

حسابداری مدیریت استراتژیک و پیاده‌سازی گزارشگری توسعه پایدار

آرینا مصطفی فرج

دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
areenafarag@yahoo.com

امید محمودی خوشرو

استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران (نویسنده مسئول)
omkhoshro@iausdj.ac.ir

بهزاد پرویزی

استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران
behzadparvizi@iaughorveh.ac.ir

عادل فاطمی

دانشیار، گروه آمار، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران
fatemi@iausdj.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۲۸

چکیده

گزارشگری توسعه پایدار علاوه بر عملکرد مالی در مورد عملکرد غیر مالی یک کسب و کار گزارش می‌دهد و به عوامل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی توجه دارد. حسابداری مدیریت استراتژیک با تکنیک‌های نوین مدیریت هزینه به کمک توسعه پایدار می‌آید. هدف از این پژوهش تعیین نقش حسابداری مدیریت استراتژیک بر گزارشگری توسعه پایدار می‌باشد. این پژوهش در سال ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ انجام شد. این تحقیق از نوع ترکیبی و اکتشافی و همبستگی است. ابزار اصلی پژوهش پرسشنامه دلفی فازی و پرسشنامه ۵ گزینه‌ای است. نرم افزارهای مورد استفاده به ترتیب اکسل و اس پی اس اس بود. بدین منظور پس از مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از ۲۰ نفر از خبرگان مولفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و گزارشگری توسعه پایدار مشخص شدند. تمامی مولفه‌های اجتماعی، حاکمیتی و زیست محیطی با نمره بالایی در روش دلفی فازی تأیید شدند. بعد از این مرحله با نظر خواهی از ۲۱۵ نفر از حسابداران و حسابرسان آشنا با فعالیت‌های شرکت‌های تولیدی الگوی پژوهش اعتبارسنجی شد. یافته‌های حاصل از مدل‌بندی رگرسیونی نشان داد که حسابداری مدیریت استراتژیک بر گزارشگری توسعه پایدار شرکت‌های تولیدی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این تحقیق در کمک به بهبود مسئولیت‌های اجتماعی شرکتها در سطح پایداری و در نهایت دستیابی به گزارشگری توسعه پایدار دارای ارزش است. شرکتها همواره باید برای توسعه پایدار برنامه‌ریزی نمایند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت استراتژیک، گزارشگری توسعه پایدار، دلفی فازی.

۱- مقدمه

سیموند^۵ (۱۹۸۲) اولین کسی بود که به حسابداری مدیریت استراتژیک اشاره نمود (نیک هردا و همکاران، ۲۰۲۲). در ابتدا از حسابداری مدیریت به منظور محاسبه انواع هزینه‌ها بهره برده می‌شد. در واقع این نوع از حسابداری یک نوع رویکرد فنی بود. به مرور زمان رویکردهای جدیدی به حسابداری اضافه شدند که اصلی‌ترین آن‌ها با محوریت تصمیم‌گیری بودند. این رویکرد توانست مزیت‌های زیادی را با خود به همراه داشته باشد؛ به گونه‌ای که امروزه یک کمک بزرگ برای مدیریت منابع انسانی است. این رویکرد استراتژیک در حسابداری مدیریت از قابلیت تجدید نیز برخوردار است. برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری بلندمدت قابلیت تجدید را به وجود خواهند آورد؛ نتیجه این امر رسیدن به مزیت رقابتی پایدار است. عوامل مختلفی گرد هم آمده‌اند تا یک محیط تجاری پویا را به وجود بیاورند (ابدولا^۶ و همکاران، ۲۰۲۰).

در انجام این تحلیل، مدیریت سه عنصر اساسی کیفیت، هزینه و زمان را برای بازی به ارمغان می‌آورد. شرکت‌ها ارزش-گذاری نسبی و اهمیت این سه عامل را بر مشتریان و کل بازار ارزیابی می‌کنند و راه‌های استراتژیک اقدامات را برای قرار دادن آنها در بالای مسابقات به دست می‌آورند. این کار به طور موثر با استفاده از تجزیه و تحلیل رفتاری، فنی و فرهنگی انجام می‌شود که اطلاعات و اقداماتی را که شرکت می‌بایست برای ضرب و شتم رقابت‌ها فراهم آورد. از اصلی‌ترین نقش‌هایی که حسابداری مدیریت استراتژیک برعهده دارد، سنجش و ارزیابی عملکرد است. این نوع از حسابداری مجموعه‌ای از تکنیک‌ها را در کنار ابزارهای مالی و غیرمالی گرد هم می‌آورد تا بتواند عملکرد را اندازه‌گیری و ارزیابی کند؛ بنابراین می‌توانیم اینطور بیان کنیم که سیستم ذکر شده، این قابلیت را دارد تا باعث توانایی سازمان در تدوین استانداردها شود. این استانداردها در واقع بازتابی از نتایج دلخواه از عملکرد سازمان هستند. همچنین این سیستم قادر است تا به یاری سازمان در زمینه اندازه‌گیری و ارزیابی از نتایج واقعی بیاید (نمازی، ۱۳۹۲). حسابداری مدیریت استراتژیک، تکامل یافته حسابداری مدیریت سنتی است و دارای عوامل زیادی در زمینه‌های مختلف شامل سیستم‌های بهیابایی، برنامه‌ریزی، کنترل، بودجه‌بندی، عوامل رفتاری و ارزیابی و ... است که هر یک خود دارای زیر مجموعه‌هایی هستند که در سرتاسر جهان مورد توجه قرار گرفته‌اند (اجرا و همکاران، ۲۰۲۱؛ بلورد و سوسان^۸، ۲۰۱۱).

دی‌نفعان کلیدی شرکت‌ها به دنبال گزارش‌های مرتبط با توسعه پایدار هستند. گزارشگری توسعه پایداری^۱ (گزارشگری توسعه پایدار) چیست؟ عوامل زیست محیطی، اجتماعی و حکمرانی^۲ چیست؟ و حسابداران چگونه می‌توانند از آن بهره‌مند شوند؟ اینها سوالاتی است که در قرن اخیر مطرح شده و مورد توجه جوامع بشری قرار گرفته است. آگاهی از اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی کسب و کارها در حال افزایش است. سرمایه-گذاران به دنبال کسب و کارهایی هستند که بتوانند پایداری شرکت خود را اثبات کنند. آگاهی اجتماعی و انصاف رفتار مصرف‌کننده را دیکته می‌کند. در همین حال، شفافیت در نحوه اداره سازمان‌ها مورد تقاضای کارکنان و مشتریان است. همه این عوامل باعث شده تا کسب و کارها در مورد عملکرد غیر مالی خود گزارش دهند. اینجاست که حسابداران می‌توانند کمک کنند. داشتن مهارت در تجزیه و تحلیل، گزارش‌دهی و مشاوره مستقل به این معنی است که حسابداران در موقعیت عالی برای کمک به کسب و کارها در توسعه پایدار هستند (گروه مرسیا^۳، ۲۰۲۲). گزارشگری توسعه پایدار در واقع نوعی حسابداری مالی می‌باشد که از حسابداری مدیریتی برای تصمیمات داخلی و سیاست‌های جدید استفاده می‌کند. از اینرو تغییرات در حسابداری مدیریت نقش مهمی در گزارشگری توسعه پایدار بازی می‌کند. این عوامل همگی با افشای اطلاعات در سیستم-های حسابداری در ارتباط هستند (خلود^۴ و همکاران، ۲۰۲۱). سیستم‌های حسابداری در برگزیده سیستم‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت هستند که حسابداری مدیریت به دلیل تهیه اطلاعات داخلی نقش بیشتری در تصمیمات مدیریتی دارد. حسابداری مدیریت روز به روز در حال توسعه است و نیاز است که شرکت‌ها و به خصوص شرکت‌های بورسی برای ماندن در صحنه رقابت از حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده نمایند. امروزه با تغییر شرایط بازار سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان سیستم حسابداری مدیریت نوین رو به رشد است و شرکت‌ها نباید از این مهم غافل شوند. حسابداری مدیریت استراتژیک باعث کمک بزرگی در تصمیم‌گیری‌های مدیران به منظور رسیدن به زنجیره ارزش خواهد شد. همچنین این سامانه تحت تعابیر گوناگونی مورد تفسیر قرار گرفته است؛ از جمله حسابداری رقابتی، نظارت راهبردی بر اساس گرایش بازاریابی، نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری به صورت راهبردی.

