

چارچوب نظری گزارشگری پایداری

جمال محمدی^۱ و علی خوزین^۲

^۱ دانشجوی دکتری 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

از آنجاکه گزارش‌های پایداری به عنوان یک منبع مزیت رقابتی هنوز به خوبی درک نشده است، در این مقاله قصد داریم 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 دهیم. حسابداری پایدار مستلزم توجه عملکرد سازمان به عنوان شهروند شرکتی، از جهات مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی و در درون و بیرون از سازمان 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. ضرورت تغییر در استانداردهای حسابداری و چرخش به سمت در نظر گرفتن الزامات گزارشگری پایداری در کشور ما به شدت مورد نیاز است.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، پاسخگویی، نظریه ذینفعان، محیط زیست

مقدمه

حدود ۳۰ سال است که مدیران استراتژیک واحدهای تجاری به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌ها نباید فقط نیازها و خواسته‌های سهامداران خود را مورد توجه قرار دهند؛ بلکه باید به خواسته‌های همه ذینفعان خود برای کسب موفقیت پایدار توجه نمایند. کسانی که نگرش سنتی دارند معتقدند که رابطه شرکت با جامعه تنها از طریق بازار است و معاملات بازار تنها دلیل و فلسفه وجودی شرکت‌ها می‌باشد و بنابراین سهامداران را اصلی‌ترین ذینفع شرکت‌ها و تنها هدف شرکت را حداکثرسازی ثروت سهامداران می‌دانند. این تفکر ریشه در «فردگرایی اتمی» داشته، تفکری که سایه سنگینی بر سازوکارهای اقتصاد سنتی دارد. این نگرش بسیاری از روابط چندگانه و مسئولیت‌های بنگاه‌های اقتصادی را نادیده می‌انگارد؛ در حالیکه طبیعت کثرت‌گرایی (در مقابل فردگرایی) سازمان‌ها منجر به رشد نظریه ذینفعان شده است. جامعه آمریکا از این لحاظ که بیشتر فردگرا بوده و کمتر جامعه‌گراست مورد انتقاد قرار می‌گیرد؛ اغلب افراد به خودشان فکر می‌کنند و نیازهای دیگران به طور عمده مورد غفلت قرار می‌گیرد و البته این فقط یک مشکل اخلاقی نیست بلکه یک مشکل فلسفی است (2005. Buchholz & Rosenthal).

ذینفعان تمام گروه‌هایی هستند که بر کار یا اهداف شرکت تاثیر داشته و یا از آن تاثیر می‌پذیرند (Ronald & Clement 2005) و در این بین پاسخگویی موضوعی مهم در حسابداری بوده و از همان ابتدا، توجه محققان این حوزه رابه خود جلب کرده است. پاسخگویی چارچوبی را با هدف تعیین اهداف اجتماعی و اخلاقی در مقابل ذینفعان شرکت فراهم آورده و حسابداری نقش مهمی در این روابط بازی می‌نماید. پاسخگویی شرکت‌ها در قالب گزارش‌های مالی و غیرمالی آنها تجلی یافته که به گروه‌های مختلف استفاده کننده مخابره می‌گردد. در راستای ایجاد چارچوب گزارشگری اثربخش، چندسالی است که توجه نهادهای دانشگاهی و پژوهشی و سازمان‌ها به سوی حسابداری برای پایداری جلب شده و شرکت‌ها با رویکرد شهروند شرکتی، به صورت داوطلبانه روی به سمت گزارش‌های پایداری آورده‌اند.

در حسابداری و گزارشگری پایداری باید محدوده زمانی و جغرافیایی بین سازمان، محیط زیست و آثار اجتماعی آن مورد توجه قرار گیرد. عناصر صورت‌های مالی متداول، منعکس کننده کلیه پیامدهای فعالیت‌های تجاری نیستند و فقط دارایی‌ها و بدهی‌هایی را شناسایی می‌کنند که به طور اطمینان‌بخش قابل اندازه‌گیری بوده و شواهد و مستندات کافی برای آن وجود داشته باشد. برای توسعه مدیریت تجارت نوین نیاز به الگوی جدید گزارشگری داریم که آثار خارجی عملیات را منعکس نماید. حسابداری پایدار مستلزم توجه به سیستم‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی (همه انواع سرمایه) در داخل و خارج از سازمان و در زمان حال و آینده است. حسابداری پایدار، فرصتی را برای مشارکت بیشتر و بهتر با توسعه تجاری و صنعتی در جهت پایداری فراهم می‌آورد. بسیاری بر این باورند که حسابداری پایدار، امکان پاسخگویی در ابعادی را فراهم می‌آورد که خواسته جامعه و مردم بوده است. بر اساس چارچوب مفهومی مبتنی بر پایداری، مسئولیت پاسخگویی عمومی در گزارش‌های شرکت گنجانده شده است. اصول پایداری در گزارشگری، نگرشی است که به ایجاد ارزش بلندمدت برای سهامداران با در نظر گرفتن فرصت‌های بلقوه آینده و مدیریت ریسک در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی تاکید دارد.

