

نقش صورت ارزش افزوده در گزارشگری یکپارچه در راستای تئوری ذینفعان

نغمه مولاوردی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
molaverdi@gmail.com

حمیدرضا وکیلی فرد

دانشیار، گروه مدیریت، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).
vakilifard@gmail.com

مهدی بشکوه

استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
beshkoo@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۰۶ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۶/۰۵

چکیده

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی در خصوص عملیات واحدهای تجاری، ارائه صورتهای مالی به روش سنتی پاسخگوی همه نیازهای استفاده کنندگان نمی باشد. در حال حاضر گزارش های مالی ارائه شده توسط شرکتهای مبتنی بر اطلاعات تاریخی هستند و برای استفاده از آنها نیاز به تخصص مالی می باشد. گزارشگری مالی سنتی نه تنها اطلاعات کاملی را برای پاسخگویی فعالیت های تجاری در اختیار استفاده کنندگان نمی گذارد، بلکه از ارائه اطلاعات مناسب و کافی عملکرد اقتصادی و ارزش تجاری یک واحد تجاری برای پاسخگویی به ذینفعان آن ناتوان است. گزارشگری یکپارچه بیشتر اطلاعاتی را که اکنون به صورت جداگانه گزارش می شود (گزارش مالی، گزارش مدیریت، گزارش نظارت و اعطای پاداش و گزارش توسعه پایدار) را در مجموعه ای منسجم ترکیب و ارتباط بین آنها را بیان می کند و چگونگی تاثیر آنها بر توانایی شرکت در ایجاد و نگهداشت ارزش در کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت را شرح می دهد. این نوع از گزارشگری نتایج عملکرد شرکت، هم درباره نتایج مالی و هم نتایج غیر مالی را ارائه می نماید. هدف این مقاله کمک به تبیین مفهوم گزارشگری یکپارچه و استفاده از صورت ارزش افزوده به عنوان یک ابزار کاربردی، مناسب و مفید برای شرکتهای جهت استفاده از مفهوم گزارشگری یکپارچه در راستای نظریه ذینفعان می باشد. از آنجا که صورت ارزش افزوده کاملاً با اصول و مفاهیم مطرح شده در چارچوب گزارشگری یکپارچه کمیته بین المللی گزارشگری یکپارچه و همین طور با هدف نهایی تفکر یکپارچه و منافع ذینفعان سازمان مطابقت دارد، لذا این پتانسیل را دارد تا به عنوان ابزار گزارشگری یکپارچه استفاده گردد.

واژه های کلیدی: ارزش افزوده، گزارشگری یکپارچه، صورت ارزش افزوده، تئوری ذینفعان.

۱- مقدمه

این مقاله قصد دارد تا صورت ارزش افزوده را به عنوان ابزاری مناسب برای گزارشگری یکپارچه معرفی نماید. هدف این مقاله کمک به تبیین مفهوم گزارشگری یکپارچه و ارائه‌ی یک ابزار کاربردی، مناسب و مفید برای شرکتها برای استفاده از مفهوم گزارشگری یکپارچه در راستای نظریه ذینفعان می‌باشد. از آنجا که صورت ارزش افزوده کاملاً با اصول و مفاهیم مطرح شده در چارچوب گزارشگری یکپارچه کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه و همین‌طور با هدف نهایی تفکر یکپارچه و منافع ذینفعان سازمان مطابقت دارد، این پتانسیل را دارد تا به عنوان ابزار گزارشگری یکپارچه استفاده گردد.

این مقاله می‌تواند ارزش علمی به شرح زیر ایجاد نماید:

- الف- این مقاله بر اساس نظریه ذینفعان مفهوم صورت ارزش افزوده را به خوانندگان مقاله معرفی می‌نماید.
- ب- این مقاله می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانونگذاران در بازار سرمایه و مدیران واحدهای تجاری در خصوص مفید بودن گزارشگری و صورت ارزش افزوده ارائه نماید.
- ج- این مقاله می‌تواند پیشنهادهایی را به دانشجویان و استادان و پژوهشگران رشته حسابداری برای انجام تحقیقات آتی ارائه نماید.

۲- مبانی نظری

۱-۲- نظریه ذینفعان

طبق این نظریه گروه‌های مختلفی نسبت به فعالیت یک سازمان اقتصادی، ذی‌حق و ذینفع هستند. بر اساس این نظریه مدیریت باید سازمان را برای حداکثر کردن منافع همه ذینفعان اداره نماید. در این نظریه واحد تجاری به عنوان مکانیزمی برای افزایش بازده سهامداران و وسیله‌ای برای هماهنگی منافع سایر ذینفعان بوده و مدیریت سازمان نیز امانتدار منافع سهامداران و سایر ذینفعان است. طبق این نظریه مدیریت باید میان منافع سهامداران و منافع سایر ذینفعان سازمان ملاحظات یکسانی داشته باشد و تضاد میان آن‌ها را به حداقل کاهش دهد. طبق نظریه مذکور ذینفعان نسبت به فعالیت شرکت حقوق و منافع معینی دارند و در دریافت اطلاعات مورد نیاز خود ذی‌حق هستند. (اشرفی و همکاران، ۱۳۹۸)

در این مقاله بر اساس نظریه مذکور صورت ارزش افزوده می‌تواند ابزار مناسبی برای ارائه اطلاعات به ذینفعان واحد تجاری در نظر گرفته شود. زیرا این صورت نشان می‌دهد که چه مقدار از ارزش افزوده به شکل حقوق و دستمزد به کارکنان،

اخیراً مفهوم گزارشگری یکپارچه^۱ به منظور بهبود کارایی و اثر بخشی گزارشگری در سطح شرکتها مطرح شده است. این گزارش بسیار تحت تاثیر چارچوب گزارشگری یکپارچه ارائه شده توسط کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه^۲ قرار گرفته است. این کمیته، گزارشگری یکپارچه را این‌گونه تعریف می‌کند، گردآوری اطلاعات پیرامون استراتژی یک سازمان، چگونگی اداره، عملکرد و اهداف آتی آن، به طوری که منعکس کننده ساختار تجاری، اجتماعی و محیطی سازمان باشد. این گزارش در برگیرنده مطالب دقیق و شفاف از چگونگی ابعاد نظارتی و ایجاد ارزش ثابت است (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۲).

