



An Analytical Explanation of the Business Model Financial Reporting Using Fuzzy Logic

Mojtaba Ghanbarzadeh 

*Corresponding Author, Ph.D. Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: a_mojtaba2006@yahoo.com

Afsane Moradian

M.Sc., Department of Accounting, Payame Noor University, Behshahr Branch, Iran. E-mail: afsanehmoradian29@gmail.com

Abstract

Objective: Corporate reporting, in its general sense, refers to all the communication channels between companies and stakeholders and is the main mechanism for sending information to the users. There has been an increasing concern in recent years with the insufficiency of traditional corporate reporting. Professional accounting institutes have proposed the concept of a business model to mitigate the weaknesses of the current reporting mechanism. Disclosure of business model information can reduce the information gap, enhance the validity of financial reports along with the contents of financial statements. The mission of the present study is to conduct an analytical explanation of business model financial reporting using fuzzy logic.

Methods: The present study is of applied and survey-descriptive nature in terms of purpose and methodology, respectively. The statistical population consists of university professors and executive experts who have sufficient knowledge and experience in the fields of financial reporting and business model. Due to flexibility, higher content validity, and applicability of the research in interdisciplinary studies, the methods of Fuzzy Delphi (FD) and Fuzzy Analytic Hierarchy Process (FAHP) were used for the evaluation, ranking, and prioritization of various aspects and components of business model financial reporting. Therefore, a researcher-made questionnaire consisting of 43 items was prepared using the 5-point Likert scale, and the items were evaluated through the dispatch of questionnaires among experts and the application of Fuzzi Delphi (FD). The ranking of the validated components was done through the dispatch of

pairwise comparison questionnaires between 18 experts and the application of the fuzzy analytic hierarchy process.

Results: The findings of the present study showed that all the components and aspects of the business model financial reporting – including transparency and narrative, social accountability, stakeholders, key stimuli, justice and fairness in the distribution, and methods of representation and disclosure – were approved by the experts. The results revealed that the proposed theoretical model for the business model financial reporting has acceptable validity and can be cautiously extended to further applications. Moreover, the results demonstrate the importance of transparency and narrative, and social accountability. Overall, practitioners must pay specific attention to the role, importance, and weight of the aforementioned components for the successful implementation of business model financial reporting.

Conclusion: The expert's views on the validity and priority of various aspects and components in business model financial reporting demonstrate the role, importance, and ranking of reporting parameters. Practitioners in the field of accounting and financial reporting must consider the aforementioned elements in their plans for enhancing the validity of financial reporting and enriching the content of financial statements.

Keywords: Financial Reporting, Business Model (BM), Strategy, Fuzzy Delphi, Fuzzy Analytical Hierarchy Process (FAHP)

Citation: Ghanbarzadeh, Mojtaba and Moradian, Afsane (2022). An Analytical Explanation of the Business Model Financial Reporting Using Fuzzy Logic. *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 173-212. doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.314944.1008480> (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.1, pp. 173-212

Published by University of Tehran, Faculty of Management

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.314944.1008480>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: December 28, 2020

Received in revised form: July 07, 2021

Accepted: August 11, 2021

Published online: March 26, 2022





کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار با استفاده از منطق فازی

مجتبی قنبرزاده

* نویسنده مسئول، دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: a_mojtaba2006@yahoo.com

افسانه مرادیان

کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، بهشهر، ایران. رایانامه: afsanehmoradian29@gmail.com

چکیده

هدف: افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار، به کاهش شکاف اطلاعاتی، بهبود اعتبار گزارشگری مالی و محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی کمک می‌کند. رسالت پژوهش حاضر، کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار با رویکرد فازی است.

روش: پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری آن، اساتید دانشگاهی و کارشناسان اجرایی با آشنایی کافی از گزارشگری مالی و مدل‌های کسب‌وکار است. به‌منظور اعتباریابی مؤلفه‌های گزارشگری مالی، پرسش‌نامه‌ای محقق‌ساخته، شامل ۴۳ گویه با مقیاس لیکرت پنج گزینه‌ای طراحی شد و مؤلفه‌های پژوهش از طریق توزیع پرسش‌نامه بین ۳۸ نفر از خبرگان جمع‌آوری و با استفاده از روش دلفی فازی ارزیابی شدند. سپس با توزیع پرسش‌نامه مقایسه زوجی بین ۱۸ نفر از خبرگان و استفاده از تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، ابعاد و مؤلفه‌های تأیید شده اولویت‌بندی شدند.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که خبرگان تمامی ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مدل کسب‌وکار را تأیید کردند. همچنین، نتایج مبین این است بُعد شفافیت و روایی و بُعد پاسخ‌گویی اجتماعی بیشترین اهمیت را دارند.

نتیجه‌گیری: نظر خبرگان در خصوص اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مدل کسب‌وکار می‌تواند نقش، اهمیت و اولویت شاخص‌های گزارشگری را برای متولیان امور حسابداری و گزارشگری مالی آشکار کند تا در برنامه‌ریزی‌های خود برای بهبود اعتبار گزارشگری مالی و غنای محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی، این عوامل را در کانون توجه قرار دهند.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری مالی، مدل کسب‌وکار، راهبرد، دلفی فازی، فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

استناد: قنبرزاده، مجتبی و مرادیان، افسانه (۱۴۰۱). کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار با استفاده از منطق فازی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۹(۱)، ۱۷۳-۲۱۲.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۱، دوره ۲۹، شماره ۱، صص. ۱۷۳-۲۱۲
ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
نوع مقاله: علمی پژوهشی
© نویسندگان
تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۰۸
تاریخ ویرایش: ۱۴۰۰/۰۴/۱۶
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۰
تاریخ انتشار: ۱۴۰۰/۰۱/۰۶

مقدمه

امروزه مدیران باید خود را به‌عنوان عضوی از سازواره^۱ محسوب کنند که قسمتی از اکوسیستم بزرگ‌تری است (مور^۲، ۲۰۰۶). اگر اکوسیستم زیستی شامل تمام سازواره‌هایی شود که در تعامل و تعادل با یکدیگر عمل می‌کنند، اکوسیستم کسب‌وکار نیز شامل افراد، بنگاه‌های اقتصادی، سازمان‌های دولتی، قانون‌گذاران و تمامی کسانی است که با آن کسب‌وکار سروکار دارند. گروه‌هایی مانند مشتریان، تأمین‌کنندگان، کانال‌های توزیع، قانون‌گذاران، بازار نیروی کار و رسانه‌ها اجزای اصلی اکوسیستم کسب‌وکارند. عملکرد مناسب اکوسیستم وابسته به آن است که از طریق اطلاعات دقیق، به‌موقع و عاری از هر نوع سوگیری فضایی را فراهم سازد تا تمامی اعضای آن مجموعه در راستای هدف مشترک به بازدهی هدف‌گذاری شده نایل شده و در این راستا از همکاری سایر اعضا بهره‌مند گردند (تورنروس، هالینن و مدلین^۳، ۲۰۱۷؛ کانتو^۴، ۲۰۱۶؛ هاتانن^۵، ۲۰۱۹). تغییرات بوم‌شناسی (محیط‌شناسی)^۶ واحدهای تجاری نیز نشان می‌دهد که در اکوسیستم‌های کسب‌وکار همواره بر اطلاعات و آمارهای صحیح، قابل اعتماد، شفاف، کامل و به‌موقع تأکید شده است (کومار دَها^۷، ۲۰۱۹). سازمان‌های نوین به علت تغییرات سریع و محیط رقابتی بالا، به صورت فزاینده‌ای در حال پیچیده‌تر شدن هستند (کومار دَها^۷، ۲۰۱۹) و اتخاذ تصمیم در مورد کسب‌وکارها (اعم از ادامه فعالیت، تغییرات در زنجیره تأمین کالا و خدمات، نحوه مدیریت روابط مشتری و غیره) به‌خصوص در شرایط تجاری امروز که توسط مؤلفه‌های جهانی شدن و تغییرات سریع بازار مشخص می‌شود، نیاز به اطلاعات کافی، به‌موقع و جامع دارد (نیلسن و روزلندر^۸، ۲۰۱۵ و سوخاری و دی ویلیرز^۹، ۲۰۱۹).

به سبب نقش انکارناپذیری که اطلاعات در بازار سرمایه دارند، برخی آن‌ها را گران‌ترین دارایی در بورس قلمداد می‌کنند که مبنای تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان در بازار است. از این‌رو، به‌موقع، مربوط، کامل و فهم‌پذیر بودن اطلاعات برای بهره‌گیری مناسب از آن ضروری است (حسینی و شفیع‌زاده، ۱۳۹۸). همچنین، از آنجایی که بازار سرمایه به عنوان موتور محرکه اقتصاد بر محور اطلاعات قرار دارد، جریان درست اطلاعات در این بازار به اتخاذ تصمیم‌های درست و منطقی از سوی مشارکت‌کنندگان منجر می‌شود و سرانجام توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی را به ارمغان می‌آورد (کاشانی‌پور، آقائی و محسنی نامقی، ۱۳۹۸). موضوع اطلاعات و مسیرهای ارتباطی بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان، یکی از مشکلات پیش روی شرکت‌ها به منظور تأمین انتظارات ذی‌نفعان است (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۳۹۹). شرکت‌ها به برقراری ارتباط روشن‌تر، بازتر و اثربخش‌تر با سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان پیرامون برنامه‌های رشد پایدار خود نیاز دارند. بر همین اساس، ذی‌نفعان خواستار شفافیت بیشتر پیرامون راهبردها، مدل‌های کسب‌وکار، ریسک و چشم‌انداز

1. Organism
2. Moore
3. Tomroos, Halinen and Medlin
4. Cantu
5. Huttunen
6. Ecology
7. Kumar Dahal
8. Nielsen and Roslender
9. Sukhari and De Villiers

تجاری شرکت‌ها و مؤسسه‌هایی هستند که در تعامل با آن‌ها قرار دارند (مؤسسه کی‌پی‌ام‌جی^۱، ۲۰۱۳). اکثر مطالعات پیشین به این نتیجه رسیدند که افشای داوطلبانه اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان (از جمله سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان) می‌شود (مارتینز^۲، ۲۰۱۶؛ ماریا، سانچز و گیمز^۳، ۲۰۱۷؛ چائوهان و کومار^۴، ۲۰۱۸؛ سریانی و آگوستا^۵، ۲۰۲۰). بنابراین، وقتی عدم تقارن اطلاعاتی پایین باشد رابطه بین مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری نیز قوی‌تر خواهد شد (هاشمی‌دهچی، ایزدی‌نیا و امیری، ۱۳۹۹). از این‌رو، افشای داوطلبانه اطلاعات (به‌خصوص اطلاعات مرتبط با مدل‌های کسب‌وکار واحد تجاری (مشلی، سیمینی و مازوچتی^۶، ۲۰۱۷؛ نیلسن و روزلندر^۷، ۲۰۱۸؛ مونتماری، چیوچی و نیلسن^۸، ۲۰۱۹)) می‌تواند به کاهش شکاف اطلاعاتی و بهبود اعتبار گزارشگری مالی (ریچاردسون و ولکر^۹، ۲۰۰۱؛ بوشی و میلر^{۱۰}، ۲۰۱۲؛ ماریا و همکاران، ۲۰۱۷) و نیز درک نقش اطلاعات حسابداری در ارزشگذاری شرکت و تأمین مالی آن، کمک کند (کر^{۱۱}، ۲۰۰۴؛ گوربل و تریکی^{۱۲}، ۲۰۱۶).

به دلیل روند فزاینده نااطمینانی‌های اقتصادی و پیچیدگی‌های محیط کسب و کار، نظام فعلی گزارشگری شرکتی قادر به تأمین نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان خود نیست (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۳۹۹) و محیط کسب و کار پرتلاطم و نامطمئن، تقاضا و انتظارات ذی‌نفعان برای تغییرات اساسی شیوه‌های گزارشگری و افشای اطلاعات را موجب شده است (پیرس و اودیای^{۱۳}، ۲۰۰۳؛ هابریگ و ماکسیموویک^{۱۴}، ۲۰۱۵؛ اویار^{۱۵}، ۲۰۱۶). محققان سعی در ارائه مدل‌ها، الگوها یا طرح‌های مشخصی هستند تا بتوانند نقاط ضعف موجود در شیوه گزارشگری مالی فعلی (از جمله: درخواست افزایش اطلاعات کیفی و افشای آن‌ها (شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳)، عدم افشا و گزارش مدل کسب‌وکار (بینی و همکاران، ۲۰۱۹) و عدم آگاهی بخشی کافی ذی‌نفعان از دوره‌های آتی (باباجانی و عدل‌زاده، ۱۳۹۹) را برطرف نموده و با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، اعتماد جامعه را به حرفه حسابداری افزایش دهند. یکی از این مدل‌ها، استفاده از مفهوم مدل کسب‌وکار در حسابداری بصورت عام و گزارشگری مالی به‌طور خاص است. برای اولین بار مفهوم مدل کسب‌وکار در حوزه کسب‌وکار الکترونیک به‌کارگیری شد (تیمرز، ۱۹۹۸) و سپس به سایر صنایع و نظام‌بخشی‌ها^{۱۶} نیز سرایت پیدا کرد (آفوا و توسی، ۲۰۰۱؛ ییپ^{۱۷}، ۲۰۰۴؛ استروالدرد، بینگیور و توسی^{۱۸}، ۲۰۰۵؛ شافر، اسمیت و لیندر^{۱۹}،

1. KPMG
2. Martinez
3. Maria, Sanchez and Gamez
4. Chauhan and Kumar
5. Sriani and Agustia
6. Mechelli, Cimini, Mazzocchetti
7. Nielsen and Roslender
8. Montemari, Chiucchi and Nielsen
9. Richardson and Welker
10. Bushee and Miller
11. Core
12. Ghorbel and Triki
13. Pierce and Odea
14. Hoberg and Maksimovic
15. Oyar
16. Dicipinary
17. Yip
18. Osterwalder, Pigneur and Tucci
19. Shafer, Smith and Linder

۲۰۰۵؛ ریچاردسون^۱، ۲۰۰۸). شفافیت و روایی^۲، هسته مرکزی گزارشگری مالی مدرن است که به استفاده‌کنندگان در شناخت واحد تجاری کمک می‌کند. به منظور افزایش شفافیت، شرکت‌ها می‌توانند تصمیم به گسترش سیاست‌های افشای خود و به تبع آن افشای داوطلبانه مدل کسبوکار به عنوان ابزار مهم اقتصادی بگیرند (حمیدیان، حاجیها و تقی‌زاده، ۱۳۹۶). لیزنرینگ، لینزمر، اسکپیپر و تروت^۳ (۲۰۱۲) بیان کردند مدل کسبوکار مرتبط‌ترین اطلاعات را فراهم می‌کند؛ زیرا مشخص‌کننده ارزش جریان‌های نقدی است. بروآم^۴ (۲۰۱۲) معتقد است استفاده از مدل کسبوکار فراهم‌کننده مرتبط‌ترین اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان نیاز دارند. دانش کسبوکار به استفاده‌کنندگان این اجازه را می‌دهد تا درک بهتری از نقش پردازش‌ها و منابع مختلف در فرایند ارزش‌آفرینی (باخ^۵، ۲۰۰۳) و تحلیل‌های مالی (نیلسن و باخ^۶، ۲۰۱۱) داشته باشند (بینی، گیونتا، نیلسن، شیپر و سیمونی^۷، ۲۰۲۱). به دنبال انتقادهای شیوه گزارشگری شرکتی رایج و توجه پژوهشگران و کارشناسان حوزه اجرا به مفهوم مدل کسبوکار در اقتصاد و مدیریت، در دهه اخیر، استفاده از این واژه در نظام‌بخشی حسابداری نیز در دستور کار حرفه قرار گرفته است (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۸، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۷؛ نیلسن و همکاران، ۲۰۱۷؛ مونتماری و همکاران، ۲۰۱۹). با وجود علاقه موجود و توجه روزافزون استانداردهاگذاران و پژوهشگران حسابداری به مدل کسبوکار شرکت‌ها، تحقیقات علمی پیرامون این موضوع در مراحل اولیه خود به سر می‌برد (دی‌فابیو و آوالونه^۹، ۲۰۱۸). شاید یکی از دلایل آن را بتوان به نبود اجماع بر روی تعریف و تعیین عناصر آن (باخ، ۲۰۰۳؛ چسبرو^{۱۰}، ۲۰۱۰؛ پیچ، ۲۰۱۴؛ مثلی و همکاران، ۲۰۱۷) از سوی پژوهشگران و متخصصان امر نسبت داد.

پژوهش حاضر را می‌توان از سه جنبه حائز اهمیت دانست؛ نخست اینکه، در حال حاضر الزام و چارچوب مشخصی برای شرکت‌های ایرانی به‌منظور گزارش و افشای اطلاعات مدل کسبوکار وجود ندارد؛ در نتیجه شرکت‌ها ابزار کافی و مناسبی برای اندازه‌گیری، اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان داخلی و خارجی ندارند. بنابراین، امکان درک ریسک‌ها و فرصت‌ها برای مدیران سازمان‌ها و همچنین ذی‌نفعان شرکت‌ها نیز وجود ندارد. با نبود معیارهای گزارشگری و افشای اطلاعات مدل کسبوکار، اعمال مدیریت بلندمدت راهبردی و طرح‌های کسبوکار با مشکل مواجه خواهد شد. دوم، با توجه به اینکه در پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی فقط به ذکر شاخص‌ها یا ابعاد و مؤلفه‌های افشای اطلاعات مدل کسبوکار اکتفا شده و به ارزیابی، اولویت‌بندی و ضرایب آن‌ها اشاره‌ای نشده است، لذا این پژوهش، هم از جهت کاربردی و همچنین نبود منبع و مرجعی برای اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مالی مدل کسبوکار در ایران، تبیین مدل وزنی برای ارزیابی میزان افشای اطلاعات مدل کسبوکار و تبیین ابعاد و مؤلفه‌های آن در بازار سرمایه می‌تواند به منظور تحلیل وضعیت شرکت‌ها، اولویت‌بندی آن‌ها و اخذ تصمیم‌های منطقی و درست از سوی سرمایه‌گذاران مفید باشد. در نتیجه به منظور غنی ساختن پژوهش‌های داخلی پیرامون افشای اطلاعات مدل‌های کسبوکار و پیرو

1. Richardson

2. Transparency and Narrative

3. Leisenring, Linsmeier, Schipper and Trott

4. Brougham

5. Bukh

6. Nielsen and Bukh

7. Bini I, Giunta, Nielsen, Schaper, Simoni

8. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

9. Di Fabio and Avallone

10. Chesbrough

پژوهش‌های انجام شده توسط مهرانی، مرادی و قنبرزاده (۱۳۹۹) و مجدداً، مهرانی، مرادی و قنبرزاده (۱۴۰۰)، اعتباریابی و اولویت‌بندی معیارهای افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار مدنظر آنان به‌عنوان رسالت پژوهش حاضر در دستور کار قرار گرفته است. و آخر اینکه، اهمیت پژوهش حاضر را می‌توان با توجه به نوع نگرش و رویکرد نهادهای حرفه‌ای حسابداری از جمله هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری^۱، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۲، شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه^۳، گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (إفراگ)^۴ و شورای گزارشگری مالی بریتانیا^۵ نسبت به گزارشگری و افشای اطلاعات مدل‌های کسب‌وکار قابل ملاحظه دانست. به‌طور خلاصه، مطالعه، شناسایی، ارزیابی و گزارشگری سنج‌های غیرمالی از جمله مدل‌های کسب‌وکار، به دلایلی همچون بی‌توجهی شرکت‌های ایرانی، به شاخص‌های خلق ارزش غیرمالی در مقایسه با سایر کشورهای جهان و نبود چارچوب مناسب برای به‌کارگیری این گونه سنج‌ها ضروری است (میرمحمدی و تالانه، ۱۴۰۰). انتظار می‌رود، این پژوهش علاوه بر غنا بخشیدن به ادبیات مفهوم مدل کسب‌وکار، بتواند برای تحلیلگران، مدیران و سیاست‌گذاران امور شرکتی از جمله سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار مفید واقع گردد تا با تدوین سیاست‌ها و استانداردهای مناسب در حوزه گزارشگری مالی، اطلاعات شفاف‌تری را در اختیار ذی‌نفعان قرار دهند. در ادامه ضمن تشریح مبانی نظری، نقطه نظرات جامعه حرفه‌ای حسابداری و پیشینه پژوهش، به توصیف روش‌شناسی پژوهش و تجزیه و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. در نهایت نیز، نتایج و یافته‌ها مورد بحث و بررسی قرار خواهند گرفت.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مروری کلی بر ادبیات مدل کسب‌وکار