۵. Khoulood

۶. Simmonds

۷. Abdullah

۸. Belverd and Susan

۱. sustainability accounting

۲. Environmental, Social and Governance (ESG)

۳. Mercia Group

۴. <https://www.mercia-group.com/mercias-news-and-blog/sustainability-accounting-esg/>

روش‌های گزارشگری مالی قبلی نمی‌گنجد. برای درک ارزش گزارشگری پایداری، باید تفاوت آن با گزارشگری مالی مشخص گردد. در ابتدایی‌ترین حالت، گزارشگری مالی به مستندسازی و اطلاع‌رسانی عملکرد مالی می‌پردازد. این از طریق صورت سود و زیان، ترازنامه و جریان نقدی است. هدف ردیابی و تجزیه و تحلیل عملکرد کسب و کار از طریق ورودی‌ها و خروجی‌های مالی است. از سوی دیگر گزارش پایداری به عملکرد غیر مالی یک کسب و کار می‌پردازد. به طور خاص، اثرات زیست‌محیطی، عملکرد اجتماعی و حاکمیت آن. اما، ارزش گزارش در مورد اطلاعات غیر مالی برای مشاغل کجاست؟ درک اینکه چگونه یک کسب و کار می‌تواند پایدارتر باشد، دو مزیت اصلی دارد. در مرحله اول، شناسایی فرصت‌هایی که در آن یک کسب و کار می‌تواند پایدار باشد، می‌تواند تأثیر مثبتی بر عملکرد مالی داشته باشد. به عنوان مثال، ردیابی مصرف انرژی یا تولید ضایعات با هدف کاهش آن، می‌تواند سود مالی مثبتی را برای کسب و کارها به همراه داشته باشد. به طور مشابه، کسب‌وکاری که عملکرد متنوع خود را بررسی می‌کند، می‌تواند ایده‌ها، دیدگاه‌ها و روش‌های جدیدی را معرفی کند که می‌تواند تأثیرات مثبتی داشته باشد. ثانیاً، از طریق یک سیستم گزارشگری توسعه پایدار، یک کسب و کار می‌تواند بیش از تأثیر مالی آن به جامعه بیافزاید. مبارزه با مسائل زیست‌محیطی، تأثیرات اجتماعی مثبت و راه-اندازی یک کسب و کار با حکمرانی عادلانه، نگرانی‌هایی است که همه را در سطح جهانی تحت تأثیر قرار می‌دهد. در حالی که حسابداری یک کسب و کار برای این حوزه‌ها ممکن است مستقیماً بر نتیجه نهایی تأثیر نداشته باشد، آنها بر روی اینکه آیا خود کسب و کار در اقتصادی که برای آن مطلوب است یا خیر، تأثیر می‌گذارد (گروه مرسیا، ۲۰۲۲). سیستم گزارشگری توسعه پایدار اطلاعات مالی و غیر مالی را در بر می‌گیرد.

اطلاعاتی که توسط مدیران در اختیار همگان قرار می‌گیرند، شامل اطلاعات مالی و غیرمالی می‌باشد. یکی از مباحثی که اخیراً مطرح شده و از شرکت‌ها انتظار می‌رود که نسبت به افشای اطلاعات آن اقدام نمایند عوامل مرتبط با توسعه پایدار می‌باشد. اطلاعاتی که توسط مدیران در اختیار همگان قرار می‌گیرند، شامل اطلاعات مالی و غیرمالی می‌باشد. توسعه پایدار به مباحث اخلاقی درباره‌ی رفتار و تصمیم‌گیری شرکت درباره‌ی موضوعاتی مانند مدیریت منابع انسانی، حمایت محیطی، سلامتی کاری، روابط اجتماعی و روابط با عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌پردازد. وارد شدن در فعالیتهای توسعه پایدار، نه تنها رضایت سهامداران را بهبود می‌بخشد بلکه روی شهرت شرکت نیز تأثیر مثبتی دارد

موارد فوق جدای از هم نیستند و همگی باهم در راستای هدف حسابداری مدیریت استراتژیک تلاش می‌کنند (دستگیر و یار محمدی، ۱۳۸۴). هر یک از این تکنیک‌ها به تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت استراتژیک نیاز دارند؛ در زمینه تکنیکی به مهندسی ارزش و الگوبرداری نیاز است؛ در زمینه رفتاری که به تصمیمات بر می‌گردد به تئوری محدودیت‌ها نیاز است و در زمینه فرهنگی به در نظر گرفتن موارد رفتاری همچون آیین رفتار حرفه‌ای و تئوری نمایندگی نیاز است. نکته قابل ذکر دیگر در مورد تکنیک‌های فوق اینست که در همه این تکنیک‌ها سیستم حسابداری مناسب نقش بسزایی دارد (دستگیر و همکاران، ۱۳۸۲). به عبارتی می‌توان گفت یکی از علل اصلی نیاز به سیستم حسابداری استفاده از تکنیک‌های رایج کاهش هزینه توسط مدیریت است، بخصوص اینکه اهداف سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک با سیستم‌های هزینه‌یابی همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی است. این موارد هر یک با تکنیک‌های مختلف بر فعالیت شرکت‌ها و سایر مباحث مهم اثرگذارند. نقش این تکنیک‌ها در گزارشگری شرکت بسیار زیاد شده است. مدیران نمی‌توانند خود را از این تکنیک‌ها دور نمایند. صنعتی شدن در سراسر جهان سبب ایجاد مسئولیت‌های زیست‌محیطی و اجتماعی مهمی شده است که خواه ناخواه اثرهای مالی و غیر مالی خاص خود را بر عملکرد مالی جای می‌گذارد. در اثر جهانی شدن، شرکت‌ها در اقصی نقاط جهان برای دستیابی به پیشرفت مایل به حرکت به سوی بازارهای جهانی هستند، از این رو به منظور مقبولیت در بازارهای جهانی، باید مسئولیت‌های زیست‌محیطی و اجتماعی انجام گرفته خود را به نمایش بگذارند. همچنین شرکت‌ها باید بدانند که گروه‌های مختلف جامعه و به خصوص سرمایه‌گذاران، متقاضی اطلاعات پاسخگویی زیست‌محیطی و اجتماعی هستند؛ زیرا این اطلاعات در چشم‌انداز و تصمیم‌گیری‌های آن‌ها نقش مهمی دارند (منگ و ژانگ^۱، ۲۰۲۲). همه اینها سبب شده تا مسئله بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در دستیابی به گزارشگری توسعه پایدار مطرح گردد.

اهمیت بررسی مسئله پژوهش از اینجا نشأت می‌گیرد که انتظارات ذی‌نفعان مختلف شرکت‌ها از جمله مالکین و مدیران و دولت‌ها و مردم و ... از شرکت‌ها تغییر نموده است. این انتظارات در بر گیرنده مباحث نوینی همچون مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی است. آنها خواستار ارائه اطلاعات شرکت‌ها با در نظر گرفتن مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی هستند. گزارشگری توسعه پایدار گزارش‌هایی را ارائه می‌دهد که در

^۱ . Meng and Zhang

و ابعاد عملکرد شرکتهای تجاری اعم از عملکرد مالی، عملکرد مشتری عملکرد یادگیری و فرآیندهای داخلی را بهبود می بخشد (گوپتا و گوپتا، ۲۰۲۰).

همه اینها باعث شده تا حسابداری مدیریت استراتژیک همه به سوی توسعه پایدار حرکت کند و روشهای نوینی تحت عنوان حسابداری مدیریت توسعه پایدار نیز اهمیت بیشتری پیدا کند. حسابداری مدیریت استراتژیک با نقش اطلاع رسانی که دارد بر فعالیت‌های مختلف شرکت‌ها اثرگذار است و تکنیک‌های مختلف این مهم برای شرکت‌ها ارزش آفرینی می‌کند. با توسعه دهکده جهانی و افزایش میزان ریسک‌ها و رقابت بین شرکت‌ها، شرکت‌ها باید با استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت اطلاعات مورد در خواست ذی نفعان را در اختیار آنها قرار دهند. شرکت‌ها باید الگویی برای گزارشگری توسعه پایدار به کمک حسابداری مدیریت استراتژیک داشته باشند. تاکنون این موضوع مورد توجه زیادی قرار نگرفته است و ضرورت دارد که به عنوان یک مبحث مورد نیاز مورد توجه قرار گیرد. گزارشگری توسعه پایدار و بحث توسعه پایدار موضوعی است که در دهه‌های اخیر رو به توجه است. اهمیت آن به شکلی است که بر بحث برند شرکت‌ها نیز اثرگذار است. این مبحث با اهمیت بالای آن هنوز به شکل درخور در تحقیقات قبلی مورد توجه قرار نگرفته است. در این تحقیق نقش حسابداری مدیریت استراتژیک بر گزارشگری توسعه پایدار در شرکتهای تولیدی مورد بررسی قرار می‌گیرد که تاکنون در سایر تحقیقات مشاهده نشده است.

