

گزارشگری مالی و غیرمالی

فاطمه مهتری^۱، محمود راهیما سروسرستانی^۲

^۱ فاطمه مهتری، کارشناسی ارشد، اقتصاد نظری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، شیراز، ایران

^۲ محمود راهیما سروسرستانی، کارشناسی ارشد، ریاضی کاربردی، دانشگاه یزد، یزد، ایران

چکیده

امروزه گزارش‌دهی فقط برای اطلاع‌رسانی نیست بلکه با گسترش مفاهیم مدیریتی و کسب‌وکار، نگاه سازمان‌ها به سوی تمام ذی‌نفعان، معطوف شده و تغییرات عمده‌ای در روش‌های کسب‌وکار، شیوه تولید سرمایه و حیطه فعالیت کسب‌وکارها رخ داده است و برای رفع این نیاز، ایجاد ارتباط بین اطلاعات مالی و غیرمالی ضروری است. در این میان، افشاء اطلاعات مالی، که بیش‌تر به‌صورت افشاء اجباری مطرح است، نسبت به افشاء اطلاعات غیرمالی، که بیش‌تر به‌صورت اختیاری است، بیش‌تر مورد توجه نهادهای استانداردگذاری قرار گرفته است و یکی از دلایل وجودی آن، مطرح شدن مسئله نمایندگی است. در واقع، تفکیک مدیریت از مالکیت و نحوه کنترل شرکت‌ها، هزینه‌های نمایندگی را ایجاد می‌کنند و در نتیجه، تضاد منافع میان مدیریت و مالکیت، حتی در بین طبقات مالکان ایجاد می‌شود. اینجاست که نقش گزارشگری در جهت ایجاد شفافیت اهمیت بیشتری خواهد داشت و ایجاد ارتباط میان اطلاعات مالی و غیرمالی در گزارش‌ها ضرورت می‌یابد. در خصوص افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی نظریه‌های متعددی مطرح شده است که مهم‌ترین آن‌ها شامل چهار گروه نظریه‌های ابزاری، سیاسی، یکپارچه و اخلاقی است. در نظریه‌های ابزاری بر دستیابی به اهداف اقتصادی از طریق فعالیت‌های اجتماعی تاکید می‌شود. نظریه‌های سیاسی، گروه دوم هستند. تمرکز در نظریه‌های سیاسی بر این است که شرکت‌ها دارای قدرت اجتماعی هستند و در قبال آن مسئولیت دارند. گروه سوم، نظریه‌های یکپارچه هستند که بر یکپارچه بودن نیازهای جامعه تاکید دارند و در نظریه‌های اخلاقی، صرف‌نظر از برآورده شدن و یا نشدن اهداف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، تاکید بر جنبه‌های اخلاقی بنگاه‌ها است.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری مالی، گزارشگری غیرمالی، افشاء، نظریه‌های گزارشگری

مقدمه

ضرورت وجود گزارشگری از جهت توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکتها و تصمیم گیری بهتر مدیران و سرمایه گذاران غیر قابل انکار است. اما به نظر می رسد که گزارشگری سنتی قادر به ترسیم جایگاه واقعی شرکت در جامعه و صنعت و بازار نیست [۱]. در حال حاضر، گزارش های مالی، تاریخی هستند و نیاز به تخصص مالی است تا بتوان از آنها استفاده کرد [۲]. گزارشگری مالی سنتی، نه تنها اطلاعات کاملی را در جهت پاسخ گویی فعالیت های تجاری ارائه نمی کند، بلکه از ارائه کافی و مناسب عملکرد اقتصادی و ارزش تجاری یک شرکت نیز ناتوان است. همچنین این نوع گزارشگری به دلیل ارائه ناکافی از ضعف و قوت یک واحد تجاری، مورد انتقاد قرار گرفته است؛ چرا که اعتقاد بر این است که این شیوه گزارشگری تنها به صورت تصویری آنی، وضعیت مالی گذشته را نشان می دهد [۳].

از آن جا که بسیاری از اطلاعات غیرمالی از جمله سازوکارهای راهبری شرکتی، چشم اندازهای آینده بنگاه و مسئولیت های اجتماعی و زیست محیطی در گزارشگری سنتی جایی ندارد؛ در نتیجه، با افزایش آگاهی های عمومی به تدریج توقعات از افشاء اطلاعات غیرمالی افزایش یافته است و انتظار می رود فشارهای جامعه، به انسجام گزارشگری غیرمالی منجر شود. از این رو، افشاء اطلاعات غیرمالی در راستای پاسخ گویی به ذی نفعان از جمله جامعه، در همه شرکتها و صنایع مورد توجه قرار گرفته است [۴]. سوالی که در اینجا مطرح می شود این است که آیا افشاء اطلاعات مالی می تواند به تنهایی اهداف گزارشگری مالی را تامین نماید و دارای تمامی ویژگی های مطلوب گزارشگری باشد؟ پاسخ به این سوال ضرورت افشاء اطلاعات غیرمالی را به دنبال دارد. در ادامه به مفهوم افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی و نظریه های مطرح در این حوزه پرداخته خواهد شد.

