








## Evaluating the Emerging Fields of Human Rights Accounting Development in Iran's Capital Market

- Mahmood Madhoosh**  PhD Student, Department of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Noor, Iran
- Mehdi Safari Geraili** \* Associate Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran
- Javad Ramezani**  Assistant Professor, Department of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Noor, Iran
- Javad Babae Khalili**  Assistant Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran
- Mehdi Khalilpour**  Assistant Professor, Department of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Noor, Iran

### Abstract

This study, while identifying the emerging fields of human rights accounting development in Iran's capital market, seeks to evaluate them within the context of the research. Using interviews and the grounded theory process, through three stages of open, central, and selective coding, an attempt was made to develop the theoretical framework of the phenomenon. Finally, through the matrix processes, the most effective field of human rights accounting development was determined in the context of the study. The results of the qualitative part of this study, from a total of 321 open codes, indicate the identification of 32 themes, 6 components, and 3 main categories.

**Keywords:** Human Rights Accounting, Minority and Majority Shareholders, Balance and Social Equality.

**\* Corresponding Author:** safari@bandargaziau.ac.ir

**How to Cite:** Madhoosh, M., Safari Geraili, M., Ramezani, J., Babae Khalili, J., Khalilpour, M. (2024). Evaluating the Emerging Fields of Human Rights Accounting Development in Iran's Capital Market, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 21(82), 205-255. DOI: 10.22054/qjma.2024.78623.2547

### **1. Introduction**

Human rights are considered one of the key objectives of international institutes and organizations today, influencing various aspects of social functions. In addition to identifying the emerging contexts of human rights development in Iran's capital market, this study seeks to evaluate these contexts within the research framework. Conducting such a study can serve as a basis for research innovation from a methodological perspective, while also contributing to the theoretical literature on human rights accounting and increasing the level of theoretical knowledge on the subject. This is particularly relevant given the structural features of companies in different societies and capital markets.

### **2. Theoretical framework**

Human rights represent a level of adjudication that every human, by nature, should enjoy. The dimensions of human rights include inherent rights, equal rights, inalienable rights, and universal rights. Human rights are a set of rights that arise from human nature, and every person in society should enjoy them without exception. Two narrow and wide approaches can be identified at the theoretical level. The wide approach is a process based on the limitless flow of data at the societal level, where information can be accessed, transferred, and publicized freely. In this way, freedom of information in human rights regulations refers to the people's right to access all types of information, including information in financial markets (McDonagh, 2020). The narrow approach, which emerged due to changes in the international community over time, narrows the range of information freedom and focuses exclusively on citizens' freedom to access information held by governmental institutions.

### **3. Methodology**

The present study is developmental in terms of results, exploratory in terms of purpose, and combinatory in terms of data type. In the qualitative part, data were first collected through interviews using open, axial, and selective coding to identify the emerging contexts of human rights accounting in capital market companies. To confirm the reliability of the identified contextual axes, the Fuzzy Delphi analysis process was employed. Subsequently, in the quantitative part, the study seeks to prioritize the most effective axes using matrix analyses

with row  $i$  and column  $j$  and MATLAB software. Given the nature of the study, which combines data collection processes in both qualitative and quantitative parts, the initial stages involved conducting interviews to gradually reach theoretical saturation by identifying the emerging contexts in human rights accounting through unstructured, in-depth interviews and designing open-ended questions. After developing the conceptual codes from the interviews, the process shifted to semi-structured and structured interviews to differentiate the components, creating general categories to facilitate theoretical saturation.

#### **4. Research findings**

In this section, the findings from the data-based theoretical analysis in the qualitative part are first presented to design a model, followed by matrix analysis to advance the objectives of the quantitative part. In the qualitative part, 14 accounting experts were interviewed using a three-stage coding process within the data-based theory to identify the emerging contexts of human rights development at the level of capital market companies, forming a theoretical framework. Based on the specification of coding processes according to Glasier's approach in data-based analysis, a theoretical framework related to emerging contexts in human rights accounting development can be proposed at the level of capital market companies.

Next, Fuzzy Delphi analysis is employed to determine the experts' consensus regarding the appropriateness of the research components with the identified categories in the emerging contexts of human rights accounting development. Fuzzy Delphi analysis was used to assess the reliability and fit of the main components of the proposed model. All identified components were confirmed in the qualitative stage, and theoretical consensus was achieved. Therefore, this study shows that the most important context in the emerging development of human rights accounting in capital market companies is the development of effective governance functions aimed at motivating equal approaches among operational and financial units within the company and its stakeholders.

#### **5. Discussion and conclusion**

The purpose of the present study is to evaluate the emerging contexts in human rights accounting development in Iran's capital market.






Grounded Theory was used to establish a theoretical framework for this phenomenon. A total of 321 open codes, 32 themes, 6 components, and 3 main categories were derived from 14 interviews, totaling approximately 830 minutes. Based on this analysis, a model related to the emerging contexts in human rights accounting development was proposed for Iran's capital market.

Matrix analysis revealed that the most important context in the emerging development of human rights accounting in capital market companies is the development of effective governance functions to promote equal approaches between the financial and operational units of the company and its stakeholders. The role of corporate governance as an influential factor in human rights accounting development includes fostering diversity in the selection of board members to represent various stockholder groups, considering factors such as religion, race, and gender. This diversity can enhance the effectiveness of supervision over managers and financial units.

Implementing this approach can strengthen shareholders' motivation to enter the capital market and invest in companies with a commitment to human rights. Developing accounting management information systems under governance supervision can facilitate the advancement of human rights accounting by enhancing the financial reporting language. Furthermore, these systems can significantly contribute to the creation of a data bank in companies, enabling them to report to human rights institutions. To keep their financial functions up-to-date with human rights compliance at the capital market level, it is crucial for companies to adhere to human rights management accounting information systems and invest in these areas to provide more robust information.

Given the importance of corporate governance as an effective mechanism in shaping human rights accounting in capital market companies, it is recommended that boards of directors strengthen managerial oversight by focusing on the behavioral, ethical, and operational aspects of companies, ensuring the equal protection of citizens' rights in accounting processes and procedures.

## ارزیابی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران

- محمود مدهوش  دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران
- مهدی صفری گرایلی  \* دانشجوی گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران
- جواد رمضانی  استادیار گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران
- جواد بابایی خلیلی  استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران
- مهدی خلیل پور  استادیار گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران

### چکیده

حقوق بشر به عنوان یکی از اهداف نهادها و سازمان‌های بین‌المللی امروزه تلقی می‌شود که جنبه‌های فراگیری از کارکردهای اجتماعی را تحت تأثیر قرار داده است. گسترده‌گی مبانی این مفهوم، فراتر از حوزه‌های قانونی و حقوقی، به بسترهایی همچون بازار سرمایه توسعه داده شده است تا به برابری منافع بین گروه‌های اقلیت و اکثریت بیانجامد. این مطالعه در این راستا، ضمن شناسایی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران، به دنبال ارزیابی آن در بستر مطالعه می‌باشد. روش‌شناسی پژوهش از نظر هدف اکتشافی است و از نظر نتیجه جزء پژوهش‌های توسعه‌ای قلمداد می‌شود. به لحاظ جمع‌آوری داده‌ها نیز این مطالعه ترکیبی تلقی می‌شود. لذا از طریق ابزار مصاحبه و فرآیند نظریه داده بنیاد، طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تلاش شد تا چارچوب نظری پدیده‌ی موردبررسی ارائه گردد. در ادامه با انجام فرآیند تحلیل دلفی فازی تلاش شد تا پایایی مؤلفه‌های محوری موردبررسی قرار

گیرد تا در نهایت از طریق فرآیندهای ماتریسی اثرگذارترین زمینه‌ی توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر در بستر مطالعه تعیین گردد. در این مطالعه ۱۴ نفر از خبرگان دانش حسابداری جهت انجام مصاحبه و ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های کارگزاری و کارشناسان معاونت‌های بخش‌های مختلف بازار سرمایه جهت پر نمودن چک لیست‌های ماتریسی مشارکت داشتند. نتایج این مطالعه در بخش کیفی از مجموع ۳۲۱ کدباز، حکایت از تعیین ۳۲ مضمون؛ ۶ مؤلفه و ۳ مقوله اصلی دارد. همچنین نتایج بخش کمی نشان داد، مهم‌ترین زمینه‌ی توسعه‌ی نوظهور حسابداری حقوق بشر در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، توسعه‌ی کارکردهای حاکمیتی اثربخش در جهت تحریک رویکردهای برابر بین واحدهای عملیاتی و مالی شرکت با ذینفعان می‌باشد. نتایج کسب‌شده حکایت از این موضوع دارند که نقش حاکمیت شرکتی به‌عنوان یک زمینه‌ی مؤثر در توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر، جنبه‌هایی از تنوع انتخاب اعضای هیئت‌مدیره به‌عنوان نماد گروه‌های مختلف سهامداران از نظر آیین؛ نژاد و جنسیت را در بر می‌گیرد که می‌تواند در افزایش سطح اثربخشی کارکردهای نظارتی بر مدیران و واحد مالی شرکت مؤثر باشد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری حقوق بشر، اقلیت‌ها و اکثریت سهامداران، توازن و برابری اجتماعی.

## مقدمه

یکی از پیش‌نیازهای هر جامعه‌ای در دنیای امروز، پایبندی به ارزش‌های انسان‌گرایانه است که از نظریه‌هایی همچون دموکراسی<sup>۱</sup> (مردم‌سالاری) و اومانیسم (انسان‌گرایی)<sup>۲</sup> اجتماعی برآمده است و مبنای توسعه‌ی کارکردهای هنجاری جوامع از منظر سیاست‌گذاری‌ها و تدوین ارزش‌های اخلاق‌گرایانه در عرصه‌های مختلف می‌باشد (Koon & Fujimoto, 2023). این مکانیزم مهم اجتماعی، بر توازن و برابری حقوق تمام افراد هر عرصه‌ای می‌باشد که در آن باهم و تحت قوانین و نظارت‌های نهادی به مرادده می‌پردازند (سرآبادانی تفرشی و پیغامی، ۱۳۹۶). بازار سرمایه یکی از عرصه‌های مرادده‌ی تجاری بین شرکت‌ها با سهامداران است که از این قاعده‌ی کلی مستثنی نمی‌باشد و حسابداری ابزاری برای واقعیت بخشیدن به چنین ایده‌ی اجتماعی تلقی می‌شود (Berrou, 2021). لذا حسابداری حقوق بشر ابزاری در راستای چنین تفکر فراگیری به لحاظ پایبندی به ارزش‌های انسانی تلقی می‌شود که می‌تواند اعتماد و اطمینان اجتماعی را پدیدار کند (Alamad, 2023). شکل‌گیری چنین اعتماد اجتماعی مستلزم بالا بودن سطح کیفیت فرایندها و گزارش‌های حسابداری است (جوان و همکاران، ۱۴۰۲). اعتمادی که در نظام بازار مالی کشورهای پیشرفته به‌واسطه‌ی آزادی جریان اطلاعات، سال‌هاست پایه‌ریزی شده است اما در نظام بازار کشورهای در حال توسعه‌ای همچون کشور ما، با مشکلات عدیده‌ای مواجه است و الزاماً تمامی افراد ممکن است امکان تبادل تجاری تحت یک شخصیت حقیقی و حقوقی را نداشته باشند (Suh, 2023). لذا، وجود این تبعیض‌ها باعث شده تا نیاز به بسترسازی مفاهیمی مبتنی بر حقوق بشر همچون «نوع‌دوستی شرکتی»<sup>۳</sup>؛ «گزارشگری شهروندی»<sup>۴</sup> و «حسابداری حقوق بشر»<sup>۵</sup> در عرصه‌های بازار سرمایه احساس گردد و زمینه

---

1 Démocratie

2 Humanism

3 Corporate Philanthropy

4 Citizen Reporting

5 Human Rights Accounting

برای تحول در پارادایم‌های جدید دانش حسابداری مبنای پیاده‌سازی اطلاعات قلمداد شود (Porumbescu et al., 2020).

تحت چنین رویکردی، حسابداری به‌عنوان یکی از اهرم‌های دانش بازار سرمایه، نیازمند این است که از تمام ظرفیت‌های فرآیندی خود در تغییر استانداردهای مرتبط و توسعه شفافیت‌های مالی در سطح بین‌المللی استفاده کند (Goncharenko & Khadaroo, 2020) تا با تمرکز بر تغییر حوزه‌های کلاسیک حسابداری از رویکردهای صرفاً عینت‌گرایانه به رویکردهای اخلاق‌گرایانه، زمینه برای تسهیل توجه به کارکردهای حقوق بشر در عرصه‌های مالی و افشاء اطلاعات، میسر گردد و با تحول رویکردهای سنتی در این حرفه، روح تازه‌ای در کالبد دانش حسابداری بدمد و فرآیندهای توازن‌گرایی اطلاعات را توسعه ببخشد (Elkelish, 2020). لذا حسابداری حقوق بشر را باید، فرآیند گسسته‌ای از مجموعه انتظارات اجتماعی و متناسب با ارزش‌های برابری و انسانیت تلقی نمود که به ایجاد یک جامعه‌ی امن به لحاظ برابری کمک می‌کند. به‌عبارت‌دیگر، حسابداری حقوق بشر را، کارکردی از افشاء صادقانه؛ به‌موقع و قابل‌اتکا برای کلیت ذینفعانی است که فارغ از فرصت‌طلبی صاحب‌منصبان قدرت، تلاش می‌کند تا از حقوق اقلیت‌ها دفاع نماید و در ارائه‌ی گزارش صورت‌های مالی به‌اعتدال رفتار نماید (Hazelton, 2019)؛ بنابراین با توجه به اینکه پدیده‌ی موردبررسی جزء مباحث نوظهور در دانش حسابداری محسوب می‌شود، در این مطالعه با استفاده از شیوه‌های پژوهش ترکیبی تلاش می‌شود تا ضمن شناسایی جنبه‌های متفاوت و متنوع این مفهوم در بستر بازار سرمایه (که طیفی از سرمایه‌گذاران با رویکردهای مختلف را در بر می‌گیرد)، از طریق فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، محوری‌ترین زمینه‌های توسعه‌ی این مفهوم در بستر مطالعه تعیین شود. لذا بر اساس ترسیم ماهیت مطالعه به لحاظ پیاده‌سازی تحلیلی، انجام این مطالعه می‌تواند از دو منظر حائز اهمیت تلقی گردد، اول از منظر دانش‌افزایی می‌بایست این مطالعه را در زمره پژوهش‌های نوظهوری تلقی نمود که از طریق ترکیبی بودن فرآیندهای شناسایی ابعاد و ارزیابی آن در بستر مطالعه، می‌تواند جنبه‌های انتزاعی فراگیری از کارکردهای حقوق بشری را در دانش حسابداری توسعه



دهد. حوزه‌ای که تا پیش‌ازین مورد بررسی قرار نگرفته است. اگرچه مرور پژوهش‌هایی گذشته‌ای همچون (McPhail and Ferguson, 2016)، (Li and McKernan, 2016)، (Sikka, 2011) و (Gray and Gray, 2011) که به ترتیب به بررسی «آینده حسابداری حقوق بشر»، «حقوق بشر، حسابداری و دیالکتیک برابری و نابرابری» «حسابداری حقوق بشر: چالش‌های جهانی و توافق سرمایه‌گذاری‌های خارجی» و «پاسخگویی و حقوق بشر: مفاهیمی بر الزامات اجتماعی حسابداری» نشان می‌دهد، طی یکی دو سال اخیر تلاش‌هایی برای بسط این مفهوم به دانش حسابداری صورت گرفته است، اما غالب این مطالعه‌ها به صورت موردی بوده است و کمتر پژوهشی بسترسازی مفهومی و تحلیلی آن را مدنظر قرار داده‌اند؛ بنابراین انجام این مطالعه ضمن اینکه می‌تواند مبنایی برای نوآوری پژوهش از منظر روش‌شناسی تلقی شود؛ در عین حال می‌تواند به توسعه ادبیات نظری حسابداری حقوق بشر کمک نماید و سطح شناخت نظری را بر اساس ویژگی‌های ساختاری شرکت‌ها در جوامع و بازارهای سرمایه مختلف، گسترده‌تر نماید.

