



## Sustainability Reporting in Shariah Approved Companies: A Comparative Analysis in Malaysia and Indonesia

Fatemeh Babaei\*  
Mohammad Tohidi\*\*\*

Seyed Ali Hosseini\*\*  
Saeid Homayoun\*\*\*\*



10.30497/ifr.2023.242922.1714

20.1001.1.22518290.1401.12.1.2.7




### Abstract


The purpose of this paper is to extract the sustainability reporting model of shariah approved companies (SAC) and compare its disclosure rate in two developing Islamic countries, Malaysia and Indonesia in order to determine the influence of Islam in sustainability reporting. In this regard, the sustainability reports of the 20 shariah approved companies in Malaysia and Indonesia in 2020 were analyzed with thematic analysis method and using MAXQDA software. In total, 195 basic themes, 28 organizing themes and six economic, environmental, employees, community, customers and sustainability strategy global themes were extracted. The identified basic themes were mostly related to conventional sustainability reporting standards and guidelines. A few basic themes were also related to Islamic responsibility activities, whose scope of disclosure was limited to the employees, customers and community global themes. Quantitative comparison of sustainability reporting in the two countries was performed using statistical analysis. The results showed that the sustainability reporting mean in the level of total disclosure, Islamic responsibility activities and in relation to all dimensions (global themes) in Indonesia is higher than Malaysia. The level of disclosure in the Islamic responsibility activities was also very low compared to total disclosure. In order to compare the significance of the mean difference, mean comparison tests were used. The results showed that there are significant differences in the level of all dimensions, total disclosure and Islamic responsibility activities. Also, the results of Friedman test to rank the level of disclosure showed that the employees dimension had the highest rate of disclosure in the shariah approved companies sustainability reports in the two countries.


### Keywords


Sustainability Reporting; Shariah Approved Companies; Islamic Responsibility Activities; Theme Analysis; Malaysia; Indonesia.

JEL Classification: M14, M41, Z12.

\* PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. f.babaei@pnu.ac.ir  0000-0003-3512-4161

\*\* Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran (Corresponding Author). a.hosseini@alzahra.ac.ir  0000-0002-2470-2950

\*\*\* Associate Professor, Department of Finance, Faculty of Islamic Studies and Management, Imam Sadiq University, Tehran, Iran. tohidi@isu.ac.ir  0000-0002-1289-1256

\*\*\*\* Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Business, Yole University, Yole, Sweden. & Senior Lecture in Accounting, Department of Economics and Business Studies, University of Gavle, 80176 Gavle, Sweden. Sweden sadhon@hig.se  0002-0002-2536-0446

## گزارشگری پایداری در شرکت‌های مورد تأیید شریعت: تحلیل مقایسه‌ای در مالزی و اندونزی

سید علی حسینی\*\*

سعید همایون\*\*\*\*

فاطمه بابائی\*

محمد توحیدی\*\*\*

### چکیده

هدف پژوهش حاضر استخراج الگوی حاکم بر گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت و مقایسه میزان افشای آن در دو کشور اسلامی در حال توسعه مالزی و اندونزی به منظور تعیین تأثیر اسلام بر گزارشگری پایداری است. در این راستا گزارش‌های پایداری ۲۰ شرکت مورد تأیید شریعت در کشورهای مالزی و اندونزی در سال ۲۰۲۰ میلادی با روش تحلیل مضمون و با استفاده از نرم‌افزار مکس کیو‌دی‌ای مورد تحلیل قرار گرفت. در مجموع ۱۹۵ مضمون پایه، ۲۸ مضمون سازمان‌دهنده و شش مضمون فراگیر اقتصادی، زیست‌محیطی، کارکنان، جامعه، مشتریان و راهبرد پایداری استخراج شد. مضمون‌های پایه شناسایی شده عمدتاً مرتبط با استانداردها و رهنمودهای گزارشگری پایداری متداول بود. تعداد کمی از مضمون‌های پایه نیز مرتبط با فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی بود که دامنه افشای آن‌ها محدود به مضمون‌های فراگیر کارکنان، مشتریان و جامعه بود. جهت مقایسه کمی گزارشگری پایداری در دو کشور از تحلیل‌های آماری استفاده شد. نتایج نشان داد که میانگین گزارشگری پایداری در سطح افشای کل، فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی و در ارتباط با کلیه ابعاد (مضمون‌های فراگیر) در کشور اندونزی بیشتر از مالزی است. میزان افشای انجام‌شده در ارتباط با فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی نیز در مقایسه با افشای کل بسیار کم بود. جهت مقایسه معناداری تفاوت میانگین، از آزمون‌های مقایسه‌ای میانگین استفاده شد که نتایج آن حاکی از معناداری تفاوت‌ها در سطح کلیه ابعاد، افشای کل و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی بود. همچنین نتایج آزمون فریدمن جهت رتبه‌بندی میزان افشا نشان داد که بعد کارکنان دارای بیشترین میزان افشا در گزارش‌های پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت در هر دو کشور بود.

**واژگان کلیدی:** گزارشگری پایداری؛ شرکت‌های مورد تأیید شریعت؛ فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی؛ تحلیل مضمون، مالزی؛ اندونزی.

\* دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.

f.babaei@pnu.ac.ir

\*\* دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

a.hosseini@alzahra.ac.ir

\*\*\* دانشیار، گروه مالی، دانشکده معارف اسلامی و مدیریت، دانشگاه امام صادق علیه‌السلام، تهران، ایران

tohidi@isu.ac.ir

sadhon@hig.se

\*\*\*\* دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و بازرگانی، دانشگاه یوله، یوله، سوئد

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۴

مقاله برای اصلاح به مدت ۸۶ روز نزد نویسندگان بوده است.

## مقدمه

جهان اغلب با چالش‌های جدی اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی مواجه است که ناشی از مدل‌های تجاری ناپایدار شرکت‌هاست. گرم شدن کره زمین، کاهش منابع طبیعی، افزایش موارد نقض حقوق بشر، مصرف بیش‌ازحد منابع طبیعی و مواد غذایی، انباشت زباله‌های سمی و مواد شیمیایی از مهم‌ترین این چالش‌هاست. باور کلی این است که تاکنون تقریباً نیمی از منابع طبیعی مصرف شده است که می‌بایست در دسترس نسل آینده قرار می‌گرفت. در گزارش ریسک‌های جهانی<sup>۱</sup> (۲۰۱۹م) منتشرشده توسط مجمع جهانی اقتصاد سه ریسک عمده جهانی (از پنج ریسکی که بالاترین احتمال وقوع را دارند) و در گزارش پیشین آن (۲۰۱۷ و ۲۰۱۸م)، هفت مورد از ده ریسک بالای جهانی مربوط به پایداری بود. احتمال وقوع ریسک پایداری نسبت به سایر ریسک‌های جهانی مانند خطر سلاح‌های هسته‌ای بیشتر است. به‌منظور پاسخ‌گویی به ریسک‌های پایداری، سازمان ملل متحد برنامه «اهداف توسعه پایدار<sup>۲</sup> سازمان ملل» را به جریان درآورد که به‌طور رسمی تحت عنوان «تغییر جهان ما: دستور کار ۲۰۳۰ برای توسعه پایدار» شناخته شده است (Jan, Marimuthu & Hassan, 2019, pp. 1-2). گزارش «آینده مشترک ما» که در سال ۱۹۸۷ میلادی توسط «کمیسیون جهانی محیط‌زیست و توسعه»<sup>۳</sup> منتشر شد، بیشترین نقل‌قول را از «توسعه پایدار» به خود اختصاص داده است. در این گزارش توسعه پایدار توسعه‌ای است که نیازهای نسل کنونی را بدون به خطر انداختن توانایی نسل‌های آینده برای برآوردن نیازهایشان برآورده می‌کند. چنین توسعه‌ای باید از نظر اقتصادی مقرون‌به‌صرفه و از نظر اجتماعی عادلانه و از نظر زیست‌محیطی مناسب باشد (Hassan, 2016, p. 84).

اواخر قرن ۲۰ و قرن ۲۱ رشد مهمی در مفهوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پایداری در سطح شرکت‌ها صورت گرفت. در جهان اسلام، نشان دادن مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها از نظر «ابعاد سه‌گانه»<sup>۴</sup> (شامل سود، سیاره و مردم)<sup>۵</sup> از طریق انتشار گزارش‌های پایداری، کم است. این در حالی است که در اسلام مفهوم مسئولیت‌پذیری چیز جدیدی نیست و

1. Global Risks Report

2. Sustainable Development Goals (SDGs)

3. World Commission of Environment and Development (WCED)

4. Triple Bottom Line (TBL)

5. Profit, Planet & People

نمایانگر موضوعی بسیار مهم است، به طوری که «حسیب» که یکی از ۹۹ نام منتسب به خداوند متعال است بیانگر حسابگری کامل خداوند متعال است (Talalweh, Whiting, & Carmona, 2015, p. 61). از آنجاکه در اسلام تفکیک بین امور معنوی و دنیوی به رسمیت شناخته نمی‌شود، ضروری است که تمام فعالیت‌های اقتصادی براساس شریعت انجام شود؛ بنابراین نیاز به «شرکت‌های مورد تأیید شریعت»<sup>۶</sup> اجتناب‌ناپذیر است (Wardiwiyono, 2017, p. 3). شرکت مورد تأیید شریعت برای اینکه در بازار سرمایه اسلامی پذیرفته شود باید از فرآیند غربالگری شرعی عبور کند که براساس معیارهای تعیین‌شده توسط هیأت ذی‌صلاح (که اغلب کمیته مشورتی شریعت نامیده می‌شود) انجام می‌شود. معیار اساسی که باید توسط شرکت مورد تأیید شریعت برای پذیرش در بازار سرمایه اسلامی محقق شود، این است که فعالیت‌های آن نباید ناقض هیچ‌یک از اصول اقتصاد اسلامی در حاکمیت شرعی باشد. اسلام به صورت فردی و جمعی مسلمانان را از پرداختن به ربا، غرر، قمار، تولید یا توزیع محصولات غیرحلال و... منع کرده است (Wardiwiyono, 2017, p. 26). در صورتی که شرکت‌ها دارای فعالیت‌هایی مغایر با اصول اصلی شریعت باشند، مانند ربا، قمار، تولید یا فروش محصولات غیرحلال و سایر فعالیت‌هایی که از نظر شریعت جایز نیست، در گروه شرکت‌های غیرشرعی طبقه‌بندی می‌شوند (Haji & Ghazali, 2013, p. 26).

امروزه افشای «مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی اسلامی»<sup>۷</sup> همانند محیط غربی، به موضوع مهمی برای شرکت‌های مورد تأیید شریعت تبدیل شده است (Wardiwiyono, 2017, p. 3) و به‌عنوان جزئی از عبادت برای تعیین رابطه مسلمانان با خداوند متعال و سایر انسان‌ها برای رسیدن به برکت و عبادت در دنیا و آخرت توصیه شده است (Bakar & Yusof, 2015, p. 126). شرکت‌های اسلامی برای حفظ دین ذی‌نفعان وظیفه دارند از دستورات الهی اطاعت کنند و از حرام الهی اجتناب کنند. شرکت‌ها در قبال انسان‌ها و همچنین محیط‌زیست مسئولیت دارند. در قرآن و احادیث اطلاعات زیادی به صورت دستورات عمل برای ایفای این مسئولیت‌ها ارائه شده است. فاروک<sup>۸</sup> (۲۰۰۷م) سه اصل برگرفته از قرآن و حدیث را خلاصه می‌کند که با مفهوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی

6. Shariah Approved Companies (SAC)

7. Islamic Corporate Social Responsibility (ICSR)

8. Farook

سازگار است؛ اصل اول، اصل خلافت است. این اصل بیانگر این است که شرکت‌ها، به‌عنوان گروهی از افراد که توسط مدیران اداره می‌شوند، نماینده خداوند متعال بر روی زمین هستند. آن‌ها حق دارند از آنچه خداوند بر روی زمین آفریده است استفاده کنند، اما اینکار نباید به ضرر نسل آینده باشد. اصل دوم، اصل پاسخ‌گویی به خداوند است. هر فردی در شرکت به‌عنوان نایب خداوند متعال برای هر اقدامی در برابر خداوند پاسخ‌گو خواهد بود. این اصل مبنای همه اعمال مسلمانان و به‌تبع آن شرکت است که نماینده مسلمانان است. آخرین اصل، اصل امر به معروف و نهی از منکر است. این اصل بدان معناست که هر فردی در شرکت وظیفه دارد که به دیگران یادآوری کند که کار خیر را انجام دهند و از بدی دوری کنند. به‌نوبه خود، شرکت نیز مسئول ترویج انجام فعالیت‌های خوب و همچنین اجتناب از فعالیت‌های مضر است و به‌عنوان گروهی از افراد، در امر به معروف و نهی از منکر بیش از یک فرد قدرت دارد (Wardiwiyono, 2017, p. 71)؛ بنابراین ذی‌نفعان مسلمان ممکن است از شرکت‌های اسلامی نسبت به عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی‌شان تقاضای اطلاعات بیشتری نسبت به شرکت‌های غیراسلامی داشته باشند (Nugraheni & Anuar, 2014, p. 77).