۱- افشاء اطلاعات مالی

گزارشگری مالی، بهترین منبع برای افشاء اطلاعات مالی است و عبارت است از گزارش اطلاعات حسابداری یک بنگاه به استفاده کنندگان آن اطلاعات. بنابراین گزارشگری مالی فراتر از آن که گزارش مالی صرف باشند، وسیله ای برای برقراری ارتباط بین شرکتها و صاحبان آنها تلقی می شود [۵]. بر اساس نظر هیات تدوین استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت های مالی؛ بلکه در برگیرنده ابزارها یا روش های اطلاع رسانی است و این ابزارها، به صورت مستقیم یا غیرمستقیم، با اطلاعاتی ارتباط دارند که به وسیله حسابداری ارائه می شوند. یعنی اطلاعاتی درباره منابع شرکت، دارایی ها، بدهی ها، سود و غیره [۶].

در واقع، اطلاعات حسابداری دارای دو وظیفه ارزش گذاری و نظارتی است [۷]. نقش این اطلاعات در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، به طور عمده ناشی از وظیفه ارزش گذاری است؛ به گونه ای که اطلاعات حسابداری باعث می شود تا اطلاعاتی را برای سرمایه گذاران جهت کمک به آنها در ارزش گذاری صحیح دارایی ها و تصمیمات سرمایه گذاری، فراهم آورد و زبان های ناشی از ارزش گذاری یا تصمیم گیری ناصحیح در سرمایه گذاری را کاهش دهد. نقش اطلاعات حسابداری در کاهش مسائل نمایندگی، عمدتاً ناشی از وظیفه نظارتی است. وظیفه نظارتی اطلاعات حسابداری به معنای داده های مالی نسبت به سازوکارهای راهبری شرکتی است تا کارایی راهبری شرکتی را تقویت کند و هزینه نمایندگی را کاهش دهد. در واقع، اطلاعات حسابداری با ایجاد ارتباط متقابل بین سیستم حسابداری داخلی شرکتها و سیستم گزارشگری خارجی، بر وضعیت مالی و عملکرد تجاری شرکتها تاثیرگذار است و نقش قابل ملاحظه ای در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، ایفا می کند [۸].

بنابراین، افشاء اطلاعات مالی در قالب گزارشگری مالی، محصول نهایی حسابداری است و یکی از فلسفه های وجودی آن پاسخ گویی است [۹]. دو وظیفه ارزش گذاری و نظارتی و به دنبال آن پاسخ گویی حسابداری را می توان در سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی جستجو کرد. این سیر تطور نشان می دهد که در گذر زمان، کانون توجه در گزارشگری مالی و دیدگاه حاکم بر ضوابط تهیه گزارش های مالی تحت تاثیر رقابت بین نظریه های مختلف مالکیت قرار گرفته و تغییر یافته است.

طبق نظر هیات استانداردهای حسابداری مالی، یکی از اهداف گزارشگری مالی فراهم ساختن اطلاعاتی پیرامون وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است و دیگر پاسخ گویی مدیران به سرمایه گذاران و مالکان است که همان رابطه وکیل و موکل است (نظریه نمایندگی). هم چنین طبق نظر هیات استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی منحصر به تهیه و ارائه صورت های مالی نیست بلکه سایر طرق ارائه و تفسیر اطلاعات را که به طور مستقیم یا غیرمستقیم با اطلاعات مالی ارتباط دارد در بر می گیرد و صورت های مالی تنها بخشی از گزارشگری مالی است. شفافیت بازار سرمایه منوط به گزارشگری مالی درست و به موقع شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار است و بدون وجود چنین اطلاعاتی، استفاده کنندگان نمی توانند فرصت ها و خطرات سرمایه گذاری را به موقع تشخیص دهند [۱۰].

۲- افشاء اطلاعات غیرمالی

سیل عظیم رسوایی های مالی در سطح جهان، از انرون^۱ تا پالارمات^۲ در اروپا، سبب شده است که انگشت اتهام به سمت افشاء اطلاعات مالی از طریق گزارشگری مالی، نشانه رود. پژوهش های انجام شده در سال های اخیر، منجر به انتقاد پیرامون چارچوب گزارشگری مالی سنتی و عدم توانایی آن برای فراهم کردن صورت کاملی از فعالیت های شرکت و ادای پاسخ گویی آن شده است [۹]، [۱۱]، [۱۲]. به گونه ای که، بسیاری از اطلاعات غیرمالی از جمله سازوکارهای راهبری شرکتی، چشم اندازهای آینده بنگاه و مسئولیت های اجتماعی و زیست محیطی در گزارشگری سنتی جایی ندارد. در نتیجه، با افزایش آگاهی های عمومی به تدریج توقعات از افشاء اطلاعات غیرمالی افزایش یافته است و انتظار می رود فشارهای جامعه، به انسجام گزارشگری غیرمالی منجر شود. از این رو، افشاء اطلاعات غیرمالی در راستای پاسخ گویی به ذی نفعان از جمله جامعه، در همه شرکت ها و صنایع مورد توجه قرار گرفته است [۴].