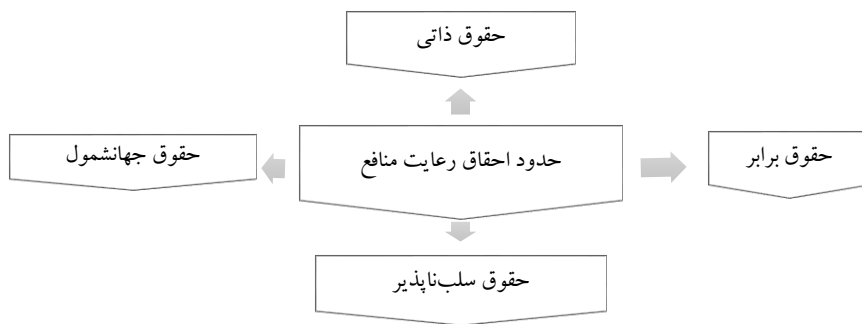
دوم، از منظر کاربردی نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران بازار سرمایه کمک نماید تا با ارتقای سطح شناخت نیازمندی‌های اطلاعاتی ذینفعان و در راستای برابری بین سهامداران، به افزایش ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی و افزایش چشم‌اندازهای آتی حسابداری کمک نمایند تا سطح جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه به طور متوازن تقویت شود و مانع از بروز نابهنجاری‌های بازار سرمایه، گردند. با توجه به ارائه‌ی این توضیح‌ها، هدف این مطالعه، ارزیابی زمینه‌های ظهور حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران می‌باشد.

## مبانی نظری

فرآیند نظریه‌پردازی ارتباط حقوق بشر از جمله مباحث مهم فلسفه حقوق بشر از گذشته تا به امروز تلقی می‌شود (Donnelly, 2019). حقوق بشر، به حدودی از احقاق حق گفته می‌شود که هر انسانی باید از آن‌ها برخوردار باشد (Kidd, 2012)؛ اما برای دستیابی به

تعریف جامع از حقوق بشر، باید ویژگی‌های آن بررسی شود. لذا Esterhuyse and du Toit (2023)، حدود مبانی که نیازمند شناخت در مورد آنان می‌باشد را در قالب شکل (۱) ارائه نمودند.

شکل ۱. ابعاد رعایت حقوق ذینفعان بر اساس رویکرد حقوق بشر  
(منبع: ایسترهئوسی و دی تویت، ۲۰۲۳)



بر اساس شکل (۱) هر یک از ابعاد رعایت حقوق بشر تشریح می‌گردد تا بر اساس آن اقدام به تعریف این مفهوم در عرصه‌های اجتماعی گردد.

- حقوق ذاتی<sup>۱</sup> به‌عنوان اولین بُعد رعایت حقوق بشر، به این معناست که انسان به‌صرف انسان بودن و معرفت‌شناسی فلسفی باید به‌طور نسبی از آن برخوردار باشد و هیچ شرطی جز انسان بودن برای رعایت حدود آن موردنظر نیست (Breakey, 2017).
- حقوق مساوی<sup>۲</sup> به‌عنوان دومین بُعد رعایت حقوق بشر، به معنای عدم تبعیض و شکل‌گیری عدالت اجتماعی تلقی می‌شود (Gosine, 2011).
- حقوق سلب‌ناپذیر<sup>۳</sup> سومین بُعد رعایت حقوق بشر به جنبه‌ی فلسفی و سرشت اجتماعی اشاره دارد که نباید از حقوقش منع گردد (Gosine, 2011).

1 Inherent Rights

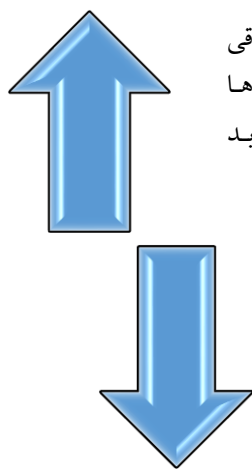
2 Equal Rights

3 Inalienable Rights

• **حقوق جهان‌شمول<sup>۱</sup> آخرین بُعد رعایت حقوق بشر به معنای آن است که هریک از انسان‌ها دارای سرشت فرا زمانی و فرا مکانی هستند و با تغییر دوره زمانی و تغییر ماهیت مکانی، تغییری در آن نباید حاصل شود (Kawar, 2011).**

اما آیا حقوق بشر به حکم طبیعت و فطرتی انسان، قابلیت دستیابی به برابری در تمامی منافع اجتماعی را دارد؟ در پاسخ به این مسئله دو مکتب حقوق بشری متفاوت وجود دارد (طالبی و محسنی، ۱۳۹۵)؛ نخست رویکرد مکتب حقوق طبیعی است که حقوق بشر را مجموعه حقوقی تلقی می‌کند که انسان به حکم خلقت از آن‌ها می‌بایست بهره‌مند شود (Klein, 2011)؛ اما دومین رویکرد مربوط به مکتب حقوق پوزیتیویستی است که به حقوق بشر به‌عنوان مجموعه حقوقی اشاره دارد که برخاسته از توافق و قراردادهای جهان‌شمولی است که می‌تواند برای تمامی افراد احترام قائل باشد (Penhale, 2023).

شکل ۲. مکاتب رعایت حقوق بشر (منبع: طالبی و محسنی، ۱۳۹۵)



**مکتب حقوق طبیعی:** حقوق بشر را مجموعه حقوقی

تلقی می‌کند که انسان به حکم طبیعت و خلقت از آن‌ها می‌بایست بهره‌مند شود و قوانین و مقررات بین‌المللی باید آن‌ها را برای دستیابی به توازن و برابری مغتنم شمارد

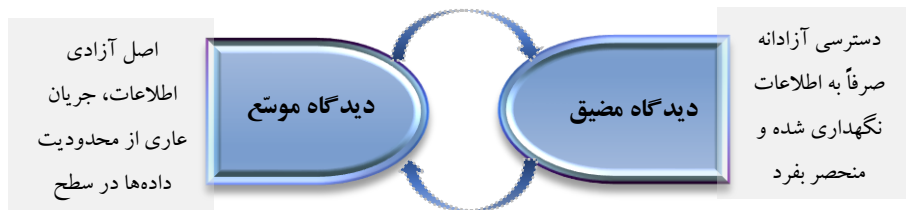
**مکتب حقوق پوزیتیویستی:** به حقوق بشر به عنوان

مجموعه حقوقی اشاره دارد که برخاسته از توافق و قراردادهای جهان‌شمول است که می‌تواند برای تمامی افراد با هر نژاد، جنسیت و تفاوت دینی و مذهبی احترام قائل می‌باشد.

با شناخت مکاتب و رعایت حدود مبانی حقوق بشر می‌توان از منظر (Donnelly 2007)، نسبت به تعریف حقوق بشر اقدام نمود. طبق این رویکرد، حقوق بشر مجموعه حقوقی

است که برگرفته از طبیعت و سرشت انسانی است که به دلیل ذات انسانی و معرفت‌شناسانه می‌بایست همه‌ی افراد یک جامعه از آن بدون هیچ ملاحظه‌ای برخوردار باشند و تکلیفی که بر اساس یک نگاه فراگیر می‌بایست افراد به‌عنوان شهروند یا اعضای یک خانواده یا به‌عنوان بخشی از سازمان‌ها، به‌طور برابر از آن برخوردار باشند (Beiter, 2014). از طرف دیگر دو رویکرد حقوق بشر و آزادی اطلاعات با بررسی اسناد بین‌المللی و دکترین حقوقی، به بررسی این مسئله می‌پردازند که اساساً چه دیدگاه‌هایی برای بسط این مفاهیم به بازارها می‌تواند به شناخت فراگیرتر اجتماعی کارکردهای توازن و برابری کمک نماید. لذا طبق شکل (۳) دو رویکرد مضیق<sup>۱</sup> و موسّع<sup>۲</sup> قابلیت بازشناسی به‌عنوان مبنای تئوریک دارند (Dang Trung and Do, 2018).

شکل ۳. رویکردهای آزادی اطلاعات در حقوق بشر



طبق شکل (۳) اصل آزادی دسترسی به اطلاعات در رویکرد موسّع، فرآیندی مبتنی بر جریان عاری از محدودیت داده‌ها در سطح جامعه است، به‌گونه‌ای که تحصیل، انتقال و انتشار آن‌ها به‌صورت آزادانه، صورت پذیرد، در این صورت؛ آزادی اطلاعات در قواعد حقوق بشری، عبارت است از حق افراد در کسب هرگونه اطلاعات از جمله اطلاعات بازارهای مالی است (McDonagh, 2020). رویکرد مضیق که با گذشت زمان و تغییر شکل جامعه بین‌المللی ایجاد شد و این مسئله می‌پردازد که ضمن تحدید دامنه مفهوم آزادی اطلاعات، آن را منحصر بر آزادی شهروندان در دسترسی به اطلاعات نگهداری شده توسط مؤسسات دولتی نموده است که در این رهیافت، آزادی اطلاعات اولاً؛ تنها

1 Narrow

2 Wide

شامل آزادی در تحصیل اطلاعات بوده و منصرف از مواردی نظیر انتقال و انتشار آن‌ها می‌باشد و ثانیاً؛ فقط اطلاعاتی در این چارچوب مورد نظر قرار می‌گیرد که در اختیار مؤسسات وابسته به حکومت بوده و یا کارکرد عمومی دارند (یعقوبی و همکاران، ۱۳۹۹). ورود رویکرد حقوق بشر در آغاز دهه ۱۹۹۰ میلادی و باهدف جامعیت بخشیدن به حقوق افراد با هر نگاه اجتماعی و باورهای اعتقادی و تفاوت جنسیتی به عرصه‌های سرمایه‌گذاری و تجارت صورت پذیرفت و با اعلامیه‌های جهانی حقوق بشر امروزه به بخشی جدانشدنی از تجارت بدل شده است (داوودی نصر و همکاران، ۱۳۹۷)؛ زیرا نهادهای تجاری ممکن است در جهت دستیابی به اهدافشان اخلاقیات؛ محیط و اجتماع را نادیده بگیرند و به دلیل تناقض پیش آمده ثبات در جامعه از بین رود (Ruggie, 2007). به همین دلیل ضرورت توسعه ادبیات در این حوزه و تبیین الگوی مناسب برای حسابداری حقوق بشر به‌عنوان یکی از ارزش‌های اجتماعی که دارای پیوند با مباحث جامعه‌شناسی می‌باشد می‌تواند به اثربخشی پایداری شاخص‌های حقوق شهروندی و حفظ توازن و تعادل در بازار سرمایه کمک‌کننده باشد (Buhmann et al., 2018). یکی از مهم‌ترین فرآیندهای توسعه دانش حسابداری در زمینه‌های مدنیت و اجتماعی‌گرایی، پذیرش این باور است که انتظارات و تغییرات ادراک استفاده‌کنندگان از اطلاعات، به تدریج و با تغییر ارزش‌ها، پویاتر گردیده است (Hall & ODwyer, 2017). Buntaine (2015) مدلی بر اساس محورهای تغییر حسابداری به سمت مدنیت‌گرایی و پاسخگویی ارائه نمود که در آن محورهای مختلفی ارائه شد. در مطالعات دیگری نیز نشان داده شده است که پاسخگویی به نیازهای نوین جامعه مستلزم بازاندیشی و بازطراحی در برخی استانداردها و مفاهیم سنتی حسابداری است (کرمی و همکاران، ۱۴۰۱).

بستر مراوده‌ی حسابداری با ذینفعان و ارکان اجتماعی، از ۴ بعد مدیریت دانش، ساختار دانش و رویکرد تکنوکراسی و دموکراسی ساخته شده است که به الزام تغییر حسابداری هویت بخشیده است (حسین پوران و همکاران، ۱۴۰۲). همان‌طور که ساختار-تکنوکراسی و ساختار-دموکراسی دلایل تغییر حسابداری را مطرح می‌نماید، مدیریت

دانش حسابداری با به ارتباط در آوردن روابط ریاضی با حوزه‌های فلسفی سنتی روانشناسی، صرفاً به دنبال رسیدن به دموکراسی است که توجه‌کننده‌ی دانش حسابداری باشد و چیزی بیشتر را به جامعه اضافه نمی‌کند اما برای یک پیش شرط اجتماعی می‌تواند حائز اهمیت باشد. در مقابل اما ترکیب ساختار و تکنوکراسی، باعث می‌گردد تا رویکردهای سایبرنتیکی شروع به تکاپو برای تغییر حسابداری نماید، زیرا تغییرات اجتماعی باعث گردیده تا پاسخگویی و مشروعیت در قالب سیستم‌های اطلاعاتی به کمک جوامع بیاید و حسابداری اهرمی برای دستیابی به ارزش‌های آن باشد. با چنین تغییر اثبات‌گرایانه‌ای، از ترکیب ساختار و دموکراسی، هنجارهای اجتماعی زمینه تغییر رویکردهای انتقادگرایانه را در حسابداری به وجود می‌آورند. لذا بر اساس مبانی نظری مطرح شده می‌توان، سؤال‌های پژوهش را به ترتیب زیر ارائه داد:

- سؤال اول پژوهش: زمینه‌های حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران کدام‌اند؟
- سؤال دوم پژوهش: تأثیرگذارترین زمینه‌ی محوری در توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران کدام است؟

درواقع سؤال اول پژوهش بر اساس رویکرد تحلیل نظریه داده بنیاد مورد کنکاش قرار می‌گیرد تا طی سه مرحله کدگذاری مرتبط با شناسایی مضامین مفهومی؛ مؤلفه‌های محوری و مقوله‌های سازه‌ای، چارچوب نظری پژوهش ارائه شود و سپس از طریق فرآیند رتبه‌بندی تفسیری تلاش می‌شود تا پاسخ به سؤال دوم پژوهش ارائه گردد.

