

تاثیر گزارشگری پایداری بر ارتباط بین کیفیت حسابداری و سایر سازوکارهای راهبری شرکتی با تکنیک‌های حسابداری مدیریت

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۸/۱۲
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۲/۱۵

حمیدرضا معبودی^۱

فرزین رضایی^۲

غلامرضا کردستانی^۳

چکیده:

پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت شرکت‌ها، گزارشگری پایداری را به‌عنوان یکی از موضوعات چالش برانگیز تحقیقات حسابداری مطرح ساخته است. بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف بررسی تاثیر گزارشگری پایداری بر رابطه مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابداری و سایر سازوکارهای راهبری شرکتی بر به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت انجام شده است. به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش، تعداد ۶۶ شرکت پذیرفته شده در صنایع خودرو و قطعات، فلزات اساسی، سیمان و گچ و محصولات شیمیایی در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب شد و جهت آزمون فرضیه‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری که از نوع رگرسیون خطی چندگانه به شمار می‌آید استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت حسابداری و سایر سازوکارهای راهبری شرکتی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی گزارشگری پایداری بر به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین یافته‌های دیگر پژوهش نشان داد که به‌دلیل سطح افشای بالاتر اجزای گزارشگری پایداری در صنعت فلزات اساسی تأثیر غیرمستقیم کیفیت حسابداری و سایر سازوکارهای راهبری شرکتی بر به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت نسبت به سایر صنایع نمونه پژوهش قوی‌تر است. شواهد گویای این مطلب است که سازوکار راهبری شرکتی از طریق کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی موجب افزایش کمیت و کیفیت گزارشگری پایداری و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری جهت تهیه اطلاعات دقیق و مربوط برای تصمیم‌گیری در خصوص کاهش و حذف اثرات زیان‌بار پیامدهای اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری فعالیت‌های شرکت‌ها می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، راهبری شرکتی، تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کیفیت حسابداری، معادلات ساختاری.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران (نویسنده مسئول)، پست الکترونیک: farzin.rezaei@qiau.ac.ir
۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۱- مقدمه

امروزه توجه به مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در مجاورت مسائل اقتصادی برای ذی‌نفعان شرکت با اهمیت شده است. پایداری شرکتی به‌عنوان پاسخگوی نیازهای امروزه بدون آسیب رساندن به توانایی نسل‌های آینده تعریف شده است، که به ابعاد پنج‌گانه اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی، راهبری و اخلاقی در بلندمدت توجه می‌نماید (رضایی و همکاران، ۲۰۲۰). افزایش جمعیت جهان و در پی آن افزایش تقاضا برای منابع طبیعی، گرم شدن کره زمین، مدیریت پسماند یا نابرابری‌های اجتماعی فقط برخی از اصلی‌ترین چالش‌های پایداری است که جامعه باید طی سال‌های آینده با آن روبه‌رو شود. از زمان اعلام اهداف توسعه پایدار توسط سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۵، این چالش‌ها به سرعت در برنامه‌های دولت‌ها، شرکت‌ها و نهادهای عمومی برجسته شده و سازمان‌ها و ذی‌نفعان تنها به دنبال دستیابی به حداکثر کردن منافع اقتصادی نیستند. در نتیجه با توجه به نگرانی روزافزون جامعه در مورد تأثیرات اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های شرکت‌ها، طراحی و اجرای مدل‌های توسعه پایدار به یک موضوع مهم در شرکت‌ها تبدیل شده است (یانز و همکاران، ۲۰۱۹، ص ۵۷). شرکت‌ها عملکرد خود در زمینه پایداری شرکتی و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های خود در زمینه‌های اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری^۱ را در قالب گزارشگری پایداری ارائه می‌دهند. از همین جهت گزارشگری پایداری که شامل افشای اطلاعات مالی و غیرمالی مبتنی بر جنبه‌های اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی است از اهمیت زیادی برخوردار می‌شود و می‌تواند به عملکرد پایداری شرکت‌ها منجر شده و باعث افزایش ارزش سهام آن‌ها شود. همچنین این نوع گزارشگری عامل مهم جهت تداوم فعالیت شرکت‌ها است (جتنانیروچ، ۲۰۱۶). به‌همین دلیل سیاست‌های گزارشگری پایداری به‌عنوان بخش مهمی از استراتژی‌های شرکت‌ها در نظر گرفته شده و در این مسیر شرکت‌های بزرگ معمولاً گزارش‌های پایداری خود را به‌عنوان یک استراتژی شرکتی در نظر می‌گیرند (عامری، ۱۳۹۸). کیفیت حسابداری به‌عنوان یکی از ساز و کارهای راهبری شرکتی با محدود کردن شیوه‌های حسابداری فرصت‌طلبانه و غیراخلاقی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشند. در نتیجه شرکت‌ها را ترغیب می‌کنند تا گزارش‌های مسئولیت اجتماعی را افزایش و از کیفیت بالاتر اطلاعات غیرمالی اطمینان حاصل کنند. علاوه بر آن، از آنجایی که در شرکت‌ها، هیئت‌مدیره بالاترین مقام اجرایی در رابطه با تنظیم سیاست‌های شرکت و تصمیمات مهم در زمینه استراتژی‌های شرکت است، نقش مهمی در تصمیم‌گیری و تعیین استراتژی‌های گزارش پایداری شرکت‌ها دارند (عامری، ۱۳۹۸). کیو و همکاران (۲۰۱۶) بیان نمودند که مدیران غیرموظف نسبت به مدیران موظف از اطلاعات کمتری راجع به عملکرد شرکت‌ها برخوردار می‌باشند. و مدیران غیرموظف نیز از طریق بهبود افشای اختیاری، شانس رفتار داوطلبانه را از سهامدار عمده سلب می‌کنند و تمایل دارند شرکت‌ها را به افشای اطلاعات بیشتری برای سرمایه‌گذاران تشویق کنند (انگ و ماک، ۲۰۰۳). همچنین ساز و کار نظام راهبری

شرکتی، شرکت را تشویق می‌کند تا با مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی، مسئولیت پاسخگویی را در تمام روابط خود ترویج دهد و محیطی بر پایه افشا ایجاد کنند که مدیران در آن محیط، در جهت منافع سهامداران، و ذی‌نفعان گام بردارند (همیلتون، ۲۰۰۴). بنابراین شفافیت و مسئولیت پاسخگویی و مدیریت هزینه که به وسیله راهبری شرکتی امکان‌پذیر است، می‌تواند سطح افشا را در شرکت‌ها ارتقا بخشد. مدیران به اطلاعات حسابداری مدیریت به‌عنوان ابزاری مهم در تصمیم‌گیری و تخصیص و کنترل منابع نیازمندند. در حقیقت، استدلال می‌شود که بین ۳ مؤلفه‌ی اطلاعات حسابداری، تصمیم‌گیری و پاسخگویی وابستگی معنی‌داری وجود دارد و این اطلاعات بهبود عملکرد سازمانی را در پی دارد. در همین راستا، اطلاعات حسابداری مدیریت به‌عنوان نقطه اتکای مهم برای پیگیری کارایی و اثربخشی استفاده از منابع و کنترل هزینه‌ها برای خلق ارزش معرفی شده است. استفاده از انواع تکنیک‌های حسابداری مدیریت در مراحل چهارگانه، نقش بااهمیتی در تهیه اطلاعات دقیق و مربوط از هزینه‌های اثرات اجتماعی، زیست‌محیطی برای بهبود موفقیت‌آمیز تصمیم‌های مدیریت، ارائه می‌دهد که منجر به تصمیم‌گیری‌های موثر و دقیق‌تر توسط مدیران می‌شود، بنابراین، درک درست از هزینه‌ها و اطلاع از عملکرد زیست‌محیطی و اجتماعی فرآیندها و محصولات تولیدی می‌تواند هزینه‌یابی و قیمت‌گذاری محصولات را بهبود بخشد و به شرکت‌ها در طراحی فرآیندها و محصولات سازگارتر با مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی یاری رساند.

با توجه به این که ایران در زمره کشورهای در حال توسعه و اقتصادی نوظهور می‌باشد (رضایی و همکاران، ۲۰۲۰) و شرکت‌ها به مرور زمان بر اندازه خود می‌افزایند، دایره ذی‌نفعان شرکت‌ها وسیع‌تر شده و توجهات بیشتری را تقاضا خواهند کرد. همچنین در گذر محیط اقتصادی ایران از دولتی به خصوصی، صرفاً مخابره اطلاعات کلیشه‌ای مندرج در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌ها به‌طور کامل نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان شرکت را در حرکت به سمت توسعه پایدار و رفاه اجتماعی برطرف نمی‌کند و اجزای گزارشگری فعلی اهداف صورت‌های مالی شامل سودمندی برای تصمیم‌گیری و وظیفه مباشرت مدیریت را به‌طور اثربخش برآورده نمی‌سازد (محمدی و خوزین، ۱۳۹۶). در نتیجه توجه به گزارشگری پایداری در سال‌های آتی می‌تواند در ایران به صورت متفاوتی صورت گیرد و سازمان و نهادهای قانون‌گذار و همچنین جامعه تقاضای متفاوتی را نسبت به امروز از شرکت‌ها خواهند داشت. از طرف دیگر با آزادسازی رقابت در بسیاری از صنایع و همچنین واگذاری شرکت‌های دولتی به بخش خصوصی که در جهت افزایش رقابت و کارایی بازار است. افزایش رقابت، به این معنی است که شرکت‌ها بیشتر از گذشته به اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به مدیریت هزینه و حسابداری مدیریت، نیازمند هستند. بنابراین افشای اجزای گزارشگری پایداری که موجب شناسایی اثرات زیان‌بار زیست‌محیطی و اجتماعی فعالیت‌های شرکت و به‌کارگیری مناسب تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت که منجر به تهیه و ارائه اطلاعات دقیق به مدیریت جهت تصمیم‌گیری در خصوص حذف و کاهش اثرات زیان‌بار زیست‌محیطی و اجتماعی، ایجاد مزیت رقابتی و افزایش ارزش برای ذی‌نفعان و سهامداران در

بلند مدت می‌گردد. می‌توان ادعا کرد که شرکت‌های ایرانی به‌منظور ورود به بازارهای خارجی و حتی داخلی و ماندگاری در آن‌ها به‌خصوص در شرایط امروزی جامعه، چاره‌ای جز اندیشیدن به پیاده‌سازی و اجرای گزارشگری پایداری و به‌کارگیری تکنیک‌های مناسب حسابداری مدیریت ندارند.

۲- مبانی نظری و ادبیات موضوع

۲-۱- ساز و کار راهبری شرکتی و تکنیک‌های حسابداری مدیریت

تجدید در دهه‌های اخیر، راهبری شرکتی به یکی از جنبه‌های اساسی تجارت مبدل شده و توجه به آن، روزه‌روز در حال افزایش و تعاریف موجود از راهبری شرکتی در طیفی گسترده قرار می‌گیرند. رویکردهای محدود که به رابطه بین شرکت و سهامداران محدود می‌شود، در یک سو و رویکردهای گسترده که به حقوق همه ذی‌نفعان توجه جدی دارد، در سوی دیگر طیف قرار دارند. رویکردهای محدود در قالب تئوری نمایندگی^۱ و رویکردهای گسترده در قالب تئوری ذی‌نفعان^۲ بیان می‌شود. با جدا شدن مالکیت و مدیریت در شرکت‌های سهامی، مدیران، به‌عنوان نماینده سهامداران، شرکت را اداره که با گذشت زمان، این رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران و سهامداران به وجود می‌آورد که به آن مشکل نمایندگی اطلاق می‌شود. تئوری نمایندگی و پیشرفت‌های اخیر آن نویده‌های زیادی را برای پیشرفت حسابداری مدیریت می‌دهد. اول آن که تعریف جدیدی از "سازمان" را که سال‌ها دانشمندان مدیریت درصد تعریف آن بوده‌اند، فراهم می‌سازد. بنابراین تعریف سازمان عبارت است از مجموعه‌ای از قراردادهای که بین اشخاص مختلف، از جمله مدیر و کارکنان، عرضه‌کنندگان و فراهم‌کنندگان خدمات به سازمان، منعقد می‌گردد. در نتیجه، در متون نظریه‌های نمایندگی بحث و بررسی در خصوص شرایط این قراردادها منجر به تخصیص بهینه منابع شرکت گردند، دنبال شده است. دوم نظریه سازمان و افراد درون آن را در حالت ساده ولی به‌صورت دقیق و ریاضی با استفاده از تئوری‌های اقتصادی و رفتارهایی تشریح می‌کند و روی انواع سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و داده‌هایی را که می‌توانند در نمایندگی مورد استفاده قرار گیرند، تمرکز پیدا می‌کند. این امر باعث شده است که شرایط ایجاد سیستم‌های اطلاعات و داده‌های حسابداری بهینه و به‌ویژه تاثیر آن‌ها در ارزیابی عملیات مدیران، مشخص گردد. سوم تئوری نمایندگی، توضیحی در مورد علت استفاده از تکنیک‌های مهم حسابداری مدیریت را فراهم ساخته است؛ به عنوان نمونه، مشخص می‌نماید که چرا باید عملکرد مدیران را در سازمان یا بخش‌های زیر مجموعه آن، مورد ارزیابی قرارداد؛ فایده بودجه‌بندی و کنترل و استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۳ و حسابداری سنجش مسئولیت چیست؟ (رهنا رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱). تئوری نمایندگی مبنای تئوریک، جهت به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت به ویژه در خصوص ارزیابی