در این راستا، نهادها، سازمان ها و هیات های استانداردگذاری نیز به سوی تدوین و ارائه رهنمودها و دستورالعمل های افشاء اطلاعات غیرمالی، روی آورده اند. به عنوان مثال، انجمن حسابداران آمریکا در سال ۱۹۹۱ کمیته ای جهت بهبود کیفیت صورت های مالی تشکیل داد که به کمیته جنکیز، معروف است. این کمیته با همکاری هیات استانداردهای حسابداری مالی^۳ و کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، یافته هایشان را در سال ۱۹۹۴ تحت عنوان بهبود در گزارشگری واحد تجاری جهت برآورده ساختن نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران و اعتباردهندگان، منتشر نمودند. چارچوب پیشنهادی کمیته جنکیز شامل پنج طبقه اصلی بود، اطلاعات مالی و غیرمالی، تجزیه و تحلیل مدیریت از داده های مالی و غیرمالی، چشم انداز آتی، اطلاعات درباره مدیریت و سهامداران و پیشینه شرکت. این مدل پیشنهادی صرفاً بر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان مالی (سرمایه گذار و اعتباردهنده) تاکید دارد؛ لذا بیان گر افشاء اختیاری جامع و کاملی برای گزارش واحد تجاری نیست [۱۳]. در سال ۱۹۹۸، هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، کمیته مشورتی جدیدی را برای بررسی افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، بنیان نهاد. این کمیته قصد داشت تا به شرکت ها برای بهبود گزارشگری واحد تجاری کمک کرده و روشی برای افشاء اطلاعات خصوصی، معرفی نماید. اطلاعات مورد نظر این کمیته در شش گروه طبقه بندی شدند: ۱- اطلاعات واحد تجاری، ۲- تحلیل مدیریت از اطلاعات واحد تجاری، ۳- اطلاعات چشم انداز آتی، ۴- اطلاعاتی درباره مدیریت و سهامداران، ۵- اطلاعات کلی درباره واحد تجاری و ۶- اطلاعاتی درباره دارایی های نامشهود [۱۴]. اخیراً، هیات استانداردهای حسابداری بین المللی^۴ نیز در چارچوب

^۱Enron

^۲Parmalat

^۳Financial Accounting Standard Board (FASB)

^۴International Accounting Standards Board (IASB)

مشترک خود با هیات استانداردهای حسابداری مالی، به توصیف افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، پرداخته است. در این چارچوب مشترک، افشاء اطلاعات به عنوان یک ابزار ارتباطی آورده شده است و بیان می کند که صورت های مالی باید اطلاعات اضافی را در مورد اقلام شناسایی شده و سایر اطلاعات مربوط به استفاده کنندگان افشاء کند [۱۵]. اگر چه در این چارچوب به طور واضح به اقلام خاصی اشاره نشده است، اما تاکید بر افشاء اطلاعات مربوط به استفاده کنندگان دارد و از این لحاظ می تواند مبنایی برای افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی باشد. علاوه بر نهادهای استانداردگذاری فوق، سازمان های مختلفی نیز، رهنمودهایی را برای افشاء اطلاعات غیرمالی ارائه کرده اند.

۳- نظریه های مطرح در حوزه گزارشگری مالی و غیرمالی

به طور کلی، نظریه های مطرح شده در این حوزه در چهار گروه قرار می گیرند که عبارتند از نظریه های ابزاری^۶، سیاسی^۷، یکپارچه^۸ و اخلاقی^۹.

به عبارت دیگر، کلیات نظریه های افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی در این چهار نظریه نهفته است و مورد استفاده پژوهشگران قرار گرفته است. گروه اول نظریه های ابزاری هستند. در این گروه از نظریه ها بر دستیابی به اهداف اقتصادی از طریق فعالیت های اجتماعی تاکید می شود. به بیان ساده پاسخ به نیازهای سایر ذی نفعان، در شرایط مشخص، منجر به ایجاد ارزش برای بنگاه های اقتصادی می شود [۱۷]. نظریه های سیاسی، گروه دوم هستند. تمرکز در نظریه های سیاسی بر این است که شرکت ها دارای قدرت اجتماعی هستند و در قبال آن مسئولیت دارند. در این نظریه ها به رابطه بین افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، به خصوص افشاء اطلاعات اجتماعی بنگاه های اقتصادی و قراردادهای میان بنگاه ها و جامعه اشاره می شود [۱۸]. گروه سوم، نظریه های یکپارچه هستند که بر یکپارچه بودن نیازهای جامعه تاکید دارند. نیازهایی که منجر به ایجاد تعامل بین بنگاه ها و جامعه می شوند. بنابراین برای مشروع بودن، بنگاه ها بایستی در راستای ارزش های جامعه عمل نمایند و همواره متناسب با تغییر نیازها و ارزش های جامعه، اعمال خود را تنظیم نمایند [۱۹]. گروه چهارم، نظریه های اخلاقی هستند. در این نظریه ها، صرف نظر از برآورده شدن و یا نشدن اهداف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، تاکید بر جنبه های اخلاقی بنگاه ها است. یکی از مهم ترین و شناخته شده ترین مفاهیم که در این گروه از نظریه ها قرار دارد، توسعه پایدار است. یعنی، توسعه ای که در آن تامین نیازهای امروز بدون تاثیر بر توانایی نسل های آینده در برآوردن نیازهایشان محقق شود. این تعریف رویکردی کلان نگر دارد و بیش تر برای مقاصد اقتصاد کلان به کار گرفته می شود [۲۰].