به هر حال 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.

ناریخچه مختصری از گزارشگری پایداری

«گری» از جمله کسانیست که توسعه زیادی در مفاهیم گزارشگری پایداری به وی نسبت داده می‌شود. در مطالعه منتشر شده ۱۹۹۳، ایشان سه روش متمایز حسابداری مبتنی بر پایداری را معرفی می‌نمایند (Lamberton, 2005):

(۱) بهای تمام شده پایداری^۲

(۲) حسابداری موجودی سرمایه طبیعی^۳

(۳) تحلیل‌های ورودی-خروجی^۴

بهای تمام شده پایداری: منظور از «بهای تمام شده پایداری» کل هزینه‌هایی است که برای برگرداندن 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 اولیه آن در ابتدای دوره مالی (Gray, 1994). به عبارت دیگر «گری» شکل دیگری از مفهوم «حسابداری مبتنی بر نگهداشت سرمایه» را ترسیم نمود 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 می‌بایست 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 شده 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؛ در حالیکه ممکن است ثابت شود «بهای تمام شده پایداری» دارای ارزش بیشتر در مقایسه با سایر داده‌های مالی است (Bebbington and Gray, 2001). اگر این موارد درست باشد، فرایند افشاء جنبه‌های مختلف ناپایداری، به همراه جزئیات آن و بیان دلایل و در نظر گرفتن روش‌های مختلف چنین افشائی مهم و مفید است (Lamberton, 2005).

بهای تمام شده پایداری و حسابداری بهای تمام شده کامل^۵ الزاماً معادل همدیگر نیستند ولی هر دوی آنها به دنبال در نظر گرفتن همه هزینه‌های داخلی و خارجی از قبیل هزینه‌های زیست محیطی هستند تا بتوانند تصویری کامل از بهای تمام شده موضوع هزینه فراهم نمایند. هزینه‌یابی کامل تلاش می‌نماید بهای همه فعالیت‌های منابع اقتصادی از قبیل هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی را بکار گیرد که البته از آن با نام «حسابداری اثر کامل» 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 سرمایه 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 تهی شدن^۶ و همچنین گسترش آنها را امکان پذیر می‌سازد (Gray, 1994). «گری» چهار طبقه را برای منابع طبیعی پیشنهاد داده است:

(۱) منابع حیاتی، مانند لایه اوزن، جنگل‌های استوایی و تنوع زیستی.

2 Sustainable cost

3 Natural capital inventory accounting

4 Input-output analysis

5 Sustainable cost and full-cost accounting

6 Total Impact Accounting

7 Depletion

۲) منابع تجدیدناپذیر/ ناپایدار؛ مانند نفت، گاز و مواد معدنی.

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

۴) تجدیدپذیر، به عنوان مثال، چوب، کشت و زرع، شیلات.

با وجود آنکه «حسابداری موجودی منابع طبیعی» به طور عمده غیر مالی است ولی می‌توان جریان منابع آنرا کمی نمود، البته بوسیله واحدهای اندازه‌گیری غیرپولی (گری، ۱۹۹۲)؛ اگر چه جونز (۱۹۹۶) پیشنهاداتی برای ارزیابی دارایی طبیعی با استفاده از واحد مالی نیز ارائه می‌نماید. جونز (۱۹۹۶، ۲۰۰۳) با پذیرش یک فرایند سه قسمتی شامل ثبت، ارزشیابی و گزارشگری دارایی‌های طبیعی، رویکردی را برای حل مشکل حسابداری حیات وحش و زیستگاه‌های طبیعی جانوران و گیاهان بکار گرفت. تاثیر حسابداری سنتی بر حسابداری موجودی سرمایه طبیعی گویای کاربرد مفهوم «نگهداری سرمایه» بوده و همانطور نیز 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 (2005, Lamberton).

تحلیل ورودی-خروجی: در تحلیل‌های ورودی-خروجی، مواد و انرژی نقش ورودی و تولیدات و ضایعات نقش خروجی را بازی می‌کنند. هدف اندازه‌گیری همه مواد وارد شده به فرایند و خروج کالاهای تکمیل شده، گازهای گلخانه‌ای ایجاد شده، مواد بازیافتنی و زباله‌های دفن شده است (Jorgensen ۱۹۹۳). گردش منابع بر حسب واحدهای حجمی قابل اندازه‌گیری بوده و هم امکان حسابداری آن بر حسب واحدهای مالی وجود دارد (Gray, ۱۹۹۴). 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». 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 چرخه زیست محصولات گنجانده شود (Jasch, 1993). تحلیل ورودی-خروجی پایدار 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, 1993؛ 1993). برخلاف شکل‌های قبلی گزارشگری پایداری که تنها در حوزه مالی بوده‌اند، تحلیل ورودی-خروجی، ریشه در تکنیک‌های حسابداری موادی دارد که در علوم فیزیک مورد استفاده قرار می‌گیرد (2005, Lamberton).