مبانی نظری و تجربی پژوهش

یکی از مهم‌ترین دیدگاه‌های تئوری‌های حسابداری دیدگاه اطلاعاتی است که در مقابل دیدگاه اندازه‌گیری قرار دارد. دیدگاه‌های مربوطه بر گرفته از تئوری‌های مبتنی بر تصمیم هستند که در جهت بهبود تصمیمات ذی نفعان تلاش می‌کنند. این تئوری سبب شده تا بحث افشای اطلاعات مالی همواره یکی از مهم‌ترین مباحث تئوری‌های حسابداری قلمداد گردد. بر اساس استانداردهای نوین حسابداری افشای اطلاعات اعم از مالی و غیر مالی و چگونگی آن یکی از مهم‌ترین عوامل موثر بر تصمیم‌گیری می‌باشد. اهمیت این موضوع از آنجا نشأت می‌گیرد که افشای اطلاعات به صورت کامل در نهایت سبب بهبود پاسخگویی خواهد شد که این موضوع نیز نشان‌دهنده وابستگی افشای اطلاعات مالی و غیر مالی به تئوری مشروعیت در حسابداری می‌باشد که با افزایش نقش حسابداری در جامعه، در نهایت سبب

بالا رفتن پایداری و تصمیم‌گیری‌ها خواهد شد (ایسلام^۲ و همکاران، ۲۰۲۳؛ ارین و آدگبوی^۳، ۲۰۲۲؛ نورانبی^۴، ۲۰۲۱). بهبود تصمیم‌گیری‌ها با کمک حسابداران مدیریت ممکن خواهد شد (خلود و همکاران، ۲۰۲۱). حسابداری مدیریت به دلیل تهیه اطلاعات داخلی نقش زیادی در تصمیم‌های مدیریتی دارد. حسابداری مدیریت روز به روز در حال توسعه است و نیاز است که شرکت‌ها برای ماندن در صحنه رقابت از روش‌های نوین حسابداری مدیریت استفاده نمایند. حسابداری مدیریت استراتژیک را می‌توان شکلی از حسابداری مدیریت تعریف نمود که به عوامل خارجی شرکت مرتبط است و اطلاعات غیرمالی همچون اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و اطلاعات داخلی را در بر می‌گیرد و همچنین تهیه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی در بازارهای محصول سازمان و رقبا و هزینه‌ها و ساختارهای هزینه و نظارت بر استراتژی‌های سازمان و رقبای آن را در طول دوره مالی در بر می‌گیرد (اجرا و همکاران، ۲۰۲۱). نمازی (۱۳۹۲) بیان می‌کند که حسابداری مدیریت استراتژیک، تکامل یافته حسابداری مدیریت سنتی است که با توجه به مزیت رقابتی شرکت و محدودیت‌های آن و در نظر گرفتن سازه‌های مهم داخلی و خارجی سازمان در دنیای کسب و کار امروز جهانی، تهیه استراتژی شرکت را برای ایجاد «ارزش شرکت» تعیین می‌کند و بر تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی برای مدیران و سایر اشخاصی که در داخل سازمان مسئولیت هدایت و کنترل عملیات شرکت را بر عهده دارند، تأکید می‌کند. همه اینها نشان‌دهنده این است که روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌تواند بر گزارشگری توسعه پایدار نقش آفرینی کند.

خلیل پور و همکاران (۱۴۰۴) نشان داد که در راستای توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک با به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعات حسابداری در مواجهه با پیشران‌های محیطی منجر به ایجاد شفافیت مالی، دسترسی یکسان به اطلاعات، ارائه گزارشات مدیریتی بهنگام و... می‌شود و همچنین عوامل اصلی تأثیرگذار بر توسعه پایگاه‌های اطلاعات حسابداری به ترتیب شامل اسناد راهبردی و بالادستی، مشخصه‌های مدیریتی، فرهنگ‌سازی و آموزش، تمهیدات ساختاری، فرآیندهای کلیدی و زیرساخت‌های سازمانی دارای اولویت هستند. گودرزی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که سرمایه‌فکری بر توان‌رقابتی پایدار تأثیر معنادار داشته و هوشمندی‌رقابتی به‌طور معنادار نقش میانجی را در این رابطه ایفا می‌کند. هرچند نقش تعدیل‌گری حسابداری مدیریت

³ .Erin and Adegboye

⁴ .Nurunnabi

¹ . Gupta and Gupta

² . Islam

تمام سرمایه‌گذاران متقاضی اطلاعات برای افزایش ارزش بازار می‌باشند. محسنی و فکری بارکوسرائی (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان تحلیل مطالعه فرصتها و کمبودها در آینده‌نگری توسعه در مناطق مرز نشین با استفاده از مدل سوات (تحلیل ضعف‌ها، قوت‌ها، تهدیدها و فرصت‌ها) انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تحلیل سوات به عنوان یک تکنیک حسابداری مدیریت بر توسعه اقلیم کردستان موثر است. عباسی استمال و همکاران (۱۴۰۰) ۶۰ شاخص در قالب ۴ بعد شامل عوامل زیست محیطی، اجتماعی، اقتصادی و راهبردی، شناسایی نمودند. نتایج نشان داد که در تمامی موارد بین انتظارات با وضعیت مطلوب، فاصله معناداری وجود دارد. نتیجه ارزیابی اهمیت و عملکرد نیز نشان داد، شاخص‌ها در محدوده "حیطه ضعف" قرار دارند و از اهمیت بالا و عملکرد پایین برخوردارند. نتایج این پژوهش بیانگر این است که با افشاء شاخص‌های اطلاعات مربوط به گزارشگری توسعه پایدار، مدیران و سیاست‌گذاران امور شرکتی می‌توانند با تدوین سیاست‌ها و رهنمودهایی مناسب در حوزه گزارشگری توسعه پایدار و افشای هر چه بیشتر آنها در گزارش‌های مالی، اطلاعات شفاف‌تری را در اختیار ذی‌نفعان قرار دهند، که در نهایت باعث عملکرد پایدار شرکت‌ها در بلندمدت شود. امیریکی لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار نشان دادند که تحلیل اطلاعات حسابداری مدیریت توسعه پایدار به بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارایی آن ابعاد کمک می‌کند. رضایی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان مروری بر ادبیات موضوعی پایداری/مسئولیت اجتماعی شرکتی در حسابداری مدیریت انجام دادند. این مقاله با تمرکز بر تحقیقات صورت گرفته و منتشر شده نشان می‌دهد، تمرکز عمده پژوهش‌ها در این زمینه بر ادغام پایداری و اجزای آن در سیستم‌های کنترل مدیریت است؛ نیز با توجه به ماهیت مفهوم پایداری و تعاریف گوناگون از آن، روش اصلی استفاده شده در این پژوهش‌ها به شکل مطالعه موردی و نظرسنجی با تعداد نمونه‌های کم و مطالعات آرشیوی بوده که تمرکز اصلی، بحث جبران خدمات است. به علاوه حجم قابل ملاحظه‌ای از ادبیات، در خارج از حوزه سنتی ادبیات حسابداری منتشر شده است. عبدی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها نشان داد که گزارشگری پایداری شرکت‌ها، می‌تواند پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی، افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها، حفظ محیط زیست برای نسل‌های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری را در پی داشته باشد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به توسعه این نوع گزارش در ایران کمک نماید. رضایی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان

استراتژیک در رابطه‌ی بین سرمایه‌فکری و توان‌رقابتی تبیین نگردیده، لیکن ارتباطات سیاسی دارای نقش تعدیل‌گری در رابطه مذکور می‌باشد. سحری و حیدرپور (۱۴۰۲) نشان دادند که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت بر مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند. نتایج همچنین نشان داد که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند. کریمی واحد و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که مهم‌ترین شرایط علی که موجب تقویت حسابداری پایداری می‌شوند، به ترتیب عبارت است از عوامل و الزامات محیطی، اخلاق در حسابداری، رعایت سیاست‌ها، روش‌ها و قوانین، شفاف کردن فعالیت‌های حسابداری، افشای اطلاعات سازمانی، افشاء مسئولیت اجتماعی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی و ویژگی‌های سیاسی. همچنین طبق نظر خبرگان ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های ساختاری شرکت، ویژگی‌های رفتاری مدیران و تعهدات انگیزشی نیز عوامل مداخله‌ای برای الگوی حسابداری پایداری در نظر گرفته می‌شوند. ادیب زاده و همکاران (۱۴۰۲) تحقیقی با هدف ادغام ملاحظات زیست محیطی، اعمال هزینه‌های واقعی ارزش‌های کالاها و خدمات محیط زیست در سیاست‌ها و برنامه‌های کلان کشور، منابع مالیاتی و همچنین پیشنهاد الگوی برای تهیه ماتریس حسابداری اجتماعی انجام دادند که از جمله ابزارهای مهم برای برنامه‌ریزی پایدار معرفی شده می‌باشد. به صورت دقیق‌تر بررسی کمی پیوند بین فعالیت‌های اقتصادی، نهادهای اقتصادی و اجتماعی، محیط زیست و انرژی در قالب نظام حسابداری اجتماعی در ایران هدف این مطالعه است. بر این اساس این ماتریس به طور کلی بر حسب حسابهای درون‌زا و برون‌زا نشان داده شده است. حسابهای درون‌زا حساب‌هایی هستند که درآمد آن‌ها در چارچوب ارتباطات در نظر گرفته شده در مدل تعیین می‌شود، در صورتی که درآمد حسابهای برون‌زا در خارج از این چارچوب تعیین می‌گردد. در حالت استاندارد، حسابهای تولید، حساب عوامل تولید و حساب نهادها (شامل خانوارها و شرکتها) حسابهای اصلی درون‌زای ماتریس حسابداری اجتماعی را تشکیل می‌دهند و سایر حسابها که شامل حسابهای دولت، سرمایه و دنیای خارج می‌باشند، به عنوان حساب‌های برون‌زا در نظر گرفته می‌شوند. نجم‌الدینی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان ارزیابی اثربخشی گزارشگری توسعه پایدار بر اساس کارکردهای منابع انسانی سبز نشان داد افشاء اطلاعات سرمایه انسانی به عنوان بعد با اهمیت گزارشگری توسعه پایدار برآمده از هویت حرفه‌ای سبز، در تصمیم‌گیری بالقوه شرکت در آینده یک جزء مهم است و به نفع شرکت‌هایی است که به دنبال جلب رضایت

استراتژیک، مدیریت کنترل و عملکرد و تصمیم گیری استراتژیک می باشد. علیرغم پتانسیل بالای حسابداری مدیریت استراتژیک برای تصمیم گیری، هنوز مسائلی در زمینه کاربرد عملی و کمبود دانش در مورد استفاده استراتژیک از حسابداری مدیریت استراتژیک برای دستیابی به اهداف تجاری وجود دارد. اجرا و همکاران^۳ (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک و مفاهیم عملکرد انجام دادند. نقش مهمی که حسابداری مدیریت در هدایت عملکرد سازمان ایفا می کند، تأیید شد. حدید و السید^۴ (۲۰۲۱) در پژوهشی نقش حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک بر محیط را مورد بررسی قرار دادند. علاوه بر این، آن‌ها نقش فرهنگ سازمانی بر این را بطه را نیز بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها ادبیات موجود در این زمینه را پشتیبانی می‌کند و بر این اساس، می‌توان گفت حسابداران مدیریت می‌توانند خود را با فضای حسابداری مدیریت استراتژیک همراستا ساخته و از این طریق بتوانند اثرات فعالیت‌های استراتژیک را قبل از بکارگیری استراتژی و بعد از آن، به خوبی اندازه‌گیری کرده و نقاط قوت و ضعف بکارگیری استراتژی‌ها را نشان دهند. با این وجود، نتایج در محیط‌های مختلف، متفاوت بود. دلیل این تفاوت، تأثیرات فرهنگ سازمانی حاکم بر محیط مورد فعالیت عنوان شد. اگبونایک و همکاران (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک برای سنجش عملکرد پایداری انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که اندازه‌گیری عملکرد پایداری چند وجهی است، فعالیتی که مدیران را ملزم به اجرای تکنیک‌های استراتژیک می‌کند که قادر به جمع‌آوری اطلاعات از انواع مختلف حوزه‌های عملکرد محیطی و اجتماعی شرکت‌ها به منظور امکان شناسایی، انباشت و مدیریت هزینه‌های زیست-محیطی و اجتماعی مربوط به توسعه و تولید محصول باشد. یعنی استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند برای اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی برای مدیریت می‌تواند مفید باشد.

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع کاربردی است و در شرکت‌های تولیدی کاربرد دارد. در این تحقیق به سوالات زیر پاسخ داده می‌شود:

بررسی ارتباط بین حساسیت رشد با گزارشگری توسعه پایدار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط مثبت و معنادار بین حساسیت رشد با گزارشگری توسعه پایدار را تأیید نمودند. شجاعی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان تغییر در حسابداری مدیریت و توسعه پایداری: یک چارچوب مفهومی با رویکرد نهاد گرایی نشان دادند اگرچه در سطح انفرادی، فرآیند تغییر عمدتاً نیازمند تفسیر و یکپارچه سازی رویه‌های جدید است، در سطح سازمانی این امر نیازمند رمزگشایی، اعمال و تولید مجدد چنین رویه‌هایی با توجه به زمینه نهادگرایی در درون هر سازمان است. برای اطمینان از نهادینه شدن چنین رویه‌هایی در سطح زمینه، فرآیندی از تئوری سازی و تجزیه کردن بایستی دنبال شود. ووراکن و موتاناچی^۱ (۲۰۲۴) نشان دادند که مولفه‌های پایداری با حسابداری مدیریت رابطه دارند. الشراری^۲ (۲۰۲۴) تحقیقی با عنوان تأثیر متقابل حسابداری مدیریت استراتژیک، استراتژی کسب و کار و تغییرات سازمانی: تحت تأثیر یک نظریه پیکربندی انجام دادند. یافته‌ها تعامل بین حسابداری مدیریت استراتژیک و سه پیکربندی تغییر سازمانی شامل استراتژی، ساختار و بازسازی را نشان داد. جانستون^۳ و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان شکل‌گیری درون ساختاری و شخصی: پاسخگویی پایداری در یک سازمان بخش دولتی سوئد نشان دادند که مسئولیت‌پذیری سلسله‌مراتبی، به‌جای خدمت به فردی کردن و منزوی کردن کارکنان، به عنوان محرکی برای تطابق عملی‌تر و شخصی‌تر پاسخ‌گویی با اخلاق و تجربیات افراد درگیر عمل می‌کند. نیک هردا و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در تجارت: بررسی سیستماتیک ادبیات و جهت‌گیری‌های تحقیقاتی آینده انجام دادند. در این پژوهش بیان شد که در دهه گذشته، شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک توجه قابل توجهی را از سوی دانشگاهیان و سازمان‌های تجاری به خود جلب کرده است. حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان ارائه و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری مدیریت در مورد محصول یک شرکت در بازارها، ساختار هزینه آن و هزینه‌های رقبا و همچنین نظارت بر موقعیت استراتژیک شرکت و رقبا در این بازارها در طول زمان توصیف می‌شود. تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک این پتانسیل را دارد که طیف وسیعی از منافع را برای سازمان‌ها فراهم کند. این تکنیک‌ها شامل حسابداری رقیب، حسابداری مشتری، هزینه‌یابی استراتژیک، برنامه‌ریزی

³. Johnstone

⁴. Hadid & Al-Sayed

¹. Worakorn & Muttanachai

². Alsharari

یافته های پژوهش

در مرحله اول متون تخصصی مطالعه می شوند. بعد از این مرحله با روش دلفی فازی و نظرخواهی از خبرگان آستانه پذیرش هر یک از مولفه ها مشخص می شود. مشخصات خبرگان به شرح جدول ذیل بود:

محاسبات دلفی فازی به شرح ذیل بود:

همانگونه که مشخص است همه مولفه ها مورد پذیرش قرار گرفتند و نمره همه مولفه‌ها در حد بسیار با اهمیت هستند. همه مولفه‌ها مورد پذیرش قرار گرفته و نمره مولفه ها در حد بسیار با اهمیت هستند. بعد از این مرحله برای اعتبارسنجی الگوی نهایی جهت تخمین مدل رگرسیونی از نظرات ۲۱۵ نفر از حسابداران و حسابرسان شرکت‌های تولیدی عراقی استفاده می‌شود.