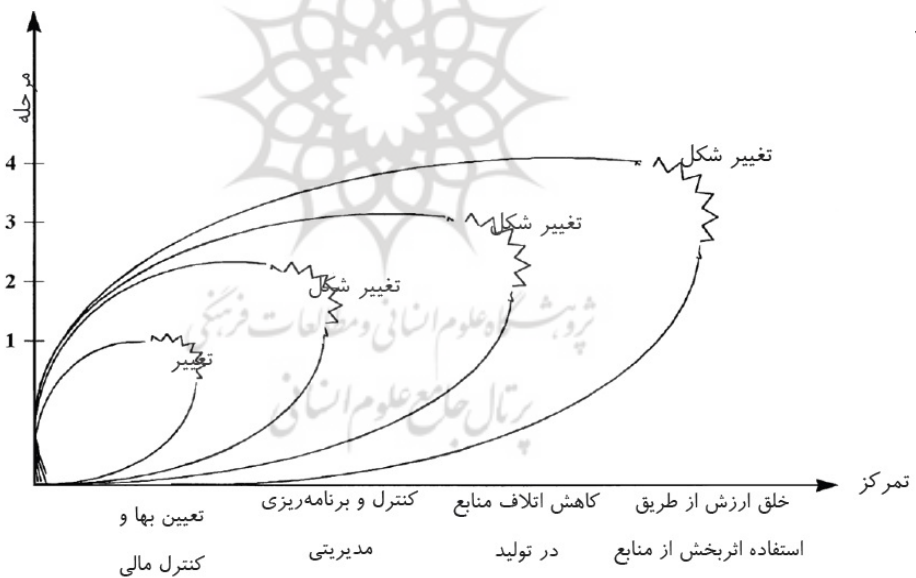
1. Agency Theory

2. Stakeholder Theory

3. Activity-based costing (ABC)

عملکرد مدیران، اعطای پاداش و تضاد منافع سازمانی فراهم نموده است. بسیاری از شرکت‌ها از سود عملیاتی به عنوان یک معیار داخلی و حسابداری برای ارزیابی عملکرد مدیران استفاده می‌کنند، در حالی که شرکت‌ها این معیار را با اطلاعات مالی خارجی (قیمت سهام)، اطلاعات غیرمالی خارجی (رضایت‌مندی مشتریان) و اطلاعات غیرمالی داخلی (زمان تحویل کالا) تکمیل می‌کنند. شرکت‌ها این معیارهای مالی و غیرمالی را با استفاده از یکی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت به نام کارت امتیازی متوازن^۱ (BSC) بیان می‌کنند (رهنما رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین از دیدگاه کمیته حسابداری مالی و مدیریت وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲، مراحل توسعه و تکامل حسابداری مدیریت به چهار مرحله: (۱) تعیین بهاء و کنترل مالی^۳، (۲) کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی^۴، (۳) کاهش اتلاف منابع در تولید^۵ و (۴) خلق ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع^۶ در نمودار (۱)، نحوه تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه این منظر ارائه شده است. (وطن پرست، ۱۳۹۷).

نمودار (۱) دوره‌های تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)



1. Balance score card
2. International Federation of Accounting (IFAC)
3. Cost determination and financial control
4. Management planning and control
5. Reduction of waste of resources in business process
6. Creation of value through the effective use of resources and Technologies

بر اساس پژوهش‌های انجام شده از جمله گوفار و ایسلام^۱ (۲۰۱۳)، شوآرز و همکاران^۲ (۲۰۰۷)، ودنگو و عبدالقادر^۳ (۲۰۱۴)، افندی و کاسمانتینی^۴ و (۲۰۱۵)، وجود ساختار راهبردی شرکتی قوی در شرکت‌ها منجر به کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت و دستیابی به خلق ارزش و اثربخشی مؤثر در استفاده از منابع گردیده است. بر اساس نظریه هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۵ (۲۰۰۴) برخی از عمده‌ترین ویژگی‌های راهبردی شرکتی عبارتند از کیفیت حسابداری، مالکیت نهادی و استقلال هیئت‌مدیره که در ادامه تشریح می‌شود:

۱-۱-۲- کیفیت حسابداری و تکنیک‌های حسابداری مدیریت

هدف حسابداری ارائه گزارش مستقل از صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت است. از این رو کیفیت و قابلیت اطمینان صورت‌های مالی حسابداری شده، عناصر ضروری برای به دست آوردن اعتماد سرمایه‌گذاران می‌باشد. این عناصر ضروری به اهمیت راهبردی شرکتی منجر شده که نقش مهمی را به همراه دارد (ولنپی و همکاران، ۲۰۱۴). کیفیت حسابداری که تعیین‌کننده عملکرد حسابداری است، تابع عوامل متعددی از قبیل اندازه موسسه حسابداری، تخصص حسابرس، دوره تصدی حسابرس و... می‌باشد. موسسات حسابداری بزرگ‌تر، خدمات حسابداری را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند زیرا به دنبال حفظ و بهبود شهرت هستند. همچنین فرگوسن و استاکس^۶ (۲۰۰۵) و بسیاری از پژوهشگران دیگر از معیار تخصص در صنعت صاحبکار به عنوان معیار کیفیت حسابداری استفاده کرده‌اند. به این صورت که هر چه میزان تخصص حسابرس در صنعت مورد فعالیت صاحبکار خود بیشتر باشد، کیفیت اجرای حسابداری نیز بالاتر می‌باشد. کیفیت حسابداری این اطمینان را می‌دهد که نظارت موثر و مستقلی بر فرآیند کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها اعمال خواهد شد و در نتیجه صورت‌های مالی به‌طور منصفانه‌تر ارائه می‌شود. کیفیت گزارشگری مالی تنها یک خروجی نیست بلکه کیفیت این فرآیند شامل بخش‌های از قبیل افزایش معاملات شرکت، بهای تمام شده محصولات، اطلاعاتی در زمینه انتخاب و کاربرد رویه‌های حسابداری و ارائه اطلاعاتی جهت قضاوت و تصمیم‌گیری است (مارتینز و همکاران، ۲۰۱۵). و به کمک این اطلاعات، امکان تصمیم‌گیری و استفاده از هر یک از سطوح تکنیک‌های حسابداری مدیریت از قبیل برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی، استفاده کارا از منابع را فراهم می‌آورد. تیراچی و وساپایف (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که با افزایش کیفیت حسابداری به عنوان ساز و کار راهبردی شرکتی استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت افزایش می‌یابد.

۲-۱-۲- مالکیت نهادی و تکنیک‌های حسابداری مدیریت

یکی از مهمترین بازیگران ساز و کار راهبردی شرکتی، سهامداران می‌باشند. زیرا آن‌ها

1. Gofaro and Islam
2. Schwarze et al
3. Wongo and Abdel-Kader
4. Efendi and Kusmantini
5. Financial Accounting Standards Board (FASB)
6. Fergosen and estaks

تأمین‌کنندگان سرمایه شرکت‌ها هستند و حفظ اعتماد آن‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است. سهامداران با انتخاب اعضای هیئت‌مدیره، به‌طور غیرمستقیم در تصمیم‌گیری‌های شرکت نقش ایفا می‌کنند و سهامداران نهادی با توجه به این‌که قادر به انتخاب یک یا چند عضو هیئت‌مدیره هستند، می‌توانند در کاهش هزینه‌های نمایندگی موثر واقع شوند (بخردی‌نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۶). سرمایه‌گذاران نهادی با توجه به مالکیت بخش درخور توجهی از سهام شرکت‌ها، دارای نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر آن‌ها هستند؛ ضمن آن‌که محرک‌هایی برای نظارت بر رویه‌های شرکت‌ها و استفاده از تکنیک‌ها شامل رویه‌های حسابداری دارند (مهرانی و همکاران ۱۳۸۹). تیراچی و سپاتیف (۲۰۱۶) بیان می‌کنند وجود مالکیت نهادی منجر به استفاده بیشتر از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نسبت به دیگر مکانیسم‌های راهبری شرکتی می‌شود. مالکان نهادی بزرگترین گروه از سهامداران را تشکیل می‌دهند و نقش آن‌ها در نظارت بر رویه‌های اتخاذ شده از سوی مدیران از اهمیت بالایی برخوردار است و انتظار می‌رود حضور این مالکان در ترکیب سهامداران بر رویه‌های شرکت و استفاده از مراحل مختلف تکنیک‌های حسابداری مدیریت مؤثر باشد.

۳-۱-۲- استقلال هیئت‌مدیره و تکنیک‌های حسابداری مدیریت

مطالعاتی که به بررسی نقش هیئت‌مدیره پرداخته‌اند، نشان می‌دهند استقلال هیئت‌مدیره، یکی از ویژگی‌های مهم اثر بخشی آن است. چراکه مشخص شده استقلال هیئت‌مدیره با احتمال کمتر با تقلبات مالی در ارتباط است (عبدالله و همکاران^۱، ۲). براساس تئوری و نظریه نمایندگی (جنسن و مک‌کلینگ^۲، ۱۹۷۶) و فرضیه مباشرت (دونالدسون و دیویس^۳، ۱۹۹۱) نشان می‌دهند زمانی که در یک شرکت از حسابداری مدیریت استفاده می‌گردد، استقلال هیئت‌مدیره و ویژگی‌های راهبری شرکتی فعال‌تر و دوگانگی وظیفه مدیرعامل کم‌رنگ‌تر می‌گردد (افندی و همکاران^۴، ۲۰۰۴). یکی از روش‌هایی که حسابداری مدیریت می‌تواند به اداره شرکت‌ها کمک کند، این است که از معیارهای عملیاتی طراحی شده برای افزایش توانایی مدیران غیرموظف برای مشاهده فعالیت‌های مدیران اجرایی، حمایت کند. اما اگر مدیران غیرموظف مطلع نباشند که چه عملیاتی در شرکت صورت می‌پذیرد چگونه می‌توانند تفاوت‌ها را تشخیص دهند. از منظر این دیدگاه، این موضوع گام کوچکی خواهد بود که نقش بالقوه حسابداری مدیریت را برای تأمین اطلاعات مدیران غیرموظف در مورد ارزیابی ریسک، بررسی استراتژی‌ها و مشاهده عملکرد مدیران اجرایی نشان می‌دهد. بنابراین به‌نظر می‌رسد با افزایش استقلال اعضای هیئت‌مدیره به‌عنوان ساز و کار راهبری شرکتی استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت افزایش می‌یابد. بر این اساس، فرضیه نخست این پژوهش به‌صورت زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اول: بین ساز و کار راهبری شرکتی و به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری

1. Abdullah et al
2. Jensen and Meckling
3. Donaldson and Davis
4. Efendi et al

مدیریت رابطه معناداری وجود دارد.

۲-۲- گزارشگری پایداری و تکنیک‌های حسابداری مدیریت

امروزه مفهوم توسعه پایداری شرکتی^۱ از ابعاد و زوایای مختلف مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. اصطلاح پایداری شرکتی، از مفهوم وسیع‌تری تحت عنوان توسعه پایداری شکل گرفته است (گارسیا و همکاران، ۲۰۱۶). توسعه پایداری شرکتی را با سه مفهوم اساسی اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی مرتبط می‌دانند. بنگاه‌های اقتصادی به دلیل داشتن منابع مالی، فناوری و مدیریتی، مسئولیت اصلی پیشرفت در مدل‌های توسعه پایدار^۲ را بر عهده دارند. با این حال، همه بازیگران جامعه به‌ویژه آن‌هایی که قدرت و نفوذ دارند، باید در تحقق اهداف مذکور سهیم باشند (یانز و همکاران، ۲۰۱۹). در این راستا ذی‌نفعان بر سازمان‌ها فشار آورده‌اند تا اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی بیشتری را افشا کنند. در مقابل سازمان‌ها به منظور حفظ منافع خود سعی دارند به توضیح اثرات اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی فعالیت‌های خود و نحوه برخورد با آن‌ها بپردازند (ویلپروس و مارون، ۲۰۱۸). لیکن حسابداری و گزارشگری مالی سنتی به اندازه کافی نمی‌تواند نیازهای اندازه‌گیری اثرات اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی فعالیت‌های سازمانی را برآورده سازد و نیاز به گزارشگری گسترده‌تر در سازمان‌ها احساس می‌شود (معصومی و همکاران، ۱۳۹۷). در پی چنین تقاضایی، چارچوب افشای اطلاعات پایداری به وجود آمدند تا سازمان‌ها بتوانند ادعا کنند افشای آن‌ها با بهترین روش‌ها مطابقت دارد که سازمان گزارشگری جهانی^۳ به‌عنوان مهم‌ترین ارائه دهنده چارچوب گزارشگری پایداری مطرح گردید (ویلپرس و مارون، ۲۰۱۸). تئوری‌های مختلفی به نقش شرکت‌ها در جامعه پرداخته‌اند که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به تئوری ذی‌نفعان، تئوری مشروعیت^۴ و تئوری علامت‌دهی^۵ اشاره نمود. طبق تئوری‌های مذکور شرکت در تلاش است تا حوزه پاسخگویی خود را در برابر طیف گسترده‌ای از ذی‌نفعان گسترش داده تا از این طریق مشروعیت بیشتر و به تبع آن مزیت رقابتی بیشتری را در مقایسه با رقبا به دست آورند. با توسعه سطح افشای اطلاعات پایداری، یک شرکت قادر است تا کلیه ذی‌نفعان علاقمند را آگاه به فعالیت‌های اقتصادی، اجتماعی و محیطی خود سازد (علمداد محمدی و همکاران، ۲۰۱۸). کیرون و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند گزارش پایداری علاوه بر اطلاعات مالی به افشای اطلاعات غیرمالی نیز می‌پردازد؛ آن‌ها معتقدند که اطلاعات غیرمالی شامل اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی می‌باشند. افشای اطلاعات زیست‌محیطی، شفافیت داده‌های مالی شرکت و همچنین کمک به مردم در توسعه سیاست‌های حفاظت از محیط‌زیست، ارزیابی سود و هزینه‌های استفاده از منابع، هدایت صنایع، شرکت‌ها

