

عنوان مقاله:

افشای مسئولیت های اجتماعی: ابزاری برای مشروعیت سازمانی

نام نویسندگان: 1- مهدی مران جوری

دانشجوی دکترای حسابداری و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

2- دکتر راضیه علی خانی

استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

مقدمه

افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی از سال 1980 برای بیش از دو دهه از افشای اجتماعی شرکت‌ها به موضوع مهمی در تحقیقات دانشگاهی تبدیل شد. تحقیقات گذشته نشان داد که اطلاعات زیست محیطی شرکت‌ها به طور قابل توجهی توسط ذینفعان شرکت درخواست شده و این اطلاعات نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌هایشان بازی می‌کند (Cho, 2007). افشای مسئولیت‌های اجتماعی شرکت، فرایند ارتباط تأثیرات زیست محیطی و اجتماعی فعالیت‌های اقتصادی یک سازمان بر منافع گروه‌های خاص درون جامعه و در سطح وسیع‌تر بر جامعه است (Gray et al., 2001). گزارش اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی با افشای اطلاعات توسط سازمان در مورد محصول، منافع مصرف‌کننده، منافع کارمندان، فعالیت‌های اجتماعی و تأثیرات زیست محیطی سروکار دارد. این افشای اطلاعات، بخشی از مسئولیت سازمان نسبت به ذینفعانش و پاسخ به انتظارات آنهاست (Azizul Islam, 2009).

هر چه احتمال ناسازگاری فعالیت‌های شرکت با توقعات جامعه بیشتر باشد، تلاش بیشتری برای تأثیر گذاشتن بر فرآیندها از طریق افشای اطلاعات اجتماعی شرکت نیازست (Deegan, 2007). افشا می‌تواند به هر نحوی که امکان گزارش آن وجود دارد انجام شود مثلاً در متن صورت‌های مالی (در صورت با اهمیت بودن آن)، در یادداشت‌های توضیحی همراه و یا تهیه گزارش‌های خاص صورت پذیرد. افشای داده‌های حسابداری زیست محیطی و اجتماعی، بخش‌های مختلف جامعه را قادر می‌سازد، موقعیت شرکت در خصوص حفاظت از محیط زیست را درک نموده و چگونگی توجه سازمان به موضوع‌های زیست محیطی و اجتماعی را بررسی نمایند (زهدي و همکاران، 1389). در مقاله حاضر ضمن تشریح هدفهای افشای اطلاعات و ارائه مختصری در زمینه سطوح، دامنه، مخاطبین و روشهای افشای، به مقایسه افشای داوطلبانه با افشای اجباری اطلاعات پرداخته شده و در نهایت دلایل افشا یا عدم افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی بیان می‌گردد.

افشای

افشای به عنوان یکی از اصول حسابداری مطرح است و بر اساس این اصل، باید کلیه اطلاعات مربوط به فعالیت‌های شرکت به نحو مناسب و به موقع در اختیار گروه‌های مختلف استفاده‌کننده قرار گیرد (ملکیان، 1376). در حالت کلی افشای¹ به معنای انعکاس اطلاعات است (Hendrikson & Breda, 1992) و در برگیرنده‌ی اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذار معمولی، مفید واقع شود و موجب گمراهی خواننده نگردد. به صورتی آشکارتر، اصل افشای بدین معنی است که هیچ اطلاعات مهم مورد توجه و علاقه سرمایه‌گذار معمولی نباید حذف و یا پنهان شود (ریاحی بلکویی، 1387). اگر حذف اطلاعات معینی باعث گردد که صورت‌های مالی گمراه‌کننده شوند، افشای آن اطلاعات ضروری است. رعایت الزامات افشای ایجاب می‌کند صورت‌های مالی به گونه‌ای تهیه شود که از لحاظ هدف‌های گزارشگری مالی، قابل فهم، آگاه‌کننده و حتی الامکان کامل باشد همچنین علاوه بر موارد اطلاعات کمی، اطلاعات غیر کمی را نیز شامل می‌شود. اطلاعاتی شامل

رویه‌های حسابداری، تغییرات حسابداری، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، بدهی‌های احتمالی و... همگی از انواع اطلاعات کمی و کیفی هستند که لازم است افشاء شوند. اکثر قریب به اتفاق موارد در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی به همراه صورت‌های مالی اساسی توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، ارائه می‌گردند. این یادداشت‌ها به افشای مناسب‌تر و رویدادها و اطلاعات مالی با اهمیت کمک شایانی می‌کنند و به جرات می‌توان گفت که تهیه صورت‌های مالی بدون آن‌ها ناقض الزامات افشاء است (ثابتی، 1382).

افشاء حسابداری نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های شرکت و اشخاص بازی می‌کند. مخصوصاً کاربرد بنیادی اطلاعات حسابداری، کمک به سرمایه‌گذاران است تا تصمیم مؤثری درباره پرتفوی سرمایه‌گذاریشان بگیرند (Omran Elsayed & Hogue, 2010). افشاء نباید تنها در حیطه ارائه اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان قرار گیرد. هر واحد تجاری به عنوان یک واحد گزارشگر، کم و بیش ذینفعان متعددی دارد که شامل مدیران، کارکنان، مشتریان، دولت، مراجع قانون‌گذاری و عامه مردم است که حقوق آن‌ها در سایه مالکیت سهامداران و حقوق دارندگان اوراق بدهی، کم رنگ شده است. در اقتصاد امروز که اطلاعات مالی و غیر مالی مبنای بسیاری از تصمیم‌گیری‌های بازارهای سرمایه است، مدیران واحدهای تجاری نقش مهمی در افشای این اطلاعات ایفا می‌کنند (قربانی، 1388). بررسی سوابق نشان می‌دهد که شرکت‌ها تمایلی به افزایش میزان افشاء در صورت‌های مالی خود ندارند. لیکن افشای اطلاعات یک امر حیاتی برای اخذ تصمیم‌های بهینه توسط سرمایه‌گذاران و نیز برای بقای سرمایه می‌باشد (صلاحی نژاد و طباطبائیان، 1388).

