

افشای اطلاعات الگوی کسب و کار:

رویکردی ذی‌نفع محور برای بهبود محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی

مجتبی قنبرزاده^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۲/۱۲

چکیده

با گسترش روز افزون نیازهای اطلاعاتی درباره عملیات واحدهای تجاری، ارائه صورت‌های مالی به روش سنتی پاسخگوی همه نیازهای استفاده‌کنندگان نیست. از گزارشگری مالی سنتی به علت ارائه ناکافی ضعف‌ها و قوت‌های یک واحد تجاری انتقاد شده است. بر این اساس به منظور رفع نقایص گزارشگری مالی فعلی (سنتی) و افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، در دهه اخیر، واژه الگوی کسب و کار توسط بسیاری از پژوهشگران در تحقیقات حسابداری و مدیریت مورد استفاده قرار گرفته است. از طرفی ارزیابی ذینفعان از الگوهای کسب و کار می‌تواند نقش کلیدی در توضیح و ارزیابی عملکرد شرکت داشته باشد. بسیاری معتقدند که موفقیت یا شکست یک کسب و کار به خاطر الگوی کسب و کار است. به همین علت است که الگوی کسب و کار را به‌عنوان یک ساختار واحد برای توضیح مزیت رقابتی و عملکرد شرکت در نظر می‌گیرند. آنچه اهمیت بالایی دارد این است که الگوی کسب و کار واحد تجاری بدون در نظر گرفتن تمامی گروه‌های ذی‌نفع و درک روابط بین آنان نمی‌تواند موجب ایجاد مزیت رقابتی برای واحد تجاری شود؛ بنابراین، ارزیابی ذینفعان واحدهای تجاری از الگوهای کسب و کار نیازمند داشتن اطلاعات مالی و غیرمالی الگوهای کسب و کار است. مشارکت تمامی گروه‌های ذی‌نفع و استفاده حداکثری از ظرفیت‌های بالقوه آنان در طراحی و اجرای یک الگوی کسب و کار اثربخش، مستلزم پاسخگویی و ارائه اطلاعات مفید واحد تجاری به آنان است. انتظار بر این است که حسابداری از طریق افشای اطلاعات الگوهای کسب و کار به‌عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد، وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری و بهبود محتوای اطلاعات حسابداری، بتواند در این خصوص نقش اصلی خود را به شکل صحیحی ایفا کند.

واژگان کلیدی

افشای اطلاعات، گزارشگری مالی، محتوای اطلاعاتی، الگوی کسب و کار، ذی‌نفعان

^۱ دانش‌آموخته دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران (A_mojtaba2006@yahoo.com)

۱. مقدمه

امروزه وجود مکانیزم‌هایی برای اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، نسبت به کیفیت اطلاعات مالی، با اهدافی همچون کمک به کارایی بازار سرمایه و در نهایت تخصیص بهینه‌ی سرمایه ضروری است. حسابداری که با وظیفه‌ی اطلاع‌رسانی بیطرفانه، گام در جامعه‌ی اطلاعاتی مینهد، نقش خطیری در افزایش کیفیت اطلاعات دارد (تقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸). بررسی‌ها نشان می‌دهد که کیفیت بالا در گزارشات مالی و مدیریتی شرکتها، از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد. چنانچه کیفیت افشای افزایش یابد، اطلاعات ارائه شده اعتبار بیشتری داشته و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۲). صورتهای مالی محصول اصلی و مرکزی گزارشگری مالی می‌باشند. این صورتهای یکی از مهمترین ابزارهای انتقال اطلاعات از واحد تجاری به استفاده‌کنندگان بوده و تدوین‌کنندگان استانداردها همواره در حال تلاش جهت بهبود کیفیت این صورتهای به منظور افزایش سطح شفافیت گزارشگری مالی می‌باشند (ویشانی و شاه^۱، ۲۰۰۸). یکی از مهمترین ابعاد و ویژگی‌های کیفی انتقال اطلاعات، توانایی انتقال صحیح اخبار و مفاهیم می‌باشد (شانن^۲، ۱۹۴۸).

برخی محققان نظیر آلکس و سورش^۳ (۲۰۰۴)، اُیریند^۴ (۲۰۰۹) و دانگ^۵ (۲۰۱۰) معتقدند با توجه به تغییرات پدید آمده در محیط‌های تجاری و پیشرفت‌های سریع فناوری، اطلاعات مندرج در صورتهای مالی با گذشت زمان ویژگی مربوط بودن را از دست داده‌اند و ثبات اصول و رویه‌های بنیادی حسابداری باعث شده است تا الگوی کنونی تهیه و ارائه صورتهای مالی سالها بدون تغییر اساسی باقی بماند. تحقیقات آلکس و سورش (۲۰۰۴) و اُیریند (۲۰۰۹) حاکی از آن بود که صورتهای مالی کنونی، به دلیل تغییر از اقتصاد سنتی مبتنی بر سرمایه به اقتصاد مبتنی بر خدمات و فناوری بالا، ارزش خود را از دست داده‌اند. این یافته‌ها بر مبنای تئوری چرخه عمر، سرعت بالای فناوری و تغییرات سریع در محیط تجاری استوار می‌باشند (آلکس و سورش، ۲۰۰۴؛ اُیریند، ۲۰۰۹).

بنابراین، محققان سعی در ارائه الگوها و طرح‌های مشخصی هستند تا بتوانند نقاط ضعف موجود در شیوه گزارشگری مالی را برطرف نمایند. یکی از این الگوها و طرح‌ها، استفاده از مفهوم الگوی کسب‌وکار^۶ در حسابداری بصورت عام و گزارشگری مالی به‌طور خاص است. واژه الگوی کسب‌وکار از جمله موضوعاتی است که اخیراً در حیطه ادبیات حسابداری مورد توجه قرار گرفته و به دنبال بررسی چگونگی امکان بهبود محتوی اطلاعاتی^۷ صورتهای مالی است. برای اولین بار مفهوم الگوی کسب‌وکار در حوزه کسب‌وکار الکترونیک بکارگیری شد (تیمرز^۸، ۱۹۹۸) و سپس به سایر صنایع و نظام‌بخشی‌ها نیز سرایت پیدا کرد (آفوا و تسی، ۲۰۰۱؛ ییپ، ۲۰۰۴؛ استروالدو و همکاران، ۲۰۰۵؛ شافر و همکاران، ۲۰۰۵؛ ریچاردسون، ۲۰۰۸)^۹. اخیراً نیز استفاده از این واژه در نظام‌بخشی حسابداری شروع شده است (انجمن حسابداران خیره انگلستان و ولز، ۲۰۱۰). عامل انگیزشی که سبب بکارگیری مفهوم الگوی کسب‌وکار در حسابداری شده است را

1. Vishani and Shah
2. Shannon
3. Alex and Suresh
4. Oyerinde
5. Dung
6. Business Model
7. Information Content
8. Timmers
9. Afuah and Tucci; Yip; Osterwalder et al; Shafer et al; Richardson

فراهم نمودن اطلاعات مربوطتر به استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مطرح کرده‌اند (لیزنرینگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۲). افشای اطلاعات الگوی کسب و کار، فقط به منظور تحلیل وضعیت شرکت‌ها به کار گرفته نمی‌شود، بلکه از ظرفیت و پتانسیل بالقوه‌ای برخوردار است که می‌تواند به سایر اطلاعات موجود در گزارشگری سالیانه اضافه و از آن‌ها به نحو مطلوبی بهره‌جست (شواری گزارشگری مالی، ۲۰۱۶). تدوین کنندگان مقررات مالی و جامعه استانداردگذاران حسابداری نیز در تلاشند تا زمینه‌های افشای اطلاعات الگوی کسب و کار را در یادداشت‌های روایی^۲ گزارش‌های مالی سالیانه فراهم نمایند.

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

۲-۱. محتوای اطلاعاتی حسابداری

اطلاعات حسابداری می‌تواند روی تصمیم‌گیری تأثیر داشته باشد؛ هرچند ممکن است برای تصمیم‌گیری متفاوت، منابع اطلاعاتی متفاوتی داشته باشیم (کریستن سن و دمسکی، ۲۰۰۳). اطلاعات برای سرمایه‌گذاران ارزشمند بوده و سازمان‌دهی اطلاعات حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است (خلیلی و آقایی، ۱۳۹۷). گزارش‌های مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می‌رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن ایفا نماید (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷). محققین مختلف با رویکردهای مختلفی محتوای اطلاعاتی سود حسابداری را مورد بررسی و آزمون قرار داده‌اند. بیشتر محققان بر این مسأله توافق دارند که سود حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی است (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۸۹). استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری برای گرفتن تصمیمات آگاهانه خواهان آن هستند که بدانند از چه طریق می‌توان محتوای اطلاعاتی اقلام صورت‌های مالی را اندازه‌گیری و ترکیب کرد (خلیلی و آقایی، ۱۳۹۷). توجه کردن به منابع اطلاعاتی متفاوت (از جمله اطلاعات الگوی کسب و کار) به سه دلیل حائز اهمیت است: اولاً، رابطه متقابل بین چندین منبع اطلاعات بسیار مهم و از سوی دیگر بسیار ظریف است؛ ثانیاً، اطلاعات به گونه‌ای درجه‌بندی و با مقیاس مشخص ارائه می‌شوند که این موضوع همواره مورد توجه تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران بوده است؛ ثالثاً، امکان دارد یک منبع اطلاعاتی توان بالایی داشته باشد و بتواند به سایر منابع اطلاعاتی نظم بدهد (دمسکی و کریستن سن، ۲۰۰۳).

مقالات زیادی دو جریان ادبیات را در زمینه بررسی محتوای اطلاعات ارقام حسابداری ارائه نموده‌اند. هر دو جریان از مفاهیم تئوری اطلاعات استفاده کردند و «اطلاعات» را تغییر در وضعیت توزیع احتمال راجع به یک رویداد خاص به محض مخابره پیام از فرستنده به گیرنده تعریف می‌نمایند. آنچه موجب تمایز این دو جریان می‌گردد آن است که چگونه هر یک از آنها محتوای اطلاعات یک پیام حسابداری را عملیاتی می‌کنند (راس، ۲۰۱۶).