1. Corporate Sustainability
2. Sustainable Development
3. Global Reporting Initiative(GRI)
4. Legitimacy Theory
5. Signaling Theory

و مردم به سمت توسعه پایدار را گسترش می‌دهند (علمداد محمدی و همکاران، ۲۰۱۸). بعد اجتماعی توسعه پایدار مربوط به شرکتی است که قوانین عمومی محلی بر فعالیت آن تاثیرگذار خواهد بود. با این حال، بعد اقتصادی پایداری به شرکت‌هایی مربوط است که بر موقعیت‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران خود و بر ساختارهای اقتصادی در سطح محلی، ملی، و بین‌المللی تاثیر دارد (ریورت، ۲۰۱۶). به‌طور کلی، صنایع تولیدی مانند تولید سیمان، پلاستیک و لاستیک، کاغذ، تولید برق، فلزات، آب، نفت، معدن، فولاد و صنایع شیمیایی، از جمله صنایعی با تولید مقادیر زیاد پسماندهای خطرناک، انتشار و سایر تاثیرات زیان‌بار بر محیط طبیعی و جامعه هستند. با افزایش گسترده این اطلاعات، بخش‌های مختلف جامعه می‌توانند موقعیت شرکت را در خصوص حفاظت از محیط‌زیست و مسئولیت‌های اجتماعی درک کنند و به بررسی چگونگی توجه شرکت به موضوع‌های زیست‌محیطی و اجتماعی بپردازند (علمداد محمدی و همکاران، ۲۰۱۸). در این وضعیت، حرفه حسابداری نقش بسزایی در شفاف‌سازی اثرهای اقتصادی، زیست‌محیطی و هزینه‌های اجتماعی فعالیت‌های شرکت‌ها دارد و باید در خصوص اندازه‌گیری، ارزیابی، افشای عملکرد زیست‌محیطی و اجتماعی در صورت‌های مالی یا پیوست‌های آن مسئول باشد (مران جوری و علی‌خانی، ۱۳۹۳). بسیاری از هزینه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی را می‌توان با استفاده از تصمیم‌گیری‌های تجاری بهتر، سرمایه‌گذاری در فن‌آوری‌های سازگارتر با محیط‌زیست (صنایع سبز) و طراحی دوباره فرآیندها و محصولات تولیدی به‌طور قابل ملاحظه‌ای کاهش داد و یا آن‌ها را حذف کرد. زیرا، برخی از این هزینه‌ها ممکن است هیچ ارزش افزوده برای سیستم و یا محصول ایجاد نکنند (کاتیاتی^۱، ۲۰۱۰). تکنیک‌های حسابداری مدیریت متفاوتی به‌منظور کاهش هزینه تاثیرات فعالیت شرکت‌ها بر محیط‌زیست و جامعه طراحی و اجرا شده‌اند که از جمله آن‌ها می‌توان به هزینه‌یابی جریان مواد (کریست و بوریت، ۲۰۱۵)، کنترل اکولوژیکی (هنری و جورنیل، ۲۰۱۰)، و کارت امتیازی متوازن (هانسسن و شالتگر، ۲۰۱۶) اشاره کرد. تکنیک کارت امتیازی متوازن مبتنی بر نگرشی سیستمی به ارتباط بین مدیریت پایداری و استراتژی کسب و کار است (هانسسن و شالتگر، ۲۰۱۶). به بیان دقیق‌تر، این نوع کارت‌های امتیازی متوازن چشم اندازه‌های اجتماعی و زیست‌محیطی را با هدف موفقیت مالی شرکت، رضایت‌مندی مشتریان، بهبود فرآیند، یادگیری سازمانی و نوآوری در محصولات، در فرآیند ارزیابی مدیریت جای می‌دهند (فیگ و همکاران، ۲۰۰۲). بنابراین، تکنیک‌های حسابداری مدیریت به آشکار کردن ابعاد پنهان جریان‌های مواد و انرژی و هزینه‌های این جریان‌ها کمک می‌کنند (جاش، ۲۰۰۹). این امر مدیران را قادر می‌سازد تا تشخیص دهند که کدام فرآیندها سبب آسیب‌های زیست‌محیطی و اجتماعی ناشی از فعالیت‌های شرکت می‌شوند. به‌همین ترتیب، تکنیک‌های حسابداری مدیریت به شرکت‌ها در پیاده‌سازی استراتژی‌های زیست‌محیطی، مشخص کردن دلیل عدم کارکرد درست برخی از آن‌ها و یا عدم رسیدن به برخی اهداف سازگار با محیط‌زیست کمک می‌کنند (هانسسن و شالتگر، ۲۰۱۶). این امر شرکت‌ها را به سمت اتخاذ اقدامات متقابل و بهبود بخشیدن عملکرد

زیست‌محیطی و اجتماعی سوق خواهد داد. به همین دلیل استفاده از تکنیک‌های اندازه‌گیری برای ارزیابی اثرات محصولات بر محیط‌زیست و جامعه ضروری است و پس از آن با انجام اقدامات اصلاحی باید در پی کاهش اثرات مرتبط با آن بود (بای و سارکیس، ۲۰۱۲). پس پذیرش و عمل به پایداری شرکتی و گزارشگری آن می‌تواند اطلاعات هزینه از اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی برای بهبود موفقیت‌آمیز تصمیم‌های مدیریتی که با استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، اطلاعاتی دقیق و مربوط ارائه می‌دهد که منجر به تصمیم‌گیری‌های موثر و دقیق‌تر توسط مدیران می‌شود. تصمیماتی که هر یک می‌تواند منجر به کاهش اثرات زیان‌بار فعالیت‌های روزمره شرکت‌ها گردد و مزایا و منافع متعددی کسب نماید. این مزایا می‌تواند شامل بهبود مزیت رقابتی و افزایش شهرت شرکت، مدیریت ریسک اثربخش‌تر، کاهش هزینه‌های عملیاتی، بهبود عملکرد و ارزش شرکت و ... باشد. لذا، فرضیه دوم پژوهش به شکل زیر ارائه می‌شود:

فرضیه دوم: بین گزارشگری پایداری و به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۳-۲- نقش میانجی گزارشگری پایداری بر رابطه بین ساز و کار راهبری شرکتی و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت

در دیدگاه سنتی، تمرکز راهبری شرکتی بر پیشینه‌سازی سود سهامداران استوار است (ریندرمن و همکاران، ۲۰۱۵). و بدین منظور به دنبال وضع قوانینی است تا روابط میان هیئت‌مدیره، سهامداران و مدیران شرکت را ساختارمند و تعارضات احتمالی میان سه گروه را رفع کند (عدنان و همکاران، ۲۰۱۸). اما دیدگاه جدید این نگاه را محدود و کوتاه‌بینانه می‌داند. بر این مبنا لازم است تبعات و پیامدهای تصمیمات راهبری شرکتی در همه ذی‌نفعان و در تمام ابعاد (اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی) در نظر گرفته شود. شمول مسائل غیرمالی در دیدگاه راهبری شرکتی و درگیری سایر ذی‌نفعان منجر به ایجاد ارزشی بالاتر و پایدارتر برای شرکت می‌شود (جانی و جمالی، ۲۰۱۶). شرکت‌ها در تلاش برای مشروعیت بخشیدن به عملیات خود، پایداری و استمرار سودآوری در درازمدت و در پاسخ به اعمال فشارها از سمت ذی‌نفعان، مجبور به اجرای سیاست‌های پایداری شرکتی می‌شوند. اجرای این سیاست‌ها نیازمند ساز و کارهایی است که به‌طور دقیق از طریق راهبری شرکتی به سطوح زیرین سازمان تسری داده شود (کافی و همکاران، ۲۰۱۸). رابطه میان ساختار راهبری شرکتی و گزارشگری پایداری در چندین تئوری بیان شده است: تئوری نمایندگی، تئوری مشروعیت و تئوری ذی‌نفعان، تئوری نمایندگی شناخته‌ترین و برجسته‌ترین دیدگاهی است که تحقیقات در مورد ساختار مدیریتی شرکت را هدایت می‌کند. نقطه آغازین این تئوری‌ها عدم تقارن اطلاعاتی بین ذی‌نفعان است که به‌وسیله تئوری نمایندگی توضیح داده شده و گسترش یافته است. شرکت‌ها سعی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی با افشای اطلاعات را دارند تا همه ذی‌نفعان با استفاده از اطلاعات یکسان فعالیت کنند. علاوه بر این مدیران شرکت‌ها طبق نظریه نمایندگی در جهت کاهش هزینه‌های

نظارت و نمایندگی و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به افشای اطلاعات داوطلبانه زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی می‌پردازند (رضایی، ۲۰۱۷). موثرترین چارچوب نظری برای تجزیه و تحلیل رابطه بین کیفیت حسابرسی به‌عنوان یکی از ساز و کار راهبری شرکتی و گزارشگری پایداری ریشه در تئوری نمایندگی دارد (پیسانی و همکاران، ۲۰۱۷). سهامداران ممکن است برای کاهش هزینه‌های نمایندگی مانند حسابرسی مستقل (اندرسون و همکاران، ۱۹۹۳) و همچنین نظارت بر فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و افشای آن‌ها (هارجوتو و جو، ۲۰۱۱) مکانیسم‌های کنترل برای نظارت بر مدیران را درخواست کنند. این مکانیسم‌ها همچنین منجر به بهبود اعتبار و شفافیت بنگاه‌های اقتصادی می‌شوند (راولیچ و یارنولد، ۲۰۱۵). محققانی چون آپارسیدا - دی مورس، دو سوزا-گونسالو، و کتسومی - نیاما (۲۰۱۵) ارتباط بین شرکت‌های بزرگ حسابرسی به‌عنوان عاملی از کیفیت حسابرسی و افشای داوطلبانه اطلاعات اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را تجزیه و تحلیل کردند. شرکت‌های حسابرسی بزرگ، کیفیت گزارش حسابرسی مستقل را تضمین می‌کنند، بنابراین، اعتباردهی را بهبود می‌بخشند و دستکاری اطلاعات حسابداری را کاهش می‌دهند (دیکو همکاران، ۲۰۱۵). سیرا و همکاران (۲۰۱۳) نیز دریافته‌اند که تصمیم به افشای گزارش‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بستگی به این دارد که صورت‌های مالی توسط یکی از مؤسسات بزرگ حسابرسی، حسابرسی شود یا خیر. بنابراین، بر اساس استدلال‌های فوق، کلیه عوامل ایجاد و تقویت کیفیت حسابرسی مستقل با محدود کردن شیوه‌های حسابداری فرصت‌طلبانه و غیراخلاقی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشند (یوریگبه، ۲۰۱۱). در نتیجه، شرکت‌ها را ترغیب می‌کند تا گزارش‌های پایداری را افزایش دهند و از کیفیت بالاتر اطلاعات غیرمالی اطمینان حاصل کنند. تحقیقات سان و لین (۲۰۱۲) به این نتیجه رسید که افزایش در تعداد مدیران غیرموظف میزان افشای اطلاعات غیرمالی را افزایش می‌دهد. برامر و پاولین (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند مدیران غیرموظف بیشتر در هیئت‌مدیره موجب افشای بیشتر مسائل زیست‌محیطی می‌گردد. به‌طور کلی فرض بر این است که درصد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره در ترکیب آن بر میزان افشای اطلاعات غیرمالی اثر دارد. سرمایه‌گذاران نهادی، فعالانه سرمایه‌گذاری خود را به دلیل اهمیت ثروت سرمایه‌گذاری شده، مدیریت می‌کنند و مهارت بالایی در گردآوری و پردازش اطلاعات دارند. آن‌ها اطلاعاتی که در گزارش‌های مالی منعکس نشده است را تجزیه و تحلیل می‌کند. لذا شرکت‌ها به دلیل اهمیت این‌گونه سهامداران، به افشای مسائل داوطلبانه غیرمالی بیشتری می‌پردازند تا بتوانند این نوع سهامداران را در شرکت نگه دارند. بنابراین انتظار می‌رود که ویژگی‌های هئیت‌مدیره برای تصمیم‌گیری در راستای کاهش هزینه‌های قراردادهای و جلب اعتماد سهامداران، عاملی برای افشای اختیاری اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی باشد. بر اساس پژوهش‌های صورت گرفته، از جمله امان و همکاران^۱ (۲۰۱۸)، دیاس آنتونیو و همکاران^۲ (۲۰۱۷)،

1. Eman et al

2. Dias Antonio et al

جیاناکیس^۱ (۲۰۱۴) و هجی^۲ (۲۰۱۳) ارتباط مثبت و معناداری بین ساز و کار راهبردی شرکتی و گزارشگری پایداری وجود دارد.

