



الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار

حبیب امیریکی لنگرودی^۱

غلامرضا کردستانی^۲

فرزین رضایی^۳

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۲۱

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۷/۲۸

چکیده

توسعه پایدار یکی از مفاهیم مهمی است که در نتیجه تغییرات اجتماعی و محیطی، طی چند دهه گذشته، مورد توجه محافل علمی و بین المللی قرار گرفته است. اهمیت نقش حسابداری مدیریت در حوزه پایداری، از یک سو در آرایه اطلاعات تسهیل کننده‌ی تصمیمات پایدار مدیران و از سوی دیگر در تامین اطلاعات لازم به منظور گزارشگری خلق ارزش پایدار برای ذی نفعان است. تحلیل اطلاعات این گزارش‌ها به بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارآیی آن ابعاد کمک می‌کند. از این رو، پژوهش حاضر به بررسی اکتشافی عوامل انگیزشی و الزامات حسابداری مدیریت توسعه پایدار و یکپارچگی پیامدهای حسابداری مدیریت پایدار با تصمیمات استراتژیک شرکت و همچنین ارزیابی پیامدهای آن می‌پردازد و هدف غایی آن، تدوین مدل یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار است. برای این منظور از روش تحقیق کیفی نظریه داده بنیاد استفاده شده که داده‌های لازم از طریق مصاحبه‌های عمیق با خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای کشور طی سال‌های ۹۶ و ۹۷ استخراج و پس از کدگذاری‌های باز، محوری و گزینشی، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل یافته‌ها، مبنای توسعه الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار قرار گرفت.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، توسعه پایدار، الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار.

۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۲- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول) kordestani@soc.ikiu.ac.ir

۳- دانشیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۱- مقدمه

چالش پایداری منابع به عنوان چالش اصلی مدیریت در عصر حاضر مطرح است. پیش‌بینی افزایش جمعیت جهان به نه میلیارد نفر در سال ۲۰۵۰، در صورت تولید و مصرف منابع در همین وضعیت کنونی، باعث ایجاد چالش‌های عمده‌ای در پایداری محیط زیست و رفاه اجتماعی و همچنین موانع رشد پایدار در جامعه و کسب‌وکار خواهد شد (آیفک (a)، ۲۰۱۱). اطلاعات حسابداری مدیریت، می‌تواند در تصمیمات و تخصیص پایدار منابع نقش مهمی ایفا کند. از این رو، هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار است.

در حوزه حسابداری توسعه پایدار، در کشور تحقیقات انگشت شماری (از قبیل دریائی و همکاران، ۱۳۹۱) انجام گرفته است و عموماً تحقیقات مرتبط با این حوزه بیشتر در زمینه افشای اطلاعات مسولیت اجتماعی است (از قبیل: طالب نیا و همکاران، ۱۳۹۱؛ حساس یگانه و برزگر، ۱۳۹۲؛ علی خانی و مران جوری (الف)، ۱۳۹۳؛ مهدوی و همکاران، ۱۳۹۴؛ حاجیان نژاد و همکاران، ۱۳۹۴؛ شفیع و همکاران، ۱۳۹۵؛ موسوی و همکاران، ۱۳۹۵) ولی پیشینه تحقیقات در حوزه گزارشگری پایداری (از قبیل: سیرسی و الخاواس^۱، ۲۰۱۲؛ روکا و سیرسی^۲، ۲۰۱۲؛ لودها و هس^۳، ۲۰۱۴؛ فرناندز فیجو و همکاران، ۲۰۱۶؛ ژانگ و چن، ۲۰۱۷؛ ایمونینا^۴ و همکاران، ۲۰۱۸؛ آرتی^۵، ۲۰۱۸؛ آنتولین لویز^۶ و همکاران، ۲۰۱۶)، گسترده است. در این میان تحقیقات کمتری به حوزه حسابداری مدیریت با دیدگاه درون سازمانی پرداخته است (از قبیل: اسکالتگر و سیوتورا^۷، ۲۰۱۲؛ میستری^۸ و همکاران، ۲۰۱۲؛ بینگتون و تامسون^۹، ۲۰۱۳؛ راپاسیولی^{۱۰}، ۲۰۱۴). به علاوه اینکه، بیشتر مطالعات صورت گرفته در حوزه عملکرد پایداری در سطح شرکت، تنها به تحلیل یک بعد از پایداری شرکت پرداخته‌اند که عموماً آن بُعد پایداری زیست محیطی است (از قبیل: عبدالعزیز و همکاران، ۲۰۱۵؛ عالمشاه، ۱۳۹۳؛ پورزمانی و مشایخی فرد، ۱۳۹۴؛ بحری ثالث و رضایی، ۱۳۹۵) و بُعد پایداری اجتماعی

مغفول مانده است (آنتولین لویز و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین تحقیقات چندانی در زمینه‌ی ترغیب و الزامات اجرای یکپارچه‌ی مولفه‌های توسعه پایدار شرکتی در عمل و در راستای چشم انداز تصمیمات استراتژیک شرکت نیز صورت نگرفته است (پاستی^{۱۴} و همکاران، ۲۰۱۴؛ ماس و همکاران، ۲۰۱۶؛ بینگتون و تامسون، ۲۰۱۳). در حالی که نقش حسابداری مدیریت در حوزه پایداری، از یک سو در ارائه اطلاعات تسهیل کننده‌ی تصمیمات پایدار مدیران و از سوی دیگر در تامین اطلاعات لازم به منظور گزارشگری خلق ارزش پایدار برای ذی‌نفعان حایز اهمیت است. تحلیل اطلاعات این گزارش‌ها به بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارایی آن ابعاد کمک می‌کند. با این توضیحات مشهود است که دانش و پژوهش در خصوص حسابداری مدیریت توسعه پایدار هنوز بسیار محدود است و در یک مرحله اکتشافی به سر می‌برد. از این رو مطالعه درباره الگوی یکپارچه‌ی حسابداری مدیریت توسعه پایدار دارای اهمیت است.

توجه به خلق مزیت رقابتی صرفاً از بُعد اقتصادی در افق بلندمدت نمی‌تواند تامین کننده انتظار ذی-نفعان باشد. بنابراین، شرکت‌ها برای کسب مشروعیت بیشتر و تامین خواسته‌های تمامی ذی‌نفعان، راهی جز التزام به حرکت به سوی «پایداری شرکتی»، در سه بُعد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی، ندارند. بر این اساس سوال اصلی پژوهش این است که چگونه می‌توان شرکت‌ها را به نظام حسابداری مدیریت توسعه پایدار ترغیب نمود به صورتی که با اهداف استراتژیک سازمان یکپارچه باشد، الزامات این مهم چیست، پیاده‌سازی آن چه پیامدهایی خواهد داشت و چگونه می‌توان به ارزیابی این پیامدها پرداخت تا نتایج ارزیابی‌ها، خود محرکی برای پیامدهای مثبت آتی باشد؟ از این رو، برای پاسخ به سوال اصلی پژوهش، روش «نظریه داده بنیاد» بکار گرفته شده است. بر پایه روش داده بنیاد، با بررسی مروری و سیستماتیک ادبیات پژوهش، مشاهده و مصاحبه از خبرگان و یادداشت نگاری، از طریق کدگذاری مفهومی مصاحبه-

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- پایداری شرکتی و توسعه پایدار

خاستگاه مفهوم پایداری شرکتی به تعریف «توسعه پایدار» توسط کمیسیون جهانی محیط زیست و توسعه^{۱۵} با عنوان کمیسیون برانتلند^{۱۶} در سال ۱۹۸۷ مربوط می‌شود که بر اساس آن، توسعه پایدار مستلزم توسعه بلندمدت و یکپارچه در سه بعد موفقیت اقتصادی، سرمایه اجتماعی و مسولیت‌پذیری زیست محیطی در شیوه‌های عملیاتی و مدیریت شرکت است (بنت و همکاران، ۲۰۱۳). در گزارش برانتلند (۱۹۸۷) توسعه پایدار این‌گونه تعریف شده است: «توسعه‌ای که نیازهای زمان حال را برآورده سازد بدون آن‌که توانایی نسل‌های آینده در برآورده سازی نیازهای‌شان را به خطر اندازد (برانتلند، ۱۹۸۷)».

بر پایه این تعریف، پایداری شرکت را می‌توان به عنوان «استراتژی کسب‌وکار و سرمایه‌گذاری که به دنبال استفاده از بهترین شیوه‌های تجاری برای متعادل ساختن نیازهای ذی‌نفعان فعلی و آینده باشد» تفسیر کرد که بر پایه تئوری ذی‌نفعان بنا نهاده شده و شرکت‌ها را در قبال ذی‌نفعان خود مسئول می‌داند (سیرسی و الخاواس، ۲۰۱۲). پایداری تنها به عنوان مسأله‌ای اخلاقی مطرح نمی‌شود بلکه برای عملکرد اقتصادی نیز رهنمود کاربردی دارد (بنت و همکاران، ۲۰۱۳).

جامعه حسابداری از دهه ۱۹۹۰ که به موضوع رابطه بین حسابداری و پایداری ورود کرد، تلاش داشت که چگونه می‌توان با استفاده از تکنیک‌های حسابداری به مقابله با چالش‌های توسعه پایدار پرداخت (ببینگتون و تامسون، ۲۰۱۳). در این زمینه در ادبیات، دو دیدگاه متفاوت تحلیلی، توسعه یافته است:

۱) «دیدگاه انتقادی» که استدلال می‌کند، مفهوم پایداری و استفاده از آن در حسابداری به طور عمدی ساده شده و در جهت حمایت از منافع تجاری شرکت‌ها منحرف شده است. از جمله طرفداران این دیدگاه می‌توان به «گرای،

ها و در سه مرحله کدگذاری «باز» (مفهوم سازی)، «محوری» (مقوله سازی) و سپس «انتخابی» مقوله‌ها (یافتن رابطه بین مقوله‌ها در جهت مدل سازی)، اقدام به شناسایی مهم‌ترین عوامل انگیزشی (عوامل علی)، الزامات (زمینه ای و مداخله گر) و راهبردها، پیامدها و نحوه‌ی ارزیابی پیامدهای حاصله، پرداخته شد و در نتیجه اقدام به طراحی الگوی یکپارچه‌ی حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار گردید.

از آن‌جا که بیشتر پژوهش‌های داخلی و خارجی در حوزه حسابداری برای توسعه پایدار در زمینه گزارشگری مالی توسعه پایدار است و پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه حسابداری مدیریت پایدار نیز بیشتر منحصر به مطالعه موردی برخی تکنیک‌های حسابداری مدیریت با تاکید بر بُعد زیست محیطی است، پژوهش حاضر با هدف ارایه الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار از طریق بررسی اکتشافی مشوق‌ها، الزامات، راهبردها، پیامدها و ارزیابی پیامدهای پیاده‌سازی نظام یکپارچه‌ی حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف سه گانه اقتصادی، اجتماعی و محیطی توسعه پایدار، دارای نوآوری است و دانش افزایی پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

- حسابداری مدیریت را به توسعه پایدار پیوند می‌زند و بر اهمیت نقش حسابداری مدیریت در بهبود پایداری می‌افزاید.
- انگیزه‌ها، الزامات، راهبردها و پیامدهای بکارگیری حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار را تبیین می‌کند.
- در مجموع این پژوهش به توسعه ادبیات مرتبط با حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار منجر می‌گردد.

در ادامه در بخش ۲، مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش، در بخش ۳، روش‌شناسی و نحوه گردآوری اطلاعات، در بخش ۴، یافته‌های پژوهش و در پایان در بخش ۵، بحث و نتیجه‌گیری ارایه می‌شود.

۲۰۱۰؛ تريگيدا، ميلن و كرينز^{۱۷}، ۲۰۱۴»
 اشاره نمود.