جریان ادبیات اول در تحقیقات خود، واکنش سرمایه‌گذاران را در ارتباط با حجم و تغییرات قیمت سهام در هفته‌های حول تاریخ اعلان سود مورد بررسی قرار دادند. این تحقیقات محتوای اطلاعاتی سود را درجه‌ی تغییر در ارزیابی سرمایه‌گذاران از توزیع احتمال بازده‌ها (قیمت‌ها)ی آتی می‌دانند که این تغییر، شاخصی برای اندازه‌گیری تغییرات ایجاد شده در ارزش تعادلی سهام یک شرکت به محض اعلان سود می‌باشد (بیور، ۱۹۶۸). جریان ادبیات دوم از مفاهیم تئوری ارتباطات به ویژه آنتروپی در متون حسابداری استفاده کردند. این جریان هر قلم صورت‌های مالی را به‌عنوان مجموعه‌ای از کل

صورت‌های مالی می‌داند. این جریان از ادبیات از ابتدا محکوم به شکست بود. حال با توجه به انتقادهای صورت گرفته در مورد جریان‌های ادبیات اول و دوم، راه حل دیگری برای اندازه‌گیری محتوای اطلاعات صورت‌های مالی مطرح می‌باشد که مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. این محققان معتقدند که هر بحثی از اطلاعات می‌بایست با یک مجموعه از حالات آغاز شود، یک مجموعه از حالاتی که سرمایه‌گذار اعتقاد دارد متغیر مورد علاقه‌اش بتواند آن را تعهد کند. برای همین منظور نیاز به یک تابع توزیع جهت توزیع احتمالات افراد است و این تابع توزیع که بر اساس میانگین و انحراف معیار تشکیل شده، می‌بایست به صورت یک مجموعه حالات گسسته باشد. براساس این تابع توزیع فقط یکی از حالات فضای نمونه با توجه میانگین و انحراف معیار در هر دوره زمانی قابل تحقق می‌باشد. این اندازه‌گیری می‌تواند اطلاعات موجود در ارقام صورت‌های مالی را استخراج نموده و با وجود اینکه حقیقت ارقام به آسانی قابل تصدیق نیست، پیش‌بینی عملکرد شرکت را امکان‌پذیر سازد (راس، ۲۰۱۶).

۲-۲. اهمیت و جایگاه مفهوم الگوی کسب‌وکار در واحد تجاری

شرکت‌ها به منظور حفظ ارزش ایجادشده در سطح قبلی یا تلاش برای افزایش سطح ایجاد ارزش، تصمیم به پیاده‌سازی نوآوری در الگوی کسب‌وکار خود می‌گیرند (گرابوسکا،^۱ ۲۰۱۵)؛ بنابراین، مسئله اساسی در مدیریت معاصر، ایجاد و معماری الگوی کسب‌وکاری است که منجر به خلق ارزش شود، دستیابی به ثبات در محیط آشفته را ممکن سازد و به موفقیت در بازار کمک کند. لذا الگوی کسب‌وکار جامع، پویا و نوآورانه در حال تبدیل شدن به عامل مهم خلق ارزش برای بنگاه‌های اقتصادی است (جهرمی، ۱۳۹۵).

به عقیده هامل (۲۰۰۰) هر سازمان یک الگوی کسب‌وکار دارد که به سادگی نحوه کسب‌وکار فعالیتش را نشان می‌دهد (هامل^۲، ۲۰۰۰). زمانی که یک کسب‌وکار جدید شکل می‌گیرد، صریحاً یا تلویحاً مدلش را ارائه می‌دهد و معماری کسب‌وکار، مکانیزم‌های توزیع و خلق ارزش را طراحی می‌کند. الگوی کسب‌وکار شیوه‌ای است که بنگاه از طریق آن، ارزش ایجادشده را به مشتریان به‌طور خاص و ذی‌نفعان به‌طور عام ارائه می‌دهد و ایشان را برای پرداخت در مقابل آن ارزش اغوا می‌کند تا پرداخت‌ها را به سود تبدیل کند. برای یک شرکت ضروری است که درک روشنی از الگوی کسب‌وکار خود داشته باشد؛ زیرا این موضوع در واقع منبع مزیت رقابتی برای شرکت‌ها تلقی می‌شود (استروالدر، ۲۰۰۴). الگوی کسب‌وکار در واحدهای تجاری یکی از عوامل کلیدی سرنوشت‌ساز موفقیت^۳ تلقی شده و بدون داشتن یک الگوی کسب‌وکار مطلوب، مزیت رقابتی و در نهایت موفقیت اقتصادی برای شرکت‌ها عملی نخواهد شد (استروالدر، ۲۰۰۴؛ آمیت و زوت، ۲۰۱۲؛ تسی، ۲۰۱۰).

ارزیابی الگوهای کسب‌وکار می‌تواند نقشی کلیدی در توضیح عملکرد شرکت بازی کند (زوت و همکاران، ۲۰۱۱). از آنجا که الگوی کسب‌وکار به توصیف پیاده‌سازی مفهوم کسب‌وکار^۴ می‌پردازد، بسیاری معتقدند که موفقیت یا شکست یک کسب‌وکار به خاطر الگوی کسب‌وکار آن است (لمبرت^۵، ۲۰۰۸). به همین علت است که الگوی کسب‌وکار را

1. Grabowska
2. Hamel
3. Success Critical Factor (SCF)
4. Business Concept
5. Lambert

به‌عنوان یک ساختار واحد برای توضیح مزیت رقابتی و عملکرد شرکت در نظر می‌گیرند (آفوا و توسی، ۲۰۰۳) (شکل (۱)).



شکل (۱): رابطه الگوی کسب‌وکار با موفقیت اقتصادی واحد تجاری

در صورت طراحی و اجرای مناسب الگوی کسب‌وکار در واحد تجاری، ارزش پیشنهادی^۱ (مالی - غیرمالی) شکل خواهد گرفت که همان عامل ترجیح شرکت توسط ذی‌نفعان است. یکی از اجزای سازنده الگوی کسب‌وکار، ارزش‌های پیشنهادی است که بیانگر محصولات و خدماتی است که برای ذی‌نفع یا ذی‌نفعان خاص ارزش آفرینی می‌کند (استروالد، ۲۰۰۴). به عبارتی می‌توان گفت، ارزش پیشنهادی دلیل ترجیح ذی‌نفع یا ذی‌نفعان از یک شرکت به سایر شرکت‌ها یا یک محصول به سایر محصولات است. ارزش پیشنهادی در واقع همان دلیلی است که ذی‌نفعان، شرکتی را به شرکت رقیب ترجیح می‌دهند؛ از جمله مصادیق ارزش پیشنهادی مالی می‌توان به نسبت قیمت به عایدی پایدار، نقدینگی پایدار، قدرت بازپرداخت دیون پایدار و حاشیه سود پایدار اشاره کرد (هاسلام و همکاران، ۲۰۱۵).

هم‌چنین، الگوی کسب‌وکار ابزاری قدرتمند برای سازمان‌ها جهت تحلیل، آزمون و ارزیابی انتخاب‌های راهبردی است (شافر و همکاران، ۲۰۰۵). از این‌رو، احتمال موفقیت بلندمدت یک سازمان با میزان دقت و رسمیت سازمان در آزمایش گزینه‌های راهبردی از طریق الگوهای کسب‌وکار افزایش می‌یابد. الگوی کسب‌وکار یک سازمان به‌عنوان فرایند اتخاذ تصمیمات راهبردی هیچ‌وقت کامل نمی‌شود و آزمایش و ارزیابی الگوهای کسب‌وکار بایستی به‌صورت مداوم و مکرر صورت پذیرد (استروالد و پنگیور، ۱۳۹۱). از این‌رو، ارزیابی منظم الگوهای کسب‌وکار می‌تواند مبنایی برای بهبود مستمر الگوی کسب‌وکار باشد و تبدیل به محرکی برای ایجاد تغییرات جدی و نوآورانه در مدل شود (همان).

الگوی کسب‌وکار چارچوبی برای تعیین نوع فعالیت، نحوه و زمان اجرای آن با توجه به منابع و توانایی‌های شرکت است به گونه‌ای که می‌توان بر اساس آن ارزشی را به شکل کالا یا خدمت برای مشتری ایجاد کرد (آفوا، ۲۰۰۴)؛ پس این الگو می‌تواند تمام ناکامی‌های مطرح شده را پوشش دهد. همچنین طی تحقیقاتی که زوت و آمیت (۲۰۱۱) انجام داده‌اند، دریافتند که نوآوری الگوی کسب‌وکار نسبت به انواع دیگر نوآوری، کم‌هزینه‌تر، کارا تر و رویکردی مناسب در زمان کمبود سرمایه (برای مثال در زمان رکود اقتصادی) است. تحقیقات بین‌المللی آی بی ام^۲ نیز که در سال‌های ۲۰۰۶ و ۲۰۰۸ در بین مدیران اجرایی شرکت‌های برتر دنیا صورت گرفت، حاکی از آن بود که در صنایع مختلف، مدیران بنگاه‌هایی با سوددهی و عملکرد بالا، به دنبال چگونگی نوآوری در الگوهای کسب‌وکار خود برای بهبود توانایی‌هایشان در خلق و کسب ارزش هستند.

1. Proposition Value

2. International Business Machines (IBM)

از طرفی الگوی کسب و کار واحدهای تجاری با روابط ذی‌نفعان گره خورده و برای طراحی مطلوب یک الگوی کسب و کار باید به این روابط توجه اساسی داشت (هاسلام و همکاران، ۲۰۱۵). آنچه اهمیت بالایی دارد این است که الگوی کسب و کار واحد تجاری بدون در نظر گرفتن تمامی گروه‌های ذی‌نفع و درک روابط بین آنان نمی‌تواند موجب ایجاد مزیت رقابتی برای واحد تجاری شود (همان). ذی‌نفعان برای تعیین الگوی کسب و کار و راهبردها، علاقه‌مندی‌های خود را مشخص و به سازمان ارائه می‌کنند. با تحلیل و ارزیابی علاقه‌مندی‌های تمامی ذی‌نفعان و درک اشتراکات بین این علاقه‌مندی‌ها، سازمان به انتخاب راهبردها پرداخته و الگوی کسب و کار خود را مشخص می‌کند. علاقه‌مندی‌های ذی‌نفعان نشان‌دهنده مسئولیت‌هایی است که سازمان در قبال ذی‌نفعان و ذی‌نفعان در قبال یکدیگر دارند.

پس از تعیین الگوی کسب و کار و راهبردها بر اساس علاقه‌مندی‌های ذی‌نفعان، سازمان به تعیین قابلیت‌ها و منابع مورد نیاز برای اجرای راهبردها می‌پردازد. برای فراهم کردن قابلیت‌های مورد نیاز باید کلیه ذی‌نفعان با سازمان مشارکت کنند، این مشارکت در واقع انجام مسئولیت ذی‌نفعان در قبال سازمان است. پس از اینکه راهبردها مشخص و قابلیت‌های مورد نظر جهت اجرای آن‌ها فراهم شد، ارزش‌های خلق‌شده برای تمامی ذی‌نفعان، قابل انتقال به آنان خواهند بود. این ارزش‌ها باید با انتظارات ذی‌نفعان هماهنگ و منطبق باشند تا انگیزه‌ی لازم را برای ادامه همکاری و مشارکت آنان فراهم کنند.

توجه به منافع شخصی و خودخواهی افراد و حتی شرکت‌ها (مبنای فکری نظریه بنگاه) مانع از نوآوری و پیشرفت بوده و برعکس، همکاری و مشارکت با یکدیگر و کار کردن با دیگران و برای دیگران می‌تواند انگیزه‌ای قوی برای افزایش نوآوری و پیشرفت باشد. رابطه شرکت با ذی‌نفعان در بلندمدت بر عملکرد شرکت اثر زیادی دارد، به طوری که روابط ضعیف با ذی‌نفعان ممکن است عواقب منفی بر عملکرد شرکت بگذارد و باعث ورشکستگی شرکت‌ها شود (شارون، ۲۰۱۶).

