

چارچوب مفهومی گزارشگری پایداری بر پایه تئوری ذینفعان

دکتر علی خوزین^۱. جمال محمدی^۲

۱. گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

۲. گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

چکیده

هدف اصلی گزارش چارچوب گزارشگری پایداری، اندازه گیری عملکرد در راستای پایداری و ارائه اطلاعات سودمند بر اساس «نظریه سودمندی در تصمیم گیری» برای ذینفعان مختلف است. مقاله حاضر با نگاهی کوتاه به اصول تئوری ذینفعان، گزارشگری پایداری که اطلاعات سودمند برای تصمیم گیری ذینفعان مختلف را فراهم می آورد را معرفی و آن را از جنبه های مختلف مورد بررسی قرار می دهد. حسابداری پایدار مستلزم توجه عملکرد سازمان به عنوان شهروند شرکتی، از جهات مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی و در درون و بیرون از سازمان و برای زمان حال و آینده است. اصول پایداری در گزارشگری، نگرشی است که به ایجاد ارزش بلندمدت برای سهامداران با در نظر گرفتن فرصت های بالقوه آتی و مدیریت ریسک در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی تاکید دارد. هدفی که برای حسابداری پایدار در نظر گرفته شده اهداف پایداری یا توسعه پایدار است.

واژه های کلیدی: گزارشگری پایداری، چارچوب گزارشگری، پاسخگویی، تئوری ذینفعان، زیست

محیطی

مقدمه

امروزه برای توسعه مدیریت تجارت نوین نیاز به الگوی جدید گزارشگری است که آثار خارجی عملیات را منعکس نماید. حسابداری پایدار، مستلزم توجه به سیستم‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی در داخل و خارج از سازمان و در زمان حال و آینده است. مفهوم چارچوب گزارشگری پایداری در قرن اخیر بعنوان یکی از مباحث مهم و مورد توجه همگان بوده بدین منظور که سازمان‌ها در راستای فعالیتهای خود جهت ساختن دنیایی عادلانه، همراه با رفاه و آسایش برای همگان، اقداماتی را انجام دهند که در آن، محیط پیرامون حفظ شده و سهم نسل‌های بعد از این منابع نیز باقی بماند، لذا سازمانها باید بر عدالت حقوق مالکانه بین نسل‌ها توجه داشته باشند (Dragomir, 2011). بر اساس چارچوب مفهومی مبتنی بر پایداری، مسئولیت پاسخگویی عمومی در گزارش‌های شرکت گنجانده شده است. اصول پایداری در گزارشگری، نگرشی است که به ایجاد ارزش بلندمدت برای سهامداران با در نظر گرفتن فرصت‌های بالقوه آینده و مدیریت ریسک در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی، تاکید دارد (Jeffers et al. 2014). گزارشگری پایداری از آنجا شکل گرفته که توجه گزارشگری تجاری از سهامداران به سوی توجه به منافع طیف وسیعی از ذینفعان سوق یافته است. مرزهای اصول گزارشگری پایداری، فراسوی مرزهای گزارشگری مالی سنتی توسعه یافته است. از نگاه گزارشگری پایداری، به موسسات حسابداری و مراکز حرفه‌ای نیز همانند سرمایه‌گذاران، انجمن‌های تجاری، قانون‌گذاران، سازمان‌های غیر دولتی، و نهادهای بین‌المللی به عنوان ذینفعان شرکت نگریسته می‌شود (Malsch, 2013). در ایران نیز اکثر شرکت‌ها دارای مدیریت دولتی و یا شبه‌دولتی هستند و پاسخگویی اصلی شرکت‌ها بر اساس خواسته‌های این گروه‌ها است و شاید کمتر نیازهای اطلاعاتی و خواسته‌های سایر گروه‌های ذینفع را مورد توجه قرار می‌دهند. از آنجا که گزارش‌های پایداری به عنوان یک منبع مزیت رقابتی هنوز به خوبی درک نشده است، در این مقاله قصد داریم با نگاهی گذرا به اصول تئوری ذینفعان، گزارشگری پایداری را معرفی و آن را از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار دهیم.

تاریخچه مختصری از گزارشگری پایداری

گری (Gray) از جمله محققانی است که توسعه زیادی در مفاهیم گزارشگری پایداری، به وی نسبت داده می‌شود. ایشان سه روش متمایز حسابداری مبتنی بر پایداری را بر اساس مطالعات انجام شده در سال ۱۹۹۳ را به شرح زیر معرفی می‌نماید (Lamberton, 2005):

- بهای تمام شده پایداری^۱
- حسابداری موجودی سرمایه طبیعی^۲
- تحلیل‌های ورودی-خروجی^۳

