



ارایه الگوی حسابداری پایداری از منظر تئوری‌های اثباتی و هنجاری

سمانه صادقی^۱

بهاره بنی طالبی دهکردی^۲ ✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۶

چکیده

امروزه سرعت تحولات تحقیقات علمی و اقدامات عملی در زمینه توسعه پایداری، هنوز اجازه نداده است که نقش حسابداری در این حیطه بوضوح نشان داده شود. بنابراین هدف این پژوهش تبیین مفهوم حسابداری پایداری به کمک تئوری‌های هنجاری و اثباتی و بر اساس اصول توسعه پایدار است و تلاش می‌کند بوسیله تئوری‌های هنجاری بر مبنای استدلال قیاسی (کل به جزء)، جهت‌گیری‌ها و اصول مطلوب تغییر و تحولات حسابداری پایداری را شناسایی نماید. علاوه بر این هدف اصلی این مقاله، ارائه الگوی مفهومی حسابداری پایداری بعنوان راهکار هنجاری است. این مقاله براساس روش کتابخانه‌ای و با استفاده از تحلیل قیاسی و توصیفی-تفسیری برآن است تا به تبیین حسابداری پایداری و سیر تحولات آن در سیستم حسابداری از منظر دانش پردازد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در الگوی پیشنهادی حسابداری پایداری، تمرکز بر محور پاسخگویی منطبق با نیاز کاربران به گونه‌ای است که گزارش‌ها بتوانند جوانب محیطی و تأثیرات اجتماعی پیرامون شاخص‌ها و کارایی اقتصادی، اجتماعی و محیطی را شناسایی و افشاء کنند. همچنین یافته‌ها نشان داد در حوزه حسابداری پایداری لازم است به توسعه و بسط مبنای مفهوم سازی حسابداری با در نظر گرفتن زمینه‌های سازمانی و اجتماعی نیز توجه شود. نتایج تحقیق می‌تواند پیشرفت آینده، اهمیت و مشخصات حسابداری پایداری را در کسب و کار مشخص کند و از این رو به سهامداران و ذینفعان کمک کند تا از دستاوردهای شرکت برای توسعه پایدار بهره‌مند شوند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری پایداری، تئوری هنجاری، تئوری اثباتی، پاسخگویی.

^۱ دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

^۲ استادیار و عضو هیات علمی، گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران. (نویسنده مسئول): banitalebi57@yahoo.com

۱- مقدمه

در دنیای امروزین که اهمیت مفهوم توسعه پایدار در علم و عمل، در حال رشد چشمگیر است و سیر پرداختن به گزارش پایداری در جهان، همچنین تحقیقات علمی انجام شده در مورد حسابداری پایداری، گسترده است، بررسی‌ها نشان می‌دهد روند تحولات انجام شده در این زمینه در حوزه حسابداری، کند می‌باشد و هنوز در موسسات، چارچوبی برای حسابداری پایداری، بعنوان ابزار معتبر جهت ارائه عملکرد محیطی، اجتماعی و اقتصادی، برای ذینفعان و سهامداران ایجاد نشده است و رویکردهای هنجاری ارائه شده در ادبیات پژوهشی، بیشتر ماهیت عمومی دارند (زیزکارناسکا^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). از این رو این حوزه، به منظور کسب جایگاه مناسب در سیستم اطلاعاتی موسسات، نیازمند تحولات نهادی و مفهومی است (لمان^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). با توجه به اینکه مفهوم سازی حسابداری پایداری، مستلزم ایجاد چارچوبی با ساختار، فرضیات و اهداف خاص به منظور ارائه اطلاعات معتبر درباره دستاوردهای شرکت به سهامداران و ذینفعان است و از آنجا که تحولات و توسعه حسابداری پایداری می‌تواند در سایه تئوری‌های حسابداری هنجاری و اثباتی تفسیر شود (اسکالترگر^۳ و همکاران، ۲۰۰۶)، لذا هدف این مقاله، معرفی حسابداری پایداری از منظر شناختی و ارائه چارچوب مفهومی آن بعنوان یک راهبرد هنجاری می‌باشد. چرا که تئوری‌های اثباتی و هنجاری برای استدلال استقرایی بکار می‌روند و از این رو کمک می‌کنند وضعیت توسعه حسابداری در کسب و کارهای پایدار نشان داده شود و شکاف‌های کلیدی در توسعه حسابداری شناسایی گردد.

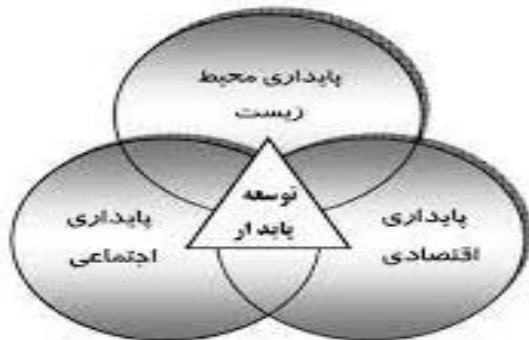
در این خصوص، از دیدگاه زیزکارناسکا و همکاران (۲۰۲۰) ارتباط بین توسعه پایدار با حسابداری، موضوعی است که همزمان با تغییر نگرش بشر پیشرفت روزافزون و به منظور بهبود وضعیت و رفع کاستی‌های اجتماعی و فرهنگی جوامع پیشرفته مطرح شده و امروزه باید موتور محرکه پیشرفت‌های متعادل و هماهنگ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی تمامی جوامع و به ویژه کشورهای در حال توسعه باشد.

در این زمینه، شرکت‌ها با فشار عمده‌ای از سوی قانون گذاران و نهادهای نظارتی مواجه هستند تا به شکلی پایدار رفتار کنند و باید در رابطه با روش‌ها و رویکردهای خود در این زمینه دیدگاه‌های شفاف و صحیحی داشته باشند (لوزانو و هویسینگ، ۲۰۱۱) و نتیجه را در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی بروز دهند (الکینگتون، ۱۹۹۸). از سوی دیگر، سازمان‌ها به شکل فزاینده‌ای، از نظر تاثیر بر اجتماع و محیط، پاسخگو هستند ضمن اینکه مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت به یک فعالیت تجاری اصلی تبدیل شده و می‌توان آن را به عنوان حوزه اصلی مدیریت در کنار حسابداری و یا مسایل مالی معرفی کرد (کرین و همکاران، ۲۰۰۸). از این رو موضوع حسابداری پایداری، ضمن فراهم نمودن فرصتی برای مشارکت بیشتر و بهتر با توسعه تجاری و صنعتی در جهت پایداری، امکان پاسخگویی در ابعادی را فراهم می‌آورد که همواره خواسته جامعه و مردم بوده است (آلوارز و اورتا، ۲۰۱۷).

با این وجود بررسی‌ها نشان می‌دهد که سیر پژوهش‌های علمی از منظر دانش در این حوزه چندان گسترده نبوده و هنوز تفاوت مفاهیمی همچون حسابداری پایداری و گزارش پایداری بخوبی تبیین نشده و در مواردی این دو واژه معادل یک مفهوم در نظر گرفته می‌شوند. ضمن اینکه هنوز در بسیاری از موارد به حسابداری پایداری، تنها از منظر گزارش‌دهی نگریسته می‌شود و جایگاه آن در ابعاد مدیریتی نادیده انگاشته می‌شود (لودیا و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر بررسی‌ها نشان می‌دهد تاکنون به وضوح به نقش حسابداری پایداری از ابعاد تئوری و یا عملی پراخته نشده است (کایر و همکاران، ۲۰۱۸). این در حالی است که تئوری‌های حسابداری به دلیل آنکه در تبیین راهکارهای عملی همچنین تدوین مفاهیم، روش‌ها و الگوهای نوین نقش آفرینی موثر دارند (جیانی و همکاران، ۲۰۱۷)، لذا دارای ماهیت هنجاری و اثباتی بوده و می‌توان به کمک آنها، روند رو به رشد توسعه حسابداری پایداری را تفسیر کرد (دویلرز و همکاران، ۲۰۲۰).

این مقاله به دنبال آن است که برای اولین بار در ایران، به کمک اصول توسعه پایدار، همچنین تئوری‌های اثباتی و هنجاری جهت گیری‌های مطلوب تحولات

لازمه توسعه پایدار و حفظ منابع برای نسل‌های آینده را استفاده اصولی از منابع با رعایت مسائل زیست محیطی می‌داند (هالوگ و همکاران، ۲۰۱۱). مفهوم توسعه پایدار، بر اساس شکل ۱، تلاش برای ترکیب مفاهیم در حال رشد حوزه‌هایی از موضوعات زیست محیطی در کنار موضوعات اجتماعی-اقتصادی از منظر پایداری می‌باشد.



شکل ۱- حوزه‌های توسعه پایدار

کمیسیون «بروندلند»، توسعه پایدار را به‌عنوان چشم‌اندازی مهم و نو در مدیریت و سیاست‌گذاری عمومی معرفی می‌کند. فرایندی که لازم به بهبود و پیشرفت وضعیت و از میان بردن کاستی‌های اجتماعی و فرهنگی جوامع پیشرفته‌است و باید موتور محرکه پیشرفت متعادل، متناسب و هماهنگ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی تمامی جوامع، به‌ویژه کشورهای در حال توسعه باشد (دائوب، ۲۰۰۷). توسعه پایدار راه‌حلی را برای الگوهای فانی ساختاری، اجتماعی و اقتصادی توسعه ارائه می‌دهد تا بتواند از بروز مسائلی همچون نابودی منابع طبیعی، تخریب سامانه‌های زیستی، آلودگی، تغییرات آب و هوایی، افزایش بی‌رویه جمعیت، بی‌عدالتی و پایین آمدن کیفیت زندگی انسان‌های حال و آینده جلوگیری کند (ضرابی و همکاران، ۱۳۸۰). در حقیقت توسعه پایدار سعی دارد به پنج نیاز اساسی تلفیق حفاظت و توسعه، تأمین نیازهای اولیه زیستی انسان، دستیابی به عدالت اجتماعی، خودمختاری و تنوع فرهنگی و حفاظت از یگانگی اکولوژیکی پاسخ دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰)، لذا بر اساس شکل ۲، توسعه پایدار، به منظور رفع نیازهای متنوع همه افراد در جوامع موجود و آینده، ارتقاء رفاه

حسابداری که گزارش دهی دستاوردها و مدیریت توسعه پایدار موسسات را پشتیبانی می‌کند، تبیین نماید. همچنین در این مقاله، مدل مفهومی حسابداری پایداری از منظر هنجاری که نشانگر چشم انداز آینده توسعه حسابداری است، ارایه می‌گردد. برای بررسی این موضوع به طور عمیق‌تر، ابتدا از منظر علمی و به کمک انواع مدل‌های نظری ارایه شده، مفهوم حسابداری پایداری و سپس مفهوم گزارش پایداری و تفاوت‌های این دو آشکار و مورد بحث قرار می‌گیرد.

بخش‌های پژوهش حاضر عبارتند از: بخش دوم که به مروری بر مبانی نظری، تبیین مفهوم و جایگاه توسعه پایدار و رویکردهای آن، تبیین رویکرد مفهومی حسابداری پایداری و توسعه آن در سایه تئوری‌های حسابداری همچنین تبیین دو مفهوم گزارش پایداری و حسابداری پایداری، رویکرد پژوهش‌های حسابداری پایداری و سپس، سیر تحقیقات آینده حسابداری پایداری می‌پردازد، بخش سوم درخصوص روش‌شناسی پژوهش است. در بخش چهارم یافته‌های علمی پژوهش شامل الگوی مفهومی پیشنهادی حسابداری پایداری شرح داده شده و در بخش پنجم به نتیجه‌گیری و بحث پرداخته شده است.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱- مفهوم و جایگاه توسعه پایدار

توسعه پایدار^۴ که به‌واسطه پیامدهای منفی زیست‌محیطی و اجتماعی ناشی از رویکردهای توسعه یک‌جانبه اقتصادی پس از انقلاب صنعتی و تغییر نگرش بشر به مفهوم رشد و پیشرفت پدید آمده، مفهومی کیفی است که تلاش دارد با نگاهی نو به توسعه، اشتباهات گذشته بشری را تکرار نکند و توسعه‌ای همه‌جانبه و متوازن را رقم بزند (قادری و همکاران، ۱۴۰۰). کمیسیون برانتلند سازمان ملل متحد (۱۹۸۷)، توسعه پایدار را به معنی توسعه و پیشرفت نسل حاضر با حفظ منابع طبیعی برای توسعه نسل آینده تعریف کرده است؛ این مفهوم در حال حاضر، در قالب اقتصاد سبز، اقتصاد چرخشی یا اقتصاد کربن، در دستور کار اقتصادهای بزرگ قرار گرفته است. اقتصادهایی که

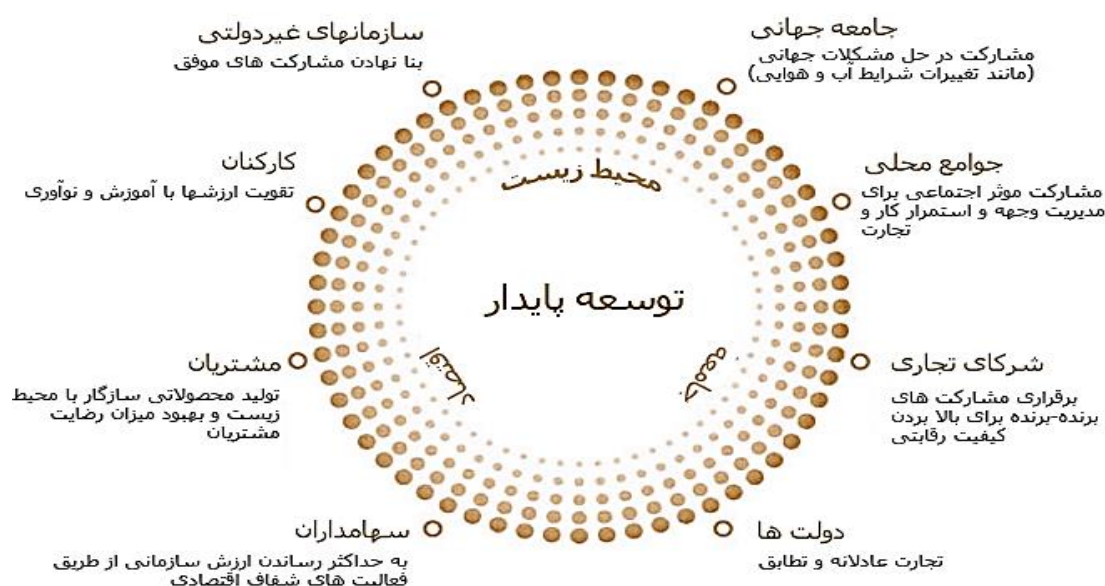
انسان در نظر گرفته می‌شود. این دیدگاه، مرتبط با توسعه سرمایه‌داری و انقلاب صنعتی و علم مدرن می‌باشد و بر این باور استوار است که دانش و فناوری بشر می‌تواند بر تمام موانع محیطی و طبیعی برتری یابد (چناری بوکت و همکاران، ۱۳۹۸). علم اقتصاد نیز بر موضوع ارتباط انسان و رشد اقتصادی تأکید دارد و معتقد است آگاهی و استفاده از این ارتباط، موجب افزایش تولیدات، می‌شود (عبادی و همکاران، ۱۴۰۰). این نگرش، برای ایجاد رفاه در زندگی بشر بسیار مهم است، چون از طریق رشد اقتصادی، فقر و تهیدستی می‌تواند از میان برود (ایوان و همکاران، ۲۰۰۹). در هر صورت، توسعه پایدار، حاصل رشد و آگاهی از پیوندهای جهانی، مابین مشکلات محیطی در حال رشد، موضوعات اجتماعی، اقتصادی، فقر و نابرابری و نگرانی‌ها درباره یک آینده سالم برای بشر است که مسائل محیطی، اجتماعی و اقتصادی را به هم پیوند می‌دهد (دیوای و همکاران، ۲۰۱۸). دو رویکرد موجود در خصوص توسعه پایدار شامل پایداری فناوری^۵ و پایداری اکولوژیکی^۶ می‌باشد. دیدگاه پیروان رویکرد پایداری فناوری بر آن است که دستیابی به توسعه پایدار در تمام زمینه‌ها در اغلب سیستم‌ها و مکانیسم حاکم بر عرصه‌های سیاسی و اقتصادی و اجتماعی موجود امکان‌پذیر است. به عقیده این گروه هر مشکلی دارای یک

افراد، انسجام و شمول اجتماعی و ایجاد فرصت‌های گوناگون جهت دستیابی به رشد اقتصادی و توسعه بشری در یک جامعه یا یک اقتصاد توسعه یافته، با گروه‌های گوناگون در ارتباط و تعامل است.

از جمله اهداف اساسی مبتنی بر مفهوم توسعه پایدار در کنفرانس سازمان ملل متحد (۱۹۸۷) می‌توان به مواردی همچون تغییر کیفیت رشد اقتصادی، برآورده ساختن نیازهای ضروری اولیه، اطمینان از سطح پایداری جمعیت، حفاظت از منابع طبیعی و ارتقاء منابع، جهت‌گیری مجدد دانش فنی (دانش بومی)، محیط زیست و تصمیم‌گیری اقتصادی و جهت‌گیری مجدد روابط اقتصادی و بین‌المللی اشاره کرد (چن و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین مهمترین شاخصه‌های توسعه پایدار نیز شامل چهار گروه اجتماعی، اقتصادی، بنیادی و زیست‌محیطی هستند (ببینگتون و همکاران، ۲۰۱۴).

۲-۲- رویکردهای مرتبط با توسعه پایدار

توسعه پایدار، یک تغییر مهم در فهم ارتباط بین انسان و طبیعت و انسان‌ها با یکدیگر است. این مسئله با نگرش انسان مبنی بر جدایی موضوعات محیطی و اجتماعی و اقتصادی، در تضاد است. در گذشته، محیط عمدتاً به عنوان یک عامل خارجی و تنها برای استفاده و استثمار



شکل ۲- تعاملات توسعه پایدار (هریستو و همکاران، ۲۰۱۹)

است. با این وجود، هنوز، حتی جایگاه ثابتی در حسابداری موسسات را پیدا نکرده است. بنابراین چارچوب مفهومی برای حسابداری پایداری باید بر اساس فرضیات شفافی پایه ریزی شود که در آن مواردی همچون اهداف، کاربران، مشخصات کیفی اطلاعات، حوزه ذهنی، حوزه گزارشگری شامل قوانین شناسایی، ارزش‌گذاری و ارائه‌المان‌های گزارش از سیستم حسابداری پایداری مشخص گردد. در چارچوب حسابداری پایداری، تمرکز ویژه بر روی اطلاعات مالی است (مانتی و همکاران، ۲۰۰۸).

حسابداری پایداری بصورت "سیستم یکپارچه اندازه‌گیری مالی جنبه‌های اقتصادی، اجتماعی و محیطی" تعریف می‌شود که اطلاعات (معمولا" اطلاعات مالی) مربوط به جوانب اقتصادی، اجتماعی و محیطی تجارت را به منظور ارتقاء عملکرد شرکت، جمع‌آوری، ثبت، پردازش، تحلیل و گزارش می‌کند (فیگه و همکاران، ۲۰۰۲). با این وجود، در این رابطه، موضوع حسابداری پایداری، یک پدیده در حال ظهور است و می‌تواند بر اساس دیدگاه مبتنی بر منابع سازمانها، از طریق یکپارچه سازی به بهترین شکل نشان داده شود (چن و همکاران، ۲۰۱۰). در این شکل، موضوع حسابداری پایداری، یک شکاف متدولوژیکی قلمداد می‌شود و پر کردن آن چالشی برای حسابداری معاصر است. به علاوه، موضوع حسابداری پایداری، نه تنها بر روی چگونگی موضوع و تغییرات آن، نظیر فعالیت‌های اقتصادی موسسه، دارایی‌ها و منابع آن متمرکز است، بلکه به تغییرات و وضعیت محیط از ابعاد گوناگون نظیر اجتماعی و اکولوژیکی نیز می‌پردازد (تایی و همکاران، ۲۰۲۰).

از آنجا که سرمایه‌گذاران مایلند نظارت شان بر مدیریت شرکت را با در نظر گرفتن مجموعه شاخص‌های موفقیت در حسابداری همچنین اطلاعات غیر مالی، شاخص‌های محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و شاخص‌های پایداری ارتقاء دهند، لذا در هنگام سازماندهی حسابداری، باید همه عملیات داخلی در کنار منابع و ابزار خارجی در نظر گرفته شود (عبادی و همکاران، ۱۴۰۰).

این در حالی است که در حسابداری مالی سنتی، مفهوم اقتصادی عامل خارجی، یعنی هزینه‌ها و سودهای

پاسخ و راه‌حل فناوری است و جایی برای ترس و نگرانی وجود ندارد (بینگتون و همکاران ۲۰۱۴). پیروان گروه پایداری اکولوژیکی نیز معتقدند که ساختار موجود در جوامع امروزی، ناپایدار و رسیدن به توسعه پایدار نیازمند یک شیوه و طرز تفکر نو برای تغییر این ساختارها است. آن‌ها معتقدند که باید در ساختار سیستم‌های سیاسی اقتصادی و اجتماعی موجود تغییراتی داده شود (مانتی و همکاران، ۲۰۰۸). برای این منظور، پایداری اکولوژیکی راه‌حلی ارائه می‌دهد که در ابتدا نیازمند تجدید نظر در موضوعات کشاورزی، مسکن، انرژی، طراحی شهری، حمل و نقل، اقتصاد، خانواده، منابع مصرفی، جنگلداری، بیابان‌ها و ارزش‌های اصلی زندگی است (اسکالتگرو همکاران، ۲۰۰۶). این رویکرد، فناوری را نفی نمی‌کند بلکه آن را جزئی از طبیعت می‌داند که باید با طبیعت عمل کند (بینگتون و همکاران، ۲۰۱۴).

۲-۳- تبیین رویکرد مفهومی حسابداری پایداری

رویکرد مفهومی پیشنهادی برای چارچوب حسابداری پایداری، پاسخ به هنجارهایی است که نشان می‌دهد چگونه این حسابداری باید شکل بگیرد (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۲۰). هدف از رویکرد مفهومی برای حسابداری پایداری، ارائه ساختار، اهداف و فرضیات خاص برای اطمینان از دسترسی و یا عدم دسترسی ذینفعان داخلی و خارجی به اطلاعات معتبر ایجاد شده در سیستم حسابداری، پیرامون دستاوردهای توسعه پایدار، می‌باشد. بنابراین رویکرد مفهومی حسابداری پایداری، تلاشی برای مفهوم سازی حسابداری پایداری با یک رویکرد ساختار یافته برای مدل سازی چارچوب حسابداری مالی است (لمان و همکاران، ۲۰۱۷). از این رو افشای حسابداری پایداری با پارامترهای استاندارد‌های مالی حسابداری، تضمین می‌کند که سرمایه‌گذاران و جامعه، تصویر عادلانه و درستی از فعالیت مالی شرکت داشته باشند و مدیران به مبنایی معتبر در راستای پاسخگویی و مسئولیت پذیری دست یابند (کایر و همکاران، ۲۰۱۸). این موضوع با موضع‌گیری گری (۲۰۰۲) که حسابداری پایداری همیشه در تکاپو بوده تا جایگاه خود را در آسمان حسابداری پیدا کند، نیز سازگار

محیطی موسسه است، از دیدگاه تئوری سازمانی، حسابداری پایداری، به عنوان یک فضای سازمانی که در آن با ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی عملکرد شرکت ادغام می‌شود، متصور می‌گردد (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۲۰).

بنابراین، حسابداری پایداری، در سایه تئوری‌های حسابداری اثباتی بعنوان ابزار اندازه‌گیری، ارائه و ارتباط عملکرد پایداری شرکت که مورد انتظار گروه‌های مختلف ذینفعان شرکت است، همچنین روشی برای توجیه ماموریت شرکت برای اثرگذاری بر محیط خود مطرح می‌شود. ضمن آنکه حسابداری پایداری، به نوعی گواهی "بلوغ اخلاقی" شرکت است و سهم آن در توسعه پایدار را تأیید می‌کند. بر این اساس، تئوری‌های حسابداری اثباتی، گزارش پایداری و حسابداری پایداری را بعنوان ابزار ارتباطی کلیدی بکار می‌برند که اعتماد ذینفعان داخلی، مثلاً "کارکنان، و ذینفعان خارجی مثل سرمایه‌گذاران یا مشتریان را جلب میکند و در افزایش اعتبار شرکت، نقش آفرین است (لمان و همکاران، ۲۰۱۷).

تئوری‌های حسابداری اثباتی به موازات فرصت‌هایی که در زمینه توسعه حسابداری فراهم نموده شکاف‌های کلیدی نیز از ابعاد تئوریک، عملی و متدولوژیکی برای حسابداری ایجاد کرده است. شکاف تئوریک توسعه حسابداری پایداری که امروزه از آن به عنوان ملموس‌ترین شکاف یاد می‌کنند، به معنای عدم اجماع در تعیین نقش آفرینی حسابداری پایداری است که در آن ابهاماتی در زمینه‌های گوناگون توسعه گزارشگری پایداری نظیر عدم قطعیت، ذهنی بودن و غیرقابل مقایسه بودن اطلاعات مطرح است. ریسک عدم اطمینان اطلاعات ارائه شده به ذینفعان نیز در دورانی که افشاء گزارش‌های اجتماعی و محیطی سازمان‌ها، بشدت موجب ترویج اعتبار محیطی و مشروعیت اجتماعی می‌شود، نیز از دیگر چالش‌هایی است که این حوزه با آن روبروست (حجازی و همکاران، ۱۳۹۶). از سوی دیگر، ارائه غیر اخلاقی اطلاعات نادرست و سریع در گزارشگری پایداری، که ممکن است با هدف افزایش قابلیت اطمینان صورت‌های مالی و حسابداری توجیه شود، اما همگام و همسو با اصول حسابداری

ناشی از سوم شخص غیر مرتبط، بعنوان عوارض جانبی معامله بین دو طرف، به رسمیت شناخته نمی‌شود (هریستو و همکاران، ۲۰۱۹). در هر صورت، از آنجا که در ادبیات پژوهشی، مفاهیم و راهکارهای مختلفی که هنوز در عمل بکار نرفته‌اند، مثل هزینه پایداری، آنالیز ورودی-خروجی، حسابداری موجودی سرمایه طبیعی و...، ارائه می‌شود، لذا در این رابطه، شکاف متدولوژیکی وجود دارد (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین تا این لحظه باید از حسابداری مالی رویکرد سنتی به منظور بسط موضوع استفاده کرد.

۲-۴- توسعه حسابداری پایدار در سایه تئوری‌های حسابداری

بررسی‌ها نشانگر آن است که تاکنون نقش حسابداری پایداری نه در تئوری و نه در عمل، به وضوح بیان یا استانداردسازی نشده است. از آنجا که تئوری‌های حسابداری در تدوین مفاهیم، روش‌ها و مدل‌های جدید همچنین تبیین راهکارهای عملی مورد استفاده نقش دارند، در نتیجه می‌تواند ماهیت هنجاری و اثباتی داشته باشد؛ از این رو روند رشد سریع حسابداری پایداری را میتوان در سایه تئوری‌های حسابداری تفسیر کرد (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس مکتب استقراء و از منظر رویکرد اثباتی، مطالعات حسابداری پایداری مربوط به توصیف و توضیح شرایط با طرح سوالاتی از قبیل "وضعیت فعلی چیست؟" و "چرا اینگونه است؟" همراه می‌باشد (اسکالتر و همکاران، ۲۰۰۶).

از این رو، مطالعات حسابداری پایداری، در کنار تئوری‌های با جهت‌گیری سیستماتیک، نظیر تئوری مشروعیت، تئوری ذینفعان و تئوری سازمانی بکار برده می‌شود. تئوری مشروعیت فرض می‌کند که شرکت‌ها تحت یک "قرارداد اجتماعی" متمرکز بر پذیرش اجتماعی فعالیت می‌کنند و برای توجیه مشروعیت فعالیت‌های شرکت، به دنبال پذیرش و حفظ موقعیت اجتماعی خود هستند. همچنین در حالی که تئوری ذینفعان توضیح می‌دهد که چرا انتظارات اطلاعاتی ذینفعان، چند بعدی و شامل آگاهی از پتانسیل‌های اقتصادی، اجتماعی و

نمی‌باشد و در نهایت شکاف‌های گسترده‌ای در این حوزه به همراه می‌آورد (چناری بوکت و همکاران، ۱۳۹۸).

ضمن آنکه وجود اطلاعات کمی محدود در حوزه حسابداری و گزارشگری پایداری، مسئله دیگری است که در مسیر شناسایی، سنجش و افشای اطلاعات پیرامون دستاوردهای توسعه پایداری چالش‌زا است. علیرغم مطالعات پژوهشی زیاد، تا کنون هیچ اصول حسابداری برای سنجش و افشای دستاوردهای توسعه پایدار ارائه نشده و حتی هیچ اثر شفافی که مورد توافق باشد، مبنی بر وجود ارتباط بین دستاوردهای حسابداری پایداری با نتایج مالی موسسات وجود ندارد. ضمن اینکه توسعه گزارشگری مالی در راستای حسابداری پایداری نیز مبهم است.

سومین شکاف در توسعه حسابداری پایداری، مربوط به شکاف متدولوژیکی است چرا که در مفهوم توسعه پایدار، متدولوژی حسابداری، پذیرفته شده نیست. در حقیقت، در متد فعلی سنجش، کنترل و گزارش نتایج فعالیت‌ها برای توسعه پایدار از منظر حسابداری و مرزهایی که حسابداری به آن رسیده، مطرح شده است اما از دیدگاه نظریه‌پردازان در حوزه توسعه پایدار، هیچ کدام از این متدها مشخص نشده و مورد پذیرش نمی‌باشد. از سوی دیگر، راهکارهای متدولوژیکی ارائه شده در استانداردهای گزارش پایداری نیز دارای ماهیت ذاتی حسابداری نیستند، از این رو، نیاز مبرم به ایجاد چارچوب مفهومی کلی حسابداری پایداری بمنظور اطمینان از قابلیت اعتماد و ارائه منصفانه داده‌های حسابداری وجود دارد و ایجاد این چارچوب، از طریق تئوری‌های حسابداری هنجاری که نشانگر استنتاج قیاسی با پرسش "چه باید باشد؟" است، محقق می‌شود (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۲۰).

هدف تئوری‌های حسابداری هنجاری، تحلیل این موضوع است که حسابداری باید چگونه تغییر کند تا در اعتبار بخشی اقتصادی، اجتماعی و محیطی شرکت‌ها سهم باقی بماند؟ در پاسخ به این پرسش باید به این نکته توجه کرد که از آنجا که راهکارهای هنجاری حسابداری معمولاً در استانداردها، راهبردهای فعلی، پروپوزال‌های علمی و در عمل یافت می‌شود (مانتی و همکاران، ۲۰۰۸)،

لذا رویکردهای هنجاری ارائه شده در ادبیات پژوهشی، بیشتر دارای ماهیت عمومی هستند و فقط در تصمیمات مدیریتی یا گزارش‌دهی، به شکل راهبردها و سایر استانداردهای گزارش‌دهی، مطرح می‌شوند.

با این وجود، بعنوان چالش عملی در تحقیقات حسابداری، نیاز به ارائه چارچوب پیرامون سنجش و گزارش‌دهی حسابداری پایداری است تا از این طریق، در سطوح مختلف مدیریتی شرکت، گونه‌های اطلاعات پیرامون ابعاد توسعه پایدار با یکدیگر ادغام شود و کارکردهای مختلف مدیریتی مثل عملیات و توسعه استراتژی را تعدیل نماید (هالوگ و همکاران، ۲۰۱۱). راهکارهای هنجاری مطرح شده برای حسابداری، معمولاً درصد تغییر رویکرد حسابداری مالی کنونی به سوی جنبه‌های غیر مالی و تلاش برای توسعه اقدامات جدید به منظور دستیابی به عملکرد مبتنی بر اصول توسعه پایدار هستند (لودیا و همکاران، ۲۰۱۹).

تحقق اهداف هنجاری فوق، در ابتدا نیازمند جلب قابلیت اعتماد، تأییدپذیری و شفافیت از سوی سیستم‌های حسابداری و مشارکت ذینفعان می‌باشد. همچنین برای عملی نمودن حسابداری پایداری، لازم است اقدامات بسیاری بمنظور دستیابی به دقت و یکپارچگی ویژگی‌های کیفی اطلاعات انجام شود. ضمن اینکه در برخی از حوزه‌های اصلی حسابداری نظیر اهداف توسعه پایدار و ارتباط آنها با گزارش و حسابداری پایداری، حسابداری مسائل خاص محیطی از قبیل کربن، آب، ضایعات و تنوع زیستی و پیامدهای آن برای پایداری، حسابداری برای مسائل اجتماعی خاص از قبیل سلامت، ایمنی، مسئولیت پذیری، نیروی کار، جنسیت، تنوع، حقوق انسانی، برابری برده‌داری مدرن و پیامدهای آن همچنین حسابداری پایداری و گزارش پایداری در کشورهای در حال توسعه نیاز به انجام تحقیقات هنجاری عمیق می‌باشد (حجازی و همکاران، ۱۳۹۳).

علاوه بر این، لازم است به توسعه و بسط مبانی مفهوم سازی حسابداری با در نظر گرفتن زمینه‌های سازمانی و اجتماعی نیز توجه شود. در این مسیر، انتظارات هنجاری در راستای سیستم‌های آموزش حسابداری جهت می‌یابند

تا با ایجاد روش چند وجهی، به حسابداران امکان سنجش نتایج توسعه پایدار را بدهد.

۲-۵- تبیین دو مفهوم گزارش پایداری و حسابداری پایداری

در دنیای پرتحول امروزی، تقاضای رو به رشد برای افزایش شفافیت اطلاعاتی، از الزامات پاسخگویی در زمینه حاکمیت شرکتی است که به استراتژی‌های پایداری و از این رو گزارش پایداری بسط یافته است (چناری بوکت و همکاران، ۱۳۹۸). استراتژی پایداری، بعنوان رویکردی نوین در عرصه سازمانی، ضمن ارتقاء عملیات استراتژیک، شهرت و مدیریت ریسک، بر روی خلق ارزش و افزایش اعتبار بلند مدت شرکت متمرکز می‌گردد که تحقق این امر در کنار تاثیر پذیری از عوامل سیاسی، محیطی و اجتماعی نیازمند توسعه اساسی فرایند تولید محصولات و خدمات برتر با اعمال نفوذ قوی بازار می‌باشد (ضرابی و همکاران، ۱۳۸۰). اولین مطالعات پیرامون گزارش پایداری و حسابداری پایداری به دهه ۱۹۹۰ و توجه به دو رویکرد اقتصاد میانی و اقتصاد کلان بر می‌گردد. با توسعه این موضوع، توجه به حسابداری پایداری، که در ابتدا عمدتاً مربوط به جنبه‌های محیطی بود، آغاز شد و در دو دهه اخیر، توجه محافل علمی به نقش و جایگاه حسابداری و گزارش پایداری، رشد بیش از ۸۰ درصدی داشته است (هریستوف و همکاران، ۲۰۱۹).

در دنیای امروز، هرچند حسابداری پایداری و گزارش پایداری هر دو برای نشان دادن تاثیرات محیطی و اجتماعی شرکت می‌باشند، اما بررسی‌ها نشان می‌دهد این سیستم‌ها بطور موازی توسعه نمی‌یابند. درحقیقت گزارش پایداری ملموس‌ترین راه نشان دادن این مطلب است که یک شرکت چگونه به اهداف توسعه پایدار دست می‌یابد و بعنوان شاخص پاسخگویی بیشتر به ذینفعان و همچنین پیاده‌سازی مدل کسب و کار پایدار بکار می‌رود (دبوی و همکاران، ۲۰۱۸). هرچند گزارش پایداری برای بیشتر شرکت‌ها اجباری نیست، اما آمارها نشانگر آن است که تعداد گزارشات اجتماعی، محیطی، یا توسعه پایدار، بطور قابل توجهی در حال افزایش است به گونه‌ای که تقریباً

۵۴ درصد از گزارشات ۱۴۰۰۰ سازمان معتبر جهان تا سال ۲۰۱۸ مبتنی بر افشای گزارش‌های پایداری بوده و در این میان سهم گزارشات پایداری درقاره اروپا که عمده آن شامل ۴ کشور انگلیس، ایتالیا، آلمان و اسپانیا است، ۴۰ درصد بیشتر از سایر قاره‌ها است. درخصوص حسابداری پایداری باید اذعان کرد که جایگاه حسابداری پایداری در کشورها را نمی‌توان مستقیماً از روی روند گزارش پایداری ارزیابی کرد. به این دلیل که در بسیاری از نواحی دنیا، تعاریف متفاوتی برای حسابداری پایداری وجود دارد و اهمیت آن در ارتباط با گزارش پایداری به طرز متفاوتی تعیین می‌شود. از سوی دیگر همین مسئله در مورد گزارش پایداری وجود دارد و بر اساس استانداردهای مختلف تبیین و تهیه می‌شود (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۲۰). بعلاوه به حسابداری پایداری نمیتوان فقط از نقطه نظر گزارش‌دهی نگاه کرد. بلکه از منظر مدیریتی نیز فاکتورهای دیگری وجود دارند که با وجود آنکه در گزارشات پایداری نشان داده نمی‌شوند اما در اندازه‌گیری و تحلیل ارتباطات بین ابعاد تشکیل دهنده پایداری یعنی ابعاد اقتصادی، محیطی و اجتماعی مهم و حائز اهمیت هستند و تحلیل آنها می‌تواند در تعیین مدل حسابداری پایداری مورد توجه قرار گیرد (هریستوف و همکاران، ۲۰۱۹). از این رو از منظر ادبیات موضوع و به منظور آشکار شدن تفاوت‌های مفهومی در این دو حوزه، معروف ترین اصطلاحات در زمینه گزارش پایداری و حسابداری پایداری، که متناوباً در برگزیده یکی از عبارات " گزارش و حسابداری " است، بصورت زیر مطرح می‌شود:

✓ گزارش اجتماعی، گزارش پایداری، گزارش مسئولیت پذیری اجتماعی، گزارش محیطی و اجتماعی و گزارش CSR

✓ حسابداری اجتماعی، حسابداری پایداری، حسابداری مسئولیت پذیری اجتماعی، حسابداری محیطی و اجتماعی و حسابداری توسعه پایداری (دویلرز و همکاران، ۲۰۲۰).

بنابر این، حسابداری پایداری نشان دهنده اوج حسابداری در زمان فعلی است و با بررسی هر سه بعد اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی همچنین عملیات شرکت، از

اجتماعی و محیطی معرفی می‌نماید که امکان گسترش دستاوردهای شرکت برای توسعه پایدار به ذینفعان کلیدی داخلی و خارجی را میسر و از این رو پاسخگویی شرکت را پشتیبانی می‌کند (چن و همکاران، ۲۰۱۰). از دیدگاه دیگر، حسابداری پایداری، ابزاری برای مدیریت استراتژیک معرفی می‌شود که از طریق اندازه‌گیری نتایج، ارزیابی میزان پیاده‌سازی اصول توسعه پایدار را بعنوان مبنای استقرار پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری اقتصادی، اجتماعی و محیطی موسسه ممکن می‌سازد و به منظور ارائه چند بعدی نتایج پیاده‌سازی فعالیت‌های استراتژیک و عملیاتی که مدیریت را پشتیبانی می‌کند، بکار می‌رود (جیانی و همکاران، ۲۰۱۷).

بر اساس پایگاه Web of Science، در سال‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۱۹، شش مقاله مهم در حوزه حسابداری پایداری که دارای ارجاعات بیش از ۱۰۰ می‌باشند، مشخص و در جدول ۱ نشان داده شده‌اند. گری (۲۰۰۲)، حسابداری اجتماعی را به عنوان اصلی‌ترین چالش مطرح شده در دانشگاه در حوزه حسابداری معرفی می‌کند و معتقد است حسابداری اجتماعی، ضمن اینکه از نظر متدولوژی و یا حوزه موضوعی، دارای تمرکز مشخصی نیست، بلکه اشکال مختلفی دارد و تحت عناوین گوناگونی ظاهر می‌شود.

در مقاله دوم، باریت و همکاران (۲۰۱۰)، دو مسیر بحرانی و مدیریتی را به عنوان مسیرهای اصلی توسعه حسابداری پایداری معرفی می‌کنند. مسیر اول که مسیر بحرانی حسابداری است و از گزارش پایداری ناشی می‌شود، منشاء مشکلاتی است که منجر به توسعه ناپایدار می‌گردد و لازم است آگاهی و شناخت لازم در مورد آن، وجود داشته باشد. مسیر مدیریتی به عنوان مسیر دوم، به حسابداری پایداری، بعنوان راهکاری برای حل مشکلات می‌نگرد و ابزارهایی را مورد توجه قرار می‌دهد که به کمک آن ابزارها بتوان از تصمیمات اتخاذ شده توسط کنشگران، مدیران، همچنین ذینفعان در شرایط مختلف پشتیبانی کرد.

اسکالترز و همکاران (۲۰۱۰)، در مقاله سوم، مسیر مدیریتی را بعنوان مسیر درست، انتخاب نموده و معتقدند تحقیقات تئوریک درباره حسابداری پایداری به شرطی

حسابداری سه بعدی و حسابداری زیست محیطی فراتر است و از همه مهمتر، بر تعامل بین هر سه بعد و بر ایجاد یک رویکرد ابتکاری چند بعدی برای پایداری شرکت، تأکید دارد (ببینگتون و همکاران ۲۰۱۴). در هر صورت، تحلیل نتایج پژوهش‌ها در حوزه حسابداری پایداری، نشان دهنده تعاریف و اشکال مختلف همچنین دشواری تمایز بین دو اصطلاح گزارش پایداری و حسابداری پایداری است. مثلاً "طبق مطالعه گری (۲۰۰۲)، حسابداری پایداری بعنوان اصطلاح عمومی بکار می‌رود و همه عناوینی که حسابداری اجتماعی، حسابداری محیطی، حسابداری مسئولیت‌پذیری اجتماعی و حسابداری اجتماعی تحت آنها مطرح می‌شود را دربرمی‌گیرد. این امر، بدین دلیل است که ارتباط بین حسابداری پایداری و گزارش پایداری، هنوز مبهم است و ضرورت دارد در راستای تغییرات رفتاری در شرکت‌ها، بین این دو مفهوم، ارتباط عملی از منظر تهیه گزارش، بررسی، تأیید و افشای اطلاعات ایجاد شود (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۱۸).

۲-۶- رویکرد پژوهش‌های حسابداری پایداری

در رویکردهای تئوریک مطرح در مورد حسابداری پایداری، تا کنون پیش‌زمینه‌های مختلف سیاسی، اجتماعی و تئوریک در حوزه‌های عمومی و خصوصی، مطرح شده و نقش حسابداری از منظرهایی همچون گزارش دهی، استراتژی، مدیریت، ارتباطات و سازگاری با نیازهای اطلاعاتی ذینفعان که اغلب تنها به تحلیل اهداف محیطی، از منظر خرد، میانی و کلان محدود می‌شود، مورد کنکاش قرار گرفته است. هر چند بررسی‌ها نشان می‌دهد با وجود اینکه به‌طور ویژه مطالعاتی در مورد چارچوب ماتریسی حسابداری اجتماعی انجام شده است، اما هنوز خلاءهایی در زمینه تعاریف قابل اجرا برای حسابداری پایداری و راهبردهایی برای زیر سیستم‌های آن، وجود دارد (هریستو و همکاران، ۲۰۱۹). از دلایل اتخاذ موضعی دوگانه درخصوص مفهوم حسابداری پایداری، وجود رویکردهای گوناگون درباره حسابداری پایداری است که از یک منظر، حسابداری پایداری را سیستم یکپارچه اندازه‌گیری مالی از ابعاد اقتصادی،

حسابداری پایداری، می‌تواند بطور ویژه برای پشتیبانی از هماهنگ‌سازی و استاندارد نمودن گزارش دستاوردهای توسعه پایدار و تصدیق آن همچنین محدودسازی اطلاعات نادرست و منفی بکار رود. ضمن اینکه در این حیطه نیاز به ملاحظات جوانب سیاسی و قانونی است (هالوگ و همکاران، ۲۰۱۱).

از این رو حسابداری پایداری می‌تواند بطور ویژه برای بررسی اینکه تا چه اندازه سهم ارکان حسابداری در تنظیم گزارش توسعه پایدار مورد توجه قرار می‌گیرد؟ و یا تا چه اندازه تغییرات پیشنهادی در استانداردهای حسابداری در حوزه می‌شود؟ بکار رود. توسعه آینده حسابداری در حوزه توسعه پایدار، می‌تواند تحت تاثیر تحقیقات تجارت پایدار باشد؛ از جمله اینکه چطور بازارهای مالی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، نسبت به افشاء دستاوردهای توسعه پایدار واکنش نشان می‌دهند و سطح اطمینان آنها از اعتماد پذیری ذینفعان تا چه میزان است؟ برای این منظور لازم است راهکارهای عملی عملیات حسابداری پایه، اجرا شود و حوزه اطلاعاتی پیرامون فعالیت‌های شرکت برای توسعه پایدار را نشان دهد که می‌تواند در اقدامات اقتصادی سیستم حسابداری قرار بگیرد. به‌طور مثال پردازش داده‌های پیچیده در سیستم‌های حسابداری از طریق ابرداده‌ها، XBRL و هوش مصنوعی، بدلیل نیاز به اقدامات چند بعدی و ارتباط و انتقال جوانب توسعه پایدار، به نوبه خود به خواندنی و قابل درک شدن بیشتر آن کمک می‌کند (لودیا و همکاران، ۲۰۱۹).

در این زمینه، هنجارها براساس جهت‌گیری عمل‌گرایانه می‌توانند حوزه‌های نهادینه‌سازی سیستم حسابداری پایداری را مشخص کنند. این امر، استفاده کارآمد از ابزارهای مناسب با پذیرش و شناسایی عملکرد اطلاعات محدود سیستم حسابداری را میسر می‌کند.

چالش خاصی که در ارتباط با تحقیقات حسابداری هنجاری وجود دارد، مشخص کردن مفهوم و محدودیت‌های بین رشته‌ای حسابداری بعنوان دانشی است که درصد هماهنگ‌سازی و اجرا و تلفیق حسابداری منطبق با اصول توسعه پایدار با سیستم‌های اطلاعاتی دیگر می‌باشد (کایر و همکاران، ۲۰۱۸).

می‌تواند مبنای قابل اعتمادی برای تصمیم‌گیری و مسئولیت‌پذیری ایجاد کند که اطلاعات و شاخص‌های معنادار با استفاده از طیف وسیعی از ابزارها ایجاد و از این شاخصها استفاده شود. همچنین سیستم حسابداری پایداری شفافیت لازم را کسب نماید.

در مقاله چهارم، وود و همکاران (۲۰۱۵)، به منظور دستیابی به چشم‌انداز میانی و کلان حوزه حسابداری پایداری، شرحی از چارچوب‌های یکپارچه حسابداری برای بازنشانی اثرات محیطی، اقتصادی و اجتماعی ارائه دادند. برخلاف دیدگاه وود و همکاران (۲۰۱۵)، چن و همکاران (۲۰۱۰)، نویسندگان مقاله پنجم، به حسابداری اجتماعی و محیطی از نظر همپوشانی با تئوری‌های مشروعیت، سازمانی، وابستگی منابع و تئوری ذینفعان می‌نگرند. آنها حسابداری پایداری را ابزاری برای مدیریت شرکت، معرفی می‌کنند که می‌تواند تعامل پویای بین دو سازمان رقیب یا مکمل و یا فعالیت‌های محیطی یا اجتماعی انجام شده توسط شرکت‌ها را پشتیبانی کند.

در مقاله ششم، لمان (۱۹۹۹)، نیز یک مطالعه تاریخی و تئوریک در خصوص حسابداری پایداری انجام داده و معتقد است حسابداری اجتماعی به منظور اندازه‌گیری و تأیید آثار هزینه‌های تعطیلی کارخانه، سطح انتشار آلاینده‌ها، زباله‌ها و آلودگی محیط‌زیست، توسعه یافته است.

۲-۷- تحقیقات آینده حسابداری پایداری

رویکرد مفهومی حسابداری پایداری، می‌تواند مبنای تحقیقات آینده پیرامون توسعه حسابداری قرار گیرد. بر اساس جدول ۲، این رویکرد بسیاری از حوزه‌های علمی، عملی، کاربردی، داده کاوی، سیاسی، قانونی، اخلاقی و اجتماعی را نشان می‌دهد که در تحقیقات حسابداری پایداری، متقابلاً مکمل و در هم تنیده‌اند (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۲۰). چنین دیدگاهی امکان عینیت بخشی به تحقیقات آتی را میسر می‌کند و برای توسعه علم، عمل و نرمال سازی پژوهش‌های این حوزه، ارزشمند است.

دشواری‌ترین چالش علمی در این حوزه، پر کردن شکاف تئوریک شناسایی شده و یکپارچه سازی پیامدهای اقتصادی، محیطی و اجتماعی با اطمینان از اعتبار پذیری آنها است (دویلرز و همکاران، ۲۰۲۰). تحقیقات پیرامون

جدول ۱. رویکرد پژوهش‌های حسابداری پایداری

انتشارات	اصطلاح حسابداری پایداری	رویکرد نسبت به حسابداری پایداری	اهداف توسعه حسابداری پایداری
Gray, 2002	حسابداری اجتماعی و حسابداری محیطی و اجتماعی	حسابداری اجتماعی: اصطلاح عمومی برای القاب مختلفی حسابداری محیطی و حسابداری مسئولیت‌پذیری اجتماعی، گزارش اجتماعی شرکت‌ها، گزارش اشتغال	* هیچ جزئیاتی از چارچوب وجود ندارد * چالش نقطه تمرکز، موضوع و جهت گیری حسابداری پایداری
Burritt, Schaltegger, 2010	حسابداری پایداری شرکتی	ابزارهایی که به مدیران در تصمیم‌گیری‌های مختلف کمک می‌کند مسیر مدیریتی حسابداری پایداری سیستم عملیاتی کردن چارچوب حسابداری ادغام شده سراسری با فرایندهای راهبردی SEEA برای دستیابی به دیتابیس منسجم در مفهوم تحلیل ورودی-خروجی (IO) چند منطقه‌ای (MR)	* متدلوژی وسیع‌تر برای حسابداری اجتماعی * تمرکز نه تنها بر محیط بلکه بر کارکنان بمنظور یافتن یکپارچگی جامعی در مورد مسائل محیطی و اجتماعی سه رویکرد داخل به خارج، خارج به داخل و مسیر دوقلو وجود دارد
Wood et al. (2015)	حسابداری اقتصادی- محیطی (SEEA)	اصطلاح بکار رفته برای شرح مدیریت اطلاعات و روش‌های حسابداری جدید به منظور ایجاد و ارائه اطلاعات مرتبط با کیفیت بالا در رابطه با توسعه پایدار	اهداف ابعاد مختلف جوانب گوناگون توسعه پایدار (از قبیل استخراج منابع، اشتغال و تقاضای خانگی) در قالب حسابداری واحد، چارچوبی در منظر جهانی هدف آینده توسعه ابزارهای عملی برای کارهای شرکت، مرتبط با فعالیت‌ها، روش‌ها و سیستم‌ها بمنظور ضبط، تحلیل و گزارش:
Schaltegger, Burritt, 2010	حسابداری پایداری	حسابداری پایداری	۱- اثرات مالی محیطی و اجتماعی ۲- اثرات اجتماعی و اکولوژیکی یک سیستم اقتصادی تعریف شده ۳- تعاملات و ارتباط بین مسائل اقتصادی، محیطی و اجتماعی که سه بعد پایداری را تشکیل می‌دهند.
Chen, Roberts, 2010	حسابداری محیطی و اجتماعی	حسابداری پایداری یک مکانیزم اجتماعی است که می‌تواند برای متعهد کردن نیروهای مخرب و هم‌مونیک (سلطه گر) روابط سرمایه داری تولید بکار رود برای سنجش و بررسی اثرات هزینه‌های تعطیلی کارخانه‌ها، سطوح انتشار، زباله‌ها و آلودگی توسعه یافته است	فرضیات تحقیقات آینده: ۱- نهادهای تجاری فعالیت‌های اجتماعی‌شان را * بر اساس تعاملات مستقیم با ذینفعان و * به منظور مدیریت سطح مشروعیت اجتماعی از سر می‌گیرند.
Lehman, 1999	حسابداری محیطی و اجتماعی	حسابداری پایداری: یک مکانیزم اجتماعی است که می‌تواند برای متعهد کردن نیروهای مخرب و هم‌مونیک (سلطه گر) روابط سرمایه داری تولید بکار رود برای سنجش و بررسی اثرات هزینه‌های تعطیلی کارخانه‌ها، سطوح انتشار، زباله‌ها و آلودگی توسعه یافته است	لازم است که به مدیران فرهنگ‌لعت، آگاهی محیطی داده شود، یک حس اخلاقی که نشان دهد چه کالایی فوق العاده است

اخلاقی برای تضمین ارزش‌ها و اصول مورد انتظار ذینفعان شرکت است.

بعلاوه حیطه تحقیقات آینده با اهمیت در زمینه حسابداری پایداری، ابعاد اجتماعی و اخلاقی است که نیاز به درک حسابداری نه تنها بعنوان سیستم مدیریتی بلکه بعنوان سیستم اجتماعی دارد و نیازمند اجرای روش‌های

۳- روش‌شناسی پژوهش

قانونی‌سازی، حسابداری پایداری و گزارش مدیریتی در مدل ترسیم گردید.

۴- در نهایت در مدل پیشنهادی، محصول حسابداری مدل یکپارچه توسعه پایدار ارایه گردید که در قالب دو گزارش دستاوردهای توسعه پایدار و تصدیق آنها، همچنین گزارش مدیریتی است که اهداف مورد نیاز ذینفعان در راستای ارتقاء اعتماد، مشروعیت و کنترل کارایی یکپارچه را تامین می‌کند.

اعتبار مدل مفهومی پیشنهاد شده در این پژوهش، توسط ۷ نفر از استادان دارای مرتبه استادیاری به بالا در رشته حسابداری و مالی بررسی و تایید شده است.

۴- یافته‌های علمی پژوهش

چارچوب مفهومی پیشنهادی حسابداری پایداری، که در شکل ۳ ارائه شده و مبتنی بر دو رویکرد هنجاری و اثباتی است، الگویی برگرفته از حسابداری پایداری بعنوان ابزاری برای مدیریت استراتژیک است که با تمرکز بر اندازه‌گیری مالی جنبه‌های اقتصادی، اجتماعی و محیطی و سیستمی یکپارچه در حوزه توسعه پایدار و با در نظر گرفتن سیاست‌های داخلی و خارجی تشکیل شده است. در حقیقت در این الگو، نقش حسابداری پایداری، گسترش ارتباط بین سه سیستم اصلی اندازه‌گیری و سنجش عملکرد، کنترل داخلی و گزارش‌دهی است. الگوی پیشنهادی ارایه شده، تمرکز ویژه‌ای بر مشخصات کیفی اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری پایداری دارد، به این معنا که داده‌ها باید شفاف، قابل اطمینان، مفید، قابل درک، قابل مقایسه همچنین به موقع باشند. چرا که با افزایش شفافیت و قابلیت اطمینان داده‌ها و انعقاد قراردادهای اجتماعی، مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در شرکت، افزایش می‌یابد (قادری و همکاران، ۱۴۰۰). عنصر مهم در چارچوب ارایه شده، توجه به تامین نیازهای کاربران است. با در نظر گرفتن اینکه کاربران حسابداری پایداری شامل دو گروه استفاده‌کنندگان گزارش‌های خارجی و تصمیم‌گیرندگان مدیریتی در رابطه با استراتژی توسعه پایدار می‌باشند، لذا طبق دو رویکرد اثباتی و هنجاری، اطلاعات بدست آمده از سیستم حسابداری

پژوهش حاضر بر اساس رویکرد فلسفی و علمی و بر پایه روش شناخت تاریخی به موضوع نقش آفرینی حسابداری پایداری منطبق با اصول توسعه پایدار برای اولین بار در ایران می‌پردازد. در حقیقت بر اساس این رویکرد محقق قصد دارد پس از تبیین مفهوم حسابداری پایداری از منظر دانش، الگوی مفهومی حسابداری پایداری را به عنوان راهکاری هنجاری در ایران ارائه نماید. برای جمع‌آوری منابع مورد نیاز، اسناد و مدارک آرشیوی که نتیجه تحقیقات تجربی است، بررسی گردید و مبانی نظری و پیشینه تحقیق به روش کتابخانه‌ای شناسایی و مورد استفاده قرار گرفت. در حقیقت در این پژوهش که از نوع کیفی می‌باشد، تلاش گردیده تا مفاهیم مربوط به حسابداری پایداری و روابط علت و معلولی پدیده‌های مرتبط با حسابداری پایداری به کمک تئوری‌های پشتوانه نظری الگو، در قالب مدلی مفهومی ترسیم گردد. برای تدوین مدل مفهومی حسابداری پایداری در پژوهش گام‌های زیر طی گردید:

۱- ابتدا برای مرور ادبیات پژوهش، مقالات منتشر شده در نشریات بین‌المللی با موضوع حسابداری پایداری از سال ۱۹۹۰ تا کنون بررسی و شناسایی گردیدند. سپس از بین بیش از ۵۰ مقاله منتشر شده با موضوع حسابداری پایداری، ۱۷ مقاله که حاوی مدل در حوزه حسابداری پایداری بودند، جدا گردیده.

۲- پس از مطالعه دقیق اجزای هر کدام از مدل‌ها، ابتدا ۸ فاکتور به عنوان فاکتورهای اصلی الگوی حسابداری پایداری شناسایی شدند که پس از بررسی مبانی نظری همچنین اخذ دیدگاه‌های استادان و وجود همپوشانی برخی فاکتورها با یکدیگر در نهایت ۵ فاکتور اصلی ارایه شده در مدل شماره ۳ به عنوان عوامل اصلی و نقش آفرین در سیاست‌گذاری‌های سیستم یکپارچه توسعه پایدار شناسایی و معرفی شدند.

۳- سپس از منظر دانشی و مبتنی بر مبانی نظری و الگوهای موجود در مقالات مورد مطالعه، چگونگی تاثیرگذاری و ارتباط ۵ فاکتور اصلی بر ۳ محور اساسی استانداردسازی، هماهنگ‌سازی و

هر چند بررسی‌های بنت و همکاران (۲۰۱۳)، نشان می‌دهد که در سیستم توسعه پایدار و مدل یکپارچه آن، نقش اطلاعات غیرمالی بیشتر از اطلاعات مالی است و این اطلاعات در اهداف بودجه بندی و برنامه‌ریزی‌ها و تحلیل اطلاعات آینده محور موثر بوده و علاوه بر اینکه 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، ۱۹۹۴) و منجر به انعکاس سیمای مطلوب‌تری از شرکت نزد ذینفعان می‌گردد.

در گزارش دوم که پشتیبان استقرار فعالیت‌های توسعه پایدار است نیز به منظور ارائه نتایج ملموس به ذینفعان خارجی، لازم است عناصر مدل با در نظر گرفتن تمایز اصول توسعه پایدار از نظر ارزیابی هزینه‌ها و با هدف تهیه گزارش‌هایی مثل صورت وضعیت مالی، حساب سود و زیان، صورت جریان نقدی و صورت تغییرات حقوق صاحبان سهام، جمع‌آوری و ارائه شوند. این نوع گزارش، وابسته به نیازهای مدیریتی است و می‌تواند به شکل سیستم کلی گزارش‌دهی شامل گزارش اجتماعی، گزارش محیطی، مجموعه‌ای از شاخص‌های عملکرد یکپارچه، سیستم اطلاعات یکپارچه یا حتی شاخص‌های کلیدی عملکرد برای پایداری شرکت باشد (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۱۸).

نقطه شروع تحلیل‌های عمیق مدیریتی، اندازه‌گیری دستاوردهای حاصله به منظور تحقق اهداف توسعه پایدار است که نیازمند استفاده از کارت امتیازی استراتژیک یکپارچه یا یک ابزار حسابداری مدیریتی مثل ارزیابی پایداری چرخه عمر می‌باشد. چنین شکل یکپارچه‌ای می‌تواند مدیران را نه تنها در برنامه‌ریزی و کنترل دستاوردهای توسعه پایدار بلکه در ارزیابی عینی روش‌های اجرای استراتژی در یک صنعت مشخص، پشتیبانی کند (هالوگ و همکاران، ۲۰۱۱). مثلاً بکارگیری موثر کارت امتیازی استراتژیک یکپارچه، نیازمند ایجاد معیارها و شاخص‌های تعیین کننده کارایی اقتصادی، محیطی و اجتماعی است که بعنوان هدف در موسسه تعیین شده‌اند.

پایداری، در خصوص پشتیبانی از تعهد ذینفعان، ارتقاء و بهبود اعتماد، افزایش مشروعیت همچنین کنترل کارایی یکپارچه موثر می‌باشد (دیوای و همکاران، ۲۰۱۸)، از این رو حسابداری پایداری در تامین نیازهای اطلاعات کاربرانش و دو گروه اصلی ذینفعان موسسه سهیم است. بنابراین، از آنجا که انتظار می‌رود سیستم حسابداری پایداری نیازهای اطلاعاتی ذینفعان داخلی و خارجی را برآورده کند، لذا باید گزارش‌های حسابداری پایداری مدیریتی و گزارش‌های خارجی را بصورت دو گزارش مجزا ارائه نمود. گزارش‌های حسابداری پایداری مدیریتی باید شامل گزارش‌های مالی گسترده یا تهیه نسخه اضافی گزارش، بصورت مجزا از گزارش مالی بدست آمده منطبق بر مقررات حسابداری باشد و بتواند جوانب محیطی و تاثیرات اجتماعی پیرامون شاخص‌ها و کارایی اقتصادی، اجتماعی و محیطی را شناسایی کند (زیزکارناسکا و همکاران، ۲۰۲۰).

در حقیقت الگوی سیستم یکپارچه توسعه پایداری درصدد تهیه الگوهای است که بتواند ضمن توانمند سازی اطلاع رسانی درباره عملکرد موسسات در مسایل پایداری، به شیوه ای مقرون به صرفه و سودمند برای تصمیم‌گیری، با استفاده از سازو کارهای موجود برای افشاء و گزارشگری، طراحی گردد. در این زمینه استانداردهای حسابداری پایداری می‌تواند کمک موثری به کسب و کارها در جهت شناسایی، مدیری و اطلاع رسانی بهتر اطلاعات چایداری با اهمیت مالی به سرمایه‌گذاران و ذینفعان نماید.

استانداردها می‌تواند از طریق بهبود شفافیت، مدیریت ریسک و عملکرد برای کسب و کارها سودمند باشد و با تشویق گزارشگری مقایسه پذیر، یکنواخت و از نظر مالی با اهمیت و در نتیجه توانمندسازی سرمایه‌گذار به انجام بهتر سرمایه‌گذاری، به آنها کمک نماید. در این زمینه سنجه‌های فعالیت که مقیاس‌های پایداری کسب و کارها را کمی می‌نمایند، منجر به مقایسه پذیری و همتراز کردن داده‌ها و انتقال نتایج در گزارش‌های مدیریتی و دستاوردهای توسعه پایدار می‌شوند و معیاری برای اطمینان بخشی به ذینفعان و اشخاص ثالث خواهند بود.

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که هنوز سه شکاف اصلی تئوریک، عملی و متدولوژیکی در توسعه حسابداری پایداری وجود دارد. از این رو این حوزه از حسابداری، نیاز به مفهوم سازی جدی دارد. در این مقاله تلاش شد به کمک تئوری‌های سیستم‌گرا از قبیل تئوری مشروعیت، تئوری ذینفعان و تئوری سازمانی، نقش اصلی حسابداری پایداری و چشم‌انداز آتی آن تبیین گردد. پرداختن به راهکارهای هنجاری در مطالعات حسابداری پایداری، برگرفته از نیاز به استاندارد سازی در حوزه‌های نوین همچنین ضرورت وجود روش‌های اندازه‌گیری، سنجش و انتقال نتایج فعالیت‌ها در حوزه توسعه پایدار است. شرط اصلی توسعه حسابداری، یکسان‌سازی آن و تعیین صریح اهمیت حسابداری در سیستم پاسخگویی است که امکان ارائه اطلاعات قابل اطمینان پیرامون دستاوردهای توسعه پایدار به ذینفعان و سهامداران را میسر می‌کند. همانطور که یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد هیچ راهکار هنجاری که از طریق آن اقدامات حسابداری با راهبردهای گزارش دستاوردهای توسعه پایدار همگام شود، همچنین هیچ راهبرد دقیقی که بر اساس آن اصول توسعه پایدار اجرا شود، وجود ندارد و تنها راهبردهای موجود دارای ماهیتی بسیار عمومی هستند. بر اساس الگوی ارائه شده، حسابداری پایداری فرایند گردش اطلاعات ارائه شده برای تصمیم‌گیران سطح مدیریتی و همزمان ابزاری برای ایجاد ارتباط شرکت با ذینفعان داخلی و خارجی یک تجارت پایدار است. در این چارچوب، نقش حسابداری پایداری، بعنوان منبع اطلاعات قابل اطمینان پیرامون دستاوردهای شرکت جهت توسعه پایدار و با پشتیبانی از فرایند مدیریتی در راستای نیازهای ذینفعان داخلی و خارجی جهت یافته است. الگوی پیشنهادی ارائه شده در این مقاله، نشان می‌دهد که چگونه وظایف حسابداری مرتبط با رویکرد سنتی آن، با بسط موضوع حسابداری به گروه‌های مالی و غیر مالی در ارتباط با جوانب محیطی و اجتماعی همسو می‌شود. در راستای رویکرد تئوری حسابداری اثباتی، حسابداری پایداری باید ابزاری برای ارتباط با گروه‌های مختلف ذینفعان شرکت، گواهی بلوغ عاطفی شرکت، مشروعیت

گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی همواره از سوی انجمن گزارشگری یکپارچه بین‌المللی^۷ توصیه شده است. در رویکرد مفهومی پیشنهادی ارائه شده در خصوص حسابداری پایداری، فرض می‌شود حسابداری، اجرای اصول توسعه پایدار را در سیستم خود هدف قرار داده است و فاکتورهای هویت جهانی اقتصاد، چه خرد و چه کلان را بسته به رویکرد، در نظر دارد. چرا که اصول و اهداف توسعه پایدار، بشدت به سیاست خرد و کلان وابسته است و استاندارد سازی، هماهنگ سازی و مشروع سازی گزارش پایداری را مشخص می‌کند. این فاکتورها به نوبه خود، تشکیل دهنده عناصر سیستم پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری شرکت هستند و با تمرکز بر اجرای اصول توسعه پایدار در سازمان ایجاد می‌شوند (قادری و همکاران، ۱۴۰۰). از آنجا که استراتژی اتخاذ شده مشتق از عوامل متعدد درونی و بیرونی است، از این رو حسابداری پایداری باید سیستمی انعطاف‌پذیر باشد که بتواند به تغییرات محیط داخلی و خارجی خود به موقع واکنش نشان دهد. از سوی دیگر ضروری است تا مبنای هنجاری و قابل اعتمادی برای حسابداری پایداری وجود داشته باشد تا بتواند پدیده اجتماعی اقتصادی را منعکس کند و ملاحظات حفاظت از محیط (محیط زیست)، آثار اجتماعی و اصول اخلاقی را در نظر بگیرد و دستاوردهای شرکت برای توسعه پایداری را منعکس سازد.

۵- نتیجه‌گیری و بحث

علیرغم مطالعات علمی و سودمند فراوان، هنوز اصول و قوانین واحدی که بتواند استقرار حسابداری پایداری در تجارت را بطور سیستماتیک پشتیبانی کند، بصورت یکپارچه گسترش نیافته است. این شکاف ناشی از عدم اجماع در مشخص شدن نقش حسابداری در این حوزه است.

هدف این مقاله، ارائه یک الگوی مفهومی برای اعمال حسابداری پایداری در راستای مفهوم پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری برای اولین بار در ایران است. همچنین در این مقاله، حسابداری پایداری در پرتو دو تئوری حسابداری هنجاری و اثباتی تبیین گردید.

می‌تواند در زمینه بکارگیری روش‌های اندازه‌گیری، سنجش اجرای اصول توسعه پایدار، ارزش‌گذاری دارایی‌ها همچنین ارایه آثار محیطی و اجتماعی به بخش حسابداری کمک کند. همچنین رویکرد مفهومی حسابداری پایداری میتواند به سازمان‌ها در ایجاد استانداردهایی برای گزارش دستاوردهای توسعه پایدار کمک کند. این چارچوب مفهومی به نوبه خود می‌تواند معیاری در توپوگرافی تحقیقات حسابداری پایداری ایجاد کند. همچنین انگیزه‌ای برای انجام تحقیقات بیشتر درباره توسعه حسابداری پایداری و منبعی برای تحقیقات بیشتر در زمینه تئوری حسابداری، عمل و سیاست‌های حسابداری باشد.

یادداشت‌ها

1. Zyznarska-Dworczak
2. Lehman
3. Schaltegger
4. sustainable development
5. Technology sustainability
6. Ecological sustainability
7. International Integrated Reporting Council (IIRC)

فهرست منابع

- * حجازی، رضوان، رجب دری، حسین و خانی دلان، امیررضا. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین آگاهی و نگرش زیست‌محیطی دانشجویان و دانش‌آموختگان حسابداری. بررسی‌های حسابداری، ۴ (۱۶)، ۵۳ - ۷۲.
- * حجازی، رضوان، طاهری، ماندانا و اسلامی، کیمیا. (۱۳۹۳). شاخص‌سازی هزینه‌های محیط زیست در زمینه آلودگی خاک. حسابداری سلامت، ۳ (۱)، ۴۲ - ۶۰.
- * چناری بوکت، حسن و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۸). پایداری شرکتی: راهبردی تئوریک و یکپارچه با رویکرد دستوری و عمل‌گرا، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۲، پاییز ۱۳۹۸، صفحه ۱۰۳-۱۲۵.
- * ضرابی، اصغر و اذانی، مه‌ری، (۱۳۸۰)، توسعه پایدار در جهان صنعتی و در حال توسعه، تهران، مجله رشد آموزش جغرافیا، شماره ۵۹.

تجارت پایدار و سیگنال اطلاعاتی باشد که موید برطرف شدن عدم تقارن اطلاعات بین ذینفعان است.

بنابراین در این مقاله، المان‌های کلیدی چارچوب مفهومی برای حسابداری پایداری، با پیروی از چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌های مالی، ارائه شده است. مواردی همچون اهداف حسابداری پایداری، کاربران سیستم حسابداری پایداری، ویژگی‌های کیفی اطلاعات سیستم حسابداری پایداری، حوزه ذهنی حسابداری پایداری، گزارش‌های حسابداری پایداری و مفاهیمی همچون شناسایی، ارزش‌گذاری و اعتمادپذیری و پاسخگویی.

در مدل ارائه شده تلاش گردید به سیستم حسابداری پایداری منطبق با اصل پاسخگویی شرکت توجه شود.

مدل ارائه شده، ضمن اینکه فاکتورهای تاثیرگذار بر حسابداری پایداری را نشان می‌دهد، حسابداری پایداری را بعنوان الگوی تاثیر پذیر از سیاست‌های خرد و کلان، اصول توسعه پایدار، استانداردها همچنین فاکتورهای نهادی و میکروسیاسی معرفی می‌کند.

به منظور کاهش پیچیدگی‌های ناشی از حوزه موضوعی حسابداری پایداری، تلاش گردید چشم انداز تئوریک ارائه شده در این الگو تا حدودی ساده و غیر قابل رقابت باشد. با این وجود رویکرد مفهومی پیشنهادی ارائه شده برای حسابداری پایداری، این امکان را فراهم می‌سازد تا حسابداری از طریق رویکرد هنجاری، بتواند اطلاعات ناشی از پدیده‌های اجتماعی و اقتصادی از قبیل حفاظت از محیط (زیست)، اثرات اجتماعی و قوانین اخلاقی را منعکس سازد و اطلاعات قابل اعتمادی پیرامون دستاوردهای توسعه پایدار در اختیار ذینفعان داخلی و خارجی قرار دهد. چرا که انتقال اطلاعات قابل قیاس و قابل اطمینان پیرامون دستاوردهای توسعه پایدار می‌تواند پشتیبان استقرار فعالیت‌های مورد انتظار ذینفعان در شرکت باشد و به مدیریت تجارت پایدار کمک کند.

لازم بذکر است مدل مفهومی پیشنهادی در این مقاله، راهبرد عملی برای اجرای راهکارهای مورد نظر ارائه نمی‌دهد اما به خوبی نقش حسابداری بر مبنای اجرای اصول توسعه پایدار را نشان می‌دهد. مدل پیشنهادی

- * Halog, A.; Manik, Y.(2011). Advancing Integrated Systems Modelling Framework for Life Cycle Sustainability Assessment. *Sustainability*. 3, 469–499.
- * Hristov, I.; Chirico, A.; Appolloni, A.(2019). Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC). *Sustainability* . 11, 2119.
- * IFAC, Long Term Value Creation through Integrated Reporting.(2018). Available online: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-IR-QA->
- * Ivan, O.R.(2009). Sustainability in accounting-basis: A conceptual framework. *Ann. Univ. Apulensis Ser. Oecon.* 11, 106.
- * Kaur, A.; Lodhia, S.(2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting. *Account. Audit. Account. J.* 31, 338–368.
- * Manetti, G.; Becatti, L. (2008). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Glob. Good Corp.* 87, 289–298.
- * Lehman, G.; Kuruppu, S.C.(2017). A framework for social and environmental accounting research. *Account.* 41, 139–146.
- * Lodhia, S.K.; Sharma, U.(2019). Sustainability accounting and reporting: Recent perspectives and an agenda for further research. *Pac. Account. Rev.* 31, 309–312.
- * Schaltegger, S.; Wagner, M.(2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *Int. J. Account. Audit. Perform. Eval.* 3, 1–19.
- * Taïbi, S.; Antheaume, N.; Gibassier, D. (2020). Accounting for strong sustainability: An intervention-research based approach. *Sustain. Account. Manag. Policy J.* 2020, 11, 1213–1243.
- * Zyznarska-Dworczak, B.(2018). The Development Perspectives of Sustainable Management Accounting in Central and Eastern European Countries. *Sustainability*, 10, 1445.
- * Zyznarska-Dworczak, B.(2020). Sustainability Accounting—Cognitive and Conceptual Approach. *Sustainability*, 12(23), <https://doi.org/10.3390/su12239936>
- * عبادی، سامان؛ عبدی، رسول؛ رضایی، نادر و پاک مرام، عسگر، (۱۴۰۰)، الگوی پایداری شرکت مبتنی بر مدل کارایی مالی توسط مدل P-VAR، فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، دوره ۱۲، شماره ۴۸، صفحه ۴۱۱–۴۳۱
- * قادری، فرزاد؛ پاک مرام، عسگر؛ قالیباف اصل، حسن بحری ثالث، جمال، (۱۴۰۰)، توسعه مفهوم سازه‌های حسابداری پایداری و سلامت مالی شرکت‌ها در بازار سرمایه ایران، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۱۴، شماره ۴۸، بهار ۱۴۰۰، صفحه ۸۷–۱۰۲
- * AccountancyEurope. Accountancy Profession’s Contributions to the EU Sustainable Finance Strategy. Available online: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/accountancy-professions-contributionseu-sustainable-finance-strategy/> (accessed on 12 October 2020).
- * Bebbington, J.; Larrinaga, C. Accounting and sustainable development: An exploration. *Account. Organ. Soc.* 2014, 39, 395–413.
- * Chen, J.C.; Roberts, R.W.(2010). Toward a More Coherent Understanding of the Organization & Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. *J. Bus. Ethic* . 97, 651–665.
- * De Villiers, C.J.; Sharma, U.(2020). A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting. *Crit. Perspect. Account.* 70, 101999.
- * Di Vaio, A.; Varriale, L.(2018). Management Innovation for Environmental Sustainability in Seaports: Managerial Accounting Instruments and Training for Competitive Green Ports beyond the Regulations. *Sustainability* . 10, 783.
- * Figge, F.; Hahn, T.; Schaltegger, S.; Wagner, M.(2002). The Sustainability Balanced Scorecard—Linking sustainability management to business strategy. *Bus. Strat. Environ.* 11, 269–284.
- * Gianni, M.; Gotzamani, K.; Tsiotras, G.(2017). Multiple perspectives on integrated management systems and corporate sustainability performance. *J. Clean. Prod.* 168, 1297–1311.

Presenting a Sustainability Accounting Model from the Perspective of Positive and Normative Theories

Samaneh Sadeghi¹
Bahareh Banitalebi Dehkordi ^{*2}

Abstract

Today, the speed of scientific research and practical measures in the field of sustainable development has not yet allowed the role of accounting in this area to be clearly demonstrated. Therefore, the purpose of this study is to explain the concept of sustainability accounting with the help of normative and positive theories and based on the principles of sustainable development. Identify stability. In addition, the main purpose of this paper is to provide a conceptual model of sustainability accounting as a normative solution. This article is based on the library method and using deductive and descriptive-interpretive analysis to explain sustainability accounting and its evolution in the accounting system from a knowledge perspective. Findings show that in the proposed model of sustainability accounting, the focus is on the axis of response in accordance with the needs of users so that reports can identify and disclose environmental aspects and social impacts on indicators and economic, social and environmental performance. The findings also showed that in the field of sustainability accounting, it is necessary to pay attention to the development and expansion of accounting conceptualization principles, taking into account organizational and social contexts. The results of the research can determine the future progress, importance and characteristics of sustainability accounting in the business and thus help shareholders and stakeholders to benefit from the company's achievements for sustainable development.

Keywords: Sustainability Accounting, Normative Theory, Positive Theory, Accountability.

¹ Ph.D Student of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran

² Assistant of Department of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran (Corresponding Author, banitalebi57@yahoo.com)