

## **The Application of Atride Stirling's Theme Analysis in the Analysis of Environmental Reporting Indicators**

**Raheleh Nazarian**

*Ph.D. student in Accounting, Yazd branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran  
Rnazaryan@iauk.ac.ir*

**Akram taftiyan\***

*Assistant Professor of Accounting, Yazd branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran (Corresponding Author) Taftiyan@iauyazd.ac.ir*

**Forough Heyrani**

*Assistant Professor of Accounting, Yazd branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran Heyrani@iauyazd.ac.ir*

### **Abstract:**

Considering the importance of environmental issues and the serious challenge that companies face to report their environmental activities, the purpose of this research is to analyze environmental reporting indicators; which can be used to strengthen and improve this type of reporting, as one of the important accountability tools in front of the stakeholders. In the first phase, the literature in the field of environmental reporting was reviewed, which indicates that compared to most countries in the world, Iranian companies have neglected environmental reporting, and no law or standard requires companies to disclose environmental information. Therefore, any disclosure in this field is voluntary and indicates the absence of verifiable and specific indicators in order to prepare an environmental report. Then, qualitative data were collected through interviews with experts and experienced academic and executive experts in the mentioned field in ۱۴۰۰. Therefore, any disclosure in this field is voluntary and indicates the absence of verifiable and specific indicators in order to prepare an environmental report. Then, qualitative data were collected through interviews with experts and experienced academic and executive experts in the mentioned field in ۱۴۰۰. These experts were selected based on the purposeful sampling method with the snowball approach, and conducting interviews continued until reaching theoretical saturation. In the second phase, after reviewing the interviews, the collected qualitative data were coded and categorized using Atride-Sterling's thematic analysis method and MaxQuda software. The findings of theme analysis led to the identification of ۲ global themes, ۷ organizing themes and ۳۹ basic themes. The results of this research show that environmental reporting can be explained based on two global themes of ۱-

hard information disclosure and ♣- soft information disclosure. Identifying environmental reporting indicators on this basis and using them by increasing the ability to verify information leads to improved accountability, reducing information asymmetry and making appropriate decisions.

**Keywords:** Environmental reporting, Theme analysis, Hard information, Soft information.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

**کاربست تحلیل مضمون آتراید استرلینگ در واکاوی شاخص‌های****گزارشگری زیست‌محیطی**راحله نظریان<sup>۱</sup> اکرم تفتیان<sup>۲</sup>\* فروغ حیرانی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۱۷

**چکیده**

با توجه به اهمیت مسائل زیست‌محیطی و چالش جدی که شرکت‌ها برای گزارش فعالیت‌های زیست‌محیطی خود با آن روبرو هستند، هدف پژوهش حاضر واکاوی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی است؛ که می‌تواند جهت تقویت و بهبود این نوع گزارشگری، به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم پاسخگویی در مقابل ذینفعان استفاده شود. در فاز اول، ادبیات حوزه گزارشگری زیست‌محیطی بررسی گردید که حاکی از این است که شرکت‌های ایرانی در مقایسه با اکثر کشورهای دنیا نسبت به گزارشگری زیست‌محیطی غفلت نموده‌اند و قانون یا استاندارد شرکت‌ها را ملزم به افشا اطلاعات زیست‌محیطی نمی‌کند. بنابراین هرگونه افشا در این زمینه به صورت داوطلبانه است و نشان‌دهنده عدم وجود شاخص‌های قابل تأیید و مشخص در جهت تهیه گزارش زیست‌محیطی است. سپس از طریق مصاحبه با صاحب‌نظران و کارشناسان دانشگاهی و اجرایی باسابقه در حوزه مذکور در سال ۱۴۰۰، داده‌های کیفی جمع‌آوری گردید. این خبرگان بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند با رویکرد گلوله برفی انتخاب شدند و انجام مصاحبه‌ها تا زمان دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. در فاز دوم بعد از بررسی مصاحبه‌ها، داده‌های کیفی جمع‌آوری شده به روش تحلیل مضمون آتراید-استرلینگ و به کمک نرم‌افزار مکس کیودا کدگذاری و دسته‌بندی شدند. یافته‌های تحلیل مضمون منجر به شناسایی ۲ مضمون فراگیر، ۷ مضمون سازمان دهنده و ۳۹ مضمون پایه گردید. نتایج این پژوهش بیانگر این است که گزارشگری زیست‌محیطی برمبنای دو مضمون فراگیر ۱- افشاء اطلاعات سخت و ۲- افشاء اطلاعات نرم قابل تبیین است.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران rnazaryan@iauk.ac.ir<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول)

taftiyan@iauyazd.ac.ir

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران heyrani@iauyazd.ac.ir

شناسایی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی بر این مبنا و به‌کارگیری آن‌ها با افزایش قابلیت تأیید اطلاعات، به بهبود پاسخگویی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و اخذ تصمیمات مناسب منجر می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** گزارشگری زیست‌محیطی، تحلیل مضمون، اطلاعات سخت، اطلاعات نرم

## ۱- مقدمه:

گزارش زیست‌محیطی<sup>۱</sup> به دلیل علاقه ذینفعان، توجه قابل‌ملاحظه‌ای را در عرصه تجارت جهانی و رقابت امروز در مقایسه با گذشته، به خود جلب کرده است (بنلیملی، ۲۰۲۰). در حالت ایده آل انتظار می‌رود که شرکت‌ها، اثرات زیست‌محیطی عملکرد خود را افشاء نمایند (لی و همکاران، ۲۰۱۸)، ولی با توجه به عدم تقارن اطلاعاتی، ذینفعان در مورد عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌ها<sup>۲</sup> اطلاعات دقیقی دریافت نمی‌کنند (بلال و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین نیاز به وجود گزارش زیست‌محیطی که هم شفاف و قابل‌فهم باشد و هم ارزش‌آفرینی سازمان را ارزیابی کند و از همه مهم‌تر امکان تصمیم‌گیری مناسب را برای استفاده‌کنندگان در سطوح مختلف فراهم نماید، به شدت احساس می‌شود (چو و همکاران، ۲۰۱۳).

گزارش زیست‌محیطی، به هرگونه افشاء مالی و غیرمالی شرکت‌ها تحت تأثیر مسائل زیست‌محیطی اشاره دارد و عمدتاً یک فعالیت داوطلبانه تلقی می‌شود (پارکر، ۲۰۱۹). علی‌رغم اهمیت روزافزون افشاهای داوطلبانه در مورد گزارشگری زیست‌محیطی، این مسئله آن‌طور که باید و شاید در ایران مورد توجه قرار نگرفته است (عباسی‌استمال، ۱۳۹۸). عدم وجود یک ساختار معین برای گزارشگری زیست‌محیطی که بر اساس مبانی گزارشگری و چارچوب‌های شناخته‌شده باشد، در کنار تمایل سازمان‌ها به افشاء مسائل زیست‌محیطی که از طریق نظریه‌های مختلف قابل تبیین است؛ منجر به افشاء داوطلبانه شرکت‌ها در ایران شده است. افشاء داوطلبانه یا اختیاری، علی‌رغم وجود مزایا و نکات مثبت، باعث ایجاد گزارش‌های بدون ساختار، ناهمگون و همچنین فاقد مشخصه‌های کیفی چارچوب گزارشگری می‌شود. بنابراین واکاوی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی کمک می‌کند تا علاوه بر تشریح وضعیت فعلی این نوع گزارشگری، مسیر دستیابی به چارچوب گزارشگری زیست‌محیطی هموار شود.

در این راستا شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی بر مبنای اطلاعات نرم<sup>۳</sup> و اطلاعات سخت<sup>۴</sup> قابل تبیین است (کلارکسون و همکاران ۲۰۰۸)، تمایز بین افشاء نرم و سخت تحلیل ماهیت افشاء را ساده می‌کند. لیبرتی و پترسن (۲۰۱۹) معتقدند است که برای تعیین نرم و سخت بودن اطلاعات، تعریف ساده و صریحی وجود ندارد، ولی برای اطلاعات سخت ویژگی‌های مشخصی از قبیل کمی بودن، قابلیت جمع‌آوری بدون اعمال نظر شخصی و ارزیابی یکسان توسط افراد مختلف وجود دارد. در مقابل، اطلاعات نرم، ذهنی هستند و عموماً به صورت متنی ارائه می‌شوند که شامل

<sup>۱</sup> Environmental Reporting<sup>۲</sup> Corporate Environmental Performance<sup>۳</sup> Soft Information<sup>۴</sup> Hard Information

نظرها، ایده‌ها، طرح‌های اقتصادی، برنامه‌های مدیران، تفاسیر و تحلیل‌ها و مواردی از این قبیل می‌باشند (پپا و همکاران، ۲۰۲۱). تصمیم‌گیرندگان می‌توانند اطلاعات نرم را به اشکال متفاوت تفسیر کنند، چون متکی به دانش عامه است. وین‌هونگ و همکاران (۲۰۲۰) بیان کردند در مواردی که اطلاعات قابلیت تأیید و اثبات نداشته باشند در حوزه اطلاعات نرم قرار می‌گیرند. به بیان دیگر، اطلاعات نرم برخلاف اطلاعات سخت قابلیت تأیید و اثبات ندارند (گونوان، ۲۰۰۷). در ایران پژوهش‌های جامع‌تری که به واکاوی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی از منظر افشاء اطلاعات نرم و سخت پرداخته باشد، مشاهده نگردد. بنابراین پژوهش حاضر جزء اولین پژوهش‌ها در این زمینه است.

