[2-1- مقدمه 14](#_Toc411362736)

[2-2- مبانی نظری و پیشینه تحقیق 15](#_Toc411362737)

[2-2-1- مسولیت اجتماعی 15](#_Toc411362738)

[2-1-2- مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد 22](#_Toc411362739)

[2-1-3- محرک‌های اقتصادی مسئولیت اجتماعی شرکت 24](#_Toc411362740)

[2-1-4- اهمیت کیفیت گزارشگری مالی در استانداردهای حسابرسی 39](#_Toc411362750)

[2-3- پیشینه تحقیق 40](#_Toc411362751)

**فصل دوم**

**ادبیات و پیشینه تحقيق**

# فصل دوم

## مقدمه:

هر چند چندین دهه است که مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها در دنیای غرب محل بحث و نظر می‌باشد و در این زمینه پیشرفت‌های عظیمی نیز چه در زمینه‌ی مطالعات و قوانین و چه در زمینه‌ی افکار عمومی حاصل شده است، امّا در آسیا شرکت‌های زیادی به این موضوع نپرداخته‌اند (بيريچ و مون[[1]](#footnote-1)، 2004) این در حالی است که جهانی‌سازی نه‌تنها موجب شده است مشتریان و صنایع به هم نزدیک شوند بلکه فلسفه‌ها و نگرش‌ها را نیز به یکدیگر نزدیک کرده است. مطالعات مسئولیت اجتماعی شرکتی[[2]](#footnote-2) در حال رشد می‌باشد و هر روزه ابعاد تازه‌ای از آن در علم مدیریت و رفتارسازمانی مورد کنکاش واقع می‌گردد امّا در سطح ملّی و در ادبیات مدیریتی ایران تاکنون مهجور باقی مانده است. هر چند که در ایران، شرکت‌ها و مؤسساتی اعم از خصوصی و دولتی وجود دارند که تکلیف اجتماعی بنگاه را در کسب و کار خود ترویج داده‌اند (به طور مثال شرکت‌های زیادی در کشور ایران به مسایل محیط زیست به عنوان یک فعالیت حیاتی نگاه می‌کنند و به آن به شدّت پایبند می‌باشند) امّا علی‌رغم این فعالیت‌ها هیچ گونه شناخت مناسبی از کلیت موضوع وجود ندارد.

مشکل دیگری که می‌توان به آن اشاره نمود این است که فرهنگ ایران به شدّت متأثر از مذهب می‌باشد و آموزه‌های اخلاقی ناشی از مذهب به شدّت بر طرز نگرش و تصمیم‌گیری‌ها و رفتارهای مدیران ایرانی تأثیرگزار می‌باشد و آمیخته شدن این موضوع با احساسات ملّی نزد مدیران باعث می‌شود در پاره‌ای موارد تصمیم‌گیری‌ها سخت‌تر گردند. به طور مثال، در رابطه با مشکل بیکاری، کم نیستند مدیرانی که در تصمیم‌گیری بین گزینه‌ی استخدام نیروهایی بیشتر از ظرفیت شرکت‌هایشان در جهت کاهش بیکاری یا گزینه‌ی سودآوری بیشتر شرکت در قبال ذی‌نفعان و صاحبان شرکت دچار مشکل هستند. به عبارت دیگر تداخل امور مربوط به اخلاقیات و رفتارهای بشردوستانه با بحث‌های مالی و حتّی ادامه‌ی حیات بنگاه‌ها تصمیم‌گیری را برای مدیران در پاره‌ای موارد پیچیده می‌کند و نه‌تنها موجب رفتارهای غیریکسان و شاید متضاد شرکت‌ها در شرایط مشابه می‌گردد بلکه موجب رفتارهای نامتناسب مدیران یک شرکت در بستر زمان نیز می‌شود.

## مبانی نظری و پیشینه تحقیق

در این قسمت چهارچوب نظری مرتبط با متغیرهای تحقیق بیان می شود.

### مسولیت اجتماعی

تفکّر جدید پیرامون شرکت و مسئولیت اجتماعی آن توسط بوون[[3]](#footnote-3) در سال 1953 مطرح گردید. وی مسئولیت‌های جدیدی را برای شرکت و مدیران بیان کرد. در دهه‌ی 1960 برای اوّلین بار مسائل سیاسی در مقررات گذاری شرکت‌ها درنظر گرفته شد. این تحولات باعث ظهور مسئولیت اجتماعی شرکت در اوائل دهه‌ی 1970 شد. در دهه‌ی 1970 تغییرات مهمی در قوانین کار کشورهایی همچون انگلستان و امریکا و در جهت افزایش قدرت کارکنان و اتحادیه‌های کارگری به وجود آمد. در این دهه، ارتباطات میان کارکنان و کارفرمایان بهبود یافت. از دهه‌ی 1970 شرکت‌های انگلیسی گزارش‌هایی در زمینه‌ی مسئولیت‌های اجتماعی خود منتشر کردند که می‌توان ازجمله آنها به گزارش در مورد مشتریان و اجتماع که بیشتر توسط بخش دولتی انگلستان منتشر می‌گردید، گزارش مربوط به کارکنان که شامل حسابداری منابع انسانی می‌شد و گزارش در مورد محیط زیست اشاره کرد. در دهه‌ی 1980 و 1990 بیشتر مسائل محیطی مورد توجه دولتمردان قرار گرفت (گری، اون و ادامس[[4]](#footnote-4)، 1996).

از لحاظ نظری، حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت با مشکلاتی مشابه‌ای در تعریف مفهوم مسئولیت اجتماعی روبه‌رو می‌باشد. تعدد و چندگانگی روش‌ها و ابعاد این مفهوم پیچیده، ارائه گزارش عینی از اجزای آن که بیشتر ذهنی و اغلب ارزیابی آن بر اساس معیارهای مربوط به زمینه‌های اخلاقی و یا اجتماعی می‌باشد را دشوار کرده است (دخیلی و انسی، 2012). تعریف اوّلیه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت به دهه‌ی پنجاه میلادی بازمی‌گردد (کارول[[5]](#footnote-5)، 1999). اصطلاح مسئولیت اجتماعی شرکت به وسیله‌ی سه لغت که دربرگیرنده‌ی آن است تعریف شده است : شرکت، اجتماع، مسئولیت، زو و تن[[6]](#footnote-6) (2008) مسئولیت اجتماعی شرکت را به عنوان فرآیند ایجاد ثروت، ارتقاء مزیت رقابتی شرکت و حداکثر کردن ارزش ثروت و منافع ایجاد شده برای جامعه بیان کرده‌اند، که به طور کلی تعهد و توجه کسب و کار به کیفیت زندگی کارکنان، مشتریان، جامعه محلی و کل جامعه را در جهت توسعه‌ی اقتصادی پایدار مدنظر دارد (هولمه و واتس[[7]](#footnote-7)، 2000). مسئولیت اجتماعی شرکت اغلب به طبقات اقتصادی، اجتماعی و محیطی تقسیم می‌شود که با توجه به تعریف مرکز جهانی توسعه پایدار کسب و کار، به عنوان تعهد کسب و کار در توجه به توسعه‌ی اقتصادی پایدار، کار کردن با کارمندان،‌ خانواده، جامعه‌ی محلی و به طور کلی جامعه در جهت بهبود کیفیت زندگی تعریف شده است (کارنا[[8]](#footnote-8)، 2004). مسئولیت اجتماعی شرکت عموماً به طریقه‌ای از تجارت و نیز خلق ارزش‌های اجتماعی اطلاق می‌شود که بر طبق و حتّی فراتر از الزامات قانونی، اخلاقی و خواسته‌های عمومی و اقدامات قانونی در پاسخگویی به ارزش‌های گروه‌های ذینفع است (لوتکنهورست[[9]](#footnote-9)، 2004؛ واداک، بودول و گراوس، 2002). با این حال،‌ در تمام تعاریفی که دانشمندان در مورد مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ارائه کرده‌اند، این باور عمومی وجود دارد که فراتر از تلاش برای به حداکثر رساندن سود شرکت،‌ سازمان‌ها و شرکت‌ها نقشی حیاتی در حل مشکلات جامعه بازی می‌کنند. ایده‌ی اساسی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها این است که آن منعکس‌کننده‌ی ضرورت‌ها و پیامدهای اجتماعی موفقیت در کسب و کار می‌باشد (بابالولا، 2012).

در حالی که رفته رفته تأکید بر تکالیف اجتماعی شرکت‌ها رو به گسترش می‌باشد و بر رابطه‌ی شرکت‌ها با ذي‌نفعان تأثیر می‌گذارد،‌ هیچ اتفاق نظری بین اهل تحقیق در مورد این که دلایل و تأثیرات برنامه‌های اجتماعی سازمان‌ها چیست وجود ندارد. این عدم اتّفاق نظر در مورد این که چه فعالیت‌هایی از سازمان دقیقاً تکلیف اجتماعی سازمان نامیده می‌شود نیز وجود دارد و همان طور که در ادامه خواهیم دید تعاریف متعددی برای تکلیف اجتماعی سازمان ارائه گردیده است که اغلب آن‌ها به خاطر شفاف نبودن موجب می‌شوند که ساختن یک تئوری و همچنین ابزارهای اندازه‌گیری مشکل باشد (ويليامز و همکاران[[10]](#footnote-10) 2006) شکل‌گیری موضوع تکلیف اجتماعی به دهه‌های آغازین قرن بیستم و هنگامی که شرکت‌هایی چون فورد و کارنیج شروع به ایجاد مؤسسات غیرانتفاعی در جهت توسعه‌ی اجتماع نمودند بازمی‌گردد. تکلیف اجتماعی شرکت‌ها در دهه‌های پنجاه و شصت میلادی مورد توجه بیشتری واقع گردید. هنگامی که شرکت‌ها با سؤالاتی در زمینه‌ی نقش خود در جامعه مواجه شدند و چندین تئوری در این زمینه در این دهه ارائه گردید (کلارک[[11]](#footnote-11)، 2000)

تعاریف اوّلیه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکتی به دهه‌ی پنجاه میلادی بازمی‌گردد (کارول[[12]](#footnote-12)، 1999). در دهه‌ی شصت میلادی اوّلین کوشش‌ها برای ارائه‌ی یک ایده و تصویر بهتر و دقیق‌تر شروع شد. سه محقّق مربوط به موضوع در آن زمان دیویس، فردریک و مک‌گوییر[[13]](#footnote-13) می‌باشند. دیویس اوّلین فردی بود که به قدرت سازمان‌ها و مسئولیت‌های اجتماعی اشاره کرد. او تکلیف اجتماعی شرکت را تصمیمات و رفتارهای بنگاه که دلایل اتخاذ آن حداقل فراتر از مرزهای سازمان می‌باشد تعریف کرد. شکست در بالانس و موازنه کردن قدرت و مسئولیت اجتماعی درنهایت می‌تواند به زوال بنگاه بیانجامد. فردریک تکلیف اجتماعی شرکت را وسیله‌ای برای بهبود رفاه اجتماعی ـ اقتصادی جامعه عنوان می‌کند، امّا تحقیق جامع‌تر را در این زمینه مک‌گوییر در مقاله‌ای تحت عنوان تجارت و جامعه انجام داد و مفهوم تعهّد اجتماعی را فراتر از تعهّد اقتصادی و قانونی شرکت‌ها دانست (والکر[[14]](#footnote-14)، 2007)

علی‌رغم روند موجود در جامعه، فریمن[[15]](#footnote-15) در سال 1962 عنوان کرد که بنگاه‌های تجاری فقط و فقط در رابطه با سودآوری در قبال سهام‌داران خود مسئول هستند هر چند که این نظریه مورد قبول پژوهشگران دیگر واقع نگردید. (والکر،2007) در دهه‌ی هفتاد میلادی هیلد در مقاله‌ی خود تحت عنوان «تعهدات اجتماعی تجارت : جامعه و شرکت 1960-1900» این ایده را مطرح کرد که تکلیف اجتماعی شرکت‌ها باید در رابطه با سیاست‌های واقعی که بنگاه‌ها انجام می‌دهند مورد توجه قرار گیرد (هيلد[[16]](#footnote-16)، 1970). (ایلز و والتون[[17]](#footnote-17)، 1974) تکلیف اجتماعی شرکت‌ها را بسیار وسیع دانستند و آن را بالاتر از فعالیت‌های اقتصادی شرکت‌ها قلمداد کردند.

تلاش‌های اوّلیه برای تعریف تعهّد اجتماعی شرکت‌ها محدود به فهم عمومی از قضیه بود و با پیشرفت موضوع تعاریف دقیق‌تری ارائه گردید. به طور مثال جانسون (1971) به وضوح به نقش ذی‌نفعان شامل کارمندان، تأمین‌کنندگان و توزیع‌کنندگان و اجتماعات محلی علاوه بر سهام‌داران تأکید می‌کند که در اصل یکی از اوّلین تلاش‌ها برای معرفی مدل ذی‌نفعان می‌باشد جانسون (1971) آبوت و مونسن[[18]](#footnote-18) (1979، به نقل از والکر، 2007) شرکت‌های مجله‌ی فورچون 500[[19]](#footnote-19) را از حیث تکلیف اجتماعی مورد سنجش قرار دادند و مشاهده کردند که گروه‌های مختلفی در داخل و خارج سازمان‌ها تحت تأثیر این مقوله قرار می‌گیرند.