گزارش سه‌گانه و طرح گزارش جهانی

«الکینتون» (۱۹۹۹) شکلی از گزارشگری پایداری را تشریح نمود که به «گزارش سه‌گانه» نام‌گذاری گردید و هدفش گزارش تاثیرات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی سازمان است. در حسابداری TBL سه بعد توسعه پایدار مورد توجه قرار می‌گیرد (Van den Bergh, 1996). برخی نسخه‌های TBL از واحدهای پولی برای اندازه‌گیری عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی استفاده کرده؛ درحالی‌که نسخه‌های دیگر همانند آنچه در رهنمود گزارشگری پایداری طرح گزارش جهانی (GRI) استفاده شده به دنبال بهینه‌سازی دامنه وسیعی از شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد در راستای اهداف پایداری است. استفاده از شاخص در تخمین متغیرهایی که قابلیت اندازه‌گیری دقیق ندارد، سابقه‌ای طولانی در علوم محیط زیست دارد (Moldan et al., 1997) و البته در جاهایی که متغیرها به علت پیچیدگی‌های ذاتی قابل مشاهده نیستند نیز می‌توان آنها را مورد توجه قرار داد.

8 Non-renewable/non-substitutable

9 what goes in must come out

4 Triple Bottom Line (TBL)؛

این رهنمود سه بعد پذیرفته شده 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 دهنده اثرات فعالیت‌های سازمان در حوزه‌های زیر است:

(۱) شرایط اقتصادی ذینفعان؛

(۲) اقتصاد محلی، ملی و جهانی (GRI، ۲۰۰۲).

برقراری رابطه شفاف میان شاخص‌های عملکرد و پایداری مشکل به نظر می‌رسد (Baker، ۲۰۰۲). مخصوصاً اثرات اقتصادی بلندمدت یکی از جنبه‌های حیات پایداری است. با این وجود گزارش رابطه مالی سازمان با مشتریان، عرضه‌کنندگان، کارکنان و سرمایه‌گذاران افسانه‌کننده میزان اعتماد ذینفعان بر گزارشگری سازمان برای پشتیبانی مالی را نشان می‌دهند و برخی شاخص‌های مالی نیز نشان‌دهنده ریسک بلقوه مالی و خطر توقف عملیات سازمان هستند. هر جنبه توصیف شده در جدول مربوط به شاخص‌های زیست محیطی، معیاری مرتبط با اندازه‌گیری عملکرد محیط زیست سازمان را نمایش می‌دهد. در رهنمود پیشنهاد شده 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 اجتماعی ارائه شده به سختی قابل اندازه‌گیری و کمی شدن هستند. حسابداری اجتماعی مستلزم اولویت‌بندی اطلاعات اجتماعی مربوط است. تا حدودی حسابداری اجتماعی در راستای توسعه 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). GRI راهبردهای گزارشدهی خاصی برای بخش دولتی ارائه داده است. بخش مکمل GRI برای سازمان‌های دولتی (GRI، ۲۰۰۵) به بیان دلایل زیر برای «گزارشگری پایداری» از سوی سازمان‌های دولتی می‌پردازد. بدین شرح که:

ارتقاء شفافیت و حسابداری؛ تقویت تعهدات سازمانی و شرح پیشرفت؛ ایفای نقش الگو برای بخش خصوصی؛ بهبود حاکمیت داخلی؛ متمایز نمودن و اهمیت دادن به نقش آنها به عنوان مصرف‌کننده و یا صاحب‌کار در فضاهای اقتصادی مختلف؛ برآورده کردن نیازهای افشاسازی و فراهم کردن اطلاعات به منظور تسهیل مکالمه و تعهدات موثر با ذینفعان.

در اینجا نکته اصلی این است که «گزارشگری پایداری» چگونه باید باشد این که در حال حاضر چگونه است و البته تحقیقات محدودی برای فراهم آوردن شواهدی مبنی بر فعالیت‌های «گزارشگری پایداری» در بخش دولتی وجود دارد (Guthrie & Farneti، 2009). علیرغم وجود مشکلات در انتقال داده‌های سازمان‌دهی شده در بخش‌های خصوصی به بخش دولتی، ضرورت گزارشگری سازمان‌های دولتی محسوس است. GRI عنوان می‌دارد که:

همانند سایر کارفرمایان، ارائه دهندگان خدمات و مصرف‌کنندگان منابع، نمایندگی‌های دولتی نقش به‌سزایی در پیشرفت ملی و جهانی توسعه پایدار دارند و انتظار می‌رود که با ارائه الگو، راه‌برای گزارشگری دولتی و شفاف از عملکردهای خود به منظور ارتقاء پایداری نشان دهند (GRI، ۲۰۰۵).