علی‌رغم اهمیت گزارشگری پایداری در شرکت‌های اسلامی در ایران هیچ‌گونه مقررات اجباری یا دستورات عملی برای افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری وجود ندارد و سطح افشای این شاخص‌ها در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بسیار پایین است (عبدی، کردستانی و رضازاده، ۱۳۹۸، ص. ۲۴). با توجه به رویکرد توسعه پایدار کشور براساس قانون اساسی، سیاست‌های کلی سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ و برنامه پنجم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرآیند خصوصی‌سازی ضروری به‌نظر می‌رسد تا بتوان بر مبنای مطالعات تجربی و نتایج حاصل از آن، به درک و توسعه عملکرد پایداری در شرکت‌های ایرانی کمک کرد (بابائی، رحمانی، همایون و امین، ۱۴۰۰، ص. ۴)، تا در راستای الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت گزارش‌های پایداری را منتشر کنند. در این راستا هدف پژوهش حاضر استخراج الگوی حاکم بر گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت است. انجام چنین تحقیقاتی می‌تواند بستر مناسبی را جهت شکل‌گیری الگوی گزارشگری پایداری بر مبنای اصول و ارزش‌های اسلامی فراهم کند.

با توجه به رشد قابل ملاحظه صنعت مالی اسلامی در مالزی و اندونزی و به‌کارگیری چارچوب نظارتی مؤثر برای کنترل فعالیت شرکت‌های مورد تأیید شریعت (Qoyum, Sakti, Thaker & AlHashfi, 2021, p.2) گزارش‌های پایداری در این دو کشور جهت استخراج الگوی گزارشگری پایداری در شرکت‌های مورد تأیید شریعت مورد بررسی قرار گرفت. اندونزی و مالزی در زمره اقتصادهای در حال توسعه قرار می‌گیرند که با فرهنگ نسبتاً مشابهی در یک منطقه واقع شده‌اند. در هر دو کشور، اسلام دین غالب است و جمعیت مسلمانان در این دو کشور تقریباً ۱۴ درصد از جمعیت مسلمانان جهان را تشکیل می‌دهد (Amran et al, 2017, p.3).

بازار سرمایه اسلامی اندونزی در سال ۲۰۲۱ میلادی شامل چهار شاخص شرعی<sup>۹</sup> و بیش از ۴۴۰ شرکت مورد تأیید شریعت است. در سال ۲۰۱۷، «سازمان خدمات مالی اندونزی»<sup>۱۰</sup> قانون شماره ۱۱۵۱ را منتشر کرد که براساس آن همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس این کشور باید گزارش‌های پایداری را از طریق آن منتشر کنند. لازم به ذکر است که این قانون باید به تدریج اعمال شود. ناشران (غیر از ناشران دارای دارایی در مقیاس کوچک و متوسط) و شرکت‌های سهامی عام از اول ژانویه سال ۲۰۲۰ ملزم به اجرای این قانون هستند. شرکت‌های اندونزیایی در تهیه گزارش‌های پایداری معمولاً از رهنمود گزارشگری پایداری سازمان خدمات مالی اندونزی و چارچوب‌های بین‌المللی مختلف گزارشگری پایداری استفاده می‌کنند.

بازار سرمایه مالزی نیز همراه با ارائه شاخص جهانی «افت‌اس‌ای راسل»<sup>۱۱</sup>، چهار شاخص شرعی<sup>۱۲</sup> را برای ارزیابی عملکرد اوراق بهادار اسلامی ایجاد کرده است.

تعداد شرکت‌های مورد تأیید شریعت در سال ۲۰۲۰ میلادی بالغ بر ۷۴۲ شرکت بود که این تعداد معادل ۷۹ درصد کل شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس مالزی در این سال است (Bursa Malaysia Shariah Investing Strategy 1H2021, 2021, p. 6).

در مالزی ارائه گزارش «زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری»<sup>۱۴</sup> جهت افشای اظهارات مدیریت در ارتباط با ریسک‌ها و فرصت‌های اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی در

9. ISSI, JII30, JII70, IDX-MES BUMN 17

10. Financial Services Authority (OJK)

11. 51/POJK.03/2017

12. FTSE Russell

13. FBM Hijrah, FBM Emas Shariah, FBM Small Cap Shariah, FBM Mids Shariah

گزارش‌های سالانه الزامی است. با وجود اینکه چارچوب «سازمان گزارشگری جهانی»<sup>۱۵</sup> محبوب‌ترین چارچوب است، هیچ چارچوب زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی مشخصی وجود ندارد که توسط بورس مالزی اجباری شده باشد. بورس مالزی رهنمود گزارشگری پایداری این کشور را در سال ۲۰۱۵ میلادی و نسخه دوم را در سال ۲۰۱۸ برای کمک به گزارشگری پایداری منتشر کرد که رعایت این رهنمود داوطلبانه است (Price Waterhouse Coopers, 2022, p. 18).

شرایط مطلوب و نسبتاً مشابه در بازارهای مالی اسلامی مالزی و اندونزی که مورد اشاره قرار گرفت امکان پاسخ به سؤال‌های پژوهش را فراهم می‌کند که در ادامه بیان می‌شوند:

- ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شرکت‌های مورد تأیید شریعت چیست؟
- در کدام یک از بخش‌های گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت و به چه میزان فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی افشا می‌شود؟
- آیا بین گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت در سطح افشای کل، ابعاد و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی در اندونزی و مالزی تفاوت معناداری وجود دارد؟
- اولویت‌بندی ابعاد گزارشگری پایداری از نظر میزان افشا در شرکت‌های مورد تأیید شریعت اندونزی و مالزی چگونه است؟

لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر منظور از فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی فعالیت‌هایی از قبیل قرض‌الحسنه، زکات، صدقه، انفاق، وقف، مشارکت در رویدادهای مذهبی، انجام فعالیت‌های تجاری در محیط حلال و... است که شرکت‌های اسلامی در راستای پایبندی به وظایف دینی خود انجام می‌دهند. در پژوهش حاضر برای دستیابی به اهداف و پاسخ به سؤال‌های پژوهش، ابتدا مبانی نظری و پیشینه مطرح شده است، در ادامه

14. Environment, Social & Governance (ESG)

15. Global Reporting Initiatives (GRI)

روش‌شناسی و سپس یافته‌ها ارائه شده است. در نهایت، نتایج مورد بحث قرار گرفته است و محدودیت‌های مطالعه و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه شده است.

### ۱. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارشگری پایداری فرآیند افشای عملکرد شرکت‌ها با توجه به عملکرد توسعه پایدار برای ذی‌نفعان داخلی و خارجی است. در واقع گزارشگری پایداری به افشای اطلاعات غیرمالی از طریق چهار بعد اصلی پایداری یعنی ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی اطلاق می‌شود. رهنمودهای سازمان گزارشگری جهانی که به‌عنوان مرجعی بین‌المللی برای رویه‌ها و گزارشگری پایداری شرکت‌ها شناخته شده است (Taiwo, Owowlabi, Adedokun & Ogundajo, 2021, p. 4)، شامل شاخص‌های عملکرد در حوزه‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی است (So, Haron, Gui, 2021, p. 6) و می‌تواند توسط سازمان‌ها برای گزارش و ارزیابی پیشرفت آن‌ها در مسیر تحقق اهداف مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی استفاده شود (Wilburn & Wilburn, 2013, p. 65).

فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پایداری شرکتی به دلایل مختلفی گزارش می‌شود که با «تئوری ذی‌نفعان»<sup>۱۶</sup> و «تئوری مشروعیت»<sup>۱۷</sup> قابل توجیه است (Devirahtiasari, Fitrahmasari, & Fadah, 2018, p. 50). یکی از مفاهیم اصلی تئوری ذی‌نفعان این است که مدیران هنگام اجرای استراتژی‌های جدید باید منافع سهامداران و ذی‌نفعان را در نظر بگیرند. به همین دلیل، محققان پایداری شرکتی به‌طور گسترده از تئوری ذی‌نفعان برای توضیح انگیزه‌های شرکت‌ها برای اتخاذ استراتژی‌های پایداری شرکتی استفاده می‌کنند (Montiel & Delgado-Ceballos, 2014, p. 12). افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی ابزاری برای ارتباط ذی‌نفعان است.

در صورت کاربرد این تئوری، شرکت باید گزارش‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی را ارائه کند که در این صورت رابطه ذی‌نفعان و شرکت بهتر خواهد شد (Devirahtiasari, 2018, p. 50). گری<sup>۱۸</sup> (۱۹۹۵م) تئوری ذی‌نفعان را

16. Stakeholder Theory

17. Legitimisasi Theory

18. Gray

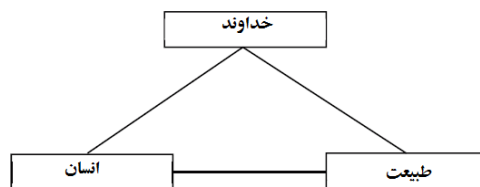


(معمولاً) به‌طور صریح بورژوازی توصیف می‌کند؛ از این نظر که جهان از منظر مدیریت سازمان‌هایی دیده می‌شود که از نظر استراتژیک به موفقیت مستمر شرکت توجه دارند. در این چشم‌انداز، ذی‌نفعان نقش مهمی در تداوم وجود و موفقیت شرکت ایفا می‌کنند و از این رو این رابطه مهم است، هر چه ذی‌نفع قدرتمندتر باشد، توجه بیشتری از سوی شرکت به این رابطه جلب می‌شود.

اگرچه تئوری مشروعیت نیز در اقتصاد بورژوازی سیاسی پایه‌گذاری شده است، اما کاربرد آن فراتر از تئوری ذی‌نفعان است. به‌طور کلی این تئوری بیشتر با پاسخ‌ها و روابط اجتماعی گسترده‌تر از روابط بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان سروکار دارد (Vinke, 2014, p.18). این تئوری مبتنی بر قرارداد اجتماعی است که بین شرکت و جامعه وجود دارد. یک شرکت با تأیید جامعه وجود دارد و در صورتی وجود خود را در جامعه مشروع می‌کند که عملیات و فعالیت‌های آن مطابق با هنجارهای مورد تأیید جامعه باشد. اگر به نظر برسد که شرکت در انجام عملیات خود از هنجارهای اجتماعی مورد انتظار تبعیت نمی‌کند، شکاف مشروعیتی بین عملیات شرکت و انتظارات جامعه ایجاد می‌شود. شرکت می‌تواند با داشتن رویه‌های مناسب مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، به عملیات خود مشروعیت بخشد (Anas, Rashid, & Annuar, 2015, p. 834). تئوری مشروعیت شرکت را در اجرا و توسعه افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی به‌منظور تحقق قرارداد اجتماعی خود حمایت می‌کند (Burlea & Popa, 2013, p. 1579).

از تئوری‌های مذکور استنباط می‌شود که شرکت علاوه بر سودآوری موظف به حفظ هماهنگی با ذی‌نفعان و همچنین محیط‌زیست به‌ویژه محیط‌زیست پیرامون شرکت است تا سطح زندگی و منافع عمومی را بهبود بخشد. از شرکت‌های اسلامی انتظار می‌رود تا علاوه بر پایبندی به رویه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، براساس اصول شریعت عمل کنند. این در حالی است که تئوری‌های مرسوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی رهنمودی برای عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی از دیدگاه شریعت فراهم نمی‌کنند تا رویه‌ها مطابق با قانون و مبانی اسلام تنظیم شود. مشکل اساسی مربوط به ناکافی بودن این تئوری‌ها برای حمایت از رویه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی سبب شده که در شرکت‌های اسلامی بر اهداف شرعی کمتر تأکید شود. از شرکت‌های اسلامی انتظار می‌رود رویه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی را براساس اصول شریعت انجام

دهند (Devirahtiasari, Fitrasahmasari, & Fadah, 2018, pp. 50-51). این دیدگاه از طریق «تئوری شرکت شرعی»<sup>۱۹</sup> حمایت می‌شود. تئوری شرکت شرعی توسط ترونو<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۷م) جهت تکمیل «تئوری شرکت»<sup>۲۱</sup> از دیدگاه شریعت تدوین شد (Rahma, 2018, p. 74). در واقع تئوری شرکت شرعی همان تئوری شرکت است که با ارزش‌های الهی پیوند خورده است. در این تئوری مهم‌ترین اصل وجود خداوند متعال به‌عنوان آفریننده و تنها مالک منابع جهان است (Santoso, Ningsih, & Paramitha, 2018, pp. 29-30). موتیا<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۹م) و ترونو (۲۰۰۷م) ذی‌نفعان را براساس تئوری شرکت شرعی در سه گروه «خداوند متعال»، «انسان» و «طبیعت» طبقه‌بندی کردند که در شکل (۱) نشان داده شده است.