دهه‌ی هشتاد میلادی در پیشینه‌ی تحقیق از این جهت اهمیّت دارد که اصطلاحات و مفاهیم جدیدتری همچون کارایی اجتماعی شرکت‌ها[[20]](#footnote-20) و جهت‌گیری اجتماعی شرکت‌ها[[21]](#footnote-21) مطرح شدند. در این دهه محققان زیادی به آزمایش تأثیرات تعهّد اجتماعی شرکت بر سودآوری پرداختند (به طور مثال اپرله، کارول و هارت فیلد[[22]](#footnote-22)، 1985؛ دراکر[[23]](#footnote-23)، 1984؛ کوچران و وود[[24]](#footnote-24)، 1984؛ مک‌گوییر، ساندگریم و شی‌ویز[[25]](#footnote-25)، 1988). نقطه‌ی مشترک همه‌ی این مطالعات این است که تعهدات اجتماعی را به عنوان یک فرصت بالقوه برای سازمان‌ها تلقی کردند و این عبارت که شرکت‌های مسئول و متعهد، شرکت‌های سودآور هم هستند، ماحصل این مطالعات بود( کارول ،1979) در طی دهه‌ی نود میلادی همچنان مباحث موجود در دهه‌ی هشتاد تعقیب می‌شد ولی با این تفاوت که هر چه تکلیف اجتماعی شرکت‌ها به زمان کنونی نزدیک می‌شود مرزهای آن نیز گسترده‌تر می‌گردد و گروه‌های بیشتری را شامل می‌شود و بیشتر جنس استراتژی به خود می‌گیرد. کاستکا، بامبر و شارپ (2004) بیان می‌کنند که مفاهیمی که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بیان می‌کند در گذشته شامل دغدغه‌های محیط زیست، روابط عمومی، نوع دوستی شرکت‌ها، مدیریت منابع انسانی و روابط با اجتماع نامیده می‌شد. تعریف‌های مختلف و فراوان در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مؤید نکته‌ی دیگری نیز می‌باشد و آن این که این تعریف از دیدگاه عملیاتی تا دیدگاه استراتژیک و در سطح جهانی و دربرگیرنده‌ی اجزای بیشتر تکامل داشته است (سايا[[26]](#footnote-26)، 2001) همان گونه که مرور شد تعریف دقیق تکلیف اجتماعی شرکت‌ها تاکنون یک تعریف دقیق و واحد نبوده و نویسندگان مختلف هر یک زیر این چتر مفاهیم مختلفی را ارائه کرده‌اند که صرف‌نظر از تعاریف متفاوت و بی‌شمار، برخی از آن‌ها به صورت وسیع‌تری به این موضوع نگاه کرده‌اند و حتّی توانسته‌اند بسیاری از تعاریف دیگر را به صورت یک جا پوشش دهند (لانتوس[[27]](#footnote-27)، 2001) با در نظر گرفتن هدف این پژوهش که بررسی نحوه‌ی نگرش مدیران شرکت‌های ایرانی به مفهوم تکلیف اجتماعی می‌باشد نیاز به تبیین تعریف واحد از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود داشت تا تصویری که مدیران ایرانی در رابطه با مسئولیت اجتماعی دارند در این قالب بحث گردد و در ادامه برای این منظور به مرور چارچوب‌های ارائه شده در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداخته شده تا بر اساس دیدگاه‌ها یک چارچوب مشخص به بررسی نحوه‌ی نگرش مدیران به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداخته شود.

#### چارچوب سه سطحی وود[[28]](#footnote-28) (1991)

وود در سال 1991 سه سطح آنالیز و بررسی را شرح می‌دهد که به وسیله‌ی آن تعریف CSR را به سه سطح تقسیم می‌نماید و با این روش تحلیلی سبب ملموس‌تر شدن مفهوم CSR می‌گردد. سطح اوّل تعریف وود سطح مؤسسه[[29]](#footnote-29) است. در این جا مسئولیت شرکت‌ها به طور عمومی، بلندمدت و روابط آن‌ها با جامعه مورد بحث قرار می‌گیرد. در این سطح قسمتی از تئوری‌های CSR مورد توجه قرار می‌گیرد که مربوط به قانون‌مندی CSR از طریق جامعه به عنوان یک مفهوم یا روش تجاری می‌باشد و لذا برای همه نوع شرکت و با هر گونه ابعاد و اندازه‌ای قابل کاربرد است. تصویری که برخی از شرکت‌ها از CSR دارند، منطبق بر این سطح از تعریف می‌باشد. سطح دوّم، سطح سازمانی می‌باشد. در این سطح روشن می‌شود بنگاه دقیقاً در برابر چه کسانی مسئولیت‌پذیر است. ذی‌نفعان عمده‌ی بنگاه شناسایی می‌شوند. در این دیدگاه روش ذی‌نفعان ارایه شده توسط فریمن می‌تواند راهگشا باشد. وود مسئولیت‌پذیری در این سطح را مسئولیت اجتماعی نامید. در مرور ادبیات موضوع، فیچ[[30]](#footnote-30) (1976)، ایلبرت و پارکت[[31]](#footnote-31) (1973) و اسمیت[[32]](#footnote-32) (2003) مسئولیت اجتماعی بنگاه‌ها را در این سطح تعریف کرده‌اند و به عبارت دیگر مسئولیت اجتماعی بنگاه را مسئولیت در قبال ذی‌نفعان عمده یا گاهی در قبال شرکت‌ها و شرکای شرکت که تحت تأثیر فعالیت‌های بنگاه قرار دارند، تعریف کرده‌اند.

وود سوّمین لایه را سطح فردی تعریف می‌کند. در این سطح، میزان و قدرت تشخیص و تصمیم‌گیری مدیریتی در قبال ذی‌نفعان مورد بررسی قرار می‌گیرد. تصمیم‌گیری و تشخیص مدیران در این سطح به این نکته اشاره دارد که چه قدر تک‌تک مدیران به ذی‌نفعان بنگاه اهمیّت می‌دهند. هی و گری[[33]](#footnote-33) (1974) عنوان کردند که هر مدیری دارای ارزش‌های مختص به خود می‌باشد که به سختی قابل تغییرند. همچنین‌ آن‌ها دقّت کردند که بعضی از مدیران نسبت به مسائل مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت خود دغدغه‌ی بیشتری دارند.

#### چارچوب کارول

بدون شک در ادبیات موضوع، چارچوب کارول (1979) به عنوان پراستفاده‌ترین چارچوب نقل قول شده است. او عنوان کرد که تکلیف اجتماعی هر بنگاه را می‌توان از چهار منظر مشاهده نمود که پرداختن به آن‌ها موجب ارتقای کیفیت شهروندی هر بنگاه می‌گردد که این چهار منظر عبارت‌اند از منظر اقتصادی، منظر حقوقی، منظر اخلاقی و منظر بشردوستی (نوع‌دوستی) و در ادامه بیان می‌کند که این چهار منظر کاملاً از یکدیگر جدا نمی‌باشند و هر یک به مثابه‌ی یک زنجیره است که در یک طرف آن دغدغه‌های اقتصادی و در سوی دیگر دغدغه‌های اجتماعی نهفته است ( کارول ،1979) .

**تعهدات اقتصادی :** به طور کلی بنگاه‌های اقتصادی به عنوان واحدهای اقتصادی در جوامع برای نیل به اقتصاد بهتر شکل گرفته‌اند و تولید خدمت و کالا برای اعضای جامعه اوّلین و بدیهی‌ترین هدف بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد. به همین خاطر نقش اوّلیه و اصلی بنگاه‌ها تولید کالا یا خدماتی است که جامعه از آن‌ها انتظار دارد و این فرآیند موجب تولید سود برای بنگاه می‌گردد که گاهی اوقات این دیدگاه و نگرش به این صورت تغییر می‌یابد که هدف بنگاه حداکثر ساختن سود است. به هر حال باید توجه داشت که دیگر اهداف و فعالیت‌های بنگاه در سایه‌ی فعالیت‌های اقتصادی معنی پیدا می‌کنند و اگر بنگاه اقتصادیی سودده نباشد دیگر فعالیت‌های وی مورد سؤال خواهد بود ( کارول ،1979).

**تعهدات حقوقی :** جامعه از بنگاه‌ها فقط نمی‌خواهد که سودده باشند بلکه همچنین می‌خواهد مطابق با قوانین و مقررات رفتار نمایند. به عبارت دیگر، در «قرارداد اجتماعی» بین جامعه و بنگاه‌های اقتصادی، جامعه از بنگاه‌ها و شرکت‌های اقتصادی می‌خواهد که در یک چارچوب حقوقی و قانونی سودده باشند. مسئولیت‌های حقوقی دربرگیرنده‌ی یک مجموعه از دستورالعمل‌های اخلاقی است که برای تجارت عادلانه توسط قانون‌گذاران وضع شده است. این نوع از مسئولیت بنگاه را در اصل می‌توان لایه‌ی دوّم از هرم تعهدات اجتماعی بنگاه برشمرد ولی همچون تعهدات اقتصادی از نوع پایه‌ای و اجباری می‌باشند که در صورت عدم پرداختن به آن‌ها موجب زوال بنگاه می‌گردد.

**تعهدات اخلاقی :** تعهدات اخلاقی بازگوکننده‌ی فعالیت‌هایی است که بر خلاف تعهدات اقتصادی و تعهدات حقوقی تدوین نشده‌اند و از طرف افراد جامعه به صورت دستورالعمل ارائه نشده‌اند. تعهدات اخلاقی دربرگیرنده‌ی هنجارها، استانداردها و انتظاراتی است که بازگوکننده‌ی دغدغه‌های مصرف‌کنندگان، کارکنان، سهام‌داران و جوامع درخصوص عدالت، برابری و پاسداری از وجدان ذی‌نفعان می‌باشد ( کارول ،1979). نکته‌ای که وجود دارد این است که شاید تعهدات اخلاقی به صورت کج‌دار و مریز در جامعه وجود داشته باشند و وحدت نظر در مورد آن حاصل نشده باشد که موجب خواهد شد بنگاه‌ها در این زمینه دچار مشکلات شناسایی اخلاقیات و انتظارات جامعه باشند.

**تعهد نوع‌دوستانه :** نوع‌دوستی شامل آن دسته از فعالیت‌های بنگاه می‌گردد که در جهت پاسخ به انتظارات جامعه برای شناسایی بنگاه به عنوان شهروند خوب[[34]](#footnote-34) انجام می‌شوند ( کارول ،1979) .به طور مثال مشارکت بنگاه‌های اقتصادی چه از جهت مالی و چه از لحاظ زمانی و معنوی در فعالیت‌های هنری، ‌آموزشی یا تشکیل انجام آن‌ها از این دسته می‌باشند. خط حایل بین فعالیت‌های ناشی از تعهد اخلاقی و فعالیت‌های ناشی از تعهدات نوع‌دوستانه را می‌توان درگیر نبودن وجدان و شعور اخلاق افراد جامعه در رابطه با تعهدات نوع‌دوستانه دانست. جامعه علاقه‌مند است که بنگاه‌ها قسمتی از پول و دارایی خود را در فعالیت‌های خیرخواهانه مصرف کنند. امّا اگر بنگاهی این کار را نکند، در نزد آن‌ها محکوم نمی‌باشد. نکته‌ای که وجود دارد این است که هر چند شرکت در فعالیت‌های نوع‌دوستانه والاترین و کامل‌ترین نوع تعهد اجتماعی بنگاه محسوب می‌گردد امّا در هرم تعهد اجتماعی به وضوح کم‌اهمیّت‌ترین است ( کارول ،1979).

#### چارچوب ذی‌نفعان

سوّمین چارچوب مورد بررسی در رابطه با مسئولیت اجتماعی بنگاه‌ها را می‌توان ناشی از کتاب معروف «مدیریت استراتژیک:‌ روش ذی‌نفعان» دانست (کوچيوس[[35]](#footnote-35)، 2006) هر چند کارول (1971، 1991) و وود (1991) هر دو به مسئولیت اجتماعی بنگاه‌ها در قبال جامعه اشاره داشته‌اند امّا پیش‌روی واقعی در زمینه‌ی مسئولیت در قبال ذی‌نفعان بدون شک فریمن می‌باشد (کوچيوس، 2006) تئوری ذی‌نفعان که توسط فریمن در سال 1984 مطرح گردید به طور کلی به تعامل بنگاه و جامعه تأکید دارد. سال‌هاست که تئوری ذی‌نفعان به عنوان بخشی از مسئولیت اجتماعی بنگاه‌ها توسط محققان مختلفی همچون هریسون و فریمن (1999)، کلونوسکی[[36]](#footnote-36)، کلارکسون[[37]](#footnote-37) (1995) مورد تأکید می‌باشد و این موضوع مطرح است که با سیستم مدیریت ذی‌نفعان کارآمد می‌توان مسائل اخلاقی و اجتماعی را برطرف نمود و نیازهای جامعه و ذی‌نفعان را نیز به موقع مورد توجه قرار دارد هریسون و فریمن (1999). کلارکسون (1995) عنوان نمود که بین مسئولیت‌هایی که در قبال جامعه وجود دارد و مسئولیت‌هایی که در قبال ذی‌نفعان وجود دارد، تفاوت‌هایی می‌توان قایل شد. وی این دو مسئولیت را جدا از یکدیگر دانست و عنوان نمود که مسئولیت‌ها در قبال جامعه بیشتر در شرکت‌های محلی و در راستای قانون‌مداری می‌باشند در حالی که مسئولیت در قبال ذی‌نفعان غالباً خارج از حوزه‌ی قانون‌گزاران می‌باشد. وی به صورت شفاف این موضوع را توضیح را می‌دهد و به عنوان مثال، مسائل مربوط به ایمنی و بهداشت صنعتی را دغدغه‌ی شهرداری‌ها در آمریکا عنوان می‌کند و لذا این مسائل مربوط به مسائل اجتماعی می‌باشد زیرا آن‌ها دارای قوانین حقوقی می‌باشند در حالی که مسیر شغلی و آموزشی کارکنان هیچ پشتوانه‌ی حقوقی ندارد و لذا به عنوان مسئولیت اجتماعی در قبال ذی‌نفعان (کارمندان) مطرح می‌باشد که برای بنگاه می‌تواند حالت داوطلبانه داشته باشد کلارکسون (1995).

### مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد

توجه به افراد و گروه‌های ذینفع، میزان سود شرکت‌ها در بلندمدت افزایش خواهد داد، زیرا موجب انگیزش نیروی انسانی، افزایش حسن نیّت اجتماعی و اعتماد مردم به یکدیگر و نیز کاهش جریمه‌ها می‌شود. دیوید بر این باور است که : روز به روز باور سازمان‌ها در این مورد راسخ‌تر می‌شود که ترویج اصول اخلاقی و تقویت فرهنگ معنوی موجب ایجاد مزیّت‌های استراتژیک خواهد شد (دیوید، 1382). طی دو دهه‌ی گذشته مسئولیت اجتماعی شرکت به طور قابل توجهی از سوی واحدهای اقتصادی مورد توجه قرار گرفته است. مسئولیت اجتماعی شرکت بر مسائل مهمی از قبیل اخلاق، محیط، امنیّت، آموزش، حقوق بشر و ... تأکید دارد. اگرچه اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت دارای هزینه‌های اوّلیه‌ای برای شرکت است امّا در نهایت به دلیل بهبود شرکت، کاهش هزینه‌ها در بلندمدت و افزایش تقاضا، موجب افزایش فروش و سود و منجر به بهبود عملکرد شرکت در بلندمدت می‌شود (پودی و ورگالی[[38]](#footnote-38)، 2009). در کشورهای غربی امروزه، شرکت‌های مشاوره خیزی را در جهت نحوه‌ی اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت برداشته‌اند و به عموم مردم اجازه می‌دهند در مورد اجرای آن چیزهایی بدانند. بسیاری از شرکت‌های چندملیتی نیز یک مدیر ارشد را برای توسعه و هماهنگی عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت استخدام کرده‌اند (دوسوکی[[39]](#footnote-39)، 2008). از آنجا که مسئولیت اجتماعی شرکت استراتژی اقدام شرکت‌ها و دارای نتایجی بر هزینه می‌باشد، ممکن است بر عملکرد مالی شرکت تأثیر بگذارد. علاوه بر این، مسئولیت اجتماعی انجام شده توسط سازمان، باعث کاهش خطرات و ریسک اجتماعی می‌شود و ممکن است در درازمدت مزایا یا معایب و ضررهایی برای شرکت‌هایی که به طور مؤثر و فعّالانه مسئولیت اجتماعی شرکت را به کار می‌برند و درنظر می‌گیرند، داشته باشد (استیوان و دارماوان، 2011).

ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد به طور گسترده در ادبیات مدیریت، اقتصاد و مالی مورد بررسی قرار گرفته و منابعی غنی از مطالعات تجربی انجام شده، به منظور پیدا کردن تعاملات بین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد وجود دارد که تقریباً به نتایج متناقضی دست یافته‌اند. دانشمندان دریافته‌اند رابطه‌ی منحنی شکل مثبت، منفی و حتّی خنثی (بدون تأثیر) میان مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد شرکت وجود دارد (لین، یانگ و لیو، 2009). از دلایل اصلی این محدودیت‌ها و نتایج متناقض، فقدان بنیاد نظری و مشکلات روش‌شناختی می‌باشد (اسچولتنس[[40]](#footnote-40)، 2008). تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر روی عملکرد شرکت مشروط به ویژگی‌های صنعت می‌باشد، که اغلب به عنوان سطح قابل قبول سیرت، اخلاقیات و اهمیّت فعالیت‌های اجتماعی مسئولانه یا غیرمسئولانه تعریف شده است (کنگ، لی و هو[[41]](#footnote-41)، 2010، لی، سین گال و کنگ[[42]](#footnote-42)، 2012). برخی از محققان مسئولیت اجتماعی شرکت را به عنوان هزینه‌ی سربار مالی برای شرکت درنظر گرفته و بیان کرده‌اند که دارای تأثیر منفی بر عملکرد شرکت می‌باشد. فریدمن کار در این زمینه را با بحث و اظهارنظر در مورد رابطه‌ی منفی بین عملکرد اجتماعی شرکت و عملکرد مالی آغاز کرد (احسان، کالم و جابین، 2012؛ برامر، بروکس و پاولین[[43]](#footnote-43)، 2006). در حالی که مخالفان این دیدگاه استدلال می‌کنند که شرکت‌ها دارای طبقات و کلاس‌های مختلفی از ذینفعان داخلی و خارجی می‌باشند و به منظور برآوردن خواسته‌های اجتماعی و جلوگیری از برخوردهای منفی مانند تحریم، شکایت، اعتراض،‌ تظاهرات و غیره، شرکت‌ها تعهدات اجتماعی را در تصمیم‌گیری‌های خود مدنظر قرار داده‌اند (لین، یانگ و لیو، 2009).

یونگ گیانگ[[44]](#footnote-44) (2009) بیان کرده که سازمان‌های درگیر با مسؤولیت اجتماعی، می‌توانند نظر مثبت مشتریان را نسبت به ارزیابی مارک تجاری، انتخاب و پیشنهاد آن به دیگران به دست آورند و نگرش و تصویر خوب نسبت به سازمان و حتّی خشنودی و رضایت از پرداخت اضافی را نیز به دست آورند. ویلیامز و بارت[[45]](#footnote-45) (2000) در تحقیق خود نشان دادند که فعالیت‌های اجتماعی و بشردوستانه سازمان می‌تواند اثرات مضر فعالیت‌های مجرمانه و رفتارهای بد را نیز کاهش دهد. برمن[[46]](#footnote-46) و همکاران (1999) در مطالعه‌ای بیان کردند که داشتن روابط خوب با ذینفعان باعث بهبود عملکرد مالی شرکت می‌شود. اسچولتنس (2008) بیان کرده که فعالیت‌های اجتماعی نه‌تنها به شرکت‌ها در بهبود سودآوری کمک می‌کند بلکه ارزش اجتماعی و اعتبار شرکت را در بازار افزایش می‌دهد. بنابراین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد مالی با یکدیگر دارای ارتباط می‌باشند. نیکولا[[47]](#footnote-47) (2008) با انجام مطالعه‌ای از دو هتل در اسپانیا که در طول دوره 1996-2006 انجام شد، نشان داد که آگاهی از سطح طرح‌های مسئولیت اجتماعی شرکت باعث افزایش بازده غیرعادی می‌شود. از سوی دیگر، مطالعات دیگر تأثیر منفی مسئولیت اجتماعی شرکت بر عملکرد مالی شرکت‌ها را گزارش کرده‌اند. بر اساس استدلال فریدمن، مسئولیت اجتماعی شرکت که به عنوان مسئولیت در باربر جامعه درنظر گرفته شده، ممکن است به عملکرد مالی یک شرکت با ایجاد موانع در تخصیص بهینه منابع آسیب برساند (کنگ، لی و هو، 2010). با این حال، در جریان تحقیقات مالی، شماری از محققان نیز بیان کردند که تعاملات منفی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد وجود دارد. آنها بیان کردند که مسئولیت اجتماعی شرکت، یک هزینه‌ی سربار و بار مالی برای شرکت‌ها می‌باشد و تأثیر منفی بر روی عملکرد شرکت می‌گذارد (جنسن[[48]](#footnote-48)، 2001). همچنین کنگ، لی و هو (2010)بیان کردند که مسئولیت اجتماعی شرکت دارای تأثیر قابل توجه و معناداری بر سودآوری یک شرکت و ارزش بازار نمی‌باشد.

امّا به طور کلی می‌توان گفت که طبیعتاً ارتباط مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و عملکرد آنها مثبت است و مسائل مسئولیت اجتماعی شرکت برای بهبود عملکرد شرکت‌ها ضروری می‌باشد. دلیل اصلی برای پیدا کردن ارتباط میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و عملکرد شرکت‌ها، تعداد زیادی از عوامل گیج‌کننده و پیچیده است که از عوامل تعیین‌کننده مهم به منظور مطالعه‌ی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر سود می‌باشند. ماهیت تعامل میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و عملکرد برای محققان نامشخص باقی مانده است و این ممکن است به دلیل این باشد که محققان موفق به نتیجه‌گیری در مورد رابطه‌ی خاص بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و عملکرد مالی نشده‌اند چرا که این رابطه پیچیده و درک آن نیز دشوار است (احسان، کالم و جابین، 2012).

### محرک‌های اقتصادی مسئولیت اجتماعی شرکت

با توجه به تجربیات آن دسته از شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی شرکت را اتخاذ کرده‌اند، مفسّران روش‌های مختلفی که در آن رویکرد تصمیم‌گیری کسب و کار به بهبود عملکرد مالی منجر می‌شود، شناسایی کرده‌اند. محرک‌های اقتصادی زیر توسط انجمن اقتصاد جهانی و کسب و کار[[49]](#footnote-49) در جامعه به عنوان توضیح و بررسی داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت توسط شرکت‌ها در سراسر جهان شناخته شده است. محققان بیان کرده‌اند که این محرک‌ها در انزوا عملی نمی‌شوند. شرکت‌های مختلف ممکن است محرک‌های مختلفی داشته باشند. محرک‌های مختلف نیز ممکن است در بخش‌های مختلف و برای شرکت‌های مختلف قوی‌تر و متفاوت باشد. حرکت به سمت پذیرش مسئولیت اجتماعی شرکت ممکن است با ترکیبی از محرک‌ها به وجود بیاید.

* استخدام، انگیزش و نگهداری کارکنان، تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی شرکت به طور فزاینده عامل مهمی در جذب و حفظ نیروی کار با استعداد و متنوع است. شرکت‌هایی که برای کارکنان خود منافع و مزیت‌هایی را با ارائه شرایط کاری خوب فراهم کرده‌اند، عملکرد بهتری از نظر کیفیت و تحویل داشته و به سطوح بالاتر بهره‌وری دستیابی یافته‌اند.
* یادگیری و نوآوری : یادگیری و نوآوری برای بقای طولانی مدت هر کسب و کاری حیاتی می‌باشد. مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند وسیله و ابزاری برای کسب و کار در پاسخ به خطرات زیست محیطی و اجتماعی باشد و چالش‌ها را به فرصت‌های کسب و کار تبدیل کند.
* مدیریت اعتبار و شهرت[[50]](#footnote-50) : شرکت‌ها در بازاری از ایده‌ها و اندیشه‌ها فعالیت می‌کنند. اینکه چگونه شرکت‌ها توسط مشتریان، تأمین‌کنندگان و به طور گسترده‌تر جامعه، مورد قضاوت قرار بگیرند، بر سودآوری و موفقیت شرکت تأثیر می‌گذارد. مسئولیت اجتماعی شرکت، وسیله و ابزاری را ارائه می‌کند که شرکت‌ها به وسیله‌ی آن می‌توانند بر نگرش‌ها و ادراکات ذینفعان و میزان اعتماد آنها تأثیر بگذارند و از مزایای ایجاد روابط مثبت، مزیت‌هایی برای مدیریت کسب و کار ارائه کنند.
* مدیریت ریسک و پرتفوی ریسک : مسئولیت اجتماعی شرکت امکان مدیریت مؤثرتر ریسک را فراهم می‌کند، به شرکت‌ها برای کاهش تلفات قابل اجتناب کمک می‌کند، مسائل جدید در حال ظهور را شناسایی و از موقعیت‌های رهبری به عنوان وسیله‌ای برای به دست آوردن مزیت رقابتی استفاده می‌کند.
* رقابت‌پذیری و موقعیت‌یابی بازار : ایجاد نام تجاری با مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند مشتریان را از رقبا دور کند و درنتیجه باعث بهبود سودآوری می‌شود.
* بهره‌وری عملیاتی : مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند فرصت‌هایی را برای کاهش هزینه‌های حال و آینده کسب و کار و درنتیجه افزایش بهره‌وری عملیاتی ارائه دهد (براین، برون و هکت[[51]](#footnote-51)، 2007).
* روابط سرمایه‌گذار و دسترسی به سرمایه : سرمایه‌گذاری جامعه به طور فزاینده‌ای به قضاوت راجع به مسئولیت اجتماعی شرکت بستگی دارد. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که تحلیل‌گران اهمیّت زیادی به شهرت شرکت در عملکرد مالی می‌دهند. (هیل و نولتون[[52]](#footnote-52)، 2006).
* مجوز برای کار : شرکت‌هایی که قادر به مدیریت مسئولیت‌های خود در ارتباط با جامعه به عنوان کل نیستند، در معرض خطر از دست دادن مجوز کار خود می‌باشند (براین، برون و هکت، 2007).

**کیفیت گزارشگری مالی**

در پاسخ به نگراني درباره کيفيت شفاف سازي در حسابداري مالي و گزارشگري مالي در آمريکا، هيات استاندارد هاي حسابداري مالي ) FASB (پيشنهادي مبني بر رويکرد « مبتني بر اصول[[53]](#footnote-53) » براي تدوين استانداردهاي آمريکايي ارائه داد. (FASB، اکتبر 2002). در يک رويکرد حسابداري مبتني بر اصول، تلاش مي شود تا محتواي اقتصادي معاملات بر شکل ارائه آنها رجحان داده شود. در چنين رويکردي ارائه چارچوب کلي و در عين حال ساده، مقدم بر جزئيات بيش از اندازه و ارائه تفصيلي تمامي موقعيت هاي احتمالي، ممکن است(ناظمي،1385). نگراني عمده اين بود که استانداردهاي آمريکايي به طور فزاينده اي مفصل و پيچيده مي شد و به دليل فراواني نتايج پيچيده و مفصل رهنمود هاي تکميلي «مبتني بر قواعد[[54]](#footnote-54)»، استانداردها ممکن بود به شرکتها اجازه بدهند معاملاتي انجام بدهند که قوانين را دور بزنند و بدين ترتيب نيت ها و خواست هاي افراد بر قانون پيش دستي کند. در پاسخ به اين نگراني ها، FASB همانند رويکردي که قبلاً براي استانداردهاي گزارشگري مالي بين المللي) (IFRS وجود داشت، تصميم به ايجاد رويکرد « مبتني بر اصول » در تدوين استانداردهاي آمريکا که ضمانت اجرايي داشته باشند، گرفت. کميسيون بورس اوراق بهادار آمريکا) SEC ( همچنين تفسيرهاي مربوط به پيشنهاد FASB را به عنوان بخش 108 (قانون Sarbanes - oxley) مورد بررسي قرار داده تا مطالعه اي را که روي تدوين سيستم حسابداري « مبتني بر اصول » در ايالات متحده انجام مي شد را رهبري کند و گزارش آن را به کنگره ارائه کند.