از طرف دیگر، گزارشگری پایداری یک روش برای کاهش شکاف بین شرکت‌ها و انتظارات ذی‌نفعان می‌باشد. اکنون شرکت‌ها برای اثرات اعمال و فعالیت‌هایشان بر محیط و جامعه متعهد و مسئول هستند. بنابراین گزارشگری پایداری به‌طور موثری اثرات زمان‌بندی در تغییرات ارزش منابع و جریان‌های مواد در فرآیند تولید را مدیریت می‌کند. شرکت با افشای اثرات زیان‌بار زیست‌محیطی و اجتماعی سعی در تقلیل اثرات زیان‌بار آن دارد. در شرایطی که نتوان هزینه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی را به‌نحو مطلوب تخصیص داد نمی‌توان قیمت محصولات تولیدی را به‌طور دقیق محاسبه نمود. به‌عنوان نمونه وقتی هزینه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی به حساب سربرار تخیص داده می‌شوند، تمام خطوط تولیدی از آن‌ها سهم برده، محصولاتی که هزینه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی اندکی دارند، هزینه‌های عمده‌ای را جذب می‌کنند و محصولات با آلاینده‌گی بیشتر با قیمت ارزان‌تر و سایر محصولات گران‌تر فروخته می‌شوند، بنابراین قیمت‌گذاری اشتباه قدرت رقابت شرکت را کاهش می‌دهد. به‌عنوان نمونه در شرکت آمکو پورک‌تون مستندات نشان داد که فقط ۰/۰۳٪ از هزینه‌های عملیاتی را هزینه‌های زیست‌محیطی تخصیص می‌دهد ولی با بررسی بیشتر ۰/۲۲٪ تعیین شد (فصیحی، ۱۳۹۴). به‌همین دلیل استفاده از تکنیک‌های اندازه‌گیری برای ارزیابی اثر محصولات بر محیط‌زیست ضروری است. به‌عنوان نمونه تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تلاش می‌کند تا اطلاعات معنادار بیشتری از طریق ردیابی هزینه‌ها به محصولات و فعالیت‌ها بر اساس محرک‌ها که سبب آن هزینه‌ها هستند ایجاد کند. بنابراین مقدار هزینه‌های پنهان در سربرار کاهش می‌یابد. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر تخصیص دقیق سربرار تمرکز دارد که طی ۲ مرحله انجام می‌شود: فعالیت‌های مصرف منابع و مصرف فعالیت‌ها، بهای تمام شده منابع بر اساس محرک مصرف منابع به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد. یک مرکز فعالیت از گروهی از فعالیت‌های مرتبط تشکیل شده است که معمولاً توسط عملکرد یا فرآیند تعیین می‌شوند. هر نوع از منابع تخصیص داده شده به یک فعالیت یک ابزار هزینه در یک مخزن هزینه فعالیت می‌باشد. در دومین مرحله هر مخزن هزینه به موضوعات هزینه توسط محرک مصرف فعالیت ردیابی می‌شود که مصرف فعالیت توسط موضوعات هزینه را نشان می‌دهد. سپس کل بهای تمام‌شده تخصیص یافته به هر محصول با اضافه نمودن فعالیت‌های متنوع تخصیص داده شده به آن محصول محاسبه می‌گردد (فصیحی، ۱۳۹۴). در نتیجه، استفاده از تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت محاسبات بهای تمام‌شده محصول را با تخصیص هزینه‌ها (که عموماً در حساب‌های سربرار محصولات و فعالیت‌های آلاینده یافت می‌شوند) بهبود می‌بخشد (بیر و فرند، ۲۰۰۶). استفاده از انواع تکنیک‌های حسابداری مدیریت در مراحل چهارگانه، نقش با اهمیتی در تهیه اطلاعات هزینه اثرات اجتماعی و زیست‌محیطی برای بهبود موفقیت آمیز تصمیم‌های مدیریتی در استفاده

1. Giannarakis

2. Haji

از تکنیک‌های مدیریت و بهبود گزارشگری مالی دارند. بنابراین با توجه به رشد و اهمیت فزاینده به کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت، که منجر به افزایش فعالیت‌های ارزش افزوده یا حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده می‌گردد، تا شرکت‌ها بتوانند در بازارهای رقابتی امروز، به فعالیت خود ادامه دهند. بنابراین، فرض می‌شود که افشای اجزای گزارشگری پایداری بر رابطه ساز و کار راهبری شرکتی و مراحل تکامل تکنیک‌های حسابداری مدیریت تاثیر واسطه‌ای دارد. این نقش میانجی در مطالعات پیشین بررسی نشده است.

فرضیه سوم: گزارشگری پایداری بر رابطه ساز و کار راهبری شرکتی و به کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

۳- پیشینه پژوهش

دیاس آنتونیو و همکاران (۲۰۱۷) تاثیر راهبری شرکتی بر افشای مسئولیت اجتماعی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که در شرایطی که فشارهای سیاسی و قانونی وجود داشته باشد، راهبری شرکتی می‌تواند مدیران را برای بر عهده گرفتن مسئولیت اجتماعی ترغیب کند. امان و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر گزارشگری پایداری در بین ۲۶۰ شرکت بورس مالزی، پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که ارتباط معناداری بین اندازه هیئت‌مدیره، جنسیت هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، هیئت‌مدیره خانوادگی و افشای اطلاعات پایداری وجود دارد، اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مسئولیت دوگانه هیئت‌مدیره بر گزارش پایداری در بین شرکت‌های ثبت شده در بورس مالزی، تأثیری ندارد.

علمداد محمدی (۲۰۱۸) در پژوهشی به ارزیابی اثربخشی گزارشگری پایداری شرکتی بر ارزیابی بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۵ پرداخته‌اند. به منظور ارزیابی اثر سطح گزارشگری پایداری بر ارزیابی بازار از داده‌های پنلی پویا و روش GMM استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد شرکت‌های حساس سطح بالاتری از افشای پایداری در مقایسه با دیگر شرکت‌ها را دارند. علاوه بر این، شرکت‌های فعال در صنایع حساس به لحاظ زیست‌محیطی ارزیابی‌های بازار بالاتری نسبت به شرکت‌های فعال در صنایع غیرحساس در گزارشگری پایداری دارند.

کیلیک و کوزی^۱ (۲۰۱۹) عناصر پایداری گزارشگری پایداری شرکت‌ها را در برخی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ترکیه، بر اساس شاخص‌های سازمان گزارشگری جهانی مورد تحلیل قرار دادند. نتایج نشان داد که در شرکت‌های مورد مطالعه، افشای مشخصات سازمانی شامل ابعاد راهبری شرکتی، در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها وجود دارد. اما شاخص‌های شرکتی و افشای نگرش مدیریت، عمدتاً عملکرد پایدار در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی در این گزارش‌ها مشاهده نگردید.

نظام و همکاران (۲۰۱۹) به پژوهشی با عنوان تاثیر افشای مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی

بر عملکرد شرکت پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که اندازه شرکت و اندازه هیئت‌مدیره رابطه مثبتی با افشای مسئولیت اجتماعی دارند و شرکت‌های با خصوصیات دوگانگی وظایف مدیرعامل، اطلاعات کمتری در خصوص افشای مسئولیت اجتماعی منتشر می‌کنند، در حالی که تفاوت چشم‌گیری بین صنایع مختلف و میزان افشای مسئولیت اجتماعی وجود دارد. در نهایت افشای مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی، عملکرد شرکت را بهبود می‌دهد.

چن و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی نشان دادند مدت مدیریت مدیر عامل از عوامل موثر بر گزارشگری پایداری بوده و این رابطه در بین مدیران متعهد قوی‌تر است. دایک و همکاران (۲۰۱۹) با استفاده از شواهد بین‌المللی به این نتیجه رسیدند وجود مالکان نهادی بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تاثیر مثبتی دارد.

اولدوئیس و اوور^۱ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر تفاوت‌های ایدئولوژیکی اعضای هیئت‌مدیره بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد تفاوت ایدئولوژیکی اعضای هیئت‌مدیره تاثیر منفی و معناداری بر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دارد.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) پژوهشی با عنوان بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داده‌اند در این تحقیق، نمونه‌ای متشکل از ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انتخاب شد که در نهایت نتایج به دست آمده از پاسخ‌های مدیران ۷۲ شرکت، حکایت از آن دارد که ۷۳/۶٪ از شرکت‌های مورد مطالعه در مرحله اول تکاملی، ۵۱/۴٪ در مرحله دوم، ۴۵/۸٪ در مرحله سوم و ۱۵/۳٪ در مرحله چهارم قرار گرفته‌اند که از این منظر، نتایج تحقیق حاضر، بسیار نزدیک به تحقیقات مشابه انجام شده در سایر کشورهای در حال توسعه است. به‌علاوه، تهیه اطلاعات برای گزارش‌های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

سپاسی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به ارائه مدلی برای تبیین رابطه میان حاکمیت شرکتی و افشای زیست‌محیطی مبتنی بر رویکرد مدیریت هزینه پرداخته‌اند. در این پژوهش، با بررسی نظری این متغیرها و مؤلفه‌های مؤثر بر آن در گستره‌ای وسیع و دسته‌بندی آن‌ها، سعی بر پیشنهاد مدلی از رابطه راهبری شرکتی و افشای زیست‌محیطی با تمرکز بر مدیریت هزینه شده است. از آن‌جا که مدل پیشنهادی با توجه دقیق به ساختار راهبری شرکتی شرکت‌ها و همچنین عوامل مؤثر بر افشای زیست‌محیطی ارائه شده است، در صورت اجرا، زمینه حداکثر شدن پاسخگویی و کاهش هزینه‌های نمایندگی فراهم شده و مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی امکان‌پذیر می‌گردد.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷) به پژوهشی با عنوان شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پرداختند. نتایج آزمون

فرضیه‌ها بیانگر این است که متغیرهای اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظایف مدیرعامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تأثیر معناداری دارند. همچنین، سه متغیر عمر شرکت، دارایی نامشهود و استقلال هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها، تأثیر معناداری ندارند.

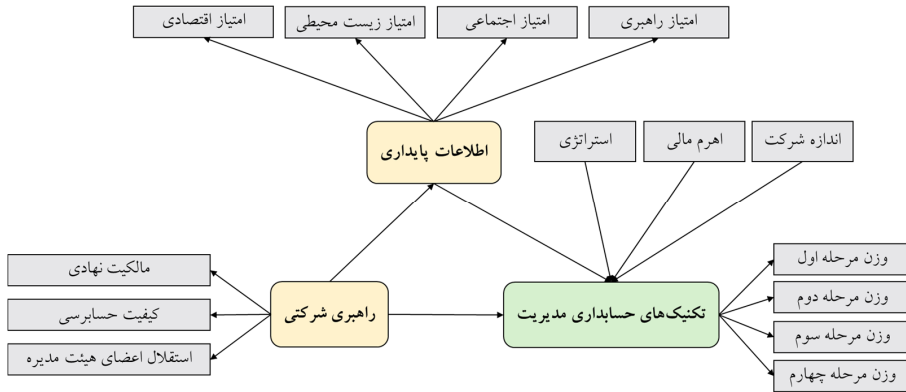
ملیکان و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی طی دوره زمانی ۵ ساله از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ در بورس اوراق بهادار تهران، پرداختند. نتایج نشان داد که از بین هشت متغیر هیئت‌مدیره، متغیرهای نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، نسبت مالکیت هیئت‌مدیره و نسبت زنان هیئت‌مدیره و نسبت ثبات اعضای هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی تأثیر مثبت و معنادار و دوگانگی وظیفه مدیرعامل و نسبت تحصیلات هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی تأثیر منفی و معنادار دارند. همچنین بین اندازه هیئت‌مدیره و تعداد جلسات هیئت‌مدیره با میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی، رابطه‌ای مشاهده نشده است.

وکیل فرد و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر گزارشگری پایداری بر کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ پرداخته‌اند. در این پژوهش جهت اندازه‌گیری متغیر گزارشگری پایداری از چک لیست امتیازی، در مولفه‌های اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی و برای اندازه‌گیری عدم‌تقارن اطلاعاتی از دقت پیش‌بینی تحلیل‌گران مالی استفاده شده است. نتایج آزمون‌ها نشان داد که گزارشگری پایداری در این شرکت‌ها با عدم‌تقارن اطلاعاتی رابطه معکوس و معنادار داشته است. این بدان معناست که افزایش امتیاز گزارشگری پایداری منجر به کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی و افزایش دقت پیش‌بینی مدیران می‌شود.

۴- مدل مفهومی پژوهش

چارچوب الگویی مفهومی مطالعه حاضر در شکل (۲)، بر اساس رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری ترسیم شده است.

شکل (۲). الگوی مفهومی پژوهش



۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر طبقه‌بندی براساس هدف، از نوع کاربردی و به لحاظ نوع پژوهش، شبه‌تجربی توصیفی (غیرآزمایشی) و از زمره پژوهش‌های پس‌رویدادی است. پژوهش پس‌رویدادی به پژوهشی اطلاق می‌شود که روابط احتمالی علت و معلول را از طریق مشاهده شرایط موجود مورد مطالعه قرار می‌دهد که این موارد در گذشته اتفاق افتاده و قابل دستکاری نیستند. از نظر نوع استدلال نیز این پژوهش از نوع استقرایی است که با استفاده از مشاهده اجرایی از جامعه نسبت به ارائه الگویی برای کل جامعه اقدام می‌نماید. اطلاعات مربوط به مبانی نظری و ادبیات پژوهش از بین کتب و مقالات موجود در این زمینه و اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش از سایت کدال و نرم افزار ره‌آوردنوبین و پرسشنامه جمع‌آوری شده‌اند. در این پژوهش به‌منظور تجزیه و تحلیل و آزمون مدل از ابزار مدل‌یابی معادلات ساختاری^۱ استفاده شده است. مراحل انجام تحلیل بر اساس معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا مدل اندازه‌گیری تعیین و سپس به برازش مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری پرداخته می‌شود و در نهایت فرضیه‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرد. در این پژوهش ابتدا با استفاده از نرم افزارهای Excel و SPSS داده‌ها کمی شده و سپس با استفاده از نرم افزار آمو^۲ تجزیه و تحلیل نهایی انجام شده است.