### پیشینه پژوهش

#### الف) پیشینه پژوهش در خارج

Lopatta et al. (2023) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی وضعیت فعلی افشاء اطلاعات مرتبط با حقوق بشر شرکتی ۵۰۰ شرکت تجاری برتر جهان: اندازه‌گیری و عوامل تعیین‌کننده» انجام دادند. در این مطالعه، از امتیاز چک‌لیست ۱۳ موردی افشاء اطلاعات حقوق بشر برای ارزیابی عملکردهای شرکت‌ها بهره برده شده است. نتایج نشان داد، سطح جهانی معیار

اندازه‌گیری شده افشاء حقوق بشر شرکت‌ها، بسیار پایین است. کسب این نتیجه نشان‌دهنده‌ی فقدان شفافیت؛ آگاهی و حساسیت در رابطه با مسئولیت شرکتی برای احترام به حقوق بشر است که در اصول راهنمای سازمان ملل در زمینه تجارت و حقوق بشر توضیح داده شده است. شرکت‌های تجاری با امتیاز بالاتر عمدتاً در استرالیا و اروپا مستقر هستند. تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که دیده‌شدن شرکت، از نظر ریسک بالاتر دعوی قضایی و فشار نهادی در قالب قانون نرم به‌طور مثبت با سطوح افشای حقوق بشر شرکت‌ها مرتبط است. با این حال، می‌توان استنباط نمود که اشکال فعلی در عدم افشای عملکردهای اختیاری حقوق بشر، فقدان مقررات داخلی و بین‌المللی در این رابطه باعث شده تا الزاماً شرکت‌ها از قابلیت بالایی برای افشای گزاره‌های عملکردی حقوق بشر شرکتی برخوردار نباشند. Rogge (2022) مطالعه‌ای با عنوان «بررسی ریسک، عدم اطمینان و آینده بررسی حقوق بشر شرکتی» انجام دادند. این مطالعه رویکردهای مرتبط با ریسک و عدم اطمینان را در فرآیندهای عملکردی شرکت مورد بررسی قرار می‌دهد تا بتواند زنجیره‌ی تأمین حقوق بشر را در سطح شرکت‌های اروپایی توسعه بخشد. این مطالعه نتیجه می‌گیرد که سیاست‌گذاران باید به انگیزه‌های اخلاقی برای توسعه‌ی زنجیره تأمین حقوق بشری شرکت‌ها نسبت به رویکردهای ابزاری/اقتصادی بیشتر توجه نماید تا بتواند سطح ریسک‌های ناشی از عدم اطمینان را کاهش دهد؛ زیرا نتایج این مطالعه نشان داد، اولویت دادن به اخلاق، استدلال اقتصادی را نفی نمی‌کند و با توسعه‌ی هنجارهای اخلاقی است که سطح پیش‌بینی از عملکردهای شرکت‌ها می‌تواند ریسک تصمیم‌گیری‌ها را کاهش دهد. Elkelish (2022) مطالعه‌ای با عنوان «حسابداری حقوق بشر شرکتی: بررسی ادبیات و بینش‌های آینده» انجام داد. این مطالعه جهت تعیین ابعاد حسابداری حقوق بشر شرکتی مورد غربالگری محتوایی قرار گرفت. ابعاد اصلی شناسایی شده در این مطالعه، در دسته مقیاس‌های تبعیض جنسیتی؛ عدم برابری حقوق و دستمزد؛ کودکان کار و استراتژی‌های افشاء اطلاعات شهروند شرکتی قرار می‌گرفتند. نتایج مطالعه نشان داد، مهم‌ترین کارکرد حسابداری متوازن نمودن شبکه‌سازی قدرت در ساختارهای شرکت‌های

بازار سرمایه بود که می‌توانست با ایجاد عدالت و برابری ساختاری در درون شرکت و انعکاس آن به ذینفعان بیرونی، از جایگاه اجتماعی بالاتری در محیط بازار رقابتی برخوردار باشد. Cahaya and Hervina (2020) پژوهشی تحت عنوان «آیا مسائل حقوق مدنی مهم است؟ تحلیل تجربی گزارشگری شرکت‌های اندونزیایی» انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد سطح پایینی از افشای داوطلبانه حقوق بشر (۳۶/۷۴ درصد)، بالاترین سطح ارتباط برای مسائل ارزیابی است. تعداد بسیار کمی از شرکت‌ها اطلاعاتی در مورد کار کودکان و کار اجباری و اجباری افشاء کردند. تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که اندازه هیئت‌مدیره به‌طور قابل توجهی بر ارتباطات «حقوق بشر» در جهت مثبت تأثیر می‌گذارد. اندازه شرکت، یکی از متغیرهای کنترلی در این مطالعه، نیز مثبت معنادار است. Pianezzi and Cinquini (2017) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی اعتبار حسابداری برای حقوق بشر: دیدگاه سازنده عمل‌گرا» انجام دادند. این مطالعه به لحاظ روش‌شناسی مطالعه‌ی مورد است که تلاش نموده تا اعتبار دیدگاه‌های نظری متضاد در مورد حسابداری و توانایی آن‌ها برای کاهش شکاف بین حسابداری و پاسخگویی در مورد حقوق بشر را مورد بررسی قرار دهد. می‌کند. لذا از یک رویکرد ساخت‌گرایی عمل‌گرایانه، جهت درک و ارزیابی بهتری از اخلاقیات مبتنی بر رویکردهای حسابداری حقوق بشر بهره برده است. نتایج مطالعه نشان داد، اخلاقی که زیربنای موضوعات حسابداری حقوق بشر است می‌تواند عاملی تقلیل‌دهنده در عاملیت اثرگذار بازیگران سازمانی به لحاظ فرصت‌طلبی‌های ساختاری باشد؛ بنابراین مسئولیت اخلاقی و اجتماعی لازم است باهدف بهبود حسابداری حقوق بشر توسعه یابد. علاوه‌براین حسابداری حقوق بشر یک شکل ارتباطی سیکل مانند را ترویج می‌کند و ارزش‌ها را فی‌نفسه به ارزش‌های ابزاری توسعه می‌دهد. درنهایت این مطالعه نشان داد، برای ارتقاء سطح اعتبار حسابداری حقوق بشر، لازم است تا شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک جایگزین رویه‌های الزاماً گزارش‌دهی داوطلبانه اجتماعی شود، زیرا این مسئله نمی‌تواند سیکل تعاملی بین شرکت با ذینفعان را توسعه بخشد. لی و مک‌کرنان (۲۰۱۶) پژوهشی تحت عنوان «حقوق بشر، حسابداری و دیالکتیک برابری و نابرابری» انجام دادند. این



پژوهش به لحاظ ساختار روش‌شناسی، مطالعه موردی است و بر بستر افکار Jacques Rancière<sup>1</sup> به دنبال استدلال‌هایی در مورد نقش حسابداری در حقوق بشر می‌باشد تا سطح متوازن‌تری از ارزش‌های برابر را در جامعه گسترش دهد. نتایج پژوهش توضیح می‌دهد که برداشت رانسیر از امر سیاسی؛ کتیبه‌های حقوق بشر و ردپای برابری را در قلب سیاست مترقی قرار دارد که حسابداری باید از رهنمودهای آن بهره‌ی لازم را ببرد. در این پژوهش در مورد نقشی که حسابداری حقوق بشر می‌تواند در چنین سیاست دموکراتیک ایفا کند، تفسیرهای علمی صورت گرفته و در نهایت بیان می‌شود جامعه حسابداری انتقادی می‌بایست بر اساس ارزش‌های اجتماعی ترغیب گردد تا با احتیاط از فرصت ارائه‌شده توسط اصول راهنما استقبال کنند.

### ب) پیشینه پژوهش در داخل

زرودی (۱۴۰۰) مطالعه‌ای با عنوان «مسئولیت رعایت قواعد حقوق بشر توسط شرکت‌های چندملیتی در سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی» انجام دادند. نهادها و سازمان‌های بین‌المللی به منظور تسری مسئولیت حقوق بشری به شرکت‌های چندملیتی، مکانیسم‌های متعددی را با تکیه بر نظریه‌های گوناگون به کار گرفته‌اند. در این پژوهش، به شیوه‌های اعمال مسئولیت ناشی از سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی این شرکت‌ها با استفاده از مکانیسم‌های نظارتی جدی‌تر پرداخته شده است. اقدام مزرعه و همکاران (۱۳۹۸) مطالعه‌ای با عنوان «آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری» انجام دادند. در این مطالعه بیان شد که آزادی مدنی می‌تواند موجب رشد و شفافیت روابط انسان‌ها، کار گروهی، مقررات و قوانین، ظرفیت‌های اجتماعی و ایجاد فرصت‌های برابر و در نهایت عدالت اجتماعی گردد. هدف این مقاله مطالعه اثر شاخص‌های مختلف آزادی‌های مدنی در قالب آزادی بیان، آزادی سازمان‌ها، حاکمیت قانون و آزادی اشخاص بر توسعه حسابداری در ایران می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از این است که بین آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری در ایران رابطه معنی‌داری

---

1 Jacques Rancière's

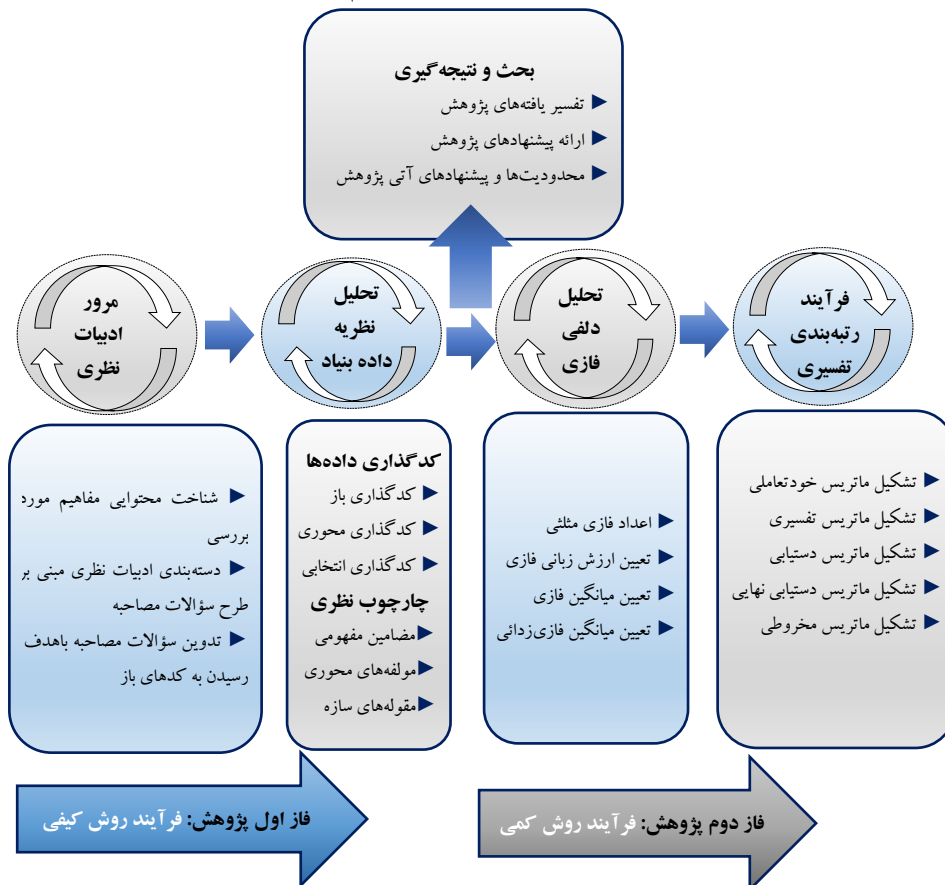
وجود دارد و به ترتیب متغیرهای آزادی بیان، حاکمیت قانون، آزادی احزاب و آزادی‌های شخصی بیشترین بارهای عاملی بر توسعه حسابداری در ایران را دارد. مرور پیشینه‌های تجربی حکایت از این مسئله دارد که تمرکز بر پدیده حسابداری حقوق بشر در پژوهش‌های قبلی بر اساس یک اسلوب نظری و شناختی پایه‌ریزی نشده است و این مطالعه به دنبال این مسئله است تا بر اساس ترکیبی از فرآیندهای روش‌شناسی مطالعه، ضمن ارائه‌ی چارچوب نظری، اقدام به ارزیابی ماتریسی آن نماید.

### روش‌شناسی

مطالعه‌ای حاضر به لحاظ نتیجه جزء پژوهش‌های توسعه‌ای تلقی می‌شود، زیرا پدیده‌ای موردبررسی در این مطالعه از انسجام تئوریک کافی برای تبدیل شدن به ابزار سنجش طبق مرور پژوهش‌های گذشته، برخوردار نیست و این مطالعه از طریق بخش کیفی به دنبال شناسایی ابعاد مرتبط با پدیده‌ای حسابداری حقوق بشر می‌باشد. از منظر هدف نیز این مطالعه در دسته اکتشافی جایگذاری می‌شود، به این دلیل که حسابداری حقوق بشر و بسط آن به کارکردهای بازار سرمایه جزء پدیده‌های نوظهوری است که از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد، تلاش می‌شود تا ابعاد این مفهوم در قالب یک مدل چندبعدی ارائه شود و مبنای انجام تحلیل در بستر مطالعه قرار گیرد. بدین منظور با اتکا به روش نظریه زمینه‌ای<sup>۱</sup> و رویکرد نوحاسته (Emerging) یا ظاهر شونده (Glaser, 1992) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربوط به مشخص و دسته‌بندی شود. دلیل تمرکز بر این رویکرد در این مطالعه، توسعه‌ی پدیده‌ی حقوق بشر به‌عنوان یک دانش بین‌رشته‌ای در سایر علوم وابسته در گذشته می‌باشد که در بخش کیفی تلاش شده است تا با شناخت نظریه‌ها و مفاهیم آن، سؤال‌های مصاحبه طراحی و تدوین گردد تا پس از انجام مصاحبه، سه مرحله‌ی کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی پیاده‌سازی شود و ابعاد پدیده‌ی مورد مطالعه در قالب چارچوب نظری شناسایی شوند.

