

Qualitative Content Analysis of Corporate Social Responsibility Reports with Emphasis on Social Stakeholders¹

Parasto Mostafaei², Seyed Ali Hosseini³

Received : 2021/01/13

Approved: 2021/04/07

Research Paper

Abstract

Having a mutual relationship and considering the stakeholder's interests, require recognizing, measuring, and reporting of the entity's social responsibility performance. Companies in the capital market of Iran have understood the importance of this issue in the last decade and they report some topics in their reports in a scattered manner without a structured framework based on the information needs of stakeholders about social responsibility performance. In this paper, the most important themes about different social stakeholders in social responsibility reports of Tehran Stock Exchange using qualitative content analysis were extracted. 1490 pages of reports, related to documents of 58 companies as sample research, in periods between 2013 to 2018 in a single file for per company after removing duplicate and irrelevant disclosures, were analyzed with content analysis method using MAXQDA 2018 software. Finally, 1967 codes included 18 categories and 62 subcategories were extracted about social stakeholders included employees, society, customers, and product/ service based on most codes respectively. Examining the difference between the codes of two groups included big and small companies, which were grouped by three indicators showed that, the type of disclosure differs significantly between the groups. This difference was also significant in the different industries. Furthermore, it was determined between the documents of two groups by similarity analysis that reporting structure of big companies with an emphasis on themes about social stakeholders is very similar. Similarity analysis in sample industries showed that cement and automobile industry are most similar to each other compared to other industries.

Keyword: Stakeholders, Qualitative Content Analysis, Corporate Social Responsibility, Social Reporting Themes.

JEL Classification: M14.M41.

1. DOI: 10.22051/jera.2021.34649.2790

2. Ph.D. Student in Accounting, Faculty of Social and Economic Science, Alzahra University, Tehran, Iran.(mostafaep@yahoo.com)

3. Associate Professor of Accounting, Faculty of Social and Economic Science, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) (a.hosseini@alzahra.ac.ir)
<https://jera.alzahra.ac.ir>

تحلیل محتوای کیفی گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با

تأکید بر ذینفعان اجتماعی^۴پرستو مصطفایی^۱، سید علی حسینی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۱/۱۸

مقاله پژوهشی

چکیده

داشتن روابط متقابل و توجه به خواست و منافع کلیه ذینفعان، نیازمند گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت است. شرکت‌های فعال در بازار سرمایه کشور نیز اهمیت این نوع گزارشگری را در دهه اخیر درک کرده و به صورتی پراکنده، ناهمگون و فاقد چارچوب که مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی ذینفعان پیرامون عملکرد مسئولیت اجتماعی باشد، در گزارش‌های خود موضوعاتی را گزارش می‌کنند. در پژوهش حاضر، با تحلیل محتوای کیفی بخش گزارش مسئولیت اجتماعی مندرج در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس و فرابورس اوراق بهادار، مهم‌ترین مقوله‌های گزارشگری اجتماعی ناظر بر ذینفعان اجتماعی، استخراج گردیده است. ۱۴۹۰ صفحه گزارش، مرتبط با اسناد ۵۸ شرکت نمونه در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ پس از حذف افشاهای تکراری و نامرتب برای هر شرکت، با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا مورد تحلیل محتوای کیفی قرار گرفت. در مجموع ۱۹۶۷ کد در قالب ۱۸ مقوله و ۶۲ خرده مقوله به ترتیب بیشترین کد در رابطه با ذینفعانی چون کارکنان، جامعه، مشتریان و محصول استخراج شد. آزمون تفاوت کدهای استخراج شده در سطح شرکت‌های بزرگ و کوچک که با استفاده از سه شاخص گروه‌بندی شدند، نشان داد که نوع افشاء در میان این دو گروه به صورت معناداری، متفاوت است. همچنین این تفاوت در سطح صنایع انتخابی نیز معنادار بود. تحلیل مشابهت میان اسناد دو گروه از شرکت‌ها نشان داد که ساختار گزارشگری شرکت‌های بزرگ با تأکید بر مقوله‌های مرتبط با ذینفعان اجتماعی، بسیار به یکدیگر شباهت دارد. همچنین تحلیل مشابهت در صنایع نمونه بیانگر آن است که دو صنعت سیمان و خودرو در مقایسه با صنایع دیگر، بیشترین شباهت را با یکدیگر دارند.

واژه‌های کلیدی: ذینفعان اجتماعی، تحلیل محتوای کیفی، مسئولیت اجتماعی شرکت، مقوله‌های گزارشگری اجتماعی.

طبقه بندی موضوعی: M14، M41.

۴. مقاله فوق، برگرفته از رساله دکتری می‌باشد.

۵. DOI: 10.22051/jera.2021.34649.2790

۶. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران، (mostafaep@yahoo.com)

۷. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، (a.hosseini@alzahra.ac.ir)

مقدمه

قریب به سه دهه است که مدیران واحدهای تجاری به این نتیجه دست یافته‌اند که شرکت‌ها نه تنها باید نیازها و خواسته‌های سهامداران خود را مورد توجه قرار دهند، بلکه باید به خواسته حداکثر ذینفعان جهت دستیابی به موفقیت پایدار توجه و تمرکز کنند. در این میان پاسخگویی واحد تجاری در برابر گروه‌های مختلف ذینفع، موضوعی مهم در حسابداری می‌باشد، زیرا پاسخگویی چارچوبی را با هدف تعیین اهداف اجتماعی و اخلاقی در مقابل ذینفعان شرکت فراهم آورده و حسابداری نقش مهمی در این روابط بازی می‌کند. لذا در سه دهه اخیر، ذینفعان مختلف شامل کارکنان، جوامع محلی، طرفداران محیط‌زیست، مشتریان و قانون‌گذاران در جستجوی بسط گزارشگری شرکت به منظور ورود اطلاعات مرتبط با حوزه گزارشگری مسئولیت اجتماعی در ابعاد مختلف بوده‌اند (لیندبرگ و همکاران، ۲۰۱۰). از دهه ۷۰ میلادی شرکت‌ها این نیاز و ضرورت را در خصوص گزارشگری فعالیت‌های خود در ابعاد مختلف مسئولیت اجتماعی، درک کرده و با تهیه گزارش‌های متنوع و با عناوین مختلف نظیر گزارشگری مسئولیت اجتماعی، گزارشگری اجتماعی و گزارشگری پایداری به این نیاز پاسخ دادند. این مسئله غیرقابل انکار است که شرکت‌های فعال در بازار سرمایه کشور، از این قاعده مستثنی نبوده و فعالیت‌های آنها بر ابعاد مختلف زیست‌محیطی، اجتماعی، اقتصادی و راهبری تأثیرگذار است و با افزایش سطح توسعه اقتصادی و بزرگ شدن شرکت‌ها، سطح این تأثیرات و دامنه مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. شرکت‌ها این ضرورت را درک کرده و سالانه در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره خود تحت سرفصل گزارش مسئولیت اجتماعی، اقدام به گزارشگری در ابعاد زیست‌محیطی، نیروی انسانی، مشتریان، محصول، جامعه و سایر ابعاد می‌کنند. به سبب عدم وجود یک چارچوب یا ساختار مشخص جهت گزارشگری که مبتنی بر چارچوب‌های شناخته شده و مبانی نظری حوزه گزارشگری بوده، شرکت‌ها در این زمینه اقدام به گزارشگری و افشاء اختیاری می‌کنند. نتیجه این نوع گزارشگری توسط شرکت‌ها علی‌رغم وجود نقاط مثبت و مزایای آن در اقدام به افشای داوطلبانه، تولید گزارش‌های ناهمگون، بدون ساختار و فاقد ویژگی‌های کیفی چارچوب‌های گزارشگری است. اینکه در حال حاضر چه ساختار، طبقه‌بندی و مقوله‌هایی در گزارشگری مسئولیت اجتماعی وجود دارد، کمک خواهد کرد تا علاوه بر تشریح وضعیت فعلی این نوع گزارشگری، نیاز و مسیر دستیابی به چارچوب گزارشگری اجتماعی خصوصاً در تعیین و شناسایی مسائل و موضوعات حائز اهمیت مرتبط با

ذینفعان، هموار شود. هدف مطالعه پیش‌رو، دستیابی به مقوله‌ها و کلید واژه‌هایی است که از رویکرد استقرایی تحلیل محتوای کیفی بخش گزارشگری مسئولیت اجتماعی در خصوص افشاهای صورت گرفته در بعد صرفاً اجتماعی که بر نیروی انسانی، مشتریان، محصول یا خدمت، جامعه و دولت تأکید می‌کند، حاصل می‌شود. پژوهش حاضر در پی دستیابی به پاسخ این سوال-ها است که محتوای گزارشگری مسئولیت اجتماعی با تأکید بر ذینفعان ذکر شده، حول کدام مقوله‌ها و موضوع‌ها است؟ فراوانی و تنوع مقوله‌های افشا شده در رابطه با هر کدام از ذینفعان در چه سطحی قرار دارد؟ چه الزاماتی در خصوص مقوله‌های افشا شده به منظور رعایت توسط شرکت‌ها وجود دارد؟ آیا میان ساختار گزارشگری شرکت‌ها بر حسب دو معیار اندازه و صنعت تفاوت وجود دارد؟ علاوه بر نو بودن نگاه در این پژوهش که برخلاف پژوهش‌های پیشین داخلی، نگاه اثبات‌گرایانه در پیش گرفته و عمدتاً با تحلیل محتوای کمی در پی انعکاس گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بوده و رابطه آن را با متغیرهای مختلف آزموده‌اند، پژوهش حاضر با نگاهی تفسیرگرایانه و رویکرد پژوهش کیفی، این مسئله را مورد توجه قرار داده است. روش تحلیل استفاده شده جهت دستیابی به هدف پژوهش برخلاف رویه معمول مطالعات این حوزه در کشور، روش تحلیل محتوای کیفی است. مطالعه حاضر گامی فراتر گذاشته و با رویکردی استقرایی و بدون توسل به مقوله‌های شناخته شده حوزه گزارشگری مسئولیت اجتماعی که در رابطه با هر یک از ذینفعان مورد تأکید شناخته شده، دست به تحلیل محتوا زده است و یکی از نوآوری‌های پژوهش، استفاده از همین رویکرد در تحلیل است. همچنین مطالعات قبلی، عمدتاً بعد زیست محیطی را در گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مورد هدف قرار داده‌اند. این پژوهش، ذینفعان صرفاً اجتماعی که در تعاریف و تئوری‌های مسئولیت اجتماعی و پایداری از منظر اجتماعی شناخته شده‌اند و شامل گروه‌های کارکنان (نیروی انسانی)، مشتریان، محصول/خدمت، جامعه و دولت بوده را مورد توجه قرار داده و مقوله‌ها و کلیدواژه‌های مرتبط با این ذینفعان را استخراج می‌کند. ادبیات تجربی پیرامون شاخص‌های گزارشگری مسئولیت اجتماعی نشان می‌دهد که اندازه و ماهیت صنعت، نقش تأثیرگذار و بااهمیتی در افشاهای مسئولیت اجتماعی دارد (کوون و همکاران، ۱۹۸۷؛ رابرتز، ۱۹۹۲؛ هکستون و میلن، ۱۹۹۶؛ وب و همکاران، ۲۰۰۹؛ چائووی و همکاران، ۲۰۱۵). شرکت‌های بزرگتر، فعالیت‌های متنوع و بیشتری داشته و بر جامعه تأثیرات گسترده و عمیق‌تری می‌گذارند و به همین سبب، جامعه به آنها توجه بیشتری می‌کنند. این توجه، شرکت‌ها را به

افشای عملکرد مسئولیت اجتماعی در برابر ذینفعان با هدف مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌ها و اقدامات خود ملزم می‌کند. نوع صنعت و ماهیت فعالیت آن نیز شاخص تأثیرگذار دیگری است که سبب تفاوت در نوع افشاهای شرکت‌ها می‌شود، به گونه‌ای که صنایع آلاینده، اطلاعات بیشتری در خصوص تأثیرات زیست‌محیطی افشا کرده و در مقابل از شرکت‌های مصرف‌کننده محور انتظار می‌رود که مسئولیت اجتماعی خود را در برابر جامعه افشا کنند.

