



افشاء داوطلبانه در گزارشگری مالی: مروری بر نظریه‌ها و تحقیقات

دکتر رمضانعلی رویایی*

بهمن بنی‌مهرداد**

چکیده

مقاله حاضر ضمن معرفی نظریه‌های موجود در رابطه با گزارشگری داوطلبانه اطلاعات حسابداری، نتایج آخرین تحقیقات انجام شده در ارزیابی نظریه‌های مذکور را ارائه می‌دهد. به دلیل رشد روز افزون گزارشگری اطلاعات مرتبط با محیط زیست و گزارشگری ارزش افزوده نسبت به سایر افشاءهای داوطلبانه در دو دهه اخیر، تاکید اصلی مقاله نیز بر این دو نوع گزارشگری است. نظریه اقتصاد سیاسی، نظریه مشروعیت، نظریه دینفعان، رویکرد سودمندی برای تصمیم و نظریه اثباتی حسابداری از جمله نظریه‌هایی هستند که کاربرد آنها در تحقیقات انجام شده در حوزه گزارشگری و افشاء داوطلبانه اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج تحقیقات انجام شده نشان می‌دهند که انتشار داوطلبانه اطلاعات حسابداری از سوی برخی شرکتها مقطعی بوده و صرفاً برای رسیدن به مقاصد خاصی صورت می‌پذیرد.

واژگان کلیدی

نظریه اقتصاد سیاسی، نظریه مشروعیت، نظریه دینفعان، سودمندی برای تصمیم، نظریه اثباتی، حسابداری محیط زیست و گزارشگری ارزش افزوده

* استادیار، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
** دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مقدمه

مرتبط با محیط زیست تلقی کرد. از منظر حسابداری مدیریت، حسابداری محیط زیست می‌تواند جهت جمع‌آوری اطلاعات مفید درباره محیط زیست و استفاده از این اطلاعات در جهت تصمیم‌گیری‌های مدیریت مورد استفاده قرار گیرد.

بنابراین هدف کلی حسابداری محیط زیست، فراهم آوردن اطلاعات درباره وضعیت، آثار و نحوه انجام فعالیت واحد تجاری مرتبط با محیط زیست برای استفاده کنندگان برون سازمانی و درون سازمانی می‌باشد. این اطلاعات برای استفاده کنندگان در جهت تصمیم‌گیری و ارزیابی تداوم فعالیت واحدهای تجاری و همچنین ارزیابی تداوم ارتباط استفاده کنندگان با واحدهای تجاری مفید می‌باشد. (Hill, 1999, PP 1-5)

گزارشگری ارزش افزوده

ریاحی بلکویی ارزش افزوده را مقدار باقی مانده از بازدهی می‌داند که با بهره‌گیری از ظرفیت تولیدی مثل کار و سرمایه به وجود آمده است. ارزش افزوده سهم بنگاه اقتصادی را نسبت به تولید ناخالص داخلی نشان می‌دهد و توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولید شده را بیان می‌نماید. او در کتاب خود صورت ریاضی ارزش افزوده را به شکل زیر و به وسیله جابجایی ارقام صورت سود و زیان نشان می‌دهد.

$$R=S-B-W-I-DP-DIV- \quad (۱)$$

$$S-B=W+I+DP+DIV+ T+R \quad (۲)$$

$$S-B-DP= W+I+DIV+T+R \quad (۳)$$

که در آن :

R= سود تخصیص نیافته

S= درآمد حاصل از فروش

B= مواد و خدمات خریداری شده از خارج از بنگاه

W= دستمزد

I= بهره

DP= استهلاک

DIV= سود سهام

T= مالیات

معادله شماره ۲ بیانگر ارزش افزوده ناخالص و معادله شماره ۳ نشان دهنده ارزش افزوده خالص است. در هر دو معادله، سمت چپ (سمت تفریق) نمایانگر روش محاسبه غیر مستقیم و سمت راست (سمت جمع) نشان دهنده روش محاسبه مستقیم ارزش افزوده است.

در طول دو دهه گذشته گزارشگری ارزش افزوده و گزارشگری اطلاعات زیست محیطی اهمیتی ویژه در گزارشگری مالی برخی از شرکتهای خارجی پیدا کرده است. اما این اهمیت به آن اندازه نبوده است که منجر به تدوین استاندارد حسابداری خاص و لازم‌الاجرا نمودن آن از سوی مجامع حرفه‌ای دنیا شود. گزارشگری ارزش افزوده که از طریق تهیه و ارائه صورت ارزش افزوده انجام می‌شود به دنبال محاسبه ارزش افزوده ایجاد شده در یک بنگاه اقتصادی است و چگونگی توزیع ارزش افزوده میان اشخاص ذینفع در فعالیت بنگاه را نشان می‌دهد. از سوی دیگر حسابداری محیط زیست را می‌توان به عنوان رشته‌ای در حسابداری تعریف کرد که وظیفه آن اندازه‌گیری و گزارش فعالیت‌هایی است که اثرات زیست محیطی دارند. در حسابداری محیط زیست گزارشهای حسابداری ابزاری برای برآورد تاثیر هزینه‌های زیست محیطی بر تصمیم‌گیری‌های استفاده کنندگان اطلاعات است.