تفاوت دیدگاه‌های موجود در کسب‌وکارها منجر به تعاریف متفاوتی از مدل کسب‌وکار شده است (استروالد و پینگیور، ۲۰۰۲). این مفهوم از جمله موضوعاتی است که بسیاری از طرفداران آن در تلاشند تا در درجه اول تعریف درخوری از آن ارائه نمایند (دیزل، پریر، بترند، گوتتیر-بساسیر و پروتین^۶، ۲۰۱۶؛ ماسا، توسی و آفوا^۷، ۲۰۱۷). در خصوص تعریف مدل کسب‌وکار، سخن پورتر (۲۰۱۱) به کرات مورد توجه قرار گرفته است که تعریف این مفهوم در بهترین حالت نیز مبهم و نامفهوم خواهد بود (ماسا و همکاران، ۲۰۱۷). به‌طور کلی، تاکنون اجماعی بر تعریف و سازه‌های مدل کسب‌وکار دیده نشده است (چسبرو، ۲۰۱۰؛ تیمرز^۸، ۱۹۹۸؛ ماگرتا^۹، ۲۰۰۲؛ استفانویک و میلوسویک^{۱۰}، ۲۰۱۲؛ کلانگ، والنوفر و هاکلین^{۱۱}، ۲۰۱۴؛ نیلسن و روزلندر، ۲۰۱۵؛ ویتز، پیستویا، اولریچ و گوتل^{۱۲}، ۲۰۱۶؛ مونتماری و همکاران، ۲۰۱۹). ادبیات

1. International Accounting Standards Board (IASB)
2. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
3. International Integrated Reporting Council (IIRC)
4. European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
5. Financial Reporting Council (FRC)
6. Disle, Périer, Bertrand, Gonthier-Besacier and Protin
7. Massa, Tucci and Afuah
8. Timmers
9. Magretta
10. Stefanovic and Milosevic
11. Klang, Wallnofer & Hacklin
12. Wirtz, Pistoia, Ullrich & Gottel

موجود، مشتمل بر تعاریف مختلف با رویکردهای گوناگونی (اقتصادی، عملیاتی، راهبردی) از این مفهوم است (آلدبی و اویسون^۱، ۲۰۱۰؛ آمیت و ماسا^۲، ۲۰۱۰؛ بینی، سیمونی، داینلی و گیونتا^۳، ۲۰۱۸؛ نیلسن و روزلندر، ۲۰۱۸). از واژه مدل کسب‌وکار استعاره‌های متفاوتی صورت گرفته است؛ از جمله: شرح و بیان^۴ (استوارت و ژائو^۵، ۲۰۰۰)، توصیف^۶ (اپل گیت^۷، ۲۰۰۰ و ویل و ویتال^۸، ۲۰۰۱)، روش^۹ (آفوا و توسی، ۲۰۰۱)، معماری^{۱۰} (دوباسون - توربای، استروالدر و پیگنور^{۱۱}، ۲۰۰۲، تیمرز، ۱۹۹۸)، چارچوب^{۱۲} (آفوا، ۲۰۰۴)، نمایش یا ارائه^{۱۳} (موریس، شیندهوت و آلن^{۱۴}، ۲۰۰۵؛ شافر، اسمیت و لیندر^{۱۵}، ۲۰۰۵)، الگو یا ابزار مفهومی^{۱۶} (استروالدر، ۲۰۰۴؛ استروالدر، پیگنور و توسی، ۲۰۰۵؛ تیس^{۱۷}، ۲۰۰۱)، قالب ساختاری^{۱۸} (آمیت و زوت، ۲۰۰۵)، انگاره یا طرح^{۱۹} (بروسئو و پنارد^{۲۰}، ۲۰۰۶) و مجموعه^{۲۱} (سلوس و مایر^{۲۲}، ۲۰۰۷).

در مطالعاتی که از رویکرد چندبعدی و توسعه‌یافته استفاده شده است؛ مثل استروالدر، پیگنور و توسی (۲۰۰۵)، دمیل و لکوک^{۲۳} (۲۰۱۰ و ۲۰۱۳) و جانسون، کریستینسن و کاگرم^{۲۴} (۲۰۰۸)، این مفهوم در قالب مجموعه‌ای از مؤلفه‌های سازمانی، راهبردی و مالی تفسیر شده به نحوی که این مؤلفه‌ها با یکدیگر تعاملات پویایی داشته و تبیین‌کننده چگونگی ارزش‌آفرینی واحد تجاری هستند (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). در پژوهش‌های اطلاعات حسابداری (برای مثال گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (افراگ) (۲۰۱۳ و ۲۰۱۴))، این مفهوم در ابعاد محدودتری از قبیل ایجاد جریان‌های نقد، فرایند ارزش‌آفرینی برای سهام‌داران و سایر مفاهیم موجود در ادبیات حسابداری مانند رجحان محتوا بر شکل یا حسابداری مبتنی بر قصد و نیت مدیریت بررسی شده است (لینزرنینگ، لینزمر، اسکپیور و تروت، ۲۰۱۲). بنابراین، مفهوم مدل کسب‌وکار را می‌توان از طریق احیای مجدد مفاهیم گذشته و انعکاس آن برای بهبود عقاید حسابداری تعریف کرد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). لذا، بر اساس تحقیقات انجام شده، دیدگاه‌های متفاوتی برای این مفهوم شکل یافته که

1. Al-Debei and Avison
2. Amit and Massa
3. Bini, Simoni, Dainelli and Giunta
4. Statement
5. Stewart and Zhao
6. Discreption
7. Applegate
8. Weill and Vitale
9. Method
10. Architecture
11. Dubosson-Torbay, Osterwalder, Pigneur; Timmers
12. Framework
13. Representation
14. Morris, Schindehutte & Allen
15. Shafer, Smith & Linder
16. Conceptual Tool or Model
17. Teece
18. Struetural Template
19. Pattern
20. Brousseau and Penard
21. Set
22. Sellos and Mair
23. Demil and Lecocq
24. Johnson, Chrestensen, Kagermann

می‌توان آن‌را به دو سطح طبقه‌بندی نمود: نخست، دیدگاه نسبتاً وسیع که عناصر مالی، سازمانی و راهبردی را شامل می‌شود (آفوا و توسی، ۲۰۰۱؛ استروالد، ۲۰۰۴؛ استروالد، پیگنور و توسی، ۲۰۰۵) و دوم، دیدگاه محدود که فقط به جنبه‌های مالی و حسابداری فرایند ارزش‌آفرینی و ایجاد جریان‌های نقد محدود می‌گردد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). پژوهش حاضر مبتنی بر رویکرد دوم بوده و جایگاه این مفهوم را در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی مورد بررسی قرار می‌دهد.

تعریف، توصیف و مقایسه مفاهیم مدل کسب‌وکار و راهبرد

مدل کسب‌وکار هسته مرکزی گزارشگری یکپارچه بوده و از آن به عنوان «قلب کسب‌وکار» و «سیستمی» یاد می‌شود که با تبدیل ورودی‌ها یا سرمایه‌های شش‌گانه (مالی، تولیدی، انسانی، فکری، ارتباطی - اجتماعی و طبیعی) به خروجی‌ها (محصولات، خدمات، محصولات فرعی یا ضایعات) و پیامدها به وسیله فعالیت‌های کسب‌وکار، اهداف راهبردی را تکمیل کرده و در بازه‌های زمانی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت منجر به ارزش‌آفرینی می‌شود (شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳). در مقابل، راهبرد عبارت است از برنامه جامع و همه‌جانبه که نشان می‌دهد شرکت چگونه می‌خواهد به مأموریت و هدف‌های خود دست یابد (شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳). در چارچوب گزارشگری یکپارچه، راهبرد و مدل کسب‌وکار دو بخش مجزا و جداگانه‌ای هستند که افشای اجزای آن‌ها برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اطلاعات اثرگذار تلقی گردیده و از ویژگی مربوط بودن برخوردار هستند (شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳). مدل کسب‌وکار از جمله واژگانی است که استفاده از آن در دنیای کسب‌وکار امروزی کاربرد زیادی داشته، لیکن تاکنون تعریف مورد اجماعی برای آن از سوی خبرگان ارائه نگردیده است (کاسادسوس - ماسانل و ریکارت^۱، ۲۰۱۰؛ تسی، ۲۰۱۰؛ نیلسن و باخ، ۲۰۱۱؛ زوت، آمیت و ماسا، ۲۰۱۰؛ استفانویک و میلو سویک، ۲۰۱۲؛ نوک^۲، ۲۰۱۳؛ ویتز و همکاران، ۲۰۱۶؛ مونتماری و همکاران، ۲۰۱۹). شاید یکی از دلایل آن را بتوان به ابهام و سردرگمی در درک مفاهیم راهبرد و مدل کسب‌وکار نسبت داد (کاسادسوس - ماسانل و ریکارت، ۲۰۱۰؛ استفانویک و میلو سویک، ۲۰۱۲). هدف مدل کسب‌وکار نشان دادن چگونگی ارزش‌آفرینی شرکت و ارائه ارزش به مشتریان و به‌طور کلی ذی‌نفعان است (تسی، ۲۰۱۰؛ بیدن - فولر و مانگماتین^۳، ۲۰۱۳)؛ هدفی که با چارچوب گزارشگری یکپارچه سازگار بوده و مطابقت دارد (سوخاری و دی ویلیرز، ۲۰۱۹). طبق بررسی‌های گروه مشارکت فنی شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (۲۰۱۳)، مدل کسب‌وکار تشریح‌کننده منطق شرکت است؛ یعنی چگونگی ارزش‌آفرینی شرکت برای ذی‌نفعان و روشی که شرکت بر اساس آن عملیات اصلی خود را انجام می‌دهد، این در حالی است که راهبرد بر نحوه انتخاب مدل کسب‌وکار با هدف تثبیت جایگاه شرکت در بازار اشاره داشته و می‌توان آن را برنامه عملی احتمالی طراحی شده‌ای دانست که شرکت از طریق آن به اهداف خاص خود نائل می‌شود (کاسادسوس - ماسانل و ریکارت، ۲۰۱۰). انتخاب یک مدل کسب‌وکار خاص به معنای انتخاب روش خاص برای رقابت، انجام عملیات اصلی و ارزش‌آفرینی برای ذی‌نفعان شرکت است (سوخاری و دی ویلیرز، ۲۰۱۹). اساساً، راهبرد و مدل کسب‌وکار به‌صورت هم‌زمان انتخاب می‌شوند، به‌طوری که

1. Casadesus-Masanell and Ricart
2. Novak
3. Baden-Fuller and Mangematin

ذی‌نفعان با مطالعه مدل کسب‌وکار می‌توانند از راهبرد شرکت نیز آگاهی یابند (سوخاری و دی ویلیرز، ۲۰۱۹). تسی (۲۰۱۰) معتقد است که مدل کسب‌وکار شرکت بدون راهبرد از قابلیت اجرا شدن برخوردار نیست.

مدل کسب‌وکار و راهبرد دو مفهوم تفکیک‌ناپذیر هستند. به عبارت دیگر، مفهوم راهبرد تعبیر مختصری است از مفهوم مدل کسب‌وکار شرکت (استفانویک و میلوسویک، ۲۰۱۲). راهبرد، فرایندی است که نحوه اجرای مدل کسب‌وکار شرکت و چگونگی انطباق فرایندهای کسب‌وکار با یکدیگر را مورد بررسی قرار می‌دهد؛ به عبارت دیگر، راهبرد تحقق بخشیدن مدل کسب‌وکار شرکت است (کاسادسوس - ماسانل و ریکارت، ۲۰۱۰). تمرکز راهبرد بر روی صورت‌بندی دقیق برنامه عملیاتی شرکت با در نظر گرفتن عواملی مانند محصولات عرضه شده، مشتریان، حوزه جغرافیایی انجام عملیات اصلی شرکت، فعالیت‌های اجرایی و منابع قابل تخصیص، برای تحقق اهداف و نحوه دستیابی به آنها است (گرت^۱، ۲۰۱۶). مدل کسب‌وکار ابزار مهمی است که تسخیر، برقراری ارتباط، مصورسازی و درک منطق کسب‌وکار شرکت را تسهیل می‌کند (استروالدر، ۲۰۰۴). مدل کسب‌وکار بستر مناسبی را برای اندازه‌گیری، بررسی و مقایسه عملکرد شرکت فراهم می‌آورد و با بهبود طراحی، برنامه‌ریزی، تغییر و پیاده‌سازی راهبرد شرکت، منطق مدیریت کسب‌وکار را بهبود و توسعه می‌دهد (استروالدر، ۲۰۰۴). معماری مدل کسب‌وکار این امکان را برای شرکت فراهم می‌سازد تا سریع‌تر نسبت به تغییرات محیط کسب‌وکار واکنش نشان داده، بین راهبرد، سازمان و فناوری هماهنگی منطقی ایجاد کرده و به پرورش نوآوری در شرکت بپردازد (سوخاری و دی ویلیرز، ۲۰۱۹).

اهمیت افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار در حسابداری و گزارشگری مالی

از زمان شکل‌گیری مفهوم مدل کسب‌وکار و استفاده آن در نظام‌بخشی‌های مدیریت و اقتصاد تا زمان معرفی آن در واژه‌شناسی حسابداری فاصله‌ای نه‌چندان دور وجود دارد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). در دهه اخیر، پژوهشگران بسیاری از واژه مدل کسب و کار در تحقیقات حسابداری استفاده کرده‌اند و می‌توان چنین نتیجه گرفت که این مفهوم صرفاً در حوزه اقتصاد یا مدیریت کسب و کار کاربرد ندارد و سایر نظام‌بخشی‌ها نیز از این مفهوم بهره برده‌اند (تسی، ۲۰۱۰، گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا، ۲۰۱۳؛ سینگلتون - گرین، ۲۰۱۴؛ پیچ، ۲۰۱۴). به‌علاوه، برخی از پژوهشگران، نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای و تخصصی از قبیل استانداردهاگذاران بین‌المللی (مانند هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری^۲ و هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده^۳) و تنظیم‌کنندگان مقررات مالی (مثل شورای گزارشگری مالی بریتانیا) و سازمان‌های حرفه‌ای عضو مجامع بین‌المللی (مثل انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز و شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه) نیز علاقه‌مندی خود را در به‌کارگیری مفهوم مدل کسب و کار در تحقیقات خود نشان داده‌اند (مشلی و همکاران، ۲۰۱۷).

هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده (۲۰۰۹) در تحقیقات خود به این نتیجه رسید که بعد از آخرین بحران مالی جهانی (۲۰۰۸)، توجه سهام‌داران به سمت شرکت‌هایی سوق پیدا کرد که به مدل‌های کسب‌وکار خود اهمیت می‌دادند و آن را به شیوه‌های روشن و قابل فهم بیان می‌کردند. همچنین، این هیئت اظهار داشت که مدل‌های

1. Grant
2. International Accounting Standards Board (IASB)
3. Financial Accounting Standards Board (FASB)

کسب‌وکار را نمی‌توان فقط از طریق اعداد و ارقام افشا و گزارش کرد. از این‌رو، بخشی از گزارش‌های روایی باید به این موضوع اختصاص یابد که شرکت برای بدست آوردن وجوه نقد خود چه اقداماتی انجام داده است. انجمن حسابداری خبره انگلستان و ولز (۲۰۰۹) نیز در تحقیقات خود نشان داد که گزارشگری مدل کسب‌وکار چالش‌هایی را در بر خواهد داشت. این گزارش تأیید نمود که مشکلات پیش آمده ناشی از نحوه انتخاب و مقدار اطلاعات مندرج در گزارشگری، دامنه وسیعی از توصیف‌ها (از جمله توضیحات کیفی) را شامل می‌شود که مشخص می‌کند چه عواملی باعث موفقیت کسب‌وکار می‌شوند و اثرات تغییرات رخ داده را نیز بیان می‌کنند. علاوه بر این، انجمن نشان می‌دهد که افزایش جزئیات در توصیف مدل‌های کسب‌وکار می‌تواند هزینه‌های مربوطه را نیز افزایش دهد. برای مثال پیچ (۲۰۱۴) و نیلسن و روزلندر (۲۰۱۵) معتقدند در صورتی که اطلاعات مربوط به مدل کسب‌وکار به عنوان اطلاعات محرمانه و خصوصی تلقی گردد، شرکت‌ها با انتشار این اطلاعات مزیت رقابتی خود را از دست داده و ممکن است با کاهش درآمد روبرو شوند. پیامد این امر افزایش هزینه تأمین مالی یا هزینه سرمایه شرکت است که به شرکت‌ها تحمیل خواهد شد. علی‌رغم نگرانی‌های انجمن حسابداری خبره انگلستان و ولز، شورای گزارشگری مالی بریتانیا (۲۰۱۰)، الزاماتی را در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی بریتانیا در خصوص افشای اطلاعات مدل‌های کسب‌وکار شرکت در گزارش‌های سالانه مقرر نمود. امروزه این الزامات برای شرکت‌هایی که تحت قوانین بورس بریتانیا قرار دارند، الزامی است. مدیران باید در گزارش‌های سالانه خود توضیحاتی در خصوص مبانی به‌کار گرفته شده توسط شرکت برای ایجاد و حمایت از ارزش خلق شده در یک دوره طولانی مدت (یعنی همان مدل کسب‌وکار واحد تجاری) و همچنین راهبردهای به‌کار گرفته شده برای تحقق اهداف شرکت ارائه نمایند (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۰).

شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (۲۰۱۳) دستورالعمل‌هایی را صادر نموده است که بر اساس آن شرکت‌ها باید اجزای اصلی مدل کسب‌وکار خود را شناسایی نمایند. گزارش یکپارچه باید حاوی نمودارهای ساده یا تصاویر بصری باشد تا از این طریق مدل کسب‌وکار را تشریح نموده و اجزای اصلی آن را توصیف کند. نمودارها باید توضیحات روشن در مورد ارتباط اجزای سازمان افشا و گزارش کنند. در چارچوب شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، واژه مدل کسب‌وکار چنین تعریف شده است: مدل کسب‌وکار سازمان سیستمی است متشکل از تبدیل ورودی‌ها به خروجی‌ها و دستاوردها از طریق فعالیت‌های کسب‌وکار که به تکمیل اهداف راهبردی سازمان و ارزش‌آفرینی طی بازه‌های زمانی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت یاری می‌رساند (شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳).

شورای گزارشگری مالی بریتانیا (۲۰۱۴)، دستورالعمل و راهنمایی‌های لازم را برای گزارش راهبردی^۱ منتشر نموده است. این دستورالعمل توضیح می‌دهد که شرکت‌ها چگونه باید مدل کسب‌وکار را در گزارش‌های سالانه خود (اساساً در بخشی بنام گزارش راهبردی) ارائه نمایند. راهنما و دستورالعمل گزارش راهبردی پیشنهاد می‌کند که گزارش مدل کسب‌وکار در گزارش سالانه، باید توصیفی از ارزش‌آفرینی و حفظ آن در یک بازه زمانی بلندمدت ارائه نماید. جنبه‌های مهمی که باید در گزارش راهبردی مدنظر قرار گیرند عبارت‌اند از: چگونگی کسب یا ضبط ارزش^۲ و مقایسه و تفاوت مدل

کسب‌وکار واحد تجاری با مدل کسب‌وکار رقبا. این شورا تأکید می‌کند که در اغلب مواقع شرکت‌ها از طریق فعالیت‌های خود در بخش‌های مختلف فرایند کسب‌وکار، خلق ارزش می‌کنند. در چنین شرایطی، توصیف مدل کسب‌وکار نباید همه فرایندها را پوشش دهد؛ بلکه بر روی آن قسمت‌هایی که از بیشترین اهمیت برخوردار هستند و می‌توانند ارزش آفرینی داشته باشند و ارزش را کسب یا ضبط نمایند، باید تمرکز شود. این شورا نشان می‌دهد که در نظریه و عمل، ارتباط متقابل و نزدیکی بین مفهوم مدل کسب‌وکار و راهبرد وجود دارد (کاسادسوس - ماسانل و ریکارت^۱، ۲۰۱۰؛ شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۴؛ گرت^۲، ۲۰۱۶).

