

## حسابداری اجتماعی نیاز عمومی در جهت اصلاح مصرف ثروت ملی و توسعه پایدار

غلامرضا سلیمانیان<sup>1</sup>

### چکیده

یکی از مهمترین زمینه های رشد حسابداری در دهه گذشته حسابداری محیط زیست بوده که از زیر رشته های حسابداری اجتماعی است و به تناسب، منافی را برای دانشگامیان و حسابداران حرفه ای ایجاد نموده است. مدیران، رسانه ها، سیاستمداران و عموم مردم به محیط زیست و مشکلات اجتماعی که ممکن است ایجاد شده باشد، حداقل از طریق شناسایی، اندازه گیری و ارزیابی میزان تعامل بین واحد تجاری و محیط زیست توجه دارند. این وضعیت در گذشته مطرح نبوده و بررسی تاریخی، حاکی از فراز و نشیب های فراوان از فعالیت های مختلف در زمینه کلی حسابداری اجتماعی و زیست محیطی است. نکته حائز اهمیت این است که ما شدت حرکت فعلی را از دست ندهیم و از آنجا که به حمایت جامعه و محیط زیست نیاز داریم، این رشته از مطالعه باید منجر به عملی شود که موجب تغییر اساسی در ارتباط بین واحد تجاری و سهامداران گردد. هدف از این مقاله تبیین زمینه های پژوهشی و ادبیات پیشین حسابداری اجتماعی و زیست محیطی به عنوان راه گشای اصلاح مصرف ثروت ملی و توسعه پایدار است، که تا اندازه ای زمینه مناسبی برای پژوهش های آتی ایجاد گردد.

### واژگان کلیدی:

حسابداری اجتماعی و زیست محیطی، حسابداری سبز، گزارشگری پایدار

### مقدمه

قوانین مربوط به مسئولیت پذیری اجتماعی، در خصوص اینکه چه روش های قانونی بایستی جهت محدود کردن سازوکار های تصمیم گیری توسط اشخاص حقوقی استفاده شود، منتشر می گردد، به طوری که اطمینان حاصل کنیم مدیران آنها در جهت منافع جامعه و نه فقط محدود به منافع سهامداران عمل می کنند. اگر چه مسئولیت اجتماعی اغلب مربوط به مفهوم شرکت های سهامی است اما این بدین معنی نیست که از راه کار های متفاوتی نسبت به سازوکار های شرکت های غیرسهامی استفاده می کند. قانوناً این طور نیست که شرکت های سهامی و تمام اشخاصی که آنها را مدیریت می کنند، ملزم به حفظ منافع جامعه باشند، اما این می تواند یک مشخصه اخلاقی برای شرکت های سهامی که طرفدار مسئولیت اجتماعی هستند، تلقی گردد. سوال مطرح شده این است که آیا قانون بایستی یک چنین شرکت هایی را با بهره گیری از محدودیت های ذاتی قانون گذاران، هزینه های بالقوه روش های قانونی و عدم توافق در رابطه با اهداف اجتماعی مناسب، مجبور به پاسخ گویی کند. موضوع این نیست که چه اشخاص یا بخش هایی از شرکت بایستی متعهد به حفظ منافع اجتماعی باشند، بلکه بحثی که مطرح می باشد این است که آیا قوانین قهری در جهت متعهد کردن شرکت ها در قبال اجتماع، یا ممنوع کردن تعهداتی که مسئولیت پذیری اجتماعی مدیران را محدود می کند ضروری است و بایستی تصویب و به اجرا گذاشته شود؟ سوال اساسی در مورد مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها الزاماً در مورد انگیزه های حداکثر سازی سود توسط مدیران نیست، بلکه ترجیحاً سوال این است که چه منافی را می توان مدیریت کرد؟ به این معنی که مدیران می توانند منافع سهامداران را بدون حداکثر کردن سود افزایش دهند. زیرا سهامداران منافع و اهدافی جدایی از حداکثر شدن سودشان را نیز مدنظر دارند (الهاگ<sup>2</sup>، 2005).

<sup>1</sup> عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان

موضوعی که در برابر این مطلب مطرح شده این است که منافع اجتماع بر خلاف تصور تئوری پردازان مسئولیت پذیری اجتماعی به میزان منافع سهامداران متغیر نمی باشد و بازارها، شرایط سیاسی و مهم اجتماعی را منعکس می کنند و از لحاظ اجتماعی اطلاعات مربوطی جهت تصمیم گیری تلقی می شوند. نهایتاً چنین بر می آید، مدیرانی که به منافع سهامداران توجه ویژه ای دارند، انگیزه های بیشتری جهت حداکثر نمودن ثروت اجتماع دارند. تئوری پردازان مسئولیت اجتماعی بر این باورند که پاسخ گویی بیش از حد به سهامداران سبب می شود که مدیران هزینه ها و منافع اجتماعی را به جهت هموارسازی سودهای حسابداری کوتاه مدت که بر قیمت سهام تاثیر دارد، نادیده بگیرند. در صورتی که سازوکارهای بازار متعددی وجود دارد که و اگرایی ظاهری بین مدیریت در جهت منافع سهامداران و مدیریت در جهت رفاه اجتماعی را کاهش می دهد و روند بلندمدت سود یک شرکت می تواند اساساً در گرو میزان پاسخگویی آن شرکت به نیازهای اجتماعی مشتریان، کارکنان و گروه های محلی شان باشد. شرکت بایستی همچنین مقررات قانونی را اجرا کند که باعث می شود هم هزینه های خسارات اجتماعی کاهش یابد و هم رفتاری را نشان می دهد که به نظر می رسد بازار بر قوانین نظارت دارد. حتی اگر منافع شرکت با رفاه اجتماعی در تضاد باشد ممکن است برخی سهامداران خواستار پذیرفتن و انتخاب رفاه اجتماعی توسط مدیران خود باشند.