در این نوشتار ضمن معرفی گزارشگری ارزش افزوده و حسابداری محیط زیست، سعی بر آن است تا دلایل انتشار اطلاعات مزبور از سوی برخی شرکتهای از دیدگاه نظری مورد بررسی قرار گیرد و نتایج تحقیقات انجام شده در رابطه با آنها ارائه شود.

حسابداری محیط زیست

به طور کلی، حسابداری محیط زیست را می‌توان جمع‌آوری، برآورد و طبقه‌بندی هزینه‌های زیست محیطی و ارائه اطلاعات مالی مرتبط با محیط زیست برای تصمیم‌گیری‌های مدیران جهت برنامه‌ریزی و کنترل عملیات واحد تجاری و همچنین ارائه اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان جهت آگاهی از وضعیت واحد تجاری، تعریف کرد. کاربرد تعریف مزبور می‌تواند از سه دیدگاه اقتصاد کلان، حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گیرد. از دیدگاه اقتصاد کلان، حسابداری محیط زیست ابزاری برای محاسبه و اندازه‌گیری منابع ملی و شاخص‌های اقتصادی است، مثلاً اگر به واسطه فعالیت شرکتهای خسارتی به محیط زیست وارد شود و این خسارت در اندازه‌گیری شاخص‌های اقتصادی کشورهای خسارت دیده لحاظ نگرددیده باشد، در این گونه موارد از حسابداری محیط زیست می‌توان در محاسبه بهتر شاخص‌های اقتصادی کمک گرفت. از دیدگاه حسابداری مالی، حسابداری محیط زیست را می‌توان به مثابه ابزاری برای اندازه‌گیری، برآورد تعهدات شرکتهای در قبال محیط زیست و همچنین محاسبه، شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌های

است. آنها اقتصاد سیاسی را به عنوان چارچوبی اجتماعی، سیاسی و اقتصادی می‌دانند که در زندگی بشر جای گرفته است. در این نظریه جامعه، سیاست و اقتصاد جدا از هم نیستند و مسائل اقتصادی را نمی‌توان جدا از ملاحظات اجتماعی و سیاسی مورد بررسی قرار داد. در این نظریه، گزارش‌های حسابداری به عنوان مدارک و شواهد اجتماعی، سیاسی و اقتصادی نگریسته می‌شود. به عبارتی دیگر گزارش‌های مزبور به مثابه ابزاری برای ایجاد، نگهداری و مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌های مؤسسات می‌باشد. در واقع گزارشگری مالی به عنوان ابزاری جهت انتقال مقاصد سیاسی، اجتماعی و اقتصادی برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان به کار می‌رود. بنابراین گزارش‌های حسابداری نمی‌توانند دارای ویژگی بی‌طرفی، عدم جانبداری و بیان صادقانه باشند، و از این رو گزارشگری مالی همانند محصولی است که میان شرکتها و محیط آنها مبادله می‌شوند.

نظریه اقتصاد سیاسی به دو دسته کلاسیک و غیر کلاسیک تقسیم می‌شود. در اقتصاد سیاسی کلاسیک، گزارش‌های حسابداری همانند ابزاری می‌باشد که جهت حمایت از وضعیت کسانی که از منابع کمیاب نظیر سرمایه استفاده و آن را کنترل و همچنین تضعیف کسانی که از منابع سرمایه‌ای استفاده نمی‌کنند، بکار می‌رود. این طبقه از اقتصاد سیاسی به تعارض‌های ساختاری در جامعه اشاره دارد.

از طرف دیگر، اقتصاد غیر کلاسیک، تضاد و تعارض‌های ساختاری را بی‌اهمیت می‌داند و به جای آن به مداخله و فشار گروه‌های مختلف جامعه بر واحدهای تجاری تأکید دارد. مثلاً فشار سازمان‌های حفاظت از محیط زیست یا فشار مقام‌های محلی و یا دولت بر شرکتها از جمله آن است. نظریه غیر کلاسیک اقتصاد سیاسی به دو شاخه نظریه مشروعیت و نظریه دینفعان تقسیم می‌شود. در ذیل نظریه‌های مذکور مورد بحث قرار می‌گیرد. (Deegan, 2000, PP 251-253)

نظریه مشروعیت^۲

براساس نظریه مشروعیت، واحدهای تجاری به طور پیوسته دنبال این موضوع هستند که آیا آنها بین معیارها و هنجارهای جوامع خود فعالیت می‌کنند یا خیر. به عبارت دیگر واحدهای تجاری می‌خواهند بدانند که آیا فعالیت آنها از نگاه اشخاص خارج از سازمان مشروعیت لازم را دارد یا خیر. به عقیده دیگران، نظریه مشروعیت بر این پایه استوار است که میان واحد تجاری و جامعه‌ای که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، قراردادی