گزارشگری حول محور مدل کسب‌وکار به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان این توانایی را می‌دهد که در مورد مسائلی از قبیل صلاحیت مدیریت، راهبرد شرکت، توجه شرکت به مسائل مرتبط با مفهوم توسعه پایدار و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت آگاهی پیدا کنند (یونجر^۳، ۲۰۱۳). از طرفی، تمرکز بر موفقیت بلندمدت و خلق ارزش برای همه ذی‌نفعان به جای کسب سود کوتاه‌مدت می‌تواند شرکت‌ها را در عرصه پر پیچ و خم محیط کسب‌وکار پشتیبانی نماید (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۱۶). برخی از محققان، فراهم کردن اطلاعات مربوطتر به استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری را عاملی انگیزشی برای به‌کارگیری مفهوم مدل کسب‌وکار در حسابداری مطرح کرده‌اند (لیزنرینگ، لینزمیر، اسکپیر و تروت، ۲۰۱۲). در ادبیات حسابداری، ارقام حسابداری زمانی مربوط و با ارزش تلقی می‌شوند که با قیمت سهام مرتبط شوند (بارث، ویلیام، بیور، واین و لندزمن^۴، ۲۰۰۱؛ جونز، ۲۰۱۱؛ ویجیدیتا و نیمالاتاسان^۵، ۲۰۱۴؛ بادو و آپپیا^۶، ۲۰۱۸؛ برینکمن^۷، ۲۰۱۹). تحقیقات ارتباط ارزشی^۸، میزان توانایی انعکاس ارقام حسابداری را در اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران استفاده می‌کنند، مورد ارزیابی و سنجش قرار می‌دهد (مشلی و سیمینی^۹، ۲۰۱۴). در جریان تحقیقات ارتباط ارزشی، مطالعات تجربی نشان می‌دهند که بین ارقام حسابداری و ارزش‌های خلق شده توسط واحد تجاری ارتباط قابل ملاحظه‌ای وجود ندارد (امیر و لو^{۱۰}، ۱۹۹۶؛ بارث، بیور و لندزمن^{۱۱}، ۱۹۹۶؛ لو و سوگیانیس^{۱۲}، ۱۹۹۶؛ لو و زاروین^{۱۳}، ۱۹۹۹؛ کازاوان - جنی و جین جین^{۱۴}، ۲۰۰۵؛ اوراثر^{۱۵}، ۲۰۰۶؛ زقال و مالول^{۱۶}، ۲۰۱۱). بخشی از این عدم ارتباط ممکن است به ظهور مدل‌های کسب‌وکار جدید و نقش غالب و مسلط دارایی‌های نامشهود و سرمایه انسانی مربوط باشد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). امروزه حسابداران در عرصه اجرا بر فراهم نمودن اطلاعات برای رویه‌های کسب و کار پایدار،

1. Casadesus-Masanell and Ricart
2. Grant
3. Ungerer
4. Barth, William, Beaver, Wayne, Landsman
5. Vijitha and Nimalathasan
6. Badu and Appiah
7. Brinkman
8. Value Relevance Research
9. Mechelli and Cimini
10. Amir and Lev
11. Barth, Beaver, Landsman
12. Lev and Sougiannis
13. Lev and Zarowin
14. Cazavan-Jeny and Jeanjean
15. Evraert
16. Zeghal and Maaloul

مدیریت ذی‌نفعان و گزارشگری یکپارچه متمرکز شده‌اند (اسکپنز، ۲۰۰۶؛ شارما، لاورنس و لاوی^۱، ۲۰۱۰؛ تان، فولر و هوکز^۲، ۲۰۰۴؛ دی ویلیرز، ووتر و سیائو^۳، ۲۰۱۷؛ دومای، برناردی، گوتریه و لاتوره^۴، ۲۰۱۸؛ سوخاری و دی ویلیرز^۵، ۲۰۱۹). ظهور و انتشار گزارشگری روایی و افشای داوطلبانه اطلاعات از جمله اطلاعات مدل کسب‌وکار را می‌توان از چندین دیدگاه نظری توجیه کرد. مطابق نظریه سهام‌داران، نظریه کارگزار-عامل^۶، نظریه اقتصادی هزینه مبادله^۷، افشای داوطلبانه اطلاعات، ریسک‌های اطلاعاتی سرمایه‌گذاران یا عامل را کاهش می‌دهد و همین امر موجب کاهش هزینه‌های عدم اطمینان بنگاه خواهد شد (حسین، پررا و رحمان^۸، ۱۹۹۵؛ هیلی و پالپو^۹، ۲۰۰۱). بدین ترتیب، عدم اطمینان و هزینه‌های بنگاه کاهش یافته و منجر به کاهش هزینه سرمایه، افزایش قیمت سهام و افزایش نقدینگی خواهد شد (ورچیا، ۲۰۰۱؛ ریچاردسون و ولکر، ۲۰۰۱؛ لوند هولم و وان وینکل^{۱۰}، ۲۰۰۶؛ آرمسترانگ، کر و تیلور^{۱۱}، ۲۰۱۱؛ بوشی و میلر، ۲۰۱۲؛ ماریا و همکاران، ۲۰۱۷؛ چائو و کومار، ۲۰۱۸؛ رسترپو^{۱۲}، ۲۰۱۹). یکی از راه‌حل‌های نوین برای دستیابی به عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سایر گروه‌های ذی‌نفع این استدلال است که گزارشگری باید حول محور مدل کسب‌وکار شرکت باشد. چرا که اساساً مبنای تمام مزیت‌های رقابتی شرکت مدل کسب‌وکار آن است (میچالاک، ریمل، بیوش و جونال^{۱۳}، ۲۰۱۷). یکی از دلایل اهمیت افشای مدل کسب‌وکار ارتباط آن با توسعه پایدار است. مدل کسب‌وکار نقشی اساسی در توسعه پایدار و موفقیت شرکت‌ها با توجه به مسائل اجتماعی، زیست محیطی، اقتصادی، سیاسی و قانونی مرتبط با پایداری در چارچوب فضای رقابت موجود در بازار دارد (اسچالتگر، لودک - فروند و هانسن^{۱۴}، ۲۰۱۲). به علت وجود رابطه مستقیم بین ریسک و هزینه سرمایه سهام شرکت و رابطه معکوس با بازده مورد انتظار سهام‌داران، افشا اطلاعات مدل کسب‌وکار به علت ارتقای شفافیت عملکرد واحد تجاری منجر به کاهش ریسک می‌شود و به علت رابطه مستقیم ریسک با هزینه سهام شرکت، در نتیجه هزینه سرمایه سهام کاهش یافته و با افزایش بازده مورد انتظار، ارزش شرکت نیز افزایش خواهد یافت (مشلی و سیمینی، ۲۰۱۷).

در ادبیات استانداردهای حسابداری، مدل کسب‌وکار به روش‌هایی اشاره دارد که واحدهای تجاری، سرمایه‌گذاری‌ها یا محرک‌های مرتبط با تصمیمات تخصیص منابع و فرایند ارزش‌آفرینی خود را بر اساس آن تنظیم می‌کنند (گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (افراگ)، سازمان حسابداری و حسابرسی فرانسه و شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۳). همچنین، سورنتینو و اسمارا^{۱۵} (۲۰۱۵) معتقدند که این واژه برای اولین بار توسط هیئت بین‌المللی تدوین

1. Sharma, Lawrence, Lowe
2. Tan, Fowler, Hawkes
3. De Villiers, Venter, and Hsiao
4. Dumay, Bernardi, Guthrie and La Torre
5. Sukhari and De Villiers
6. Principal-Agent Theory
7. Transaction-Cost Economics (TCE) Theory
8. Hossain, Perera, Rahman
9. Healy and Palepu
10. Lundholm and Van Winkle
11. Armstrong, Core and Taylor
12. Restrepo
13. Michalak, Rimmel, Beusch, Jonäll
14. Schaltegger, Lüdeke-Freund and Hansen
15. Sorrentino and Smarra

استانداردهای حسابداری در استاندارد شماره ۹ (IFRS#9) به کار گرفته شد. بعد از بحران مالی سال ۲۰۰۸، معیار طبقه‌بندی توجه استانداردها را یکبار دیگر به خود جلب کرد و لذا، استاندارد شماره ۳۹ را به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹ (IFRS #9) تغییر دادند. استاندارد شماره ۹، مدل «قصد و نیت مدیریت» را کنار گذاشت و به جای آن از معیار «مدل کسب‌وکار» برای طبقه‌بندی دارایی‌های مالی در سه طبقه استفاده کرد: طبقه بهای تمام‌شده مستهلک شده^۱، طبقه ارزش منصفانه از طریق سود و زیان^۲ و طبقه ارزش منصفانه از طریق سایر اقلام سود و زیان جامع^۳. با کاهش تعداد طبقات، در استاندارد شماره ۹ رفتار حسابداری ابزارهای مالی ساده شده است. هدف از معرفی معیار جدید طبقه‌بندی تحت عنوان مدل کسب‌وکار این است که اطلاعات مربوطتر، مقایسه پذیرتر، عینی‌تر و شفاف‌تری را برای استفاده‌کنندگان فراهم نماید (ثورنتون، ۲۰۰۹). در پژوهش دانجو^۴ (۲۰۱۳)، مفهوم مدل کسب‌وکار و شباهت یا عدم شباهت آن با حسابداری مبتنی بر قصد و نیت مدیریت بررسی گردیده و به تصمیمات حسابداری که مبتنی بر نقطه نظرات واحد تجاری هستند، اشاره شده است. دیزل و همکاران (۲۰۱۶)، با دیدگاه دانجو (۲۰۱۳) موافق هستند و آن‌ها معتقدند که مقاصد مدیریت بر خلاف مدل کسب‌وکار که ثابت بوده و فقط در شرایط خاص تعدیل و اصلاح می‌شود، ممکن است در فرصت‌های عملکرد واقعی تغییر کنند.

برین سینگلتون - گرین (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با موضوع «آیا گزارشگری مالی، مدل‌های کسب‌وکار واحد تجاری را گزارش می‌کنند؟ حسابداری از منظر نظریه بنگاه اقتصادی چه می‌تواند یاد بگیرد»، با تکیه بر نظریه بنگاه اقتصادی به تشریح موضوعات می‌پردازد. وی معتقد است هنگام استفاده از رویکرد مدل کسب‌وکار در گزارشگری مالی، معیارهای اندازه‌گیری نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرند. مطابق این رویکرد، بین دارایی‌هایی که از طریق فرایندهای داخلی واحد تجاری تغییر شکل یافته و یا تکمیل شده‌اند با آن‌هایی که از طریق فرایندهای بیرونی تغییر یافته‌اند، باید تمایز قائل شد. معیار اندازه‌گیری اولی بهای تاریخی و برای دومی معیار قیمت بازار یا ارزش منصفانه مناسب‌تر است. سینگلتون - گرین به برخی از مشکلات پیش رو در باب اندازه‌گیری در خصوص رویکرد مدل کسب‌وکار اشاره می‌کند و لیکن معتقد است که این موضوع نباید چنین تصویری را شکل دهد که استفاده از این مفهوم اشتباه بوده و از کارایی لازم برخوردار نیست.

مؤلفانی چون لنزمیر^۵ (۲۰۱۱)، بروام (۲۰۱۲)، لیزنرینگ، لینزمیر، اسکپیر و تروت (۲۰۱۲) و پیچ (۲۰۱۲ و ۲۰۱۴) معتقدند که حسابداری مبتنی بر مدل کسب‌وکار و حسابداری مبتنی بر قصد و نیت مدیریت یکسان بوده و تفاوتی بین آن‌ها وجود ندارد. لیزنرینگ و همکاران (۲۰۱۲) در مقاله‌ای به موضوع چگونگی تأثیر مدل‌های کسب‌وکار بر رویه‌های گزارشگری مالی واحدهای تجاری پرداختند. آن‌ها معتقدند؛ حسابداری مبتنی بر مدل کسب‌وکار در مقابل حسابداری مبتنی بر قصد و نیت مدیریت از ویژگی کیفی قابلیت مقایسه حمایت می‌کند، لیکن تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر ویژگی کیفی مربوط بودن ندارد. سایتو^۶ (۲۰۰۹) در خصوص مربوط بودن عملیات مدل‌های کسب‌وکار واحدهای تجاری با

1. The Amortized Cost
2. Financial Asset or Liability at Fair Value through Profit or Loss (FVTPL)
3. Fair Value Through the Statement of Other Comprehensive Income (FVTOCI)
4. Danjou
5. Linsmeier
6. Saito

سرمایه‌گذاری‌های مالی و غیرمالی بحث کرده است. وی معتقد است در شرایط عدم اطمینان، دو عامل موقعیت ریسک سرمایه‌گذاری‌ها و معیارهای عملکردی با ویژگی‌های ذاتی سرمایه‌گذاری‌های واحدهای تجاری ارتباط دارند. اگر چه در استانداردهای حسابداری قواعد مربوط به ویژگی‌های شناخت و ارزش به نوع دارایی (مالی و غیرمالی) وابسته است، لیکن سایتو (۲۰۰۹) در بررسی‌های خود دریافت که ویژگی محتوای سرمایه‌گذاری‌ها مهم‌ترین عامل وابسته با نوع دارایی‌هاست و نسبت به دو عامل دیگر از وابستگی بیشتری برخوردار است. با توجه به مطالب گفته شده، پژوهش حاضر از رویکرد هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری پیروی کرده و محققان قصد دارند رویکرد مدل کسب‌وکار را در استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دنبال کنند.

پیشینه پژوهش

تاکنون موضوعات مرتبط با گزارشگری مالی و افشای اطلاعات از زوایای مختلف و بر اساس رویکردهای متفاوت مورد بررسی قرار گرفته‌اند. رویکرد زیست‌محیطی (فخاری، ملکیان و جفایی‌رهنی، ۱۳۹۶؛ سن و گیوردانو - اسپرینگ^۱، ۲۰۲۰)، رویکرد راهبری شرکتی (کاشانی‌پور، جندقی و رحمانی، ۱۳۹۷؛ وحی‌الدین و سُلخاه^۲، ۲۰۱۷)، رویکرد یکپارچگی (ستایش و مهتری، ۱۳۹۷؛ برناردی و استارک^۳، ۲۰۱۸)، رویکرد پایداری (خوزین، طالب‌نیا، گرگز و بنی‌مهد، ۱۳۹۷؛ آوارزا و اورتاس^۴، ۲۰۱۷) و رویکرد مسئولیت اجتماعی شرکت (حساس‌یگانه، سهرابی و غواصی‌کناری، ۱۳۹۸؛ هرزینگ و شالتگر^۵، ۲۰۱۶) از جمله نمونه رویکردها و پژوهش‌هایی است که به موضوعات گزارشگری مالی و افشای اطلاعات پرداخته‌اند. اما به دلیل اینکه ورود مفهوم مدل کسب‌وکار به ادبیات حسابداری تنها یک دهه قدمت دارد، چندان که باید مورد توجه و استقبال پژوهشگران داخلی قرار نگرفته است که به نظر می‌رسد این موضوع می‌تواند از طریق پژوهش‌های دقیق علمی مورد مذاقه و بررسی قرار گرفته و علت‌یابی گردد. برعکس تحقیقات اندک و انگشت‌شمار داخلی در خصوص مفهوم مدل کسب‌وکار در حیطه ادبیات حسابداری، تحقیقات خارجی وسیع‌تری در این باب صورت گرفته است. در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره شده است.

مهرانی، مرادی و قنبرزاده (۱۳۹۹) در پژوهشی با روش‌شناسی آمیخته، الگویی برای گزارشگری مالی مبتنی بر مدل کسب‌وکار ارائه نمودند. مدل پیشنهادی آنان شامل شش بُعد، ۲۴ مؤلفه و ۵۰ شاخص است که می‌تواند به عنوان مدل بومی و بدیع برای گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گیرد. کردستانی و راستگویان (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی ارتباط افشای مدل کسب‌وکار با ارزش بازار سهام شرکت براساس مؤلفه‌های مدل کسب‌وکار پرداختند. به این منظور داده‌های ۱۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران را بررسی نمودند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد در مجموع افشای مدل کسب‌وکار تأثیر مثبت بر افزایش ارزش بازار سهام شرکت ندارد. حمیدیان، حاجیها و تقی‌زاده (۱۳۹۶) برای اندازه‌گیری افشای داوطلبانه اطلاعات مدل کسب‌وکار شرکت‌ها با استفاده از مدل مشلی و همکاران (۲۰۱۷) استفاده

1. Senn and Giordano-Spring
2. Wahyudin and Solikhah
3. Bernardi and Stark
4. Alvareza and Ortas
5. Herzing and Schaltegger

کردند. آن‌ها چک لیستی با پنج بُعد شامل ماهیت کسب‌وکار، اهداف و استراتژی‌های کسب‌وکار، منابع، ریسک‌ها و ارتباطات، نتایج عملیات شرکت و نتایج عملکرد شرکت تهیه نمودند و داده‌های ۱۲۷ شرکت بورس اوراق بهادار را مورد آزمون قرار دادند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که افشای داوطلبانه مؤلفه‌های مدل کسب‌وکار ارتباط ارزشی بالاتری نسبت به مؤلفه‌های افشای محدود فراهم می‌سازد. همچنین، مهرانی و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله‌ای دیگر با موضوع شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری مالی با رویکرد مدل کسب‌وکار، شش مؤلفه اصلی شامل شفافیت و روایی، پاسخ‌گویی اجتماعی، کاربران (ذی‌نفعان)، محرک‌های کلیدی، عدالت و انصاف در توزیع گزارش و ارائه و نحوه افشای را از طریق روش‌شناسی کیفی و با استفاده از روش تجزیه‌وتحلیل تماتیک استقرایی شناسایی کردند.