۳-۱- نظریه های ابزاری

نظریه های ابزاری در حوزه افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، ریشه در دیدگاه های فریدمن^۹ دارد. وی بر این عقیده است که، اگر شرکت ها بخواهند پاسخگو باشند، به معنی آن است که اداره کنندگان آن ها که مدیران هستند باید در قبال افشاء اطلاعات

^۶Instrumental

^۷Political

^۸Integrative

^۹Ethical

مالی و غیرمالی، مسئول باشند. مدیران برای ایفای این مسئولیت، اقدام به صرف منافع اقتصادی شرکت‌ها در اموری می‌نمایند که هزینه‌بر است و ممکن است منافع آتی در بر نداشته باشد. اگر صرف منافع اقتصادی منجر به سودآوری نشود، کسانی که خسارت پرداخت می‌نمایند، مالکان شرکت‌ها و سهامداران خواهند بود و اگر این هزینه‌ها بهای کالا و خدمات شرکت‌ها را بالا ببرند، مشتریان شرکت‌ها متضرر می‌شوند. هم‌چنین دولت‌ها از طریق مالیات پرداختی شرکت‌ها، امور اجتماعی و محیطی را که به‌عنوان اطلاعات مالی و غیرمالی افشاء می‌شوند، مدیریت می‌کنند؛ پس نیازی به دخالت شرکت‌ها در این امور و افشاء اطلاعات آن‌ها نیست و بنابراین هدف شرکت‌ها نباید چیزی به جز بیشینه سازی منافع اقتصادی باشد [۲۱].

از این منظر، افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی از جمله افشاء اطلاعات اجتماعی، تنها در راستای افزایش سودآوری است و زمانی قابل پذیرش است که در مسیر تحقق خلق ارزش باشد. از این‌رو، شرکت‌ها در اموری هزینه می‌کنند و آن‌ها را افشاء می‌کنند که به نوعی در جهت منافع اقتصادی آن‌ها باشد و افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی از جمله اطلاعات اجتماعی نیز از این منظر قابل توجیه است. در پژوهش‌های انجام شده بر مبنای این نظریه‌ها سه رویکرد مورد تاکید واقع شده است. در رویکرد نخست انجام هزینه‌های اجتماعی و محیطی و افشاء اطلاعات مربوط به آن‌ها، در راستای بیشینه‌سازی ارزش برای سهامداران مورد توجه واقع شده است؛ که اغلب از طریق قیمت سهام قابل اندازه‌گیری است. در رویکرد دوم این بیشینه‌سازی با افقی بلندمدت مورد تاکید قرار گرفته و بر مزایای رقابتی افشاء این اطلاعات متمرکز می‌گردد و در رویکرد سوم ارزش‌آفرینی از طریق افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی از جمله افشاء اطلاعات مربوط به هزینه‌های اجتماعی، در راستای اهداف بازاریابی شرکت‌ها مورد توجه می‌باشد [۱۶].

۳-۲- نظریه‌های سیاسی

این دسته از نظریه‌ها برای توجیه افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، بر جنبه‌های سیاسی روابط بین شرکت‌ها و جامعه و هم‌چنین قدرت و فشار اجتماعی تاکید می‌کنند. در این‌جا بقای شرکت‌ها تنها به واسطه فعالیت‌های اقتصادی تضمین نمی‌شود و تعاملات با درون و برون شرکت‌ها موضوع اصلی قابل بحث است [۱۶]. از نظریه‌پردازان به‌نام این حوزه می‌توان به دیویس^{۱۰} (۱۹۶۸) اشاره نمود. وی در دهه ۷۰ میلادی به موضوع قدرت اجتماعی شرکت‌ها از طریق افشاء اطلاعات در این حوزه، پرداخت و پس از آن دیدگاه سیاسی نسبت به افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به اطلاعات اجتماعی شرکت‌ها را مورد بررسی قرار داد. وی با بیان این که شرکت‌ها در دنیای امروز دارای قدرت اجتماعی هستند، به موضوع رابطه بین قدرت و مسئولیت‌پذیری می‌پردازد. به باور وی، تعادل و موازنه بین این دو، اصلی غیرقابل‌انکار است. از آن‌جایی که شرکت‌ها دارای قدرت اجتماعی هستند، بنابراین بایستی اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به این موضوع را افشاء کنند و وجود قدرت اجتماعی بدون افشاء این اطلاعات بی‌معنا است. دیویس در تبیین این اصل به مصادیق تاریخی اهداف بشری اشاره می‌کند که جوامع بشری همواره به دنبال تعادل قدرت و مسئولیت‌پذیری بوده‌اند (هم‌چنان که دموکراسی چنین اصلی را مدنظر دارد). به همین دلیل، منطقی است که شرکت‌ها نیز تابع چنین اصلی باشند. وی، هم‌چنین در تحکیم استدلال خود، رابطه بین افشاء اطلاعات مربوط به مسئولیت‌پذیری و قدرت درون سازمان‌ها بین مدیران و کارکنان را یادآوری می‌کند؛ این‌که مدیران و کارکنان متناسب با قدرت خود در قبال هم مسئولیت دارند. بر اساس این نگرش، اصلی با نام قانون آهنین^{۱۱} افشاء اطلاعات مالی و