رويکرد مبتني بر قواعد، يک رويکرد مبتني بر وضع راه کارهاي دقيق و مورد به مورد است. اين موضوع موجب مي شود که تهيه کنندگان اطلاعات بر اساس دستورالعمل هاي وضع شده، گام به گام پيش روند و صورت هاي مالي را همانند قطعات معما به يکديگر پيوند دهند. اين موضوع مقايسه پذيري ميان صورت هاي مالي را افزايش مي دهد، زيرا همه بر اساس دستورالعمل مشخصي اقدام به تهيه اطلاعات کرده اند. همچنين از آنجا که امکان قضاوت تا اندازه اي سلب مي شود، حسابرسان اطمينان بيشتري در هنگام اظهار نظر دارند و قانون گذاران نيز اطمينان دارند که استانداردهاي مورد نظر آنها جزء به جزء رعايت مي شوند(ناظمي،1385). يک رويکرد « مبتني بر قواعد » مي تواند تدوين کنندگان استانداردهاي ملي ايران را در ايجاد استانداردهاي همسان و با کيفيت بالا ياري دهد.

**2-3-1- ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی**

در گزارش سال 1999 كميته بلو ريبون[[55]](#footnote-55) درخصوص بهبود اثربخشي كميته حسابرسي شركتها، پيشنهاد شماره 8 به شرح زير آمده است:

“كميته پيشنهاد مي كند استانداردهاي حسابرسي، حسابرسان مستقل را ملزم سازد كه قضاوت خود دربارة كيفيت (و نه صرفاً قابليت قبول) اصول حسابداري مورد استفاده در تهيه صورتهاي مالي شركت را با كميته حسابرسي به بحث بگذارند. مباحثه بايد شامل مسائلي نظير شفافيت افشاي مالي و درجه تهاجمي (خوشبيني) يا محافظه كاري (بدبيني) اصول و براوردهاي حسابداري و ساير تصميم هاي مهم مديريتي باشد كه در تهيه صورتهاي مالي به كار رفته و توسط حسابرسان مستقل بررسي شده است. اين الزام بايد به گونه اي نوشته شود كه بحث و مذاكره آزاد و صريح را تشويق كند و از زبان استاندارد شده و غيرمنعطف بپرهيزد”.

در پاسخ به این پیشنهاد، هیئت استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره 61 (SAS No. 61) را اصلاح کرد و پیشنهاد فوق را الزامی نمود.

در پرتو الزامهای جدید، حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت می‌کوشند «کیفیت گزارشگری مالی» را تعریف کنند. در آوریل 2000، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) رهنمودی در مورد روش و زمان ارتباط با کمیته حسابرسی منتشر کرد و ده گروه از موضوع هایی را که مدیریت و حسابرسان می‌توانند مورد بحث قرار دهند فهرست نمود. به‌هرحال، دربارة کیفیت فقط گفته شده است که: “معیاری عینی برای کمک به ارزیابی یکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی یک واحد تهیه نشده است. استاندارد شماره 61 سمت و سوی بحث و مذاکره با کمیته حسابرسی را به مواردی که اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد، شامل بیان صادقانه، قابلیت رسیدگی، بی طرفی و ثبات رویه سوق داد. این خصوصیات می‌تواند مبنایی برای بحث کیفیت به مفهوم عام کلمه قرار گیرد، زیرا این ویژگیها در بیانیه مفهومی شماره 2 هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به‌عنوان خصوصیات مطلوب اطلاعات مالی ارائه شده است”.

طبق اطلاعات موجود، مدل جامعی فراتر از بیانیه مفهومی شماره 2، برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی طراحی نشده است.

**2-3-2-کیفیت صورتهای مالی در مقایسه با کیفیت گزارشگری مالی**

اگر چه پیشنهاد شماره 8 کمیته بلو ریبون و استاندارد شماره 61 مشخصاً به کیفیت گزارشگری مالی اشاره کرده‌اند ولی با تاکید بر اصول حسابداری شرکت، به‌طور ضمنی بر صورتهای مالی تمرکز نموده‌اند. به‌هر حال، بحث جامع درخصوص کیفیت، در نهایت می‌باید فراتر از صورتهای مالی باشد، زیرا شرکتها اطلاعات مالی را با وسایل دیگر (نظیر مجلات مالی، گزارشهای تحلیلگران و...) و روشهای دیگر (نظیر سخنرانی، نمایش، مراکز اطلاع رسانی اینترنتی و…) نیز منتشر می‌کنند. اگر چه چارچوب پیشنهادی در این مقاله برای ارزیابی کیفیت صورت های مالی است ولی برای ارزیابی اطلاعات مالی به مفهوم کلی نیز کاربرد دارد. نکته دیگر این است که گزارشگری مالی فقط یک محصول نهایی نیست، بلکه فرایندی متشکل از چندین جزء است. براساس چارچوب پیشنهادی، کیفیت گزارشگری مالی نهایتاً بستگی به کیفیت هر بخش از فرایند گزارشگری مالی دارد.

**2-3-3- رویکردهای مختلف برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی**

افزون بر پیشنهاد شماره 8 و متن اصلاح شده استاندارد شماره 61، رویکردهای متفاوت دیگری به کیفیت اصول حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد. این رویکردها را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد: 1) رویکرد نیازهای استفاده‌کننده و 2) رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار. رویکرد نیازهای استفاده‌کننده تمرکز بر مسائل مرتبط با ارزشیابی دارد. رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار بر مسائل مرتبط با نحوه اداره شرکت و مباشرت تاکید دارد.

**الف) رویکرد نیازهای استفاده‌کنندگان[[56]](#footnote-56)**

در این گروه، کیفیت گزارشگری مالی برمبنای سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان، تعیین می‌شود. چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی نمونه اولیه‌ای از این مدل است. هیئت در بیانیه‌های مفهومی استدلال می‌کند که کیفیت می‌باید برحسب اهداف کلی گزارشگری مالی، یعنی فراهم‌کردن اطلاعات سودمند برای استفاده‌کنندگان جهت تصمیم های سرمایه‌گذاری، اعتبار و مانند آن تعریف شود. هیئت سپس ویژگیهای کیفی لازم برای تامین اهداف بیان شده را تعریف می‌کند. طبق مدل هیئت، خصوصیات کیفی شامل مربوط‌بودن (ارزش پیش‌بینی، ارزش تاییدکنندگی و به موقع بودن)، اتکاپذیر بودن (رسیدگی‌پذیری، بیان صادقانه و بیطرفی)، ثبات رویه و مقایسه‌پذیر بودن است. هیئت تصدیق می‌کند که این یک ارزیابی ذهنی است و اغلب می‌باید بین مربوط بودن و اتکاپذیر بودن تعادل برقرار شود(رحمانی، 1381).

رویکرد کمیته جنکینز[[57]](#footnote-57) دقیقاً در راستای مدل هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد، اما در تعریف نیازهای اصلی استفاده‌کنندگان به اطلاعات، با شناسایی مفاهیم هفت گانه زیر از آن مدل فراتر می‌رود:

• تجزیه و تحلیل جداگانه هر قسمت تجاری که فرصتها و ریسک های متفاوتی دارد،

• درک ماهیت فعالیت شرکت،

• کسب و درک دیدگاه و چشم‌انداز فعالیت،

• درک دیدگاه مدیریت،

• اشاره به نسبی بودن اتکاپذیری اطلاعات در گزارشگری مالی،

• درک عملکرد شرکت نسبت به رقیبان و سایر شرکتها، و

• درک تغییرات مهمی که به سرعت بر شرکت تأثیر می‌گذارد.

اطلاعات مالی به‌میزانی که یک یا چند نوع از نیازهای استفاده‌کنندگان به‌شرح فوق را تامین کند، مربوط، تصور می‌شود. کیفیت این اطلاعات سپس براساس سایر ویژگیهای کیفی، مشابه مدل هیئت، یعنی اتکاپذیری و مقایسه‌پذیری، مورد قضاوت قرار می‌گیرد. رویکرد استمرار سود نیز بویژه مبتنی بر دیدگاه سرمایه‌گذاران است. اطلاعات مالی که به سرمایه‌گذاران در 1) تشخیص سود اصلی از سود غیراصلی و 2) تفکیک اقلام مالی یا نتایج کسب و کارهای فرعی از فعالیتهای اصلی کمک کند، مربوط انگاشته می‌شود. تمام خصوصیات اطلاعات که برای استفاده‌کنندگان سودمند درنظر گرفته می‌شود با هدف نهایی استفاده‌کنندگان که تعیین ارزش شرکت یا ارزیابی ریسک اعتبار است، ارتباط صریح یا ضمنی دارد.

**ب) رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار[[58]](#footnote-58)**

در این گروه، کیفیت اطلاعات مالی به‌طور عمده برحسب «افشای کامل و منصفانه» برای سهامداران تعریف می‌شود. هدف بنیادی برنامه مدیریت سود که توسط لویت[[59]](#footnote-59) رییس کمیته بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) اعلام و به اجرا گذاشته شد، حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار است. در این زمینه، کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از اطلاعات مالی کامل و شفاف که مانع گمراهی یا ایجاد ابهام برای استفاده‌کنندگان می‌شود.

رویکردهایی که در گروه حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار طبقه‌بندی می‌شود، معیارهای مشابهی برای تعیین کیفیت اصول حسابداری و گزارشگری مالی دارد. معیارهای تعیین کیفیت اصول حسابداری و گزارشگری مالی در هر یک از این رویکردها به‌شرح زیر است:

پیشنهاد شماره 8:

• شفافیت موارد افشا،

• درجه تهاجمی یا محافظه‌کاری اصول حسابداری و براوردهای اساسی.

استاندارد شماره 61 :

• شفافیت، یکنواختی و کامل بودن اطلاعات و موارد افشای حسابداری،

• یکنواختی کاربرد خط مشی‌های حسابداری،

• اقلامی که تاثیر مهم بر بیان صادقانه، رسیدگی‌پذیری، بیطرفی و یکنواختی اطلاعات حسابداری دارد.

کمیته کرک[[60]](#footnote-60):

• شفافیت روش های افشا،

• محافظه‌کاری، میانه‌روی یا افراطی‌بودن در انتخاب اصول حسابداری،

• نحوه عمل حسابداری مشترک یا خاص است و در اقلیت می‌باشد.

مدل کمیته بورس اوراق بهادار امریکا برای ارزیابی کیفیت استانداردهای حسابداری بین‌المللی:

• شفافیت،

• مقایسه‌پذیر بودن،

• افشای کامل.

بعضی از معیارهای فوق شبیه معیارهای رویکرد گروه نیازهای استفاده‌کنندگان است. به‌هرحال، تفاوت بنیادی بین این دو گروه وجود دارد. رویکرد نیازهای استفاده‌کنندگان عمدتاً به تامین اطلاعات مالی که برای استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریهای ارزشیابی/ تخصیص سرمایه مربوط باشد، تمرکز دارد، ولی رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار در پی اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان است که اطلاعات به مقدار ممکن (کفایت اطلاعات) و به شکل شفاف (کامل بودن اطلاعات) ارائه شده است. هدفهای رویکردها، لزوماً مانعه‌الجمع نیستند و در بعضی زمینه‌ها تقویت‌کننده یکدیگرند.

**2-3-4- ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مطرح شده در استانداردهای حسابداری ایران و بیانیه مفهومی شماره2 [[61]](#footnote-61)**

چارچوب نظري FASB به منظور توصيف مفاهيم و موارد مرتبطي که زير بناي استانداردها و رويه هاي حسابداري مالي آينده مي باشند و همچنين به منظور ايجاد مبنايي براي ارزيابي استانداردها و رويه هاي فعلي به وجود آمد[[62]](#footnote-62). در ادامه مقاله با استفاده از ويژگي هاي کيفي اطلاعات حسابداري معيار ارزش منصفانه در مقابل معيار بهاي تمام شده تاريخي براي دارايي هاي ثابت مشهود مورد تجزيه و تحليل قرار مي گيرد. ويژگي هاي کيفي اطلاعات حسابداري در نمودار شماره 1 خلاصه شده اند. تعاريف ويژگيهاي کيفي در اين بخش برگرفته از تعاريف لغات و اطلاعات بيانيه مفهومي شماره 2 مي باشد.



شکل ‏2‑1: سلسله مراتب ويژگي هاي کيفي(بیانیه مفهومی شماره 2 FASB)

#### خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری اطلاعات مالی ایران دو ویژگی «مربوط بودن» و«قابل اتکاء بودن» اصلی ترین خصوصیات مرتبط با محتوای اطلاعات حسابداری می باشند:

**الف) مربوط بودن[[63]](#footnote-63)**

مربوط بودن اينگونه تعريف شود« توان بالقوه اي در اطلاعات که به استفاده کنندگان کمک مي کند تا بتوانند پيش بيني هايي درباره رويدادهاي گذشته، حال و آينده داشته باشند و يا ديدگاه خود را در مورد انتظارات گذشته تاييد يا تصحيح کنند و به اين ترتيب باعث ايجاد يک تغيير در تصميم گيري استفاده کنندگان مي شود[[64]](#footnote-64) ». سه ويژگي اوليه اطلاعات مربوط عبارتند از: ارزش پيش بيني، ارزش بازخورد و به هنگام بودن.

#### ارزش پيش بيني[[65]](#footnote-65)

ارزش پيش بيني اينگونه تعريف مي شود« کيفيتي از اطلاعات که به استفاده کنندگان کمک مي کند پيش بيني هاي صحيح درباره رويدادهاي گذشته يا حال داشته باشند[[66]](#footnote-66).»