۲) «ديدگاه مديريتي» كه رويكرد عملگرايانه تري را اتخاذ مي كند و تصديق مي كند كه رابطه ي حسابداري پايداري با منافع كسب و كار اجتناب ناپذير است، از جمله طرفداران اين ديدگاه مي توان به «بوريت، ۲۰۱۲؛ بوريت و اسكالتگر، ۲۰۱۰» اشاره نمود (پاستي و همكاران، ۲۰۱۴).

بر مبنای دیدگاه مديريتي چالش اصلي، ورود مسايل پايداري در تصميمات برنامه ريزي، تخصيص سرمايه و ارزيابي عملكرد است. به گونه اي كه مسايل مربوط به محيط زيست و اجتماع بتوانند در تصميم گيري هاي اصلي شركت ادغام شوند (پاستي و همكاران، ۲۰۱۴؛ اپستين و بوهاوك^{۱۸}، ۲۰۱۰). در پژوهش حاضر نيز براي طراحي الگوي يکپارچه ي حسابداري مديريت توسعه پايدار، از ديدگاه مديريتي به مساله رابطه بين حسابداري مديريت و توسعه پايدار نگريسته مي شود.

۲-۲ نقش حسابداری مديريت در پايداري شرکتي

امروزه سازمان ها با چالش در مورد چگونگي تطبيق استراتژي ها، مدل هاي تجاري و شيوه هاي پاسخگويي به چالش هاي اجتماعي و زيست محيطي خود در هنگام ايجاد موفقيت مالي و خلق ارزش براي سهامداران خود مواجه هستند. با اين حال، بر اساس اطلاعات موسسه ارزيابي و مديريت محيطي^{۱۹}، تنها ۱۳ درصد از شركت ها از مهارت هاي لازم براي مواجهه با اين چالش ها برخوردارند و در اقتصاد پايدار رقابت مي كنند (وايت، ۲۰۱۵). اگرچه امروزه پايداري در برنامه هاي بسياري از سازمان ها جاي دارد. با اين حال، مسايل مسوليت زيست محيطي و اجتماعي به طور معمول از استراتژي كسب و كار اصلي جدا است و سازمان هاي بسيار كمی آن مسايل را در دستور كار مديران اجرائي و مديران مالي قرار مي دهند. حسابداران در برقراري عوامل پايداري در استراتژي

يك سازمان و فرآيندهاي تصميم گيري براي دستيابي به خلق ارزش پايدار و همچنين در شفاف تر شدن و آگاهي بخشي از چگونگي ارزش خلق شده براي ذی نفعان، مي توانند نقش راهبري ايفا کنند. اساساً حسابداری برای پايداري، موجب بهبود در تصميم گيري در مسايل كسب و كار به شرح موارد ذيل مي گردد:

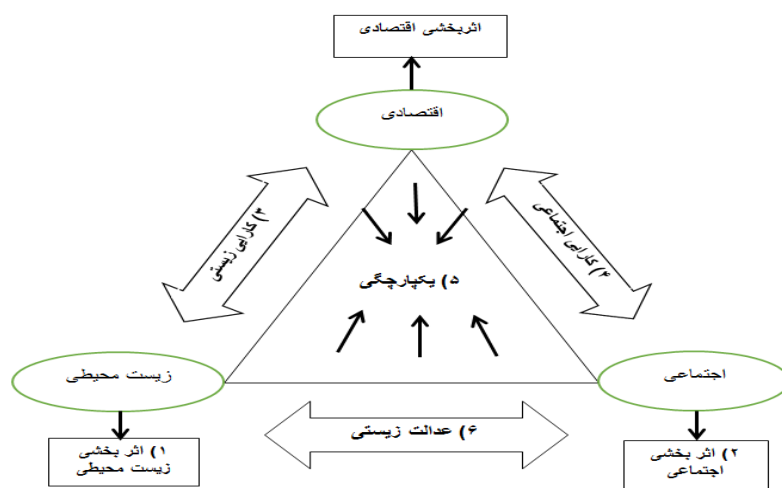
- در پاسخ به عدم اطمینان و ريسك و فرصت-هاي رشد در بازارهاي در حال توسعه و جديد.
 - نوآوری فرآيندها، محصولات و خدماتي كه مي توانند منافع اجتماعي را فراهم آورند.
 - محرک بهره وري عملياتي و کاهش هزينه ها؛ و ...
 - سودمندی در تصميمات گروه هاي مختلف ذی نفعان از جمله کارکنان، مشتریان، و تامين کنندگان مواد اوليه (آيفک (a)، ۲۰۱۱).
- حسابداری مديريت يکپارچه توسعه پايدار را مي توان به عنوان شاخه ي درون سازماني حسابداري و در ارتباط با گزارش گري پايداري تعريف نمود كه در عصر فراصنعتي، علاوه بر تامين نيازهاي اطلاعاتي از بُعد اقتصادي، نيازهاي اطلاعاتي محيطي و اجتماعي ذی نفعانش را نيز تامين مي نمايد. براي اجرائي سياست هاي توسعه پايدار، مي توان از شيوه هاي مختلف حسابداري مديريت پايدار استفاده نمود كه در راس آن ها مي توان از شيوه هاي حسابداري مديريت زيست محيطي (سيستم مديريت زيست محيطي)، حسابداري مديريت كرين، مديريت زنجيره تامين پايدار/ سبز، اجرائي الزامات ايزو ۱۴۰۰۰، اجرائي الزامات ايزو ۲۶۰۰۰، بهايابي مبتني بر فعاليت پايدار/ مديريت مبتني بر فعاليت پايدار، گزارش گري اجتماعي و زيست محيطي و کارت ارزيابي متوازن پايدار، نام برد. براي درك بهتر مفهوم پايداري شرکتي در ادامه، مثلث پايداري مورد بحث قرار مي گيرد.
- مدل كلاسيك پايداري، مثلث پايداري است كه تاكيد بر سه ضلع اثربخشي زيست محيطي، اجتماعي و اقتصادي دارد. البته با توسعه تحقيقات بعدي، اين مدل به ابعاد ديگري نيز توسعه يافت از جمله بُعد

به واسطه‌ی «کارایی زیست محیطی» و «کارایی اجتماعی» اندازه‌گیری می‌شود. «کارایی زیست محیطی» به عنوان معیاری نسبی از یک معیار اقتصادی و یک معیار اکولوژیکی تعریف می‌شود و این کارایی را می‌توان به عنوان نسبت ارزش افزوده کسب شده به آثار مخرب زیست محیطی اضافه شده در هر واحد تعریف کرد. به طور مشابه، «کارایی اجتماعی» می‌تواند به عنوان معیار نسبی از یک معیار اقتصادی و اثر اجتماعی تعریف شود، به عنوان مثال، ارزش افزوده نسبت به تعداد حوادث و سوانح به وقوع پیوسته در محیط کار کارکنان. «عدالت زیستی» نیز نشان دهنده رابطه بین اهداف محیطی و اجتماعی است. چالش اصلی برای هر شرکت این است که تمام این جنبه‌های مختلف را یکپارچه کند. این امر هم مستلزم پیگیری همزمان همه جنبه‌ها و هم یکپارچه‌سازی اطلاعات حسابداری مربوط به پایداری با سیستم‌های حسابداری و اطلاعاتی سنتی است (بنت و همکاران، ۲۰۱۳).

سیاسی (زاهدی و نجفی، ۱۳۸۵) و بُعد مالی (برگمن، ۱۳۹۳).

مثلث پایداری یکپارچه (شکل شماره ۱) برگرفته از پروژه بنت و همکاران (۲۰۱۳) است که البته پیش از آن‌ها، اسکالتگر و همکاران (۲۰۰۲) نسخه اولیه این مثلث را ارائه نموده بودند. این مثلث از طرفی به درک و تبیین اجزای پایداری شرکتی مشتمل بر دیدگاه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی کمک می‌کند و از سویی دیگر به شناسایی نقش حسابداری مبتنی بر پایداری برای حمایت از مدیریت در تصمیم‌گیری و انتخاب فرصت‌ها و شناسایی تهدیدهای استراتژیک از طریق تهیه اطلاعات مورد نیاز در سه بُعد مذکور به منظور یکپارچه سازی این اطلاعات با راهبردها و تصمیمات مدیریت کمک می‌نماید.

چالش حسابداری پایداری به جای ارائه اطلاعات صرفاً اقتصادی به مدیریت، ارائه اطلاعات در مورد سایر جنبه‌ها است. چالش مدیریت پایداری، دستیابی به عملکرد بیشینه محیطی و اجتماعی به طور هم-عرض با عملکرد اقتصادی است و این مهم به ترتیب،



شکل شماره (۱) - ساختار یکپارچه نیازهای اطلاعاتی پایداری شرکتی با مثلث پایداری (بنت و همکاران، ۲۰۱۳)

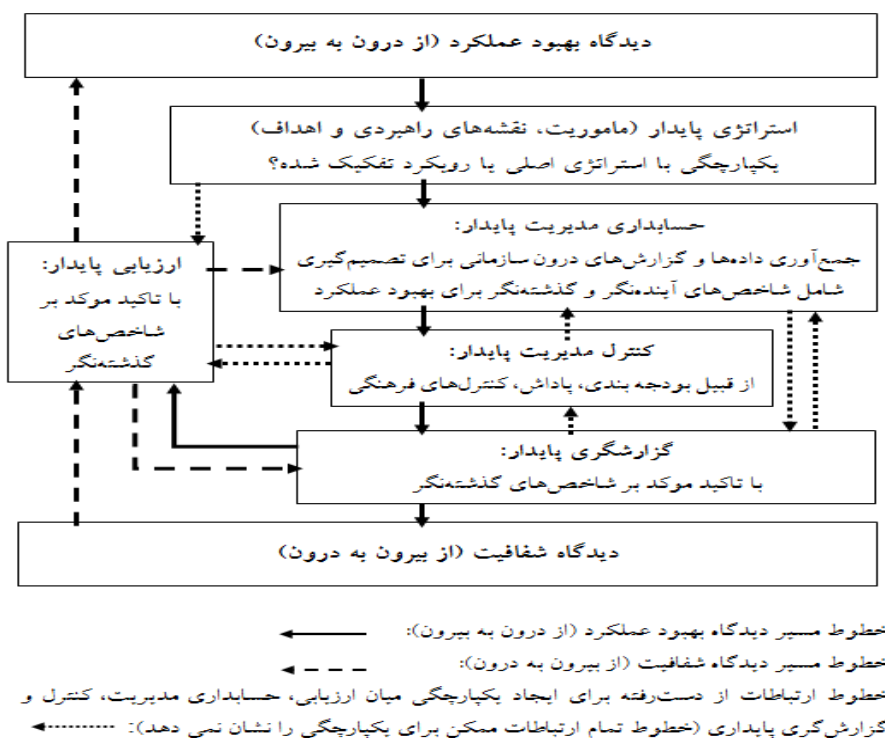
اقتصادی شرکت‌های متعهد به طرح‌های داوطلبانه‌ی ویژه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکتی در ابعاد مختلف پایداری در سه کشور با بالاترین تعداد شرکت‌های متعهد به قرارداد جهانی سازمان ملل متحد یعنی

حسابداری پایداری به شدت تحت تاثیر محیط فرهنگی، اجتماعی و ملی کشورها است. در همین راستا اورتاس و همکاران (۲۰۱۵)، به بررسی نقش تفاوت‌های اجتماعی، فرهنگی، قانونی، مقرراتی و

پيشنهاده داده‌اند که در شکل شماره (۲) نشان داده شده است. چارچوب آن‌ها بر اساس دو دیدگاه شفافیت (تاکید بر رویکردها و رویه‌های برون سازمانی) و بهبود عملکرد (تاکید بر رویکردها و رویه‌های درون سازمانی) طراحی شده است. بر اساس این الگو اگر شرکت‌ها داده‌های عملکرد خود را با گزارشگری یکپارچه کنند اما نتوانند آن‌ها را با تصمیم‌گیری‌های مدیریتی یکپارچه سازی نمایند، این امر نمی‌تواند کمکی به حل مساله توسعه پایدار نماید و برای جامعه نمی‌تواند خلق ارزش کند. بنابراین یکپارچه‌سازی سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر خلق اطلاعات پایدار با سیستم گزارشگری مالی، می‌تواند علاوه بر تسهیل در تصمیم‌گیری‌های مدیریت در مسایل پایداری، به شفافیت گزارشگری پایدار نیز کمک کند و زمینه را برای ارزیابی شرکت توسط ذی‌نفعان با استفاده از شاخص‌های گذشته‌نگر و آینده‌نگر فراهم آورد.