- ۱) چه مولفه هایی برای حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد؟
- ۲) چه مولفه های فرعی برای ابعاد زیست محیطی گزارشگری توسعه پایدار وجود دارد؟
- ۳) چه مولفه های فرعی برای ابعاد اجتماعی گزارشگری توسعه پایدار وجود دارد؟
- ۴) چه مولفه های فرعی برای ابعاد حاکمیتی گزارشگری توسعه پایدار وجود دارد؟
- ۵) الگوی مفهومی حسابداری مدیریت استراتژیک و گزارشگری توسعه پایدار چگونه است؟

لذا تحقیق حاضر برای سوالات اول تا چهارم از نوع اکتشافی است و از روش دلفی فازی و نظرات ۲۰ خبره استفاده می شود. برای سوال پنجم نیز از نوع همبستگی که با رگرسیون در قالب یک فرضیه با نظرخواهی از ۲۱۵ حسابدار و حسابرس در شرکتهای تولیدی عراقی بررسی می شود. در هر دو مرحله از نمونه‌گیری هدفمند و افراد در دسترس شرکت های تولیدی استفاده می شود.

جدول ۱: ابعاد حسابداری مدیریت استراتژیک

ابعاد حسابداری مدیریت استراتژیک	منابع مورد مطالعه
هزینه یابی بر مبنای فعالیت	ووراکرن و موتاناچی (۲۰۲۴)؛ الشراری (۲۰۲۴)؛ نیک هرذا و همکاران (۲۰۲۲)؛ اجرا و همکاران (۲۰۲۱)؛ حدید و السید (۲۰۲۱)؛ ابدولا و همکاران (۲۰۲۰)؛ نمازی (۱۳۹۲)؛ خلیل پور و همکاران (۱۴۰۴)؛ گودرزی و همکاران (۱۴۰۳)؛ محسنی و فکری بارکوسرائی (۱۴۰۰)؛ امیربیکلی لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹)؛ رضایی (۱۳۹۹)؛ شجاعی و همکاران (۱۳۹۶)
هزینه یابی معکوس	
بودجه بندی بر مبنای فعالیت	
زنجیره ارزش	
هزینه یابی چرخه عمر محصول	
هزینه یابی بر مبنای هدف	
هزینه یابی کیفیت	
هزینه یابی کایزن	
مدیریت کیفیت جامع	
تئوری محدودیت ها	
نظریه فازی	
ارزیابی متوازن	
الگوپرداری (معیارسنجی)	
ارزش افزوده اقتصادی	
حسابداری منابع انسانی	
تئوری نمایندگی	
کدهای اخلاقی حسابداران	

جدول ۲: ابعاد گزارشگری توسعه پایدار

مولفه های گزارشگری توسعه پایدار	مولفه های فرعی	منابع مورد مطالعه
بعد اجتماعی	رضایت کارکنان	ووراکرن و موتاناچی (۲۰۲۴)؛ الشراری (۲۰۲۴)؛ جانستون و همکاران (۲۰۲۳)؛ منگ و ژانگ (۲۰۲۲)؛ گروه مرسیا (۲۰۲۲)؛ اجرا و
	سلامتی و امنیت کارکنان	
	افزایش دانش و مهارت کارکنان	

مولفه های گزارشگری توسعه پایدار	مولفه های فرعی	منابع مورد مطالعه
بعد حاکمیتی	ساختار مدیریت عادلانه	همکاران (۲۰۲۱)؛ حدید و السید (۲۰۲۱)؛ گوپتا و گوپتا (۲۰۲۰)؛ اگیونایک و همکاران (۲۰۱۴)؛ بلورد و سوسان (۲۰۱۱)؛ کریمی واحد و همکاران (۱۴۰۲)؛ ادیب زاده و همکاران (۱۴۰۲)؛ نجم الدینی و همکاران (۱۴۰۱)؛ عباسی استمال و همکاران (۱۴۰۰)؛ امیربیک لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹)؛ رضایی (۱۳۹۹)؛ عبدی و همکاران (۱۳۹۸)؛ رضایی (۱۳۹۷)؛ شجاعی و همکاران (۱۳۹۶)
	ساختار مالکیت مناسب	
	پرداخت های عادلانه	
	بهبود افزایشی عملکرد اقتصادی شرکت	
بعد زیست محیطی	روند کاهش استفاده از منابع و انرژی	
	روند کاهش آلودگی هوا و آب و اتلاف صنعتی	
	کمک به افزایش آگاهی زیست محیطی	
	تولید محصولات سالم	

جدول ۳: مشخصات خبرگان

جنسیت	تعداد	درصد	سنوات خدمت	تعداد	درصد
مرد	15	0.75	بین ۵-۱۰ سال	1	0.05
زن	5	0.25	بین ۱۱-۲۰ سال	16	0.8
جمع	20	1	بین ۲۱-۳۰ سال	3	0.15
رشته تحصیلی	تعداد	درصد	جمع	20	1
حسابداری	16	0.8	تحصیلات	تعداد	درصد
مدیریت مالی	1	0.05	فوق لیسانس	7	0.35
اقتصاد	2	0.1	دکتری	13	0.65
محیط زیست	1	0.05	جمع	20	1
جمع	20	1	پست سازمانی	تعداد	درصد
سن	تعداد	درصد	مدیر مالی	4	0.2
کمتر از ۳۰ سال	1	0.05	حسابدار مدیریت	6	0.3
بین ۳۰-۴۰ سال	10	0.5	مشاور مالی	2	0.1
بین ۴۱-۵۰ سال	6	0.3	حسابرس	5	0.25
بالتر از ۵۰ سال	4	0.2	استاد دانشگاه	3	0.15
جمع	20	1	جمع	20	1

جدول ۴: محاسبات دلفی فازی حسابداری مدیریت استراتژیک

میانگین نهایی اگر میانگین نهایی < ۰.۷ = پذیرش	میانگین فازی			جمع فازی			نمونه نظر کارشناس خبره ۱			زیر مولفه های حسابداری مدیریت استراتژیک
	$\sum N/20$	$\sum M/20$	$\sum L/20$	$\sum N$	$\sum M$	$\sum L$	N	M	L	
0.92	0.99	0.95	0.8225	19.8	19	16.45	1	1	0.9	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
0.93	0.995	0.9625	0.8425	19.9	19.25	16.85	1	0.9	0.75	هزینه یابی معکوس
0.90	0.995	0.9275	0.79	19.9	18.55	15.8	1	0.9	0.75	بودجه بندی بر مبنای فعالیت
0.90	0.995	0.9225	0.7825	19.9	18.45	15.65	1	0.9	0.75	زنجیره ارزش
0.93	1	0.95	0.825	20	19	16.5	1	1	0.9	هزینه یابی چرخه عمر محصول
0.93	1	0.955	0.8325	20	19.1	16.65	1	1	0.9	هزینه یابی بر مبنای هدف
0.91	0.955	0.94	0.84	19.1	18.8	16.8	1	1	0.9	هزینه یابی کیفیت
0.91	0.995	0.9375	0.805	19.9	18.75	16.1	1	1	0.9	هزینه یابی کاپزن
0.92	0.99	0.95	0.8225	19.8	19	16.45	1	1	0.9	مدیریت کیفیت جامع