ارزش هاي منصفانه در برآورد قيمت تحصيل يا در موقع تصفيه داراييهاي شرکت به وضوح بهتر از ارزش هاي تاريخي عمل مي کنند. همچنين ارزش منصفانه داراييها ممکن است اطلاعات مربوط تري درمورد پيش بيني موانع تقسيم سود توسط شرکت ها ارائه کند. این خصوصیات بر تمایز بین اجزای سود (که غیرمعمول یا غیرمستمر است) از سودی که انتظار می‌رود در آینده استمرار داشته باشد، تمرکز دارد. ارزش پیش‌بینی، از این لحاظ، به سودمندی اطلاعات برای یک سرمایه‌گذار که می‌خواهد آینده فعالیت شرکت را ارزیابی و پیش‌بینی کند مرتبط است. اطلاعات مربوط و دارای ارزش پیش بینی عموماً دارای ویژگی های زیر است:

این نوع اطلاعات در ارزیابی سطوح استمرار سود یعنی سود بالقوه پایدار شرکت، سودمند است.

اجزای مشخصی از صورتهای مالی (شکل، یادداشتهای افشا و…) و موارد افشای مرتبط (شامل گزارش هیئت‌مدیره، نشریات مالی و…) که دارای ارزش پیش بینی می باشند، در درک سود پایدار شرکت سودمند هستند.

این نوع اطلاعات باید به نحو شایسته ای افشاء کند که تا چه حدی زمانبندی انجام معاملات به‌منظور وقوع (یا عدم وقوع)، در دورة گزارش، مدیریت شده است؟ هدف از مدیریت این زمانبندی چیست؟ چگونه این موضوع ارزش پیش‌بینی نتایج گزارش شده را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟

این خصوصیت به این موضوع توجه دارد که چگونه اطلاعات قسمتهای تجاری شرکت به سرمایه‌گذار اجازه می‌دهد تا درک بهتری از آینده شرکت داشته باشد. در این نوع اطلاعات:

به استفاده‌کننده امکان شناسایی و ارزیابی فرصتها و ریسکهای مختلف قسمتهای کسب و کار شرکت را می‌دهد.

جنبه‌های مشخصی از اطلاعات تفکیکی شرکت به‌عنوان یک کل، به سرمایه گذار این باور را می‌دهد که شرکت اطلاعات کامل و کافی برای درک فرصتها و مخاطرات فعالیتهای مختلف ارائه کرده است.

مباحث مطروحه در گزارش هیئت‌مدیره درخصوص قسمتهای تجاری و سایر گزارشها غیر از صورتهای مالی (شامل مصاحبه با تحلیلگران یا خبرنگاران) تکمیل‌کننده اطلاعات قسمتهای فعالیت، مندرج در صورتهای مالی است. به عبارت دیگر موارد افشای مربوط چگونه یکدیگر را تکمیل می‌کنند.

اطلاعات ارائه شده درباره قسمتها در یادداشتهای توضیحی یک تصویر مالی که منطبق با کسب و کار اساسی درون هر بخش است، ارائه می‌کند.

**ارزش بازخور[[67]](#footnote-67)**

ارزش بازخور اينگونه تعريف مي شود «کيفيتي در اطلاعات که استفاده کننده را قادر مي سازد انتظارات قبلي خود را تاييد يا تصحيح نمايد[[68]](#footnote-68).» تمرکز این خصوصیت بر سودمندی اطلاعات در بازگو نمودن گذشته است. ارزش تاییدکنندگی از این لحاظ به معنی تایید (یا تصدیق) انتظارات قبلی ما می‌باشد. این نوع اطلاعات:

به سرمایه‌گذار امکان می‌دهد که درک کند چگونه اقدامها و تصمیمهای گذشته مدیریت بر نتایج و وضعیت مالی جاری تأثیر گذاشته است.

بیان می کند که چه مواردی به‌طور مشخص به‌عنوان بخشی از گزارشگری مالی (شامل گزارش هیئت‌مدیره، نشریات مالی و یا سایر ارتباطات با ماهیت مالی) باید افشا شود تا ثابت شود که اطلاعات برای ارزیابی اینکه نتایج گزارش شده انتظارات قبلی را تایید می‌کند، کافی است؟ به‌عبارت دیگر، چه مقدار اطلاعات در مورد انتظارات قبلی مدیریت، که تاییدکننده یا ردکننده چنین انتظاراتی است، و دلایل تحقق نیافتن انتظارات باید ارائه گردد؟

نتایج گزارش شده (شامل وضعیت مالی شرکت) این نوع اطلاعات باید بازخوردی برای سرمایه‌گذاران در مورد نحوه تاثیر رویدادهای مختلف بازار و معاملات مهم بر شرکت، فراهم ‌کند.

**به هنگام بودن(به موقع بودن)[[69]](#footnote-69)**

به هنگام بودن اينگونه تعريف مي شود «ايجاد اطلاعات در دسترس تصميم گيرنده، قبل از اينکه تاثير خودشان را بر تصميم گيري از دست بدهند[[70]](#footnote-70).»

این خصوصیت بیان می‌کند که آیا اطلاعات، قبل از آن که نامربوط شود، ارائه می‌گردد؟ اگر اطلاعات زودتر در دسترس قرار می‌گرفت سودمندتر می باشند. اما سوالات اساسی زیر در این زمینه وجود دارند:

به چه طریقی یک شرکت می‌تواند فراتر از تامین الزامات قانونی در مورد به موقع بودن عمل کند؟

شرکت در انتشار به موقع صورتهای مالی در مقایسه با رقبا چه وضعیتی دارد؟

شرکت چه روشهای جدید گزارش اطلاعات مالی (مثل اینترنت و…) را به‌کار می‌برد یا باید مورد توجه قرار دهد؟

چگونه شرکت می‌تواند مطمئن شود که اطلاعات یکسان در زمان یکسان برای تمام استفاده‌کنندگان علاقه‌مند فراهم شده است؟

**ب) قابل اتکاء بودن**[[71]](#footnote-71)

« ويژگي کيفي از اطلاعات که اطمينان مي دهد، اطلاعات به طور منطقي عاري از هر گونه اشتباه و تعصب و يکسونگري مي باشد و کاملا صادقانه آنچه را که براي آن ارائه شده بود نشان مي دهد[[72]](#footnote-72).» سه ويژگي اصلي اطلاعات قابل اتکا عبارتند از : قابل تاييد بودن، بي طرفي و صداقت در ارائه .

#### قابل تاييد بودن[[73]](#footnote-73) /قابلیت رسیدگی

«توانايي که در سايه توافق نظر افرادي بدست مي آيد که مسئول اندازه گيري هستند و حصول اطمينان از اينکه اطلاعات نشان دهنده چيزي هستند که مدعي ارائه آن مي باشند[[74]](#footnote-74)». تمرکز این خصوصیت بر صحت، استفاده از براوردها، اتکا به مفروضات، توانایی اندازه‌گیری و کمی کردن، و سطح شواهد و مدارک پشتیبانی‌کننده قرار دارد. ویژگی اصلی این نوع اطلاعات این است که اگر یک شخص ثالث مطلعی داده‌ها را مورد توجه قرار دهد به نتیجه مشابهی می‌رسد. اما سوالات اساسی زیر در رعایت این ویژگی مطرح می باشند:

• چگونه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به خواننده اجازه درک این جنبه‌ها را می‌دهد؟

• چه اطلاعاتی در صورتهای مالی (و گزارش هیئت‌مدیره) براوردها و مفروضات مهم مورد استفاده در تهیه اطلاعات مالی را ابلاغ می‌کند؟

• اگر محدوده‌ای از پیامدهای ممکن وجود داشته باشد، چگونه شرکت این محدوده را به سرمایه‌گذاران گزارش می‌کند؟

• چگونه شرکت می‌تواند ارزیابی کند که براوردها و مفروضات مهم برمبنای بهترین اطلاعات در دسترس قرار دارد؟

• آیا شرکت از متخصصان مستقل یا تکنیکهای تا حدودی پیشرفته برای معتبر نمودن یا تهیه براوردها و مفروضات کلیدی استفاده می‌کند؟

**بي طرفي[[75]](#footnote-75)**

هيئت استانداردهاي حسابداري مالي در بيانيه مفهومي شماره 2 خود بي طرفي را اينگونه تعريف کرده است: « عاري از تعصب بودن براي رسيدن به نتايج از پيش تعيين شده يا يک رفتار خاص را موجب شدن». تعصب در بيانيه شماره 2 چنين تعريف مي شود: « اينکه يک معيار سنجش تمايل داشته باشد به يک طرف ميل کند به جاي اينکه به هر دو سوي چيزي که معرف آن است به صورت برابر، ميل نمايد.» تعصب در معيارهاي حسابداري به معني اين است که تمايل به طور پيوسته به يک طرف خيلي زياد يا خيلي کم باشد. براساس بيانيه شماره2، محافظه کاري به عنوان يک ويژگي کيفي محسوب نمي شود اما در اين بيانيه از اين مفهوم به عنوان واکنش در شرايط عدم اطمينان ياد مي شود که با ويژگي هاي کيفي مغايرت دارد(فوران و فاران،1987)[[76]](#footnote-76). هيات استانداردهاي حسابداري مالي بر اين نکته تاکيد مي کند که براساس گزارشگري سود و خالص دارايي ها، محافظه کاري در گزارشگري مالي نبايستي تاکيد زيادي بر احتياط داشته باشد؛ زيرا در مدت نسبتا طولاني محافظه کاري اينگونه تعريف مي شده است که «احتياط در گزارشگري يک هنر است[[77]](#footnote-77)».

بعلاوه بيانيه شماره 2 بيان مي کند که« هر نوع تلاش براي بيان نتايج به صورت توافقي، به طور مشابه سوالاتي درباره قابليت اتکا و بي عيب بودن اطلاعات پيرامون آن نتايج مطرح مي کند و احتمالا در بلند مدت به طور خود کار به شکست خواهد انجاميد. اين نوع گزارشگري، هر چند داراي نيت خوبي است اما با ويژگي هاي توصيفي که در اين بيانيه شرح داده شده اند سازگار نيست[[78]](#footnote-78)». این ویژگی بر عینیت و تعادل تاکید دارد. به‌عبارتی:

• آیا اطلاعات واقعیتها را به‌روشی بدون تمایلات جانبدارانه برای تاثیر بر رفتار یا نظر سرمایه‌گذار ارائه می‌کند؟

• با توجه به قضاوتهای مهم که پیش از این بحث شد، چگونه مدیریت ارزیابی بیطرفانه‌ای از پیامدهای ممکن دارد؟ چه مثالهای مشخصی این موضوع را به‌تصویر می‌کشد؟

• خصوصیاتی همچون «تهاجمی» و «محافظه‌کاری» برای افراد مختلف و روشهای مختلف معنی متفاوتی دارد، اما بیان‌کننده نوعی جانبداری هستند. با توجه به این دو واژه، چگونه حسابداری و افشای رویدادها و معاملات مهم شرکت نزدیک به «بیطرفی» است و با اعتدال انجام شده است؟ مدیریت چگونه عامل بیطرفی را در انتخاب اصول حسابداری در نظر می‌گیرد؟ آیا اصول حسابداری منتخب، گویای دید اعتدالی است؟

**صداقت در ارائه[[79]](#footnote-79)**

صداقت در ارائه عبارت است از « رابطه متقابل يا توافق بين يک معيار سنجش يا يک توصيف و پديده اي که مدعي است ارائه آن را به عهده دارد[[80]](#footnote-80)». نقل قول زير از «ويليام پيتون» در ماه مارس 1946 مي باشد که در سري نشريه هاي« يادگيري آنچه منتشر شده است» در ماه مي سال 2001 چاپ شده است(فاستر و آپتن،2001)[[81]](#footnote-81) :

اين نتايج بيشتر بوسيله هيئت اصول حسابداري (APB) بيان شد:« به جرات مي توان گفت اعضاي هيئت اصول حسابداري بر اين باورند که ارزش منصفانه بيشترين صداقت در ارائه را در بيان رويدادها خواهد داشت (فاستر و آپتن،2001)». صداقت در ارائه نه تنها به زماني که يک رويداد رخ مي دهد مربوط مي شود بلکه به تغييرات در اطلاعات مالي در بين رويدادها نيز ارتباط پيدا مي کند. اين در واقع هدف اوليه از ثبت هاي اصلاحي در پايان هر دوره حسابداري است، انجام ثبت هاي اصلاحي اغلب با وقوع يک رويداد الزامي نمي شوند اما با گذشت زمان انجام اين ثبت ها ضرورت پيدا مي کند؛ عدم انجام ثبت اصلاحي در يک دوره منجر به ارائه نادرست دارايي ها، بدهي ها، و در آمد در صورت هاي مالي خواهد شد.

این ویژگی در متون حسابداری «بیان صادقانه» نامیده شده است و تمرکز آن بر انطباق اطلاعات مالی با واقعیت، انعکاس محتوای رویدادها و وصف مبانی اقتصادی معاملات است. در اینجا اطلاعات آنچه را که اتفاق افتاده است به‌طور صادقانه و صریح وصف می‌کند. این ویژگی در تلاش برای پاسخ دادن به سوالات زیر است:

• زمانی‌که شرکت اصول حسابداری لازم را انتخاب می‌کند، چگونه این اصول ارزیابی می‌شود تا اطمینان حاصل شود به‌نحو مناسب مبانی اقتصادی معاملات را وصف می‌کند؟

• کدام اصول حسابداری در طول سال تغییر کرده است و چگونه ارزیابی شده‌است؟

• وقتی شرکت وارد معاملات پیچیده و مهمی می‌شود که در متون حسابداری به‌شکل سیاه و سفید نیست، شرکت چگونه حسابداری مناسب را ارزیابی می‌کند؟

• فلسفه مدیریت در مورد کاربرد اصول حسابداری در این وضعیتها چیست؟

• متون حسابداری تا چه حد مانع از انعکاس معامله طبق محتوای آن است و شرکت چه اطلاعات تکمیلی (در یادداشتهای توضیحی و گزارش هیئت‌مدیره) به‌منظور درک سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند؟

#### خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری اطلاعات مالی ایران دو ویژگی «قابل فهم بودن» و«قابل مقایسه بودن» اصلی ترین خصوصیات مرتبط با نحوه ارائه اطلاعات حسابداری می باشند:

**الف) قابل فهم بودن**

يکي از ويژگيهاي مهم خاص استفاده کننده در چارچوب نظري IASB و FASB ويژگي کيفي قابل فهم بودن مي باشد. قابل فهم بودن در بيانيه مفهومي شماره 2 چنين تعريف مي شود «کيفيت اطلاعات که استفاده کننده را قادر مي سازد اهميت آن را درک کند.» به طور مشابه چارچوب IASB قابل فهم بودن را اين چنين تعريف مي کند: «اطلاعات بايد به شيوه اي ارائه شود که توسط استفاده کننده اي که داراي يک دانش معقول از فعاليت هاي اقتصادي، تجاري و حسابداري باشد و در جهت مطالعه و بررسي اطلاعات تلاش معقولي داشته باشد، به راحتي قابل درک باشد.»