اگر شرکت ها در بازارهای متعددی فعالیت نمایند که منعکس کننده روابط اجتماعی گوناگون می باشد، بالا بردن سطح پاسخ گویی مدیران به سهامداران به جای اینکه مسئولیت اجتماعی شرکت ها را کاهش دهد، باعث افزایش آن می گردد. علت اینکه مدیران خود را متعهد در انجام اعمال پسندیده از لحاظ اجتماعی مانند افشاء موثق و معتبر برای مشتریان یا سرمایه گذاران نمی دانند اینست که این چنین اعمالی باعث افت کوتاه مدت قیمت سهام می شود، حال آنکه پاداش و منافع مدیران به همین قیمت های سهام شرکت بستگی دارد. پاداشی که هم جهت و هم سو با ثروت سهامداران و منافع مدیران نباشد موجب عدم پذیرش پاسخگویی مدیریتی در قبال سهامداران می گردد. محدود کردن پاسخ گویی مدیران نمی تواند پاسخ مناسبی برای کمک به کمبودهای بازار باشد و سرمایه گذاران و مشتریان را از تحت فشار قرار داشتن رها کند. یک گزینه دیگر اینست که پاسخگویی مدیران به سهامداران را در معرض میزان سازی دقیق قرار داده تا بر اساس آن فرصتی را در اختیار آنها قرار دهیم که به دغدغه های اجتماعی پاسخ دهند. به هر حال پشتیبانی درونی و محدودیت های بیرونی حاکمیت شرکتی، این اطمینان را می دهد که مدیران بتوانند به طور کلی از تلاش برای منافع سهامداران منحرف گردند و این انحراف با زمینه های مسئولیت پذیری اجتماعی توجیه پذیر می باشد (سلیمانیان، 1386).

استدلال اساسی اینست که لزوم وجود سیستم حسابداری مسئول و پاسخگو در قبال مشکلات اجتماعی بایستی توجیه شود و با ایجاد ساختارهای مناسب به اجرا درآید، ولی نه اساساً برای ایجاد تغییر زیربنایی در جامعه بلکه به جهت اصلاح و بهبود سیستم فعلی از طریق اندازه گیری و گزارشگری روابطی که در حال حاضر در مجموعه صورت های مالی ارائه نمی گردد (ماتئوس<sup>3</sup>، 1993).

مسئولیت اجتماعی شرکت ها یعنی رویه روشن و شفاف کسب و کار، یعنی روش هایی که مبتنی بر ارزش های اخلاقی و احترام به کارکنان جامعه و محیط زیست است. مسئولیت اجتماعی شرکت ها به این منظور برنامه ریزی می شود که برای جامعه به طور کلی و برای سهامداران حامل ارزش پایدار باشد. امروزه وظایفی چون برنامه ریزی، سازماندهی و کنترل تنها وظایف مدیران نیست بلکه پاسخگویی به نیازهای جامعه و خواست شهروندان و مشتریان داخلی و خارجی سازمانهای آنها از زمره وظایف با اهمیت آنان محسوب می شود (همت فر و همکاران، 1387).

حسابداری محیط زیست کاربردهای متفاوتی دارد که از جمله می توان حسابداری درآمد ملی و حسابداری مدیریت را نام برد. در حالی که حسابداری درآمد ملی از دیدگاه یک مقیاس ملی به منابع و مصارف طبیعی نگاه می کند، حسابداری مالی از نگاه استفاده کنندگان گزارش های مالی با هدف تصمیم گیری و ارائه مسئولیت های عمومی و بالاخره حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم

اطلاعاتی با هدف پشتیبانی تصمیمات مدیریتی به موضوع نگاه می کند. حسابداری محیط زیست دو وظیفه مهم نیز بر عهده دارد. نخست حمایت از حسابداران و حسابرسان مالی با توجه به نتیجه حسابداری مسائل زیست محیطی و دوم حل مسائل اجتماعی و زیست محیطی از طریق طراحی و ارائه رویکردهای نو در حسابداری و حسابرسی (رودپشتی و جوهرچی، 1387).

#### تعاریف حسابداری اجتماعی<sup>4</sup> و زیست محیطی<sup>5</sup>

با گذشت زمان در ادبیات حسابداری اجتماعی و زیست محیطی تعاریف مختلفی ارائه شده که در زیر به برخی از آنها اشاره شده است:

- حسابداری اجتماعی و زیست محیطی عبارتست از فرآیند برقراری ارتباط بین اثرات اجتماعی و زیست محیطی ناشی از اقدامات اقتصادی سازمان با گروه های با منافع خاص در متن جامعه و به طور کلی در سطح جوامع بزرگ، همچنین شامل توسعه مسئولیت پاسخگویی سازمان خصوصاً شرکت های سهامی به میزانی فراتر از نقش سنتی ارائه حساب های مالی به صاحبان سرمایه، به خصوص سهامداران است (گری و همکاران<sup>6</sup>، 1987).
  - افشاء داوطلبانه اطلاعات کمی و کیفی تهیه شده توسط سازمان برای اطلاع رسانی یا ایجاد نفوذ بر طیف وسیعی از مخاطبان که البته افشاء کمی ممکن است به بیان مالی یا غیر مالی صورت گیرد (ماتئوس، 1993).
  - پوشش دهنده تمام حوزه های حسابداری که ممکن است شرکت در مقام پاسخگویی به مسائل زیست محیطی قرار گیرد (گری و همکاران، 1993).
- علیرغم برخی تفاوت ها، تعاریف عملی ارائه شده برای حسابداری اجتماعی و زیست محیطی مشکل ساز به نظر نمی رسد، خصوصاً هنگامی که نویسندگان نمی توانند تصمیم بگیرند آیا بایستی انتظار افشاء داوطلبانه داشته باشد یا تحت اجبار الزامات قانونی یا شبه قانونی افشاء صورت گیرد، یا اینکه آیا افشا باید کمی (مقداری) باشد یا مالی؟ در هر صورت بایستی به عنوان بخشی از فرآیند حسابداری در نظر گرفته شود. تعریف جامعی که به طور ضمنی حاکم بر بررسی اینگونه ادبیات گسترده حسابداری اجتماعی و زیست محیطی باشد، توسط ماتئوس و پررا<sup>7</sup> در سال 1995 به شرح زیر ارائه شده است: حسابداری اجتماعی به معنای گسترش افشاء به سمت موضوعات غیر سنتی از قبیل ارائه اطلاعات در مورد کارکنان، محصولات، خدمات اجتماعی و پیشگیری یا کاهش آلودگی است. از آنجاکه اصطلاح حسابداری اجتماعی جهت توصیف صورت جامعی از حسابداری که اثرات بیرونی واحد اقتصادی را افشاء می کند نیز استفاده می شود ممکن است، سازمانهای بخش دولتی نیز در این خصوص مورد ارزیابی قرار گیرند، هر چند اکثر نویسندگان در موضوع حسابداری اجتماعی به نظر می رسد بر سازمان های بخش خصوصی تاکید دارند.