شکل ۱: انواع ذی‌نفعان بر اساس تئوری شرکت شرعی

منبع: Rahma, 2018, p. 74

اولین ذی‌نفع در این تئوری خداوند متعال است که خالق همه کائنات است. در دیدگاه اسلامی هدف اصلی همه واحدهای تجاری باید کسب رضایت خداوند باشد. ذی‌نفع دوم انسان‌ها هستند که به دو گروه ذی‌نفعان مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. ذی‌نفعان مستقیم کسانی هستند که مستقیماً (به‌صورت مالی و غیرمالی) در شرکت سهام هستند و به دلیل این مشارکت آنان حق دارند تا در منافع شرکت سهام باشند. ذی‌نفعان غیرمستقیم کسانی هستند که مستقیماً در شرکت سهام نیستند، ولی از دیدگاه شرعی آنان نیز حق دارند تا در منافع شرکت سهام باشند. آخرین ذی‌نفع در این تئوری طبیعت است. طبیعت به بقا و پایداری شرکت کمک می‌کند (Aryani & Zuchroh, 2018, pp. 67-68). اسلام هرگونه تخریب و آسیب محیط فیزیکی را در صورتی که برای فرد یا جامعه مضر تلقی شود، ممنوع

19. Shariah Enterprise Theory (SET)

20. Triyuwono

21. Enterprise Theory

22. Meutia

کرده است (Muhammad & Abd Aziz, 2021, p. 129). از شرکت‌هایی اسلامی که به‌منظور پیروی از اصول شریعت اسلامی از مشارکت در فعالیت‌های حرام خودداری می‌کنند، انتظار می‌رود که به سایر ارزش‌های اسلامی مانند مسئولیت‌پذیری و شفافیت نیز پایبند باشند، زیرا اسلام مستلزم پایبندی کامل به شریعت در همه جنبه‌های زندگی است (Haji & Ghazali, 2013, p. 26). با توجه به اینکه در بازارهای مالی اسلامی، برخی از شرکت‌های مورد تأیید شریعت اقدام به افشای انجام تعهدات خود در راستای پایبندی به شریعت از قبیل زکات، صدقه، وقف، انجام فعالیت‌های تجاری در محیط حلال و... می‌کنند، بنابراین نیاز به وجود شاخص «گزارشگری اجتماعی اسلامی»<sup>۲۳</sup> مطرح شده است (Othman & Thani, 2010, p. 135). در این راستا برخی از سازمان‌ها و محققان مالی اسلامی اقدام به انتشار چارچوب گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پایداری با رویکرد اسلامی نموده‌اند.

«سازمان حسابداری و حسابرسی مؤسسات مالی اسلامی»<sup>۲۴</sup> استاندارد راهبری شماره هفت<sup>۲۵</sup> را در مورد «مسئولیت‌پذیری اجتماعی مؤسسات مالی اسلامی»<sup>۲۶</sup> منتشر کرده است. براساس این استاندارد مسئولیت‌پذیری اجتماعی برای مؤسسات مالی اسلامی به کلیه فعالیت‌هایی اشاره دارد که توسط آن‌ها برای انجام وظایف دینی، اقتصادی، حقوقی، اخلاقی و اختیاری خود به‌عنوان واسطه مالی افراد و نهادها انجام می‌شود. این شاخص نقطه شروعی جهت افشای استانداردهای مسئولیت‌پذیری مطابق با دیدگاه اسلامی است و استانداردهای مسئولیت‌پذیری را با ارزش‌های اسلامی برای شرکت ترکیب می‌کند (Muhamad, Sukor, & Muwazir, 2008, p. 78). یکی دیگر از سازمان‌های پیش‌رو در حوزه گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پایداری شرکتی، «سازمان گزارشگری اسلامی»<sup>۲۷</sup> است که در حال تدوین چارچوبی برای گزارشگری پایداری براساس اصول و ارزش‌های اسلامی است (Aman, 2016, p. 6).

23. Islamic Social Reporting (ISR)

24. Accounting and Auditing Organization For Islamic Financial Institutions (AAOIFI)

25. Governance Standard for Islamic Financial Institutions (GSIFI)

26. Islamic Financial Institutions (IFIs)

27. Islamic Reporting Initiatives (IRI)

در بین صاحب‌نظران مالی اسلامی حنیفه<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۲م) چارچوب مفهومی را بر مبنای شریعت اسلامی برای «گزارشگری اجتماعی اسلامی» پیشنهاد کرد که نه تنها به تصمیم‌گیرندگان مسلمان بلکه به شرکت‌های اسلامی برای ایفای تعهداتشان نسبت به خداوند متعال و جامعه کمک می‌کند (Haniffa, 2002, p. 128). ترونو (۲۰۱۶م) نیز مفهوم ابعاد سه‌گانه بنیادی گزارشگری پایداری را با استفاده از مفهوم تقوا در قالب «ابعاد پنج‌گانه بنیادی»<sup>۲۹</sup> (شامل سود، سیاره، مردم، پیامبر(ص) و خداوند متعال)<sup>۳۰</sup> به‌منظور تجدید ساختار مفهوم پایداری با استفاده از مفهوم توحید ارائه کرد. هدف این تجدید ساختار اصلاح مفهوم پایداری با استفاده از مفهوم توحید است، به این معنی که همه چیز از خداست و به‌سوی خدا بازمی‌گردد (Cendika & Sawarjuwono, 2021, p. 1081). اگرچه سازمان گزارشگری جهانی لیست بسیار جامع از موضوعات اجتماعی و زیست‌محیطی که شرکت نیاز به افشا دارد را ارائه کرده است، این رهنمودها جهت گنجاندن دستورالعمل‌های شرعی در ارتباط با گزارشگری شرکت‌های اسلامی باید افزایش یابد (Bt Sulaiman & Willett, 2003, p. 100). گزارشگری پایداری تنها محدود به موضوعات زیست‌محیطی و اجتماعی نیست؛ گزارشگری پایداری علاوه بر مزایای اقتصادی، دارای جنبه‌های معنوی است که باید در نظر گرفته شود. با توجه به اهمیت وجود عنصر معنویت در گزارشگری و حسابداری پایداری، صاحب‌نظران مفهوم گزارشگری و حسابداری پایداری را با لحاظ نمودن ملاحظات شرعی کامل کردند (Cendika & Sawarjuwono, 2021, p. 1073).

مطالعات معالی، کسون و نیپیر<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۶م) و حنیفه و حدیب<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۷م) را می‌توان به‌عنوان اولین مطالعات تجربی معتبر در نظر گرفت که به بررسی چگونگی اجرا و پذیرش جنبه‌های اجتماعی حسابداری اسلامی در مؤسسات تجاری اسلامی پرداختند (Wardiwiyono, 2017, p. 80).

معالی، کسون و نیپیر (۲۰۰۶م) با استفاده از اصول شریعت شاخص مناسبی را برای افشای اجتماعی بانک‌های اسلامی توسعه دادند، سپس افشاهای واقعی اجتماعی موجود در

28. Haniffa

29. Pentuple Bottom Line (PBL)

30. Profit, Planet, People, Prophet, and God

31. Maali, Casson & Napier

32. Haniffa & Hudaib

گزارش‌های سالانه ۲۹ بانک اسلامی (واقع در ۱۶ کشور) در سال ۲۰۰۰ میلادی را با این شاخص مقایسه کردند. نتایج تجزیه و تحلیل نشان داد که گزارشگری اجتماعی توسط بانک‌های اسلامی به‌طور قابل توجهی کمتر از میزان مورد انتظار است. همچنین نتایج حاکی از این بود که بانک‌های ملزم به پرداخت زکات، افشای اجتماعی بیشتری را نسبت به بانک‌هایی ارائه می‌دهند که مشمول پرداخت زکات نیستند. حنیفه و حدیب (۲۰۰۷م) به بررسی تفاوت بین شاخص اخلاقی موجود (از طریق اطلاعات افشاشده در گزارش‌های سالانه) و ایده‌آل (از طریق افشای اطلاعاتی که براساس چارچوب اخلاقی اسلامی کسب و کار ضروری تلقی می‌شود) در هفت بانک اسلامی پرداختند که در بحرین، عربستان سعودی، قطر، کویت، عمان و امارات متحده عربی فعالیت می‌کردند. نتایج بررسی طولی این پژوهش در یک دوره ۳ ساله (۲۰۰۲-۲۰۰۴ میلادی) نشان داد که میانگین کل شاخص‌های اخلاقی تنها در یکی از هفت بانک اسلامی بررسی شده بالاتر از حد متوسط است و در شش بانک دیگر بین شاخص‌های اخلاقی موجود و ایده‌آل تفاوت وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که بیشترین میزان تفاوت در چهار بعد تعهدات به جامعه، افشای چشم‌انداز و مأموریت شرکت، مدیریت وجوه زکات، خیریه و وام‌های نیکوکارانه و اطلاعات مربوط به مدیریت ارشد است.

برخی از مطالعات تجربی نیز به تحلیل مقایسه‌ای افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در بین مؤسسات مالی اسلامی مختلف و نیز مقایسه آن در مؤسسات مالی اسلامی و مؤسسات متعارف پرداخته‌اند. در این راستا عربی و گئو<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۰م) افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مؤسسات مالی اسلامی را با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا جهت ارزیابی گزارش‌های سالانه ۲۱ مؤسسه مالی متعارف و ۲۱ مؤسسه مالی اسلامی فعال در منطقه خلیج فارس در سال ۲۰۰۴ مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان‌دهنده تفاوت معنادار در سطح و میزان افشا بین مؤسسات مالی اسلامی و متعارف است که عمدتاً به دلیل افشای مضمون‌ها و اطلاعات مرتبط با اسلام توسط مؤسسات مالی اسلامی از جمله گزارش‌های «هیأت نظارت شرعی»<sup>۳۴</sup>، زکات و خیریه و کمک مالی و وام بدون بهره است. عمران و دیگران<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۷م) گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی بانک‌های اسلامی در اندونزی و مالزی را

33. Aribi & Geo

34. Shariah Supervisory Board (SSB)

35. Amran et al

موردبررسی قرارداداند. تجزیه و تحلیل محتوای گزارش‌های سالانه برای سه بانک اسلامی در اندونزی و سه بانک اسلامی در مالزی برای دوره ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۱ میلادی انجام شد. نتایج این مطالعه نشان داد که به‌طورکلی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در بانک‌های اسلامی مالزی و اندونزی رشد کرده است. ابعاد نیروی‌کار و جامعه نیز بیشترین میزان افشا را در بانک‌های اسلامی هر دو کشور به خود اختصاص داده بودند. ظفر و سلیمان<sup>۳۶</sup> (۲۰۲۱م) میزان افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی را در گزارش‌های سالانه ۴۹ بانک اسلامی پاکستان از سال ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۷ میلادی موردبررسی قرارداداند. در این پژوهش از روش تحلیل محتوا و شاخص افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی استفاده شد. نتایج نشان داد که میانگین سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بانک‌های اسلامی پس از یک‌ونیم دهه بانکداری اسلامی در پاکستان ۳۱/۲۳ درصد است که بسیار کمتر از سطح مورد انتظار و حتی کمتر از سطح متوسط است. نتایج آزمون‌های مقایسه‌ای میانگین نیز نشان داد که سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در بین بانک‌های اسلامی متفاوت است. بانک‌های اسلامی قدیمی و بزرگ اطلاعات بیشتری را افشا می‌کنند علاوه بر این، بانک‌های اسلامی محلی در مقایسه با بانک‌های اسلامی خارجی از سطح نسبتاً بالایی از افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی برخوردار هستند.