میانگین نهایی اگر میانگین نهایی < 0.7 = پذیرش	میانگین فازی			جمع فازی			نمونه نظر کارشناس خبره ۱			زیر مولفه های حسابداری مدیریت استراتژیک
	$\sum L + \sum M + \sum N / 3$	$\sum N / 20$	$\sum M / 20$	$\sum L / 20$	$\sum N$	$\sum M$	$\sum L$	N	M	
0.93	0.995	0.9625	0.8425	19.9	19.25	16.85	1	0.9	0.75	تئوری محدودیت ها
0.90	0.995	0.9275	0.79	19.9	18.55	15.8	1	0.9	0.75	نظریه فازی
0.90	0.995	0.9225	0.7825	19.9	18.45	15.65	1	0.9	0.75	ارزیابی متوازن
0.93	1	0.95	0.825	20	19	16.5	1	1	0.9	الگوبرداری (معیارسنجی)
0.93	1	0.955	0.8325	20	19.1	16.65	1	1	0.9	ارزش افزوده اقتصادی
0.97	1	1	0.9	20	20	18	1	1	0.9	حسابداری منابع انسانی
0.91	0.995	0.9375	0.805	19.9	18.75	16.1	1	1	0.9	تئوری نمایندگی
0.91	0.995	0.9375	0.805	19.9	18.75	16.1	1	1	0.9	کدهای اخلاقی حسابداران

جدول ۵: محاسبات دلفی فازی ابعاد گزارشگری توسعه پایدار

میانگین نهایی اگر میانگین نهایی < 0.7 = پذیرش	میانگین فازی			جمع فازی			نمونه نظر کارشناس خبره ۱			گزارشگری توسعه پایدار	مولفه اصلی
	$\sum L + \sum M + \sum N / 3$	$\sum N / 20$	$\sum M / 20$	$\sum L / 20$	$\sum N$	$\sum M$	$\sum L$	N	M		
0.94	0.995	0.9675	0.85	19.9	19.35	17	1	0.9	0.75	رضایت کارکنان	ابعاد اجتماعی
0.94	0.995	0.9675	0.85	19.9	19.35	17	1	0.9	0.75	سلامتی و امنیت کارکنان	
0.93	1	0.95	0.825	20	19	16.5	1	1	0.9	افزایش دانش و مهارت کارکنان	
0.95	1	0.98	0.87	20	19.6	17.4	1	1	0.9	ساختار مدیریت عادلانه	ابعاد حاکمیتی
0.95	1	0.98	0.87	20	19.6	17.4	1	1	0.9	ساختار مالکیت مناسب	
0.95	1	0.98	0.87	20	19.6	17.4	1	1	0.9	پرداخت های عادلانه	
0.95	1	0.98	0.87	20	19.6	17.4	1	1	0.9	بهبود افزایشی عملکرد اقتصادی شرکت	ابعاد زیست محیطی
0.95	1	0.98	0.87	20	19.6	17.4	1	1	0.9	روند کاهش استفاده از منابع و انرژی	
0.94	0.995	0.9675	0.85	19.9	19.35	17	1	0.9	0.75	روند کاهش آلودگی هوا و آب و اتلاف صنعتی	

میانگین نهایی اگر میانگین نهایی < 0.7 = پذیرش	میانگین فازی			جمع فازی			نمونه نظر کارشناس خبره 1			گزارشگری توسعه پایدار	مولفه اصلی
	$\sum L + \sum M + \sum N / 3$	$\sum N / 20$	$\sum M / 20$	$\sum L / 20$	$\sum N$	$\sum M$	$\sum L$	N	M		
0.94	0.995	0.9675	0.85	19.9	19.35	17	1	0.9	0.75	کمک به افزایش آگاهی زیست محیطی	
0.93	1	0.95	0.825	20	19	16.5	1	1	0.9	تولید محصولات سالم	

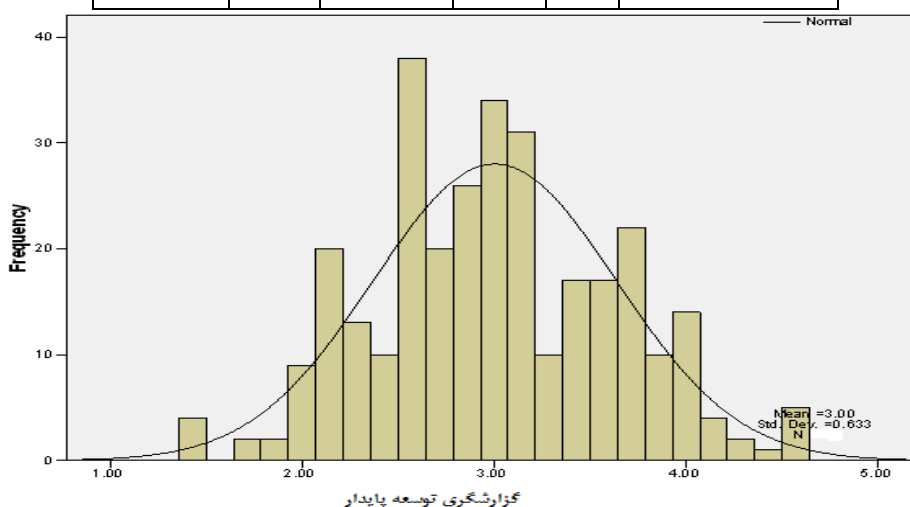
بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

نرمال بودن متغیرها به اندازه‌های مهم است که روش‌های آماری در یک تقسیم‌بندی با برقراری این فرض رده‌بندی می‌گردند به طوری که تحت نرمال بودن اغلب از آزمون‌های پارامتری و در غیر اینصورت از آزمون‌های ناپارامتری برای تحلیل بکار می‌رود. در ادامه با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنف¹ نرمال بودن متغیرها بررسی شده است. آزمون کولموگورف، اسمیرنف که به افتخار دو آماردان روسی به نامهای ا.ان کولموگوروف² و ان.وی.اسمیرنوف³ به این نام خوانده می‌شود، روش ناپارامتری

ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است و آنرا با نام اختصاری ks نمایش می‌دهند. همانگونه که در جدول زیر دیده می‌شود مقدار احتمال معناداری برای تمام متغیرها بیشتر از 0/05 است؛ بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن داده‌ها در سطح اطمینان 95 درصد در این موارد رد نمی‌شود یعنی توزیع داده‌ها برای متغیرهای تحقیق مطابق با پیش بینی در آمار توصیفی نرمال است. مقدار احتمال معناداری برای گزارشگری توسعه پایدار به ترتیب برابر با 0/11 است که این مقدار بیشتر از 0/05 است بنابراین فرض صفر برای این متغیر رد نمی‌شود. یعنی توزیع متغیر وابسته نرمال است.

جدول 6: آزمون کلموگورف اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

مقدار احتمال	مقدار Z	پارامترهای نرمال		تعداد	متغیر
		انحراف معیار	میانگین		
0/11	1/20	0/86	3/065	215	گزارشگری توسعه پایدار



³ - N.V. Smirnov

¹ Kolmogorev-smirnov test

² - A.N. Kolmogorov

مدل رگرسیون چندگانه

- حسابداری مدیریت استراتژیک با گزارشگری توسعه پایدار شرکت های تولیدی رابطه معناداری دارد.

مدل مفروض به صورت زیر است:

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \varepsilon_{it}$$

که در آن X1 متغیر مستقل و متغیر Y متغیر به شرح زیر است.

X1	حسابداری مدیریت استراتژیک
Y	گزارشگری توسعه پایدار

فرض صفر و فرض مقابل در این مدل به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \beta_1 = 0 \\ H_1: \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

در جدول زیر نتایج تحلیل رگرسیونی آورده شده است: در جدول زیر مدل برآورد شده است مقدار احتمال معنی داری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد الگوی معنی داری وجود دارد. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۵۱ است یعنی در حدود ۵۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته گزارشگری توسعه پایدار توسط متغیر مستقل یعنی حسابداری مدیریت استراتژیک بیان می‌گردد. این مقدار نشانگر ارتباط بیشتر از متوسطی بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته است. مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۷۷ است مقادیر نزدیک به ۲ حاکی از عدم خودهمبستگی باقیمانده ها که یکی دیگر از فروض رگرسیون است را نشان میدهد. (بنابراین خودهمبستگی بین باقیمانده ها وجود ندارد).