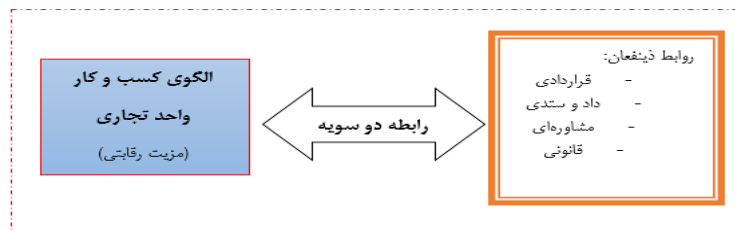
الگوی کسب و کار واحد تجاری از طریق ماهیت روابط ذی‌نفعان ساختارمند خواهد شد (هاسلام و همکاران، ۲۰۱۵). روابط ذی‌نفعان اولیه با واحد تجاری را می‌توان به صورت قراردادی^۱ یا دادوستدی^۲ در نظر گرفت روابط ذی‌نفعان ثانویه را به صورت مشاوره‌ای^۳ و یا قانونی^۴ تعریف کرد، علی‌رغم اینکه در طراحی الگو کسب و کار واحد تجاری مشارکت چندانی ندارند؛ اما حضور آنان، سیاست‌گذاری‌هایشان، نحوه عملکرد آنان در جامعه و ارتباطی که با الگوی کسب و کار برقرار می‌کنند می‌تواند به نوعی فعالیت‌های پروژه را تحت تأثیر قرار دهد (همان).

اگر ارتباط سازمان و ذی‌نفعان یک ارتباط دوطرفه در نظر گرفته شود، می‌توان به این نتیجه رسید که هر عملی در این ارتباط یک عکس‌العمل از سوی طرف مقابل خواهد داشت و این اعمال و عکس‌العمل‌های متقابل آنان هم اثر راهبردی دارند و هم اثر اخلاقی. نمی‌توان برخی ذی‌نفعان را راهبردی دانست و برخی را اخلاقی و همچنین نمی‌توان برخی از رفتارها یا علاقه‌مندی‌ها را راهبردی دانست و برخی دیگر را اخلاقی.

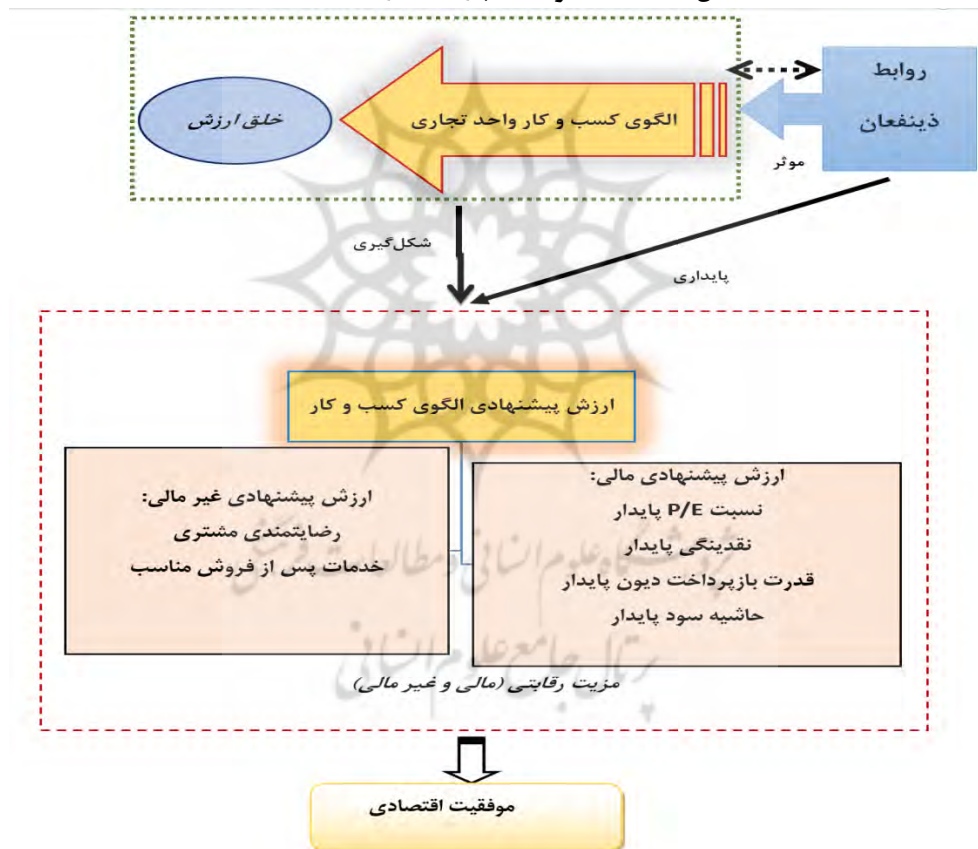
در عصر شبکه‌های اجتماعی^۵، هر ذی‌نفع را باید یک منبع گسترده‌ی اطلاعاتی در نظر گرفت که به سرعت می‌تواند اطلاعات مربوط به رفتارها و مسئولیت‌های سازمان را بین شبکه‌ی گسترده ذی‌نفعان از جمله جامعه و مصرف‌کنندگان

1. Contractual
2. Transactive
3. Advisory
4. Regulatory
5. Social Networks

منتشر سازد؛ بنابراین هیچ ذی‌نفعی تنها متأثر از سازمان نخواهد بود و می‌تواند بر سازمان و به‌خصوص اعتبار و شهرت آن تأثیرگذار باشد (عیسایی تفرشی و یحیی‌پور، ۱۳۹۲). بر این اساس روابط ذی‌نفعان و مدیریت آن در چگونگی شکل‌گیری و اجرای الگوی کسب‌وکار واحد تجاری و محقق شدن اهداف آن بسیار مهم است (هاسلام و همکاران، ۲۰۱۵). به‌طور خلاصه، برای طراحی الگوی کسب‌وکار مطلوب در واحدهای تجاری باید به تمامی گروه‌های ذی‌نفع و روابط آنان با واحد تجاری توجه داشت (شکل (۲)).



شکل (۲): رابطه الگوی کسب‌وکار با روابط ذی‌نفعان



شکل (۳): ارتباط بین الگوی کسب‌وکار (BM) با موفقیت اقتصادی و روابط ذی‌نفعان

مشارکت تمامی گروه‌های ذی‌نفع و استفاده حداکثری از ظرفیت‌های بالقوه آنان در طراحی و اجرای یک الگوی کسب‌وکار اثربخش مستلزم پاسخگویی و ارائه اطلاعات مفید واحد تجاری به آنان است. انتظار بر این است که حسابداری از طریق گزارشگری مالی و تهیه صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد، وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری، بتواند در این خصوص نقش اصلی خود را به شکل صحیحی ایفا کند (مهرانی و

همکاران، ۱۳۹۹). در شکل (۳)، ارتباط بین اجزای گفته شده یعنی ارتباط بین الگوی کسب و کار با موفقیت اقتصادی و ارتباط بین الگوی کسب و کار با روابط ذی نفعان به نمایش درآمده است.

۳-۲. سیر تکاملی افشا یا گزارشگری اطلاعات حسابداری

مطابق تارنمای جهانی فرهنگ لغت انگلیسی وردنت^۱، افشا^۲ در لغت به معنی «آشکار کردن اطلاعات به مفهوم وسیع کلمه» است. همچنین مطابق تارنمای جامع ویکی پدیا افشا یعنی «آشکار ساختن اطلاعاتی که به طور عادی محرمانه هستند که این افشای به طور اختیاری و یا مطابق قوانین و مقررات وضع شده یا طبق عرف جامعه انجام می پذیرد». طبق فرهنگ لغت کهلر نیز افشا عبارت است از «نمایش واضح یک واقعیت یا یک وضعیت در ترازنامه یا صورت های مالی دیگر و یادداشت های همراه آن ها و یا در گزارش حسابرسی» (کوهرلر و اریک لوئیس^۳، ۱۹۷۵: ۱۷۶). انجمن حسابداری آمریکا^۴ افشا را چنین تعریف می کند: «جریان اطلاعات از قلمرو خاص به قلمرو عام».

هدف صورت های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی^۵، عملکرد مالی^۶ و انعطاف پذیری مالی^۷ واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورت های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. لذا افشا به معنای آشکار کردن اطلاعات مالی درباره یک واحد انتفاعی در قالب گزارش های مالی و معمولاً سالانه است (نصیرزاده و موسوی گوکی، ۱۳۹۶). افشای منصفانه با هدف اخلاقی برخورد مساوی با همه استفاده کنندگان بالقوه در ارتباط با افشای اطلاعات مالی اشاره می کند و افشای کامل به ارائه کلیه اطلاعات مربوط اشاره دارد (احمدپور، ۱۳۸۶).

آغاز هزاره سوم با رسوایی های مالی در سطح بین المللی همراه شده است. این موضوع نگرانی هایی را در ارتباط با کیفیت گزارشگری مالی پدید آورده و انگشت اتهام را به سوی گزارشگری مالی ضعیف نشانه رفته است (مرادی، ۱۳۹۴). علت بخشی از این نگرانی ها را باید در ضعف های موجود در افشای اطلاعات، جست و جو کرد. از آنجایی که حسابداری در حوزه علوم اجتماعی قرار دارد، می توان سیر تکاملی افشای اطلاعات حسابداری را از بعد مسئولیت های اجتماعی و بر اساس دیدگاه جامعه شناسی کوهن بررسی کرد. همان طور که گفته شد، بر اساس نظر کوهن، دانشمندان هر رشته علمی درباره مفاهیم و نظریات خاصی در برهه ای از زمان اتفاق رأی و نظر دارند و در سیطره این چارچوب، مسائل خود را مطرح کرده و برای یافتن راه حل نیز در همان چارچوب حرکت می کنند (بزرگ اصل، ۱۳۷۸). وقتی فعالیت های علمی حالت غیر عادی پیدا می کند، ناهنجاری پدید می آید که مقدمه بروز انقلاب و پارادایمی جدید است. از این رو، سه رویکرد مسلط نظری در حیطه افشای اطلاعات حسابداری را می توان تعریف کرد:

(۱) رویکرد ارزش سهام داران یا گزارشگری شرکتی^۸

(۲) رویکرد گزارشگری سه جانبه (TBL) یا گزارشگری پایداری^۹

1. WordNet
2. Disclosure
3. Kohler and Erclouis
4. American Accounting Association (AAA)
5. Financial Position
6. Financial Performance
7. Flexibility
8. Corporate Reporting
9. Sustainability Reporting

۳) رویکرد ارزش مشترک^۱ یا گزارشگری یکپارچه

رویکرد اول برآیند دیدگاه‌های اقتصاددانان کلاسیک است و اعتقاد دارد که شرکت فقط و فقط یک هدف دارد و آن هم حداکثر کردن سود و به‌ویژه حداکثر کردن ثروت سهام‌داران^۲ است. البته، این موضوع تا جایی پذیرفته شده و قابل حمایت است که چارچوبی اخلاقی و حقوقی در حرکت برای تحقق این هدف رعایت کند. تئوری ارزش سهام‌داران^۳ که برگرفته از تئوری اقتصادی فریدمن (۱۹۷۰) است منطبق بر این نظریه یا دیدگاه کلاسیک است و این رویکرد به‌طور کلی همراه با نظریه نمایندگی است. در این دیدگاه فرض بر این است که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و مشارکت‌های اجتماعی واحدهای کسب‌وکار در جامعه می‌تواند برای سهام‌داران سودآور باشد و منجر به ایجاد ارزش برای سهام‌داران گردد و تدوین استراتژی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مبتنی بر اهداف اقتصادی است. ضعف اصلی این رویکرد در عمل این است که حداکثرسازی ارزش برای سهام‌داران منعکس‌کننده منافع کوتاه‌مدت به‌جای سودآوری بلندمدت است (گالی^۴ و همکاران، ۲۰۱۳).