در ادامه مبنای نظری و تجربی موضوع پژوهش مورد بحث قرار گرفته، سپس روش‌شناسی و انتخاب جامعه و نمونه آماری توضیح داده شده و در پایان، یافته‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

مبانی نظری پژوهش

ادبیات حسابداری، رشد قابل ملاحظه‌ای پیرامون موضوعات پایداری، مسئولیت اجتماعی و رویکرد حسابداری در برابر آن در سال‌های اخیر داشته است. مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به مشارکت داوطلبانه آنها برای توسعه پایدار، فراسوی الزامات قانونی اشاره دارد و یک روش برای کاهش شکاف میان شرکت و انتظارات ذینفعان در قالب گزارشگری و افشای اطلاعات اضافی به شمار می‌رود (مولر، ۲۰۱۰). به عقیده و تاو (۱۹۷۲)، مسئولیت اجتماعی دارای معنی است، اما برای هر کس معنای یکسانی ندارد. در خصوص اینکه چرا شرکت‌ها باید در برابر ذینفعان مختلف، مسئولیت اجتماعی خود را انجام دهند، تئوری‌های مختلفی وجود دارد. هر یک از این تئوری‌ها از زوایه متفاوتی به مفهوم مسئولیت اجتماعی می‌نگرد و چرایی وجود آن را مورد استدلال قرار می‌دهد. گاریگا و مله (۲۰۰۴) کوشیدند تا با طبقه‌بندی تئوری‌های موجود، پایه و فلسفه وجودی هر یک از آنها را شناسایی کرده و وجوه افتراق و اشتراک آنها را مشخص کنند. براساس هر یک از واقعیت‌های اجتماعی زیربنایی شامل اقتصاد، سیاست، مشارکت اجتماعی و اخلاق، چهار گروه تئوری پیرامون مسئولیت اجتماعی شرکت وجود دارد که شامل تئوری‌های ابزاری، سیاسی، مشارکتی و اخلاقی است. در تئوری‌های ابزاری که بنیان آن بر اقتصاد قرار گرفته، تنها بعد اقتصادی روابط متقابل میان جامعه و شرکت مورد تأکید بوده و هر نوع فعالیت اجتماعی توسط شرکت، تنها در سایه توانایی و سازگاری آن با خلق ثروت مورد پذیرش خواهد بود. از آنجایی که مسئولیت اجتماعی شرکت، ابزاری برای دستیابی به اهداف اقتصادی و خلق ثروت است، آن را تئوری‌های ابزاری می‌نامند. مطالعاتی که با این نگاه در این

حوزه انجام شده‌اند، در پی دستیابی به نحوه رابطه میان عملکرد مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت بوده‌اند و البته تعداد قابل ملاحظه‌ای از این مطالعات رابطه مثبت میان آنها را نشان داده است (اسمیت و هیگینز، ۲۰۰۰). در تئوری‌های سیاسی، بر قدرت اجتماعی شرکت و به طور خاص در روابط شرکت با جامعه و مسئولیت آن در عرصه سیاسی مرتبط با این قدرت تأکید می‌شود. سه رویکرد اصلی و عمده از تئوری‌های سیاسی شامل مشروطیت شرکتی، تئوری قرارداد اجتماعی و شهروند شرکتی است که هر سه در ادبیات این حوزه از تئوری‌های مطرح و شناخته شده به شمار می‌روند. در تئوری‌های مشارکتی، شرکت‌ها باید با نیازها و تقاضاهای اجتماعی عجین شده و در تحقق آنها مشارکت جویند. تئوری‌های این گروه بر کشف، پویا و واکنش به تقاضاهای اجتماعی که در پی دستیابی به مشروعیت، پذیرش و اعتبار بیشتر اجتماعی بوده، تمرکز می‌کنند. در تئوری‌های اخلاقی نیز بیان می‌شود که ارتباط میان واحد تجاری و جامعه در ارزش‌های اخلاقی عجین شده است و این امر به دیدی اخلاقی نسبت به مسئولیت اجتماعی شرکت منجر شده و در نتیجه، شرکت‌ها باید مسئولیت‌های اجتماعی را در قالب یک تعهد اخلاقی، فراتر از هر نوع ملاحظه‌ای بپذیرند. مهم‌ترین رویکردهای موجود در این گروه شامل تئوری هنجاری ذینفعان، حقوق جهانی، توسعه پایدار و رویکرد خیر عمومی است. رویکرد توسعه پایدار که شکل‌گیری آن به تلاش‌های سازمان ملل متحد برمی‌گردد، از جدیدترین رویکردهای مسئولیت اجتماعی در چند دهه اخیر محسوب می‌شود و پژوهش‌های انجام شده در چند دهه اخیر بر این مفهوم تمرکز کرده‌اند. گرچه هر یک از تئوری‌های تشریح شده می‌تواند استدلالی برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی ارائه کند، اما در ادبیات حوزه گزارشگری و حسابداری، ۵ تئوری شامل ذینفعان، مشروعیت، نمایندگی، اقتصاد سیاسی و علامت‌دهی مورد توجه بیشتری قرار گرفته‌اند. در تئوری نمایندگی، مدیران از ابزار گزارشگری پیرامون فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت، برای مجاب کردن دیگران استفاده می‌کنند (فریناس و یاماهاکی، ۲۰۱۶). در تئوری اقتصاد سیاسی؛ سیاست، جامعه و اقتصاد از یکدیگر جدا نبوده و مسائل اقتصادی را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن مسائل اجتماعی و سیاسی بررسی کرد. در این تئوری، گزارشگری به عنوان ابزاری جهت انتقال مقاصد سیاسی، اجتماعی و اقتصادی برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان به کار می‌رود (داکوستا تاوارس و دایاس، ۲۰۱۸). تئوری علامت‌دهی بیان می‌کند که مسئولیت اجتماعی شرکت، اثر علامت‌دهی مشابهی در محیط‌های نهادی مختلف دارد. با توجه به تنوع زیاد محیط‌های نهادی در سراسر

جهان، مسئولیت اجتماعی شرکت و گزارشگری آن به عنوان مکانیزمی در جهت کاهش تقارن اطلاعاتی در محیط‌های نهادی عمل می‌کند. مطابق با تئوری علامت‌دهی، پذیرش و افشای اطلاعات مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکت یکی از راه‌های پوشش اطلاعات اضافی پیرامون قابلیت‌ها و توانایی شرکت‌ها است (پاپوتسی و سودهی، ۲۰۲۰).

علاوه بر چرایی مسئولیت اجتماعی و گزارشگری آن، بخش قابل ملاحظه‌ای از ادبیات این حوزه به ارتباط میان این مفاهیم با متغیرهای مختلف پرداخته است. براساس یافته‌های این پژوهش‌ها، مزایای متعددی برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی بیان شده که شامل کاهش تقارن اطلاعاتی (چو و همکاران، ۲۰۱۳)؛ افزایش کیفیت گزارشگری (وانگ و همکاران، ۲۰۱۶)؛ دارا بودن محتوای اطلاعاتی و ویژگی ارتباط ارزشی از منظر تأثیرگذاری بر واکنش و تصمیمات استفاده‌کنندگان (مارگولیش و والش، ۲۰۰۱)؛ اورلیترکی و همکاران، ۲۰۰۳؛ تواجیری، ۲۰۰۴، گرووال و همکاران، ۲۰۱۸)؛ کاهش هزینه سرمایه (دالیوال و همکاران، ۲۰۱۱) و ... می‌باشد. امروزه بسیاری از واحدهای تجاری در نقاط مختلف دنیا، اهمیت، ضرورت و مزایای فعالیت‌های مسئولیت‌های اجتماعی را به دلایل مختلف دریافته و سعی دارند تا با ابزار گزارشگری، عملکرد خود را در این حوزه افشاء و گزارش کنند. این مسئله سبب شد تا در دو دهه اخیر، سازمان‌ها و مراجع مختلف، به منظور پوشش این نیاز و فراهم آوردن بسترهای لازم جهت انجام گزارشگری اجتماعی توسط شرکت‌ها؛ رهنمودها، چارچوب‌ها و استانداردهای مختلفی را تدوین کنند. بازخورد حاصل از پژوهش حاضر در زمینه استخراج واژگان کلیدی افشاهای مسئولیت اجتماعی با تأکید بر ذینفعان مورد اشاره، می‌تواند به فرآیند تدوین چارچوب‌های گزارشگری مسئولیت اجتماعی در کشور که ضرورت آن در طی دهه‌های اخیر با توجه به تحولات جهانی و البته داخلی در ابعاد مختلف احساس می‌شود، کمک کند.

پیشینه تجربی پژوهش

پژوهش‌های متنوعی در زمینه انعکاس افشاهای صورت گرفته شرکت پیرامون محیط فیزیکی و اجتماعی آن با استفاده از روش تحلیل محتوا صورت گرفته است. عمده این مطالعات از روش تحلیل محتوای کمی برای اندازه‌گیری مسئولیت اجتماعی و شاخص امتیاز (نمره) افشا در این زمینه استفاده کرده‌اند. در مقابل پژوهش‌هایی که از روش تحلیل محتوای کیفی و کدگذاری اسناد به منظور استخراج مفاهیم و مقوله‌های افشای مسئولیت اجتماعی استفاده کنند، در خور

توجه نبوده است. در عمده مطالعاتی که از روش تحلیل محتوای کیفی استفاده شده، افشاهای زیست محیطی مورد توجه بوده است. در برخی دیگر از مطالعات، افشاهای اجتماعی نیز در کنار بعد زیست محیطی از منابع اطلاعاتی درون شرکتی و برون شرکتی (پایگاه‌های رتبه‌بندی مسئولیت اجتماعی، رسانه‌ها و روزنامه‌ها و ...) استخراج گردیده است. در بخش حاضر به تعدادی از این پژوهش‌ها اشاره خواهد شد.

هکستون و میلن (۱۹۹۶)، شاخص‌های تأثیرگذار بر افشاهای زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌های نیوزیلندی را مورد مطالعه قرار دادند. آنها جهت اندازه‌گیری میزان افشاهای زیست محیطی از تحلیل محتوای قیاسی که در آن کدگذاری، مبتنی بر طبقه‌بندی پژوهش‌های پیشین بود، استفاده کردند. نتایج نشان داد که مطابق با ادبیات پیشین، میان اندازه و صنعت با میزان افشاهای انجام شده ارتباط معناداری وجود دارد. دیگن و همکاران (۲۰۰۲) در قالب یک مطالعه موردی، گزارش‌های سالانه شرکت BHP^۸ را در یک بازه زمانی ۱۵ ساله مورد تحلیل محتوا قرار دادند تا افشاهای صورت گرفته اجتماعی و زیست محیطی را استخراج کنند. در مرحله‌ی بعد ارتباط میان این افشاهای مستندات منتشر شده در رسانه‌های اجتماعی پیرامون عملکرد اجتماعی و زیست محیطی شرکت مورد آزمون قرار گرفت. هدف از این آزمون، تبیین این افشاهای با استفاده از مفاهیمی چون تئوری قرارداد اجتماعی و تئوری مشروعیت بود. آنها با استفاده از رویکرد قیاسی و مبتنی بر طبقه‌بندی پژوهش هکستون و میلن (۱۹۹۶)، افشاهای پنج گروه شامل محیط زیست، انرژی، منابع و نیروی انسانی، جامعه و سایر قرار دادند. افشاهای صورت گرفته در هر گروه به سه دسته مثبت، منفی و خنثی تقسیم شدند. در میان ۵ گروه، افشاهای مرتبط با منابع انسانی و محیط زیست، ۸۴٪ از کدهای استخراج شده را به خود اختصاص داد. نتایج آزمون میان افشاهای شرکت و مستندات مربوط به عملکرد اجتماعی و زیست محیطی شرکت که در رسانه‌های اجتماعی منعکس شده بود، نشان داد که پوشش رسانه اجتماعی در این خصوص بر افشاهای شرکت تأثیرگذار است و میان این دو گروه محتوا، ارتباط معناداری وجود دارد. گودری و پیتون (۲۰۱۰)، واکنش بازار نسبت به افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌های آمریکایی را مورد آزمون قرار دادند. جهت اندازه‌گیری میزان افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی از چک‌لیستی حاوی ۵۵ شاخص مبتنی بر رهنمودهای استانداردهای جهانی

۸. شرکت استرالیایی-انگلیسی است که در زمینه استخراج انواع مواد معدنی و فلزی فعالیت می‌کند. بر اساس آمار سال ۲۰۲۰ و بر اساس ارزش بازار، بزرگترین شرکت در این حوزه کسب‌وکار به شمار می‌آید.

گزارشگری (GRI) استفاده کردند. یافته‌ها بیانگر آن بود که به طور متوسط، بازار هیچ واکنش معناداری نسبت به انتشار اطلاعات پایداری نداشته است، اما بازار در برابر گزارش‌های با کیفیت بالا، واکنش مثبتی از خود نشان داده است. کنت و زونکر (۲۰۱۳) افشای گروه‌ها، کمیت و کیفیت اطلاعات داوطلبانه مرتبط با کارکنان را در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس استرالیا، مورد بررسی قرار دادند. گروه‌های مرتبط با نوع اطلاعات افشاء شده شامل سلامت و ایمنی، استخدام و اقلیت‌ها، آموزش و توسعه، مساعدت و مزایای کارکنان، پاداش، ویژگی و مشخصات کارکنان، اخلاقیات کارکنان و روابط صنعتی بود. یافته‌ها نشان داد در مواردی که اطلاعات مرتبط با کارکنان منفی است، گزارشگری در این خصوص توسط شرکت‌ها انجام نمی‌شود اما مکانیزم‌های داوطلبانه راهبری شرکتی می‌تواند بر کمیت و مقدار این افشائیات تأثیر بگذارد. چائووی و همکاران (۲۰۱۵)، تغییرات ۵ ویژگی کیفی (مربوط بودن، قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید، شفافیت و بی‌طرفی) افشاهای مسئولیت اجتماعی شرکت‌های فرانسوی را در دو مقطع زمانی سال ۲۰۰۴ و ۲۰۱۰ مورد مطالعه قرار دادند. آنها با استفاده از روش تحلیل محتوا، افشاهای صورت گرفته در ۵ گروه شامل محیط‌زیست و انرژی، رویه‌های کسب و کار، منابع انسانی، جامعه و محصول که مبتنی بر طبقه‌بندی مطالعات پیشین بود، اندازه‌گیری کردند. نتایج نشان داد، علی‌رغم افزایش معنادار میزان افشاهای صورت گرفته پیرامون مسئولیت اجتماعی در مقایسه با سال ۲۰۰۴، کیفیت افشاها کماکان پایین بوده و بهبود اندکی در این خصوص صورت گرفته است. کنون و همکاران (۲۰۱۹) با استفاده از روش تحلیل محتوا، افشاهای مرتبط با فعالیت‌های خیرخواهانه، عملکرد کسب و کار و محصول/خدمت به‌عنوان زیرگروه‌های مسئولیت اجتماعی را در فایل‌های K-۱۰ شرکت‌های آمریکایی استخراج کرده و در گام بعدی رابطه آن را با مزیت‌های رقابتی شرکت آزمودند. آنها به ترتیب برای فعالیت‌های خیرخواهانه، عملکرد کسب و کار و فعالیت‌های مرتبط با محصول ۱۸، ۱۵۵ و ۱۸ کلید واژه و کد طبقه‌بندی کردند. یافته‌های آنان نشان داد که میان افشاهای مسئولیت اجتماعی با شاخص‌های مزیت رقابتی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین الگوهای مزیت رقابتی در میان زیرگروه‌های مسئولیت اجتماعی متغیر است. پاپوتسی و سودهی (۲۰۲۰)، سودمندی افشاهای موجود در گزارش‌های پایداری را مورد بررسی قرار دادند. جهت استخراج اطلاعات مربوط از گزارش‌های پایداری، ۵۱ شاخص عملکرد

۹. فرم K-۱۰ یکی از بخش‌های صورت‌های مالی سالانه است که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برای شرکت‌های بیش از ۱۰ میلیون دلار در دارایی‌ها و حقوق صاحبان سهام و مالکان بیش از ۲۰۰۰ نفر الزامی شده است.