بینی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود با موضوع گزارشگری مدل کسب‌وکار، یک گام عقب رفته و برخلاف سایر پژوهش‌ها که به کمیت و کیفیت افشا و گزارش اطلاعات مدل کسب‌وکار پرداخته‌اند، آن‌ها ادراکات استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مدل کسب‌وکار و عناصر سازنده آن را مورد مذاقه و بررسی قرار داده‌اند. به زعم نویسندگان، ادراکات استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مدل کسب‌وکار امکان شناسایی جزئیات «شکاف معنایی»^۱ یا به عبارتی وجود شکاف در تعریف این مفهوم را مشخص کرده و نقطه‌نظرات آن‌ها می‌تواند روند تدوین مقررات گزارشگری مدل کسب‌وکار را بهبود بخشد. مالموس و لیوج^۲ (۲۰۱۹) رابطه بین مدل کسب‌وکار خارجی و عملکرد مالی شرکت‌های دانمارک را که به تحصیل‌های فراملی (بین‌المللی) اقدام کرده‌اند، مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد فرایند تحصیل شرکت‌ها فاقد هرگونه ارتباط بین مدل کسب‌وکار با عملکرد شرکت‌هاست. آن‌ها دریافتند که بعد از ۱۵ سال از زمان تحصیل، بین مدل کسب‌وکار شرکت اصلی و مدل کسب‌وکار شرکت تحصیل شده ارتباط جدی وجود نداشته و ارتباط ضعیفی بین مدل کسب‌وکار و عملکرد شرکت‌ها وجود دارد. سیمونی، لائورا و گیوتنا^۳ (۲۰۱۹) در مقاله‌ای اثرات تدوین مقررات مربوط به افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار بر ارتباط ارزشی معیارهای عملکرد سنتی را مورد مطالعه قرار دادند. هدف از انجام این پژوهش، بررسی تأثیر افشای اجباری مدل کسب‌وکار بر ارتباط ارزشی معیارهای سنتی عملکرد بود. آن‌ها نمونه‌ای از شرکت‌های بریتانیایی را در بازه زمانی ۶ ساله انتخاب کرده و با استفاده از مدل اولسان^۴، ارتباط ارزشی ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و سود خالص و اثرات متقابل آن‌ها را با یک متغیر مجازی^۵ که معرف افشای اجباری مدل کسب‌وکار است مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد افشای اجباری اطلاعات مدل کسب‌وکار بر روی ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام اثر منفی و روی سود خالص اثر مثبت دارند. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های قبلی مربوط به مقررات افشای اطلاعات غیرمالی هم‌سو بوده است. آبراهامسون، ماگا و نیکو^۶ (۲۰۱۹) سطح افشای مدل‌های کسب‌وکار و میزان نوآوری آن‌ها را بررسی نموده و اثر آن‌ها را بر قیمت‌های سهام بررسی کرده‌اند. آن‌ها با انجام مطالعه‌ای کمی که مبتنی بر داده‌های بازار سهام بود، ۱۴۷ نمونه از شرکت‌های فناوری بورس اوراق بهادار ایالات متحده را انتخاب نموده و داده‌های این شرکت‌ها را در بازه زمانی بین سال‌های ۲۰۱۶-۲۰۱۴ تجزیه‌وتحلیل

1. Meaning gap

2. Malmose and Lueg

3. Simoni, Laura and Giunta

4. Ohlson Model

5. Dummy Variable

6. Abrahamsson, Maga, Nicol

نمودند. یافته‌های آنان نشان داد که بازار سرمایه به نوآرانی پاداش بیشتری ارائه کرده است که تعداد نوآوری مدل‌های کسب‌وکار بیشتری داشته و آن‌ها را افشا کرده‌اند. بینی، بلوچی و گیونتا^۱ (۲۰۱۸) در مقاله‌ای با موضوع مدل کسب‌وکار و افشای شاخص‌های کلیدی غیرمالی عملکرد بیان کردند افشای مدل کسب‌وکار ابزار ارتباطی شرکت‌ها برای ایجاد اثربخشی افشای شاخص‌های کلیدی غیرمالی عملکرد است. در واقع، مدل‌های کسب‌وکار چارچوب یکپارچه‌ای را ایجاد می‌کنند که از این طریق توانایی درک ارزش آفرینی به‌وسیله سرمایه‌های مختلف و ترکیب آن‌ها با یکدیگر تسهیل می‌شود. مثلی و همکاران (۲۰۱۷) در بررسی مفید بودن افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار برای قضاوت سرمایه‌گذاران در شرکت‌های مالی اروپایی نشان دادند ارتباط ارزشی متغیرهای حسابداری افشای گسترده‌ای در ارتباط با مدل کسب‌وکار ارائه می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار نه تنها برای استراتژی‌های سرمایه‌گذاران بلکه برای قانون‌گذاران و تهیه‌کنندگان استانداردها نیز اهمیت دارد. میچالاک، ریمبل، بیوش و جونال (۲۰۱۷)، افشای مدل کسب‌وکار در گزارش واحدهای تجاری (شرکتی) را مورد بررسی قرار دادند. به زعم آن‌ها توصیف و تشریح مدل کسب‌وکار می‌تواند وضعیت شرکت را برای ذی‌نفعان بیش از پیش به تصویر بکشد و درک آن‌ها را از سایر داده‌های فراهم‌شده (مثل صورت‌های مالی، هزینه ریسک و پایداری شرکت) افزایش دهد، بدین ترتیب افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار برای ذی‌نفعان مربوط تلقی می‌گردد. آن‌ها معتقدند که افشای اطلاعات مربوط به مدل‌های کسب‌وکار می‌تواند به ذی‌نفعان در ارزیابی پایداری مدل‌های کسب‌وکار و کل شرکت کمک کند. لاسینی، لیونزو و روزیگنولی^۲ (۲۰۱۶) با تحلیل تجربی از شرکت‌های بورسی اروپا، تأثیر مدل کسب‌وکار بر انتخاب‌های حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. به نظر نویسندگان با اینکه استفاده از مفهوم مدل‌های کسب‌وکار در تحقیقات حسابداری مالی به‌طور فزاینده‌ای رشد داشته، لیکن توانایی گزارشگری مالی در استفاده از ویژگی‌های مدل‌های کسب‌وکار رضایت‌بخش نبوده است. آن‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای، ۱۰۳ شرکت بورسی اروپایی را انتخاب کرده و ارتباط انتخاب‌های حسابداری از قبیل معیارهای اندازه‌گیری، رفتار حسابداری و سطوح افشا را با میزان افشای مدل‌های کسب‌وکار بررسی نمودند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که هیچ ارتباط با اهمیتی بین آن‌ها وجود ندارد. پیچ و اسپیرا^۳ (۲۰۱۶) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند یکی از روش‌های سودمند در ارتباط با اجرای مؤثر حاکمیت شرکتی این است که می‌تواند در اجرای مدل‌های کسب‌وکار واحدهای تجاری نقش ویژه‌ای ایفا نماید. دیدگاه مدل کسب‌وکار دارای این مزیت است که جنبه‌های نظارتی و اجرایی حاکمیت را از طریق نقش‌های مشاوره‌ای و راهبردی مدیران یکپارچه می‌کند. هاسلام، آندرسون، تستیتسیانیز و بین^۴ (۲۰۱۵) در پژوهشی با موضوع حسابداری برای مدل‌های کسب‌وکار - افزایش وسعت دید ذی‌نفعان، به مفهوم‌سازی مدل کسب‌وکار واحد تجاری با به‌کارگیری نظریه ذی‌نفعان به‌عنوان زیربنای نظری برای تغییر اهداف گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار و افشای آن پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که روابط ذی‌نفعان در پایداری مالی ارزش پیشنهادی مدل کسب‌وکار واحد تجاری نقش اساسی دارد. مسأله اصلی پژوهش در کار مطالعاتی سورنتینو و اسمارا (۲۰۱۵) این بود که آیا هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری باید از مدل کسب‌وکار تعریف

1. Bini, Bellucci, Giunta

2. Lassini, Lionzo, Rossignoli

3. Page and Spira

4. Haslam, Andersson, Tsitsianis, Yin

مشخصی ارائه دهد؟ نتیجه نهایی این پژوهش نشان می‌دهد که رسیدن به یک تعریف جامع از مدل کسب‌وکار، کار چندان راحتی نبوده و از طرفی به‌کارگیری واژه مدل کسب‌وکار در بهبود درک موضوعات گزارشگری مالی نیز سودمند نیست. نیلسن و روزلندر (۲۰۱۵) در پژوهش خود با موضوع سهم مدل کسب‌وکار در ارتقا و بهبود گزارشگری مالی، محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی ناشی از افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار را بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند که استفاده از این مفهوم می‌تواند در بهبود محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی نقش مهمی ایفا نماید. پژوهش میچالاک (۲۰۱۵) در مورد محتوای اطلاعات افشا شده پیرامون مدل کسب و کار در ۶۱ شرکت فعال در حوزه فناوری‌های پیشرفته عضو بورس اوراق بهادار لندن نشان داد افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار توسط این شرکت‌ها به‌طور متوسط به یک گزارش دو صفحه‌ای محدود می‌شود که بر افشای اطلاعات در مورد فرایندهای ایجاد ارزش، بازارهایی که شرکت در آن فعالیت می‌کند، منابع مورد استفاده و فعالیت‌های کسب‌وکار شرکت تمرکز دارد. همچنین، این پژوهش نشان می‌دهد که تشریح مدل کسب‌وکار در گزارش‌های سالانه، فهم مدل کسب‌وکار شرکت را تسهیل می‌نماید. ملونی، استاچزینی و الساندرو^۱ (۲۰۱۳) در مقاله‌ای موضوع مطلوب بودن گزارشگری یکپارچه برای افشای آگاهی‌بخش مدل‌های کسب‌وکار واحدهای تجاری را بررسی کردند. هدف از انجام این پژوهش ارائه چارچوب تحلیلی برای ارزیابی کیفیت افشای مدل کسب‌وکار واحدهای تجاری از طریق سه ویژگی زبانی خاص شامل نوع اطلاعات (کمی یا غیرکمی)، نحوه بیان (لحن) (مثبت یا منفی) و گرایش زمانی (آینده‌نگر یا گذشته‌نگر) است. پیچ (۲۰۱۲ و ۲۰۱۴) در پژوهشی معانی مختلف مدل کسب‌وکار را تشریح کرده و نشان داد که توافقی بر سر معنای این مفهوم وجود ندارد.

در راستای دستیابی به هدف اصلی پژوهش که به دنبال اثبات یا رد ادعای خاصی نبوده و صرفاً در پی ارزیابی و اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار است، طرح فرضیه برای پژوهش حاضر ضرورتی نداشته و اهم تلاش، صرف پاسخ‌گویی به پرسش‌های پژوهش می‌شود. بر این اساس، پرسش‌های زیر مطرح خواهند شد:

۱. سطح اعتبار ابعاد و مؤلفه‌های مدل گزارشگری مدل کسب‌وکار از نظر خبرگان پژوهش چگونه است؟
۲. وزن (ضرایب) ابعاد و مؤلفه‌های مدل گزارشگری مدل کسب‌وکار چقدر است؟
۳. اولویت‌بندی و سطح اهمیت ابعاد و مؤلفه‌های مدل گزارشگری مدل کسب‌وکار چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ نتیجه اجرا از نوع کاربردی، از منظر بُعد زمانی، مقطعی و به لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش، اساتید دانشگاهی و متخصصان اجرایی (حسابرسان، کارگزاران بورس و مدیران شرکت‌ها) با دانش کافی و مجرب در حوزه گزارشگری مالی و مدل‌های کسب‌وکار هستند.

تاکنون روش‌های متعددی در مدیریت برای تصمیم‌گیری گروهی همچون تکنیک گروه اسمی^۲، دلفی و طوفان مغزی^۳ طرح شده‌اند که هر یک از آن‌ها دارای معایبی از جهت زمان، هزینه و جمود فکری بوده‌اند. امروزه روش‌های

1. Melloni, Stacchezini, Allesandro

2. Nominal group technique

3. Brain storming

تصمیم‌گیری چند معیاره (چند شاخصه)^۱ بسیاری توسعه یافته‌اند که از میان این روش‌ها، فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی و روش دلفی فازی، به دلیل انعطاف‌پذیری، اعتبار محتوایی بالاتر و نیز با قابلیت استفاده در سطوح مختلف بین رشته‌ای، برای ارزیابی و اولویت‌بندی معیارهای چندگانه مناسب هستند (ارتوگرو و توس^۲، ۲۰۰۷؛ لیو، اکرت و ارال^۳، ۲۰۲۰). پژوهشگران زیادی چون لی و همکاران (۲۰۰۹)، سو و همکاران (۲۰۱۰)، چن و همکاران (۲۰۱۱) و میکایل، عطایی و یوسفی (۲۰۱۱) و تیسای، لی، لی و چن و لیو (۲۰۲۰) از دو روش دلفی فازی و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی برای ارزیابی، رتبه‌بندی و اولویت‌بندی در پژوهش‌های خود بهره برده‌اند. در این پژوهش نیز با توجه به ویژگی‌های روش دلفی فازی و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، برای ارزیابی، رتبه‌بندی و اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های مدل گزارشگری مدل کسب‌وکار از این دو روش استفاده شده است. پژوهش حاضر دو گام اصلی را در پیش گرفته است. در گام اول، به منظور اعتباریابی و غربالگری مؤلفه‌های مدل گزارشگری مدل کسب‌وکار، پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته شامل ۴۳ گویه طراحی شد. روش‌شناسان، در پرسش‌نامه مقیاس ۵ سطحی را برای طیف تک قطبی و مقیاس ۷ سطحی را برای طیف دو قطبی توصیه کرده‌اند. از طرفی، مقیاس ۵ سطحی لیکرت برای مطالعه‌های با دقت زیاد مناسب‌تر است، زیرا گزینه انتخابی به نظر پاسخ‌دهنده نزدیک‌تر است. از آنجایی که پرسش‌نامه طراحی شده تک بُعدی (تک قطبی) بود، لذا نظر خبرگان با مقیاس لیکرت پنج گزینه‌ای (کاملاً موافقم، موافقم، بی نظرم، مخالفم، کاملاً مخالفم) به ترتیب بین ۱ تا ۵ سنجیده شد. با هدف طراحی و استفاده از یک پرسش‌نامه با کیفیت که از روایی و پایایی مناسبی برخوردار باشد، سعی گردید ویژگی‌هایی مانند استفاده از گویه‌های شفاف، توانایی اندازه‌گیری گویه‌ها و استفاده از سؤال‌های معکوس در پرسش‌نامه رعایت گردد (گلیم و گلیم، ۲۰۰۳؛ الکساندرو، ۲۰۱۰). لذا، برای اطمینان از اعمال دقت کافی در تکمیل پرسش‌نامه از سوی پاسخ‌دهندگان، شش سؤال کنترلی نیز مطرح شده بود و از این‌رو، انتظار می‌رفت که اگر فردی به برخی از سؤالات پاسخ موافق بدهد، به سؤال کنترلی مربوط به آن پاسخ مخالف دهد. داده‌های پژوهش از طریق توزیع پرسش‌نامه بین ۳۸ نفر از خبرگان جمع‌آوری و با استفاده از روش دلفی فازی تحلیل شدند. در گام نهایی نیز به منظور اولویت‌بندی و رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌ها از تکنیک تصمیم‌گیری چند معیاره فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی و با استفاده از پرسش‌نامه مقایسات زوجی و بهره‌گیری از نظرات ۱۸ نفر از خبرگان و کارشناسان انتخابی اقدام گردید. بر اساس مطالعات موجود، شناسایی و انتخاب متخصصان با استفاده از روش‌های مختلفی مانند قضاوت و تصمیم‌گیری مدیریت اصلی پروژه، موقعیت سازمانی افراد و مرور نویسندگان انجام می‌شود (فریزر^۴، ۱۹۹۹؛ اوکولی و پولووسکی^۵، ۲۰۰۴).

مقیاس مؤلفه‌های مدل گزارشگری مالی مبتنی بر مفهوم مدل کسب‌وکار واحدهای تجاری از پژوهش ترکیبی (کیفی - کمی) مهرانی، مرادی و قنبرزاده (۱۳۹۹) و همچنین، پژوهش کیفی مهرانی و همکاران (۱۴۰۰) اقتباس شده است. در پژوهش کیفی مذکور، محققان با روش تحلیل تیم و مصاحبه با ۲۳ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران دانشگاهی و

۱. تصمیم‌گیری چندمعیاره (MCDM) به دو دسته تصمیم‌گیری چندشاخصه (MADM) و تصمیم‌گیری چندهدفه (MODM) تقسیم می‌شود. در روش‌های تصمیم‌گیری چندشاخصه انتخاب یک گزینه از بین گزینه‌های موجود مدنظر بوده و معمولاً با هدف تعیین وزن معیارها یا اولویت‌بندی گزینه‌ها استفاده می‌شوند.

2. Ertugrul and Tus
3. Liu, Ecker and Eral
4. Fraser
5. Okoli and Pawlowski

اجرایی، به کمک نمونه‌گیری هدفمند و به روش گلوله برفی، برای گزارشگری مالی مدل‌های کسب‌وکار چارچوبی شامل شش تیم اصلی و ۲۴ تیم فرعی مطابق جدول شماره ۳ پیشنهاد کردند.

بررسی روایی (کمی و کیفی) و پایایی پرسش‌نامه

برای سنجش روایی چندین گونه وجود دارد (بولارینوا^۱، ۲۰۱۵) که پژوهشگران دو روایی صوری و محتوایی را در اکثر مطالعات خود مورد ارزیابی قرار می‌دهند (توماس، سیلورمن و نلسون، ۲۰۱۵). در این پژوهش، از هر دو روش استفاده شده است. برای بررسی روایی صوری از دو روش کمی و کیفی استفاده گردید. تعیین روایی صوری کیفی در یک پانل پنج نفره تخصصی با حضور متخصصان حوزه گزارشگری مالی و مدل‌های کسب‌وکار برای یافتن میزان عدم تناسب، ابهام عبارات و یا وجود نارسایی در معانی کلمات انجام گرفت که نظرات آنان به صورت تغییراتی جزئی در پرسش‌نامه اعمال شد. برای تعیین کمی روایی صوری، ضریب تأثیر^۲ هر سؤال محاسبه شد (لاوشه، ۱۹۷۵؛ میلر، ۲۰۱۲؛ سیف، ۱۳۷۵). در بررسی کیفی روایی محتوا از پنج نفر از متخصصان حوزه گزارشگری مالی و مدل‌های کسب‌وکار درخواست شد پس از مطالعه دقیق ابزار، دیدگاه‌های اصلاحی خود را به صورت کتبی ارائه نمایند. همچنین تأکید شد که در ارزیابی کیفی روایی محتوا، موارد رعایت دستور زبان، استفاده از کلمات مناسب، اهمیت سؤالات، قرارگیری سؤالات در جای مناسب خود، زمان تکمیل ابزار طراحی شده را مدنظر قرار دهند (هاینس، ریچارد و کویبانیسی^۳، ۱۹۹۵؛ ماسون، کلاسن، ورسال، سیسوپیکو^۴، ۲۰۲۰). برای ارزیابی کمی روایی محتوا و جهت اطمینان از این که مهم‌ترین و صحیح‌ترین محتوا (ضرورت سؤال) انتخاب شده است، نسبت روایی محتوا^۵ (لاوشه، ۱۹۷۵؛ چادویک، بهر و البرشت) و برای اطمینان از اینکه سؤالات ابزار به بهترین نحو جهت اندازه‌گیری محتوا طراحی شده، با استفاده از شاخص والتز و باسل (۱۹۸۳) از شاخص روایی محتوا^۶ (یغمایی، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۷) با دریافت نظرات ۱۵ نفر از متخصصان در قالب پرسش‌نامه، استفاده شد (حاجی‌زاده و اصغری، ۱۳۹۰). نتایج ضریب تأثیر حاکی از آن بود که تمامی سؤالات، نمره مساوی یا بیشتر از ۱/۵ داشتند، بنابراین در پرسش‌نامه گنجانده شدند. نتایج شاخص روایی محتوا حاکی از آن بود که تمامی سؤالات نمره بالاتر از ۰/۷۹ داشتند. نتایج نسبت روایی محتوا نشان داد که تمامی سؤالات نمره مساوی یا بزرگ‌تر از ۰/۴۹ عدد جدول لاوشه داشتند. این مطلب حاکی از آن بود که سؤالات ضروری و مهم در این ابزار به کار گرفته شده بود. پایایی پرسش‌نامه نیز با روش آلفای کرونباخ بررسی شد. میزان ضریب اعتماد با روش آلفای کرونباخ ۰/۷۶۳ محاسبه شد که نشان از میزان رضایتبخش اعتماد به پرسش‌نامه بود.

1. Bolarinwa
2. Impact score
3. Hynes, Richard, Kubiancy
4. Mason, Classen, Wersal and Sisiopiku
5. Content Validity Ratio (CVR)
6. Content Validity Index (CVI)

یافته‌های پژوهش

نتایج دلفی فازی

روش سنتی دلفی، همیشه از همگرایی پایین نظرات متخصصان، هزینه اجرای بالا و احتمال حذف نظرات برخی از افراد رنج برده است. روش دلفی فازی در دهه ۱۹۸۰ توسط کافمن و گوپتا^۱ ابداع شد (لو، ۲۰۰۲). موری، پیپینو و گینگج (۱۹۸۵) برای بهبود روش دلفی سنتی، مفهوم یکپارچه‌سازی روش دلفی سنتی با نظریه فازی را ارائه دادند. ایشیکاوا و همکاران (۱۹۹۳) کاربرد نظریه فازی را در روش دلفی پیش‌تر معرفی کردند و الگوریتم یکپارچه‌سازی فازی را برای پیش‌بینی ضریب نفوذ آتی کامپیوترها در سازمان‌ها توسعه دادند (لاندا، ۲۰۰۶؛ کیو و چن، ۲۰۰۷). پس از آن‌ها سو و یانگ (۲۰۰۰) عدد فازی مثلثی را برای در برگرفتن نظرات متخصصان و ایجاد روش دلفی فازی به کار بردند. مزیت روش ابداع شده به وسیله سو و یانگ (۲۰۰۰) در سادگی آن می‌باشد؛ زیرا نظر متخصصان در یک مرحله جمع‌آوری می‌شوند. از مزایای روش دلفی فازی می‌توان به پاسخ‌های بیطرفانه، کاهش تکرار دفعات ارسال پرسش‌نامه و دریافت بازخورد و تجزیه و تحلیل نظرات به صورت گروهی اشاره کرد. یکی از مهم‌ترین مزیت‌های تکنیک دلفی فازی نسبت به تکنیک دلفی سنتی جهت انتخاب و غربال مؤلفه (تیم)ها آن است که می‌توان از یک راند برای تلخیص و غربال آن‌ها استفاده نمود (حیبی، ایزدیار و سرافرازی، ۱۳۹۳).