رویکرد دوم برآیند نقطه‌نظرات نئوکلاسیک‌ها است. این رویکرد در دهه ۱۹۷۰ مطرح شد و بر اساس آن به اهداف اجتماعی در رابطه با حداکثر کردن سود توجه شد. در واقع، طبق این رویکرد مدیران باید تصمیماتی اتخاذ کنند که بین حقوق سهام‌داران، اعتباردهندگان، مشتریان و عامه مردم تعادل برقرار شود. صاحب‌نظران این نظریه به‌طور خلاصه معتقدند که زندگی سازمان وابسته به حیات جامعه است، سازمان، درون‌دادهای خود را از جامعه می‌گیرد و برون‌دادهای خود را به درون جامعه وارد می‌کند؛ بنابراین، مسئولیت‌های اجتماعی سازمان‌ها، همه‌جانبه و فراگیر است و آن‌ها باید در حل مشکلات اجتماعی، با جامعه همکاری داشته باشند (صالحی عمران و همکاران، ۱۳۹۱). براساس این دیدگاه، مدیران باید نسبت در برابر گروه‌های خاصی احساس مسئولیت کنند که روی سازمان تأثیرگذارند یا می‌توانند روی منافع و اهداف سازمان مؤثر باشند؛ به عبارت دیگر، یک بنگاه اقتصادی نه تنها بایستی نسبت به سهام‌داران و سرمایه‌داران خود احساس مسئولیت کند، بلکه بایستی با همان در برابر همان گروه‌هایی که در موفقیت آن سهم هستند، مسئول باشد؛ اما در **رویکرد سوم**، سود نقطه پایانی اهداف موسسات نیست؛ بلکه آنچه در این بین اهمیت دارد ارزش‌آفرینی یا خلق ارزش شرکت از طریق فعالیت‌های کسب‌وکار خود برای تمامی گروه‌های ذی‌نفع است (پورتر و کرامر، ۲۰۱۱^۵).

خلق ارزش مشترک در بنگاه‌های اقتصادی، از این جهت هدفی مطلوب در نظر گرفته می‌شود که به بنگاه این امکان را می‌دهد تا نقطه نظرات ذی‌نفعان خود را مورد توجه قرار داده و از طریق شناسایی خواسته‌ها و نیازهای آن‌ها به ارزش بیشتر دست یابد. خلق مشترک، شکلی از راهبرد بازاریابی یا راهبرد کسب‌وکار است که بر ایجاد و تشخیص مستمر ارزش‌های مشترک شرکت و ذی‌نفعان، تأکید دارد (وارگو و لاش^۶، ۲۰۰۴).

در این رویکرد، سود و زیان یکی از نتایج فعالیت‌های شرکت محسوب می‌شود و شرکت با توجه به منابع متفاوتی که در الگوی کسب‌وکار خود استفاده می‌کند، ملزم به افشای نتایج آن از طریق گزارشگری یکپارچه است. طبق گفته سالومون و

1. Shared Value Approach
2. Maximizing shareholder wealth
3. Shareholder Value Theory
4. Galli
5. Porter and Kramer
6. Vargo and Lusch

مارون (۲۰۱۲) هم‌اکنون شرکت‌ها انتظار دارند که در گزارش‌هایی که منتشر می‌کنند اطلاعات پایداری و حاکمیتی با یکدیگر یکپارچه شوند. در واقع، ادعا بر این است که مسئولیت پاسخگویی به ذی‌نفعان در قبال عملکرد واحد تجاری از طریق گزارشگری یکپارچه یا رویکرد ارزش مشترک بهبود خواهد یافت (سالومون و مارون^۱، ۲۰۱۲).

تلاش‌های اخیر برای تنوری‌سازی و مفهوم‌سازی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تمرکز بر الگوهای کسب‌وکار شرکت‌ها و نحوه ارزش‌آفرینی آن در جامعه تمرکز یافته است و این موضوع، بعنوان یک پارادایم جدید نوظهور در توسعه و تبیین ویژگی‌های چارچوب و مدل‌های مفهومی مسئولیت اجتماعی شرکتها تلقی می‌گردد. آخرین مرحله از نظریه‌سازی و مفهوم‌سازی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری یکپارچه تأکید دارد.

۲-۴. به‌سوی الگوی گزارشگری مالی نوین

مدل گزارشگری مالی کنونی اطلاعات کاملی برای استفاده‌کنندگان جهت تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری‌ها فراهم نمی‌آورد؛ بنابراین نیاز به یک مدل گزارشگری مالی نوین و ارتقای یافته که به میزان بیشتری اطلاعات مربوط به سرمایه‌های عملیاتی و هوشمند را در گزارش‌های مالی منعکس کند به‌وضوح احساس می‌شود. در واقع، فلسفه ایجاد مدل نوین گزارشگری مالی رفع ضعف گزارش‌های مبتنی بر اصول پذیرفته‌شده حسابداری است که نمی‌تواند به نیازهای مدرن در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی پاسخ مناسبی ارائه دهد (مرادزاده فرد و اصلانی لوحه‌سرا، ۱۳۸۹). تدوین چارچوب جدید متناسب با محیط سرمایه‌گذاری ارتقایافته با شتاب هر چه بیشتر در حال تکمیل شدن است (آندرس و همکاران^۲، ۲۰۰۹). پیشرفت‌های اخیر نشان می‌دهد شرکت‌ها به سیستم گزارشگری جدیدی نیاز دارند که تمامی عوامل اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی مؤثر بر عملیات شرکت را به‌عنوان مجموعه واحد در نظر بگیرد و برای رفع آن، حرفه حسابداری و حسابداران حرفه‌ای باید سیستم گزارشگری جدیدی طراحی کنند (اوزسُگان کالیسکان^۳، ۲۰۱۴). در دوره‌ای که تغییرات به سرعت شکل می‌گیرد، این خطر که گزارشگری مالی از تغییرات عقب مانده و نتواند نیازهای استفاده‌کنندگان را برآورده سازد، در حال افزایش است؛ بنابراین، امروزه باید بیش از هر زمان دیگر گزارشگری مالی همگام با نیازهای استفاده‌کنندگان دگرگون شود؛ زیرا در غیر این صورت اهمیت و مربوط بودن خود را از دست خواهد داد.

توماس ساموئل کوهن^۴ معتقد است که تغییرات انقلابی منجر به احیای غالب اصول اساسی مجموعه‌ای از دانش موجود می‌شود. بر طبق چارچوب کوهن، تغییر الگو در حسابداری مجموعه‌ای از مراحل را دنبال می‌کند (بلکویی، ۱۳۸۹). اولین مرحله، شناسایی ناهنجارها و موارد خلاف قواعد است. ناهنجاری در گزارشگری مالی به‌واسطه تغییر در محیط اقتصادی و عدم تغییر در الگوی حسابداری موجود به وجود می‌آید. نارضایتی در مورد چارچوب نظری موجود منجر به توسعه ایده‌های جدید در مورد چگونگی حل کمبودهای فعلی می‌شود. به مرور زمان، یک مکتب جدید فکری از این نظرات ظهور می‌کند. ظهور چنین مکتبی حائز اهمیت است؛ زیرا این مکتب الگوی قدیمی و گذشته را به الگوی جدید فکری تبدیل می‌کند (معین‌الدین و همکاران، ۱۳۹۲).

کوهن خاطر نشان می‌کند که پذیرش الگوی جدید زمان می‌برد؛ یکسان‌سازی الگوی جدید و پذیرش آن نیاز به احیای نظریه قبلی و تجدید ارزیابی حقایق قبلی دارد، یک فرایند انقلابی فی‌نفسه، به ندرت توسط یک نفر و یک‌شبه کامل

1. Solomon and Maroun
2. Sheridan
3. Özsözgün Caliskan
4. Thomas Samuel Kuhn

می‌شود. در طول دوره‌ی تغییر، استانداردها ممکن است با یکدیگر متعارض باشند. کوهن بیان می‌کند که در طول دوره گذار، همپوشانی بزرگ اما نه هرگز کامل بین مسائلی که می‌تواند توسط الگوی قدیم و جدید حل شود، وجود خواهد داشت، اما تفاوت در انواع راه‌ها است (همان).

۲-۵. رویکرد الگوی کسب و کار، مبنایی نوین برای گزارشگری شرکتی

پیچ^۱ (۲۰۱۴)، واژه الگوی کسب و کار را کلمه‌ای جدید در فرهنگ لغت گزارشگری مالی معرفی می‌کند. از آنجاییکه در حیطه ادبیات گزارشگری مالی، اصل بر این است که گزارشگری مالی باید منعکس‌کننده کارهای متفاوت واحدهای تجاری و شیوه‌های مختلف انجام آن باشد (لاسینی^۲ و همکاران، ۲۰۱۵)؛ لذا از نقطه نظر گیونتا و همکاران (۲۰۰۹) ارائه تعریفی منحصر به فرد از الگوی کسب و کار شاید آنچنان هم ضروری به نظر نرسد (گیونتا^۳ و همکاران، ۲۰۰۹). تعریف یا توافق بر سر یک تعریف واحد از واژه الگوی کسب و کار درک موضوعات مرتبط با گزارشگری مالی را بهبود نخواهد بخشید (سنگلتون-گرین^۴، ۲۰۱۴)؛ بنابراین، اهمیت موضوع برای یافتن یک تعریف واحد از واژه الگوی کسب و کار کاسته شده و سؤال اساسی این خواهد شد که آیا می‌توان بر اساس مشاهدات صورت گرفته، اطلاعاتی مربوط درباره چگونگی ایجاد سود یا جریان‌های وجه نقد توسط واحد تجاری به دست آورد و در گزارش‌های مالی افشا کرد؟ و بر چه اساس می‌توان در آتیه به فرایند ایجاد سود و نحوه کسب پول توسط واحد تجاری امیدوار بود (لاسینی، ۲۰۱۵). تلاش‌های قبلی در خصوص درک واژه الگوی کسب و کار و اثرات آن بر گزارشگری مالی، دلالت بر نقش توانایی یا ناتوانایی تنظیم‌کنندگان مقررات (و استانداردگذاران حسابداری) برای بیان فرایند ارزش آفرینی واحد تجاری و انگیزه‌های چندگانه‌ای دارد که مشوق راهبردهای گزارشگری مالی هستند (گراهام^۵ و همکاران، ۲۰۰۵)؛ انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۶، ۲۰۱۰). بر این اساس، الگوی کسب و کار برای حوزه‌های مختلف حسابداری مفهوم کلیدی محسوب می‌شود، از جمله: صورت‌های مالی (از قبیل ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد)، گزارشگری غیرمالی (که اشاره بر جنبه کیفی گزارش‌های مالی دارد)، تغییر مدیریت یا سایر گزارش‌های داوطلبانه (لیزنینگ^۷ و همکاران، ۲۰۱۲)؛ شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳؛ پیچ^۸، ۲۰۱۴؛ سینگلتون - گرین، ۲۰۱۴؛ ملونی^۹ و همکاران، ۲۰۱۵).