هر چند، قابل فهم بودن در حالي که يکي از چهار ويژگي کيفي اصلي چارچوب IASB مي باشد با اين وجود به عنوان يک ويژگي کيفي خاص استفاده کننده هيچ وقت آن موقعيتي را که بيانيه مفهومي شماره 2 به آن اعتقاد داشته است، IASBبراي آن قائل نشد.

**ب) قابل مقايسه بودن[[82]](#footnote-82)**

قابل مقايسه بودن اينگونه تعريف مي شود «کيفيتي از اطلاعات که استفاده کنندگان را قادر مي سازد شباهت ها و تفاوت هاي بين دو پديده اقتصادي را مشخص کنند.[[83]](#footnote-83)» زماني که ارزش هاي منصفانه به نحو قابل اتکايي اندازه گيري شوند، قابل مقايسه بودن اطلاعات را بالا مي برند.

يک فرايند تسعير نرخ ارزخارجي را در نظر بگيرد؛ ارزش هاي تاريخي دارايي ها به نرخ تاريخ معامله تسعير مي شوند. اين تفاوت بين مبالغ تاريخي براي دارايي هاي مشابه، باعث به وجود آمدن نرخ هاي متفاوت مبادله بين تاريخ تحصيل اوليه و تاريخ ترازنامه خواهد شد. يا شرايطي را در نظر بگيريد که به موجب آن سه دارايي مشابه در يک زمان مشابه و با يک قيمت مشابه در سه کشور مختلف خريداري مي شوند و سه مبلغ متفاوت بهاي تمام شده تاريخي براي آنها در تاريخ ترازنامه گزارش مي شود. صدور مجوز ضرورت تجديد ارزيابي دارايي هاي ثابت مشهود ،کاربردهاي مهمي در مورد ويژگي قابل مقايسه بودن دارد. انتظار مي رود که در شرايط نبودن الزام براي تجديد ارزيابي، قابل مقايسه بودن کاهش يابد. بسياري از واحدهاي اقتصادي ممکن است بنا به دلايل مختلف( مثل صرفه جويي هاي مالياتي ) در حالي که ساير واحدهاي اقتصادي دارايي هاي خود را براساس ارزش منصفانه مجددا ارزش گذاري مي کنند, گزارش هاي خود را براساس بهاي تمام شده تاريخي تنظيم نمايند. تشخيص شباهت ها و تفاوت ها بين دارايي هاي ثابت مشهود واحدهاي اقتصادي مختلف، در شرايطي که روش هاي مختلفي براي ارزشيابي دارايي ها وجود دارد بسيارسخت خواهد بود.

این خصوصیت براستفاده از روش مشابه حسابداری برای رویدادها و معاملات مشابه و همچنین روش متفاوت برای رویدادها و معاملات غیرمشابه تاکید دارد. بر این اساس، مقایسه‌پذیری نباید با ثبات رویه یا یکنواختی اشتباه شود. برای تفکر درخصوص مقایسه‌پذیر بودن می‌توان پرسید که:

• آیا اطلاعات به‌طریقی تهیه می‌شوند که مقایسه آگاهانه با سایر شرکتها را ممکن سازد؟

• خط مشی‌های حسابداری، افشا، شکل صورتهای مالی و سایر وسایل گزارش مالی در مقایسه با رقبا چگونه است؟

• براساس چه زمینه‌هایی می‌توان قضاوت کرد که کیفیت آنها بهتر یا بدتر است (یعنی کدامیک از خصوصیات کیفی که در این مدل بحث شد، بهتر تامین می‌شود)؟

• اگر خط‌مشی حسابداری منتخب، منعکس‌کننده رویه صنعت خاصی است، آیا این رویه رایج است؟ اگر نیست، آیا با الزامات حسابداری که مشخصاً به‌عنوان اصول پذیرفته‌شده حسابداری معین شده است، انطباق دارد؟

**ثبات رويه[[84]](#footnote-84)**

ثبات رويه اينگونه تعريف مي شود «مطابقت از دوره اي به دوره ديگر با سياست ها و رويه هاي ثابت[[85]](#footnote-85)». این خصوصیت بریکنواختی و تغییر نیافتن روشها و خط‌مشی‌ها در دوره‌های مختلف تاکید دارد. می‌توان پرسید که:

• آیا عملکرد یک شرکت را می‌توان در طی یک دوره زمانی به‌نحو مناسب مقایسه کرد؟

• چه تغییراتی، در صورت وجود، در خط‌مشی‌های حسابداری یا کاربرد خط‌مشی‌ها، استفاده از براوردها و قضاوتهای مدیریت انجام شده است؟

• چگونه این تغییرات در مقایسه با رویه‌های گذشته منجر به بهبود شده‌اند (یعنی کدامیک از خصوصیات کیفی مدل بهتر تامین شده است)؟

• شما به چه موارد افشای مشخصی به‌منظور اثبات مناسب بودن ارائه اثر تغییرات در همه دوره‌های گزارش شده می‌توانید اشاره کنید؟

### اهمیت کیفیت گزارشگری مالی در استانداردهای حسابرسی

بوشمن و همکاران (2001) بیان می­دارند گزارش­های مالی می­تواند از سه طریق بازار سرمایه را متأثر گرداند.

**اول،** گزارش­های مالی بهتر کمک می­کند سرمایه­گذاری­های بد و خوب تشخیص داده شود که این موضوع ریسک برآورد و در نتیجه هزینه سرمایه را کاهش می­دهد.

**دوم** گزارش ­های مالی با کیفیت­تر، سرمایه­گذاران را در تمیزدادن مدیران خوب و بد یاری رسانده و از این­رو موجب کاهش هزینه­های نمایندگی و بالتبع هزینه سرمایه می­شود.

**سوم**، گزارش­های حسابداری مبهم سبب تضعیف رابطه ارقام حسابداری و واقعیات اقتصادی شده و خواه ناخواه موجب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می­گردد. در چنین شرایطی تأمین­کنندگان منابع با افزایش قیمت فروش و کاهش قیمت خریدشان به حفاظت از منافع خویش می­پردازند. (باتاچاریا و همکاران، 2003). در تحقیق بوشمن و همکاران (2001) از معیار به­موقع بودن سود برای اندازه­گیری ابهام در گزارش­های مالی استفاده شده است. بیدل و هیلاری (2006) در بررسی ارتباط کیفیت گزارشگری مالی و سرمایه­گذاری در سطح شرکت­ها دریافتند که کیفیت بالاتر در اطلاعات حسابداری، کارآیی سرمایه­گذاری را با کاهش عدم­تقارن اطلاعاتی بین مدیران و تأمین­کنندگان خارجی سرمایه، تقویت می­نماید. آنان همچنین بیان نمودند که در کشورهایی که تأمین مالی عمدتاً از طریق معاملات در شرایط عادی (بازار سرمایه) انجام می­شود. در مقایسه با آنهایی که تأمین مالی بیشتر از طریق اعتباردهندگان (مانند بانک­های دولتی) انجام می­شود، ارتباط بین کیفیت حسابداری و کارآیی سرمایه­گذاری بیشتر خواهد بود. معیار کیفیت گزارشگری مالی در تحقیق یادشده، از ترکیب چهار معیار محافظه­کاری سود، اجتناب از زیان، عدم هموارسازی سود و به موقع بودن سود ایجادشده است.

كيفيت گزارشگري مالي (محتواي اطلاعاتي اجزاي سود عملياتي حسابداري براي پيش­بيني جريان­هاي نقدي عملياتي آتي) در چارچوب نظري حسابداري مالي كه تعيين­كننده اهداف گزارشگري مالي است توجه خاصي به جريان­هاي نقدي و امكان پيش­بيني آن مبذول شده است. در بيانيه مفاهيم حسابداري مالي شماره يك هيئت تدوين استانداردهاي حسابداري يكي از هدف­هاي گزارشگري مالي فراهم آوردن اطلاعاتي است كه سرمايه­گذاران، اعتباردهندگان و ساير استفاده­كنندگان بالفعل و بالقوه را در برآورد مبلغ، زمان و مخاطره دريافت­هاي آينده ياري كند». (37. Par، 1978، (FASB.

## پیشینه تحقیق

حسابداری رشته‌ای است که با شناخت، اندازه‌گیری و گزارش کردن اطلاعات اقتصادی سروکار دارد. اگر اصول و ضوابطی برای این فرآیند مشخص نشود، موجب اختلال در گزارشگری خواهد شد و کیفیت تصمیم‌های اقتصادی بر پایه این اطلاعات مطلوب نخواهد بود. این موضوع، آثار نامطلوبی در سطح خرد و کلان اقتصادی برجای خواهد گذاشت (کثیری، 64 : 1378).

(856، 2007، (IASCF. كميته تدوين استانداردهاي حسابداري ايران نيز در مفاهيم نظري گزارشگري مالي بيان نموده است كه «اتخاذ تصميمات اقتصادي توسط استفاده­كنندگان صورت­هاي مالي مستلزم ارزيابي توان واحد تجاري جهت ايجاد وجه نقد و قطعيت آن است. ارزيابي توان ايجاد وجه نقد از طريق تمركز بر وضعيت مالي، عملكرد مالي و جريان­هاي نقدي واحد تجاري و استفاده از آنها در پيش­بيني جريان­هاي نقدي مورد انتظار و سنجش انعطاف­پذيري مالي، تسهيل مي­گردد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، 1386، 674).

بررسي مبناي نظري و اهداف گزارشگري مالي مبين اين موضوع است كه يكي از اهداف گزارشگري مالي، كمك به سرمايه­گذاران و اعتباردهندگان براي پيش­بيني جريان­هاي نقدي آتي است . برخي از صاحب­نظران و مراجع تدوين مباني نظري و اهداف گزارشگري مالي معتقدند كه با استفاده از اجزاي سود تعهدي حسابداري مي­توان جريان­هاي نقدي آتي را پيش­بيني كرد. سود حسابداري بر اساس مبناي تعهدي اندازه­گيري و گزارش مي­شود. معمولاً استفاده از مبناي تعهدي موجب متفاوت شدن سود عملياتي با خالص جريان­هاي نقدي عملياتي خواهد گرديد. از مهم­ترين عوامل ايجاد تفاوت بين سود تعهدي و جريان­هاي نقدي، اقلام معوق، اقلام انتقالي به دوره­هاي آتي و اقلام غيرنقد را مي­توان اشاره كرد. در بسياري از تحقیقات از قبیل بیمن[[86]](#footnote-86) و ورکچیا (1996)، فیرفیلد و دیگران[[87]](#footnote-87) (1996)، ادمتی[[88]](#footnote-88) و پلیدرر[[89]](#footnote-89) (2000)، بارت و دیگران[[90]](#footnote-90) (2001)، ایسلی و اوهارا (2003) و میخائیل و دیگران[[91]](#footnote-91) (2003)، دقت اطلاعات مالي به عنوان معيار اندازه­گيري كيفيت گزارشگري مالي مورد استفاده قرار گرفته است. دقت اطلاعات مالي بيانگر توانايي اجزاي سود تعهدي حسابداري (تحت شرايط انعطاف­پذيري و اختيار عمل در انتخاب از ميان رويه­ها و برآوردهاي حسابداري ) براي پيش­بيني جريان­هاي نقدي مورد انتظار آينده مي­باشد. بنابراين بالا بودن دقت و توان پيش­بيني كنندگي اجزاي سود تعهدي از شاخص­هاي تعيين محتواي اطلاعاتي و كيفيت بالاي گزارشگري مالي مي­باشد (چون[[92]](#footnote-92)، 14، 1، 2004).

کنچل و پاین[[93]](#footnote-93) (2001) به تحقیقی با عنوان شواهد بیشتر روی وقفه گزارش حسابرس، پرداختند. آنها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که استفاده از کارکنان بی تجربه و وجود مسائل مالیاتی بحث انگیز منجر به بیشتر شدن وقفه گزارش حسابرسی می شود. به عبارت دیگر، وقفه گزارش حسابرسی از طریق هم افزایی بالقوه رابطه بین خدمات مشاوره مدیریت و خدمات حسابرسی کاهش می یابد.

سلطاني[[94]](#footnote-94)(2002)، با بررسي بيش از 5000 گزارش مالي شركت هاي فرانسوي، به بررسي موضوع بهنگام بودن گزارش هاي مالي شركت ها و گزارش حسابرسي آن ها پرداخت. وي به اين نتيجه رسيد كه شركتهاي فعال در بازه زماني 1986 تا 1995 سعي در توسعه بهنگام بودن گزار شهاي خود داشته اند. افزون بر اين، شركت هايي كه گزارش تعديل شده حسابرسي داشته اند، با تأخير بيشتري گزار شهاي مالي خود را منتشر كرده اند.

