

## بسترها و راهبردهای خاستگاه حسابداری مدیریت مبتنی بر گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار

حیدر فرزانه<sup>۱</sup>

احمد محمدی<sup>۲</sup>

مهدی زینالی<sup>۳</sup>

رسول برادران حسن‌زاده<sup>۴</sup>

### چکیده:

هدف پژوهش حاضر واکاوی ابعاد و اجزای حسابداری مدیریت با استفاده از رویکرد گزارشگری به هنگام می‌باشد. از این‌رو تلاش می‌گردد با رویکرد زمینه بنیان، به ارزیابی و تحلیل نظام‌مند مؤلفه‌های نوظهور حاصل از مصاحبه با خبرگان حرفه حسابداری مدیریت پرداخته و بسترها و راهبردهای حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار ارائه گردد. با توجه به اینکه گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار میل به نخبه‌گرایی دارد، از روش زمینه بنیان و مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته برای بیان جنبه‌های معلوم و مجهول هر یک از پدیده‌های مورد بررسی این پژوهش استفاده شده است. دوره زمانی اجرای پژوهش نیز طی سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ می‌باشد و جامعه آماری را اساتید خبره و مجرب دانشگاهی در حوزه حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. یافته‌ها نشان داد که ایجاد بسترهای فرهنگی، محیطی و اقتصادی میزان آگاهی بخشی کارکنان، تقویت دانش و مهارت‌های انسانی مدیران را نسبت به گزارشگری به هنگام و یکپارچه و طراحی و ایجاد معماری سازمانی و معماری تطبیقی را تقویت می‌نماید و از جمله راهبردهای اصلاحی نیز، مستندسازی فرایندها در چارچوب بهبود مستمر و توجه به مدیریت کیفیت جامع از طریق مدیریت فرایندها و حاکمیت فناوری اطلاعات به بلوغ حسابداری مدیریت کمک شایانی می‌نماید. همچنین در حوزه توسعه پایدار، تخصیص منابع مالی کافی در جهت حمایت از سیاست‌های تحقق اهداف توسعه پایدار و اولویت‌های توسعه در محیط اقتصادی و فرهنگی برای منافع بلندمدت ملی به جای منافع شرکتی از الزامات تحقق راهبردهای حسابداری مدیریت توسعه پایدار می‌باشد.

**کلمات کلیدی:** حسابداری مدیریت، گزارشگری به هنگام، معماری سازمانی، قابلیت‌های کسب‌وکار، توسعه پایدار.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل:

a.h.mohammadi@iaut.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

## مقدمه

رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط اجتماعی، نیازهای نوینی را به وجود آورده است که به تبع آن با تغییر شرایط محیطی، سیر تحول و تکامل حرفه‌های خدماتی همچون حسابداری مدیریت ضرورت می‌یابد. حسابداری مدیریت در تأمین نیازهای مختلف جامعه و بهبود رفاه عمومی و همچنین تأمین انتظارات ذینفعان واحدهای اقتصادی نقش فراوانی دارد که حفظ اعتبار آن منوط به کیفیت خدمات در به روز بودن گزارش‌های تحلیلی و سودمندی در تصمیم‌گیری برای مدیران است. (همتی و همکاران، ۱۴۰۰). از این رو با توجه به پیچیده شدن فعالیت‌های واحدهای اقتصادی و پیشرفت سریع فناوری اطلاعات و همچنین جهانی شدن بازارها، نقش حسابداران مدیریت از تهیه و تفسیر اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی فراتر رفته و به منظور حفظ و اعتلای اعتبار حرفه حسابداری مدیریت می‌بایست با تحلیل ارزشی فرایندهای هر کسب‌وکار، ضمن ارائه گزارش‌های مالی با رویکرد گزارشگری به‌نگام، به حوزه‌های مسئولیت اجتماعی و گزارشگری پایداری نیز ورود پیدا کند. با ظهور پدیده خصوصی‌سازی، مدل‌های رقابت نوین، توسعه و خلق فناوری جدید و نیز پیدایش مسئله تجارت جهانی، حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی اهمیت روزافزون پیدا کرده است؛ بنگاه‌های اقتصادی برای حفظ حیات خود، ناگزیر به منطبق شدن با تغییرات محیطی هستند و در اولین گام، مدیران به اطلاعات مالی به‌نگام به‌عنوان ابزاری مهم در تصمیم‌گیری و تخصیص و کنترل منابع نیازمندند. 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 شده‌اند (ریچارد و هلدن، ۲۰۲۲؛ سواندا و همکاران، ۲۰۲۱). حسابداران مدیریت با استفاده از رویکرد گزارشگری به‌نگام به مدیران در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، خلق ارزش و حذف اتلاف منابع کمک می‌نمایند تا ضمن انطباق با عوامل اثرگذار محیطی، عملکرد خود را بهبود ببخشند. در واقع، افزایش بهای تولید و محدودیت منابع، موجب تغییر در ترکیب هزینه‌ها می‌شود و شرکت‌ها حاضر به تحمیل هزینه بابت فعالیت‌های فاقد ارزش نیستند و درصدد حذف آنان و خلق فعالیت‌های با ارزش می‌باشند. استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت می‌تواند زمینه خلق ارزش را فراهم نماید؛ مشروط بر آنکه شرکت‌ها خود را با گزارشگری در زمان واقعی، خود را تطبیق دهند (صیادی صومار و سبزی علی پور، ۱۳۹۹). ابوگالیا (۲۰۲۲) معتقد است که مهم‌ترین راهکار سازمانی برای تطبیق و سازگاری با تغییرات محیطی، تغییر در ترکیب هزینه‌ها است، به‌گونه‌ای که استفاده مناسب و کارا از منابع منجر به خلق فعالیت‌های با ارزش افزوده و حذف اتلاف‌ها در فرآیند تولید شود؛ این امر در سایه استفاده از ابزارهای نوین تکامل‌یافته به‌واسطه رشد فناوری اطلاعات در حسابداری مدیریت میسر می‌شود. همچنین حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) بیان داشتند که مدیریت استراتژیک توسط شرکت‌ها می‌تواند سودمندی اطلاعات را حفظ و واکنش مناسب شرکت در موقعیت‌های حیاتی را تضمین کند؛ همچنین تخصیص و کنترل هزینه‌ها جهت خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع، موضوعاتی هستند که باید مورد توجه قرار گیرند، لذا ضرورت