پایداری در دو بعد زیست‌محیطی و اجتماعی که مبتنی بر ادبیات پیشین، استانداردهای جهانی گزارشگری (GRI)، سیستم رتبه‌بندی KLD و رهنمودهای سازمان ملل متحد پیرامون گزارشگری پایداری بود، شناسایی شد. این شاخص‌ها سپس بر اساس سیستم امتیازدهی و مبتنی بر تحلیل محتوای گزارش‌های پایداری شرکت‌ها، نمره‌بندی شد. تحلیل عاملی انجام شده بر روی این شاخص‌ها، ۳ شاخص برای بعد زیست‌محیطی و ۲ شاخص برای بعد اجتماعی پایداری به بار آورد. سپس با آزمون این شاخص‌های نهایی در برابر عملکرد واقعی پایداری شرکت‌ها که با استفاده از سیستم رتبه‌بندی و شاخص‌های پایداری (داو جونز)، اندازه‌گیری شده بود، سودمندی اطلاعات گزارش‌های پایداری مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که این گزارش‌ها، منعکس‌کننده عملکرد واقعی پایداری شرکت‌ها هستند.

بررسی ادبیات پژوهش در داخل کشور نشان می‌دهد که چندین مطالعه از روش تحلیل محتوا به‌عنوان یک روش تحلیلی استفاده کرده‌اند و جزء در یک مورد، همگی مبتنی بر رویکرد کمی تحلیل محتوا بوده است. در این پژوهش‌ها، گزارشگری و افشاء مسئولیت اجتماعی با استفاده از نمره افشاء مورد ارزیابی و اندازه‌گیری قرار گرفته است. از طرفی، عمدتاً این پژوهش‌ها نگاه به بعد زیست‌محیطی را در کنار بعد صرفاً اجتماعی در هم آمیخته و تأثیر این دو بعد را مورد مطالعه قرار داده‌اند. از اولین پژوهش‌های انجام شده، مطالعه خوش‌طینت و راعی (۱۳۸۳) است که در قالب یک پژوهش آزمایشی، تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری اجتماعی را بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد بررسی قرار داد. یافته‌ها نشان داد که گزارشگری اطلاعات مرتبط با چهار مقوله کارکنان، مشتریان، محیط‌زیست و جامعه، تأثیر نه‌چندان قوی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران دارد. حساس‌یگانه و برزگر (۱۳۹۲)، شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را با استفاده از ابزار پرسش‌نامه و روش تحلیل مدل مسیر، مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌ها بیان‌کننده این است که مهم‌ترین شاخص‌های مسئولیت اجتماعی از نظر ذینفعان شامل اخلاق کسب‌وکار، فساد و رشوه‌خواری و مشارکت در توسعه جامعه است. مران‌جوری و علی‌خانی (۱۳۹۳) رابطه دو‌سازوکار راهبری شرکتی شامل سرمایه‌گذاران نهادی و مدیران غیرموظف را با سطح افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی آزمون کردند. آنها بر اساس رویکرد قیاسی و مبتنی بر پژوهش‌های پیشین، سطح افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی را مورد اندازه‌گیری قرار دادند. نتایج نشان داد که میان اندازه شرکت با سطح افشاها رابطه معنادار مثبتی وجود دارد، اما بین سطح افشاها و دو‌سازوکار راهبری، رابطه معناداری مشاهده نگردید. شفیعی و همکاران (۱۳۹۵)، رابطه بین تغییرات سطح افشای مسائل اجتماعی و زیست-

محیطی را با شاخص‌های سودآوری مورد آزمون قرار دادند. آنها جهت اندازه‌گیری سطح افشاها از رتبه‌بندی KLD^{۱۰} استفاده کردند. مقوله‌های مورد استفاده در پژوهش آنها شامل مشارکت اجتماعی، روابط کارکنان، محیط‌زیست و محصولات بود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان‌داد که تغییرات در میزان افشای مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی با ابعاد عملکرد مالی و نسبت سود عملیاتی به فروش رابطه معناداری دارد. کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۷) رابطه کیفیت گزارشگری مالی با افشای اطلاعات پایداری را مورد بررسی قرار دادند. افشای اطلاعات پایداری با استفاده از روش تحلیل محتوای کمی و به کارگیری ۷ شاخص زیست‌محیطی و اجتماعی اندازه‌گیری شد. نتایج حاصل از برازش مدل‌های رگرسیون نشان می‌دهد که میان مدیریت سود، محافظه‌کاری و کیفیت اقلام تعهدی با افشای اطلاعات پایداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. حیاتی و همکاران (۱۳۹۷) با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی، مهم‌ترین مؤلفه‌های زیست‌محیطی صنایعی که مطابق با قانون آلاینده‌گی زیست‌محیطی داشته‌را، شناسایی کردند. نتیجه تحلیل اسناد شرکت‌های نمونه، استخراج خوشه‌هایی به تعداد ۱۵ کد اصلی و در مجموع ۵۵ زیرکد بود. کدهای مرتبط با مؤلفه انرژی، سرمایه‌گذاری و هزینه‌کرد دارایی، هوا و در مقابل صوت، خاک، مواد و محصول به ترتیب بیشترین و کمترین مؤلفه را به خود اختصاص دادند. تحلیل کدها در میان صنایع نیز نشان‌داد که شرکت‌های واقع در صنعت سیمان، فرآورده‌های نفتی و محصولات شیمیایی بیشترین اطلاعات را در خصوص مؤلفه‌های زیست‌محیطی افشاء می‌کنند. جعفری‌جم و همکاران (۱۳۹۸)، نقش افشای اطلاعات پایداری را بر عملکرد مالی و ارزش شرکت مورد مطالعه قرار دادند. آنها با استفاده از روش تحلیل محتوا و جهت ساخت شاخص افشای اطلاعات پایداری، از موضوعات استفاده شده در ۶ گروه مبتنی بر پژوهش‌های پیشین شامل جاو و همکاران (۲۰۱۵) و اریبی و جاو (۲۰۱۵) استفاده کردند. نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر آن بود که افزایش افشای اطلاعات پایداری، منجر به بهبود عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها می‌گردد. ضیا و همکاران (۱۳۹۹)، ارتباط گزارشگری پایداری با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را مورد آزمون قرار دادند. آنها با استفاده از روش تحلیل محتوا، امتیاز افشای شرکت‌ها را براساس چک لیست افشای پژوهش یوهان و همکاران (۲۰۱۷) که مبتنی بر سه مؤلفه اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی بود، اندازه‌گیری کردند. نتایج آزمون نشان‌داد که میان این دو متغیر رابطه معکوس معناداری وجود دارد، بدین معنا که افزایش امتیاز گزارشگری پایداری منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

۱۰. این سیستم، مجموعه‌ای از داده‌هایی است که عملکرد پایداری شرکت‌ها را در سه حوزه زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری رتبه‌بندی می‌کند. از ویژگی‌های متمایز این سیستم، تفکیک عملکرد پایداری شرکت‌ها به دو گروه نقاط مثبت و منفی در قالب هفت حوزه کیفی شامل جامعه، راهبری شرکتی، تنوع، روابط با کارکنان، محیط زیست، حقوق بشر و محصول است.

جمع‌بندی حاصل از بررسی مبانی تجربی پژوهش نشان دهنده آن است که اکثر مطالعات به سبب استفاده از روش پژوهش کمی از روش تحلیل محتوای کمی استفاده کرده‌اند و پژوهش حاضر به سبب استفاده از رویکرد کیفی روش تحلیل محتوا و استفاده از منطق استقرا در فرآیند کدگذاری و طبقه‌بندی مقوله‌های استخراج شده، دارای رویکرد متمایزی است. علاوه بر این، در مطالعات انجام شده قبلی بر کلیه ابعاد پایداری تاکید کرده است. با توجه به اینکه پژوهش حاضر تنها بر بعد اجتماعی به عنوان یکی از ابعاد حائز اهمیت پایداری تاکید کرده، رویکرد متفاوتی نسبت به این مطالعات در پیش گرفته است. پژوهش حاضر با توجه به منابع قابل دسترس، از اولین پژوهش‌هایی است که محتوای گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را از منظر مقوله‌های مرتبط با ذینفعان اجتماعی^{۱۱} به صورت کیفی مورد تحلیل قرار داده است. همچنین با توجه به مزایای حاصل از کاربرد روش تحلیل محتوا، در کنار استخراج کدهای افشاء شده توسط شرکت‌ها، تحلیل‌های آماری و کمی نیز انجام شده تا زوایای بیشتری از این گزارشگری که توسط شرکت‌های فعال در کشور صورت گرفته، ارائه شود.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالب بیان شده در مقدمه و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۱: میان نوع افشاهای مسئولیت اجتماعی دو گروه شرکت‌های بزرگ و کوچک، تفاوت وجود ندارد.

فرضیه ۲: میان نوع افشاهای مسئولیت اجتماعی صنایع مختلف، تفاوت وجود ندارد.

۱۱. در اکثر چارچوب‌ها و استانداردهای بین‌المللی، گروه‌هایی نظیر کارکنان، مشتریان، محصول/خدمت، جامعه، دولت (حاکمیت) به عنوان گروه‌های ذینفعی شناخته می‌شوند که خواستار گزارشگری پیرامون تأثیرگذاری فعالیت‌های سازمان بر مقوله‌های بااهمیت پایداری هستند. گرچه در استانداردهای جهانی گزارشگری با عنوان GRI که از مهم‌ترین استانداردهای گزارشگری پایداری محسوب می‌شود، علاوه بر ذینفعان مورد اشاره، تأمین‌کنندگان و افراد بومی نیز در گروه استانداردهای پایداری بعد اجتماعی مورد تاکید قرار گرفته‌اند. در حقیقت این استاندارد گسترده‌ترین گروه‌های ذینفع اجتماعی را در محدوده استانداردهای خود مورد توجه قرار داده است. در استانداردهای حسابداری پایداری آمریکا که از استانداردهای شناخته شده حوزه پایداری است، سه بعد از استانداردهای حسابداری پایداری شامل سرمایه انسانی، سرمایه اجتماعی و مدل کسب‌وکار به بعد اجتماعی مربوط می‌شوند. دو بعد دیگر به محیط‌زیست و راهبری شرکتی توجه دارد. ابعاد اجتماعی استانداردهای حسابداری پایداری آمریکا شامل سرمایه انسانی، سرمایه اجتماعی و مدل کسب و کار به ترتیب موضوعات مرتبط با ذینفعانی چون کارکنان (نیروی انسانی)، مشتریان و محصول/خدمت را مورد توجه قرار داده است. در پژوهش حاضر، ذینفعان اجتماعی بر اساس ذینفعان مشترک عمده استانداردها و چارچوب‌های گزارشگری پایداری از منظر اجتماعی شامل کارکنان (نیروی انسانی)، مشتریان، محصول/خدمت، جامعه و دولت در نظر گرفته شده است.

روش‌شناسی پژوهش

پایه هر علمی، روش پژوهش آن است. هدف از انتخاب روش پژوهش، آن است که پژوهشگر مشخص نماید که بهتر است چه روشی اتخاذ نماید تا او را در رسیدن به پاسخ سوال‌های پژوهش یاری کند (خاکی، ۱۳۸۶). اکثر محققان، پژوهش خود را با توجه به سوال‌هایی که نیاز است به آنها پاسخ داده شود یا مسئله‌ای که باید حل شود، برنامه‌ریزی می‌کنند. مسئله مهم از نگاه آنها، نوع داده‌های گردآوری شده و تکنیک گردآوری داده‌ها است. ساندرز و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند برای تعیین نوع داده و روش گردآوری آن می‌توان از ساختاری با عنوان «پایز پژوهش»^{۱۲} استفاده کرد. آنها معتقدند که یک محقق قبل از انتخاب داده‌ها و روش‌های گردآوری آن، باید به ترتیب فلسفه یا همان هستی‌شناسی پژوهش، پارادایم پژوهش، رویکرد تدوین و توسعه پژوهش، روش پژوهش، استراتژی پژوهش و افق زمانی پژوهش را مشخص کند. ساختار روش‌شناسی در پژوهش حاضر از حیث هستی‌شناسی و پارادایم، تفسیر گرایانه است، زیرا در جستجوی درک، تفسیر و ایجاد دانشی جدید پیرامون یک پدیده اجتماعی چون گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی است و در این مسیر، از فرآیندی اکتشافی بهره می‌گیرد. از منظر هدف پژوهش در میان پنج گروه مطالعات تبیینی، توصیفی، تشریحی، ارزیابی و ترکیبی، در گروه مطالعات اکتشافی قرار دارد. از منظر رویکرد توسعه تئوری پژوهش نیز از میان سه رویکرد قیاسی، استقرایی و استفهامی، پژوهش حاضر با توجه به پارادایم تفسیر‌گرایی، از رویکرد استقراء استفاده کرده است. دیگر عامل تأثیرگذار در ساختار روش‌شناسی، روش پژوهش است. روش پژوهش مطالعه حاضر با توجه به پارادایم و رویکرد استفاده شده، کیفی محسوب می‌شود. استراتژی پژوهش از دید ساندرز و همکاران (۲۰۱۶) «رهنمودی برای محققان جهت بدست آوردن اهداف پژوهش» است. پژوهش حاضر از میان هشت استراتژی پژوهشی شامل آزمایشی، پیمایشی، آرشیوی (بایگانی)، مطالعه موردی، قوم‌نگاری، مطالعات اقدامی، تئوری داده بنیاد و تحلیل روایی؛ با توجه به عناصر تأثیرگذار چارچوب پژوهش و هدف آن، از استراتژی آرشیوی استفاده کرده است. هر پژوهشی دارای یکی از انواع افق زمانی مقطعی یا طولی است. انتخاب یکی از افق‌های زمانی، مبتنی بر اهداف و سوال‌های پژوهش است. پژوهش حاضر دارای افق زمانی طولی بوده و گزارش‌های مسئولیت اجتماعی مندرج در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه را در بازه زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷، مورد تحلیل محتوای کیفی قرار