در سال‌های اخیر پژوهش‌هایی در حوزه گزارشگری زیست‌محیطی و اجتماعی در داخل کشور انجام شده است. به عنوان نمونه؛ حیاتی و همکاران (۱۳۹۷) اقدام به استخراج مؤلفه‌های زیست‌محیطی از گزارش‌های هیأت مدیره شرکت‌ها نمودند، همچنین فخاری و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به ارزیابی شرکت‌ها از لحاظ میزان افشاء مؤلفه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی<sup>۱</sup> اقدام کردند. پژوهش‌های مذکور به ارزیابی شرکت‌های ایرانی از لحاظ میزان افشاء مؤلفه‌های موجود پرداخته‌اند، به عبارت دیگر آنچه را که هست بیان می‌کنند؛ ولی پژوهش حاضر برای ارائه آنچه باید باشد، تلاش می‌کند.

پژوهش‌های انجام شده در حوزه گزارشگری زیست‌محیطی، بیشتر به بررسی حسابداری سنتی و میزان مناسب بودن آن برای پیشبرد مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی، تحولات رویکردها و تئوری‌ها برای توضیح حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی، شناسایی و توضیح انگیزه‌ها برای ارائه گزارش‌های اجتماعی و زیست‌محیطی پرداخته‌اند (جوادی پور، ۱۳۹۷) و پژوهشی در خصوص شناسایی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی در ایران انجام نشده است. براین اساس پژوهش حاضر بر مبنای چارچوب سازمان ابتکار گزارشگری جهانی<sup>۲</sup> و شاخص‌های مبتنی بر این چارچوب و همچنین با توجه به شرایط ایران، تلاش می‌کند که شاخص‌هایی را با استفاده از روش تحلیل مضمون برای گزارش‌های زیست‌محیطی ارائه نماید؛ تا از این طریق چشم‌انداز نوینی را در بررسی گزارشگری زیست‌محیطی فراهم کند و به این ترتیب نیازهای استفاده‌کنندگان از این اطلاعات تأمین گردد. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور می‌شود، سپس سؤالات پژوهش مطرح و روش پژوهش تشریح می‌گردد و در نهایت به ارائه یافته‌ها و نتایج پژوهش پرداخته می‌شود.

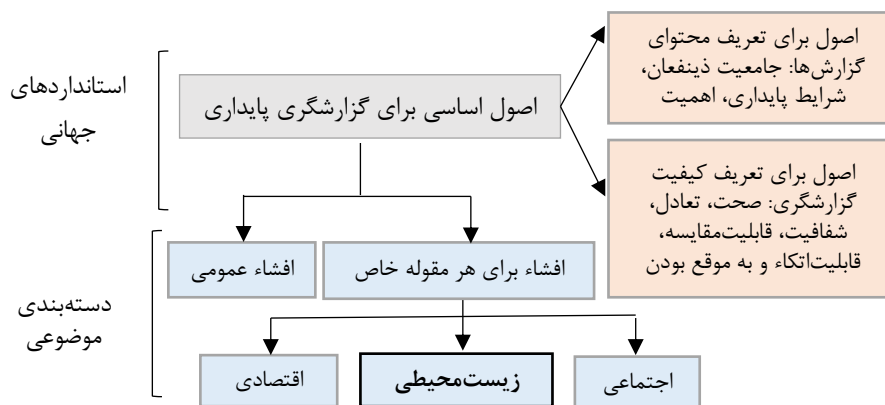
<sup>۱</sup> Environmental, Social, Governance (ESG)

<sup>۲</sup> Global Reporting Initiative (GRI)

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در سه دهه اخیر ذینفعان مختلف شامل کارکنان، جوامع محلی، طرفداران محیط‌زیست، مشتریان و قانون‌گذاران در جستجوی بسط گزارشگری شرکتی<sup>۱</sup> در ابعاد مختلف بوده‌اند (لیندبرگ و همکاران، ۲۰۱۰). بر همین اساس واحدهای اقتصادی باید اقدام به افشاء اطلاعات بر اساس چهارچوب توافق شده به‌منظور دستیابی به اهداف مختلف ذینفعان نمایند (کلاین و ون‌هوف، ۲۰۰۹)، اما به نظر می‌رسد گزارشگری به شکل سنتی قادر به تأمین تمام نیازهای استفاده‌کنندگان نیست (کریستنسن، ۲۰۱۵). یکی از موارد مهمی که امروزه بایستی در اطلاعات شرکت‌ها افشاء شود، عملکرد آن‌ها در خصوص مسائل زیست‌محیطی است. بر اساس تعریف انجمن حسابداران اسکاتلند و ولز<sup>۲</sup> افشاء اطلاعات زیست‌محیطی شرکت‌ها، به ارائه داوطلبانه اطلاعات در مورد عملکرد شرکت در ارتباط با فضای گسترده عملیات محیطی شرکت اشاره دارد. برای این منظور سازمان‌هایی جهت ارائه دستورالعمل‌ها در زمینه افشاء اطلاعات زیست‌محیطی اختصاص داده شده است (واچیرا و ماتووا، ۲۰۲۲) و رایج‌ترین چارچوب گزارشگری زیست‌محیطی توسط سازمان ابتکار گزارشگری جهانی ارائه و در سرتاسر جهان پذیرفته شده است (هالر و ون‌استادن، ۲۰۱۴). در شکل (۱) اصول گزارشگری و ساختار استانداردهای سازمان ابتکار گزارشگری جهانی بر اساس چارچوب شماره ۱۰۱ این سازمان ارائه شده است.

شکل (۱) اصول گزارشگری و ساختار استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی (جی‌آرای، ۲۰۱۶)



<sup>۱</sup> Corporate Reporting

<sup>۲</sup> Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

همان‌گونه که در شکل (۱) مشاهده می‌شود، سازمان ابتکار گزارشگری جهانی سه مقوله اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی را به‌عنوان موضوعات خاص گزارشگری پایداری در نظر گرفته و همچنین اصولی را از نظر محتوی و کیفیت برای اطلاعات گزارش‌شده مشخص نموده است، تا ذینفعان بتوانند عملکرد سازمان گزارش دهنده را ارزیابی کنند. این اصول در مورد محتوای گزارش‌ها، اهمیت، جامعیت ذینفعان، شرایط پایداری و برای کیفیت گزارش‌ها، صحت، تعادل، شفافیت، قابلیت مقایسه، به‌موقع بودن و قابلیت اتکا را لحاظ نموده‌اند.

تحقیقات علمی مستلزم استفاده از یک چارچوب نظری به‌منظور شناسایی ماهیت یک پدیده خاص و علل آن است. با توجه به فقدان یک چارچوب نظری مشترک در حوزه گزارشگری زیست‌محیطی معمولاً بر تئوری‌های مبتنی بر نظریه‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی تأکید می‌شود و نمی‌توان آن را با یک دیدگاه نظری واحد تشریح کرد (برام و همکاران، ۲۰۱۶). افشاء اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی یک فعالیت چندبعدی است که به‌واسطه برخی نظریه‌ها ازجمله نظریه مشروعیت<sup>۱</sup>، نظریه ذینفعان<sup>۲</sup> و نظریه نهادی نوین<sup>۳</sup> قابل توضیح است.

نظریه مشروعیت، مبتنی بر دیدگاه سیاسی، اجتماعی است و به این موضوع اشاره می‌کند که شرکت بر اساس عملکرد زیست‌محیطی خود، تحت فشار سیاسی و اجتماعی برای افشاء زیست‌محیطی قرار دارد (بورگوا و ویرا، ۲۰۱۴). از آنجایی که افشاء زیست‌محیطی در ایجاد مشروعیت سودمند است (پارک، ۲۰۱۷)، بنابراین زمانی که سازمان‌ها احتمال می‌دهند که اعتبارشان با توجه به عملکرد زیست‌محیطی آن‌ها مورد تهدید قرار گرفته، سعی می‌کنند که اطلاعات زیست‌محیطی بیشتری را افشاء کنند (دیگن، ۲۰۱۹).

نظریه ذینفعان، وجوه مشترکی با تئوری مشروعیت دارد و بیان می‌کند که شرکت‌ها اطلاعات زیست‌محیطی را مطابق با نیازهای اطلاعاتی ذینفعان افشاء می‌کنند، به این معنی که اقدامات شرکت نشان‌دهنده ارزش‌های ذینفعانی است که ممکن است با یکدیگر در رقابت باشند (بوچینا و همکاران، ۲۰۱۳). برای این اساس مدیریت بایستی شرکت را در راستای حداکثر کردن منافع ذینفعان اداره کند، لذا انگیزه مدیر از افشاء اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی این است که به ذینفعان نشان دهد شرکت مطابق با انتظارات آن‌ها عمل می‌کند (علی‌خانی و مران‌جوری، ۱۳۹۳). تفاوت عمده دو نظریه مذکور این است که در نظریه مشروعیت، اطلاعات جهت ایجاد نگرش مثبت در ذینفعان افشاء می‌شود و ممکن است مطابق با عملکرد واقعی سازمان نباشد ولی در نظریه ذینفعان، اطلاعات موردنیاز ذینفعان افشاء می‌شود (پاتن، ۲۰۰۰).