دارد رویکردها و الگوهای مرتبط با موضوع، آزمون و تحلیل شوند. هر حرفه‌ای، همانند هر صنعت یا شرکتی با شناسایی و مدیریت راهبردی صلاحیت‌های کلیدی خود، نه تنها به‌طور مؤثر خود را از ضعف‌ها و تهدیدهای موجود مصون نگه می‌دارد، بلکه می‌تواند اعتلا و توسعه خود را نیز تسهیل و تضمین نماید، سیاستگذاران و ذینفعان حرفه حسابداری مدیریت با شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های موجود در این حرفه و تهدیدها و فرصت‌های آن، می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر در راستای اعتلا و توسعه ارزش و اعتبار خدمات حسابداری مدیریت عمل کرده و در ارتقای رفاه اقتصادی و اجتماعی نقشی اساسی ایفا کنند. گزارش‌های مالی حسابداران مدیریت علاوه بر اتکا به ارقام تاریخی و به روز نبودن اطلاعات، در برگیرنده معیارهای غیرمالی عملکرد، یا چشم اندازه‌ها و برنامه‌های آتی نیستند. در واقع، ماهیت توضیحی گزارش‌های مدیریتی و همچنین متقاعدکردن شواهد به عنوان مبانی این گزارش‌ها، نقطه مقابل سودمندی در تصمیم‌گیری و پیش‌بینی جریان‌های نقدی و رویدادهای آتی هم توسط استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است (اسویفت و داندو، ۲۰۰۲، سیکا و همکاران، ۲۰۲۲).

خاستگاه حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به‌هنگام و توجه به پایداری شرکتها همواره مورد مطالبه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بوده است. بر این اساس، ضرورت انجام پژوهش حاضر ایجاب می‌کند که در راستای توجه به انتظارات ذینفعان و همچنین رشد و بلوغ فکری و عملی حسابداری مدیریت، به‌طور جامع بررسی گردد و بسترها و راهبردهای مناسبی برای بهره‌گیری از حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به‌هنگام و پایداری شرکتها ارائه گردد. رسیدن به یک وجه مشترک به واسطه دیدگاه‌های رسته شده و تئوریک، می‌تواند برای تدوین آیین‌نامه‌های نظارتی و قوانین بازدارنده توسط مجامع حرفه‌ای و در نهایت اثربخشی حرفه حسابداری مدیریت بستری مناسب فراهم آورد. تئوری‌های مختلف در مورد پایداری شرکتی و نقش حسابداران مدیریت در آن، یک پدیده جهان‌شمول و چالش برانگیز را ایجاد نموده است و درک این واژه را تا حدی مبهم ساخته است، اما این ابهام می‌تواند از طریق پرسش و پاسخ‌های ارزیابی شونده و مفهومی، مرتفع شود و در ایجاد مبانی دقیق‌تری برای قضاوت عملکرد حسابداران مدیریت موثر واقع گردد. نوآوری پژوهش، تحلیل کیفی و تجربی برای ارائه بسترها و راهبردهای موثر در خاستگاه حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به‌هنگام و پایداری شرکتی در ایران است که پیرامون انطباق انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و در راستای کمک به مجامع حرفه‌ای و قانون‌گذاران حرفه حسابداری مدیریت راهبردهایی را ارائه می‌نماید. بدین منظور در ادامه پژوهش، مبانی نظری و پیشینه، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های کیفی، نتایج معادلات ساختاری و بحث و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری مدیریت به فرایند شناسایی، اندازه‌گیری، ذخیره، تجزیه و تحلیل، آماده‌سازی،