^{۱۰}Fridman

^{۱۱}Davis

^{۱۲}Iron Law

غیرمالی مرتبط با مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها، مطرح شده است. بر طبق این اصل، شرکت ها ناگزیرند برای حفظ و تداوم قدرت اجتماعی خود، مسئولیت پذیر باشند و اطلاعات مربوطه را افشاء کنند؛ در غیر این صورت، سرانجام فشارهای اجتماعی فعالیت آن ها را متوقف خواهد نمود، هرچند ممکن است این فرآیند بلندمدت باشد و سال ها به طول بینجامد [۲۲].

از نظریه های مربوط به این گروه می توان به نظریه قراردادهای اجتماعی اشاره نمود. قراردادهای اجتماعی مجموعه ای از قراردادهایی هستند که بر اثر تعاملات شرکت ها با محیط پیرامونی خود به وجود می آید. این قراردادها شامل قراردادهای رسمی و قانونی و هم چنین قراردادهای نانوشته و تلویحی می باشند. آن گونه که از مفهوم قرارداد استنباط می گردد، نقض مفاد آن توسط یک طرف قرارداد منجر به واکنش طرف مقابل قرارداد می شود. از آنجایی که شرکت ها با مجموعه ای از قراردادها روبه رو هستند، بایستی به گونه ای عمل نمایند و اطلاعات مالی و غیرمالی خود را افشاء کنند که متهم به نقض قراردادها نشوند. نظریه مشروعیت اجتماعی یکی از شاخه های نظریه قراردادهای اجتماعی است که به دلایل مربوط به اعمال شرکت ها در جهت کسب مشروعیت می پردازد بر اساس این نظریه، شرکت ها همواره به دنبال کسب و یا حفظ مشروعیت هستند تا از پذیرش اجتماعی خارج نشوند زیرا عدم مشروعیت، منجر به اعمال فشار از طرف گروه های مختلف اجتماعی شده و به حیات شرکت ها پایان می دهد [۲۳]. افشاء اطلاعات اجتماعی بر اساس این نظریه ها، تلاش برای رسیدن به هدف مشروعیت اجتماعی است. بنابراین شرکت ها ناگزیر به ایفای چنین نقشی هستند، نه این که به دلخواه آن را بپذیرند و برای انجام این نقش ناگزیرند اطلاعات مالی و غیرمالی خود را افشاء کنند [۲۴].

۳-۳- نظریه های یکپارچه

نظریه های یکپارچه بیش تر بر جنبه های تعاملات اجتماعی شرکت ها با جامعه متمرکز هستند و این نکته را خاطر نشان می کنند که شرکت ها برای وجود، تداوم و رشد خود نیازمند تعامل با جامعه هستند و بدین منظور باید اطلاعات مالی و غیرمالی خود را افشاء کنند. تامین نیازهای اجتماعی جامعه روشی برای ایجاد تعامل شرکت ها با جامعه است. این نیازهای اجتماعی دائماً در حال تغییر هستند و متناسب با محیط و زمان از شکلی به شکل دیگر تبدیل می شوند. بنابراین شرکت ها بایستی دائماً خود را با تغییر نیازهای اجتماعی منطبق نمایند تا از مسیر روبه رشد خود منحرف نشوند. در این راستا، افشاء اطلاعات مالی کافی نیست و ضروری است تا اطلاعات غیرمالی نیز افشاء شوند. این نظریه ها با نظریه های سیاسی و حتی اخلاقی هم خوانی دارند و در بسیاری از موارد نظریه هایی وجود دارند که نمی توان آن ها را به گروه مشخصی اختصاص داد [۱۶].