علاوه بر مطالعات تجربی انجام‌شده در حوزه افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مؤسسات مالی اسلامی برخی از مطالعات نیز به بررسی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و رویه‌های پایداری در سایر شرکت‌های مورد تأیید شریعت (به‌جز شرکت‌های فعال در صنعت مالی) پرداخته‌اند. عثمان و ثانی<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۰م) شاخص افشای گزارشگری اجتماعی اسلامی را با پذیرش مدل پیشنهادی حنیفه (۲۰۰۲م) اندازه‌گیری کردند. در مجموع ۴۳ سنجه در قالب شش مضمون امور مالی و سرمایه‌گذاری، محصولات و خدمات، کارکنان، جامعه، محیط‌زیست و راهبری شرکتی طبقه‌بندی شد و میزان پذیرش آن‌ها در شرکت‌های مورد تأیید شریعت پذیرفته‌شده در بورس مالزی طی سال‌های ۲۰۰۴-۲۰۰۷ میلادی موردبررسی قرار گرفت. نتایج آمار توصیفی شاخص افشا نشان داد که میزان گزارشگری اجتماعی اسلامی در گزارش سالانه شرکت‌های منتخب در سطح حداقل قرار دارد. محمد،

36. Zafar & Sulaiman

37. Othman & Thani

علوی و محمد جمیل<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۰م) رویه‌های افشای اطلاعات پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت پذیرفته شده در بورس مالزی را در سال ۲۰۰۹ میلادی بررسی کردند. در این پژوهش از شاخص افشای اسلامی (شامل ابعاد انطباق شرعی، راهبری شرکتی و اجتماعی زیست‌محیطی) استفاده شد و داده‌ها با استفاده از تحلیل محتوا تجزیه و تحلیل شد. نتایج نشان داد که افشای پایداری توسط شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی به طور قابل توجهی بر موضوعات مرتبط با بعد راهبری شرکتی و پس‌از آن بر بعد اجتماعی متمرکز بود و موارد مرتبط با انطباق با شرعی در این شرکت‌ها به طور واضح افشا نشده بود. وردیونو<sup>۳۹</sup> (۲۰۱۷م) افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های مورد تأیید شریعت در کشورهای عضو «سازمان همکاری اسلامی»<sup>۴۰</sup> را بررسی کرد. در مجموع ۹۰ شرکت اسلامی از اندونزی، مالزی و پاکستان به عنوان نمونه مطالعه انتخاب شد. نتایج تجزیه و تحلیل محتوا نشان داد که شرکت‌های مورد تأیید شریعت در کشورهای نمونه به طور متوسط ۳۴ درصد از موارد شاخص تدوین شده در این پژوهش را افشا کرده‌اند. بیشترین میزان افشا در گروه کارکنان و پس‌از آن در گروه‌های سهامداران، جامعه، محیط‌زیست، مشتریان، دولت، بدهکاران و تأمین‌کنندگان انجام شده بود. تفاوت‌های قابل توجهی در افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی اسلامی در اندونزی، مالزی و پاکستان وجود داشت. به علاوه در این پژوهش مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نوع کشور به عنوان متغیرهای مهم در تعیین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی اسلامی مشخص شدند. مصتفیدا و فوزیه<sup>۴۱</sup> (۲۰۲۱م) به بررسی گزارش‌های پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت و پیشنهاد شاخص «زیست‌محیطی»، «اجتماعی» و «راهبری شرکتی» اسلامی برای غربالگری سهام شرعی در اندونزی در سال ۲۰۱۹ میلادی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که تقریباً تمام شرکت‌ها دارای راهبری شرکتی مطلوبی هستند، اما فقط تعداد کمی از آن‌ها گزارش پایداری را منتشر می‌کنند؛ بنابراین شاخص زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی اسلامی برای غربالگری شرکت‌های مورد تأیید شریعت در اندونزی مورد نیاز است.

38. Mohamed, Alwi & Muhammad Jamil

39. Wardiwiyono

40. Organization Islamic Cooperation (OIC)

41. Mustafida & Fauziah

شاخص پیشنهادی این مطالعه در این خصوص شامل چهار بعد شرعی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی است.

در ایران نیز فرخی، غلامی جمکرانی، کاشانی‌پور، مهربان پور و میثمی (۱۳۹۹) ابعاد و مؤلفه‌های کلیدی گزارشگری پایداری شرکتی، متناسب با فرهنگ و شرایط محیطی جامعه اسلامی را شناسایی کردند. در این راستا داده‌های گردآوری شده از طریق تحلیل محتوای کیفی متون اسلامی، به‌وسیله پرسش‌نامه در معرض قضاوت خبرگان قرار گرفت. یافته‌های حاصل نشان داد که الگوی گزارشگری پایداری شرکتی با رویکرد اسلامی به ترتیب شامل هفت بعد «مدیریت و رهبری»، «پیشرفت و تعالی»، «کار و تولید»، «سرمایه انسانی»، «اجتماعی»، «اقتصادی» و «زیست‌محیطی» و ۳۶ مؤلفه است.

با توجه به تحقیقات مذکور می‌توان اذعان نمود که یکی از شکاف‌های موجود در زمینه تحقیقات گزارشگری پایداری با رویکرد اسلامی در سطح بین‌المللی این است که مطالعات قبلی در این حوزه عمدتاً در رابطه با مسئولیت‌پذیری اجتماعی مؤسسات مالی اسلامی است و تعداد کمی از آنها در ارتباط با گزارشگری پایداری سایر شرکت‌های مورد تأیید شریعت انجام شده است. به‌علاوه، بیشتر مطالعات به بررسی شکاف‌های بین افشای مورد انتظار و افشای واقعی پرداخته‌اند و وضعیت موجود کمتر مورد توجه قرار گرفته است. همچنین تحقیقات داخلی انجام شده در این حوزه بسیار کم است. تلاش جهت پوشش بخشی از خلأهای مذکور انگیزه اصلی انجام پژوهش حاضر است.

## ۲. روش‌شناسی پژوهش

روش‌شناسی انتخاب و استفاده از روش‌ها برای رسیدن به نتیجه مطلوب است. فن‌های مورد استفاده برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط به سؤال پژوهش تحت عنوان روش پژوهش تعریف می‌شود (Wardiwiyono, 2017, p. 110).

در پژوهش حاضر برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل مضمون<sup>۴۲</sup> (به کمک نرم‌افزار مکس کیودی‌ای) و تحلیل‌های آماری (به کمک نرم‌افزار اسپ‌اس‌اس) استفاده شد. استخراج ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت با به‌کارگیری روش تحلیل مضمون با استفاده از شبکه‌های مضمون<sup>۴۳</sup> انجام

42. Thematic Analysis

43. Thematic Networks



شد که توسط اترید استرلینگ<sup>۴۴</sup> (۲۰۰۱م) توسعه داده شده است. تحلیل مضمون روشی برای شناسایی، تجزیه و تحلیل و گزارش الگوهای (مضمون‌ها) درون داده است. این مجموعه تا حدودی داده‌ها را با جزئیات مرتب و توصیف می‌کند و حتی در اغلب موارد فراتر از این هم می‌رود و جنبه‌های مختلف موضوع تحقیق را تفسیر می‌کند. مراحل مختلف انجام این فرایند عبارت‌اند از: (۱) آشنایی با داده‌ها، (۲) ایجاد کدهای اولیه، (۳) جستجوی مضمون‌ها، (۴) بازبینی مضمون‌ها، (۵) تعریف و نام‌گذاری مضمون‌ها و (۶) تهیه گزارش (Braun & Clarke, 2006, p. 6). به کارگیری شبکه‌های مضمون صرفاً راهی برای سازمان‌دهی تحلیل مضمون در داده‌های کیفی است. تحلیل مضمون به دنبال کشف مضمون‌های برجسته در یک متن در سطوح مختلف است و هدف شبکه‌های مضمون تسهیل ساختار و ترسیم این مضمون‌ها است. رویکرد شبکه‌های مضمون، مضمون‌های ذیل را نظام‌مند می‌کند: (۱) پایین‌ترین سطح مضمون‌های موجود در متن (مضمون‌های پایه<sup>۴۵</sup>)، (۲) دسته‌هایی از مضمون‌های پایه که برای خلاصه کردن اصول انتزاعی‌تر با یکدیگر ترکیب شده‌اند (مضمون‌های سازمان‌دهنده<sup>۴۶</sup>) و (۳) مضمون‌های عالی که اصول حاکم بر کل متن را در برمی‌گیرند (مضمون‌های فراگیر<sup>۴۷</sup>). شبکه‌های مضمون از مضمون‌های پایه شروع و به مضمون‌های فراگیر ختم می‌شود. سپس این مضمون‌ها به صورت نقشه‌های شبکه وب رسم می‌شوند که در آن مضمون‌های برجسته هریک از این سه سطح همراه با روابط میان آن‌ها نشان داده می‌شود (Attride-Stirling, 2001, pp. 387-388).

در پژوهش حاضر تحلیل‌های آماری با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی انجام شد. انتخاب نمونه نیز با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند انجام شد و در سطح ۲۰ نمونه اشباع نظری حاصل شد. نمونه پژوهش حاضر شامل شرکت‌های مورد تأیید شریعت در سال ۲۰۲۰ میلادی است. این شرکت‌ها در صنایع مختلف (به جز صنعت مالی) مانند صنعت انرژی، مراقبت‌های بهداشتی، حمل و نقل و تدارکات، فن‌آوری و... فعالیت دارند و گزارش‌های پایداری را منتشر می‌کنند.

44. Attride-Stirling

45. Basic Themes

46. Organizing Themes

47. Global Themes

## ۲-۱. روایی و پایایی

پایایی<sup>۴۸</sup> و روایی<sup>۴۹</sup> معیارهای مهمی در ایجاد و ارزیابی کیفیت تحقیق هستند. پایایی به ثبات اندازه‌گیری یک مفهوم اشاره دارد، درحالی‌که روایی به این موضوع مربوط می‌شود که آیا یک شاخص یا مجموعه‌ای از شاخص‌هایی که برای اندازه‌گیری یک مفهوم ایجاد شده است، مفهوم موردنظر را اندازه‌گیری می‌کند یا خیر (Wardiwiyono, 2017, pp. 104-105).

برای ارتقای روایی پژوهش حاضر، علاوه بر ارزیابی مداوم داده‌ها و مطالعه چارچوب‌ها، استانداردها، معیارهای مؤسسات رتبه‌بندی و مقالات معتبر در حوزه گزارشگری پایداری مرسوم و اسلامی جهت استخراج و طبقه‌بندی مضمون‌های پایه، سازمان دهنده و فراگیر، از نظرات و رهنمودهای گروهی از خبرگان نیز در این خصوص استفاده شد.

در پژوهش حاضر از پایایی ثبات<sup>۵۰</sup> با استفاده از روش بازآزمون<sup>۵۱</sup> جهت حصول اطمینان از پایایی استفاده شد که مربوط به پایداری یک معیار در طول زمان است و از طریق کدگذاری متن در دو زمان مختلف توسط کدگذار قابل‌اندازه‌گیری است. برای اندازه‌گیری این معیار، دو گزارش پایداری در دو فاصله زمانی کوتاه دو بار کدگذاری شد؛ کدهایی که در دو فاصله زمانی باهم مشابه بودند با نام توافق (به‌صورت جفتی ارائه می‌شوند) و کدهای غیرمشابه با نام عدم توافق مشخص شدند. مقدار پایایی محاسبه شده ۹۰ درصد بود که در ادامه چگونگی محاسبه آن ارائه شده است:

$$\text{رابطه (۱):} \quad \text{درصد پایایی} = \frac{\text{توافق‌ها} \times 2}{\text{تعداد کل کدها}} = \frac{2 \times 37}{82} = 90$$

لازم به ذکر است که ضرایب بالای ۸۰ درصد در این آزمون نشان‌دهنده پایایی بسیار خوب است (Mohajan, 2017, p. 12).

48. Reliability

49. Validity

50. Stability

51. Test-Retest

### ۳. یافته‌های پژوهش

#### ۳-۱. تحلیل مضمون با استفاده از شبکه‌های مضمون

نتایج حاصل از تحلیل مضمون با استفاده از شبکه‌های مضمون گزارش‌های پایداری شرکت‌های نمونه شامل شناسایی مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)، سازمان دهنده (مؤلفه‌ها) و فراگیر (ابعاد) و تعیین میزان فراوانی آن‌ها بود که در جدول (۲) ارائه شده است. در مجموع ۱۹۵ مضمون پایه از متن گزارش‌های پایداری استخراج شد. مضمون‌های پایه شناسایی شده عمدتاً مرتبط با استانداردها و رهنمودهای گزارشگری پایداری متداول بود، با این وجود فعالیت‌هایی نیز در راستای ایفای مسئولیت‌پذیری اسلامی در قبال ذی‌نفعان انجام شده بود که مضمون‌های پایه مرتبط با این فعالیت‌ها شناسایی شد. در جدول (۱) برخی از مضمون‌های پایه استخراج‌شده به همراه متن اصلی گزارش‌های پایداری شرکت‌های نمونه ارائه شده است.

جدول (۱): برخی از مضمون‌های پایه استخراج‌شده از گزارش‌های پایداری شرکت‌های نمونه

بخش‌هایی از گزارش‌های پایداری	مضمون‌های پایه	ردیف
The Group believes in providing learning and development opportunities to its employees to enable them to achieve personal growth and performance excellence for the business. The Group encourages and supports the growth and development of its employees, advancing their knowledge and skills so that they stay responsive to changes in the work environment and can contribute optimally.	آموزش دانش و مهارت‌های شغلی (به کارکنان)	۱
The Company has also conducted evaluations related to occupational diseases, namely diseases that occur or are experienced by workers due to routine or exposure to certain substances in the workplace	مدیریت بیماری‌های شغلی و عفونی	۲

مضمون‌های پایه براساس تشابه ادغام و در قالب ۲۸ مضمون سازمان‌دهنده قرار گرفتند (به‌عنوان نمونه مضمون‌های پایه‌ای آموزش دانش و مهارت‌های شغلی، گزارش ساعات آموزش، گزارش هزینه‌های آموزش، گزارش تعداد شرکت‌کنندگان در آموزش و گزارش متوسط ساعات آموزش هر کارمند که در ارتباط با موضوع کلی‌تر آموزش بودند،

در یک مضمون سازمان دهنده تحت عنوان آموزش و توسعه کارکنان قرار گرفتند). لازم به ذکر است که مضمون‌های سازمان دهنده ارائه خدمات مذهبی (به کارکنان)، مدیریت حلال و مشارکت در فعالیت‌های مذهبی (در جامعه) مرتبط با فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی بود. در نهایت پس از ادغام مضمون‌های سازمان‌دهنده (مضمون‌هایی که باهم یک استدلال، یا موضع یا ادعایی را در مورد یک موضوع یا واقعیت معین ارائه می‌کنند) شش مضمون فراگیر اقتصادی، زیست‌محیطی، کارکنان، جامعه، مشتریان و راهبرد پایداری ایجاد شد (به‌عنوان نمونه مضمون‌های سازمان دهنده مدیریت مصرف آب، مدیریت مصرف انرژی، مدیریت زباله، مدیریت مواد خام مصرفی، مدیریت تغییرات اقلیم و مدیریت و نظارت بر محیط‌زیست که در ارتباط با موضوع محیط‌زیست بودند، در قالب مضمون فراگیر زیست‌محیطی دسته‌بندی شدند).