با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه به برآورد مدل پرداخته می‌شود در این مدل تحلیل پارامترها با کنترل متغیرهای دیگر صورت می‌پذیرد، بنابراین نتایج آن در این شرایط نتایج برآوردها به صورت خالص تری بر متغیر وابسته دیده می‌شود. لازم به ذکر است که در این تحلیل ابتدا معناداری مدل با جدول تحلیل واریانس به عنوان مهمترین سوال بررسی و پاسخ داده شده است (مقدار احتمال F اگر کمتر از ۰/۰۵ باشد مدل معنادار است) سپس با استفاده از معیار ضریب تعیین شدت همبستگی مدل بررسی شده است. در مرحله سوم و در صورت معنادار بودن مدل، پارامترها برآورد شده اند این بخش با استفاده از جدول ضرایب و آماره t امکان پذیر شده است و در نهایت علایم مناسب بودن شرایط برآوردها یا به عبارتی پیش فرض‌های رگرسیون بررسی شده است مهمترین این پیش فرض‌ها و روش‌های بررسی و کنترل آنها عبارتند از:

- نرمالیتی با استفاده از آزمون کلموگروف اسمیرنف،
- عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها با استفاده از دوربین واتسون
- و عدم همخطی بین متغیرهای مستقل با استفاده از VIF.

در ادامه به تشریح این روش پرداخته شده است:

برآورد مدل تحقیق با استفاده از تحلیل رگرسیون ساده: برای پاسخگویی به سوال "الگوی مفهومی حسابداری مدیریت استراتژیک و گزارشگری توسعه پایدار چگونه است؟" فرضیه زیر آزمون می‌شود:

جدول ۷: برازش و برآورد پارامترهای مدل نهایی تحقیق

پارامترها	مقدار ضرایب	انحراف معیار	مقدار t	مقدار احتمال	نتیجه
مقدار ثابت	5/41	0/14	39/47	0/000	معنادار و مثبت
حسابداری مدیریت استراتژیک	0/75	0/04	17/87	0/000	معنادار و مثبت
مقدار F		319/17	مقدار احتمال F		0/000
ضریب تعیین		0/51	دوربین واتسون		1/77

$$\begin{cases} H_0: \beta_1 = 0 \\ H_1: \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$t_{\beta_i} = \frac{\beta_i - 0}{S_{\beta_i}} \quad i = 0, 1$$

توزیع آماره بالا برای نمونه های بزرگ توزیع نرمال استاندارد است بنابراین ناحیه رد و عدم رد به صورت زیر خواهد بود.

برای برآورد ضرایب می‌توان فرضهای زیر را با استفاده از آماره‌های t - جزئی انجام داد. فرض صفر و فرض مقابل برای عرض از مبدا یا مقدار ثابت به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \beta_0 = 0 \\ H_1: \beta_0 \neq 0 \end{cases}$$

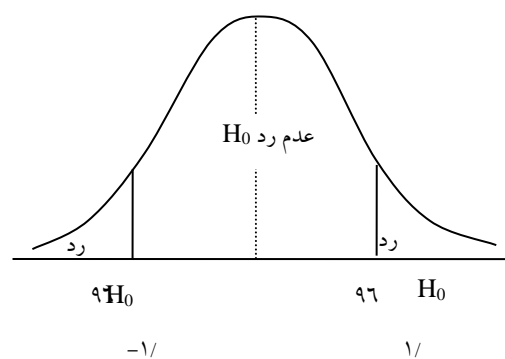
و برای میزان ارتباط متغیرهای مستقل به صورت زیر نوشته می‌شود:

استراتژیک پس از نظر خواهی از ۲۰ خبره مشخص شد. مولفه‌های اصلی گزارشگری توسعه پایدار نیز در سه بعد مولفه‌های اجتماعی (سه بعد رضایت کارکنان، سلامتی و امنیت کارکنان و افزایش دانش و مهارت کارکنان)، مولفه‌های حاکمیتی (ساختار مدیریت عادلانه، ساختار مالکیت مناسب، پرداخت‌های عادلانه و بهبود عملکرد اقتصادی)، مولفه‌های زیست محیطی (توان کاهش استفاده از منابع و انرژی، توان کاهش آلودگی هوا و آب و اتلاف صنعتی، کمک به افزایش آگاهی زیست محیطی و تولید محصولات سالم) طبقه‌بندی و مورد پذیرش واقع شدند. نمره تمامی مولفه‌ها بالاتر از آستانه پذیرش (۰.۷) بود. یافته‌ها نشان داد که حسابداری مدیریت استراتژیک با گزارشگری توسعه پایدار رابطه مثبت و معناداری دارد. نقش تکنیک‌های مدیریت هزینه در گزارشگری پایدار نشان از اهمیت بالای حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی دارد. نتایج تحقیق حاضر با پژوهش‌های سحری و حیدرپور (۱۴۰۲)؛ محسنی و فکری بارکوسرائی (۱۴۰۰)؛ امیریکی لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹)؛ ووراکرن و موتاناچی (۲۰۲۴)؛ نیک هرذا و همکاران (۲۰۲۲)؛ اجرا و همکاران (۲۰۲۱)؛ حدید و السید (۲۰۲۱)؛ اگیونایک و همکاران (۲۰۱۴) تا حدی همخوانی داشت. پیشنهاد می‌شود که شرکت‌های تولیدی برای دستیابی به پایداری، تمامی ابعاد حاکمیتی، اجتماعی و زیست محیطی را در برنامه‌های خود مورد توجه قرار دهند و هر ساله عملکرد شرکت را در خصوص دستیابی به موارد فوق ارزیابی کنند. چنانچه در خصوص این موارد انحرافی داشتند حتماً آن را رفع نمایند. ابعاد حاکمیتی متناسب با مشخصه‌های اقتصادی جامعه مورد توجه قرار بگیرد. ابعاد اجتماعی و زیست محیطی نیز با توجه به نیاز شهروندان جامعه ایفا گردد. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که رابطه نسبت‌های مالی شرکت و سایر معیارهای راهبری شرکتی را با گزارشگری توسعه پایدار در شرکت‌های بزرگ، متوسط و کوچک بررسی و با هم مقایسه نمایند.

محدودیت اصلی پژوهش حاضر دسترسی به پاسخ دهندگان خبره و کارشناس بود که به دلیل مشغله کاری آنها، زمان تحقیق را طولانی نمود.

فهرست منابع

ادیب‌زاده، مریم، صراف، فاطمه، حاجیه‌ها، زهره. (۱۴۰۲). ماتریس حسابداری اجتماعی ایران با محوریت مالیات و محیط زیست. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۷)، ۷۸-۵۹.



نحوه داوری به این صورت است که اگر مقدار t در ناحیه رد قرار گیرد فرض صفر رد می‌شود. مقدار آماره t برای حسابداری مدیریت استراتژیک برابر با $۱۷/۸۷$ است این مقدار در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد، لذا فرض صفر رد می‌گردد، یعنی بین حسابداری مدیریت استراتژیک و گزارشگری توسعه پایدار رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

مدل برآوردی رگرسیونی به شرح زیر است:
گزارشگری توسعه پایدار = $۵/۴۱ + ۰/۷۵$ (حسابداری مدیریت استراتژیک)

$$Y=5.41+0.75X+\varepsilon$$

بحث و نتیجه گیری

صنعتی شدن در سراسر جهان سبب ایجاد مسئولیت‌های حاکمیتی، زیست محیطی و اجتماعی مهمی شده است که خواه ناخواه اثرهای مالی و غیر مالی خاص خود را بر عملکرد مالی جای می‌گذارد. در اثر جهانی شدن، شرکت‌ها در اقصی نقاط جهان اعم از کشورهای پیشرفته و یا کشورهای خواهان توسعه برای دستیابی به پیشرفت مایل به حرکت به سوی بازارهای جهانی هستند، از این رو همه شرکت‌ها به منظور مقبولیت در بازارهای جهانی، باید مسئولیت‌های حاکمیتی، زیست محیطی و اجتماعی انجام گرفته خود را به نمایش بگذارند. همچنین شرکت‌ها باید بدانند که گروه‌های مختلف جامعه و به خصوص سرمایه‌گذاران، متقاضی اطلاعات پاسخگویی حاکمیتی، زیست محیطی و اجتماعی هستند؛ زیرا این اطلاعات در چشم‌انداز و تصمیم‌گیری‌های آنها نقش مهمی دارند این تحقیق به منظور کمک به بهبود مسئولیت‌های اجتماعی شرکتها در سطح پایداری و در نهایت دستیابی به گزارشگری توسعه پایدار انجام شد و الگویی برای تعیین نقش حسابداری مدیریت استراتژیک بر گزارشگری توسعه پایدار ارائه نمود. در مرحله دلفی فازی پس از مطالعه دقیق متون تخصصی و مقالات قبلی مولفه‌های مرتبط با حسابداری مدیریت استراتژیک و گزارشگری توسعه پایدار مشخص شدند. در نهایت ۱۷ مولفه برای حسابداری مدیریت

عبدی، مصطفی، کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴. کریمی واحد، شهنواز، پاکمرام، عسگر، بحری ثالث، جمال، جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۴۰۲). توسعه الگوی حسابداری پایداری مبتنی بر نظریه زمینه بنیان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۶)، ۳۱۳-۳۲۸. گودرزی، مهدی، چهار محالی، علی اکبر، رحمانی نیا، احسان، نیکومرام، هاشم، امینی خوزانی، محسن. (۱۴۰۳). ارائه مدلی برای بررسی اثر سرمایه فکری بر توانمندی‌های رقابتی شرکت‌ها (رهیافت الگوی معادلات ساختاری). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۲)، ۴۴۳-۴۵۸.