روابط فوق ویژگی مفهوم ارزش افزوده را نشان می‌دهند، یعنی ارزش افزوده از یک طرف بنگاه اقتصادی را از جنبه عملکرد و از طرف دیگر اشخاص ذینفع در فعالیت بنگاه اقتصادی را، از جنبه اجتماعی در کانون توجه خود قرار می‌دهد. جنبه عملکرد با روش غیرمستقیم و جنبه اجتماعی با روش مستقیم بیان می‌شود. روش مستقیم سهم عوامل تولیدی کار و سرمایه و نیز سهم جامعه را به وسیله سهم بخش عمومی (دولت) نشان می‌دهد. با توجه به روابط فوق مشخص است که ارائه محاسبات ارزش افزوده در یک صورت مالی شامل دو قسمت (محاسبه مستقیم و محاسبه غیرمستقیم) و محتوای اطلاعاتی آن به تعریف متغیرهای محاسبات و افشای عناصر خاص و عام آن متغیرها بستگی دارد. (Riahi-Belkaoui, 1992, PP 2-17)

تاکنون روشهای متفاوتی برای محاسبه ارزش افزوده و چگونگی ارائه آن در صورت ارزش افزوده شناخته شده است. عدم یکنواختی در روشهای مزبور، صورت ارزش افزوده را به یک صورت مالی گمراه کننده تبدیل نموده است، وجود عدم یکنواختی در ارائه صورت ارزش افزوده در متون مختلف مورد تأیید قرار گرفته است. این متون عدم یکنواختی در گزارشگری ارزش افزوده را عمدتاً شامل موارد زیر می‌دانند:

الف) چگونگی برخورد با استهلاک دارایی‌های ثابت، به عبارت دیگر آیا ارزش افزوده باید براساس خالص محاسبه شود یا ناخالص.

ب) نحوه عمل با مالیاتها نظیر مالیات انتقالی به دوره آتی.

ج) چگونگی افشاء مزایای غیرنقدی و سایر مزایایی که به کارکنان پرداخت می‌شود.

د) زمان شناخت ارزش افزوده، آیا ارزش افزوده باید در زمان تولید شناسایی شود و یا در زمان فروش

ه) چگونگی افشاء درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی در صورت ارزش افزوده.

موارد فوق باعث شده است که شرکتها ارزش افزوده‌های مختلفی را محاسبه و همچنین تسهیملهای متفاوتی از ارزش افزوده بین اشخاص ذینفع را نشان دهند. (Ibid 2-17)

در ادامه مقاله به بررسی نظریه‌ها و تحقیقات مرتبط با گزارشگری محیط زیست و گزارشگری ارزش افزوده پرداخته می‌شود.

نظریه اقتصاد سیاسی^۱

دیگن در کتاب تئوری حسابداری مالی خود عنوان می‌کند که این نظریه توسط گری و همکاران او در سال ۱۹۹۶ مطرح شده

می‌دهد که در شرکتهای نفتی افشاءهای زیست محیطی با دیدگاه مشروع نشان دادن فعالیت‌شان در حال افزایش است. پتن اظهار می‌دارد که افشاءهای زیست محیطی انجام شده توسط شرکتهای نفتی جهت اغواگری و فریب دربارهٔ مسئولیت اجتماعی آن شرکتها است که اطلاعات مربوط به مسئولیت اجتماعی را به طور اغواگرانه در گزارش‌های سالانه خود می‌گنجاند. (Patten, 1992, PP 471-475)

دیگن و رنکین در استرالیا، نظریه مشروعیت را برای تشریح تغییرات در افشاء گزارش‌های زیست محیطی سالانه شرکتها برای دوره‌هایی که در آن دوره‌ها رعایت مسائل زیست محیطی، مورد نظر مقامات ذیصلاح نظیر سازمانهای حفاظت از محیط زیست و دولت بوده، مورد بررسی قرار دادند. آنها در یک دوره سه ساله از ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۳ گزارشات ۲۰ شرکت که تحت نظر و تحت فشار برای رعایت مسائل زیست محیطی بودند را مورد تحقیق قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد در سالهایی که شرکتها تحت فشار برای رعایت مقررات زیست محیطی بودند، افشاء مطلوب‌تر و بیشتری در مورد مسائل زیست محیطی نسبت به سایر سالها داشته‌اند. همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که الزامات قانونی در مورد رعایت قوانین محیط زیست باعث می‌شود که شرکتها به افشاءهای زیست محیطی روی آورند. به نظر می‌رسد زمانی که سازمانها قرارداد اجتماعی خود با جامعه را نقض می‌کنند در تلاش هستند تا مشروعیت خود را از طریق ارائه گزارش‌های داوطلبانه به دست آورند. (Deegan & Rankin, 1996, PP 52-69)

در تحقیق دیگر دیگن و گوردن، گزارش‌های زیست محیطی شرکتهای استرالیایی از سال ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۱ را مورد بررسی قرار داده و به نتایج زیر دست یافتند:

۱- افزایش در افشاء زیست محیطی شرکتها در طول زمان رابطه‌ای مثبت با افزایش سطح عضویت شرکتها در گروه حفاظت از محیط زیست دارد.