اسپانيا، فرانسه و ژاپن پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این است که شرکت‌های اسپانیایی و فرانسوی، سطوح مشابهی از عملکرد اجتماعی و حاکمیت شرکتی را نشان می‌دهند و از این حیث دارای سطوح بالاتری در مقایسه با شرکت‌های ژاپنی هستند. در حالی که شرکت‌های ژاپنی دارای تعهد بیشتری به مسائل زیست محیطی هستند. این نتایج، تاثیر بالقوه‌ی تفاوت‌های فرهنگی را نشان می‌دهند که ریشه در پیش‌زمینه‌های مذهبی متمایزی دارند. در حالی که سنت کاتولیک - که در فرانسه و اسپانیا رواج دارد - بر آسایش انسان تاکید دارد و بُعد اجتماعی را به وسیله‌ی اصول مسیحیت، تشویق می‌کند، سنت‌های شینتوئیستی/بودائیسم^{۲۱} - که در ژاپن رواج دارند - عمدتاً بر طبیعت و محیط زیست تاکید دارند.

ماس و همکاران (۲۰۱۶) چارچوب جامع و یکپارچه‌ای از چهار مفهوم ارزیابی عملکرد، حسابداری مدیریت، کنترل مدیریت و گزارشگری پایداری



شکل شماره (۲): چارچوب یکپارچه جامع از روابط ارزیابی، حسابداری مدیریت، کنترل و گزارشگری پایداری (ماس و همکاران، ۲۰۱۶).

که از دیدگاه حسابداران مدیریت، گرایش به بکارگیری از تکنولوژی‌های جدیدتر، از مهم‌ترین محرک‌های رشد توسعه پایدار است و قوانین و مقررات و تصویر اجتماعی سازمان، عوامل مهمی جهت دستیابی سازمان به توسعه پایدار است. بنت و همکاران (۲۰۱۳) نشان دادند که اطلاعات غیرمالی بیشتر از اطلاعات مالی در پایداری نقش دارند و تحلیل اطلاعات آینده محور برای برنامه‌ریزی و اهداف بودجه بندی علاوه بر این که به سهامداران در ارزیابی آینده شرکت کمک می‌کند، پیام‌هایی را به جامعه ارسال می‌کنند که بر اساس مفروضات تئوری مشروعیت، حاوی انطباق ارزش‌های شرکت با ارزش‌های جامعه باشد (لیندبلوم^{۲۰}، ۱۹۹۴) و منجر به انعکاس سیمای مطلوب‌تری از شرکت نزد ذی‌نفعان می‌گردد.

استاچزینی^{۲۲} و همکاران (۲۰۱۶) مساله یکپارچه-سازی گزارش‌گری درون سازمانی و برون سازمانی را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها به تجزیه و تحلیل نقش گزارش‌گری یکپارچه^{۲۳} که از سوی انجمن گزارش‌گری یکپارچه بین‌المللی^{۲۴} توصیه شده است در مدیریت پایداری پرداختند. تجزیه و تحلیل محتوایی آن‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌ها از روش گزارش‌گری یکپارچه حمایت نمی‌کنند و شرکت‌ها نه تنها افشای محدودی از موارد پیش‌بینی و کمی اقدامات خود برای دستیابی به نتایج پایدار را ارائه می‌دهند بلکه از ارائه اطلاعاتی که عملکرد پایداری آن‌ها را از لحاظ نتایج اجتماعی و محیطی ضعیف نشان دهد نیز خودداری می‌کنند.

در ایران نیز، پورزمانی و مشایخی فرد (۱۳۹۴) با یکپارچه نمودن مفاهیم ارزیابی چرخه عمر و هزینه-یابی چرخه عمر، روش جامعی از حسابداری مدیریت زیست محیطی با رویکرد یکپارچه برای طراحی تولید سبز و سنجش سبزی محصول به لحاظ ارزیابی ریسک اثرات مختلف زیست محیطی و عملکرد شرکت‌های فعال در صنعت کاشی و سرامیک معرفی نمودند. بحری ثالث و رضایی (۱۳۹۵) نیز در یک مطالعه موردی در شرکت تولیدی سیم و کابل به بررسی جنبه مختلف حسابداری مدیریت و چرخه تولید

نقش حسابداران مدیریت در یک سازمان ارتباط تنگاتنگی با تحقق اهداف پایدار سازمان دارد. برای این منظور سازمان باید اهدافش را در خصوص دستیابی به توسعه پایدار به صورت ویژه برای حسابداران مدیریت مشخص کند، تا از این طریق اجرای شیوه‌های پایدار حسابداری مدیریت با استراتژی سازمان یکپارچه گردد (میستری و همکاران، ۲۰۱۲) و همچنین با یکپارچه-سازی اطلاعات حسابداری مدیریت پایدار و گزارشگری پایدار، هدف خلق ارزش پایدار برای ذی‌نفعان محقق گردد. در ادامه پیشینه پژوهش مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

۲-۳- پیشینه پژوهش

بینگتون و تامسون (۲۰۱۳) در مقاله‌ای به منظور تعیین مرز مشترکی بین مسایل توسعه پایدار و شیوه-های حسابداری مدیریت، به تحلیل مجموعه‌ای از مقالات پرداختند. آن‌ها دریافتند در حالی که این مقالات به برخی از ارتباطات حسابداری مدیریت با مسایل توسعه پایدار پرداختند، ولی مستقیماً با ادبیات توسعه پایدار و تفکر توسعه پایدار معاصر ارتباط برقرار نکردند. در این مقاله آن‌ها تلاش داشتند، محیط دانشگاهی حسابداری بتواند به طور موثر در درک تفکر توسعه پایدار کمک کند. آن‌ها بر این باورند که توسعه پایدار در حال عبور از مرز ارتباطی شیوه‌ها و تئوری‌های حسابداری مدیریت به مرحله تحقق عملی است. راپاسیولی (۲۰۱۴) نشان داد بسیاری از شرکت‌ها به دلیل عدم استفاده از مهارت‌های حسابداری مدیریت، از بینش، تجزیه و تحلیل و گزارش‌گری تأثیر عوامل زیست محیطی و اجتماعی بر عملکرد تجاری، بی‌بهره هستند. نتایج نظرسنجی آن‌ها از ۱۱۰۰ نماینده حسابداران مدیریت خبره جهانی از ۹۹ کشور جهان نشان می‌دهد که فقط ۴۵ درصد از حسابداران مدیریت در حال حاضر درگیر مسایل مربوط به پایداری هستند.

از این رو، موانع گرایش و دستیابی شرکت‌ها به حسابداری برای پایداری مورد توجه محققان قرار گرفته است. میستری و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند

(غيرآزمائشي) مي‌باشد. از آنجا كه مرور پژوهش‌هاي پيشين حكايه از خلا الگوهاي موجود در تبين پديده انگيزه پياده‌سازي، شناسايي الزامات و راهبردها و ارزيابي پيامدهاي حسابداري مديريت توسعه پايدار دارد، انتظار مي‌رود بكارگيري روش نظريه‌ي برخاسته از داده‌ها (داده بنياد) پژوهش‌گر را در پاسخ به پرسش‌هاي اصلي پژوهش به شرح ذيل به نحو مطلوبي ياري نمايد:

- (۱) چگونه مي‌توان شركت‌ها را ترغيب به حسابداري مديريت يکپارچه توسعه پايدار نمود؟
- (۲) الزامات داخلي (زمينه‌اي) و محيطي (مداخله‌گر) حسابداري مديريت يکپارچه توسعه پايدار کدامند؟
- (۳) راهبردهاي حسابداري مديريت توسعه پايدار در عمل و به صورت يکپارچه با تصميمات بلندمدت و استراتژيک سازمان چيست؟
- (۴) پيامدهاي حسابداري مديريت يکپارچه توسعه پايدار چيست؟ و
- (۵) چگونه مي‌توان آن پيامدها را مورد اندازه‌گيري و ارزيابي قرار داد تا موجب تقويت پيامدهاي آتي گردد؟

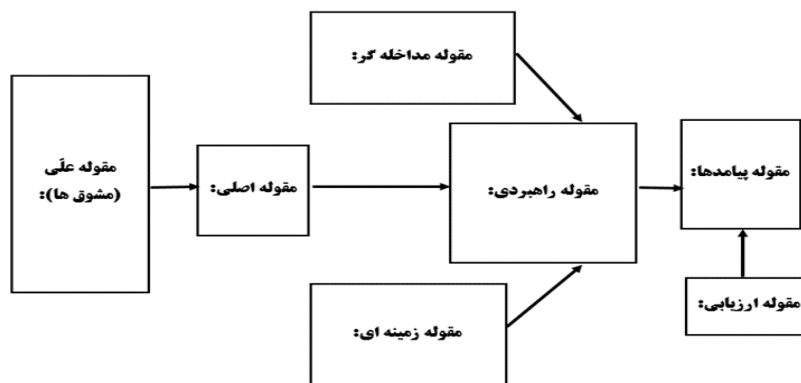
پرسش‌هاي اصلي پژوهش در قالب مدل مفهومي نمايش داده شده در شکل شماره ۳ تدوين شده است. اين مدل مفهومي از مدل پارادايمي استراوس و كوربين (۱۹۹۸) برگرفته شده است كه به منظور تدوين الگوي يکپارچه حسابداري مديريت مبتني بر توسعه پايدار مورد استفاده قرار مي‌گيرد.

محصول، با رتبه‌بندی میزان رعایت معيارهاي مختلف زيست محيطي نشان دادند كه كيفيت، انتشار در هوا و آب يا خاك، هزينه، پيش‌بيني آلودگي و انعطاف- پذيري داراي رتبه پاييني هستند. هر دو پژوهش داخلي فوق صرفا به بررسي تكنيك‌هاي حسابداري مديريت در بعد زيست محيطي پرداخته‌اند.

بررسي پژوهش‌هاي انجام شده در حوزه حسابداري مديريت يکپارچه توسعه پايدار نشان مي‌دهد براي پياده‌سازي اهداف توسعه پايدار هنوز عزمي جدي به طور عام در حسابداري و به صورت خاص در تكنيك‌هاي حسابداري مديريت ديده نمي‌شود. يکپارچگي در تكنيك‌ها و ساختارهاي اطلاعاتي و يکپارچگي تصميم‌ها و رفتارهاي مديران و كاركنان با اهداف و استراتژي‌هاي پايدار سازمان مي‌تواند نقش مهمي در رفع موانع موجود ايجاد نمايد. با توجه به پژوهش‌هاي متعدد خارجي و محدود داخلي انجام شده در اين حوزه، هنوز مدلي كه بتواند به صورت يکپارچه عوامل انگيزشي، الزامات، راهبردها و پيامدهاي حسابداري مديريت توسعه پايدار را معرفي كند، ارايه نشده است و انگيزه اصلي پژوهش حاضر ارايه چنين مدلي است.

۳- روش شناسي پژوهش

اين پژوهش از نوع بنيادي محسوب مي‌شود و با توجه به گردآوری داده‌ها به صورت كاملاً طبيعي و بدون دستكاري، در زمره پژوهش‌هاي توصيفي



شكل شماره (۴): مدل مفهومي پژوهش

کدگذاری باز: به منظور کدگذاری باز، پس از انجام هر مصاحبه، جملات اصلی از مصاحبه‌ها استخراج شد و برچسب مفهومی متناسب با آن بر جمله زده شد و اولین مرحله کدگذاری انجام گردید. سپس با مقایسه مفاهیم استخراج شده با هم، مفاهیمی که شباهت محتوایی بیشتری به هم داشتند در سطح انتزاعی تری مفهوم‌سازی شدند که در واقع مقوله‌های فرعی مدل به این ترتیب بدست آمد. برای مثال، این فرایند کدگذاری در قالب نقل قول بخشی از مصاحبه با یکی از خبرگان که در خصوص مشوق‌ها و الزامات حسابداری مدیریت توسعه پایدار انجام شده است، به شرح ذیل ارایه می‌شود:

«... شرکت‌ها نه تنها در داخل کشور با رقابت رو به رو هستند [فشار رقابت در سطح ملی] بلکه در صحنه جهانی نیز با رقابت روبه‌رو اند [فشار رقابت در سطح جهانی و جهانی‌سازی]. به عنوان مثال شرکت‌های ژاپنی با شرکت‌های آلمانی رقابت می‌کنند یا سایر کشورها رو هم می‌شه مثال زد. خُب این یه عامل فشار است [پاسخ به فشار سایر شرکت‌ها و صنعت]. مقوله دوم به نظر من تحولات تکنولوژیک هست که می‌شه به چند بخش تقسیم کرد یکی تکنولوژی عملیات هست که ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌ها متحول می‌شن و های‌تک می‌شن [تحولات در تکنولوژی تولید و عملیات] و شرکت‌ها باید بتونن تکنولوژی‌های خودشون رو به روز نگه دارن تا بتونن رقابت کنن [رقابت‌پذیری و انگیزه‌های رقابتی] بنابراین برای اینکه تکنولوژی رو بتونن به روز نگه دارن نیاز به مدیریت منابع و ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌ای دارند،...»

با بررسی نقل قول فوق و با برچسب مفهومی زدن بر برخی جملات مصاحبه پنج مفهوم شناسایی شد که عبارتند از: «۱- فشار رقابت در سطح ملی»، «۲- فشار

ابزارهای گردآوری داده‌ها، مصاحبه و یادداشت برداری است که به روش میدانی انجام گرفت و از مصاحبه‌ی عمیق از نوع نیمه ساختاریافته به عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. در جریان انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه شونده‌گان درخواست شده که به ۵ سوال اصلی پژوهش جهت شناسایی عوامل و مقوله‌های مدل مفهومی به شرح فوق، پاسخ دهند. در هنگام تحلیل مصاحبه‌های پیاده شده، پژوهش‌گر فعالانه اقدام به نوشتن یادداشت‌های پژوهش نمود. جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای کشور در حوزه حسابداری مدیریت طی سال‌های ۹۶ و ۹۷ است. برای انتخاب نمونه، از ترکیب روش‌های «هدفمند قضاوتی» و روش «گلوله برفی» استفاده شد که روشی غیراحتمالی است. به جز چند نفر نخست که مستقیماً توسط محقق براساس معیارهای موردنظر انتخاب شدند، سایر خبرگان علاوه بر معیارهای خبرگی توسط پیشنهادهای خبرگان اولیه انتخاب گردیدند.

از طرفی کفایت (اشباع) نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری تحقق یافت. در این روش، نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند که الگو به حد ساخت و اشباع برسد. در انجام این عمل از شیوه‌ای استفاده می‌شود که مستلزم هم‌زمانی و انتخاب متوالی داده‌ها و تحلیل آن‌هاست. (استراوس و کوربین، ۱۳۹۰). از این رو پس از انجام دوازده مصاحبه با خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای، داده‌های گردآوری شده به اشباع نظری رسید و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. مدت هر مصاحبه نیز به طور متوسط ۴۵ دقیقه به طول انجامید.

۳-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها با کدگذاری باز (شناسایی مقوله‌ها، مشخصه‌ها و ابعاد) آغاز شد، با کدگذاری محوری (بررسی شرایط، راهبردها و پیامدها) و با کدگذاری انتخابی (شکل دادن نظریه حول یک مقوله) ادامه یافت.

الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار استخراج شد.

۴- یافته‌های پژوهش

پس از انجام مصاحبه‌ها و تحلیل داده‌ها به روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی، هفت مقوله شامل «۱- شرایط علی (مشوق‌ها)»، «۲- مقوله محوری (اصلی)»، «۳- شرایط زمینه‌ای (الزامات خاص در بستر سازمانی)»، «۴- شرایط مداخله‌گر (الزامات عمومی و محیطی)»، «۵- راهبردها»، «۶- پیامدها» و «۷- ارزیابی پیامدها»، شناسایی شدند که یافته‌های حاصل از پژوهش به ترتیب در بخش‌های ۱-۴ الی ۷-۴ تشریح می‌شود و سرانجام مدل پیشنهادی پژوهش در قالب شکل شماره (۴) در بخش ۸-۴ ارائه می‌گردد.

۴-۱- شرایط علی (مشوق‌ها)

بر اساس تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته از خبرگان، شرایط علی مشوق شرکت‌ها به سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر اهداف توسعه پایدار عبارتند از:

۱) **مزیت رقابتی پایدار:** امروزه شرکت‌ها نه تنها در داخل کشور با رقابت رو به رو هستند بلکه در صحنه جهانی نیز با رقابت رو به رو هستند و این خود یک عامل فشار است که در قالب پاسخ به فشار سایر شرکت‌ها و صنعت از قبیل، برخورد با مسایل به‌روزی مانند انتشار گازهای گلخانه‌ای، گزارش داوطلبانه در مورد کودکان کار و غیره (بنت و همکاران، ۲۰۱۳: اسکالنگر و بوریت^{۲۵}، ۲۰۱۰)؛ فشار رقابت در سطح تجارت جهانی و جهانی‌سازی؛ فشار رقابت در سطح ملی و انگیزه‌های رقابتی، شرکت‌ها را به سوی کسب مزیت رقابتی سوق می‌دهد. امروزه شکل کسب این مزیت رقابتی نیز تغییر کرده است. اگر چه در گذشته کسب مزیت رقابتی در بُعد مالی خلاصه می‌شد امروزه سرمایه‌گذاران به‌طور فزاینده‌ای پایداری را به عنوان یک عامل مهم در موفقیت کلی کسب و کار می‌دانند و حرکت رو به رشدی جهت سرمایه‌گذاری در شرکت-هایی دیده می‌شود که رویکردهای گسترده صنعتی

رقابت در سطح جهانی و جهانی‌سازی»؛ «۳- پاسخ به فشار سایر شرکت‌ها و صنعت»؛ «۴- تحولات در تکنولوژی تولید و عملیات»؛ «۵- رقابت‌پذیری و انگیزه‌های رقابتی». البته اشاره به مفاهیم مزبور فقط منحصر به نقل قول بالا نمی‌شود بلکه در مصاحبه‌های دیگر هم وجود داشت و در فرایند مقایسه داده‌ها با هم، برچسب‌های مفهومی فوق بر آن‌ها نیز زده شد و بدین وسیله مفاهیم استخراج شده در مصاحبه‌های دیگر نیز تکرار شده است که با بررسی و مقایسه دقیق تر چهار مفهوم به شماره‌های (۱، ۲، ۳ و ۵)، در سطح انتزاعی‌تری می‌توان مفهوم «مزیت رقابتی پایدار» به این مفاهیم اختصاص داد که مفاهیم قبلی را نیز پوشش می‌دهد. بدین ترتیب از چهار مفهوم فوق، یک مقوله استخراج گردید که به عنوان یک مقوله فرعی از مقوله علی در کدگذاری محوری طبقه-بندی می‌شود. در سایر مصاحبه‌ها هم به همین شکل کدگذاری انجام شد و براساس وجوه اشتراک بین کدها، مقوله‌های فرعی و اصلی در سطوح بالاتری دسته‌بندی شدند. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف مرتبط با سیستم یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار شناسایی و استخراج شده است.

سپس در مرحله کدگذاری محوری یا سطح دوم کدگذاری، بر اساس مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، مقوله‌های فرعی در قالب مقوله‌های «علی»، «اصلی»، «راهبردها»، «زمینه‌ای»، «مداخله-گر»، «پیامدها» و «ارزیابی پیامدها» طبقه‌بندی شدند. این مرحله شامل تعیین الگوهای موجود در داده‌ها است. مقایسه کدهای سطح اول با سایر کدهای سطح اول این امکان را فراهم می‌کند کدهای مشابه در یک طبقه قرار گیرد، آنگاه هر طبقه با سایر طبقات مقایسه می‌شوند تا اطمینان حاصل شود که طبقات از یکدیگر متمایزند. یافتن طبقه مرکزی و محوری که مبنای رویش الگو باشد، نتیجه‌ی نهایی کدگذاری محوری است (پرویزی و همکاران، ۱۳۹۴). پس از شناسایی مقوله‌ها و مفاهیم استخراج شده از کدگذاری باز و محوری، سرانجام در مرحله کدگذاری انتخابی یا سطح سوم کدگذاری، با برقراری روابط میان این مقوله‌ها،

ذی‌نفعان، حسابداری مدیریت یکپارچه با رویکرد استراتژیکی را مطالبه می‌کند که رویکرد توسعه پایدار را در نظر بگیرد.

(۴) مطلوبیت‌گرایی: امروزه نقش واحدهای تجاری در اجتماع دست‌خوش تغییرات بسیار زیادی شده است. به گونه‌ای که انتظار می‌رود واحدهای تجاری نه تنها باید به فکر افزایش سود خود بوده بلکه باید نسبت به جامعه‌ای که در تعامل با آن هستند، مطلوب و مفید باشند. بنابراین، یک ارتباط دوطرفه بین واحدهای تجاری و اجتماع وجود دارد (آقایی و کاظم پور، ۱۳۹۵: ساندهو^{۲۷} و همکاران، ۲۰۱۰). ضمناً تئوری‌هایی مثل تئوری اقتصاد سیاسی، تئوری ذی‌نفعان، تئوری مشروعیت و تئوری سازمانی، تغییر هدف شرکت‌ها را از رویکرد سنتی حداکثرسازی سود به رویکرد مطلوبیت‌گرایی شامل مسولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، پایبندی به ارزش‌ها و توجه به کیفیت محصول و کیفیت محیط فعالیت سازمان، توجیه می‌کنند.

(۵) انگیزه‌های اقتصادی: مصرف بی‌رویه منابع طبیعی محدود، به عنوان نهاده‌ها در تولید محصولات، روز به روز می‌تواند منجر به افزایش قیمت این نهاده‌ها شود. از این رو، این شرایط می‌تواند منجر به تبلور انگیزه‌های خودتنظیمی شرکت‌ها مانند انگیزه صرفه‌جویی و کاهش هزینه‌ها؛ انگیزه تحقیق و توسعه بیشتر به منظور یافتن شیوه‌هایی با هزینه معاملاتی کمتر در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی؛ جایگزینی استراتژی صرفه‌جویی در تنوع محصول به جای صرفه‌جویی در مقیاس و تولید انبوه گردد. شرکت‌ها امروزه نسبت به گذشته بیشتر محصولات و خدمات خود را متنوع می‌کنند و از این رو منابع مشتری را برای موضوعات هزینه بیشتری به کار می‌گیرند. بنابراین به تخصیص‌های هزینه دقیق‌تری نیاز خواهند داشت که در این شرایط سیستم یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار می‌تواند نقش مهمی را برای تصمیم‌گیری‌های مدیران در ساز و کار تخصیص منابع ایفا نماید.

خود را با توجه به پایداری پیش می‌برند (سیرسی و الخاواس، ۲۰۱۲: نوفل^{۲۶}، ۲۰۰۱).

(۲) فشارها یا مشوق‌های قانونی: اگر با توجه به فشارهای بین‌المللی و فشارهای جامعه جهانی همچون پذیرش معاهدات «سازمان تجارت جهانی» و «کارگروه ویژه اقدام مالی علیه پولشویی» و... مدیران تغییرات فشارهای قانونی را در افق زمانی بلندمدت به سوی اهداف پایدار پیش‌بینی کنند (بنت و همکاران، ۲۰۱۳)، بسیار منطقی است که نیازمند اطلاعات برخاسته از حسابداری مدیریت پایدار در تسهیل سازی تصمیم‌گیری و کنترل عملکرد مدیران خود برآیند. مشوق‌های مالیاتی (مالیات سبز) و کمک‌ها و حمایت‌های دولتی نیز می‌تواند باعث افزایش انگیزش شرکت‌ها در این مسیر گردد. از سوی دیگر، در نتیجه فشار نهادهای بین‌المللی، هر سال رشد اقتصادی کشورها که متشکل از رشد بخش‌های خصوصی است، درآمد سرانه کشورها و میزان اشتغال کشورها مورد پایش قرار می‌گیرد از این رو دولت‌ها نیز به نوعی شرکت‌های بخش خصوصی را تحت فشار قرار می‌دهند که در راستای اعتلای رشد اقتصادی کشور، افزایش اشتغال پایدار، رشد درآمد سرانه ملی، حفظ حقوق شهروندان و... گام بردارند بنابراین این فشارها هم می‌تواند روی اطلاعاتی که حسابداران مدیریت باید تحلیل کنند تا مدیریت بتواند تصمیمات بهینه‌تری را اتخاذ کنند، تاثیر بگذارد.

(۳) رضایت‌مندی ذی‌نفعان: شرکت‌ها در قبال ذی‌نفعان خود مسئول هستند و این ضروری است که هم مسایل مالی و هم مسایل غیرمالی در تصمیمات شرکت‌ها در نظر گرفته شود. در حوزه حفظ منابع عمومی، درست مصرف کردن منابع؛ حفظ حقوق مشتری؛ انگیزه برقراری ارتباط با ذی‌نفعان؛ نوآوری؛ توجه به فشار ذی‌نفعان سبز که سهام شرکت‌های سبز را خریداری می‌کنند و... تمام این موارد اقتضا می‌کند که شرکت‌ها، پایداری شرکتی رو در نظر گیرند و استراتژی‌های خود را هر روز متناسب با تحولات در نیازهای ذی‌نفعان به روز کنند. از این رو تصمیمات لازم از سوی مدیران جهت نیل به کسب رضایت‌مندی

پايدار سازمان، يکپارچه سازي نظام حسابداری مدیریت با حسابداری گزارشگری برون‌سازمانی، يکپارچگی اطلاعات کمی و کیفی، يکپارچه‌سازی اطلاعات حسابداری پايدار با سيستم‌های حسابداری مدیریت، اهميت دادن به استفاده از داده های کیفی زیست محیطی و اجتماعی در گزارش‌های حسابداری مدیریت جهت تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران در پاسخگویی به ذی‌نفعان است.

هنگامی که داده‌های عملکرد پايداری در تصمیم‌گیری‌های مدیریت يکپارچه شود، می‌تواند منجر به بهبود پايداری و خلق ارزش برای جامعه و اکوسیستم‌ها و کسب و کار گردد و حتی منبعی برای نوآوری باشد (ماس و همکاران، ۲۰۱۶؛ هارت و میلستین، ۲۰۰۳؛ هاستد و سالازار^{۲۹}، ۲۰۰۶؛ پورتر و کرامر، ۲۰۰۶). همچنین يکپارچگی بين حسابداری مدیریت و حسابداری مالی می‌تواند منجر به مخابره اطلاعات مربوط به نحوه عملکرد شرکت برای بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارایی آن ابعاد برای ذی‌نفعان گردد و این تلاش‌ها به پايداری شرکت‌ها کمک کند (استاچزینی و همکاران، ۲۰۱۶).

۴-۳- شرایط زمينه ای

بر اساس تحليل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته از خبرگان، عواملی که به عنوان الزامات لازم در بستر و زمينه شرکت‌ها باید شکل گیرد تا به سيستم حسابداری مدیریت يکپارچه مبتنی بر اهداف توسعه پايدار کمک کند عبارتند از:

(۱) تحولات در سطح تکنولوژی: با توجه به رشد روزافزون تغییر و تحول در تکنولوژی عملیات در بخش سخت افزار که به موجب آن ماشین‌آلات و تجهیزات متحول می‌شوند و منجر به افزایش کارایی و صرفه اقتصادی تولیدات می‌شوند، شرکت‌ها نیز باید بتوانند در این عرصه با رقبای خود رقابت کنند. بنابراین این تحولات تکنولوژیک، شرکت را از یک طرف در فشار سرمایه‌گذاری قرار می‌دهد و از طرف دیگر شرکت را نیازمند به تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت می‌کند تا بتواند با ارزیابی‌هایی متفاوت از

۶) مشروعیت‌بخشی: وقتی سازمان‌ها احتمال دهند که شهرت و اعتبارشان به وسیله سوانح زیست محیطی و اجتماعی تهدید شده و از مشروعیت آن‌ها کاسته می‌شود، در جستجوی مدیریت بر فرایند مشروعیت از طریق تبلیغ استراتژی‌های پايدار هستند (علی‌خانی و مران‌جوری، ب ۱۳۹۳). برای تداوم بقا یک سازمان، کسب مشروعیت برون‌سازمانی امری ضروری است. سازمانی که مشروعیت کسب می‌کند، منابع پايدار بدست می‌آورد و از طریق بکارگیری کنترل‌ها و تکنیک‌های جدیدی همچون عملیات حسابداری مدیریت توسعه پايدار بقای مورد انتظارش افزایش می‌یابد. مفهوم مشروعیت توسط لیندبلوم در سال ۱۹۹۴ بدین شکل تعریف شده است: «به شرایط یا وضعیتی اطلاق می‌گردد که سيستم ارزشی یک سازمان با سيستم ارزشی جامعه بزرگتری که سازمان بخشی از آن جامعه است منطبق باشد». اگر یک سازمان نتواند عملیات مستمر خود را تایید کند، جامعه ممکن است، ادامه قرارداد عملیات خود را لغو کند. از جمله از طریق کاهش مشتریان، حذف عرضه کنندگان نیروی کار و سرمایه مالی برای کسب و کار یا تشکیل لابی‌های دولتی برای افزایش جرایم، مالیات‌ها یا قوانین منع‌کننده فعالیت‌هایی که با انتظارات جامعه سازگاری ندارند. از این رو، مدیریت شرکت و حسابداران مدیریت نسبت به انتظارات جامعه واکنش نشان خواهند داد (میستری و همکاران، ۲۰۱۲؛ هوکیو^{۲۸} و همکاران، ۲۰۰۴ بران و دیگان، ۱۹۹۸).

۴-۲- مقوله اصلی (محوری)

پس از انجام مصاحبه‌های عمیق با خبرگان و تحليل داده‌ها، مهم‌ترین و محوری‌ترین مقوله در خصوص سيستم اطلاعاتی يکپارچه حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف توسعه پايدار که سایر مقوله‌ها، حول این محور می‌چرخند، «يکپارچگی نظام حسابداری مدیریت مبتنی بر خلق ارزش پايدار» شناسایی شد. برای این منظور، نیاز به يکپارچگی تصمیمات و رفتار کارکنان با اهداف و استراتژی‌های

همکاران، ۲۰۱۶، ماس و همکاران، ۲۰۱۶) گفته می شود.

(۳) فرهنگ سازمانی: از جمله الزامات دیگری که در بستر شرکت‌ها باید وجود داشته باشد فرهنگ سازمانی مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی و تعهد کاری کارکنان و تعالی سازمانی، اهمیت دادن به آرای کارکنان شرکت، اهمیت دادن به ایمنی محیط کار کارکنان، اهمیت دادن به فرهنگ شفاف‌سازی و ترویج عدم پنهان‌کاری در سطوح مدیران و کارکنان است. هرچقدر این بسترهای فرهنگی بیشتر فراهم باشد حتما نیاز به سیستم اطلاعاتی درون‌سازمانی جهت ارزیابی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر توسعه اهداف پایدار بیشتر متبلور می‌شود و زمینه‌های حرکت به سوی نظام حسابداری مدیریت یکپارچه توسعه پایدار بیشتر متجلی می‌گردد.

(۴) تخصص: تخصص‌گرایی از جمله الزامات دیگری در بستر شرکت‌ها است. داشتن تیم تخصصی حسابداری مدیریت و اشراف مدیران ارشد بر روی کار تخصصی مدیران میانی، استفاده از کارشناسان مسایل زیست محیطی و اجتماعی در تیم‌های حسابداری مدیریت و حسابرسی داخلی شرکت و همچنین تربیت و استفاده از نیروهای متخصص و با صلاحیت از جمله عواملی هستند که در بستر شرکت‌ها می‌توانند بر روی راهبردهای مدیریت در حوزه توسعه پایدار تاثیر گذار باشند. لذا هر چقدر منابع انسانی شامل کارکنان و مدیران در بدنه شرکت حرفه‌ای‌تر و متخصص‌تر باشند در پیاده‌سازی حسابداری مدیریت یکپارچه پایدار تسهیل می‌گردد.

(۵) پایبندی به استانداردهای جهانی: عامل زمینه‌ای دیگر پایبندی به الزامات استانداردهای جهانی است. استانداردهایی که با توسعه اهداف پایدار تدوین شده‌اند از قبیل ایزو ۱۴۰۰۰ که استاندارد مرجع جهت طراحی، پیاده‌سازی و نگهداری سیستم مدیریت آلودگی محیط می‌باشد؛ ایزو ۲۶۰۰۰، استاندارد که در خصوص الزامات مسولیت اجتماعی نگاه‌ها است؛ استاندارد ۱۸۰۰۰ OHSAS که استاندارد مرجع جهت طراحی، پیاده‌سازی و نگهداری

ارزیابی‌های سنتی، تصمیم‌گیری نماید. تحولات در بخش نرم افزار تکنولوژی در حوزه فناوری اطلاعات و با افزایش سرعت پردازش اطلاعات نیز این امکان را به شرکت می‌دهد که تکنیک‌های حسابداری مدیریت پیچیده‌تر را با هزینه‌های منابع انسانی و اداری کمتری انجام دهند. همچنین تحولات تکنولوژیک در سطح یکپارچه‌سازی سیستم‌ها و فرایندها، از قبیل استقرار سیستم برنامه‌ریزی منابع انسانی نیز می‌تواند منجر شود که شرکت‌ها بیشتر نیازمند به ارزیابی‌هایی گردند که به اطلاعات حسابداری مدیریت نوین و با رویکرد توسعه پایدار وابسته باشد.

(۲) ویژگی شرکت: یافته‌های حاصل از تحلیل مصاحبه‌های عمیق صورت گرفته از خبرگان حاکی از این است که خصوصیات شرکت از قبیل اندازه، نوع صنعت و نوع فعالیت نیز می‌تواند در بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف پایدار تاثیرگذار باشد. از بُعد اندازه، شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک و متوسط، بیشتر به حسابداری پایدار تمایل نشان می‌دهند. ادبیات حاضر نیز بیان می‌کند که حسابداران مدیریت سازمان‌های کوچک و متوسط رغبتی به انجام شیوه‌های همسو با اهداف توسعه پایدار ندارند (میستری و همکاران، ۲۰۱۲؛ بارنت و هانسن، ۲۰۰۸). از بُعد ویژگی نوع صنعت، شرکت‌هایی که بیشتر منجر به آلاینده‌گی محیط زیست می‌گردند و به اصطلاح صنایع کثیف، نسبت به شرکت‌های فعال در صنایع پاک و سرانجام شرکت‌هایی که از نیروی‌های کار انسانی بیشتر در فعالیت خود استفاده می‌نمایند نیز تمایل بیشتری به استفاده از حسابداری پایدار از خود به نمایش می‌گذارند. زیرا شرکت‌های بزرگ که بیشتر در معرض دید جامعه قرار می‌گیرند و یا شرکت‌هایی که بیشتر با معضلات زیست محیطی و انسانی درگیر هستند، به منظور این‌که سیمای بهتری از خود در نزد جامعه به‌نمایش گذارند، سعی می‌کنند که با حرکت به سوی شعارهای پایدار ارزش‌های خود را منطبق با ارزش‌های جامعه نشان دهند و به این طریق برای خود مشروعیت کسب نمایند به این مفهوم، «سبزشویی» (پاستی و

سیستم مدیریت ایمنی و بهداشت شغلی است؛ استاندارد SA ۸۰۰۰ که استاندارد مرجع جهت طراحی، پیاده‌سازی و نگهداری سیستم مدیریت مسولیت پذیری اجتماعی است. طبیعتاً اخذ این استانداردها و تلاش برای حفظ آن‌ها از سوی شرکت‌ها زمینه‌های لازم را برای نیازمندی به اطلاعات پایداری افزایش می‌دهد و بستر لازم را برای استقرار نظام یکپارچه حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف توسعه پایدار بیشتر مهیا می‌کند.

۴-۴- شرایط مداخله گر

بر اساس تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته از خبرگان، عواملی که به عنوان الزامات لازم در محیط کلان فراسازمانی باید شکل گیرد تا به راهبردهای سیستم یکپارچه حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف توسعه پایدار کمک کند عبارتند از:

۱) نظارت‌ها و مقررات حمایت از منافع عموم: یکی از الزامات عمومی، اهمیت دادن قوانین و مقررات به توسعه اهداف پایدار در راستای حفظ حقوق و منافع شهروندان است. در این راستا از یک‌سو، نقش قوانین بالادستی از قبیل قانون اساسی می‌تواند بسیار حایز اهمیت باشد. از سوی دیگر وضع قوانین و مقررات همسو با قوانین بالادستی و نظارت بر اجرای آن از اهمیت بیشتری برخوردار است. برای مثال اصل ۵۰ قانون اساسی ایران به اهمیت حفاظت از محیط زیست و تاثیر آن بر روی حفظ منافع اجتماعی به منظور رعایت حقوق بین‌نسلی اشاره می‌نماید و متن اصل مذکور به شرح ذیل است:

«اصل ۵۰- در جمهوری اسلامی ایران، حفاظت از محیط زیست که نسل امروز و نسل‌های بعدی باید در آن حیات اجتماعی رو به رشدی داشته باشند، وظیفه عمومی تلقی می‌گردد. از این رو فعالیت‌های اقتصادی و غیر آن که با آلودگی محیط زیست یا تخریب غیرقابل جبران آن لازمه پیدا کند، ممنوع است.»

در همین راستا، وضع قوانین تنبیهی (تشویقی) زیست محیطی و اجتماعی از قبیل افزایش جرایم (معافیت‌های) مالیاتی، افزایش بودجه فرهنگی و

تخصیص منابع مالی کافی دولت با اهداف پایداری، بهبود جنبه‌های دموکراتیک جامعه، استقرار نظام پاسخگویی به ذی‌نفعان از یک‌سو و نظارت‌های سازمانی توسط بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای ناظر و آمادگی نهادهای نظارتی برای ممیزی فعالیت‌های زیست‌محیطی و اجتماعی می‌تواند بر راهبردهای بکارگیری سیستم‌های حسابداری مدیریت توسعه پایدار تاثیرگذار باشد.

۲) تغییرات ساختاری: عامل مداخله‌گر دیگر، تغییرات ساختاری در محیط اقتصادی و فرهنگی کشور در راستای توجه به منافع بلندمدت عمومی و منافع ملی به جای منافع شخصی است. چنین تغییراتی در سطح کلان می‌تواند از طریق فعالیت‌های دولت جهت فرهنگ‌سازی و نهادینه نمودن ارزش‌های حقوق شهروندی و تقدم حفظ منافع و منابع کشور بر منافع بخش‌های خصوصی، محقق گردد. برای این منظور باید انگیزه لازم برای جلوگیری از فساد و رانت‌های دولتی وجود داشته باشد و ساختارهای نظارتی از آمادگی لازم برای برخورد با این سو رفتارها را داشته باشند تا بدین وسیله اعتماد مردم و بخش خصوصی به نظام اقتصادی کشور به وجود آید و بدین ترتیب بستر لازم برای اولویت بخشی منافع بلندمدت و ملی به جای منافع شخصی توسط شرکت‌ها فراهم خواهد شد و شرکت‌ها در این مسیر، خود را بیشتر نیازمند به کسب اطلاعات پایداری می‌یابند.

۳) همکاری‌های بین رشته‌ای: بحران‌های زیست محیطی اثرات منفی زیادی را بر روی اجتماع، محیط زیست و اقتصاد دارد. با در نظر گرفتن این نگرانی‌ها، سیستم حسابداری مدیریت نیز نیازمند تحول راهبردی از دیدگاه سنتی به پایداری دارد و با توجه به پیچیدگی‌ها و نگرانی‌های اشاره شده، نیاز به همکاری‌های بین رشته‌ای و تشکیل تیم‌های تخصصی از متخصصان حوزه‌های مختلف در سطح سازمانی و فراسازمانی برای پیاده‌سازی و ارزیابی سیستم حسابداری مدیریت توسعه پایدار الزامی به نظر می‌رسد (گارسیا و همکاران، ۲۰۱۶). در همین راستا، نیاز به رویکردهای اعتباربخشی جدید توسط متخصصین

منطق هدف سازمان نیاز به تغییرات ساختاری و محصولات شرکت‌ها در دوره‌ی زمانی طولانی شامل تغییر در تکنولوژی، اقتصاد، فرهنگ و اشکال سازمانی دارد (پاستی و همکاران، ۲۰۱۴: فیگ و هان^{۳۱}، ۲۰۱۳؛ گرای، ۲۰۱۰). تاکید بیش از حد بر اهداف مالی در خصوص خلق ارزش برای سهامداران می‌تواند منجر به سوگیری در تصمیمات شود و باعث نگرش کوتاه‌مدت و خطر بحران مالی شرکت در بلندمدت می‌گردد (گارسیا و همکاران، ۲۰۱۶: کینترا و کارتر^{۳۲}، ۲۰۱۲؛ هانسن و اسکالتگر، ۲۰۱۲). از این رو باید اهداف سه گانه اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی توسعه پایدار در اهداف استراتژیک سازمان تبیین گردد و از طریق یکپارچه‌سازی ساختارهای سازمانی و تغییر ساختارهای سازمانی به سبک رهبری انعطاف پذیر و مشارکتی، اقدامات جدی صورت گیرد.

۲) اهمیت دادن به اطلاعات پایداری در تصمیم‌گیری‌ها: عامل راهبردی دیگر، اهمیت دادن مدیران به اطلاعات در ابعاد سه گانه اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی در تصمیم‌گیری‌ها است. گزارش راپاسیولی (۲۰۱۴) برای حسابداران مدیریت خبره جهانی^{۳۳} نشان داد، دلیل اصلی این که حسابداران مدیریت خود را درگیر جمع‌آوری اطلاعات پایداری نمی‌کنند، عدم تقاضای آن اطلاعات از سوی تصمیم‌گیرندگان است. برای این منظور نیاز به استقرار دپارتمان پایداری در سازمان با تدوین شرح وظایف و مسولیت هماهنگ کننده مدیریت پایداری است تا این دپارتمان در تولید اطلاعات پایداری ایفای نقش نماید و اطلاعات مورد نیاز مدیران را تهیه کند و مدیران در مدل‌های تصمیم‌گیری خود، این اطلاعات را به کار گیرند (بنت و همکاران، ۲۰۱۳).

۳) استقرار نظام‌های یکپارچه: واقعیت این است که بدون عدالت اجتماعی در بین نسل حاضر، عدالت بین نسلی امکان‌پذیر نیست (زاهدی و نجفی، ۱۳۸۵). بنابراین استقرار نظام‌های جبران خدمات مبتنی بر رعایت عدالت بین نسلی و درون نسلی؛ استقرار نظام-های جبران خدمات با در نظر گرفتن منافع کوتاه‌مدت و بلندمدت؛ استقرار نظام تامین نهاده‌ها با هدف

کارآزموده از جمله حسابرسان، استفاده حسابرسان مستقل از کارشناسان مسایل زیست محیطی و اجتماعی در تیم‌های حسابرسی، همکاری کارشناسان متخصص در حوزه‌های زیست محیطی و اجتماعی برای اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت جدید در حوزه پایداری ضروری می باشد.

۴) تغییر به مدیریت عمومی نوین: تجمیع مالیه و مدیریت در کنار هم، در بافت بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی، ایده جدیدی محسوب می-شود که مبتنی بر اصلاحات متعددی است که تحت عنوان مدیریت عمومی نوین نامیده شده و دارای مضامین مالی مهم و متعددی است (برگمن، ۱۳۹۳). جهت تغییر در ساختارهای مدیریت بخش عمومی به مدیریت نوین ضروری است که تصدی‌گری بخش عمومی از طریق واگذاری‌های بیشتر بنگاه‌های اقتصادی به بخش خصوصی کاهش یابد و بخش عمومی نقش نظارتی خود را افزایش دهد، زیرا در نگرش مدیریت بخش عمومی مرسوم، تفکراتی که در مدیریت بخش خصوصی در زمینه‌های تخصیص بهینه منابع، در نظر داشتن صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی و یا مدیریت ریسک حاکم است، کمتر به چشم می‌خورد. از این رو الزاماتی از قبیل برقراری نظام اقتصادی غیردولتی و حمایت از سیاست‌های خصوصی‌سازی با هدف تفکیک مالکیت از مدیریت دولتی، کاهش تصدی‌گری دولت و اهمیت دادن به بخش خصوصی می‌تواند زمینه‌های لازم برای تغییر در بخش مدیریت عمومی به مدیریت نوین را فراهم آورد.

۴-۵- راهبردها

بر اساس تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته از خبرگان، راهبردهای سازمان برای سیستم یکپارچه حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف توسعه پایدار عبارتند از:

۱) همسوسازی اهداف راهبردی سازمان با اهداف توسعه پایدار: برای این منظور نیاز به تغییر در هدف شرکت از «خلق ارزش برای سهامداران» به «خلق ارزش پایدار» برای ذی‌نفعان است. بازانديشي در

۴-۶- پیامدها

بر اساس تحليل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته از خبرگان، پیامدهای حاصل از سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف توسعه پایدار عبارتند از:

(۱) **بهبود رفاه اجتماعی:** اطلاعات تهیه شده در بعد اجتماعی سیستم یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار می‌تواند در ارزیابی اثربخشی اجتماعی عملکرد شرکت و تصمیم‌گیری‌های مدیران در جهت حفظ و بهبود رفاه اجتماعی ذی‌نفعان موثر باشد و با توجه به اهداف اجتماعی توسعه پایدار بر اهمیت مسایل آموزش، بهداشت، ایمنی کار، حقوق بشر، عدالت جنسیتی، مقابله با فقر و حقوق بین‌نسلی، که همگی مبتنی بر نیازهای جامعه هستند، تاکید می‌گردد و در نهایت منجر به تقویت و استحکام روابط شرکت با ذی‌نفعان می‌شود.

(۲) **حفظ منابع زیست محیطی:** اطلاعات تهیه شده در بعد زیست محیطی سیستم حسابداری مدیریت پایدار می‌تواند در تصمیم‌گیری‌ها و ارزیابی مدیران از اثربخشی زیست محیطی فعالیت‌های شرکت موثر باشد و تحقق اهداف شرکت در بُعد زیست محیطی توسعه پایدار شامل تغییر الگوی مصرف از انرژی‌های فسیلی و تجدیدناپذیر به انرژی‌های پاک و تجدیدپذیری همچون، باد و خورشید، حفظ تنوع زیستی و جلوگیری از نشر کربن و حفظ اقلیم در مقابل تغییرات اقلیمی و به طور کلی حفظ سرمایه‌ی زمین را می‌توان به عنوان پیامد زیست محیطی این سیستم عنوان داشت.

(۳) **صرفه‌جویی اقتصادی:** بر اساس تئوری‌های علامت‌دهی و مشروعیت، ذی‌نفعان پیامدهای حاصل از اثربخشی زیست محیطی و اجتماعی فعالیت‌های شرکت را که از طریق اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر توسعه پایدار در تصمیم‌گیری‌های پایدار مدیران شرکت متجلی می‌شود، درک خواهد نمود و این امر به واسطه کاهش هزینه‌های تولید در بلندمدت، کاهش هزینه‌های مالیاتی در نتیجه برخورداری از معافیت‌های سبز،

کاهش هزینه‌های مبادلات؛ توسعه سیستم‌ها و فرایندها برای اندازه‌گیری و ارزیابی داده‌های پایدار؛ استقرار نظام برنامه‌ریزی استراتژیک؛ استقرار نظام یکپارچه کنترل‌های داخلی؛ استقرار نظام یکپارچه مدیریت ریسک و استقرار نظام فناوری اطلاعات به گونه‌ای که تمامی این نظام‌ها به صورت یکپارچه در جهت تحقق اهداف پایدار در سازمان استقرار یابند و در نتیجه یکپارچه سازی اطلاعات حسابداری مدیریت پایدار با گزارش‌گری پایدار، می‌توانند به تحقق راهبردهای متعالی پایدار در عمل منجر گردند.

(۴) **استراتژی مبتنی بر رویکرد دانش و سرمایه فکری:** سرمایه فکری در بعد اجتماعی اهداف توسعه پایدار می‌تواند نقش مهمی در راهبردهای سیستم یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار ایفا نماید. بر اساس دیدگاه مبتنی بر منابع، منابع شرکت شامل دارایی‌های مشهود و همچنین دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در داخل شرکت که به گونه‌ای کارا و اثربخش در راستای اجرای راهبردهای سودآور و رقابتی خاص بکار گرفته می‌شود، به عنوان مهم‌ترین محرک رقابت و عملکرد محسوب می‌شود. عوامل نامشهود به عنوان اصلی‌ترین عنصر توسعه در اقتصاد دانش محور، توانایی‌های لازم برای انجام برنامه‌های راهبردی را در اختیار شرکت قرار می‌دهد (انواری رستمی و همکاران، ۱۳۹۲). در مدل جایگاه ارزش، سرمایه فکری متشکل از سه جز اصلی دانسته شده که برای ایجاد ارزش با هم در تعامل می‌باشند. این اجزای سه‌گانه عبارتند از: سرمایه انسانی؛ سرمایه ساختاری (سازمانی)؛ سرمایه مشتری (ارتباطی)؛ به اعتقاد ادوینسون و مالون^{۳۴} (۱۹۹۷)، جایگاه ارزش از ادغام سه نوع سرمایه فکری فوق‌الذکر جهت نیل به نتایج مطلوب ایجاد می‌گردد. بنابراین ضروری است تا این سه نوع سرمایه سازمانی چنان با یکدیگر متعادل شوند که موجب ایجاد ارزش پایدار گردند (رهنمای رودپشتی و همتی، ۱۳۸۸).

سنجش یکپارچه عملکرد بر حسب سنجه‌های راهبردی، عملیاتی و مالی است که چارچوبی برای تبدیل بینش پایدار شرکت به مجموعه‌ای از سنجه‌های عملکرد در پنج بُعد مالی، مشتریان، فرایندها، یادگیری سازمانی و ابعاد پایداری به دست می‌دهد. تهیه کارت ارزیابی متوازن پایدار می‌تواند ابزار جامعی برای ارزیابی و گزارش‌گری پایداری حسابداری مدیریت قلمداد گردد که در این صورت ارزیابی عملکرد پایداری شرکت به صورت یکپارچه با اقدامات، استراتژی، اهداف و سیاست‌های آن انجام خواهد گرفت (آیفک (b)، ۲۰۱۱) و با در نظر گرفتن تمام جوانب پایداری در سیستم ارزیابی عملکردی که با نظام پاداش همراه شود، خود می‌تواند اهرمی برای تقویت پیامدهای آتی سازمان گردد.

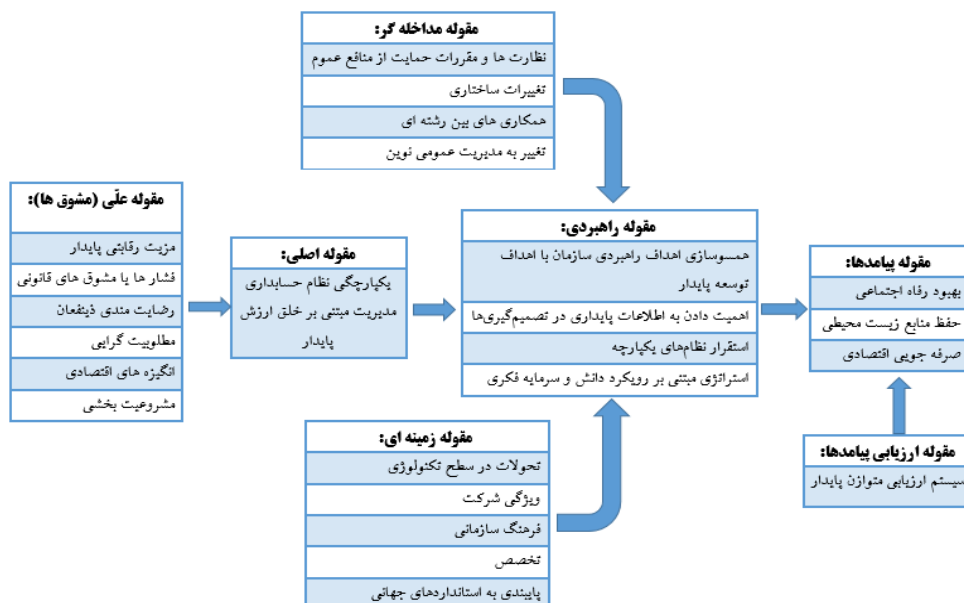
۴-۸- الگوی مفهومی حسابداری مدیریت توسعه پایدار

با توجه به یافته‌های پژوهش، سرانجام الگوی مفهومی پژوهش در قالب مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) از روش داده بنیاد استخراج شد که در شکل شماره (۴) نمایش داده شده است.

انعقاد قراردادهای کارا جهت حل مساله نمایندگی و پشتیبانی از موفقیت در کسب و کار، منجر به ارزش آفرینی برای ذی‌نفعان و کسب رضایت‌مندی آن‌ها در پی درک پیام‌های مثبت اجتماعی و زیست محیطی شرکت می‌گردد و در نتیجه پیامدهای مالی پایداری را در درآمدت برای شرکت به همراه خواهد داشت.

۴-۷- ارزیابی پیامدها

بر اساس تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت‌گرفته از خبرگان، مهم‌ترین ابزار ارزیابی پیامدها در سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر اهداف توسعه پایدار که بتواند تمام ابعاد پایداری را نیز در ارزیابی عملکرد در نظر گیرد «کارت ارزیابی متوازن پایدار»^{۸۰} است. کارت ارزیابی متوازن پایدار به عنوان یک ابزار مهم برای مدیریت پایدار می‌تواند به در نظر گرفتن همه‌ی ابعاد مربوط به دستیابی به اهداف توسعه پایدار به طور همزمان و در یک شیوه‌ای متوازن کمک کند (ایرج پور و حاجیلو، ۱۳۹۵). کارت ارزیابی متوازن پایدار، با در نظر داشتن تمام جنبه‌های مالی و غیر-مالی پایدار در ارزیابی عملکرد به طور یکپارچه با استراتژی سازمان، خود می‌تواند منجر به پیامدهای پایدار آتی گردد. زیرا این ابزار، یک نوع سیستم



شکل شماره (۴): الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار

۵- بحث و نتیجه گیری

دستاورد این پژوهش، طراحی الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار در سطح شرکت‌ها است که می‌تواند به بسط ادبیات حسابداری برای پایداری به طور عام و توسعه ادبیات حسابداری مدیریت توسعه پایدار به طور خاص کمک کند و از این طریق گامی در جهت عملیاتی شدن اهداف کلان توسعه پایدار بردارد. اهدافی که پس از گذشت تقریباً سه دهه، هنوز در قالب مفاهیم کلی و کلیشه باقی مانده است و صرفاً از سوی نهادهای بین‌المللی از قبیل کمیسیون توسعه پایدار سازمان ملل متحد و در سطوح بین‌المللی، ملی و محلی در قالب اهداف کلی به دولت‌ها ابلاغ می‌شود؛ و این مهم شدنی نخواهد بود مگر این‌که در سطح خرد، مدیران هر یک از بنگاه‌های اقتصادی به درک اهمیت حفظ منابع اجتماعی و زیست محیطی در کنار منابع اقتصادی برسند و برای این منظور از طریق کانال سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت در راستای تحقق اهداف پایدار گام بردارند. با توجه به اهمیت ایجاد این انگیزه در سطح شرکت‌ها (سطح خرد)، باید خاطر نشان ساخت که بدون وجود الزامات لازم، در دو سطح بستر شرکت‌ها و محیط عمومی، صرف ایجاد انگیزه، هیچ کمکی به اجرا و ارزیابی یکپارچه‌ی استراتژی‌های پایدار شرکت نمی‌کند. از این‌رو، این پژوهش با ارایه الگویی علاوه بر شناسایی مشوق‌ها، به شناسایی الزامات و راهبردهای این اقدامات و همچنین پیامدها و نحوه ارزیابی متناسب با پیامدهای آن نیز پرداخته است. براساس مدل مثلث پایداری، پیامد غایی حسابداری مدیریت یکپارچه‌ی توسعه پایدار، اثربخشی و صرفه جویی اقتصادی است که در الگوی حسابداری مدیریت مرسوم نیز به عنوان پیامد اصلی در نظر گرفته می‌شود و با شاخص‌های مالی مرسوم قابل اندازه‌گیری است. ولی تفاوت آن با پیامدهای الگوی مرسوم، در این است که پیامدهای اقتصادی از «خلق ارزش مالی برای سهامداران» جای خود را به «خلق ارزش‌های پایدار» برای تمام ذی‌نفعان می‌دهد که خود از همگرایی کارایی زیست محیطی و اجتماعی حاصل می‌شود. در

این پژوهش سیستم ارزیابی متوازن پایدار نیز به عنوان ابزار جامعی شناسایی شد که علاوه بر ارزیابی متناسب و متوازن پیامدها، خود محرکی برای بهبود پیامدهای آتی سازمان خواهد بود. در پایان با توجه به الگوی مفهومی حاصل از این پژوهش کیفی، به محققان آتی پیشنهاد می‌شود با استفاده از روش‌های پژوهش کمی در قالب مطالعات پیمایشی یا مطالعات موردی، به بررسی وضعیت موجود حسابداری مدیریت توسعه پایدار در کشور اقدام نمایند.