در این پژوهش، برای تعیین میزان اهمیت و غربالگری (مارتینز و کانل، ۲۰۱۱) و تجزیه و تحلیل نظرات خبرگان در مورد مؤلفه‌های مدل گزارشگری مدل کسب‌وکار، از تکنیک دلفی با رویکرد فازی استفاده شده است. انواع مختلفی از اعداد فازی مثل اعداد فازی مثلثی، دوزنقه‌ای و نمایی وجود دارند. در پژوهش حاضر به علت کاربرد زیاد و سهولت در محاسبات و تجزیه و تحلیل داده‌ها و اینکه به دفعات به دلیل سادگی در فهم آن مورد توجه محققان مختلف قرار گرفته (عرب، جعفرنژاد چقوشی و قاسمیان صاحبی، ۱۳۹۶؛ بالی و کروکگلو، ۲۰۰۹؛ آلیامانی و لانگ، ۲۰۲۰)، از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دو نقطه پایانی اعداد فازی مثلثی از مقادیر حداکثر و حداقل نظرات خبرگان تشکیل می‌شود. در الگوریتم اجرای دلفی فازی برای غربالگری، نخست باید طیف فازی مناسبی را برای فازی‌سازی عبارات کلامی پاسخ‌دهندگان توسعه داد. متغیرهایی که ارزش آن‌ها را لغات یا جملات زبان طبیعی یا زبان‌های مصنوعی تشکیل می‌دهند، متغیر زبانی (کلامی) نامیده می‌شوند (قلی‌پور و محمدزاده، ۱۳۹۳). جدول ۱ اعداد فازی مثلثی متناظر با متغیرهای کلامی را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اعداد فازی مثلثی متناظر با متغیرهای کلامی

خیلی مهم	مهم	متوسط	کم اهمیت	خیلی کم اهمیت
(۰/۷۵، ۱، ۱)	(۰/۵، ۰/۷۵، ۱)	(۰/۲۵، ۰/۵، ۰/۷۵)	(۰، ۰/۲۵، ۰/۵)	(۰، ۰، ۰/۲۵)

منبع: حیبی و همکاران، ۱۳۹۳؛ وانگ، چین، پون و یانگ، ۲۰۰۹؛ مارتینز و کانل، ۲۰۱۱

1. Kaufman and Gupta
2. Ballı and Korukoglu
3. Alyamani and Long

در این پژوهش، پرسش‌نامه نظرسنجی خبرگان به صورت بسته طراحی شده است. در این مرحله، پرسش‌نامه‌ای ۴۳ سؤالی شامل ۳۷ عامل مؤثر بر گزارشگری مالی مدل‌های کسب‌وکار و شش سؤال کنترلی در اختیار ۳۸ نفر از اعضای گروه خبره قرار گرفت و از آن‌ها درخواست شد نظرشان را درباره هر معیار در قالب متغیرهای کلامی مندرج در پرسش‌نامه بیان کنند. برای توزیع پرسش‌نامه بین خبرگان ابتدا باید نمونه‌گیری انجام می‌شد. در اکثر موارد، نمونه‌گیری مبتنی بر هدف پیشنهاد شده است (چاس و براین^۱، ۱۹۹۸؛ دمپسی و دمپس^۲، ۲۰۰۰)، اما در صورت عدم شناسایی متخصصان، نمونه‌گیری گلوله برفی نیز به کار می‌رود (احمدی، نصیریانی و اباذری، ۱۳۸۷). از طرفی، تعداد مناسب اعضای (تعداد نمونه) نکته مهمی است که در تشکیل پانل متخصصان باید به آن توجه کرد. محققان مختلف از نظر تعداد بهینه افراد مشارکت کننده در فرایند دلفی فازی، هیچگاه به اجماع نرسیده‌اند. در اکثر مطالعات دلفی، بین ۱۵ تا ۲۰ پاسخ دهنده را کافی می‌دانند (لودوینگ، ۱۹۹۷) و بیان می‌دارند که بیش از این تعداد منجر به تکرار نظرات می‌شود (عبدل غفار اسلامی و کرمیلا هنیم کمیل، ۲۰۱۰). همچنین آذر و فرجی معتقدند که اگر بین اعضای پانل تجانس وجود داشته باشد، حدود ۱۰ تا ۲۰ عضو کفایت می‌کند (آذر و فرجی، ۱۳۸۱).

به‌طور کلی قانون مشخصی در زمینه تعداد تکرارهای ارسال پرسش‌نامه وجود ندارد و آنچه تعیین کننده تعداد تکرارهاست، سطحی از توافق نظر نهایی است که مورد پذیرش گروه ناظر بر اجرای فرایند دلفی قرار می‌گیرد. از این‌رو، در مطالعه صورت گرفته توسط لیو (۱۹۹۸) و میلر (۲۰۰۱) بیان شده است که در صورت انتخاب صحیح و آگاهانه متخصصان توسط گروه ناظر بر اجرای فرایند دلفی فازی، تکرار ارسال پرسش‌نامه تغییر قابل توجهی را در سطح توافق نظر صورت گرفته در مورد گزینه‌های مطرح شده ایجاد نخواهد کرد و با وجود این توافق نظر و ثبات عقیده میان متخصصان می‌توان ارسال پرسش‌نامه را تنها در یک مرحله انجام داد (لیو، ۱۹۹۸؛ میلر، ۲۰۰۱). لذا در این پژوهش، توافق نظر به عنوان شرط همگنی و یا سازگاری عقیده میان خبرگان تعریف شد. در این میان، آلفای کرونباخ یکی از نمایه‌های آماری است که بصورت گسترده‌ای برای اندازه‌گیری سطح توافق نظر و یا سازگاری میان مجموعه‌ای از افراد (در اینجا خبرگان) در روش دلفی مورد استفاده قرار گرفته است (کرونباخ، ۱۹۵۱؛ بلاند و آلتمن، ۱۹۹۷؛ کرونباخ، ۲۰۰۴). مقدار آلفای کرونباخ محاسبه شده ۰/۷۶۳ است که نشان از سطح مطلوبی از توافق نظر خبرگان می‌باشد.

به منظور انتخاب گروه خبرگان از استادان باتجربه دانشگاه و مدیران اجرایی، حساب‌رسان و متخصصان بورس اوراق بهادار که رشته تحصیلی آن‌ها حسابداری و مدیریت است، بهره‌مند شدیم. برای این منظور، تعداد مقالات علمی-پژوهشی یا تدریس در این حوزه و همچنین، سابقه کار اجرایی قابل قبول برای مثال اشتغال در پست‌های مدیریتی یا پست‌های نظارتی مدنظر قرار گرفت. اعضای گروه خبرگان پژوهش طبق نمونه‌گیری مبتنی بر هدف ۳۸ نفر از اعضای باتجربه دانشگاه و حرفه هستند که دارای سوابق عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌ها، عضویت در انجمن‌ها و کمیته‌های تخصصی حسابداری و مالی یا مدیریت، سابقه انجام امور حسابرسی، عضویت در هیئت مدیره شرکت‌ها، عضویت در سازمان حسابرسی، تدریس یا راهنمایی پایان‌نامه‌ها و ثبت مقاله‌های متعدد در کارنامه دانشگاهی خود هستند. ویژگی‌های خبرگان در جدول ۲ بیان شده است.

جدول ۲. ویژگی خبرگان در روش دلفی فازی

ویژگی‌ها	خبرگان حائز شرایط
عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌ها	۱۴ نفر از ۳۸ نفر
بیش از ۱۰ سال سابقه انجام امور حسابرسی یا مشاوره مالی	۳۶ نفر از ۳۸ نفر
بیش از ۱۰ سال عضویت در انجمن‌های تخصصی و حرفه‌ای حسابداری یا مدیریت	۲۸ نفر از ۳۸ نفر
تدریس، راهنمایی پایان نامه و/یا ثبت بیش از ۱۰ مقاله در حوزه حسابداری و مدیریت و/یا تألیف کتاب در این حوزه	۳۰ نفر از ۳۸ نفر

ارزش ارزیابی معیار لازم از نظر خبره λ_m به صورت $(a_j; b_j; c_j)$ بیان می‌شود که برای تجمیع نظرات خبرگان مطابق روش میانگین فازی مثلثی، از روابط ۱ تا ۳ برای محاسبات استفاده می‌گردد (سو، لی و رنگ، ۲۰۱۰). پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، با استفاده از روش مرکز سطح (رابطه ۴)، میانگین فازی به عدد قطعی (*crisp*) تبدیل می‌شود (زنگ و تنگ، ۱۹۹۳).

$$a_j = \sum \frac{a_{ij}}{n} \quad \text{رابطه ۱}$$

$$b_j = \sum \frac{b_{ij}}{n} \quad \text{رابطه ۲}$$

$$c_j = \sum \frac{c_{ij}}{n} \quad \text{رابطه ۳}$$

$$Crisp = \frac{a + b + c}{3} \quad \text{رابطه ۴}$$

نتایج کلیه محاسبات فازی و فازی‌سازی، در جدول شماره ۳ آورده شده است.

جدول ۳. ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مالی با رویکرد مدل کسب‌وکار

ابعاد (تم اصلی)	مؤلفه‌ها (تم فرعی)	دسته‌های مفهومی	میانگین فازی	میانگین غیر فازی	وضعیت
شفافیت و روایی (C1)	افشای کامل منابع کلیدی مدل‌های کسب‌وکار (C11)	افشای منابع مالی مدل‌های کسب‌وکار (C11-1)	(۰/۵۹، ۰/۸۴، ۱)	۰/۸۱۱	تأیید
		افشای منابع تولیدی مدل‌های کسب‌وکار (C11-2)	(۰/۵۳، ۰/۷۸، ۰/۹۸)	۰/۷۶۵	تأیید
		افشای منابع انسانی مدل‌های کسب‌وکار (C11-3)	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۷)	۰/۷۵۰	تأیید
		افشای منابع فکری مدل‌های کسب‌وکار (C11-4)	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۷)	۰/۷۵۰	تأیید
		افشای منابع طبیعی مدل‌های کسب‌وکار (C11-5)	(۰/۴۸، ۰/۷۳، ۰/۹۳)	۰/۷۱۵	تأیید
		افشای منابع اجتماعی مدهای کسب‌وکار (C11-6)	(۰/۴۷، ۰/۷۲، ۰/۹۴)	۰/۷۰۸	تأیید

ادامه جدول ۳

وضعیت	میانگین غیر فازی	میانگین فازی	دسته‌های مفهومی	مؤلفه‌ها (تم فرعی)	ابعاد (تم اصلی)
تأیید	۰/۷۵۲	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۸)	افشای پیامدهای اقتصادی مدل‌های کسب‌وکار (C۱۲-۱)	افشای کامل پیامدهای مدل‌های کسب‌وکار (C۱۲)	شفافیت و روایی (C۱)
تأیید	۰/۷۴۱	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۶)	افشای پیامدهای اجتماعی مدل‌های کسب‌وکار (C۱۲-۲)		
تأیید	۰/۷۱۳	(۰/۴۷، ۰/۷۲، ۰/۹۴)	افشای پیامدهای زیست محیطی مدل‌های کسب‌وکار (C۱۲-۳)		
تأیید	۰/۷۷۲	(۰/۵۵، ۰/۸۰، ۰/۹۷)		افشای کامل فعالیت‌های کلیدی مدل‌های کسب‌وکار (C۱۳)	
تأیید	۰/۷۶۱	(۰/۵۳، ۰/۷۸، ۰/۹۷)		پیوستگی در اطلاعات (C۱۴)	
تأیید	۰/۷۸۹	(۰/۵۷، ۰/۸۲، ۰/۹۹)	تفکیک و طبقه‌بندی اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی (C۱۵-۱)	تفکیک و طبقه‌بندی اطلاعات (C۱۵)	
تأیید	۰/۷۴۶	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۶)	تفکیک و طبقه‌بندی اطلاعات مندرج در صورت سود و زیان (C۱۵-۲)		
تأیید	۰/۷۸۹	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۶)		افشای ارزش آفرینی (اثرات مثبت به‌کارگیری منابع) مدل‌های کسب‌وکار (C۱۶)	
تأیید	۰/۸۰۹	(۰/۵۹، ۰/۸۴، ۰/۹۹)		مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) (C۲۱)	
تأیید	۰/۷۹۴	(۰/۵۷، ۰/۸۲، ۰/۹۹)		حسابداری سبز (زیست محیطی) (C۲۲)	
تأیید	۰/۷۸۵	(۰/۵۶، ۰/۸۱، ۰/۹۹)		حاکمیت شرکتی (Co Go) (C۲۳)	
تأیید	۰/۷۵۷	(۰/۵۳، ۰/۷۸، ۰/۹۷)		توسعه پایدار (C۲۴)	
تأیید	۰/۷۳۲	(۰/۵۰، ۰/۷۵، ۰/۹۵)		مدیریت و تحلیل ذی‌نفعان (شرکای کلیدی) (C۳۱)	کاربران (ذی‌نفعان) (C۳)
تأیید	۰/۷۱۵	(۰/۴۸، ۰/۷۳، ۱)		علايق و انتظارات ذی‌نفعان (C۳۲)	
تأیید	۰/۷۴۱	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۵)		مشارکت ذی‌نفعان (C۳۳)	

ادامه جدول ۳

وضعیت	میانگین غیرفازی	میانگین فازی	دسته‌های مفهومی	مؤلفه‌ها (تیم فرعی)	ابعاد (تیم اصلی)	
تأیید	۰/۷۴۱	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۶)	هزینه‌های عملیاتی مدل‌های کسب‌وکار (C۴۱-۱)	محرك‌ها و ساختار هزینه‌ها (C۴۱)	محرك‌ها (C۴)	
تأیید	۰/۷۲۶	(۰/۴۹، ۰/۷۴، ۰/۹۴)	هزینه‌های غیرعملیاتی مدل‌های کسب‌وکار (C۴۱-۲)			
تأیید	۰/۷۵۲	(۰/۵۲، ۰/۷۷، ۰/۹۷)	درآمدهای عملیاتی مدل‌های کسب‌وکار (C۴۲-۱)	محرك‌ها و جریان‌های درآمدی (C۴۲)		
تأیید	۰/۷۱۳	(۰/۴۸، ۰/۷۳، ۰/۹۳)	درآمدهای غیرعملیاتی مدل‌های کسب‌وکار (C۴۲-۲)			
تأیید	۰/۷۷۲	(۰/۵۵، ۰/۸۰، ۰/۹۷)	گزاره‌های ارزشی مالی مدل‌های کسب‌وکار (C۴۳-۱)	گزاره‌های ارزشی (C۴۳)		
تأیید	۰/۷۴۱	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۶)	گزاره‌های ارزشی غیرمالی مدل‌های کسب‌وکار (C۴۳-۲)			
تأیید	۰/۷۳۲	(۰/۵۰، ۰/۷۵، ۰/۹۵)		محرك دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام (C۴۴)		
تأیید	۰/۸۱۱	(۰/۵۹، ۰/۸۴، ۱)		توجه به گروه‌های ذی‌نفع اقتصادی (C۵۱)		عدالت و انصاف در توزیع گزارش (C۵)
تأیید	۰/۷۶۳	(۰/۵۳، ۰/۷۸، ۰/۹۷)		توجه به گروه‌های ذی‌نفع اجتماعی (C۵۲)		
تأیید	۰/۷۴۸	(۰/۵۱، ۰/۷۶، ۰/۹۷)		توجه به گروه‌های ذی‌نفع سیاسی (C۵۳)		
تأیید	۰/۷۹۸	(۰/۵۸، ۰/۸۳، ۰/۹۹)	صورت وضعیت مالی جداگانه و تلفیقی مدل‌های کسب‌وکار (C۶۱-۱)	مهندسی مجدد صورت‌های مالی (C۶۱)	ارائه و نحوه افشا (C۶)	
تأیید	۰/۷۹۸	(۰/۵۷، ۰/۸۲، ۱)	صورت سود و زیان جداگانه و تلفیقی مدل‌های کسب‌وکار (C۶۱-۲)			
تأیید	۰/۷۹۴	(۰/۵۷، ۰/۸۲، ۱)	صورت گردش وجوه نقد جداگانه و تلفیقی مدل‌های کسب‌وکار (C۶۱-۳)			
تأیید	۰/۷۶۱	(۰/۵۳، ۰/۷۸، ۰/۹۷)		روش تحلیل راهبری برای تحلیل مدل کسب‌وکار (C۶۲)		
تأیید	۰/۷۷۰	(۰/۵۴، ۰/۷۹، ۰/۹۸)		استفاده از آماره‌ها و اطلاعات تطبیقی درباره مدل‌های کسب‌وکار (C۶۳)		
تأیید	۰/۷۵۲	(۰/۵۲، ۰/۷۷، ۰/۹۷)		استفاده از بوم مدل کسب‌وکار (C۶۴)		

در نهایت برای غربالگری و تأیید یا رد معیارهای شناسایی شده، حدی (آستانه تحمل^۱) را برای قبول یا عدم قبول آن معیار در نظر می‌گیریم. این مقدار بر اساس دیدگاه پژوهشگر از پژوهشی به پژوهش دیگر می‌تواند متفاوت باشد (حبیبی، ایزدیار و سرافراز، ۱۳۹۳). به‌طور معمول، مقدار آستانه تحمل با استنباط ذهنی پژوهشگر معین می‌شود و هیچ راه یا قانون کلی برای تعیین مقدار آن وجود ندارد (ناصحی‌فر، آرزمجو و تقوی‌فرد، ۱۳۹۴). پژوهشگرانی مانند سو، لی و رنگ (۲۰۱۰)؛ وو و فانگ (۲۰۱۱) و حبیبی، ایزدیار و سرافرازی (۱۳۹۳) با استفاده از قانون ۳۰-۷۰، مرز قابل قبول بودن معیار را در حدود ۰/۷، ناصحی، آرزمجو و تقوی‌فرد (۱۳۹۶) آستانه تحمل را ۰/۶ و عساری، سیادت، عابدین و منجمی (۱۳۹۷) معیار را ۰/۷۵ در نظر گرفته‌اند. بزرگان تکنیک دلفی، به‌طور کلی، ۶۷ درصد امتیاز داده شده توسط خبرگان به معیارها را عاملی برای انتخاب معیارها معرفی می‌کنند (کمالی اردکانی، ناظمی اردکانی و معین‌الدین، ۱۳۹۸). با این حال باید حدی تعریف شود که توسط آن بتوان معیارهای انتخابی به مراحل بعدی اجرای پژوهش ارسال شود. در این پژوهش، عامل انتخاب معیارها و ارسال آن‌ها به مراحل بعدی تحلیل، کسب حداقل ۰/۶۹۰۶ امتیاز مطابق رابطه (۵) بوده است.

$$\text{Threshold} = \frac{(0.811 - 0.708)}{5} + 0.67 = 0.6906 \quad (\text{رابطه ۵})$$

که مقدار ۰/۸۱۱ حداکثر نظر خبرگان، مقدار ۰/۷۰۸ حداقل نظر خبرگان و عدد ۵ نیز دامنه طیف لیکرت می‌باشد. اگر مقدار دلفی‌فازی شده عدد فازی مثلثی با توجه به نظر خبرگان نزدیک به ۰/۶۹۰۶ یا بالاتر باشد، به عنوان معیار قابل قبول مورد پذیرش قرار خواهد گرفت. با توجه به نتایج روش دلفی فازی، از بین ۳۷ مؤلفه، میانگین قطعی تمام آن‌ها بیشتر از ۰/۶۹۰۶ را کسب کرده‌اند، پس همگی مؤلفه‌ها تأیید می‌شوند.