۲- افشاءهای زیست محیطی شرکتهای استرالیایی شدیداً خودستایی از خود است.

۳- همبستگی مثبت میان حساسیت زیست محیطی و صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند و سطح افشاء زیست محیطی شرکت وجود دارد. نتایج فوق می‌توانند تاییدی برای نظریه مشروعیت باشد. Deegan & Gordon, 1996 PP (187-199)

اجتماعی وجود دارد. تعریف مفهوم قرارداد اجتماعی کار ساده‌ای نیست، اما این مفهوم را می‌توان بیانگر انتظارات صریح و قطعی شمار زیادی از افراد جامعه درباره رفتار و عملکرد سازمانها تعریف کرد. در گذشته عقیده بر آن بود که حداکثر کردن سود شرکت معیار مطلوبی برای عملکرد شرکت است. بر اساس این دیدگاه حداکثر سازی سود معیار کاملی درباره مشروعیت سازمانی است. اما انتظارات جامعه در دهه‌های اخیر تغییرات عمده‌ای داشته است. امروزه جوامع انتظار دارند تا اینکه شرکتها خسارات وارده بر محیط زیست را جبران و یا از وقوع آن جلوگیری کنند، سلامت و ایمنی مشتریان، کارکنان و افرادی که در جامعه به نوعی با محصولات تولید شده شرکتها و ضایعات آنها در تماس هستند را فراهم نمایند. بنابراین، در این نظریه فرض بر این است که از دیدگاه جامعه، واحدهای تجاری با در اختیار داشتن منابع تولیدی جامعه (مثلاً نیروی کار) باید بین معیارها و هنجارهای قابل قبول جامعه فعالیت کنند، در غیر این صورت جامعه ممکن است مانع قرارداد اجتماعی شود و آنها لغو نماید. مثلاً ممکن است مشتریان محصولات شرکت را خریداری نمایند و آن را تحریم کنند و یا نیروی کار، خدمت خود را به شرکت عرضه نکند و به عبارتی اعتصاب نمایند و یا دولت مالیات را افزایش دهد. بر اساس نظریه مذکور هنگامی که واحدهای تجاری با رویدادهای اجتماعی و محیطی عمده‌ای روبرو می‌شوند، تغییراتی در رویه‌های گزارشگری مالی آنها به وجود می‌آید تا به وسیله آن رویه‌ها ارزش‌های اجتماعی مورد توجه قرار گیرد. (Ibid, 253-257)

تحقیقات تجربی درباره نظریه مشروعیت

هوگنر رابطه میان تغییرات اجتماعی و افشاءهای اجتماعی را مورد بررسی قرار داده است. او در یک دوره هشت ساله گزارش‌های سالانه شرکت‌های فولاد در آمریکا را از لحاظ گزارشات اجتماعی مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که دامنه افشاءهای اجتماعی از سالی به سال دیگر فرق می‌کند، او تغییرات سالانه افشای اجتماعی را پاسخ شرکتهای مزبور به انتظارات مردم از رفتار شرکت در مقابل تغییرات اجتماعی می‌داند. (Hogner, 1982, PP 243-250)

در تحقیق دیگر، پتن تغییرات افشاءهای زیست محیطی توسط شرکتهای نفت آمریکا شمالی نظیر شرکت نفت آگزان را مورد بررسی قرار داد. او به این نتیجه رسید که اگر شرکتهای نفتی خود را تهدیدی برای مشروعیت صنعت نفت بدانند، به افشاءهای زیست محیطی روی می‌آورند. تحقیق پتن نشان

نظریه ذینفعان^۱

نظریه ذینفعان به دو شاخه اخلاقی یا هنجاری و شاخه مدیریتی یا اثباتی تقسیم می‌شود. ابتدا به شاخه اخلاقی می‌پردازیم و بعد مروری بر شاخه مدیریتی خواهیم داشت.

شاخه اخلاقی نظریه ذینفعان

دیگن در توضیح شاخه اخلاقی نظریه ذینفعان در کتاب خود می‌نویسد، رویکرد اخلاقی یا هنجاری (دستوری) نظریه ذینفعان، عنوان می‌کند که ذینفعان نسبت به فعالیت یک سازمان اقتصادی ذیحق و ذینفع هستند. بر اساس این رویکرد، مدیریت باید سازمان را در جهت حداکثر کردن منافع همه ذینفعان اداره نماید. به عبارت دیگر، در این دیدگاه، واحد تجاری به عنوان مکانیزمی برای افزایش بازده مالی سهامداران و وسیله‌ای برای هماهنگی منافع سایر ذینفعان بوده و مدیریت سازمان نیز امانتدار منافع سهامداران و همه ذینفعان است. بر اساس نظریه دستوری ذینفعان، مدیریت باید میان منافع سهامداران و منافع سایر ذینفعان سازمان ملاحظات یکسانی داشته باشد، به خصوص زمانی که میان منافع آنها تضاد وجود دارد. مدیریت باید سعی نماید که این تضادها را کاهش و تعادلی مطلوب میان آنها ایجاد نماید.

