

دلایل سودمندی حسابداری زیست محیطی

شرکت های تولیدی و خدماتی ، انواع مختلفی از هزینه ها را متحمل می شوند . هزینه های زیست محیطی نیز یکی از این هزینه هاست . عملکرد زیست محیطی ، یکی از عوامل بسیار مهم در ارزیابی موفقیت شرکت است . هزینه ها و عملکرد زیست محیطی شرکت به دلایل زیر، شایسته بذل توجه خاص مدیریت هستند :

- بسیاری از هزینه های زیست محیطی را میتوان با استفاده از تصمیم گیری های تجاری بهتر، سرمایه گذاری در فن آوری سازگارتر با زیست محیطی (صنایع سبز) و طراحی دوباره فرآیندها و محصولات تولیدی به طور قابل ملاحظه ای کاهش داد و یا اصلا آنها را حذف کرد . زیرا ، برخی ، از این هزینه ها ممکن است هیچ ارزش افزوده برای سیستم ویا محصول ایجاد نکنند .
 - مدیریت بهتر هزینه های زیست محیطی می تواند عملکرد زیست محیطی شرکت را نیز بهبود بخشیده و (از طریق کاهش آلودگی و حفظ سلامت عمومی) ، مزایای قابل ملاحظه ای را برای جامعه به همراه داشته باشد .
 - درک درست هزینه های زیست محیطی و اطلاع از عملکرد زیست محیطی فرآیندها و محصولات تولیدی می تواند بهایابی درست و صحیح و همچنین قیمت گذاری محصولات را بهبود بخشیده و به شرکت ها در طراحی فرآیندها و محصولات سازگارتر با زیست محیطی یاری رساند .
 - ثابت شده است باتوجه به فرآیندها و محصولات تولیدی منطبق با شرایط زیست محیطی بهتر، مزایای رقابتی برای محصولات شرکت در میان مشتریان ایجاد می کند .
- اصطلاح حسابداری زیست محیطی سه معنی مجزا دارد و کاربردهای آن در نمایشگر 1 ارائه شده است .

نمایشگر 1- معانی متفاوت حسابداری زیست محیطی

انواع حسابداری زیست محیطی	موضوع مورد توجه	کاربران
ری درآمد ملی	ت و یا یک قوم	ازمانی
ری مالی		ازمانی
ری مدیریت	کت ، بخش ، محصول ، خط تولید	تولیدی

حسابداری درآمد ملی

حسابداری درآمد ملی ، مقیاسی از اقتصاد کلان است و می تواند اطلاعاتی در مورد اندازه ، کیفیت و ارزش منابع مصرف شده ملت و یا یک قوم ، برای هر دو گروه منابع قابل تجدید و غیر قابل تجدید ارائه کند . اصطلاح حسابداری زیست محیطی ممکن است به این زمینه از اقتصاد ملی اشاره داشته باشد . در این زمینه حسابداری زیست محیطی ، حسابدار منابع طبیعی نیز نامیده می شود . واژه حسابداری منابع طبیعی پس از وارد کردن جنبه های زیست محیطی در سیستم حساب های ملی مطرح می شود .

حسابداری مالی

حسابداری مالی ، شرکت را قادر می سازد تا گزارش های مالی را برای استفاده سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان و دیگر گروه ها تهیه کند . شرکت ها از طریق گزارش های فصلی یا سالانه ، اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی و عملکرد شرکت برای استفاده عموم ارائه می کنند . مبنای تهیه این نوع گزارش ها ، اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) است . حسابداری

زیست محیطی در این زمینه به برآورد بدهی های زیست محیطی و هزینه های قابل ملاحظه آن (از نظر مالی) و گزارشگری عمومی آنها اشاره دارد.

حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت، فرآیند شناسایی، گردآوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات برای اهداف درون سازمانی است. اطلاعات گردآوری شده در سیستم حسابداری مدیریت برای برنامه ریزی، ارزیابی عملکرد و مقاصد کنترلی به کار برده می شود. برخلاف حسابداری مالی که متأثر از اصول پذیرفته شده حسابداری است، حسابداری مدیریت براساس نیاز و هدف به کارگیری آن در شرکت های مختلف، متفاوت است.

حسابداری زیست محیطی در زمینه حسابداری مدیریت به استفاده مدیران از اطلاعات مربوط به هزینه ها و عملکرد زیست محیطی شرکت برای گرفتن هزاران تصمیم تجاری اشاره دارد.

حسابداری مدیریت زیست محیطی، زیر مجموعه ای از حسابداری زیست محیطی است. این مفهوم به طور عام برای فراهم کردن اطلاعات برای تصمیم گیری درون سازمانی استفاده می شود، اگر چه اطلاعات حاصل شده می تواند برای اهداف دیگری مانند گزارشگری برون سازمانی نیز به کار رود.

اتحادیه بین المللی حسابداری، حسابداری مدیریت زیست محیطی را به شرح زیر تعریف کرده است:

«حسابداری مدیریت زیست محیطی به معنی مدیریت زیست محیطی و عملکرد اقتصادی از طریق اجرا و توسعه سیستم ها و روش های مناسب مربوط به زیست محیطی است که ممکن است شامل گزارشگری و حسابرسی در بعضی از شرکت ها شود. حسابداری مدیریت زیست محیطی معمولاً شامل هزینه هایی چرخه عمر، ارزیابی سودها و برنامه های راهبردی برای مدیریت زیست محیطی می شود.»

حسابداری زیست محیطی در زمینه حسابداری مدیریت، خدماتی را به مدیران واحد تجاری ارائه می کند. مدیریت می تواند در تعدادی از تصمیمات داخلی خود به شرح زیر، از اطلاعات حاصل از حسابداری زیست محیطی بهره مند شود:

- طراحی محصول
- طراحی فرایند تولید
- ارزیابی عملکرد
- سرمایه گذاری در دارایی های ثابت
- کنترل هزینه ها
- مدیریت ضایعات

هزینه های زیست محیطی

واژه بهایابی زیست محیطی، حداقل به دو جنبه مهم اشاره دارد:

- 1- هزینه های که به طور مستقیم فعالیت های مالی شرکت را تحت تاثیر قرار میدهند. این هزینه ها، هزینه های خصوصی، خاص شرکت یا داخلی نامیده می شوند.
- 2- هزینه های منحصر به فرد زیست محیطی که شرکت ها مسئول آنها نیستند و هیچ پیامد اقتصادی مستقیمی برای فعالیت های مالی شرکت ندارند. این هزینه ها، هزینه های اجتماعی نامیده می شوند.

در این مقاله هزینه های داخلی مورد بحث قرار می گیرند زیرا، این هزینه ها نوعا در شرکت هایی وجود دارند که از حسابداری زیست محیطی استفاده می کنند .

اگر چه بنگاه های انتفاعی هزینه هایی را تحت موضوع زیست محیطی متحمل می شوند، اما ارائه تصویری از عملکردی زیست محیطی حاوی منافع حاصل از تحمل هزینه های مزبور، با توجه به ساختار موجود حسابداری ، دشوار است . به همین دلیل بسیاری از بنگاه های انتفاعی هزینه فعالیت زیست محیطی را بدون مقابله با منافع آن به عنوان اقلام هزینه منظور کرده و در گزارشگری مالی به گونه ای موثر آنها را افشا نمی کنند . افشای هزینه های زیست محیطی در راستای حفظ ثروت سهامداران باعث افزایش ارزش بنگاه اقتصادی می شود. اگرچه ، منافع این هزینه ها قابل ارزیابی به ریال نیست اما درعین حال ، ایجاد تمایز در بنگاه اقتصادی به عنوان یک صنعت سبز را موجب می شود و از طریق ایجاد محبوبیت اجتماعی ، آثار مفید و موثری بر قیمت سهام این بنگاه ها خواهد داشت (کاظم زاده ارسی، سال 1382).

شناسایی و تفسیر هزینه های زیست محیطی و ارتباط آنها با فرایند تولید محصولات و یا دارایی های شرکت برای تصمیم های بهینه مدیریت مهم است . رسیدن به هدف هایی مانند کاهش مخارج زیست محیطی ، افزایش درآمد و بهبود عملکرد زیست محیطی شرکت مستلزم توجه خاص مدیریت به هزینه های زیست محیطی جاری و آینده است .

چگونگی تعریف شرکت از هزینه های زیست محیطی ، به این موضوع بستگی دارد که می خواهد از این اطلاعات در چه زمینه ای (تسهیم هزینه ها، بودجه بندی سرمایه یی ، طراحی محصول و فرآیند تولید ویا دیگر تصمیم های مدیریتی) استفاده کند . همچنین ، به میزان و وسعت این کاربرد نیز بستگی دارد. علاوه براین ، همواره به وضوح مشخص نیست که یک هزینه، جزئی از هزینه های زیست محیطی محسوب می شود یا نه .

برخی از هزینه ها ، تماما در حدود تعریف هزینه های محیطی واقع می شوند. بنابراین، به عنوان هزینه زیست محیطی شناسایی می شوند . اما ، برخی دیگر از هزینه ها ممکن است که تنها قسمتی از آنها جز هزینه های زیست محیطی طبقه بندی شوند و قسمت دیگر جزء هزینه های زیست محیطی نباشند . این موضوع جزء هزینه های زیست محیطی محسوب می شود یا نه مهم نیست ، بلکه هدف ، به دست آوردن هزینه های زیست محیطی مربوط و توجه به آنها در زمان مناسب است . راه های مختلفی برای طبقه بندی هزینه ها وجود دارد . سیستم حسابداری نوعا هزینه ها را به عناوین زیر طبقه بندی می کند:

1- مواد و دستمزد مستقیم

2- سربار کارخانه (هزینه های عملیاتی به استثنای مواد و دستمزد مستقیم)

3- توزیع و فروش

4- عمومی و اداری

5- تحقیق و توسعه

هزینه های زیست محیطی در شرکت های مختلف ممکن است در یکی یا در همه این طبقه ها جای گیرند. برای این که هزینه های زیست محیطی هنگام گرفتن تصمیم های مدیریتی بهتر مدنظر قرار گیرند ، آنها را به دو دسته تقسیم می کنند :

1- هزینه های زیست محیطی که به طور کلی و عمومی مورد توجه مدیریت قرار میگیرند واصطلاحا به آنها هزینه های مستقیم یا عادی گفته می شود.

2- هزینه های زیست محیطی که ممکن است (به دلیل تلقی آنها به عنوان هزینه های سربار و یا تحقیق و توسعه)، مبهم باشند (به خاطر تسهیم نادرست آنها به مراکز هزینه) بدارایه شوند و یا به سادگی از آنها چشم پوشی شود، به این هزینه ها اصطلاحاً هزینه های مخفی، احتمالی و یا کمتر مشهود گفته می شود.

نمونه های زیر از هزینه های زیست محیطی است که می توانند از نگاه مدیران مخفی و پنهان بمانند از:

هزینه های زیست محیطی اولیه: هزینه هایی هستند که قبل از شروع فرایند تولید و یا به کارگیری تجهیزات روی می دهند. این هزینه ها می توانند شامل هزینه های مربوط به طراحی محصولات و فرآیندهای تولیدی که از نظر زیست محیطی بهتر باشند و یا ارزیابی گزینه های مربوط به تجهیزات کنترل آلودگی و ... باشند. تحلیل گران و مدیران در زمان تمرکز بر هزینه های مربوط به بهره برداری و اداره سیستم و فرآیند تولید، با تلقی این هزینه ها به عنوان سربار و یا هزینه های تحقیق و توسعه به راحتی آنها را فراموش می کنند.

هزینه های زیست محیطی قانونی: هزینه هایی هستند که به خاطر پذیرفتن قوانین و مقررات دولتی مربوط به زیست محیطی به شرکت تحمیل می شوند.