نتایج روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

در میان روش‌های مختلف تصمیم‌گیری، رویکردهای تصمیم‌گیری چند معیاره (چند هدفه و چند شاخصه)، با ترکیب دانش و آگاهی گروهی از متخصصان، امکان انتخاب گزینه‌های مطلوب را در شرایط پیچیده فراهم می‌کنند (آناندا و هراث^۲، ۲۰۰۸). روش‌های ارزیابی چند شاخصه برای رتبه‌بندی یا اولویت‌بندی عوامل به دلیل افزایش دقت و لحاظ نمودن تمامی عوامل به‌طور هم‌زمان در همه علوم کاربرد وسیعی پیدا کرده‌اند (لیو، اکرت و ارال، ۲۰۲۰). در سال‌های اخیر، در میان روش‌های ارزیابی چند شاخصه، فرایند تحلیل سلسله‌مراتب فازی از جامع‌ترین مدل‌های آن است که با توجه به ماهیت ساده و در عین حال جامعی که دارد برای حل مسائل رتبه‌بندی یا اولویت‌بندی پیچیده مورد توجه واقع شده است (لی، فان، ما و تانگ^۳، ۲۰۱۶؛ آلیامانی و لانگ، ۲۰۲۰). پس از غربالگری مؤلفه‌های گزارشگری مالی مدل‌های کسب‌وکار، برای تعیین وزن نهایی آن‌ها از روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی استفاده شده است. از جمله دلایل انتخاب این روش را می‌توان به قابلیت فرموله کردن اجزای مسأله (هدف، معیار، رتبه و اولویت‌بندی) در یک ساختار سلسله‌مراتبی قابل فهم، تطابق با روش ذهنی افراد در تصمیم‌گیری، امکان تحلیل حساسیت روی معیارها و زیر معیارها،

1. Threshold
2. Ananda and Herath
3. Li, Fan, Ma and Tang

امکان مقایسه گزینه‌ها یا سناریوهای مختلف از طریق ماتریس مقایسات زوجی، توانایی مدل فازی در لحاظ کردن اثر عدم صراحت‌های موجود در ارزیابی‌های کیفی (غیرکمی) تصمیم‌گیرندگان، کاربردی بودن این روش در مسائلی که اطلاعات کافی در دسترس نیست و نقش و تجربه خبرگان در آن بسیار مهم است، اشاره کرد (ائیا و پیازا^۱، ۲۰۰۴؛ آلیامانی و لانگ، ۲۰۲۰؛ تیسای، لی، لی، چن و لیو^۲، ۲۰۲۰). فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی یکی از معروف‌ترین روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره است که برای تعیین میزان اهمیت و وزن شاخص‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد (ساعتی، ۱۹۸۰). پس از معرفی روش تحلیل سلسله‌مراتبی قطعی، محققان زیادی این مدل را با استفاده از داده‌های فازی توسعه داده‌اند. لارهون و پدربیک (۱۹۸۳) تحلیل سلسله‌مراتبی فازی را معرفی کردند. روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی این پژوهش برگرفته از روش میانگین هندسی باکلی^۳ (۱۹۸۵) می‌باشد (سیه نان چن^۴، ۲۰۰۴) که به روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی بهبود یافته (بسط یافته) معروف است.

استفاده از روش آنالیز توسعه چانگ به علت محدودیت‌هایی که دارد (از جمله وزن صفر و منفی) در بیشتر مسائل پاسخ‌گو نیست، لذا از روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی بهبود یافته استفاده می‌شود. سهولت در اجرا، قابلیت کار با انواع توابع عضویت فازی (مثلی، دوزنقه‌ای و غیره) و امکان کنترل نرخ ناسازگاری از جمله مزایای این روش است که می‌توان به آن اشاره کرد. باکلی (۱۹۸۵) برای به دست آوردن وزن‌ها در روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی روشی ارائه دادند که در آن، مقایسات زوجی با استفاده از متغیرهای زبانی انجام گرفته و با تبدیل این مقادیر به اعداد فازی، از محاسبه میانگین هندسی هر یک از سطرهای جدول مقایسات زوجی استفاده می‌شود. در نهایت، وزن‌های فازی به دست آمده نرمال‌سازی می‌شوند. اگرچه وزن‌های به دست آمده در روش باکلی، شبه مثلی و تابع درجه عضویت غیرخطی دارد، اما می‌توان آن‌ها را با اعداد مثلی تقریب زد. رابطه ۶ مقادیر وزن‌های مثلی در روش باکلی را به صورت یک سه‌تایی مرتب نشان می‌دهند:

$$w_i = \left(\frac{\sqrt[n]{\prod_j l_{ij}}}{\max_i \left(\sqrt[n]{\prod_j u_{ij}} \right)} \right) \times \left(\frac{\sqrt[n]{\prod_j m_{ij}}}{\max_i \left(\sqrt[n]{\prod_j u_{ij}} \right)} \right) \times \left(\frac{\sqrt[n]{\prod_j u_{ij}}}{\max_i \left(\sqrt[n]{\prod_j u_{ij}} \right)} \right) \quad (\text{رابطه ۶})$$

در رابطه بالا n ابعاد ماتریس مقایسات زوجی^۵ و به ترتیب u_{ij} ، m_{ij} و l_{ij} کران بالا، مقدار میانی و کران پایین اعداد فازی در سطر i و ستون j ماتریس مقایسات زوجی است. مقیاس زبانی این روش می‌تواند نشان دهنده نااطمینانی فازی هنگام تصمیم‌گیری باشد. بنابراین، تحلیل سلسله‌مراتبی فازی نظر کارشناسان را از ارزش‌های مطلق پیشین به اعداد فازی تبدیل می‌کند تا معیارهای ارزیابی معقول‌تری حاصل شود. در پژوهش حاضر، برای غربالگری و کیفی‌سازی شاخص‌های انتخابی از این روش و متغیرهای زبانی مندرج در جدول ۴ استفاده می‌شود.

1. Enea and Piazza
2. Tsai, Lee, Lee, Chen and Liu
3. Buckley Geometric Mean
4. Hsieh Nan-Chen
5. Pairwise Comparison Matrix

جدول ۴. اعداد فازی مثلثی متناظر با متغیرهای کلامی

کد	اولویت‌ها	معادل فازی اولویت‌ها		
		حد پایین (l)	حد متوسط (m)	حد بالا (u)
۱	اهمیت یکسان	۱	۱	۱
۲	یکسان تا نسبتاً مهم‌تر	۱	۲	۳
۳	نسبتاً مهم‌تر	۲	۳	۴
۴	نسبتاً مهم‌تر تا اهمیت زیاد	۳	۴	۵
۵	اهمیت زیاد	۴	۵	۶
۶	اهمیت زیاد تا بسیار زیاد	۵	۶	۷
۷	اهمیت بسیار زیاد	۶	۷	۸
۸	بسیار زیاد تا کاملاً مهم‌تر	۷	۸	۹
۹	کاملاً مهم‌تر	۸	۹	۹

منبع: ساعتی (۱۹۸۰)

در پژوهش حاضر با توجه به استفاده از پرسش‌نامه مقایسات زوجی و تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی فازی و نیاز به بهره‌گیری از نظرات خبرگان، ابتدا مقایسات زوجی معیارها تشکیل گردیده و به روش نمونه‌گیری هدفمند در اختیار ۱۸ نفر از خبرگان قرار داده شد. مشخصات خبرگان این مرحله در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. مشخصات خبرگان تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

گروه سنی			وضعیت شغلی			تحصیلات	رشته تحصیلی	
بالای ۵۰ سال	۴۶-۵۰ سال	۴۰-۴۵ سال	حسابرس	مدیر ارشد	عضو هیئت علمی	دکتری	مدیریت	حسابداری
۴	۶	۸	۳	۴	۱۱	۱۸	۳	۱۵
%۲۳	%۳۳	%۴۴	%۱۷	%۳۳	%۵۰	%۱۰۰	%۱۷	%۸۳

برای آنکه نتایج تحلیل سلسله‌مراتبی فازی قابل اتکا باشد، ماتریس مقایسات زوجی باید سازگار باشند. به عبارت دیگر، با توجه به اینکه قضاوت‌های انسانی کاملاً سازگار نیستند، برای اطلاع از میزان اعتبار قضاوت‌های صورت گرفته باید نرخ ناسازگاری نظرها محاسبه شوند تا در صورتی که میزان ناسازگاری از حد مجاز بیشتر باشد، در قضاوت‌ها تجدید نظر صورت گیرد. نرخ ناسازگاری یکی از پارامترهای مهم در مقایسات زوجی است. در صورتی که این نرخ کمتر از ۰/۱ باشد، نتایج حاصل از مقایسات زوجی قابل اعتماد است (ساعتی، ۱۹۸۰ به نقل از آذر و فرجی، ۱۳۸۱). برای اندازه‌گیری نسبت سازگاری در ماتریس‌های مقایسه زوجی فازی، روش‌های زیادی پیشنهاد شده است. برای محاسبه نرخ ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی فازی از روش ساعتی (۱۹۸۰) استفاده شده است. برای محاسبه نرخ ناسازگاری هر ماتریس مقایسه زوجی باید مراحل: الف) تشکیل ماتریس مقایسه زوجی (A)، ب) محاسبه بردار وزن ماتریس (W) و ج) تعیین بزرگ‌ترین مقدار ویژه ماتریس (λ_{max}) که مطابق رابطه (۷) محاسبه می‌شود، طی گردد.

$$AW = \lambda_{max} \times W$$

رابطه (۷)

یکی از ساده‌ترین روش‌ها، قطعی کردن اعداد فازی مثلثی با برش یک و استفاده از رأس اعداد فازی و سپس محاسبه نسبت سازگاری است. در این حالت، اگر ماتریس مقایسه زوجی فازی با برش یک سازگار باشد، در حالت فازی هم سازگار است. همچنین، در حالت وجود قضاوت‌های گروهی در تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی فازی برای ادغام نظرات خبرگان اغلب از میانگین هندسی قضاوت‌ها استفاده می‌شود. برای اندازه‌گیری میزان ناسازگاری قضاوت‌ها در ماتریس‌های مقایسات زوجی، ابتدا ماتریس مقایسات زوجی در بردار ستونی وزن نسبی ضرب می‌شود و بردار مجموع وزنی به دست می‌آید. سپس عناصر بردار مجموع وزنی بر بردار اولویت نسبی تقسیم و بردار سازگاری محاسبه می‌شود. در نهایت با استفاده از میانگین عناصر بردار، حداکثر مقدار ویژه ماتریس مقایسه زوجی (λ_{max}) محاسبه می‌شود. در این حالت، شاخص ناسازگاری ($I.I$)^۱ از رابطه (۸) محاسبه می‌شود که در آن n ، بُعد ماتریس می‌باشد (ساعتی، ۱۳۹۸):

$$I.I = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1} \quad \text{رابطه ۸}$$

برای محاسبه نسبت (نرخ) سازگاری ($I.R$)^۲ باید شاخص سازگاری ($I.I$) بر شاخص ناسازگاری ماتریس‌های کاملاً تصادفی ($I.I.R$)^۳ به صورت رابطه (۹) تقسیم شود:

$$I.R = \frac{I.I}{I.I.R_{n \times n}} \quad \text{رابطه ۹}$$

تشکیل مقایسات زوجی: در این بخش ابتدا تمامی عوامل اصلی و فرعی بصورت دو به دو و به وسیله خبرگان مقایسه زوجی می‌شوند. اظهارنظرهای کلامی تک تک خبرگان بر اساس طیف نه گزینه‌ای ساعتی جمع‌آوری می‌شوند و به اعداد فازی مثلثی (l, m, u) تبدیل می‌گردند. سپس با استفاده از میانگین هندسی تک تک اجزای سه گانه (l, m, u)، ماتریس‌های بدست آمده در مرحله قبل (ماتریس به تعداد خبرگان) ماتریس تجمیع نظرات محاسبه گردید. بعد از پاسخ‌گویی به مقایسات زوجی، نرخ ناسازگاری جداول محاسبه شد که همگی از ۰/۱ کوچکتر بود که نشان دهنده این است که ثبات و قابلیت اطمینان مقایسات زوجی در حد قابل قبولی است. سپس با استفاده از روش میانگین هندسی، پاسخ‌ها ادغام شد.

محاسبه وزن‌های فازی و نرمال: در این گام ابتدا میانگین هندسی اعداد فازی هر سطر را محاسبه می‌کنیم و سپس هر میانگین هندسی حاصل را بر مجموع میانگین‌های هندسی تقسیم می‌کنیم تا وزن فازی حاصل شود. سپس هر وزن فازی را با استفاده از رابطه (۱۰) غیرفازی می‌کنیم و برای نرمال‌سازی هر وزن غیرفازی کفایت آن وزن را بر مجموع وزن‌های غیرفازی تقسیم می‌کنیم.

$$defuzzification = \frac{l + 2m + u}{4} \quad \text{رابطه ۱۰}$$

در این پژوهش، برای انجام محاسبات روش دلفی فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی فازی از نرم افزار اکسل استفاده شده است.

1. Inconsistency Index
2. Inconsistency Ratio
3. Inconsistency Index of Random Matrix (I.I.R.)

جدول ۶. وزن فازی و غیرفازی تیم‌های اصلی

رتبه	وزن نرمال	وزن غیرفازی	وزن فازی (\bar{W})	میانگین هندسی $\left(\prod_{j=1}^n \bar{P}_{ij}\right)^{1/n}$	کد تیم اصلی
۱	۰/۳۵۵	۰/۳۶۲	(۰/۲۶۶، ۰/۳۵۶، ۰/۴۶۹)	(۲/۴۹۴، ۲/۹۰۵، ۳/۳۱۶)	C1
۲	۰/۲۵۳	۰/۲۵۸	(۰/۱۹۱، ۰/۲۵۲، ۰/۳۳۷)	(۱/۷۸۳، ۲/۰۶، ۲/۳۸۵)	C2
۵	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	(۰/۰۳۹، ۰/۰۵۱، ۰/۰۶۸)	(۰/۳۶۲، ۰/۴۱۶، ۰/۴۸)	C3
۶	۰/۰۳۱	۰/۰۳۲	(۰/۰۲۴، ۰/۰۳۱، ۰/۰۴۱)	(۰/۲۲۶، ۰/۲۵۳، ۰/۲۸۸)	C4
۴	۰/۱۴۳	۰/۱۴۶	(۰/۱۰۹، ۰/۱۴۳، ۰/۱۸۹)	(۱/۰۲۴، ۱/۱۷۱، ۱/۳۳۶)	C5
۳	۰/۱۶۷	۰/۱۷۰	(۰/۱۲۷، ۰/۱۶۶، ۰/۲۲)	(۱/۱۸۶، ۱/۳۵۸، ۱/۵۵۵)	C6
		C = 0.355C1 + 0.253C2 + 0.051C3 + 0.031C4 + 0.143C5 + 0.167C6		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \bar{P}_{ij}\right)^{1/n}$ (۷/۰۷، ۸/۱۶، ۹/۳۶)	

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول ۶ در بین ابعاد اصلی گزارشگری مدل کسب‌وکار، شفافیت و روایی با وزن نرمال ۰/۳۵۵ در رتبه اول و پاسخ‌گویی اجتماعی با وزن نرمال ۰/۲۵۳ در رتبه دوم قرار گرفتند. همچنین، از نظر خبرگان بُعد کاربران (ذی‌نفعان) با وزن نرمال ۰/۰۵۱ و محرک‌های کلیدی مدل کسب‌وکار با وزن نرمال ۰/۰۳۱ در پایین‌ترین سطح اهمیت قرار دارند. ضرایب به‌دست آمده نشان می‌دهد که بین ابعاد شفافیت و روایی و پاسخ‌گویی اجتماعی با سایر ابعاد گزارشگری مدل کسب‌وکار تفاوت معناداری وجود دارد که این موضوع مبین با اهمیت بودن آن‌ها است.

جدول ۷. وزن فازی و غیرفازی تیم‌های فرعی

رتبه	وزن نرمال	وزن غیرفازی	وزن فازی (\bar{W})	میانگین هندسی $\left(\prod_{j=1}^n \bar{P}_{ij}\right)^{1/n}$	کد تیم فرعی
۴	۰/۱۴۲	۰/۱۴۴	(۰/۱۰۶، ۰/۱۴۱، ۰/۱۸۹)	(۰/۷۹۷، ۰/۹۲۴، ۱/۰۸۱)	C11
۵	۰/۱۳۱	۰/۱۳۳	(۰/۰۹۹، ۰/۱۳۱، ۰/۱۷۲)	(۰/۷۴۳، ۰/۸۵۶، ۰/۹۸۸)	C12
۶	۰/۰۶۴	۰/۰۶۵	(۰/۰۴۸، ۰/۰۶۴، ۰/۰۸۵)	(۰/۳۶، ۰/۴۱۸، ۰/۴۸۶)	C13
۳	۰/۲۰۷	۰/۲۱۰	(۰/۱۶۱، ۰/۲۰۷، ۰/۲۲۶)	(۱/۲۰۴، ۱/۳۸۵، ۱/۵۲۳)	C14
۲	۰/۲۰۸	۰/۲۱۲	(۰/۱۵۸، ۰/۲۰۸، ۰/۲۷۳)	(۱/۱۸، ۱/۳۶۳، ۱/۵۶۶)	C15
۱	۰/۲۴۹	۰/۲۵۳	(۰/۱۹۴، ۰/۲۴۹، ۰/۳۲۱)	(۱/۴۴۸، ۱/۶۳۴، ۱/۸۳۹)	C16
		C1 = 0.142C11 + 0.131C12 + 0.064C13 + 0.064C14 + 0.207C15 + 0.249C16		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \bar{P}_{ij}\right)^{1/n}$ (۵/۷۳، ۶/۵۵، ۷/۴۸)	