می‌دهد. براساس ساختار ارائه شده نیز در انتها می‌توان روش گردآوری و تحلیل داده‌های پژوهش را انتخاب کرد. جهت گردآوری داده‌های پژوهش ابزارهای مختلفی نیز وجود دارد که با توجه به هدف، رویکرد و استراتژی پژوهش انتخاب می‌شود (ساندرز و همکاران، ۲۰۱۶). به طور کلی روش‌های گردآوری داده‌های پژوهش به دو دسته کلی شامل استفاده از اطلاعات و مدارک موجود (اسناد کاوی) و روش‌های میدانی شامل مشاهده، مصاحبه و پرسش‌نامه تقسیم می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵). گردآوری داده‌های پژوهش حاضر مبتنی بر روش اسناد کاوی است. جنس و ماهیت داده، مهم‌ترین عامل جهت انتخاب روش مناسب تجزیه و تحلیل داده‌ها به شمار می‌آید. جنس داده‌های استفاده شده در پژوهش حاضر، از نوع داده‌های کیفی به شکل متن است. جهت تحلیل داده‌های کیفی روش‌های متنوعی وجود دارد که شامل تحلیل موضوعی، تحلیل الگو، داده بنیاد، تحلیل روایی، تحلیل گفتمان و تحلیل محتوا است (ساندرز و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به هدف و سوال‌های مطرح شده در پژوهش، از روش تحلیل محتوا و رویکرد کیفی آن برای تحلیل متن استفاده می‌شود. میان هر یک از روش‌های تحلیل کیفی، مشابهت‌ها و تفاوت‌هایی وجود دارد. علی‌رغم وجود تشابهاتی میان روش تحلیل محتوا با سایر روش‌های تحلیل کیفی نظیر تحلیل موضوعی و داده بنیاد، مهم‌ترین وجه تمایز روش استفاده شده در مطالعه حاضر با روش‌های مذکور، امکان انجام تحلیل‌های کمی به وسیله آزمون‌های متنوع آماری در کنار تحلیل کیفی داده‌های پژوهش است. با توجه به این امکان در روش تحلیل محتوا و به سبب بررسی فرضیه‌های تدوین شده و ارائه تحلیل‌های بیشتر از کدهای استخراج شده، از روش تحلیل محتوا در مطالعه حاضر استفاده شده است. محققان مختلف براساس علاقه و نوع مطالعه خود تحلیل محتوا را انتخاب و ویژگی‌هایی مثل کمی بودن یا کیفی بودن را به آن نسبت داده‌اند و در نتیجه دو نوع طبقه‌بندی اصلی از تحلیل محتوا با عناوین تحلیل محتوای کمی و تحلیل محتوای کیفی به وجود آمده است. در تحلیل محتوای کمی، ویژگی‌های ظاهری پیام به شکل عینی و مستقل از برداشت شخصی پژوهشگر، به گونه‌ای نظام‌مند و مبتنی بر قواعد معین و کمی براساس شاخص‌های آماری توصیف می‌شود. به عقیده برخی، محتوای ظاهری پیام چندان ارزشمند نیست و بهتر است پژوهشگر استنباط و قضاوت خود را به کار برده و محتوای پنهان پیام را توصیف و تفسیر کند. در حقیقت در طبقه‌بندی کمی، تقلیل متن به اعداد به دلیل از دست دادن اطلاعات ترکیبی و معنایی اغلب مورد انتقاد قرار می‌گیرد و در نتیجه محدودیت‌های آن، تحلیل کیفی نمود پیدا می‌کند. این روش از شمارش صرف لغات فراتر رفته

و به طور دقیق به بررسی زبان با هدف طبقه‌بندی مقادیر زیادی از متون به تعداد کارآمدی از طبقات که معانی مشابهی را ارائه می‌دهند، می‌پردازد (ناییبی، ۱۳۸۳). از سوی دیگر، روش تحلیل محتوای کمی بر کمیت تأکید داشته و بر این فرض بنیان نهاده شده که فراوانی بیشتر یک واحد، نشانگر اهمیت و جایگاه آن در متن مورد نظر است. این در حالیست که این شیوه تفکر تغییر یافته و مورد اصلاح و بازبینی قرار گرفته است (تبریزی، ۱۳۹۳). تقریباً از دهه ۱۹۶۰ میلادی، برخی از اندیشمندان این حوزه که رویکرد کمی را در شناخت پیام کافی و کامل نمی‌دانستند، به انتقاد از روش کمی پرداختند. علاوه بر این، در این دهه نگاه اثبات‌گرایی به علم که تا پیش از این، پارادایم غالب علمی بود، مورد نقد واقع شد؛ تا جایی که چرخشی به سوی پارادایم تفسیرگرایی، رویکرد استقراء و روش پژوهش کیفی صورت گرفت. این نگاه جدید، ضرورت توجه به معنای متن و ظهور تحلیل محتوای کیفی را اجتناب‌ناپذیر ساخت (قاندی و گلشنی، ۱۳۹۵). در آثاری که مایرینگ به‌عنوان یکی از نظریه‌پردازان، در راستای توصیف روش تحلیل محتوای کیفی نگاشته است، سه رویکرد برای روش تحلیل محتوای کیفی پیشنهاد شده است. ۱) رویکردی که در آن محقق با حفظ ساختار متن می‌کوشد، داده‌ها را تا جای ممکن خلاصه کند، ۲) رویکردی که محقق در عین خلاصه کردن به سطحی از تفسیر دست می‌زند و ۳) رویکردی که در آن کوشیده می‌شود، ساختار حاکم بر متن بیرون کشیده شود. مایرینگ (۲۰۰۳) برای تحقق این رویکردها، دو رویکرد متمایز استقرایی و قیاسی از روش تحلیل محتوای کیفی پیشنهاد می‌کند که با توجه به موضوع پژوهش و ادبیات موجود یکی از این دو رویکرد پی گرفته می‌شوند (تبریزی، ۱۳۹۳). در دهه‌های اخیر، پژوهش‌های حسابداری، شاهد چرخش بااهمیتی به سوی پژوهش‌های روایتی به سبب تغییر پارادایم از اثبات‌گرایی به تفسیرگرایی بوده است. پژوهش‌های انجام شده پیرامون افشا و گزارشگری زیست‌محیطی و اجتماعی از جمله پژوهش‌های مرتبط با حوزه روایتی محسوب می‌شوند. این چرخش، سبب رشد استفاده از روش‌های تحلیل کیفی به جای روش‌های تحلیل کمی شده است (بتی، ۲۰۱۴). به عبارت دیگر به سبب ظهور زمینه‌های پژوهشی جدید، استفاده از روش‌های تحلیل مناسب و هدفمند نیز ضروری و اجتناب‌ناپذیر بوده است. با توجه به موضوع و هدف پژوهش حاضر که استخراج مقوله‌های گزارشگری مسئولیت اجتماعی با تأکید بر گروه‌های ذینفع اجتماعی بوده و همچنین ادبیات پیشین در این زمینه که جز چندین مطالعه که با رویکردی کمی و نه کیفی انجام شده و سعی کرده‌اند نه با تحلیل متن بلکه با اندازه‌گیری افشاها از طریق تحلیل محتوای کمی و

شیوه امتیازدهی، گزارشگری مسئولیت اجتماعی را مورد بررسی قرار دهند، از رویکرد سوم تحلیل محتوای کیفی که به طور کامل از منطق استقراء در فرآیند تحلیل استفاده می‌کند، بهره می‌گیرد. در حقیقت آنچه که در حال حاضر در گزارش شرکت‌ها از منظر مقوله‌های مرتبط با ذینفعان اجتماعی افشاء می‌شود، بدون استفاده از مبانی نظری و تجربی به‌عنوان یک چارچوب جهت جستجو، مورد استخراج قرار می‌گیرد. فرآیند تحلیل داده‌های پژوهش به سبب قابلیت‌های بیشتر، با نرم‌افزار مکس کیودا ۲۰۱۸ انجام شده است.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

اطلاعات مرتبط با گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، عمدتاً در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره افشاء و گزارش می‌شود، لذا گزارش فعالیت هیئت‌مدیره سند قابل دسترس جهت دستیابی به هدف پژوهش در نظر گرفته شده است. از طرفی با توجه به دسترسی به گزارش فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه، جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس تشکیل می‌دهد. با توجه به تأثیر عوامل مختلف پنهان و آشکار بر افشاهای مسئولیت اجتماعی، عامل اندازه جهت انتخاب نمونه پژوهش استفاده شد. بررسی مطالعات پیشین که در مقدمه ذکر شد، نشان می‌دهد که از میان ویژگی‌های شرکت، اندازه یکی از عوامل تأثیرگذار و قاطع بر افشاهای مسئولیت اجتماعی است. اکثر این مطالعات نشان داده‌اند که عموم مردم توجه بیشتری به شرکت‌های بزرگ داشته و بنابراین فشار بیشتری بر روی این گروه از شرکت‌ها برای انجام رفتار مسئولانه اجتماعی و افشا در این زمینه وجود دارد. همچنین، این گروه از شرکت‌ها از کانال‌های رسمی ارتباطی نظیر گزارشگری برای اطلاع‌رسانی پیرامون فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی خود استفاده می‌کنند. این در حالی است که شرکت‌های کوچکتر، همان سطح از توجه و فشار را دریافت نکرده و لذا در مقایسه با شرکت‌های بزرگ تمایل یا الزامی به انجام فعالیت و گزارشگری مسئولیت اجتماعی ندارند (کون و همکاران، ۱۹۸۷). بدین منظور و براساس معیار اندازه، شرکت‌های نمونه در قالب دو گروه بزرگ و کوچک انتخاب شدند. جهت سنجش معیار اندازه، از سه شاخص شامل تعداد کارکنان، فروش و دارایی استفاده شد. همچنین با توجه به تعداد مختلف شرکت‌های فعال در هر صنعت، به اتکاء قضاوت محقق، صنایعی که دارای تعداد بیشتری از شرکت‌های فعال بوده‌اند، سهم بیشتری از نمونه پژوهش به آنها اختصاص داده شد. در مجموع ۵۸ شرکت فعال در ۱۹

صنعت با لحاظ اندازه، به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. تکنیک نمونه‌گیری استفاده شده جهت انتخاب نمونه، روش نمونه‌گیری قضاوتی بوده است. جهت آزمون فرضیه‌های تدوین شده نیز از آماره کای‌دو استفاده شد.

تحلیل یافته‌های پژوهش

در راستای دستیابی به هدف پژوهش، بخش گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ انتخاب و برای هر شرکت، یک فایل مبتنی بر اطلاعات بازه پنج‌ساله ایجاد شد. براساس فایل هر شرکت، مطالعه عمیق در محدوده ۱۴۹۰ صفحه جهت استخراج مقوله‌های گزارشگری مسئولیت اجتماعی با تأکید بر ذینفعان اجتماعی انجام شد. در ابتدا، به هر جمله یا عبارت توضیحی، کدی اختصاص داده شد. پس از کدگذاری محتوای هر گزارش، دسته‌بندی کدها بررسی شده و در مجموع ۱۹۶۷ کد مادر در قالب ۱۸ مقوله استخراج شد. هر یک از کدهای مادر نیز شامل چندین خرده مقوله یا زیر کد بودند. در نگاره (۱)، مقوله‌های استخراج شده نمایش داده شده است.

نگاره (۱): مقوله‌ها و خرده مقوله‌های استخراج شده از گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

ذینفع	مقوله	خرده مقوله	تعداد کدها	فراوانی (%)
کارکنان بهداشت و ایمنی		بهبودی و تهیه امکانات جهت تأمین ایمنی (محیط کار و کارگر)	۹۰	۲۱
		نظارت بر بهداشت (آب، مواد غذایی، محیط کار و ...)	۴۹	۱۱/۵
		تهیه مستندات و گزارش‌های بهداشت و ایمنی کار و کارگر جهت افشاء	۴۹	۱۱/۵
		آموزش بهداشت و ایمنی	۴۲	۱۰
		تشکیل و انجام فعالیت توسط کمیته‌های بهداشت و ایمنی	۳۹	۹
		کنترل و بازرسی‌های فنی مرتبط با ایمنی محیط کار و کارگر	۳۰	۷
		پایش، اندازه‌گیری و کنترل عوامل زیان‌آور محیط کار و کارگر	۲۸	۷
		بهبودی و تهیه امکانات جهت تأمین بهداشت (محیط کار و کارگر)	۲۷	۶
		شناسایی، ارزیابی و حل مخاطرات محیط کار	۲۰	۵
		انجام فعالیت‌ها و اصلاحات ارگونومی	۱۷	۴
		انجام مانورهای ایمنی	۱۶	۴
		ثبت، ارزیابی و پی‌گیری حوادث محیط کار	۱۴	۳
		اطلاع‌رسانی و آگاهی‌بخشی به کارکنان پیرامون بهداشت و ایمنی	۶	۱
		مجموع کدهای استخراج شده	۴۲۷	۲۱/۷