در نهایت نیز از منظر نوع داده، این مطالعه را ترکیبی است، زیرا در بخش کیفی ابتدا بر اساس ابزار مصاحبه داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، زمینه‌های ظهور حسابداری حقوق بشر در سطح شرکت‌های بازار سرمایه مشخص می‌شوند تا با استفاده از فرآیند تحلیل دلفی فازی نسبت به پایایی محورهای زمینه‌ای شناسایی شده اقدام گردد. سپس در بخش کمی از طریق مجموعه‌ای از تحلیل‌های ماتریسی سطر «*U*» و ستون «*J*» و نرم‌افزار متلب، پژوهش به دنبال اولویت‌بندی اثرگذارترین محورهای شناسایی شده در خصوص این پدیده در بستر مطالعه می‌باشد. لذا طبق شکل (۴) درخت روش‌شناسی و فرآیندهای پیاده‌سازی تحلیل ارائه می‌شود.

شکل ۴. درخت روش‌شناسی و انجام تحلیل



## ابزار گردآوری داده‌ها

باتوجه به ماهیت مطالعه مبنی بر ترکیب فرآیندهای جمع‌آوری داده‌های بخش کیفی و کمی، ابتدا از طریق انجام فرآیند مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته و با طرح سؤالات باز در مراحل اولیه انجام مصاحبه‌ها، تلاش می‌شود تا به تدریج نسبت به دستیابی به نقطه اشباع تئوریک مبنی بر شناسایی زمینه‌های ظهور حسابداری حقوق بشر اقدام شود. پس از ظاهر شدن کدهای مفهومی ناشی از انجام مصاحبه‌ها، برای تفکیک مؤلفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به سمت ساختاریافته هدایت شد تا امکان شکل‌گیری نقطه‌ای اشباع نظری تسهیل شود. در طول انجام مصاحبه، همواره بر این موضوع تمرکز می‌شود که سؤالات بر اساس فرآیند رفت و برگشت در جریان مصاحبه مورد توجه قرار گیرد تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. لذا باهدف ترسیم ذهنیت آگاهانه‌تر نسبت به فرآیند مصاحبه‌های انجام‌شده، برخی از پرتکرارترین سؤالات مصاحبه در بخش زیر ارائه شده است:

۱. چه حوزه‌هایی از توسعه منابع انسانی امکان رعایت جریان رویه‌های حسابداری حقوق بشر را در شرکت‌ها ممکن می‌سازد؟
۲. تمرکز بر چه فرآیندهایی از حاکمیت شرکتی می‌تواند در ارتقاء اثربخشی کارکردهای رویه حسابداری حقوق بشر در شرکت‌ها مؤثر باشد؟
۳. مکانیزم‌های ساختار شرکت‌ها تا چه اندازه می‌توانند رویه‌های حسابداری حقوق بشر را توسعه بخشند؟
۴. چه جنبه‌هایی از مشروعیت‌پذیری امکان توسعه ارزش‌های حسابداری حقوق بشر را ممکن می‌سازد؟
۵. سیستم‌های اطلاعاتی پیاده‌سازی رویه‌های حسابداری حقوق بشر را چگونه تسهیل می‌کند؟
۶. برگزاری جلسات هیئت‌مدیره بر اساس چه مبانی می‌تواند در اجرای حسابداری حقوق بشر مؤثر باشد؟

۷. چه جنبه‌هایی از انگیزه‌های فردی وجود دارد که می‌تواند رویه‌های حسابداری حقوق بشر را تسهیل نماید؟

۸. چه جنبه‌هایی از اعتماد اجتماعی می‌تواند زمینه‌های پایبندی به حسابداری حقوق بشر تلقی شود؟

۹. تسهیم برابر اطلاعات از طریق چه مکانیزمی می‌تواند توسعه رویه‌های حسابداری حقوق بشر را ممکن سازد؟

۱۰. چه جنبه‌هایی از اخلاق‌گرایی حرفه‌ای می‌تواند توسعه رویه‌های حسابداری حقوق بشر را ممکن سازد؟

این سؤالات باهدف تعیین کدهای مفهومی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک در حین مصاحبه با خبرگان مطرح گردید. درواقع نقطه اشباع تئوریک یک استراتژی تحلیلی در دستیابی به چارچوب نظری تلقی می‌شود که از شروع مصاحبه و طی سه مرحله کدگذاری را در بر می‌گیرد؛ به عبارت دیگر پس از هر مصاحبه، کدگذاری‌های باز انجام می‌شد تا با قراردادن کدهای مفهومی هم معنا در یک طبقه، امکان تعیین مؤلفه‌ها و مقوله‌ها به ترتیب بر اساس کدگذاری محوری و انتخابی ممکن گردد. مرور فرآیندهای مصاحبه و ظهور کدهای مفهومی هم معنا، باعث شد تا از مصاحبه هشتم به بعد تقریباً سازه‌های ساختاری مرتبط با زمینه‌های ظهور حسابداری حقوق بشر مشخص شوند و تا انجام مصاحبه‌ای چهاردهم به عنوان نقطه‌ای اتمام مصاحبه‌ها، اشباع تئوریک حاصل گردد.

به منظور جمع‌آوری داده‌ها پس از انجام تحلیل نظریه داده بنیاد، ابتدا از طریق مقیاس زبانی فازی و حد آستانه تعیین شده، زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری حقوق بشر به لحاظ پایایی و حد اجماع نظری موردبررسی قرار می‌گیرند تا امکان ورود آن به تحلیل ماتریسی ممکن باشد. سپس با استفاده از فرآیند رتبه‌بندی تفسیری و توزیع چک لیست‌های سطری «*I*» و ستونی «*J*» تلاش شد تا با مجموعه‌ای فرآیندهای ماتریسی

اثرگذارترین محور زمینه‌ای مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران تعیین شود.

### مشارکت‌کنندگان پژوهش

مشارکت‌کنندگان بخش کیفی این مطالعه، خبرگان حوزه‌های مالی و حسابداری در سطح دانشگاه هستند که به‌عنوان صاحب‌نظر در مورد حسابداری حقوق بشر تلقی می‌شوند که در بخش مصاحبه مشارکت داشتند. برای این منظور لازم بود از ترکیب روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی استفاده شود تا امکان دستیابی به مصاحبه‌شوندگان مقدر باشد. تعیین حد کفایت خبرگی در این مطالعه با الگوبرداری از پژوهش (Henwood and Pigeon, 1992) از طریق معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب<sup>۱</sup>، قدرت افتراق<sup>۲</sup>، آگاهی از زمینه پژوهشی<sup>۳</sup> و به‌طور خاص تفسیر تشریحی<sup>۴</sup> تلاش شد تا پس از معرفی مصاحبه‌شوندگان دیگر پس از هماهنگی با مصاحبه‌شوندگان اولیه، تناسب رویکردی با محتوای پدیده موردبررسی مورد اتمام قرار گیرد. برای رسیدن به این هدف و انجام مصاحبه، از مجموع ۲۴ نفر، ۱۸ نفر پاسخ مثبت دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه‌ای مورد مطالعه<sup>۵</sup>، ۱۸ نفر اولیه انتخاب شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، موردبررسی قرار گیرد تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۴ نفر به‌عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند. لذا با اتکا به توضیح‌های ارائه‌شده، طبق جدول (۱) اقدام به ارائه‌ی اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان می‌شود.

---

1 The Importance of Fit Context goals

2 Differentiating Power

3 Knowledge of the Research Field

4 Descriptive Interpretation

5 Sensitivity to the Facts Under Study

جدول ۱. اطلاعات مرتبط با خبرگان پژوهش

مرتبه علمی	محل فعالیت	حوزه تخصصی	سابقه	مدرك تحصیلی	سن	جنسیت	مشارکت کنندگان
استاد تمام	دانشگاه ممفیس آمریکا	حسابداری	۳۲ سال	دکتری	۶۵ سال	مرد	نفر اول
استادیار	دانشگاه الزهرا	حسابداری	۴ سال	دکتری	۳۹ سال	زن	نفر دوم
استادیار	دانشگاه شهید بهشتی	حسابداری	۱۸ سال	دکتری	۵۹ سال	مرد	نفر سوم
دانشیار	دانشگاه خوارزمی	حسابداری	۱۸ سال	دکتری	۴۳ سال	زن	نفر چهارم
استادیار	دانشگاه کردستان	حسابداری	۱۶ سال	دکتری	۴۸ سال	مرد	نفر پنجم
استادیار	دانشگاه مازندران	حسابداری	۱۱ سال	دکتری	۴۲ سال	مرد	نفر ششم
استادیار	دانشگاه الزهرا	حسابداری	۵ سال	دکتری	۳۹ سال	زن	نفر هفتم
استادیار	دانشگاه رشت	حسابداری	۵ سال	دکتری	۴۱ سال	مرد	نفر هشتم
استاد تمام	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان	حسابداری	۲۲ سال	دکتری	۵۵ سال	مرد	نفر نهم
دانشیار	دانشگاه تربیت مدرس	حسابداری	۷ سال	دکتری	۴۱ سال	زن	نفر دهم
دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی کرج	حسابداری	۱۸ سال	دکتری	۵۳ سال	مرد	نفر یازدهم
دانشیار	دانشگاه فردوسی مشهد	حسابداری	۱۹ سال	دکتری	۵۲ سال	مرد	نفر دوازدهم
دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود	حسابداری	۱۸ سال	دکتری	۵۰ سال	مرد	نفر سیزدهم
دانشیار	دانشگاه مازندران	حسابداری	۱۳ سال	دکتری	۴۹ سال	مرد	نفر چهاردهم

سپس در بخش کمی ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های کارگزاری و کارشناسان معاونت‌های بخش‌های مختلف بازار سرمایه بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی انتخاب شدند تا در فرآیندهای رتبه‌بندی تفسیری مشارکت کنند. از آنجا که در روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره، از متخصصان نظرخواهی می‌شود، استفاده از نظر تعداد کمی از مشارکت‌کنندگان مسلط بر موضوع، اعتبار پژوهش را تضمین می‌کند (McIvor & Chakraborty, 2022).

### روایی و پایایی پژوهش در بخش کیفی

در پژوهش‌هایی با ماهیت کیفی به‌ویژه در تحلیل‌های نظریه داده بنیاد، اساساً روایی و پایایی چندان قابل استناد نیست و می‌بایست از مفهوم اعتبار برای ارزیابی تناسب محتوایی پژوهش با فرآیندهای ناشی از جمع‌آوری داده‌ها استفاده نمود. لذا در این پژوهش قابلیت اطمینان به داده‌ها توسط روش‌های نظام‌مند نظریه‌پردازی داده بنیاد در گردآوری؛ ثبت؛ تحلیل و تفسیر داده‌ها مورد ملاحظه قرار گرفت. معیار اعتبارپذیری و قابلیت انتقال با انجام کامل پژوهش تا اشباع داده‌ها، ارائه داده‌ها توسط خبرگان و فرآیند کدگذاری داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (Speziale et al., 2011). مفهوم اعتبار در پژوهش‌هایی با ماهیت تحلیل نظریه داده بنیاد از منظرهای مختلفی معمولاً می‌تواند صورت پذیرد. اما سطح این مفاهیم جهت سنجش اعتبار پژوهش معمولاً واحد نیست، بلکه مفهومی پیچیده؛ فراگیر و همه‌جانبه می‌باشد، چراکه بر اساس مشارکت مصاحبه‌شوندگان در بخش کیفی از منظر رویکردهای تخصصی صورت می‌پذیرد؛ به عبارت دیگر، از آنجایی که در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فونونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه سو سازی برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن سه سو سازی در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بُعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.



جدول ۲. خلاصه‌ی اعتبار پژوهش

تشریح	معیارهای اعتبار تحقیق
<p>بازگشت اعتباری به‌عنوان اولین معیار اعتبار بخش کیفی معمولاً پس از اتمام کدگذاری‌ها صورت می‌گیرد؛ اما در این مطالعه باهدف ارزیابی اعتبار بخش کیفی، پس از هر مصاحبه نسبت به کدگذاری باز و انتخابی اقدام می‌شد تا بتواند سریعاً در مصاحبه آخر، به دلیل آماده بودن ذهنیت مصاحبه‌شوندگان، تفکیک مؤلفه‌ها و مقوله‌ها برای ۶ نفر از آنان ارسال شود تا مشخص گردید، فرآیند طی شده به‌درستی مضامین پدیده‌ی حاضر را موردبررسی قرار داده است یا خیر.</p>	<p>بازگشت اعتباری</p>
<p>جستجوی شواهد مغایر یا شواهد محوری برای مؤلفه‌های شناسایی شده نیز در اعتبار بخش کیفی قابل استناد می‌باشد. برای این منظور در انتهای کدگذاری‌ها، پژوهش‌هایی با شیوه‌ی مشابه تحلیل کیفی در رابطه با ریشه‌های مشابه با ارزیابی پدیده موردبررسی، شناسایی تا تطبیق بین فرآیند کدگذاری‌ها به‌ویژه کدگذاری انتخابی صورت گیرد تا مشخص گردد، آیا فرآیند مصاحبه به‌درستی توانسته پدیده موردبررسی را بنیان‌سازی نماید و در قالب یک چارچوب نظری ارائه دهد.</p>	<p>جستجو برای شواهد مغایر</p>
<p>بعد بعدی اعتباریابی پژوهش در بخش کیفی، به ماهیت پرسش و پاسخ و رعایت پرتکل‌های مصاحبه مرتبط است تا مشخص نماید آیا مدیریت جلسه مصاحبه به‌گونه‌ای بوده است تا از انحراف در فرآیندهای شناسایی جلوگیری نماید. لذا در انتهای هر مصاحبه از مصاحبه‌شوندگان درخواست گردید تا نسبت به انجام مصاحبه اعلام نظر نمایند که غالب نظرات بر رعایت نسبی اصول مصاحبه تأکید داشتند.</p>	<p>توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش</p>
<p>درنهایت تهیه گزارش مفصل از ارائه چارچوب نهایی در قالب تکنیک سیر داستان به اعتباریابی بخش کیفی مطالعه‌ی حاضر کمک می‌نماید. لذا برای این منظور گزارشی نهایی از فرآیند طی شده برای ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان ارسال شده و با ایجاد بخشی تحت عنوان درج اظهارنظر آزاد، از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا اگر موردی می‌بایست اضافه شود را اعلام نمایند که بررسی نظرات، نشان داد، ۳۲ مضمون از ۱۴ مصاحبه کفایت نسبی برخوردار است</p>	<p>تهیه گزارش مفصل نتایج</p>

