

حسابداری مسئولیت‌های اجتماعی

دکتر محمد رضا عسگری



چکیده

در این مقاله با مروری بر تاریخچه حسابداری مسئولیت‌های اجتماعی، به توصیف مفهوم آن به عنوان بخشی از دانش حسابداری و اهداف آن خواهیم پرداخت. همچنین به مزایا و مشکلات اجرای سیستم حسابداری مسئولیت‌های اجتماعی و معیارهای موجود برای تفکیک هزینه‌های اجتماعی از هزینه‌های اقتصادی واحد تجاری و در پایان به دو روش تهیه گزارش اجتماعی، اشاره خواهیم داشت.



تاریخچه

گزارشهای ارائه شده توسط سیستم حسابداری مالی، عملکرد واحد تجاری را از جنبه های خاص مورد ارزیابی قرار می دهند و سود آوری و توان مالی واحد تجاری را شاخص موفقیت یا عدم موفقیت می دانند و بیشترین توجه را معطوف منافع گروههایی می کنند که مهمترین آنها عبارتند از:

- سرمایه گذاری بالفعل و بالقوه؛
- مدیران واحد تجاری؛
- اعتبار دهندگان بالفعل و بالقوه؛
- سازمانهای دولتی؛
- کارکنان واحد تجاری؛
- مشتریان؛
- فروشندگان.

به دلیل عدم توجه به منافع سایر گروههای اجتماع و همچنین اثرات زیست محیطی ناشی از فعالیتهای واحد تجاری، در اوایل دهه شصت میلادی مفهوم جدیدی به نام حسابداری مسئولیتهای اجتماعی (SRA=SOCIAL RESPONSIBILITY ACCOUNTING) در مباحث نظری حسابداری مطرح شد و نویسندگانی از اروپا، کانادا و استرالیا از قبیل آندرسن، موبلی و لین اوس در نوشته های خود به آن اشاراتی داشته اند و از میان آنان آندرسن را باید به عنوان پدر این شاخه از دانش حسابداری دانست.

اما در کشور آمریکا مفهوم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی با یک دهه تاخیر در اوایل دهه هفتاد، توسط انجمن حسابداری آمریکا (A.A.A.) با تشکیل کمیته ای به منظور بررسی موانع و مشکلات مربوط به فرایند اندازه گیری و گزارشگری در حسابداری مسئولیتهای اجتماعی آغاز شد و با وجود گذشت بیش از چهار دهه، این مفهوم هنوز هم از جدیدترین مباحث حسابداری است که در مراحل اولیه رشد به سر می برد و از نظر اجرا و به کارگیری پیشرفت چندانی نداشته است؛ به گونه ای که تاکنون غالب مقالات منتشر شده، جنبه توصیفی داشته و بیشتر با تکیه بر توصیف مفاهیم، توجه کمتری را به مشکلات اجرا و ارائه راهکارهای مناسب جهت عملی کردن آن داشته اند. شاید عامل اصلی این حرکت، ناشی

از محدودیتهای و مشکلات مربوط به اندازه گیری و گزارشگری آثار خارجی واحد تجاری باشد. منظور از آثار خارجی، آن گروه از فعالیتهای و نتایج عملیات واحد تجاری است که فراتر از منافع گروههای پیش گفته باشد و آثاری همچون هزینه های اجتماعی، منافع اجتماعی و بازده اجتماعی را شامل می شود.

سر انجام به دلیل فشار سازمانهای هوادار محیط زیست و حقوق بشر در کشورهای صنعتی برای مبارزه با آلودگی محیط زیست بویژه آلودگیهای ناشی از آزمایشهای هسته ای، فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) توجه خود را معطوف موضوع حسابداری مسئولیتهای اجتماعی کرد و بر این اساس فدراسیون مذکور، مجموعه ای از بیانیه ها را صادر کرد که در آنها خواستار تدوین استانداردهایی در رابطه با حسابداری و حسابرسی مسئولیتهای اجتماعی شد.