تدوین‌کنندگان مقررات مالی و جامعه استانداردگذاران حسابداری نیز در تلاش‌اند تا زمینه‌های افشای اطلاعات الگوی کسب و کار را در یادداشت‌های روایی گزارش‌های مالی سالیانه فراهم کنند. برای مثال، هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده در سال ۲۰۰۹ پیش‌نویس چارچوب یادداشت مدیریت را تهیه کرد که در آن به عناصر زیادی از جمله الگوی کسب و کار واحد تجاری اشاره شده است. در سال ۲۰۱۰، آیین‌نامه حاکمیت شرکتی بریتانیا^{۱۰} پیشنهاد کرد که

1. Page
2. Lassini
3. Giunta
4. Singleton-Green
5. Graham
- 6 - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
7. Leisenring
8. Page
9. Melloni
10. UK Corporate Governance Code (UKCGC)

مدیران باید در گزارش‌های مالی سالیانه خود توضیحی از مبانی مورد استفاده شرکت در ایجاد یا حفظ ارزش‌های خود طی یک دوره بلند مدت (الگوی کسب‌وکار) و راهبرد خدمت‌رسانی و تحقق اهداف شرکت ارائه کنند (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۰). هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری و شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه دیدگاه مشترکی ارائه کردند که در آن گام بعدی در ارزیابی گزارشگری شرکتی، بررسی میزان ارتباط الگوی کسب‌وکار و ارزش‌آفرینی واحد تجاری است (شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه؛ هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۳).

علی‌رغم تلاش‌های استانداردهاگذاران، به نظر می‌رسد که ناتوانایی گزارش شرکتی (مخصوصاً اطلاعات مالی) در ارائه الگوی کسب‌وکار افزایش یافته است (سینگلتون - گرین، ۲۰۱۰؛ انجمن حسابداران خبره مدیریت^۱، ۲۰۱۳؛ پیچ، ۲۰۱۴). علت این شکاف را می‌توان در موارد ذیل جست‌وجو کرد:

۱) نوآوری‌های مستمر که در حوزه الگوهای کسب‌وکار ارائه می‌شوند و هدف آن‌ها مقابله با افزایش رقابت در بازار است.

۲) توسعه‌های اخیر در حوزه استانداردهای حسابداری

۳) مبانی شناخت^۲ در حسابداری

۴) انگیزه مدیران برای راهبردهای گزارشگری (لاسینی و همکاران، ۲۰۱۵).

بیان و ارائه^۳ الگوی کسب‌وکار باید درباره نحوه ایجاد سود یا جریان‌های نقدی شرکت توضیح‌های درخوری را ارائه دهد. لذا، این شیوه گزارشگری، در برگیرنده عواملی مثل محرک‌های درآمدی و اجزای ساختار بخش‌های مختلف شرکت‌ها می‌شود (استوارت و ژائو^۴، ۲۰۰۰)؛ اما تحولات گسترده‌ای که در رقابت پویا^۵ به وجود آمده است، مثل جهانی‌سازی، مقررات‌زدایی و تغییرات سریع فناوری، قویاً نوآوری الگوی کسب‌وکار را تحت تأثیر قرار داده و روش‌های شکل‌دهی سود و جریان‌های نقدی را اصلاح کرده است (وئل پلپ^۶ و همکاران، ۲۰۰۴؛ تیس، ۲۰۰۷؛ ریچاردسون^۷، ۲۰۰۸؛ کاسدسوس - ماسانل و دیکارد، ۲۰۱۰؛ تیس، ۲۰۱۰). بازارهای جدید، فرصت‌ها، اکتشافات جدید و افزایش سطوح رقابت پذیری، باعث نوآوری‌های الگوی کسب‌وکار شده است و بسیاری از شرکت‌ها به‌منظور بهبود توانایی خود در ارزش-آفرینی و تسخیر یا ضبط ارزش^۸، در تلاش برای یافتن راه‌های جدید در به‌روز رسانی الگوهای کسب‌وکار و راهبردهای جدید خود هستند (گیسن^۹ و همکاران، ۲۰۰۷؛ مرکز مطالعات مدیر اجرایی شرکت آی بی ام (IBM)؛ ۲۰۰۸؛ گیسن و همکاران ۲۰۱۰؛ تیس ۲۰۱۰؛ ژورج و باک^{۱۰}، ۲۰۱۱).

1. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
2. Recognition
3. Representation
4. Stewart and Zhao
5. Competitive Dynamics
6. Voelpel
7. Richardson
8. Capture Value
9. Giesen
10. George and Bock

شرکت‌های موفق‌تری که تمام فعالیت‌های آن‌ها در بازه زمانی مشخصی، مبتنی بر الگوی کسب و کار یکسانی قرار دارد، رو به کاهش هستند (تیس ۲۰۱۰؛ نواک^۱، ۲۰۱۳). برخی از شرکت‌هایی که از الگوی کسب و کار گسترده و نسبتاً ساده بهره‌مند بوده‌اند نیز رو به زوال‌اند؛ این در حالی است که استفاده از الگوهای کسب و کار پیچیده و ناهمگون به شدت در حال افزایش است (دمیل و لکووک^۲، ۲۰۱۰؛ هارفورد^۳، ۲۰۱۸؛ لمبرت و دیویدسون^۴، ۲۰۱۳).

انتقادات شدیدی در خصوص الگوی گزارشگری استانداردهای حسابداری و توانایی آن یا فقدان آن برای ارائه اطلاعات مطلوب و مناسب درباره الگوی کسب و کار مطرح شده است (لاسینی، ۲۰۱۵). این موضوعات در جلسه سالانه انجمن حسابداری آمریکا^۵ در سال ۲۰۱۰ مورد بحث قرار گرفت و اعضای حاضر در جلسه با موضوع شکست الگوی گزارشگری و شناسایی مشکلات گوناگون مرتبط به آن موافق بودند. نمونه‌هایی از مشکلات اصلی بدین شرح است: حجم گزارشات، پیچیدگی، دامنه طرز تفکر مرتبط، گزارشگری دارای‌های نامشهود، تمرکز بیشتر بر گزارشگری مالی و نیاز به دیدگاه یکپارچه در گزارشگری. در جلسه مذکور نگرانی‌های دیگری از جمله دیدگاه استاندارد‌گذاران گزارشگری مالی در مورد نقش ارزش منصفانه و مفروضات آن نیز عنوان شد. آن‌ها معتقد بودند که امکان یافتن روش‌های خدایی (معجزه) حسابداری^۶ برای حل این نگرانی‌ها وجود دارد (سینگلتون - گرین، ۲۰۱۰). ظاهراً این گزارش‌ها، بیش از حد گسترده (حجیم) و پیچیده شده‌اند و از این رو، این اطلاعات بسیار گسترده، نتوانسته‌اند توضیحی قانع‌کننده از نحوه ارتباط مدیریت راهبردی واحد تجاری و چارچوب کسب و کاری که واحد تجاری در آن به فعالیت می‌پردازد، ارائه دهند (ایکلز و کروز^۷، ۲۰۱۰). انجمن حسابداران خبره مدیریت، فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۸، مؤسسه پرایز واتر هاوز کوپرز^۹، گزارشگری فعلی الگوهای کسب و کار را به این صورت تشریح می‌کنند: ناسازگار، مقایسه‌ناپذیر و ناقص^{۱۰} (انجمن حسابداران خبره مدیریت، ۲۰۱۳).

نگرانی اصلی در گزارشگری یا روایی حسابداری^{۱۱} این است که امروزه مشکلی به نام افشای اطلاعات تکراری و غیرضرور^{۱۲} وجود دارد که معمولاً ویژگی‌های عمومی را بیان کرده و از زبان غیر اختصاصی استفاده می‌کنند. از این رو، انتقاداتی شدیدی علیه افشای اطلاعات تکراری و غیرضرور وجود داشته و همین امر خود دلیلی است که برخی بر این باور باشند که توصیف الگوی کسب و کار دیدگاه متفاوتی است که باعث بهبود گزارشگری مالی خواهد شد (پیچ، ۲۰۱۴)؛ بنابراین محققان و افراد حرفه‌ای به دنبال ارائه اطلاعاتی هستند که بتواند اطلاعات مرتبط با راهبرد، حاکمیت، عملکرد و اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی بر بخش‌های روایی گزارشگری مالی را با به صورت یکجا ارائه کند (یعنی همان گزارشگری یکپارچه^{۱۳}). با رجوع و توجه به صورت‌های مالی، درمی‌یابیم که انتقادات شدیدی به پیشرفت‌های

1. Novak
2. Demil and Lecocq
3. Harford
4. Lambert and Davidson
5. The American Accounting Association (AAA)
6. God's Method of Accounting
7. Eccles and Krzus
8. International Federation of Accountants (IFAC)
9. PricewaterhouseCoopers (PWC)
10. Inconsistent, Incomparable and Incomplete
11. Accounting Narratives
12. Boilerplate
13. Integrated Reporting (IR)

استانداردهای حسابداری (یعنی استفاده از ارزش منصفانه، شناخت درآمدها و تمرکز بر اطلاعات مالی) وارد شده است (بیر^۱ و همکاران، ۲۰۱۰). لذا بر اساس انتقادات صورت گرفته در خصوص بهبود صورت‌های مالی و به‌منظور توانایی و غلبه بر دستکاری گزارش‌های عملکردی،^۲ اقداماتی صورت گرفته است (مارتن و ویگن هوفر^۳، ۲۰۱۰؛ لیزنرینگ و همکاران، ۲۰۱۲). در نتیجه وقوع بحران مالی سال ۲۰۰۸، به نظر می‌رسد این بهبود و پیشرفت‌ها تغییر مسیر داده‌اند؛ برای مثال، پیشنهاد‌های هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ایالات متحده و هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری با هدف کمک به کاهش دستکاری^۴ به سمت بهای تاریخی و شناخت درآمد واقعی سوق پیدا کرده است (سینگلتون - گرین، ۲۰۱۰).

در ادبیات حسابداری مالی، افشای الگوی کسب‌وکار با دو چالش مهم یعنی افشا و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی روبه‌رو است. محققان حسابداری از الگوی اندازه‌گیری مناسب^۵ صحبت می‌کنند (بهای تاریخی، بهای جایگزینی، ارزش منصفانه) و معتقدند واحدهای تجاری باید برای اندازه‌گیری دارایی‌های خود که از نظر ماهیت با دارایی‌های واحدهای تجاری دیگر یکسان و مشابه هستند، الگوی کسب‌وکار خود را در انتخاب روش‌های مختلف اندازه‌گیری دخالت دهند (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، ۲۰۱۰). همچنین، محققان حسابداری سطوح افشا در یادداشت‌های صورت‌های مالی را بررسی کرده‌اند و درباره اینکه چه اطلاعاتی می‌توانند با الگوی کسب‌وکار واحد تجاری ارتباط مؤثری فراهم کنند، از جمله ترکیب الگوهای کسب‌وکار و دارایی‌های نامشهود، به بحث پرداخته‌اند (لاسینی و همکاران، ۲۰۱۵)؛ بنابراین، به‌منظور شناسایی الگوی حسابداری و افشای مناسب و مطلوب اطلاعات، محققان زیادی مفهوم الگوی کسب‌وکار را مورد بررسی قرار داده‌اند (پنین، ۲۰۰۷^۶؛ بروآم، ۲۰۱۲^۷؛ لیزنرینگ و همکاران ۲۰۱۲^۸؛ پیچ، ۲۰۱۴^۹؛ سینگلتون - گرین، ۲۰۱۴).