برای سنجش پایایی بخش کیفی، از رویکرد (Flint et al. (2005، بهره برده می‌شود. برای ارزیابی قابل‌اتکا بودن داده‌ها و تفسیرها، ترکیبی از معیارهای مورداستفاده در ارزیابی تحقیقات

تفسیری<sup>۱</sup> و پژوهش‌های مبتنی بر روش‌شناسی رهیافت نو خواسته (Emerging) یا ظاهر شونده در تحلیل نظری داده بنیاد مورد استفاده قرار گرفت. در واقع بر اساس این روش نتایج این پژوهش‌نو خواسته از داده‌های اکتشاف شده می‌باشد و به قواعد نظری این روش یعنی روش تحلیل زمینه‌ای وفادار بود است. این روش شامل چهار معیار تطابق؛ فهم‌پذیری؛ کنترل‌پذیری و عمومیت است. جدول زیر پایایی مصاحبه‌ها را نشان می‌دهد:

جدول ۳. پایایی بخش کیفی

معیارهای پایایی	توضیحات
تطابق	میزانی که نشان می‌دهد یافته‌ها با ساختار ذهنی افراد نسبت به پدیده مورد بررسی تطبیق دارد. نتیجه: با پالایش مقوله‌ها مشخص گردید، مفاهیم ارائه شده با مباحث حسابداری حقوق بشر دارای تطابق می‌باشد.
فهم‌پذیری	میزانی که نشان می‌دهد نتایج حاصل از پژوهش تا چه حد نماینده‌ای از جهان واقعی مصاحبه‌شوندگان است. نتیجه: یافته‌های پژوهش در بخش کیفی برای ۳ نفر از متخصصان ارسال شد که قابلیت فهم نتایج را تأیید نمودند.
کنترل‌پذیری	میزانی که نشان می‌دهد تا چه حد بر ابعاد قابل کنترل پدیده مورد بررسی تمرکز شده است. نتیجه: مضامین متمرکز مبنایی برای ایجاد پدیده مورد بررسی یعنی حسابداری حقوق بشر محسوب می‌شود.
عمومیت	میزانی که نشان می‌دهد یافته‌ها ابعاد مختلف پدیده‌ی مورد بررسی را در خود جای داده‌اند. نتیجه: تعدد مصاحبه‌ها و مؤلفه‌های شناسایی شده به‌خوبی نشان‌دهنده‌ی شناخت عمیق حسابداری حقوق بشر و ابعاد مختلف آن می‌باشد.

### روایی و پایایی پژوهش در بخش کمی

به منظور سنجش روایی در بخش کمی از نسبت روایی سازه<sup>۱</sup> (CVI) استفاده می‌شود. در این روش محورهای شناسایی شده از مصاحبه‌های بخش کیفی، مطابق جدول (۴) در اختیار خبرگان قرار می‌گیرد و از آن‌ها خواسته می‌شود تا با توجه به هدف پژوهش، بر اساس سه شاخص مرتبط بودن؛ واضح بودن و ساده بودن، نسبت به ارزیابی محورهای شناسایی شده اقدام نمایند.

جدول ۴. تعیین روایی سازه

محورهای شناسایی شده	مرتبط بودن محور			واضح بودن محور			ساده بودن محور				
	نامرتبط بودن	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً مرتبط	فهم	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً واضح	غیر قابل فهم	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم

روش ارزیابی هر یک از محورهای شناسایی شده، به این صورت سازمان‌دهی شد که برای هر محور به صورت جداگانه درصدهای «کاملاً مرتبط، کاملاً واضح و کاملاً قابل فهم» محاسبه می‌شود. بر این اساس، چنانچه هر محور امتیاز بالای ۷۰ درصد را اخذ نماید، روایی سازه آن مورد تأیید قرار می‌گیرد و در غیر این صورت پس از بازبینی و اصلاحات لازم، ارزیابی مجدد انجام شود تا درصد قابل قبول را به دست آورد تا تأیید شود یا در نهایت ادغام یا تغییر داده شود. به این ترتیب که پس از شرح اهداف و تعاریف محورهای شناسایی شده از خبرگان خواسته می‌شود تا هر یک از آن‌ها را بر مبنای طیف سه‌قسمتی «ضروری؛ مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری» ارزیابی نمایند. همچنین شیوه‌ی محاسبه داده‌ها برای این روایی طبق رابطه (۱) ارائه شده است:

$$CVI = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}} \quad \text{رابطه (۱)}$$

در این رابطه  $n_e$  تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده‌اند؛  $N$  تعداد کل متخصصان مشارکت‌کننده در این روایی می‌باشد. بر اساس رابطه (۱) چنانچه کمتر از ۵۰ درصد

خبرگان برای هر محور، گزینه ضروری را انتخاب کرده باشند، مقدار «CVI» منفی می‌شود و زمانی که ۵۰ درصد خبرگان گزینه ضروری را انتخاب نموده باشند و ۵۰ درصد دیگر نیز سایر گزینه‌ها انتخاب کنند، مقدار «CVI» صفر می‌شود. به همین ترتیب در شرایطی که کلیه خبرگان گزینه ضروری را انتخاب کنند، مقدار «CVI» با یک برابر می‌شود. همچنین اگر تعداد خبرگانی که گزینه ضروری را انتخاب کنند بیشتر از ۵۰ درصد کل بوده باشد و همه خبرگان را شامل نشود، مقدار «CVI» بین صفر و یک تعیین می‌شوند. بر این اساس جدول (۵) نتیجه‌ی مرتبط با ارزیابی نسبت روایی سازه را ارائه داده است.

جدول ۵. نسبت روایی سازه

شاخص «CVI»	محور شناسایی شده	ردیف
۰/۸۴	توسعه آموزش فردی	۱
۰/۶۹	توسعه انگیزه‌های فردی	۲
۰/۷۵	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	۳
۰/۸۱	توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	۴
۰/۸۳	توسعه مشروعیت شرکتی	۵
۰/۶۶	توسعه اعتماد اجتماعی	۶

جهت سنجش پایایی نیز، ابعاد شناسایی شده جهت ورود به بخش کمی مطالعه از طریق تحلیل دلفی فازی مورد کنکاش قرار گرفتند که در جدول (۵) ارائه شده است.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریسی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد. در بخش کیفی از طریق فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری نظریه داده بنیاد، با ۱۴ نفر از خبرگان دانش حسابداری، مصاحبه به عمل آمد تا زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر در سطح شرکت‌های بازار سرمایه در قالب یک چارچوب نظری مشخص

شوند؛ بنابراین با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۱) که نشان‌دهنده‌ای فرآیند سه مرحله‌ای کد گذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۶. زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر

کد گذاری های اصلی		
کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
مقوله‌ها	مؤلفه های اصلی	مضامین مفهومی
ارتقاء آگاهی‌های فردی حسابداری حقوق بشر	توسعه آموزش‌های فردی	پیوند بین سیاست گذاری‌های آموزش اخلاق حسابداری با چشم‌اندازهای حقوق بشر
		تمرکز بر وسعت بخشیدن به آموزش‌های توسعه تفکر انتقادی در حسابداران
		توسعه آموزش صراحت لهجه و بیان صادقانه به حسابداران
		تمرکز بر توسعه هم‌اندیشی حقوق بشر در کارکردهای آینده حسابداری
		تمرکز بر توسعه سطح آگاهی رعایت حقوق فردی در حسابداری
	توسعه انگیزه‌های فردی	تقویت انگیزه برابری در ارتقاء جایگاه شغلی حسابداران در شرکت
		تقویت انگیزه برابری در پرداخت حقوق و دستمزد
		تقویت انگیزه فردی از طریق عدم تبعیض جنسیتی در تصدی پست‌های مالی و حسابداری
		تقویت انگیزه حسابداران زن از طریق برداشتن سقف شیشه‌ای
		تقویت انگیزه آزادی عمل حسابداران در افشاء واقعیت‌های عملکردی شرکت
		تقویت انگیزه احترام به تفاوت‌های فرهنگی؛ اعتقادی و اجتماعی در بستر حرفه حسابداری
ارتقاء زیر ساخت‌های اطلاعاتی حسابداری حقوق بشر	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	ارتقاء تنوع انتخاب اعضای هیئت‌مدیره بر اساس آیین؛ نژاد و جنسیت
		توسعه برخورد منصفانه و یکسان با سهامداران
		توسعه حق رأی برابر و عادلانه‌ی سهامداران با تفاوت‌های آیین؛ نژاد و جنسیت در جلسات شرکت
		توسعه برابر حق تقدم به تمامی سهامداران
		توسعه تمرکز بر ضمانت‌های حقوقی حسابداری در افشاء اطلاعات

کدگذاری‌های اصلی		
کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
مقوله‌ها	مؤلفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
	توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	اثربخشی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر در رعایت انتظارات حقوق بشری
		تقویت بانک اطلاعاتی شرکت‌ها از انتظارات نهادهای حقوق بشر در حسابداری
		تقویت سیستم‌های پشتیبانی تصمیم‌مدنی در سیستم‌های حسابداری حقوق بشر
		تقویت سیستم گزارش تخلف مالی جهت انعکاس به موقع اطلاعات به ذینفعان
		تقویت زیرساخت‌های سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری حقوق بشر
ارتقاء هنجارهای اجتماعی حسابداری حقوق بشر	توسعه مشروعیت شرکتی	تمرکز بر افشاء ابعاد مسئولیت اجتماعی جهت تقویت کارکردهای حسابداری حقوق بشر
		امکان تشکیل حسابداری صنفی جهت الزام به پاسخگویی واحدهای حسابداری
		تشکیل کمیته‌ی رعایت حقوق سهامداران در جلوگیری از تبعیض حسابداری
		تقویت رویکرد کنشگری اجتماعی حسابداری در افشاء امور خیره اخلاق‌گرایی حرفه‌ای مبنای تعهد در حسابداری حقوق بشر
		تغییر معیارهای ارزیابی عملکردهای افشاء حسابداری اجتماعی
		پایبندی به منشور اخلاق تجاری در تدوین راهبردهای افشاء اطلاعات
	توسعه اعتماد اجتماعی	پایبندی به رعایت حقوق کلیه ذینفعان از طریق افشاء جزئیات ریسک
		پایبندی به افشاء عملکردهای زیست‌محیطی شرکت
		پایبندی توسعه حسابداری کربن
		پایبندی به توسعه افشاء اطلاعات شهروندی در گزارشگری مالی

با توجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، می‌توان طبق شکل (۵) نسبت به ارائه‌ای چارچوب نظری مرتبط با زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام نمود.

شکل ۵. چارچوب نظری زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر



در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجادشده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مقوله‌های سازهای شناسایی شده بر اساس مؤلفه‌های محوری و مضامین مفهومی، مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند که در جدول (۲) ارائه شده‌اند.

جدول ۷. تعاریف نظری مقوله‌های سازه‌ای شناسایی شده

تعاریف مفهومی	مقوله‌های سازه‌ای شناسایی شده
<p>حسابداری در زمینه‌های معرفت‌شناسی خود، ابزاری برای ارتقاء سطح آگاهی جهت تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی می‌باشد که به میزان زیادی به توانمندی‌ها و مهارت‌های فردی متصدیان آن وابسته است؛ زیرا این توانمندی‌ها نحوه‌ی تنظیم حسابداری با لوايح و استانداردهای تدوین‌شده توسط نهادهای نظارتی و بالادستی حرفه را ممکن می‌سازد و به ایجاد ظرفیت‌های پاسخگویی کمک می‌کند. لذا توجه به تحریک انگیزه‌های فردی در کنار مسئله‌ی آموزش‌های حرفه‌ای ضمن اینکه باعث افزایش تعهد فردی حسابداران می‌شود، درعین حال امکان ارتقاء سطح عملکردهای تخصصی را نیز ممکن می‌سازد لذا حسابداری حقوق بشر به‌عنوان یکی از این تغییرات تا حد زیادی به آموزش‌های فردی و انگیزه‌های حسابداران متکی است؛ زیرا درک فلسفه‌ی وجودی این حوزه از حسابداری نیازمند تغییر سیاست‌ها و نظام‌های آموزشی است. لذا آموزش‌ها از رویکردهای تک بُعدی باید به سمت چندبُعدی گرایي و آگاهی از رعایت حقوق فردی توسط حسابداری حرکت کند تا بتواند زمینه‌ساز ایجاد و توسعه تفکر انتقادی در حسابداری در مواجهه به جامعه‌ی چندقطبی امروز به لحاظ رعایت حقوق بشر گردد. از طرف دیگر حسابداری با تغییر لایه‌های تبعیض آمیز در درون خود، امروز بیش از گذشته باعث ایجاد انگیزه‌های حرفه‌ای در حسابداری شده است. به‌طوری‌که برابری نظام پرداخت‌ها و ارتقاء شغلی متوازن زنان و مردان حسابداری، نشان می‌دهد این حرفه برای حرکت به سمت حقوق بشر در تلاش در گام اول با شکستن تعارض‌های ناشی از منافع بین متصدیان حرفه‌ای، آنان را بیش از گذشته آماده پذیرش نقش‌های اجتماعی برای رعایت حقوق تمامی سرمایه‌گذاران از اقشار مختلف فارغ از تبعیض‌ها نموده است.</p>	<p>ارتقاء آگاهی‌های فردی حسابداری حقوق بشر</p>
<p>یکی از بخش‌های مرتبط بر کارکردهای حسابداری از جمله حقوق بشر، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی است که تا حد زیادی جنبه‌های رفتاری و محتوایی عملکردهای متوازن‌گر در برابر حقوق ذینفعان را شامل می‌شود. ترکیب هیئت‌مدیره و وجود تنوع اعتقادی؛ فرهنگی و قومیتی در اعضای هیئت‌مدیره به‌عنوان اولین سیگنال مثبت از راهبری شرکتی در رعایت استانداردهای حقوق بشری می‌تواند تلقی شود که ذینفعان با درک آن درمی‌یابند که تفاوت‌های فردی به لحاظ سرمایه‌گذاری نمی‌تواند مانعی برای عدم کسب بازده ناشی از سرمایه‌گذاری آنان تلقی شود از طرف دیگر این نهاد درون ساختاری با اتخاذ رویه‌های حسابداری عادلانه، حق تقدم را بر اساس فرآیندهای مشخصی، به آنان تخصیص می‌دهند تا همه بتوانند از منافع ناشی از شفافیت‌های حاکمیتی بهره‌مند شوند. درنهایت نیز ضمانت‌های</p>	<p>ارتقاء زیرساخت‌های اطلاعاتی حسابداری حقوق بشر</p>