بهای تمام شده پایداری: منظور از «بهای تمام شده پایداری»، کل هزینه‌هایی است که برای برگرداندن زمین به وضعیت اولیه آن و قبل از ایجاد آثار مخرب سازمان، به مصرف می‌رسد. به عبارت دیگر «بهای تمام شده پایداری» کل مخارجی است که سازمان در پایان دوره مالی باید مصرف نماید، برای برگرداندن محیط زیست به همان وضعیت اولیه آن، (Gray, 1994). گری (Gray) شکل دیگری از مفهوم «حسابداری مبتنی بر نگهداشت سرمایه» را ترسیم نموده، که در آن به محیط زیست و احتیاج برای حفظ سرمایه‌های طبیعی برای نسل‌های آینده تاکید شده است. برای دستیابی به سود و زیان پایداری، باید بهای تمام شده پایداری از سود حسابداری (که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه می‌شود) کسر گردد. حال اگر بهای تمام شده پایداری از سود حسابداری بیشتر باشد، آنگاه میزان عدم پایداری به زبان پول اندازه‌گیری می‌گردد. البته در عمل اندازه‌گیری هزینه‌های زیست محیطی خارج از شرکت، از قبیل آلودگی محیط زیست با مشکلاتی همراه است. از سوی دیگر، جایگزینی برخی از منابع طبیعی تخریب شده غیرممکن است؛ بنابراین بهای تمام شده جایگزین نمودن چنین منابعی نیز بی‌نهایت است. به هر حال «بهای تمام شده پایداری» مثالی برای استفاده از اصول «حسابداری مبتنی بر نگهداشت سرمایه» و به کارگیری آن برای منابع طبیعی است که تخمین و تعیین معنادار آن مشکل است (Bebbington and Gray, 2001). البته بهای تمام شده پایداری و حسابداری بهای تمام شده کامل^۴، الزاماً معادل همدیگر نیستند ولی هر دوی آنها به دنبال در نظر گرفتن همه هزینه‌های داخلی و خارجی از قبیل هزینه‌های زیست محیطی هستند تا بتوانند تصویری کامل از بهای تمام شده موضوع هزینه فراهم نمایند. هزینه‌یابی کامل، تلاش می‌نماید بهای همه فعالیت‌های منابع اقتصادی از قبیل هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی را بکار گیرد که از آن «حسابداری اثر کامل»^۵ نیز یاد می‌گردد. این روش به دنبال برطرف نمودن مشکل هزینه‌یابی همراه کننده‌ای است که هزینه‌های اجتماعی و محیط زیست و... را در نظر نگرفته و در نتیجه هم منجر به ایجاد انحراف میان قیمت‌های بازار و بهای تمام شده محصول شده و هم جلوی جلب توجه به تخریب محیط زیست و آثار نامطلوب کسب و کار بر جامعه را می‌گیرد (Lamberton, 2005).

حسابداری موجودی سرمایه طبیعی: حسابداری موجودی سرمایه طبیعی شامل ثبت موجودی منابع طبیعی در دوران مختلف به همراه سطح تغییرات آنها و به عنوان شاخصی برای کیفیت محیط طبیعی است. تفکیک انواع سرمایه‌های طبیعی قابلیت ثبت، نظارت و گزارش میزان تهی شدن^۶ و همچنین گسترش آنها را امکان پذیر می‌سازد (Gray, 1994). گری (Gray) چهار طبقه را برای منابع طبیعی به شرح ذیل پیشنهاد داده است:

- منابع حیاتی، مانند لایه اوزون، جنگل‌های استوایی و تنوع زیستی.
- منابع تجدیدناپذیر/ ناپایدار^۷، مانند نفت، گاز و مواد معدنی.
- منابع تجدیدناپذیر/ پایدار، مانند زباله‌های دفع شده و انرژی استفاده شده.
- تجدیدپذیر، به عنوان مثال، چوب، کشت و زرع، شیلات.

با وجود آنکه «حسابداری موجودی منابع طبیعی» به طور عمده غیر مالی است ولی می توان جریان منابع آنرا کمی نمود، البته بوسیله واحدهای اندازه گیری غیر پولی (Gray, 1992)؛ اگرچه جونز (Jones, 1996) پیشنهاداتی برای ارزیابی دارایی طبیعی با استفاده از واحد مالی نیز ارائه می نماید. جونز (Jones, 1996, 2003) با پذیرش یک فرایند سه قسمتی شامل ثبت، ارزشیابی و گزارشگری دارایی های طبیعی، رویکردی را برای حل مشکل حسابداری حیات وحش و زیستگاه های طبیعی جانوران و گیاهان بکار گرفته است. تاثیر حسابداری سنتی بر حسابداری موجودی سرمایه طبیعی، گویای کاربرد مفهوم «نگهداری سرمایه» بوده و باعث استفاده بهینه از ابزارهای کنترل موجودی حسابداری مدیریت می گردد. حسابداری برای منابع طبیعی، کماکان در مرحله تحقیق و توسعه است؛ و صحت و مفید بودن این اطلاعات نیازمند آزمون و تحقیقات تئوریک و تجربی بیشتری است (Lamberton, 2005).

تحلیل های ورودی-خروجی: در تحلیل های ورودی-خروجی، مواد و انرژی نقش ورودی و تولیدات و ضایعات نقش خروجی را بازی می کنند. هدف در این تحلیل؛ اندازه گیری همه مواد وارد شده به فرایند و خروج کالاهای تکمیل شده، گازهای گلخانه ای ایجاد شده، مواد بازیافتی و زباله های دفن شده است (Jorgensen, 1993). گردش منابع بر حسب واحدهای حجمی قابل اندازه گیری بوده و هم امکان حسابداری آن بر حسب واحدهای مالی وجود دارد (Gray, 1994). تحلیل ورودی-خروجی از تکنیکی مبتنی بر تراز (تعادل) که برای حسابداران آشنا است استفاده می نماید؛ بر اساس این اصل که «هر چیزی که وارد می شود باید خارج گردد»^۸. این تعادل رویکرد نظام مندی برای اطلاعات زیست محیطی فراهم می آورد.