هزینه های زیست محیطی اختیاری: هزینه هایی هستند که وقوع آنها در واحد اقتصادی به خاطر رعایت الزامات قانونی زیست محیطی نیست، بلکه خود واحد اقتصادی برای اصلاح زیست محیطی و یا افزایش اعتبار زیست محیطی شرکت در میان مشتریان، آنها را متحمل می شود.

هزینه های زیست محیطی قانونی و اختیاری هنگام بهره برداری و اداره فرآیند تولید و یا یک سری از تجهیزات رخ می دهند. به دلیل این که اغلب شرکت ها به طور سنتی هزینه های زیست محیطی قانونی و اختیاری را به عنوان سربار تلقی می کنند در نتیجه، این هزینه ها معمولاً هنگام گرفتن تصمیمات تجاری و عملیاتی مورد توجه مناسب مدیران و تحلیل گران قرار نمی گیرند.

آلودگی زیست محیطی

تاثیرات زیان بار بر رفا، آسایش و سلامتی انسان که از طریق سیستم قانونی هم قابل جبران نیست.

به عنوان نمونه، تخریب رودخانه ها به علت ورود مایعات سمی و آلوده کارخانه ها و یا زیان وارد کردن به اکوسیستم از طریق انهدام ضایعات جامد و همچنین، نشر گازهای آلوده در محیط، نمونه هایی از هزینه های زیست محیطی اجتماعی هستند که شرکت ها اغلب غرامتی از بابت آنها پرداخت نکرده و یا اصلاً آنها را جبران نمی کنند. در حال حاضر، ارزیابی و برآورد هزینه های زیست محیطی اجتماعی، یک از مباحث مشکل و بحث برانگیز است. با این وجود، برخی از بنگاه های اقتصادی مبادرت به شناسایی و توجه به این هزینه ها به منظور کاهش آنها کرده اند و آژانس حمایت از محیط زیست آمریکا از تلاش های آنها حمایت می کند.

هزینه های زیست محیطی

هزینه هایی که به خاطر رعایت قوانین و مقررات زیست محیطی بر شرکت تحمیل میشوند، به طور مشخص هزینه های زیست محیطی محسوب می شوند. هزینه های دیگر مانند هزینه های شرکت برای اصلاح و بهبود کیفیت محیط زیست، هزینه های مرتبط با تجهیزات کنترل آلودگی محیط زیست، جرایم و مجازات های به علت عدم رعایت قوانین و مقررات های زیست محیطی محافظت از محیط زیست، نیز به طور مسلم هزینه زیست محیطی محسوب می شوند. سایر هزینه های محافظت از محیط زیست، نیز هزینه محیط زیست محسوب می شود. حتی اگر این هزینه ها توسط قانون الزامی نشده باشند.

هزینه های دیگری نیز وجود دارد که تعیین این هزینه ها جزء هزینه های زیست محیطی محسوب می شوند نه ،مشکل است . برای نمونه ، آیا باید هزینه نگهداری تجهیزاتی که از اول به دلیل آلودگی کمتر زیست محیطی انتخاب شده اند را به عنوان هزینه زیست محیطی در نظر گرفت ؟ آیا باید هزینه تلاش های انجام گرفته برای کنترل زمان مجاز نگهداری مواد اولیه و ملزومات تولیدی قفسه های انبار را به عنوان هزینه های زیست محیطی در نظر گرفت ؟ (اگر این مواد اولیه و ملزومات به دلیل تمام شدن عمر مفید آنها فاسد و به عنوان ضایعات دور ریخته شوند باعث آلودگی محیط زیست می شوند).

موفقیت حسابداری زیست محیطی به طبقه بندی صحیح کلیه هزینه های یک شرکت ، بستگی ندارد . البته ، هزینه های حسابداری زیست محیطی تامین اطلاعات مربوط برای کسانی است که به این اطلاعات نیاز دارند یا این که می تواند از این اطلاعات استفاده کنند.

برخی از شرکت ها برای طبقه بندی هزینه هایی که به طور قطع و یقین نمی توان گفت که هزینه زیست محیطی هستند یا نه ، از روش های زیر استفاده می کنند:

یک قلم هزینه را برای یک هدف خاص به عنوان هزینه زیست محیطی در نظر می گیرند، در حالی که همین هزینه را برای یک هدف دیگر هزینه های زیست محیطی تلقی نمی کنند.

قسمتی از این هزینه و یا فعالیت را به عنوان هزینه زیست محیطی در نظر می گیرند.

اگر شرکت تشخیص دهد که بیش از 50 درصد یک قلم هزینه ، هزینه زیست محیطی است ، برای اهداف حسابداری مدیریتی کل آن هزینه زیست محیطی در نظر می گیرند.

شرکت ها در مورد این هزینه ها، آزادی عمل زیادی دارند. آنها می توانند هدف و مقصود استفاده از حسابداری محیط زیست را به عنوان مبنا قرار دهند و مشخص کنند که چه هزینه هایی باید به عنوان هزینه زیست محیطی تعریف چگونه باید طبقه بندی شوند .

همه روش های مزبور با حسابداری زیست محیطی سازگارند و می توانند منبعی برای گردآوری اطلاعات زیست محیطی برای گرفتن تصمیم های تجاری در این زمینه محسوب شوند . شرکت های استفاده کننده از این سیستم ها ممکن است بخواهند پذیرش صریح حسابداری زیست محیطی رابه عنوان بخشی از فعالیت های خود مدنظر قرار دهند.

شرکت های کوچک می توانند سیستم مدیریت زیست محیطی رسمی نداشته باشند و یا از هیچکدام از روش های مزبور استفاده نکنند اما ، ممکن است حسابداری زیست محیطی موفق را به اجرا درآورند. در شرکتهای بزرگ برای استفاده از این نوع حسابداری ، تعهد و الزام مدیریت و همچنین درگیر شدن تیم های عملیاتی در فرآیند حسابداری زیست محیطی ضروری است .

فرآیند سوم هزینه در حسابداری زیست محیطی

یکی از مهم ترین وظایف حسابداری زیست محیطی جلب توجه مدیران و سهامداران شرکت به هزینه های زیست محیطی است. کسانی که ممکن است توانایی و صلاحیت شناسایی راه های کاهش و یا اجتناب از این هزینه ها را داشته و همزمان کیفیت محیط زیست را هم بهبود بخشند.

انجام این کار مستلزم خارج کردن بعضی از هزینه های زیست محیطی از حساب سربار و تسهیم آنها به حساب های مناسب است . شرکت می تواند باتخصیص هزینه های زیست محیطی به محصولات یا فرآیندهای تولیدی ایجاد کننده این هزینه ها ،

موجب می شود تا مدیران بخش های مختلف و کارگران عملیاتی راه های جلوگیری از آلودگی و کاهش هزینه های زیست محیطی را شناسایی و سودمندی آنها را افزایش دهند .

در صورت تسهیم نادرست هزینه های سر بار به محصول ، ممکن است سهم بیشتری از این هزینه ها داده شود در حالی که محصول دیگر سهم کمتری ببرد اگر چه نقش آن در ایجاد هزینه های سر بار بیشتر بوده است در نتیجه این تسهیم نادرست ، هزینه یابیمحصولات به صورت ضعیف انجام شده و می تواند قیمت گذاری و سود آوری آنها را تحت تاثیر قرار دهد. حالت دیگر این است که می تواند برخی از هزینه های سر بار اصلا در هزینه محصول و قیمت آن منعکس نشود.

در هر دو مورد گفته شده ، مدیران اطلاعات صحیح در مورد هزینه های تولید محصول را دریافت نمی کنند . بنابراین ، گزارش های داخلی حسابداری محرک های کافی برای پیدا کردن راه های کاهش این هزینه ها فراهم نمی کند .

جدا کردن هزینه های زیست محیطی (معمولا مخفی) از حساب های سر بار و تخصیص آنها به محصولات یا فرآیندهای تولیدی محرک این هزینه ها ، هزینه های مزبور را برای مدیران ، مهندسان ، طراحان تولید و دیگر افراد آشکار می سازد و این موضوع برای شرکت خیلی اهمیت دارد زیرا، می تواند به مدیران کمک کند تا کاهش هزینه های تولیدی و هزینه های زیست محیطی را هدف قرار دهند و در این زمینه عملکرد شرکت را بهبود بخشند.

مراحل تسهیم هزینه های زیست محیطی به شرح زیر است :

-1 تعیین مقیاس و چارچوب مناسب برای این هزینه ها .

-2 مشخص کردن هزینه های زیست محیطی .

-3 مشخص کردن مقدار این هزینه ها .

-4 تسهیم هزینه های زیست محیطی به فرآیندها و محصولات محرک هزینه های مزبور.

نمایشگر 4 سیستم هزینه یابی سنتی را شرح می دهد . در این سیستم ، هزینه های زیست محیطی و سایر هزینه های مشخص شده به حساب سر بار منتقل می شوند . حساب سر بار به طور عام به دایره های الف و ب به نسبت مصرف مواد و دستمزد آنها تخصیص داده میشود. فرض کنید که دایره (ب) به تنهایی علت وقوع هزینه مدیریت ضایعات سمی است و دایره ب هیچ گونه ضایعات سمی نداشته است . از روی نمایشگر مشخص است که تسهیم هزینه ها نادرست انجام شده است زیرا ، هزینه های مدیریت ضایعات سمی همراه با سایر هزینه های سر بار در یک حساب باهم جمع شده و مجموع آنها بین دایره های الف و ب تسهیم شده اند . اگر چه ، هیچ هزینه سهم برده است . تاثیر این روش ارائه غلط هزینه های واقعی تولید دایره های الف و ب است .

نمایشگر 5 ، سیستم حسابداری صنعتی را شرح داده است . در این سیستم به طور صحیح هزینه های زیست محیطی تنها به دایره ب تخصیص داده شده است . مدیران با استخراج هزینه های زیست محیطی از حساب

چارچوب مناسب برای حسابداری زیست محیطی

حسابداری زیست محیطی ، ابزار انعطاف پذیری است که می تواند چارچوب های مختلفی را پوشش دهد و در مقیاس های مختلف هم مورد استفاده قرار گیرد . مقیاس و در مقیاس های مختلف هم مورد استفاده قرار گیرد. مقیاس و درجه حسابداری زیست محیطی ، به منابع، نیازها و اهداف شرکت بستگی دارد . حسابداری زیست محیطی را می توان در مقیاس های مختلفی به شرح زیر به کار گرفت :

* فرآیندهای تولیدی جداگانه و یا گروهی

* سیستم تولیدی

* محصول و یا خطوط تولید محصول

* تجهیزات تولیدی

مقیاس حسابداری زیست محیطی از چارچوب و دامنه کاربرد آن منتیج می شود . اولین سوال در مورد چارچوب و دامنه حسابداری زیست محیطی این است که آیا حسابداری زیست محیطی هزینه های سنتی را به اندازه ای گسترش می دهد تا شامل هزینه های مخفی نیز بشوند ؟ سوال دیگر این که آیا شرکت ها تنها هزینه های زیست محیطی را مورد توجه قرار می دهند که به طور مستقیم بر سود یا زیان آنها تاثیر می گذارد یا این که می خواهند هزینه های زیست محیطی قابل محاسبه و ناشی از فعالیت های خود (یعنی هزینه های زیست محیطی اجتماعی) را نیز شناسایی کنند؟

بنابراین ، چارچوب حسابداری زیست محیطی به انواع هزینه های زیست محیطی اشاره می کند . اگر چارچوب حسابداری زیست محیطی خیلی وسیع باشد ، شناسایی و ارزیابی هزینه ها به عنوان هزینه های زیست محیطی برای شرکت خیلی سخت می شود .

چه شرکت هایی می توانند حسابداری زیست محیطی را اجرا کنند.