پیچ (۲۰۱۴) مناسب بودن الگوی کسب‌وکار را به‌عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ (IFRS#9) بررسی می‌کند و نتیجه می‌گیرد که این رویکرد، معیار مطلوبی برای اندازه‌گیری نیست (پیچ، ۲۰۱۴). وی به آگاهی‌بخشی‌های گوناگون افشای الگوی کسب‌وکار پی برده و به دلایل استفاده از آن در استانداردهای حسابداری اشاره کرده است. سینگلتون - گرین (۲۰۱۴) پیشنهاد می‌کند که با استفاده از قواعد اندازه‌گیری موجود، تقریباً امکان انعکاس افشای الگوی کسب‌وکار واحد تجاری در گزارشگری مالی فراهم خواهد شد (سینگلتون - گرین، ۲۰۱۴). الگوی کسب‌وکار واحدهای تجاری با روابط ذی‌نفعان ارتباط تنگاتنگ دارد و برای طراحی مطلوب یک الگوی کسب‌وکار باید به این روابط توجه اساسی داشت (هاسلام و همکاران، ۲۰۱۵)؛ بنابراین با توجه به وظیفه حسابداری در مقام افشاکننده اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان در قالب گزارشگری مالی، حسابداری باید بتواند به‌نحو مطلوبی به افشای این روابط و منابع یا سرمایه‌هایی بپردازد که در اختیار واحد تجاری قرار دارد. مرکز ثقل گزارشگری مبتنی بر الگوی کسب‌وکار، گزارش ارزش آفرینی واحد تجاری بوده و حسابداری به‌عنوان طرف سوم باید بتواند به این وظیفه خطیر خود یعنی ارزش -

1. Beyer
2. To Manipulate Performance Reports
3. Marton and Wagenhofer
4. Manipulation
5. Proper Measurement Model
6. Penman
7. Brougham

آفرین بودن یا نبودن فعالیت‌های واحد تجاری و استفاده مؤثر از منابع یا سرمایه‌های در اختیار به‌طور جامع پردازد. به کمک گزارشگری مالی شرکت‌ها با رویکرد الگوی کسب و کار، شناسایی عوامل کلیدی مؤثر و مؤلفه‌های اصلی آن و همچنین به‌کارگیری نظریه ذی‌نفعان به‌عنوان زیربنای فکری آن، نحوه گزارشگری مالی به سمت ارائه اطلاعات و افشای آن برای گروهی از استفاده‌کنندگان (ذی‌نفعان) سوق پیدا خواهد کرد؛ به‌طوری که مرکز ثقل آن ارزش‌آفرینی برای تمامی گروه‌های ذی‌نفع است و سعی دارد نقاط ضعف مطرح‌شده را برطرف کند. در جدول (۱) به برخی از تفاوت‌های بین رویکرد الگوی کسب و کار و سایر رویکردهای مطرح در گزارشگری مالی اشاره شده است:

جدول (۱): تفاوت بین رویکرد الگوی کسب و کار با سایر رویکردها

عناوین اصلی	پاسخگویی، راهبری شرکتی، مسوولیت اجتماعی شرکتها	الگوی کسب و کار
پاسخگویی	به‌صورت جامع به مفهوم پاسخگویی نمی‌پردازد (پاسخگویی مالکانه) و ارائه اطلاعات بیشتر در قبال کسب مشروعیت انجام می‌گیرد.	به‌صورت جامع به مفهوم پاسخگویی می‌پردازد (پاسخگویی اجتماعی) و ارائه اطلاعات مبتنی بر رویکرد الگوی کسب و کار و ارزش‌آفرین بودن برای کلیه ذی‌نفعان صورت می‌گیرد.
تغییر دیدگاه	تغییر از دیدگاه ارزش (برای سهام‌داران به دیدگاه گزارشگری سه‌بعدی	تغییر دیدگاه از گزارشگری سه‌بعدی به دیدگاه ارزش مشترک
توجه به روابط ذی‌نفعان	به روابط ذی‌نفعان، مدیریت ذی‌نفعان و به دنبال آن تحلیل ذی‌نفعان توجه زیادی ندارد.	بر روابط ذی‌نفعان، مدیریت ذی‌نفعان و به دنبال آن تحلیل ذی‌نفعان تأکید می‌شود.
تأکید	به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی بر کنترل شرکت تأکید دارد.	به منظور کسب مزیت رقابتی، بر روابط ذی‌نفعان و ارزش‌آفرینی برای تمامی گروه‌های ذی‌نفع واحد تجاری تأکید دارد.
ارزش شرکت	کاهش هزینه‌های نمایندگی موجب افزایش ارزش شرکت می‌شود.	ارزش‌آفرینی برای کلیه ذی‌نفعان موجب افزایش ارزش شرکت می‌شود.
چالش اساسی	ناهنجاری‌های اخلاقی در واحدهای تجاری به‌عنوان یک چالش اساسی همچنان وجود دارد. (مدیریت سود)	سعی شده است چالش ناهنجاری‌های اخلاقی در واحدهای تجاری از طریق ارزش‌آفرینی برای تمامی گروه‌های ذی‌نفع واحد تجاری به‌طور چشمگیری کاهش یابد.
مبنای نظری	با تأکید بر تئوری نمایندگی و تئوری مشروعیت و همچنین بی‌توجهی به روابط ذی‌نفعان موجب پنهان ماندن روابط ذی‌نفعان می‌شود	با تأکید بر تئوری ذی‌نفعان و توجه بر روابط و مدیریت ذی‌نفعان، این روابط به‌صورت واضح افشا می‌شود
بهبود عملکرد	پاسخگویی، مسوولیت اجتماعی شرکتها و راهبری شرکتی موجب بهبود عملکرد واحد تجاری می‌شود! (حلقه مفقوده)	پاسخگویی، مسوولیت اجتماعی شرکتها و راهبری شرکتی از طریق تأثیر روابط ذی‌نفعان بر طراحی الگوی کسب و کار موجب بهبود عملکرد واحد تجاری می‌شود
برنامه‌ریزی	مدیریت برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش ارزش شرکت برنامه‌ریزی می‌کند.	مدیریت از طریق استفاده مؤثر و بهینه از گونه‌های مختلف سرمایه برای ارزش‌آفرینی تمامی گروه‌های ذی‌نفع برنامه‌ریزی می‌کند.
دیدگاه سیستماتیک و یکپارچه	بی‌توجهی به ورودی‌ها، فعالیت‌های کسب و کار، خروجی‌ها و دستاوردها با نگاهی سیستماتیک	توجه به ورودی‌ها، فعالیت‌های کسب و کار، خروجی‌ها و دستاوردها با نگاهی سیستماتیک و به‌کارگیری تفکر یکپارچه

منبع: قنبرزاده (۱۳۹۹)

با عنایت به ذکر تفاوت‌های مطرح در استفاده از رویکرد الگوی کسب و کار با سایر رویکردهای گزارشگری مالی می‌توان چنین گفت که استفاده از این رویکرد گامی مؤثر در بهبود و توسعه گزارشگری مالی تلقی می‌شود.

۲-۶. افشا و گزارش اطلاعات الگوی کسب و کار

همه سرمایه‌گذاران در اینکه اطلاعات مربوط به الگوی کسب و کار واحد تجاری به‌منظور تحلیل و درک شرکت و عملکرد آن، موقعیت و چشم‌انداز شرکت مهم و اساسی تلقی می‌شوند، اتفاق نظر داشته و معتقدند که این اطلاعات، هم در مرحله سرمایه‌گذاری اولیه^۱ و هم در نظارت مستمر^۲ بعدی آنان و مسئولیت‌های مباشرتی^۳ سودمند هستند. افشای الگوی کسب و کار، فقط به‌منظور تحلیل وضعیت شرکت‌ها به کار گرفته نمی‌شود؛ بلکه از ظرفیت و پتانسیل بالقوه‌ای برخوردار است که می‌تواند به سایر اطلاعات موجود در گزارشگری سالیانه اضافه و از آن‌ها به نحو مطلوبی بهره‌جست (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۶). مزیت‌های متعددی برای شرکت‌ها در امر تهیه و گزارش جامعی از افشای الگوی کسب و کار واحد تجاری‌شان وجود دارد که می‌تواند موجب رفع نیازهای سرمایه‌گذاران شود، از جمله:

- تعریف جامع و واضح شرکت‌ها از الگوی کسب و کارشان موجب می‌شود که اطمینان اولیه‌ای از اطلاعات مربوط به الگوی کسب و کار به سرمایه‌گذاران مخابره شود و از این‌رو، ریسک افرادی که درک و فهم متفاوتی از الگوی کسب و کار واحد تجاری با آنچه مدنظر شرکت است، دارند را کاهش خواهد داد.
- درک واضح و روشی از کسب و کار واحد تجاری را که مدنظر هیئت مدیره است، مستنداً ارائه می‌دهد و محرک-های کلیدی الگوی کسب و کار موجب اطمینان‌بخشی سرمایه‌گذاران خواهد شد.
- بهبود و توسعه تعریفی که واحد تجاری از الگوی کسب و کار خود دارد، عملاً درک قوی‌تری از نحوه عملکرد شرکت را در پی خواهد داشت (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۶).

نحوه عمل شرکت‌ها در گزارشگری الگوی کسب و کار متفاوت است و افشای الگوی کسب و کار می‌تواند در دامنه‌ای انجام شود که یک جهت آن ارائه اطلاعات به همراه جزئیات زیاد و پوشش مجموعه‌ای از اطلاعات متفاوت و جهت دیگر آن ارائه اطلاعات اندکی باشد که عموماً نیازهای استفاده‌کنندگان را برآورده نخواهد کرد. این تنوع، نشان‌دهنده و منعکس‌کننده میزان درک شرکت‌ها از اهمیت الگوی کسب و کار واحد تجاری خود برای سرمایه‌گذاران است. هنگامی که شرکت‌ها در بیان فصاحت الگوی کسب و کار مطلوب خود عاجز باشند، عملاً موجب نگرانی سرمایه‌گذاران نیز خواهند شد که اذعان دارند در حال حاضر بسیاری از گزارش‌های سالیانه، در افشای الگوی کسب و کار واحد تجاری نتوانسته‌اند نیازهای آن‌ها را برآورده سازند.