<sup>۱</sup> Legitimacy Theory

<sup>۲</sup> Stakeholder Theory

<sup>۳</sup> Neo-institutional Theory



آخرین نظریه مطرح‌شده، نظریه نهادی نوین است که با دو نظریه ذکرشده قبلی متناقض نیست بلکه می‌تواند در کنار آن‌ها به مزیت رقابتی منجر گردد؛ مزیت رقابتی از طریق انطباق با فشارهای نهادی که جلب حمایت ذینفعان، مشروعیت و منابع را در پی دارد، قابل تشریح است (مشبکی و همکاران، ۱۳۸۹). نظریه نهادی نوین در پژوهش‌های پیشین حوزه افشاء زیست‌محیطی و اجتماعی به‌صورت وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است، نظریه مذکور مبتنی بر این فرض است که شرکت‌ها برای پاسخگویی به فشارهای نهادی اجباری<sup>۱</sup>، هنجاری<sup>۲</sup> و تقلیدی<sup>۳</sup> تمایل به افشاء اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی دارند (بالوچ و همکاران، ۲۰۱۹). تئوری نهادی نوین به دنبال همگونی و هم‌شکلی صرف نیست بلکه اظهار می‌کند که حمایت ذینفعان نه در سایه هم‌شکلی ظاهری بلکه در صورت انتقال ارزش‌های آن‌ها جلب می‌شود (اسکات، ۲۰۰۸). در سطح تحلیل، تئوری مشروعیت بسیار گسترده و کلی است و تئوری ذینفعان بر برخی از ذینفعان خاص به‌صورت محدود تمرکز می‌کند درحالی‌که تئوری نهادی نوین بین تئوری مشروعیت و ذینفعان قرار دارد و بین آن‌ها تعادل ایجاد می‌کند (شاهید اله، ۲۰۲۰). بنابراین پژوهش حاضر با اتکا بر این نظریه‌ها و بر اساس چارچوب جی‌آرای، اطلاعات قابل افشاء در گزارشگری زیست‌محیطی را به دودسته نرم و سخت طبقه‌بندی می‌کند؛ تا به این ترتیب مفهومی نوین و قابل درک در حوزه گزارشگری زیست‌محیطی ارائه کند.

کمّی بودن اطلاعات سخت باعث می‌شود که اطلاعات به راحتی جمع‌آوری و ذخیره شوند و به‌صورت الکترونیکی نیز قابل انتقال باشند، این اطلاعات داده‌های عینی هستند که می‌توانند به سرعت تأیید شوند (برادشاو و همکاران ۲۰۱۵). کارایی اطلاعاتی به کل اطلاعات افشاء شده بستگی دارد اما کارایی واقعی به ترکیب نسبت اطلاعات سخت (قابل تأیید) و اطلاعات نرم (غیرقابل تأیید) مربوط است. درحالی‌که اطلاعات سخت نسبت به اطلاعات نرم قابلیت اتکا بیشتری دارند اما تولید و انتشار آن‌ها هزینه بیشتری به دنبال دارد (پترسن، ۲۰۰۴). ستیورینی و ایشاک (۲۰۱۲) در پژوهش خود نشان دادند که میزان افشاء نرم بیشتر از افشاء سخت است که این مورد قابل انتظار می‌باشد، چون برای شرکت‌ها تقلید از این نوع اطلاعات آسان‌تر از اطلاعات دقیق و قابل تأیید است.

سازمان‌ها اغلب به دلیل مزیت رقابتی ناشی از مشروعیت در جستجوی تقلید از سازمان‌های دیگر می‌باشند (دیگان، ۲۰۱۳). در شرکت‌هایی که عملکرد ضعیفی دارند تقلید موارد افشاء سخت، دشوار است (اکر و تمز، ۲۰۱۹). بر اساس پژوهش اونگ و همکاران (۲۰۱۶) شرکت‌ها

<sup>۱</sup> Coercive<sup>۲</sup> Normative<sup>۳</sup> Mimetic

در گزارش‌های پایداری‌شان، اطلاعات نرم را بیشتر از اطلاعات سخت افشاء می‌کنند، علاوه بر این جنبه‌های اقتصادی را بیشتر از جنبه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی در گزارش‌های خود لحاظ می‌کنند. برتومو و مارینوویک (۲۰۱۵) با بررسی تئوری اطلاعات نرم و سخت به این نتیجه رسیدند که افشاء نرم می‌تواند به اندازه افشاء سخت دارای محتوای اطلاعاتی باشد و همچنین بیان کردند که افشاء اجباری اطلاعات سخت باعث کاهش افشاء اطلاعات نرم می‌شود. بر اساس گزارش کی‌پی‌ام جی<sup>۱</sup> (۲۰۰۲)، گزارش‌های زیست‌محیطی در کشورهایی چون ایالات متحده، آلمان، بریتانیا و در صنایعی مثل مواد شیمیایی، داروسازی و خودروسازی در بالاترین سطح قرار دارد. اما برای شرکت‌هایی که در کشورهای آسیایی مثل هنگ‌کنگ و سری‌لانکا قرار گرفته‌اند، هیچ الزام قانونی برای افشاء اطلاعات زیست‌محیطی در گزارش‌های سالانه وجود ندارد (پرامنیک، ۲۰۰۸).

با توجه به اینکه این پژوهش از حیث نوع، جامعیت و روش پژوهش نسبت به سایر پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه گزارشگری زیست‌محیطی متمایز است، در ادامه به برخی از این پژوهش‌ها که با پژوهش حاضر ارتباط نزدیکی دارند، اشاره می‌شود.

#### پیشینه پژوهش‌های خارجی

بررسی‌های نشان می‌دهد یکی از اولین تحقیقات انجام‌شده در خصوص موضوع این پژوهش مربوط به سال ۱۹۸۲ است که توسط وایزمن با عنوان ارزیابی افشای زیست‌محیطی در گزارش‌های سالانه شرکت انجام شد. وی شاخص افشاء زیست‌محیطی طراحی کرد که ۱۸ مورد را پوشش می‌داد: عوامل اقتصادی (۵ مورد)، دعاوی زیست‌محیطی (۲ مورد)، فعالیت‌های کاهش آلودگی (۵ مورد)، و افشاء زیست‌محیطی که در سه مورد دیگر قرار نمی‌گیرند (۶ مورد).

کلارکسون و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی از شاخص زیست‌محیطی برای ارزیابی کیفیت افشاء در شرکت‌های استرالیایی استفاده کردند. آن‌ها دریافتند که بین سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۶ بهبود اندکی در افشاء اطلاعات زیست‌محیطی شرکت‌های استرالیایی حاصل شده است و در کل این نوع افشاء در شرکت‌های یادشده نسبتاً کم است.

دوبلر و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی سطح افشاء زیست‌محیطی با ریسک زیست‌محیطی در شرکت‌های آمریکایی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که با توجه به فشارهای عمومی جهت گزارشگری شاخص‌های زیست‌محیطی، شرکت‌ها برای ارائه سطح بالاتری از افشاء اطلاعات زیست‌محیطی تمایل بیشتری نشان می‌دهند.

<sup>۱</sup> KPMG (Klynved Peat Marwich Goerdeler)

هلفایا و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به ارائه یک مدل چندبعدی برای ارزیابی کیفیت گزارشگری زیست‌محیطی از دیدگاه استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان گزارش‌های شرکت پرداختند. تجزیه و تحلیل حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که مهم‌ترین عامل در تعیین کیفیت افشاء اطلاعات زیست‌محیطی، کمیت نیست؛ بلکه علاوه بر آن موضوع افشاء، نوع اطلاعات افشاء، شفافیت گزارش‌ها و تطبیق با دستورالعمل‌های گزارشگری از عوامل اثرگذار بر گزارشگری زیست‌محیطی می‌باشند.

ویان هونگ و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی شیوه‌های گزارشگری زیست‌محیطی در ویتنام پرداختند. در این پژوهش که از تحلیل محتوای گزارش‌های سالانه استفاده شده؛ نتایج حاکی از این است که حجم افشاء در گزارش‌های سالانه این کشور قابل رقابت با کشورهای توسعه‌یافته نیست، ولی سعی کردند با افشاء برخی مسائل زیست‌محیطی حمایت خود را از محیط زیست نشان دهند.

گولا و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان حسابداری سبز و کاربردهای آن، به بررسی روش‌های گزارشگری زیست‌محیطی در هند پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که این نوع گزارشگری عمدتاً کیفی است و هیچ دستورالعمل دقیقی برای آن وضع نشده است و با تحلیل محتوای گزارش‌های شرکت‌های هندی به این نتیجه رسیدند که در صنایعی مثل سیمان و فلزات افشاء زیست‌محیطی نسبت به سایر صنایع بیشتر است.

پپا و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر دستورالعمل اطلاعات غیرمالی اتحادیه اروپا بر افشاء محیط‌زیست در صنایع آلاینده محیط‌زیست ایتالیا پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که افشاء زیست‌محیطی پس از تصویب دستورالعمل اجباری اتحادیه اروپا افزایش یافته است.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

در بین تحقیقات داخلی یکی از اولین پژوهش‌های مرتبط با تحقیق حاضر مربوط به میرزایی (۱۳۷۸) است که به بررسی حسابداری و حسابرسی محیط‌زیست پرداخت و به این نتیجه رسید که گزارش‌های زیست‌محیطی هنوز در مراحل اولیه خود قرار دارند و رهنمود مشخصی برای چگونگی انجام حسابرسی آن‌ها وجود ندارد.

برزگر و غواصی کناری (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی و تحلیل وضعیت موجود و سطح افشاء شاخص‌های مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌های بورسی ایران پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر این است که بیشترین افشاء شاخص‌ها مربوط به بعد اقتصادی و کمترین آن‌ها مربوط به

بعد زیست‌محیطی می‌باشد. افشا پایین، بعد زیست‌محیطی مسئولیت اجتماعی، نشان‌دهنده شکاف قابل‌ملاحظه بین انتظارات جامعه از شرکت‌ها و عملکرد واقعی آن‌هاست.

جفایی رهنی (۱۳۹۶) مدلی را برای تبیین عوامل مؤثر بر گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تدوین نمود. براساس این مدل، ویژگی‌های هیئت‌مدیره، ویژگی‌های عمومی، ساختار مالکیت و مالی بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری اثرگذار هستند.