حسابداری زیست محیطی می تواند در شرکت های بزرگ و کوچک ، صنایع مختلف و همچنین در بخش های تولیدی و یا خدماتی به کار گرفته شود . حسابداری زیست محیطی را می توان در مقیاس های بزرگ و یا در مقیاس های کوچک تر ، با روشی منظم و سیستماتیک یا بر اساس مبانی مورد نیاز به کار گرفت . شکل انتخاب حسابداری زیست محیطی توسط شرکت ها ، اهداف و دلایل استفاده از آن را منعکس می کند .

در هر شرکتی حمایت مدیریت ارشد سازمان برای موفقیت اجرای حسابداری زیست محیطی ضروری است زیرا ، حسابداری زیست محیطی ممکن است باعث ایجاد نگاهی تازه به هزینه های زیست محیطی ، عملکرد و تصمیم های شرکت در این زمینه شود . تعهد مدیریت ارشد سازمان در اجرای حسابداری زیست محیطی باعث ایجاد انگیزه و نگرش مثبت در کارکنان برای پذیرش این نوع حسابداری می شود .

شرکت ها برای اجرای حسابداری زیست محیطی باید تیم های عملیاتی شامل طراحان سیستم ، شیمی دان ها مهندسان ، مدیران تولید ، اپراتورها ، کارمندان ، دایره خرید و حسابداران (کسانی که احتمالا قبل از این بایکدیگر همکاری نداشته اند) را در کنار یکدیگر به کار گیرند زیرا ، حسابداری زیست محیطی ، موضوع قابل بحثی صرفا در حوزه حسابداری نیست و نیازمند گردآوری اطلاعاتی از تمام گروه های مزبور است . این افراد برای رسیدن به دیدگاه و فهم مشترک در مورد حسابداری زیست محیطی و واقعیت بخشیدن به این دیدگاه ، نیازمند گفتگو با یکدیگر هستند .

شرکت های دارای سیستم رسمی مدیریت زیست محیطی ، ممکن است مایل باشند که به حسابداری محیط زیست نیز رسمیت بخشند زیرا ، این موضوع ابزار حمایتی برای گرفتن تصمیم های منطقی در این شرکت ها است .

در بسیاری از شرکت هایی که اجرای سیستم های جدید تجاری را شروع کرده و یا در حال تجربه آن هستند ، حسابداری زیست محیطی می تواند در هر یک از روش های زیر نقش ایفا کند:

- هزینه یابی بر مبنای فعالیت
- مدیریت بر مبنای فعالیت
- مدیریت کیفیت جامع

• مدیریت کیفیت جامع یا نگرش زیست محیطی

• فرایند مهندسی مجدد و کاهش هزینه ها

طراحی محصولات یا فرآیندهای تولیدی بر مبنای حسابداری زیست محیطی

طراحی محصول و یا فرآیندهای تولیدی به طور قابل ملاحظه ای بر هزینه ها و عملکرد زیست محیطی شرکت تاثیر می گذارد. طراحی فرایند تولید مستلزم ایجاد توازن و هماهنگی بین هزینه های، عملکرد شرکت، عوامل فرهنگی و قانونی و معیارهای زیست محیطی است.

بسیاری از شرکت ها با تدوین برنامه هایی مانند طراحی برای محیط می خواهند در مراحل اولیه و هر چه زودتر ملاحظات زیست محیطی را در حساب های خود وارد کنند. برای انجام چنین کاری، طراحان و مهندسان تولید به اطلاعات مربوط به هزینه ها و عملکرد زیست محیطی گزینه های مختلف طراحی محصولات و فرآیندهای تولیدی نیاز دارند. بنابراین، فراهم ساختن اطلاعات مربوط به هزینه ها و عملکرد زیست محیطی گزینه های مختلف پیش روی شرکت برای طراحان، می تواند فرآیند طراحی محصولات و یا فرآیند های مناسب و سازگار با زیست محیطی را آسان کند.

نتیجه گیری

حسابدار زیست محیطی، ابزاری جامع و فراگیر برای وارد کردن ملاحظات زیست محیطی در تصمیم گیری های تجاری است. وارد کردن هزینه های زیست محیطی داخلی در سیستم حسابداری، به شرکت ها کمک خواهد کرد تا تصمیماتی اتخاذ نمایند که علاوه بر افزایش سودآوری بلند مدت، عملکرد زیست محیطی رانیز بهبود بخشیده و با معرفی خود به عنوان صنعت سبز به بازار سرمایه، موجبات افزایش ثروت سهامداران را فراهم آورند. پذیرش این نوع حسابداری می تواند شرکت را در وضعیت رقابتی مناسبی با سایر شرکتهای قرار دهد که تنها حسابداری متداول و مرسوم را به کار می برند.

سیستم حسابداری زیست محیطی مبتنی بر اندیشه تحول حسابداری کلاسیک و تکمیل آن است. در این راستا، باید هزینه های ناشی از آلودگی و رفع آن به عنوان تابعی از تولید یا خدمات، نیز در کنار سود و هزینه حاصل از خود کالاها و خدمات محاسبه شود.

سیستم مدیریت هزینه های زیست محیطی باید روشی برای حسابداری تمام هزینه های زیست محیطی داشته باشد و هزینه های زیست محیطی اجتماعی و داخلی را با هم به منظور تسهیم هزینه ها و طراحی محصولات و فرآیندهای تولیدی و دیگر تصمیم های آتی شرکت به کار گیرد.

شرکت ها هر چند با مقیاس و چارچوب محدود و کوچک، می توانند به طور فزاینده ای در حسابداری زیست محیطی پیشرفت کنند. شرکت ها می توانند ابتدا حسابداری زیست محیطی را در مورد هزینه هایی اجرا کنند که بیشترین اطلاعات را در مورد آنها دارند و سپس به سمت فعالیت هایی حرکت کنند که تعیین درآمد و هزینه زیست محیطی آنها مشکل تر است. در جایی که برآورد هزینه های زیست محیطی داخلی شرکت مشکل است و یا مدیریت ارشد سازمان در مورد تعیین و ردیابی این هزینه ها حمایتی قابل توجه نمی کند، شاید بهتر باشد که این هزینه ها به صورت کیفی برآورد و ارزیابی شوند.

ارزش صورت ارزش افزوده

ارزش افزوده: سهم بنگاه اقتصادی از تولید ناخالص داخلی را نشان میدهد و بیانگر توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولیدی است.

استفاده از مفهوم ارزش افزوده در حسابداری را برای اولین بار در سال 1954 سوجانن در مجله ی Accounting Review پیشنهاد کرد. 20 سال بعد در دهه ی 1970، در انگلستان پس از پیروزی حزب کارگر و نفوذ اتحادیه های کارگری در دولت وقت، گزارشگری سود که تا آن زمان مورد حمایت بود، کمرنگ گردید و ایده ی جدیدی در حرفه ی حسابداری انگلستان پدید آمد. براساس تفکر جدید در آمد تنهاتعلق به سهامداران نیست بلکه به گروه های دیگری مانند کارکنان، دولت و تامین کنندگان مالی نیز تعلق دارد. براین اساس، در سال 1975 کمیته ی استانداردهای حسابداری انگلستان با انتشار گزارش شرکت های سهامی ارائه صورت ارزش افزوده توسط شرکت های سهامی را در گزارش سالانه پیشنهاد داد. در انگلستان صورت ارزش افزوده در ابتدا با اشتیاق فراوان پذیرفته شد و طبق بررسی انجمن حسابداران خبره ی انگلستان شرکت های ارائه دهنده صورت ارزش افزوده از 4/7٪ در سال 1976 به 30٪ در سال 1979 افزایش یافت.

با پیروزی حزب محافظه کار در انتخابات سال 1979 تعدادی شرکت های ارائه دهنده ی صورت ارزش افزوده در این کشور به شدت کاهش یافت و بدین ترتیب صورت ارزش افزوده به پدیده ای فراموش شده تبدیل گردید. اما بی علاقگی شرکت های انگلیسی نسبت به ارزش افزوده، بر مباحث حسابداری دانشگاهی و حرفه ای سایر نقاط جهان به خصوص آفریقا، آسیا و اقیانوسیه تاثیر گذاشت. در دهه ی 80 میلادی کاربرد صورت ارزش افزوده در این مناطق گسترش یافت و به عنوان ابزار مناسب پیش بینی حسابداری مای در آفریقای جنوبی و استرالیا و حسابداری مدیریت در ژاپن یا حتی در هر دو زمینه در سنگاپور مورد استفاده قرار گرفت. در آمریکا حسابداران و دانشگاهیان عموماً تمایلی به انتشار صورت ارزش افزوده نشان نمی دهند، اما کاربرد این گزارش را به خوبی می شناسد. به رغم آن که صورت ارزش افزوده در حسابداری رسمی و اعتبار جهانی برخوردار شده است، اما، هنوز در هیچ کشوری برای محاسبه ی ارزش افزوده استاندارد ی که مطابق با اهداف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت باشد، تهیه نگردیده است. در این نوشتار سعی بر آن است ضمن معرفی صورت ارزش افزوده و بیان کاربردها و ویژگی های کیفی اطلاعات آن در نهایت چارچوبی جهت تهیه و ارائه ی آن پیشنهاد شود. قضاوت در زمینه ی این که آیا صورت ارزش افزوده به ارزش صورت های مالی می افزاید به خواننده واگذار می گردد.

شرکت نمونه صورت ارزش افزوده

20000	فروش خالص
	کسر می شود: مواد و خدمات خریداری شده از خارج شرکت (1550)
(2000)	کسر میشود کار در جریان ساخت اول دوره
1500	اضافه می شود کار در جریان ساخت آخر دوره
(3000)	کسر می شود: کالای ساخته شده اول دوره
<u>3000</u>	اضافه می شود کالای ساخته شده آخر دوره
(1050)	
<u>18950</u>	ارزش افزوده

توزیع ارزش افزوده به کارکنان:

1200	دستمزد حقوق و مزایای کارکنان
	به تامین کنندگان مالی
7000	سود تقسیم شده
<u>2000</u>	بهره
9000	به دولت:
	مالیات
5000	اقلام باقیمانده در بنگاه :
2400	سود تقسیم نشده
<u>350</u>	استهلاک
<u>3750</u>	
<u>1890</u>	ارزش افزوده

- (1) جمع مواد ، سایر هزینه های کارخانه و سایر هزینه های اداری و فروش
(1000 + 300 + 250)
- (2) جمع هزینه های دستمزد مستقیم ، حقوق و مزایای کارکنان اداری و فروش
(700 + 200 + 300)
- (3) جمع هزینه استهلاک کارخانه و هزینه استهلاک اداری و فروش
(200 + 150)

مفهوم ارزش افزوده

مفهوم ارزش افزوده در اقتصاد کلان ریشه دارد . ارزش افزوده در کشورهای توسعه یافته ای که سیستم اقتصاد سرمایه داری دارند برای اندازه گیری ثروت ملی ، یعنی تولید ناخالص داخلی ، استفاده می شود . در یک بنگاه اقتصادی ، ارزش افزوده مقدار باقی مانده از بازده ای است که با بهره گیری از ظرفیت تولیدی مثل کار و سرمایه به وجود آمده است . ارزش افزوده ، سهم بنگاه اقتصادی از تولید ناخالص داخلی را نشان می دهد و بیانگر توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولیدی است .

برای مثال : اگر نجاری مقداری چوب و خدمات به مبلغ 7000 ریال جهت ساخت یک میز خریداری نماید و میز ساخته شده را به مبلغ 18000 ریال بفروشد ، ارزش افزوده ی ایجاد شده معادل 11000 ریال خواهد بود .