اما در خصوص کشور ما، این مفهوم همانند سایر امور با سه دهه تاخیر، برای اولین بار در پاییز سال ۱۳۷۲ شمسی (۱۹۹۳ میلادی) در فصلنامه بررسی های حسابداری دانشگاه تهران با مقاله ای به نام «تئوری حسابداری اجتماعی مطرح و تاکنون مقالات انگشت شماری در این خصوص توسط صاحب نظران رشته حسابداری ارائه شده است».

مفهوم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی
آرا و نظرات مختلفی در رابطه با

مفهوم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی و همچنین وجه تسمیه آن وجود دارد. از نظر مفهوم، گروهی آن را بخشی از حسابداری مالی می دانند و اجرای آن را با گسترش دامنه حسابداری مالی امکان پذیر می دانند و یا به عبارتی از نظر این گروه حسابداری

مسئولیتهای اجتماعی تنها گسترش ساده ای از نقش حسابداری سنتی است. در حالی که گروه غالب عقیده دارند که سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی، اصول، قواعد و مفاهیم خاص خود را دارد، به گونه ای که می توان آن را یک موضوع کاملاً جداگانه مانند حسابداری مدیریت، حسابداری بهای تمام شده، حسابداری دولتی و غیره دانست که هدف آن مواجهه با مسائل اجتماعی زیر است:

۱. ارزیابی تاثیر اجتماعی فعالیتهای واحد تجاری؛
۲. اندازه گیری هزینه ها و تعهدات اجتماعی واحد تجاری؛
۳. اندازه گیری منافع اجتماعی واحد تجاری؛
۴. فراهم آوردن یک سیستم اطلاعاتی درون و برون سازمانی که در امر ارزیابی تاثیرات اجتماعی واحد تجاری کمک کند.

اما از جنبه نامگذاری نیز عده ای آن را حسابداری اجتماعی واحد تجاری نامیده اند، اما اصطلاح رواج یافته، همان حسابداری مسئولیتهای اجتماعی است. از جنبه تعریف مفهوم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی، باید گفت که تعاریف متفاوتی از سوی صاحب نظران و اندیشمندان ارائه شده است که مهمترین رایجترین آنها به شرح زیر است:

حسابداری مسئولیتهای اجتماعی بخشی از دانش حسابداری است که هدف آن اندازه گیری و گزارشگری اثرات اجتماعی (هزینه ها و منافع اجتماعی) ناشی از فعالیتهای واحد تجاری است و از آنجایی که هر واحد تجاری عضوی از جامعه ای است که در آن فعالیت می کند و به طور مستمر در تعامل با سایر اعضای جامعه است و با استناد به قراردادهای نا نوشته اجتماعی بین اعضای جامعه که برای حفظ منافع تمامی اعضا وضع

تفکیک هزینه های اجتماعی و اقتصادی یکی از مشکلات حسابداری مسئولیتهای اجتماعی است زیرا بسیاری از هزینه ها را می توان در هر دو طبقه تقسیم بندی کرد.

شده اند، ضرورت دارد، واحد تجاری از تعهدات و مسئولیتهای خود آگاه باشد و آنها را محدود به حفاظت منافع سهامداران نداند، بلکه تعهدات و مسئولیتهای دیگری در قبال سایر گروههای اجتماع از قبیل اعتبار دهندگان، کارکنان، مشتریان و فروشندگان و گروههای موجود در جامعه و همچنین محیط زیست پیرامون خود احساس کند. برای مثال در سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی، گزارشگری نتایج عملیات واحد تجاری محدود به روش سنتی مقابله درآمد با هزینه ها نخواهد بود، بلکه ضرورت دارد که دامنه این مقابله گسترش یابد و هزینه ها و منافع واحد تجاری را نیز در بر گیرد.

مفروضات سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی

چهار فرض اساسی سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی عبارتند از:

۱- هر واحد تجاری در قبال جامعه پیرامونی خود تعهداتی دارد که پایبند به انجام آنهاست.