تفسیر و ارتباط با اطلاعاتی گفته می‌شود که به مدیران اجرایی در دستیابی به اهداف سازمانی کمک می‌نماید. برای دستیابی به چنین اهدافی، سیستم حسابداری مدیریت به سیستم اطلاعاتی نیاز دارد که حاوی مجموعه اجزاء مبتنی بر کامپیوتر مجتمع است و از فرایندهایی مانند جمع آوری، پردازش، ذخیره و ارسال اطلاعات برای هدف‌های تصمیم‌گیری و کنترل استفاده می‌کند (رحیمی هلری و همکاران، ۱۴۰۱). نقش حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی کشور با حرکت به سوی خصوصی‌سازی، تغییرات در الگوهای رقابت، تولید، ساختار شرکتها، توسعه فناوری و نیز مطرح شدن تجارت جهانی کاملاً مشهود است و تحقیقات تجربی اخیر نشان می‌دهد که این حرفه برای بقای خود به یک فرایند دارای ارزش افزوده از برنامه‌ریزی، طراحی، اندازه‌گیری و به کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی مالی و غیرمالی به هنگام برای راهنمای عمل مدیران و مشوق رفتار و خالق ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی لازم برای رسیدن به اهداف عملیاتی، تاکتیکی و راهبردی است (دوسکا، ۲۰۲۳؛ شاور و همکاران، ۲۰۰۳). فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر برای سازمان‌ها منافع بالقوه‌ای مانند بهبود اثرگذاری، قدرت رقابت، بهبود کیفیت و تمرکز بهتر بر روی مشتری دارد. از طرفی حسابداری مدیریت، در رأس تحولات پدید آمده در عرصه‌های کسب و کار می‌باشد و در حال باز تعریف شیوه‌های مدیریت بنگاه‌های اقتصادی است که سعی دارند خود را با تغییر و تحولات هماهنگ نموده و به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان پاسخ مناسبی ارائه نمایند. این حرفه در دنیا، از رشد و پویایی سریعی برخوردار بوده و به طور منظم، محصولات فکری جدیدی را به راهبران شرکتها و مدیران سازمان‌ها عرضه نموده است. درباره جایگاه حسابداری مدیریت در کشورمان باید گفت، در شرایطی که در همه شرکت‌های معتبر دنیا، بکارگیری حسابداری مدیریت به عنوان یک ضرورت در بنگاه‌های اقتصادی قرار گرفته است و بسیاری از مدیران، موفقیت‌های خود را وامدار بهره‌برداری از داده‌های سودمند و هدایتگر حسابداری مدیریت می‌دانند، لیکن این مقوله در کشور ما بسیار مهجور واقع شده و سازمان‌ها و بنگاه‌های ما از دستاوردهای آن محروم و متخصصان مالی ما نسبت به آن بیگانه‌اند. هنگامی که در محیط‌های کسب و کار ما نیز، رقابت معنی پیدا کند و اتخاذ راهبردهای رقابتی، دستمایه و تضمین‌کننده رشد و پایداری بنگاه‌ها قرار گیرد، بدون تردید، بهره‌مندی تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سایه به روز بودن اطلاعات برای گرفتن تصمیم‌های ارزش آفرین، اجتناب ناپذیر خواهد بود (فریمانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ بیور نلسون و همکاران، ۲۰۱۸؛ جواد پور و حمیدیان، ۱۳۹۸).

### حسابداری مدیریت و گزارشگری به هنگام

امروزه با افزایش حجم اطلاعات، فرایند تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت با چالش اساسی به منظور سازماندهی فرایند تصمیم‌گیری‌ها مواجه شده است و در این میان فناوری اطلاعات و دگردیسی دیجیتال نقش بسزایی در پایداری این حرفه دارند. بررسی نتایج پژوهش‌های انجمن‌های حرفه‌ای حاکی از آن است که با توجه به نیازهای متعدد و گوناگون در مدیریت منابع در سطوح خرد و کلان، حسابداری مدیریت به منظور پاسخگویی بهتر به رفع نیازهای اطلاعاتی

تصمیم‌گیرندگان، ناگزیر به انطباق خود با توجه به رشد فناوری اطلاعات و توسعه پایدار است. در همین راستا و در سال ۲۰۲۰ مجله اکونومیست<sup>۱</sup> در مورد به‌هنگام بودن گزارش‌های مالی گزارشی با این محتوا منتشر نمود که شرکتها با حمایت مجموعه پیچیده‌ای از خدمات نرم‌افزاری سازمانی به شکل به‌هنگام روبرو هستند و این مسئله می‌تواند شیوه عملکرد و خروجی گزارش‌های مالی را دستخوش تغییرات اساسی قرار دهد. همچنین انجمن حسابداران خبره دنیا<sup>۲</sup> در سال ۲۰۲۲ مطالعه‌ای در زمینه "درک سرمایه‌گذاران: به سمت گزارشگری به‌هنگام" با مشارکت ۳۰۰ سرمایه‌گذار حرفه‌ای منتشر نمود و نتایج نشان داد که برای درک بهتر عملکرد شرکت و در توانایی مدیریت در واکنش سریع برای تغییرات، سطح تقاضای قابل توجهی برای گزارشگری به‌هنگام وجود دارد. در واقع، شرکت‌هایی که قادر به فراهم نمودن اطلاعات به‌هنگام هستند، دارای حاکمیت شرکتی منسجم‌تر بوده و سرمایه‌گذاری‌های بالقوه بیشتری را جذب می‌کنند.