گزارشگری یکپارچه، غالب اطلاعاتی که هم‌اکنون بصورت جداگانه گزارش می‌شود (مانند: گزارش مالی، گزارش مدیریت، گزارش نظارت و اعطای پاداش و گزارش توسعه پایدار) را در یک مجموعه منسجم ترکیب و ارتباط بین آن‌ها را بیان می‌کند و چگونگی تاثیر آنها بر توانایی شرکت در ایجاد و حفظ ارزش در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت را شرح می‌دهد (ستایش و مهتری، ۱۳۹۷). گزارشگری یکپارچه آنچه را که می‌توان تحت عنوان "تفکر یکپارچه" نامید را منعکس می‌نماید. تفکر یکپارچه مبنی بر اینکه شرکت قادر به ایجاد و حفظ ارزش می‌باشد، به سرمایه‌گذاران و سایر سهامداران کمک خواهد کرد تا نه تنها در مورد عملکرد گذشته و حال شرکت بلکه در مورد آینده شرکت اطلاعاتی کسب کنند (IIRC, 2011) (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۲).

یکی از گزارش‌هایی که می‌تواند اطلاعات با ارزشی در اختیار ذینفعان قرار دهد، گزارش ارزش افزوده است. منظور از ارزش افزوده، افزایش در ارزش پولی یک کالا بر اثر انجام کار یا خدمتی بر روی آن است؛ که سبب تغییر کاربرد، بهبود کیفیت یا تسهیل مصرف آن شود (رحمانی، ۱۳۸۴). در اواسط دهه‌ی ۱۹۷۰ پس از مباحث فراوان در رابطه با اهداف گزارش‌گری مالی، انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای پیشرو در حرفه حسابداری اقدام به صدور بیانیه‌هایی در رابطه با اهداف گزارش‌گری مالی نمودند. کمیته استانداردهای حسابداری انگلستان با انتشار بیانیه مهمی ضمن مشخص نمودن اهداف و ویژگی‌های کیفی گزارشگری، ارائه صورت ارزش افزوده توسط شرکتها را به‌عنوان یکی از گزارش‌های سالانه پیشنهاد نمود. در این بیانیه، ارزش افزوده، ثروت ایجادشده توسط شرکت طی یک دوره زمانی (مالی) تعریف می‌شود و صورت ارزش افزوده، بیان‌گر چگونگی ایجاد این ثروت و سهم هر یک از گروه‌های ذی‌نفع از آن است (خاکی، ۱۳۷۶).

^۱ Integrated Reporting (IR)

^۲ International Integrated Reporting Committee (IIRC)

مالیات به دولت، بهره به اعتباردهنده و سود سهام به سهامدار پرداخت می‌گردد. همچنین می‌توان گفت که اهداف گزارشگری یکپارچه با اهداف نظریه ذینفعان مطابقت دارد.

۲-۲- گزارشگری یکپارچه

مفهوم گزارشگری یکپارچه واکنشی در پاسخ به نیازهای استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری درباره‌ی ظرفیت ایجاد ارزشهای آتی شرکت می‌باشد. از یک طرف سرمایه‌گذاران به دنبال اطلاعات مناسب جهت پیش‌بینی پیشرفت اقتصادی آینده‌ی شرکتها می‌باشند و از طرف دیگر توانایی و تمایل شرکتها برای پاسخگویی به انتظارات سهامداران بر اساس وظیفه‌ی اجتماعی شرکتها نیازمند درج مفهوم پایداری در راهبردهای شرکتی، تصمیمات و اقدامات می‌باشد و انتظار می‌رود اثر قابل توجهی در موفقیت آینده‌ی شرکت داشته باشد. (porter and Kramer, 2011) تاکنون دو رشته به صورت جداگانه شکل گرفته و پیش‌رفته‌اند و منجر به افزایش افشاجاری در گزارشهای مالی، به ویژه در یادداشت‌ها و گزارشهای مدیریت و بهبود ارائه‌ی گزارشهای پایداری (یا مسئولیت اجتماعی) شرکت در سراسر جهان شده‌اند. (kpmg, 2011; ligteringen, 2012) این مساله به حجم انبوهی از اطلاعات منجر شده است که به شکل مجموعه‌های جدا از هم ارائه شده‌اند (IIRC, 2011; Vanderlugt and malan, 2012) در حال حاضر منطقی است که شرکتها نه تنها این اطلاعات و اثرات آن را در نظر بگیرند، بلکه کلیه این اطلاعات را به روشی یکپارچه گزارش نمایند.