انگیزش و رفاه	۶۶	۱۸۸	پرداخت انواع مزایای نقدی و غیرنقدی به کارکنان و خانواده آنها
	۲۰	۵۶	فعالیت‌های اجرایی پیرامون رفاه و انگیزش کارکنان
	۱۲	۳۵	تهیه مکانیزم‌هایی جهت بهبود وضعیت رفاهی کارکنان
	۲	۷	تهیه مکانیزم‌هایی جهت ایجاد و بهبود انگیزش کارکنان
	۱۴/۵	۲۸۶	مجموع کدهای استخراج شده
آموزش و یادگیری	۴۴	۸۰	تهیه مکانیزم‌هایی جهت ایجاد، توسعه و بهبود آموزش و یادگیری کارکنان
	۱۷	۳۰	ایجاد، تأمین و بهسازی امکانات آموزشی
	۱۵	۲۷	ارائه شاخص نمر ساعت آموزشی (معیار ارزیابی فعالیت آموزشی کارکنان)
	۱۴	۲۵	انجام فعالیت‌های اجرایی پیرامون آموزش و یادگیری کارکنان
	۱۰	۱۹	ارائه اطلاعات مرتبط با نوع آموزش (شکل، افراد تحت آموزش و موضوع)
	۹	۱۸۱	مجموع کدهای استخراج شده
ساختار و آمار	۳۱	۴۷	تفکیک کارکنان بر حسب تحصیلات
	۱۶/۵	۲۵	تفکیک کارکنان بر حسب سابقه کار
	۱۴/۵	۲۲	تفکیک کارکنان بر حسب نوع همکاری (دائم، موقت و پیمانکاری)
	۱۲	۱۸	تفکیک کارکنان بر حسب جنسیت کارکنان
	۱۰	۱۵	تفکیک کارکنان بر حسب سن
	۳	۴	تفکیک کارکنان بر حسب شاخص‌های دیگر (نظیر پست، حقوق و مزایا)
	۱۴	۲۱	تغییر در تعداد کارکنان (استخدام، بازنشستگی و تعدیل)
	۷/۷	۱۵۲	مجموع کدهای استخراج شده
بهبود و مدیریت منابع انسانی	۶۵	۷۱	ایجاد مکانیزم‌هایی جهت بهبود و مدیریت منابع انسانی
	۱۸	۲۰	ارزیابی عملکرد و ارتقاء کارکنان
	۹	۱۰	انجام فعالیت‌های اجرایی پیرامون بهبود و مدیریت منابع انسانی
	۸	۹	اصلاح ساختار سازمانی
	۵/۶	۱۱۰	مجموع کدهای استخراج شده
مشارکت و ارتباط	۷۹	۸۶	انجام فعالیت‌های فرهنگی مختص کارکنان
	۱۴	۱۵	ایجاد مکانیزم‌های ارتباطی با کارکنان
	۷	۸	ارزیابی و پی‌گیری رضایت‌مندی کارکنان
	۵/۵	۱۰۹	مجموع کدهای استخراج شده
سلامت	۵۶	۵۹	انجام فرآیندهای پزشکی جهت ارتقاء سلامت
	۱۸	۱۹	ایجاد، تأمین و بهسازی امکانات و تسهیلات پزشکی
	۱۸	۱۹	انجام فعالیت‌های اجرایی پیرامون ارتقاء سلامت کارکنان
	۸	۹	ایجاد مکانیزم ارتقاء سلامت کارکنان (آیین‌نامه دستورالعمل، آموزش و ..)
	۵/۴	۱۰۶	مجموع کدهای استخراج شده
ورزش	۳۶	۲۴	برگزاری و شرکت کارکنان در مسابقات ورزشی
	۲۷	۱۸	ایجاد، تأمین و بهسازی امکانات ورزشی

کارکنان

۲۵	۱۷	ایجاد مکانیزم‌هایی جهت تقویت فعالیت‌های ورزشی کارکنان		
۱۲	۸	انجام فعالیت‌های ورزشی		
۳/۴	۶۷	مجموع کدهای استخراج شده		
۰/۰۲	۴	فعالیت صنفی		
۱	۱۵	اقدامات نامطلوب		
۵۱	۹۰	مشارکت در فعالیت‌های فرهنگی و اجتماعی جامعه	همکاری و مشارکت	جامعه
۳۴	۵۹	مشارکت در فعالیت‌های علمی-آموزشی		
۱۳	۲۳	همکاری با سازمان‌ها و ارگان‌های دولتی		
۲	۳	ایجاد مکانیزم‌هایی جهت همکاری و مشارکت با جامعه		
۸/۹	۱۷۵	مجموع کدهای استخراج شده		
۵۸	۴۶	انجام کمک‌های عام‌المنفعه به صورت مستقیم	فعالیت‌های عام‌المنفعه	
۳۵	۲۸	حمایت و همکاری با موسسات خیریه و حمایتی		
۷	۶	ایجاد مکانیزم‌هایی جهت انجام امور عام‌المنفعه و خیریه		
۴/۱	۸۰	مجموع کدهای استخراج شده		
۴۵	۲۴	انجام فعالیت و اقدامات کنترل کیفیت (از طریق واحد کنترل کیفیت)	بهبود	محصول
۳۵	۱۹	استانداردها و گواهینامه‌های مرتبط با کیفیت محصول		
۲۰	۱۱	مکانیزم‌های افزایش و بهبود کیفیت محصول		
۲/۷	۵۴	مجموع کدهای استخراج شده		
۰/۰۲	۳	ایمنی		
۳۵	۲۳	مکانیزم‌های ارائه خدمات پس از فروش به مشتری	خدمات پس از فروش	مشتری
۳۳	۲۲	ارتقاء، نظارت و ارزیابی نمایندگی‌های فروش		
۲۳	۱۵	ارزیابی رضایت‌مندی مشتری		
۹	۶	مکانیزم‌های انگیزشی برای مشتریان		
۳/۴	۶۶	مجموع کدهای استخراج شده		
۸۴	۲۷	ایجاد مکانیزم‌های ارتباطی با مشتریان	ارتباط و تعامل	
۱۶	۵	رسیدگی به شکایات مشتری		
۱/۶	۳۲	مجموع کدهای استخراج شده		
۵۲	۳۱	استانداردهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی (ISO و OHSAS)	استاندارد، جوایز و قوانین مسئولیت اجتماعی	
۴۳	۲۶	جوایز تحصیل شده مرتبط با مسئولیت اجتماعی (داخلی و خارجی)		
۵	۳	رعایت قوانین و مقررات مرتبط با مسئولیت اجتماعی		
۳/۱	۶۰	مجموع کدهای استخراج شده		
۲	۴۰	فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی	اندازه گیری و افشاء	

نگاهی به مقوله‌ها و خرده مقوله‌های گزارش شده توسط شرکت‌های نمونه نشان می‌دهد که بیشترین افشاء در رابطه با کارکنان شرکت به‌عنوان یکی از ذینفعان بااهمیت صورت گرفته است. بیشترین مقوله نیز در رابطه با بهداشت و ایمنی که مرتبط با کارکنان بوده، صورت گرفته است. وجود بیشترین افشاء که مرتبط با بهداشت و ایمنی کارکنان بوده، می‌تواند پاسخ شرکت‌ها به رعایت قوانین و مقرراتی باشد که از سوی نهادهای مختلف در این زمینه برای کارفرمایان تدوین و الزامی شده است. فصل چهارم قانون کار (۱۳۶۹) با عنوان «حفاظت فنی و بهداشت کار»، کارفرمایان را ملزم به انجام فعالیت‌هایی جهت تأمین بهداشت و ایمنی کار و کارگران کرده است. آیین‌نامه کمیته حفاظت فنی و بهداشت کار (۱۳۷۴) نیز با هدف پیش‌گیری از حوادث و بیماری‌های ناشی از کار، حفظ و ارتقاء سلامتی کارگران و سالم‌سازی محیط‌های کار و تشکیل کمیته‌های حفاظت فنی و بهداشت کار تدوین شده است. این کمیته وظایف و مسئولیت‌های متعددی بر عهده دارد. بسیاری از فعالیت‌های این کمیته در قالب خرده مقوله‌های متعدد توسط شرکت‌ها گزارش شده است. بیشترین خرده مقوله استخراج شده در مقوله اصلی «رفاه و انگیزش»، به پرداخت مزایای نقدی و غیرنقدی به کارکنان مرتبط می‌شود. علی‌رغم اینکه پرداخت حقوق و مزایا، اصلی‌ترین و بدیهی‌ترین مسئولیت واحد تجاری در برابر کارکنان خود محسوب می‌شود و افشای این مقوله بدین شکل، جایگاهی در چارچوب‌های بین‌المللی گزارشگری اجتماعی نداشته، اما کماکان یکی از موضوعات مورد تأکید گزارشگری پیرامون کارکنان محسوب می‌شود. بیشترین خرده مقوله در مقوله اصلی «آموزش و یادگیری» به مکانیزم‌های طراحی شده توسط شرکت در این حوزه (نظیر ایجاد نظام آموزشی شامل نیازسنجی، ارزیابی اثربخشی آموزش، تهیه محتوای اطلاعاتی آموزش، استانداردهای آموزشی، آموزش بدو استخدام و ...) اختصاص یافته است. در خصوص تأثیر قوانین و مقررات بر این مقوله نیز قانون کار (۱۳۶۹) در ماده ۱۹۶، کارفرمایان را ملزم به تدارک ابزارهای آموزشی جهت افزایش آگاهی و شکوفایی بیشتر کارگران کرده است. مقوله مربوط به «ساختار و آمار کارکنان» از مقوله‌هایی بوده که توسط اکثر شرکت‌ها شامل ۵۲ شرکت مورد افشاء قرار گرفته است. با استفاده از کدهای استخراج شده مربوط به نوع همکاری (قرارداد موقت یا دائم) در مقوله ساختار و آمار، می‌توان میزان امنیت شغلی کارکنان را مورد ارزیابی قرار داد. همچنین کدهای مربوط به خرده مقوله جنسیت نیز می‌تواند تا حدودی تساوی و برابری جنسیتی در اشتغال توسط شرکت را نشان دهد. دو مقوله «امنیت شغلی» و «برابری جنسیتی» در عمده استانداردهای مرتبط با گزارشگری اجتماعی مورد تأکید است. بیشترین افشاء در مقوله «سلامت کارکنان»، در قالب اشاره به فرآیندهای متنوع پزشکی انجام شده برای کارکنان اختصاص یافته است. امکانات و تسهیلات پزشکی نیز از طرق مختلف شامل تهیه آمبولانس، ایجاد بهداری و مراکز بهداشت،

تهیه دارو و تجهیزات، صدور دفترچه درمانی، بیمه تکمیلی درمان و .. تأمین شده است. در حوزه مقرراتی و براساس ماده ۸۵ قانون کار (۱۳۶۹)، کلیه کارفرمایان کارگاه‌های مشمول قانون کار مکلفند با اتخاذ تمهیدات و روش‌های مناسب نسبت به استقرار سیستم مدیریت سلامت کار، کارگر و محیط کار در کارگاه‌های خود اقدام نمایند. بیشترین افشاء در مقوله «بهبود و مدیریت منابع انسانی» در زمینه مکانیزم‌های طراحی شده بهبود و مدیریت منابع انسانی نظیر انواع آیین نامه‌ها (نظیر آیین نامه استخدامی، انضباطی و ...)، دستورالعمل (نظیر دستورالعمل نظام ارزیابی عملکرد، نحوه ارتقاء، انتصاب و ...)، نظام‌ها (نظیر نظام رتبه‌بندی، ارزشیابی عملکرد و ...) و تشکیل کمیته‌های مختلف صورت گرفته است. در مقوله «ورزش کارکنان» نیز شرکت با ایجاد سازوکارهایی نظیر اختصاص بودجه و سرانه ورزشی، اضافه کاری ورزشی، انجام نیازسنجی ورزشی، ایجاد شورا و کمیته‌های ورزشی به توسعه و ارتقاء فعالیت‌های ورزشی کارکنان توجه نموده است. آخرین خرده مقوله استخراج شده، مربوط به «فعالیت‌های صنفی کارکنان» شرکت‌های انتخابی بوده است. کدهای مرتبط با این خرده مقوله به انتخابات و ایجاد شوراهای اسلامی کار مرتبط است. تعداد اندک کدهای مستخرج نشان می‌دهد که شرکت‌ها در این زمینه اطلاعاتی را افشاء نمی‌کنند. مطابق با ماده ۱۳۱ قانون کار (۱۳۶۹)، کارگران مشمول قانون کار می‌توانند مبادرت به تشکیل انجمن‌های صنفی نمایند. اولین اختیار این انجمن، کوشش در جهت استیفای حقوق و خواست‌های مشروع و قانونی اعضای کارگر است. کلیه افشاهای صورت گرفته در رابطه با کارکنان به شکل مثبت بوده است. در مقابل، عباراتی توصیفی از اسناد استخراج گردید که اقدامات و فعالیت‌های نامطلوب صورت گرفته توسط شرکت‌ها در برابر کارکنان را نشان می‌داد. عمده این افشاها در رابطه با تعدیل نیرو انجام شده است. تعداد اندک این خرده مقوله‌ها بیانگر آن است که شرکت‌ها علی‌رغم وجود تأثیرات بااهمیت این اقدامات بر نیروی انسانی، تمایلی به افشاء چنین اطلاعاتی ندارند، زیرا عملکرد آنها را در برابر این ذینفعان به صورت منفی تحت الشعاع قرار خواهد داد. شرکت‌ها در تئوری شهروند شرکتی، به‌عنوان یک شهروند در نظر گرفته شده و در برابر جامعه دارای مسئولیت‌هایی هستند. با تحلیل محتوا، دو مقوله مادر شامل «همکاری و مشارکت با جامعه» و «فعالیت‌های عام المنفعه» به‌عنوان مصادیق مسئولیت‌های اجتماعی شرکت استخراج شد. شرکت‌ها به دو شکل مستقیم و از طریق موسسات خیریه، فعالیت‌ها و کمک‌های عام المنفعه را انجام داده‌اند. بیشترین خرده مقوله استخراج شده از فعالیت‌های عام المنفعه به شکل فعالیت‌های مستقیم در این زمینه افشاء شده و ۳۵٪ از این فعالیت‌ها و کمک‌ها از طریق موسسات خیریه و به شکل غیرمستقیم روی داده است. شرکت‌ها در خصوص مسئولیت خود در برابر محصول، در دو مقوله «کیفیت» و «ایمنی»، اقدام به گزارشگری کرده‌اند. علی‌رغم تأکید بر ایمنی محصول در چارچوب‌های گزارشگری اجتماعی، افشاء

خاصی توسط شرکت‌ها در این مقوله صورت نگرفته است. در رابطه با مشتری، شرکت‌ها در قالب‌های مختلف (نظیر استقرار کارشناس مشتریان، نظرسنجی مشتریان، گزارش‌های پایش رضایت‌مندی مشتریان، برخط‌سازی مکانیزم‌های اطلاع‌رسانی به مشتریان، تهیه پرونده به تفکیک مشتریان) و ... مکانیزم‌هایی را جهت ارائه «خدمات پس از فروش» به مشتری، طراحی و در قالب کدهای مختلف افشاء کرده‌اند. در کنار افشای اطلاعات متنوع مرتبط با ذینفعان مختلف، شرکت‌ها در قالب افشاهای تبلیغاتی به جوایز و استانداردهای تحصیل شده در زمینه مسئولیت اجتماعی و مطابقت اقدامات و فعالیت‌هایشان با قوانین و مقررات مرتبط با ذینفعان مختلف و علی‌الخصوص مشتریان اشاره کرده‌اند. مقوله استخراج شده «اندازه‌گیری و افشاء» فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت بوده که تنها در خصوص فعالیت‌های عام‌المنفعه صورت گرفته است. این یافته نشان می‌دهد که شرکت‌ها با افشاء مبالغ ریالی، قصد دارند تا میزان توجه خود به این مقوله را به استفاده‌کنندگان و ذینفعان نشان دهند. افشای این مقوله بازتاب تئوری مشروعیت به‌عنوان یکی از تئوری‌های غالب در زمینه مسئولیت اجتماعی است.