مزایای شناخته شده تحلیل ورودی-خروجی، شامل شناسایی منابع بالقوه و انرژی ذخیره شده است. این مورد، غالباً نخستین قدم در فرایند حسابرسی محیط زیست بوده و استراتژی های مربوط به جلوگیری از آلودگی محیط زیست و نوآوری در محصولات را تسهیل می بخشد؛ به ویژه هنگامی که تحلیل ورودی - خروجی در کنار تحلیل چرخه زیست محصولات گنجانده شود (Jasch, 1993). تحلیل ورودی - خروجی، پایداری یا ناپایداری را اندازه گیری نمی کند؛ بلکه حساب های شفافی برای گردش ورودی و خروجی فرایند فراهم آورده و تحلیل های بیشتر تاثیرات زیست محیطی و سرانجام استراتژی های پایداری را تقویت می نماید (Gray, Jasch, 1992. 1993).

گزارش سه گانه و طرح گزارش جهانی

الکینتون (Elkington, 1999) شکلی از گزارشگری پایداری را تشریح نمود که به «گزارش سه گانه (TBL)»^۹ نام گذاری گردید، که هدف آن، گزارش، تاثیرات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی سازمان است. در حسابداری TBL سه بعد توسعه پایدار مورد توجه قرار می گیرد (Van den Bergh, 1996).

برخی نسخه‌های TBL از واحدهای پولی، برای اندازه‌گیری عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی استفاده کرده؛ درحالی‌که در رهنمود گزارشگری پایداری، طرح گزارش جهانی (GRI)^{۱۰} استفاده شده به دنبال بهینه‌سازی دامنه وسیعی از شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد در راستای اهداف پایداری است. این رهنمود، سه بعد پذیرفته شده برای پایداری، که در آن یک سری شاخص‌های عملکردی برای اندازه‌گیری هر یک از ابعاد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی وجود دارد، ترسیم نموده است. در این ابعاد نیز شاخص‌های یکپارچه‌ای برای ابعاد چندگانه در نظر گرفته شده است. شاخص‌های بعد اقتصادی برای پشتیبانی اطلاعات مالی موجود در گزارش‌های سنتی حسابداری مالی طراحی شده و نشان دهنده اثرات فعالیت‌های سازمان در حوزه‌های: شرایط اقتصادی ذینفعان؛ و اقتصاد محلی، ملی و جهانی می باشد (GRI,2002).

برقراری رابطه شفاف، میان شاخص‌های عملکرد و پایداری مشکل به نظر می‌رسد (Baker,2002). مخصوصاً اثرات اقتصادی بلندمدت یکی از جنبه‌های حیات پایداری است. با این وجود گزارش رابطه مالی سازمان با مشتریان، عرضه‌کنندگان، کارکنان و سرمایه‌گذاران افشاءکننده میزان اعتماد ذینفعان بر گزارشگری سازمان برای پشتیبانی مالی را نشان می‌دهند و برخی شاخص‌های مالی نیز نشان‌دهنده ریسک بالقوه مالی و خطر توقف عملیات سازمان هستند. هر جنبه توصیف شده در جدول شماره ۱، مربوط به شاخص‌های زیست محیطی، معیاری مرتبط با اندازه‌گیری عملکرد محیط زیست سازمان را نمایش می‌دهد. در این رهنمود، پیشنهاد گردیده که شاخص‌های زیست محیطی باید به صورت واژه‌های مطلق و نسبی (یا نرمال شده) به نحوی که بتوان بر اساس آن سازمان‌های مختلف را مورد مقایسه قرار داد بیان گردد (Lamberton,2005).

بسیاری از شاخص‌های عملکرد اجتماعی ارائه شده به سختی قابل اندازه‌گیری و کمی شدن هستند. حسابداری اجتماعی مستلزم اولویت‌بندی اطلاعات اجتماعی مربوط است. تا حدودی حسابداری اجتماعی در راستای توسعه پایدار با مسئله از بین بردن فقر سروکار دارد. مشکل فقر هدف مستقیم شاخص عملکرد اجتماعی GRI نیست، با این وجود برخی عواقب آن مانند توجه به حقوق بشر، سلامتی و آزادی و همچنین کمک‌های مالی خیرخواهانه قسمت اصلی شاخص‌های عملکردی هستند. افشاء محدود، ممکن است این گمان غلط را القاء کند که از بین بردن فقر تنها وظیفه دولت است نه واحدهای تجاری. رهنمودها طرح‌های مبتکرانه برای افزایش شفافیت گزارشگری آثار اجتماعی و محیطی سازمان‌ها هستند و این اعتقاد وجود داد که هنگامی که بر کیفیت اطلاعات افزوده می‌شود حرکت به سمت کارایی نیز بهبود می‌یابد (Lamberton,2005). GRI راهبردهای گزارشدهی خاصی برای بخش دولتی ارائه داده است. بخش مکمل GRI برای سازمان‌های دولتی به بیان دلایل زیر برای «گزارشگری پایداری» می‌پردازد. بدین شرح که: ارتقاء شفافیت و حسابداری؛ تقویت تعهد سازمانی، ایفای نقش الگو برای بخش خصوصی؛ بهبود حاکمیت داخلی؛ متمایز نمودن و اهمیت دادن به نقش آنها به عنوان مصرف‌کننده و یا صاحبکار در

فضاهای اقتصادی مختلف؛ برآورده کردن نیازهای افشا سازی و فراهم کردن اطلاعات به منظور تسهیل مکالمه و تعهدات موثر با ذینفعان (GRI,2002).