تعاریف مفهومی	مقوله‌های سازه‌ای شناسایی شده
<p>حقوقی مبنی بر رعایت الزامات حسابداری قضایی را به اجرا درمی‌آورد تا حسابداری ابزاری برای شفافیت و افشاء اطلاعات منصفانه به ذینفعان باشند. همچنین محور دیگر این مقوله، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت است که به نهادهای حقوق بشر در حسابداری کمک نماید و سیستم‌های پشتیبانی تصمیم را به گونه‌ای در سیستم‌های حسابداری بکار می‌گیرند تا پاسخگویی مدنی در شرکت افزایش یابد. از طرف دیگر از طریق یک سیستم مالی مبتنی بر گردش آزاد اطلاعات، به سهامداران اجازه می‌دهند تا اعتراضات خود مبنی بر عملکردها و رویه‌های حسابداری به اطلاع ارکان نظارتی شرکت برسانند و آنان با رعایت الزامات حقوق بشری فراتر از استانداردهای حسابداری، پاسخگویی نیازها و انتظارات ذینفعان به‌ویژه سرمایه‌گذاران و سهامداران باشند.</p>	
<p>حسابداری جهت پیاده‌سازی فرآیندهای خود معمولاً به دو منظر از کارکردها وابسته است. منظر اول استانداردهای حسابداری است که جهت به کارگیری رویه‌ها و الزامات حسابداری را مشخص می‌سازد و باعث می‌گردد تا حسابداری بتواند به شفافیت دست یابد. منظر دوم در اجرای رویه‌های حسابداری که در آموزش‌های این حرفه به آن تأکید می‌شود، مسئله‌ی هنجارگرایی و اجتماعی‌سازی رویه‌های حسابداری برای کسب اعتماد بالاتر ذینفعان به این حرفه می‌باشد؛ زیرا حسابداری برای دستیابی به ارزش‌های اجتماعی بیش‌ازپیش به مشروعیت نیاز دارد تا بتواند حسن نیت خود را فارغ از فشارها و زیاده‌خواهی‌های ساختاری به ذینفعان در بسترهای اجتماعی نشان دهد. پس لازم است تا حسابداری با افشاء ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی ضمن کمک به ارزش‌های مورد انتظار، بسترسازی مناسبی برای پیاده‌سازی حقوق بشر از طریق حسابداری نماید. همچنین تشکیل صنف و کمیته‌های ارزیابی رعایت حقوق ذینفعان در دستیابی به مشروعیت شرکتی نوعی کنشگری اجتماعی در این حرفه تلقی می‌شود که امکان تعهدسازی در کارکردهای حسابداری و متصدیان آن را جلوه بخشی می‌کند و باعث می‌شود تا در ارزیابی‌های عملکردی، نمره بالاتری را از منظر افشاء کسب نماید. هدف در این فرآیندهای دستیابی به اعتماد اجتماعی به حسابداری است که به‌واسطه‌ی منشور اخلاق تجاری امکان تدوین راهبردهای افشاء اطلاعات را ممکن می‌سازد و با ارائه‌ی اطلاعات به‌موقع و قابل‌اتکا به ذینفعان می‌توانند توسعه‌دهنده‌ی کارکردهای شهروندگرایی در گزارشگری مالی باشند.</p>	<p>ارتقاء هنجارهای اجتماعی حسابداری حقوق بشر</p>

سپس به‌منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب‌بودن مؤلفه‌های پژوهش با مقوله‌های شناسایی شده در خصوص زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر، از تحلیل

دلفی فازی بهره برده می‌شود. در این پژوهش به منظور برآزش پایایی مؤلفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است.

جدول ۸. فرآیند تحلیل دلفی فازی راند اول

ردیف	ارزش زبانی	ارزش عددی					میانگین غیر فازی
		خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	
		۹	۷	۵	۳	۱	
		(۱۰، ۹، ۷)	(۷، ۵)	(۵، ۳)	(۳، ۱)	(۱، ۰)	
۱	توسعه آموزش فردی	۹	۴	۱	۰	۰	۷/۹۵
۲	توسعه انگیزه‌های فردی	۸	۳	۳	۰	۰	۷/۷۸
۳	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	۱۱	۳	۰	۰	۰	۸/۲۵
۴	توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	۱۰	۲	۲	۰	۰	۸/۰۷
۵	توسعه مشروعیت شرکتی	۸	۴	۱	۰	۰	۷/۸۲
۶	توسعه اعتماد اجتماعی	۱۱	۱	۲	۰	۰	۸/۲۱

پس از راند اول دلفی، در مرحله دوم مجدداً چک لیست امتیازی تأیید شده به همراه با نقطه نظر قبلی هر فرد و میزان اختلاف آن‌ها با دیدگاه سایر خبرگان، به مشارکت کنندگان ارجاع شد تا مشخص شود، در این راند حد اجماع نظری تعیین می‌گردد.

جدول ۹. فرآیند تحلیل دلفی فازی راند دوم

نتیجه	اختلاف میانگین غیر فازی	Min	Mod	Max	ارزش زبانی						
					خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد		
					۱	۳	۵	۷	۹		
					(۱۰، ۹، ۷)	(۷، ۵)	(۵، ۳)	(۳، ۱)	(۱، ۰)		
پذیرش	۰/۱۲	۸/۰۷	۶/۱۱	۷/۸۸	۹/۲۱	۰	۰	۲	۲	۱۰	توسعه آموزش فردی
پذیرش	۰/۱۷	۷/۹۵	۶/۰۲	۷/۸۰	۹/۱۵	۰	۰	۱	۴	۹	توسعه انگیزه‌های فردی

نتیجه	اختلاف میانگین	میانگین غیر فازی	Min	Mod	Max	ارزش زبانی				
						خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
						۱	۳	۵	۷	۹
ارزش عددی						۱	۳	۵	۷	۹
زیرمعیارها - ارزش فازی						(۱، ۳)	(۳، ۵)	(۵، ۷)	(۷، ۹)	(۱۰، ۹، ۷)
توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتي	۰/۱۵	۸/۴۰	۶/۲۰	۸/۱۰	۹/۳۵	۰	۰	۰	۲	۱۲
توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	۰/۱۸	۸/۲۵	۶/۱۵	۸/۰۲	۹/۳۰	۰	۰	۰	۳	۱۱
توسعه مشروعیت شرکتي	۰/۱۳	۷/۹۵	۶/۰۲	۷/۸۰	۹/۱۵	۰	۰	۱	۴	۹
توسعه اعتماد اجتماعی	۰/۰۹	۸/۳۰	۶/۴۰	۸/۱۰	۹/۴۵	۰	۰	۱	۱	۱۲

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همان‌گونه که جدول (۴) مشاهده می‌شود، تمامی مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است. در ادامه و بر اساس تعیین زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر، می‌بایست در راستای ماهیت روش تحلیل و پیاده‌سازی اهداف مطالعه، نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مؤلفه‌های محوری در بستر مطالعه اقدام نمود. بر این اساس ابتدا می‌بایست نسبت به اختصاص کدهای مشخص در جدول (۵) اقدام نمود.

جدول ۱۰. اختصاص کد به هر یک زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر

اختصار	مضامین پژوهش	اختصار	مضامین پژوهش
U4	توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	U1	توسعه آموزش فردی
U5	توسعه مشروعیت شرکتي	U2	توسعه انگیزه‌های فردی
U6	توسعه اعتماد اجتماعی	U3	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتي

در گام اول جهت انجام فرآیند ارزیابی تأثیرگذاری سطر « $i$ » بر ستون « $j$ » و یا برعکس و یا متقابل، می‌بایست ماتریس تعاملی را ایجاد نمود. به منظور ایجاد این ماتریس می‌بایست اثر مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم هریک از کدهای اختصاص داده را مشخص نمود. برای این منظور نیاز به تعریف روابط اختصاصی این تحلیل در قالب جدول (۶) می‌باشد.

جدول ۱۱. اختصاص دستور اجرا برای روابط سطری و ستونی

تشریح تفسیری نمادهای اختصاصی	تعیین روابط سطری « $i$ » و ستونی « $j$ »		اختصاص نمادها تحلیل تفسیری
اثر مستقیم سطر بر ستون	$i \Rightarrow j$	V	
اثر مستقیم ستون بر سطر	$i \Leftarrow j$	A	
اثر متقابل سطر و ستون	$i \Leftrightarrow j$	X	
عدم وجود اثر سطر و ستون	$i \nRightarrow j$	0	

بر اساس این روابط، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

جدول ۱۲. تشکیل ماتریس خودتعاملی

زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر	U	U1	U2	U3	U4	U5	U6
توسعه آموزش فردی	U1	⊗	V	A	X	V	V
توسعه انگیزه‌های فردی	U2		⊗	A	V	V	V
توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	U3			⊗	X	V	V
توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	U4				⊗	V	V
توسعه مشروعیت شرکتی	U5					⊗	X
توسعه اعتماد اجتماعی	U6						⊗

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس تفسیری بر اساس مقایسه سطر « $i$ » و ستون « $j$ » و شاخص مد به ترتیب زیر اقدام شود.

جدول ۱۳. تفاسیر ماتریسی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر

U6	U5	U4	U3	U2	U1	
		ارتقاء زمینه‌های آموزش فردی مبنای توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری در حقوق بشر			⊗	U1
				⊗		U2
		ارتقاء زمینه‌های اثربخشی حاکمیتی مبنای توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری در راستای حقوق بشر	⊗	ارتقاء زمینه‌های اثربخشی حاکمیتی مبنای توسعه انگیزه‌های فردی در راستای حقوق بشر	ارتقاء زمینه‌های اثربخشی حاکمیتی مبنای توسعه آموزش‌های فردی در راستای حقوق بشر	U3
		⊗	ارتقاء زمینه‌های توسعه سیستم اطلاعات حسابداری مبنای توسعه زمینه‌های اثربخشی حاکمیتی در راستای حقوق بشر		ارتقاء زمینه‌های توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری مبنای توسعه آموزش‌های فردی در راستای حقوق بشر	U4

موانع‌های مستتر «ا»

ارتقاء زمینه‌های توسعه مشروعیت شرکتی مبنای توسعه اعتماد اجتماعی در راستای حقوق بشر	○							U5
ارتقاء زمینه‌های اعتماد اجتماعی مبنای توسعه مشروعیت شرکتی در راستای حقوق بشر	○							U6
<b>مؤلفه‌های مستقر ستون «ز»</b>								

در ادامه می‌بایست بر اساس تبدیل اختصارهای تعریف شده برای ماتریس خودتعاملی به ۰ و ۱ تبدیل شوند تا امکان تشکیل ماتریس دستیابی ایجاد شود. لذا جدول (۹) دستورهای مربوط به این اختصار را نشان می‌دهد.

جدول ۱۴. دستور اختصار هریک از نمادهای تعریف شده

اختصار	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

ماتریس دستیابی در واقع تبدیل اختصار ارائه شده برای مقایسه زوجی سطری « $\hat{I}$ » و ستونی « $\hat{J}$ » است که مبنای اولویت بندی در گام آخر را بر اساس روابط مستقیم نشان می دهد.

جدول ۱۵. تشکیل ماتریس دستیابی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر

زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر	U	U1	U2	U3	U4	U5	U6
توسعه آموزش فردی	U1	۱	۱	۰	۱	۱	۱
توسعه انگیزه‌های فردی	U2	۰	۱	۰	۱	۱	۱
توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	U3	۱	۱	۱	۱	۱	۱
توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	U4	۱	۰	۱	۱	۱	۱
توسعه مشروعیت شرکتی	U5	۰	۰	۰	۰	۱	۱
توسعه اعتماد اجتماعی	U6	۰	۰	۰	۰	۱	۱

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر، مقایسه‌ی زوجی  $\hat{I}$  امین مؤلفه به صورت دوجه دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مورد مقایسه قرار می گیرد. لذا بر اساس اجرای دستور بولین پروداکت در نرم افزار متلب روابط متقارن سطری « $\hat{I}$ » و ستونی « $\hat{J}$ » ماتریس دستیابی نهایی در جدول (۱۱) ارائه می شوند.

جدول ۱۶. تشکیل ماتریس دستیابی نهایی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر

زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر	U	U1	U2	U3	U4	U5	U6
توسعه آموزش فردی	U1	۱	۱	۱*	۱	۱	۱
توسعه انگیزه‌های فردی	U2	۰	۱	۱*	۱	۱	۱
توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	U3	۱	۱	۱	۱	۱	۱
توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	U4	۱	۱*	۱	۱	۱	۱
توسعه مشروعیت شرکتی	U5	۰	۱*	۱*	۱*	۱	۱
توسعه اعتماد اجتماعی	U6	۰	۱*	۱*	۱*	۱	۱

در نهایت در آخرین فرآیند ماتریسی، می‌بایست نسبت به تعیین درصدهای تأثیرگذاری هر یک از زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر اقدام می‌شود.