محسنی، علی؛ فکری بارکوسرائی، رضا؛ (۱۴۰۰)، تحلیل مطالعه فرصتها و کمبودها در آینده نگری توسعه در مناطق مرزنشین با استفاده از مدل SWOT ویژه تحقیق در مرزهای کرد نشین ایران با اقلیم کردستان عراق، مطالعات علوم اجتماعی، دوره هفتم - شماره ۲ (۱۲) صفحه - از ۴۰ تا ۵۱).

نجم‌الدینی، نرجس، دسینه، مهدی، خدادادی، داوود، و رستمی جاز، حمید. (۱۴۰۱). ارزیابی اثربخشی گزارشگری توسعه پایداری براساس کارکردهای منابع انسانی سبز. علوم و تکنولوژی محیط زیست، ۲۴(۹) (پیاپی ۱۲۴)، ۴۳-۵۷.

نمازی، محمد، (۱۳۹۲)، حسابداری مدیریت استراتژیک، جلد اول، تهران: انتشارات سمت.

Abdullah, N. H. N., Agus, H., & Said, J. (2020). The role of strategic management accounting on heterogeneity of human capital, information technology capabilities and value creation. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10(11), 652-673.

Alsharari, N.M. (2024), "The interplay of strategic management accounting, business strategy and organizational change: as influenced by a configurational theory", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 20 No. 1, pp. 153-176.

Belverd E. Needles & Susan V. Crosson (2011), "Managerial accounting principle", Ninth edition, Cengage Learning Publisher.

Egbunike, Francis Chinedu, Ogbodo, Okenwa C.Y., Onyali, Chidiebele Innocent, (2014), Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for Sustainability Performance Measurement, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol 5, No 13, pp. 140-153.

Gupta, A, K., Gupta, N. (2020). Effect of corporate environmental sustainability on dimensions of

امیربیک‌لنگرودی، حبیب، کردستانی، غلامرضا، رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، ۱-۲۱.

خلیل پور، مهدی، رضانی، جواد، ابراهیمیان، جواد، فلاح، علی، کردانی، حسن. (۱۴۰۴). توسعه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک با به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعات حسابداری در مواجهه با پیشران‌های محیطی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۵)، ۱۹۳-۲۰۷. دستگیر، محسن، جمشیدیان، مهدی، جدیدی، عباس، (۱۳۸۲)، "بررسی تاثیر ویژگی‌های سیستم‌های اطلاعات حسابداری بر بهبود تصمیم‌گیری مدیران: مورد گروه بهمن"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۴، صص ۲۷-۵۰.

دستگیر، محسن، یار محمدی، جواد عرب، (۱۳۸۴)، "بررسی موانع بکارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹، صص ۶۳-۷۵.

رضایی، شعیب. (۱۳۹۹). مروری بر ادبیات موضوعی پایداری/مسئولیت اجتماعی شرکتی در حسابداری مدیریت. پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، ۵(۱۷)، ۱۱۱-۱۳۱.

رضایی، مالک. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین حساسیت رشد با گزارشگری توسعه پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. کنفرانس بین‌المللی مدیریت، کارآفرینی و توسعه اقتصادی.

سحری، محمدرضا، حیدرپور، فرزانه. (۱۴۰۲). ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۱۴۹-۱۶۳.

شجاعی، پیام، صادق زاده مهارلویی، محمد، رضانی، حمیدرضا. (۱۳۹۶). تغییر در حسابداری مدیریت و توسعه پایداری: یک چارچوب مفهومی با رویکرد نهاد‌گرایی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۳)، ۴۷-۶۱.

عباسی استمال، محمدرضا، زینالی، مهدی، برادران حسن زاده، رسول، بادآور نهنندی، یونس، (۱۴۰۰)، تحلیل شکاف فازی عوامل افشاء اطلاعات مربوط به گزارشگری توسعه پایدار با رویکرد آمیخته در ایران، حسابداری دولتی سال هشتم پاییز و زمستان ۱۴۰۰ شماره ۱ (پیاپی ۱۵)

- firm performance – Towards sustainable development: Evidence from India. *Journal of Cleaner Production*, 235(2020): 119948
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.
- Johnstone, L., Yates, D. and Nylander, S. (2023), "Taking shape within the structural and the personal: sustainability accountability within a Swedish public sector organisation", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 14 No. 7, pp. 287-312.
- Khouloud. Farzaa, Zied. Ftitib, Zaineb. Hliouia, Waël. Louhichic, Abdel. Wahed. Omria, (2021) , The environmental innovation effect on corporate financial performance, *Journal of Environmental Management*, Volume 300, 15 December, 113695.
- Meng, Jia, Zhang, ZhongXiang, (2022), Corporate environmental information disclosure and investor response: Evidence from China's capital market, *Energy Economics*, Vol., 108.
- Mercia Group, (2022), Introducing the Future of Sustainability Accounting: ESG, 17 August 2022 13:36, available at <https://www.mercia-group.com/mercias-news-and-blog/sustainability-accounting-esg/>.
- Nik Herda Nik Abdullah, Shamala Krishnan, Azliza Azrah Mohd Zakaria & Grace Morris | (2022) Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions, *Cogent Business & Management*, 9:1, 2093488.
- Ojra, J., Opute, P., A., Alsolmi, M., M., (2021), Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda, *Future Business Journal*, Vol. 7, N. 1: 64, pp. 1-17.
- Worakorn Pumiviset & Muttanachai Suttipun (2024) Sustainability and strategic management accounting: evidence of green manufacturing in Thailand, *Cogent Business & Management*, 11:1, 2302794, DOI: 10.1080/23311975.2024.230279.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 61/ Autumn 2027

Strategic management accounting and implementation of sustainable development reporting

Arina Mustafa Faraj

PhD student, Department of Accounting, science and research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
areenafarag@yahoo.com

Omid Mahmoudi Khoshro

Assistant Professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
(responsible author)
omkhoshro@iausdj.ac.ir

Behzad Parvizi

Assistant Professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
behzadparvizi@iauthorveh.ac.ir

Adel Fatemi

Associate Professor, Department of Statistics, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
fatemi@iausdj.ac.ir

Abstract

In addition to financial performance, sustainable development reporting reports on the non-financial performance of a business and pays attention to environmental, social and governance factors. Strategic management accounting with new cost management techniques helps sustainable development. The purpose of this research is to determine the role of strategic management accounting on sustainable development. This research was done in 1402 and 1403. This research is of a hybrid, exploratory and correlational type. The main research tool is fuzzy Delphi questionnaire and 5-option questionnaire. The softwares used were Excel and SPSS respectively. For this purpose, after studying specialized texts and asking for opinions from 20 experts, the accounting components of strategic management and sustainable development reporting were determined. All social, governance and environmental components were confirmed with a high score in the fuzzy Delphi method. After this stage, the research model was validated by asking the opinions of 215 accountants and auditors familiar with the activities of manufacturing companies. The results of Regression modeling showed that strategic management accounting has a positive and significant effect on sustainable development reporting of manufacturing companies. This research has value in helping to improve the social responsibility of companies at the level of sustainability and finally achieving sustainable development reporting. Companies should always plan for sustainable development.

Key Words: Strategic Management Accounting, Sustainable Development Reporting, Fuzzy Delphi