دیر و مسی هوگ[[95]](#footnote-95)(2002) در مطالعه ای به بررسی به موقع بودن گزارشگری مالی در گزارش های مالی شرکت های استرالیایی پرداختند. نمونه آنها شامل 120 شرکت تجاری و صنعتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار سیدنی بود. آنها علاوه بر اینکه از مدل های آماری برای آزمون وقفه های موجود در انتشار گزارش های مالی استفاده نمودند؛ تعداد 118 پرسشنامه را بین اعضای حسابداران خبره که حسابرسی این شرکت ها را انجام داده بودند نمودند. نتایج بررسی آنها نشان می دهد که عمده وفقه های مربوط به گزارشگری مربوط به گزارش حسابرسی می باشد، که البته تا حدود زیادی قابل بهبود می باشد. نتایج نشان می دهد که 66% از وقفه های گزارشگری مربوط به تاخیر در حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی می باشد. آنها بیان می کنند که برنامه ریزی برای حسابرسی نهایی یک رویه متداول در پایان سال می باشد، ولی این موضوع عامل اثرگذاری در تاخیر حسابرسی نمی باشد. نتایج تجزیه و تحلیل های آماری آنها نشان می دهد اندازه شرکت عامل اثرگذاری در گزارشگری به موقع می باشد. اما این رابطه خیلی قدرتمند نمی باشند. شرکت های بزرگتر گزارشگری به موقع تری نسبت به شرکت های کوچکتر دارند، زیرا آنها بیشتر در معرض دید و مورد توجه عموم می باشند. همچنین بین سودآوری شرکت و به موقع بودن گزارشگری رابطه معنی داری مشاهده نگردید.

شاو[[96]](#footnote-96)(2003)، به بررسي رابطه ميان كيفيت افشاي اطلاعات، هموارسازي سود و بهنگام بودن سود پرداخت. وي با استفاده از داده هاي 1112 سال شركت به اين نتيجه رسيد كه شركت هايي كه داراي كيفيت گزارشگري بالاتري هستند، از حسا بهاي تعهدي اختياري بيشتري استفاده مي كنند و بيشتر به مديريت سود و هموارسازي آن توجه مي كنند. همچنين، به هنگام بودن سود در زماني كه اخبار بد (سودآور نبودن) وجود داشته باشد، با كيفيت افشاي اطلاعات رابطه معكوس دارد.

اسمایل و چندلر[[97]](#footnote-97) (2004) به بررسی به موقع بودن گزارش های مالی میان دوره ای در شرکت های مالزی پرداختند. در تحقیق آنها رابطه به موقع بودن گزارش مالی و ویژگی های اندازه، سود آوری، رشد و ساختار سرمایه بررسی شده است. نتایج مطالعه آنها نشان داد که علیرغم اینکه شرکت ها بیشتر متمایل به ارائه به موقع گزارش های مالی هستند، به موقع بودن گزارش مالی میان دوره ای از طریق اندازه، سود آوری، رشد و اهرم شرکت تحت تاثیر قرار می گیرد. همچنین، آنها شواهدی را ارائه کردند که نشان داد شرکت های بزرگتر و شرکت های با سودآوری، رشد و اهرم کمتر گزارش های مالی میان دوره ای خود را سریعتر ارائه می کنند.

راجا احمد و کامرودین[[98]](#footnote-98) ( 2004) در کشور مالزی تحقیقی را با عنوان تاخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی انجام دادند. دوره تحقیق آنها سال 1996 تا 2000 بوده است. آنها در تحقیق خود به بررسی 8 متغیر مستقل که بر تاخیر حسابرسی تاثیر گذار بودند، پرداختند. این متغیر ها شامل اندازه شرکت، نوع صنعت، نوع حسابرس، اظهار نظر حسابرس، نسبت بدهی شرکت، اقلام غیر مترقبه، علامت سود یا زیان و تاریخ پایان سال مالی است. در تحقیق آنها از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است و تخمین مدل بر اساس داده های مقطعی صورت گرفته است. نتایج تحقیق آنها نشان داد که تاخیر حسابرسی برای شرکت های که 1- در صنعت غیر مالی هستند، 2- اظهار نظر حسابرسی آنها غیر مقبول است، 3- تاریخ پایان سال مالی آنها به غیر 31 دسامبر است،4- غیر از پنج موسسه بزرگ حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته اند، 5- سود منفی گزارش کرده اند، و 6- ریسک بالاتری دارند، طولانی تر است.

عبدالسلام و استریت[[99]](#footnote-99)(2007) در مطالعه ای که در بورس اوراق بهادار لندن انجام دادند متغیرهای حاکمیت شرکتی را روی به موقع بودن گزارشگری شرکت مورد آزمون قرار دادند. نتایج آنها بیانگر وجود یک رابطه معنی دار مهم بین متغیرهای حاکمیت شرکتی تجربه و استقلال هیات مدیره و به موقع بودن گزارشگری می باشد. نتایج بررسی آنها نشان می دهد که هیات مدیره هایی با رهبری موازی اندک، تجربه بیشتر اعضای هیات مدیره، و عمق کمتر خدمات توسط مدیران اجرایی گزارشگری به موقع تری را ارائه می دهند. همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که استقلال هیات مدیره را معنی دار منفی با به موقع بودن گزارشگری دارد. همچنین دوگانگی نقش مدیر عامل(به عنوان مدیر عامل و رئیس هیات مدیره) رابطه منفی معنی داری با گزارشگری دارند. در نهایت عبدالسلام و استریت پیشنهاد می کنند که ضروری است شرکت ها گزارشگری داوطلبانه را بیشتر مورد ملاحظه قرار دهند و در گزارشگری داوطلبانه اهتمام بیشتری به خرج دهند.

(جبارزاده و بایزیدی،1389) در تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی و تعهد سازمانی با محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و محافظه کاری رابطه مثبت بوده ولی تنها رابطه متغیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و محافظه کاری از لحاظ آماری معنی دار می باشد.

جین و درزدنکو[[100]](#footnote-100) (2010) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین اخلاقیات،مسئولیت پذیری اجتماعی وعملکرد سازمانی به این نتیجه دست یافتن که مدیران سازمان های نظام یافته در مقایسه با سازمان های ماشین بنیاد ، سطح مسئولیت پذیری اجتماعی و اخلاقیات بالایی دارند.

پاگانو و لپین[[101]](#footnote-101) (2005) بیان می کنند که مدیران شرکت ها ممکن است از فعالیت های مربوط به مسئولیت پذیری اجتماعی به عنوان ابزاری جهت جلوگیری از قبضه مالکیت توسط بازار سرمایه اشاره نموده و از این طریق موجبات رضایت سهامداران را فراهم نمود.

کیم و کیم[[102]](#footnote-102) (2010) در پژوهشی در خصوص مقایسه تاثیر نگرش های سنتی و ارزش های فرهنگی بر درک مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت های کره ای به این نتیجه رسیدند که تاثیر نگرش و باورهای بنیادی و سنتی بر درک مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها نسبت به تاثیر ارزش های فرهنگی هوفستد با اهمیت تر است.

(ورنر[[103]](#footnote-103)،2009) در پژوهشی با عنوان مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت،مقدمه ای بر محدودیت های اجتماعی در بنگلادش به این نتیجه رسید که مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت اثر بالقوه مثبت و پایا در کشورهای در حال توسعه به ویژه در جوامع دارای محدودیت های اجتماعی دارد.

تی سوت سورا[[104]](#footnote-104) (2004) به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت ها و عملکرد مالی آنها پرداخت نتایج پژوهش یه رابطه مثبت و معنا داری را بین عملکرد مالی و عملکرد اجتماعی نشان داد.

دونگ یونگ کیم وجونگ یون کیم[[105]](#footnote-105) (2013) به مطالعه اثرات مسئولیت اجتماعی شرکت ها و حاکمیت شرکتی بر تعیین حق الزحمه های حسابرسی پرداخت که یافته های پژوهش حاکی از این بود که شرکت های مورد مطالعه در کشور کره جنوبی که به نحو عالی مسئولیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی را اجرا نموده اند حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می کنند.

کاترین تام و همکاران[[106]](#footnote-106) (2010) در پژوهشی به مطالعه رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت ها و رضایت مندی شغلی پرداخت که نتایج این پژوهش نشان داد که رابطه منفی بین اندازه شرکت ها و میزان التزام به مسئولیت اجتماعی وجود دارد لذا رضایت مندی شغلی نیز متاثر از این رابطه می باشد.

زی محمود و زی ریاض (2008) در تحقیقی با عنوان مطالعه موردی ضرورت رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت ها و حاکمیت شرکتی به این نتیجه دست یافت که بین مسئولیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی رابطه معنادار وجود دارد.

نورشفی نازبینتی و جی نولاواندین[[107]](#footnote-107) (2008) به مطالعه رابطه بین مسئولیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی در شرکت های مالزی پرداخت که نتایج پژوهش حاکی از این بود که بین مسئولیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی رابطه معنادار وجود دارد.

رالیتزا گیر مانووا[[108]](#footnote-108) (2008) در تحقیقی با عنوان مسئولیت اجتماعی شرکت ها به عنوان یکی از ابزارهای حاکمیتی شرکتی به این نتیجه دست یافت که مسئولیت اجتماعی شرکت ها می تواند یکی از ابزارهای حاکمیت شرکتی باشد و گروه های مختلف شامل سهامداران،مشتریان،انجمن های داخلی و کل جامعه از آن بهره ببرند.

سونجا گوئیکینگ[[109]](#footnote-109) (2007) به مطالعه رابطه بین مسئولیت اجتماعی و راهبری شرکت های پرداخت که نتایج پژوهش حاکی از این بود که مسئولیت اجتماعی و راهبری شرکتی با همدیگر رابطه معنا دارند و مدیران برای موفقیت در بازار رقابتی به هر دو نیاز دارند.

جدول ‏2‑1 : خلاصه تحقیقات انجام شده

| ردیف | نام و نام خانوادگی محقق | سال | عنوان تحقیق | خلاصه نتایج و یافته ها |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | سلطاني | 2002 | بررسي موضوع بهنگام بودن گزارش هاي مالي شركت ها و گزارش حسابرسي آن ها | شركت هايي كه گزارش تعديل شده حسابرسي داشته اند، با تأخير بيشتري گزار شهاي مالي خود را منتشر كرده اند. |
|  | دیر و مسی هوگ | 2002 | بررسی به موقع بودن گزارشگری مالی در گزارش های مالی شرکت های استرالیایی | شرکت های بزرگتر گزارشگری به موقع تری نسبت به شرکت های کوچکتر دارند، زیرا آنها بیشتر در معرض دید و مورد توجه عموم می باشند |
|  | شاو | 2003 | بررسي رابطه ميان كيفيت افشاي اطلاعات، هموارسازي سود و بهنگام بودن سود | شركت هايي كه داراي كيفيت گزارشگري بالاتري هستند، از حسا بهاي تعهدي اختياري بيشتري استفاده مي كنند و بيشتر به مديريت سود و هموارسازي آن توجه مي كنند |
|  | اسمایل و چندلر | 2004 | بررسی به موقع بودن گزارش های مالی میان دوره ای در شرکت های مالزی | شرکت های بزرگتر و شرکت های با سودآوری، رشد و اهرم کمتر گزارش های مالی میان دوره ای خود را سریعتر ارائه می کنند. |
|  | راجا احمد و کامرودین | 2004 | تاخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی در شرکت های مالزی | نتایج تحقیق آنها نشان داد که تاخیر حسابرسی برای شرکت های که 1- در صنعت غیر مالی هستند، 2- اظهار نظر حسابرسی آنها غیر مقبول است، 3- تاریخ پایان سال مالی آنها به غیر 31 دسامبر است،4- غیر از پنج موسسه بزرگ حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته اند، 5- سود منفی گزارش کرده اند، و 6- ریسک بالاتری دارند، طولانی تر است |
|  | عبدالسلام و استریت | 2007 | بررسی اثر متغیرهای حاکمیت شرکتی را روی به موقع بودن گزارشگری شرکت | بیانگر وجود یک رابطه معنی دار مهم بین متغیرهای حاکمیت شرکتی تجربه و استقلال هیات مدیره و به موقع بودن گزارشگری مالی |
|  | دوگان و همكاران | 2007 | به بررسي رابطه سودآوري، اندازه شركت و ريسك مالي با به موقع بودن زمان گزارشگري | شركت هاي سودآور در مقابل شركت هاي زيانده علاقه بيشتري به ارائه سريعتر گزارش هاي مالي داشته اند |
|  | ماهاجان و چاندر | 2007 | بررسی عوامل تاثیر گذار بر ارسال به موقع اطلاعات در کشور هند | اندازه شرکت، نوع صنعت، سودآوری عوامل مهم در ارسال به موقع اطلاعات |
|  | الموسی و العباس | 2008 | بررسی عوامل تاثیر گذار بر ارسال به موقع اطلاعات | اندازه شرکت، نوع اظهار نظر حسابرس، نوع حسابرس، نوع صنعت و سودآوری شرکت از عوامل موثر در ارائه به موقع در گزارش های مالی پایان دوره |
|  | عزت و المرسی | 2008 | در بررسی اثر نظام راهبری بر افشای به موقع اطلاعات صورت های مالی از طریق اینترنت در مصر | اندازه شرکت، نوع صنعت، نقدینگی، ترکیب مالکیت ترکیب اعضای هیات مدیره و اندازه آن از عوامل تعیین کننده در افشای به موقع از طریق اینترنت می باشند |
|  | اوبرت | 2009 | به بررسي دلايل متفاوت بودن علايق مديران واحد تجاري در تأخير زماني گزارشگري مالي سالانه در شركت هاي فرانسوي | تأخير زماني گزارشگري مالي سالانه با اهرم مالي رابطه مستقيم و با تأخير زماني در دوره قبل رابطه اي منفي دارد |
|  | دونگ یونگ کیم و  جونگ یون کیم | 2013 | مطالعه اثرات مسؤلیت اجتماعی  شرکت ها و حاکمیت شرکتی  بر تعیین حق الزحمه های حسابرسی | شرکت های مورد مطالعه در  کشور کره جنوبی که به نحو عالی  مسؤلیت اجتماعی و حاکمیت  شرکتی را اجراء نموده اند  حق الزحمه حسابرسی بیشتری  پرداخت می کنند. |
|  | کاترین تام ، رائول ایمیتس  وفیل موتسمیس | 2010 | مطالعه رابطه بین مسؤلیت اجتماعی  شرکت ها و رضایت مندی شغلی | رابطه منفی بین اندازه شرکت ها و  میزان التزام به مسؤلیت اجتماعی  وجود دارد لذا رضایت مندی شغلی  نیز متأثر از این رابطه میباشد. |
|  | زی محمود و زی ریاض | 2008 | مطالعه موردی ضرورت رابطه بین مسؤلیت اجتماعی شرکت ها و حاکمیت شرکتی | بین مسؤلیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی رابطه معنادار وجود دارد. |
| 15 | نور شفی نازبینتی  جی نولاواندین | 2008 | مطالعه رابطه بین مسؤلیت  اجتماعی و حاکمیت شرکتی در  شرکت های مالزی | بین مسؤلیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی رابطه معنادار وجود دارد. |
| 16 | رالیتزا گیرمانووا | 2008 | مسؤلیت اجتماعی شرکت ها به عنوان  یکی از ابزارهای حاکمیت شرکتی | مسؤلیت اجتماعی شرکت ها می  تواند یکی از ابزارهای حاکمیت  شرکتی باشد و گروه های  مختلف شامل سهامداران، مشتریان، انجمن های داخلی و کل جامه از  آن بهره ببرند. |
| 17 | سونجا گوئیکینگ از  دانشگاه ماستریخت | 2007 | مطالعه رابطه بین مسؤلیت  اجتماعی و راهبری شرکت ها | مسؤلیت اجتماعی و راهبری شرکتی  با همدیگر رابطه معنادار دارند و  مدیران برای موفقیت در بازار رقابتی  به هر دو نیاز دارند. |