طبق نظر کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، اهداف گزارشگری یکپارچه شامل شناسایی مجموعه کاملی از عوامل تاثیرگذار مالی بر توانایی یک سازمان در ایجاد ارزش در طول زمان، اطلاع‌رسانی در زمینه‌ی تخصیص سرمایه‌های مالی پشتیبان ایجاد ارزش، افزایش مسئولیت‌پذیری و نظارت با توجه به مجموعه‌ی عظیم سرمایه‌ها و درک وابستگی متقابل بین آنها و حمایت از تفکر یکپارچه می‌باشد. (iirc, 2013b)

همچنین شش اصل راهنمای کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه طبق نظر کمیته شامل تمرکز راهبردی و جهت‌گیری آینده، به هم پیوستگی و ارتباط اطلاعات، پاسخگویی ذینفعان، اهمیت و اختصار، قابلیت اطمینان و کامل بودن و ثبات رویه و قابلیت مقایسه به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۱. شش اصل راهنمای کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (Haller, 2014), (IIRC, 2013b)

۱. تمرکز راهبردی و جهت‌گیری آینده	آگاهی به راهبردهای آینده سازمان و چگونگی ارتباط آن با توانایی سازمان در ایجاد ارزش در کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت و استفاده بهینه از سرمایه‌های سازمان
۲. به هم پیوستگی و انتقال اطلاعات	گزارش ارزش ایجاد شده بین واحدهای مختلف سازمان به طور پیوسته و توانایی سازمان در ایجاد ارزش در هر کدام از زنجیره‌های ایجاد ارزش
۳. پاسخگویی ذینفعان	اطلاع از کیفیت ارتباط سازمان با ذینفعان اصلی اش و اینکه چگونه و تا چه اندازه سازمان نیازهای قانونی و منافع و انتظارات آنها را می‌فهمد، در نظر می‌گیرد و به آن پاسخ می‌دهد.

گزارش پایداری (Sustainability Report)، گزارشی است که توسط یک شرکت یا سازمان در مورد تأثیرات اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی که فعالیت‌های روزانه‌اش ایجاد کرده‌اند، منتشر می‌شود. گزارش پایداری همچنین

۲-۲- گزارشگری یکپارچه

مفهوم گزارشگری یکپارچه واکنشی در پاسخ به نیازهای استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری درباره‌ی ظرفیت ایجاد ارزشهای آتی شرکت می‌باشد. از یک طرف سرمایه‌گذاران به دنبال اطلاعات مناسب جهت پیش‌بینی پیشرفت اقتصادی آینده‌ی شرکتها می‌باشند و از طرف دیگر توانایی و تمایل شرکتها برای پاسخگویی به انتظارات سهامداران بر اساس وظیفه‌ی اجتماعی شرکتها نیازمند درج مفهوم پایداری در راهبردهای شرکتی، تصمیمات و اقدامات می‌باشد و انتظار می‌رود اثر قابل توجهی در موفقیت آینده‌ی شرکت داشته باشد. (porter and Kramer, 2011) تاکنون دو رشته به صورت جداگانه شکل گرفته و پیش‌رفته‌اند و منجر به افزایش افشاجاری در گزارشهای مالی، به ویژه در یادداشت‌ها و گزارشهای مدیریت و بهبود ارائه‌ی گزارشهای پایداری (یا مسئولیت اجتماعی) شرکت در سراسر جهان شده‌اند. (kpmg, 2011; ligteringen, 2012) این مساله به حجم انبوهی از اطلاعات منجر شده است که به شکل مجموعه‌های جدا از هم ارائه شده‌اند (IIRC, 2011; Vanderlugt and malan, 2012) در حال حاضر منطقی است که شرکتها نه تنها این اطلاعات و اثرات آن را در نظر بگیرند، بلکه کلیه این اطلاعات را به روشی یکپارچه گزارش نمایند.

and Hubbard, 2009; Hopwood unerman, 2010; Kiron, 2012; Vanderlugt and Malan, 2012) در طول دهه‌های اخیر، برخی شرکتها ایده‌ی همگرایی بین گزارشگری مالی و پایداری^۱ را در نظر گرفته‌اند و اطلاعات اجتماعی و محیطی را به گزارشهای سالانه‌ی خود افزوده‌اند. علاوه بر این محققان مکرراً به ضرورت درج اطلاعات مالی و غیر

بیانگر ارزش‌ها و مدل حکمرانی سازمان بوده و ارتباط بین استراتژی‌های سازمان و تعهد آن به یک اقتصاد جهانی پایدار را نشان می‌دهد. (طهماسبی، ۱۳۹۴).

گزارش پایداری (Sustainability Report)، گزارشی است که توسط یک شرکت یا سازمان در مورد تأثیرات اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی که فعالیت‌های روزانه‌اش ایجاد کرده‌اند، منتشر می‌شود. گزارش پایداری همچنین

۴. اهمیت و اختصار	تهیه‌ی اطلاعات مختصر که در ارزیابی توانایی سازمان در ایجاد ارزش در کوتاه مدت، میان مدت، و بلند مدت، حائز اهمیت می‌باشد.
۵. قابلیت اعتماد و کامل بودن	گزارش همه‌ی موارد مهم و تاثیرگذار چه مثبت و چه منفی، به صورت متعادل و بدون سوگیری
۶. ثبات رویه و قابلیت مقایسه	اطلاعات ارائه شده باید در طول زمان ثبات رویه داشته، به طوری که امکان مقایسه با سازمان‌های دیگر وجود داشته باشد و برای ایجاد ارزش خود سازمان مفید و مهم باشد.

۳-۲- صورت ارزش افزوده

شاخص ارزش افزوده و ارائه‌ی مولفه‌های آن بازده کل مربوط به کارمندان، تامین کنندگان سرمایه‌ی مالی و همچنین دولت و جامعه را نشان می‌دهد. طبق نظریه ذینفعان، یک واحد تجاری را می‌توان به عنوان ائتلاف گروه‌های مختلف ذینفع در نظر گرفت. از این رو، ایجاد ارزش در واحد تجاری را می‌توان نتیجه‌ی تلاش جمعی دانست (shaoul, 1998). شاخص ارزش افزوده که همه‌ی ذینفعان را در بر می‌گیرد کاملاً با مفهوم ارزش در چارچوب گزارشگری یکپارچه مطابقت دارد. بقا و وجود یک واحد تجاری تنها در صورت ایجاد ارزش افزوده کافی، تضمین می‌شود. بنابراین ایجاد ارزش افزوده پیش شرط اصلی تداوم فعالیت واحد تجاری می‌باشد (iirc, 2013b).