شکل (۴) اطلاعات کلیدی و مهمی که سرمایه‌گذاران در آزمایشگاه گزارشگری مالی جست‌وجو کرده‌اند را به تصویر کشیده است. سرمایه‌گذاران انتظار داشتند که شرکت‌ها الگوی کسب و کار خود را به نحو مطلوبی افشای کنند (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۶). سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات به روزی هستند که جزئیات بیشتری از نحوه انجام کسب و کار و چگونگی کسب پول را تشریح نماید. سرمایه‌گذاران درخواست می‌کنند که شرکت‌ها فرض را بر این بگذارند که خواننده اطلاعات زیادی درباره شرکت یا واحد تجاری ندارد و اطلاعاتی را افشا کنند که نشان دهد الگوی کسب و کار واحد تجاری چیست و چگونه براساس آن فعالیت می‌کند؛ به عبارت دیگر، واحد تجاری متکی به آن الگوی کسب و کار بوده و فعالیت‌های خود را بر طبق آن تنظیم کرده است.

1. Initial Investment

2. Ongoing Monitoring

3. Stewardship Responsibilities



شکل (۴): سلسله مراتب درخواست‌های استفاده‌کنندگان

این همان موضوع مهمی است که در اغلب مواقع، شرکت‌ها در گزارشگری و افشای اطلاعات خود از آن غافل بوده یا در بخش‌های دیگری از گزارشگری سالیانه بیان می‌شوند یا اینکه آن را برعهده خواننده گذاشته و انتظار دارند که از دانش اکتسابی خود به آن پی ببرند. به‌ویژه اینکه، سرمایه‌گذاران در اغلب مواقع افشای اطلاعاتی را جستجو می‌کنند که بتواند پاسخ پرسش‌های آن‌ها را بدهد. همان پرسش‌هایی که جواب آن‌ها را نمی‌تواند از اطلاعات موجود و ناقص رایج جست‌وجو کنند. از جمله اینکه:

- درآمدهای کلیدی، مهم و محرک‌های سودآور کدامند و چگونه سودها به جریان‌های نقد تبدیل می‌شوند؟
- دارایی‌ها و بدهی‌های مهمی که از الگوی کسب و کار حمایت می‌کنند، کدامند؟
- مزیت رقابتی شرکت کدام است؟

بسیاری از شرکت‌ها نگرانی‌شان را از افشای اطلاعات مربوط به الگوی کسب و کار به‌عنوان یک مزیت رقابتی اعلام کرده و معتقدند که مزیت رقابتی^۱ شرکت‌ها یک موضوع حساس تجاری است و افشای آن ممکن است آینده و چشم‌انداز شرکت را دچار مخاطره کند. با این وجود، سرمایه‌گذاران معتقدند که شرکت‌ها می‌توانند از طریق اصل کیفیت افشای^۲ اطلاعات، برای توانمند کردن آنان در جهت درک اینکه چه چیزهایی برای واحد تجاری متفاوت است، نسبت به متعادل کردن حساسیت تجاری خود اقدام کنند. آن‌ها معتقدند که ما به‌دنبال دریافت موضوعات محرمانه شرکت نیستیم و انتظار نداریم شرکت این مسائل را افشا کند (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۶). از نظر سرمایه‌گذاران، لازمه بهبود گزارشگری مالی و اطلاعات مربوط، ارتباط و پایداری^۳ بین الگوی کسب و کار و سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های سالیانه است. آن‌ها معتقدند، محرک‌های کلیدی الگوهای کسب و کار می‌توانند از طریق برقراری ارتباط ذاتی و محتوایی به‌صورت واضح و مبرهن در افشای اطلاعات مربوط به الگوی کسب و کار واحد تجاری تشریح شود.

اکثر کشورها، درباره افشای الگوی کسب و کار شرکت‌های خود تعهدی ندارند. بریتانیا یکی از معدود کشورهایی است که در آن شرکت‌ها براساس قوانین موجود ملزم هستند اطلاعات مربوط به الگوی کسب و کار خود را در گزارش راهبری^۱ افشا کنند. لذا، شرکت‌ها الگوهای کسب و کار خود را با استفاده از انواع مختلفی از ابزارهای ارتباطی شرکت از قبیل گزارش راهبری همراه با گزارش سالانه، گزارش سرمایه معنوی (فکری)، گزارشگری یکپارچه، گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، نامه مدیریت، عرضه اولیه سهام و وب سایت‌های شرکت، افشا می‌کنند.

اکثر سرمایه‌گذاران فعلی بر این عقیده هستند که الگوی کسب و کار باید در نزدیک‌ترین نقطه گزارش‌های سالیانه^۲ ارائه شوند و در برخی مواقع معتقدند که به‌عنوان اولین بخش از گزارشگری مالی سالیانه افشا و بیان شوند. این در حالی است که امروزه این بخش قسمتی از اطلاعات نهایی و باقیمانده اطلاعات (اطلاعات با سطح اهمیت کمتر) تلقی و گزارش می‌شوند. سرمایه‌گذاران خواهان تشریح الگوی کسب و کاری هستند که دقیق، صریح و واضح بوده و با زبانی واقع‌گرایانه^۳ نگارش شده باشد. آن‌ها معتقدند که بکارگیری زبان غیرواقع‌گرایانه (زبان احساسی و آرمانی)^۴ توانایی درک الگوی کسب و کار را خدشه‌دار می‌کند و در نهایت گزارشگری متعادل و منصفانه را با مشکل مواجه خواهد کرد. به همین جهت، باید از این امر اجتناب کرد؛ چون به‌کارگیری این نوع زبان نوشتاری، انگیزه استفاده‌کنندگان را برای خواندن اطلاعات بیشتر از بین خواهد برد (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۶).

به نظر سرمایه‌گذاران، بهترین شیوه ارتباطی روش ترکیبی گرافیکی و تشریح جزئیات است. از طرفی، برخی از سرمایه‌گذاران فقط ارائه اطلاعات تشریحی با کیفیت را ترجیح می‌دهند و وجود شکل‌ها و گراف‌های موجود را در بهترین حالت غیرمفید می‌دانند. از این‌رو، باید بررسی شود که آیا ارائه اطلاعات اضافی در قالب شکل و گراف اثرات عمیق‌تری را به همراه دارند یا خیر و اینکه آیا تشریح اطلاعات بدون گراف‌ها قابلیت درک استفاده‌کنندگان را دچار مشکل می‌کند یا خیر (همان).

شرکت‌ها با افشای الگوی کسب و کار سعی می‌کنند تا الگوی کسب و کار خود را به‌طور واضح تعریف کرده و از این طریق نیازهای سرمایه‌گذاران را برآورده کنند. در این هنگام سرمایه‌گذاران انتظار دارند که اصلاحات و تعدیلات الگوی کسب و کار افشا و تغییرات ایجادشده در هر الگو نیز منعکس شود. تغییراتی که در سال جاری رخ داده و حتی تغییرات احتمالی در پیش رو باید به‌طور واضح شناسایی شده و منطق تغییرات نیز بیان شوند. برخی از سرمایه‌گذاران بر این عقیده‌اند که گزارش تغییرات قبل و بعد ایجادشده در الگوهای کسب و کار می‌تواند اطلاعات مفیدی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد (شورای گزارشگری مالی بریتانیا، ۲۰۱۶).

۳. بحث و نتیجه‌گیری

سازمان‌ها در هر اندازه‌ای نیاز به یک الگوی کسب و کار کاربردی دارند (کاسادسوس - ماسانل و رایکارت، ۲۰۱۰) و این موضوع حتی برای شرکت‌ها در سطح جهانی مهم است. بسیاری از شرکت‌ها به منظور رشد خود، نفوذ در بازار، توسعه بازار، توسعه محصول و حتی متنوع‌سازی محصولات الگوهای کسب و کار را به کار می‌گیرند (کاتلر و آرمسترانگ^۵،

1. Strategic Report
2. Near the Front of the Annual Report
3. Plain, Clear, and Factual Language
4. Promotional and Aspirational Language
5. Kotler and Armstrong

۲۰۰۱). میل به رشد شرکت‌های جهانی باعث می‌شود که آن‌ها برای حضور در همه قاره‌ها از راهبردها و الگوهای کسب‌وکار چندگانه استفاده کنند که اغلب اوقات عملیات خود را در غالب واحدهای کسب‌وکار متفاوت ساختاردهی می‌کنند. کاوالکانت^۱ و همکاران (۲۰۱۱) خاطرنشان کردند که نیاز سازمان‌ها به معرفی پویایی خود به درک آن‌ها از الگوهای کسب‌وکار برمی‌گردد.

از طرفی، آغاز هزاره سوم با رسوایی‌های مالی در سطح بین‌المللی همراه شده است. این موضوع نگرانی‌هایی را در ارتباط با کیفیت گزارشگری مالی پدید آورده و انگشت اتهام را به سوی گزارشگری مالی ضعیف نشانه رفته است (مرادی، ۱۳۹۴). علت بخشی از این نگرانی‌ها را باید در ضعف‌های موجود در افشای اطلاعات، جست‌وجو کرد. اهم نقاط ضعف موجود در نحوه افشای اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی مرسوم در ایران را می‌توان به صورت زیر برشمرد:

- بی‌توجهی به تمامی گروه‌های ذی‌نفع و تأکید بر استفاده‌کنندگان خاص (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان)
- عدم رعایت عدالت و انصاف در توزیع اطلاعات حسابداری
- افشا نکردن روابط تمامی گروه‌های ذی‌نفع با واحد تجاری
- عدم تحقق اهداف مسئولیت پاسخگویی اجتماعی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها
- بی‌توجهی به موضوع ارزش آفرینی و تأکید بر حداکثرسازی سود
- هم راستا کردن منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع با منافع سرمایه‌گذاران به عنوان مرجع اصلی استفاده‌کننده اطلاعات
- بی‌توجهی به ارزش‌های ایرانی اسلامی و آموزه‌های فرهنگی دینی (توجه به منافع تمامی گروه‌های ذی‌نفع)
- بی‌توجهی به الگوی کسب‌وکار واحد تجاری و افشای آن برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری

بنابراین، محققان سعی در ارائه الگوها و طرح‌های مشخصی هستند تا بتوانند نقاط ضعف موجود در شیوه گزارشگری مالی را برطرف نمایند. یکی از این الگوها و طرح‌ها، استفاده از مفهوم الگوی کسب‌وکار در حسابداری بصورت عام و گزارشگری مالی به طور خاص است. افشای اطلاعات الگوی کسب‌وکار، فقط به منظور تحلیل وضعیت شرکت‌ها به کار گرفته نمی‌شود، بلکه از ظرفیت و پتانسیل بالقوه‌ای برخوردار است که می‌تواند به سایر اطلاعات موجود در گزارشگری مالیانه اضافه و از آن‌ها به نحو مطلوبی بهره‌جست. به کمک گزارشگری مالی شرکت‌ها با رویکرد الگوی کسب‌وکار و همچنین به کارگیری نظریه ذی‌نفعان به عنوان زیربنای فکری آن، نحوه گزارشگری مالی به سمت ارائه اطلاعات و افشای آن برای گروهی از استفاده‌کنندگان (ذی‌نفعان) سوق پیدا خواهد کرد؛ به طوری که مرکز ثقل آن ارزش آفرینی برای تمامی گروه‌های ذی‌نفع است و سعی دارد نقاط ضعف مطرح شده را برطرف کند. در این مقاله سعی گردید با ذکر ابعاد اصلی افشای اطلاعات الگوی کسب‌وکار و فلسفه پرداختن به این شیوه گزارشگری، اهمیت و نقش این رویکرد را برای دو نظام‌بخشی حسابداری و مدیریت روشن نماید. از آنجاییکه تلاش‌های اخیر برای تئوری‌سازی و مفهوم‌سازی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تمرکز بر الگوهای کسب‌وکار شرکت‌ها و نحوه ارزش آفرینی آن در جامعه تمرکز یافته است و آخرین مرحله از تئوری‌سازی و مفهوم‌سازی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری یکپارچه تأکید دارد، لذا تمرکز بر الگوهای کسب‌وکار واحدهای تجاری اهمیت دوچندان پیدا کرده‌اند. با عنایت به فقدان تحقیقات و پژوهش‌های داخلی