بر اساس رویکرد اخلاقی نظریه ذینفعان، ذینفعان شرکت حقوق ذاتی نظیر شرایط کاری مناسب، حقوق مناسب، و... را نسبت به شرکت داشته و این حقوق نباید نقض شوند. به عبارت دیگر هر گروه از ذینفعان خود را مسبب و باعث ایجاد منافع برای برخی از گروهها می‌دانند و بنابراین دنبال منافع بیشتری برای خود هستند. مثلاً کارکنان یک شرکت خود را عامل ایجاد منافع برای سهامداران می‌دانند و بنابراین خواهان مطالبات بیشتری نسبت به فعالیت شرکت خواهند بود. رویکرد هنجاری نظریه ذینفعان مستلزم تعریفی از ذینفعان است. تعریفی که از آن می‌شود به قرار زیر است:

«هر گروه قابل شناسایی یا هر شخصی که روی تحقق اهداف سازمان اثر گذار است یا تحقق اهداف سازمان بر او یا آنها اثر گذار باشد.»

بر اساس تعریف فوق افراد زیادی می‌توانند به عنوان اشخاص ذینفع در نظر گرفته شوند، مثلاً سهامداران، بستانکاران، دولت، رسانه‌ها، کارکنان، وابستگان کارکنان، دولتهای محلی، موسسات خیریه، نسل‌های آینده. همچنین ذینفعان را می‌توان به دو دسته ذینفعان اولیه و ثانویه تقسیم کرد. ذینفعان اولیه آن

دسته از ذینفعانی هستند که بدون حضور و مشارکت آنان واحد تجاری قادر به ادامه فعالیت نخواهد بود، در حالیکه ذینفعان ثانویه آن دسته از ذینفعانی هستند که از فعالیت شرکت اثر پذیرند و یا بر آن اثر گذار هستند اما در معاملات با واحد تجاری شرکت نمی‌کنند و نقشی در ادامه حیات واحد تجاری ندارند. بر اساس رویکرد اخلاقی (هنجاری) ذینفعان (هم اولیه و هم ثانویه) هر کدام حداقل حقوق معینی دارند که نباید نقض شود. این رویکرد تصدیق می‌کند که از آنجایی که ذینفعان نسبت به فعالیت شرکت اثر پذیرند و یا بر آن اثر می‌گذارند، بنابراین نسبت به دریافت اطلاعات درباره فعالیت سازمانها ذیحق هستند. این اطلاعات می‌تواند اطلاعاتی در زمینه سطح ایجاد اشتغال، تضمین عدم آلودگی محیط زیست، امنیت اجتماعی و سایر اطلاعات مربوط به محیط زیست و اجتماع باشد. به طور خلاصه می‌توان اظهار داشت که در رویکرد دستوری نظریه ذینفعان سازمانها باید با توجه به خواسته‌ها و حقوق ذینفعان رفتار کنند (Ibid, 268- 270)

شاخه مدیریتی نظریه ذینفعان

به عقیده دیگن این شاخه از نظریه ذینفعان در تلاش است تا توضیح دهد که مدیریت شرکت احتمالاً به انتظارات ذینفعان توجه دارد. در رویکرد مدیریتی نظریه ذینفعان که یک رویکرد توصیفی است، واحد تجاری بخشی از سیستم اجتماعی است. اما این شاخه از نظریه ذینفعان توجه ویژه‌ای به گروههای خاصی از اشخاص ذینفع دارد. همانند نظریه مشروعیت، در این شاخه از نظریه ذینفعان انتظارات گروههای ذینفع روی عملیات و همچنین روی رویه‌های افشاء سازمان متمرکز می‌شود. در این شاخه، بر خلاف شاخه اخلاقی نظریه ذینفعان سازمان نمی‌تواند به طور مساوی به علایق همه ذینفعان پاسخ دهد، بلکه به جای آن باید در برابر آن دسته از ذینفعانی که قدرت بیشتری نسبت به سایر ذینفعان دارند پاسخگو باشد.

قدرت ذینفعانی نظیر مالکان، اعتباردهندگان و یا قانون گذاران می‌تواند بر سازمان اثر گذار باشد. سازمان موفق، سازمانی است که تقاضاهای گروههای ذینفع قدرتمند و تاثیرگذار را در نظر داشته باشد. در این شاخه از نظریه ذینفعان، حداکثر کردن سود برای منافع سرمایه گذاران کافی نیست. نقش اصلی مدیریت سازمان ارزیابی و اهمیت نیازهای ذینفعان برای رسیدن به اهداف استراتژیک سازمان است. به علاوه همچنانکه در طول زمان علایق و قدرت گروههای مختلف ذینفع تغییر می‌کند سازمان باید به طور پیوسته استراتژی‌های عملیاتی و