عناصر مدل صورت‌های مالی در گزارشگری پایداری

یک مدل حسابداری شامل صورت‌های مالی سنتی (صورت سود و زیان، ترازنامه و گردش وجوه نقد) و اصول پذیرفته شده حسابداری که زیربنای تهیه صورت‌های مالی است. به اعتقاد «ایجیری (۱۹۸۳)» ثبت‌های حسابداری و گزارش‌های حسابداری مهمترین ابزارهای حسابداران هستند. صورت‌های مالی سنتی حسابداری با استفاده از ابزارهایی از قبیل دفتر روزنامه، دفتر کل، تراز آزمایشی و از همه مهم‌تر سیستم ثبت دو طرفه تهیه می‌گردد. بر اساس نظر «ایجیری» طراحی این ابزارها مستقیماً به

وظیفه ارزیابی عملکرد حسابداری مربوط می‌گردد. وی اذعان می‌دارد که ثبت‌ها و گزارش‌های حسابداری طراحی شده است برای: «ارزیابی عملکرد مرتبط با اهداف تخصیص داده شده به حسابداری که بر پایه روابط حسابداری و پاسخگویی باشد شکل گرفته است» (Ijiri, 1983).

مبنای تهیه صورت‌های مالی این فرض است که کاربران در درجه اول علاقمند به آگاهی در مورد عملکرد مالی واحد تجاری اندازه‌گیری شده توسط سود حسابداری و جریان‌های نقدی و وضعیت مالی واحد تجاری اندازه‌گیری شده توسط ترازنامه هستند. مدل حسابداری مالی برای فراهم آوردن اطلاعات مربوط برای این اهداف اولیه واحدهای تجاری و کارآفرینان، تکامل یافته است. هدفی که برای حسابداری پایدار در نظر گرفته شده اهداف پایداری یا توسعه پایدار است. با استفاده از رویکر قیاسی (Martin, 1994) 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 بیانیه مفاهیم حسابداری SAC 3 (2002) باشد. به طور مشابه رهنمود GRI مجموعه‌ای جامع از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری پایداری را ارائه می‌دهد که در چارچوب گزارشگری پایداری آورده شده است. از مباحث عنوان شده، ۵ عنصر تعریف شده و یکپارچه برای مدل حسابداری مالی قابل ذکر است:

- (۱) گزارش‌های حسابداری
- (۲) اصول حسابداری
- (۳) ثبت‌های حسابداری
- (۴) مدل اهداف حسابداری
- (۵) ویژگی‌های حسابداری

توجه تحقیقات گزارشگری پایداری به سوی ذینفعان و سودمندی برای تصمیم‌گیرندگان واحد تجاری هستند که نیاز به یکسری اطلاعات متوازن شامل اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی دارند تا به اهداف چندگانه پایداری دست یابند. اگر حرفه 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 سابقه طولانی در تدوین استانداردهای گزارشگری عملکرد مالی شرکت‌ها است به طوریکه می‌تواند اطلاعات گزارشگری پایداری مفیدی در سطح شرکت‌ها فراهم کند. حرفه 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 بر جنبه‌های کاربری مدل حسابداری مالی افزوده شود.

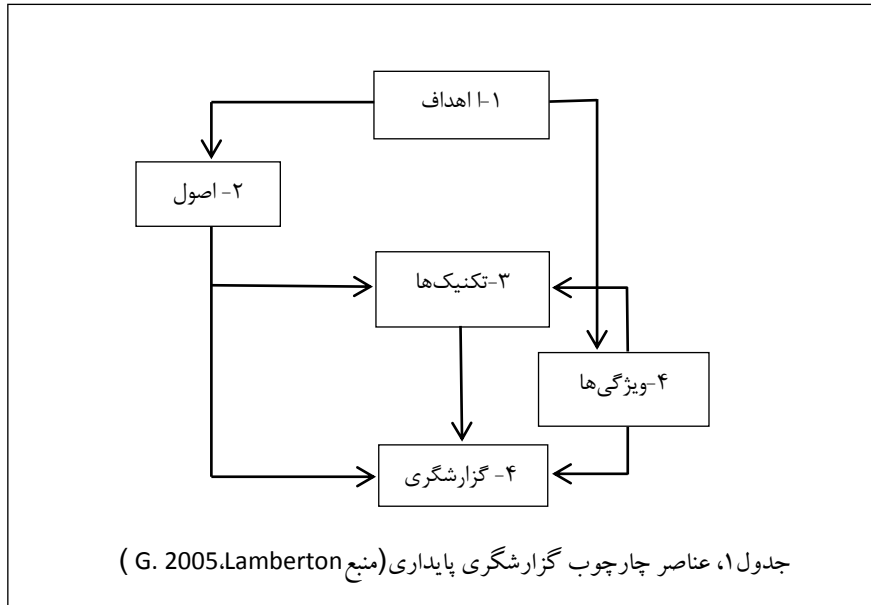
اظهار نظر در خصوص اینکه این رویکرد در نهایت به سود محیط‌زیست است، مشکل می‌نماید. بدیهی است فرآیند گزارشگری اطلاعات حسابداری پایداری به دلیل منافع افراد دستخوش دستکاری قرار می‌گیرد. نقش بالقوه و مهم حسابداری، طراحی سیستم‌هایی برای کاهش چنین دستکاری‌هایی و افزایش ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری پایداری است (Lamberton, 2005).