پیرو افزایش گزارش پایداری واحدهای تجاری، حسابداری اجتماعی و به همراه آن مفهوم ارزش افزوده احیاء و بازسازی شد. در این حالت ارزش افزوده به عنوان شاخص تاثیر اقتصادی یک واحد تجاری در جامعه و یکی از چندین شاخص عملکرد پایداری و نیز جهت گیری اجتماعی شرکتها استفاده می‌شود. (aldama and zicari, 2012; cahan and van staden, 2009)

اگرچه ارزش افزوده یک شاخص برای سودآوری است که مورد توجه و تاکید ذینفعان می‌باشد. با این وجود برای تامین کنندگان سرمایه‌های مالی که مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه هستند چندان مهم و معنادار نیست. (iirc, 2013b) بر خلاف سود خالص، ارزش افزوده هم منافع سهامداران و هم منافع سایر ذینفعان را نشان می‌دهد. سهامداران باید علاقه‌مند به ایجاد و گسترش ارزش افزوده باشند چرا که ارزش افزوده پیش نیاز اصلی سود خالص است. بدون ارزش افزوده هیچ سود خالصی وجود ندارد، اما ارزش افزوده می‌تواند بدون سود خالص وجود داشته باشد. زبان نشان می‌دهد که ایجاد ارزش برای بازپرداخت همه‌ی ذینفعان کافی نبوده است. (shaoul, 1996) ارتباط این چینی بین ارزش افزوده و سود خالص را می‌توان به طور خلاصه با فرمول زیر بیان کرد:

$$\text{ارزش افزوده} = \text{سود خالص} + \text{مبالغ پرداخت شده به سایر ذینفعان}$$

بابت جبران خدمات

ارزش افزوده در کشورهای توسعه یافته‌ای که سیستم اقتصاد سرمایه‌داری دارند برای اندازه‌گیری ثروت ملی، یعنی تولید ناخالص داخلی، استفاده می‌شود. در یک بنگاه اقتصادی، ارزش افزوده مقدار باقی‌مانده از بازده‌ای است که با بهره‌گیری از ظرفیت تولید، مثل کار و سرمایه به وجود آمده است. (فرقاندوست حقیقی و بنی‌مهد، ۱۳۸۰). به عبارت دیگر ارزش افزوده سهم بنگاه اقتصادی را نسبت به تولید ناخالص داخلی نشان می‌دهد و توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولید شده را بیان می‌نماید (رویایی و بنی‌مهد، ۱۳۸۵).

در چارچوب‌های مفهومی حسابداری آمده است که صورت‌های مالی در عین تهیه‌ی اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران، باید برای سایر اشخاص ذی‌نفع نیز مفید باشند. همانگونه که بیان شد ارزش افزوده، بازدهی کل قابل تخصیص به اشخاص ذی‌نفع نظیر کارکنان، سرمایه‌گذاران، بستانکاران، دولت و جامعه را نشان می‌دهد. به نظر می‌رسد هر یک از گروه‌های ذی‌نفع علاقمندند اطلاعاتی را در زمینه‌ی ایجاد ارزش افزوده و چگونگی توزیع آن داشته باشند. زیرا ادامه‌ی فعالیت یک واحد تجاری تنها در صورتی تضمین می‌شود که بتواند ارزش افزوده‌ی کافی را برای تامین منافع پولی اشخاص ذی‌نفع ایجاد نماید. بنابراین ایجاد ارزش افزوده پیش شرط اصلی فرض تداوم فعالیت است. در این میان، صورت ارزش افزوده نیز به عنوان یک صورت مالی، می‌تواند اطلاعات سودمندی را ارائه نماید. ارزش افزوده مقدار افزایش در ثروتی است که می‌تواند بین افراد مختلفی که نسبت به فعالیت شرکت ذی‌نفع می‌باشند، توزیع شود. بنابراین صورت ارزش افزوده موفقیت یک واحد تجاری را در تامین منافع اشخاص ذی‌نفع نشان می‌دهد، همچنین این صورت، بسیار بهتر از صورت سود و زیان سهم اقتصادی یک شرکت را در سطح اقتصاد ملی آشکار می‌سازد. (فرقاندوست و بنی‌مهد، ۱۳۸۱)

۴-۲- صورت ارزش افزوده و گزارشگری یکپارچه

ارزش افزوده مفهوم گسترده‌ای در ایجاد ارزش است. زیرا آن ارزش ناخالص ایجاد شده توسط فعالیت‌های یک واحد تجاری را نشان می‌دهد (morley, 1978; shaoul, 1996). به طور همزمان

تحقیقات نشان داده است که اطلاعات ارزش افزوده، دارای اطلاعات سودمندی برای استفاده کنندگان در بازار سرمایه می باشد. این تحقیقات از روشهای متفاوتی از قبیل تجزیه و تحلیل مبتنی بر بازار (Karpik and Riahi, 1989; Bao and Belkaoui, 1990; Riahi-Belkaoui, 1992, 1993; Riahi-belkaoui and picur, 1994a,b; Van Staden, 1999; Deegan and Hallam, 1991) و تحلیل فاکتوری (Chye, 1991; Bahnson and Bradburry, 1993) و تجزیه تحلیل سریهای زمانی (Riahi-belkaoui and Fekrat, 1994) و تحلیل رفتاری در قالب مصاحبه (Stainbank, 1992, 2009; Van

مبتنی بر بازار (Karpik and Riahi, 1989; Bao and Belkaoui, 1990; Riahi-Belkaoui, 1992, 1993; Riahi-belkaoui and picur, 1994a,b; Van Staden, 1999; Deegan and Hallam, 1991) و تحلیل فاکتوری (Chye, 1991; Bahnson and Bradburry, 1993) و تجزیه تحلیل سریهای زمانی (Riahi-belkaoui and Fekrat, 1994) و تحلیل رفتاری در قالب مصاحبه (Stainbank, 1992, 2009; Van