۶- جامعه و نمونه آماری

داده‌های مورد نیاز پژوهش به دو روش گردآوری شده است. داده‌های مربوط به متغیرهای ساز و کار راهبری شرکتی و افشای اجزای گزارشگری پایداری با استفاده از روش اسنادکاوی از طریق صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های همراه، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره و

1. Structural Equations Modeling (SEM)

2. Amos

سایر گزارش‌ها و با مراجعه به سایت کدال و نرم افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است. همچنین، داده‌های مربوط به استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت از طریق پرسشنامه توزیع شده بین مدیران مالی شرکت‌های نمونه گردآوری شده است. با عنایت به این که برای گردآوری داده‌های مربوط به استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت از طریق پرسشنامه توزیع شده در پایان سال ۱۳۹۶ استفاده شده است، لذا داده‌های مربوط به متغیرهای ساز و کار راهبری شرکتی و افشای اجزای گزارشگری پایداری نیز باید در همین مقطع (پایان ۱۳۹۶) گردآوری شود؛ در همین راستا و به منظور استخراج داده‌های این متغیرها (ساز و کار راهبری شرکتی و افشای اجزای گزارشگری پایداری) از میانگین ۶ ساله (دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶) استفاده شده است. بنابراین، جامعه‌آماري پژوهش حاضر از نظر زمانی برای دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ و از نظر مکانی، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در صنایع خودرو و ساخت قطعات، فلزات اساسی، سیمان و گچ و محصولات شیمیایی است که با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک براساس معیارهای زیر اقدام شده است:

- قبل از دوره زمانی پژوهش در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛
- داده‌های مالی مورد نیاز شرکت‌ها برای دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد؛
- سال مالی شرکت‌ها، طی دوره زمانی پژوهش تغییر نکرده باشد؛
- گزارش‌های هیئت‌مدیره آن‌ها در دسترس و شامل بخشی به‌عنوان عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و راهبری شرکتی باشند.

دلیل انتخاب این صنایع به این علت است که شرکت‌ها در صنایع آلاینده و تولیدی بزرگ به فعالیت‌های پایداری اهمیت بیشتری نسبت به سایر صنایع دارند. بر مبنای تئوری مشروعیت، نظارت عمومی بر شرکت‌های بزرگ به احتمال زیاد بیشتر از شرکت‌های کوچک است. بنابراین شرکت‌های بزرگ در ارائه اطلاعات بیشتر به جامعه برای به دست آوردن حمایت مداوم آن‌ها در مقایسه با شرکت‌های کوچکتر، بیشتر تحت فشار قرار می‌گیرند (ناصر، ۲۰۱۰). همچنین مطابق با تئوری مشروعیت، انتظار می‌رود بین نوع صنعت و میزان افشای گزارشگری پایداری ارتباط زیادی وجود داشته باشد. براساس این دیدگاه، نوع صنعت بر انتظارات مردم درباره نقش شرکت در جامعه، تأثیر می‌گذارد و چگونگی فعالیت‌هایشان تحت تأثیر محیط‌زیست و جامعه قرار می‌گیرد. در این راستا می‌توان گفت که شرکت‌های تولیدی توجه بیشتری از جامعه دریافت می‌کنند و به تبع آن در معرض فشار اجتماعی بیشتر قرار می‌گیرند (ناصر، ۲۰۱۰). با اعمال شرایط فوق، تعداد ۸۸ شرکت در صنایع نمونه انتخاب و به‌منظور گردآوری اطلاعات مربوط به استفاده شرکت‌ها از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، پرسشنامه مربوط بین مدیران مالی شرکت‌های حائز شرایط در پایان سال ۱۳۹۶ توزیع که با پیگیری‌های لازم در نهایت تعداد ۶۶ پرسشنامه تکمیل و برگشت داده شد. از این رو، تعداد ۶۶ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی پژوهش انتخاب گردید.

۷- متغیرهای پژوهش

در الگوی معادلات ساختاری متغیرها به دو نوع آشکار (مشاهده‌پذیر) و مکنون (مشاهده‌ناپذیر) تقسیم می‌شوند. متغیرهای آشکار به صورت مستقیم توسط محقق اندازه‌گیری می‌شوند، ولی متغیرهای مکنون به صورت مستقیم قابل اندازه‌گیری نیستند. بلکه براساس ترکیب خطی بایت متغیرهای اندازه‌گیری شده استنباط می‌شوند. متغیر ساز و کار راهبردی شرکتی (کیفیت حسابداری، مالکیت نهادی و استقلال هیئت‌مدیره) و افشای اجزای گزارشگری پایداری (اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی) متغیرهای مکنون در این پژوهش هستند. ساز و کار راهبردی شرکتی متغیر مستقل (برون‌زا) پژوهش و تکنیک‌های حسابداری مدیریت متغیر وابسته (درون‌زا) پژوهش است.

جدول (۱). متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

نحوه اندازه‌گیری	نماد متغیر مشاهده‌پذیر	نام متغیر مشاهده‌پذیر	نماد متغیر اصلی	نام متغیر اصلی
تعداد اعضای مستقل (غیرموظف) هیئت‌مدیره تقسیم بر تعداد کل اعضای هیئت‌مدیره.	BIRDIN	استقلال مدیریت	CORPORATE	ساز و کار راهبردی شرکتی
شاخص کیفیت حسابداری از طریق تقسیم مجموع ویژگی‌های کیفیت حسابداری (اندازه حسابداری، تخصص صنعت، دوره تصدی حسابداری و تجدید ارقام صورت‌های مالی) هر شرکت بر مجموع ویژگی‌های انتخاب شده (چهارویژگی) به دست می‌آید.	Audit quality	کیفیت حسابداری		
به شرکت دارای سه سهامدار نهادی که مجموع درصد سهام آن‌ها بالای ۵۰ درصد باشد، عدد یک و برای بقیه، عدد صفر لحاظ می‌شود.	INSOWN	مالکیت نهادی		
برابر است با نسبت تعداد ارقام افشا شده مرتبط با بعد اقتصادی تقسیم بر تعداد کل ارقام قابل افشا.	ECONOMY	بعد اقتصادی پایداری	Sustainability	گزارشگری پایداری
برابر است با نسبت تعداد ارقام افشا شده مرتبط با بعد محیطی تقسیم بر تعداد کل ارقام قابل افشا.	ENVIRONMENT	بعد محیطی پایداری		
برابر است با نسبت تعداد ارقام افشا شده مرتبط با بعد راهبردی تقسیم بر تعداد کل ارقام قابل افشا.	GOVERNANCE	بعد راهبردی پایداری		
برابر است با نسبت تعداد ارقام افشا شده مرتبط با بعد اجتماعی تقسیم بر تعداد کل ارقام قابل افشا.	SOICAL	بعد اجتماعی پایداری		

نام متغیر اصلی	نماد متغیر اصلی	نام متغیر مشاهده پذیر	نماد متغیر مشاهده پذیر	نحوه اندازه‌گیری
تکنیک‌های حسابداری مدیریت	MAT	تکنیک مرحله اول	STAGE1	برابر است با نسبت تعداد تکنیک‌های استفاده شده از مرحله اول تقسیم بر تعداد کل تکنیک‌های مرحله اول.
		تکنیک مرحله دوم	STAGE1	برابر است با نسبت تعداد تکنیک‌های استفاده شده از مرحله دوم تقسیم بر تعداد کل تکنیک‌های مرحله دوم.
		تکنیک مرحله سوم	STAGE3	برابر است با نسبت تعداد تکنیک‌های استفاده شده از مرحله سوم تقسیم بر تعداد کل تکنیک‌های مرحله سوم.
		تکنیک مرحله چهارم	STAGE4	برابر است با نسبت تعداد تکنیک‌های استفاده شده از مرحله چهارم تقسیم بر تعداد کل تکنیک‌های مرحله چهارم.
متغیرهای کنترلی		اندازه شرکت	SIZE	لگاریتم طبیعی جمع ارزش دفتری دارایی‌های شرکت در پایان سال.
		اهرم مالی	LEV	جمع بدهی‌ها پایان دوره تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌های پایان دوره
		استراتژی شرکت	STRATEGIC	متغیر دو وجهی است اگر شرکت یکی از استراتژی‌های تمرکز هزینه و یا تمایز را بکار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر.

کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری به‌عنوان یکی از سازوکارهای راهبردی شرکتی متغیر مستقل پژوهش است. برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری در این پژوهش مطابق با پژوهش انجام شده توسط کابا و جاریوی (۲۰۱۷) از ویژگی‌های متفاوتی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری استفاده شده است. که در این پژوهش با توجه به مبانی نظری و تحقیقات انجام شده در داخل و قابلیت اندازه‌گیری آن‌ها از چهار ویژگی به شرح زیر استفاده شده است:

- ۱- اندازه مؤسسه حسابداری: مطابق با پژوهش و کیلیان آغوی و همکاران (۱۳۹۵) اگر مؤسسه حسابداری شرکت‌های مورد مطالعه پژوهش حاضر عضو پنج مؤسسه حسابداری بزرگ (سازمان حسابداری، مفیدراهر، آزمون پرداز ایران مشهود، دایارهیافت و ارقام نگرآریا) باشد که بیشترین شریک کاری را دارند، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.
- ۲- تخصص در صنعت: در این پژوهش طبق رویکرد پالمرز برای اندازه‌گیری تخصص

حسابرس در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده می‌گردد. تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجموع فروش‌های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع فروش‌های صاحبکاران در این صنعت، تعریف می‌شود. اگر مؤسسه حسابرسی مذکور به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته شود عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود (ابراهیمی کردلر و رحمتی، ۱۳۹۲).

۳- دوره تصدی حسابرس: مطابق تبصره ۵ ماده ۸ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. با توجه به این دستورالعمل و پژوهش‌های نامازی و همکاران (۱۳۸۹) در این پژوهش دوره تصدی حسابرس یک‌بار کمتر از ۴ سال و یک بار هم ۴ سال و بیشتر از آن در نظر گرفته می‌شود، برای شرکت‌هایی که حسابرس، آن‌ها را به مدت ۴ سال و بیش از ۴ سال حسابرسی کرده باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ در نظر گرفته می‌شود (حاجیها، قانع، ۱۳۹۵).

۴- تجدید ارقام صورت‌های مالی: اگر تعدیلات سنواتی بیش از ۵ درصد سود خالص دوره قبل شرکت نمونه باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

مراحل تکاملی تکنیک‌های حسابداری مدیریت

تکنیک‌های حسابداری مدیریت (MAT) متغیر مستقل پژوهش است. به منظور گردآوری اطلاعات اولیه در مورد اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های نمونه، از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه شامل ۳۸ تکنیک حسابداری مدیریت برگرفته از پژوهش حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۰) و عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۶) است، که هر کدام متعلق به یکی از چهار مرحله تکامل حسابداری مدیریت شکل شماره (۱) می‌باشد. این پرسشنامه برای مدیران مالی شرکت‌های نمونه درباره وجود و یا عدم وجود هر یک از تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت مطابق جدول (۲) در شرکت‌ها توسط پژوهش‌گر ارائه شد. در این پژوهش داشتن هر یک از تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت با عدد یک و نداشتن آن در شرکت مورد بررسی با عدد صفر نشان داده شده است.

جدول (۲). تکنیک‌های مطرح شده در پرسشنامه مرحله تکامل حسابداری مربوط

مراحل آیفک	تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت
مرحله (۱) تعیین بهای و کنترل مالی ۲	۱) تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان، ترازنامه، ۲) تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد، ۳) تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی، ۴) تجزیه و تحلیل انحرافات، ۵) بودجه‌بندی وجوه نقد، ۶) بهایابی سفارش کار، ۷) تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصت‌ها و تهدیدها (SWOT).
مرحله (۲) کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی	۸) بهایابی استاندارد، ۹) بودجه‌بندی سالانه، ۱۰) بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، ۱۱) بهایابی مرحله‌ای، ۱۲) قیمت‌گذاری انتقالی، ۱۳) تجزیه و تحلیل نقطه سربه‌سر، ۱۴) بهایابی مستقیم، ۱۵) بهایابی جذبی، ۱۶) تجزیه و تحلیل هزینه‌های ثابت و متغیر، ۱۷) فنون بودجه‌بندی سرمایه‌ای، ۱۸) تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت، ۱۹) هزینه‌یابی فرآیندها، ۲۰) برنامه‌ریزی استراتژیک و مدون.
مرحله (۳) کاهش اتلاف منابع در تولید	۲۱) بودجه‌بندی بر مبنای صفر، ۲۲) تجزیه و تحلیل آماری، ۲۳) برنامه‌ریزی منابع انسانی (ERP)، ۲۴) برنامه‌ریزی مواد (MRP)، ۲۵) تعیین بهینه‌ترین مقدار سفارش موجودی مواد و کالا، ۲۶) رگرسیون چندگانه.
مرحله (۴) خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع	۲۷) کارت ارزیابی متوازن، ۲۸) منحنی یادگیری و ابزارهای کمی‌سازی، ۲۹) بهایابی هدف، ۳۰) ارزش افزوده اقتصادی (EVA)، ۳۱) ترازسنجی (بهینه‌کاوی)، ۳۲) مدیریت کیفیت جامع، ۳۳) بهایابی کابین، ۳۴) تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول، ۳۵) تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، ۳۶) تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، ۳۷) هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ۳۸) سیستم اقدام به هنگام.