۲- منابع اقتصادی اجتماع کمیاب و محدود است، پس ضرورت دارد در به کارگیری و استفاده از آنها حداکثر بهره‌وری حاصل آید، به گونه‌ای که منافع اجتماعی حاصل از مصرف آنها بیش از هزینه‌های اجتماعی شود.

۳- کالاهایی که قبلاً رایگان بوده اند، دیگر اینچنین رایگان در دسترس قرار نمی‌گیرند. مثلاً آب و هوای پاکیزه اغلب نیازمند

مخارج سنگین ناشی از مقررات مربوط به کنترل آلودگی محیط زیست و عملیات خود پالایی است، پس واحد تجاری باید در ازای استفاده از آنها منفعی را در اختیار اجتماع قرار دهد.

۴- از حقوق مسلم جامعه است که از میزان تعهدات اجتماعی، واحد تجاری نسبت به خود

و همچنین مقدار انجام شده آنها آگاهی یابد و این آگاهی لازم است براساس اصول و مبانی گزارشگری حسابداری صورت گیرد.

اما در رابطه با اصول و مفاهیم اساسی سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی، باید گفت که این اصول تا حدود زیادی همان اصول و مفاهیم سیستم حسابداری مالی است، ولی لازم است، تعدیلی در آنها صورت گیرد تا هماهنگ با اهداف سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی شود. برای مثال در حسابداری مالی لازم است دامنه شمول مفهوم شخصیت حسابداری گسترش یابد و در بر گیرنده جامعه پیرامون واحد تجاری گردد و یا گسترده مفهوم معامله حسابداری باید شامل معاملات بین واحد تجاری از یک طرف و جامعه پیرامونی خود به عنوان طرف دیگر شود و همچنین سود حسابداری شامل هزینه‌ها و منافع اجتماعی واحد تجاری شود تا پس از آن بتوان بازده اجتماعی سرمایه‌گذاری را محاسبه کرد.

مزایا و مشکلات اجرای سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی

از مهمترین مزایای اجرای سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- موجب افزایش نقش اجتماعی واحدهای تجاری می‌شود و حضور آنها را در فعالیتهای زیست محیطی و مشارکت در برنامه‌های توسعه اجتماعی و اقتصادی افزایش می‌دهد.

۲- فراهم شدن شرایط برای وارد کردن موضوع محیط زیست در حسابهای ملی که خود منجر به دو نتیجه خواهد شد:
اول: فراهم کردن اطلاعات با اهمیت برای برنامه‌ریزان توسعه اقتصادی و اجتماعی در سطح ملی؛
دوم: فراهم کردن شرایط برای بهبود

روشها و مؤلفه‌های مربوط به محاسبه تولید ناخالص داخلی.

اما در مقابل مزایای اجرای سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی، مشکلات متعددی نیز وجود دارد که از مهمترین آنها می‌توان به مشکلات مربوط به اندازه‌گیری و گزارشگری هزینه‌ها و منافع اجتماعی اشاره کرد.

مشکلات تفکیک هزینه‌های اجتماعی و اقتصادی

هزینه‌های اجتماعی و هزینه‌های اقتصادی هر واحد تجاری نشئت گرفته از تعهدات اجتماعی و اقتصادی واحد تجاری است؛ تعهداتی که ممکن است به دلیل الزامات قانونی و یا خواسته ارادی واحد تجاری باشند. اما مشکلی که تهیه کنندگان گزارشهای اجتماعی با آن روبه‌رو هستند، مربوط به تفکیک این دو نوع هزینه است. زیرا اختلاط و امتزاج برخی از اینگونه تعهدات با یکدیگر، مشکلاتی را در کشیدن خط فاصل بین آنها ایجاد می‌کند. برای مثال هزینه‌های تحقیق و توسعه و یا هزینه‌های مربوط به افزایش ضریب ایمنی محصول می‌تواند به عنوان هزینه اجتماعی در نظر گرفته شوند، در حالی که از طرف دیگر ممکن است به عنوان یک هزینه اقتصادی در نظر گرفته شوند که به قصد افزایش حجم فروش و توانایی رقابت بیشتر با سایر تولید کنندگان باشد و یا هزینه‌های مربوط به آموزش کارکنان ممکن است به منظور فراهم کردن فرصتی برای پیشرفت علمی کارکنان در نظر گرفت که در این صورت یک نوع هزینه اجتماعی است، در حالی که می‌توان اینگونه هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های اقتصادی نیز نگاه کرد که به قصد افزایش بهره‌وری و در نهایت افزایش سودآوری صورت گرفته باشند.