جدول ۷. وزن فازی و غیرفازی تیم‌های فرعی

رتبه	وزن نرمال	وزن غیرفازی	وزن فازی (\tilde{W})	میانگین هندسی $((\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij})^{1/n})$	کد تیم فرعی
۱	۰/۳۶۳	۰/۳۶۸	(۰/۲۸۴ ، ۰/۳۶۳ ، ۰/۴۶۲)	(۱/۴۵۱ ، ۱/۶۴۲ ، ۱/۸۵۴)	C21
۴	۰/۰۸۸	۰/۰۹۰	(۰/۰۶۹ ، ۰/۰۸۸ ، ۰/۱۱۳)	(۰/۳۵۲ ، ۰/۳۹۹ ، ۰/۴۵۴)	C22
۳	۰/۲۴۸	۰/۲۵۲	(۰/۱۹۵ ، ۰/۲۴۸ ، ۰/۳۱۶)	(۰/۹۹۵ ، ۱/۱۲۱ ، ۱/۲۶۷)	C23
۲	۰/۳۰۱	۰/۳۰۵	(۰/۲۳۸ ، ۰/۳۰۱ ، ۰/۳۸)	(۱/۲۱۳ ، ۱/۳۶۲ ، ۱/۵۲۵)	C24
		$C2 = 0.363C21 + 0.088C22 + 0.248C23 + 0.301C24$		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij} \right)^{1/n}$ (۴/۱۰ ، ۴/۵۲ ، ۵/۱۰)	
۱	۰/۷۲۵	۰/۷۳۲	(۰/۵۹۷ ، ۰/۷۲۶ ، ۰/۸۸)	(۲/۷۶ ، ۳/۰۵۹ ، ۳/۳۶۱)	C31
۳	۰/۱۱۸	۰/۱۱۹	(۰/۰۹۹ ، ۰/۱۱۸ ، ۰/۱۴۲)	(۰/۴۵۷ ، ۰/۴۹۵ ، ۰/۵۴۱)	C32
۲	۰/۱۵۷	۰/۱۵۸	(۰/۱۳۱ ، ۰/۱۵۷ ، ۰/۱۸۹)	(۰/۶۰۵ ، ۰/۶۶ ، ۰/۷۲۱)	C33
		$C3 = 0.725C31 + 0.118C32 + 0.157C33$		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij} \right)^{1/n}$ (۳/۸۲ ، ۴/۲۱ ، ۴/۶۲)	
۱	۰/۴۳۴	۰/۴۳۸	(۰/۳۶ ، ۰/۴۳۴ ، ۰/۵۲۳)	(۲/۲۶۶ ، ۲/۴۹۹ ، ۲/۷۲۳)	C41
۲	۰/۴۲۱	۰/۴۲۵	(۰/۳۴۷ ، ۰/۴۲۱ ، ۰/۵۱)	(۲/۱۸۸ ، ۲/۴۲۲ ، ۲/۶۵۵)	C42
۴	۰/۰۵۸	۰/۰۵۹	(۰/۰۴۸ ، ۰/۰۵۸ ، ۰/۰۷۲)	(۰/۳۰ ، ۰/۳۳۲ ، ۰/۳۷۳)	C43
۳	۰/۰۸۷	۰/۰۸۸	(۰/۰۷۲ ، ۰/۰۸۷ ، ۰/۱۰۶)	(۰/۴۵۲ ، ۰/۴۹۷ ، ۰/۵۵۳)	C44
		$C4 = 0.434C41 + 0.421C42 + 0.058C43 + 0.087C44$		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij} \right)^{1/n}$ (۵/۲۱ ، ۵/۷۵ ، ۶/۳۰)	
۱	۰/۶۶۴	۰/۶۷۱	(۰/۵۴۵ ، ۰/۶۶۴ ، ۰/۸۰۹)	(۲/۳۲ ، ۲/۵۵۷ ، ۲/۸۱۵)	C51
۲	۰/۲۱۰	۰/۲۱۲	(۰/۱۷۱ ، ۰/۲۱ ، ۰/۲۵۸)	(۰/۷۳ ، ۰/۸۰۹ ، ۰/۸۹۸)	C52
۳	۰/۱۲۶	۰/۱۲۷	(۰/۱۰۱ ، ۰/۱۲۵ ، ۰/۱۵۶)	(۰/۴۳۱ ، ۰/۴۸۳ ، ۰/۵۴۲)	C53
		$C5 = 0.664C51 + 0.210C52 + 0.126C53$		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij} \right)^{1/n}$ (۳/۴۸ ، ۳/۸۵ ، ۴/۲۶)	
۱	۰/۴۶۴	۰/۴۷۲	(۰/۳۶ ، ۰/۴۶۳ ، ۰/۶۰۳)	(۲/۲۱۴ ، ۲/۵۰۴ ، ۲/۸۴۷)	C61
۲	۰/۰۳۷۰	۰/۳۷۷	(۰/۲۸ ، ۰/۳۷۲ ، ۰/۴۸۵)	(۱/۷۲۲ ، ۲/۰۰۸ ، ۲/۲۸۹)	C62
۳	۰/۰۸۵	۰/۰۸۷	(۰/۰۶۶ ، ۰/۰۸۵ ، ۰/۱۱۲)	(۰/۴۰۶ ، ۰/۴۵۹ ، ۰/۵۳)	C63
۴	۰/۰۸۰	۰/۰۸۲	(۰/۰۶۲ ، ۰/۰۸۰ ، ۰/۱۰۴)	(۰/۳۸۲ ، ۰/۴۳۳ ، ۰/۴۹۱)	C64
		$C6 = 0.464C61 + 0.037C62 + 0.085C63 + 0.080C64$		$\sum \left(\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij} \right)^{1/n}$ (۴/۷۲۳ ، ۵/۴۰۵ ، ۶/۱۵۷)	

جدول ۷ نشان می‌دهد که در بین تیم‌های فرعی شفافیت و روایی، افشای ارزش آفرینی با وزن نرمال ۰/۲۴۹ در اولویت اول و تفکیک و طبقه‌بندی اطلاعات با وزن نرمال ۰/۲۰۸ در اولویت دوم و پیوستگی در اطلاعات با وزن نرمال ۰/۲۰۷ در اولویت سوم قرار دارند. با دقت نظر در ضرایب به‌دست آمده می‌توان گفت که بین اولویت‌های اول تا سوم تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین، در بین تیم‌های فرعی پاسخ‌گویی اجتماعی، مسئولیت اجتماعی شرکت با وزن نرمال ۰/۳۶۳ بالاترین سطح اهمیت را دارد. توسعه پایدار با وزن نرمال ۰/۳۰۱ و حاکمیت شرکتی با وزن نرمال ۰/۲۴۸ در رده‌های دوم و سوم قرار دارند. وزن‌های به‌دست آمده گویای این واقعیت است که تفاوت معناداری بین اولویت اول و دوم وجود ندارد. در بین تیم‌های فرعی کاربران (ذی‌نفعان)، مدیریت و تحلیل ذی‌نفعان (شرکای کلیدی) با وزن نرمال ۰/۷۲۵ اولویت اول، مشارکت ذی‌نفعان با وزن نرمال ۰/۱۵۷ اولویت دوم و علایق و انتظارات ذی‌نفعان با وزن نرمال ۰/۱۱۸ اولویت سوم را کسب کرده است. تفاوت بین وزن‌های به‌دست آمده مبین وجود اختلاف معنادار بین عوامل بوده و نشان می‌دهد که خبرگان برای عامل مدیریت و تحلیل ذی‌نفعان (شرکای کلیدی) بالاترین سطح اهمیت را قائل هستند. در بین تیم‌های فرعی محرک‌های کلیدی، محرک‌ها و ساختار هزینه‌ها با وزن نرمال ۰/۴۳۴، محرک‌ها و جریان درآمدی با وزن نرمال ۰/۴۲۱ و محرک دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام با وزن نرمال ۰/۰۸۷ اولویت‌های اول تا سوم را کسب کرده‌اند. درجه اهمیت محرک هزینه‌ها و درآمدها تقریباً یکسان بوده و اختلاف اندکی با یکدیگر دارند. در بین تیم‌های فرعی عدالت و انصاف در توزیع گزارش، توجه به گروه‌های ذی‌نفع اقتصادی با وزن ۰/۶۶۴ در رده نخست قرار گرفت. توجه به گروه‌های ذی‌نفع اجتماعی با وزن نرمال ۰/۲۱۰ و توجه به گروه‌های ذی‌نفع سیاسی با وزن نرمال ۰/۱۲۶ به ترتیب در رده‌های دوم و سوم قرار دارند. نتایج نشان می‌دهد که همچنان بُعد اقتصادی گزارشگری مالی نسبت به سایر ابعاد (اجتماعی و سیاسی) پررنگ‌تر بوده و ذی‌نفعان اقتصادی باید بیشتر مورد توجه قرار گیرند. در بین تیم‌های فرعی ارائه و نحوه افشا، مهندسی مجدد صورت‌های مالی با وزن نرمال ۰/۴۶۴ اولویت اول، روش تحلیل راهبری (SWOT) برای تحلیل مدل کسب‌وکار با وزن نرمال ۰/۰۳۷ اولویت دوم و استفاده از آماره‌ها و اطلاعات تطبیقی درباره مدل‌های کسب‌وکار با وزن نرمال ۰/۰۸۵ اولویت سوم را کسب کرده است. امعان نظر در وزن‌های به‌دست آمده به وضوح نشان می‌دهد که یکی از تغییرات اساسی در شیوه گزارشگری مالی، مهندسی مجدد صورت‌های مالی است که این امر باید بیشتر از سایر موارد ملحوظ نظر قرار گیرد.

نتایج رتبه و وزن مؤلفه‌ها در دسته‌های مفهومی در جدول ۸ گزارش شده است. نتایج به‌دست آمده را می‌توان بدین صورت تشریح نمود: از نظر خبرگان، در بین دسته‌های مفهومی تیم افشای کامل، منابع مالی با وزن ۰/۳۲۱ در بالاترین سطح اولویت قرار دارد. منابع تولیدی با وزن ۰/۲۳۱ در اولویت دوم و منابع انسانی با وزن ۰/۱۹۷ اولویت سوم را به خود اختصاص داده است. خبرگان معتقدند که در افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار باید تأکید بیشتری بر افشای منابع مالی نسبت به سایر منابع صورت گیرد. از نظر خبرگان، منابع اجتماعی از منابع طبیعی بااهمیت‌تر هستند و لیکن نسبت به منابع فکری در اولویت پایین‌تر قرار گرفته‌اند. پیامدهای اقتصادی با وزن ۰/۵۲۷، پیامدهای اجتماعی با وزن ۰/۳۴۱ و پیامدهای زیست محیطی با وزن ۰/۱۳۲ به ترتیب اولویت‌های اول تا سوم را در بین دسته‌های مفهومی تیم پیامدهای مدل‌های کسب‌وکار کسب کرده‌اند. همان‌طور که مشاهده می‌شود بُعد اقتصادی پیامدهای ناشی از افشای اطلاعات مدل

کسب‌وکار نسبت به سایر ابعاد پر رنگ‌تر است. تفکیک و طبقه‌بندی اطلاعات مندرج در صورت سود و زیان با وزن $۰/۶۲۵$ اولویت اول و تفکیک و طبقه‌بندی اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی با وزن $۰/۳۷۵$ اولویت دوم را کسب کرده است. امان نظر در ضرایب نشان می‌دهد که تفکر سود و زیانی در بین خبرگان بر تفکر ترازنامه‌ای آنان غالب بوده است.

جدول ۸. وزن‌های دسته‌های مفهومی

رتبه در سطح کل	رتبه در سطح مؤلفه	وزن	دسته مفهومی	تیم‌های فرعی (مؤلفه‌ها)
۹	۱	$۰/۳۳۱$	C۱۱-۱	C۱۱
۱۲	۲	$۰/۳۳۱$	C۱۱-۲	
۱۴	۳	$۰/۱۹۷$	C۱۱-۳	
۱۸	۴	$۰/۱۰۷$	C۱۱-۴	
۲۰	۶	$۰/۰۶۸$	C۱۱-۵	
۱۹	۵	$۰/۰۷۵$	C۱۱-۶	
۵	۱	$۰/۵۲۷$	C۱۲-۱	C۱۲
۸	۲	$۰/۳۴۱$	C۱۲-۲	
۱۶	۳	$۰/۱۳۲$	C۱۲-۳	
۷	۲	$۰/۳۵۷$	C۱۵-۱	C۱۵
۴	۱	$۰/۶۲۵$	C۱۵-۲	
۲	۱	$۰/۸۵۰$	C۴۱-۱	C۴۱
۱۵	۲	$۰/۱۵۰$	C۴۱-۲	
۱	۱	$۰/۸۸۱$	C۴۲-۱	C۴۲
۱۷	۲	$۰/۱۱۹$	C۴۲-۲	
۳	۱	$۰/۶۹۵$	C۴۳-۱	C۴۳
۱۱	۲	$۰/۳۰۵$	C۴۳-۲	
۱۰	۲	$۰/۳۱۰$	C۶۱-۱	C۶۱
۶	۱	$۰/۴۶۳$	C۶۱-۲	
۱۳	۳	$۰/۲۲۶$	C۶۱-۳	

در بین دسته‌های مفهومی تیم محرک‌ها و ساختار هزینه‌ها، هزینه‌های عملیاتی با وزن $۰/۸۵$ و هزینه‌های غیرعملیاتی با وزن $۰/۱۵$ به ترتیب در اولویت اول و دوم قرار دارند. درآمدهای عملیاتی با وزن $۰/۸۸۱$ اولویت اول و درآمدهای غیرعملیاتی با وزن $۰/۱۱۹$ اولویت دوم را در بین دسته‌های مفهومی تیم محرک‌ها و جریان‌های درآمدی کسب کرده است. در بین دسته‌های مفهومی تیم گزاره‌های ارزشی، از نظر خبرگان، گزاره‌های ارزشی مالی با وزن $۰/۶۹۵$ نسبت به گزاره‌های ارزشی غیرمالی با وزن $۰/۳۰۵$ از سطح اهمیت بالاتری برخوردار است. صورت سود و زیان جداگانه و

تلفیقی با وزن ۰/۴۶۳/ اولویت اول، صورت وضعیت مالی جداگانه و تلفیقی با وزن ۰/۳۱۰/ اولویت دوم و صورت گردش وجوه نقد جداگانه و تلفیقی با وزن ۰/۲۲۶/ اولویت سوم را در بین دسته‌های مفهومی تیم مهندسی مجدد صورتهای مالی کسب کرده است. در ارزیابی کلی صورت گرفته از دسته‌های مفهومی مشخص شد که درآمدهای عملیاتی مدل‌های کسب‌وکار بالاترین امتیاز و افشای اطلاعات منابع طبیعی مدل‌های کسب‌وکار کمترین امتیاز را داشته‌اند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

امروزه باید مدرنیسم را مهم‌ترین عامل مؤثر بر محیط کسب‌وکار و گزارشگری مالی دانست. به موجب همین تأثیرگذاری، نظام گزارشگری مالی به صورت مستمر در حال تغییر و تحول بوده تا بتواند تقاضاهای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان خود را تأمین نماید. این نظام با ماهیتی پویا می‌تواند همواره بهبود یافته و با تغییرات مستمر کسب‌وکار تطبیق یابد (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، ۲۰۱۷). بنابراین، در محیط کسب‌وکار مدرن امروزی نیاز به اطلاعات در دسترس برای ذی‌نفعان، مبین الزام به افشا و شفافیت حداقلی اطلاعات است (هجدن و هوچس^۱، ۲۰۱۶). از آنجایی که اطلاعات در اخذ تصمیم‌های کلیدی و پیش‌بینی میزان رشد و وضعیت شرکت نقش مهمی ایفا می‌کند، لذا همواره شرکت‌ها برای شفاف‌سازی و افشای اطلاعات با چالش‌هایی مواجه هستند (کریسدایانتی و ویبوو^۲، ۲۰۱۹). از جمله چالش‌های فعلی پیش روی شرکت‌ها، چگونگی افشا و گزارشگری اطلاعات مدل کسب‌وکار به منظور رفع نقاط ضعف موجود در شیوه گزارشگری مالی فعلی است. برای رسیدن به این هدف، پژوهشگران و نهادهای حرفه‌ای نظام‌بخشی حسابداری استفاده از مفهوم مدل کسب‌وکار را در دستور کار خود قرار داده‌اند. با توجه به اهمیت موضوع افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار، هدف اصلی پژوهش حاضر نیز کندوکاوی تحلیلی (ارزیابی و اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌ها) در مدل گزارشگری مالی مبتنی بر مفهوم مدل کسب‌وکار با رویکرد فازی تعیین گردید. در این پژوهش، معیارهای گزارشگری مالی مدل‌های کسب‌وکار واحدهای تجاری از پژوهش ترکیبی (کیفی - کمی) مهرانی، مرادی و قنبرزاده (۱۳۹۹) و پژوهش کیفی مهرانی و همکاران (۱۴۰۰) اقتباس شده است. داده‌های پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه دلفی و پرسش‌نامه مقایسات زوجی جمع‌آوری و با استفاده از روش دلفی فازی و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یکی از شاخص‌های مطرح در ارزیابی مفاهیم و سازه‌ها، قابلیت کاربردپذیری آن‌هاست که از این حیث توجه به گستره وسیع کاربردپذیری نظریه گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار و به دنبال آن ابزاری که بتواند آن را عملیاتی کند، ضروری است. همان‌طور که نتایج دلفی فازی نشان داد تمامی ۳۷ مؤلفه مورد تأیید خبرگان بوده و می‌توان معیارهای شناسایی شده را مهم و با اهمیت قلمداد کرد. به عبارت دیگر، نتایج نشان داد مدل نظری معرفی شده برای گزارشگری مدل کسب‌وکار دارای اعتبار قابل قبولی است و با رعایت احتیاط از قابلیت تعمیم‌دهی مطلوبی نیز برخوردار است. از طرفی، اولویت‌بندی انجام شده بر اساس فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، پیام مهمی را برای تهیه‌کنندگان و ناظرین بر تهیه گزارش‌های مالی دارد؛ به این معنا که نتایج پژوهش حاضر می‌تواند نقش، اهمیت و اولویت ابعاد و مؤلفه‌های

گزارشگری مدل کسب‌وکار را برای استانداردگذاران و پژوهشگران حسابداری آشکار سازد تا در برنامه‌های خود آن‌ها را مورد توجه قرار دهند.

با امان نظر در ضرایب به‌دست آمده می‌توان دریافت که از دیدگاه خبرگان، تفاوت معناداری بین ابعاد اصلی گزارشگری مدل کسب‌وکار وجود دارد؛ به نحوی که مهم‌ترین رکن گزارشگری مدل کسب‌وکار را باید شفافیت و روایی با وزن نرمال ۰/۳۵۵ و پاسخ‌گویی اجتماعی با وزن نرمال ۰/۲۵۳ دانست. شفافیت و روایی هسته مرکزی گزارشگری مالی مدرن است؛ پژوهش‌هایی از جمله بوشمن، پیوتروسکی و اسمیت (۲۰۰۴)، فرانسیس، لافوند، اولسون و شیپر (۲۰۰۴)، مدهانی (۲۰۰۹)، بارث، کنچینتچکی و لندزمن (۲۰۱۰) و لنگ و میفیت (۲۰۱۱) نشان داده‌اند که یکی از عواملی که موجب جذابیت شرکت از دیدگاه سرمایه‌گذاران می‌شود، شفافیت است. بر اساس نتایج پژوهش می‌توان چنین نتیجه گرفت که نظرات خبرگان در این بخش با پژوهش‌های انجام شده هم‌سو بوده و برای گزارشگری مدل کسب‌وکار باید بر بُعد شفافیت و روایی تأکید ویژه‌ای داشت. همچنین، اگر پاسخ‌گویی را به معنای ارزش‌آفرینی و رفع نیازهای اصلی ذی‌نفعان معنا کنیم، پیاده‌سازی آن مستلزم افشا و گزارش اطلاعات مالی و غیرمالی (از جمله اطلاعات مدل کسب و کار) است (بیوندی و براشی^۱، ۲۰۱۸؛ مینز- روسی، تیرون - تودور، نیکولو و زالناتو^۲، ۲۰۱۸؛ کارینی، روکا، ونزیانی و تئودوری^۳، ۲۰۱۸). پاسخ‌گویی اجتماعی در مقابل پاسخ‌گویی مالکانه، توان و ظرفیت سازمان را در جهت برآورده نمودن عملی انتظارات اجتماعی به کار می‌گیرد (احمدی، الوانی و معمارزاده، ۱۳۹۲) و موفقیت سازمان نیز در گرو طراحی مطلوب مدل کسب‌وکار بوده که برای تحقق این هدف باید به همه روابط شرکت با ذی‌نفعان توجه داشت. توجه به تمامی طرف‌های ذی‌نفع و برآوردن آن‌ها از مجرای پاسخ‌گویی اجتماعی می‌گذرد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹) و باید بر آن تأکید شود. طبق نتایج به‌دست آمده از فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، پاسخ‌گویی اجتماعی به عنوان یکی از ارکان گزارشگری مدل کسب‌وکار از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و لذا می‌توان هم‌سویی نتایج به‌دست آمده را با پژوهش‌های ذکر شده به آسانی درک کرد.

نظرات خبرگان و نحوه امتیازدهی و اولویت‌گذاری آنان در طبقه‌بندی ساختار هزینه‌ها و جریان‌های درآمدی مدل کسب‌وکار به دو بخش عملیاتی و غیرعملیاتی نشان از اهمیت موضوع داشته و برخلاف دیدگاه استانداردهای بین‌المللی حسابداری که مبتنی بر نظریه شمول کلی است، با دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران یعنی نظریه سود عملیات جاری، هم‌سو است. از طرفی، هاسلام، تیسیتسانیس و آندرسون (۲۰۱۵) نیز معتقدند که طبقه‌بندی جریان‌های درآمدی و ساختار هزینه‌ها می‌تواند در اثربخشی و کارآمدی گزارشگری مدل کسب‌وکار نقش مهمی ایفا نماید. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که خبرگان بر این باورند که برای رعایت عدالت و انصاف در توزیع گزارشگری مدل کسب‌وکار باید بر گروه‌های ذی‌نفع اقتصادی تأکید بیشتری نسبت به سایر گروه‌های ذی‌نفع صورت گیرد. در مقابل، توجه به گروه‌های ذی‌نفع سیاسی در پایین‌ترین سطح اهمیت قرار گرفته است؛ هرچند که، شرکت‌ها به‌ویژه آن‌هایی که در بازارهای جهانی فعالیت می‌کنند، ملزم به ایجاد تعادل و توازن میان گروه‌های ذی‌نفع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی هستند (اشرفی، رهنمای

1. Biondi and Bracci
2. Manes-Rossi, Tiron-Tudor, Nicolò and Zanellato
3. Carini, Rocca, Veneziani and Teodori

رودپشتی و بنی‌مه‌د، ۱۳۹۸) و البته که باید خاطر نشان کرد تعادل و توازن به معنای برابری و یکسانی نیست. یافته‌های پژوهش در دسته‌های مفهومی مؤلفه مهندسی مجدد صورت‌های مالی نشان داد در چینش صورت‌های مالی، بالاترین اولویت با تهیه صورت سود و زیان جداگانه و تلفیقی مدل‌های کسب‌وکار است. به عبارتی، رویکرد خبرگان این پژوهش موافق با رویکرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول پذیرفته شده همگانی ایالات متحده می‌باشد. در مجموع ضروری است برای پیاده‌سازی مؤثر گزارشگری مدل کسب‌وکار باید به نقش، اهمیت، وزن و اولویت عوامل مزبور توجه جدی داشت.