۳-۴- نظریه های اخلاقی

آخرین گروه از نظریه ها، نظریه های اخلاقی هستند. این نظریه ها اغلب جنبه هنجاری دارند و بر جنبه های آرمانی قابل انتظار از افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی مرتبط با اطلاعات اجتماعی، تاکید می کنند. موضوع مورد بحث در این نظریه ها، موضوعاتی از این قبیل است که، رسیدن به اهداف والای اجتماعی، مستلزم رعایت کردن بسیاری از اعمال و فعالیت ها توسط شرکت ها در رابطه با جامعه و محیط زیست است و این که باید شرکت ها چگونه عمل کنند تا اهداف اجتماعی محقق شود و نه این که در دنیای واقعی چگونه عمل می کنند [۲۵]. در نتیجه، شرکت ها را می توان با توجه به افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی خود، از لحاظ اخلاقی مورد ارزیابی قرار داد. رویکرد اخلاقی بیان می کند ذی نفعان نسبت به فعالیت سازمان ها ذی حق هستند و مدیریت باید سازمان را در جهت حداکثر کردن منافع همه ذی نفعان اداره کند. طبق این رویکرد مدیریت باید منافع سهامداران و منافع سایر ذی نفعان را به طور یکسان مورد توجه قرار دهد و زمانی که میان منافع آن ها تضاد وجود دارد سعی کند این

تضادها را کاهش داده و تعادلی مطلوب بین آنها برقرار نمایند. این امر مستلزم افشاء گسترده اطلاعات مالی و به خصوص اطلاعات غیرمالی سازمان است. از آنجا که ارزش های اخلاقی و انسانی را به عنوان مرکز ثقل نظریه پردازی می دانند، می توان تمامی نظریه ها را در قالب نظریه اخلاقی مورد بررسی قرار داد [۲۶]. نظریه ذی نفعان یکی از نظریه های معروف در این حوزه است.

۳-۵- نظریه ذی نفعان

این نظریه را می توان در قالب نظریه های یکپارچه و اخلاقی مورد بررسی قرار داد. توجه به منافع افراد و گروه های مختلف به جای تاکید صرف بر سهامداران (مالکان) مرکز ثقل این نظریه است. فریمن (۲۰۰۱) از نظریه پردازان به نام این نظریه است و بر این اعتقاد است که ذی نفعان، کسانی هستند که از عملیات شرکت منتفع یا متضرر می شوند و حق آنها توسط شرکت محترم شمرده می شود و یا نقض می شود. از آنجایی که برآورده ساختن کامل منافع یک گروه ممکن است، منجر به نادیده گرفتن منافع سایر ذی نفعان شود، در این نظریه با در نظر گرفتن نظریه یکپارچه، به ایجاد تعادل و رسیدن به حداکثر همکاری بین کلیه گروه های ذی نفع تاکید می شود. بر این اساس، افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی در کنار هم و به صورت یکپارچه می تواند نیاز بسیاری از ذی نفعان را برآورده کند [۱۶]. با این حال، تعیین ذی نفعان کار بسیار دشواری است و برخی موافق رویکرد محدود برای شناسایی ذی نفعان هستند و تنها بر ذی نفعان حیاتی شرکت ها تاکید می کنند. بنابراین از نظر آنها لزومی در برآوردن منافع ذی نفعان ثانویه وجود ندارد و در نقطه مقابل این گروه، برخی رویکرد گسترده تری را برای شناسایی ذی نفعان پذیرفته اند که شامل ذی نفعان ثانویه نیز می شود [۲۷]. این نظریه شامل دو جنبه مدیریتی و اخلاقی است که در جنبه مدیریتی آن، بحث اصلی پیرامون وظیفه مدیریت در تنظیم روابط و تامین منافع ذی نفعان شرکت به نحوی است که موفقیت بلندمدت شرکت را تضمین نماید [۲۸]. نظریه ذی نفعان به طور سیستماتیک در جستجوی شناسایی گروه هایی از ذی نفعان است که مستحق بیشترین توجه از سوی مدیران هستند [۲۹].

از جنبه اخلاقی، برخی بر این باورند که صرف نظر از قدرت گروه های ذی نفع باید به طور منصفانه با همه آنها رفتار شود و نه این که قدرت افراد یا گروه ها، مبنای تامین نیازها و منافع آنها باشد. البته این مطلب قابل پذیرش است که تامین منافع همه ذی نفعان امکان پذیر نبوده ولی مدیران باید به گونه ای عمل نمایند که بیشترین تعادل بین کلیه ذی نفعان برقرار گردد [۳۰].

بر مبنای این نظریه، مفهوم "حقوق" مطرح می شود یعنی این که ذی نفعان نسبت به شرکت "حق" دارند. به عنوان مثال، کارکنان حق دارند در محیط کاری سالم فعالیت کنند و یا مشتریان حق دارند محصولات با کیفیت دریافت نمایند. در نتیجه، شرکت از لحاظ اخلاقی موظف است تا اطلاعاتی در این خصوص که غالباً غیرمالی است را در کنار اطلاعات مالی افشاء کند [۳۰]. از سوی دیگر، برخی بر این اعتقادند که نظریه ذی نفعان به عنوان یک نظریه اخلاق سازمانی، وقتی توسط نظریه مسئولیت اخلاقی تکمیل می شود، سودمند است (ون دی ون، ۲۰۰۵). مطابق این نظریه توجه به یک ذی نفع (به عنوان مثال یک سهامدار) نمی تواند به منافع سایر ذی نفعان، مثل جامعه یا کارمندان، فشار وارد کند [۳۱].