در اینجا نکته اصلی این است که «گزارشگری پایداری» چگونه باید باشد نه این که در حال حاضر چگونه است و البته تحقیقات محدودی برای فراهم آوردن شواهدی مبنی بر فعالیت‌های «گزارشگری پایداری» در بخش دولتی وجود دارد (Farneti & Guthrie, 2009). علیرغم وجود مشکلات در انتقال داده‌های سازمان‌دهی شده در بخش‌های خصوصی به بخش دولتی، ضرورت گزارشگری سازمان‌های دولتی محسوس است. GRI بیان می‌کند که: همانند سایر کارفرمایان، ارائه دهندگان خدمات و مصرف کنندگان منابع، نمایندگی‌های دولتی نقش به سزایی در پیشرفت ملی و جهانی توسعه پایداری دارند و انتظار می‌رود که با ارائه الگو، راه را برای گزارشگری دولتی و شفاف از عملکردهای خود به منظور ارتقاء پایداری نشان دهند (GRI,2002).

عناصر مدل صورت‌های مالی در گزارشگری پایداری

هدفی که برای حسابداری پایدار در نظر گرفته شده، اهداف پایداری یا توسعه پایدار است. با استفاده از رویکر قیاسی، مدل گزارشگری پایداری می‌تواند برای فراهم آوردن اطلاعات مربوط به ارزیابی واحد تجاری طراحی گردد. اطلاعات ارائه شده برای اهداف کلی گزارشگری مالی باید دارای ویژگی‌های کیفی مندرج در بیانیه مفاهیم حسابداری باشد (kraten, 2014). به طور مشابه رهنمود GRI مجموعه‌ای جامع از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری پایداری را ارائه می‌دهد که در چاقوب گزارشگری پایداری آورده شده است. از مباحث عنوان شده، پنج عنصر تعریف شده و یکپارچه برای مدل حسابداری مالی قابل ذکر است:

– گزارش‌های حسابداری

– اصول حسابداری

– ثبت‌های حسابداری

– مدل اهداف حسابداری

– ویژگی‌های حسابداری

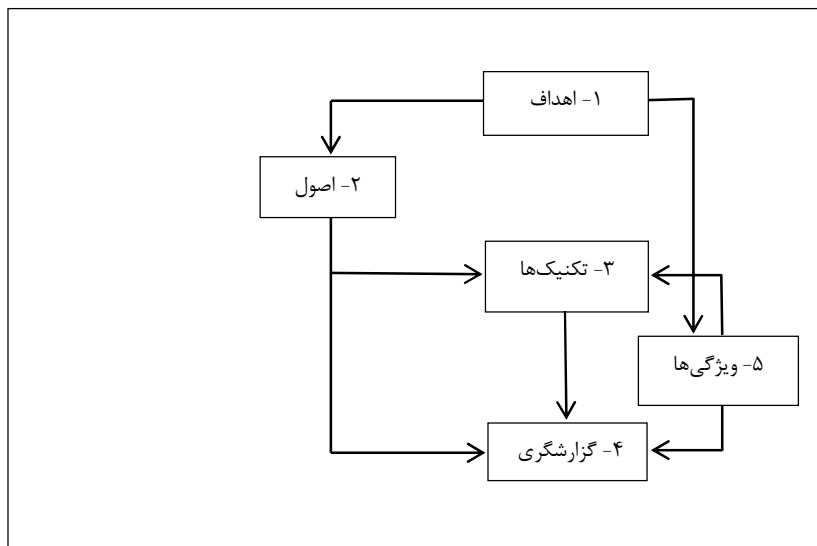
توجه تحقیقات گزارشگری پایداری، به سوی ذینفعان و سودمندی برای تصمیم‌گیرندگان است که نیاز به یکسری اطلاعات متوازن شامل اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی دارند تا به اهداف چندگانه پایداری دست یابند. اگر حرفه حسابداری بخواهد نقش پررنگی در حل و فصل بحران‌های زیست محیطی داشته باشد، باید به میزان کافی از دانش و تجربه برخوردار باشد. حسابداری دارای تجربیات فراوان و سابقه طولانی در تدوین استانداردهای گزارشگری عملکرد مالی شرکت‌ها است به طوریکه

می‌تواند اطلاعات گزارشگری پایداری مفیدی در سطح شرکت‌ها فراهم کند. حرفه حسابداری چه چیزهای دیگری برای عرضه دارد؟ دانش حسابداری با در نظر گرفتن محدودیت‌ها و مفروضات اساسی خود، به تجهیز اطلاعاتی، استفاده‌کنندگان می‌پردازد. با تعیین یک مدل گزارشگری پایداری که برگرفته از مدل حسابداری مالی است، تلاش می‌شود تا ساختاری برای گزارشگری پایداری ایجاد گردد تا برجسته‌های کاربری مدل حسابداری مالی افزوده شود (Gray, 2010).

