فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت
Journal of New Research Approaches in Management Science
سال اول. شماره سوم. بهار ۱۳۹۷، صص۱۵-۱ Vol 1. No 3. 2018, p 1-15
شماره شاپا (۲۵۸۸-۵۵۶۱) ISSN: (2588-5561)

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، اندازه‌گیری عملکرد در راستای پایداری و ارائه اطلاعات سومند بر اساس «نظریه سودمندی در تصمیم‌گیری» برای ذینفعان مختلف است. مقاله حاضر با نگاهی کوتاه به اصول تئوری ذینفعان، گزارشگری پایداری که اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری ذینفعان مختلف را فراهم می‌آورد را معرفی و آن را از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار می‌دهد. حسابداری پایدار مستلزم توجه عملکرد سازمان به عنوان شهروند شرکتی، از جهات مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی و در درون و بیرون ازسازمان و برای زمان حال و آینده است. اصول پایداری در گزارشگری، نگرشی است که به ایجاد ارزش بلندمدت برای سهامداران با در نظر گرفتن فرصت‌های 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.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، چارچوب گزارشگری، پاسخگویی، تئوری ذینفعان، زیست محیطی

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

مقدمه

امروزه برای توسعهٔ 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 ازسازمان 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 وآسایش برای همگان، اقداماتی را انجام دهند که در آن، محیط پیرامون حفظ شده و سهم نسل های بعد از این منابع نیز باقی بماند، لذا سازمانها باید بر عدالت حقوق مالکانه بین نسل ها توجه داشته باشند (Dragomir,2011). بر اساس چارچوب مفهومی مبتنی بر پایداری، مسئولیت پاسخگویی عمومی در گزارش‌های شرکت گنجانده شده است. اصول پایداری درگزارشگری، 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 بین المللی 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 آنجاکه 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.

تاریخچهٔ مختصری از گزارشگری پایداری

گری(Gray) از جمله محققانی است که توسعهٔ 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 ۱۹۹۳را به شرح زیر معرفی می‌نماید (Lamberton,2005):

ـ بهای تمام شده پایداری[۱]

ـ حسابداری موجودی سرمایه طبیعی[۲]

ـ تحلیل‌های ورودی- خروجی[۳]

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

بهای تمام شده پایداری: منظور از «بهای تمام شده پایداری»، کل هزینه‌هایی است که برای برگردانیدن 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 اولیهٔ 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 شدهٔ 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 شدهٔ پایداری و حسابداری بهای تمام شده کامل[۴]، الزاماً معادل همدیگر نیستند ولی هر دوی آنها به دنبال درنظر گرفت همهٔ هزینه‌های داخلی و خارجی از قبیل هزینه‌های زیست محیطی هستند تا بتوانند تصویری کامل از بهای تمام شدهٔ 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 گمراه 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 سرمایهٔ 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 تهی‌شدن[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:

ـ منابع حیاتی، مانند لایه ازون، جنگل‌های استوایی و تنوع زیستی.

ـ منابع تجدیدناپذیر/ ناپایدار[۷]، مانند نفت، گاز و مواد معدنی.

ـ منابع تجدیدناپذیر/ پایدار، مانند زباله‌های دفع شده و انرژی استفاده شده.

ـ تجدیدپذیر، به عنوان مثال، چوب، کشت و زرع، شیلات.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

با وجود آنکه «حسابداری موجودی منابع طبیعی» به طور عمده غیر مالی است ولی می‌توان جریان منابع آنرا کمّی نمود، البته بوسیله واحدهای اندازه‌گیری غیرپولی (Gray,1992)؛ اگرچه جونز (Jones,1996) پیشنهاداتی برای ارزیابی دارایی طبیعی با استفاده از واحد مالی نیز ارائه می‌نماید. جونز (Jones,1996, 2003) با پذیرش یک فرایند سه قسمتی شامل ثبت، ارزشیابی و گزارشگری دارایی‌های طبیعی، رویکردی را برای حل مشکل حسابداری حیات وحش و زیستگاه‌های طبیعی جانوارن و گیاهان بکار گرفته است. تاثیر حسابداری سنتی بر حسابداری موجودی سرمایهٔ طبیعی، گویای کاربرد مفهوم «نگهداری سرمایه» بوده و باعث استفاده بهینه از ابزارهای کنترل موجودی حسابداری مدیریت می‌گردد. 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).