در مرحله دوم و پس از استخراج مقوله‌های گزارشگری اجتماعی، تفاوت میان نوع افشاهای شرکت‌های بزرگ و کوچک در قالب تدوین فرض صفر مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار میان افشاهای این دو گروه، مورد آزمون قرار گرفت. برای آزمون این فرض، ابتدا کدهای استخراج شده در هر کد مادر در دو گروه شرکت‌های بزرگ و کوچک در قالب یک جدول توافقی جای گرفت، به گونه‌ای که سطرهای این ماتریس نشان‌دهنده کدهای مادر و ستون، گروه شرکت‌های بزرگ و کوچک را تشکیل می‌دهد. برای بررسی اختلاف میان نوع افشای این دو گروه، از آماره کای دو استفاده شد. برای بدست آوردن این آماره، ابتدا باید فراوانی مورد انتظار هر یک از کدهای مادر در دو گروه براساس مقادیر جمع سطر و ستون مطابق با فرمول ذیل محاسبه شود:

$$f_{oij} = \frac{(f_{im} - f_{jk})}{n} \quad \text{عبارت (۱)}$$

= مجموع کد استخراج شده هر گروه f_{im}

= مجموع کد استخراج شده شرکت‌های بزرگ و کوچک برای هر مقوله f_{jk}

= مجموع کدهای استخراج شده برای کلیه شرکت‌ها n

سپس آماره آزمون با استفاده از فراوانی واقعی کدهای استخراج شده به شرح فرمول ذیل محاسبه می‌شود:

$$x^2 = \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^k \frac{(f_{oij} - f_{eij})^2}{f_{eij}} \quad \text{عبارت (۲)}$$

توزیع کای دو، از صفر شروع می‌شود، یعنی مقادیری که این کمیت می‌تواند بپذیرد؛ بزرگتر یا مساوی با صفر هستند. زمانی که تفاوت میان مقادیر مشاهده شده با مورد انتظار زیاد باشد، آماره کای دو نیز بزرگتر خواهد بود و در نتیجه فرض صفر مبنی بر عدم وجود اختلاف معنادار میان کدهای استخراج شده و نوع افشا رد خواهد شد. با توجه به اینکه آماره محاسبه شده به میزان (۷۵/۲۱) از آماره آزمون با درجه آزادی (k-1) برای سطر و (m-1) برای ستون و با در نظر گرفتن سطح معناداری (۰/۰۵)، بیشتر است، لذا فرض صفر رد خواهد شد. نتیجه آزمون فرضیه نشان می‌دهد که میان افشاهای شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک، اختلاف معناداری وجود دارد. این یافته با ادبیات تجربی پیشین که در پژوهش‌های کوون و همکاران (۱۹۸۷)، رابرتز (۱۹۹۲)، هکستون و میلن (۱۹۹۶)، وب و همکاران (۲۰۰۹)، گودری و پیتون (۲۰۱۰)، چائووی و همکاران (۲۰۱۵)، کاهان و همکاران (۲۰۱۶) پیرامون افشای اطلاعات بیشتر توسط شرکت‌های بزرگ مستند شده، سازگاری دارد.

تکراه (۲): جدول توافقی کدهای مادر در دو گروه شرکت‌های بزرگ و کوچک

مقوله	شرکت‌های بزرگ	شرکت‌های کوچک	جمع کد در مقوله
بهداشت و ایمنی کارکنان	۲۵۳	۱۷۴	۴۲۷
	۲۸۱/۶	۱۴۵/۴	
رفاه و انگیزش کارکنان	۱۹۳	۹۳	۲۸۶
	۱۸۸/۶	۹۷/۴	
آموزش و یادگیری کارکنان	۱۱۷	۶۴	۱۸۱
	۱۱۹/۴	۶۱/۷	
ساختار و آمار نیروی انسانی	۸۹	۶۳	۱۵۲
	۱۰۰/۲	۵۱/۸	
بهبود و مدیریت منابع انسانی	۶۵	۴۵	۱۱۰
	۷۲/۵	۳۷/۵	
مشارکت و ارتباط با کارکنان	۷۵	۳۴	۱۰۹
	۷۱/۹	۳۷/۱	
سلامت کارکنان	۷۵	۳۱	۱۰۶
	۶۹/۹	۳۶/۱	
ورزش کارکنان	۴۲	۲۵	۶۷
	۴۴/۲	۲۲/۸	
فعالیت‌های صنفی	۲	۲	۴
	۲/۶	۱/۴	
اقدامات نامطلوب	۶	۹	۱۵
	۹/۹	۵/۱	

۱۷۵	۴۰	۱۳۵	همکاری و مشارکت با جامعه
	۵۹/۶	۱۱۵/۴	
۸۰	۱۱	۶۹	فعالیت‌های عام‌المنفعه
	۲۷/۲	۵۲/۸	
۵۴	۲۵	۲۹	کیفیت محصول
	۱۸/۴	۳۵/۶	
۳	۲	۱	ایمنی محصول
	۱	۲	
۶۶	۴	۶۲	خدمات پس از فروش
	۲۲/۵	۴۳/۵	
۳۲	۱۱	۲۱	ارتباط و تعامل با مشتری
	۱۰/۹	۲۱/۱	
۶۰	۲۴	۳۶	استانداردها، جوایز و قوانین مسئولیت اجتماعی
	۲۰/۴	۳۹/۶	
۴۰	۱۳	۲۷	اندازه‌گیری و افشاء
	۱۳/۶	۲۶/۴	
۱۹۶۷	۶۷۰	۱۲۹۷	مجموع کد هر گروه

علاوه بر استخراج کدهای افشا شده در دو گروه شرکت‌های بزرگ و کوچک، کدهای افشا شده در سطح ۱۹ صنعت انتخابی نیز استخراج شد. در نگاره (۳)، ۱۰ صنعتی که بیشترین اطلاعات را در خصوص مسئولیت اجتماعی در قالب کدهای مادر افشا کرده‌اند. نشان داده شده است.

نگاره (۳): کدهای مستخرج در سطح صنایع

صنعت	مجموع کدهای استخراج شده	میانگین کدهای استخراج شده
سیمان، آهک و گچ	۳۳۳	۵۵
مواد و محصولات دارویی	۲۴۱	۴۰
خودرو و ساخت قطعات	۱۸۴	۳۱
شیمیایی	۱۸۴	۳۱
فلزات اساسی	۱۶۴	۳۳
لاستیک و پلاستیک	۱۰۴	۵۲
محصولات کانی غیر فلزی	۹۱	۴۵
بانک و موسسات اعتباری	۷۷	۳۸
بیمه	۷۴	۳۷
محصولات کاغذی	۶۹	۳۴
استخراج کانه‌های فلزی	۶۸	۳۴
سایر صنایع	۳۷۸	۲۰

صنعت سیمان و رایانه به ترتیب با ۳۳۳ و ۲۰ کد، بیشترین و کمترین افشا را انجام داده‌اند. صنعت سیمان از جمله صنایعی محسوب می‌شود که تأثیرات زیادی بر محیط فیزیکی و اجتماعی دارد و لذا این انتظار وجود دارد که شرکت‌های موجود در این صنعت، بیشترین فعالیت را در تحقق مسئولیت اجتماعی داشته باشند. در پژوهش حیاتی و همکاران (۱۳۹۷) نیز صنعت سیمان بیشترین اطلاعات را در حوزه فعالیت‌های زیست‌محیطی افشا کرده است. پنج صنعتی که بیشترین کد استخراج شده را داشتند، بیشترین شرکت‌های نمونه را نیز دارا بوده‌اند و لذا جهت حذف اثر تعداد نمونه انتخابی، شاخص میانگین کد استخراج شده به ازای هر شرکت در صنعت انتخابی نیز محاسبه شده است. کماکان شرکت‌های موجود در صنعت سیمان، بیشترین اطلاعات را در خصوص کدهای مادر افشا کرده‌اند.

تکراره (۴) - فراوانی کدهای مادر صنایع با بیشترین افشا

مقوله	سیمان	دارویی	خودرو	شیمیایی	فلزات	لاستیک
بهداشت و ایمنی	۱۰۷	۳۲	۱۳	۵۱	۴۲	۲۲
رفاه و انگیزش	۳۵	۴۴	۲۵	۲۴	۱۸	۱۶
آموزش و یادگیری	۲۸	۱۶	۱۲	۱۷	۲۶	۱۱
ساختار و آمار	۱۶	۱۵	۱۹	۱۷	۱۵	۶
مشارکت و ارتباط	۲۶	۲۰	۶	۱۳	۸	۶
سلامت کارکنان	۱۷	۱۳	۴	۱۳	۱۷	۴
بهبود و مدیریت منابع انسانی	۱۴	۲۵	۱	۱۸	۱۰	۶
ورزش کارکنان	۱۴	۱۰	۳	۵	۱۰	۱
فعالیت‌های صنفی	۰	۰	۰	۱	۰	۰
اقدامات نامطلوب	۰	۰	۰	۱	۰	۱
همکاری و مشارکت با جامعه	۴۶	۳۰	۱۳	۱۲	۷	۱۱
فعالیت‌های عام‌المنفعه	۵	۱۱	۱۰	۰	۰	۱۰
کیفیت محصول	۶	۶	۱۲	۴	۴	۰
ایمنی محصول	۰	۰	۰	۱	۰	۰
خدمات پس از فروش	۵	۰	۴۱	۱	۱	۶
ارتباط و تعامل با مشتری	۴	۱	۱۱	۲	۰	۲
استانداردها، جوایز و قوانین	۹	۶	۱۲	۴	۲	۲
مسئولیت اجتماعی	۱	۱۲	۲	۰	۲	۰
اندازه‌گیری و افشا	۱	۱۲	۲	۰	۲	۰
مجموع کدهای صنعت	۳۳۳	۲۴۱	۱۸۴	۱۸۴	۱۶۴	۱۰۴

اما نکته جالب توجه این است که صنعت لاستیک و پلاستیک با دارا بودن تعداد کمتری شرکت در نمونه انتخابی، پس از صنعت سیمان بیشترین کد را به ازای هر شرکت افشا کرده است. در میان شرکت‌های بزرگ نیز، سه شرکت واقع در صنعت لاستیک، سیمان و فلزات اساسی و در میان شرکت‌های کوچک، سه شرکت واقع در صنعت سیمان، محصولات شیمیایی و سیمان بیشترین اطلاعات مرتبط با کدهای مادر را گزارش کرده‌اند. نکته جالب توجه در خصوص صنعت سیمان آن است که فراوانی کدهای استخراج شده برای شرکت‌های بزرگ و کوچک در این صنعت یکسان است. فراوانی کدهای مادر مرتبط با ۶ صنعتی که بیشترین افشا را انجام داده‌اند نیز، در نگاره (۴) نمایش داده شده است. کدهای مرتبط با این ۶ صنعت، در مقایسه با مجموع کدهای استخراج شده، ۶۲٪ از مجموع کدها را به خود اختصاص داده است. نگاره ذیل نشان می‌دهد که در سطح این صنایع که بیشترین افشا را در مقایسه با سایر صنایع انجام داده‌اند، چه مقوله‌هایی حائز اهمیت جهت گزارشگری بوده است.

فراوانی کدهای مرتبط با هر ذینفع که در پژوهش حاضر مورد تأکید بودند، در نگاره (۵) نمایش داده شده است. بیشترین کد مربوط به کارکنان و کمترین کد مربوط به محصول بوده است.

نگاره (۵): فراوانی کدهای مادر بر حسب ذینفعان اجتماعی

رتبه سوم بیشترین افشا	رتبه دوم بیشترین افشا	رتبه اول بیشترین افشا	درصد کدهای مادر	فراوانی کدهای مادر	ذینفعان
شیمیایی	دارویی	سیمان	۷۴٪	۱۴۶۳	کارکنان
بانکی	دارویی	سیمان	۱۳٪	۲۵۵	جامعه
لاستیک/بیمه	سیمان	خودرو	۵٪	۹۸	مشتری
سیمان/دارویی	قند و شکر	خودرو	۳٪	۵۷	محصول

نوع صنعت نیز در کنار شاخص اندازه، سبب تفاوت در افشاهای مسئولیت اجتماعی می‌شود. به منظور بررسی تفاوت در نوع افشای صنایع مختلف در رابطه با کدهای استخراج شده، آزمون در سطح ۱۹ صنعت انتخابی انجام شد. با توجه به اینکه آماره محاسبه شده که معادل ۱۳۱۹ بوده، بزرگتر از آماره آزمون با درجه آزادی ۳۰۶ و سطح معناداری ۰/۰۵ است، نتیجه گرفته می‌شود که اختلاف معناداری میان نوع افشای صنایع با یکدیگر وجود دارد. این یافته نیز با نتیجه پژوهش‌های پیشین شامل کوون و همکاران (۱۹۸۷)، هکستون و میلن (۱۹۹۶)، وب و همکاران (۲۰۰۹)، گودری و پیتون (۲۰۱۰)، چائووی و همکاران (۲۰۱۵)، لیس و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد.