دیانتی و خداکرمی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخبار زیست‌محیطی بر قیمت سهام شرکت‌ها پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که انتشار اخبار منفی زیست‌محیطی اثری روی قیمت سهام ندارد و باعث عدم واکنش سرمایه‌گذاران می‌شود، ولی انتشار اخبار مثبت زیست‌محیطی افزایش قیمت سهام و عکس‌العمل مثبت سهامداران را به دنبال دارد.

فخاری و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به تبیین مدلی برای رتبه‌بندی شرکت‌ها از نظر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی در ایران پرداختند. نتایج پژوهش فوق نشان می‌دهد که وضعیت فعلی افشاء شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری بیانگر شکاف قابل‌توجه بین عملکرد واقعی شرکت‌ها و انتظارات خبرگان از آن‌ها است و همچنین میزان افشاء زیست‌محیطی و اجتماعی به دلیل داوطلبانه بودن آن‌ها روند مشخصی نداشته است.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) به تحلیل عملکرد پایدار زیست‌محیطی و تأثیر آن بر هزینه سرمایه شرکت‌ها پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شرکت‌های موردبررسی در برخی مؤلفه‌ها نظیر انرژی، آب و مواد اولیه نسبت به سایر مؤلفه‌ها گزارشگری بهتری داشته‌اند؛ همچنین برخلاف انتظار، اطلاعات عملکرد پایداری زیست‌محیطی بر هزینه سرمایه شرکت تأثیر مثبت دارد.

حیاتی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به استخراج مؤلفه‌های زیست‌محیطی از گزارش‌های فعالیت هیأت‌مدیره شرکت‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی پرداختند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که کمیت و کیفیت مؤلفه‌های زیست‌محیطی مستخرج از شرکت‌های مربوط به صنایع مختلف، می‌تواند توسط نهادهای استاندارد‌گذار مورد استفاده قرار گیرد. گزارشگری در راستای مؤلفه‌های بااهمیت هر صنعت، افشاء اطلاعات مربوطتری را برای استفاده‌کنندگان امکان‌پذیر می‌سازد.

کاظم پور (۱۳۹۷) در پژوهشی به طراحی چارچوبی برای افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و بررسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مبادرت نمود. چارچوب طراحی‌شده شامل سه بعد (زیست‌محیطی، اقتصادی، اجتماعی)، ۲۲ مؤلفه و ۶۸ شاخص است.

نکته قابل تأمل در نتایج تحقیق مذکور این است که علی‌رغم بیشترین اهمیت شاخص‌های بعد زیست‌محیطی، شرکت‌ها کمترین توجه را به افشا این شاخص‌ها نشان دادند. پورخانی و جهان‌شاد (۱۴۰۰) در پژوهشی اقدام به ارائه گزارشگری مؤلفه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی، اقتصادی و عمومی در الگوی پایداری شرکتی مبتنی بر انتظارات ذینفعان کردند. بر اساس این پژوهش تعداد بیست مؤلفه از جنبه‌های زیست‌محیطی برای پایداری شرکتی شناسایی گردید. نتایج پژوهش مذکور نشان می‌دهد که شرکت‌های حساس زیست‌محیطی، اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی بیشتری نسبت به صنایع غیر حساس افشاء می‌کنند. علی‌رغم اینکه گزارشگری زیست‌محیطی در تصمیم‌گیری ذینفعان نقش مؤثری دارد (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۱)، ولی بر اساس برخی از پژوهش‌های داخلی (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷) شرکت‌ها به نحو مقتضی به افشاء اطلاعات زیست‌محیطی نپرداخته‌اند.

### ۳- سؤالات پژوهش

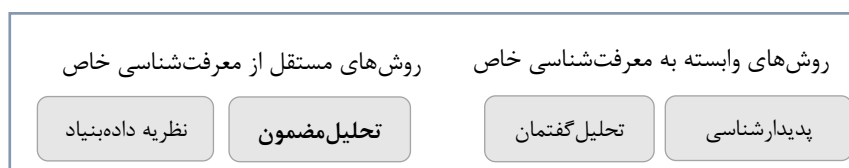
پس از مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، با توجه به اینکه روش پژوهش کیفی است؛ پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به پرسش زیر است:

شاخص‌های افشاء زیست‌محیطی کدامند؟

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر فلسفی در پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد، از لحاظ منطق اجرا از نوع استقرایی و از نظر هدف پژوهش کاربردی و از لحاظ نوع پژوهش کیفی است (دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۸). به‌صورت کلی می‌توان روش‌های مورد استفاده در پژوهش‌های کیفی را به دودسته به شرح شکل (۲) طبقه‌بندی کرد. در این پژوهش از روش تحلیل مضمون بهره گرفته شده است.

شکل (۲) انواع روش‌های تحلیل کیفی (براون و کلارک، ۲۰۰۶)



تحلیل مضمون در دسته روش‌هایی قرار می‌گیرد که وابسته به جایگاه معرفت‌شناسی یا نظری خاصی نمی‌باشند و می‌توان در طیف وسیعی از روش‌های نظری از آن استفاده کرد (براون و کلارک، ۲۰۰۶). به این ترتیب تحلیل مضمون، تحلیلی مناسب و منعطف برای روش‌های مختلف است (بویاتزیس، ۱۹۹۸). به‌طور کلی مضمون، ویژگی متمایز و تکراری در متن است که از نظر

پژوهشگر، مبین درک و تجربه خاصی در ارتباط با سؤالات تحقیق است (کینگ و هورکس، ۲۰۱۰). برخی از مزایای روش تحلیل مضمون به این شرح است: (۱) تحلیل مضمون، تصویر محرکی از نحوه ایجاد مضامین در دوره‌های مختلف فراهم می‌کند، نه تصویر ثابتی از ایجاد مضامین در یک‌زمان خاص (۲) مضامین را به‌طور مستقیم، از منابع استخراج می‌کند و از پارادایم مشخص‌شده برای توسعه مضامین استفاده نمی‌کند (۳) تعریف مضامین را با توجه به طیف‌ها تعیین می‌کند (۴) در طیف متنوعی از شرایط انسانی می‌توان این روش را مورد استفاده قرارداد (نوول و همکاران، ۲۰۱۷).

با توجه به تنوع دیدگاه صاحب‌نظران و گوناگونی روش‌های به‌کاررفته در تحلیل مضمون، طبقه‌بندی‌ها و عناوین مختلفی برای مضامین وجود دارد. در جدول (۱) انواع مضامین، بر اساس دیدگاه صاحب‌نظران مختلف ارائه شده است.

جدول (۱) انواع مضامین از دیدگاه صاحب‌نظران مختلف (منبع: عابدی و همکاران، ۱۳۹۰)

مبنای طبقه‌بندی	انواع مضمون	پژوهشگر
زمان شناخت مضمون	اولیه، نهایی	ریبان و برنارد، ۲۰۰۳
ماهیت مضمون در متن	توصیفی، تفسیری، رابطه‌ای	کینگ و هورکس، ۲۰۱۰
سلسله‌مراتب مضمون در قالب مضامین	اصلی، فرعی	کینگ، ۲۰۰۴-ریبان و برنارد، ۲۰۰۳
جایگاه مضمون در شبکه مضامین	فراگیر، سازمان‌دهنده، پایه	آتراید-استرلینگ، ۲۰۰۱
مشاهده مضمون در متن	مشهود، مکنون	براون و کلارک، ۲۰۰۶
منشأ شناسایی مضمون	داده محور، نظریه محور	
نقش مضمون در تحلیل	کلان، یکپارچه، کلیدی	کینگ و هورکس، ۲۰۱۰
تثبیت موقعیت مضمون	تثبیت نشده، تثبیت شده	ریچاردز، ۲۰۰۸

تحلیل مضمون استفاده شده در پژوهش حاضر بر مبنای روش آتراید-استرلینگ (۲۰۰۱) است، که این روش بر اساس یک‌رویه مشخص و در سه سطح به شرح زیر نظام‌مند می‌شود و نقشه‌ای از کل مضامین ارائه می‌کند: مضامین فراگیر<sup>۱</sup> که شامل مضامین عالی دربرگیرنده اصول حاکم بر متن به‌عنوان یک کل است و در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد، مضامین سازمان‌دهنده<sup>۲</sup> که دربرگیرنده مضامین حاصل از ترکیب و تلخیص مضامین پایه است و درنهایت مضامین پایه<sup>۳</sup> که

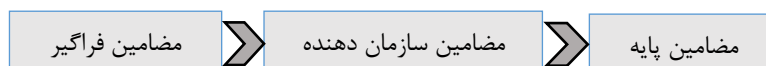
<sup>۱</sup> Global

<sup>۲</sup> Organizing

<sup>۳</sup> Basic

شامل کدها و نکات کلیدی موجود در متن است (آتراید-استرلینگ، ۲۰۰۱). ارتباط بین این مضامین در شکل (۳) نشان داده شده است.