به نظر می‌رسد که باید در این زمینه تحقیقات وسیع‌تری صورت گیرد. در همین راستا، در ذیل برای تحقیقات آتی پیشنهاداتی ذکر شده است:

ارزیابی سطح کیفیت افشای اطلاعات الگوهای کسب و کار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار
بررسی رابطه بین وضعیت مالی رقبا در بازار محصول و کیفیت افشای اطلاعات الگوهای کسب و کار
شناسایی و تحلیل ابعاد و مؤلفه‌های گزارشگری مالی و غیرمالی الگوهای کسب و کار

۴. منابع و مآخذ

۱. ثقفی، علی و عرب‌مازار یزدی، مصطفی (۱۳۸۹). کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه‌گذاری. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۴؛ ۱-۲۰.
۲. جهرمی، امین پژوهش (۱۳۹۵). نوآوری در مدل کسب و کار (عامل جدید مزیت رقابتی). بررسی‌های بازرگانی، شماره ۸۰، ۱-۱۳.
۳. خلیلی، مهدی و آقایی، محمدعلی (۱۳۹۷). تأثیر ترکیب منابع اطلاعاتی بر روی محتوای اطلاعات گزارش‌های مالی سالانه. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، شماره ۱۳، ۱۷۹-۲۰۴.
۴. رهنمای رودپشتی، فریدون؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ ولی‌پور، هاشم (۱۳۸۹). محتوای اطلاعاتی سود و چرخه‌ی نوسانات سود و جریان‌های نقدی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۸، ۱-۲۲.
۵. عیسانی تفرشی و جمشید یحیی‌پور (۱۳۹۲). تئوری ذینفعان با رویکرد مقررات شرکت‌های سهامی ایران. بورس اوراق بهادار، شماره ۶ (۲۳)، ۱۶۷-۱۳۹.
۶. قنبرزاده، مجتبی (۱۳۹۹). ارائه مدل گزارشگری مالی مبتنی بر الگوی کسب و کار. رساله منتشر نشده دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران-پردیس البرز.
۷. کردستانی، غلامرضا؛ موسویان خلیل آباد، سید حمید رضا (۱۳۹۲). رقابت بین سرمایه‌گذاران آگاه برای کسب اطلاعات محرمانه و قیمت‌گذاری عدم تقارن اطلاعاتی. فصلنامه مدیریت دارایی و تأمین مالی، سال اول، شماره دوم، ۱۲۷-۱۴۴.
۸. مدرس، احمد؛ حصارزاده، رضا (۱۳۸۷). کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری. فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال اول، شماره ۲، ۸۵-۱۱۶.
۹. معین‌الدین، محمود؛ نایب‌زاده، شهناز؛ زارع مهرجردی، رسول؛ فاضل یزدی، علی (۱۳۹۲). بررسی سودمندی راهبرد سرمایه‌گذاری معکوس برای کسب بازده و تحلیل حساسیت شاخصهای مالی با استفاده از آزمون توکی در بورس اوراق بهادار تهران، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۶ (۱۸)، ۶۹-۴۹.
۱۰. مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد؛ قنبرزاده، مجتبی (۱۳۹۹). ارائه مدل گزارشگری مالی مبتنی بر مفهوم الگوی کسب و کار. مجله مدیریت بازرگانی، ۴ (۱۲)، ۹۷۶-۱۰۰۵.
۱۱. نصیرزاده، فرزانه و موسوی گوکی، علی (۱۳۹۶). بررسی واکنش بازار به افشای اطلاعات بااهمیت. دانش حسابداری، ۸ (۳)، ۵۳-۸۰.

12. Afuah, A., Tucci C. (2003). *Internet Business Models and Strategies*. New York, McGraw-Hill.

13. Alex, D., Suresh, R. (2004). The Declining Value-Relevance of Accounting Information and Non-Information-based Trading. *Contemporary Accounting Research*, 21(4), 795-812.

14. Alessandro, M., Riccardo, C., Francesca, M. (2017). The Usefulness of the Business Model Disclosure for Investors' Judgements in Financial Entities, *Spanish Accounting Review*, 20(1), 1-12.
15. Amit, R., Zott, C. (2001). Value Creation in E-business. *Strategic Management Journal*, 22, (6-7), 493-520.
16. Beaver, W. H. (1968). The information Content of Annual Earnings Announcements. *Journal of Accounting Research*, 6, 67-92.
17. Bryer, R. A. (1999). A Marxist Critique of the FASB's Conceptual Framework, *Critical Perspectives on Accounting*, No.10, 551-589.
18. Brougham, A. (2012). Discussion of Business-model (intent)-based accounting. *Accounting and Business Research*, 42(3), 345-347.
19. Casadesus-Masanell, R., Ricart, J. E. (2010) From Strategy to Business Models and onto Tactics. *Long Range Planning*, No.43, 195-215.
20. Christensen, J. A., & Demski, J. S. (2002). *Accounting Theory*. Boston, MA: McGraw-Hill/ Irwin.
21. Demil, B., and Lecocq, X. (2010). Business model evolution: In search of dynamic consistency, *Long range planning*, 43 (2/3), 227-246.
22. Fabio, D. C., Avallone, F. (2018). Business Model in Accounting: An Overview. *Journal of Business Models*, 6(2), 25-31.
23. Financial Reporting Council (FRC). (2012b). Financial Reporting Review Panel Annual Report 2012, from <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Corporate-Reporting-Review/Annual-activity-reports.aspx>. (Accessed 20 September 2016).
24. Hamel, G. (2000). The end of progress. *Business Strategy Review*, No.11, 69-78.
25. Halsam, C., Tsitsianis, N., Andersson, T., Gleadle, P. (2015). Accounting for Business Models: Increasing the Visibility of Stakeholders, *Journal of Business Models*, No.3, 62-80.
26. ICAEW. (2010). Business Models in Accounting: The Theory of the Firm and Financial Reporting. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
27. International Accounting Standards Board (IASB). (2011). IAS (1) presentation of financial statements.
28. International Accounting Standards Board (IASB). (2013). A review of the conceptual framework for financial reporting. Discussion paper DP/2013/1.
29. International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013a). Consultation draft of the international <IR> framework. London: IIRC.
30. Institute of Chartered Accountants England and Wales (ICAEW). (2010). Business models in accounting: the theory of the firm and financial reporting: information for better markets Initiative. London: ICAEW.
31. Kotler, P., Armstrong, G. (2001). *Principles of Marketing*. New Jersey, Prentice Hall
32. Lambert, S. (2008). A Conceptual Framework for Business Model Research. *BLED 2008 Proceedings*. 24.
33. Lassini, U., Lionzo, A., & Rossignoli, F. (2016). Does business model affect accounting choices? An empirical analysis of European listed companies. *Journal of Management & Governance*, 20(2), 229-260.
34. Leisenring, J., Linsmeier, T., Schipper, K., & Trott, E. (2012). Business-Model (intent)-Based Accounting. *Accounting and Business Research*, No.42, 329-344.
35. Michalak, J., Rimmel, G., Beusch, P. and Jonäll, K. (2017). Business Model Disclosures in Corporate Reports, *Journal of Business Models*, 5(1), 51-73.
36. Marton, J., Wagenhofer, A. (2010). Comment on the IASB Discussion Paper 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, *Accounting in Europe, Taylor & Francis Journals*, vol. 7(1), 3-13.
37. Mechelli, A., Cimini, R., Mazzocchetti, F. (2017) The usefulness of the business model disclosure for investors' judgements in financial entities. A European study, *Spanish Accounting Review*, 20(1), 1-12.
38. Osterwalder, A., Pigneur, Y., Tucci, C. L. (2005). Clarifying business models: Origins, present and future of the concept. *Communications of the Association for Information Systems, Lausanne*. No. 16, 1-25.
39. Ozsozgun Caliskan, A. (2014). How accounting and accountants may contribute in

- sustainability? *Social Responsibility Journal*, 10(2), 246-267.
40. Page, M. (2014). Business models as a basis for regulation of financial reporting. *Journal of Management & Governance*, 18(3), 683-695.
41. Penman, S. H. (2007). Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus? *Accounting & Business Research*, No.37, 33-44.
42. Porter, M.E., Kramer, M.R (2011). The Big Idea: Creating Shared Value. How to Reinvent Capitalism—and Unleash a Wave of Innovation and Growth. *Harvard Business Review*, 89(1-2):62-77
43. Ross, J. F. (2016). The Information Content of Accounting Reports: An information Theory Perspective. *Information*, 7(3), 1-23.
44. Shafer, S. M., Smith, H. J., & Linder, J. C. (2005). The power of business models. *Business Horizons*, No.48, 199-207.
45. Singleton-Green, B. (2014). Should financial reporting reflect firms' business models? What accounting can learn from the economic theory of the firm. *Journal of Management & Governance*, 18(3), 697-706.
46. Teece, D. J. (2010). Business models, business strategy and innovation. *Long Range Planning*, 43(2-3), 172-194.
47. Zott, C., Amit, R. & Massa, L. (2011). The Business Model: Recent Developments and Future Research. *Journal of Management*, 37(4), 1019-1042.



Business Model Information Disclosure: A Stakeholder Based Approach to Improving the Information Content of Financial Reporting

Mojtaba Ghanbarzadeh¹

Date of Receipt: 2021/05/03 Date of Issue: 2021/04/23

Abstract

With the increasing need for information about the operations of business units, the presentation of financial statements in the traditional way does not meet all the needs of users. Traditional financial reporting has been criticized for presenting insufficient strengths and weaknesses of a business unit. Accordingly, in order to eliminate the shortcomings of current (traditional) financial reporting and increase the quality of accounting information, in the last decade, the term business model has been used by many researchers in accounting and management research. On the other hand, stakeholder evaluation of business models can play a key role in explaining and evaluating company performance. Many people believe that the success or failure of a business is due to the model for which it is intended. This is why they consider the business model as a single structure to explain the company's competitive advantage and performance. What is important is that the business model of the business unit can't create a competitive advantage for the business unit without considering all the stakeholders and understanding the relationships between them. Therefore, evaluating business model stakeholders of business models requires having financial and non-financial information of business models. The participation of all stakeholders and the maximum use of their potential capacities in designing and implementing an effective business model, requires accountability and providing useful information to the business unit. It is expected that accounting can play its main role in this regard by disclosing business model information as the most important source of information to reflect the results of performance, financial condition and cash flows of business units and improve the content of accounting information.

Keyword

Information Disclosure, Financial Reporting, Information Content, Business Model, Stakeholders

1. PH.D. Of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Iran (a_mojtaba2006@yahoo.com).