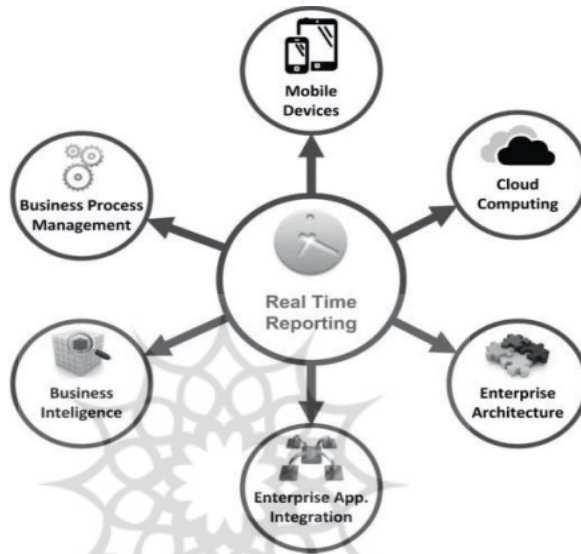
مالین و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند توسعه حسابداری مدیریت مطابق با تحولات اقتصادی و پیشرفت‌های بازارهای مالی نبوده و بهبود و پیشرفتی در سیستم حسابداری مدیریت آنگونه که مورد انتظار بوده، اتفاق نیافتاده است. به عبارتی حسابداری مدیریت همیشه چندگام از تغییرات در محیط کسب و کارها عقب بوده است و به ایجاد ارزش افزوده پایدار کمکی ننموده است. از اینرو حسابداری مدیریت نیازمند بازسازی و نوسازی اساسی در حوزه‌های کارکردی خود در راستای گزارشگری به‌هنگام است (پارکر، ۲۰۲۰). ویبو (۲۰۲۱) نیز بیان داشت مدل تغییر چند وجهی جدید حسابداری مدیریت با سه وجه سطح سازمانی، سطح پذیرندگان و سطح ذینفعان در حال تغییر است و هر کدام از جنبه‌های این مدل در پنج طبقه شامل مشوق‌ها، تسهیل‌کننده‌ها، کاتالیزورها، مومنتوم و رهبران طبقه بندی می‌شوند. موانع نیل به مدل چندوجهی حسابداری مدیریت را نیز در سه طبقه اشتباه‌کنندگان، تعلل‌کنندگان (اهمال‌کنندگان) و تاخیرکنندگان بر می‌شمرند. مدل یاد شده اهمیت گزارشگری به‌هنگام را بیش از پیش نمایان می‌کند. اگرچه رسیدن به یک سیستم منسجم و مبتنی بر اطلاعات به‌هنگام به تنهایی، تضمینی برای موفقیت شرکت‌ها نمی‌باشد اما، یک سیستم ضعیف حسابداری مدیریت مبتنی بر اطلاعات تاریخی ضمن از دست دادن ارزش‌های اطلاعاتی می‌تواند برتری‌ها و مزایای رقابتی شرکت‌ها را به طور چشمگیری تحت تاثیر خود قرار دهد (چادونگ سیتی، ۲۰۲۳). گزارشگری به‌هنگام در حسابداری اطلاعات کامل و آنی در مورد ابعاد کلیدی سازمان ارائه نموده و مدیریت را قادر می‌سازد ضمن تصمیم‌گیری و اقدامات بهینه، امکان تولید گزارش‌های مرکب از دیدگاه‌های مختلف سازمان را فراهم سازد و به یک مزیت رقابتی ارزش افزا تبدیل شود. بلفو و تریگو (۲۰۱۳) پژوهش خود را در همین حوزه انجام دادند و پاسخ‌های مهم فناوری اطلاعات به چالش گزارشگری به‌هنگام را در رسته معماری سازمانی، مستند سازی فرآیندهای کسب و کار، دستگاه‌های تلفن همراه، محاسبات ابری، یکپارچه سازی سامانه‌های سازمانی و هوش تجاری دسته بندی نمودند. شکل ۱

1. Economist

2. Association of Chartered Certified Accountants

پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی به چالش حسابداری مدیریت با رویکرد گزارشگری به هنگام را نشان می‌دهد (پورغفار و همکاران، ۱۴۰۱).

شکل ۱. پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی به چالش حسابداری گزارشگری به هنگام (منبع: بلفو و همکاران، ۲۰۱۴)



بلفو و همکاران (۲۰۱۴)، لازمه بهره مندی از گزارشگری به هنگام را در چارچوب هریک از ابعاد فوق قابل دستیابی می‌دانند که اجرای هر کدام از این مولفه‌ها، می‌تواند از چالش‌های مهم و اساسی در بهره مندی از گزارشگری به هنگام باشد. بر این اساس و در راستای مبانی نظری مربوط به حسابداری مدیریت مبتنی بر گزارشگری به هنگام، به دنبال پاسخی مناسب برای این سوال هستیم که بسترها و راهبردهای موثر برخاستگاه حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به هنگام کدامند؟

### حسابداری مدیریت و توسعه پایدار

سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی<sup>۱</sup> به عنوان کارگروه اهداف و معیارهای کلیدی توسعه پایدار با هدف حمایت از تلاش‌های هماهنگ موسسات عالی حسابرسی در جهت نیل به اهداف ملی و توسعه پایدار و همچنین تدوین، بهره‌گیری و ترویج شاخص‌های کلیدی توسعه پایدار در حوزه حسابرسی و مدیریت عنوان شده است. همچنین در دهه‌های اخیر سازمان