چارچوب نظری گزارشگری پایداری

«فارنتی و جیمزگوتتری (۲۰۰۹) معتقدند که هیچ توافقی بر سر مفهوم گزارش پایداری و هیچ چهارچوب مشترکی جهت اقتباس آن وجود ندارد. جدول ۱، 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:

- (۱) اهداف چارچوب گزارشگری پایداری؛
- (۲) اصول زیر بنایی کاربری از چارچوب؛

- ۳) ابزارهای جمع‌آوری اطلاعات، ثبت حسابداری، و تکنیک‌های اندازه‌گیری؛
 ۴) گزارش‌های استفاده شده در ارائه اطلاعات به ذینفعان؛
 ۵) ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش شده با استفاده از چارچوب.



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

جدول ۲ شکل توسعه یافته‌تری از جدول ۱ 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 روزنامه حسابداری مالی و تراز آزمایشی مورد استفاده در ثبت داده‌های 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 کمی و کیفی به استفاده‌کنندگان مخابره و باید یک سری ویژگی‌های کیفی را دارا باشد. این ویژگی‌ها که در جدول ۲، مورد اشاره قرار گرفته است، برگرفته از رهنمود گزارشگری پایداری GRI بوده و معادل ویژگی‌های کیفی تجویز شده برای داده‌های حسابداری مالی در (SAC2(2002 می‌باشند. همچنین جدول ۲، چارچوب جامع حسابداری را نمایش و برخی روابط بین عناصر مختلف چارچوب را نمایان ساخته است.

جدول ۲، چارچوب جامع گزارشگری پایداری (منبع Lambertson, 2005)

اهداف چارچوب گزارشگری پایداری	اصول زیربنایی چارچوب حسابداری پایداری	داده‌ها، ثبت‌ها و تکنیک‌های اندازه‌گیری	گزارشگری	ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری پایداری
اندازه‌گیری عملکرد سازمان	گزارشگری بنگاه	شاخص‌های عملکرد		شفافیت
برای رسیدن به اهداف پایداری	تعریف پایداری	ارزشیابی	شکل گزارشگری	کامل بودن
انجام حسابدهی به ذینفعان	دوره حسابداری	تحلیل چرخه زیست	تناوب گزارشگری	درست بودن
فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری	حوزه	جمع‌آوری داده‌های اصلی		مربوط بودن
	اهمیت	ثبت‌های اصلی		قابلیت مقایسه
	نگهداشت سرمایه واحد اندازه‌گیری اصول احتیاطی			واضح بودن بی‌طرفی زمینه پایداری جامع بودن

این چارچوب پنج موضوع اصلی که قبلاً در مورد آنها توضیح داده شده 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 ۱، به تدوین چارچوب گزارشگری پایداری مندرج در جدول ۲، انجامیده 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 مباحثات قبلی می‌گردد (Lambertson, 2005).

اهداف چارچوب گزارشگری پایداری

همانطور که بیان شد هدف اصلی گزارش چارچوب گزارشگری پایداری اندازه‌گیری عملکرد در راستای پایداری و ارائه اطلاعات سودمند 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. هسته این مباحثات 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 پایداری 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 داخلی زیادی با دیگر سطوح دارد. پیشرفت واقعی به سوی پایداری جهانی مستلزم فعالیت در همه 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.

1 - sustainable development 1

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 منحصرأً الگوی تصمیم‌گیری گروه‌های خاصی را پوشش دهد. همانند حسابداری سنتی، استفاده-کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارجی گزارشگری پایداری نوع تصمیم‌هایشان از یکدیگر قابل تمایز هستند. استفاده-کنندگان 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 کنند که هم از منش و سطوح اخلاقی بالا و هم از ارزش آفرینی بلندمدت برخوردار باشد. گروه‌های مختلف ذینفع علاقمند به بازی برد-برد با واحد تجاری هستند (2014, Bremser). بنابراین یک جنبه مهم حساب‌های پایداری تدوین اهداف پایداری است. اهدافی که ذینفعان را قادر به ارزیابی سطوح مختلف ناپایداری سازمان‌ها بنماید (2005, Lambertson). تهیه اطلاعات گزارشگری پایداری برای استفاده‌کنندگان داخلی با تمرکز بر تهیه اطلاعات مربوط و مفید برای تصمیم‌گیری مدیران همراه است. برای مثال، مجموعه‌ای از شاخص‌های عملکردی و داده‌های چرخه محیط زیست مربوط به اهداف پایداری که مدیران را قادر به دستیابی به اهداف چندگانه پایداری بنماید.

اصول اساسی که زیربنای استفاده از چارچوب گزارشگری پایداری است در ستون دوم جدول ۲ 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 اولویت-بندی 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. شاخص-هایی که به وسیله آنها بتوان دو یا تعداد بیشتری از ابعاد پایداری را اندازه‌گیری نمود، از جمله شاخص‌های کارایی محیط زیست و بهره‌وری.

به کارگیری مفهوم پایداری در سطح خرد به وسیله ساختار بندی حساب‌های پایداری هر سازمانی باید به گونه‌ای باشد که به تغییرات در آن سازمان به سمت پایداری بیانجامد (1999, Lehman). 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 (2005, Lambertson).

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 و از سطح سوم پیامدها چشم پوشی نموده بودند. (1997, Bebbington & Tan)

همچنین دوره زمانی که سازمان‌ها بر اساس اهداف پایداری اقدام به گزارشگری می‌کنند باید به خوبی تعریف گردد. گزارش-هایی‌توانند 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 همه 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 چرخه زیست محصول استفاده می‌نمایند) را مورد توجه قرار داده (1997, Christiansen) و نظریه ذینفعان را در خدمت مدل سودمندی گزارش‌ها در تصمیم‌گیری قرار دهد.

به کارگیری شاخص‌های زیست محیطی و اجتماعی در مفاهیم پایداری نیازمند استفاده مجموعه‌ای واحدهای اندازه‌گیری است. واحدهای پولی برای ارزیابی‌های اقتصادی مناسب هستند ولی جهت ارزیابی عملکرد اجتماعی و زیست محیطی مربوط نیستند. تلاش برای اینکه اثرات اجتماعی و زیست محیطی به زبان پولی درآورده شود، ممکن است با خطر گمراه‌کنندگی و درک نادرست توسط مخاطبان همراه گردد. اصول حسابداری مبتنی بر نگهداشت سرمایه در نظریات «گری» پیرامون بهای تمام شده پایداری و رویکردهای موجودی‌های سرمایه طبیعی پیشنهاد شد (Gray, 1993). تعریف توسعه پایدار بر اساس اصول نگهداشت سرمایه، بر حفظ منابع طبیعی و سرمایه‌های اجتماعی و اقتصادی دلالت داشته و تفاوت نسخه‌های تئوریک و کاربردی قوی و ضعیف پایداری نیز در آن مستتر است. مفهوم اهمیت نیز در گزارشگری پایداری همانند آنچه در چارچوب حسابداری مالی است به کار می‌آید. با توجه به ویژگی‌های محیط زیست و طبیعت، گزارش همه آثار زیست محیطی ناشی از اقدامات بشر امکان پذیر نیست. اثرات بشر بر محیط زیست باید بسته به اهمیت آنها به عنوان یک تهدید بالقوه برای نوع بشر و یا محیط زیست طبیعی و ارتباط آنها با ذینفعان، اولویت‌بندی گردند. تهدید کمتری که استفاده‌کنندگان را تحت تاثیر قرار دهد، می‌تواند بر اساس اصل اهمیت از گزارش پایداری کنار گذاشته شود.

بحث و نتیجه گیری

در این مقاله ابتدا شرح مختصری از گزارشگری پایداری و گزارش سه‌گانه و طرح گزارش جهانی ارائه و در ادامه مدل صورت-های مالی در گزارشگری پایداری و چارچوب نظری و اهداف آن مورد اشاره قرار گرفت. به طور خلاصه 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.

«بوچهولز و روستال» (۲۰۰۵) معتقدند که بنگاه اقتصادی نیاز رقابت برای بقاء، بقاء نیاز به رشد، رشد نیاز به گسترش شبکه ارتباطات دارد. در جوامع پویا هدایت رشد از طریق هدایت خود شرکت رخ می‌دهد. رشد جامعه نیز تنها از طریق اندازه‌گیری معیارهای اقتصادی صورت نمی‌گیرد؛ بلکه رشد شامل ارتقاء اخلاقی و رفاه جامعه نیز می‌شود. تئوری ذینفعان باید به گونه‌ای سازماندهی شود که مشکل تناقض میان ذینفعان را بر طرف سازد و به کسب و کار توأم با اخلاق بیانجامد. تناقضاتی که از کشمکش میان فردگرایی و جمع‌گرایی ناشی می‌گردد، رابطه شرکت با ذینفعانش به این بستگی دارد که چگونه به یک بنگاه اقتصادی نگریسته شود. تصمیم‌گیری در خصوص اینکه چه کسانی جزء ذینفعان شرکت هستند به عنوان یک تصمیم‌گیری اخلاقی محسوب می‌شود (Buchholz & Rosenthal, 2005).