تحلیل‌های ورودی-خروجی: در تحلیل‌های ورودی-خروجی، مواد و انرژی نقش ورودی و تولیدات و ضایعات نقش خروجی را بازی می‌کنند. هدف در این تحلیل؛ اندازه‌گیری همهٔ مواد وارد شده به فرایند و خروج کالاهای تکمیل شده، گازهای گلخانه‌ای ایجاد شده، مواد بازیافتنی و زباله‌های دفن شده است (Jorgensen,1993). گردش منابع بر حسب واحدهای حجمی قابل اندازه‌گیری 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 می‌نماید؛ بر اساس این اصل که «هر چیزی که وارد می‌شود باید خارج گردد[۸]». این تعادل رویکرد نظام‌مندی برای اطلاعات زیست محیطی فراهم می‌آورد.

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 استراتژی‌های مربوط به جلوگیری از آلودگی محیط زیست و نوآوری در محصولات را تسهیل می‌بخشد؛ به ویژه هنگامی که تحلیل ورودی - خروجی در کنار تحلیل چرخهٔ زیست محصولات گنجانده شود (Jasch,1993). تحلیل ورودی - خروجی، پایداری یا ناپایاری را اندازه‌گیری نمی‌کند؛ بلکه حساب‌های شفافی برای گردش ورودی و خروجی فرایند فراهم آورده و تحلیل‌های بیشتر تاثیرات زیست محیطی و سرانجام استراتژی‌های پایداری را تقویت می‌نماید (Gray ،Jasch,1992. 1993).

گزارش سه‌گانه و طرح گزارش جهانی

الکینتون (Elkington, 1999) شکلی ازگزارشگری پایداری را تشریح نمودکه به «گزارش سه‌گانه (TBL)[۹]» نام‌گذاری گردید، که هدف آن، گزارش، تاثیرات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی سازمان است. در حسابداری TBLسه بعد توسعهٔ پایدار مورد توجه قرار می‌گیرد (Van den Bergh,1996).

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

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 دامنهٔ وسیعی از شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد در راستای اهداف پایداری است. این رهنمود، سه بعد پذیرفته شدهٔ 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 دهندهٔ 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 رابطهٔ 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 نشان‌دهندهٔ ریسک بالقوهٔ مالی و خطر توقف عملیات سازمان هستند. هر جنبه توصیف شده در جدول شماره۱، مربوط به شاخص‌های زیست محیطی، معیاری مرتبط با اندازه‌گیری عملکرد محیط زیست سازمان را نمایش می‌دهد. دراین 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 اجتماعیِ ارائه شده به سختی قابل اندازه‌گیری و کمّی شدن هستند. حسابداری اجتماعی مستلزم اولویت‌بندی اطلاعات اجتماعی مربوط است. تا حدودی حسابداری اجتماعی در راستای توسعهٔ 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). GRIراهبردهای گزارشدهی خاصی برای بخش دولتی ارائه داده است. بخش مکملGRI برای سازمان‌های دولتی به بیان دلایل زیربرای «گزارشگری پایداری» می‌پردازد. بدین شرح که: ارتقاء شفافیت وحسابدهی؛تقویت تعهد سازمانی، ایفای نقش الگو برای بخش خصوصی؛ بهبود حاکمیت داخلی؛ متمایز نمودن و اهمیت دادن به نقش آنها به عنوان مصرف‌کننده ویا صاحبکار در