1. International Organization of Supreme Audit Institutions



مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای آسیایی<sup>۱</sup>، سازمان مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای عضو اکو<sup>۲</sup> و سازمان مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای عضو شانگهای<sup>۳</sup> در چارچوب نیل به توسعه پایدار و توجه به شاخص‌های پایداری و اجتماعی شرکتها به صورت فعالانه همکاری بین‌المللی داشته‌اند و جملگی موارد فوق بیانگر این مطلب است که حوزه مسئولیت‌های اجتماعی در دو دهه اخیر نه تنها در کشورهای با اقتصاد باز بلکه در کشورهای در حال توسعه نیز مورد توجه قرار گرفته است. دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران نیز با عضویت در سازمان‌های فوق به منظور پایداری شرکتها و توجه به مسئولیت‌های اجتماعی گام‌های مهمی برداشته است. ماهیت رقابت و تکنولوژی تولید به طور خاص، انتظارات متفاوتی را نسبت به حوزه‌های مختلف عملکردی حسابداری مدیریت ایجاد می‌کند. امروزه تغییرات در محیط کسب و کارها با آهنگی پرشتاب‌تر رخ می‌دهد و افزایش روزافزون وابستگی متقابل کسب و کارهای خدماتی همچون حسابداری مدیریت، توجهات را به نقش این حرفه در مسئولیت‌های اجتماعی نیز جلب نموده است. عمل به مسئولیت‌های اجتماعی توسط شرکتها یکی از ابزارهای قدرتمندی است که شرکت‌های چند ملیتی می‌توانند از آن برای تضمین موقعیت‌های خود در بازار، هموار نمودن مسیر رشد آینده و کاهش مخاطرات ناشی از پیچیدگی‌های کسب و کارهای مختلف استفاده کنند (شیائو و ونبین، ۲۰۲۳). زمانی که شرکتها به دنبال فرصت‌های تجاری خارج از بازارهای داخلی خود هستند، توجه به پایداری شرکتها و مسئولیت‌های اجتماعی به عنوان یک استراتژی مؤثر برای به دست آوردن منابع مورد نیاز و یافتن فرصت‌های سرمایه‌گذاری خارجی است. توجه به خلق مزیت رقابتی صرفاً از بُعد اقتصادی در افق بلندمدت نمی‌تواند تامین‌کننده انتظارات ذینفعان باشد. بنابراین، شرکتها برای کسب مشروعیت بیشتر و تامین خواسته‌های تمامی ذینفعان، راهی جزء التزام به حرکت به سوی "توسعه پایدار"، در سه بُعد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی، ندارند (امیریگی لنگرودی و همکاران، ۱۳۹۹). فدراسیون بین‌المللی حسابداری<sup>۴</sup> و سایر مجامع حرفه‌ای بین‌المللی، بیش از یک دهه است که به حوزه توسعه پایدار و مسئولیت‌های اجتماعی شرکتها ورود نموده‌اند و به طور خاص مؤثر بر پذیرش، میزان و کیفیت گزارشگری پایداری را بررسی نموده و در نهایت، مضامین احتمالی تحقیقات آینده را با بیان نمودن شکافها و مضامین نادرست در حوزه مقررات و حاکمیت و همچنین کیفیت گزارشگری پایداری و ادراک ذینفعان مورد بحث و بررسی قرار داده‌اند. جملگی این بررسی‌ها حاکی از آن است که تمام مدیران و کارکنان شرکتها می‌بایست در راستای عمل به مسئولیت‌های اجتماعی و پایداری تشریک مساعی داشته و مسئولانه عمل کنند (صمیمی و همکاران، ۲۰۲۲). در این میان نقش حسابداران مدیریت به عنوان یکی از ابزارهای مؤثر در تصمیم‌گیری، بر هیچکس پوشیده نیست. حسابداران مدیریت با زایش واقعیت از دل تغییرات می‌توانند

1. Asia Organization of Supreme Audit Institutions
2. Organization of Higher Audit Institutions of ECO member countries
3. Organization of Higher Audit Institutions of Shanghai Member States
4. International Federation of Accountants

راهبردهایی را برای توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و پایداری شرکتها در چارچوب فعالیت‌های غیر اقتصادی ارائه نماید؛ چرا که اطلاعات حسابداری مدیریت، می‌تواند در تصمیمات و تخصیص پایدار منابع نقش مهمی ایفا کند. در حالی که نقش حسابداری مدیریت در حوزه پایداری، از یک سو در ارائه اطلاعات تسهیل کننده تصمیمات پایدار مدیران و از سوی دیگر در تامین اطلاعات لازم به منظور گزارشگری خلق ارزش پایدار برای ذینفعان حائز اهمیت است. تحلیل اطلاعات این نوع گزارش‌ها به بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارآیی آن کمک شایانی می‌نماید (امیریگی لنگرودی و همکاران، ۱۳۹۹). با این توضیحات مشهود است که دانش و پژوهش در خصوص حسابداری مدیریت توسعه پایدار هنوز بسیار محدود است و در یک مرحله اکتشافی به سر می‌برد. بر این اساس، سوال دوم پژوهش بدین صورت مطرح می‌گردد که الگوی مناسب برای خاستگاه حسابداری مدیریت با تاکید بر توسعه پایدار چگونه است؟

تحقیق در حوزه حسابداری مدیریت با رویکرد گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار، دارای تاریخچه طولانی و برجسته‌ای در ادبیات پیشین نیست و می‌توان بررسی این پدیده را به صورت رسمی از سال ۱۹۹۵ مورد کنکاش قرار داد. همچنین بررسی‌های انجام شده نشان از وجود و تداوم تحقیقات و استانداردهای گزارشگری در حوزه پایداری شرکتها در اکثر نقاط دنیا در سایر حوزه‌های مالی بوده است. در جدول ۱ خلاصه‌ای از پژوهش‌های صورت گرفته خارجی و داخلی در خصوص موضوع پژوهش حاضر ارائه می‌گردد.

جدول ۱. خلاصه پژوهش‌های صورت گرفته

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
بنسال و همکاران	۲۰۲۲	هلند	به سوی مدیریت کارآمد در سایه سیستم‌های اطلاعاتی به‌هنگام	گزارشگری به‌هنگام در عین حال رکورد بهتری از فعالیت‌های غیرمنتظره ارائه می‌کند و امکان تجزیه و تحلیل فعالیت‌های مخاطره انگیز را در حین رعایت محدودیت‌های زمانی فراهم می‌کند و تا ۹۳٪ کاهش زمان در تولید تصمیمات بهینه را نشان می‌دهد.



نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
هرفوش	۲۰۲۱	انگلستان	تجزیه و تحلیل در زمان واقعی	با ظهور داده‌های بزرگ، رقابت برای بسیاری از کسب و کارها در سایه ارائه گزارش‌ها در سریع‌ترین زمان ممکن است. ماهیت جریان داده‌های بزرگ مستلزم انجام یکسان تجزیه و تحلیل در زمان واقعی است. پیشرفت‌های فراوان در فناوری از ظرفیت ذخیره‌سازی بزرگ‌تر تا قدرت پردازش سریع‌تر، دستیابی به این هدف را امکان‌پذیرتر می‌کند. انجام تجزیه و تحلیل در زمان واقعی سوالات اساسی را در مورد چگونگی اطمینان از یکپارچگی نتایج و نیاز به بازگشت به گذشته و انجام تحقیقات پس از رویداد در صورت اشتباه بودن نتایج ایجاد می‌کند.
بیستروم	۲۰۱۹	آمریکا	بلاک چین، حسابداری به‌هنگام و آینده مدل‌سازی ریسک اعتباری	از آنجایی که بیشتر مدل‌های ریسک اعتباری بر داده‌های حسابداری، افزایش شفافیت، دقت و به موقع بودن صورت‌های مالی که توسط شرکت‌هایی که اطلاعات خود را روی بلاک چین نگه می‌دارند، ایجاد می‌شود؛ از اینرو گزارش‌های به‌هنگام چه در بخش دولتی و چه خصوصی، می‌تواند به طور قابل توجهی ریسک اعتباری را بهبود بخشد.
ابوبکر نوحو و همکاران	۲۰۱۷	آلمان	پذیرش و موفقیت فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین در بخش‌های عمومی	هر دو رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت نوین، چه در حالت کامل و چه در حالت انتخابی، نشان دهنده ارتباطی مثبت با قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر است. با وجود اینکه میزان موفقیت فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر در سطح متوسط بوده است، اما گستره قبول این فعالیت‌ها موفقیت آنها را بهبود بخشیده است.
مونیزولا	۲۰۱۴	مجارستان	بررسی نقش حسابداران مدیریت در تاثیر استفاده از منابع سازمان: مقایسه کشورهای در حال توسعه	در حال حاضر رویکرد جدیدی وارد حسابداری مدیریت شده و حسابداران مدیریت نقش تصمیم‌گیری و ارزش‌آفرینی و دستیابی به اهداف سازمان را برعهده دارند. بنابراین کشورهای در حال توسعه برای مدیریت نتیجه محور و فعال منابع محدود خود نیاز به حسابداران مدیریت دارند.

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
ویپو	۲۰۱۴	انگلستان	نقش مدرن حسابداری مدیریت و موانع تغییر این نقش	مهم ترین مانع پیشرو و تاثیرگذار بر تغییر نقش حسابداران مدیریت در آینده، برنامه تغییر نقش سازمانی می باشد و برنامه به روز رسانی در تغییر شکل نقش سازمانی حسابداران مدیریت موفق نبوده است. در نهایت نیز مدل تغییر چند وجهی جدید حسابداری مدیریت با سه وجه سطح سازمانی، سطح پذیرندگان تغییر و ذینفعان تغییر و هر کدام در پنج طبقه شامل مشوق ها، تسهیل کننده ها، کاتالیزور ها، مومنتوم و رهبران است و موانع را نیز در سه طبقه اشتباه کنندگان، تعلل کنندگان (اهمال گران) و تاخیر کنندگان ارائه نموده اند.
مالین و همکاران	۲۰۰۹	آمریکا	تئوری های مورد استفاده در حسابداری مدیریت و ترکیب تئوری ها و تطابق آنها با یکدیگر	می توان از تئوری های مختلفی برای استخراج یک سری اصول یکپارچه حسابداری مدیریت و همچنین به تصویر کشیدن یک نمای کلی از دیدگاه های اجتماعی، روانشناسی، عملیاتی و نمایندگی استفاده کرد.
کوکینز	۲۰۰۸	آمریکا	چارچوب حسابداری مدیریت	وجود یک چارچوب نظری و اصول یکپارچه که بتواند حسابداران مدیریت و مدیران را در امر اندازه گیری هزینه ها و چگونگی استفاده از این اطلاعات هزینه کمک کند، ضروری است.
خویسونگ و همکاران	۲۰۰۵	آمریکا	مدیریت حسابداری به هنگام با قیمت ثابت برای شبکه	با پیاده سازی مهندسی ترافیک بهینه، می توان به موقع از ازدحام اطلاعات غیر تحلیلی جلوگیری کند و همچنین قیمت را بدون تغییر نگه داشت. توانایی تضمین کیفیت خدمات و توانایی بازیابی تراکم نیز بهبود می یابد و عملکرد بهتری با هزینه کمتر ارائه می گردد.
بیرکینشا و همکاران	۲۰۰۱	فنلاند	بررسی تئوری و شواهد موجود در حسابداری مدیریت جهانی یکپارچه در شرکت های چند ملیتی	با توجه به شرایط حاکم بر شرکتها به خصوص شرکت های چند ملیتی و تمرکز آنها به مشتریان، ضروری است تا حسابداران مدیریت از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه تبعیت کنند.