چارچوب نظری گزارشگری پایداری

فارنتیو و گوتری (Farneti & Guthrie, 2009) معتقدند که هیچ توافقی برسر مفهوم گزارش پایداری و هیچ چهارچوب مشترکی جهت اقتباس آن وجود ندارد. جدول شماره ۱، پنج عنصر چارچوب نظری گزارشگری پایداری که بر اساس مباحث مدل حسابداری مالی شکل گرفته است، نمایش می‌دهد. این چارچوب در مباحث آتی تکامل یافته و به یک چارچوب جامع تبدیل می‌شود. فرض زیربنایی این چارچوب شامل اهداف مدل گزارشگری، اصول زیربنای کاربری مدل، داده‌های جمع‌آوری شده، چارچوب‌های گزارشگری و ویژگی‌های کیفی تولید اطلاعات است. برای درک بهتر نیاز است که این مباحث مورد توجه بیشتری قرار گیرد:

- اهداف چارچوب گزارشگری پایداری؛
- اصول زیربنایی کاربری از چارچوب؛
- ابزارهای جمع‌آوری اطلاعات، ثبت حسابداری، و تکنیک‌های اندازه‌گیری؛
- گزارش‌های استفاده شده در ارائه اطلاعات به ذینفعان؛
- ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش شده با استفاده از چارچوب.



جدول شماره ۱، عناصر چارچوب گزارشگری پایداری (منبع Lamberton, 2005)

انتقادی که به این اهداف وارد است، تعریف انتخاب شده برای پایداری است که عمق و پیچیدگی چارچوب حسابداری را تعیین می‌نماید. همانطور که به صورت فزاینده‌ای در حال گسترش است، تعریف سه بعدی از گزارشگری پایداری، پذیرفته شده و چارچوب حسابداری باید عملکرد سازمان را از سه منظر اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی گزارش نماید. این اصول، مشابه اصول و مبانی زیربنای حسابداری مالی است. اصولی مانند بهای تمام شده تاریخی، تداوم فعالیت، محافظه کاری و فرضیات مربوط به دوره حسابداری و واحد گزارشگری.

جدول شماره ۲ شکل توسعه یافته‌تری از جدول شماره ۱ بوده و به یک چارچوب جامع‌تر برای گزارشگری پایداری ختم می‌گردد. ابزارهای مدیریت داده‌ها در جمع‌آوری و ثبت داده‌های حسابداری پایداری، شبیه دفاتر کل و روزنامه حسابداری مالی است. تکنیک‌های مدیریت شامل استفاده از شاخص‌های عملکرد و روش‌های ارزشیابی مورد استفاده در تخمین نمونه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های زیست محیطی است. داده‌های جمع‌آوری شده توسط حسابداری پایداری به صورت کمی و کیفی به استفاده کنندگان مخابره و باید یک سری ویژگی‌های کیفی را دارا باشد. این ویژگی‌ها که در جدول شماره ۲، مورد اشاره قرار گرفته است، برگرفته از رهنمود گزارشگری پایداری GRI بوده و معادل ویژگی‌های کیفی تجویز شده برای داده‌های حسابداری مالی در استانداردهای حسابداری می‌باشند. همچنین این

جدول، چارچوب جامع حسابداری را نمایش و برخی روابط بین عناصر مختلف چارچوب را نمایان ساخته است.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری پایداری	گزارشگری	داده‌ها، ثبت‌ها و تکنیک‌های اندازه‌گیری	اصول زیربنایی چارچوب حسابداری پایداری	اهداف چارچوب گزارشگری پایداری
شفافیت		شاخص‌های عملکرد	گزارشگری بنگاه	اندازه‌گیری عملکرد سازمان
کامل بودن	شکل گزارشگری	ارزشیابی	تعریف پایداری	برای رسیدن به اهداف پایداری
درست بودن به موقع بودن	تناوب گزارشگری	تحلیل چرخه زیست	سوره حسابداری	انجام حسابداری به ذینفعان
		جمع‌آوری داده‌های اصلی	حوزه	فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری
مربوط بودن قابلیت مقایسه واضح بودن بی‌طرفی زمینه پایداری جامع بودن		ثبت‌های اصلی	اهمیت نگهداشت سرمایه واحد اندازه‌گیری اصول احتیاطی	

جدول شماره ۲: چارچوب جامع گزارشگری پایداری. منبع: Lamberton, 2005

این چارچوب، پنج موضوع اصلی را تشریح می‌نماید. مرکز چارچوب گزارشگری پایداری که در این مباحث و همچنین در رهنمود آن عنوان شده، شامل شاخص‌های عملکردی برای اندازه‌گیری ابعاد اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی پایداری است. پنجمین موضوع فهرست شده در قسمت قبلی تأیید و تصدیق‌کننده نفوذ اصول حسابداری سنتی و فعالیت‌های پیرامون تحقیقات حسابداری محیط زیست است. تأثیر رویه‌های حسابداری در این متن که با استفاده از پنج جزء مدل حسابداری مالی سنتی به تصویر کشیده شده در جدول شماره ۱، به تدوین چارچوب گزارشگری پایداری مندرج در جدول شماره ۲، انجامیده

است. این ساختار اهداف، اصول، اندازه‌گیری‌ها و روش‌های گزارشگری را فراهم آورده و این موارد نیز منجر به ایجاد فهرست گسترده‌ای از ویژگی‌های کیفی فهرست شده در رهنمودها و مباحث قبلی می‌گردد (Lamberton, 2005). بطور کلی مطابق رهنمودهای سازمان گزارشگری پایداری GRI، بمنظور ارائه تصویری معقول و متوازن از عملکرد پایداری و تسهیل قابلیت مقایسه و ارائه موضوعات مورد علاقه ذینفعان، اصول مربوط به گزارشگری پایداری به شرح زیر می‌باشد: ۱- اصول مربوط به چارچوب گزارشگری (شفافیت، جامعیت، قابلیت حساسی) ۲- اصول مربوط به کیفیت اتکای اطلاعات (صحیح بودن، بی‌طرفی، قابلیت مقایسه) ۳- اصول مربوط به محتوای گزارش (کامل بودن، مربوط بودن، پایداری محتوا) ۴- اصول مربوط به دسترسی اطلاعات (واضح بودن، به موقع بودن)، (GRI, 2010).