#### مفروضات اصلی حسابداری اجتماعی

1. تمامی واحدهای تجاری در قبال جامعه پیرامونی خود تعهداتی دارند که پایبند به انجام آنها هستند.
2. منابع اقتصادی اجتماع، کمیاب و محدود است. پس ضرورت دارد در بکارگیری و استفاده از آنها حداکثر بهره وری حاصل شود، به گونه ای که منافع اجتماعی حاصل از مصرف آنها بیش از هزینه های اجتماعی شود.

4- Social accounting

5- Environmental accounting

6- Gray.et.al

7- Mathews & Prera

3. کالاهایی که قبلاً رایگان بوده دیگر چنین نیست. مثلاً آب و هوای پاک اغلب نیازمند مخارج سنگین ناشی از مقررات مربوط به کنترل آلودگی محیط زیست و عملیات خودپالایی است. پس واحد تجاری باید در ازای استفاده از آنها منافع را در اختیار اجتماع قرار دهد.
4. از حقوق مسلم جامعه است که از میزان تعهدات اجتماعی واحد تجاری نسبت به خود، همچنین مقدار انجام شده آنها آگاهی یابد و این آگاهی لازم است بر اساس اصول و مبانی گزارشگری حسابداری صورت گیرد.

### مرور ادبیات<sup>8</sup> تاریخی حسابداری اجتماعی و زیست محیطی

در این بخش پیشینه حسابداری اجتماعی و زیست محیطی به سه دوره زمانی تقسیم شده است:

#### الف) دوره سال های 1971-1980

دوره اول، تاریخچه را از زمان مطرح شدن موضوع حسابداری اجتماعی و زیست محیطی (بیمز و فرتیگ<sup>9</sup>، 1971؛ چرچمن<sup>10</sup>، 1971؛ لینوز<sup>11</sup>، 1972؛ موبلی<sup>12</sup>، 1970) تا پایان دهه 80 میلادی، زمانی که پژوهش های تجربی فراوانی به همراه مقالات متعدد منتشر و ساختار مدل های جهت پرورش الزامات افشاء حسابداری اجتماعی شرح و توصیف می شد، مورد بررسی قرار داده است. طی این دوره حسابداری اجتماعی و زیست محیطی هنوز توسعه نیافته بود. در حالی که مجلاتی از قبیل مجله حسابداری، حسابداری و پاسخگویی<sup>13</sup>، (1988)؛ مجله دیدگاه انتقادی در حسابداری<sup>14</sup>، (1990)؛ مجله حسابداری و سیاست عمومی<sup>15</sup>، (1982) و مجله حسابداری، سازمان ها و جامعه<sup>16</sup>، (1982) وجود نداشت، موافقان حسابداری اجتماعی و زیست محیطی همچنان برای جنبه های رفتاری و سازمانی حسابداری اهمیت ویژه ای قائل بودند. اکثر مطالعات این دوره در جهت گزارشگری منصفانه نتایج مطالعات تجربی که سعی در اندازه گیری اطلاعات جدید منتشر شده توسط تعداد محدودی از واحدهای اقتصادی دارد صورت گرفته که این موضوع با یافته های علمی تجویزی و فلسفی همراه بوده است. علاوه بر این، در این دوره دلایل اهمیت مسائل زیست محیطی اغلب به طور جداگانه مشخص نشده است (دایرکیس و پرستون<sup>17</sup>، 1977؛ اولمن<sup>18</sup>، 1976). دوره 1980-1971 اولین دوره ای نبود که در آن محیط زیست در اولویت اول برای دانشگاهیان و سیاست گذاران حسابداری قرار داشت. البته پژوهشگران و نویسندگانی که علاقه مند به ابعاد اجتماعی گزارشگری مالی بودند به طور کلی بیشتر به آنچه که اکنون حسابداری اجتماعی و بخصوص افشاء مربوط به کارمندان و محصولات نامیده می شود، توجه داشتند. در این دوره مطالعات تجربی، مسائل زیست محیطی را به عنوان بخشی از مجموعه وسیعی از منافع تلقی کردند و اکثر مطالعات نیز توصیفی<sup>19</sup> بوده است. اگرچه برخی پژوهش ها یا مدل های جالب تجویزی<sup>20</sup> نیز وجود داشت که بر اندازه گیری، ارزیابی و افشاء اثرات برون سازمانی واحد اقتصادی و نیز بر حفاظت از محیط زیست تاکید داشتند. این مطالعات شامل دو شیوه اصلی بود:

- مطالعاتی که سعی در تغییر حسابداری مالی تاریخی داشتند و تلاش می کردند شاخصه های مالی<sup>21</sup> برای هویت های جدید کشف کنند

8- Literature review

9- Beams and Fertig

10- Churchman

11- Linowes

12- Mobley

13- Accounting, Auditing & Accountability Journal

14- Critical Perspectives in Accounting Journal

15- Journal of Accounting and Public Policy

16- Accounting, Organizations and Society Journal

17- Dierkes and Preston

18- Ullman

19- Descriptive

20- Normative

21- Financial measures

● مطالعاتی که دید گسترده تری به موضوع داشتند و معتقد بودند که پیشرفت در زمینه بهبود گزارشگری در حسابداری مالی به احتمال بیشتر با تلاش در جهت ایجاد شاخصه های جدید محقق می شود که البته شامل شاخصه های غیر مالی نیز باشد.

البته بسیاری از این مدل ها اغلب با کمی کردن داده های غیرمالی توسط روش های مبتنی بر قوانین، استانداردها، ممیزی ها، قوانین مالیاتی، مجوزها و پروانه ها تغییر یافته است.