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
<b>پژوهش‌های داخلی</b>				
نصرالهی و وسطی	۱۴۰۲	ایران	نقش حکمرانی خوب در تاثیرگذاری رسانه‌های مبتنی بر فناوری بر توسعه پایدار	با افزایش میزان استفاده از رسانه‌های فناوری محور به طور مستقیم و به طور غیرمستقیم از طریق افزایش آگاهی اعضاء جامعه از شاخص‌های حکمرانی خوب، دسترسی به توسعه پایدار تسهیل و تسریع می‌گردد. به طور کلی می‌توان استنباط کرد که با استفاده از رسانه‌های نوین با مزیت دسترسی پذیری و عمومیت یافتن بین آحاد جامعه می‌توان جوامع مختلف را در مسیر تحقق توسعه پایدار قرار داد.
رحیمی و هلری و همکاران	۱۴۰۱	ایران	ارائه مدل سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر هوش تجاری و بر اساس نظریه زمینه بنیان	عوامل علی شامل تنوع در فرایندهای پردازشی، وجود اطلاعات متناقض و پیچیدگی اطلاعات در سازمان، تنوع در ابزارهای تحلیلی، خطر دستبرد اطلاعات و آسیب‌های ناشی از ویروس و خرابی نرم‌افزارها و سخت افزارها، وجود تنوع در سبک استفاده از مدیریت سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت، نیاز به ارزیابی عملکرد حوزه‌های مختلف، وجود ریسک سرمایه‌گذاری و انتخاب پروژه می‌باشد و از جمله راهبردها می‌توان به امکان گزارش دهی و گزارشگری آسان، قابلیت سازگار کردن داده‌های متنوع، فراهم کردن اطلاعات کافی و گسترش دامنه اطلاعات در سازمان، تهیه اطلاعات قابل فهم برای گروه‌های هدف در سازمان، ارائه اطلاعات مطابق با نیازهای کاربران در سازمان، بهبود سرعت پردازش اطلاعات در سازمان، فراهم نمودن برنامه‌های بهبود مستمر در سازمان اشاره نمود.
پورغفار و همکاران	۱۴۰۱	ایران	الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌هنگام در بخش عمومی ایران: مطالعه آمیخته	مولفه‌های الزامات قانونی با رویکرد اداره دولت به سبک بخش خصوصی، نظام برنامه‌ریزی استراتژیک، نظام حسابداری و حسابرسی عملکرد مدیریت، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات با نگرش معماری سازمانی و سیستم‌های یکپارچه، توجه به سرمایه انسانی و سیاست‌های انگیزشی، نگرش فرآیندی و مدیریت فرآیندی به‌عنوان مهم‌ترین مولفه‌ها شناسایی شدند.

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
همتی و همکاران	۱۴۰۰	ایران	ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداری اخلاقی مبتنی بر قضاوت اخلاقی	ارتقاء حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت از طریق آموزش حرفه‌ای و اجتماعی کردن، باعث بهبود قضاوت اخلاقی می‌شود. علاوه بر این، حسابداری مدیریت به عنوان حرفه‌ای مستقل شناخته شده که اطلاعات تهیه شده توسط آنها، برای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی مفید می‌باشد.
عزیزی و همکاران	۱۴۰۰	ایران	مدل سازی تفاوت استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت	میزان استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اختلاف معنی داری دارد و اینکه شیوه‌های مختلف حسابداری مدیریت تأثیر یکسانی بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت ندارند.
صفرزاده و همکاران	۱۴۰۰	ایران	بررسی ابعاد کیفیت خدمات حسابداری مدیریت	میانگین نمرات انتظارات مدیران واحد حسابداری مدیریت و مدیران ارشد برای تمامی ابعاد شناسایی شده کیفیت خدمات بیشتر از مشاهدات آنان بوده است. از سویی، ابعاد کیفیت خدمات و عملکرد خدمات بر اساس دیدگاه مدیران واحد حسابداری مدیریت و مدیران ارشد عبارت است از: ظاهر، پاسخگویی، قابلیت اطمینان، تضمین و همدلی. همچنین، ابعاد عملکرد خدمات ارزیابی بهتری از کیفیت خدمات حسابداری مدیریت ارائه می‌دهند.
امیریکی لنگرودی و همکاران	۱۳۹۹	ایران	ارزیابی الگوی حسابداری مدیریت برای توسعه پایدار	با توسعه نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت مرسوم به جای نظامی مبتنی بر رویکرد توسعه پایدار "خلق ارزش مالی برای سهامداران" ایجاد می‌شود.
تجویدی و محمدی	۱۳۹۹	ایران	بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی	بین اهمیت و در دسترس بودن اطلاعات حسابداری مدیریت شکاف وجود دارد و هم چنین اطلاعات حسابداری مدیریت نقش واسطه ای در رابطه بین استراتژی رقابت، پیچیدگی تولید و عدم اطمینان محیطی با اثربخشی سیستم کنترل مدیریت ایفا می‌کند ولی در مورد رسمی سازی و تمرکز گرای این مورد وجود ندارد.