نژاد پرست آفریقای جنوبی فشار وارد می‌کرد و سپس با به قدرت رسیدن کنگره ملی آفریقا که دولت آینده را تشکیل داد و دیدگاه مخالفی درباره سرمایه‌داری داشت. در زمان تشکیل دولت کنگره ملی آفریقا، اتحادیه‌های کارگری قدرت گرفتند و رابطه نزدیکی با دولت برقرار نمودند و این موضوع باعث شد تا کارگران به عنوان ذینفعان اصلی شرکتها مطرح شوند. شرکتها نیز از سایر رویه‌های گزارشگری در کنار گزارشگری سود استفاده نمودند، مثلاً با استفاده ابزاری از صورت ارزش افزوده نشان می‌دهند که چه مقدار از ارزش افزوده به شکل حقوق و دستمزد به کارگران و به شکل مالیات به دولت پرداخت می‌شود. (Van Staden, 2000, PP 3-12)

رویکرد سودمندی برای تصمیم^۱

براساس رویکرد سودمندی برای تصمیم، انتشار اطلاعات مالی سالانه، باید برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان سودمند و مفید باشد. از این رو، انتشار داوطلبانه اطلاعات نظیر اطلاعات زیست محیطی و ارزش افزوده در صورتی می‌تواند برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان سودمند باشد که ارزش پیش بینی و محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی را بهبود ببخشد. (شباهنگ، ۱۳۸۲، ص ۲۰۸)

فرقاندوست حقیقی و بنی مهد در مقاله‌ای با عنوان سودمندی گزارشگری ارزش افزوده، آخرین تحقیقات انجام شده در رابطه با سودمندی معیار ارزش افزوده در مقابل سایر معیارهای متداول حسابداری را جمع‌آوری و منتشر کرده‌اند. برخی از نتایج تحقیقات این مقاله که توسط محققین مختلف انجام شده است در ذیل آورده می‌شود. (فرقاندوست حقیقی و بنی‌مهد، ۱۳۸۰، ۵۳-۶۵)

ریاحی بلکویی در مورد رابطه با بین اطلاعات ارزش افزوده و شاخص‌های بازار در آمریکا در طول دهه ۱۹۹۰ میلادی تحقیقاتی را انجام داده است. او در سال ۱۹۹۰ به همراه کاریک نشان داد که معیار ارزش افزوده می‌تواند توان توضیحی قابل ملاحظه‌ای در زمینه ریسک بازار فراتر از آنچه که توسط معیار سود و جریان نقدی فراهم می‌شود، داشته باشد. (همان منبع، ص ۶۲)

همچنین در سال ۱۹۹۳ بلکویی نشان داد که معیار ارزش افزوده می‌تواند توان توضیحی در ارتباط با بازده اوراق بهادار فراتر از آنچه که توسط معیار سود و جریان نقدی عرضه می‌شود، داشته باشد. در سال ۱۹۹۶ او نشان داد که اگر ارزش

افشاء خود را با آن تغییرات تطبیق دهد. همانطور که در فوق اشاره شد همچنانکه قدرت ذینفعان افزایش می‌یابد، اهمیت نیازهای ذینفعان نیز افزایش می‌یابد. این نیازها ممکن است سهم اطلاعاتی ذینفعان درباره فعالیت‌های سازمان باشد.

در رویکرد توصیفی مدیریتی ذینفعان، اطلاعات شامل اطلاعات حسابداری مالی و اطلاعات درباره عملکرد اجتماعی واحد تجاری، ممکن است برای دستیابی به حمایت ذینفعان در رابطه با فعالیت واحد تجاری و یا کاهش مخالفت با آن بکار رود. در این شاخه از رویکرد ذینفعان، مدیریت سازمان بر روابط میان سازمان و ذینفعان نظارت دارد و اطلاعات را صرفاً برای آن دسته از ذینفعانی که برای ادامه حیات واحد تجاری مهمتر هستند، تهیه و منتشر می‌کند. (Ibid, 271-273)

تحقیقات تجربی درباره نظریه ذینفعان

رابرتس طی تحقیقی در رابطه با توانایی ذینفعان روی افشاء اطلاعات اجتماعی به این نتیجه رسید که معیارهای قدرت ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها می‌تواند عامل انتشار انواع مختلف افشاءهای اطلاعات اجتماعی باشد. (Roberts, 1992, pp 595-612)

نئو و همکاران او در تحقیق دیگری دریافتند که گروه خاصی از ذینفعان نسبت به سایر ذینفعان می‌توانند بر تقاضا برای افشاء اطلاعات اجتماعی بسیار مؤثر باشند. آنها در تحقیق خود گزارش‌های سالانه تعدادی از شرکتهای کانادایی که در صنایع حساس نسبت به محیط زیست فعالیت می‌کردند طی سالهای ۱۹۸۲ تا ۱۹۹۱ را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنها حاکی از آن بود که میان نیازهای گروه خاصی از ذینفعان شرکتهای مزبور و افشاءهای زیست محیطی همبستگی وجود دارد. نتایج تحقیق آنها نشان داد که شرکتهای مزبور در برابر نیازها و علایق ذینفعان مالی و قانون گذاران دولتی بسیار بیشتر از علایق طرفداران محیط زیست پاسخگو بوده‌اند. این تحقیق نشان داد که شرکتها اطلاعات را برای آن دسته از ذینفعانی که به نظر می‌رسند برای ادامه حیات شرکت مهمتر از بقیه ذینفعان هستند، فراهم می‌نمایند. (Neu & etal., 1998, PP 265-282)