**جدول ۲: مضمون‌های فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه**

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
زیست‌محیطی بعد	مدیریت مصرف آب	افشای داده‌های مرتبط با میزان مصرف آب	۱۱
		ابتکارات کاهش میزان مصرف آب	۱۰
		مدیریت فاضلاب	۱۴
		استفاده از سیستم جمع‌آوری آب باران	۴
	مدیریت مصرف انرژی	افشای داده‌های مرتبط با میزان و شدت مصرف انرژی	۱۴
		ابتکارات افزایش بهره‌وری و کاهش میزان مصرف انرژی	۱۳
		جایگزینی انرژی‌های تجدیدناپذیر با انرژی‌های تجدیدپذیر	۱۲
	مدیریت زباله	گزارش حجم و نوع زباله	۱۰
		ابتکارات کاهش زباله	۱۰

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		مدیریت زباله‌های سمی و خطرناک	۱۰
		آموزش جامعه و کارکنان برای مدیریت زباله	۱۰
		استفاده مجدد از زباله	۱۴
		کاهش مصرف کاغذ	۱۰
		بسته‌بندی پایدار	۳
		استفاده از امکانات مناسب برای جمع‌آوری، دفع و پایش زباله	۷
مدیریت مواد خام مصرفی		افشای نوع و میزان مواد خام مصرفی	۴
		استفاده از مواد بازیافتی در تولید	۴
		کاهش میزان مصرف مواد خام	۳
مدیریت تغییرات اقلیم		افشای داده‌های مربوط به میزان و شدت انتشار گازهای گلخانه‌ای	۱۰
		مدیریت کیفیت هوا (کاهش گردوغبار، آلودگی صوتی و...)	۹
		ابتکارات کاهش میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای	۱۳
		مدیریت رد پای کربن	۱۰
مدیریت و نظارت بر محیط‌زیست		حفظ تنوع زیستی	۳۳
		افشای هزینه‌های زیست‌محیطی	۵
		آموزش کارکنان برای رفتار مسئولانه با محیط‌زیست	۶
		ارزیابی عملکرد زیست‌محیطی	۵
		کسب جوایز و گواهینامه‌های زیست‌محیطی (مانند ایزو ۱۴۰۰۱)	۲۹

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		انطباق زیست‌محیطی	۱۶
		تولید محصولات پایدار	۴
		سیستم مدیریت زیست‌محیطی	۸
		مدیریت شکایات زیست‌محیطی	۱۱
اطلاعات جمعیت‌شناختی کارکنان		گزارش تعداد کل کارکنان	۱۰
		گزارش تعداد کارکنان استخدامی جدید	۹
		گزارش تعداد کارکنانی که شرکت را ترک کرده‌اند	۶
		گزارش درصد جابه‌جایی کارکنان	۸
بعد کارکنان	آموزش و توسعه کارکنان	گزارش ترکیب کارکنان براساس جنسیت، سن، تحصیلات، نوع قرارداد و...	۱۱
		آموزش دانش و مهارت‌های شغلی	۱۷
		گزارش ساعات آموزش	۸
		گزارش هزینه‌های آموزش	۳
		گزارش تعداد شرکت‌کنندگان در آموزش	۹
پایبندی به رویه‌های حقوق بشر		گزارش متوسط ساعات آموزش هر کارمند	۶
		ممنوعیت کار کودکان	۷
		ممنوعیت کار اجباری	۷
		آزادی تشکیل انجمن و مذاکره دسته‌جمعی	۷
		قرارداد کار دسته‌جمعی	۷
		تنوع و برابری	۱۳
		اجتناب از تبعیض	۱۶
		تنظیم ساعات کار براساس قانون کار	۴

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
برنامه حقوق و مزایای کارکنان	برنامه حقوق و مزایای کارکنان	رفتار منصفانه با نیروی کار خارجی	۲
		راهبرد شکایات در مورد نقض حقوق بشر	۲
		افشای جزئیات حقوق و دستمزد پرداختی	۳
		دستمزدها و مزایای عادلانه	۹
		کمک‌هزینه‌های رفاهی کارکنان	۱۴
		مرخصی زایمان و سایر مرخصی‌ها	۷
		طرح‌های بازنشستگی	۷
		پاداش منصفانه	۷
		سیستم ارزیابی عملکرد	۴
		روابط با کارکنان	۱۱
تعامل با کارکنان	تعامل با کارکنان	بررسی رضایت کارکنان	۳
		روش‌های مؤثر شکایت کارکنان	۶
		سیستم مدیریت ایمنی و بهداشت شغلی	۷
ایمنی و بهداشت شغلی <sup>۵۲</sup>	ایمنی و بهداشت شغلی <sup>۵۲</sup>	گزارش عملکرد سیستم مدیریت ایمنی و بهداشت شغلی	۷
		برنامه مدیریت ایمنی و بهداشت شغلی	۴
		تشکیل کمیته‌ها و کارگروه‌های ایمنی و بهداشت شغلی	۱۴
		مدیریت ایمنی فرایند <sup>۵۳</sup>	۱
		کارگروه مدیریت ایمنی فرایند	۱
		پایبندی به قوانین و استانداردهای ایمنی و بهداشت شغلی	۷
		پوشش بیمه سلامت	۵

52. Occupational Health and Safety (OHS)

53. Process Safety Management (PSM)

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		فراهم نمودن امکانات بستری	۶
		فراهم نمودن امکانات اطفای حریق	۳
		انجام معاینات پزشکی (برای کارکنان و خانواده‌های آنان)	۷
		فراهم نمودن تجهیزات حفاظت فردی برای کارکنان	۷
		ارزیابی ایمنی تجهیزات و تأسیسات	۲
		استفاده از علائم و هشدارهای ایمنی در محیط کار	۲
		مدیریت حوادث و تصادفات	۱۱
		بازرسی‌های بهداشت و ایمنی شغلی	۱۱
		فراهم نمودن امکانات ورزشی و تفریحی و ترویج سبک زندگی سالم	۱۴
		فراهم کردن محیط کار ایمن و سالم (به‌دوراز خشونت، آزار و...)	۱۶
		مدیریت بیماری‌های شغلی و عفونی (مانند کوید ۱۹)	۱۳
		سیستم مدیریت ایمنی پیمانکاران <sup>۵۴</sup>	۲
		آموزش ایمنی شغلی به پیمانکاران	۵
		مدیریت ریسک ایمنی و بهداشت شغلی	۷
		آموزش و مشاوره ایمنی و بهداشت شغلی به کارکنان	۱۴
		افشای هزینه‌های ایمنی و بهداشت شغلی	۲
		کسب جوایز و گواهینامه‌های مدیریت	۳۴



مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		ایمنی و بهداشت شغلی	
		رویه‌های واکنش در شرایط اضطراری (مانند اجرای مانور و...)	۱۰
	ارائه خدمات مذهبی	تعطیلات اعیاد مذهبی	۱
		کمک‌هزینه تعطیلات مذهبی	۱
		برنامه‌های آموزش معارف اسلامی	۲
		آزادی انجام عبادت	۲
		فراهم نمودن نمازخانه	۴
	سازوکارهای ارتقای سلامت و کیفیت محصولات و خدمات	انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه	۵
		ارزیابی سلامت، کیفیت و پایداری مواد اولیه	۸
		رعایت استانداردها و قوانین سلامت و کیفیت محصولات و خدمات	۱۰
		کسب جوایز و گواهینامه‌های سلامت و کیفیت محصول (مانند ایزو ۹۰۰۰، ایزو ۱۷۰۲۵ و...)	۹۱
		تولید محصولات و خدمات سالم و باکیفیت	۱۵
	مدیریت حلال بودن محصولات و خدمات	ارزیابی سلامت، کیفیت و پایداری محصولات و خدمات	۸
		تولید محصولات حلال	۲
	سازوکارهای ارائه محصولات و خدمات	گواهینامه‌های تضمین حلال بودن محصولات	۶
		نوآوری و توسعه محصولات و خدمات	۱۰
		تنوع محصولات و خدمات	۴

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		تحویل به موقع سفارش‌ها	۱
		قیمت‌گذاری منصفانه محصولات و خدمات	۴
		ارائه خدمات غیرحضوری	۳
		بازاریابی محصولات و خدمات	۴
		آموزش و ارائه اطلاعات درباره ویژگی‌های محصولات و خدمات و نحوه استفاده از آنها	۶
		نظرسنجی رضایت مشتری	۷
		مدیریت ارتباط با مشتری	۱۱
		حفظ حریم خصوصی مشتری	۲
		خدمات پس از فروش	۴
		راهبرد شکایت مشتریان	۱۰
مشارکت در فعالیت‌های اجتماعی	مشارکت در فعالیت‌های اجتماعی	مشارکت در امور خیریه	۳۸
		مشارکت در برنامه‌های ورزشی و سلامت	۷۴
		مشارکت در برنامه‌های آموزشی	۲۴
مشارکت در فعالیت‌های مذهبی	مشارکت در فعالیت‌های مذهبی	کمک به مساجد	۱۴
		مشارکت در اعیاد و مناسبت‌های مذهبی	۲۱
		پرداخت زکات فطره	۱
همکاری با دانشگاه‌ها	همکاری با دانشگاه‌ها	پرداخت صدقه و انفاق	۲
		اعطای بورس تحصیلی	۸
		مشارکت در اجلاس‌های علمی	۳
طرح جامع مسئولیت‌پذیری اجتماعی	طرح جامع مسئولیت‌پذیری اجتماعی	برنامه‌های کارآموزی	۵
		بیانیه مأموریت و استراتژی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۳

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی	
		دپارتمان مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۴	
		تعیین اولویت‌ها و برنامه‌های آتی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۴	
		تخصیص اعتبار به فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۸	
		گزارش شاخص رضایت جامعه	۲	
		اجرای استانداردها و قوانین مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۱۳	
		مدیریت شکایات مردمی	۶	
		کسب جوایز و گواهینامه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۷	
		احترام به عرف و حقوق مردم محلی	۴	
		گزارش میزان تحقق اهداف اقتصادی	۸	
عملکرد اقتصادی	گزارش ارزش اقتصادی کسب‌شده (مابه‌التفاوت ارزش اقتصادی مستقیم تولید و توزیع‌شده)	کسب جوایز و گواهینامه‌های عملکرد برتر اقتصادی	۱۱	
			۱۲	
			۱	
بعد اقتصادی	کمک‌های مالی دریافتی از طرف دولت	نرخ استاندارد سطح دستمزد ورودی (حداقل دستمزد) براساس جنسیت در مقایسه با حداقل دستمزد محلی	۹	
			نسبت مدیریت ارشد استخدام شده از جامعه محلی	۱
				اثرات غیرمستقیم اقتصادی
			حضور در بازار	