علاوه بر آزمون تفاوت میان افشاهای صورت گرفته توسط شرکت‌های بزرگ و کوچک، میزان مشابهت اسناد کدگذاری شده در این دو گروه مورد بررسی قرار گرفت. جهت انجام این بررسی، با استفاده از قابلیت‌های نرم‌افزار کیفی مکس کیودا، آزمون تحلیل مشابهت^{۱۳} انجام شد. از این تحلیل برای آزمون مشابهت یا تفاوت اسناد مختلف بر حسب کدهای استخراج شده، استفاده می‌شود. بیشترین درصد مشابهت، تشابه اسناد گزارشگری یک شرکت را با شرکت دیگر نشان می‌دهد. تمامی محاسبه‌ها مبتنی بر یک جدول چهارخانه‌ای به شرح زیر است که برای هر جفت از اسناد ایجاد می‌شود:

نگاره (۶): ماتریس مشابهت جهت مقایسه درصد مشابهت اسناد از منظر کدهای استخراج شده

سند B			
کد وجود ندارد	کد وجود دارد		
B	A	کد وجود دارد	سند A
D	C	کد وجود ندارد	

در نگاره (۶)، $A =$ تعداد کدهای مشابه در دو سند، $D =$ تعداد کدهایی که در دو سند وجود ندارد و B و $C =$ تعداد کدهایی که تنها در یک سند وجود دارد، تعریف شده است. چهار روش مختلف در نرم‌افزار برای محاسبه میزان مشابهت اسناد وجود دارد که شامل تطابق ساده، ژاکارد، کوکارتز و رادایکرز زیتا، راسل و راتو هستند. تنها تفاوت میان این روش‌ها، چگونگی در نظر گرفتن خانه D به عنوان یک تطابق است. به دلیل تقسیم‌بندی شرکت‌های نمونه به دو دسته بزرگ و کوچک، بیشترین درصد مشابهت در این دو گروه به صورت جداگانه مورد تحلیل قرار گرفت. براساس تعداد شرکت‌های کوچک، ۴۰۶ ضریب مشابهت براساس روش ژاکارد محاسبه شد. بیشترین مشابهت تا رتبه سوم در گروه شرکت‌های کوچک، میان شرکت‌های واقع در صنایع مواد و محصولات شیمیایی، سیمان، دارویی، فلزات اساسی، بانک، بیمه و استخراج معادن به صورت دو به دو در حالت‌های مختلف به شرح نگاره (۷) وجود دارد. بررسی ۴۰۶ ضریب مشابهت میان اسناد شرکت‌های کوچک نشان داد که ۱۰۷ ضریب مشابهت که معادل ۲۶٪ از کل ضرایب محاسبه شده بوده، بیش از ۵۰٪ بوده و عمده ضرایب کمتر از ۵۰٪ بوده است. این نتیجه بیانگر آن است که میان اسناد شرکت‌های کوچک، مشابهت کمتری وجود دارد. به دلیل عدم دستیابی به پژوهش‌هایی که تحلیل مشابهت را براساس مقوله‌های گزارشگری اجتماعی انجام داده باشند، امکان مقایسه نتایج حاصل از این بخش با مبانی تجربی پیشین وجود ندارد.

نگاره (۷): رتبه‌بندی بیشترین مشابهت اسناد در گروه شرکت‌های کوچک

رتبه مشابهت اسناد	شرکت‌های مشابه	درصد مشابهت (%)
رتبه اول مشابهت	از صنعت شیمیایی و سیمان	۸۰
	از صنعت دارویی و سیمان	۸۰
	از صنعت دارویی و فلزات اساسی	۸۰
رتبه دوم مشابهت	از صنعت شیمیایی و بانک	۷۹
	از صنعت دارویی و بیمه	۷۹
رتبه سوم مشابهت	از صنعت سیمان و بیمه	۷۵
	از صنعت سیمان و استخراج معادن	۷۵

در مقابل، با تحلیل مشابهت میان شرکت‌های بزرگ مشخص شد که در این گروه نیز میان شرکت‌های بزرگ واقع در صنایع شیمیایی، خودرو، فلزات اساسی، دارویی، بیمه و استخراج معادن بیشترین مشابهت تا رتبه سوم وجود دارد. مقایسه ضریب مشابهت در دو گروه شرکت‌های کوچک و بزرگ نشان می‌دهد که میان شرکت‌های واقع در صنایع مشابه، بیشترین مشابهت وجود دارد. بررسی ضرایب مشابهت میان اسناد شرکت‌های بزرگ نیز بیانگر آن است که ۶۵٪ از این ضرایب بیشتر از ۵۰٪ بوده است. این یافته برخلاف نتیجه مشابهت اسناد شرکت‌های کوچک نشان می‌دهد که میان اسناد شرکت‌های بزرگ، مشابهت بیشتری وجود دارد. این نتیجه بیانگر آن است که ساختار گزارشگری شرکت‌های بزرگ از منظر مقوله‌های گزارشگری ناظر بر ذینفعان اجتماعی، دارای شباهت بیشتری نسبت به یکدیگر است.

نگاره (۸): رتبه‌بندی بیشترین مشابهت اسناد در گروه شرکت‌های بزرگ

رتبه مشابهت اسناد	شرکت‌های مشابه	درصد مشابهت (%)
رتبه اول مشابهت	از صنعت شیمیایی و خودرو	۸۵
	از صنعت فلزات اساسی و دارویی	۸۵
رتبه دوم مشابهت	از صنعت بیمه و خودرو	۸۳
	هر دو شرکت از صنعت دارویی	۸۳
رتبه سوم مشابهت	از صنعت شیمیایی و سیمان	۸۲
	از صنعت استخراج معادن و سیمان	۸۲

تحلیل مشابهت اسناد میان صنایع نمونه نیز انجام شد. با توجه به تعداد صنایع انتخابی، ۱۷۱ ضریب محاسبه گردید. به دلیل حجم بالای اطلاعات مرتبط با ضریب مشابهت در قالب یک ماتریس، تنها به ذکر بیشترین ضریب مشابهت تا رتبه سوم در سطح صنایع صرف نظر خواهد شد. نتایج مربوط به بیشترین ضریب مشابهت در میان صنایع نمونه در قالب نگاره (۹) نمایش داده شده است.

نگاره (۹): رتبه‌بندی بیشترین مشابهت اسناد در میان صنایع

رتبه مشابهت اسناد	صنایع مشابه	درصد مشابهت (%)
رتبه اول مشابهت	صنعت سیمان و خودرو	۱۰۰
رتبه دوم مشابهت	صنعت سیمان و دارویی	۹۳
	صنعت سیمان و فلزات اساسی	۹۳
	صنعت دارویی و خودرو	۹۳
	صنعت خودرو و بیمه	۹۳
رتبه سوم مشابهت	صنعت سیمان و بیمه	۸۷
	صنعت سیمان و ماشین آلات برقی	۸۷
	صنعت دارویی و فلزات	۸۷
	صنعت خودرو و بیمه	۸۷
	صنعت بیمه و لاستیک	۸۷

نتایج نگاره (۹) نشان می‌دهد که میان اسناد شرکت‌های واقع در صنایع سیمان و خودرو، مشابهت ۱۰۰٪ و کاملی وجود دارد، بدین معنا که کدهای حائز اهمیت گزارشگری از منظر این شرکت‌ها که با استفاده از تحلیل محتوای کیفی استخراج شده، مشابه و یکسان است. صنایع مشابه ارائه شده در نگاره بالا، صناعی هستند که عمدتاً در تحلیل مشابهت دو گروه شرکت‌های بزرگ و کوچک شناسایی شده بودند، لکن ضریب مشابهت در وضعیت مقایسه دو به دوی صنایع بیشتر از مقایسه دو به دوی شرکت‌ها بر حسب اندازه است. نتیجه تحلیل مشابهت از نظر مقوله‌های گزارشگری زیست‌محیطی توسط حیاتی و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که میان صنایع سیمان و محصولات شیمیایی مشابهت کامل وجود دارد. همچنین میان اسناد صنایع فرآورده‌های نفتی، سیمان، فلزات اساسی و محصولات شیمیایی با حالت‌های مختلف دو به دو، پس از مشابهت کامل صنعت سیمان و محصولات شیمیایی، بیشترین مشابهت وجود دارد. مقایسه این صنایع با صنایع دارای بیشترین مشابهت در مطالعه حاضر که دارای مشابهت بسیار بالایی بوده، بیانگر آن است که به سبب تأثیرات عمده فعالیت‌های این صنایع بر ابعاد مختلف پایداری، تقریباً گزارشگری پایداری صرف‌نظر از بعد زیست‌محیطی و اجتماعی در میان این صنایع مشابه و یکسان می‌باشد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش‌های زیادی با عناوین مختلف در حوزه مسئولیت اجتماعی در دنیا و از جمله در کشور انجام شده است. علی‌رغم انجام پژوهش‌های زیاد در این حیطه، کماکان در خصوص وضعیت گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در کشور از منظر موضوعات افشا شده مرتبط با ذینفعان اجتماعی، علامت سوال وجود دارد. اینکه شرکت‌ها در رابطه با کارکنان، مشتریان، جامعه و سایر گروه‌های ذینفع اجتماعی چه مقوله‌هایی را

گزارش می‌کنند؟ فراوانی و تنوع مقوله‌های افشا شده در رابطه با هر کدام از ذینفعان در چه سطحی قرار دارد؟ چه الزاماتی در خصوص مقوله‌های افشا شده به منظور رعایت توسط شرکت‌ها وجود دارد؟ آیا میان ساختار گزارشگری شرکت‌ها بر حسب دو معیار اندازه و صنعت تفاوت وجود دارد؟ انگیزه پاسخ به این سوال‌ها و انجام پژوهش با رویکردی کیفی، مبنای انجام پژوهش حاضر قرار گرفت. از طرفی مطالعه موجود، برخلاف پژوهش‌های قبلی که تمامی ابعاد و بعضاً بعد زیست‌محیطی را در نظر گرفته، با تأکید بر بعد اجتماعی انجام شده است. نتیجه حاصل از تحلیل محتوای کیفی گزارش فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه، استخراج ۱۹۶۷ کد در قالب ۱۸ مقوله اصلی و ۶۲ خرده مقوله بود. مقایسه تطبیقی مقوله‌های گزارشگری با مهم‌ترین چارچوب‌ها و استانداردهای گزارشگری پایداری از منظر اجتماعی نظیر استانداردهای جهانی گزارشگری که از پذیرفته‌شده‌ترین و کاربردی‌ترین استاندارد جهت تهیه گزارش‌های پایداری محسوب می‌شود، نشان می‌دهد که تعداد اندکی از افشاها در تطابق با مقوله‌های حائز اهمیت در این استاندارد قرار دارد. این مقوله‌ها شامل «بهداشت و ایمنی شغلی کارکنان»، «آموزش و یادگیری»، «مشارکت و همکاری شرکت‌ها با جامعه» و «رعایت الزامات و استانداردهای مرتبط با ذینفعان اجتماعی» بوده است. خرده مقوله‌های استخراج شده مرتبط با مقوله اصلی بهداشت و ایمنی شغلی شامل تأمین امکانات جهت ایجاد و ارتقای بهداشت و ایمنی شغلی، آموزش بهداشت و ایمنی شغلی، تشکیل و فعالیت کمیته‌های بهداشت و ایمنی شغلی، شناسایی و ارزیابی خطرات محیط کار، ثبت و پی‌گیری حوادث محیط کار از جمله موضوعاتی هستند که در استاندارد ۴۰۳ GRI با عنوان «سلامت و ایمنی شغلی» در قالب افشاهای مختلف مرتبط با رویکرد مدیریت مورد تأکید قرار گرفته است. همچنین میان خرده مقوله‌های مرتبط با مقوله اصلی سلامت کارکنان که با تحلیل محتوای کیفی مورد استخراج قرار گرفت، با موضوعات منعکس در استاندارد ۳-۴۰۳ GRI با عنوان «خدمات سلامت شغلی» تشابهاتی وجود دارد. این یافته که نشانگر تطابق اندک این افشاها با پذیرفته‌شده‌ترین استاندارد گزارشگری پایداری بوده، واقعیت دیگری را نشان می‌دهد. مسئله مورد توجه در افشاهای صورت گرفته توسط شرکت‌ها، عدم استفاده از یک چارچوب و ساختار جهت مشخص کردن نیازهای اطلاعاتی دارای اولویت و حائز اهمیت است که مطابق با چارچوب‌های شناخته شده حوزه گزارشگری، شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش شوند. نتیجه نبود چنین چارچوبی که دارای عناصر اطلاعاتی مربوط و خاص گزارشگری پایداری از منظر اجتماعی بوده، پراکندگی، اضافه بار اطلاعاتی و سودمندی کمتر اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها است. «آموزش و یادگیری» از جمله مقوله‌هایی بوده که در عمده استانداردهای گزارشگری اجتماعی و همچنین در استاندارد ۴۰۴ GRI بر اهمیت آن تأکید شده است. خرده مقوله‌های استخراج شده، تشابهاتی با موضوعات مورد توجه در این استاندارد گزارشگری پایداری از منظر اجتماعی قرار

دارد. به جز دو مقوله اصلی تشریح شده که مورد توجه شرکت‌ها بوده، سایر مقوله‌های مستخرج جایگاهی در استاندارد GRI ندارد. این مقوله‌های مستخرج عمدتاً موضوعاتی هستند که از منظر استانداردهای GRI حائز اهمیت گزارشگری نیستند. مقوله همکاری و مشارکت با جامعه از جمله مقوله‌هایی است که با استاندارد GRI ۴۱۵ با عنوان «سیاست عمومی» که مشارکت سیاسی سازمان را مورد توجه قرار می‌دهد، تطابق دارد. همچنین شرکت‌ها به استانداردها و قوانین و مقرراتی که به ذینفعان اجتماعی مرتبط بوده نیز اشاره کرده‌اند. این افشا نیز با افشاهای مندرج در استاندارد GRI ۴۱۹ که «تطابق اقتصادی-اجتماعی» نام داشته نیز، تا حدودی شباهت دارد. به جز موارد مورد اشاره که تنها دو ذینفع کارکنان و جامعه را مورد توجه قرار داده، سازگاری و تطابقی میان افشاهای مندرج در استانداردهای جهانی گزارشگری که مسائلی از جمله استخدام، روابط مدیریت و نیروی کار (از جنبه اطلاع رسانی تغییرات بااهمیت عملیاتی و لزوم انجام اقدامات مناسب جهت مدیریت اثرات ناشی از آن)، تنوع و فرصت‌های برابر شغلی، سیاست عدم تبعیض، آزادی انجمن‌های صنفی و حقوق مذاکره جمعی، کودکان کار، کار اجباری، حقوق بشر، سیاست‌ها و رویه‌های امنیتی، حقوق افراد بومی، جوامع محلی، تأمین کنندگان، سلامت و ایمنی شغلی، نحوه بازاریابی و برچسب‌گذاری محصول/خدمت، حریم خصوصی مشتری را مورد بررسی قرار داده، وجود ندارد. مقایسه تطبیقی کدهای استخراج شده با ابعاد مختلف استانداردهای حسابداری پایداری آمریکا که به مانند استانداردهای جهانی گزارشگری در زمینه گزارشگری پایداری مورد توجه بوده، نشان می‌دهد که علاوه بر سلامت، بهداشت و ایمنی شغلی، میان کدهای مرتبط با مقوله «رفاه و انگیزش کارکنان» و «بهبود و مدیریت منابع انسانی» با الزامات این استاندارد تحت عنوان «پاداش و مزایای کارکنان» و «استخدام، توسعه و ابقای کارکنان» که در بعد «سرمایه انسانی» وجود داشته، سازگاری و مشابهت‌هایی وجود دارد، گرچه لازم به ذکر است که افشاهای مرتبط با هر بعد در سطح هر صنعت متفاوت بوده و لذا به طور خاص نمی‌توان این تشابه را قطعی دانست.