شرکت نمونه صورت ارزش افزوده برای سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۹۹		
۲۰,۰۰۰		فروش خالص
	(۱,۵۵۰)	کسر می شود: مواد و خدمات خریداری شده از خارج شرکت (۱)
	(۲,۰۰۰)	کسر می شود: کار در جریان ساخت اول دوره
	۱,۵۰۰	اضافه می شود: کار در جریان ساخت آخر دوره
	(۳,۰۰۰)	کسر می شود: کالای ساخته شده اول دوره
	۴,۰۰۰	اضافه می شود: کالای ساخته شده آخر دوره
(۱,۰۵۰)		
۱۸,۹۵۰		ارزش افزوده
		توزیع ارزش افزوده به کارکنان:
۱,۲۰۰		دستمزد، حقوق و مزایای کارکنان (۲)
		به تامین کنندگان مالی:
	۷,۰۰۰	سود تقسیم شده
	۲,۰۰۰	بهره
۹,۰۰۰		
		به دولت:
۵,۰۰۰		مالیات
		اقلام باقیمانده در بنگاه:
	۳,۴۰۰	سود تقسیم نشده
	۳۵۰	استهلاک (۳)
۳,۷۵۰		
۱۸,۹۵۰		ارزش افزوده
(۲۵۰+۳۰۰+۱,۰۰۰)		(۱) جمع مواد، سایر هزینه های کارخانه و سایر هزینه های اداری و فروش
(۳۰۰+۲۰۰+۷۰۰)		(۲) جمع هزینه های دستمزد مستقیم، حقوق و مزایای کارکنان اداری و فروش
(۱۵۰+۲۰۰)		(۳) جمع هزینه های استهلاک کارخانه و هزینه استهلاک اداری و فروش

هر یک از ذینفعان از توزیع ثروت را نشان می دهد. به بیان دیگر صورت ارزش افزوده نشان می دهد که ثروت ایجاد شده واحد تجاری چگونه میان سهامداران، اعتباردهندگان، دولت و کارکنان توزیع شده است. این موضوع می تواند پاسخگویی و شفافیت را افزایش داده و شهرت و اعتبار و اعتماد شرکت را نزد ذینفعان بهبود بخشد. از این رو صورت ارزش افزوده را می توان ابزاری سودمند در راستای پاسخگویی به ذینفعان و کل جامعه در نظر گرفت. (Evan and Freeman, 1988; Preston et al, 1991; Donaldson and Preston, 1995)

۲-۴-۴- اهمیت و اختصار

طبق این اصل اطلاعات مختصری را باید درباره توانایی سازمان در ایجاد ارزش در دوره های کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت که حائز اهمیت می باشد را گزارش نماید. در این راستا اطلاعات افشا شده در صورت ارزش افزوده را می توان در ارزیابی توانایی سازمان در ایجاد ارزش را موضوعی مهم تلقی نمود. از این رو صورت ارزش افزوده به عنوان یک صورت عملکرد با ساختاری کاملاً واضح و در سطح بالایی از اختصار اطلاعاتی درباره ایجاد ارزش ارائه می نماید. (IIRC.2013b)

۲-۴-۵- قابلیت اعتماد و کامل بودن

اصل قابلیت اعتماد و کامل بودن در گزارشگری یکپارچه به مفهوم آن است که موارد مهم و تاثیرگذار در ایجاد ارزش به صورتی متعادل و بدون سوء گیری گزارش شود. در واقع کمیته بین المللی گزارشگری یکپارچه قابلیت اعتماد را فقدان تعصب و سوء گیری در انتخاب و ارائه اطلاعات و عدم وجود خطاها و سوء گیریهای مالی می داند. در راستای این اصل صورت ارزش افزوده از آنجایی که بر خلاف صورت سود گزارش می کند. از این رو اعتقاد بر آن است که مفهوم ارزش افزوده در مقایسه با مفهوم سود، سوء گیری کمتری در ارائه اطلاعات دارد. مطالعات و تحقیقات انجام شده نشان می دهد که اطلاعات ارائه شده در صورت ارزش افزوده کامل بوده و فاقد خطا می باشد. صورت ارزش افزوده اعتماد حسابرسان را هم جلب نموده است. بنابراین صورت ارزش افزوده می تواند قابلیت اعتماد و کامل بودن بالایی داشته باشد. (IIRC.2013b)

۲-۴-۶- ثبات رویه و قابلیت مقایسه

طبق این اصل اطلاعات ارائه شده در گزارشگری یکپارچه باید طی زمان، ثبات رویه و قابلیت مقایسه با سازمانهای دیگر داشته باشد. (IIRC, 2013b) از این نظر، مفهوم ارزش افزوده نسبت به مفهوم سود برتری دارد. ارزش افزوده را می توان شاخص

مفهوم ارزش افزوده با مفاهیم مختلفی که در گزارشگری یکپارچه وجود دارد، مطابقت دارد. این مفاهیم در ادامه توضیح داده می شوند.

۲-۴-۱- تمرکز راهبردی و جهت گیری آینده

اصل تمرکز راهبردی و جهت گیری آینده در گزارشگری یکپارچه بر ایجاد راهبردهای آینده سازمان به منظور ایجاد ارزش و استفاده بهینه از سرمایه های سازمان تاکید دارد. (IIRC, 2013) در این راستا ارزش افزوده می تواند نشان دهنده توانایی ایجاد ثروت توسط واحد تجاری در آینده باشد. ارزش افزوده می تواند نقش راهبردی مهمی در موفقیت شرکت ایفا نماید. ارزش افزوده می تواند معیاری برای بهره وری واحد تجاری باشد و از این رو شاخص سودمندی برای ارزیابی جهت گیری آتی واحد تجاری در استفاده از سرمایه های انسانی و غیر انسانی باشد. از این رو مفهوم ارزش افزوده با اصل تمرکز راهبردی و جهت گیری آینده گزارشگری یکپارچه مطابقت دارد (Willey, 1979; Woolf, 1981; Shimizu, 1991; Shaoul, 1997).