در این دوره به استثنای ادبیات محیط زیست در اقتصاد، که به نظر می رسد بخشی از دوره زمانی بعدی نیز باشد، فعالیت نسبتاً محدودی در خصوص حسابداری اجتماعی و زیست محیطی صورت گرفت. ادبیات محیط زیست در مدیریت شامل یادآوری به موقع نیاز واحد های اقتصادی در توجه به مسائل اجتماعی است. به نظر می رسد نویسندگان این دوره اهمیتی برای آموزش موضوع حسابداری اجتماعی و زیست محیطی برای دانشجویان دوره کارشناسی و تخصصی کردن متونی که در دسترس نبوده است، قائل نبوده اند.

ساختار های قانونی و همچنین استانداردهای حسابداری مالی در این زمان توسعه نیافته و چهارچوب های مفهومی نیز فاقد ابعاد اجتماعی بوده (آمریکا) است و حسابداری اجتماعی در مراجع حرفه ای نیز پذیرفته شده نبوده است (انگلستان).

**(ب) دوره سال های 1990-1981**

دوره دوم دوره پیچیده ای است. بخش اول دهه نشان از افزایش توجه به حوزه حسابداری اجتماعی، قبل از گرایش آشکار و علاقه مندی حرفه و جامعه به حسابداری محیط زیست در بخش دوم از دهه 90 میلادی دارد. همچنین توجه به جنبه های آموزشی حسابداری اجتماعی و زیست محیطی نیز در این دوره قابل ملاحظه بوده است.

از سال 1980، با افزایش نشانه های تخصصی شدن موضوع، تغییرات زیادی در خصوص توجه به ادبیات حسابداری اجتماعی و زیست محیطی به وقوع پیوسته است. به عنوان مثال، در اوایل 1980 گزارشات ارائه شده در خصوص کارمندان و صورت های ارزش افزوده، سبب جلب نظر گروه های جدیدی از طرفداران گزارشگری اجتماعی شد (برچل و همکاران<sup>22</sup>، 1985). در این دوره توجه به الزامات افشاء های عمومی اجتماعی کمتر شد و در عوض تأکید بر الزامات و قوانین افشاء به عنوان یک گزینه مناسب جهت کاهش آسیب های زیست محیطی جایگزین دیدگاه قبلی گردید. بیانیه های تجویزی و ساخت مدل، جز در زمینه محیط زیست، در این مقطع زمانی تقریباً وجود نداشت. شروع و سرچشمه برنامه های آموزشی در خصوص مسائل حسابداری اجتماعی و زیست محیطی در این دوره بوده است. در برخی موارد، کتاب های درسی تئوری حسابداری این دوره اشاره هایی نیز به مسائل حسابداری اجتماعی و زیست محیطی دارند. البته متونی در این دوره نیز وجود داشته که بالعکس تحت تأثیر تئوری نمایندگی، به طور کامل مسائل حسابداری اجتماعی و زیست محیطی را نادیده گرفته اند.

الزامات افزایش یافته افشاء حسابداری از طریق چارچوب های مفهومی، استانداردهای حسابداری لازم الاجرا و تدوین قوانین از ویژگی های این دوره به شمار می روند. در این مقطع تاریخی پیشرفت چشمگیری در ارزش گذاری اثرات برونی واحد اقتصادی و درونی کردن آنها رخ نداده است. اما برخی از ادبیات حاکی از توجه به نفع شخصی واحدهای اقتصادی است که نشان می دهند می توان با کنترل اتلاف ها و بازآوری، در هزینه ها صرفه جویی کرد و یا می توان با معطوف کردن استراتژی بازاریابی سبز<sup>23</sup> به محصولات، خدمات و فرایندها موجب افزایش درآمد واحد اقتصادی شد. به طور خلاصه در این دوره مسیر متفاوتی در موضوعات منتشر شده نسبت به دوره قبل ایجاد شد. پژوهش های تجربی تحلیلی تر شد و کمتر مانند گذشته جنبه توصیفی داشت. مدل های تجویزی که به عنوان ویژگی دوره دهه 1970 تلقی می شد، در این دوره مشاهده نگردید. البته در جای خود در این دوره پیشرفت قابل توجهی در موضوعات فلسفی در خصوص شیوه حسابداری در افشای اطلاعات

فعالیت های حسابداری اجتماعی و زیست محیطی و همچنین بابت تشخیص ماهیت مشکلات محیطی و انواع گزارشگری که نیاز اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده کنندگان را تامین کند، صورت پذیرفته است.

### ج) دوره سال های 1995-1991

مقطع سوم، دوره پیشرفت مباحث حسابداری زیست محیطی است که حسابداری مدیریت اجتماعی نیز پا به عرصه وجود نهاد و مدیران نیز مانند حسابداران به مباحث محیطی توجه کردند. ویژگی این دوره استیلاي کامل پژوهش های حسابداری زیست محیطی بر حسابداری اجتماعی است. تفاوت بین دوره فعال پژوهش های تجربی در حسابداری اجتماعی با دوره مشابه در خصوص حسابداری زیست محیطی این است که به نظر می رسد در دوره پژوهش های تجربی حسابداری زیست محیطی التزام فردی جدی تری در پایبندی به موضوع پژوهش ها بوجود آمده است و همچنین بی تفاوتی کمتری در مقایسه با موضوع حسابداری اجتماعی وجود دارد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که مباحث حسابداری زیست محیطی برای بقاء گروه های ذینفع، بنیادی تر از مباحث کلی حسابداری اجتماعی است.

در این دوره کاهش نسبی در پژوهش های فلسفی و تجویزی از جمله در حسابداری اجتماعی اتفاق افتاد و مدل های دهه 1970 که ممکن بود منجر به پذیرش بیشتر ارزش گذاری اثرات برون سازمانی گردد، نیز احیا نشد و طرفداران جدیدی نیز پیدا نمود. البته تدریس و برنامه های آموزشی در این دوره به شدت تحت تاثیر مباحث اجتماعی و زیست محیطی قرار داشت و این موضوعات به عنوان یکی از مباحث اصلی مناظرات علمی مطرح شده بود (ماتئوس، 1997).