منبع: حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۰) و عبدالقادر و لوتن (۲۰۰۶).

گزارشگری پایداری

گزارشگری پایداری متغیر میانجی پژوهش است. شاخص‌ها و معیارهای این متغیر از طریق بررسی الزامات طرح گزارشگری جهانی (GRI)، دستورالعمل مدیریتی ایزو ۲۶۰۰۰، سیستم رتبه‌بندی بلومبرگ و شاخص‌های پایداری داوجونز^۲ (DJSI) به شرح جدول (۳) تبیین گردیده است.

جدول (۳). ابعاد و شاخص‌های افشای پایداری شرکتی

ابعاد	شاخص‌های افشای گزارشگری پایداری
اقتصادی	عملکرد اقتصادی، حضور در بازار و منطقه، شفافیت اقتصادی، سرمایه‌گذاری مسئولانه و مالیات.

1. ISO

2. Jones Sustainability Index

ابعاد	شاخص‌های افشای گزارشگری پایداری
زیست‌محیطی	ارزیابی ریسک، آموزش محیطی، شفافیت محیطی، تغییرات آب و هوا، تنوع زیست‌محیطی، آلاینده‌گی، آلودگی و ضایعات، سیستم مدیریت زیست‌محیطی، مدیریت زیست‌محیطی انرژی و بهره‌وری آب، محصولات محیطی محصولات و خدمات زنجیره تامین.
اجتماعی	سرمایه‌گذاری مسئولیت اجتماعی، یادگیری و آموزش اجتماعی، شفافیت‌سازی اجتماعی، سلامت تولید، مسائل اجتماعی مشتریان و زنجیره تامین، حقوق نیروی کار، حفظ نام تجاری و رفتار ضد رقابتی، سلامت و امنیت و بهره‌وری، رعایت اصول حقوق، ادراک اجتماعی ذی‌نفعان، عدم تبعیض و شمول اجتماعی.
راهبردی شرکتی	اقدامات نظارتی و مدیریت ریسک، شفاف‌سازی راهبردی، ترکیب هیئت‌مدیره، کمیته‌ها، جبران عملکرد، انطباق با قوانین، اخلاق و فساد و اصول رفتاری، رعایت حقوق سهامداران.

روش مورد استفاده در این پژوهش به پیروی از پژوهش‌های معصومی و همکاران (۱۳۹۷)، قادرزاده و همکاران (۱۳۹۶) و حساس‌یگانه و برزگر (۱۳۹۴) تحلیل محتوا^۱ است که به‌طور رایج برای ارزیابی افشای اجزای گزارشگری پایداری شرکت‌ها استفاده می‌شود. از طریق تحلیل محتوا اطلاعات پایداری شرکت‌ها از گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه، استخراج شده است. نمره هر معیار به این صورت است که اگر مولفه‌های پایداری در گزارش‌های هیئت‌مدیره افشا شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد. سپس، تعداد شاخص‌های افشا شده هر یک از ابعاد بر تعداد کل شاخص‌های هر بعد تقسیم می‌شود.

همچنین به‌منظور بررسی تأثیر نوع صنایع نمونه پژوهش بر مدل ارائه شده نوع صنعت را یک متغیر چهار وجهی (عدد ۱ تا ۴) در نظر گرفته و هر صنعت به‌طور مستقل وارد مدل شده و تأثیر آن بررسی شده است.

۸- نتایج پژوهش آمار توصیفی

در آمار توصیفی با استفاده از نرم‌افزار Excle مواردی از جمله جنسیت، سن پاسخگو، مدت زمان اشتغال فرد شاغل در واحدهای حسابداری، رشته تحصیلی، وجود واحد سازمانی به‌عنوان حسابداری مدیریت یا حسابدار صنعتی افراد در جدول (۴) بررسی شده است. در ارتباط با مدت زمان اشتغال حدود ۵۲ درصد از افراد پاسخ‌دهنده زیر ۱۰ سال و حدود ۴۸ درصد بالای ۱۰ سال سابقه داشته‌اند. در رابطه با رشته تحصیلی مدیران واحد حسابداری شرکت‌ها، شواهد جمع‌آوری شده نشان می‌دهد که رشته تحصیلی برای ۳۵ شرکت رشته حسابداری ۱۳، شرکت

رشته مدیریت مالی ۱۱، شرکت رشته اقتصاد و ۳ شرکت رشته سایر گرایش‌های مدیریت می‌باشد. ۳۸ درصد از شرکت‌ها دارای پست سازمانی حسابداری مدیریت یا حسابداری صنعتی هستند و متأسفانه ۶۲ درصد از آن‌ها دارای این پست نمی‌باشند.

جدول (۴). توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۴۴	۷۱
	زن	۱۸	۲۹
سن	بین ۲۵ تا ۴۰ سال	۲۸	۱۶
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۲۰	۲۶
	بالتر ۵۰ سال	۱۴	۵۸
سابقه کاری	زیر ۱۰ سال	۳۲	۵۲
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۷	۲۷
	بالتر ۲۰ سال	۱۳	۲۱
واحد سازمانی	دارای واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	۲۴	۳۹
	فاقد واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	۳۸	۶۱
رشته تحصیلی	حسابداری	۳۵	۵۶
	مدیریت مالی	۱۳	۲۱
	اقتصاد	۱۱	۱۸
	سایر گرایش‌های مدیریت	۳	۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۵) ارائه گردیده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، مقدار میانگین برای متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت، به ترتیب حداکثر و حداقل مرحله اول ۷۴/۲ درصد و مرحله چهارم ۳۳/۱ درصد می‌باشد. که نشان‌دهنده استفاده بیشتر از تکنیک‌های مرحله اول نسبت به سایر مراحل می‌باشد. همچنین مقدار میانگین افشای اجزای گزارشگری پایداری به ترتیب حداکثر و حداقل بعد راهبری ۷۸/۱ درصد و بعد اجتماعی ۳۸/۲ درصد می‌باشد که نشان‌دهنده افشای بیشتر بعد راهبری پایداری نسبت به سایر

ابعاد پایداری می‌باشد.

جدول (۵). آمار توصیفی مربوط به مدل اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیرهای کمی پژوهش					نام متغیر
انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	
۰/۱۱۴	۰/۱۵۸	۰/۷۴۷	۰/۵۲۶	۰/۵۰۶	ECONOMY بعد اقتصادی پایداری
۰/۰۹۶	۰/۲۱۱	۰/۷۸۹	۰/۵۲۰	۰/۴۶۳	ENVIROROMENT بعد محیطی پایداری
۰/۰۸۶	۰/۳۰۳	۰/۷۲۷	۰/۵۰۰	۰/۷۸۱	GOVERNANCE بعد راهبردی پایداری
۰/۰۷۸	۰/۲۶۹	۰/۷۶۹	۰/۴۸۴	۰/۳۸۲	SOCIAL بعد اجتماعی پایداری
۰/۳۴۴	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۵۳۹	۰/۷۴۲	STAGE1 تکنیک مرحله اول
۰/۳۱۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۶۲	۰/۵۸۴	STAGE2 تکنیک مرحله دوم
۰/۳۳۳	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۵۰۰	۰/۴۷۲	STAGE3 تکنیک مرحله سوم
۰/۳۱۳	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۵۰۰	۰/۳۳۱	STAGE4 تکنیک مرحله چهارم
۰/۴۹۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۶۰۰	۰/۶۵۵	BIND استقلال مدیریت
۰/۱۶۸	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۵۸۱	۰/۵۵۱	Auditing Quality کیفیت حسابداری
۰/۴۹۷	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۵۵۸	INSOWN مالکیت نهادی
۱/۷۰۰	۱۰/۶۱۶	۱۸/۸۶۵	۱۳/۸۶۰	۱۴/۱۳۷	SIZE اندازه شرکت
۰/۵۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۵۱۳	STRATEGIC استراتژیک تجاری
۰/۲۴۷	۰/۱۴۷	۲/۳۱۵	۰/۶۱۵	۰/۶۲۱	LEV اهرم مالی

۹- آزمون استنباطی

۹-۱- بررسی پایایی پرسش‌نامه

ضریب آلفای کرونباخ عاملی است در ارزیابی قابلیت اطمینان سازگاری درونی مدل‌های انعکاسی، که مقدار این ضریب از ۰ تا ۱ متغیر است که مقادیر بالای ۰/۷ پذیرفته شده بوده و مقادیر کمتر از ۰/۶ نامطلوب ارزیابی می‌گردد (کرونباخ، ۱۹۵۱). با این وجود، در جدول (۶) مشخص است که تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت که در پرسشنامه استفاده شده‌اند، قابلیت اطمینان سازگاری درونی مناسبی دارد. در نتیجه ابزار اندازه‌گیری پایایی لازم را دارد. همچنین در رابطه با آزمون روایی پرسش‌نامه، لازم به ذکر است که پرسشنامه حاضر، در

چندین پژوهش توسط محققین دیگری همچون حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)، دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۴) و صیادی-سومار و همکاران (۱۳۹۷) و عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۶) استفاده شده و همچنین توسط اساتید خبره حسابداری نیز تأیید شده است. جهت بررسی رابطه، ابتدا تکنیک‌های مورد استفاده شرکت‌ها را با توجه به طبقه‌بندی مراحل تکامل حسابداری مدیریت دسته‌بندی شده‌اند، براین اساس، ۷ تکنیک به‌عنوان تکنیک‌های مرحله تکامل اول، ۱۳ تکنیک مرحله دوم، ۶ تکنیک مرحله سوم و ۱۲ تکنیک نیز مربوط به مرحله چهارم تکامل می‌باشد.

جدول شماره (۶). ضریب آلفای کرونباخ

ردیف	سازه‌ها	تعداد سوال	ضریب آزمون کرونباخ
۱	مرحله اول - تعیین بها و کنترل مالی	۷	۰/۷۷
۲	مرحله دوم - کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی	۱۳	۰/۸۲
۳	مرحله سوم - کاهش اتلاف منابع در تولید	۶	۰/۹۳
۴	مرحله چهارم - خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع	۱۲	۰/۸۸

۹-۲- برآزش کلی مدل

میزان سازگاری یک مدل با داده‌های مربوط را برآزش گویند. برآزش مدل، در دو مرحله صورت می‌گیرد. ابتدا برآزش الگوی اندازه‌گیری، و سپس برآزش الگوی ساختاری مورد ارزیابی قرار گرفته است. پس از تعیین الگوی مفهومی پژوهش و برآورد مدل اندازه‌گیری، مرحله بعدی اعتبارسنجی الگوی اندازه‌گیری است. اعتبار یک الگو با استفاده از معیارهای نیکویی برآزش مورد بررسی قرار می‌گیرد. جهت اطمینان از این‌که الگوی اندازه‌گیری مورد نظر می‌تواند به‌عنوان یک توصیف احتمالی برای روابط بین نشان‌گرها و متغیرهای مکنون باشد، شاخص‌های برآزش الگو با استفاده از نرم‌افزار آموس محاسبه شد. خروجی نرم‌افزار به‌همراه سطح پذیرش هر شاخص در قالب جدول (۹) ارائه شده است که نتایج حاکی از برآزش خوب الگو با داده‌ها است. شاخص‌های نیکویی برآزش الگوی ساختاری در جدول (۱۰) نشان داده شده است. طبق نتایج به‌دست‌آمده می‌توان اظهار داشت الگوی ساختاری دارای اعتبار کافی و مناسب برای آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌باشد. مدل ساختاری پژوهش در شکل (۳) و بارهای عاملی مدل اندازه‌گیری در جدول (۱۱) نشان داده شده است.

جدول (۹). شاخص‌های نیکویی برازش الگوی اندازه‌گیری

معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	سطح پذیرش	خروجی الگوی پژوهش
معیار مطلق	نیکویی برازش (GFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۰۷
	نیکویی برازش اصلاح شده (AGFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۱۲
	ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR)	کمتر از ۰/۱	۰/۰۴۹
	شاخص توکر لوییس (TLI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۱۹
معیارهای افزایشی	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۲۵
	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۳۰
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	کمتر از ۰/۰۵	خوب
		بین ۰/۰۵ و ۰/۱	متوسط ۰/۴۶
معیارهای مقصد	کای اسکوئر به درجه آزادی (df/X ²)	۰/۱ به بالا	رد
		کمتر از ۲	خوب
	کای اسکوئر به درجه آزادی (df/X ²)	بین ۲ و ۵ خوب	متوسط ۲/۴۸۲
		بزرگتر از ۵	رد
	شاخص برازش هنجار شده (PNFI)	بزرگتر از ۰/۵	۰/۷۸۴
	شاخص برازش تطبیقی مقصد (PCFI)	بزرگتر از ۰/۵	۰/۷۹۵