فهرست منابع

- * استراوس، آنسلم؛ کوربین، جولیت، ۱۳۹۰، اصول روش تحقیق کیفی: نظریه‌مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه: بیوک محمدی، انتشارات پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، چاپ سوم.
- * آقای، محمدعلی، کاظم پور، مرتضی، ۱۳۹۵، تاثیر مسولیت اجتماعی و تنوع پذیری محصولات بر عملکرد شرکت، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۱، بهار و تابستان، صص ۹۹-۱۲۱.
- * انواری رستمی، علی اصغر؛ احمدیان، وحید؛ میرزاده، سیداصغر، ۱۳۹۲، سرمایه فکری، ثروت سهامداران و عملکرد مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره ۲۰، زمستان، صص ۸۳-۱۱۶.
- * ایرج پور، علیرضا و مرتضی حاجیلو، ۱۳۹۵، شناسایی و اولویت بندی شاخص‌های ارزیابی عملکرد سازمانی بر اساس روش‌های کارت امتیازی متوازن پایدار (SBSC) و (MCDM) با استفاده از متغیرهای زبانی، مجله مدیریت توسعه و تحول، شماره ۲۴، صص ۸۱-۹۴.
- * بحری ثالث، جمال؛ رضایی، فاطمه، ۱۳۹۵، ارایه مدلی برای حسابداری مدیریت زیست محیطی با رویکرد چرخه عمر محصول AHP فازی (مطالعه موردی: شرکت تولیدی سیم و کابل تبریز)،

- فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال نهم، شماره ۲۸، صص ۱-۱۳.
- * برگمن، آندریاس، ۱۳۹۳، مدیریت مالی بخش عمومی، ترجمه بتول زارعی، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۲۰۲.
- * پرویزی، سرور؛ محسن ادیب حاج باقری؛ مهوش صلصالی، ۱۳۹۴، اصول و روش های پژوهش کیفی، نشر جامعه نگر، چاپ اول.
- * پورزمانی، زهرا؛ مشایخی فرد، سعید، ۱۳۹۴، حسابداری مدیریت زیست محیطی با رویکرد یکپارچه برای طراحی تولید سبز با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۷، صص ۲۱-۳۶.
- * حاجیان نژاد، امین؛ امید پور حیدری و مهدی بهار مقدم، ۱۳۹۴، تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره دوم، شماره ۲، پیاپی ۵، تابستان، صص ۷-۳۱.
- * حجازی، رضوان؛ رامشه، منیژه، ۱۳۹۱، حسابداری کربن برای پایداری و مدیریت، فصلنامه پژوهش حسابداری، سال اول، شماره ۵، تابستان ۱۹، صص ۹۹-۱۲۱.
- * حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت اله، ۱۳۹۲، آرایه مولفه ها و شاخص های بعد اجتماعی مسولیت شرکت ها و وضعیت موجود آن در ایران، فصلنامه مطالعات توسعه ای اجتماعی- فرهنگی، دوره دوم، شماره ۱، صص ۲۰۹-۲۳۴.
- * دریائی، عباسعلی؛ یعقوب هاشم نژاد و مهدی طالبیان، ۱۳۹۱، توسعه پایدار پیامد حسابداری و بازاریابی سبز و مسولیت پذیری اجتماعی با تاکید بر راهبری شرکتی، اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور، ۲۷ و ۲۸ اردیبهشت ماه.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون؛ همتی، هدی، ۱۳۸۸، سنجش ارتباط بین سرمایه فکری با متغیرهای نوین سنجش عملکرد مبتنی بر ارزش آفرینی، مجله مطالعات مالی، شماره دوم، تابستان، صص ۱۱۱-۱۳۴.
- * زاهدی، شمس السادات؛ نجفی، غلامعلی، ۱۳۸۵، بسط مفهومی توسعه پایدار، فصلنامه مدرس علوم انسانی، دوره ۱۰، شماره ۴، زمستان، صص ۴۳-۷۶.
- * شفیعی، حسین؛ احمد خدابی پور و محسن دستگیر، ۱۳۹۵، بررسی رابطه بین تغییرات سطح افشای مسایل اجتماعی و زیست محیطی با شاخص های سودآوری با استفاده از شاخص KLD، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۴، پیاپی ۱۱، زمستان، صص ۴۳-۶۴.
- * طالب نیا، قدرت الله؛ راضیه علی خانی و مهدی مران جوری، ۱۳۹۱، ارزیابی کمیت و ماهیت افشای اطلاعات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی در ایران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۹، صص ۴۳-۶۰.
- * عالمشاه، سیدامین، ۱۳۹۳، بررسی عوامل مؤثر در اتخاذ روش های حسابداری مدیریت زیست محیطی (EMA)، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره بیست و دوم، پاییز، صص ۸۹-۱۰۸.
- * علی خانی، راضیه؛ مران جوری، مهدی، (الف) ۱۳۹۳، افشای مسولیت های اجتماعی و راهبری شرکتی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۷۷، صص ۳۲۹-۳۴۸.
- * علی خانی، راضیه؛ مران جوری، مهدی، (ب) ۱۳۹۳، کاربرد تئوری های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۹، صص ۴۶-۷۳.
- * موسوی، سید احمد؛ فرزین رضایی؛ فرهاد شاه ویسی، ۱۳۹۵، تبیین الگوی ایفای مسولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و تاثیر آن بر ریسک سقوط قیمت سهام، مجله علمی پژوهشی دانش

- * Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., Ruiz, S., 2016. The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do?. *Journal of Cleaner Production*, 139: 1128-1137.
- * Garcia, S, Cintra, Y, Torres. R.D.C, Lima. F.G., 2016, Corporate sustainability management: a proposed multi-criteria model to support balanced decision-making., *Journal of Cleaner Production*., 136: 181-196.
- * IFAC. 2011(a). Sustainability., Online: <https://www.ifac.org/global-knowledgegateway/sustainability?overview>.
- * IFAC. 2011(b). Sustainability Framework 2.0. New York: IFAC., http://incp.org.co/Site/2011/info/archivos/Sustainability_Framework2.pdf.
- * Imoniana, J.O., Soares, R.R., Domingos, L.C., 2018. A review of sustainability accounting for emission reduction credit and compliance with emission rules in Brazil: A discourse analysis. *Journal of Cleaner Production*, 172: 2045-2057.
- * Lodhia, S., Hess, N., 2014. Sustainability accounting and reporting in the mining industry: current literature and directions for future research. *Journal of Cleaner Production* 84: 43-50.
- * Mass, k., Schaltegger, S., Crutzen, N. 2016. Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*., 136, 237-248.
- * Mistry, V., Sharma, U., Low, M. 2012. Management Accountants' Role in Accounting for Sustainability. Paper presented at the 2nd Sustainability Accounting Research Symposium in Hamilton, New Zealand.
- * Ortas, E., Alvarez, I., Jaussaud, J., Garayar, A., 2015. The impact of institutional and social context on corporate environmental, social and governance performance of companies committed to voluntary corporate social responsibility initiatives, *Journal of Cleaner Production*, 108: 673-684.
- * Passetti, E., Cinquini, L., Marelli, A., Tenucci, A. 2014. Sustainability accounting in action: Lights and shadows in the Italian context. *The British Accounting Review*., 46, 295-308.
- * Rapacioli, Sandra., 2014. Redressing the Balance: How Management Accountants Drive Sustainable Business Strategies, Online: <http://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/>
- حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۳، پیاپی ۱۰، صص ۴۷-۷۴.
- * مهدوی، غلامحسین؛ عباسعلی دریایی، راضیه علی خانی و مهدی مران جوری، ۱۳۹۴، بررسی رابطه بین اندازه شرکت، نوع صنعت و سودآوری با افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۸۷-۱۰۳.
- * Abdul Aziz, Nor Azah ., Yaub, Foong Soon., Sanc, Ong Tze., & Attand, Hassan., 2015. A review on Green Integration into Management Control System. *Global Conference on Business & Social Science-2014*, Available online at www.sciencedirect.com. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* (172) 435 – 441.
- * Antolín-Lopez, R., Delgado-Ceballos, J., Montiel, I. 2016. Deconstructing corporate sustainability: a comparison of different stakeholder metrics. *Journal of Cleaner Production*., 136, 5-17.
- * Artie, W. Ng., 2018. From sustainability accounting to a green financing system: Institutional legitimacy and market heterogeneity in a global financial centre. *Journal of Cleaner Production*, 195: 585-592.
- * Bebbington, J., & Thomson, I. 2013. Sustainable development, management and accounting: boundary crossing. *Management Accounting Research*, 24(4), 277-283.
- * Bennett, M., Schaltegger, S., Zvezdov, D. 2013. ICAEW: Exploring corporate practices in Management Accounting for Sustainability. icaew.com/academic.
- * Brundtland Commission, 1987. Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. United Nations, New York.
- * Burritt, R., Tingey-Holyoa, J. 2012. Forging cleaner production: the importance of academic-practitioner links for successful sustainability embedded carbon accounting. *Journal of Cleaner Production* 36: 39-47.
- * CGMA. 2014. How management accounting drives sustainable success, Online: <https://www.cgma.org/Community/DownloadableDocuments/How-management-accounting-drives-sustainable-success.pdf>.

یادداشت‌ها

1. Searcy & Elkhawas
2. Roca & Searcy
3. Lodhia & Hess
4. Imoniana
5. Artie
6. Antolín-Lopez
7. Schaltegger and Csutora
8. Mistry
9. Bebbington&Thomson
10. Rapacioli
11. Delmas and Doctori-Blass
12. Herva
13. Winn and Pogutz
14. Passetti
15. World Commission on Environment and Development (WCED)
16. Brundtland
17. Tregidga, Milne & Kearins
18. Epstein & Buhovac
19. Institute of Environmental Management and Assessment
20. Lindblom
21. Shintoism/Buddhism
22. Stacchezzini
23. Integrated reporting (IR)
24. International Integrated Reporting Council (IIRC)
25. Schaltegger and Burritt
26. Knoepfel
27. Sandhu
28. Hoque
29. Hart and Milstein; Husted and Salazar
30. Greenwashing
31. Figge & Hahn
32. Cintra and Carter
33. Chartered Global Management Accountant (CGMA)
34. Malone & Edvinsson

[downloadabledocuments/redressing-the-balance.pdf](#)

- * Roca, L.C., Searcy, C., 2012. An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 20: 103-118.
- * Schaltegger, S., Csutora, M. 2012. Carbon accounting for sustainability and management. Status quo and challenges. *Journal of Cleaner Production.*, 36, 1-16.
- * Schaltegger, S., Herzing, C., Kleiber, O., Muller, J. 2002. Sustainability management in business enterprises: Concepts and instruments for sustainable organization development. Published by: The Federal Ministry for the Environment, Nature conservation and Nuclear Safety (BMU) & Federation of German Industries (BDI).
- * Searcy, C., Elkhawas, D., 2012. Corporate sustainability ratings: an investigation into how corporations use the Dow Jones Sustainability Index. *Journal of Cleaner Production* 35: 79-92.
- * Stacchezzini, R. Melloni, G. Lai, A., 2016, Sustainability management and reporting: the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management, *Journal of Cleaner Production* 136: 102-110.
- * White, Samantha., 2015. How management accountants can lead their organisations towards sustainable success, Online: <http://www.cgma.org/magazine/2015/jan/201511533.html>.
- * Zhang, B., Chen, B., 2017. Sustainability accounting of a household biogas project based on emergy. *Applied Energy*, 194: 819-831