افشای اطلاعات زیست محیطی شرکت بخشی از گزارشگری و افشاء زیست محیطی و اجتماعی است که اکثراً ماهیت غیرمالی دارد (Hossain et al, 2006). افشای اطلاعات حسابداری محیط زیست به عنوان عنصری کلیدی در گزارشگری زیست محیطی، شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا از این اطلاعات برای درک وضعیت حفاظت از محیط زیست و برخورد با موضوعات زیست محیطی استفاده نمایند. همچنین با افشای مناسب اطلاعات زیست محیطی از طریق گزارشگری مالی می‌توان نگرشی مثبت در میان سهامداران و بازار سرمایه ایجاد و به تبع آن از طریق افزایش عایدی و درآمد هر سهم و نهایتاً افزایش ارزش روز سهام، زمینه افزایش ثروت سهامداران را فراهم کرد (دهقان و خلیلی، 1390).

افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکت چندین نقش دارد:

- 1- ارزیابی تأثیرات زیست محیطی و اجتماعی فعالیت‌های شرکت
- 2- اندازه‌گیری موثر برنامه‌های زیست محیطی و اجتماعی شرکت
- 3- گزارش مسئولیت‌های زیست محیطی و اجتماعی شرکت
- 4- اجازه دادن به سیستم‌های اطلاعات داخلی و خارجی برای ارزیابی جامع همه منابع و اثرات پایداری شرکت (Jenkins & Yakovleva, 2006).

در بسیاری از کشورهای دنیا مقررات متنوع و با اهمیتی برای گزارشگری مالی و افشاء وجود دارد. به عنوان مثال در آمریکا بنگاه‌های اقتصادی برای دسترسی به بازارهای سرمایه ملزم به رعایت مقررات و قوانین افشاء تدوین شده به وسیله SEC می‌باشند (نادی قمی، 1386). در ایران طبق ماده 18 در فصل سوم آیین‌نامه «افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس» تحت عنوان «شیوه افشای اطلاعات» مصوب سال‌های 1381 و

1382 شورای بورس، مقرر شده است به منظور اطمینان از دسترسی همزمان کاربران اطلاعات موضوع این آیین نامه، ناشر بورس اطلاعات مربوط را در مهلت مقرر از طریق انتشار در اینترنت افشاء کنند (مهدوی پور و همکاران 1389).

هدفهای افشای اطلاعات

در واقع هدف اصلی از افشاء عبارتست از؛ کمک به استفاده کنندگان در تصمیم گیری مربوط به سرمایه گذاری، تغییر وضعیت مالی شرکتها، ارزیابی عملکرد مدیریت، پیش بینی جریانها و جوه نقد آتی، در این راستا باید کلیه واقعیت‌های با اهمیت واحد اقتصادی به گونه‌ای مناسب و کامل افشاء شوند، تا امکان اتخاذ تصمیم فراهم گردد و از سردرگمی جلوگیری به عمل آورد (ملکیان، 1376). به بیان دیگر هدفهای افشای اطلاعات را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

- 1- ارائه شرحی از ارقام شناسایی (ثبت) شده و ارائه مقادیر «مربوط» این ارقام؛ غیر از مقادیر ارائه شده در صورتهای مالی.
- 2- شرح ارقام شناسایی (ثبت) نشده و ارائه اطلاعاتی که در مورد این ارقام «سودمند» باشند.
- 3- ارائه اطلاعات به منظور کمک به اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران جهت ارزیابی ریسکها و توانایی‌های بالقوه ارقام شناسایی (ثبت) شده و ارقام شناسایی (ثبت) نشده.
- 4- ارائه اطلاعات مهم که برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی این امکان را به وجود آورد که مقادیر متعلق به دو سال (یا دوره‌های درون یکسال) با مقادیر متعلق به یک سال را با هم مقایسه کنند.
- 5- ارائه اطلاعات درباره جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آینده.
- 6- کمک به سرمایه گذاران در راه ارزیابی بازده سرمایه گذاریها (ریاحی بلکویی، 1387).

سطوح افشاء¹

اصطلاح افشاء در گسترده‌ترین مفهوم به معنای ارائه اطلاعات است. در حسابداری، از این اصطلاح به نحو محدودتری استفاده می‌شود و صرفاً به معنای ارائه اطلاعات مالی مرتبط به یک شرکت در گزارشهای مالی و یا گزارشهای سالانه می‌باشد. در برخی موارد، مفهوم افشاء باز هم محدودتر و به معنای ارائه اطلاعاتی که در صورتهای مالی منظور نشده است تلقی می‌شود. مسائل مرتبط با ارائه اطلاعات در ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد نیز بر اساس ضوابط شناخت و اندازه گیری حل و فصل می‌گردد بنابراین افشاء در محدودترین معنای خود شامل مواردی نظیر بحث و تحلیل مدیریت، یادداشت‌های توصیفی همراه صورتهای مالی و صورتهای مالی مکمل می‌شود.

سطح اطلاعاتی که لازم است افشاء شود تا حدودی به میزان اطلاعات و تخصص استفاده کنندگان بستگی دارد. مثلاً نقطه نظر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران در این مورد به شرح زیر است:

اطلاعاتی قابل فهم است که استفاده کنندگان عادی بتوانند موضوع را درک و آثار آن را ارزیابی کنند. استفاده کنندگان عادی از اطلاعات مالی کسانی هستند که دانش متعارفی از مسائل کسب و کار، اقتصاد و حسابداری دارند و می‌خواهند با مطالعه دقیق اطلاعات، براساس آن قضاوت یا تصمیم‌گیری کنند. سطح اطلاعات افشا شده، در عین حال به مفاهیم مورد قبول حرفه حسابداری نیز بستگی دارد. مفاهیم توصیه شده در این مورد عبارتند از افشای مناسب¹، افشای منصفانه²، افشای کامل³.

از مفاهیم ذکر شده در بالا، مفهوم افشای مناسب مورد استفاده بیشتری قرار می‌گیرد و به معنای ارائه حداقل اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان به نحوی است که آنان را گمراه نکند. مفهوم افشای منصفانه به معنای دنبال کردن هدفی اخلاقی است که تمامی گروه‌های استفاده کننده را به یک اندازه مورد توجه قرار دهد. افشای کامل نیز ارائه تمامی اطلاعات مرتبط را در بر می‌گیرد اما چنانچه مفاهیم سه گانه بالا به شکل مناسب مد نظر قرار گیرد تفاوت واقعی میان آنها وجود نخواهد داشت (شباهنگ، 1384).

وسعت و الگوهای افشاء شرکت می‌تواند به دلیل اینکه محصول شرکت ذهنیت منفی در جامعه ایجاد می‌کند، متفاوت باشد مثل شرکت تولید تنباکو یا شرکت‌هایی که محصول اصلی آنها مطلوب است اما یک محصول فرعی نامطلوب از آن تولید می‌شود (Campbell et al, 2003). انتظار می‌رود شرکت‌هایی که محصول آنها مضر است اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی بیشتری افشاء نمایند.

در شرایطی که اطلاعات زیست محیطی منفی از طریق توجه به رسانه‌ها دریافت می‌شود، انگیزه افشاء بیشتر است. تحقیقات تجربی بیشتر از این دیدگاه حمایت کرد که رابطه مثبتی بین سطح توجه رسانه‌ها و مقدار افشاء مرتبط به مسائل زیست محیطی در گزارش سالانه وجود دارد.

اگرچه سطح افشاء زیست محیطی و اجتماعی طی سال‌ها افزایش یافته است، هنوز شرکت‌ها راجع به اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی جزئیات کلی در گزارش‌های سالانه‌شان ارائه می‌نمایند که اغلب کیفی هستند نه کمی (Jenkins & Yakoveleva, 2006).

گسترش دامنه افشای اطلاعات

با گسترش معیارهای سنجش و اندازه‌گیری حسابداری مسئله گسترش دامنه افشای اطلاعات حسابداری مطرح می‌شود که گستره آن از بحث ساختار سرمایه تا ساختار اقتصادی-اجتماعی کشیده می‌شود و از سوی دیگر دامنه آن به محاسبه داده‌های اقتصادی و انتقال این داده‌ها به دیگران تا محاسبه داده‌هایی که بیانگر فعالیتهای اقتصادی-اجتماعی است، کشیده می‌شود که در رابطه با استفاده از منابع اقتصادی مطرح اند. گسترش دادن دامنه افشای اطلاعات حسابداری مستلزم گسترش دادن ویژگیهای افشای اطلاعات است که در زیر بر شمرده می‌شود:

1- گسترش دادن محدوده استفاده کنندگان که حدود آن از سهامداران، اعتبار دهندگان، مدیران، مردم و عموم تا گروه‌های عمومی کشیده می‌شود.

1 - Adequate disclosure
2 - Fair disclosure
3 - Full disclosure

- 2- گسترش دادن حوزه استفاده کنندگان که دامنه آن از ارزیابی پیشرفت اقتصادی، تقویت مبنای ارزیابیها و کمک به تصمیم گیریهای در زمینه سرمایه گذاری، تا هماهنگ نمودن امور بین شرکتهای، تأمین نیازهای خاص استفاده کنندگان، از نظر اطلاعاتی و تقویت اعتماد مردم به فعالیتهای شرکت کشیده می شود.
- 3- گسترش دادن نوعی از اطلاعات که دامنه آن از ارزیابی اقلام پولی در رابطه با فعالیتهای داخلی و واحد سازمانی تا ارائه اطلاعات داخلی و خارجی کشیده می شود، با هدف افشای اطلاعاتی در زمینه امور درون سازمانی و در رابطه با جو حاکم بر فعالیتهای داخلی (فعالیهایی که دارای ماهیت اقتصادی - اجتماعی می باشند)، و بدان جای می رسد که کل حوزه علوم مدیریت را در بر می گیرد.
- 4- گسترش دادن شیوه های سنجش و اندازه گیری، از نظر سیستم محاسبه و دفتر داری، با توجه به کل علوم مدیریت، گسترش کیفیت اطلاعات افشاء شده که دامنه آن از تأمین نیازهای گذشته، به بهترین شکل ممکن، آغاز می شود و تا ارائه اطلاعات «مربوط» تر، در رابطه با تصمیم گیریهای خاص، کشیده می شود.
- 5- بالا بردن کیفیت اطلاعاتی که افشاء می شود، که دامنه آن از «عالی» متعلق به نیازهای گذشته شروع می شود و به بهبود اطلاعات «مربوط» برای تصمیم های ویژه می انجامد.
- 6- افزایش راهها و روشهای افشای اطلاعات که دامنه این فعالیتهای مالی متعارف شروع می شود و تا افشای اطلاعات به وسیله رسانه های جمعی کشیده می شود (ریاحی بلکویی، 1387).