۲-۴-۲- به هم پیوستگی و انتقال اطلاعات

طبق این اصل چرخه و زنجیره ارزش ایجاد شده بین واحدهای مختلف سازمان به طور پیوسته باید گزارش شود و توانایی سازمان در ایجاد ارزش در هر کدام از زنجیره های ایجاد ارزش افشا گردد. در راستای این اصل، صورت ارزش افزوده چگونگی ایجاد ارزش و توزیع آن را میان ذینفعان در هر یک از مراحل زنجیره ارزش می تواند نشان دهد. علاوه بر این صورت ارزش افزوده عملکرد اقتصادی واحد تجاری را با عملکرد اجتماعی آن مرتبط می سازد. (Shaoul, 1996, 1998) این ارتباط می تواند قابلیت مقایسه عملکرد میان واحدهای تجاری را در سطح یک صنعت و یا سطح ملی بهبود ببخشد. همچنین صورت ارزش افزوده نشان دهنده میزان ارزشی است که توسط سرمایه های انسانی و غیر انسانی واحد تجاری ایجاد می شود. تمامی این موارد ویژگی های ذاتی گزارشگری یکپارچه می باشد. (IIRC.2013b)

۲-۴-۳- پاسخگویی ذینفعان

طبق اصل پاسخگویی ذینفعان، واحد تجاری باید همواره به ذینفعان اصلی خود پاسخگو باشد و انتظارات آنها را برآورده نماید. صورت ارزش افزوده نقش مهمی در پاسخگویی به ذینفعان ایفا می نماید. صورت ارزش افزوده ارزش ایجاد شده و توزیع شده میان همه ذینفعان اصلی که در ایجاد فروش و سود تاثیر گذار هستند را نشان می دهد. صورت ارزش افزوده منافع

دیگر صورت ارزش افزوده نشان می دهد که ثروت ایجاد شده واحد تجاری چگونه میان سهامداران، اعتباردهندگان، دولت و کارکنان توزیع شده است. این موضوع می تواند پاسخگویی و شفافیت را افزایش داده و شهرت و اعتبار و اعتماد شرکت را نزد ذینفعان بهبود بخشد. از این رو صورت ارزش افزوده را می توان ابزاری سودمند در راستای پاسخگویی به ذینفعان و کل جامعه دانست و از آنجا که اطلاعات ارائه شده توسط ارزش افزوده با نیاز تامین کنندگان سرمایه و همینطور ذینفعان دیگر مطابقت دارد، بنابراین با "نظریه های عمومی شرکت ها" که در سراسر دنیا اعمال می شود شامل "مفهوم سهامدار" و "مفهوم ذینفع" مطابقت دارد. بنابراین اطلاعات ارائه شده توسط صورت ارزش افزوده تاثیر ترکیبی بین این دو مفهوم می باشد، زیرا برای تمامی ذینفعان دارای اهمیت است. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل فوق نشان می دهد که یک صورت ارزش افزوده با ساختار مناسب با اصول راهنمای گزارشگری یکپارچه که توسط کمیته بین المللی گزارشگری یکپارچه مطرح شده (به ویژه اهمیت راهبردی، پیوستگی اطلاعات، پاسخگویی ذینفعان، ثبات رویه و قابلیت مقایسه) مطابقت دارد. بقا و وجود یک واحد تجاری تنها در صورت ایجاد ارزش افزوده کافی، تضمین می شود. بنابراین ایجاد ارزش افزوده پیش شرط اصلی تداوم فعالیت واحد تجاری می باشد (iirc, 2013b).

به عبارت دیگر اگرچه ارزش افزوده یک شاخص برای سودآوری است که مورد توجه و تاکید ذینفعان می باشد. با این وجود برای تامین کنندگان سرمایه های مالی که مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه هستند چندان مهم و معنادار نیست. (iirc, 2013b) بر خلاف سود خالص، ارزش افزوده هم منافع سهامداران و هم منافع سایر ذینفعان را نشان می دهد. سهامداران باید علاقه مند به ایجاد و گسترش ارزش افزوده باشند چرا که ارزش افزوده پیش نیاز اصلی سود خالص است. بدون ارزش افزوده هیچ سود خالصی وجود ندارد، اما ارزش افزوده می تواند بدون سود خالص وجود داشته باشد. زیان نشان می دهد که ایجاد ارزش برای بازپرداخت همه ی ذینفعان کافی نبوده است (shaoul, 1996)

نویسندگان این مقاله اعتقاد دارند که صورت ارزش افزوده ابزاری سودمند و مهم برای اهداف گزارشگری یکپارچه و در نتیجه اهداف اقتصاد کلان است. زیرا ارزش افزوده شاخصی برای اندازه گیری سرمایه های فکری می باشد. سرمایه فکری شاخص تاثیر گذاری بر عملکرد و ارزش بازار شرکت ها است. بر اساس اطلاعات سرمایه فکری می توان، کارایی مدیریت واحدهای تجاری در ایجاد سود و ارزش را محاسبه نمود. این محاسبه می تواند در راستای اهداف گزارشگری مالی یعنی هدف سودمندی