### شرایط فعلی در ادبیات حسابداری اجتماعی و زیست محیطی

سر انجام سال 1992 شورای تجاری توسعه پایدار<sup>24</sup> در کنفرانس ریودوژانیرو بر اینکه شرکت های تولیدی و خدماتی بایستی فعالیت ها و عملکردهای خود و تأثیر آنها را بر محیط زیست مورد توجه قرار دهند و تحت کنترل بگیرند، تأکید کرد و از سازمان ایزو<sup>25</sup> درخواست گردید تا استاندارد زیست محیطی طراحی کند. در سال 1993 کمیته ای به نام (ISO-TA207) تشکیل و در آگوست 1996 مجموعه ای مشکل از شش استاندارد از سری ISO 14000 منتشر شد. هدف این استاندارد پشتیبانی از حفاظت محیط زیست و پیشگیری از آلودگی به شکلی است، که با نیازهای اجتماعی و اقتصادی در تعادل باشد. بر اساس مرور ادبیات تاریخی که صورت گرفت و علی رغم پژوهش های تجویزی و تجربی صورت گرفته در زمینه حسابداری اجتماعی و زیست محیطی سؤال اساسی در این مقطع زمانی اینست که چرا تاکنون حسابداری اجتماعی و زیست محیطی مورد پذیرش دانشگاهیان قرار نگرفته است. برای این سوال پاسخی به شرح زیر می توان ارائه نمود:

- امروزه کمتر از روش های تجویزی و قیاسی در پذیرش مباحث و نظرات استفاده می شود. در واقع در دهه 1970 طرفداران حسابداری اجتماعی مدل هایی ارائه کردند که به لحاظ عملی و تجربی مورد آزمون قرار گرفت و تا حدی به نظر می رسید فاقد ویژگی فراگیر بودن و در برگیرنده تمام حوزه های مشکلات احتمالی و واقعی باشد
- رویه های<sup>26</sup> بکار گرفته شده جهت پاسخگویی به فرضیه های تجربی اغلب قدیمی و توسعه نیافته بوده و نتایج عمدتاً بدیهی و غیر قابل اتکاء است. این نتایج ممکن است در یک دوره ی زمانی صادق باشد ولی امروزه قابل استفاده نیست. البته تعمیم پذیری برخی از یافته ها ممکن است در پژوهش ها کمک کند ولی این هم اغلب امکان پذیر و یا حتی پسندیده نیست.

24 - Business Council Sustainable Development

25 - International Standard Organization

26 - Methodology

- قضایای تجربی در خصوص حدود افشای اجتماعی و در سال های اخیر زیست محیطی و اطلاعاتی که بایستی در گزارشات مالی سالیانه ارائه شود، حدود و نوع گزارشگری، مکان و محل گزارشگری، کمیت پذیری اقلام، قابلیت اتکاء و ارائه صادقانه، سختی با پژوهش های تجربی که در حال حاضر مورد توجه مجلات سنتی و متداول است، ندارد. زیرا پاسخ این قضایای تجربی، بر اساس فرضیات مبتنی بر تئوری نمایندگی آزمون نشده و مستقیماً قابل ردیابی به مدل ارزیابی دارایی های سرمایه ای<sup>27</sup> نیست.
- پژوهش های تجربی که امروزه در خصوص حسابداری اجتماعی انجام می شود با روش علمی<sup>28</sup> که مورد قبول مراکز پژوهشی و مجلات پژوهشی معتبر است، سازگار نمی باشد.
- دانشگاهیان متخصص در امور مالی و حسابداری درگیر در مسائل حسابداری اجتماعی و زیست محیطی، اغلب منتقد وضعیت موجود هستند و صرفاً به گزارشگری موضوعاتی که در حال حاضر افشاء می شوند، قانع نیستند. از این رو ویژگی کار آنها استدلال تجویزی/ قیاسی یا اصلاح گرا / منتقد بودن آنهاست و روش کار آنها مورد پذیرش مجاری پژوهشی فعلی جوامع نیست. البته علی رغم واکنش های حسابداران شاغل در حرفه حسابداری که با قائل شدن برخی استثنائات از پرداختن به حسابداری اجتماعی صرف نظر کرده اند، در گزارشگری واحدهای انفرادی قالب های جدید گزارشگری ایجاد شده است. اگر چه حسابداری اجتماعی نقش کمرنگ تری نسبت به سایر مسائل در مباحث پژوهشی سال های متمادی داشته است، بررسی صورت های مالی واحدهای اقتصادی بزرگ بیانگر امکان تشخیص مسائل افشاء شده در صورت های مالی به عنوان اطلاعات حسابداری اجتماعی است. به طور مشابه واحدهای اقتصادی بزرگ علی رغم عدم وجود فشار قانونی توسط جوامع حرفه ای، گزارشات زیست محیطی تهیه و ارائه می نمایند و امروزه حتی با عدم وجود الزام قانونی و حقوقی، گزارشات سالیانه شامل بسیاری از اصول حسابداری اجتماعی و زیست محیطی است.

#### مراحل اساسی گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی

در گزارشگری توسعه پایدار، چهار مرحله اساسی به شرح زیر وجود دارد:

1. اولین مرحله برای واحد اقتصادی این است که براساس دامنه و اهداف خود، در خصوص چرایی گزارشگری اجتماعی تصمیم گیری کند. به عبارت دیگر این که مشخص کند، به چه علت<sup>29</sup> گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی بایستی صورت گیرد. این همان موضوعی است که مسئولیت اجتماعی شرکت ها نامیده می شود. مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها<sup>30</sup> ممکن است متأثر از انگیزه های اخلاقی مدیران باشد که تمایل دارند از سود آوری ناشی از محیط طبیعی و اجتماعی و یا بالعکس اثرات منفی آن بر واحد اقتصادی اطمینان یابند و یا اینکه افزایش مسئولیت پذیری مدیران واحدهای اقتصادی ناشی از انگیزه های اقتصادی، جهت حفظ و افزایش ارزش مالی برای سهامداران است.
- اهداف اساسی و کلان حسابداری اجتماعی عبارتند از:
- شناسایی و اندازه گیری خالص منافع اجتماعی شرکت های تجاری که بر بخش های مختلف جامعه تأثیر می گذارند.