جدول (۱۰). شاخص‌های نیکویی برازش الگوی ساختاری

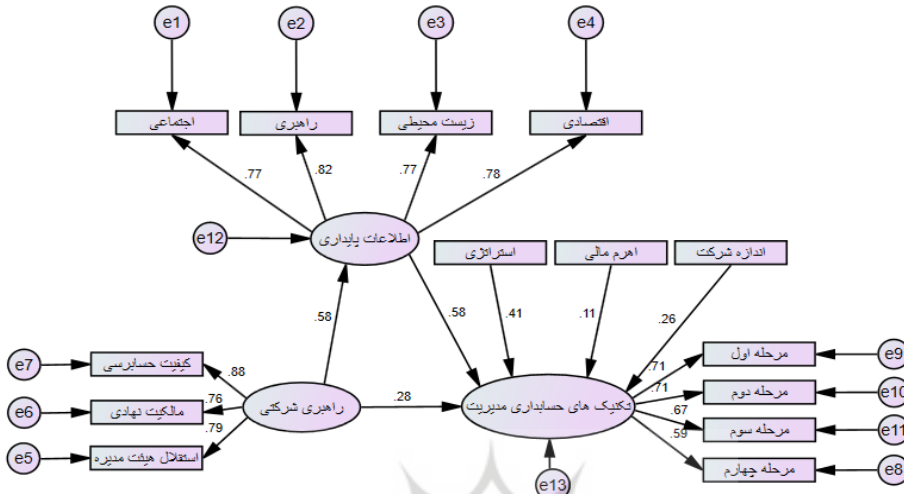
معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	سطح پذیرش	خروجی الگوی پژوهش
معیار مطلق	نیکویی برازش (GFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۲۵
	نیکویی برازش اصلاح شده (AGFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۱۰
	ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR)	کمتر از ۰/۱	۰/۰۴۳
	شاخص توکر لوییس (TLI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۱۳

معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	سطح پذیرش	خروجی الگوی پژوهش
معیارهای افزایشی	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۶۷
	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۶۹
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	کمتر از ۰/۰۵	خوب
		بین ۰/۵۰ و ۰/۱	متوسط
		۰/۱ به بالا	رد
معیارهای مقصد	کای اسکور به درجه آزادی (df/X ²)	کمتر از ۲	خوب
		بین ۲ و ۵ خوب	متوسط ۴/۴۸۲
		بزرگتر از ۵	رد
	شاخص برازش هنجار شده (PNFI)	بزرگتر از ۰/۵	۰/۷۹۸
	شاخص برازش تطبیقی مقصد (PCFI)	بزرگتر از ۰/۵	۰/۸۸۱

جدول (۱۱). نتایج آزمون تحلیل بار عاملی تأییدی مربوط به متغیرهای پژوهش

نام متغیر	گویه اصلی	ضریب مسیر استاندارد	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
ساز و کار راهبری شرکتی	کیفیت حسابرسی	۰/۸۸	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	مالکیت نهادی	۰/۷۶	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	استقلال مدیریت	۰/۷۹	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
افشای اجزای گزارشگری پایداری	اقتصادی	۰/۷۸	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	زیست‌محیطی	۰/۷۷	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	اجتماعی	۰/۷۷	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	راهبری شرکتی	۰/۸۲	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
تکنیک‌های حسابداری مدیریت	مرحله اول	۰/۷۱	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	مرحله دوم	۰/۷۱	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	مرحله سوم	۰/۶۷	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه
	مرحله چهارم	۰/۵۹	۰/۰۰۰	مناسبت مؤلفه

شکل (۳). بارهای عاملی متغیرهای آشکار پژوهش



۳-۹- آزمون فرضیه مربوط به مدل معادلات ساختاری تحقیق

پس از حصول اطمینان از نیکویی برازش الگوی ساختاری پژوهش، نوبت به بررسی فرضیه‌های پژوهش می‌رسد. مهم‌ترین معیار، ضریب معناداری Z یا همان مقدار t -value است. در جدول (۱۲) ضرایب و معنی‌داری متغیرهای پژوهش نشان داده شده است. نتایج حاکی از آن است که تمامی ضرایب مدل در سطح ۵ درصد مثبت و معنی‌دار هستند. بنابراین، نتایج حاصل از برآورد مدل، حاکی از عدم رد فرضیه‌های پژوهش می‌باشد. ضرایب مسیر و نتایج به‌دست آمده از جدول (۱۲) نشان می‌دهد:

۱- مقدار ضریب مسیر در فرضیه اول $0/28$ و ضریب معناداری $3/65$ است. بنابراین ساز و کار راهبری شرکتی با مراحل تکامل حسابداری مدیریت هم جهت است و به میزان $0/28$ به‌صورت مستقیم بر متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد. به‌عبارت دیگر با بهبود ساز و کارهای راهبری شرکتی، میزان به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت نیز ارتقاء می‌یابد.

ضریب مسیر در فرضیه دوم $0/58$ و ضریب معناداری $6/02$ است بنابراین افشای اجزای گزارشگری پایداری با تکنیک‌های حسابداری مدیریت هم جهت است و به میزان $0/58$ به‌صورت مستقیم بر متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد. به‌عبارت دیگر با بهبود افشای اجزای اطلاعات پایداری، میزان به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت نیز ارتقاء می‌یابد.

مقدار ضریب مسیر در فرضیه سوم $0/34$ و ضریب معناداری $4/51$ است. بنابراین ساز و کار

راهبری شرکتی به میزان ۰/۳۴ به صورت غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی افشای اجزای اطلاعات پایداری بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد. به عبارت دیگر ساز و کار راهبری شرکتی به طور غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی افشای اجزای گزارشگری پایداری به میزان ۳۴ (۰/۵۸×۰/۵۸) بر متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت تاثیر دارد. بنابراین تاثیر غیرمستقیم ساز و کار راهبری شرکتی (۳۴ درصد) بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت، بیشتر از تاثیر مستقیم آن ۲۸ درصد است.

جدول (۱۲) - ضرایب مسیر و سطح معنی داری متغیرهای مدل پژوهش

فرضیه	متغیرهای مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری (p-value)
اول	ساز و کار راهبری شرکتی	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۲۸	۳/۶۵	۰/۰۰۷
دوم	افشای اجزای گزارشگری پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۵۸	۶/۰۲	۰/۰۰۰
سوم	ساز و کار راهبری شرکتی از طریق افشای اجزای گزارشگری پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۳۴	۴/۵۱	۰/۰۰۰

۹-۴- آزمون فرضیه مربوط به نوع صنعت

در بخش دوم تجزیه و تحلیل داده‌ها، به منظور مقایسه روابط بین متغیرها در مدل مفهومی پژوهش هر یک از صنعت نمونه پژوهش به صورت یک متغیر چهار وجهی (عدد ۱ تا ۴) به صورت مستقل وارد مدل مفهومی پژوهش گردید. نتایج جدول (۱۳) نشان می‌دهد مدل مفهومی به خوبی روابط بین متغیرها را در تمام صنعت نمونه پژوهش تبیین می‌کند. همچنین سایر نتایج نشان داد شرکت‌های فعال در صنعت فلزات اساسی به دلیل سطح بالاتری از افشای اجزای گزارشگری پایداری بر ارتباط ساز و کار راهبری شرکتی و به کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت تاثیرگذارتر نسبت به سایر صنایع می‌باشد.

جدول (۱۳) - ضرایب مسیر و سطح معنی داری متغیرهای مدل پژوهش - نوع صنعت

نوع صنعت	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره t	معناداری در سطح ۰/۹۵
خودرو و قطعات	ساز و کار راهبری شرکتی	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۶۳	۲/۹۵۲	معنادار
	افشای اجزای گزارشگری پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۲۳	۳/۸۷۶	معنادار
	ساز و کار راهبری شرکتی از طریق افشای اجزای اطلاعات پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۵۹۳	۵/۲۱۶	معنادار
فلزات اساسی	ساز و کار راهبری شرکتی	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۵۷۶	۳/۲۱۹	معنادار
	افشای اجزای گزارشگری پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۷۳	۴/۱۳۴	معنادار
	ساز و کار راهبری شرکتی از طریق افشای اجزای اطلاعات پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۶۹۳	۷/۲۱۶	معنادار
سیمان و گچ	ساز و کار راهبری شرکتی	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۳۲۳	۲/۲۳۴	معنادار
	افشای اجزای گزارشگری پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۵۶	۲/۸۹۷	معنادار
	ساز و کار راهبری شرکتی از طریق افشای اجزای اطلاعات پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۹۵	۳/۴۳۵	معنادار
شیمیایی	ساز و کار راهبری شرکتی	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۳۸۴	۲/۳۶۷	معنادار
	افشای اجزای گزارشگری پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۹۵	۳/۷۶۸	معنادار
	ساز و کار راهبری شرکتی از طریق افشای اجزای اطلاعات پایداری	تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۴۲۰	۳/۶۸۹	معنادار

۱۰- نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی تاثیر گزارشگری پایداری بر ارتباط بین ساز و کارهای راهبری شرکتی و به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت پرداخته است. با توجه به معنادار بودن

تمام مسیرهای ترسیم شده بین متغیرهای پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که مدل ارائه شده برای بررسی تاثیر مستقیم و غیرمستقیم سه ساز و کارهای راهبری شرکتی، یعنی کیفیت حسابداری، استقلال هیئت‌مدیره و مالکیت نهادی از طریق متغیر میانجی بر به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت به‌خوبی می‌تواند روابط بین متغیرها را در شرکت‌های نمونه عضو بورس اوراق بهادار تهران، تبیین کند. به‌بیان دیگر، ساز و کار راهبری شرکتی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی گزارشگری پایداری بر به‌کارگیری تکنیک‌های مراحل تکامل حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. منطبق با مبانی نظری پژوهش شرکت‌ها به‌صورت روزافزون بر تعهدات و اهمیت ایفای مسئولیت‌های اجتماعی خود واقف شده‌اند و از گزارشگری پایداری به‌عنوان معیاری جامع و با کیفیت که نشان‌دهنده سطح بالای رابطه خود با ذی‌نفعان است استفاده می‌کنند. در چنین زمینه‌ای، سیستم دقیق از نظام راهبری شرکتی به‌عنوان مکانیزم پاسخ‌گویی عمل کرده که از طریق آن شرکت‌ها نسبت به حقوق و نیازهای ذی‌نفعان پاسخ‌گو بوده و بدین وسیله عدم تقارن اطلاعاتی کاهش می‌یابد. بنابراین، می‌توان بیان کرد، هنگامی که رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت به‌وسیله مکانیزم‌های راهبری شرکتی کنترل و نظارت می‌شود، کمیت و کیفیت افشای اجزای گزارشگری پایداری شرکت که در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌گیرد، بهبود و ارتقاء می‌یابد (شان، ۲۰۰۹). لذا، نظام راهبری شرکتی قوی با کاهش تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی، موجب بهبود افشای اجزای گزارشگری پایداری می‌شود. بهبود افشای اجزای گزارشگری پایداری باعث می‌شود شرکت‌ها به‌منظور کاهش اثرات زیان‌بار فعالیت‌های خود بر محیط‌زیست و جامعه و کاهش شکاف انتظارات ذی‌نفعان با شرکت، نسبت به اقدامات اصلاحی جهت کاهش اثرات زیان‌بار بر مبنای اطلاعات تهیه شده به‌وسیله تکنیک‌های حسابداری مدیریت درباره تخصیص هزینه‌های سربار و محاسبه دقیق بهای تمام‌شده، مدیریت هزینه، تخصیص منابع و شناسایی فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده تصمیم‌گیری نمایند. در بخش دوم مقاله به‌منظور تاثیر نوع صنعت هر یک از صنایع نمونه پژوهش، به‌طور مستقل وارد مدل مفهومی پژوهش گردید. نتایج نشان داد مدل مفهومی پژوهش روابط بین متغیرهای را با توجه به نوع صنعت در تمام صنایع نمونه پژوهش به خوبی تبیین می‌کند. همچنین سایر نتایج نشان داد شرکت‌های فعال در صنعت فلزات اساسی به‌دلیل سطح بالاتری از افشای اجزای گزارشگری پایداری بر ارتباط ساز و کار راهبری شرکتی و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت تاثیرگذارتر نسبت به سایر صنایع می‌باشد. این نتایج اهمیت گزارشگری پایداری را برای صنایع بزرگ و آلاینده نشان می‌دهند، زیرا این نوع شرکت‌ها عموماً با افزایش ریسک مربوط به دعاوی احتمالی و مسئولیت‌های زیست‌محیطی و اجتماعی در آینده در ارتباط هستند و سطح بالایی از نگرانی عمومی ایجاد را می‌کند که می‌تواند منجر به فشار بیشتری برای افشای اطلاعات پایداری شود. همچنین با توجه به فعالیت شرکت‌های بزرگ در صنعت فلزات اساسی شرکت‌های نمونه فوق جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی ناگزیر به مدیریت هزینه و افشای اطلاعات پایداری هستند. از سوی دیگر، از شرکت‌هایی که در صنایع آلاینده محیط‌زیست مشغول به فعالیت

هستند بیشتر انتظار می‌رود که گزارش‌های پایداری ارائه نمایند. بنابراین شرکت‌های بزرگ در ارائه اطلاعات بیشتر به جامعه برای به دست آوردن حمایت مداوم آن‌ها در مقایسه با شرکت‌های کوچکتر، بیشتر تحت فشار قرار می‌گیرند (ناصر، ۲۰۱۰).

۱-۱- پیشنهادات و محدودیت‌ها

۱-۱-۱- بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

الف: فقدان حسابداری و گزارشگری پایداری به صورت مستقل و فقدان شاخص و استاندارد یک پارچه در زمینه گزارشگری پایداری در ایران، سبب گزارش‌گری و افشای پایداری به صورت سلیقه‌ای شده که این ضعف باعث شده است سرمایه‌گذاران نتوانند به مقایسه شرکت‌ها و تصمیم‌گیری در این زمینه بپردازند، بنابراین به سازمان بورس اوراق بهادار و کمیته تدوین استانداردها پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها را به افشای اجزای گزارشگری پایداری در چارچوب استانداردهای یکپارچه و ارائه گزارش‌های مستقل ملزم کند و به رتبه‌بندی شرکت‌های فعال در بورس به لحاظ کیفیت افشای اجزای گزارشگری پایداری شرکت‌ها همت‌گمارند.