ون استدن در زمینه حسابداری اجتماعی در آفریقای جنوبی تحقیقاتی را انجام داده است، او در تحقیق خود نتیجه می‌گیرد که اثرات هر دو تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان را می‌توان در آفریقای جنوبی مشاهده نمود. او عنوان می‌کند که شرکتها در آفریقای جنوبی با تهدیدهای عمده‌ای از مشروعیت روبرو هستند، در ابتدا از طرف جامعه بین‌المللی که بر دولت سابق

گزارش شده استفاده می‌کنند، این امر موجب جلوگیری از انتقال ثروت به بیرون از شرکت می‌شود و در نتیجه هم به نفع مدیریت است و هم به نفع سهامداران. (Ibid, 230-232)

اگر چه فرضیه هزینه‌های سیاسی اغلب به استفاده از تکنیکهای حسابداری برای کاهش سود اشاره دارد اما دیگن معتقد است که گزارشگری اجتماعی می‌تواند ابزاری برای کاهش هزینه‌های سیاسی مترتب بر گزارشگری مالی واحدهای تجاری باشد. به عقیده او صورت ارزش افزوده می‌تواند برای کاهش هزینه‌های سیاسی که از سوی اتحادیه‌های کارگری و دولت به واحدهای تجاری تحمیل می‌شود، بکار رود. در این رابطه دیگن و هالم در تحقیقی از شرکتهای استرالیایی دریافتند که انتشار داوطلبانه صورت ارزش افزوده به اندازه و بزرگی شرکتهای بستگی دارد، یعنی در شرکتهای بزرگ انتشار صورت ارزش افزوده بیشتر از شرکتهای کوچک می‌باشد و همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که مدیران شرکتهای صورت ارزش افزوده را به عنوان ابزاری برای کاهش هزینه‌های سیاسی تحمیل شده توسط کارکنان، اتحادیه‌های کارگری و دولت تهیه و منتشر می‌کنند (Deegan & Hallam 1991, 1-21)

در آفریقای جنوبی شرکتهای با هزینه‌های سیاسی بالایی روبرو هستند تحقیق ون استدن در این کشور نشان می‌دهد که درصد بالایی از شرکتهای بزرگ صورت ارزش افزوده را منتشر می‌کنند. این موضوع بیانگر آن است که شرکتهای مزبور به منظور کاهش هزینه‌های سیاسی صورت ارزش افزوده را منتشر می‌نمایند. اگر چه انگیزه انتشار صورت ارزش افزوده می‌تواند ناشی از فرضیه هزینه‌های سیاسی باشد، اما چگونگی کاهش هزینه‌های نمایندگی از طریق انتشار صورت مزبور هنوز مشخص نبوده و رقم سود به هیچ وجه با انتشار صورت ارزش افزوده تغییر نخواهد کرد. از آنجائیکه صورت ارزش افزوده اطلاعات اضافه‌تری نسبت به صورت سود و زیان ارائه نمی‌کند، بنابراین انتشار آن نباید اثری بر هزینه‌های نظارت داشته باشد. (Ibid, PP 53-75)

خلاصه

این مقاله به دنبال توضیح دلایل قابل قبول برای انتشار داوطلبانه اطلاعات حسابداری به ویژه انتشار اطلاعات مرتبط با محیط زیست و صورت ارزش افزوده می‌باشد. در این رابطه دیدگاه‌های نظری مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها حاکی از آن است که نظریه‌های اجتماعی نظیر نظریه مشروعیت، نظریه ذینفعان و نظریه اقتصاد سیاسی حسابداری احتمالاً انگیزه

افزوده همزمان با سود انتشار یابد، محتوای اطلاعاتی اضافه‌تری نسبت به سود دارد. (همان منبع، ص ۶۳)

در سال ۱۹۹۶ باو و باو (Bao & Bao) ویژگی و خاصیت سری‌های زمانی ارزش افزوده و نیز صحت پیش‌بینی سری‌های زمانی ارزش افزوده را مورد بررسی قرار دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که مدل گام تصادفی برای معیار ارزش افزوده مناسب بوده و می‌توان از این مدل برای تعیین جهت تغییرات ارزش افزوده استفاده نمود. آنها نشان دادند که تغییرات ارزش افزوده با تغییرات قیمت سهام و سود همسو و سازگار است. (همان منبع، ص ۶۲)