اهداف چارچوب گزارشگری پایداری

هدف اصلی گزارش چارچوب گزارشگری پایداری، اندازه‌گیری عملکرد در راستای پایداری و ارائه اطلاعات سومند بر اساس «نظریه سودمندی در تصمیم‌گیری» برای ذینفعان مختلف است. گزارشگری پایداری، تقاطع همبستگی دو نظریه شامل «تئوری سودمندی در تصمیم‌گیری» و «تئوری ذینفعان» است. هسته این مباحث، این است که آیا در سطح سازمان، پایداری موضوعی مربوط و دارای اهمیت است یا خیر؛ و آیا می‌توان پایداری را اندازه‌گیری نمود؟ مفهوم توسعه پایداری^{۱۱} به طور وسیع به عنوان یک موضوع چند وجهی یا چند سطحی مورد سازماندهی قرار گرفته است (Starik & Rands, 1995) که هر سطح مختلف آن، وابستگی زیادی با دیگر سطوح دارد. پیشرفت واقعی به سوی پایداری جهانی مستلزم فعالیت در همه این سطوح است. قوانین برای دستیابی به پایداری در سطح کلان وضع گردیده است (Daly, 1990) ولی ترجمه این قوانین به سطوح خرد مشکل‌زا است.

بر اساس رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری به گفته چامبرز گزارش‌های سیستم اطلاعاتی باید برای انواع تصمیمات مفید باشد؛ همان تصمیماتی که انتظار می‌رود سیستم مزبور برای اتخاذ آنها تسهیلاتی را فراهم آورد. این اعتقاد وجود دارد که سیستم اطلاعاتی نباید منحصرراً الگوی تصمیم‌گیری گروه‌های خاصی را پوشش دهد. همانند حسابداری سنتی، استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارجی گزارشگری پایداری نوع تصمیم‌هایشان از یکدیگر قابل تمایز هستند. استفاده‌کنندگان خارجی به دنبال آگاهی در مورد اثرات زیست محیطی و اجتماعی سازمان بر روی طیف وسیعی از ذینفعان خارجی هستند. اطلاعات گزارشگری پایداری باید ویژگی‌های کیفی همانند شفافیت و قابلیت مقایسه را در رابطه با مفهوم پایداری نمایش داده و ذینفعان را قادر سازد تا بتوانند اثرات زیستی و اجتماعی سازمان را ارزیابی نمایند. جامعه به اطلاعاتی نیاز دارد که بر اساس آنها بتوان اثرات عملکرد سازمان بر روی پایداری را ارزیابی نماید. همچنین کارکنان علاقمندند در شرکتی فعالیت کنند که هم از منش و سطوح اخلاقی بالا و هم از

ارزش آفرینی بلندمدت برخوردار باشد. گروه‌های مختلف ذینفع علاقمند به بازی برد-برد با واحد تجاری هستند (Bremser, 2014). بنابراین یک جنبه مهم حسابداری پایداری، تدوین اهداف پایداری است. اهدافی که ذینفعان را قادر به ارزیابی سطوح مختلف ناپایداری سازمان‌ها بنماید (Lamberton, 2005). تهیه اطلاعات گزارشگری پایداری برای استفاده کنندگان داخلی با تمرکز بر تهیه اطلاعات مربوط و مفید برای تصمیم‌گیری مدیران همراه است.

اصول اساسی که زیربنای استفاده از چارچوب گزارشگری پایداری است در ستون دوم جدول شماره ۲ نشان داده شده است. تعریف انتخاب شده برای پایداری، به حوزه و محتوای چارچوب گزارشگری پایداری یک سازمان شکل می‌دهد. اندازه‌گیری عملکرد در راستای مفهوم چند بعدی پایداری نیاز به مجموعه‌ای از شاخص‌های زیست محیطی، اقتصادی و اجتماعی دارد. مشکل اولویت‌بندی ابعاد پایداری به تفسیرهای متفاوتی از اطلاعات گزارشگری پایداری توسط مدیران واحد تجاری در مقابل فعالان و طرفداران محیط زیست منجر گردیده است. یک راه حل این است که شاخص‌های عملکرد یکپارچه‌ای ایجاد گردد. شاخص‌هایی که به وسیله آنها بتوان دو یا تعداد بیشتری از ابعاد پایداری را اندازه‌گیری نمود، از جمله شاخص‌های کارایی محیط زیست و بهره‌وری.