به عقیده «آگاتا ای جفرس و دیگران» (۲۰۱۴) طرح‌های پایداری بر حاکمیت شرکتی نیز موثر است و باعث می‌گردد ساختار و روابط هدایت و کنترل شرکت‌ها به سمت عملکرد منصفانه توأم با مسئولیت‌پذیری و در نظر گرفتن ویژگی‌های اخلاق در قبال همه ذینفعان سوق داده شود. هیات مدیره به عنوان نماینده سهامداران در مرکز حاکمیت شرکتی قرار داشته و دیگر شرکت-کنندگان اصلی در شرکت‌ها شامل کارکنان، مشتریان، عرضه‌کنندگان مواد اولیه، بستانکاران، مدیران و محیط زیست می‌باشد. توسعه سطح گزارشگری از طریق ارائه گزارش‌های پایداری باعث ارتقاء شفافیت گزارشگری، کاهش رسوایی‌های مالی و بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی نیز می‌گردد. برخی مواردی که بر کیفیت گزارشگری پایداری تاثیر دارند شامل کیفیت اطلاعات منتشر شده، کنترل‌های داخلی، استقلال هیات مدیره، استقلال حسابرس، کمیته حسابرسی، سطح افشاء و شفافیت اطلاعات، آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای، سطح حفاظت محیط زیست و چگونگی برخورد با تقلبات مالی می‌باشد. این اعتقاد وجود دارد که گزارش مسئولیت اجتماعی بهتر با گزارش مالی با کیفیت بالاتر ارتباط دارد. همچنین طرح‌های پایداری بر اندازه‌گیری عملکرد نیز موثر است. طرح‌های پایداری دارای آثار رفتاری بوده و منجر به رفتار اخلاقی می‌شوند. گزارشگری پایداری و توسعه طرح‌های پایداری بازی برد-برد بین شرکت و ذینفعان آن به راه می‌اندازد.

در راستای اهداف پایداری باید بیان نمود که در حال حاضر تردیدی جدی در خصوص کفایت گزارشگری در کشور ما وجود داشته و لزوم توجه به گزارشگری مبتنی بر پایداری به شدت احساس می‌گردد. در حال حاضر در امریکا «هیات استانداردهای

حسابداری پایداری^۱ (SASB) مشغول تدوین استانداردهای حسابداری پایداری است. «مایکل کراتن»^۲ (2014) اشاره می‌کند که در سال ۲۰۱۲ «مؤسسه دلویت و تاچ ال ال پی»^۳ پیشنهادهایی بر طبق رهنمود AICPA جهت پیاده‌سازی گزارشگری پایداری را ارائه داده است. در ایران نیز در گذر محیط اقتصادی از دولتی‌بودن به خصوصی‌سازی، دیگر نباید شرکت‌ها تنها نیازهای اطلاعاتی سهامداران عمده خود که عمدتاً نهادهای دولتی و یا وابسته به آن هستند را مورد توجه قرار دهند. این گروه از سهامداران عمده حتی در صورتی که شرکت‌ها صورت‌های مالی منتشر نکنند نیز قادرند نیازهای اطلاعاتی خود را با دسترسی به منابع اطلاعاتی داخل شرکت‌ها برطرف نمایند. بنابراین صرفاً مخابره اطلاعات کلیشه‌ای مندرج در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌ها به طور کامل نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شرکت را در حرکت به سمت توسعه پایدار و رفاه اجتماعی برطرف نمی‌کند و اجزاء گزارشگری فعلی اهداف صورت‌های مالی شامل سودمندی برای تصمیم و وظیفه مباشرت مدیریت را به طور اثربخش برآورده نمی‌سازد. عوامل موثر در الزام به تغییر طراحی محصولات و کسب و کار در راستای اهداف پایداری شامل افزایش آگاهی‌های مردم و جامعه، عوامل اقتصادی و اجتماعی و اجبار دولت‌ها می‌باشد (Jeffers et al. 2014). نیز به طور حتم منجر به تغییر رویکردهای گزارشگری خواهد گردید. در آمریکا ماموریت تدوین استانداردهای حسابداری پایداری بر عهده SASB گذاشته شده و شامل «ایجاد و انتشار استانداردهای حسابداری پایداری برای استفاده توسط شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار ذکر شده در راستای افشای موضوعات مهم مربوط با پایداری که به نفع سرمایه‌گذاران و عموم مردم باشد.» (Bremser, 2014) اهداف گزارشگری پایداری باید به گونه‌ای تدوین گردد که موضوعات اخلاقی، ارزش‌ها، نحوه اداره بنگاه، انتظارات دولت از شرکت‌ها و افزایش ارزش برای گروه‌های مختلف ذینفع را در بر داشته و اطلاعات سودمندی برای تصمیم‌گیری همه گروه‌های ذینفع را در بر داشته باشد.