حال چنانچه ارزش افزوده ایجاد شده صرف پرداخت حقوق و دستمزد به مبلغ 4500 ریال، بهره ی وام 2000 ریال ، سود سهام 1000 ریال ، مالیات 700 ریال ، استهلاک 500 ریال گردد و مبلغ 2300 ریال سود برجای بماند و به عنوان سود تقسیم نشده در نظر گرفته شود ، در آن صورت اقلام ارزش افزوده عبارتند از :

4500	حقوق و دستمزد
2000	بهره ی وام
1000	سود سهام

چگونگی تهیه صورت ارزش افزوده

همان گونه که قبلاً گفته شد تاکنون برای تهیه ی صورت ارزش افزوده استانداردی تهیه نشده‌است و شرکت های خارجی صورت ارزش افزوده را براساس صورت سود و زیان تهیه می کنند. باتوجه به مثال فوق مشخص است که ارائه ی محاسبات ارزش افزوده در یک صورت مالی ، شامل دو قسمت ، ابتدا محاسبه ی ارزش افزوده و سپس توزیع آن بین کارکنان ، تامین کنندگان مالی ، دولت و بنگاه اقتصادی است . در اینجا با استفاده از صورت سود و زیان فرضی صفحه ی بعد نحوه ی تهیه ی صورت ارزش افزوده نشان داده می شود.

ارزش افزوده و اهداف گزارشگری مالی

در چارچوب های مفهومی حسابداری آمده است که صورت های مالی در عین تهیه ی اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران ، باید برای سایر اشخاص ذی نفع نیز مفید باشند . همان گونه که بیان شد ارزش افزوده ، بازده ی کل قابل تخصیص به اشخاص ذی نفع نظیر سرمایه گذاران ، بستانگاران ، کارکنان ، دولت و جامعه را نشان می دهد . به نظر می رسد هر یک از گروه های ذی نفع علاقه مندند اطلاعاتی رادرمینه ی ایجاد ارزش افزوده و چگونگی توزیع آن داشته باشند زیرا ادامه ی فعالیت یک واحد تجاری تنها در صورتی تضمین می شود که بتواند ارزش افزوده کافی را برای تامین منافع را اشخاص ذی نفع ایجاد نماید . بنابه ایجاد ارزش افزوده پیش شرط و فرض تداوم فعالیت است . در این صورت ارزش افزوده نیز به عنوان صورت مالی ، اطلاعات سودمند ارائه می دهد . ارزش افزوده افزایش در ثروتی است که می تواند بین افراد مختلفی که نسبت به فعالیت شرکت ذی نفع اند . توزیع شرکت بنابراین صورت ارزش افزوده موقت یک واحد تجاری را در تامین منافع اشخاص ذی نفع نشان می دهد . چنین این صورت ، بسیار بها صورت سود و زیان سهم اقتصاد یک شرکت را در سطح اقتصاد آشکار می سازد . اگر چه مفهوم افزوده تنها تامین کنندگان ما شامل نمی شود بلکه شامل اشخاص ذی حقوق است ، با وجود این ، به نظر می رسد ارزش اقتصادی توجه خاصی به منافع سرمایه گذاری دارد زیرا ارزش افزوده یکی از شرط های سود خالص ارزش اقتصادی است . سود خالص بدون ارزش افزوده ، به دست نمی آید ، اما ارزش افزوده رami توان حتی درصد تحمل زیان نیز ایجاد کرد . هم چنین صورت ارزش افزوده در تشخیص اثربخشی منابع مازادی واحد اقتصادی از آنها است ، سودمند است . صورت ارزش افزوده به عنوان صورت مکمل صورت های مالی سنتی می تواند چنین اطلاعاتی رادرمینه ی عملکرد شرکت ارائه نماید.

ویژگی های کیفی اطلاعات صورت ارزش افزوده

به طور کلی بیان شده است که اشخاص ذی نفع ، اطلاعاتی را مربوط می دانند که دارای ارزش پیش بینی باشد . بنابراین تصور میشد اطلاعاتی که بتواند توانایی یک شرکت در فروش محصولات را افشا نماید از درجه ی مربوط بودن بالایی برخوردار است ، زیرا عامل فروش پیش شرط اصلی موفقیت اقتصادی واحدهای تجاری در آینده است که باعث کسب سود و جریان های نقدی می شود. از این دیدگاه ، معیار ارزش افزوده را می توان به عنوان اطلاعاتی مربوط در نظر گرفت زیرا ارزش افزوده مقدار باقی مانده از ستانده ای (فروش) است که پس از کسر مواد و خدمات خریداری شده مورد نیاز برای تولید

محصولات فروخته شده ، جهت توزیع بین اشخاص ذی ربط ، باقی مانده است . این موضوع بیانگر آن است که تغییرات ارزش افزوده با تغییرات فروش رابطه ای مستقیم دارد.

شرکت نمونه صورت سود و زیان

20000	فروش خالص
	قیمت تمام شده کالای فروش رفته :
100	مواد اولیه مصرف شده
700	دستمزد مستقیم
200	هزینه استهلاک کارخانه
<u>300</u>	سایر هزینه های کارخانه
2200	بهای تولید
2000	اضافه می شود : کالای در جریان ساخت اول دوره
<u>(1500)</u>	کسر می شود: کالای در جریان ساخت پایان دوره
2700	قیمت تمام شده کالای ساخته شده
3000	اضافه می شود: کالای ساخته شده اول دوره
<u>(3000)</u>	کسر می شود : کالای ساخته شده پایان دوره
<u>(1700)</u>	قیمت تمام شده کالای فروش رفته
18300	سود ناخالص
	کسر می شود :
200	هزینه های حقوق و مزایای کارکنان فروش
300	هزینه های حقوق و مزایای کارکنان اداری
150	هزینه استهلاک اداری و فروش
<u>250</u>	سایر هزینه های اداری و فروش
<u>(900)</u>	جمع هزینه ها
17300	سود خالص قبل از بهره و مالیات
<u>(2000)</u>	کسر می شود : بهره
15300	سود قبل از مالیات
<u>(5000)</u>	کسر می شود : مالیات
10300	سودخالص پس از مالیات
<u>(7000)</u>	سود تقسیم شده
<u>3300</u>	سود باقی مانده نقل به سود زیان انباشته

ارزش صورت ارزش افزوده

صورت منابع ارزش افزوده

فروش

- بهای تمام شده مواد و خدمات خریداری شده از خارج از واحد تجاری که در کالاهای فروش رفته مصرف شده است .

- کاهش در کالای ساخته شده و کار در جریان

- ارزش افزوده ی ناخالص عملیاتی مبتنی بر فروش

+ افزایش در کالای ساخته شده و کار در جریان

+ بهای تمام شده ی دارایی های غیر جاری که واحد تجاری راسا آن را ایجاد کرده است .

- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با ساخت دارایی

- ارزش افزوده ی ناخالص عملیاتی مبتنی بر تولید

+ دارایی های نامشهود ایجاد شده و درآمد حاصل از دارایی های نامشهود

- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با ساخت دارایی نامشهود

+ سایر درآمدهای عملیاتی

- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با سایر درآمدهای عملیاتی

- هزینه های اجاره

- باقی مانده بهای تمام شده ی مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری

- ارزش افزوده ی ناخالص عملیاتی

- استهلاك دارایی های ثابت مشهود

- استهلاك دارایی نامشهود

- ارزش افزوده ی خالص عملیاتی

+ درآمد حاصل از سرمایه گذاری ها

+ سودهای انتقالی دریافت شده

+ درآمد حاصل از سایر اوراق بهادار و وام ها

+ بهره های دریافت شده

- ارزش افزوده ی خالص عادی

+/- درآمدها / هزینه های استثنایی

+ ارزش افزوده ی حاصل از فعالیت های متوقف شده

- زیان های جذب شده

- ارزش افزوده ی ایجاد شده

صورت تخصیص ارزش افزوده

سهام کارکنان :

دستمزد خالص

+ مالیات تکلیفی دستمزد

+ سهم بیمه های اجتماعی تکلیفی

+ حق بیمه بازنشستگی

+ پاداش

+ سایر مزایای مربوط به کارکنان

- جمع سهم کارکنان

سهم دولت

مالیات بردرآمد

+ مالیات های غیر مستقیم

+ سایر مخارج و حقوق ملی (مثال حقوق و عوارض گمرکی و ...)

+/- افزایش یا کاهش در مالیات های انتقالی دارایی ها و بدهی ها

- یارانه

- سهم دولت

+ سایر کمک های واحد تجاری به جامعه

- جمع کمک های عمومی

سهم تامین کنندگان مالی

بهره پرداخت شده

+ سود سهام و سایر پرداخت ها به سهامداران

- جمع سهم تامین کنندگان مالی

ارزش افزوده تخصیص نیافته :

+/- افزایش یا کاهش ذخایر

- زیان ، زیان های انتقالی به دوره های آتی

+ سود حاصل از زیان های جذب شده

- جمع ارزش افزوده تخصیص نیافته

- ارزش افزوده قابل توزیع

تفاوت ارزش افزوده قابل توزیع و ارزش افزوده ایجاد شده :

ارزش افزوده قابل توزیع

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری دارایی های ثابت مشهود

+/- زیان یا سود حاصل از واگذاری دارایی های ثابت

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری سرمایه گذاری ها

+/- زیان یا سود حاصل از واگذاری سرمایه گذاری ها

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری دارایی های جاری

- سود حاصل از کاهش ذخایر

+/- زیان و سود حاصل از واگذاری دارایی های فعالیت های متوقف شده

+/- زیان یا سود اقلام غیرمترقبه

+/- تفاوت های ناشی از ارزیابی ارزش های جاری و تاریخی

شواهد نشان می دهد که بهره وری بیانگر توانایی های رقابتی واحدهای تجاری است و مستقیماً به سود آوری آینده مربوط می شود. پس نسبت های بهره وری مثل بهره وری کار یا بهره وری سرمایه در رابطه با سود آوری آینده شرکت دارای ارزش پیش بینی هستند. بنابراین می توان گفت که نسبت های بهره وری مبتنی بر ارزش افزوده نظیر ارزش افزوده به ساعات کار و ارزش افزوده به سرمایه که از معیارهای معقول بهره وری هستند، ارزش پیش بینی بالایی دراند و برای کمک به تصمیم گیری مربوط به نظر می رسند. سودمندی اطلاعات ارزش افزوده برای استفاده کنندگان صورت مالی، از طریق تحقیقات تجربی که تاکنون در این زمینه در کشورهای مختلف نظیر سنگاپور، آمریکا، فرانسه، آلمان و آفریقای جنوبی انجام گرفته اثبات شده است. با توجه به استفاده از ارقام ارزش افزوده و نسبت های آن برای تجزیه و تحلیل صورت های مالی در کشورهای مختلف به ویژه فرانسه، آلمان، سنگاپور و آفریقای جنوبی معلوم می شود که از ارزش افزوده و نسبت های مبتنی بر آن برای تجزیه و تحلیل عملکرد گذشته ی واحدهای تجاری و پیش بینی رویدادهای آینده، جهت تهیه اطلاعات بیشتری در باره فعالیت یک شرکت، استفاده می شود. هم چنین در این مورد باید گفت که نسبت های ارزش افزوده به ویژه در آسیا، به عنوان نسبت های کلیدی بهره وری جهت کنترل و اداره ی واحد تجاری به کار گرفته می شوند. بنابراین استفاده از ارزش افزوده در تجربه و تحلیل گزارشگری مالی خارجی، روشی برای انتقال اطلاعات و ابزار مورد استفاده مدیریت است، که بدین ترتیب مربوط بودن اطلاعات ارزش افزوده در تصمیم گیری نقش خود را آشکار می سازد.

یکی دیگر از ویژگی های ارزش افزوده این است که قابلیت مقایسه بیشتری نسبت به سود دارد. دلیل قابلیت مقایسه ی ارزش افزوده جامعیت مفهوم آن است. به عبارت دیگر معیار ارزش افزوده در مقایسه با سود خالص کمتر تحت تاثیر روش های حسابداری قرار می گیرد. به علاوه محاسبه ی ارزش افزوده، تحت تاثیر محاسبه ی سود خالص نیست زیرا ارزش افزوده، افزایش ثروت واحد تجار را قبل از توزیع آن نشان می دهد در حالی که سود خالص فقط بخشی از ثروت ایجاد شده ای است که به صاحبان سرمایه تعلق می گیرد. در تجزیه و تحلیل بهره وری مقایسه نسبت های ارزش افزوده مورد نیاز و سودمند است. بهره وری یک شرکت را با استفاده از ارزش افزوده می توان با بهره وری رقبا ی آن شرکت، متوسط صنعت یا سایر صنایع یا حتی کل اقتصاد، مقایسه کرد. تاکنون چنین مقایسه ای انجام نشده است زیرا ارزش افزوده در سطوح مختلف از روش های متفاوتی محاسبه می گردد. این مشکل، با ارائه مناسب صورت ارزش افزوده تا اندازه ی زیادی حل می شود. پیش شرط قابلیت مقایسه ی اطلاعات ارزش افزوده ی حاصل از فعالیت شرکت و ارزش افزوده ی محاسبه شده در حسابداری ملی این است که صورت ارزش افزوده باید شکل استاندارد داشته باشد و رقم ارزش افزوده ی آن مطابق با ارزش افزوده محاسبه شده در حسابداری ملی باشد. بنابراین واضح است که اگر قرار است گزارشگری ارزش افزوده آینده ای داشته باشد باید استانداردی در مورد نحوه ی تهیه این صورت تدوین شود. این استاندارد باید شرکت ها و گروه های ذی نفع را از استفاده ی نادرست صورت ارزش افزوده به عنوان ابزار سیاسی برحذر دارد.

ویژگی قابلیت اتکای صورت ارزش افزوده به شکل و محتوای آن بستگی دارد. اما معمولاً، دلیلی وجود ندارد که بگوییم صورت ارزش افزوده نسبت به سایر صورت های مالی از قابلیت اتکای پایینی برخوردار است. بی طرفی مفهوم ارزش افزوده نسبت به مفهوم سود، بیشتر است.

زیرا ارزش افزوده تنها منافع سرمایه گذاران رادر نظر نمی گیرد بلکه منافع تمام گروه های ذی نفع را شامل می شود . هم چنین همان طور که قبلا گفته شد، به دلیل جامعیت مفهوم ارزش افزوده نسبت به سود، مدیران شرکت ها کمتر می توانند صورت ارزش افزوده را تحت نفوذ خود قرار دهند و آن را تحریف نمایند.

صورت ارزش افزوده به خاطر جامعیت آن و جهت دهی سود به سوی اشخاص ذی نفع ویژگی قابلیت فهم را دارا است . با توجه به دلایل مثبت در رابطه با مربوط بودن و قابلیت مقایسه صورت ارزش افزوده می توان گفت که منافع ارائه ی چنین صورتی از هزینه های آن بیشتر است . بنابراین با معیارهزینه - فایده که لازمه ی گزارشگری مالی ، صورت ارزش افزوده از توجیه لازم برخوردار است . دلایل فوق نشان می دهد که ارائه صورت ارزش افزوده می تواند ویژگی های کیفی گزارشگری مالی را داشته باشد و به عنوان ابزاری سودمند مورد استفاده قرار گیرد.

پیشنهادها

1- صورت ارزش افزوده نباید براساس جابه جایی ارقام سورت سود و زیان تنظیم گردد. صورت ارزش افزوده باید از دو قسمت تشکیل شود، قسمت اول مربوط به منابعی که ارزش افزوده را ایجاد نموده اند و قسمت دوم ، باید توزیع ارزش افزوده بین اشخاص ذی نفع را نشان دهد. اقلام مربوط به منابع ارزش افزوده باید بر مبنای قیمت های جاری اندازه گیری شوند . در حالی که اقلام توزیع ارزش افزوده باید مبتنی بر ارزش هایی باشد که واقعا به اشخاص ذی ربط پرداخت شده است ، یعنی اقام مذکور باید با اقلام صورت سود و زیان یک سان بوده و مطابقت داشته باشد . بنابراین محاسبه ی ارزش افزوده از دو روش (جمع مستقیم) و (تفریق مستقیم) رقم یک سانی را ارائه نخواهد داد . اما این موضوع به سودمندی صورت ارزش افزوده لطمه ای وارد نمی سازد، مغایرت رقم ارزش افزوده در دو روش که باید افشا و ارائه شود جهت تجزیه و تحلیل «کیفیت» و «صحت» رقم سود خالص از ارزش تجزیه و تحلیل بسیار بالایی برخوردار است، مغایرت مزبور شامل موارد زیر است :

- کلیه ی سود و زیان هایی که ناشی از فعالیت های تولیدی شرکت نیست اما از ارزیابی ها و برآوردها ناشی شده است) خصوصا افزایش یا کاهش ذخایر) و در قسمت منابع صورت ارزش افزوده نشان داده نمی شوند.

- تفاوت بین ارزش های جاری و تاریخی .

- اقلام غیرمترقبه ای که باعث افزایش یا کاهش ثروت میشوند(اقلامی که نباید به عنوان وارده یا ستاده آورده شوند).

محاسبه ی ارزش افزوده در صورت ارزش افزوده بر مبنای قیمت های جاری ناقص اصل بهای تمام شده تاریخی است ، اما این انحراف از اصل بهای تمام شده تاریخی بامفاهیم نظری گزارشگری مالی که توسط کار گروه تدوین استانداردهای حسابداری ایران تهیه گردیده است مغایر نیست ، زیرا کار گروه مزبور به کارگیری مدل های حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری را مکمل گزارشگری مالی مرسوم می داند .

دلایل عمده ی مطلوبیت محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای قیمت های جاری را می توان به شرح زیر عنوان کرد:

(الف) محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای قیمت های جاری معادل ارزش افزوده ی محاسبه شده در حسابداری مالی است .

(ب) این نوع محاسبه ، مناسب ترین ارزیابی در مفهوم اقتصادی است ، زیرا کارایی جاری را نشان می دهد .

(ج) محاسبه ی ارزش افزوده براساس قیمت های جاری باتعریف « ایجاد ثروت» مطابقت دارد زیرا ارزش به وسیله ی برآورد ذهنی مشتریان که به قیمت های بازار بیان می شوند ، اندازه گیری می شود.

(د) ویژگی مربوط بودن ، کیفیت اطلاعات صورت ارزش افزوده را بهبود می بخشد زیرا عملکرد اخیر واحد تجاری را نشان می دهد .

و) محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای ارزش های جاری ، فرصت مناسبی برای معرفی ارزش های جاری به حسابداری مالی است .

2- تمام فعالیت هایی که منجر به ایجاد ثروت می شوند ، حتی ایجاد دارایی های ثروت باید در صورت ارزش افزوده آورده شوند . ایجاد دارایی ثابت توسط شرکت بدون هیچ تردیدی جزو فعالیت و عملکرد شرکت را عهده دار است ، افشا شود .

3- ارزش افزوده نباید تنها بر مبنای فروش محاسبه شود بلکه محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای تولید، مناسب تر است . ممکن است ادعا شود که محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای تولید اصل تحقق درآمد را نقض می کند ، در پاسخ به این ادعا می توان اظهار داشت که اصل تحقق درآمد که برای ترانزانه و صورت سود و زیان محسوس و مفید است ، نباید برای صورت ارزش افزوده به کار رود، دلیل آن این است که هدف از محاسبه ی سود حسابداری توزیع سود سهام بین سهامداران است و بنابراین برای جلوگیری از پیش نمایی جریان های خروجی سرمایه (مفهوم نگهداشت سرمایه و اصل احتیاط) از اصل تحقق درآمد پیروی میشود. در حالی که ارزش افزوده را باید فقط به عنوان معیار عملکرد، آن هم بدون توجه به ادعاهای واقعی سرمایه گذاران ، محاسبه کرد.

4- برای بهبود محتوای اطلاعاتی صورت ارزش افزوده ، می توان ارزش افزوده را به طور خالص یا ناخالص ارائه کرد دلایل موافق و مخالفی در زمینه ی این که آیا ارزش افزوده باید به طور خالص یا ناخالص ارائه شود وجود دارد که بستگی به کاربرد خاص ارقام ارزش افزوده دارد . در مقایسه های بین المللی ترجیح داده می شود که ارزش افزوده بر حسب ناخالص محاسبه شود زیرا در آن صورت تفاوت روش های استهلاک دارایی های ثابت بین کشورهای مختلف بر تجزیه و تحلیل های بین المللی تاثیر گذار نیست . از لحاظ نظری ، استهلاک باید به عنوان یک وارده (مانند مواد اولیه) در نظر گرفته شود و بنابراین باید از ارزش افزوده کسر شود . افشای ارزش افزوده ی خالص و ناخالص ، مربوط بودن صورت ارزش افزوده را به طور قابل ملاحظه ای افزایش می دهد .

5- جهت تضمین قابلیت فهم و مربوط بودن صورت ارزش افزوده توضیحات بیشتری در مورد محتوا و موضوعات این صورت، لازم و ضروری است . مهم ترین این توضیحات می تواند ارائه ی اطلاعاتی در مورد تعداد کارکنان، ساعت کار، شاخص های قیمت باشد تا به تحلیل گران کمک کند. به وسیله ی آن تجزیه و تحلیل های لازم را انجام دهند .

با توجه به مطالبی که در فوق بحث شد ، ساختار زیر برای تهیه ی صورت ارزش افزوده مناسب به نظر می رسد .

*لازم به ذکر است که ارزش افزوده از دو طریق جمع و تفریق قابل محاسبه است روش تفریق را روش محاسبه غیر مستقیم و روش جمع را روش محاسبه مستقیم ارزش افزوده می گویند.

سودمندی گزارشگری ارزش افزوده

نویسندگان : دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی بهمن بنی مهد .

چکیده

تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری اولین هدف گزارشگری مالی را ارائه اطلاعات سودمند جهت تصمیم گیری سرمایه گذاران می دانند . عده ای بر این اعتقادند که این هدف بسیار محدود است ، چرا که هدف های اجتماعی گسترده تر رانادیده می گیرد و عده ای نیز آن را به نحو ناعادلانه ای به نفع گروه خاصی از استفاده کنندگان صورت های مالی می دانند. از اینرو در شرایط کنونی ، اطلاعاتی که گزارشگری مالی به عنوان یک سیستم از اطلاع رسانی ارائه می دهد به اطلاعاتی در زمینه سود و یا جریان نقدی که عمدتاً بازده و مورد نظر سرمایه گذاران است محدود میگردد و سیستم مزبور درآمد و بازده سایر گروه

هایی که در فعالیت واحد تجاری ذینفع هستند را به طور مشخص افشا نمی کند. اما معیاری که به وسیله آن بازده سایر گروه ها اندازه گیری می شود، ارزش افزوده است، معیار مزبور از طریق «صورت ارزش افزوده» که می توان آن را به عنوان یک صورت مالی در نظر گرفت. اندازه گیری و افشا می شود.

مقاله حاضر ضمن بیان مفاهیم ارزش و ارزش افزوده، تاریخچه ارزش افزوده در گزارشگری ارزش افزوده رائه می دهد.

مقدمه

نظریه های مختلفی در باره حقوق صاحبان سرمایه و سایر افراد ذینفع در فعالیت واحد تجاری وجود دارد، دو نظریه عمده در این ارتباط، نظریه مالکیت و نظریه شخصیت حقوقی است. اما نظریه بنگاه اجتماعی را می توان به عنوان نظریه سوم به آنها اضافه نمود.

در نظریه مالکیت، حسابداری زاده مفهوم مالکیت است. این دیدگاه صاحبان واحد تجاری را مخاطب گزارشگری مالی می داند و عقیده دارد که سیستم اطلاعاتی حسابداری تنها باید در جهت تامین نیازهای اطلاعاتی مالکان واحد تجاری گام بردارد. اما با توسعه شرکت ها و جدایی مدیریت از مالکیت، تئوری دیگری به نام تئوری شخصیت حقوقی پدید آمد. براساس نظریه مذکور هدف های گزارشگری مالی، در جهت تامین نیازهای اطلاعاتی دو گروه صاحبان سرمایه و بستانکاران قرار میگیرد. اما تئوری بنگاه اجتماعی مفهومی گسترده تر از مفاهیم دو تئوری فوق دارد، در این دیدگاه به واحد تجاری، به عنوان یک بنگاه اجتماعی نگریسته می شود که جهت ایجاد درآمد برای اشخاص ذینفع از جمله سهامداران، بستانکاران، کارکنان و دولت تاسیس شده است و براین اساس هدف حسابداری باید در جهت تامین نیازهای اطلاعاتی کل جامعه باشد.

عنوان سود به سهامداران، بهره به بستانکاران، حقوق به کارکنان، مالیات به دولت، استهلاک و سود تقسیم نشده به واحد تجاری تعلق می گیرد. یکی از صورتحساب هایی که در این تئوری باید به عنوان مکمل صورت های مالی در نظر گرفته شود، صورت ارزش افزوده است. صورت مزبور عملکرد شرکت را از طریق محاسبه ارزش افزوده و سپس توزیع آن بین اشخاص ذیربط بر مبنای فرض تعهدی نشان می دهد.

مفهوم ارزش

واژه ارزش در مورد کالاها و خدمات عمدتاً به دو معنای متفاوت یعنی ارزش مصرفی و ارزش اقتصادی به کار می رود. ارزش هر کالا ترکیبی از ارزش مصرفی و ارزش اقتصادی آن است. ارزش مصرفی، بازتاب سودمندی و لذت و مطلوبیت روانی افراد از مصرف کالاها را نشان می دهد. ارزش اقتصادی هر کالا همان ارزش مبادله ای است که در بازار تعیین و به کمک قیمت ها اعلام می گردد، به عبارت دیگر قیمت ها درجه ارزش هر کالایی را نشان می دهند.

منشا ارزش

تولید می تواند منشا ارزش باشد و آن نیز متأثر از عوامل زیر می باشد:

- 1- نیروی کار، اعم از نیروی بدنی و یا نیروی فکری کارگران، مدیران و کارشناسان.
- 2- سرمایه، که امکانات و ابزار لازم سرمایه ای جهت فراهم کردن زمینه های فعالیت و بهره گیری به موقع از فرصت های اقتصادی است.
- 3- مدیریت و تکنولوژی، که نقش موثری در کیفیت تولیدات و کاهش هزینه ها را به عهده دارد.
- 4- زمین و معادن و منابع طبیعی و مواد خام آن.

بنابراین می توان گفت که ارزش کالاها و خدمات از ترکیبی از عوامل فوق تشکیل شده است . اگر چه تولید منشا ارزش است اما این مبادله است که ارزش رامحقق می سازد ، ماهیت تولیدی ارزش عبارت است از هزینه های تولیدی و هزینه های استهلاک عوامل تولید که به منظور خلق و تولید یک کالا و یا خدمت به کار رفته اند . اگر این کالاها و خدمات نه به مصرف صاحبان آن برسند و نه مبادله شوند ، در آن صورت ارزشی ایجاد نمی شود، در غیر این صورت استهلاک و هزینه های تولیدی اتلاف منابع می باشد . بنابراین بامصرف کالاها و خدمات و یا فروش آنها می توان ارزش ایجاد شده در آنها را اندازه گیری نمود.

مقدار باقی مانده از بازدهی است که با بهره گیری از ظرفیت تولیدی مثل کار و سرمایه، به وجود آمده است. ارزش افزوده سهم بنگاه اقتصادی را نسبت به تولید ناخالص داخلی نشان می دهد و توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولید شده را بیان می نماید . صورت ریاضی ارزش افزوده را می توان به شکل زیر وبه وسیله جا به جایی ارقام صورت سود و زیان نشان داد.

$$R = S - B - W - I - DP - DIV - T \quad (1)$$

$$S - B = W + I + DP + DIV + T + R \quad (2)$$

یا

$$S - B - DP = W + I + DIV + T + R \quad (3)$$

که در آن :

R = سود تخصیص نیافته دوره

S = درآمد حاصل از فروش

B = مواد و خدمات خریداری شده از خارج از بنگاه

W = دستمزد

I = بهره

DP = استهلاک

DIV = سود سهام

T = مالیات

معادله (2) بیانگر ارزش افزوده ناخالص و معادله (3) نشان دهنده ارزش افزوده خالص است . در هر دو معادله، سمت چپ (سمت تفریق) نمایانگر روش محاسبه غیر مستقیم و سمت راست.

روابط فوق ، ویژگی های مفهوم ارزش افزوده را نشان میدهند ، یعنی ارزش افزوده از یک طرف بنگاه اقتصادی را از جنبه عملکرد و از طرف بنگاه اقتصادی را از جنبه عملکرد و از طرف دیگر اشخاص ذینفع در فعالیت بنگاه اقتصادی را، از جنبه اجتماعی در کانون توجه خود دارد. جنبه عملکرد با روش غیرمستقیم و جنبه اجتماعی با روش مستقیم بیان می شود. روش مستقیم سهم عوامل تولیدی کار و سرمایه و نیز سهم جامعه را به وسیله سهم بخش عمومی (دولت) نشان میدهد. با توجه به روابط فوق مشخص است که ارائه محاسبات ارزش افزوده در یک صورت مالی شامل دو قسمت (محاسبه مستقیم و محاسبه غیرمستقیم) و محتوای اطلاعاتی آن به تعریف پارامترهای محاسبات و افشای عناصر خاص و عام آن پارامترها بستگی دارد.

تاریخچه ارزش افزوده در گزارشگری مالی

استفاده از مفهوم ارزش افزوده در اقتصاد بیش از دو قرن قدمت دارد اما اهمیت آن در دهه 1920 میلادی بیشتر آشکار گردید. به طور نمونه در آلمان max lehman سودمندی معیار ارزش افزوده رادکنترل و گزارش فعالیت های بنگاه های اقتصادی ، مورد بررسی قرار داده است . اما استفاده از مفهوم ارزش افزوده در حسابداری اولین بار توسط Soujanen در سال 1954 در مجله Accounting Review پیشنهاد گردید. 20 سال بعد در دهه 1970، به دلیل تغییرات محیط سیاسی انگلستان یعنی پیروزی حزب کارگر در انتخابات و نفوذ اتحادیه های کارگری در دولت وقت ، گزارشگری سود که تا آن زمان مورد حمایت بود، کمرنگ شد و ایده جدیدی در حرفه حسابداری انگلستان پدید آمد. براساس تفکر جدید درآمد تنها متعلق به سهامداران نیست بلکه به گروه های دیگری مانند کارکنان، دولت و تامین کنندگان مالی نیز تعلق دارد . برای اساس ، در سال 1975 کمیته تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان با انتشار Corporate Report ارائه صورت ارزش افزوده توسط شرکت ها را همراه با سایر گزارش های سالانه پیشنهاد نمود. در انگلستان صورت ارزش افزوده در آغاز با اشتیاق فراوان پذیرفته شد و طبق بررسی انجمن حسابداران خیره انگلستان شرکت های ارائه دهنده صورت ارزش افزوده از 4/7 درصد در سال 76 – 1975 به 30 درصد در سال 80 – 1979 افزایش یافت .

اما بعد از پیروزی حزب محافظه کار (طرفدار فلسفه سرمایه داری) در انتخابات نخست وزیری سال 1979 انگلستان تعداد شرکت های ارائه دهنده صورت ارزش افزوده در این کشور به شدت کاهش یافت و بدین ترتیب به نظر می رسد که نزدیک به دو دهه سلطه حزب محافظه کار در زمام امور انگلستان ، صورت ارزش افزوده رادر این کشور به پدیده ای فراموش شده تبدیل کرده است .

علی رغم عدم تمایل انتشار صورت ارزش افزوده در محافل دانشگاهی و حرفه ای حسابداری انگلستان ، استفاده از صورت ارزش افزوده در سایر کشورها رواج پیدا کرد. انتشار رهنمود پیشنهادی تحت عنوان Green Paper در استرالیا در سال 1983، انتشار بیانیه پیشنهادی رویه عمل حسابداری شماره (RAP3) توسط انجمن حسابداری خبره سنگاپور در سال 1984 و انتشار رهنمود پیشنهادی کمیته استانداردهای حسابداری هلند در سال 1990 از علاقه مندی سایر نقاط جهان به انتشار صورت ارزش افزوده خبر می دهد.

شرکت های ژاپنی در حسابداری مدیریت و شرکت های سنگاپوری در هر دوزمین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت از مفهوم ارزش افزوده استفاده می نمایند.

در آفریقای جنوبی تهیه صورت ارزش افزوده توسط شرکت ها نسبت به سایر کشورها ، از استقبال بیشتری برخوردار بوده است . طبق بررسی انجمن حسابداران خبره آفریقای جنوبی تعداد شرکت هایی که صورت ارزش افزوده را تهیه می کنند از 6 درصد در سال 1977 به 86 درصد در سال 1995 افزایش یافته است . در آلمان و فرانسه نیز مفهوم ارزش افزوده در سه سطح حسابداری ملی، حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته و یا استفاده میشود . اما آنچه که صورت ارزش افزوده برای شرکت های اروپایی شناخته شده است ، برای شرکت های آمریکایی نسبتاً ناشناخته مانده است ، ولی این موضوع برای دانشگاهیان آمریکایی موضوعی شناخته شده می باشد و تحقیقاتی نیز در این زمینه در دانشگاه های آمریکا انجام شده است. در سال 1992 ، انجمن حسابداری آمریکا و در سال 1997 کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری سودمندی اطلاعات صورت ارزش افزوده را مورد تایید قرار داده اند . اما علی رغم سودمند شناخته شدن معیار ارزش افزوده ، هنوز در هیچ کشوری (به غیر از فرانسه و کشورهای فرانسه زبان) استاندارد ی که مطابق با اهداف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت باشد، تهیه نگردیده است و شرکت ها به طور داوطلبانه صورت ارزش افزوده را ارائه میدهند .

1- سودمندی گزارشگری ارزش افزوده: تحقیقات توصیفی

تحقیقاتی در زمینه مزایا و محدودیت های گزارشگری ارزش افزوده انجام شده است. این تحقیقات براساس مقایسه بین صورت ارزش افزوده ومدل های گزارشگری سنتی که شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد می باشد، انجام شده و نقاط قوت و ضعف هر یک بررسی گردیده است. ذیلا برخی از مزایا و محدودیت هایی که در اینگونه تحقیقات عنوان شده است از نظر می گذرد.

برخی از مزایای مهم گزارشگری ارزش افزوده به قرار زیر است:

الف) سازماندهی محیط کار: گزارشگری ارزش افزوده، با ارائه سهم نیروی کار در نتایج نهایی شرکت، محیط سازمانی مناسبی برای نیروی کار فراهم می آورد. (Mc Sweeney 1985 Mcleay 1983 Egginton, 1984)

ب) اندازه گیری پاداش بهره وری: گزارشگری ارزش افزوده روش علمی تری جهت انعکاس پاداش افزوده روش علمی تری جهت انعکاس پاداش افزایش بهره وری فراهم می کند و آن را به تغییرات در مبالغ اریش افزوده مربوط می سازد. (1979 و 1981 Morley 1979 a)

ج) توانایی پیش بینی و تشریح: نسبت های مبتنی بر ارزش افزوده می توانند برای توضیح ویا پیش بینی رویدادهای با اهمیت اقتصادی شرکت سودمند باشند. (Sinha 1983، Cox 1979، Morley 1979)

د) اندازه گیری درآمد ملی: گزارشگری ارزش افزوده با مفاهیم بکار رفته در محاسبه درآمد ملی همسو است و رابطه ای مفید بااطلاعات اقتصاد کلان و تکنیک های استفاده شده به وسیله اقتصاددانان ایجاد می کند (Maunder's 1985)

ه) قرینه و نماینده اندازه و بزرگی شرکت: در مقابل ارقام فروش و سرمایه، ارزش افزوده می تواند معیار مناسب تری در باره اندازه و بزرگی شرکت باشد. (Morley 1981)

و) مذاکرات کارگری: گزارشگری ارزش افزوده: ممکن است نسبت به صورت های مالی سنتی برای گروه کارکنان جهت تعیین نرخ دستمزدها سودمند تر باشد (Maunder's 1985)

ز) پیش بینی های سرمایه گذاران: گزارشگری ارزش افزوده برای سرمایه گذاران، به عنوان یک ابزار، برای پیش بینی سودآوری، بازده مورد انتظار و ریسک های مربوط به اوراق بهادار مفید است. (Maunder's 1985)

ح) معیاری برای توسعه اقتصادی: ارائه صورت ارزش افزوده شرکت های تابعه در گزارشات سالانه شرکت های چند ملیتی در کشورهای میزبان، میتواند اطلاعاتی را برای تحلیل سهم این شرکت های در فرآیند توسعه اقتصادی این کشور فراهم آورد. (Rahman 1990)

ط) اندازه گیری عملکرد: ارزش افزوده خالص در تحلیل عملکرد مدیریت، شاخص بهتری نسبت به سود خالص ارائه می دهد، به ویژه آنکه درموردی استفاده از روش های سلیقه ای و دلخواه حسابداری، زیان حسابداری را به جای سود حسابداری شناسایی می کنند. (Sinha 1983)

ی) شاخص بهتری: نسبت های مبتنی بر ارزش افزوده ممکن است شاخص عملکرد بهتری برای اندازه گیری کارایی مدیریت (Morley 1978) و ترکیب عمودی فراهم نمایند.

همچنین برخی از محدودیت های گزارشگری ارزش افزوده به شرح زیر هستند:

1- مفروضات غلط : ارزش افزوده ، براساس مفروضات نادرستی بنا نهاده شده که عبارتند(الف) یک شرکت را متشکل از گروهی می داند که بایکدیگر همکاری می نمایند (ب) دولت را یک گروه ذیحق می داند.(ج) فرض می نماید که همه اعضای گروه های ذیحق در نظر گرفته شده اند. (Morley)

2- امکان گمراهی : صورت ارزش افزوده ممکن است منجر به گمراهی شود، مخصوصا در مواردی که ثروت (در صورتی) که به وسیله ارزش افزوده اندازه گیری شود) در حال افزایش باشد در حالی که سود یا دیگر اجزای ارزش افزوده در حال کاهش باشند.(Riahi-Belkaoui 1992)

3- امکان هدایت اشتباه مدیریت : ارائه صورت ارزش افزوده ممکن است اشتباه مدیریت را به ادامه افزایش ارزش افزوده هدایت کند.(Gilchrist 1971)

4- امکان تفسیر اشتباه : تفسیر سطحی از صورت ارزش افزوده یک شرکت می تواند به پنج اشتباه زیر منجر گردد:
الف) افزایش ارزش افزوده ملازمه با افزایش سود دارد .

ب) افزایش ارزش افزوده به ازای هر یک از کارکنان باید به نفع سهامداران باشد.

ج) ممکن است از قبل توزیع عادلانه ای از تغییرات ارزش افزوده بین اشخاص ذیربط مورد نظر باشد.

د) ارزش افزوده نسبتا بالا به ازای هر یک از کارکنان بیانگر عملکرد بهتر اقتصادی است .

ه) ممکن است در حالی که سهم بالایی از ارزش افزوده قابل تخصیص به نیروی کار باشد، نیروی کار استحقاق دستمزد بالا را نداشته باشد. (Rutherford 1981)

2- سودمندی گزارشگری ارزش افزوده: تحقیقات تجربی

در تحقیقات تجربی ، که علاوه بر سودمندی افشای اطلاعات ارزش افزوده را ارزیابی می کنند به سه جنبه توجه گردیده است :

1) عملکرد مبتنی بر ارزش افزوده شرکت ها در زمینه های مختلف (2) محتوی اطلاعاتی اطلاعات ارزش افزوده در ارزیابی بازار (3) توانایی پیش بینی با استفاده از اطلاعات ارزش افزوده، در زیر جنبه های مختلف هر تحقیق مورد بررسی قرار میگیرد.
1-2) ارزش افزوده عملکرد شرکت

ارزش افزوده عملکرد شرکت ، از جوانب مختلفی که در جدول شماره 1 خلاصه شده ، مورد بررسی قرار گرفته است . اولین مورد مربوط به فرضیه ساختار چند بخشی می باشد ، از دیدگاه این فرضیه به دنبال اجرای ساختار چند بخشی نتایج بهتری قابل پیش بینی می باشد.(Hoskinson 1987)

در اکثر تحقیقات صورت گرفته با فرضیه ساختار چند بخشی ، عملکرد اقتصادی شرکت ها قبل و بعد از پیاده سازی ساختار چند بخشی با استفاده از هر دو شاخص عملکرد مبتنی بر سود و مبتنی بر بازار، اندازه گیری شده است . نتایج این تحقیقات متفاوت و مختلط بوده ند. تحقیقی توسط ریاحی بلکویی در سال 1997 با اتکا بر معیار بهره وری مبتنی بر ارزش افزوده به عنوان یک معیار عملکرد اقتصادی شرکت ، قبل و بعد از پیاده سازی ساختار چند بخشی انجام شده است . نتایج حاصل از تحقیقات انجام شده بر روی شرکت های ایالات متحده مشخص می کنند که کارایی تولید شرکت هایی که به طور عمودی، مورد ادغام واقع شده اند کاهش و کارایی تولیدی شرکت های وابسته افقی که دارای زمینه های فعالیت متنوع می باشند افزایش می یابد. افزایش بهره وری در گروه شرکت های دارای فعالیت های متنوع غر وابسته، با اهمیت نبود. در مجموع به نظر می آید، از نظر بهره وری، پیاده سازی ساختار چند بخشی در مورد گروه شرکت هایی که از استراتژی تولید متنوع ولیکن

مرتبط به یکدیگر پیروی می کند، بسیار سودمند می باشد. این استراتژی استفاده از اثر توأمان عوامل مختلف اقتصادی را از طریق استفاده مشترک از نهاده ها امکان پذیر می سازد. فرضیه دوم در مورد آثار ساختار مالکیت روی عملکرد منعکس در مباحثات مرتبط با اهمیت مالکیت سهام بر کارایی بنگاه و توسعه استراتژیک آن بوده است. بررسی تجربی در باره این فرضیه به دلیل مشکلات مربوط به جمع آوری اطلاعات معنی دار مرتبط با عملکرد، منجر به نتایج متفاوتی شده است (Leech 1983 و Cubbin و Hill Snell، 1989). ریاحی بلکویی و پاولیک در تحقیقات در سال 1994 انجام داده اند، معتقد هستند که اگر قرار است بین ساختار مالکیت و عملکرد، رابطه ای برقرار گردد لازم است بازده کل در نظر گرفته شود و نباید به بازده حسابداری محدود شود.

با مطالعه بر روی یک نمونه از شرکت های آمریکایی، این محققان به رابطه ای با اهمیت، غیرخطی و غیر یکنواختی بین عملکرد مبتنی بر ارزش افزوده و ساختار مالکیت دست یافتند. عملکرد مبتنی بر ارزش افزوده تا رسیدن به یک نقطه عطف نزولی است و پس از آن به تناسب افزایش در معیارهای ساختار مالکیت افزایش می یابد.

این موضوع صرف نظر از آنکه ساختار مالکیت با معیارهای سهام مدیریت یا گروه های سهامدار یا جمع این دو معیار اندازه گیری شود، صدق می کند، نتایج به دست آمده با موارد زیر قابل قیاس می باشد:

الف) زمانی که سهام مدیران کمتر از 10٪ مالکیت باشد، بین پراکندگی مالکیت و رفتارهایی که ارزش افزوده ای به همراه ندارد همبستگی وجود دارد و (ب) در صورتی که سهام مدیران بیشتر از 10٪ مالکیت باشد، بین منافع مدیران و سهامداران در راستای حداکثر کردن ارزش افزوده همگرایی وجود دارد.

مورد سوم به نتایج عملکرد حاصل از اجرای طرح های ارزیابی عملکرد شرکت مربوط می شود. این مورد از یک سری استدلال های تئوریک ناشی می شود که بر اساس آنها طرح های بلند مدت عملکرد مبتنی بر اطلاعات حسابداری موجب انگیزش مدیریت در ارتقاء عملکرد شرکت می شود. در سال 1994 آقای Askren و همکاران او با ارائه نمونه هایی از شرکت آمریکایی نشان دادند که شرکت هایی که حسابداری مبتنی بر طرح های عملکرد را اتخاذ می نمایند به هیچگونه افزایشی در سود حسابداری یا افزایشی در کارایی مبتنی بر ارزش افزوده در مقایسه با مجموعه ای از شرکت هایی که نقش گروه کنترل را داشته اند، دست نمی یابند. اما در سال 1997 تحقیقات ریاحی بلکویی نشان داد که ماهیت رابطه مزبور به تناسب ساختار مالکیت شرکت تغییر میکند. با استفاده از همان نمونه شرکت ها، نتایج حاصل در مورد شرکت هایی که در کنترل مالکیت بود، تایید شد ولیکن در مورد شرکت هایی که در کنترل مدیریت بود، مصداق نداشت.

2-2) ارزیابی بازار و ارزش افزوده در مقابل اطلاعات سنتی

محتوای اطلاعاتی ارزش افزوده در مقابل ارزش اطلاعاتی سود سنتی و گردش وجوه نقد در چند تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است.

Bao 1989 و Bao و Riahi - Belkaoui - 1993، Riahi، Ferkrat 1994 و Riahi-Belkaoui، Riahi- 1997، (Belkaoui).

بسیاری از این تحقیقات بر مدل های مختلف ارزش بازار مبتنی بوده است. (Rao 1971 و Lizenberger، 1991، Harris و Easton، 1979، Levy و Barlev، 1995 و Ohlson 1988)

نتایج جدول شماره 2 این نظریه را تایید می کند که بین ارزش شرکت و مقادیر ارزش افزوده مبتنی بر عملکرد رابطه قوی تری وجود دارد تا بین ارزش و سود یا ارزش شرکت و معیارهای مبتنی بر اطلاعات گردش وجوه نقد. نتایج مزبور در مورد مدل های ارزیابی خطی و مدل های ارزیابی غیرخطی مصداق دارد. هنگامی که پرسش تحقیق را مشخصات کارکردی مربوط به سود یا ارزش افزوده خالص نسبت به بازده سرمایه گذاری بازار تشکیل می داد، مدل های مربوط حسابداری و مدل های بازده بازار توان تشریحی بالایی تحت شرایط زیر را دارا بودند: (الف) بازده حسابداری براساس تغییرات نسبی در ارزش افزوده خالص بیان شده باشد. (ب) رابطه غیرخطی است، تابع محدب- مقعر می باشد. (Belkaoui 1996).

3-2) توانایی پیش بینی اطلاعات مبتنی بر ارزش افزوده

توانایی پیش بینی اطلاعات ارزش افزوده در سه تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است که بر حسب ماهیت پیش بینی یا رویداد اقتصادی پیش بینی شده با هم فرق دارند (نگاه شود به جدول شماره 3) اولی تحقیق توسط Karpik و ریاحی بلکویی (1989) از کارهای قبلی پیروی می کند که براساس رابطه تنوریکی - تجربی بین متغیرهای حسابداری و ریسک بازار پایه گذاری شده است (Ismeal و kim 1989). این تحقیق توانایی بیشتر معیار ارزش افزوده را برای تشریح نوسانات در بتاهای بازار بیش از آنچه که به وسیله معیارهای ریسک مبتنی بر سود و یا مبتنی بر گردش وجوه نقد فراهم می شود را مورد بررسی قرار می دهد. نتایج به دست آمده از نمونه انتخاب شده در شرکت های ایالات متحده، توانایی تشریح برتر متغیرهای ارزش افزوده در تشریح نوسانات بتاهای بازار را نشان می دهد.

دومین تحقیق توسط Bannister و ریاحی بلکویی (1991) به دنبال تلاش های تجربی قبلی جهت بررسی ویژگی های مختلف شرکت های هدف ادغام نسبت به سایر شرکت ها را در برمی گیرد (Belkaoui 1976 و 1987) بررسی جایگزین در زمینه ارزش افزوده متکی است به:

الف) ارزیابی تفاوت ویژگی های شرکت های هدف ادغام که با صنایع آنها مقایسه شده اند.

ب) تشریح بازده غیر عادی شرکت هدف ادغام در طول دوره ادغام.

نتایج نشان می دهد که: (1) در صنعت مربوط شرکت های هدف ادغام نسبت به سایر شرکت های همان صنعت، نسبت های ارزش افزوده پایینی در سال قبل از کامل شدن ادغام دارند.

(2) بازده غیر عادی مشاهده شده در شرکت های هدف ادغام طی دوره ادغام به گونه پایداری به اختلاف نسبت ارزش افزوده به جمع دارایی های آن شرکت ها با متوسط صنعت، مربوط می شود. نتایج نشان می دهند در حالی که عملکرد شرکت های تحصیل شده زیر میانگین است، شرکت های تحصیل کننده برای دسترسی و احتمالاً قابلیت توزیع مجدد منابع بنگاه های جذب شده، ارزش قائل هستند.

تحقیق سوم توسط Bao و Bao در سال 1996 انجام شد که با سایر تحقیقات مربوط به ویژگی اطلاعات حسابداری در ارتباط با سری های زمانی در چهار مدل تجزیه و تحلیل سری های زمانی ویژگی های مربوط اطلاعات ارزش افزوده مورد بررسی قرار می گیرد، این مدلها عبارتند از: مدل معکوس میانگین ساده، مدل معکوس میانگین همراه با روند افزایشی، مدل گام تصادفی و مدل گام تصادفی باضرائب ناپایدار، با استفاده از نتایج حاصل از شرکت های نمونه در ایالات متحده، نشان داده شد ارزش افزوده می تواند، به عنوان یک فرآیند گام تصادفی که کمترین خطای آزمون در ماتریس های دو خطایی ضریب همبستگی مطلق و آزمون قابلیت پیش بینی را در خود دارد، توصیف شود. این نتایج، با نتایج حاصل از سود سالانه و قیمت سهام هماهنگ می باشد.

جدول شماره 1: ارزش افزوده عملکرد شرکت ها

نتایج	موضوع تحقیق	تحقیق
ادغام عمودی کاهش و کارایی تولیدی شرکت های وابسته افقی افزایش می یابد، افزایش نسبی مشاهده شده در بهره وری شرکت های غیر وابسته بی اهمیت می باشد.	اجرای ساختار چند بخشی و استراتژی متنوع سازی سرمایه گذاری	1- ریاحی بلکویی (1997)
رابطه ای غیر یکنواخت اما با اهمیت بین ارزش افزوده حاصل از عملکرد و ساختار مالکیت وجود دارد.	اثرات ساختار مالکیت	2- ریاحی بلکویی و Pavlik (1994)
شرکت هایی که طرح های عملکرد را می گزینند به هیچ گونه افزایشی در سود حسابداری یا افزایشی در بهره وری نسبت به شرکت هایی که نقش گروه کنترل را داشته اند دست نیافته اند.	اجرای طرح های عملکرد	3- Askren و همکاران 1994
اجرای طرح های عملکرد. سودآوری شرکت هایی که در کنترل مالکیت بوده اند افزایش می یابد و در مورد شرکت هایی که در کنترل مدیریت بودند افزایش نمی یابد.	اجرای طرح های عملکرد ساختار مالکیت	4- ریاحی بلکویی (1997)

جدول شماره 2: ارزیابی بازار و ارزش افزوده در مقابل اطلاعات سنتی

نتایج	مدل مورد استفاده	سؤال تحقیق	تحقیق
ارزش شرکت و بهره وری در صنایع پالایش نفت و صنایع ارزش شرکت و سود در همان صنایع قوی تر است.	مدل ارزیابی Rao و Litzenger	بهره وری و ارزش شرکت	1- Bao و Bao (1989)
ارزش افزوده می تواند تشریحی دیگری نسبت به آنچه ر ش وجوه نقد فراهم می شود ، عرضه نماید.	مدل ارزیابی سود	محتوای نسبی و اضافی ارزش افزوده ، سود و گردش وجوه نقد	2- ریاحی بلکویی (1993)
ارزش افزوده خالص مبتنی بر ارقام عملکرد تغییر پذیری اندک و ثبات بالایی نسبت به سود و یا جریانات وجوه نقد که مبتنی بر همان ارقام هستند دارند.	شاخص ارقام حسابداری (Levy Barley.1979)	مزایای شاخص های استخراجی از ارقام حسابداری	3- ریاحی بلکویی (1994)
نتایج تحقیق وجود رابطه ای بین تغییرات نسبی در قیمت اوراق بهادار را مورد تایید قرار می دهد.	مدل ارزیابی ترکیبی سود و ارزش افزوده	توای اطلاعات اضافی و مربوط در مورد ارزش افزوده و سود	4- ریاحی بلکویی (1994) Picur
هم سطوح ارزش افزوده خالص وهم تغییرات در ارزش افزوده خالص در ارزیابی اوراق بهادار نقش دارند.	مدل های ارزیابی خطی و غیر خطی	محتوی اطلاعاتی سطح تغییرات متقابل در ارزش افزوده خالص	5- ریاحی بلکویی Picur (1994)
مدلی های مربوط حسابداری و بازده بازار توان تشریحی بالایی دارند وقتی که: (الف) بازده حسابداری براساس تغییرات نسبی در ارزش افزوده خالص بیان شده باشد. و (ب) رابطه غیر خطی وتابع محدب و مقعر است.	مدل های ارزیابی خطی و غیر خطی	تعیین تابع مربوط به سود غیر منتظره یا ارزش افزوده خالص نسبت به بازده تعدیل شده بازار	6- ریاحی بلکویی (1996)
بخش سود ارزش افزوده با نظر مساعد ، براساس بازارنگریسته می شود در حالی که اجزای غیر سود ارزش افزوده(بهره، مالیات ودستمزد) به طور معکوس به بازده بازار مربوط می شوند	مدل ارزیابی سود	محتوای اطلاعاتی اجزای ارزش افزوده خالص که همزمان با سود افشا می شوند	7- ریاحی بلکویی (1997)

جدول شماره 3. توانایی پیش بینی اطلاعات ارزش افزوده

تحقیق	نوع پیش بینی	مدل استفاده شده	نتایج
Karpik و بلکویی (1989)	تشریح ریسک بازار	مدل بازار	ارزش افزوده اطلاعات افزونتری را نسبت به سود تعهد در مورد تشریح ریسک بازار ارائه می دهند.
Bannister و بلکویی (1991)	تشریح بازده غیرعادی شرکت های هدف ادغام در طول دوره ادغام	مدل بازار	افزوده در شرکت های هدف ادغام در سال قبل از کار از ارزش افزوده شرکت های دیگر در همان صنعت است مشاهده شده در طول دوره ادغام ناشی از مغایرت بین های هدف ادغام و متوسط صنعت می باشد.
Bao و Bao (1996)	آزمایش ساختار و دقت پیش بینی معیار افزوده شرکت	چهار مدل سری های زمانی	چهار معیار ارزش افزوده متفاوت از هم وجود دارد. مدل گام تصادفی از نظر خطای آزمون در ماتریس های دو خطایی ضریب همبستگی مطلق و آزمون قابلیت پیش بینی کمتری دارد.

رویکرد های نظری گزارشگری ارزش افزوده

بهمن بنی مهد دانشجوی دوره دکتری حسابداری مقاله ارائه شده در هفتمین همایش سراسری حسابداری مهر 82 تاکنون در مورد چگونگی تهیه صورت ارزش افزوده استاندارد تدوین نگردیده و این صورت بطور داوطلبانه و براساس جابجایی ارقام صورت سود و زیان تهیه و منتشر می شود مقاله حاضر ضمن بررسی تاریخچه صورت ارزش افزوده، عواملی که باعث پدیدار شدن آن گردیده را مورد بررسی قرار داده و از دیدگاه نظری نیز تئوری های اجتماعی مانند تئوری اشخاص ذینفع، تئوری مشروعیت و تئوری اقتصاد سیاسی حسابداری که احتمالاً در توسعه و گسترش گزارشگری ارزش افزوده نقش داشته اند را تشریح می نماید. همچنین سایر جنبه های نظری گزارشگری ارزش افزوده از جمله تئوری های اثباتی و رویکرد سودمندی برای تصمیم، جهت بررسی موضوع مورد بحث قرار می گیرد.

واژه کلیدی: ارزش افزوده، صورت ارزش افزوده، تئوری های اجتماعی، تئوری های اثباتی، سودمندی برای تصمیم. در طول سالهای گذشته برای گسترش و توسعه گزارشگری مالی مرسوم که محدود به انتشار صورت سود و زیان، ترازنامه و صورت گردش وجوه نقد است، تلاشهایی صورت گرفته است. انضمام صورت ارزش افزوده به سایر صورتهای مالی که از سوی کمیته استانداردهای حسابداری انگلستان در سال 1975 پیشنهاد شد، نمونه ای از تلاشهای انجام شده در این زمینه می باشد. صورت مزبور عملکرد شرکت را از طریق محاسبه ارزش افزوده و سپس توزیع آن بین اشخاص ذینفع بر مبنای فرض تعهدی نشان می دهد. انتشار صورت ارزش افزوده داوطلبانه بوده و تاکنون در هیچ کشوری (به غیر از فرانسه) استاندارد برای آن تدوین نشده است. در دو دهه گذشته تئوری های مختلفی برای تشریح گزارشگری اجتماعی بکار رفته است. در این مقاله تئوری های مزبور برای تشریح پدیده ارزش افزوده در گزارشگری مالی مورد استفاده قرار میگیرد تا شرح قابل قبولی برای انتشار صورت ارزش افزوده بدست آید. مقاله ضمن تعریف و بحث در زمینه پیدایش گزارشگری ارزش افزوده، تاریخچه ارزش افزوده در گزارشگری مالی و عوامل تاثیر گذار بر آن را تشریح و در نهایت با استفاده از تحقیقات انجام شده تئوری های مربوط به آنرا بررسی می کند. /

سلام بر بنده و رسول خدا، حضرت محمد (ص)، سلام بر بنده و ولی خدا، حضرت علی (ع)، سلام بر کاملترین مخلوق و حجت خدا، حضرت مهدی (عج).

Jadeye_tariki@yahoo.com

کتابخانه نیلوفر آبی: <http://nilofare-abi-lib.blogfa.com>

تارنگار نیلوفر آبی: <http://nilofare-abi.persianblog.ir>

سایت استاد محمد رضا یحیایی: <http://www.mry14mn.net> & <http://www.mry14mn.com> & <http://www.mry14mn.ir>

تنظیم و ویرایش: امیر نعمتی.

شهریور ماه 1387 خورشیدی.