27- CAPM Model

28- Scientific paradigm

29- Why

30- Corporate social responsibility

- تعیین اینکه آیا استراتژی ها و رویه های واحد تجاری از قوانین اجتماعی پیروی می نمایند؟
  - فراهم آوردن یک سیستم اطلاعاتی درون و برون سازمانی که در ارزیابی تأثیرات اجتماعی واحد تجاری کمک کند.
  - فراهم آوردن یک روش بهینه اطلاعاتی در مورد اهداف، برنامه ها، عملکردها، کاربردها و تخصیص منابع شرکت.
  - ارزیابی تأثیر اجتماعی فعالیت های واحد تجاری
  - کمک به توانمند سازی بنگاه ها و ایجاد و رشد توسعه پایدار در سه بعد مالی و اقتصادی، محیط زیست و جامعه (همت فر و همکاران، 1387).
2. پس از اینکه واحد اقتصادی فلسفه پذیرش گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی به صورتی که اقلام اجتماعی و محیطی را علاوه بر موارد مالی و اقتصادی گزارش کند مشخص نمود، باید تعیین کند که این گزارشات مورد نیاز کدامیک از ذینفعان واحد اقتصادی است؟ به عبارت دیگر استفاده کنندگان چه کسانی هستند؟<sup>31</sup> در صورتی که واحد اقتصادی گزارش اجتماعی و زیست محیطی خود را منحصرأ برای اهداف مدیریتی تهیه کرده باشد، استفاده کنندگان از این گزارشات نیز ذینفعانی خواهند بود که بیشترین نفوذ را در واحد دارند و آن را تحت فشارهای اقتصادی قرار می دهند. در صورتی که انگیزه تهیه گزارشات اجتماعی و زیست محیطی الزامات اخلاقی و معنوی باشد، استفاده کنندگان از این گزارشات نیز دامنه وسیع تری از ذینفعان را تشکیل خواهند داد.
3. پس از اینکه ذینفعان گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی مشخص شدند، باید نیازهای اطلاعاتی این گروه از ذی نفعان تعیین شود. به عبارت دیگر تعیین موضوعاتی<sup>32</sup> که گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی باید افشا و گزارش کنند. یعنی در قبال چه موضوعاتی واحد اقتصادی در مقابل آن گروه هدف از ذینفعان، مسئولیت پاسخ گویی دارند. هدف بسیاری از پژوهش ها، بررسی شیوه برقراری ارتباط، پاسخگویی و پاسخ خواهی بین واحد اقتصادی و گروه هدف مشخص شده از ذینفعان بوده است.
4. زمانی که واحد اقتصادی اهداف فرآیند گزارشگری را مشخص (چرا گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی لازم است؟) و جامعه هدف از ذینفعان را نیز مشخص نماید (به چه کسی گزارش کند؟) و همچنین الزامات اطلاعاتی ذینفعان را تعیین کند (در قبال چه موضوعاتی پاسخگو است؟) و اینکه گزارش چه موضوعاتی را بایستی پوشش دهد؟، آخرین مرحله در فرآیند گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی تهیه یک گزارش است. یعنی چگونه<sup>33</sup> گزارش تهیه شود؟ در این مرحله بسیاری از عناصر گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی به طور عمده از فرآیندهای گزارشگری مالی منشعب می شود. هر چند برخی مفاهیم مانند قابلیت اتکاء اطلاعات، در هر دو نوع گزارشگری از اهمیت بسزایی برخوردار است.
- در خصوص اینکه چرا سازمانها بایستی يك تئوري را بپذیرند و بر اساس آن به گزارشگری داوطلبانه استراتژی ها و عملکرد زیست محیطی و اجتماعی خود پردازند، تئوري هاي مختلفي وجود دارد که در ادامه به خلاصه اي در خصوص هر يك از آنها پرداخته شده است:
- الف) تئوري مشروعیت<sup>34</sup> و نظریات وابسته به قراردادهای اجتماعی:**
- با پذیرش این دیدگاه، واحد اقتصادی بایستی فعالیت های اجتماعی را که به تشخیص مدیر واحد، مورد انتظار جامعه است انجام دهد و گزارشات وابسته به آنها نیز ارائه نماید. عدم موفقیت در انجام این فعالیت های اجتماعی ممکن است باعث از بین رفتن مشروعیت واحد اقتصادی نزد افراد جامعه گردد و این شرایط بر حمایت های جامعه از واحد اقتصادی و نتیجتاً بقاء آن واحد تأثیر منفی بسزایی خواهد

31 - Who(m)

32 - What

33 - How

34 - Legitimacy Theory



گذاشت. به عبارت دیگر موفقیت و پیشرفت واحد اقتصادی به قرار دادهای اجتماعی وابسته به عملیات آن، بستگی مستقیم دارد.  
**(ب) تئوری ذی نفعان<sup>35</sup> :**

در این خصوص با مدل جدیدی (مدل مدیریتی/ اثباتی به جای مدل اخلاقی/ دستوری) از تئوری ذینفعان مواجه هستیم که پیش بینی می کند، مدیریت به انتظارات ذینفعان عمده و قدرتمند توجه بیشتری داشته باشد. ذینفعان قدرتمند آنهایی هستند که منابع کمیابی را که برای تحقق اهداف مدیران و واحد اقتصادی ضروری است، در اختیار دارند. برای اغلب واحدهای اقتصادی، این ذینفعان قدرتمند می توانند همان کسانی باشند که ظرفیت بالقوه ای برای تاثیر گذاری بر توان حداکثر کردن بازده و سود آنها دارند. به عبارت دیگر همان ذینفعانی که با منابع اقتصادی فراوان بر فعالیت های واحد اقتصادی تاثیرگذار هستند. تحت این دیدگاه مدیریت ذینفعان، مدیر بایستی فعالیت های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی را انجام دهد که مورد توجه و خواست این ذی نفعان قدرتمند است و گزارشات فعالیت ها را نیز به این دسته از ذی نفعان ارائه نماید