۳-۶- نظریه نهادی

نظریه نهادی جزء نظریه های بین گروهی است و در طیف نظریه های ابزاری، سیاسی و اجتماعی قرار دارد. دلایل این نظریه در رابطه با گزارشگری اجتماعی با نظریه مشروعیت و نظریه ذی نفعان گره می خورد. مبنای فکری این نظریه را می توان به صورت خلاصه این گونه بیان کرد که بر مبنای این نظریه، بنگاه های اقتصادی تلاش می کنند با کمک ابزارها و سازوکارهای در

دست خود به گونه ای عمل نمایند که از نظر اجتماعی تصویری مطابق با معیارهای پذیرفته شده جامعه ارائه نمایند. از آنجایی که این نظریه بر نهادینه شدن معیارها در بنگاه ها متمرکز است، بیان می کند که در راستای وفق دادن بنگاه ها با محیط پیرامونی ممکن است همگونی رخ دهد و بنگاه ها به ناچار و یا از روی تقلید، مشابه بنگاه های دارای مقبولیت اجتماعی عمل نمایند و یا این که بنگاه ها همگونی ظاهری را بپذیرند ولی در عمل از معیارهای مورد قبول جامعه تخطی نمایند [۳۰].

در واقع، نظریه نهادی، به بررسی چگونگی ساختار سازمانی و فعالیت های شکل گرفته از طریق نیروهای فرهنگی، سیاسی و اجتماعی که چنین نهادهایی را احاطه می کنند، می پردازد. فلسفه این امر بدین صورت است که، سازمان ها جهت پایدار شدن باید با محیط اطرافشان تبادل داشته و با نهادهای گوناگون در آن محیط در ارتباط باشند. حسابداری، یکی از اشکال فعالیت های سازمان یافته در حوزه موسسات و سازمان ها را نشان می دهد. به عبارت دیگر، حسابداری در قالب یک سازمان ممکن است عوامل رسمی را در اثبات نمادین تعهد سازمانی به یک واحد نسبی از فعالیت ها نشان دهد [۳۲]. اثبات پایبندی و وفاداری به انتظارات، رفتارها و عقاید ارزشمند از طریق جامعه به طور گسترده، ممکن است به سازمان در کسب حمایت جامعه و همچنین قانونی بودن و مشروعیت، کمک به سزایی کند. فعالیت ها از طریق محیط داخلی و خارجی بر سازمان تاثیرگذار هستند. محیط خارجی سازمان شامل پیامدهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است که یک سازمان باید از آن ها آگاهی کافی داشته و در این صورت حمایت و مشروعیت را از جانب محیط دریافت کند [۳۳].

۴- نتیجه گیری

در دوره ای که تغییرات به سرعت شکل می گیرد، این خطر که ارائه و افشاء اطلاعات صرف مالی در قالب گزارشگری مالی از تغییرات عقب بماند و نتواند نیازهای استفاده کنندگان را برآورده سازد، در حال افزایش است. بنابراین باید بیش از هر زمان دیگر گزارشگری مالی، همگام با نیازهای استفاده کنندگان دگرگون شود؛ زیرا در غیر این صورت امنیت و مربوط بودن خود را از دست خواهد داد [۳۴]. افشاء اطلاعات مالی در قالب گزارشگری مالی باید مربوط، اتکاپذیر و قابل فهم باشند تا گزارشگری مالی سودمند باشد [۳۵]. اما سوالی که در اینجا مطرح می شود این است که آیا افشاء اطلاعات مالی می تواند به تنهایی اهداف گزارشگری مالی را تامین نماید و دارای تمامی ویژگی های مطلوب گزارشگری باشد؟ پاسخ به این سوال ضرورت افشاء اطلاعات غیرمالی را به دنبال دارد. در این راستا، افشاء اطلاعات غیرمالی نه تنها از جایگاه ویژه ای در بین سازمان ها و نهادها برخوردار شده است؛ بلکه گزارشگری این اطلاعات در کنار اطلاعات مالی نیز به عنوان یک موضوع و پروژه بزرگ در نظر گرفته شده است.