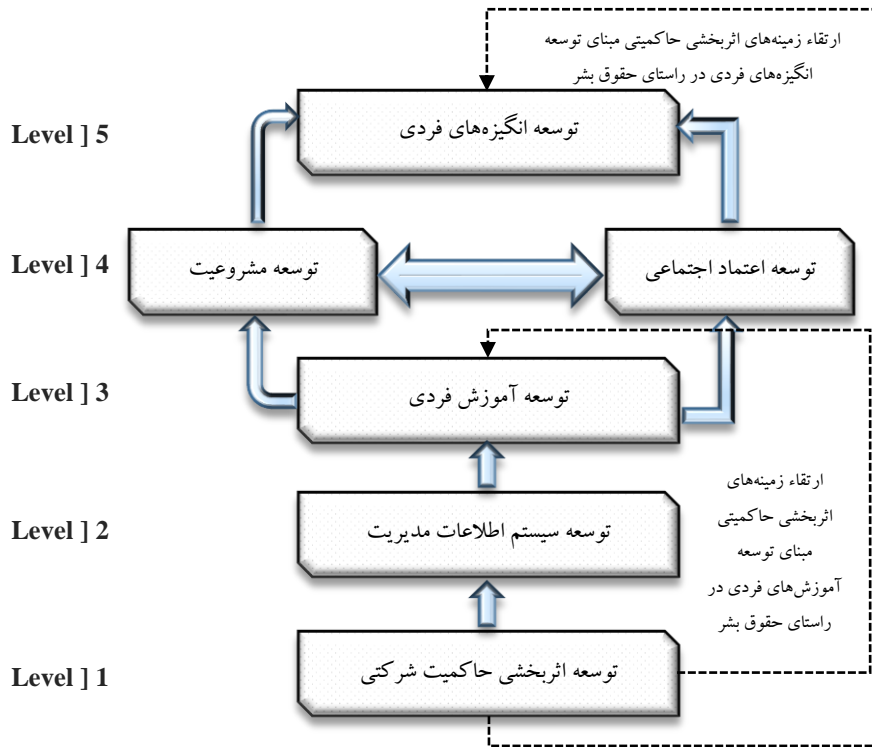
جدول ۱۷. درصد امتیازهای زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر

U	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع	رتبه‌بندی
U1	۵	۱	۱	۷	٪۱۷,۰۷	3 <sup>rd</sup>
U2	۴	۱	۰	۵	٪۱۲,۱۹	5 <sup>th</sup>
U3	۶	۰	۳	۹	٪۲۱,۹۵	1 <sup>st</sup>
U4	۵	۱	۲	۸	٪۱۹,۵۱	2 <sup>nd</sup>
U5	۲	۳	۱	۶	٪۱۴,۶۴	4 <sup>th</sup>
U6	۲	۳	۱	۶	٪۱۴,۶۴	4 <sup>th</sup>
مجموع	۲۴	۹	۸	۴۱		
درصد	٪۵۸,۵۳	٪۲۱,۹۵	٪۱۹,۵۲			

درصد تأثیرگذاری جامع هر یک از زمینه‌های شناسایی شده توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر نشان داد، بالاترین ضریب تأثیر مربوط به معیار «U3» یعنی توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی می‌باشد که عامل مؤثری در پیاده‌سازی حسابداری حقوق بشر در بستر شرکت‌های بازار سرمایه تلقی می‌شود. لذا با اتکا به نتایج کسب‌شده نسبت به ارائه‌ی مدل تفسیری رتبه‌بندی شده اقدام می‌گردد.



شکل ۶. مدل رتبه‌بندی تفسیری



بر اساس شکل (۶)، ۵ سطح از اثرگذاری زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر در بستر شرکت‌های بازار سرمایه وجود دارد که طی فرآیند تحلیل، سطوح بالاتر کم‌اثر بودن و سطوح پایین اثرگذاری بالاتر را نشان می‌دهند. لذا این نتیجه در راستای سؤال دوم پژوهش نشان می‌دهد، مهم‌ترین زمینه‌ی توسعه‌ی نوظهور حسابداری حقوق بشر در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، توسعه‌ی کارکردهای حاکمیتی اثربخش در جهت تحریک رویکردهای برابر بین واحدهای عملیاتی و مالی شرکت با ذینفعان می‌باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه ارزیابی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران می‌باشد. در این مطالعه زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی مفهوم حسابداری حقوق بشر به

دلیل اینکه از چارچوب نظری منسجمی برخوردار نبود، طی فرآیند نظریه داده بنیاد تلاش شد تا چارچوب نظری در مورد این پدیده در بستر مطالعه ایجاد گردد. در این فرآیند طی ۱۴ مصاحبه‌ی انجام شده با خبرگان و تعیین نقطه اشباع تئوری، ۳۲۱ کد باز ایجاد شد که بر اساس جدول (۱۳) نسبت به تفکیک هریک از مفاهیم شناسایی شده در قالب مضامین مفهومی؛ مؤلفه‌های محوری و مقوله‌های سازه‌ای مدل نظری، اقدام می‌شود.

جدول ۱۸. تفکیک کدهای مصاحبه

مجموع سطری	توزیع فراوانی	کدهای مفهومی	کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی
۱۱۰	٪۱۸,۰۶	۵۸	۵	توسعه آموزش‌های فردی	ارتقاء آگاهی‌های فردی
	٪۱۶,۱۹	۵۲	۶	توسعه انگیزه‌های فردی	حسابداری حقوق بشر
۱۰۷	٪۱۶,۵۱	۵۳	۵	توسعه اثربخشی حاکمیت شرکتی	ارتقاء زیرساخت‌های اطلاعاتی
	٪۱۶,۸۲	۵۴	۵	توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	حسابداری حقوق بشر
۱۰۴	٪۱۵,۶۰	۵۰	۶	توسعه مشروعیت شرکتی	ارتقاء هنجارهای اجتماعی
	٪۱۶,۸۲	۵۴	۵	توسعه اعتماد اجتماعی	حسابداری حقوق بشر
	٪۱۰۰	۳۲۱	۳۲	شش مؤلفه شناسایی شده	مجموع ستونی

لذا بر اساس توزیع فراوانی کدهای ناشی از مصاحبه‌ها مشخص گردید، از مجموع ۱۴ مصاحبه در بازه تقریبی ۸۳۰ دقیقه، مجموعاً ۳۲۱ کدباز، ۳۲ مضمون؛ ۶ مؤلفه و ۳ مقوله اصلی ایجاد شدند که بر اساس آن، مدل مربوط به زمینه‌های نوظهور توسعه‌ی حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران ارائه شد. سپس از طریق استفاده از فرآیند تحلیل دلفی فازی، تلاش شد تا پایایی مؤلفه‌های محوری به‌عنوان پایه‌ی تحلیل رتبه‌بندی تفسیری موردبررسی قرار گیرد که نتایج این بخش نیز از تأیید هر ۶ مؤلفه‌ی محوری حکایت دارد. سپس از طریق فرآیندهای ماتریسی مشخص شد، مهم‌ترین زمینه‌ی توسعه‌ی نوظهور حسابداری حقوق بشر در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، توسعه‌ی کارکردهای حاکمیتی اثربخش در جهت تحریک رویکردهای برابر بین واحدهای عملیاتی و مالی شرکت با

ذینفعان می‌باشد. در تفسیر نتیجه کسب شده می‌بایست اذعان نمود، نقش حاکمیت شرکتی به‌عنوان یک زمینه مؤثر در توسعه حسابداری حقوق بشر، جنبه‌هایی از تنوع انتخاب اعضای هیئت‌مدیره به‌عنوان نماد گروه‌های مختلف سهامداران از نظر آیین؛ نژاد و جنسیت را در بر می‌گیرد که می‌تواند در افزایش سطح اثربخشی کارکردهای نظارتی بر مدیران و واحد مالی شرکت مؤثر باشد. از طرف دیگر زمینه حاکمیت شرکتی در کارکردهای اخلاق مدارانه می‌تواند به افزایش برخورد منصفانه با سهامداران کمک نماید و بر اساس ایجاد حقوق برابر و عدالت در رعایت منافع اکثریت و اقلیت در تصمیم‌گیری‌های مالی، امکان ارتقاء ارزش‌های مشروعیت بیشتر برای شرکت‌ها را مطابق با انتظارات حقوق بشری نظارت‌های بین‌المللی توسعه بخشد. همچنین به کارگیری اهرم حق تقدم می‌تواند انگیزه سهامداران برای ورود به بازار سرمایه و سرمایه‌گذاری بر سهام شرکت‌های دارای رویکرد حقوق بشری را تقویت نماید. از طرف دیگر، مشخص شد، توسعه سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری در لوای نظارت‌های حاکمیتی می‌تواند زمینه برای توسعه حسابداری حقوق بشر را از طریق تقویت زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر ارتقاء دهد، زیرا رعایت چنین فرآیندی در افشاء اطلاعات پوشش‌دهنده جنبه‌های فراگیرتری از عملکردهای مالی شرکت‌ها تلقی می‌شود. همچنین، توسعه سیستم‌های اطلاعات مدیریت حسابداری به ایجاد بانک اطلاعاتی شرکت‌ها مبنی بر ارائه گزارش به نهادهای حقوق بشری می‌تواند کمک شایان توجهی نماید، چراکه با افزایش سطح داده‌ها، سیستم‌های پشتیبانی تصمیم مرتبط با واحدهای مالی و حسابداری، در اقصای نیازهای اطلاعاتی بیشتر ذینفعان نقش جامع‌تری را ایفا می‌نمایند و امکان انعکاس به‌موقع اطلاعات مبنی بر هرگونه اطلاعات و عملکردهای مالی به ذینفعان از جمله وجود پرونده‌های حقوقی تا تخلف‌های احتمالی که مشمول جرائم مالی شده‌اند را مهیا می‌کند. اگرچه مطالعه‌ای در گذشته وجود ندارد که با طی مجموعه‌ای از استراتژی‌های پیاده‌سازی تحلیلی و یا با توجه به اهداف تدوین شده در این مطالعه، اقدام به انجام نماید، اما می‌توان نتایج این مطالعه را بر اساس رویکرد محتوایی و توسعه ادبیات نظری با پژوهش‌هایی همچون

(Ruggie(2022)؛ Elkelish, (2020); Cahaya and Hervina(2020) منطبق تلقی نمود؛ زیرا این پژوهش همچون مطالعه‌ی حاضر مجموعه‌ای از فاکتورهای مؤثر بر توسعه حسابداری حقوق بشر را مدنظر قرار دادند و تمرکز بر توسعه‌ی این پدیده در بستر بازار سرمایه را جزء نیازهای آینده این بازار بر می‌شمارند.

در راستای نتایج کسب‌شده، ابتدا به سیاست‌گذاران حوزه‌ی آموزشی و دانشگاهی پیشنهاد می‌شود تا سرفصل جداگانه‌ای تحت عنوان حسابداری آینده یا حقوق بشر تعریف نمایند تا سطح آگاهی شناختی متصدیان این حرفه، نسبت به ظرفیت‌های اثربخش حقوق بشر در حسابداری تقویت گردد و این آگاهی به ایجاد هنجارهای اجتماعی جهت پایبندی شرکت‌ها به برابری و عدالت در برابر ذینفعان به‌ویژه سهامداران منتج گردد. به‌طور مصداقی می‌توان نسبت به تعریف درسی با عنوان اخلاق و توسعه حسابداری در جوامع یا بازار سرمایه فراگیر اقدام نمود. از طرف دیگر با توجه به تعیین اثربخشی حاکمیت شرکتی به‌عنوان مکانیزم مؤثر در زمینه‌سازی حسابداری حقوق بشر در شرکت‌های بازار سرمایه به اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها توصیه می‌شود تا با تمرکز بر حوزه‌های رفتاری؛ اخلاقی و عملکردی شرکت‌ها، نظارت‌های راهبری را به‌گونه‌ای توسعه دهند که حقوق شهروندان به تساوی و برابری در فرآیندها و رویه‌های حسابداری رعایت شود. لذا می‌توان با ایجاد فضای باز اصلاح دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های مرتبط با حوزه عملکردهای مدیران، نسبت به مطلوبیت بیشتر کارکردهای اثرگذاری حسابداری در رعایت حقوق بشر همچون افشاء اطلاعات زیست‌محیطی؛ سطح مشارکت سهامداران در انتقال انتظارات به هیئت‌مدیره؛ افزایش ضمانت‌های حقوقی حفاظت از منافع سهامداران و عدالت در خرید سهام بازار سرمایه اقدامات لازم را انجام داد.

همچون هر پژوهش دیگری، این مطالعه به دلیل ترکیبی بودن فرآیند جمع‌آوری داده‌ها می‌تواند با محدودیت‌های در انجامش مواجه باشد. لذا محدودیت‌های دارای اهمیت به ترتیب زیر به همراه موضوع پیشنهادی برای حل آن ارائه شده است:

از آنجایی که این مطالعه از طریق یک فرآیند روش‌شناسی کیفی در فاز اول نسبت به شناسایی ابعاد مطالعه اقدام نمود، این احتمال وجود دارد که جنبه‌هایی از حسابداری حقوق بشر وجود داشته باشد که در این مطالعه پوشش داده نشده است، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود تا در آینده نسبت به پدیدارشناسی حسابداری حقوق بشر اقدام نمایند و با تمرکز بر روی یک صنعت، نسبت به تعیین اولویت‌های متمرکز این موضوع در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام گردد. لذا موضوع پیشنهادی برای پژوهش‌های آینده عبارت است از:

- پدیدارشناسی حسابداری حقوق بشر در توسعه پاسخگویی سازمانی
- از طرف دیگر با توجه به دغدغه‌ی پایداری در بازار سرمایه، می‌توان موضوع حسابداری حقوق بشر را در پیوند با کارکردهای پایداری گزارشگری مالی از طریق تحلیل رتبه‌بندی تفسیری یا تحلیل‌های فازی دوگانه مورد کنکاش قرار داد؛ زیرا عدم اولویت‌بندی ابعاد شناسایی شده در حسابداری حقوق بشر، امکان تمرکز رویکردهای نهادی در حسابداری مبنی بر توسعه محورهای مورد اهمیت در این حوزه را مورد توجه قرار نداد. لذا موضوع پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:
- ارزیابی تفسیری حسابداری حقوق بشر مبنی بر تعمیم اثرگذاری نقش محور مؤثر در پایداری گزارشگری مالی

## تعارض منافع

تعارض منافع ندارم.