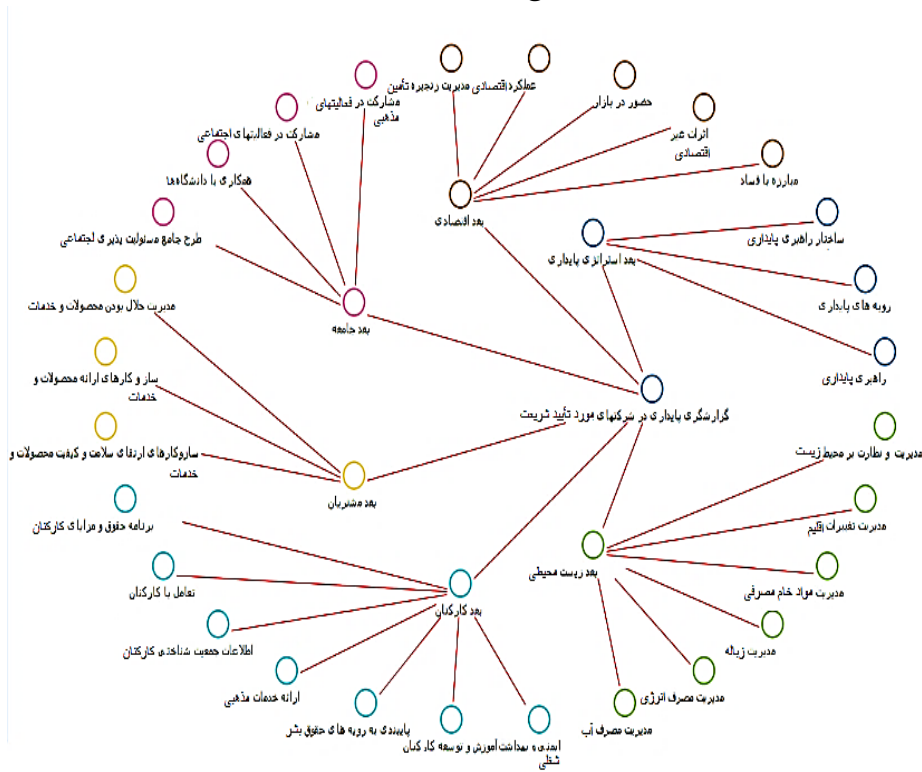
مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
مدیریت زنجیره تأمین	مدیریت زنجیره تأمین	حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط	۱۵
		کمک به توانمندسازی اقتصادی جامعه محلی	۳۴
		سرمایه‌گذاری‌های زیرساختی و توسعه عمرانی جامعه محلی	۲۷
		دپارتمان مدیریت زنجیره تأمین	۲
		حمایت از تأمین‌کنندگان و آموزش آن‌ها	۸
		تأکید بر تأمین‌کنندگان محلی جهت رفع نیازهای شرکت	۹
		غربالگری تأمین‌کنندگان از لحاظ پایبندی به رویه‌های پایداری و...	۱۳
		رفتار منصفانه و قانونمند با تأمین‌کنندگان	۸
		مدیریت شکایات زنجیره تأمین	۱
		مبارزه با فساد	مبارزه با فساد
سازوکارهای افشاگری کارکنان در مواجهه با فساد	۴		
کاهش میزان وقوع فساد	۹		
کسب گواهینامه سیستم مدیریت ضد فساد (مانند ایزو ۳۷۰۰۱)	۲		
عاری بودن از تضاد منافع	۸		
بیانیه هیأت‌مدیره در راستای تحقق اهداف پایداری شرکت	۱۸		
بعد راهبرد پایداری ۵۵	رویه‌های پایداری	ارائه اطلاعات مقایسه‌ای ابعاد عملکرد پایداری	۹

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		مشخصات شرکت (نام و آدرس شرکت)	۳۱
		بیانیه مأموریت، استراتژی، ارزش‌ها و فرهنگ پایداری	۱۹
		تعیین اولویت‌های پایداری	۹
		گزارشگری پایداری براساس استانداردهای سازمان گزارشگری جهانی	۱۱
		روش و دامنه گزارشگری پایداری	۱۴
		پایبندی به اصول توسعه پایدار	۱۱
		مقیاس کسب‌وکار (مناطق عملیاتی شرکت، بازارها، مقیاس سازمانی، ساختار قانونی و مالکیت و محصولات و خدمات)	۵۰
		گزارش اطمینان بخشی پایداری	۳
		همکاری با انجمن‌های حرفه‌ای	۹
		کسب جوایز و گواهینامه‌های گزارشگری پایداری	۵
		صفحه بازخورد گزارش پایداری	۸
		تعامل با ذی‌نفعان	۱۵
		پایبندی به اصول راهبری شرکتی خوب	۱۱
		مدیریت ریسک	۱۶
پایبندی به اخلاق کسب‌وکار	۱۵		
راهبری پایداری		کسب جوایز و گواهینامه‌های راهبری شرکتی	۲
		کمیته راهبری پایداری و وظایف آن	۳
		ساختار راهبری پایداری	۳
		ساختار کمیته راهبری پایداری	۱

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		کمیته اجرایی پایداری و وظایف آن	۱
		مجمع عمومی صاحبان سهام و وظایف آن	۹
		هیأت‌رئیس و وظایف آن	۹
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز هیأت‌رئیس	۶
		هیأت‌مدیره و وظایف آن	۱۳
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز هیأت‌مدیره	۶
		منشور هیأت‌مدیره	۱
		واحد حسابرسی داخلی و وظایف آن	۸
		منشور واحد حسابرسی داخلی	۱
		کمیته راهبری شرکتی خوب و وظایف آن	۲
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز کمیته راهبری شرکتی خوب	۱
		کمیته نظارت و انطباق و وظایف آن	۲
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز کمیته نظارت و انطباق	۱
		کمیته تضاد منافع و وظایف آن	۱
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز کمیته تضاد منافع	۱
		کمیته مدیریت ریسک و وظایف آن	۴
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز کمیته مدیریت ریسک	۱
		دبیر شرکت و وظایف آن	۹
		کمیته حسابرسی و وظایف آن	۱۲

مضمون‌های فراگیر (ابعاد)	مضمون‌های سازمان‌دهنده (مؤلفه‌ها)	مضمون‌های پایه (شاخص‌ها)	فراوانی
		منشور کمیته حسابرسی	۲
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز کمیته حسابرسی	۳
		کمیته انتصاب و پرداخت و وظایف آن	۹
		منشور کمیته انتصاب و پرداخت	۳
		ترکیب و صلاحیت‌های موردنیاز کمیته انتصاب و پرداخت	۳

منبع: یافته‌های تحقیق



شکل ۲: شبکه‌های مضمون راهبرد پایداری در شرکت‌های مورد تأیید شریعت

منبع: یافته‌های تحقیق

### ۲-۳. تحلیل‌های آماری

#### ۱-۲-۳. آمار توصیفی

آمار توصیفی آماری است که الگوی پاسخ‌های افراد نمونه را تلخیص کرده و نشان می‌دهد (کریمی، ۱۳۹۴، ص. ۲۵). آمار توصیفی برای دادن اطلاعات در مورد نمونه و برای توصیف داده‌ها قبل از انجام آزمون‌های آمار استنباطی باید مورد استفاده قرار گیرد (کریمی، ۱۳۹۴، ص. ۱۰۱). جهت انجام تحلیل‌های آماری با استفاده از آمار توصیفی، داده‌های مربوط به میزان افشای مضمون‌ها به تفکیک شرکت‌های نمونه به صورت فایل اکسل از نرم مکس کیودی‌ای به نرم‌افزار اسپاس منتقل شد. لازم به ذکر است که جهت انجام تحلیل‌های آماری مرتبط با فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی، میزان افشای کلیه مضمون‌های پایه مرتبط با این فعالیت‌ها (در ابعاد کارکنان، جامعه و مشتریان) در قالب فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی نیز ارائه شد. نتایج آمار توصیفی داده‌های پژوهش در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): نتایج آمار توصیفی

فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی	افشای کل	بعد راهبرد پایداری	بعد اقتصادی	بعد جامعه	بعد مشتریان	بعد کارکنان	بعد زیست‌محیطی	مآزی	
۳	۳۱۹	۶۷	۳۷	۲۵	۳۹	۹۴	۵۷		فراوانی
۰/۳۰۰۰	۳۱/۹۰۰۰	۶/۷۰۰۰	۳/۷۰۰۰	۲/۵۰۰۰	۳/۹۰۰۰	۹/۴۰۰۰	۵/۷۰۰۰		میانگین
۰/۰۰۰	۲۳/۵۰۰	۵/۵۰۰۰	۳/۵۰۰۰	۲/۰۰۰۰	۲/۵۰۰۰	۸/۰۰۰۰	۵/۰۰۰۰		میانه
۰/۹۴۸۶۸	۱۵/۴۸۷۹۹	۴/۶۴۳۹۹	۲/۴۹۶۶۶	۲/۳۶۸۷۸	۲/۶۴۳۶۵	۵/۳۳۷۵۰	۲/۶۶۸۷۵	انحراف معیار	



اندونزی		حدداقل	حداکثر	فراوانی	میانگین	میانه	انحراف معیار	حدداقل	حداکثر
فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی	۰	۳	۵۳	۵۳/۳۰۰۰	۴/۵۰۰۰	۳/۴۶۵۷۰	۱	۱۲	
افشای کل	۲۰	۱۲	۱۴۷۸	۱۴۷/۸۰۰۰	۱۵۴/۵۰۰۰	۲۶/۸۳۱۹۹	۸۷	۱۷۸	
بعد راهبرد پایداری	۲	۱۲	۳۰۱	۳۰/۱۰۰۰	۳۱/۰۰۰۰	۷/۰۳۰۸۸	۱۸	۳۹	
بعد اقتصادی	۰	۷	۱۷۳	۱۷/۳۰۰۰	۲۰/۰۰۰۰	۶/۷۰۰۷۵	۳	۲۲	
بعد جامعه	۰	۷	۲۱۶	۲۱/۶۰۰۰	۲۲/۰۰۰۰	۷/۲۱۴۱۸	۱۰	۳۱	
بعد مشتریان	۱	۹	۱۷۲	۱۷/۲۰۰۰	۱۶/۵۰۰۰	۱۱/۹۴۲۴۵	۰	۳۹	
بعد کارکنان	۵	۲۳	۳۵۱	۳۵/۱۰۰۰	۳۵/۵۰۰۰	۹/۷۲۳۴۰	۱۹	۵۰	
بعد زیست‌محیطی	۳	۱۲	۲۶۵	۲۶/۵۰۰۰	۲۷/۰۰۰۰	۷/۶۱۹۴۲	۱۴	۳۷	

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به اطلاعات جدول (۳) براساس مقدار فراوانی و میانگین، ابعاد کارکنان، راهبرد پایداری، زیست‌محیطی، مشتریان، اقتصادی و جامعه به ترتیب دارای بیشترین میزان افشا در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی هستند. در اندونزی نیز ابعاد کارکنان،

راهبرد پایداری، زیست‌محیطی، جامعه، اقتصادی و مشتریان به ترتیب دارای بیشترین میزان افشا هستند. میزان فراوانی و میانگین در سطح کلیه ابعاد و افشای کل (میزان افشای کل ابعاد) در اندونزی بیشتر از مالزی است. نتایج حداقل و حداکثر افشا نیز مؤید این موضوع است. به علاوه نتایج درج شده در جدول (۳) نشان‌دهنده میزان بالای انحراف معیار هر بعد و اختلاف زیاد بین حداقل و حداکثر افشا در اندونزی نسبت به مالزی است که می‌تواند به تنوع بیشتر رویه‌های گزارشگری پایداری در شرکت‌های نمونه و فعالیت آن‌ها در صنایع مختلف نسبت داده شود.

همچنین نتایج درج شده در جدول (۳) حاکی از این است که میزان افشای فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی (۰/۹۴ درصد) و اندونزی (۳/۶ درصد) نسبت به افشای کل بسیار کم است. میزان فراوانی، میانگین و میزان حداقل و حداکثر افشای فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی نشان‌دهنده این است که میزان افشای موضوعات اسلامی در اندونزی بیشتر از مالزی است. مقدار انحراف معیار فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی نیز در اندونزی بیشتر از مالزی است.

### ۲-۲-۳. آزمون‌های مقایسه‌ای

نتایج آمار توصیفی پژوهش بیانگر تفاوت در میزان افشای ابعاد گزارشگری پایداری شرکت‌های نمونه در اندونزی و مالزی بود. با این حال، این نتایج نمی‌تواند اطمینان حاصل کند که آیا این تفاوت‌ها از نظر آماری معنادار هستند یا خیر. به همین دلیل، در مطالعه حاضر جهت تعیین معناداری تفاوت‌های موجود از آزمون‌های مقایسه‌ای استفاده شد. قبل از انجام آزمون‌های مقایسه‌ای، نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از «آزمون کولموگروف اسمیرنوف»<sup>۵۶</sup> مورد آزمون قرار گرفت. فرض صفر در این آزمون بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها و فرض مخالف بیانگر نرمال نبودن توزیع است. در صورتی که مقدار سطح معناداری کمتر از مقدار پنج درصد باشد، فرض صفر یعنی فرض نرمال بودن توزیع نمونه مورد مطالعه در سطح خطای پنج درصد رد می‌شود. اگر مقدار سطح معناداری بیشتر از مقدار پنج درصد باشد، فرض صفر تأیید می‌شود و این به معنی آن است که توزیع نمونه

مورد مطالعه، نرمال است. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

فعالیت های مسئولیت پذیری اسلامی	افشای کل	بعد راهبرد پایداری	بعد اقتصادی	بعد جامعه	بعد مشتریان	بعد زیست محیطی	بعد کارکنان	مالزی		اندونزی	
								آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری
۰/۵۲۴	۰/۲۷۲	۰/۲۲۰	۰/۱۵۲	۰/۲۸۴	۰/۲۶۴	۰/۲۵۵	۰/۲۵۵	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری
۰/۰۰۰	۰/۰۳۵	۰/۱۸۹	۰/۲۰۰	۰/۰۲۲	۰/۰۴۷	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون
۰/۱۴۶	۰/۲۰۲	۰/۱۹۴	۰/۳	۰/۱۲۹	۰/۲۰۷	۰/۱۷۷	۰/۲۱۵	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری
۰/۲۰۰	۰/۲۰۰	۰/۲	۰/۰۱۱	۰/۲	۰/۲	۰/۲۰۰	۰/۲۰۰	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج مندرج در جدول (۴) حاکی از این است که مقدار سطح معناداری آزمون کولموگروف اسمیرنوف در ابعاد کارکنان، زیست محیطی و راهبرد پایداری در هر دو کشور بیشتر از بیشتر از پنج درصد است، در نتیجه نرمال بودن داده‌ها در این ابعاد تأیید می‌شود و می‌توان از آزمون پارامتری مقایسه میانگین دو جامعه (آزمون t دو نمونه‌ای) برای مقایسه میانگین‌ها استفاده کرد. فرض صفر در این آزمون فرض برابری میانگین‌های دو جامعه است. لازم به ذکر است که برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه ابتدا باید بررسی شود که آیا واریانس‌های دو جامعه برابرند یا خیر. به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها مقدم بر آزمون تساوی میانگین‌ها است. برای آزمون تساوی واریانس‌ها از آزمون «لوین»<sup>۵۷</sup> استفاده