**(ج) مدل پاسخگویی گری، اوون و آدامز<sup>36</sup> 1996 :**

در این مدل واحدهای اقتصادی مسئولیت های گوناگونی دارند ( در پایین ترین سطح مسئولیت در برابر قانون که این مسئولیت تا مسئولیت پذیری در قبال جامعه گسترش می یابد که ممکن است این انتظارات نیز وجهه قانونی و حقوقی نداشته باشد) و همراه هر یک از مسئولیت های سازمانی، حقوق مشخصی برای ذینفعان بروز می کند که شامل حق دریافت اطلاعات از واحدهای اقتصادی در خصوص تشریح وظیفه پاسخ گویی در قبال انتظارات ذینفعان نیز می باشد. بدیهی است از آنجا که اشخاص، دیدگاه های متفاوتی در خصوص مسئولیت پذیری واحدهای اقتصادی و به طور مشابه پاسخگویی واحدها دارند، مشخص کردن حدود مسئولیت ها و مسئولیت پذیری و پاسخگویی واحدهای اقتصادی در عمل کار آسانی نخواهد بود.

**(د) تئوری سازمانی (نهادهی)<sup>37</sup>**

فرض این دیدگاه بر این است که مدیران یک واحد اقتصادی به دلیل فشارهای سازمانی گوناگون اعمال جدیدی مانند مسئولیت پذیری اجتماعی و گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی را بپذیرند. به عنوان مثال واحدهای اقتصادی دیگر اینگونه اعمال را اجرا می نمایند و مدیران به این نتیجه می رسند که اگر از آن واحدها پیروی نکنند موجب نارضایتی ذی نفعان قدرتمند به لحاظ منابع اقتصادی خواهد شد که این خود موجب ایجاد احتمال خطر برای واحد اقتصادی می شود.

**(ه) احتمال به خطر افتادن شهرت مدیران<sup>38</sup>**

این دیدگاه بسیاری از تئوری های فوق الذکر را که فرض می کنند انگیزه اصلی مدیران برای گزارشگری داوطلبانه مسائل اجتماعی و زیست محیطی حداکثر کردن سود است، تصحیح می کند. در این دیدگاه شهرت هر واحد اقتصادی، ارزش اقتصادی آنست و مدیران از گزارشگری داوطلبانه خصوصاً در مسائل اجتماعی و زیست محیطی در جهت حفظ و ارتقاء ارزش و پتانسیل سودآوری شهرت واحد اقتصادی در میان ذینفعان قدرتمند به لحاظ اقتصادی، استفاده می کنند.

**(و) تئوری اثباتی<sup>39</sup>**

فرض اساسی این تئوری این است که تمام افراد بر اساس نفع شخصی خود عمل می کنند. این دیدگاه معتقد است که فعالیت های اجتماعی و زیست محیطی و افشاء وابسته به آنها تنها هنگامی صورت می گیرد که اثرات مثبتی بر ثروت و منافع مدیران درگیر با این مسائل داشته باشند.

35 - Stakeholder Theory

36 - Gray, Owen and Adams A accountability Model

37 - Institutional Theory

38 - Reputation Risk Management

39 - Positive Theory

دیدگاه دیگری در خصوص انگیزه های مدیران جهت درگیر شدن در مسائل پاسخگویی اجتماعی و گزارشگری پایدار توسط اونرمن و اودیر<sup>40</sup>، (2004) مطرح شده است. این دیدگاه بر اساس نظر آنتونی گیدنز<sup>41</sup> تئورسین اجتماعی در سال های 1990، 1991 و 1994 و اوریچ بک<sup>42</sup> در سال های 1992، 1994، 1999 و 2000 ارائه شده است که ابراز می کند، دنیایی که در آن نتایج آتی نامناسبی از فعالیت های صنعتی احساس می شود و مصرف محصولات رایج است، مدیران از گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی به عنوان بخشی از استراتژی تلاش در جهت متقاعد کردن ذینفعان قدرتمند از لحاظ اقتصادی به اینکه محصولات و فعالیت هایشان عدم اطمینان ناچیزی برای اجتماع یا اشخاص حاضر در اجتماع به دنبال خواهد داشت، استفاده می کنند. آنها به این نکته اشاره کردند که این استراتژی های عدم اطمینان ارتباطات، جهت مقابله با پیش بینی های منفی از نتایج آتی که از فعالیت های جاری واحد اقتصادی ایجاد شده اند و توسط برخی عملگرایان<sup>43</sup> در خارج از واحد اقتصادی و یا رقباي واحد به آنها دامن زده می شود، طراحی شده اند (دیگان و اونرمن، 2006).

### هزینه ها و منافع اجتماعی

هزینه های اجتماعی، فداکاری و گذشت جامعه در قبال آسیب های اجتماعی داخلی و خارجی و اقتصادی ناشی از فعالیت واحد اقتصادی مانند اتلاف و از بین بردن منابع طبیعی، حیوانی و دامی، منافع مورد استفاده واحد تجاری مانند خدمات پلیس، بهداشت، درمان و امثال اینها می باشد. منافع اجتماعی، پاداش دریافتی توسط جامعه در قبال فعالیت های انجام شده توسط واحد تجاری شامل برنامه های فرهنگی، اجتماعی و تفریحی اجرا شده توسط واحد اقتصادی برای کارکنان و خانواده هایشان، هزینه ایجاد فرصت های شغلی و تحقیق و توسعه جهت بهبود کیفیت محصول و امثال اینها می باشد. چهار گروه عمده هزینه ها و منافع اجتماعی شامل موارد مرتبط با درگیری اجتماعی، موارد مرتبط با نظارت بر منافع انسانی، موارد مرتبط با منابع فیزیکی، سهم تولید کالاها و ارائه خدمات می گردد. مشکل اساسی حسابداری اجتماعی تفکیک هزینه های اجتماعی از هزینه های اقتصادی است. اساساً دو معیار برای تفکیک این هزینه ها وجود دارد که عبارتند از:

- **بر اساس هدف:** بر اساس این معیار، هزینه هایی که با هدف حفظ جایگاه واحد اقتصادی نزد افکار عمومی جامعه صورت می گیرد، هزینه اجتماعی و هزینه هایی که به منظور افزایش سود واحد صورت می گیرد صرف نظر از الزام قانونی و یا عدم الزام، هزینه اقتصادی تلقی می شود.
  - **بر اساس یک الزام قانونی:** طبق این معیار، هزینه هایی که بر اثر الزامات اجباری قانونی صورت می گیرد هزینه اقتصادی و هزینه هایی که به اختیار خود واحد اقتصادی صورت می گیرد به عنوان هزینه اجتماعی در نظر گرفته می شود.
- در گزارشگری حسابداری اجتماعی نیز دو نظر وجود دارد. یکی افشاء در کنار صورت های مالی واحد اقتصادی و دیگر اینکه به شکل یک مجموعه گزارش تفصیلی مجزا، اثرات اجتماعی و زیست محیطی ارائه گردد.