شکل (۳): ارتباط بین مضامین (منبع: آتراید-استرلینگ، ۲۰۰۱)



برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته و به‌منظور شناسایی خبرگان از تکنیک گلوله برفی که یکی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد، استفاده شده است؛ در این نوع نمونه‌گیری نخست چند نفر را که دارای مشخصات موردنظر هستند، پیدا کرده و بعد از مصاحبه با آن‌ها تقاضا می‌شود افراد دیگری را برای مصاحبه معرفی کنند و به‌این ترتیب رفته‌رفته بر تعداد پاسخگویان افزوده می‌شود (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۸). جامعه آماری این پژوهش اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، مدیران، حسابداران و تحلیل‌گران مالی می‌باشند که در حوزه گزارشگری و افشاء و یا محیط‌زیست سابقه تدریس یا فعالیت داشتند. تعداد ۱۷ مصاحبه انجام گردید ولی با توجه به اینکه روند مصاحبه‌ها به سمت تکرار پیش رفت و از مصاحبه ۱۳ به بعد داده جدیدی فراهم نشد و به عبارت دیگر داده‌ها به مرز اشباع رسیدند، بنابراین مصاحبه‌ها متوقف و تحلیل‌ها مبتنی بر همان تعداد انجام شد. روش رسیدن به اشباع نظری<sup>۱</sup> به این شکل بود که در فرآیند تحلیل مصاحبه‌ها به‌جای اینکه تحلیل‌ها یکجا صورت گیرد به شکل تدریجی عمل و پس از هر مصاحبه‌ای فرآیند تحلیل مضمون انجام شد تا زمانی که مفهوم جدیدی حاصل نگردید. مشخصات خبرگان موردنظر در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲) مشخصات خبرگان

معیار اصلی		جنسیت		رشته			تجربه کاری		سمت	
معیار	فرعی	زن	مرد	محیط زیست	مدیریت	حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	بیش از ۱۵ سال	عضو هیأت علمی	مدیر مالی
تعداد	۶	۱۱	۱	۲	۱۴	۱۳	۴	۱۱	۳	۱
									۲	۲

<sup>۱</sup> Theoretical saturation

برای تأیید روایی و پایایی داده‌ها از معیار ارزیابی گوبا و لینکلن (۱۹۸۵) که شامل چهار ملاک قابلیت اعتبار<sup>۱</sup> (باورپذیری)، قابلیت تأیید<sup>۲</sup> (تأیید پذیری)، قابلیت انتقال<sup>۳</sup> (انتقال‌پذیری) و قابلیت وابستگی<sup>۴</sup> (اطمینان‌پذیری) می‌باشد، استفاده شده است. معیار باورپذیری از طریق راهبردهایی مثل انتخاب هدفمند نمونه‌ها، افزایش تعداد مصاحبه‌ها، صرف زمان کافی برای غوطه‌ور شدن در پژوهش و جمع‌آوری داده‌ها، مرور و بازنگری مکرر داده‌ها و کنترل و بازبینی توسط دو نفر از اعضای شرکت‌کننده در مصاحبه ارتقا پیدا کرد. دستیابی به تأیید پذیری از طریق راهبردهایی مثل ثبت و ضبط دقیق مصاحبه‌ها، پیاده‌سازی و مکتوب کردن آن‌ها و مستندسازی و حفظ تمامی گام‌های پژوهش امکان‌پذیر گردید (طیبی و همکاران، ۱۴۰۰). برای دستیابی به قابلیت انتقال، از راهبردهایی مانند توسعه و توصیف غنی از مجموعه داده‌ها و کاربرد رویه‌های اختصاصی کدگذاری بهره گرفته شده است و درنهایت، اطمینان‌پذیری که معادل پایایی در پژوهش‌های کمی است (بوپاتزیس، ۱۹۹۸). بر این اساس برای کنترل کیفیت از جهت پایایی مفاهیم استخراجی، از روش توافق بین دو کدگذار استفاده شده است؛ به این ترتیب که پژوهشگر دیگری کدگذاری را موردبررسی و ارزیابی قرار می‌دهد، چنانچه نظر این دو ارزیاب به هم نزدیک باشد، نشان‌دهنده توافق بالا بین این دو کدگذار و بیان‌کننده پایایی است (دیانتی‌دیلمی، ۱۳۹۸). برای ارزیابی پایایی در بین کدگذاران از روش هولستی، آلفای کریپندورف، کاپای کوهن و پی اسکات استفاده گردید (کریپندورف، ۲۰۰۴). نتایج حاصل از روش‌های فوق در جدول (۳) نشان داده شده است. با توجه به اینکه مقدار ضرایب بیشتر از ۰/۷ است پایایی کدهای استخراجی تأیید می‌گردد (رت و همکاران، ۲۰۱۹).

جدول (۳) نتایج شاخص‌های کنترل کیفیت

شاخص‌های کنترل کیفیت	ضریب هولستی	ضریب پی اسکات	شاخص کاپای کوهن	آلفای کریپندورف
مقدار	۰/۹۴	۰/۷۸	۰/۸۳	۰/۸۱
تعداد	۳۹			

<sup>۱</sup> Credibility<sup>۲</sup> Confirmability<sup>۳</sup> Transferability<sup>۴</sup> Dependability



## ۵- یافته‌های پژوهش

بعد از جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه، تحلیل‌های لازم جهت بومی‌سازی داده‌ها با استفاده از روش تحلیل مضمون انجام می‌گیرد. در جدول (۴) فرآیند تحلیل مضمون و تحلیل شبکه مضامین در قالب سه مرحله، شش گام و بیست اقدام ارائه شده است.

جدول (۴) فرآیند گام‌به‌گام تحلیل مضمون و تحلیل شبکه مضامین (منبع: شیخ‌زاده و بنی اسد، ۱۳۹۹)

مرحله	گام	اقدام
۱- تجزیه و توصیف متن	۱- آشنا شدن با متن	- مکتوب کردن داده‌ها - مطالعه اولیه و مطالعه مجدد داده‌ها - نوشتن ایده‌های اولیه
	۲- ایجاد کدهای اولیه و کدگذاری	- پیشنهاد چارچوب کدگذاری و تهیه قالب مضامین - تفکیک متن به بخش‌های کوچک‌تر - کدگذاری ویژگی‌های جالب داده‌ها
	۳- جستجو و شناخت مضامین	- تطبیق دادن کدها با قالب مضامین - استخراج مضامین از بخش‌های کدگذاری شده متن - پالایش و بازبینی مضامین
۲- تشریح و تفسیر متن	۴- ترسیم شبکه مضامین	- بررسی و کنترل همخوانی مضامین با کدها - مرتب کردن مضامین - انتخاب مضامین پایه، سازمان دهنده و فراگیر - ترسیم شبکه‌های مضامین - اصلاح و تأیید شبکه‌های مضامین
	۵- تحلیل شبکه مضامین	- تعریف و نام‌گذاری مضامین - توصیف و توضیح شبکه مضامین
۳- ترکیب و ادغام متن	۶- تدوین گزارش	- تلخیص شبکه مضامین و بیان مختصر و صریح آن - استخراج نمونه‌های جالب داده‌ها - مرتبط کردن نتایج با سؤالات تحقیق و مبانی نظری - تدوین گزارش علمی و تخصصی از تحلیل‌ها

همان‌گونه که بیان شد، در این پژوهش از فرآیند گام‌به‌گام و جامعی بر مبنای روش آتراید-استرلینگ جهت تحلیل مضمون به شرح زیر استفاده شده است:

- ۱- آشنا شدن با متن: این گام ستون فقرات مراحل بعدی را شکل می‌دهد. پژوهشگر باید به‌گونه‌ای در داده‌ها غرق شود که با عمق و غنای آن‌ها کاملاً آشنا شود.
- ۲- ایجاد کدهای اولیه و کدگذاری: این گام به لحاظ تفسیری حائز اهمیت است. کدهای استخراج‌شده یا به‌طور مستقیم در صحبت‌های مصاحبه‌شوندگان بیان شده بود و یا به‌صورت تلویحی توسط پژوهشگر از متن مصاحبه‌ها استخراج شد.

۳- جستجو و شناخت مضامین: در این گام کدها تجزیه و تحلیل می‌شوند و نحوه ترکیب و تلفیق کدهای مختلف جهت تشکیل یک مضمون پایه، مورد توجه قرار می‌گیرد. در این قسمت با پالایش بیشتر و بررسی مجدد مضامین سعی می‌شود تا مضامین تا حد کافی کلان، غیر تکراری و خاص باشند.

۴- ترسیم شبکه مضامین: در این گام مضامین به دست آمده از متن در گروه‌های مشابه و منسجمی دسته‌بندی می‌شوند. داده‌های درون یک مضمون بایستی از لحاظ مفهوم و معنا با یکدیگر همخوانی داشته باشند. برای تمرکز بر متغیرهای مختلف و مرور هم‌زمان اطلاعات قابل تحلیل، شبکه‌های مضامین بسیار مفید هستند (مایلز و همکاران، ۲۰۲۰).

۵- تحلیل شبکه مضامین: پس از ایجاد شبکه مضامین پژوهشگر باید مجدداً به متن اصلی مراجعه و آن را به کمک این شبکه‌ها تفسیر کند (آتراید-استرلینگ، ۲۰۰۱). پژوهشگر برای مضامین خود عنوان‌هایی مشخص انتخاب کرده است. نام‌گذاری مضامین بر مبنای محتویات آن‌ها و صلاحیت پژوهشگر انجام شده است. در این مرحله در نهایت پس از رفت و برگشت در میان مضامین، ۲ مضمون فراگیر، ۷ مضمون سازمان‌دهنده و ۳۹ مضمون پایه شناسایی گردید.

۶- تدوین گزارش: گزارش نوشته شده باید شواهد کافی و مناسبی در خصوص مضامین موجود در داده‌ها فراهم کند. هدف از این کار بررسی مجدد سؤال‌های پژوهش و نظریه‌های نهفته در آن‌هاست تا با بحث و بررسی عمیق الگوهای به دست آمده از تشریح متن، به سؤال‌های اصلی پژوهش پاسخ داده شود (آتراید-استرلینگ، ۲۰۰۱).

اطلاعات مربوط به مضامین پایه، فراگیر و سازمان‌دهنده در جدول (۵) نشان داده شده است.