عملکردی تعریف نمود که نسبت به سود خالص کمتر دچار تحریف می شود. زیرا تفاوت در شکل قانونی، محاسبه مالیات بردرآمد یا نحوه تامین مالی شرکت در محاسبه ارزش افزوده معمولاً تاثیرگذار نیست. ارزش افزوده به دلیل آنکه در مقایسه با سود خالص قابلیت دستکاری کمتری دارد، مقایسه پذیری بالایی دارد. مفهوم ارزش افزوده در همه جای دنیا به صورتی یکسان اندازه گیری می شود، یعنی بر خلاف محاسبه سود که طبق استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات از کشوری به کشور دیگر متفاوت است، تحت تاثیر این تفاوت ها نیست. بنابراین ارزش افزوده شاخصی است که شکاف میان فرهنگهای شرکتی را پر می نماید. همچنین مفهوم ارزش افزوده در سیستمهای حسابداری مختلف از جمله حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و حسابداری ملی مزیت دیگری برای آن است که قابلیت مقایسه آن را نشان می دهد زیرا در همه سیستمهای حسابداری مذکور رویه محاسبه ارزش افزوده یکسان می باشد. (shaoul, 1998)

نتیجه گیری و بحث

مباحث فوق بیانگر آن است که گزارشگری یکپارچه که اخیراً به منظور بهبود کارایی و اثر بخشی گزارشگری در سطح شرکتها مطرح شده است، می تواند ابزاری برای گزارشگری پایداری باشد. پیرو افزایش گزارش پایداری واحدهای تجاری، حسابداری اجتماعی و به همراه آن مفهوم ارزش افزوده احیاء و بازسازی شد. در این حالت ارزش افزوده به عنوان شاخص تاثیر اقتصادی یک واحد تجاری در جامعه و یکی از چندین شاخص عملکرد پایداری و نیز جهت گیری اجتماعی شرکتها استفاده می شود. (aldama and zicari, 2012; cahan and van staden, 2009) که با توجه به اهمیت زنجیره ارزش در گزارشگری پایداری، صورت ارزش افزوده می تواند نقش با اهمیتی در این راستا ایفا نماید. به عبارت دیگر گزارشگری پایداری، دستاوردهای محیطی و اجتماعی و اقتصادی یک واحد تجاری می باشد که صورت ارزش افزوده با توجه به محتوای خود می تواند جنبه اقتصادی این گزارش را پوشش دهد. در حقیقت صورت ارزش افزوده، ابزار اطلاعاتی می باشد که از نظر مفهومی با رویکرد گزارشگری یکپارچه و اهداف آن سازگار است و هم چنین می تواند به کارایی گزارشگری یکپارچه کمک زیادی بکند، زیرا نشان دهنده بخش اساسی از "زنجیره ایجاد ارزش" به ویژه، مقادیر، مولفه ها و عوامل ایجاد و توزیع ثروت بین گروه های مهم ذینفعان می باشد (IIRC, 2013b, para. 1.9). در حقیقت صورت ارزش افزوده ارزش ایجاد شده و توزیع شده میان همه ذینفعان اصلی که در ایجاد فروش و سود تاثیر گذار هستند و منافع هر یک از ذینفعان از توزیع ثروت را نشان می دهد. به بیان

برای تصمیم و مهم تر از آن ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت بسیار مفید باشد.

از طرف دیگر، صورت ارزش افزوده می تواند ابزار سودمندی در راستای اهداف حسابداری مدیریت باشد. ارزش افزوده می تواند به عنوان شاخصی برای اندازه گیری بهره وری بخش های مختلف منابع به کار گرفته شده باشد.

نتایج این مقاله می تواند مورد استفاده قانون گذاران و سیاست گذاران حسابداری در تدوین استاندارد های حسابداری در راستای همسومون اهداف گزارشگری مالی و اهداف توسعه پایدار قرارگیرد. این موضوع را می توان به عنوان یکی از دستاوردهای علمی این مقاله در نظر گرفت.