**منابع**

1. خوش­طینت، محسن؛ راعی، حمید. (1383). "تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری اجتماعی بر تصمیم‌گیری سرمایه­گذاران". بررسی­های حسابداری و حسابرسی، شماره 37، صص 73 تا 92.
2. دستگیر، محسن؛ بزاززاده، حمید (1382). "تأثیر میزان افشا بر هزینه سهام عادی". تحقیقات مالی، شماره 16، صص 83 تا 103.
3. کردستانی، غلامرضا؛ ضیاءالدین، مجدی. (1386) "بررسی رابطه بین ویژگی­های کیغی سود و زینه سرمایه سهام عادی". فصل­نامه بررسی­های حسابداری و حسابرسی، شماره 48، صص 85 تا 104.
4. مدرس، احمد؛ حصارزاده؛ رضا. (1387). "کیفیت گزارشگری مالی و کارآیی سرمایه­گذاری". فصل­نامه اوراق بهادار. شماره 2. صص 87 تا 103.
5. دیوید، فرد آر. (1382). «مدیریت استراتژیک». دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ترجمه: علی پارسائیان و سیّدمحمّد اعرابی، تهران.
6. صادقی، حسین(1393)، بررسی بررسی تجربی عملکردزیست محیطی شرکت وارزش بازارسهام آن دربورس اوراق بهادارتهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات کردستان، پایان نامه کارشناسی ارشد.
7. شربت اوغلی، علی، افشاری، داوود، نجمی، منوچهر(1389)، مسولیت اجتماعی نزد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علوم مدیریت ایران، شماره 19
8. حمیدیان پور، فخریه، پوردهقان، عادل(1389)، بررسی تاثیر مسولیت اجتماعی شرکت ها بر عملکرد شرکت ها
9. حساس یگانه، یحیی(1393)، مبانی نظری مسولیت اجتماعی شرکت ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره 22
10. الوانی، سید مهدي و قاسمی، احمدرضا، )1377):مدیریت و مسئولیتهاي اجتماعی سازمان، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی.
11. صالحی عمران،ابراهیم ، ثابتی ، عبدالحمید و حسن زاده، سودایه)1391):فصلنامه انجمن آموزش عالی ایران، سال چهارم ، شماره دوم، بهار
12. فرج الهی، آرزو(1393)، مطالعه رابطه بین مسؤلیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، پایان نامه کارشناسی ارشد – منبع جدول خلاصه شده تحقیقات در فصل دوم می باشد.
13. اعتمادي، حسين و اكرم يارمحمدي(1382). "بررسي عوامل مؤثر بر گزارشگري ميان دوره اي بموقع در شركت هاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله علوم اجتماعي انساني دانشگاه شيراز، دوره نوزدهم، شماره دوم، پياپي3، 99-87..
14. سرهنگی حجت ، (1380) . بررسی عوامل موثر بر به موقع بودن گزارشگری مالی سالیانه شرکتها در بازارهای سرمایه (بورس اوراق بهادار تهران) طی سالهای 1374 الی 1378. دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری، .1380
15. رحمانی، علی (1381). «ارزيابي كيفيت گزارشگري مالي »، فصلنامه حسابرس، شماره 17 ، آذر و دي1381 .
16. مدرس، احمد، و رضا حصارزاده(1387). « كيفيت گزارشگري مالي و كارايي سرمايه گذاري»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال اول، شماره2، تابستان87، صص 116-85.
17. مهدوی، غلامحسین و مظفر جمالیان پور(1389). «[بررسی عوامل مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران](http://uijs.ui.ac.ir/far/browse.php?a_code=A-10-1-26&slc_lang=fa&sid=1&ftxt=1)»، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی6، زمستان 1389، صص 89-108.
18. andreas, andrikopoulos. (2014). "corporate social responsibility reporting in financial institutions: evidence from euronext "Journal of Accounting and Economic.
19. Biddle, G. Hilary, Verdi, R. (2009). "how Does Financial Reporting Quality Improve Investment Efficiency? "Journal of Accounting and Economic.
20. Barth, M. Y. Konehitchki, and W. Landsman, (2006). "Cost of capital and financial statement transparency". Working paper Stanford University, Palo Alto, CA.
21. Beatty, A. S. Liao, and J. Weber, (2007). "The effect of private information and monitoring on the role of accounting quality in investment decisions". Working paper.
22. Bertrand, M. and S. Mullainathan, (2003). "Enioving the quiet life? Corporate governance and managerial preferences". Journal of Political Economy 111, 1043.
23. Bhattacharya, N. H. Desai, and K. Venkataraman, (2007), "Earning quality and information asymmetry: evidence from trading codts, working paper". Working Paoper.
24. Bhattacharya, U. H. Daouk, and M. Welker. (2003). "The world price of camings opacity". The Accounting Review 78 (3): 641-678.
25. Biddle, G. Hilary G. (2006). "Accounting Qiality and Firm-Level Capital Investment". The Accounting Review, 81, 963-982.
26. Bushman, R. and A. Smith, (2001). "Financial accounting information and corporate governance". Journal of Accounting Economics 31, 237-333.
27. Bushman, R, Piotroski. J. and Smith. (2001). "What Determines Corporate Transparency?" First draft September 2001. Working Paper

1. ـ Birch & Moon [↑](#footnote-ref-1)
2. - Corporate Social Responsibility (CSR) [↑](#footnote-ref-2)
3. - Bowen [↑](#footnote-ref-3)
4. - Gray, owen & adams [↑](#footnote-ref-4)
5. - Carroll [↑](#footnote-ref-5)
6. - Zhu & Tan [↑](#footnote-ref-6)
7. - Holme & Watts [↑](#footnote-ref-7)
8. - Karna [↑](#footnote-ref-8)
9. - Luetkenhorst [↑](#footnote-ref-9)
10. ـ Mc Williams, Siegel, & Wright, [↑](#footnote-ref-10)
11. ـ Clark [↑](#footnote-ref-11)
12. ـ Carroll [↑](#footnote-ref-12)
13. - McGuire [↑](#footnote-ref-13)
14. ـ Walker [↑](#footnote-ref-14)
15. - Freeman [↑](#footnote-ref-15)
16. ـ Heald [↑](#footnote-ref-16)
17. ـ Aylz and Walton [↑](#footnote-ref-17)
18. - Abbott & Monsen [↑](#footnote-ref-18)
19. - Fortune Magazine [↑](#footnote-ref-19)
20. - Corporate social performance (CSP) [↑](#footnote-ref-20)
21. - Corporate Social Orientation (CSO) [↑](#footnote-ref-21)
22. - Aupperele, Carroll & Hartfield [↑](#footnote-ref-22)
23. - Drucker [↑](#footnote-ref-23)
24. - Cochran& Wood [↑](#footnote-ref-24)
25. - McGuire, Sundgren & Schneeweis [↑](#footnote-ref-25)
26. ـ Saiia [↑](#footnote-ref-26)
27. ـ Lantos [↑](#footnote-ref-27)
28. - Wood [↑](#footnote-ref-28)
29. - institution [↑](#footnote-ref-29)
30. - Fitch [↑](#footnote-ref-30)
31. - Eilbirt & Parket [↑](#footnote-ref-31)
32. - Smith [↑](#footnote-ref-32)
33. - Hay & Gray [↑](#footnote-ref-33)
34. - Good Corporate Citizen [↑](#footnote-ref-34)
35. ـ Cochius [↑](#footnote-ref-35)
36. - Klonoski [↑](#footnote-ref-36)
37. - Clarkson [↑](#footnote-ref-37)
38. - Poddi & Vergalli [↑](#footnote-ref-38)
39. - Dusuki [↑](#footnote-ref-39)
40. - Scholtens [↑](#footnote-ref-40)
41. - Kang, Lee & Huh [↑](#footnote-ref-41)
42. - Lee, Singal & Kang [↑](#footnote-ref-42)
43. - Brammer, Brooks & Pavelin [↑](#footnote-ref-43)
44. - Yongqiang [↑](#footnote-ref-44)
45. - Williams & Barrett [↑](#footnote-ref-45)
46. - Berman [↑](#footnote-ref-46)
47. - Nicolau [↑](#footnote-ref-47)
48. - Jensen [↑](#footnote-ref-48)
49. - World Economic Forum and Business [↑](#footnote-ref-49)
50. - Reputation [↑](#footnote-ref-50)
51. - Brine, Brown & Hackett [↑](#footnote-ref-51)
52. - Hill & Knowltown [↑](#footnote-ref-52)
53. -Priciples-Based Approach46 [↑](#footnote-ref-53)
54. -Rules-Based Approach [↑](#footnote-ref-54)
55. ـ Blue Ribbon [↑](#footnote-ref-55)
56. . User needs Approach [↑](#footnote-ref-56)
57. ـ Jenkins [↑](#footnote-ref-57)
58. - Shareholder/ Investor Protection Approach [↑](#footnote-ref-58)
59. . Levitt [↑](#footnote-ref-59)
60. ـ Kirk [↑](#footnote-ref-60)
61. - SFAC NO.2 [↑](#footnote-ref-61)
62. - FASB, 1978;par.3 [↑](#footnote-ref-62)
63. -Relevance [↑](#footnote-ref-63)
64. - SFAS NO. 2 [↑](#footnote-ref-64)
65. -Predictive value [↑](#footnote-ref-65)
66. - SFAS NO. 2 [↑](#footnote-ref-66)
67. -Feedback value [↑](#footnote-ref-67)
68. - SFAS NO. 2 [↑](#footnote-ref-68)
69. -Timeliness [↑](#footnote-ref-69)
70. - SFAS NO. 2 [↑](#footnote-ref-70)
71. -Reliablity [↑](#footnote-ref-71)
72. - SFAS NO. 2 [↑](#footnote-ref-72)
73. -Verifiablity [↑](#footnote-ref-73)
74. - SFAS NO. 2 [↑](#footnote-ref-74)
75. -Neutrality [↑](#footnote-ref-75)
76. -Foran and Faran [↑](#footnote-ref-76)
77. - SFAC NO. 2 Para.93 [↑](#footnote-ref-77)
78. - SFAC NO. 2 , Para.96 [↑](#footnote-ref-78)
79. -Representational faithfulness [↑](#footnote-ref-79)
80. - SFAC NO. 2 [↑](#footnote-ref-80)
81. - Foster and upton [↑](#footnote-ref-81)
82. -Comparabiliy [↑](#footnote-ref-82)
83. - SFAC NO. 2 [↑](#footnote-ref-83)
84. -Consistency [↑](#footnote-ref-84)
85. - SFAC NO.2 [↑](#footnote-ref-85)
86. .Baiman [↑](#footnote-ref-86)
87. .Fairfield et al [↑](#footnote-ref-87)
88. .Adman [↑](#footnote-ref-88)
89. .Pleiderer [↑](#footnote-ref-89)
90. .Barth et al [↑](#footnote-ref-90)
91. .Mikhail et al [↑](#footnote-ref-91)
92. ـ Cohen [↑](#footnote-ref-92)
93. . Knechel and Payne [↑](#footnote-ref-93)
94. . Soltani [↑](#footnote-ref-94)
95. . Dyer and McHugh [↑](#footnote-ref-95)
96. . Shaw [↑](#footnote-ref-96)
97. . Smaail and chandler3 [↑](#footnote-ref-97)
98. . Ahmed and Kamarudin [↑](#footnote-ref-98)
99. . Abdelsalam and Street [↑](#footnote-ref-99)
100. ـ Jane and Drzdnkv [↑](#footnote-ref-100)
101. ـ Paganv and Lpyn [↑](#footnote-ref-101)
102. ـ Kim and Kim [↑](#footnote-ref-102)
103. ـ Werner [↑](#footnote-ref-103)
104. ـ T whistle Seurat [↑](#footnote-ref-104)
105. ـ Kim Jung Eun Kim Dong Vjvng [↑](#footnote-ref-105)
106. ـ Catherine Thom et al. [↑](#footnote-ref-106)
107. ـ Jay Nvlavandyn [↑](#footnote-ref-107)
108. ـ Ralytza Gir MANOVA [↑](#footnote-ref-108)
109. ـ Sonja Gvyykyng [↑](#footnote-ref-109)