می‌شود که فرض صفر در این آزمون فرض برابری واریانس دو نمونه است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹، ص ۶۳). نتایج آزمون مقایسه میانگین دو جامعه در جدول (۵) درج شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون مقایسه میانگین دو جامعه

بعد کارکنان				
نتایج آمار توصیفی گروه‌ها				
کشور	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد از میانگین
مالزی	۱۰	۹/۴۰۰۰	۵/۳۳۷۵۰	۱/۶۸۷۸۷
اندونزی	۱۰	۳۵/۱۰۰۰	۹/۷۲۳۴۰	۳/۰۷۴۸۱
آزمون لوین			آزمون تی	
آماره f	سطح معناداری	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
۱/۶۶۹	۰/۲۱۳	-۷/۳۲۷	۱۸/۰۰۰	۰/۰۰۰
بعد زیست‌محیطی				
نتایج آمار توصیفی گروه‌ها				
کشور	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد از میانگین
مالزی	۱۰	۵/۷۰۰۰	۲/۶۶۸۷۵	۰/۸۴۳۹۳
اندونزی	۱۰	۲۶/۵۰۰۰	۷/۶۱۹۴۲	۲/۴۰۹۴۷
آزمون لوین			آزمون t	
آماره f	سطح معناداری	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
۱۱/۴۸۷	۰/۰۰۳	-۸/۱۴۷	۱۱/۱۷۵	۰/۰۰۰
بعد راهبرد پایداری				
کشور	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد

از میانگین	معیار			
۱/۴۶۸۵۶	۴/۶۴۳۹۹	۶/۷۰۰۰	۱۰	مالزی
۲/۲۲۳۳۶	۷/۰۳۰۸۸	۳۰/۱۰۰۰	۱۰	اندونزی
	آزمون t			آزمون لوین
	سطح معناداری	آماره t	سطح معناداری	آماره f
۰/۰۰۰	۱۸/۰۰۰	-۸/۷۸۲	۰/۴۱۳	۰/۷۰۲

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج ارائه شده در جدول (۵) نشان می‌دهد که در سطح افشای هر یک از ابعاد و نیز افشای کل میانگین شرکت‌های مورد تأیید شریعت در اندونزی بیشتر از در مالزی است. با توجه به نتایج آزمون مقایسه میانگین دو جامعه، سطح معناداری آزمون لوین در بعد کارکنان (۰/۲۱۳) بیشتر از ۰/۰۵ است در نتیجه فرض برابری واریانس‌ها در شرکت‌های نمونه در مالزی و اندونزی پذیرفته می‌شود. سطح معناداری آزمون t (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه فرض صفر (ادعای تساوی میانگین‌ها) در این آزمون پذیرفته نمی‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که اختلاف معناداری بین افشای بعد کارکنان در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی و اندونزی وجود دارد.

سطح معناداری آزمون لوین در بعد زیست‌محیطی (۰/۰۰۳) کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه فرض برابری واریانس‌ها در شرکت‌های نمونه در مالزی و اندونزی پذیرفته نمی‌شود. سطح معناداری آزمون t (۰/۰۰۰) نیز کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه فرض صفر در این آزمون پذیرفته نمی‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که اختلاف معناداری بین افشای بعد زیست‌محیطی در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی و اندونزی وجود دارد. سطح معناداری آزمون لوین در بعد راهبرد پایداری (۰/۴۱۳) بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض برابری واریانس‌ها در شرکت‌های نمونه در مالزی و اندونزی پذیرفته می‌شود. سطح معناداری آزمون t (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض صفر در این آزمون پذیرفته نمی‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که اختلاف معناداری بین افشای بعد راهبرد پایداری در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی و اندونزی وجود دارد.

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون کولموگروف اسمیرنوف در داده‌های شرکت‌های نمونه (جدول ۴) در ارتباط با ابعاد مشتریان، جامعه، اقتصادی، افشای کل و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی حداقل در یکی از دو کشور کمتر از پنج درصد بود، برای مقایسه میانگین آن‌ها از «آزمون ناپارامتری من ویتنی»<sup>۵۸</sup> استفاده شد که نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است. فرض صفر در این آزمون، فرض برابری میانگین‌های دو جامعه می‌باشد.

**جدول (۶): نتایج آزمون من ویتنی**

کشور	میانگین رتبه‌ها	آماره آزمون	سطح معناداری
مالزی	۶/۹۵	۱۴/۵۰۰۰	۰/۰۰۷
	۱۴/۰۵		
مالزی	۵/۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	۱۵/۵		
مالزی	۶/۰۵	۵/۵	۰/۰۰۱
	۱۴/۹۵		
مالزی	۵/۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	۱۵/۵		
مالزی	۵/۷۵	۲/۵۰۰۰	۰/۰۰۰
	۱۵/۲۵		

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج ارائه‌شده در جدول (۶) حاکی از این است که میانگین رتبه‌ها در ارتباط با ابعاد مشتریان، جامعه، اقتصادی، افشای کل و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی شرکت‌های نمونه در اندونزی بیشتر از مالزی است. با توجه به سطح معناداری آزمون من ویتنی که در ارتباط با ابعاد مشتریان، جامعه، اقتصادی، افشای کل و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر پذیرفته نمی‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که اختلاف

معناداری بین سطح افشا در ارتباط با ابعاد مشتریان، جامعه، اقتصادی، افشای کل و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی شرکت‌های نمونه در دو کشور وجود دارد. برای تعیین چگونگی اولویت‌بندی مضمون‌های فراگیر از لحاظ میزان افشا در شرکت‌های نمونه از «آزمون فریدمن»<sup>۵۹</sup> استفاده شد. آزمون فریدمن نوعی آزمون ناپارامتری است که از آن برای مقایسه میانگین رتبه‌ها در بین چند گروه استفاده می‌شود. فرض صفر در این آزمون یکسان بودن اولویت‌بندی گروه‌ها و فرض یک متفاوت بودن حداقل دو اولویت‌بندی هست.

جدول (۷): نتایج آزمون فریدمن

رتبه میانگین در اندونزی	رتبه میانگین در مالزی	مضمون‌های فراگیر (ابعاد)
۳/۷۰	۴/۲۵	زیست‌محیطی
۵/۳۵	۵/۷۰	کارکنان
۲/۳۰	۲/۷۰	مشتریان
۳/۲۰	۱/۷۵	جامعه
۲/۰۰	۲/۷۰	اقتصادی
۴/۴۵	۳/۹۰	استراتژی پایداری
آماره کای اسکوتر: ۲۳/۵۴۰ درجه آزادی: ۵ سطح معناداری: ۰/۰۰۰	آماره کای اسکوتر: ۲۹/۳۹۲ درجه آزادی: ۵ سطح معناداری: ۰/۰۰۰	آماره‌های آزمون

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به نتایج آزمون فریدمن که در جدول (۷) منعکس شده است، سطح معناداری آزمون در شرکت‌های نمونه در مالزی (۰/۰۰۰) و اندونزی (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض صفر در این آزمون رد می‌شود و نشان می‌دهد که اولویت‌بندی مضمون‌های فراگیر گزارشگری پایداری در شرکت‌های نمونه در هر دو کشور مالزی و اندونزی متفاوت است. براساس نتایج آزمون فریدمن بعد کارکنان دارای بیشترین میزان افشا در شرکت‌های نمونه در هر دو کشور است.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر استخراج الگوی حاکم بر گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت و مقایسه میزان افشای آن در دو کشور اسلامی در حال توسعه مالزی و اندونزی به منظور تعیین تأثیر اسلام بر گزارشگری پایداری است. نتایج حاصل از تحلیل مضمون با استفاده از شبکه‌های مضمون گزارش‌های پایداری ۲۰ شرکت مورد تأیید شریعت در مالزی و اندونزی شامل شناسایی ۱۹۵ مضمون پایه، ۲۸ مضمون سازمان‌دهنده و شش مضمون فراگیر اقتصادی، زیست‌محیطی، کارکنان، جامعه، مشتریان و استراتژی پایداری بود. مضمون‌های پایه شناسایی شده عمدتاً مرتبط با استانداردها و رهنمودهای گزارشگری پایداری متداول و برخی از آن‌ها نیز مرتبط با فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی بود. دامنه افشای فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی شرکت‌های نمونه محدود به مضمون‌های فراگیر کارکنان، مشتریان و جامعه بود، میزان افشای انجام‌شده در این حوزه در مقایسه با افشای کل بسیار کم بود و شامل اطلاعاتی در رابطه با هیئت نظارت شرعی، پرداخت زکات کسب‌وکار، قرض‌الحسنه، وقف و... نبود. در پژوهش‌های عثمان و ثانی (۲۰۱۰م)، محمد و دیگران (۲۰۱۰م) و وردیونو (۲۰۱۷م) نیز شرکت‌های مورد تأیید شریعت، اطلاعاتی را در ارتباط با فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی گزارش کرده بودند.

یافته‌های حاصل از پژوهش محمد و دیگران (۲۰۱۰م) حاکی از این بود که در مالزی موارد مرتبط با انطباق شرعی در شرکت‌های مورد تأیید شریعت به‌طور واضح افشا نشده بود؛ هیچ‌یک از شرکت‌ها نیز اطلاعات مربوط به هیأت نظارت شرعی را (که در شاخص افشای پژوهش لحاظ شده بود) افشا نکرده بودند. در پژوهش عثمان و ثانی (۲۰۱۰م) اطلاعات مرتبط با غرر، استراتژی تأخیر در بازپرداخت و مشتریان ورشکسته، ترازنامه مبتنی بر ارزش‌های جاری، مشارکت مدیران سطوح بالاتر به همراه مدیران سطوح پایین و متوسط در نماز جماعت، مجاز بودن کارکنان مسلمان به اقامه نمازهای واجب در زمان‌های معین و روزه گرفتن در روزهای کاری در ماه رمضان و تعداد سهامداران مسلمان و سهام آنان (که در شاخص افشای پژوهش لحاظ شده بود) در هیچ‌یک از سال‌های مورد بررسی افشا نشده بود. در پژوهش وردیونو (۲۰۱۷م) نیز اطلاعات مربوط به هیأت نظارت شرعی (که در شاخص افشای پژوهش لحاظ شده بود) در گزارش‌های سالانه هیچ‌یک از شرکت‌های نمونه افشا نشده بود.



با در نظر گرفتن اهمیت مسئولیت‌پذیری در اسلام، نتایج پژوهش حاضر در مورد میزان افشای فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی در گزارش‌های پایداری غیرمنتظره بود، زیرا عموماً انتظار می‌رود که شرکت‌های مورد تأیید شریعت اطلاعات بیشتری را به‌طور داوطلبانه در ارتباط با انجام تعهدات خود در راستای پایبندی به شریعت در قبال ذی‌نفعان افشا کنند. این اطلاعات به‌ویژه برای سرمایه‌گذاران مسلمانان در شرکت‌های مورد تأیید شریعت حائز اهمیت است. یکی از دلایل افشای کم این‌گونه اطلاعات در گزارش‌های پایداری این است که افشای فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی برخلاف فعالیت‌های متعارف که همه نیازهای کاربران را برآورده می‌کند، فقط برای گروه خاصی از کاربران موردنیاز است. به‌علاوه طبقه‌بندی شرکت‌های مورد تأیید شریعت در بازارهای سرمایه در سال‌های اخیر صورت گرفته است؛ بنابراین فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی به‌درستی در گزارش‌های پایداری آن‌ها گنجانده نشده است. همچنین استانداردها و رهنمودهای مشخصی برای الزام به ارائه این اطلاعات وجود ندارد. به‌منظور تحقق اهداف عدالت اجتماعی، برابری و حفظ رفاه در بازارهای مالی اسلامی با توجه به نقش کلیدی آن‌ها در دستیابی به اهداف توسعه پایدار، مقتضی است در ایران و سایر کشورهای اسلامی الگویی برای گزارشگری پایداری بر مبنای اصول و ارزش‌های اسلامی تدوین شود تا چارچوبی را برای افشای بیشتر و منسجم‌تر شرکت‌های اسلامی در جهت ایفای مسئولیت آن‌ها در برابر ذی‌نفعان مورد تأکید در تئوری شرکت شرعی (خداوند متعال، انسان‌ها و طبیعت) فراهم نماید. سوق‌دادن بخشی از پژوهش‌های دانشگاهی در مسیر گزارشگری پایداری اسلامی و به‌کارگیری راهبرد<sup>۶</sup> حمایتی و تشویقی توسط نهادهای ناظر بر بازار سرمایه برای شرکت‌هایی که چنین گزارش‌های پایداری را ارائه می‌کنند، از دیگر اقداماتی است که می‌تواند در این مسیر راهگشا باشد.