مقایسه مقوله‌های استخراج شده با موضوعاتی که مطابق با استانداردها و چارچوب‌های گزارشگری اجتماعی با تأکید بر ذینفعان اجتماعی؛ قابلیت افشاء توسط شرکت‌ها را دارند، نشان می‌دهد که تعداد اندکی از آنها توسط شرکت‌ها افشا می‌شود. بخشی از این فاصله می‌تواند به سبب نبود چارچوب مفهومی و رهنمودی عملی برای شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اجتماعی باشد. با توجه به گستره مسئولیت‌های اجتماعی شرکت، وجود ذینفعان مختلف اجتماعی، ضرورت نگاه به این نوع گزارشگری توسط مراجع استانداردگذار و قانون‌گذار از یک سو و همچنین شرکت‌ها از سوی دیگر، می‌توان ساختار و چارچوبی را برای گزارشگری اجتماعی شرکت‌ها از منظر هدف، دامنه، استفاده کنندگان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، شکل گزارشگری و افشاء مقوله-ها، روش شناسایی مقوله‌ها، اندازه‌گیری و سایر عناصر بااهمیت تدوین کرد تا رهنمودی جهت گزارشگری

اجتماعی باشد. نتایج حاصل از این پژوهش، می‌تواند به نهادهای تدوین‌کننده ابزارها و استانداردهای گزارشگری در شناسایی مقوله‌های بااهمیت و محتوای اطلاعاتی گزارشگری مسئولیت اجتماعی کمک کند. با توجه به اینکه در دو استاندارد جهانی گزارشگری و استاندارد حسابداری پایداری آمریکا، موضوعات مرتبط با مشتریان و مصرف‌کنندگان، محصول/خدمت، تأمین‌کنندگان، مسائل حقوق بشر، جوامع محلی، افراد بومی مورد توجه بوده، با توجه به عدم افشای شرکت‌ها در خصوص این ذینفعان، پژوهشگران می‌توانند بیشترین تلاش را به تعریف و تدوین محتوای گزارشگری مسئولیت اجتماعی برای این گروه‌ها اختصاص دهند. گزارش «رویه‌های گزارشگری پایداری» در سال ۲۰۲۰، نشان می‌دهد که نهادهای استانداردگذار شامل سازمان‌های دولتی و قانون‌گذاران بازارهای مالی با تدوین ۵۷٪ از ابزارهای الزامی گزارشگری پایداری در ابعاد مختلف زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری نقش بسزایی در الزام شرکت‌ها به افشای اطلاعات داشته‌اند. با توجه به نبود چنین الزامی در کشور حتی به میزان اندک، تدوین قوانین و مقررات با توجه به مقوله‌های استخراج شده، می‌تواند در رشد گزارشگری مسئولیت اجتماعی تأثیرگذار باشد. علی‌رغم اهمیت گزارشگری اجتماعی و ایجاد قوانین ناظر بر آن از دید افشاء، تنها اشاراتی محدود و پراکنده در سه سند شامل «گزارش تفسیری مدیریت»، «نمونه گزارش فعالیت هیئت‌مدیره» و «دستورالعمل حاکمیت شرکتی» صورت گرفته است.

رویکرد استفاده شده در تحلیل محتوای گزارش شرکت‌ها در پژوهش حاضر مبتنی بر منطق استقرا و روش تحلیل محتوای متعارف بوده است. یکی از پیشنهادات پژوهش مبتنی بر نتایج پژوهش حاضر، استفاده از رویکرد قیاس در کدگذاری و طبقه‌بندی مقوله‌های گزارشگری مرتبط با ذینفعان اجتماعی است. جهت انجام این فرآیند می‌توان از استانداردهای گزارشگری مرتبط با پایداری از منظر اجتماعی به عنوان مبنای تحلیل استفاده کرد. خروجی حاصل از این فرآیند می‌تواند فاصله و یا میزان تطابق این نوع گزارشگری در کشور را با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پایداری از منظر اجتماعی نشان دهد. چنانکه نتایج پژوهش نشان داد، میان نوع افشاهای شرکت‌های نمونه بر حسب دو متغیر اندازه و ماهیت فعالیت صنعت تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به تاثیر متغیرهای دیگر نظیر عملکرد مالی، ارزش شرکت، کیفیت اطلاعات و شناسایی شده در ادبیات پژوهش، بر کیفیت و کمیت افشاهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی؛ به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود تا رابطه میان این متغیرها با کدهای استخراج شده گزارشگری از منظر ذینفعان اجتماعی مورد آزمون قرار گیرد.

منابع

- آیین‌نامه کمیته حفاظت فنی و بهداشت کار، مصوب ۱۳۷۴/۰۴/۱۱.
- بنی‌مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن‌پور، شیوا. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. تهران: انتشارات ترمه.
- تبریزی، منصوره. (۱۳۹۳). تحلیل محتوای کیفی از منظر رویکردهای قیاسی و استقرایی. فصلنامه علوم اجتماعی، ۲۱(۶۴)، ۱۰۵-۱۳۸.
- جعفری‌جم، حسین؛ علی‌عسکری، فائزه؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۸). عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها: نقش افشای اطلاعات پایداری. دانش حسابداری مالی، ۶(۲)، ۲۴۲-۲۱۵.
- حساس‌بگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۲). ارائه مؤلفه‌ها و شاخص‌های اجتماعی مسئولیت شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران. مطالعات توسعه اجتماعی-فرهنگی، ۲(۱)، ۲۳۴-۲۰۹.
- حیاتی، نهاله؛ حجازی، رضوان؛ حسینی، علی؛ باستانی، سوسن. (۱۳۹۷). استخراج مؤلفه‌های زیست-محیطی از گزارشات فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲)، ۷۰-۴۳.
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۶). روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی. تهران: انتشارات کوهسار.
- خوش‌طینت، محسن؛ راعی، حمید. (۱۳۸۳). تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری اجتماعی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۳)، ۷۳-۹۲.
- شفیعی، حسین؛ خدای‌پور، احمد؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تغییرات سطح افشای مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی با شاخص‌های سودآوری با استفاده از شاخص KLD. دانش حسابداری مالی، ۳(۴)، ۴۳-۶۴.
- ضیا، فرناز؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ صراف، فاطمه. (۱۳۹۹). تأثیر گزارشگری پایداری بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶)، ۱۳۵-۱۲۱.
- قانون کار جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۹/۰۸/۲۹.
- قاندی، محمدرضا؛ گلشنی، علیرضا. (۱۳۹۵). روش تحلیل محتوا: از کمی‌گرایی تا کیفی‌گرایی. روش‌ها و مدل‌های روان‌شناختی، ۷(۲۳)، ۵۷-۸۲.
- کاشانی‌پور، محمد؛ جندقی، غلامرضا؛ رحمانی، محمد. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشا اطلاعات پایداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲۹)، ۱-۲۱.
- کرپندورف، کلوس. (۱۳۸۳). تحلیل محتوا: مبانی روش‌شناسی (ترجمه هوشنگ نایی). تهران: انتشارات نی.

مران‌جویری، مهدی؛ علی‌خانی، رضیه. (۱۳۹۳). افشای مسئولیت‌های اجتماعی و راهبری شرکتی.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۳)، ۳۲۹-۳۴۸.

- Banimahd, B., Arabi, M., Hassanpour, Sh.(2016). *Empirical Research and Methodology in Accounting*. Tehran: Termeh Publication. (in Persian)
- Beattie, V.(2014). Accounting narratives and the narative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework. *The British Accounting Review*, 46(2), 111-134.
- Cannon, J.N., Ling, Z., Wang, Q., Wantanabe, O.V.(2019). 10-K Disclosure of Corporate Social Responsibility and Firms' Competitive Advantage. *European Accounting Review*, 29(1), 85-113.
- Chauvey, J.N., Giordano-Spring, S., Cho, C.H., & Patten, D.M.(2015). The Normativity and Legitimacy of CSR Disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics*, 130(4), 789-803.
- Committee for Technical Protection and Occupational Health Regulation. Approved on 01/02/1995. (in Persian)
- Cowen, S.S, Ferreri, L.B., Parker, L.D.(1987). The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: A typology and frequency-based analysis. *Accounting, Organization and Society*, 12(2), 111-122.
- Krippendorff, C.(1980). *Content Analysis: An Introduction to its Methodology*. Translated by Houshangh Naeibi, Tehran: Nay Publication. (in Persian)
- Da Costa Tavares, M. D. C., & Dias, A. P.(2018). *Theoretical Perspectives on Sustainability Reporting: A Literature Review*. <https://www.intechopen.com/>
- Deegan, C., Rankin, M., Tobin, J.(2002). An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 15(3), 312-343.
- Frynas, J.G., & Yamahaki, C.(2016). Corporate social responsibility: Review and roadmap of theoretical perspectives. *Business Ethics: A European Review*, 25(3), 258-285.
- Garirga, E., and Melé, D.(2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics*, 53(1/2), 51-71.
- Ghaedi, M.R., Gholshani, A.(2016). Quantitative and qualitative content analysis method. *Quarterly Journal of Psychology Models & Methods*, 7(23), 57-82. (in Persian)
- Global Reporting Initiative & University of Stellenbosch Business School.(2020). *Sustainability Reporting Policy: Global Trends in Disclosure as the ESG Agenda Goes Mainstream*. Access at carrotsandsticks.net
- Guidry, R. P., & Patten, D.M.(2010). Market reactions to the first-time issuance of corporate sustainability reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 1(1), 33-50.
- Hackston, D., Milne, M.J.(1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Auditing, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 77-108.
- Hassas Yeganeh, Y., Barzegar, Gh.(2013). Identifying the components and indicators of corporate social responsibility in Iran. *Quarterly Journal of Socio-Cltural Development Studies*, 2(1), 209-234. (in Persian)

- Hayati, N., Hejazi, R., Hosseini, A., Bastani, S.(2018). Extracting environmental issues from board reports of companies using qualitative content analysis. *Quarterly Journal of Accountnig Empirical Research*, 8(2), 43-70. (in Persian)
- Islamic Republic of Iran Labour Law. Approved on 20/11/1990. (in Persian)
- Jafari Jam, H., Ali Askari, F., Zarei, H.(2019). Financial performance and value: Role of sustainability information disclosure. *Quarterly Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(2), 215-242. (in Persian)
- Kashanipoor, M., Jandaghi, Gh.R., Rahmani, M.(2018). Investigating relationship between quality of financial reporting with disclosure of sustainability information. *Quarterly Journal of Accountnig Empirical Research*, 8(29), 1-21. (in Persian)
- Kent, P., Zunker, T.(2013). Attaining legitimacy by employee information in annual reports. *Accounting, Auditing & Accountability*, 26(7), 1072-1106.
- Khaki, Gh.(2007). *Research Method with Emphasis on Dissertation*. Tehran: Kohsar Publication. (in Persian)
- Khoshtinat, M., Raei, H.(2004). Effect of social accounting information on investors' decision. *Quarterly Journal of Accounting and Auditing Review*, 11(3), 73-92. (in Persian)
- Labour Law of Islamic Republic of Iran, Approved at 20 November 1990.
- Lydenberg, S., Rogers, J., Wood, D.(2010). *From Transparency to Performance: Industry-Based Sustainability Reporting on Key Issues*. The Hauser Center for Nonprofit Organizations at Harvard University and Initiative for Responsible Investment.
- Meranjori, M., Alikhani, R.(2014). Social resposibiilty disclosure and corporate governance. *Quarterly Journal of Accounting and Auditing Review*, 21(3), 329-348. (in Persian)
- Muller, A.(2010). Extrinsic and Intrinsic Drivers of Corporate Social Performance: Evidence from Foreign and Domestic Firms in Mexico. *Journal of Management Studies*, 47(1), 1-26.
- Papoutsi, A., Sodhi, M.(2020). Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, 260(July), 121049.
- Saunders, M., Lewis, P., and Thornhill, A.(2016). *Research Methods for Business Students*, Pearson Education UK.
- Shafiei, H., Khodamipour, A., Dastgir, M. (2017). Relationship between changes of environmental and social diclosures with profitabiilty indicators using KLD index. *Quarterly Journal of Accounting Knowledge*, 3(4), 43-64. (in Persian)
- Smith, W., & Higgins, M.(2000). Cause-Related Marketing: Ethics and the Ecstatic. *Business & Society*, 39(3), 304-322.
- Tabrizi, M. (2014). Qualitative content analysis from the perspective of deductive and inductive approaches. *Quarterly Journal Social Science*, 21(64), 105-138. (in Persian)
- Zia, F., Vakilifard, H.R., Saraf, F.(2020). Effect of sustainability reporting on reducing of information assymetry. *Quarterly Journal of Management Accounting*, 13(46), 121-135. (in Persian)