**جدول (۵) شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه**

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
افشاء نرم زیست محیطی	چشم‌انداز آتی و برنامه‌های استراتژیکی زیست محیطی	افشاء سیاست‌های زیست محیطی مربوط به ارزش‌ها، اصول و مبانی اخلاقی
		افشاء اهداف زیست محیطی بر حسب پیش‌بینی‌های آتی
		افشاء چارچوب مدیریت ریسک زیست محیطی
		افشاء طرح‌های بهبود عملکرد زیست محیطی
		افشاء برنامه‌های ارزیابی و بررسی کارایی زیست محیطی
	تاریخچه و مشخصات زیست محیطی	افشاء بیانیه‌ها در خصوص رعایت و عدم رعایت استانداردهای زیست محیطی
		مروری بر اثرات زیست محیطی صنعت
		مروری بر چگونگی تأثیر عملیات تجاری بر محیط زیست
		مروری بر عملکرد زیست محیطی شرکت نسبت به رقبا صنعتی آن‌ها
		افشاء طرح‌های واکنش در صورت بروز حوادث زیست محیطی

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
	ابتکارات زیست‌محیطی	افشاء شرحی اصولی از آموزش کارکنان در مدیریت و عملیات زیست‌محیطی
		افشاء گواهینامه‌های داخلی برنامه‌های زیست‌محیطی
		افشاء جوایز داخلی زیست‌محیطی
		افشاء حسابرسی داخلی زیست‌محیطی
		افشاء برنامه‌ها و پروژه‌های مبتکرانه زیست‌محیطی
افشاء سخت زیست محیطی	افشاء ساختار حاکمیت و سیستم‌های مدیریت	افشاء وجود کمیته حفاظت از محیط‌زیست در هیأت مدیره
		افشاء وجود نهاد مسئول گزارش‌های زیست‌محیطی
		افشاء شرکت در جلسات ارزیابی عملکرد زیست‌محیطی
		افشاء سیستم مدیریت جبران خسارت‌های زیست‌محیطی
	اعتبار زیست‌محیطی	افشاء جوایز خارجی مربوط به عملکرد زیست‌محیطی
		افشاء انجام دستورالعمل‌های گزارشگری سازمان‌های بین‌المللی
		افشاء ممیزی‌های دوره‌ای در خصوص عملکرد زیست‌محیطی
		افشاء تأییدیه اطلاعات زیست‌محیطی گزارش شده
		افشاء گواهی اجرای طرح‌های زیست‌محیطی شرکت توسط سازمان‌های مستقل
		افشاء همکاری با سازمان‌ها در راستای تدوین استاندارد
		افشاء عضویت در انجمن‌های حفظ محیط‌زیست
		افشاء تأییدیه محصولات با توجه پارامترهای زیست‌محیطی
	شاخص‌های مالی زیست‌محیطی	افشاء مبالغ جریمه‌های زیست‌محیطی
		افشاء مخارج تحقیق و توسعه زیست‌محیطی
		افشاء مبالغ صرفه‌جویی ناشی از ابتکارات و مدیریت هزینه‌ها زیست‌محیطی
		افشاء مبالغ تأمین مالی برای تسهیلات و تجهیزات کنترل آلودگی
	شاخص‌های عملکرد زیست‌محیطی	افشاء مبالغ بدهی‌های مسائل زیست‌محیطی
		افشاء مصرف یا بهره‌وری انرژی
		افشاء انتشار گازهای گلخانه‌ای و سایر گازها
		افشاء مصرف یا بهینه‌سازی مصرف آب
		افشاء مدیریت ضایعات و پسماند
		افشاء حفاظت از منابع طبیعی و تنوع زیستی
		افشاء اثرات زیست‌محیطی خدمات و محصولات
		افشاء شاخص تطابق عملکرد زیست‌محیطی

## اشباع نظری داده‌ها

تعداد افراد مشارکت‌کننده در نمونه هدفمند، به میزان اشباع داده‌های پژوهش بستگی دارد. در انواع پژوهش‌های کیفی رسیدن به سطح اشباع داده به‌عنوان استاندارد طلایی پایان نمونه نمونه‌گیری قلمداد می‌شود. اشباع داده زمانی اتفاق می‌افتد که ورود افراد جدید جمع‌بندی نهایی و تصمیم پژوهشگر را تغییر نمی‌دهد (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۸). همان‌طور که در جدول (۶) مشاهده می‌شود در مصاحبه ۱۳ پژوهش به اشباع رسیده و بعدازآن مفهوم جدیدی از مصاحبه‌ها استخراج نشده است.

جدول (۶) فراوانی کدهای مربوط به یک مفهوم و تشخیص اشباع نظری داده‌ها

توزیع فراوانی کدهای مربوط به یک مضمون پایه																	مضامین پایه
کل	۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	
۵		*					*						*	*		*	افشاء سیاست‌های زیست‌محیطی مربوط به ارزش‌ها و میانی اخلاقی
۳						*			*					*			افشاء اهداف زیست‌محیطی برحسب پیش‌بینی‌های آتی
۱						*											افشاء چارچوب مدیریت ریسک زیست‌محیطی
۸	*			*	*		*			*			*	*	*	*	افشاء طرح‌های بهبود عملکرد زیست‌محیطی
۵			*				*		*			*	*		*		افشاء برنامه‌های ارزیابی و بررسی کارایی زیست‌محیطی
۶			*			*	*					*	*		*		افشاء بیانیه‌ها در خصوص رعایت و عدم رعایت استانداردهای زیست‌محیطی
۲													*			*	مروری بر اثرات زیست‌محیطی صنعت
۳		*						*	*								مروری بر چگونگی تأثیر عملیات تجاری بر محیط‌زیست
۲				*										*			مروری بر عملکرد زیست‌محیطی شرکت نسبت به رقبا صنعتی
۳						*					*					*	افشاء طرح‌های واکنش در صورت بروز حوادث زیست‌محیطی
۴						*				*					*	*	افشاء شرحی اصولی از آموزش کارکنان در مدیریت و عملیات زیست‌محیطی
۱							*		*								افشاء گواهینامه‌های داخلی برنامه‌های زیست‌محیطی
۱							*		*								افشاء جوایز داخلی زیست‌محیطی
۲						*	*										افشاء حسابرسی داخلی زیست‌محیطی
۵				*	*	*			*					*	*	*	افشاء برنامه‌ها و پروژه‌های مبتکرانه زیست‌محیطی
۲		*			*												افشاء وجود کمیته حفاظت از محیط‌زیست در هیأت مدیره
۵				*	*	*		*	*						*		افشاء وجود نهاد مسئول گزارش‌های زیست‌محیطی
۳						*	*	*	*								افشاء شرکت در جلسات ارزیابی عملکرد زیست‌محیطی
۶					*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	افشاء سیستم مدیریت جریان خسارت‌های زیست‌محیطی
۵					*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	افشاء جوایز خارجی مربوط به عملکرد زیست‌محیطی
۲									*	*	*	*	*	*	*	*	افشاء انجام دستورالعمل‌های گزارشگری سازمان‌های بین‌المللی

## شبکه مضامین

شبکه‌های مضامین برخلاف رویکرد قالب مضامین، شبیه یک تارنما و به‌صورت گرافیکی نشان داده می‌شوند تا تصور هرگونه سلسله‌مراتب بین آن‌ها از بین برود (شیخ‌زاده و بنی‌اسد، ۱۳۹۹). این شبکه‌ها فقط ابزاری تحلیلی هستند و نه خود تحلیل (آتراید استرلینگ، ۲۰۰۱). شکل (۳) شبکه مضامین گزارشگری زیست‌محیطی را نشان می‌دهد، که می‌توان از آن به‌عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل‌فهم و روشن باشد.

شکل (۳) شبکه مضامین گزارشگری زیست محیطی



## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش واکاوی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی است، که از طریق روش کیفی تحلیل مضمون انجام شده است. دلیل انتخاب روش تحلیل مضمون این است که روش مذکور برخلاف سایر روش‌های کیفی به چارچوب نظری که از قبل وجود داشته باشد متکی نیست و می‌توان از آن در امور مختلف و برای چارچوب‌های نظری متفاوت استفاده کرد (عابدی و همکاران، ۱۳۹۰). در پژوهش حاضر از روش تحلیل مضمون آتراید استرلینگ استفاده شده که بر جایگاه و نوع مضامین در شبکه مضامین مبتنی است. تحلیل مضمون، در پی استخراج مضامین چشمگیر یک متن در سطوح مختلف؛ و شبکه مضامین، نیز به دنبال ترسیم و تسهیل ساختاردهی این مضامین است (شیخ‌زاده و بنی‌اسد، ۱۳۹۹). شبکه مضامین بر اساس یک‌رویه مشخص مضامین ذیل را نظام‌مند می‌کند: مضامین فراگیر، مضامین سازمان‌دهنده و مضامین پایه. در این راستا با اتکا به یافته‌های پژوهش تعداد ۲ مضمون فراگیر، ۷ مضمون سازمان‌دهنده و ۳۹ مضمون پایه با استفاده از روش تحلیل مضمون آتراید استرلینگ از مصاحبه‌های هدفمند با خبرگان استخراج گردید. مضامین فراگیر شامل اطلاعات سخت و اطلاعات نرم می‌باشند؛ اطلاعات سخت، داده‌های قابل تأیید و اطلاعات نرم، داده‌های غیرقابل تأیید تلقی می‌شوند. مضامین سازمان‌دهنده مربوط به افشاء اطلاعات سخت، شامل افشاء اطلاعات در مورد حاکمیت شرکتی و سیستم مدیریت، اعتبار، شاخص‌های عملکرد و فاکتورهای مالی زیست‌محیطی شرکت هستند؛ این موارد، اطلاعات زیست‌محیطی مختص به شرکت را افشاء می‌کنند و می‌توان به راحتی آن‌ها را جمع‌آوری، ذخیره و منتقل کرد. اطلاعات فوق از طریق گواهینامه‌ها یا توسط سازمان‌های مستقل تأیید شده‌اند و بنابراین انتظار می‌رود توسط رقبا با عملکرد ضعیف کمتر قابل تقلید باشند. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که عملکرد ضعیفی دارند تقلید موارد افشاء سخت، دشوار است و این مورد با پژوهش آکر و تمز (۲۰۱۹) مطابقت دارد. از طرف دیگر اطلاعاتی که در دسته افشاء نرم قرار گرفته‌اند، چشم‌انداز وسیعی دارند مانند دیدگاه‌ها، استراتژی‌ها و ادعاهای زیست‌محیطی شرکت که گسترده‌تر از موارد ذکر شده در افشاء سخت می‌باشند و به راحتی توسط شرکت‌های رقیب می‌توانند، تقلید شوند. در این پژوهش مضامین سازمان‌دهنده افشاء نرم شامل چشم‌انداز آتی و برنامه‌های استراتژیکی، تاریخچه و مشخصات و ابتکارات زیست‌محیطی می‌باشند که قابل تأیید نیستند و می‌توانند توسط افراد مختلف به‌طور متفاوتی تفسیر شوند. بنابراین امکان اینکه مبهم، نادقیق و گاهی مغرضانه باشند، وجود دارد. این نوع اطلاعات معمولاً با استفاده از کانال‌های کیفی مانند متن ذخیره و انتقال می‌یابند، و نمی‌توان بدون از دست دادن بخشی از اطلاعات آن‌ها را سخت کرد.

در خاتمه پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق ارائه می‌گردد؛ با توجه به فقدان اعتبار اطلاعات نرم، به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های زیست‌محیطی پیشنهاد می‌شود که به بررسی دقیق این اطلاعات در گزارش مذکور بپردازند، خصوصاً زمانی که حاوی اخبار و داده‌های مطلوب هستند. زیرا ممکن است که شرکت‌ها جهت کسب مشروعیت و تحت‌فشارهای نهادی اطلاعات نرم را افشاء کنند. همچنین به مدیران سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود که در زمان تدوین گزارش‌های زیست‌محیطی به موارد شناسایی‌شده در این پژوهش توجه نمایند و با در نظر گرفتن آن‌ها سطح کمیت و کیفیت گزارش‌های زیست‌محیطی را لحاظ نمایند. ضمناً به نهادهای قانون‌گذار پیشنهاد می‌شود که از نتایج این پژوهش در راستای تدوین استانداردهای گزارشگری زیست‌محیطی استفاده نمایند. درنهایت با در نظر گرفتن قابلیت تأیید اطلاعات سخت و عدم قابلیت تأیید اطلاعات نرم به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود، تدابیری جهت ارزیابی قابلیت تأیید گزارش‌های زیست‌محیطی شرکت‌ها، براساس شاخص‌های ارائه‌شده در این پژوهش اتخاذ نماید تا به این ترتیب کیفیت گزارش‌ها موردبررسی قرار گیرد. به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از سایر روش‌ها جهت شناسایی شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی استفاده و نتایج حاصل را با نتایج این پژوهش مقایسه کنند. از آنجاکه این پژوهش با توجه به شرایط ایران و بر اساس چارچوب سازمان ابتکار گزارشگری جهانی انجام شده، می‌تواند گامی نو در جهت گسترش ادبیات این حوزه و راهنمایی مؤثر برای سایر پژوهشگران باشد.

یکی از محدودیت‌های اصلی این پژوهش ریشه در استفاده از روش تحقیق کیفی دارد زیرا پژوهش‌های کیفی به‌طور ذاتی با محدودیت مواجه‌اند. این پژوهش‌ها پدیده مورد مطالعه را در بستری خاص بررسی می‌کنند، بنابراین امکان تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش محدود به همان بستر بوده و بایستی با احتیاط صورت گیرد، پژوهش فوق نیز از این قاعده مستثنا نیست. محدودیت دیگر در انجام این پژوهش، دسترسی به افراد خبره جهت انجام مصاحبه بوده است. نکته مهمی که باید در آخر به آن اشاره کرد، این است که خط مشخصی وجود ندارد که اطلاعات نرم را از سخت جدا کند زیرا این‌ها مفاهیم نسبی هستند که گاهی اوقات با یکدیگر ترکیب می‌شوند. بنابراین باید توجه کرد که اطلاعات افشاء شده در گزارش زیست‌محیطی نه مطلقاً سخت هستند و نه کاملاً نرم، بلکه سطح سختی یا نرمی در اطلاعات متفاوت است.

## ۷- تشکر و تقدیر و ملاحظات اخلاقی

بدین وسیله نویسندگان این مقاله از کلیه افرادی که با مشارکت، مشاوره و انجام مصاحبه با پژوهشگران همکاری نموده‌اند، تشکر و قدردانی می‌نمایند.



## فهرست منابع

- برزگر، قدرت اله؛ غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۵). مطالعه رابطه سطح افشا مسئولیت اجتماعی و سیاست تقسیم سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، دانش حسابداری، سال هفتم، شماره بیست و چهارم، صص ۱۵۵-۱۸۰.
- پورخانی ذاکله بری، مظفر وجهانشاد، آزیتا. (۱۴۰۰)، ارائه الگو برای افشاء پایداری شرکتی و ارزیابی عوامل مرتبط با تئوری مشروعیت بر گزارشگری آن، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۴۹، صص ۱۷۷-۲۰۴.
- جفایی‌رهنی، منیر. (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای تبیین عوامل مؤثر بر گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، دانشکده علوم اقتصادی و اداری.
- جوادی پور، علیرضا. (۱۳۹۷)، مروری بر پژوهش‌های حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی در ۲۵ سال گذشته، پژوهش حسابداری، دوره هشتم، شماره ۱، پیاپی ۲۹، صص ۱۲۱-۱۳۷.
- حساس یگانه، یحیی؛ باباجانی، جعفر؛ تقوی فرد، محمدتقی؛ آرین پور، آرش. (۱۳۹۷)، تحلیل عملکرد پایداری زیست‌محیطی و تأثیر آن بر هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره پنجم، صص ۱-۳۹.
- حیاتی، نهاله؛ حجازی، رضوان؛ حسینی، سید علی؛ باستانی؛ سوسن. (۱۳۹۷)، استخراج مؤلفه‌های زیست‌محیطی از گزارش‌های فعالیت هیأت مدیره شرکت‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۴۳-۷۰.
- دانایی‌فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی؛ آذر، عادل. (۱۳۹۸). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، تهران: انتشارات اشراقی.
- دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۳۹۸). روش تحقیق کمی و کیفی در حسابداری، تهران: انتشارات عدالت نوین.
- دیانتی دیلمی، زهرا و خداکرمی، الهام. (۱۳۹۶)، تأثیر انتشار اخبار زیست‌محیطی روی قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، دانش سرمایه‌گذاری، سال ششم، شماره ۲۳، صص ۱۸۹-۲۱۲.
- شیخ‌زاده، محمد؛ بنی‌اسد، رضا. (۱۳۹۹). تحلیل مضمون: مفاهیم، رویکردها و کاربردها، تهران: انتشارات لوگوس.
- طبیعی، سیدجمال‌الدین؛ ملکی، محمدرضا؛ دلگشایی، بهرام. تدوین پایان‌نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی، تهران: انتشارات فردوس.
- عابدی‌جعفری، حسن؛ تسلیمی، محمد سعید؛ فقیهی، ابوالحسن؛ شیخ‌زاده، محمد. (۱۳۹۰). تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی. اندیشه مدیریت راهبردی، سال پنجم، شماره دوم، صص ۱۵۱-۱۹۸.

عباسی استمال، محمدرضا؛ زینالی، مهدی؛ برادران حسن زاده، رسول؛ بادآورنهدی، یونس. (۱۴۰۰). تحلیل شکاف فازی عوامل افشاء اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار با رویکرد آمیخته در ایران. حسابداری دولتی، سال هشتم، شماره اول، صص ۲۹-۵۲.

علی خانی، رضیه؛ مران جوری، مهدی. (۱۳۹۳). کاربرد تئوری های افشاء اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره نهم، صص ۳۶-۵۳.

فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار؛ جفایی رهنی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین رتبه بندی مؤلفه ها و شاخص های گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره دوم، سال چهارم، صص ۱۵۹-۱۸۷.

کاظم پور، مرتضی. (۱۳۹۷). طراحی چارچوبی برای افشای مسئولیت پذیری اجتماعی و بررسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.

مشبکی، اصغر؛ خدامی، سهیلا؛ تقوی شوازی، الهه. (۱۳۸۹). نظریه نهادی نوین تلفیقی و نقش آن بر ایجاد مزیت رقابتی. پژوهشنامه مدیریت اجرایی، شماره ۱۰، سال اول، صص ۱۴۹-۱۷۳.

میرزایی، غلامرضا. (۱۳۷۸). حسابداری و حسابرسی مدیریت. حسابدار، شماره ۱۳۳، صص ۷۶-۸۴.

ودیدی، محمدحسین؛ خلیلان موحد، علی؛ هزارخانی، سیداسماعیل؛ توسلی فدیبه، فاطمه. (۱۳۹۲). بررسی آخرین تحولات گزارشگری مالی یکپارچه. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.

- Acar, M., and H. Temis. ۲۰۲۰. Empirical analysis on corporate environmental performance and environmental disclosure in an emerging market context. *International Journal of Emerging Market*, ۱۵(۶): ۱۰۶۱-۱۰۸۲.
- Attride-Stirling, J. ۲۰۰۱. Thematic networks: An analytic tool for qualitative research. *Qualitative research*, ۱(۳): ۳۸۵-۴۰۵.
- Baalouch, F., S. Damak Ayadi, and K. Hussainey. ۲۰۱۹. A study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed company. *Journal of Management and Governance*, ۲۳: ۹۳۹-۹۷۱.
- Belal, A., S. Cooper, and N. Khan. ۲۰۱۵. Corporate environmental responsibility and accountability: what chance in vulnerable Bangladesh. *Critical Perspectives on Accounting*, ۳۳: ۴۴-۵۸.
- Benlemlih, M., and L. Cai. ۲۰۲۰. Corporate environmental performance and financing decisions. *Business ethic, the environment and responsibility*, ۲۹(۲): ۲۴۸-۲۶۵.
- Bertomeu, J., and I. Marinovic. ۲۰۱۶. A theory of Hard and Soft information. *The Accounting Review*, ۹(۱): ۱-۲۰.