ممکن است این سوال برای مدیران شرکت‌ها پیش آید که آیا توجه به پایداری برای شرکت می‌صرفد؟ و آیا واقعاً زمان سرمایه‌گذاری بر روی پایداری فرا رسیده است؟ برای پاسخ به این سوال باید ببینیم که مزایای توجه به پایداری چیست. برخی مزایای توجه به مسائل پایداری شامل افزایش درآمد (از طریق دسترسی به بازارها و مشتریان جدید، تنوع بیشتر در محصولات، فروش ابزارهای کنترل‌کننده آلودگی، درخواست بهای بیشتر از مشتریان و ...)، معرفیت بیشتر برند شرکت، حسن شهرت و کاهش هزینه‌های (از طریق صرفه‌جویی در مصرف سوخت، کاهش ضایعات، کاهش مالیات، کاهش هزینه سرمایه و ..) است. البته سرمایه‌گذاری در طرح‌هایی پایداری دارای مخارجی از قبیل لزوم انجام سرمایه‌گذاری اضافی و هزینه‌های دیگر است. توجه به مسائل پایداری دارای منافع دیگری از قبیل کنترل مؤثرتر هزینه‌ها، بهبود عملکرد زیست محیطی، سرمایه‌گذاری در فرایندهای سبز و تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات مربوط نیز می‌باشد (Jeffers et al. 2014).

به هر حال گزارش‌های حسابداری با توجه به هدفی که تامین می‌کنند یا کاربرد آنها مورد ارزیابی و قضاوت قرار می‌گیرد. البته هدف‌هایی که فرایند تصمیم‌گیری را تسهیل نماید و در حسابداری پذیرفته شده باشد. اطلاعاتی که توان پیش‌بینی دارند مربوط است. وظیفه اصلی سیستم اطلاعاتی حسابداری فراهم آوردن اطلاعاتی است که در تصمیم‌گیری افراد مورد استفاده قرار گیرد. با توجه به مطالب عنوان شده در مقاله سیستم گزارشگری پایداری که از تلفیق اهداف مدل سودمندی برای تصمیم‌گیری و تئوری ذینفعان بنا نهاده شده است، به گونه‌ای طراحی گردیده که اطلاعات مورد نیاز مدل‌های تصمیم‌گیری همه افراد و ذینفعان را فراهم می‌آورد. باید به این نکته اعتقاد پیدا کرد که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی هستند که هدف و اطلاعات مورد نیاز برای افشاء در گزارش‌های شرکت‌ها و هدف از گزارشگری را تعیین می‌نمایند.

منابع:

1. 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>.

¹Sustainability Accounting Standards Board

²Michael Kraten

³Deloitte & Touche LLP

2. Bebbington, J., & Tan, J. (1997). Accounting for sustainability. *Chartered Accountants Journal*, (February), 37-40.
3. Bebbington, J., & Gray, R. (2001). An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 557-587.
4. 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.
5. Buchholz, R. A. & Rosenthal S. B. (2005). Toward a Contemporary Conceptual Framework for Stakeholder Theory. *Journal of Business Ethics*, 58: 137-148 _ Springer 2005
6. Christiansen, K. (1997). Simplifying LCA: Just a cut? SETAC Europe: LCA Screening and Streamlining Working Group.
7. Daly, H. E. (1990). Toward some operational principles of sustainable development. *Ecological Economics*, 2, 2-6.
8. Elkington, J. (1999). Triple bottom-line reporting: Looking for balance. *Australian CPA*, (March), 19-21.
9. Farneti, Federica. James Guthrie, (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organizations: Why they report, *Accounting Forum* 33, 89-98.
10. Global Reporting Initiative (GRI). (2002). Sustainability reporting guidelines. Boston.
11. Gray, R. (1994). Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000 AD. *Environmental Values*, 17-45.
12. 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.
13. Ijiri, Y. (1983). On the accountability-based conceptual framework of accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2, 75-81.
14. Jasch, C. (1993). Environmental information systems in Austria. *Social and Environmental Accounting*, 13(2), 7-9.
15. 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*.
16. Jones, M. J. (1996). Accounting for biodiversity: A pilot study. *British Accounting Review*, 28, 281-303.
17. Jones, M. J. (2003). Accounting for biodiversity: Operationalizing environmental accounting. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 16.(5).
18. Jorgensen, H. B. (1993). The "green account" of the Danish Steelworks Ltd. *Social and Environmental Accounting*, 13(1), 2-5.
19. Kraten, Michael. (2014). Sustainability The Accounting Perspective. March. *THE CPA JOURNAL*. pp. 11-14.
20. Lehman, G. (1999). Disclosing new worlds: A role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting Organizations and Society*, 24(3), 214-217.
21. Lamberton, Geoff. (2005), Sustainability accounting-a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum* 29 7-26.
22. Malsch, Bertrand (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility, *Accounting, Organizations and Society*, 38, 149-168.
23. Martin, C. (1994). An introduction to accounting. Sydney: McGraw-Hill.
24. Moldan, B., Billharz, S., et al. (1997). Sustainability indicators: A report on the project on indicators of sustainable development. Chichester: John Wiley & Sons.
25. Ronald W. Clement, (2005). The lessons from stakeholder theory for U.S. business leaders, *Business Horizons*, 48, 255-264.

26. 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.
27. Van den Bergh, J. (1996). *Ecological economics and sustainable development*. Cheltenham: Edward Elgar.