بکارگیری مفهوم پایداری در سطح خرد به وسیله ساختاربندی حسابداری پایداری، در هر سازمانی باید به گونه‌ای باشد که به تغییرات در آن سازمان به سمت پایداری بیانجامد (Lehman, 1999). تحقیقات در زمینه گزارشگری پایداری عاملی است که خانواده‌ها، جامعه و مراکز منطقه‌ای و ملی را مجاب می‌کند که به شرکت‌ها جهت رعایت اصول پایداری، فشار آورند (Lamberton, 2005). با توجه به ماهیت تاثیر بشر بر روی محیط زیست، مرزهای سیستم گزارشگری پایداری، نیاز به تعریف دقیق و واضح دارد تا محدوده فعالیت‌های مدیران در این خصوص مشخص گردد. سطح نخست پیامدهای زیست محیطی، به اثرات مستقیم بر محیط زیست اشاره می‌کند. سطح دوم پیامدهای زیست محیطی، به اثرات تامین کنندگان مواد اولیه بر محیط زیست پرداخته و سطح سوم پیامدهای زیست محیطی، نحوه تهیه مواد اولیه را مورد توجه قرار می‌دهد. تحقیقات قبلی مرزهای سطوح اول و دوم پیامدها را در برداشته است ولی سطح سوم پیامدها، چشم پوشی شده است (Bebbington & Tan, 1997). همچنین دوره زمانی که سازمان‌ها بر اساس اهداف پایداری، اقدام به گزارشگری می‌کنند باید به خوبی تعریف گردد. گزارش‌هایی‌توانند ماهیانه، فصلی و سالیانه بوده و حتی از طریق صفحات تحت وب به صورت لحظه‌ای و روزانه با استفاده از آخرین اطلاعات به روز شده و همه عمر زیست محصولات و خدمات سازمان را شامل شود. استفاده از تحلیل چرخه زیست (عمر) باعث می‌شود تا فرایند گزارشگری پایداری، هم تصمیم‌گیران با افق زمانی کوتاه‌مدت (که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند) و هم تصمیم‌گیران با افق زمانی بلندمدت (که از اطلاعات چرخه زیست محصول استفاده می‌نمایند) را مورد توجه قرار داده و نظریه ذینفعان را در مدل سودمندی گزارش‌ها در تصمیم‌گیری قرار دهد (De Villiers & Alexander, 2014).

تهیه گزارشگری پایداری از دیدگاه تئوری های حسابداری

دلایل انتشار گزارشگری پایداری از دیدگاه تئوری های حسابداری از این منظر که تئوری های حسابداری زیربنا وشالوده گزارشگری مالی است، دارای اهمیت ویژه ای است که به شرح زیر بیان می گردد:

تئوری مشروعیت: اگر واحد اقتصادی درانجام دادن فعالیت های مورد انتظار جامعه ناکام بماند، نباید انتظار داشته باشد که جامعه مزبور مشروعیت آن را بپذیرد. لذا موفقیت واحد اقتصادی در گرو رعایت مفاد قرارداد اجتماعی است.

تئوری گروه های ذینفع: براساس این تئوری مدیریت تمام توجه خود را به انتظارات گروه های ذینفع وقدرتمند معطوف نموده چرا که این گروه ها بر منابع مورد نیاز واحد تجاری کنترل داشته، لذا در جهت تامین نظراین گروه ها، مدیریت در زمینه اقتصادی، اجتماعی وحفظ محیط زیست اقدامات به انتشار گزارش هایی می نماید.

تئوری پاسخگویی: ازدیدگاه این تئوری سازمان ها در قبال گروه های مختلف دارای مسئولیت هستند و باید به پاسخگویی پردازند.

تئوری ریسک شهرت مدیریت: از این دیدگاه شهرت هرسازمانی دارای یک ارزش اقتصادی است و مدیران در ارتباط با فعالیتهای سازمان خود گزارش هایی را بصورت داوطلبانه منتشر می کنند تا بتوانند دیدگاه های گروه های ذینفع راجلب نمایند و از این طریق به ارزش سازمان خود بیافزایند.

تئوری نمایندگی: با استفاده ازاین تئوری مدیران می توانند با انتشار اطلاعات درباره اثر عملکرد سازمان بر جامعه ومحیط زیست بر ثروت کسب شده (مورد نظر مدیریت) اثر مثبت بگذارد (Joseph, 2012).

نتیجه گیری

اهمیت انتشار گزارشگری پایداری امروزه به عنوان ابزار پاسخگویی اجتماعی مطرح می شود. طبق چارچوب گزارشگری نوین پایداری باید از تمامی واحد های اقتصادی خواسته شود که آثار مختلف فعالیت های خود را در زمینه محیط زیست، رفاه اجتماعی و مسائل اقتصادی افشاء نمایند. اندازه گیری و گزارشگری آثار فعالیت ها در قالب عوامل اقتصادی، محیطی واجتماعی محور اصلی گزارشگری پایداری است. گزارشگری پایداری بسیار گسترده تر از گزارشگری مالی رایج است زیرا اطلاعات غیرمالی با اهمیتی ارائه می کند و به استفاده کنندگان کمک می کند که عملکرد جاری وآتی واحد گزارشگر را ارزیابی کنند. در گزارشگری مالی تاکید اصلی بر سرمایه گذاران است اما در گزارشگری پایداری دامنه ذینفعان گسترده تر است. گزارشگری پایداری در بلند مدت علاوه بر تاثیر بر بهبود عملکرد مالی واحدهای