### نتیجه گیری و پیشنهاد برای پژوهش های آتی

40 - Unerman & O'Dwyer

41 - Anthony Giddens

42 - Ulrich Beck

43 - Activists

1. توجه به بررسی وضعیت گذشته و کنونی گزارشگری اجتماعی و زیست محیطی و نظر به نقاط قوت و ضعف ادبیات حسابداری اجتماعی و زیست محیطی در سه دهه گذشته، موارد زیر به عنوان پیشنهاد جهت انجام پژوهش های بیشتر در این زمینه ارائه می گردد، باشد که این پژوهش ها راه گشایی توسعه گزارشگری پایدار و مبتنی بر پاسخگویی اجتماعی در جامعه و حرفه حسابداری گردد :
1. توسعه و افزایش پژوهش هایی در خصوص اینکه چه موضوعاتی در قالب افشاء مسائل اجتماعی و زیست محیطی ارائه می گردد.
2. فعال کردن مجدد پژوهش ها در حوزه مسائل اجتماعی به طور موازی با پژوهش های مسائل زیست محیطی خصوصاً پژوهش هایی در قالب تجویزی- قیاسی در حوزه منابع انسانی و شناسایی مسائل مختلف برون سازمانی.
3. انجام پژوهش هایی جهت دریافت پاسخ اینکه چرا در برخی موارد مدیران علی رغم عدم وجود فشار از سوی مجامع حرفه ای به صورت داوطلبانه اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی تهیه و افشاء می نمایند.
4. فعال کردن مجدد مباحث تجویزی و فلسفی که منجر به ایجاد مدل های جدیدی مانند اوایل دهه 1970 گردد.
5. ایجاد ارتباط بین پژوهش ها و برنامه های آموزشی و همچنین ایجاد ارتباط بین عمل در حرفه با پژوهش ها و متون دانشگاهی در حوزه اجتماعی و زیست محیطی.
6. انجام و طرح ریزی پژوهش های بین رشته ای به لحاظ ماهیت مسائل اجتماعی و زیست محیطی به سبب ایجاد غنای بیشتر مدل های طراحی شده و جامع تر شدن راه حل های پژوهش ها برای حل مسائل اجتماعی و زیست محیطی.
7. ایجاد ساختارهای مناسب از جهت چارچوب مفهومی، استانداردهای حسابداری و قوانین مربوطه برای حل مسائل اجتماعی و زیست محیطی و مسائل گزارشگری مطرح در این حوزه از فعالیت ها.

#### فهرست منابع

- سلیمانیان، غلامرضا (1386). بررسی جایگاه حاکمیت شرکتی در راستای اجرای سیاست های اصل 44 قانون اساسی. مجموعه مقالات همایش احیاء اصل 44 قانون اساسی و جایگاه حسابداری و حسابرسی.
- رهنمای رودپشتی، فریدون. جوهرچی، طاهره (1387). بررسی تاثیر استقرار نظام مدیریت محیط زیست (ایزو 14000) بر انعکاس هزینه های زیست محیطی در گزارشات مالی، حسابداری مدیریت راهبردی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، تهران.
- همت فر، محمود، ختن لو، محسن و عبدل، رضا (1387). چهارچوبی مفهومی برای توسعه حسابداری مسئولیت های اجتماعی.
- Beams, F.A. and Fertig, P.E. (1971), "Pollution control through social costs conversion", *Journal of Accountancy*, Vol. 141, pp. 37-42.
- Burchell, S., Clubb, C. and Hopwood, A.G. (1985), "Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 No. 4, pp. 381-413
- Churchman, C.W. (1971), "On the facility, felicity, and morality of measuring social change", *Accounting Review*, Vol. 46 No. 1, pp. 30-5.
- Deegan, C. Unerman, J. (2006) "Financial accounting theory" Mc grawhill education(uk)limited.

- Dierkes, M. and Preston, L.E. (1977), "Corporate social accounting reporting for the physical environment: a critical review and implementation proposal", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2 No. 1, pp. 3-22.
- Elhauge, Einer (2005), *Sacrificing corporate profits in public interest*, 80.N.Y.U.L.REV.733.
- Gray, R., Owen, D. and Maunders, K. (1987), *Corporate Social Reporting : Accounting and Accountability*, Prentice-Hall, London.
- Gray, R.H., Bebbington, J. and Walters, D. (1993), *Accounting for the Environment*, ACCA, London.
- Linowes, D.F. (1972), "Socio-economic accounting", *Journal of Accountancy*, Vol. 133, pp. 37-42. Mathews, M.R. (1993), *Socially Responsible Accounting*, Chapman and Hall, London.
- Mathews, M.R. (1997), "Twenty-five years of social and environmental accounting research, Is there a silver jubilee to celebrate?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10 No. 4, 1997, pp. 481-531.
- Mathews, M.R. and Perera, M.H.B. (1995), *Accounting Theory and Development*, 3rd ed., Thomas Nelson Australia, Melbourne.
- Mobley, S.C. (1970), "The challenges of socio-economic accounting", *Accounting Review*, Vol. 45 No. 4, pp. 762-8.
- Ullmann, A.E. (1976), "The corporate environmental accounting system: a management tool for fighting environmental degradation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1 No. 1, pp. 71-9.