- Boyatzis, R. ۱۹۹۸. Transforming qualitative information: Thematic analysis and code development.
- Braam, G., L. Uit de Weerd, M. Hauck, and M. Huijbregts. ۲۰۱۶. Determinants of corporate environmental reporting: the importance of environmental performance and assurance. *Journal of Cleaner Production* ۱۲۹: ۷۲۴-۷۳۴.
- Bradshaw, M., X. Wang, and Z. Dexin. (۲۰۱۹). Soft Information in the Financial Press and Analysts' Recommendation Revisions.
- Braun, V., and V. Clarke. ۲۰۰۶. Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, ۳(۲): ۱۱-۱۰۱.
- Buccinaa, S., D. Chen, and J. Gramlich. ۲۰۱۳. Accounting for the environmental impacts of Texaco's operations in Ecuador: Chevron's contingent environmental liability disclosures. *Accounting Forum*, ۳۷(۲): ۱۱۰-۱۲۳.
- Burgwa, D., and R. Vieira. ۲۰۱۴. Environmental Disclosure Determinants in Dutch Listed Companies. *R. Cont. Fin. – USP, São Paulo*, ۲۵(۶۴): ۶۰-۷۸.
- Cho, C., and D. Patten. ۲۰۱۳. Green accounting: reflections from a CSR and environmental disclosure perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, ۲۴(۶): ۴۴۳-۴۴۷.
- Christensen, H., E. Floyd, L. Liu, and M. Maffett. ۲۰۱۷. The Real Effects of Mandated Information on Social Responsibility in Financial Reports: Evidence from Mine-Safety Records. *Journal of Accounting and Economics*, ۶۴(۲-۳): ۲۸۴-۳۰۴.
- Clarkson, P. M., Y. Li, G. D Richardson, and F. P Vasvari. ۲۰۰۸. Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۳: ۳۰۳-۳۲۷.
- Clarkson, P., Y. Li, G. Richardson, and F. Vasvari. ۲۰۱۱. Does it Really Pay to Be Green? Determinants and Consequences of Proactive Environmental Strategies. *Journal of Accounting and Public Policy*, ۳۰(۲): ۱۲۲-۱۴۴.
- Deegan, C. ۲۰۱۳. The accountant will have a central role in saving the planet ... really? Areflection on 'green accounting and green eyeshades twenty years later. *Critical Perspectives on Accounting*, ۲۴(۶): ۴۴۸-۴۵۸.
- Deegan, C. ۲۰۱۹. Legitimacy theory: despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۳۲(۸): ۲۳۰۷-۲۳۲۹.
- Dobler, M., L. Kaouthar and D. Zégha. ۲۰۱۵. Corporate environmental environmental sustainability disclosures and environmental risk:

- Alternative tests of socio-political theories. *Journal of Accounting & Organizational Change*: ۳۰۱-۳۳۲.
- Dobriyal , P., A. Qureshi, R. Badola, and S. Hussain. ۲۰۱۲. A review of the methods available for estimating soil moisture. *Journal of Hydrology*: ۱۱۰-۱۱۷.
- Gola, K., P. Mendiratta, G. Gupta, and M. Dharwal. ۲۰۲۲. Green accounting and its application: a study on reporting practices of environmental accounting in India. *World Review of Entrepreneurship Management and Sustainable Development*, ۱۸(۱): ۲۳-۳۹.
- GRI. ۲۰۱۶. Foundation as part of GRI (۱۰۱) Standards. Available at: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>
- Guba, E., and Y. Lincoln. ۱۹۹۴. Competing paradigms in qualitative research. In *Handbook of qualitative research* Vol. ۲: ۱۶۳-۱۹۴.
- Gunawan, J. (۲۰۰۷). Corporate Social Disclosures by Indonesian Listed Companies: A Pilot Study. *Social Responsibility Journal*, ۳(۳): ۲۶-۳۴.
- Haller, A., and C. van Staden. ۲۰۱۴. The value added statement—an appropriate instrument for integrated reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۲۷(۷): ۱۱۹۰-۱۲۱۶.
- Helfaya, A., M. Whittington and C. Alavattage. ۲۰۱۹. Exploring the quality of corporate Environmental Reporting: Surveying preparers' and users' perceptions. *Accounting, Auditing and Accountability*, ۴: ۲۰۱۵-۲۰۲۳.
- ICAEW. Cosulted on ۲۸ August ۲۰۱۰. New reporting models for business. Web of Institute chartered Accountants in Englan and Wales. Available at: [www.icaew.co.uk/bettermarkets](http://www.icaew.co.uk/bettermarkets)
- King, N., and C. Horrocks. ۲۰۱۰. Interviews in qualitative research. SAGE Publication.
- Kleine , A., and M. von Hauff. ۲۰۰۹. Sustainability-driven Implementation of Corporate Social Responsibility: Application of the Integrative Sustainability Trinangel. *Journal of Business Ethic*, ۸۵. <https://doi.org/۱۰.۱۰۰۷/s۱۰۵۵۱-۰۰۹-۰۲۱۲-z>.
- KPMG. ۲۰۱۷. The road ahead, The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting. KPMG International.
- Krippendorff, K. ۲۰۰۴. Content analysis, an Introduction to Its Metodology. ۲nd Edition, especially chapter ۱۱. SAGE Publication.
- Li , D., M. Huang, S. Ren, X. Chen, and L. Ning. ۲۰۱۸. Environmental legitimacy, green innovation, and corporate carbon disclosure: evidence from CDP China ۱۰۰. *Journal of Business Ethics*, ۱۵۰(۴): ۱۰۸۹-۱۱۰۴.

- Liberti, J., and M. Petersen. ۲۰۱۹. Information: Hard and Soft. Review of Corporate Finance Studies, ۸(۱): ۱-۴۱
- Lindberg, D., and D. Seifert. ۲۰۱۰. A New Paradigm of Reporting. The CPA Journal, ۸۰(۱): ۳۶-۳۹.
- Miles, M., A. Huberman, and J. Saldana. ۲۰۲۰. Qualitative data analysis: A method sourcebook. Fourth edition.
- Nowell, L., J. Norris, D. White, and N. Moules. ۲۰۱۷. Thematic Analysis: Striving to Meet the Trustworthiness Criteria. International Journal of Qualitative Methods, ۱۶: ۱-۱۳.
- Ong, T., T. Trireksan, and H. Djajadijerta. ۲۰۱۶. Hard and soft sustainability disclosures: Australia's resources industry. Accounting Research Journal, ۲۹(۲): ۱۹۸-۲۱۷.
- Papa, M., M. Carrassi, A. Muserra, and M. Wiecek-kosmala. ۲۰۲۲. The impact of the EU nonfinancial information directive on environmental disclosure: evidence from Italian environmentally sensitive industries. Meditari Accountancy Research, ۳۰(۷): ۸۷-۱۲۰.
- Park, S. ۲۰۱۷. Corporate social responsibility, visibility, reputation and financial performance: empirical analysis on the moderating and mediating variables from Korea. Social Responsibility Journal, ۱۳(۴): ۸۵۶-۸۷۱.
- Parker, L. D. ۲۰۱۹. Corporate social responsibility as a determinant of corporate reputation in the airline industry. Journal of Retailing and Consumer Services, ۴۷: ۲۱۰-۲۲۱.
- patten, D. ۲۰۰۲. The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note. Accounting, Organizations And Society, ۲۷(۸): ۷۶۳-۷۷۳.
- Petersen, M. ۲۰۰۴. Information: Hard and Soft. Northwestern university.
- Pramanik, A., N. Shil, and B. Das. ۲۰۰۸. Corporate Environmental Reporting: An Emerging Issue in the Corporate World. International Journal of business and management, ۳(۱۲): ۱۴۹-۱۵۴.
- Raadt, A., M. Warrens, R. Bosker, and H. Kiers. ۲۰۱۹. Kappa Coefficients for Missing Data. Educational and Psychological Measurement, ۷۹(۳): ۵۵۸-۵۷۶.
- Ryan, G., and H. Bernard. ۲۰۰۳b. Techniques to identify Thems. Field Methods, ۱۵(۱): ۸۵-۱۰۹.
- Scot, W. R. ۲۰۰۸. Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory. Theory and society, ۳۷(۵): ۴۲۷-۴۴۲.
- Shahid Ullah, M. ۲۰۲۰. The influence of global, country and firm-level governance on social and environmental reporting: Evidence from developing countries. Management School, Faculty of Social Science. The University of Sheffield: A thesis for philosophy.

- 
- Setyorini, C., and Z. Ishak. ۲۰۱۲. Corporate Social and Environmental Reporting: A Case of Mimetic Isomorphism. *American International Journal of Contemporary Research*, ۲(۵): ۱۱-۱۷.
- Vinh Khuong, N., T. Thuy Khanh, P. Anh Thu, and B. Ngoc Linh<sup>۱</sup>. ۲۰۲۰. Corporate Environmental Disclosure Practices in Vietnam. *Research in World Economy*, ۱۱(۱): ۱۴۳-۱۵۲.
- Wachira, M., and D. Mathuva. ۲۰۲۲. Corporate Environmental Reporting in Sub-Saharan Africa: A Literature Review and Suggestions for Further Research. *Advances in Environmental Accounting & Management*, ۱۰: ۱۵۹-۱۸۲.