در آفریقای جنوبی ون استدن توان توضیحی و پیش‌بینی اطلاعات ارزش افزوده را در مقایسه با سود با توجه به سه شاخص قیمت سهام، نسبت سود به قیمت و مدل ورشکستگی آلتمن مورد بررسی قرار داد. هدف این تحقیق بررسی توان توضیحی و پیش‌بینی اطلاعات ارزش افزوده در مقایسه با توان توضیحی و پیش‌بینی سود بود. او از مدلی که ریاحی بلکویی برای محاسبه ارزش افزوده استفاده کرده بود، استفاده نمود و به رابطه معنی‌دار و با اهمیتی بین ارزش افزوده و قیمت سهام پی برد و همچنین دریافت که این رابطه به معنی‌داری و اهمیت رابطه بین سود و قیمت سهام نیست، رابطه مشاهده شده بین ارزش افزوده و سود را نمی‌توان برای بهبود توان پیش‌بینی سود بکار برد. (Van Staden, 1999, 53-75)

نظریه اثباتی^۱

نظریه اثباتی حسابداری برای تشریح اینکه چرا مدیریت واحد تجاری اطلاعات بیشتری نسبت به آنچه که توسط مراجع و هیئت‌های قانونی حسابداری الزام شده است را انتشار می‌دهد، بکار می‌رود. بر اساس نظریه اثباتی حسابداری افشاء داوطلبانه تنها در صورتی قابل توجیه است که این نوع افشاء بتواند منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی گردد. اما دیگن در کتاب خود اظهار می‌دارد گزارش داوطلبانه اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی به جای اینکه بر هزینه‌های نمایندگی اثر داشته باشد، بر هزینه‌های سیاسی اثر گذار است.

طبق فرضیه هزینه‌های سیاسی، شرکت‌ها باید هزینه‌های سیاسی و سایر هزینه‌هایی که به واسطه گزارشگری سود بر واحد تجاری تحمیل می‌شود را مد نظر قرار دهند. از جمله این موارد می‌تواند اقدام اتحادیه‌های کارگری برای افزایش دستمزدها در راستای افزایش سودآوری شرکت‌ها باشد. بر اساس فرضیه مزبور، شرکت‌های بزرگ به احتمال زیاد از روشهای حسابداری برای کاهش سود

نظریه اثباتی حسابداری به این نتیجه رسیدیم که انتشار صورت ارزش افزوده و اطلاعات زیست محیطی به منظور کاهش هزینه‌های سیاسی انجام می‌شود.

انتشار اطلاعات داوطلبانه را به وجود آورده‌اند. انتشار صورت ارزش افزوده با توجه به رویکرد سودمندی برای تصمیم متقاعد کننده نبوده و از سوی مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری نیز مورد استقبال قرار نگرفته است، همچنین در

منابع

- ۱- شباهنگ رضا، تئوری حسابداری جلد دوم، نشریه شماره ۱۶۷ سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۸۲
- ۲- فرقاندوست حقیقی کامبیز و بنی‌مهد بهمن سودمندی گزارشگری ارزش افزوده مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۵۰ و ۵۱، پائیز و زمستان ۱۳۸۰
- 3- Deegan Craig , Financial Accounting Theory , Australia MC Graw- Hill 2000, PP 250- 270
- 4- Deegan C. ,Gordon B. A study of the Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations, Accounting and Business Research Vol 26, No 3, PP 187 - 199 , 1999
- 5- Deegan C. , Hallam A. The voluntary Presentation of Value Added Statements in Australia: A Political Cost Perspective, Accounting and Finance, June 1991, PP 1-21
- 6- Deegan, C. Rankin, M. Do Australian Companies Report Environmental News Objectivity? An Analysis of Environmental Disclosures by Firms Prosecuted Successfully by the Environmental Protection Authority , Accounting Auditing and Accountability Journal , Vol 9 , No2 PP 52-69
- 7- Hill S. D , Environmental Accounting, University of Calgary , working paper, Setember 1999
- 8- Hogner, R.H. Corporate Social Reporting: Eight Decades of Development at US Steel , Research in Corporate Performance and Policy, Vol 4. PP 243- 250, 1982
- 9- Neu, D. Warsame, H. Pedwell, K. Managing Public Impressions: Environmental Disclosures in Annual Reports, Accounting Organizations and Society, Vol 25 , No 3 ,PP 265 - 282
- 10- Patten . D.M , Intra- Industry Environmental Disclosures in Response to the Alaskan Oil Spill: A Note on Legitimacy Theory, Accounting, Organization and Society, Vol. 15, No. 5, PP 471- 475, 1992.
- 11- Riahi-Belkaoui Ahmed, Value Added Reporting: Lessons for the United States, Qourum books 1992, PP 2-17
- 12- Roberts , R. Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory, Accounting, Organizations and Society, Vol 17, No 6, PP 595 -612, 1992
- 13- Van Staden Chris , The Value Added Statement: Baston of Social Reporting or Dinosaur of Financial Reporting? Departement of Accountancy, Massey University , New Zealand, March 2000, PP 3-12
- 14- Van Staden Chris, Aspects of the Predictive and explanatory Power of Value Added Information in South Africa, SA Journal of Accounting Research, 1999 ,Vol 13 No.2 PP 53-75