معیارهای تفکیک هزینه‌های اجتماعی از اقتصادی

در مباحث نظری حسابداری دو معیار برای تفکیک اینگونه هزینه‌ها از یکدیگر وجود دارد که عبارت‌اند از:
۱- معیار هدف از انجام یک نوع فعالیت یا هزینه؛

۲ - معیار الزامات قانونی.

طبق معیار اول، هزینه‌هایی که واحد تجاری به قصد بهبود جایگاه خود نزد افکار عمومی انجام می‌دهد و یا هزینه‌هایی که به قصد کمک به پاکیزگی محیط زیست، آموزش کارکنان و افراد جامعه، فراهم کردن مسافرت‌های علمی و سیاحتی در دوره تعطیلات صورت می‌گیرد، یک نوع هزینه اجتماعی خواهند بود، چه انجام آنها از روی اراده باشد چه از روی الزامات قانونی. هزینه‌هایی که به منظور افزایش سود واحد تجاری صورت می‌گیرد، هزینه اقتصادی در نظر گرفته می‌شوند.

اما طبق معیار دوم، الزامات قانونی، معیار تفکیک هزینه‌های اجتماعی از هزینه‌های اقتصادی خواهند بود.

بنابراین هزینه‌هایی که واحد تجاری بر اساس الزامات قانونی انجام می‌دهد، به عنوان هزینه‌های اقتصادی در نظر گرفته می‌شوند. اگر قانون، واحد تجاری را ملزم کرده باشد که وسیله ایاب و ذهاب کارکنان و همچنین وسایل ایمنی کار و بهداشت محیط را فراهم کند، اینگونه هزینه‌ها هزینه اجتماعی نخواهند بود، بلکه هزینه اقتصادی‌اند. اما هزینه‌هایی که واحد تجاری از روی خواست و نه الزام قانونی انجام می‌دهد، به عنوان یک نوع هزینه اجتماعی در نظر گرفته می‌شوند.

مشکلات مربوط به ارتباط هزینه‌ها و منافع اجتماعی

یکی دیگر از مشکلات مربوط به اندازه‌گیری و گزارشگری هزینه‌ها و منافع اجتماعی واحد تجاری ناشی از آن است که تهیه‌کنندگان اینگونه گزارشها قادر به ایجاد ارتباط بین هزینه‌های اجتماعی و منافع اجتماعی حاصل از آنها نیستند، به طور مثال هزینه‌های اجتماعی مربوط به کمک‌های نقدی و غیر نقدی به موسسات فرهنگی و آموزشی جامعه و مبارزه با بی‌سوادی در جامعه و آلودگی محیط زیست و یا افزایش سطح آگاهی افراد جامعه برای حفظ و بهره‌برداری بهینه از منابع جامعه ممکن است در بلندمدت دارای منافع اجتماعی باشند، اما ارتباط دادن آنها با منافع اجتماعی واحد تجاری و همچنین گزارش آنها بر حسب واحد پول

با مشکلات فراوانی همراه است.

هزینه‌های اجتماعی در سیستم حسابداری مسئولیتهای اجتماعی عبارتند از:

۱ - هزینه منابع انسانی به کار گرفته شده در واحد تجاری بر اساس هزینه فرصت به کارگیری آنها در یک فعالیت دیگر؛

۲ - مواد خام مورد استفاده در واحد تجاری بر اساس هزینه فرصت استفاده از آنها در یک فعالیت دیگر؛

۳ - داراییهای سرمایه‌ای (ساختمان و تجهیزات) بر اساس ارزش جایگزینی؛

۴ - منابع و خدمات عام المنفعه مورد استفاده واحد تجاری از قبیل: پل‌ها و راههای ارتباطی، خدمات پلیس، آتش نشانی، بهداشت، درمان و آموزش؛

۵ - ضرر و زیانهای اجتماعی ناشی از فعالیتهای تولیدی واحد تجاری مانند آلودگی محیط زیست ناشی از کارخانه‌های سیمان و آسیبهای کشیدن سیگار برای شرکتهای تولید کننده و عرضه کننده سیگار.