از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر را می‌توان به فرض استقلال ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مدل کسب‌وکار و ارتباط یک طرفه و عدم وابستگی بین آن‌ها در روش فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، ماهیت غیرقطعی بودن داده‌ها، برداشت‌ها، نگرش‌ها، نبود جامعه بزرگی از خبرگان و متخصصان که به صورت توأمان و کامل بر مفاهیم گزارشگری مالی و مدل کسب‌وکار مسلط باشند و محدود بودن افق بُرد اندیشه خبرگان حسابداری نسبت به مفهوم مدل کسب‌وکار اشاره نمود. همچنین، با وجود استفاده از اقدامات ناشناس، اطمینان از محرمانه بودن و درخواست برای صداقت، برخی از پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه هنوز هم ممکن است پاسخ‌های گمراه‌کننده ارائه داده باشند که این را باید از محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه دانست.

با توجه به تأکید نهادهای حرفه‌ای حسابداری از جمله هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری یا شورای گزارشگری مالی بریتانیا بر افشای اطلاعات مدل کسب‌وکار و اینکه ارزیابی و اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مدل کسب‌وکار در این پژوهش برخاسته از اجماع خبرگان حسابداری و مدیریت است و با روش‌های دقیق علمی نیز به تأیید رسیده، پیام مهمی را برای تهیه‌کنندگان و ناظرین بر تهیه گزارش‌های مالی به‌همراه داشته و نشان می‌دهد که مهم‌ترین اولویت حاضر در افشای اطلاعات مدل‌های کسب‌وکار شفافیت و پاسخ‌گویی اجتماعی است که لازم است به وزن‌های به‌دست آمده و اولویت‌های مشخص شده مؤلفه‌های آن‌ها به‌صورت ویژه توجه گردد. از طرفی، به سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان حسابرسی و مراجع ذی‌ربط توصیه می‌شود از طریق برنامه‌های آموزشی و رسانه‌ها نسبت به افزایش سطح آگاهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری به‌خصوص سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه در مورد مدل کسب‌وکار و گزارشگری آن اقدام کنند و برای اجرای مدل گزارشگری مدل‌های کسب‌وکار با ایجاد پیوندی ناگسستنی و آموزش‌های تکمیلی، گام‌های پیاده‌سازی آن را استوار نموده و شرکت‌ها را به طرف تهیه اطلاعات مدل‌های کسب‌وکار سوق دهند.

با عنایت به فقدان پژوهش‌های داخلی به نظر می‌رسد که باید در زمینه ادبیات افشا و گزارشگری مدل‌های کسب‌وکار پژوهش‌های وسیع‌تری در دستور کار قرار گیرد. لذا، به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد که از روش‌هایی مانند فرایند تحلیل شبکه فازی (FANP)، روش دیماتل فازی (F-DEMATEL) و یا ترکیب این دو روش موسوم به دِنپ فازی (F-DNAP) برای ارزیابی، اولویت‌بندی و بررسی روابط علت و معلولی بین ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مدل کسب‌وکار استفاده نموده و در یک پژوهش تطبیقی نتایج به‌دست آمده را با نتایج پژوهش حاضر مقایسه نمایند. همچنین، وجود محدودیت عدم تسلط توأمان خبرگان به مفاهیم مدل کسب‌وکار و گزارشگری مالی در این پژوهش را می‌توان به

عنوان یک ظرفیت پژوهشی جدید تلقی نموده و لذا، پژوهشگران می‌توانند با استفاده از روش پژوهش آزمایشگاهی و استفاده از پنل کارشناسان، تحلیل صورت‌های مالی را قبل و بعد از آموزش مفهوم مدل کسب‌وکار و نقش آن در گزارشگری مالی با یکدیگر مقایسه نموده و میزان تأثیرگذاری دانایی از مفهوم مدل کسب‌وکار را در تحلیل‌های انجام شده بررسی نمایند.

منابع

- استروالدر، الکساندر (۱۳۹۷). *خلق مدل کسب وکار*. (غلامرضا توکلی، بابک وطن دوست، حسام‌الدین ساروقی، بهامین توفیقی، مترجمان). تهران: انتشارات آریانا.
- باباجانی، جعفر؛ عدل‌زاده، مرتضی (۱۳۹۹). تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۵۲۳-۵۴۵.
- حبیبی، آرش؛ ایزدیار، صدیقه و سرافرازی، اعظم (۱۳۹۳). *تصمیم‌گیری‌های چند معیاره فازی*. رشت: انتشارات کتیبه گیل.
- حسینی، سیدعلی؛ شفیع‌زاده، بهاره (۱۳۹۸). تبیین مدلی برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران با تأکید بر سازه‌های حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۱۹۳-۲۱۶.
- کاشانی‌پور، محمد؛ آقائی، محمد علی و محسنی نامقی، داود (۱۳۹۸). *لحن افشای اطلاعات و عملکرد آتی*. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۵۷۰-۵۹۴.
- کردستانی، غلامرضا و راستگویان، حسین (۱۳۹۹). ارتباط افشای مدل کسب‌وکار با ارزش بازار سهام شرکت. *نشریه علمی حسابداری مدیریت*، ۴۶(۴)، ۱۷۳-۱۸۵.
- مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد و قنبرزاده، مجتبی (۱۳۹۹). ارائه مدل گزارشگری مالی مبتنی بر مفهوم الگوی کسب و کار. *مدیریت بازرگانی*، ۱۲(۴)، ۹۷۶-۱۰۰۵.
- مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد و قنبرزاده، مجتبی (۱۴۰۰). شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری مالی با رویکرد الگوی کسب و کار. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۱۴(۵۵).
- میرمحمدی، زهره؛ تالانه، عبدالرضا (۱۴۰۰). شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیل تم. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱۶۱-۱۸۰.
- هاشمی‌دهچی، مجید؛ ایزدی‌نیا، ناصر و امیری، هادی (۱۳۹۹). تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش سرمایه‌گذاران متخصص و عدم تقارن اطلاعاتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۳)، ۴۷۳-۴۹۴.

References

- Abdelkafi, N. and Tauscher, K. (2016). Business Models for Sustainability from System Dynamics Perspective. *Organization & Environment*, 29 (1), 74-96.
- Abrahamsson, J., Maga, A., and Nico, C. (2019). The Effect of Business Model Innovation

- Announcements on Share Prices-A Study of U.S. Listed Technology Firms. *Journal of Business Models*, 7(2), 37-52.
- Alessandro, M., Riccardo, C., and Francesca, M. (2017). The Usefulness of the Business Model Disclosure for Investors' Judgements in Financial Entities, *Spanish accounting review*, 20(1), 1-12.
- Alyamani, R. and Long, S. (2020). The Application of fuzzy Analytic Hierarchy Process in Sustainable Project Selection. *Sustainability*, 12, 8314.
- Athanasopoulou, A., and De Reuver, G.A. (2020). How do Business Model Tools Facilitate Business Model Exploration? Evidence from Action Research. *Electronic Markets*, 30 (3), 495-508.
- Babajani, J and Adlzadeh, M (2020). Structural Analysis of the Drivers Affecting the Future of Corporate Reporting in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 523-545. (in Persian)
- Bini, L., Bellucci, M., and Giunta, F. (2018). Integrating Sustainability in Business Model Disclosure: Evidence from the UK Mining Industry. *Journal of Cleaner Production*, No.171, 1161-1170.
- Bini, L., Giunta, F., Nielsen, C., Schaper, S. and Simoni, L. (2021). Business Model Reporting: Why the Perception of Preparers and Users Matters, *Journal of Business Models*, 9(1), 1-7.
- Bini, L., Simoni, L., Dainelli, F. and Giunta, F. (2018). Business Model and Non-Financial Key Performance Indicator Disclosure, *Journal of Business Models*, 6(2), 5-9.
- Biondi, L., and Bracci, L. (2018). Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. *Sustainability*, 10(9), 3112.
- Bocken, N., Boons, F., and Baldassarre, B. (2019). Sustainable Business Model Experimentation by Understanding Ecologies of Business Models. *Journal of Cleaner Production*, 208, 1498-1512.
- Bradley P., Parry G., and O'Regan N. (2020). A Framework to Explore the Functioning and Sustainability of Business Models. *Sustainable Production and Consumption*, 21, 57-77.
- Bushee B.J. and Miller G.S. (2012). Investor Relations, Firm Visibility, and an Investor Following. *Accounting Review*, (87), 867-897.
- Cantù, C. (2016). Entrepreneurial Knowledge Spillovers: Discovering Opportunities Through Understanding Mediated Spatial Relationships. *Industrial Marketing Management*, 61, 30-42.
- Carini, C., Rocca, L., Veneziani, M., and Teodori, C. (2018). Ex-ante Impact Assessment of Sustainability Information-The Directive 2014/95. *Sustainability*, 10(2), 560.
- Chauhan, Y. and Kumar, S. B. (2018). Do Investors Value the Non-Financial Disclosure in Emerging Markets? *Emerging Markets Review, Elsevier*, 37(C), 32-46.
- Chesbrough, H.W. (2010). Business Model Innovation: Opportunities and Barriers. *Long Range Planning*, 43(2-3), 354-363.
- De Villiers, C., Venter, E., and Hsiao, P. (2017a). Integrated Reporting: Background,

- Measurement Issues, Approaches and an Agenda for Future Research, *Accounting & Finance*, 57(4), 937-959.
- Di Fabio, C., and Avallone, F. (2018). Business Model in Accounting: An Overview. *Journal of Business Models*, 6(2), 25-31.
- Disle, C., Périer, S., Bertrand, F., Gonthier-Besacier, N., and Protin, P.H. (2016). Business Model and Financial Reporting: How has the Concept Been Integrated into the IFRS Framework? *Comptabilité Contrôle Audit*, 22(1), 85-119.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., and La Torre, M. (2017). Barriers to Implementing the International Integrated Reporting Framework: A Contemporary Academic Perspective. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 461-480.
- Ebrahimi, S. K., Bahraminasab, A., and Mamashli, R. (2017). The Effect of Financial Crisis on the Quality of Financial Reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(3), 141-165. (in Persian)
- European Finance Research Advisory Group (EFRAG). (2013). *Towards a Disclosure Framework for the Notes*, EFRAG, Brussels.
- Financial Reporting Council (FRC) (2014). *Guidance on Strategic Report*". Retrieved on November 3, 2016, from www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting-Policy/Guidance-on-the-Strategic-Report.pdf.
- Ghorbel, H. and Triki, F. (2016). The Consequences of Voluntary Information Disclosure on Firm Value: Case of Tunisian Listed Firms. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7 (6), 153-163.
- Gliem, J. and Gliem, R. (2003). Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert-type Scales. In *2003 Midwest Research to Practice Conference*, 82-88.
- Grant, R.M. (2016). *Contemporary Strategy Analysis: Text and Cases Edition*, 9th edition. John Wiley & Sons: Chichester, UK.
- Habibi, A., Izadyar, S., and Sarafrazi, A. (2014). *Fuzzy Multi-Criteria Decision Makings*. Rasht, Katibe Gial Publications. (in Persian)
- Hashemi Dehchi, M., Izadinia, N., and Amiri, H. (2020). The Effect of Financial Statement Comparability on the Relevance of Accounting Information with Emphasis on the Role of Sophistication Investors and Information Asymmetry. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 473-494. (in Persian)
- Hodgdon, C. and Hughes, S.B. (2016). The Effect of Corporate Governance, Auditor Choice and Global Activities on E.U Company Disclosures of Estimates and Judgments. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 26(C), 28-46.
- Hosseini, S.A., and Shafizadeh, B. (2019). Developing a Model for Protecting Investors' Rights with Emphasis on Accounting Constructs. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 26(2), 193-216. (in Persian)
- Huttunen, H. (2019). *The Role of Data in Firm Performance: A Techno-Economic View*.

- Master's Thesis, Aalto University.
- Kashanipoor, M., Aghaee, M.A, and Mohseni Namaghi, D. (2019). Information Disclosure Tone and Future Performance. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 570-594. (in Persian)
- KPMG (2013). *The future of Corporate Reporting: Towards a Common Vision*. Available at: http://www.kpmg.at/uploads/media/The_Future_of_Corporate_Reporting_Web.pdf
- Klang, D., Wallnofer, M., and Hacklin, F. (2014). The Business Model Paradox: A Systematic Review and Exploration of Antecedents. *International Journal of Management Reviews*, 16, 454-478.
- Krisdayanti, A., and Wibowo, S. S. (2019). The Effect of Voluntary Disclosure on Firm Performance, *2nd International Conference on Applied Science and Technology*, Indonesia, Bali Nusa Dua Convention Center.
- Kumar Dahal, R. (2019). Changing Role of Management Accounting in 21st Century. *Review Pub Administration Manag*, 7(3), 1-8.
- Kurdestani, G.R. and Rastgouian, H. (2020). The Relationship between Exposing Business Model to Corporate Stock Market Value. *Management Accounting*, 13(46), 173-185. (in Persian)
- Lassini, U., Lionzo, A., and Rossignoli, F. (2016). Does Business Model Affect Accounting Choices? An Empirical Analysis of European Listed Companies. *Journal of Management & Governance*, 20(2), 229-260.
- Leisenring, J., Linsmeier, T., Schipper, K. and Trott, E. (2012). Business Model (intent)-Based Accounting. *Accounting and Business Research*, 42, 329-344.
- Malmlose, M. and Lueg, R. (2019). Business Model Communication and Financial Performance in Cross-national Acquisitions. *Journal of Business Models*, 7(5), 70-89.
- Manes-Rossi, F. Tudor, A.T., and Nicolò, G. (2018). Ensuring more Sustainable Reporting in Europe Using Non-Financial Disclosure—De Facto and De Jure Evidence. *Sustainability*, 10, 1162.
- Manes-Rossi, F., Tiron-Tudor, A., Nicolò, G., and Zanellato, G. (2018). Ensuring more Sustainable Reporting in Europe Using Non-Financial Disclosure-De Facto and De Jure Evidence. *Sustainability*, 10(4), 1162.
- Maniora, J. (2017). Is Integrated Reporting Really the Superior Mechanism for the Integration of Ethics into the Core Business Model? An Empirical Analysis. *Journal of Business Ethics*, 140, 755-786.
- Maria, I., Sanchez, G., and Gamez, L.N. (2017). Integrated Reporting and Stakeholder Engagement: the Effect on Information Asymmetry. *Corp. Soc. Responsib. Environ. Manag*, (24), 395-413.
- Martinez, C. (2016). Does the Level of Alignment with the Integrated Reporting Framework Reduce Information Asymmetry? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2684784> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2684784>.

- Massa, L., Tucci, C. L. and Afuah, A. (2017). A Critical Assessment of Business Model Research, *Academy of Management Annals*, 11(1), 73-104.
- Mechelli, A., Cimini, R., and Mazzocchetti, Y.F. (2017). The Usefulness of the Business Model Disclosure for Investors' Judgements in Financial Entities: A European Study. *Revista De Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 20(1), 1-12.
- Mehrani, S., Moradi, M., Ghanbarzadeh, M. (2020). Identify the Components of Financial Reporting with the Business Model (BM) Approach. *Journal of the stock exchange*, 14(55). (in Persian)
- Mehrani, S., Moradi, M., Ghanbarzadeh, M. (2020). Presenting a Financial Reporting Model based on the Concept of Business Model. *Journal of Business Management (JBM)*, 12(4), 976-1005. (in Persian)
- Michalak, J., Rimmel, G., Beusch, P. and Jonäll, K. (2017). Business Model Disclosures in Corporate Reports, *Journal of Business Models*, 5(1), 51-73.
- Mirmohammadi, Z., and Talaneh, A. (2021). Identification of Nonfinancial Measures through Thematic Analysis Identifying Non-Financial Measures Based on Thematic Analysis Method. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 161-180. (in Persian)
- Montemari, M., Chiucchi, S. and Nielsen, C. (2019). Designing Performance Measurement Systems Using Business Models, *Journal of Business Models*, 7(5), 48-69.
- Moore, J. (2006). Business Ecosystems and the View from the Firm. *The Antitrust Bulletin*, 51(1), 31-75.
- Morris, M., Schindehutte, M., and Allen, J. (2005). The Entrepreneur's Business Model: Toward a Unified Perspective. *Journal of Business Research*, 58, 726-735.
- Nielsen, C. and Roslender, R. (2015). Enhancing Financial Reporting: The Contribution of Business Models, *the British Accounting Review*, 47, 262-274.
- Nielsen, C., and Bukh, P.N. (2011). What Constitutes a Business Model: the Perception of Financial Analysts. *International Journal of Learning and Intellectual Capital*, 8(3), 256.
- Novak, A. (2013). Relations between the Business Model and the Strategy. In *Proceedings for the 9th European Conference on Management and Governance*, 214-23.
- Osterwalder, A. (2018). *Creating a Business Model*. (Tavakoli, Vatandoost, Saroughi, Towfiqi, Trans.) Tehran: Ariana Publications. (in Persian)
- Osterwalder, A., Pigneur, Y., and Tucci, C. L. (2005). Clarifying Business Models: Origins, Present and Future of the Concept. *Communications of the Association for Information Systems, Lausanne*, 16, 1-25.
- Richardson, J. (2008). The Business Model: An Integrative Framework for Strategy Execution. *Strategic Change*, 17, 133-144.
- Roslender, R. and Nielsen, C. (2018). Accounting Through the Business Model. *Journal of Business Models*, 6(2), 78-83.
- Shafer, S. M., Smith, H. J., and Linder, J. C. (2005). The Power of Business Models. *Business Horizons*, 48, 199-207.

- Simoni, L., Bini, L. and Giunta, F. (2019). The Effects of Business Model Regulation on the Value Relevance of Traditional Performance Measures. Some Evidence from UK Companies, *Financial Reporting*, (1), 83-111.
- Sriani, D., and Agustia, D. (2020). Does Voluntary Integrated Reporting Reduce Information Asymmetry? Evidence from Europe and Asia. *Heliyon*, 6(12), e05602.
- Stefanovic, I., and Milosevic, D. (2012). On Conceptual Differentiation and Integration of Strategy and Business Model. *Journal of Economics and Business*, 30(1), 141-161.
- Sukhari, A. and De Villiers, C. (2019). The Influence of Integrated Reporting on Business Model and Strategy Disclosures, *Australian Accounting Review*, 29(4), 708-725.
- Teece, D.J. (2010). Business Models, Business Strategy and Innovation. *Long Range Planning*, 43, 172-194.
- Tornroos, J.-A., Halinen, A., and Medlin, C.J. (2017). Dimensions of Space in Business Network Research. *Industrial Marketing Management*, 61, 10-19.
- Tsai, H.-C., Lee, A.-S., Lee, H.-N., Chen, C.-N., and Liu, Y.-C. (2020). An Application of the Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP on the Discussion of Training Indicators for the Regional Competition, Taiwan National Skills Competition, in the Trade of Joinery. *Sustainability*, 12, 4290.
- Tweedie, D., Nielsen, C., and Martinov-Bennie, N. (2017). Evolution or Abandonment? Contextualising the Business Model in Integrated Reporting”, *Australian Accounting Review* (eprint).
- Wirtz, B., Pistoia, A., Ullrich, S., Gottel, V. (2016). Business Models: Origin, Development and Future Research Perspectives. *Long Range Planning*, 49(1), 36-54.
- Yip, G. S. (2004). Using Strategy to Change your Business Model. *Business Strategy Review*, 15, 17-24.
- Zott, C., Amit, R., and Massa, L. (2011). The Business Model: Recent Developments and Future Research. *Journal of Management*, 37(4), 1019-42.