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

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 درحال حاضر چگونه است و البته تحقیقات محدودی برای فراهم آوردن شواهدی مبنی برفعالیت‌های «گزارشگری پایداری» دربخش دولتی وجوددارد (Farneti& Guthrie,2009). علیرغم وجود مشکلات در انتقال داده‌های سازمان‌دهی شده در بخش‌های خصوصی به بخش دولتی، ضرورت گزارشگری سازمان‌های دولتی محسوس است. GRIبیان می کند که: همانند سایرکارفرمایان، ارائه دهندگان خدمات و مصرف کنندگان منابع، نمایندگی‌های دولتی نقش به سزایی در پیشرفت ملی و جهانی توسعهٔ 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 بیانیهٔ مفاهیم حسابداری باشد(kraten,2014). به طور مشابه رهنمود GRIمجموعه‌ای جامع از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری پایداری را ارائه می‌دهد که در چاچوب گزارشگری پایداری آورده شده است. از مباحث عنوان شده، پنج عنصر تعریف شده و یکپارچه برای مدل حسابداری مالی قابل ذکر است:

ـ گزارش‌های حسابداری

ـ اصول حسابداری

ـ ثبت‌های حسابداری

ـ مدل اهداف حسابداری

ـ 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 حرفهٔ 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 سابقهٔ طولانی در تدوین استانداردهای گزارشگری عملکرد مالی شرکت‌ها است به طوریکه

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

می‌تواند اطلاعات گزارشگری پایداری مفیدی در سطح شرکت‌ها فراهم کند. حرفهٔ 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 برجنبه‌های کاربری مدل حسابداری مالی افزوده شود (Gray,2010).

چارچوب نظری گزارشگری پایداری

فارنتیو وگوتری (Farneti& Guthrie,2009) معتقندکه هیچ توافقی برسرمفهوم گزارش پایداری وهیچ چهارچوب مشترکی جهت اقتباس آن وجودندارد. جدول شماره۱، 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:

ـ اهداف چارچوب گزارشگری پایداری؛

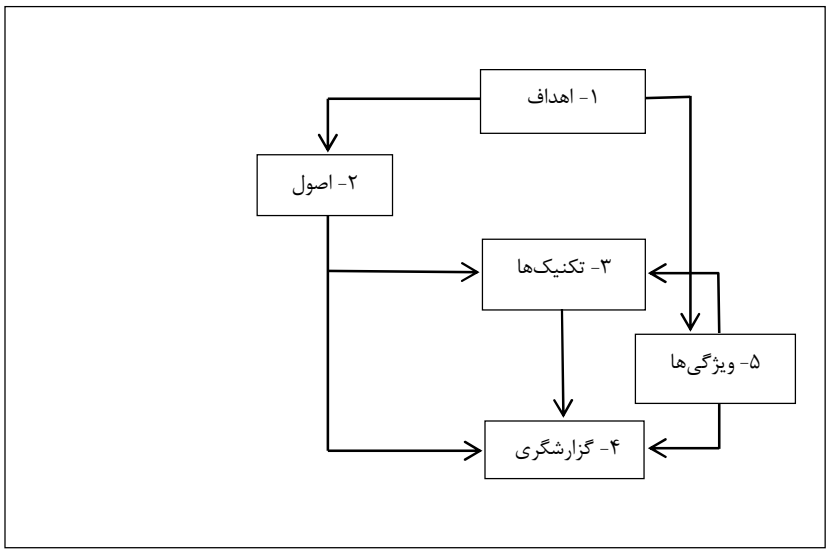
ـ اصول زیر بنایی کابردی از چارچوب؛

ـ ابزارهای جمع‌آوری اطلاعات، ثبت حسابداری، و تکنیک‌های اندازه‌گیری؛

ـ گزارش‌های استفاده شده در ارائه اطلاعات به ذینفعان؛

ـ ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش‌شده با استفاده از چارچوب.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]



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

انتقادی که به این اهداف وارد است، تعریف انتخاب‌شده 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 شدهٔ تاریخی، تداوم فعالیت، محافظه‌کاری و فرضیات مربوط به دوره حسابداری و واحد گزارشگری.

جدول شماره ۲ شکل توسعه یافته‌تری از جدول شماره۱ 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 روزنامهٔ 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 کمّی و کیفی به استفاده کنندگان مخابره و باید یک سری ویژگی‌های کیفی را دارا باشد. این ویژگی‌ها که در جدول شماره۲، 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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

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

جدول شماره۲: 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 تایید و تصدیق کننده نفوذ اصول حسابداری سنتی و فعالیت‌های پیرامون تحقیقات حسابداری محیط زیست است. تاثیر 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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

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). بطورکلی مطابق رهنودهای سازمان گزارشگری پایداری GRI، بمنظور ارائه تصویری معقول ومتوازن ازعملکردپایداری و تسهیل قابلیت مقایسه و ارائه موضوعات مورد علاقه ذینفعان، اصول مربوط به گزارشگری پایداری به شرح زیر می‌باشد: ۱- اصول مربوط به چارپوب گزارشگری (شفافیت، جامعیت، قابلیت حسابرسی) 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. هستهٔ 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 پایدار[11] 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 همهٔ 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 منحصراً الگوی تصمیم‌گیری گروه‌های خاصی را پوشش دهد. همانند حسابداری سنتی، استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارجی گزارشگری پایداری نوع تصمیم‌هایشان از یگدیگر 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 کند که هم از منش و سطوح اخلاقی بالا و هم از

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

ارزش‌آفرینی بلندمدت برخوردار باشد. گروه‌های مختلف ذینفع علاقمند به بازی برد-برد با واحد تجاری هستند (Bremser,2014). بنابراین یک جنبهٔ 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 استفاده‌کنندگان 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 شماره۲ 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 بهره وری.

بکارگیری مفهوم پایداری در سطح خرد به وسیله ساختاربندی حسابداری پایداری، درهر 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 دورهٔ زمانی که سازمان‌ها بر اساس اهداف پایداری، اقدام به گزارشگری می‌کنند باید به خوبی تعریف گردد. گزارش‌هامی‌توانند 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 همهٔ 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 چرخهٔ 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).

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

تهیه گزارشگری پایداری از دیدگاه تئوری های حسابداری

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

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

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

تئوری پاسخگویی: ازدیدگاه این تئوری سازمان‌ها در قبال گروه های مختلف دارای مسئولیت هستند و باید به پاسخگویی بپردازند.

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 می‌کنند 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 برجامعه ومحیط زیست برثروت 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 شودکه آثار مختلف فعالیت های خود را در زمینه محیط زیست، رفاه اجتماعی و مسائل اقتصادی افشاء نمایند. اندازه گیری وگزارشگری آثار فعالیت‌ها درقالب 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 می‌کند و به استفاده کنندگان کمک می کند که عملکرد جاری وآتی واحد گزارشگر را ارزیابی کنند. درگزارشگری مالی تاکید اصلی برسرمایه گذاران است اما درگزارشگری پایداری دامنه ذینفعان گسترده تر است. گزارشگری پایداری در بلند مدت علاوه بر تاثیر بر بهبود عملکرد مالی واحدهای

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

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 توام با مسئولیت‌پذیری و درنظر گرفتن ویژگی‌های اخلاق در قبال همه ذینفعان سوق داده شود. هیات مدیره از طریق ارائه گزارش‌های پایداری، باعث ارتقاء شفافیت گزارشگری وافزایش 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 تاکید برحفاظت از محیط زیست دربخش نهم برنامه ششم توسعه، هنوز جای این گزارشگری حتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هم پیش بینی و تدوین نشده است بنابراین ضروری است که مسئولین امر و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری به این مقوله توجه ویژه ای داشته باشند.

پانوشت‌ها:

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

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

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 ramework',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.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

__ 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 industryin 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.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-09-20]