اما منافع اجتماعی واحد تجاری شامل:

۱ - حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان واحد تجاری؛

۲ - بهره‌های پرداختی بابت استقراض از اعتبار دهندگان؛

۳ - سود سهام توزیع شده بین سهامداران؛

۴ - هزینه‌های اجرای برنامه‌های آموزشی، تربیتی و خدمات درمانی؛

۵ - برنامه‌های فرهنگی، اجتماعی و تفریحی اجرا شده توسط واحد تجاری برای کارکنان و فرزندان آنها و همچنین افراد جامعه؛

۶ - هزینه‌های زیبا سازی فضای واحد تجاری و هزینه‌های مبارزه با آلودگی محیط زیست؛

۷ - هزینه‌های تحقیق و توسعه جهت بهبود کیفیت محصول.

در خصوص چگونگی فرایند گزارشگری هزینه‌ها و منافع اجتماعی واحد تجاری دو نظر متفاوت وجود دارد. در یک نظر شیوه گزارشگری آن است که گزارش مربوط به هزینه‌ها و منافع اجتماعی را در بخش یادداشتهای همراه صورتهای

مالی ارائه می‌دهد. طرفداران این شیوه گزارشگری، همان گروههای هوادار نظریه حسابداری مسئولیتهای اجتماعی به عنوان بخشی از حسابداری مالی هستند. در نظر دیگر، شیوه گزارشگری است که پیشنهاد آن توسط گروههای هوادار استقلال حسابداری مسئولیتهای اجتماعی از حسابداری مالی ارائه شده است و طبق آن واحد تجاری ملزم است، یک گزارش اجتماعی که متضمن اطلاعات تفصیلی در رابطه با تعهدات اجتماعی، هزینه‌ها و منافع اجتماعی واحد تجاری است، ارائه دهد. که این شیوه گزارش دهی نیز خود ممکن است به دو شیوه ارائه شود.

۱ - گزارش عملکرد اجتماعی توصیفی برای فعالیتهای اجتماعی واحد تجاری؛

۲ - گزارش عملکرد کمی، که مشکلات زیادی برای تهیه آن وجود دارد، لیکن دارای افشای کاملتری است و در برگیرنده هزینه‌های اجتماعی از یک طرف و منافع اجتماعی از طرف دیگر است و تفاوت آن ممکن است مثبت (فزونی منافع اجتماعی بر هزینه‌های اجتماعی) و یا منفی (فزونی هزینه‌های اجتماعی بر منافع اجتماعی) باشد. □

منابع

1. Elliott.b and Elliott.j – Financial Accounting and Reporting – 5th ed, prentice Hall, 2000 – 2001 .
2. David Alexander and Anne Britton – Financial Reporting, 5th ed, Thomson Learning 2000 .
3. Glautier M.W.E and Underdown. B Accounting theory and practice, 7th ed, prentice Hall, 2000.

۴- نشریه بررسیهای حسابداری، شماره ۵، پاییز ۱۳۷۲، تئوری حسابداری اجتماعی: محمدرضا جعفری.

۵- نشریه بررسیهای حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱، زمستان ۱۳۷۳، حسابداری مسئولیتهای اجتماعی: محسن خوش طینت.

۶- حسابداری منابع انسانی: ترجمه دکتر ناصر میرسپاسی، مرکز آموزشی مدیریت دولتی، ۱۳۷۴

۷- حسابداری منابع انسانی: ترجمه دکتر زهرا حسن قربان، مرکز انتشارات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، پاییز ۱۳۷۹.

● دکتر محمدرضا عسگری: عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهرری