

پیش درآمدی بر استانداردهای افشای پایداری در عصر اقتصاد دیجیتال

مدیران مالی
گفت و گو



دکتر حلیمه رحمانی
مدیر ارشد تدوین استانداردها در
سازمان حسابرسی

بحث گزارشگری پایداری از سالها قبل مطرح بوده اما در سالهای اخیر بخصوص پس از شیوع بیماری واگیری کرونا و ظهور اقتصاد دیجیتالی توجه خیلی زیادی به آن در سطح جهانی معطوف شده است. یکی از آخرین موارد این توجهات، تشکیل هیئت بین المللی تدوین استانداردهای پایداری^۱ (ISSB) در بنیاد IFRS در سال ۲۰۲۱ است.

◀ سال ۱۴۰۰ و تشکیل کمیته گزارشگری چه کاری در سازمان حسابرسی در ایران تا کنون دو پیش نویس استاندارد افشای پایداری ۱ با عنوان الزامات کلی افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری^۲ و استاندارد افشای پایداری ۲ با عنوان افشاهای مرتبط با آب و هوا^۳ منتشر کرده است. در ایران نیز به تیح هیئت بین المللی، کمیته گزارشگری پایداری در سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۰ تشکیل شد و تا کنون پیش نویس اولین استاندارد افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری توسط این کمیته تهیه و منتشر شده و برای نظرخواهی در دسترس عموم می باشد.^۴ پیش نویس استاندارد دوم یعنی افشاهای مرتبط با آب و هوا نیز توسط کمیته در حال تهیه است. در استانداردهای مذکور، عبارات و مفاهیم جدیدی مطرح می شوند که برای استفاده کنندگان نسبتا جدید بوده

و نیازمند شفاف سازی هستند. در این نوشتار سعی می شود خلاصه ای از محتوای استاندارد افشای پایداری ۱ همراه با مطالب دیگری خارج از استاندارد که برای درک مفاهیم استاندارد کمک کننده هستند، بیان شود تا خوانندگان بتوانند با مطالعه این نوشتار، با متن استاندارد آشنایی اولیه پیدا کنند.

◀ استاندارد افشای پایداری ۱ اهداف آن هدف استاندارد افشای پایداری ۱، الزام واحد تجاری به افشای اطلاعاتی در مورد ریسکها و فرصتهای عمده مرتبط با پایداری است که برای استفاده کنندگان اصلی گزارشگری مالی با مقاصد عمومی هنگام ارزیابی ارزش کل واحد تجاری و تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع به آن مفید است. همانگونه که ملاحظه می شود، عباراتی نظیر ارزش کل واحد تجاری، ریسکها و فرصتهای عمده مرتبط با پایداری، و اطلاعاتی در مورد ریسکها و فرصتهای مزبور استفاده شده است که در ادامه به آنها پرداخته می شود. علاوه بر این، اصطلاحات دیگری نیز در تعریف این عبارات وجود دارد که به آنها نیز پرداخته خواهد شد.

◀ ارزش کل واحد تجاری^۵

طبق تعریف استاندارد، ارزش کل واحد تجاری عبارتست از مجموع ارزش حقوق مالکانه (کل ارزش بازار سرمایه) واحد تجاری و ارزش خالص بدهی آن. به لحاظ نظری، ارزش کل واحد تجاری منعکس کننده انتظارات از مبلغ، زمان بندی و قطعیت جریانهای نقدی آتی در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت است. ارزش جریانهای نقدی مزبور با توجه به مشخصات ریسک واحد تجاری، و دسترسی آن به تامین مالی و هزینه سرمایه تعیین می شود. اطلاعات لازم برای ارزیابی ارزش کل واحد تجاری، شامل اطلاعات ارائه شده توسط واحد تجاری در صورت های مالی و اطلاعات مالی مرتبط با پایداری است.

در پیش نویس استاندارد افشای پایداری ۱ در رابطه با مفهوم ارزش کل واحد تجاری آمده است که به لحاظ علمی تعیین ارزش شرکت را می توان

از طریق ارزش دارایی های آن مشخص کرد در پیش نویس استاندارد افشای پایداری ۱، مفهوم ارزش کل واحد تجاری، از لحاظ نظری تبیین شده است اما در این قسمت سعی می شود توضیحات بیشتری همراه با مثال برای تبیین این مفهوم ارائه شود.

به لحاظ عملی، تعیین ارزش شرکت را می توان از طریق ارزش داراییهای آن مشخص کرد. اما غالبا دستیابی به ارزش بازار تمام داراییهای شرکت در عمل می تواند کار مشکلی باشد. از این رو، برای تعیین ارزش شرکت از ارزشهای سمت چپ صورت وضعیت مالی استفاده می کنند، یعنی بدهیها و حقوق مالکانه (به عنوان منابع تامین مالی آن داراییها). و از آنجایی که وقتی ما صحبت از ارزش می کنیم، منظورمان ارزش جاری یا بازار شرکت است، لذا در اینجا نیز باید از ارزش بازار بدهیها و ارزش بازار حقوق مالکانه استفاده کنیم.

◀ اطلاعات لازم برای تعیین ارزش کل واحد تجاری

طبق پیش نویس استاندارد افشای پایداری ۱، اطلاعات لازم برای ارزیابی ارزش کل واحد تجاری، شامل دو دسته اطلاعات زیر است:

۱. اطلاعات ارائه شده توسط واحد تجاری در صورت های مالی طبق استانداردهای حسابداری.
۲. اطلاعات مالی مرتبط با پایداری طبق استانداردهای افشای پایداری.

اطلاعات لازم برای ارزیابی ارزش کل واحد تجاری دو دسته است که شامل اطلاعات ارائه شده توسط واحد تجاری در صورت های مالی طبق استانداردهای حسابداری و اطلاعات مالی مرتبط با پایداری طبق استانداردهای افشای پایداری است

پس لازم است دقت شود که برای تعیین ارزش کل واحد تجاری نیازی به افشای تمام اطلاعات پایداری نیست و فقط باید اطلاعات مالی مربوط به پایداری افشا شود. علاوه بر این، از اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی که در حال حاضر طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می شود، نیز استفاده می شود.

طبق تعریف استاندارد، ارزش کل واحد تجاری عبارتست از مجموع ارزش حقوق مالکانه (کل ارزش بازار سرمایه) واحد تجاری و ارزش خالص بدهی آن. به لحاظ نظری، ارزش کل واحد تجاری منعکس کننده انتظارات از مبلغ، زمان بندی و قطعیت جریانهای نقدی آتی در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت است

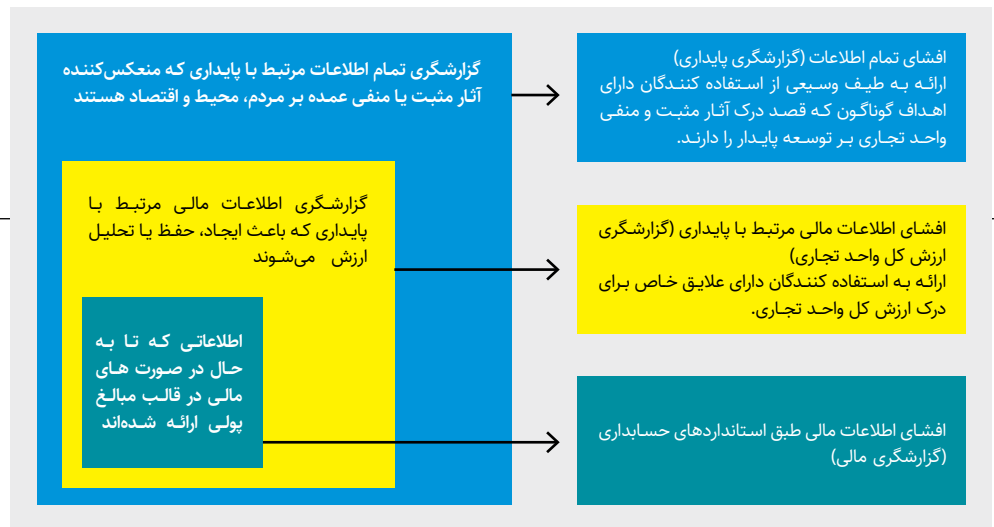
۰۱

به لحاظ عملی، تعیین ارزش شرکت را می توان از طریق ارزش داراییهای آن مشخص کرد. اما غالبا دستیابی به ارزش بازار تمام داراییهای شرکت در عمل می تواند کار مشکلی باشد

۰۲

برای تعیین ارزش کل واحد تجاری نیازی به افشای تمام اطلاعات پایداری نیست و فقط باید اطلاعات مالی مربوط به پایداری افشا شود

۰۳



بر این اساس روابط بین انواع گزارشگری‌ها به این شکل است: تقریباً تمام خوانندگان مقاله، از ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط واحد تجاری در صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری اطلاع دارند، لذا در ادامه به ماهیت اطلاعات مالی مرتبط با پایداری طبق استانداردهای افشای پایداری می پردازیم.

افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری

همانگونه که در شکل زیر مشاهده می شود، اطلاعات مالی مرتبط با پایداری شامل راهبری^۹، راهبرد^۷، مدیریت ریسک^۸، و معیارها و اهداف^۹ می باشد. الزامات اصلی پیش نویس استاندارد افشای پایداری^۱ مربوط به این قسمت است.



راهبری

راهبری یعنی فرایندها، کنترل‌ها و رویه‌های راهبری مورد استفاده واحد تجاری به منظور نظارت و مدیریت ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری. هدف از افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری در خصوص راهبری این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد فرایندها، کنترل‌ها و رویه‌های راهبری مورد استفاده به منظور نظارت و مدیریت

آن فرایندها مشخص، برآورد و مدیریت می‌شود را دریابند. این افشاها باید به استفاده کنندگان کمک کند تا بتوانند یکپارچگی این فرایندها با فرایندهای کلی مدیریت ریسک واحد تجاری، و همچنین ویژگیهای کلی ریسک و فرایندهای مدیریت ریسک واحد تجاری را مورد ارزیابی قرار دهند.

هدف افشای مالی مرتبط با پایداری درباره مدیریت ریسک این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد فرایندهایی که ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری توسط آن فرایندها مشخص، برآورد و مدیریت می‌شود را دریابند.

معیارها و اهداف

منظور از معیارها و اهداف، اطلاعات مورد استفاده برای ارزیابی، مدیریت و نظارت بر عملکرد واحد تجاری در خصوص ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری در طول زمان می باشد. هدف افشای مالی مرتبط با پایداری در ارتباط با معیارها و اهداف این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد دریابند چگونه یک واحد تجاری ریسک‌ها و فرصتهای عمده مرتبط با پایداری خود را اندازه‌گیری، نظارت و مدیریت می‌کند. این افشاها باید به استفاده کنندگان کمک کند تا دریابند که واحد تجاری چگونه عملکرد خود، از جمله پیشرفت به سمت اهدافی که تعیین کرده است، را ارزیابی می‌کند.

هدف افشای مالی مرتبط با پایداری در ارتباط با معیارها و اهداف این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد تا دریابند که چگونه یک واحد تجاری ریسک‌ها و فرصتهای عمده مرتبط با پایداری خود

ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری را دریابند. برای دستیابی به این هدف، واحد تجاری باید اطلاعاتی درباره رکن یا ارکان راهبری (که می‌تواند شامل یک هیئت، کمیته یا نهادی معادل آن باشد که مسئول راهبری است) ناظر بر ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری، و اطلاعاتی درباره نقش مدیریت در آن فرایندها افشا کند.

هدف از افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری در خصوص راهبری این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد فرایندها، کنترل‌ها و رویه‌های راهبری مورد استفاده به منظور نظارت و مدیریت ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری را دریابند

منظور از راهبرد، رویکرد مواجهه با ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری که می‌تواند بر مدل کسب و کار و راهبرد واحد تجاری در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت تأثیر بگذارد، است. هدف از افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری در مورد راهبرد این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد راهبرد واحد تجاری برای مواجهه با ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری را دریابند.

مدیریت ریسک

مدیریت ریسک به فرایندهای مورد استفاده واحد تجاری برای تشخیص، ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مرتبط با پایداری اشاره دارد. هدف افشای مالی مرتبط با پایداری درباره مدیریت ریسک این است که استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را قادر سازد فرایندهایی که ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری توسط

برش از مطلب

منظور از راهبرد، رویکرد مواجهه با ریسک‌ها و فرصتهای مرتبط با پایداری که می‌تواند بر مدل کسب و کار و راهبرد واحد تجاری در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت تأثیر بگذارد، است

هستند که واحد تجاری برای فعالیتهای تجاری خود از آنها استفاده می کند. همانطور که ملاحظه می کنید در مدل کسب و کار، سرمایه های واحد تجاری به شش دسته مالی^{۱۸}، تولیدی^{۱۹}، فکری^{۲۰}، انسانی^{۲۱}، اجتماعی و ارتباطی^{۲۲}، و طبیعی^{۲۳} تقسیم می شوند که در ادامه در مورد آنها توضیحاتی ارائه خواهد شد. ستانده ها شامل محصولات و خدمات اصلی واحد تجاری هستند. ستانده ها ممکن است شامل محصولات فرعی و ضایعات (شامل انتشار گازهای آلاینده) نیز باشند. ستانده ها باید در مدل کسب و کار بر حسب اهمیت آنها مورد بحث قرار گیرد.

سرمایه ها

سرمایه ها، منابع ارزش که واحدهای تجاری به عنوان داده در مدل کسب و کار خود به آنها متکی هستند. سرمایه ها از طریق فعالیتهای تجاری کاهش یا افزایش یافته یا تبدیل می شوند. در این چارچوب سرمایه ها به سرمایه مالی، تولیدی، فکری، انسانی، اجتماعی و روابط، و طبیعی طبقه بندی می شوند. سرمایه مالی، وجوهی است که: ■ برای استفاده در تولید کالا و ارائه خدمات در دسترس است. ■ از طریق تأمین مالی از محل بدهی، سرمایه، کمک های بلاعوض، تأمین شده و یا از طریق عملیات و یا سرمایه گذاری ایجاد شده است. ■ مثالهایی از سرمایه مالی عبارتند از وام ها، سرمایه، کمکهای نقدی دریافتی، و سود انباشته. سرمایه تولیدی، داراییهای فیزیکی تولید شده که برای استفاده در تولید کالا و ارائه خدمات در دسترس قرار می گیرد. سرمایه تولیدی، معمولاً توسط دیگر واحدهای تجاری ایجاد می شود اما

منشا ریسک ها و فرصت های مرتبط با پایداری

طبق پیش نویس استاندارد افشای پایداری ۱، ریسک ها و فرصت های مرتبط با پایداری، عمدتاً از موارد زیر ناشی می شود:

۱. وابستگی واحد تجاری به منابع
۲. آثار واحد تجاری بر منابع
۳. روابطی که واحد تجاری ایجاد کرده و ممکن است به طور مثبت یا منفی تحت تأثیر آن آثار و وابستگی ها قرار گیرد.

مدل کسب و کار

یکی از مفاهیم کلیدی که در استانداردهای افشای پایداری مکرراً به آن اشاره می شود، مدل کسب و کار^{۱۲} است. در متن استاندارد زیاد به تبیین این مفهوم پرداخته نشده است اما در این قسمت سعی می شود به طور خلاصه، مطالبی خارج از استاندارد در خصوص مدل کسب و کار ارائه شود تا مفهوم آن برای خوانندگان روشن تر شود. مدل کسب و کار، سیستم واحد تجاری برای تبدیل داده ها^{۱۳} به ستانده ها^{۱۴} و پیامدهای^{۱۵} آن از طریق فعالیتهای تجاری^{۱۶} است که هدف آن تحقق اهداف راهبردی واحد تجاری و ارزش آفرینی^{۱۷} در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت است. نمودار مدل کسب و کار معمولاً به شکل زیر ترسیم می شود. مدل کسب و کار، سیستم واحد تجاری برای تبدیل داده ها به ستانده ها و پیامدهای آن از طریق فعالیتهای تجاری است که هدف آن تحقق اهداف راهبردی واحد تجاری و ارزش آفرینی در کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت است. داده ها، سرمایه هایی (منابع و روابط)

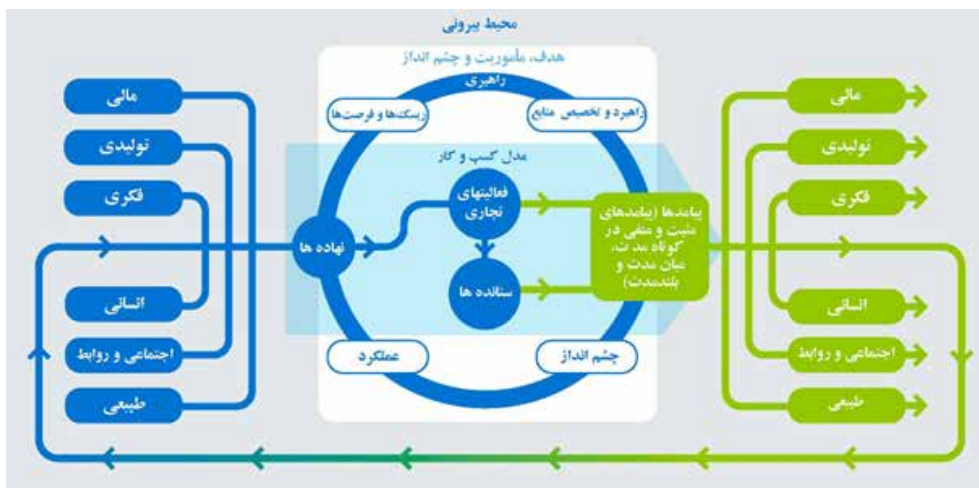
را اندازه گیری، نظارت و مدیریت می کند واحد تجاری باید در مورد فعالیتهای خود در راستای مدل کسب و کار، مدیریت و نظارت بر ریسک ها و فرصت های مرتبط با پایداری، و برای اندازه گیری عملکرد خود از جمله پیشرفت به سمت اهدافی که تعیین کرده است، معیارهایی را مشخص و افشا کند. معیارهای مشخص شده توسط یک واحد تجاری، ممکن است بسته به عواملی نظیر ماهیت فعالیت شرکت و صنعت آن، متفاوت باشد.

معیارهای متعددی در سایر استانداردهای افشای پایداری مربوط، نظیر استاندارد افشای پایداری ۲ با عنوان افشاهای مرتبط با آب و هوا مشخص شده اند. خود واحد تجاری نیز می تواند بسته به شرایط خود، برخی از معیارها را تعریف کند. برخی دیگر از معیارها نیز در منابعی نظیر استانداردهای مبتنی بر صنعت هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^{۱۰}، رهنمودهای غیرالزامی هیئت بین المللی استانداردهای پایداری (مانند راهنمای بکارگیری چارچوب هیئت استانداردهای افشای آب و هوا^{۱۱} برای افشاهای مربوط به آب و تنوع زیستی)، آخرین بیانیه های سایر نهادهای تدوین کننده استاندارد که الزامات آنها برای رفع نیازهای استفاده کنندگان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی طراحی شده است، و ریسک ها و فرصت های مرتبط با پایداری مشخص شده توسط واحدهای تجاری ای که در همان صنایع یا مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند، مطرح شده اند و واحد تجاری می تواند از آنها استفاده کند. افزون بر این، واحد تجاری باید اهدافی را که برای ارزیابی پیشرفت در راستای دستیابی به مقاصد راهبردی خود تعیین کرده است، نیز افشا کند.



برش از مطلب

مدل کسب و کار، سیستم واحد تجاری برای تبدیل داده ها به ستانده ها و پیامدهای آن از طریق فعالیتهای تجاری است که هدف آن تحقق اهداف راهبردی واحد تجاری و ارزش آفرینی در کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت است





رفرنس

1. International Sustainability Standards Board
2. IFRS S1 "General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information"
3. IFRS S2 "Climate-related Disclosures"

۴. فایل پیش‌نویس مورد نظر بر روی سایت سازمان حسابرسی به آدرس <https://audit.org.ir> در دسترس می‌باشد.

5. Enterprise Value
6. governance
7. strategy
8. risk management
9. metrics and targets
10. Sustainability Accounting Standards Board
11. Climate Disclosure Standards Board
12. Business model
13. inputs
14. outputs
15. outcomes
16. Business activities
17. Value creation
18. Financial capital
19. Manufactured capital
20. Intellectual capital
21. Human capital
22. Social and relationship capital
23. Natural capital



عبارتند از هوا، آب، زمین، سلامت اکوسیستم، و تنوع زیستی و غیره.

جمع‌بندی

در این مقاله تلاش گردید تا برخی از مفاهیم و اصطلاحات مطرح شده در استانداردهای افشای پایداری که اخیراً توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای پایداری و کمیته گزارشگری پایداری ایران منتشر شده است، تبیین و تشریح گردد؛ مفاهیمی نظیر ارزش کل واحد تجاری، اطلاعات لازم برای تعیین ارزش کل واحد تجاری، اطلاعات مالی مرتبط با پایداری، منشا ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با پایداری، مدل کسب و کار، و سرمایه‌ها. برای این منظور از متن پیش‌نویس خود استاندارد و منابع دیگری بجز استاندارد نیز استفاده شده است. مفاهیم مطرح شده در شکل‌های گزارشگری های نوین همانند گزارشگری پایداری و گزارشگری یکپارچه بسیار مهم هستند و به عبارتی پایه و اساس این نوع گزارشگری‌ها بر چنین مفاهیمی استوار است. این نوع گزارشگری‌های نوین در سطح بین‌المللی گسترش روز افزون دارند و در ایران نیز، گام‌های اولیه در این خصوص هم در عمل و هن در سطح استانداردگذاری برداشته شده است. امید است که محتوای این نوشتار برای خوانندگان سودمند واقع گردد.

درون یک واحد تجاری و بین یک واحد تجاری و دیگر واحدها و جوامع، گروه‌های ذینفعان و سایر شبکه‌ها و توانایی به اشتراک‌گذاری اطلاعات به منظور بهبود عملکرد جمعی و فردی است. سرمایه اجتماعی و ارتباطی، ارتباطات درون یک واحد تجاری و بین یک واحد تجاری و دیگر واحدها و جوامع، گروه‌های ذینفعان و سایر شبکه‌ها و توانایی به اشتراک‌گذاری اطلاعات به منظور بهبود عملکرد جمعی و فردی است. مثالهایی از سرمایه اجتماعی و ارتباطی عبارتند از: هنجارها، رفتارها و ارزش‌های مشترک، روابط با ذینفعان اصلی و اعتماد و تمایل آنها برای مشارکت با واحد تجاری، و دارایی‌های نامشهود مرتبط با برند و شهرت که به واسطه روابط واحد تجاری با دیگر گروه‌ها ایجاد شده است. سرمایه طبیعی، تمام منابع محیطی تجدیدپذیر و تجدیدنپذیر که کالاها یا خدماتی که از موفقیت فعلی، گذشته و آتی واحد تجاری حمایت می‌کند، را فراهم می‌کند. سرمایه طبیعی در مالکیت واحد تجاری قرار ندارد، اما فعالیت‌های واحد تجاری ممکن است باعث کاهش تدریجی آن شود. برای مثال، ایجاد آلودگی، مصرف آب و غیره. با مدیریت موثر سرمایه طبیعی، هزینه‌ها کاهش و سرمایه مالی به وسیله بهبود الگوی مصرف آب و برق افزایش می‌یابد. مثالهایی از سرمایه طبیعی

شامل داراییهای تولید شده توسط خود واحد تجاری نیز می‌باشد که برای فروش تولید شده‌اند یا برای استفاده نگهداری می‌شوند. نمونه‌هایی از سرمایه تولیدی عبارتند از: ساختمانها، تجهیزات، و زیرساختها (شامل جاده، پل، بندر...). سرمایه فکری، دارایی‌های نامشهود دانش بنیان واحد تجاری است. به عبارتی دیگر، سرمایه فکری یعنی دانش و تجربه یک واحد تجاری. مثالهایی از سرمایه فکری عبارتند از: حق اختراع، نرم افزارها، رویه‌ها، مجوزها، توافقاتنامه‌ها، و دانش فنی. سرمایه انسانی، صلاحیت‌ها، توانایی‌ها، و تجارب و انگیزه‌های خلاقیت کارکنان شامل موارد زیر است: همراهی و هماهنگی آنها با مکانیزم راهبری واحد تجاری، رویکرد مدیریت ریسک و ارزشهای اخلاقی و حمایت از این مکانیزم‌ها و رویکردها. توانایی درک، توسعه و اجرای استراتژی واحد تجاری توسط آنها. وفاداری و انگیزه آنها برای بهبود فرایندها، محصولات و خدمات شامل توانایی آنها برای مدیریت و همکاری. مثالهایی از سرمایه انسانی عبارتند از: کارکنان و ویژگیهای آنها، ویژگیهای محیط کاری (مهارت محور، ...)، ساختار سازمانی مناسب، برگزاری آزمون‌های ارتقای حرفه‌ای، مهارت‌های توسعه و آموزش، و برنامه آموزشی گسترده است. سرمایه اجتماعی و ارتباطی، ارتباطات