مخاطبین افشاء

سؤال درباره مخاطبین افشای اطلاعات مالی، یعنی اینکه اطلاعات مالی برای چه اشخاصی باید افشاء شود، به طور سنتی به این ترتیب پاسخ داده شده است که گزارشهای مالی اساساً برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان تهیه و ارائه می شود. مثلاً نظر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران اینست که: «هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان و از این طریق سرمایه گذاران، اعطاء کنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی را در قضاوت و تصمیم گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد.» اما افشای اطلاعات مالی برای دریافت کنندگان ثانویه گزارشهای مالی نظیر کارکنان، مشتریان عمده، نهادهای دولتی و جامعه نیز مد نظر قرار گرفته است. یکی از دلایل عدم تأکید بر نیازهای اطلاعاتی گروههای ثانویه، نداشتن اطلاع کافی از ماهیت تصمیمات آنان است. در حالیکه الگوهای تصمیم گیری سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان نسبتاً روشن و به خوبی تعریف شده است. مثلاً سرمایه گذاران بدواً درباره خرید، فروش یا نگهداری سهام و اعتبار دهندگان درباره اعطای اعتبار به واحد انتفاعی تصمیم گیری می کنند. سهامداران و در برخی موارد اعتبار دهندگان، ممکن است درباره ابقاء، عزل و حقوق و مزایای مدیریت و تغییرات عمده در خط مشی های واحدهای انتفاعی نیز تصمیم گیری کنند. بنابراین، هدفهای گزارشهای مالی در مورد این گروه از استفاده کنندگان نسبتاً روشن است. در مورد سایر استفاده کنندگان، به

دلیل نداشتن اطلاعات دقیق از ماهیت تصمیمات آنان کلاً فرض می‌شود که اطلاعات سودمند برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان، برای سایر گروهها نیز مفید خواهد بود (شباهنگ، 1384).

روشهای افشاء¹

در تمامی فرایند گزارشگری مالی، موضوع افشاء مطرح است. اما چندین روش و ابزار مختلف برای افشاء در دسترس می‌باشد که انتخاب بهترین آنها در هر مورد، به ماهیت و اهمیت نسبی اطلاعات مورد نظر بستگی دارد. روشهای متداول افشاء را می‌توان به شرح زیر طبقه بندی کرد.

1- شکل و ترتیب صورتهای مالی اساسی

مربوطترین و با اهمیت ترین اطلاعات باید حتی الامکان در متن صورتهای مالی انعکاس یابد. داراییها و بدهیها و آثار منتج از آنها بر سود خالص و حقوق صاحبان سهام باید به محض اینکه اندازه گیری قابل اعتماد آن با سطح معقولی از صحت امکان پذیر باشد، در صورتهای مالی افشاء شوند. اما شکل و ترتیب صورتهای مالی می‌تواند به نحوی اثر بخش تغییر داد تا برخی از اطلاعاتی را که در صورتهای مالی سنتی افشاء نمی‌شود نیز در بر گیرد.

2- اصطلاحات و ارائه مطالب توصیفی

توصیف و جزئیات اقلام مندرج در صورتهای مالی نیز به اندازه، شکل و ترتیب آنها از لحاظ مقاصد افشاء اهمیت دارد. عناوین و توصیف مناسب اقلام مندرج در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان روشنگر محسوب می‌شود و از گمراهی یا سوء تفاهم آنها جلوگیری می‌کند. اصطلاحات فنی حسابداری نیز در صورت دارا بودن معنای دقیق و درک یکسان استفاده کنندگان از آن مفاهیم می‌تواند مفید واقع شود. اما برخی از اصطلاحات فاقد معنای دقیق می‌باشند. در این گونه موارد حسابداران باید اصطلاحات توصیفی را به همان شکلی که توسط تحلیل گران مالی و سایر استفاده کنندگان آگاه مورد استفاده قرار می‌گیرد به کار برند.

3- اطلاعات داخل پراتنز

با اهمیت ترین اطلاعات باید در متن صورتهای مالی ارائه شود و انعکاس آنها در یادداشتهای همراه یا فهرستی مکمل توجیه پذیر نیست. چنانچه عناوین اقلام مندرج در صورتهای مالی را نتوان با توصیف کامل و بدون تطویل آنها ارائه کرد می‌توان در داخل پراتنز و متعاقب عنوان، شرح اضافی را برای توصیف آن آورد.

4- یادداشتهای همراه صورتهای مالی

درباره یادداشتهای همراه صورتهای مالی، دیدگاههای متفاوتی وجود دارد. از یک سو، این یادداشتهای موجب بهبود گزارشگری می‌شود زیرا به افشای بهتر و کامل تر رویدادهای مالی و اطلاعات مالی مربوط منجر شده است. اما از سوی دیگر استفاده گسترده از یادداشتهای موجب تأخیر در بسط و تکامل صورتهای مالی شده است. زیرا اطلاعات مندرج در یادداشتهای در اغلب موارد جایگزین انعکاس بهتر اطلاعات در متن صورتهای مالی گردیده است. اگرچه یادداشتهای همراه صورتهای مالی جایگاه مناسبی در گزارشگری مالی دارد اما تأکید بیش از اندازه بر افشاء از طریق یادداشتهای یا توجیه انعکاس اطلاعات ناکافی در صورتهای مالی نیز مخاطراتی را

در بر دارد. هدف از استفاده یادداشتهای توصیفی همراه صورتهای مالی، افشای اطلاعاتی است که نمی توان به طور مناسب در متن صورتهای مالی منعکس کرد. از یادداشتهای نباید به عنوان جایگزین طبقه بندی مناسب یا ارزشیابی و تشریح در صورتهای مالی استفاده کرد. به علاوه، اطلاعات مندرج در یادداشتهای نباید تکرار یا ناقص اطلاعات مندرج در متن صورتهای مالی باشد (شباهنگ، 1384).

متداول ترین نمونه های یادداشتهای پیوست صورتهای مالی عبارتند از:

1- سیاستهای حسابداری

2- جدولها و نمودارها

3- توجیه اقلام تشکیل دهنده صورتهای مالی

4- اطلاعات عمومی درباره شرکت (پارسائیان، 1388).

5- صورتهای و جداول مکمل

برای اینکه بتوان اطلاعات مالی را به نحوی مناسب تلخیص و ارائه کرد تا استفاده کنندگان نسبتاً مطلع بتوانند آنها را درک کنند، لازم است برخی از اطلاعات تفصیلی از صورتهای مالی خارج و در جداول تکمیلی ارائه شود. این جداول در برخی موارد در یادداشتهای همراه و در مواردی دیگر در بخش متعاقب آن گزارش می گردند.

6- نکات مندرج در گزارش حسابرسی

گزارش حسابرسی اساساً جایگاهی برای افشای اطلاعات مالی با اهمیت مرتبط با واحد انتفاعی نیست. اما می توان از آن به عنوان ابزاری برای افشای اطلاعات زیر استفاده کرد.

1- اثر با اهمیت به کارگیری روشهای حسابداری متفاوت با روشهای پذیرفته شده حسابداری

2- اثر با اهمیت تغییر یک روش پذیرفته شده حسابداری به روش پذیرفته شده دیگر

3- اختلاف نظر حسابرس و مسئولین مالی واحد انتفاعی در مورد پذیرفته شده بودن روشهای حسابداری بکار گرفته شده توسط واحد انتفاعی

7- گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام

صورتهای مالی اساسی همراه با یادداشتهای و جداول مکمل به انضمام گزارش حسابرس (و بازرس قانونی) گزارش مالی حسابداری را کامل می کند. تمامی اطلاعات مربوط و با اهمیت باید در این گزارش منظور شوند. اقلامی که با توجه به توصیه نهادهای حرفه ای برخی از کشورها می تواند در گزارش هیأت مدیره آورده شود شامل موارد زیر است:

1- برآوردها، قضاوتها و مفروضاتی که در گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گرفته است.

2- ابهامات با اهمیتی که درباره برآوردها و مفروضات وجود دارد.

جایگاه این قبیل اظهارات، در گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام یا در بخش بحث و تحلیل گزارشهای سالانه است. بخش بحث و تحلیل مدیریت در شرایط ایده آل باید شامل موارد زیر باشد.

1- رویدادهای غیر مالی که طی دوره مالی بر عملیات واحد انتفاعی تأثیر داشته است.

2- انتظارات مربوط به آینده صنعت و اقتصاد و نقش واحد انتفاعی در ارتباط با این انتظارات

- 3- طرحهای رشد و توسعه و تغییر عملیات در دوره یا دوره های آتی.
- 4- مبلغ و اثر مورد انتظار از انجام مخارج سرمایه ای جاری و آتی و فعالیتهای تحقیق و توسعه (شباهنگ، 1384).

مسئولیت تهیه گزارش عملکرد مدیریت که می تواند به صورت سالیانه یا میان دوره ای تهیه شود مستقیماً بر عهده هیات مدیره است. بدین منظور مدیریت باید تمام تدابیر و اقدامات لازم برای استقرار سیستم های اطلاعاتی مدیریتی مناسب برای تهیه اطلاعات اطمینان بخش که مضمون و محتوای گزارش ها را تشکیل می دهد اتخاذ کند.

اما نکته حائز اهمیت از این قرار است که گزارش عملکرد مدیریت باید توسط کمیته ی حسابرسی و از طریق حسابرسی داخلی رسیدگی و کنترل شود و اطمینان اولیه ی لازم نسبت به اتکاپذیری آن به دست آید. کمیته ی حسابرسی ممکن است از حسابرسان مستقل بخواهند تمام یا قسمتی از گزارش عملکرد مدیریت را حسابرسی کنند.

به هر حال حسابرسان مستقل تهیه و ارائه یا عدم ارائه ی گزارش عملکرد مدیریت را در گزارش های خود درج می کنند. ابراز عقیده و اظهار نظر و کوشش هایی برای تبدیل گزارشگری عملکرد مدیران از توصیه و رهنمود به استانداردهای لازم الرعایه به عمل آمده است (فخاریان، 1389). نمونه هایی از افشای اطلاعات حسابداری جدید شامل:

- 1- گزارش ارزش افزوده
- 2- گزارش اطلاعاتی درباره ی کارکنان
- 3- حسابداری منابع انسانی
- 4- حسابداری و گزارشگری اجتماعی
- 5- افشای اطلاعات مرتبط به بودجه
- 6- حسابداری و گزارشگری جریان نقدی (ریاحی بلکویی، 1387).

افشای داوطلبانه در مقایسه با افشای اجباری اطلاعات

در سالهای اخیر نگرانی ها در مورد مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت ها در بسیاری از کشورها مسئله بسیار برجسته ای شده است. افشاء زیست محیطی و اجتماعی شامل دو بخش افشاء اجباری¹ و افشاء داوطلبانه² است که توسط شرکت ها درباره مسائل که بیشتر از مسائل صرفاً اقتصادی اهمیت دارد برای طیف وسیعی از ذینفعان ارائه می شود (Jenkins & Yakoveleva, 2006).

یک روش کلیدی در آن دسته از شرکتهایی که می توانند ارتباطات ذینفعشان را مدیریت کنند، از طریق افشاء اطلاعاتی است که قرارداد اجتماعی را تأیید می کند (Hrasky, 2012). مفهوم قرارداد اجتماعی پیشنهاد می کند که وجود یک سازمان متکی بر حمایت همه جانبه جامعه است. اگر مشاهده شود که یک شرکت

1 - Mandatory disclosure
2 - Voluntary disclosure

درگیر فعالیت‌هایی اجتماعی ناخوشایند شده است، جامعه از تایید شرکت صرف نظر می‌کند و این امر منجر به نابودی آن می‌شود. به همین جهت به منظور حفظ موقعیتشان در جامعه، مدیریت ممکن است اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی‌شان را منتشر نمایند (Williams, 1999). سطوح فزاینده افشاء داوطلبانه می‌تواند پیامدهای سودمندی داشته باشد (Hrasky, 2012). افشا داوطلبانه از طریق بهبود نقدشوندگی سهام، کاهش هزینه سرمایه و افزایش واسطه‌های اطلاعاتی و مالی شرایط ارتقاء کارایی بازار سرمایه را فراهم می‌آورد. البته افشاء داوطلبانه در صورتی از تخصیص نامناسب منابع در بازار سرمایه جلوگیری می‌کند که اطلاعات مزبور معتبر بوده و از سایر منابع و حتی افشاء اجباری قابل کسب نباشد (Bushman & Smith, 2001). تحقیق افشاء داوطلبانه بر نقش اطلاعات در فرایند گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه تمرکز می‌کند (Healy & Palepu, 2001).

همزمان با افزایش تعداد مطالعات در زمینه‌ی افشاء زیست محیطی، متغیرهای کنترل کننده مالی بر مبنای استدلال تئوری افشاء داوطلبانه مورد استفاده قرار گرفتند. توجیه تئوری افشاء داوطلبانه برای این گونه کنترلها بر مبنای مفروضاتی است که از افشاء به عنوان ابزاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی¹ بین مدیران و سرمایه گذاران استفاده می‌کند. نتایج بدست آمده در محدوده‌ی مشروعیت مبتنی بر مطالعات افشاء زیست محیطی و اجتماعی گزارش شده است (Hasseldine & Morris, 2012). مشروعیت منبعی است که حیات سازمان به آن وابسته است اما سازمان می‌تواند براین منبع اثر گذاشته و یا آن را دستکاری نماید. به عبارتی، مدیران برای ادامه حیات سازمان به هر شکلی سعی می‌کنند تا مشروعیت آن را افزایش دهند (مران جوری و علی‌خانی، 1390).

تهدید مشروعیت به دلیل عدم کفایت افشاء می‌تواند مدیران را تحریک کند به منظور کاهش هزینه های مشروعیت، افشاء داوطلبانه داشته باشند (Skinner, 1994). همچنین مدیران به منظور مطلع نمودن سرمایه گذاران از توانایی مدیریتی شان و اجتناب از ارزشیابی اشتباه از فعالیت ها و عملکردشان همچنین کاهش هزینه های نظارت بوسیله ذینفعان برون سازمانی تمایل به افشاء داوطلبانه دارند (Iatridis, 2008: Eng & Mak, 2003).

به جهت اینکه مدیران انگیزه کافی برای افشاء داوطلبانه در جهت منافع خود دارند، لذا اعتبار افشاهای مدیریت پایین است. دو مکانیزم برای افزایش اعتبار افشاهای داوطلبانه وجود دارد. نخست واسطه‌های اطلاعاتی می‌توانند نسبت به افشای اطلاعات توسط مدیریت ایجاد اطمینان نمایند. دوم، اعتبار افشاء از طریق گزارشگری مالی گذشته مشخص می‌شود. به عنوان مثال، پیش بینی مدیریت از درآمدها و سود می‌تواند با گذشت زمان و تحقق درآمد، مورد تایید قرار گیرد. چنانچه بابت ارائه عمدی اطلاعات غلط، جرایمی برای مدیریت در نظر گرفته شود این رویکرد نیز در افشا معتبر، موثر خواهد بود. سیستم قانونی و هیات مدیره نقش مهمی در تحمیل این جرایم ایفا می‌نماید (نادی قمی، 1386). کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در پی افشاء داوطلبانه حسابداری منجر به کاهش هزینه های سیاسی و نمایندگی مرتبط خواهد شد (Bushman & Smith, 2001).

زمانی که شرکت‌ها قصد دارند اوراق بدهی یا سهام منتشر نمایند یا شرکت دیگری را تحصیل کنند افشاهای داوطلبانه خواهند داشت (Iatridis & Valahi, 2010). معمولاً از طریق افشا داوطلبانه، اطلاعاتی که ماهیتاً مثبت (مطلوب) هستند ارایه می‌شود و اطلاعات منفی کمتر گزارش می‌گردد. از اینرو افشای داوطلبانه نمی‌تواند لزوماً گزارش صحیحی از عملکرد واقعی زیست محیطی و اجتماعی فراهم کند (Cowan, 2007). بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری بر این باورند که شرکتها، داوطلبانه تمامی اطلاعاتی را که برای عملکرد بهینه بازار سرمایه ضرورت دارد افشاء می‌کنند و به نظر این گروه، افشاء نکردن برخی از اطلاعات، به این دلیل است که یا برای سرمایه‌گذاران نامربوط محسوب یا از منابع دیگر دریافت می‌شود. برخی دیگر از پژوهشگران حسابداری ادعا می‌کنند که شواهد نشان می‌دهد که شرکتهای سهامی در صورتی که از طرف حرفه حسابداری یا نهادهای دولتی و قانونی ملزم نشوند، در مورد افشای اطلاعات اضافی تمایل ندارند (شباهنگ، 1384).

دلایل افشا یا عدم افشای اطلاعات زیست محیطی

سولمان و لوئیس (2002) در تحقیقات خود به بررسی دلایل افشاء یا عدم افشای اطلاعات زیست محیطی پرداختند. یکی از دلایل شناخته شده توسط محققان مذکور در خصوص حمایت از فرایند رو به افزایش افشای اطلاعات زیست محیطی، مشوق‌های اجتماعی می‌باشد که از طریق آنها شرکت‌ها قادرند به مقبولیت‌های اجتماعی دست پیدا کنند. پژوهشگران مزبور، واکنش سه گروه فرعی و استنباط آنها را در خصوص گزارشگری زیست محیطی مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیقات نشان داد که دلایل اصلی برای افشای اطلاعات زیست محیطی، شامل موارد زیر می‌باشد:

- 1) قبول مسئولیت‌های اجتماعی توسط شرکت،
- 2) بهبود اعتبار شرکت در جامعه،
- 3) پیروی از قوانین (جلالی، 1387).

در صورت وجود شرایط زیر، شرکت‌ها ممکن است تمایل به افشای اطلاعات زیست محیطی نداشته باشند:

- 1) عدم رغبت نسبت به گزارش اطلاعات حساس،
- 2) فقدان تعهد قانونی برای شرکت‌ها جهت گزارش اطلاعات زیست محیطی،
- 3) اجتناب از ارائه اطلاعات به رقبا.

میزان توجهی که در ارتباط با اطلاعات زیست محیطی وجود دارد، به عنوان عمده‌ترین دلیل جهت ممانعت از ارائه اطلاعات زیست محیطی محسوب می‌شود. زمانی یک شرکت می‌تواند تصمیم به افشا یا عدم افشای اطلاعات بگیرد که قادر به حفظ اعتبار اجتماعی خود جهت افزایش ارزش برای ذینفعان باشد. اطلاعات حساس می‌تواند جامعه را به طور منفی تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، شرکت‌ها تمایلی نسبت به گزارش چنین اطلاعاتی ندارند. در صورتی که شرکت‌ها باور داشته باشند که افشای موارد حساس، الزاماً اعتبار شرکت را در جامعه بهبود نمی‌بخشد و افشای چنین اطلاعاتی مناطق وجود مشکل را مشخص نماید، تمایلی به افشای این اطلاعات نخواهند داشت (جلالی، 1387).

نتیجه گیری و پیشنهادها

افشای کلیه واقعیت‌های با اهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحد تجاری، از الزامات اولیه حسابداری است و در واقع فرآیندی است که ارتباط اطلاعاتی درون واحد تجاری را با بیرون امکان پذیر می‌سازد. از آنجا که بقاء سازمان‌ها وابسته به بقاء محیط زیست و جامعه است لازم است اثر فعالیت‌های اقتصادی شرکتها بر محیط زیست و جامعه گزارش شود، اما به دلیل اینکه حسابداری سنتی و مرسوم برای حسابداری اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی مناسب و کافی نیست اکثر کشورهای پیشرفته، اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی را به شکل داوطلبانه افشاء می‌کنند. افشاء مسئولیتهای زیست محیطی و اجتماعی شرکت، گزارش اطلاعات مالی و غیر مالی در ارتباط با کنش متقابل سازمان و محیط اجتماعی و فیزیکی اطراف آن است.

افشاء اطلاعات حسابداری، عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه گذاران مطلع و غیرمطلع را کاهش داده و به سرمایه گذاران جهت اخذ تصمیمات بهینه و موثر کمک می‌کند. سوابق تجربی نشان می‌دهد که شیوه‌های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی شرکتها در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و خصوصیات و الگوهای افشای زیست محیطی و اجتماعی بین بخش‌های مختلف، متنوع است.

بسیاری از کشورهای در حال توسعه، فاقد قوانین و مقررات لازم برای وادار کردن شرکتها به رعایت مسائل محیط زیست و حقوق کارکنان و جامعه می‌باشند و عملاً قادر به بازداشتن این شرکتها از آسیب‌رسانی به محیط زیست نیستند. در چنین شرایطی محرکه اصلی در رعایت مسئولیت اجتماعی، وجدان این شرکتها و روحیات و تلقیات مدیران آنهاست. وضع قوانینی با پیش بینی جرائم سنگین برای عدم رعایت مسئولیت‌های اجتماعی، در بسیاری موارد، شرکت‌ها را وادار به رعایت این مسئولیتهای می‌کند.

در ایران اصل پنجاه قانون اساسی در ارتباط با مسائل زیست محیطی، حفاظت از محیط زیست را که نسل امروز و نسلهای بعدی باید در آن حیات اجتماعی رو به رشدی داشته باشند، وظیفه عمومی تلقی می‌نماید. از اینرو فعالیتهای اقتصادی و غیر اقتصادی که با آلودگی محیط زیست یا تخریب غیر قابل جبران آن ملازمه پیدا کند را ممنوع کرده است. شرکت‌های ایرانی به طور سنتی با فشارها و الزامات قانونی کمی برای رعایت مسائل زیست محیطی و افشاء اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی مواجه هستند و از طرفی چنانچه قادر به رفع مشکلات زیست محیطی نباشند تمایلی به افشای این اطلاعات نخواهند داشت.

برخی از قوانین و مقررات صنایع آلاینده محیط زیست نیازمند بازبینی و اصلاح است. وضع و اصلاح قوانین منجر به پیگیری و توجه بیشتر شرکت‌ها نسبت به جلوگیری از ایجاد آلاینده‌ها یا کاهش آنها و ارائه گزارش درباره وضعیت عملکردشان در مورد نحوه برخورد با آلاینده‌ها و روشهای به کار گرفته شده برای جلوگیری یا کاهش آلودگی خواهد شد.

به نهادها و مراجع ذیصلاح پیشنهاد می‌شود سازوکارهای مرتبط با افشای بیشتر اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی را در گزارشهای سالانه شرکتها بهبود بخشند تا از این طریق کیفیت و قابلیت اتکاء اطلاعات تقویت شود.

به مدیران پیشنهاد می‌شود از طریق فراهم کردن گزارش‌های جامع‌تر برای استفاده‌کنندگان و افزایش امکان درک اطلاعات توسط ذینفعان از اطلاعات ترکیبی، جداول و نمودارها نیز به منظور افزایش سطح افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی و در نتیجه تأمین بیشتر نیازهای اطلاعاتی ذینفعان و افزایش پاسخگویی شرکت استفاده نمایند.

منابع

- 1- پارسائیان، علی (1388) تئوری حسابداری، انتشارات ترمه، چاپ سوم
- 2- ثابتی، امیر علی (1382) یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، حسابداری، 157.
- 3- جلالی، فاطمه (1387) گزارشگری زیست محیطی: مزایا و موانع موجود، حسابداری، 201.
- 4- ریاحی بلکویی، احمد (1387) تئوریهای حسابداری، ترجمه علی پارسائیان، انتشارات ترمه.
- 5- زهدی، محمد هادی، شیرینی، طاهره و سمانه شکوهی (1389) حسابداری زیستی، مجموعه مقالات اولین همایش ملی رویکردهای نوین حسابداری در سطح بین‌الملل.
- 6- شباهنگ، رضا (1384) تئوری حسابداری جلد اول، تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول.
- 7- صلاحی نژاد، مریم و مریم السادات طباطبائیان (1388) بررسی رابطه ساختار مالی و مالکیت شرکتها با افشای کامل اطلاعات در بازار سرمایه تهران، مطالعات مالی، سال دوم، 3.
- 8- طالب نیا، قدرت الله، علی خانی، راضیه و مهدی مران جوری (1391) ارزیابی کمیت و ماهیت افشاء اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی در ایران، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره 19، 69.
- 9- فخاریان، ابوالقاسم (1389) فراسوی روایتهای مالی (روند تحول گزارشگری بنگاهها)، حسابداری، 219.
- 10- قربانی، حسین (1386) افشاء در گزارشگری مالی: نقش معیارهای عملکرد غیر مالی، حسابداری، 189.
- 11- مران جوری، مهدی و راضیه علی خانی (1390) تحقیق حسابداری اجتماعی و محیطی، مجله دانش و پژوهش حسابداری، سال هفتم، 24.
- 12- ملکیان، اسفندیار (1376) جامعیت گزارشهای سالانه و ویژگیهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رساله دکتری، دانشکده علوم اداری و مدیریت و بازرگانی دانشگاه تهران.
- 13- مهدوی پور، علی، موسوی شبری، محمود و علیرضا کریمی ریابی (1389) عوامل موثر بر افشای اطلاعات مالی از طریق اینترنت در وب سایت شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله تحقیقات حسابداری، سال دوم، 5.
- 14- نادى قمى، ولى (1386) عدم تقارن اطلاعاتی، افشاء و بازار سرمایه، دانش و پژوهش حسابداری، سال سوم، 10.

15- Azizul Islam, M. (2009). Social and Environmental Reporting Practices Organisations Operating in, or Sourcing Products from, a Developing Country: Evidence from Bangladesh. University of Dhaka

- 16- Bushman, R., Smith, A., (2001). Financial accounting information and corporate governance. *J. Acc. Econ.* 32, 237–334.
- 17- Campbell, D., Craven, B., & Shrides, P. (2003). Voluntary social reporting in three FTSE sectors: A comment on perception and legitimacy. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16(4), 558–581.
- 18- Cowan, S. (2007) Environmental reporting and The Impacts of Mandatory reporting Requirements, thesis Degree of Doctor of Philosophy, RMIT University.
- 19- Cho, CH. (2007). Organisations Legitimacy and the Strategic use of Accounting information Three Studies Related to social and environmental disclosure. Orlando, Florida. Spring Term.
- 20- Deegan, C. (2007). Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting. In J. Unerman, J. Bebbington, & B. O’Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (pp. 127–149). UK: Routledge.
- 21- Eng, L. L., & Mak, Y. T. (2003). Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy* .22.325–345.
- 22- Gray, R. H., Javad, M., Power, D. M., & Sinclair, C. D. (2001). Social and environmental disclosure and corporate characteristics: A research note and extension. *Journal of Business Finance and Accounting*, 28, 327–356.
- 23- Hasseldinea, J., & Morrisb, G. (2012). Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection, *Accounting Forum*. www.elsevier.com/locate/accfor
- 24- Healy, P., & Palepu, K. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31, 405–440.
- 25- Hendrikson, E. S. and M. F. V. Brda. (1992). *Accounting Theory*, 5Th Edition, New York.
- 26- Hossain, M., Islam, K., & Andrew, J. (2006). Corporate Social and Environmental Disclosure in Developing Countries: Evidence from Bangladesh. available at Research Online: <http://ro.uow.edu.au/commpapers/179>
- 27- Hrasky, S. (2012). Visual disclosure strategies adopted by more and less sustainability-driven companies. *Accounting Forum*, www.elsevier.com/locate/accfor
- 28- Iatridis, G. (2008). Accounting disclosure and firms' financial attributes: Evidence from the UK stock market. *International Review of Financial Analysis*. 17. 219–241.
- 29- Iatridisa, G, Valahi, S. (2010). Voluntary IAS 1 accounting disclosures prior to official IAS adoption: An empirical investigation of UK firms, *Research in International Business and Finance* 24 , 1–14.
- 30- Jenkins, H., & Yakovleva, N. (2006). Corporate social responsibility in the mining industry: Exploring trends in social and environmental disclosure. *Journal of Cleaner Production*. 14 . 271-284.
- 31- Omran Elsayed, M, and Hoque, Z. (2010). Perceived international environmental factors and corporate voluntary disclosure practices: An empirical study, *The British Accounting Review*, 42, 17–35.

- 32- Skinner, D. (1994). Why firms voluntarily disclose bad news. *J. Acc. Res.* 32, 38–60.
- 33- Williams, S. M. (1999). Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia-Pacific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory, *The International Journal of Accounting*, 34(2), 209-238.