یافته‌های توصیفی پژوهش حاضر نشان داد که میانگین گزارشگری پایداری در سطح افشای کل، کلیه مضمون‌های فراگیر و در سطح فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در اندونزی بیشتر از مالزی است. نتیجه حاصل از پژوهش وردیونو (۲۰۱۷م) نیز بیانگر این بود که شرکت‌های مورد تأیید شریعت در اندونزی نسبت به شرکت‌های مورد تأیید شریعت در مالزی و پاکستان میزان افشای بیشتری را انجام

داده‌اند. در پژوهش حاضر بیشترین میزان افشا در شرکت‌های نمونه مربوط به بعد کارکنان بود. در پژوهش عثمان و ثانی (۲۰۱۰م) بیشترین میزان افشا در شرکت‌های نمونه در ارتباط با بعد جامعه، در پژوهش محمد و دیگران (۲۰۱۰م) مربوط به بعد راهبری شرکتی و در پژوهش وردیونو (۲۰۱۷م) بیشترین میزان افشا در سطح کارکنان گزارش شده بود. در پژوهش حاضر جهت معنادار بودن اختلاف میانگین‌ها در دو کشور آزمون مقایسه‌ای میانگین انجام شد؛ نتایج آزمون مقایسه‌ای میانگین شرکت‌های نمونه در دو کشور نشان داد که اختلاف میانگین در سطح کلیه ابعاد، افشای کل و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اسلامی معنادار بود. در پژوهش وردیونو (۲۰۱۷م) نیز تفاوت‌های قابل توجهی در افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی اسلامی در شرکت‌های مورد تأیید شریعت در اندونزی، مالزی و پاکستان وجود داشت. رویکرد مقایسه‌ای این مقاله امکان شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها در رویکردهای گزارشگری پایداری شرکت‌های مورد تأیید شریعت در اندونزی و مالزی را فراهم می‌کند و اطلاعات جدیدی را به پیکره دانش موجود در این حوزه می‌افزاید.

لازم به ذکر است که انجام پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی مواجه بود؛ یکی از محدودیت‌ها این بود که تفسیر برخی موارد در فرآیند شناسایی مضمون‌ها ذهنی بود. با توجه به اینکه در پژوهش حاضر محتوا و میزان افشای گزارشگری پایداری شرکت‌های نمونه در یک سال مورد بررسی قرار گرفت، بررسی روند گزارشگری پایداری امکان‌پذیر نبود. استفاده از داده‌های طولی در تحقیقات آینده می‌تواند بر این محدودیت غلبه کند. محدودیت دیگر این است که نمونه پژوهش حاضر محدود به شرکت‌های مورد تأیید شریعت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی و اندونزی است، لذا به نظر می‌رسد تحقیقات آتی بتوانند دامنه این مطالعه را با گنجاندن شرکت‌های مورد تأیید شریعت از سایر کشورهای اسلامی گسترش داده و بر قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج بیفزایند.

### ملاحظات حقوقی

#### - پیروی از اصول حقوقی

تمامی اصول اخلاق در پژوهش در این مقاله رعایت شده است.

#### - تعارض منافع

بنابر اظهار نویسندگان، این مقاله تعارض منافع ندارد.

بنابر اظهار نویسندگان، این مقاله مستخرج از رساله دکتری فاطمه بابائی با عنوان «تدوین الگویی برای گزارشگری پایداری شرکتی بر مبنای اصول و ارزش‌های اسلامی» در دانشگاه الزهراء (س) با راهنمایی دکتر سید علی حسینی است.

### کتابنامه

۱. بابائی، فاطمه؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید؛ و امین، وحید (۱۴۰۰). رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت: با تأکید بر نقش امتیاز افشا و اندازه شرکت. *دانش حسابداری*، ۱۲(۳)، ۱-۲۷.
2. Babaei, F, Rahmani, A, Homayun, S, & Amin, V., (1400). The Relationship Between Corporate Sustainability Performance and Firm Value: with Emphasis on the Role of Disclosure Score and Firm Size. *Accounting Knowledge*, 12(3), 1-27. (In Persian).
۳. فرخی، مجتبی؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ کاشانی‌پور، محمد؛ مهربان‌پور، محمدرضا؛ و میثمی، حسین (۱۳۹۹). ابعاد و مؤلفه‌های کلیدی گزارشگری پایداری شرکتی با رویکرد اسلامی. *معرفت اقتصاد اسلامی*، ۲۲(۱۱)، ۱۹۰-۱۷۳.
4. Farrokhi, M, Gholami Jamkarani, R, Kashanipour, M, Mehrabanpour, M, & Maithami, H., (2019). Dimensions and Key Components of Corporate Sustainability Reporting with an Islamic Approach. *Knowledge of Islamic Economics*, 22(11), 173-190. 3. (In Persian).
۵. عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ و رضازاده، جواد (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴.
6. Abdi, M, Kurdestani, G, & Rezazadeh, J., (2018). Designing a Consistent Model for Corporate Sustainability Reporting. *Financial Accounting Research*, 11(4), 23-44. 4. (In Persian).
۷. کریمی، رامین (۱۳۹۴). راهنمای آسان تحلیل آماری با SPSS. ایران: هنگام.
8. Karimi, R., (2014). *Rahmanaye Asan Tahlil Amari with SPSS*. Iran: Hengam. (In Persian).
۹. مؤمنی، منصور؛ و فعال قیومی، علی (۱۳۸۹). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. ایران: منصور مؤمنی.
10. Momeni, M, & Faal Qayyumi, A., (2010). *Statistical Analysis Using SPSS*. Iran: Mansour Momeni. (In Persian).

11. Aman, Z. (2016). Corporate Sustainability Reporting from Islamic Perspectives. In 2nd International Conference on Economics & Banking, 2, 1-8
12. Amran, A., Fauzi, H., Purwanto, Y., Darus, F., Yusoff, H., Zain, M. M., & Nejati, M. (2017). Social Responsibility Disclosure in Islamic Banks: a Comparative Study of Indonesia and Malaysia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 15(1), 99-115.
13. Anas, A., Rashid, H. M. A., & Annuar, H. A. (2015). The Effect of Award on CSR Disclosures in Annual Reports of Malaysian PLCs. *Social Responsibility Journal*, 11 (4), 831-852.
14. Aribi, Z. A., & Gao, S. (2010). Corporate Social Responsibility Disclosure: A Comparison Between Islamic and Conventional Financial Institutions. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8(2), 72-91.
15. Aryani, D. N., & Zuchroh, I. (2018). GCG, ROE and Size on CSR Based on Sharia Enterprises Theory. *Tazkia Islamic Finance and Business Review*, 12(1), 61-80.
16. Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: an Analytic Tool for Qualitative Research. *Qualitative Research*, 1(3), 385-405
17. Bakar, F. A., & Yusof, M. A. (2015). Islamic Concept of Corporate Social Responsibility (CSR) from the Perspective of CSR Players at Bank Islam Malaysia Berhad.
18. Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
19. Burlea, A. S., & Popa, I. (2013). Legitimacy Theory. *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*, 21, 1579-1584.
20. Bursa Malaysia. (2021). Shariah Investing Strategy, Report 1H2021.
21. Bt Sulaiman, M., & Willett, R. (2003). Using the Hofstede-Gray Framework to Argue Normatively for an Extension of Islamic Corporate Reports. *Management & Accounting Review (MAR)*, 2(1), 81-105.
22. Cendika, F. B., & Sawarjuwono, T. (2021). The Objectives of Sustainability Reporting And Accounting In Sharia. *Journal Riset Akuntansi Dan Bisnis Airlangga*, 6(2), 1072-1090.
23. Devirahtiasari, Fitriarahmasari, R., & Fadah, I. (2018). CSR in Islamic Perspective, *International Journal of Scientific & Technology Research*, 7(12), 50-53
24. Haji, A. A., & Ghazali, N. A. M. (2013). The Quality and Determinants of Voluntary Disclosures in Annual Reports of Shari'ah Compliant Companies in Malaysia. *Humanomics*.
25. Haniffa, R. (2002). Social Reporting Disclosure Islamic Perspective. *Indonesian Management & Accounting Research*, 1(2), 128-146.
26. Haniffa, R., & Hudaib, M. (2007). Exploring the Ethical Identity of Islamic Banks via Communication in Annual Reports. *Journal of Business Ethics*, 76(1), 97-116.
27. Hassan, A. (2016). Islamic Ethical Responsibilities for Business and Sustainable Development. *Humanomics*.
28. Jan, A., Marimuthu, M., & Hassan, R. (2019). Sustainable Business Practices and Firm's Financial Performance in Islamic Banking: Under the

- Moderating Role of Islamic Corporate Governance. *Sustainability*, 11(23), 6606.
29. Maali, B., Casson, P., & Napier, C. (2006). Social Reporting by Islamic Banks. *Abacus*, 42(2), 266-289.
  30. Mohajan, H. (2017). Two Criteria for Good Measurements in Research: Validity and Reliability. *Annals of Spiru Haret University Economics Series*, 17(4), 59-82.
  31. Mohamed, R., Alwi, K., & Muhammad Jamil, C. Z. (2010). Sustainability Disclosure Among Malaysian Shari'ah-Compliant Listed Companies: Web Reporting. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 3(2), 160-179.
  32. Montiel, I., & Delgado-Ceballos, J. (2014). Defining and Measuring Corporate Sustainability: Are we there yet?. *Organization & Environment*, 27(2), 113-139.
  33. Muhamad, R., Sukor, M. E. A., & Muwazir, M. R. (2008). Corporate Social Responsibility: An Islamic Perspective. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 1(1), 43-56.
  34. Muhammad, F. B., & Abd Aziz, F. S. B. (2021). Environmental Reporting Practices: Do Islamic Business Organizations Comply?. *Journal of Global Business and Social Entrepreneurship (GBSE)*, 7(20), 126-136.
  35. Mustafida, R., & Fauziah, N. N. (2021). Implementing ESG Concept in Sharia Stock Screening Process. *Hasanuddin Economics and Business Review*, 5(1), 1-7.
  36. Nugraheni, P., & Anuar, H. A. (2014). Implications of Shariah on the Voluntary Disclosure of Indonesian Listed Companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 12(1), 76-98.
  37. Othman, R., & Thani, A. M. (2010). Islamic Social Reporting of Listed Companies in Malaysia. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 9(4), 102-119.
  38. PricewaterhouseCoopers. (2022). Sustainability Counts.
  39. Qoyum, A., Sakti, M. R. P., Thaker, H. M. T., & AlHashfi, R. U. (2021). Does the Islamic Label Indicate Good Environmental, Social, and Governance (ESG) Performance? Evidence from Sharia-Compliant firms in Indonesia and Malaysia. *Borsa Istanbul Review*, 22(2), 306-320.
  40. Rahma, Y. (2018). Islamic Corporate Governance and Islamic Social Responsibility Towards Maqashid Shariah. *KnE Social Sciences*, 70-87.
  41. Santoso, N. T., Ningsih, R. M., & Paramitha, R. P. (2018). Determinants of Islamic Social Reporting Disclosure: The Case of Jakarta Islamic Index. *In State-of-the-Art Theories and Empirical Evidence (27-39)*. Springer, Singapore.
  42. So, I. G., Haron, H., Gui, A., Princes, E., & Sari, S. A. (2021). Sustainability Reporting Disclosure in Islamic Corporates: Do Human Governance, Corporate Governance, and IT Usage Matter?. *Sustainability*, 13(23), 13023.
  43. Taiwo, O. J., Owowlabi, B. A., Adedokun, Y., & Ogundajo, G. (2021). Sustainability Reporting and Market Value Growth of Quoted Companies in Nigeria. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(3/4), 542-557.

44. Talalweh, M. A., Whiting, K., & Carmona, L. G. (2015). A Statistical Analysis of Islamic World Sustainability Reporting in 2009. *Journal of Islamic Economics, Banking and Finance*, 11 (3), 61-82.
45. Vinke, J. (2014). Sustainability Reporting in the United Arab Emirates: Institutional Insights. Diss. Heriot-Watt University.
46. Wilburn, K., & Wilburn, R. (2013). Using Global Reporting Initiative Indicators for CSR Programs. *Journal of Global Responsibility*, 4(1), 62-75.
47. Wardiwiyono, S. (2017). *Islamic Corporate Social Responsibility Disclosure in Organization of Islamic Cooperation Countries* (Doctoral Dissertation), University of Huddersfield.
48. Zafar, M. B., & Sulaiman, A. A. (2021). Corporate Social Responsibility Disclosure and Islamic Banks: a Case Study of Pakistan. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 13(1), 73-97.