فهرست منابع

- * اشرفی، جواد ، رهنمای رودپشتی، فریدون و بنی مهد، بهمن؛ پائیز ۱۳۹۸، نظریه های مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتها ، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۱ ، صص ۱۴-۱
- * اکی، غلامرضا ؛ ۱۳۷۶، ارزش افزوده راهی برای اندازه گیری بهره وری، تهران، موسسه مطالعات و برنامه ریزی آموزشی، صص ۱۲۳-۱۲۴.
- * رحمانی، تیمور؛ ۱۳۸۴، اقتصاد کلان، تهران، نشر برادران، چاپ نهم، ص ۳۹.
- * رویایی، رضاعلی و بنی مهد، بهمن؛ بهار ۱۳۸۵، افشاء داوطلبانه در گزارشگری مالی مروری بر نظریه و تحقیقات، مجله آینده پژوهی مدیریت، دوره ۱۸، شماره ۱ (پیاپی ۶۸) ، صص ۳۳-۴۰
- * ستایش، محمد حسین و مهتری ، زینب ، تابستان ۱۳۹۷، چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران، سال دهم شماره دوم پیاپی ۳۶ ، صص ۸۵-۱۰۶
- * طهماسی هامون، ۱۴ مهر ۱۳۹۴ ، گزارش پایداری/گزارش مسئولیت اجتماعی، قابل دسترس در سایت: <http://hamoont.ir>
- * فرقاندوست حقیقی، کامبیز و بنی مهد بهمن، پاییز و زمستان ۱۳۸۰، سودمندی گزارشگری ارزش افزوده، مجله اقتصاد و مدیریت شماره ۵۰ و ۵۱،
- * فرقاندوست حقیقی، کامبیز و بنی مهد بهمن، ۱۳۸۱، ارزش صورت ارزش افزوده، مجله حسابدار، سال هفدهم، شماره صد و چهل و هشت، صص ۱۴-۱۷ و ۷۰-۷۵
- * ودیعی و همکاران، ۱۳۹۲، بررسی آخرین تحول های گزارشگری مالی یکپارچه، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران
- * Aldama, L.P. and Zicari, A. (2012), "Value-added reporting as a tool for sustainability: a Latin American experience", *Corporate Governance*, Vol. 12 No. 4, pp. 835-498.
- * Cahan, S.F. and Van Staden, C.J. (2009), "Black economic empowerment, legitimacy and accounting disclosures: evidence from post-apartheid South Africa", *Accounting & Finance*, Vol. 49 No. 1, pp. 37-58.
- * Donaldson, T. and Preston, L. (1995), "The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications", *Academy of Management Review*, Vol. 20 No. 1, pp. 65-91.
- * Evan, W. and Freeman, R. (1988), "A stakeholder theory of the modern corporation: Kantian capitalism", in Beauchamp, T. and Bowie, N. (Eds), *Ethical Theory and Business*, 3rd ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, pp. 97-106.
- * Haller, Axel and Van Staden (2014) , The Value added statement- an appropriate instrument for Integrated Reporting , *Accounting, Auditing & Accountability Journal* .vol.27.iss 7 pp. 1190-1216: available at: www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm/ (accessed 10 October 2014).
- * Hopwood, A. and Unerman, J. (2010), *Accounting for Sustainability: Practical Insights*, Earthscan,
- * Hubbard, G. (2009), "Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 18 No. 3, pp. 177-191.
- * IIRC (2011), *Integrated Reporting Discussion Paper, Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*, IIRC, London, available at: www.theiirc.org/resources-2/frameworkdevelopment/discussion-paper/ (accessed 14 February 2013).
- * IIRC (2013b), *Consultation Draft Framework*, IIRC, London, available at: www.theIIRC.org
- * Ito, Y. (1987), "Managerial use of accounting information", in Choi, F. and Hiramatsu, K. (Eds), *Accounting and Financial Reporting in Japan*, Van Nostrand, Reinhold, Wokingham, pp. 143-160.
- * Kiron, D. (2012), "Get ready: mandated integrated reporting is the future of corporate reporting", *MIT Sloan Management Review*, Vol. 53 No. 3, pp. 1-3.
- * KPMG (2011), "KPMG international survey of corporate responsibility reporting 2011", available at: www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/2011-survey.pdf (accessed 14 March 2013).
- * Ligteringen, E. (2012), "Sustainability reporting for 'the future we want'", in Van der Lugt, C. and Malan, D. (Eds), *Making Investment Grade: The Future of Corporate Reporting*, United Nations Environment Programme, Deloitte and the Centre for Corporate Governance in Africa, University of Stellenbosch Business School, Cape Town, pp. 19-23.

- * Morley, M. (1978), *The Value Added Statement – A Review of its Use in Corporate Reports*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, London.
- * Porter, M. and Kramer, M.R. (2011), “Creating shared value”, *Harvard Business Review*, Vol. 89 Nos 1/2, pp. 63-77.
- * Preston, L., Sapienza, H. and Miller, R. (1991), “Stakeholders, shareholders, managers – who gains what from corporate performance”, in Etzioni, A. and Lawrence, P. (Eds), *Socio-Economics: Toward a New Synthesis*, M.E. Sharpe, Armonk, NY, pp. 149-165.
- * Shaoul, J. (1996), “The power of accounting: reflecting on water privatization?”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10 No. 3, pp. 382-405.
- * Shaoul, J. (1997), “A critical financial analysis of the performance of privatised industries: the case of the water industry in England and Wales”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8 No. 5, pp. 479-505.
- * Shaoul, J. (1998), “Critical financial analysis and accounting for stakeholders”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9 No. 2, pp. 235-249.
- * Shimizu, M., Wainai, K. and Nagai, K. (1991), *Value Added Productivity Measurement: Practical*
- * Van der Lugt, C. and Malan, D. (Eds) (2012), “From clutter to investment grade information”, *Making Investment Grade: The Future of Corporate Reporting*, United Nations Environment Programme, Deloitte and the Centre for Corporate Governance in Africa, University of Stellenbosch Business School, Cape Town, pp. 7-11 Washington, DC.
- * Willey, G.A. (1979), “Productivity and profitability measurement – the added value approach”, *The Chartered Accountant in Australia*, August, pp. 11-17.
- * Woolf, E. (1981), “Time to scrap the P&L account”, *Accountancy*, Vol. 92 No. 1056, pp. 93-95.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

The role of value added statement in integrated reporting in line with stakeholder theory

Naghmeh Molaverdi

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Qazvin branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. E- mail: molaverdi@gmail.com

Hamidreza Vakilifard

Associate Prof, Department of management, Science and Researches branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). E- mail: vakilifard@gmail.com

Mehdi Beshkooch

Assistant prof, Department of Accounting, Qazvin branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. E- mail: beshkooch@gmail.com

Abstract

With the increasing spread of information needs regarding business unit operations, the presentation of financial statements in the traditional way does not meet all the needs of users. Currently, financial statements provided by companies are based on historical information and require financial expertise to use. Traditional financial reporting not only does not provide users with complete information to respond to business activities, but also fails to provide adequate and adequate information on the economic performance and business value of a business unit to meet the interests of its stakeholders. It is reported separately (financial report, management report, monitoring report and reward award and sustainable development report) in a coherent set of statements and the relationship between them and how they affect the company's ability to create and maintain value in Describes short-term, medium-term and long-term.

The purpose of this paper is to help explain the concept of integrated reporting and the use of value added form as a practical, appropriate and useful tool for companies to use the concept of integrated reporting in line with stakeholder theory. Since the value added form fully complies with the principles and concepts proposed in the integrated reporting framework of the International Integrated Reporting Committee and also with the ultimate goal of integrated thinking and the interests of the organization's stakeholders, it has the potential to be used as an integrated reporting tool.

Keywords: value added, value added statement, integrated reporting, stakeholder theory