 30. Glaser   | 31. Fernández                         |
| 32. Glaser & Holton                                    | 33. Charmaz                           |
| 34. Plant et al.                                       | 35. Northcutt & McCoy                 |
| 36. Cross-Impact Balance Analysis                      | 37. Mehta et al.                      |
| 38. The Star Matrix Scenario                           |                                       |
| 39. The Question Mark Matrix Scenario                  |                                       |
| 40. Dairy Cow Matrix Scenario                          | 41. Dog Matrix Scenario               |

## منابع

## الف. فارسی

- حیدری، قنبر، نیکومرام، هاشم، بنی‌مهد، بهمن، وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۱). تبیین دیدگاه مبادله اجتماعی در گرایش به افشای تخلف‌های حسابداری در سایه صفات پنهان شخصیت نظارت‌کنندگان مالی، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۱): ۱-۳۶.
- داوودی نصر، مجید، طالب‌نیا، قدرت‌اله، رویایی، رضاعلی، صالحی‌امیری، سیدرضا. (۱۳۹۷). تبیین الگوی مناسب حسابرسی مسئولیت اجتماعی (اخلاق اجتماعی) شرکت‌ها از دیدگاه حقوق بشر و ارزش‌های اجتماعی با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵): ۹۹-۱۲۲.
- صفرزاده‌بندری، محمدحسین، جودکی‌چگنی، زهرا. (۱۴۰۰). حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲): ۱۰۳-۱۲۵.
- ضیاء، فرناز، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، صراف، فاطمه. (۱۴۰۰). ارائه الگوی ارتباط میان عوامل مؤثر بر سطح افشاء اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی شرکت‌ها و عدم تقارن اطلاعاتی بر مبنای تئوری‌های اثباتی حسابداری با رویکرد تأثیر صنعت، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱): ۲۲۵-۲۶۰.
- کریمی، اصغر، غلامی‌جمکرانی، رضا، تقی‌پوریان، یوسف، حاجیها، زهره. (۱۴۰۰). ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان به روش فازی دوزنقه‌ای، حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۸): ۱۰۳-۱۲۸.
- کاللیان‌مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱): ۱۴۱-۸۷.
- مشیرزاده، حمیرا، صبوری، مصطفی. (۱۴۰۰). نظم نوظهور بین‌المللی و آینده حقوق بشر: دیدگاه‌ها و نقدهای نظری، فصلنامه سیاست، ۵۱(۴): ۱۱۴۷-۱۱۲۵.

## ب. انگلیسی

- Astone, D, P. (2019). The morals of the market: human rights and the rise of neoliberalism, *Social & Legal Studies*, 30(1): 1-185.
- Buhmann, K., Faterling, B., Voiculescu, A. (2018). Business & human rights research methods, *Nordic Journal of Human Rights*, 36(4): 323-332.
- Cahaya, F.R. and Hervina, R. (2019). Do human rights issues matter? An



- empirical analysis of Indonesian companies' reporting, *Social Responsibility Journal*, 15(2): 226-243.
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
- Chatterjee, S. and N.S., S. (2022). Artificial intelligence and human rights: a comprehensive study from Indian legal and policy perspective, *International Journal of Law and Management*, 64(1): 110-134.
- Ciravegna, L., Nieri, F. (2022). Business and human rights: A configurational view of the antecedents of human rights infringements by emerging market firms, *Journal of Business Ethics*, 179(2): 431–450.
- Cooper, C., Coulson, A. and Taylor, P. (2011). Accounting for human rights: doxic health and safety practices—the accounting lesson from ICL, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8): 738-758.
- Davoudi Nasr, M., Talebnia, G., Royayi, R. A., & Salehi Amiri, S. R. (2018). Determining the appropriate model of corporate social responsibility auditing (corporate ethics) from the perspective of human rights and their social values using exploratory factor analysis and structural equation modeling. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25): 99-122. (In Persian)
- Elkelish, W. (2022). Accounting for corporate human rights: literature review and future insights, *Australian Accounting Review*, Forthcoming, 13(1): 111-139.
- Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. In Information Systems Foundations, *Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59.
- Frankental, P. (2011). No accounting for human rights, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8): 762-764.
- Fukuyama F. (1992). *The end of history and the last man*. New York: Free Press.
- Gallhofer, S., Haslam, J. and van der Walt, S. (2011). Accountability and transparency in relation to human rights: a critical perspective reflecting upon accounting, corporate responsibility and ways forward in the context of globalisation, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8): 765-780.
- Glaser, B. G. (1992). Theoretical sensitivity: advances in the methodology

- of grounded theory. Mill Valley, Calif.: *Sociology Press*.
- Glaser, B. G., & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.
- Gray, John. (2013). Accounting the value of human rights and environmental protection in the current alien tort claims act paradigm, *Law School Student Scholarship*.
- Gray, R., Gray, S. (2011). Accountability and human rights: A tentative exploration and a commentary, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8): 781-789.
- Gregg, B. (2014). Human rights as social construction, *Contemporary Political Theory*, 13(4): 380-386.
- Hazelton, J. (2019). Accounting as a human right: the case of water information, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(26): 267-311.
- Kalamiyan Moghadam, H., Maharati, Y., Ashrafi, M., Khorakiyan, A. (2020). Identifying factors affecting the recognition of opportunities to create social value in Iran: data base theorizing with an emergent approach (Glaisari), *Social Sciences, Ferdowsi University of Mashhad*, 17(1): 87-141. (In Persian)
- Li, Y. and McKernan, J. (2016). Human rights, accounting, and the dialectic of equality and inequality, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4): 568-593.
- McPhail, K. and Ferguson, J. (2016). The past, the present and the future of accounting for human rights, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4): 526-541.
- McPhail, K., Islam, M.A. and Huddle S. (2014), The united nations guiding principles on business and human rights: putting accounting for human rights into practice, *La Trobe University and CAANZ, Melbourne*.
- McPhail, K., McKernan, J. (2011). Accounting for human rights: an overview and introduction, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8): 733-737.
- Mehta, N.K., Bhattacharyya, S.S. and Pandey, N. (2022). Empirical investigation regarding ethical decision making: a stakeholder cross-impact analysis (SCIA), *International Journal of Ethics and Systems*, 38(3): 444-464.

- Mitchell A, Sikka P. (2005). Taming the corporations. *Basildon: Association for Accountancy & Business Affairs*, 2(2): 1-10.
- Moshizadeh, H., & Saboori, M. (2022). The emerging international order, and the Future of Human Rights: Theoretical Perspectives and Critiques. *Political Quarterly*, 51(4), 1147-1125. (In Persian)
- Northcutt, N., McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.
- Paisey, C. and Paisey, N.J. (2012). Whose rights? Professional discipline and the incorporation of a (human) rights framework: the case of ICAS, *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1): 17-35.
- Pianezzi, D. and Cinquini, L. (2016). Assessing the validity of accounting for human rights: A pragmatic constructivist perspective, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(3): 370-391.
- Plant, K., K. Barac, and H. De Jager. (2017). Developing early career professional auditors at work: what are the Determinants of success?, *Meditari Accountancy Research*, 25(3): 368-390.
- Ruggie, J, G. (2007). Business and Human Rights: The Evolving International Agenda, *The American Journal of International Law*, 101(4): 819-840
- Sikka, P. (2011). Accounting for human rights: The challenge of globalization and foreign investment agreements, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8): 811-827
- Siriwardhane, P., Yapa, P, W, S. (2021). Human Rights from a Social Accounting Perspective in a Postconflict Environment: The Case of Sri Lanka, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(4): 93-120.