## ORCID

Mahmood Madhoosh		<a href="https://orcid.org/0009-0003-7667-9435">https://orcid.org/0009-0003-7667-9435</a>
Mehdi Safari Geraili		<a href="https://orcid.org/0000-0003-3431-7869">https://orcid.org/0000-0003-3431-7869</a>
Javad Ramezani		<a href="https://orcid.org/0000-0001-7059-5773">https://orcid.org/0000-0001-7059-5773</a>
Javad Babaee Khalili		<a href="https://orcid.org/0000-0003-2334-5450">https://orcid.org/0000-0003-2334-5450</a>
Mehdi Khalilpour		<a href="https://orcid.org/0000-0002-7473-1048">https://orcid.org/0000-0002-7473-1048</a>

## منابع

- اقدام مزرعه، یعقوب، نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون، بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۸). آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۳): ۲۷-۴۸. <https://doi.org/27-48.20.1001.1.23830379.1398.11.43.2.1>
- جوان، علی اکبر، باباجانی، جعفر، مرفوع، محمد، و برزیده، فرخ. (۱۴۰۲). کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۹)، ۴۵-۸۴. doi: 10.22054/qjma.2022.69623.2406
- حسین پوران، انسیه، ولیان، حسن. عبدلی، محمدرضا. (۱۴۰۲). توسعه‌ی الگوی حسابداری گفتمان در اثربخشی پیامدهای حسابداری سبز: تغییر پارادایم حسابداری اثبات‌گرایانه، مجله *حسابداری مدیریت*، ۱۶(۵۶): ۵۴-۷۴. <https://doi.org/10.30495/JMA.2023.22412>
- داوودی نصر، مجید، طالب‌نیا، قدرت‌اله، رؤیایی، رمضانعلی، صالحی امیری، سیدرضا. (۱۳۹۷). تبیین الگوی مناسب حسابرسی مسئولیت اجتماعی (اخلاق اجتماعی) شرکت‌ها از دیدگاه حقوق بشر و ارزش‌های اجتماعی با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷(۲۵): ۹۹-۱۲۲. [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_11769.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_11769.html)
- زرودی، امیر. (۱۴۰۰). مسئولیت رعایت قواعد حقوق بشر توسط شرکت‌های چندملیتی در سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی، *تحقیقات حقوقی بین‌المللی*، ۱۴(۵۳): ۲۰۳-۲۲۲. <https://doi.org/10.30495/ALR.2021.678736>
- سرآبادانی تفرشی، حسین، پیغامی، عادل. (۱۳۹۶). تبیین مفهومی نظریه عدالت اجتماعی در اندیشه شهید صدر، *تقد و نظر*، ۲۲(۸۶): ۳۵-۶۴. <https://doi.org/10.22081/JPT.2017.64518>
- طالبی، محمدحسین، محسنی، محمد سالم. (۱۳۹۵). رابطه حقوق بشر و انسان‌شناسی، *انسان پژوهی دینی*، ۱۳(۳۵): ۱۳۱-۱۵۷. <https://doi.org/10.22034/RA.2016.21960>
- کرمی، غلامرضا، دولت زارعی، احسان و فرجی، امید. (۱۴۰۱). بیست‌ویک سال تحقیقات رفتاری حسابداری: تجزیه و تحلیل کتاب‌شناختی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۷۵): ۱۶۵-۲۰۱. doi: 10.22054/qjma.2022.67031.2364

محسنی، وجیهه، هاشمی، سیدمحمد، جاوید، محمدجواد، عباسی، بیژن. (۱۳۹۸). تحلیل حقوقی نسبت سنجی حق دسترسی عموم به اطلاعات با تحقق حقوق شهروندی با تأکید بر نظام حقوقی ایران، پژوهش حقوق عمومی، ۲۰(۶۲): ۳۲۱-۳۵۴. <https://doi.org/10.22054/qjpl.2019.32645.1860>

یعقوبی‌راد، پویا. (۱۴۰۰). حقوق بشر و شرکت‌های چندملیتی: سیاست‌های سازمان ملل و مسئولیت‌های شرکت‌ها در حفاظت از حقوق بشر در کسب‌وکار، پژوهش‌های حقوقی، ۲۰(۴۶): ۳۴۷-۳۶۹. <https://doi.org/10.48300/JLR.2021.132625.369-347>

## References

- Alamad, S. (2023). Conceptualising accounting as a value-based concept in the context of alternative finance, *Journal of Accounting Literature*. <https://doi.org/10.1108/JAL-03-2023-0042>
- Beiter, K. (2014). The protection of the right to academic mobility under international human rights law, *Academic Mobility (International Perspectives on Higher Education Research, Vol. 11)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 243-265. <https://doi.org/10.1108/S1479-362820140000011019>
- Berrou, R. (2021). *Five essays on regulation, capital market financing and asset pricing in the era of sustainable finance (2005 - 2019)*. (Doctoral Dissertation, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I), 1-165.
- Breakey, H. (2017). Arbitrary Power, Arbitrary Interference and the Abuse of Power: Corruption, Natural Rights and Human Rights, *Responsible Leadership and Ethical Decision-Making (Research in Ethical Issues in Organizations, Vol. 17)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 125-145. <https://doi.org/10.1108/S1529-209620170000017013>
- Buhmann, K., Faterling, B., & Voiculescu, A. (2018). Business & human rights research methods, *Nordic Journal of Human Rights*, 36(4), 323-332.
- Buntaine, M. T. (2015). Accountability in Global Governance: Civil Society Claims for Environmental Performance at the World Bank, *International Studies Quarterly*, 59(1), 99-111.
- Cahaya, F.R., & Hervina, R. (2019). Do human rights issues matter? An empirical analysis of Indonesian companies' reporting, *Social Responsibility Journal*, 15(2), 226-243. <https://doi.org/10.1108/SRJ-10-2016-0171>
- Dang Trung, H., & Do, L. Ph. (2018). Freedom of Information Law Comes to Vietnam: How Do Human Rights Adapt to Goals of Economic Development and Political Stability? *Australian Journal of Asian Law*, 18(2), 167-184. <https://ssrn.com/abstract=3144892>

- Donnelly, J. (2007). *International Human Rights*, Westview Press.
- Donnelly, J. (2019). How does Dignity Ground Human Rights? Mahmoudi, H. and Penn, M.L. (Ed.) *Interdisciplinary Perspectives on Human Dignity and Human Rights*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 61-67. <https://doi.org/10.1108/978-1-78973-821-620191006>
- Elkelish, W. (2022). Accounting for Corporate Human Rights: Literature Review and Future Insights, *Australian Accounting Review*, 33(2), 203-226. <https://ssrn.com/abstract=4160789>
- Esterhuysen, L., & du Toit, E. (2023). Reporting on Human Rights by Large Corporates: Interplay between Comprehensiveness and Narrative Manipulation, Seifi, S. and Crowther, D. (Ed.) *Corporate Resilience (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 21)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 219-242. <https://doi.org/10.1108/S2043-052320230000021011>
- Flint, A., Rabin, J. E., Blundell, A., & Strop, A. (2005). Reproducibility, power and validity of visual analogue in assessment of appetite sensation in single test meal studies, *International Journal of Obesity*, 24(2), 38-48.
- Glaser, B. G. (1992). Theoretical sensitivity: advances in the methodology of grounded theory. Mill Valley, Calif.: *Sociology Press*.
- Goncharenko, G., & Khadaroo, I. (2020). Disciplining human rights organisations through an accounting regulation: A case of the 'foreign agents' law in Russia, *Critical Perspectives on Accounting*, 72(3), 82-119. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102129>
- Gosine, M. (2011). Toward a Sociology of Human Rights, Papademas, D. (Ed.) *Human Rights and Media (Studies in Communications, Vol. 6)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 3-24. [https://doi.org/10.1108/S0275-7982\(2011\)0000006003](https://doi.org/10.1108/S0275-7982(2011)0000006003)
- Hall, M., & O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: The importance of nonprofit organizations to understanding accounting, organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, 63(4), 1-5. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.001>
- Hazelton, J. (2019). Accounting as a human right: the case of water information, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(26), 267-311. <https://doi.org/10.1108/09513571311303738>
- Henwood, K. L., & Pigeon, N. R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1), 97-112.
- Kawar, L. (2011). *Finding a Place for Marginal Migrants in the International Human Rights System*, Sarat, A. (Ed.) Special Issue Human Rights: New Possibilities/New Problems (Studies in Law,



- Politics, and Society, Vol. 56), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 67-90. [https://doi.org/10.1108/S1059-4337\(2011\)0000056006](https://doi.org/10.1108/S1059-4337(2011)0000056006)
- Kidd, J. (2012). Commentary on “Human rights training: impact on attitudes and knowledge”, *Tizard Learning Disability Review*, 17(2), 88-91. <https://doi.org/10.1108/13595471211218857>
- Klein, J. (2011). The Rhetoric and Ideology of Human Rights in the Media, Papademas, D. (Ed.) *Human Rights and Media* (Studies in Communications, Vol. 6), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 41-56. [https://doi.org/10.1108/S0275-7982\(2011\)0000006005](https://doi.org/10.1108/S0275-7982(2011)0000006005)
- Koon, V.-Y., & Fujimoto, Y. (2023). From corporate social responsibility (CSR) to corporate humanistic responsibility (CHR): the conceptualization and operationalization of perceived CHR, *Personnel Review*, 53(4), 877-899. <https://doi.org/10.1108/PR-07-2022-0491>
- Li, Y., & McKernan, J. (2016). Human rights, accounting, and the dialectic of equality and inequality, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 568-593. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2142>
- Lopatta, K., Tideman, S. A., Scheil, C., & Makarem, N. (2023). The current state of corporate human rights disclosure of the global top 500 business enterprises: Measurement and determinants, *Critical Perspectives on Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102512>
- McDonagh, M. (2020). The Right to Information in International Human Rights Law, *Human Rights Law Review*, 4(3), 111-139. <https://doi.org/10.1093/hrlr/ngs045>
- McIvor, L., & Chakraborty, R. K. (2022). Multi-Criteria Decision Making in A Multi-Method Framework with Application in Capability Acquisition and Enhancement, *IFAC-PapersOnLine*, 55(10), 1816-1821. <https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2022.09.662>
- McPhail, K., & Ferguson, J. (2016). The past, the present and the future of accounting for human rights, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 526-541. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2441>
- Penhale, B. (2023). Human rights and older people: process and perspectives, *The Journal of Adult Protection*, 25(3), 105-116. <https://doi.org/10.1108/JAP-04-2023-0012>
- Pianezzi, D., & Cinquini, L. (2017). Assessing the validity of accounting for human rights: A pragmatic constructivist perspective, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(3), 370-391.
- Porumbescu, G. A., Cucciniello, M., & Gil-Garcia, J. R. (2020). Accounting for citizens when explaining open government effectiveness,

- Government Information Quarterly*, 37(2), 1-22. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.101451>
- Rogge, M. (2022). Risk, Uncertainty, and the Future of Corporate Human Rights Due Diligence. Corporate Responsibility Initiative Working Paper Series, Mossavar-Rahmani Center for Business & Government, Cambridge, MA, December. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4317128>
- Ruggie, J. G. (2007). Business and Human Rights: The Evolving International Agenda, *The American Journal of International Law*, 101(4), 819-840
- Sikka, P. (2011). Accounting for human rights: The challenge of globalization and foreign investment agreements, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 811-827 <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.03.004>
- Speziale, H. S., Streubert, H. J., & Carpenter, D. R. (2011). *Qualitative research in nursing: Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.
- Suh, J. (2023). Human Rights and Corruption in Settling the Accounts of the Past: Transitional Justice Experiences from the Philippines, South Korea, and Indonesia, *Journal of the Humanities and Social Sciences of Southeast Asia*, 179(1), 61-89. <https://doi.org/10.1163/22134379-bja10049>
- Zeng, X., Momin, M., & Nurunnabi, M. (2022). Photo disclosure in human rights issues by fortune companies: an impression management perspective, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(3), 568-599. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-06-2019-0243>

#### References [In Persian]

- Aghdam-Mazreh, Y., Nikumram, H., Rahnama Rudpashti, F., & Bani-Mahed, B. (2018). Civil liberties and accounting development, *Financial Accounting and Audit Research*, 11(43), 27-48. <https://doi.org/27-48.20.1001.1.23830379.1398.11.43.2.1> [In Persian]
- Davoudi Nasr, M., Talebnia, Q., Royai, R. A., & Salehi-Amiri, S. R. (2017). Explaining the appropriate model of corporate social responsibility audit (social ethics) from the perspective of human rights and social values using the exploratory factor analysis approach and structural equation modeling, *Accounting Knowledge and Management Audit*, 7(25), 99-122. [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_11769.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_11769.html) [In Persian]
- Hosseinpouran, A., Walian, H., & Abdoli, M.R. (2023). Development of Discourse Accounting Model in the Effectiveness of Green Accounting Outcomes: Changing the Positivist Accounting Paradigm,

- Journal of Management Accounting*, 16(56), 54-74. <https://doi.org/10.30495/JMA.2023.22412> [In Persian]
- Javan, A., Babajani, J., Marfo, M., & Barzideh, F. (2023). Audit Quality: Providing a Model and Investigating the Gap between the Current Situation and the Desired Level. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(79), 45-84. doi: 10.22054/qjma.2022.69623.2406 [In Persian]
- Karami, G., Dolatzarei, E., & Faraji, O. (2022). Twenty-One Years of the Behavioral Accounting Research: A Bibliometric Analysis. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(75), 165-201. <https://doi.org/10.22054/qjma.2022.67031.2364> [In Persian]
- Mohseni, V., Hashemi, S. M., Javaid, M. J., & Abbasi, B. (2018). Legal analysis of proportionality of the right of public access to information with the realization of citizenship rights with an emphasis on Iran's legal system, *Public Law Research*, 20(62), 321-354. <https://doi.org/10.22054/qjpl.2019.32645.1860> [In Persian]
- Sarabadani-Tafarshi, H., & Peshami, A. (2016). Conceptual explanation of social justice theory in the thought of martyr Sadr, *Naqd and Nazar*, 22(86), 35-64. <https://doi.org/10.22081/JPT.2017.64518> [In Persian]
- Talebi, M. H., Mohseni, M. S. (2015). the relationship between human rights and anthropology, *Religious Anthropology*, 13(35), 131-157. <https://doi.org/10.22034/RA.2016.21960> [In Persian]
- Zaroudi, A. (2021). Human Rights Compliance Responsibility of Multinational Corporations in International Investments, *International Legal Research*, 14(53), 203-222. <https://doi.org/10.30495/ALR.2021.678736> [In Persian]
- Yaqoubirad, P. (2021). Human Rights and Multinational Corporations: UN Policies and Corporate Responsibilities in Protecting Human Rights in Business, *Legal Studies*, 20(46), 347-369. <https://doi.org/10.48300/JLR.2021.132625> [In Persian]

**استناد به این مقاله:** مدهوش، محمود، صفری گرابلی، مهدی، رضائی، جواد، بابایی خلیلی، جواد، خلیل پور، مهدی. (۱۴۰۳). ارزیابی زمینه‌های نوظهور توسعه حسابداری حقوق بشر در بازار سرمایه ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۱(۸۲)، ۲۰۵-۲۵۵. DOI: 10.22054/qjma.2024.78623.2547



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