منابع:

۱. Christensen, D. M. (2015). Corporate accountability reporting and high-profile misconduct. *The Accounting Review*, 91(2), 377-399.
۲. Reimsbach, D., Hahn, R., & Gurturk, A. (2017). Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing. *European Accounting Review*, 26(2), 1-23.
۳. Lys, T., Naughton, J. P., & Wang, C. (2015). Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 56-72.
۴. Cahan, S. F., & Van Staden, C. J. (2009). Black economic empowerment, legitimacy and the value added statement: evidence from postapartheid South Africa. *Accounting & Finance*, 49(1), 37-58.
۵. Rezaee, Z., Olibe, K. O., & Minnier, G. (2003). Improving corporate governance: the role of audit committee disclosures. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 530-537.
۶. ثقفی، ع. و عرب مازار یزدی، م. (۱۳۸۹). کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه گذاری. پژوهش های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۴، ۱-۲۰.
۷. Yuan, J., & Jiang, Y. (2008). Accounting information quality, free cash flow and overinvestment: A Chinese study.
۸. Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency. *Journal of accounting and economics*, 48(2), 112-131.
۹. Dane, M. Ch. (2016). Corporate accountability reporting and high – profile misconduct. *The Accounting Review*, 91(2), 377-399.
۱۰. ناظمی اردکانی، م. (۱۳۸۹). بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی. حسابرس، ۵۰، ۹۶-۹۷.
۱۱. Ortas, E., Gallego Alvarez, I., & Alvarez Etxeberria, I. (2015). Financial factors influencing the quality of corporate social responsibility and environmental management disclosure: A quantile regression approach. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(6), 362-380
۱۲. Guthrie, J., & Boedker, C. (2006). Perspectives on “new” models of business reporting: a reflective note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 785-792.
۱۳. بشیری منش، ن؛ رحمانی، ع؛ حسینی، ع. و موسوی، م. (۱۳۹۴). قیمت گذاری افشای اختیاری در بازار سرمایه ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۲ (۳)، ۳۰۰-۲۷۹.
۱۴. بشیری منش، ن. و رحمانی، ع. (۱۳۹۵). تدوین الگوی افشای اختیاری: ابزاری برای حسابداری مدیریت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۹ (۳)، ۴۵-۲۷.
۱۵. International Accounting Standards Board (IASB). (2015). *Exposure draft: Conceptual framework for financial reporting*. Retrieved from <https://www.iasplus.com>
۱۶. Garriga, E., & Mele, D. (2004). Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. *Journal of business ethics*, 53(1), 51-71.
۱۷. Haller, A., & van Staden, C. (2014). The value added statement—an appropriate instrument for Integrated Reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1190-1216.
۱۸. Dahl Rendorff, J. (2009). Responsibility, Ethics and Legitimacy of Corporations. *Society and Business Review*, 4(3), 266-268.
۱۹. Carroll, A. B. (2016). Carroll's pyramid of CSR: taking another look. *International journal of corporate social responsibility*, 1(1), 3.
۲۰. Steurer, R., Langer, M. E., Konrad, A., & Martinuzzi, A. (2005). Corporations, stakeholders and sustainable development I: a theoretical exploration of business–society relations. *Journal of Business Ethics*, 61(3), 263-281.

۲۱. Freeman, R. E. (2001). A stakeholder theory of the modern corporation. *Perspectives in Business Ethics* 3, 144.
۲۲. Davis, K. (1968). Understanding the social responsibility puzzle. *Business Horizons*, 10(4), 45-50.
۲۳. Eltaib, E. E. (2012). Environmental accounting disclosures of Australian oil and gas companies.
۲۴. حاجیان‌نژاد، ا. (۱۳۹۴). ارائه یک چارچوب مفهومی برای گزارشگری اجتماعی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری در ایران. رساله دکتری حسابداری. دانشگاه شهید باهنر کرمان.
۲۵. Deegan, C., & Gordon, B. (1996). A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. *Accounting and business research*, 26(3), 187-199.
۲۶. Vanbommel, K. (2014). Towards a legitimate compromise? An exploration of integrated reporting in the Netherlands. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1157-1189.
۲۷. Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance. *California management review*, 25(3), 88-106.
۲۸. Freeman, R. E., & McVea, J. (2001). A stakeholder approach to strategic management. Darden Graduate School of Business Administration University of Virginia, *Working paper, No. 01-02*.
۲۹. Van de Ven, B. (2005). Human rights as a normative basis for stakeholder legitimacy. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 5(2), 48-59.
۳۰. Deegan, C., & Unerman, J. (2006). *Financial accounting theory*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
۳۱. Zsolnai, L. (2006). Extended stakeholder theory. *Society and Business Review*, 1(1), 37-44.
۳۲. Katsikas, E., Rossi, F. M., & Orelli, R. L. (2017). Accounting Change: Integrated Reporting Through the Lenses of Institutional Theory. Retrieved from https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-319-47235-5_2.pdf
۳۳. Rahaman, A. S; Lawrence, S; & Roper, J. (2004). Social and environmental reporting at the VRA: Institutionalised legitimacy or legitimization crisis? *Critical perspectives on Accounting*, 15(1), 35-56.
۳۴. حسینی، ج. و کرمشاهی، ب. (۱۳۹۱). بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی. پژوهش حسابداری، شماره ۷، ۱-۲۱.
۳۵. ناظمی اردکانی، م. (۱۳۸۹). بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی. حسابرس، ۵۰، ۹۶-۹۷.