اقتصادی و افزایش مزایای رقابتی بر افزایش اعتماد عمومی، به برقراری ارتباط قوی با ذینفعان نیز موثر می‌باشد. هدف گزارشگری پایداری در اختیار قرار دادن کلیه اطلاعات مربوط و سودمند برای تصمیم‌گیری ذینفعان مختلف بوده و هدف نهایی آن کمک به دستیابی اهداف پایداری یا توسعه پایدار جامعه است. طرح‌های پایداری بر حاکمیت شرکتی نیز موثر است و باعث می‌گردد ساختار و روابط هدایت و کنترل شرکت‌ها به سمت عملکرد منصفانه توأم با مسئولیت‌پذیری و درنظر گرفتن ویژگی‌های اخلاق در قبال همه ذینفعان سوق داده شود. هیأت مدیره از طریق ارائه گزارش‌های پایداری، باعث ارتقاء شفافیت گزارشگری و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی می‌گردد. بنابراین طرح‌های پایداری دارای آثار رفتاری بوده و منجر به رفتار اخلاقی می‌شوند. در راستای اهداف پایداری باید بیان نمود که در حال حاضر تردیدی جدی در خصوص کفایت گزارشگری وجود داشته و لزوم توجه به گزارشگری مبتنی بر پایداری به شدت احساس می‌گردد. در کشور ما به رغم تأکید بر حفاظت از محیط زیست در بخش نهم برنامه ششم توسعه، هنوز جای این گزارشگری حتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هم پیش‌بینی و تدوین نشده است بنابراین ضروری است که مسئولین امر و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری به این مقوله توجه ویژه‌ای داشته باشند.

پانوشته‌ها:

1. Sustainable cost
2. Natural capital inventory accounting
3. Input-output analysis
4. Sustainable cost and full-cost accounting
5. Total Impact Accounting
6. Depletion
7. Non-renewable/non-substitutable
8. what goes in must come out
9. Triple Bottom Line (TBL)
10. Global Reporting Initiative
11. sustainable development

فهرست منابع و مآخذ:

- ___ Baker, M. (2002). The GRI—The will to succeed is not enough. Corporate Social Responsibility News and Resources ,<http://www.mallenbaker.net/csr/CSRfiles/GRI.html>.
- ___ Bebbington, J. ,& Tan, J. (1997). Accounting for sustainability. Chartered Accountants Journal, (February), 37–40.
- ___ Bebbington, J. ,& Gray, R. (2001) An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization. Critical Perspectives on Accounting, 12, 557–587.
- ___ Bremser, Wayne G. (2014). A Growing Interest in Sustainability Paving the Way for the Next Generation of CPAs. March. THE CPA JOURNAL, pp. 15-17.
- ___ Daly, H. E. (1990). Toward some operational principles of sustainable development. Ecological Economics, 2, 2–6.
- ___ Dragomir, V. D. (2011). Accounting for sustainability: the quest for a conceptual framework', Int. J. Critical Accounting, Vol. 3, No. 4, pp. 384–398.
- ___ De Villiers, C. and D. Alexander. (1999). “The Institutionalisation of Corporate Social Responsibility Reporting”, The British Accounting Review Vol. 46, No. 2, pp. 198-212. 2014
- ___ Elkington, J. Triple bottom-line reporting: Looking for balance. Australian CPA, (March), 19–21.
- ___ Farneti, Federica. James Guthrie. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organizations: Why they report, Accounting Forum 33, 89–98.
- ___ Global Reporting Initiative (GRI). (2013). Sustainability reporting guidelines. Boston, 2002
- ___ Global Reporting Initiative (GRI). G4 sustainability reporting guidelines—reporting principles and standard disclosure.
- ___ Gray R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability. and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. Account Org Soc 35(1):47–62.
- ___ Gray, R. (1994). Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000 AD. Environmental Values, 17–45.
- ___ Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. Accounting Organizations and Society, 17(5), 399–425.
- ___ Jasch, C. (1993). Environmental information systems in Austria. Social and Environmental Accounting, 13(2), 7–9.
- ___ Jeffers, Agatha E. , Beixin (Betsy) Lin, Silvia Romero, and Laurence A. DeGaetano. (2014). Is It Time for Companies to Capitalize on Sustainability? March. THE CPA JOURNAL.

- ___ Jones, M. J. (1996). Accounting for biodiversity: A pilot study. *British Accounting Review*, 28, 281–303.
- ___ Jones, M. J. (2003). Accounting for biodiversity: Operationalizing environmental accounting. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 16. (5).
- ___ Joseph G. (2012). Ambiguous but tethered: an accounting basis for sustainability reporting. *CritPerspect Account* 23:93–106.
- ___ Jorgensen, H. B. (1993). The “green account” of the Danish Steelworks Ltd. *Social and Environmental Accounting*, 13(1), 2–5.
- ___ Kraten, Michael. (2014). Sustainability The Accounting Perspective. March. *THE CPA JOURNAL*. pp. 11-14.
- ___ Lehman, G. (2005). Disclosing new worlds: A role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting Organizations and Society*, 24(3), 214–21,
- ___ Malsch, Bertrand. (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting Organizations and Society*, 38, 149–168.
- ___ Starik, M. ,& Rands, G. P. (1995). Weaving an integrated web: Multilevel and multisystem perspectives of ecologically sustainable organizations. *Academy of Management Review*, 20(4), 908–935.
- ___ Van den Bergh, J. (1996). *Ecological economics and sustainable development*. Cheltenham: Edward Elgar.