ب: به سهامداران پیشنهاد می‌گردد با تقویت نظام راهبری شرکتی به عنوان مکانیزم پاسخگویی شرکت‌ها نسبت به حقوق و نیازهای ذی‌نفعان پاسخگو بوده و بدین وسیله باعث کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی و کنترل و نظارت رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت، کمیت و کیفیت افشای اجزای گزارشگری پایداری که در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌گیرد، بهبود و ارتقاء یابد و با به‌کارگیری تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت اطلاعات دقیق و مربوط، موجب تصمیم‌گیری صحیح مدیران جهت کاهش یا حذف آثار زیان‌بار فعالیت‌های شرکت گردند تا شرکت بتواند جهت حفظ توان رقابت و کاهش میزان سردرگمی شرکت در محیط اقتصادی پرتلاطم کشور، با تولید محصولات جدید و سازگار با محیط‌زیست (محصولات سبز) خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع، عملکرد شرکت را بهبود و باعث افزایش مزیت رقابتی برای شرکت گردد.

ج: راهبری شرکتی به‌طور گسترده‌ای در ایران با موضوعات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است اما بررسی راهبری شرکتی با مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی آن‌گونه که شایسته است مورد توجه قرار نگرفته است، لذا علاقه‌مندان می‌توانند این‌گونه موضوعات را برای تحقیق مد نظر قرار دهند.

۱-۱-۲- محدودیت‌های پژوهش که در تفسیر و تعمیم نتایج باید به آن‌ها توجه شود، عبارتند

از:

الف: در بخش محاسبه امتیاز زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکت‌ها این بود که برخی شرکت‌ها گزارش عملکرد اجتماعی یا گزارش عملکرد زیست‌محیطی را در گزارش هیئت‌مدیره به مجمع ارائه نکرده بودند، لذا اطلاعات همه شرکت‌ها برای آزمون در دسترس نبود و در نتیجه تعمیم نتایج تحقیق را با محدودیت مواجه می‌سازد.

ب: انجام تعداد محدودی پژوهش در زمینه تکنیک‌های حسابداری مدیریت در ایران را می‌توان از محدودیت‌های اصلی این پژوهش دانست، زیرا که وجود پژوهش در این زمینه می‌توانست به پژوهش‌گر کمک کند تا با مطالعه نحوه کار پژوهش‌گران و مراجعه به فهرست منابع و ماخذ پژوهش‌های آنان به پرسش‌های استاندارد و منابع دیگر مرتبط با پژوهش دست یابد. همچنین با توجه به این که بخشی از این پژوهش براساس پرسش‌نامه صورت گرفته، محدودیت‌های ذاتی این ابزارهای گردآوری نیز در این پژوهش وجود دارد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ابراهیمی کردلر، علی و رحمتی، سلمان (۱۳۹۲)، بررسی رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت با نقدشوندگی سهام، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال پنجم، شماره ۲۱، صص ۳۸-۵۱.
۲. ابراهیمی کردلر، علی و مقدس پور، هنگامه (۱۳۹۳)، تبیین وضعیت حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۳، صص ۵۷-۸۳.
۳. بخردی‌نسب، وحید و ژولانژاد، فاطمه (۱۳۹۶)، بررسی رفتار مدیر در برخورد با هزینه‌ها بر اساس رویکرد رتبه‌بندی شرکت‌ها با مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در تاپسیس فازی، فصلنامه مهندسی مدیریت نوین، سال ششم، شماره ۱ و ۲، صص ۱۷-۳۷.
۴. حاجیها، زهره و قانع، علی (۱۳۹۵)، بررسی کیفیت حسابرسی بر فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، صص ۱۰۳-۱۲۷.
۵. حساس‌یگانه، یحیی، دیانتی دلمی، زهرا و نوروزبیگی، ابراهیم (۱۳۹۰)، بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۸، صص ۱-۱۸.
۶. رهنما رودپشتی، فریدون و بیات، علی (۱۳۹۱)، تعامل سازمانی حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی: تبیین یک روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، شماره ۱، صص ۱-۱۸.
۷. سپاسی، سحر و اسمعیلی‌کجانی، محمد (۱۳۹۳)، ارائه مدلی برای تبیین رابطه میان حاکمیت شرکتی و افشای زیست‌محیطی مبتنی بر رویکرد مدیریت هزینه، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۴۷-۱۵۹.
۸. عامری، حسین (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر افشای گزارش پایداری شرکت‌ها، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳، صص ۱۸۹-۲۰۶.
۹. فصیحی، صغری (۱۳۹۴)، سیستم‌های یکپارچه حسابداری محیط‌زیست و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت با رویکردهای کاربردی و پژوهش نوین، تهران- سازمان مدیریت صنعتی.
۱۰. کیوگی، ابراهیم، محمدی، امید، کبیری، محمدتقی و مسلمی، آذر (۱۳۹۹)، تبیین رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و کیفیت حسابرسی مستقل، مجله دانش حسابرسی، سال بیستم، شماره ۸۱، صص ۲۴۶-۲۷۱.
۱۱. محمدی، جمال و خوزین، علی (۱۳۹۶)، چارچوب گزارشگری پایداری، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، سال سوم، شماره ۳، صص ۳۶۵-۳۷۷.
۱۲. مهران، ساسان، مرادی، محمد و اسکندر، هدی (۱۳۸۹)، بررسی رابطه نوع مالکیت نهادی و حسابداری محافظه‌کارانه، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۱ (پیاپی ۳)، صص ۴۷-۶۲.
۱۳. مهران‌جوری، مهدی و علی‌خانی، رضیه (۱۳۹۳)، افشای مسئولیت اجتماعی و راهبری شرکتی، بررسی حسابداری و حسابرسی، سال بیست‌ویکم، شماره ۳، صص ۳۲۹-۳۴۸.

۱۴. وکیل‌فرد، حمیدرضا، ضیا، فرناز و صراف، فاطمه (۱۳۹۹)، تاثیر گزارشگری پایداری بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال سیزدهم، شماره ۴۶، صص ۱۲۱-۱۳۵.
۱۵. معصومی‌نژاد، سیدرسول، صالح‌نژاد، سیدحسین و ذبیحی زین‌کلابی، علی (۱۳۹۷)، شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، سال ۱۸، شماره ۷۰، صص ۱۹۵-۲۲۱.
۱۶. ملیکان، اسفندیار، فخاری، حسین و جفائی‌رهنی، منیره (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی، دانش حسابداری، سال دهم، شماره ۲، پیاپی (۳۷)، صص ۷۷-۱۲۲.
۱۷. وطن‌پرست، محمدرضا، تصدی‌کار، محمدجواد و احمدزاده لایق، نرگس (۱۳۹۷)، مروری بر تاریخچه و تکنیک‌های حسابداری مدیریت، فصلنامه چشم اندازه حسابداری و مدیریت، سال ۱، شماره ۲، صص ۳۹-۵۳.

ب- منابع خارجی:

1. Abdel-Kader, M. and Luther, R.G. (2006), IFAC's conception of the evolution of management accounting, *Advances in Management Accounting*, 15, 237-256.
2. Adnan, sh., Hey, D., and Staden, C. (2018). The influence of Culture and corporate governance on corporate Social responsibility discloser: a cross country analysis. *Journal of Cleaner Production*, 198, 38-64.
3. Alam-Dad-Mohammadi, M, Mardani, A, Noor-Azli-AliKhan, M and Streimikiene, D. (2018). Corporate sustainability disclosure and market valuation in a Middle Eastern Nation: evidence from listed firms on the Tehran Stock Exchange: sensitive industries versus non-sensitive industries, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 31(1), 1488-1511.
4. Brammer, S., Pavelin, S. (2008). Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure. *Business Strategy and the Environment*, 17(2), 120- 136.
5. Chen, W., G Zhou, and Z, Xindong. (2019). CEO Tenure and Corporate Social Responsibility Performance. *Journal of Business Reserch*, 95(3), 292-302.
6. Coffie, W., Aboagye-Otchere, F., Musah, A. (2018). Corporate Social responsibility disclosures (CSR), corporate governance and the degree of multinational activities: Evidence from a developing economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(1), 106-123.
7. Efendi, J., Srivastava and Swanson, (2004), "Why do Corporate Managers Misstate Financial Statements? The Role of Option Compensation, Corporate Governance and Other Factors", Working Paper, Texas A&M University, College Station, TX, May 17.
8. Effendi, I., and Kusmantini, T. (2015). The moderating effect of contingency variables on the relationship between formal strategic planning and company performance. *Social and Behavioral Sciences*, 211(2), 1132-1141.
9. Eng, L. L. & Mak, Y. T. (2003). Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22 (4): 325-345.
10. Esa, E. and Anum Mohd Ghazali, N. (2012). Corporate social Responsibility and corporate governance in Malaysian government-linked companies. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 12(3), 292-305.
11. Giannarakis, G. (2014). The determinants influencing the extent of CSR disclosure. *International Journal of Law and Management*, 56(5), 393-416.
12. Haji, A. (2013). Corporate social responsibility disclosures over time: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28 (7), 647-676.
13. Hamilton, K. (2004). The need for effective communication with market stakeholders. *Australian Accounting Review*, (14), 3-9.

14. Hansen, E., Schaltegger, S., (2016). The sustainability balanced scorecard. A systematic review of architectures. *Journal of Business Ethics*. 133)2(, 193-221.
15. Jani, T. and Jamali, D. (2016). Looking inside the box: the effect of corporate governance on corporate social responsibility. *Corporate Governance: An International Review*, 24(3) 253-273.
16. Jasch, C. (2003). The use of environmental management accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner Production*. 1 (1), 667-676.
17. Jitmaneeroj, B. (2016). Reform priorities for corporate sustainability environmental, social, governance or economic performance? *Management Decision*, 54(6), 74- 89.
18. Kathyayini Kathy Rao, Carol A. Tilt, Laurence H. (2012). Corporate governance and environmental reporting: an Australian study. *Corporate Governance*, 12, 143 –163.
19. Kılıç, M., and Kuzey, C. (2019). The effect of corporate governance on carbon emission disclosures: Evidence from Turkey. *International Journal of Climate Change Strategies and Management*, 11(1), 35-53.
20. Koubaa, R, R. and Jarbouï, A. (2017). Direct and Mediated Associations among Earnings Quality, Book-Tax Differences and the Audit Quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 15 (3), 293 – 316.
21. Maria, C. and Inmaculada. B and Lúcia. L. R. (2019). The engagement of auditors in the reporting of corporate social responsibility information. *Corporate social responsibility and environmental Management*, 26(1), 46–56.
22. Martinez, J, Sanchez, I, and Ballesteros, B. (2015). Effect of financial reporting quality on sustainability information disclosure. *Corporate social responsibility and environmental management*, 22(1), 45–46.
23. Nasr, T. H. (2010). *Corporate Social Responsibility Disclosure: An Examination of Consequences*. Doctoral thesis, Durham University, available at Durham e-theses, online: <http://etheses.dur.ac.uk/480/>.
24. Nizam, E., Ng, A., Dewandaru, G., Nagayev, R., & Nkoba, M. A. (2019). The Impact of Social and Environmental Sustainability on Financial Performance: A Global Analysis of the Banking Sector. *Journal of Multinational Financial Management*, 49, 35-53.
25. Olthuis, B, and K, Oever. 2020. The board of directors and CSR: How does ideological diversity on the board impact CSR? *Journal of Cleaner Production*, 25(1), 1-10.
26. Pisani, N., Kourula, A., Kolk, A., and Meijer, R. (2017). How global is international CSR research? Insights and recommendations from a systematic review. *Journal of World Business*, 52 (5), 591–614.
27. Ravlic, M. and Yarn old, J. (2015). *CSR disclosures and the volatility of the stock market: A study of the Swedish and Danish stock markets*. Student Umeå School of Business and Economics, Master Thesis, Spring Semester, 2015.
28. Reverte, C. (2016). Corporate social responsibility disclosure and market valuation: evidence from Spanish listed firm. *Review Management Science*, 10, 411–435.
29. Rezaee, Z., M, Alipour, O, Faraji, N, Jamshidi, and Ghanbarim, M. (2020). Environmental Disclosure Quality and Risk-Taking: Moderating Effect of Corporate Governance, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 24) 1(, 20-39.
30. Rezaee, Z. (2017). Corporate sustainability: Theoretical and integrated strategic imperative and pragmatic approach. *The Journal of Business Inquiry*, 16(1), 52-70.
31. Rinderman, H. Kodila-Tedika, O. and Christainsen, G. (2015). Gogntive Capital, good governance, and the wealth of nations. *Intelligence*, 51, 98-108.
32. Sierra, L. Zorio, A. and García Benau, M. A. (2013). Sustainable Development and Assurance of Corporate Social Responsibility Reports Published by Ibx35 Companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(6), 359–370.
33. Sun, Y., Yi, Y., Lin, B. (2012). Board independence, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on internal controls. *China Journal of Accounting*

- Research, 5 (2): 145–161.
34. Teerachai, A. and Supasith, C. (2016). Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand, *Asian Review of Accounting*, 25 (1), 85-105.
 35. Velnampy, T. Sivathaasan, N. Tharanika, R. and Sinthuja, M. (2014). Board leadership structure, audit committee and audit quality: Evidence from manufacturing companies in Sri Lanka. *International Journal of Business and Management*, 9(4), 76-85.
 36. Wadongo, B. and Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organisational effectiveness in the third sector, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 680-703.
 37. Yanez, S. Uruburu, A. Moreno, A. and J. Lumbreras. (2019). The sustainability report as an essential tool for the holistic and strategic vision of higher education institutions. *Journal of Cleaner Production*, 207, 57-66.