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
عظیمی یانچشمه و میرزائی	۱۳۹۹	ایران	پارادایم‌های پژوهش در حسابداری مدیریت	پارادایم اثبات‌گرایی کمی با ویژگی‌های عینیت، اندازه‌گیری و استقلال از افکار و عقاید کنشگران با این محیط سازگاری زیادی ندارد. در مقابل، پارادایم پژوهش کیفی با ویژگی تعریف پدیده در متن تاریخی، اجتماعی آن، نظریه‌های چندگانه، ایجاد معنی و درک عمیق از روابط انسانی، فرایندهای سازمانی و رویه‌های حسابداری مدیریت بیشترین سازگاری را با این حوزه پژوهشی دارد و دانش منحصر به فرد خود را برای توسعه دانش حسابداری مدیریت ارائه می‌دهد. استفاده از روش‌های ترکیبی نیز با چالش‌های جدی همراه است و با این محیط ساخت اجتماعی منطبق نمی‌باشد.
صیادی سومار و سبز علی پور	۱۳۹۹	ایران	ابزارهای حسابداری مدیریت حلقه مفقوده خلق ارزش؛ آزمون تجربی تئوری اقتضایی	هشت عامل اقتضایی منابع انسانی، محیط اقتصادی، محیط خارجی، استراتژی شرکت، فناوری، محیط رقابتی، منابع مالی و حمایت مدیران ارشد در استفاده از اطلاعات حسابداران مدیریت برای خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع شرکت، معنادار است و چهار عامل اقتضایی ساختار سازمانی، اندازه شرکت، بخش فرهنگی و بخش حرفه‌ای بر استفاده از گزارش‌های حسابداری مدیریت، تأثیر معناداری ندارند.
رستمی مازویی و همکاران	۱۳۹۸	ایران	واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم داده‌های حسابداری مدیریت	کنشگران فنی و انسانی نقش مؤثری در بهبود کارکردهای نظام حسابداری مدیریت ایفا می‌کنند و برخلاف رویکرد سنتی متداول، در رویکرد کنشگری این بازیگران به عنوان مداخله گرانی که توانایی تأثیر و تغییر تصمیم‌های راهبردی را دارند نگریده می‌شوند.
باباجانی و همکاران	۱۳۹۷	ایران	آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات	وضعیت حسابداری مدیریت مطلوب نمی‌باشد و مطابق با نظر خبرگان توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار خواهد بود و دلالت بر این موضوع دارد که فناوری در سیستم‌های حسابداری نفوذ کرده و سیستم‌های حسابداری هوشمند خواهند شد. همچنین گسترش استفاده از فناوری‌های شخصی و رایانش ابری در کسب و کارها از پیشران تأثیرگذار در آینده حسابداری مدیریت خواهد بود.

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
زارعی و برزگر	۱۳۹۶	ایران	ارزیابی تأثیر تصویرسازی داده‌ها در گزارش‌های حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری مدیران	جدول و نمودارهای تکمیلی سبب بهبود کیفیت تصمیم‌گیری می‌شود، اما تأثیری بر اطمینان نتایج تصمیم‌گیری ندارد. همچنین نتایج نشان داد مدیران با ارائه جدول و نمودار، قادر به تصمیم‌گیری بهتری بوده و امتیاز بسیار بالایی را دریافت نموده‌اند و در شرایطی که اطلاعات را تنها به شکل جدول دریافت کردند، عملکرد ضعیفی را نشان دادند.
دانشمند و صنعتی	۱۳۹۵	ایران	سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به‌هنگام، مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه	اصطلاحات جدید از قبیل مدیریت فرآیند کسب‌وکار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب‌وکار، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی را چالش‌های گزارشگری به‌هنگام در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مطرح کردند.
رودپشتی و همایونی راد	۱۳۹۵	ایران	تأثیر فناوری اطلاعات بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی	فناوری اطلاعات به عنوان یک تسهیل‌کننده، کاتالیزور، محرک یا عامل بهبود در جهت همگرایی حسابداری مدیریت با حسابداری مالی به کار گرفته می‌شود. این همگرایی در حوزه فنی شامل یکپارچه‌سازی عمده سیستم‌های اطلاعاتی و نرم‌افزاری و ترکیب روش‌ها و استانداردها است. همگرایی درحوزه فنی و تکنولوژی جلوتر از دامنه رفتاری و سازمانی است. فناوری اطلاعات نقش مهم و یا حتی در برخی موارد نقش تعیین‌کننده در فرایند همگرایی ایفا می‌کند.
دیانتی و همکاران	۱۳۹۵	ایران	بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی	اثر به کارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر شاخص ارزش افزوده اقتصادی مثبت است. از اینرو، می‌توان گفت به کارگیری ابزارهای حسابداری مبتنی بر ارزش توانسته باعث بهبود ۰/۲۶۳ عملکرد شرکت از بعد شاخص ارزش افزوده اقتصادی شود.
زارع و محمدزاده سالطه	۱۳۹۴	ایران	ارزیابی و شناسایی محرکها و موانع تغییرات حسابداری مدیریت در ایران	از دیدگاه جامعه مورد پژوهش، مؤلفه‌های پیش‌بینی‌های هیأت مدیره درباره سود، پاداش پرداختی سالانه به کارکنان، هزینه‌های نمایندگی، کیفیت داده‌ها و هزینه‌های زیست محیطی از محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت و مؤلفه‌های تغییرات سازمانی، عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره، عدم شفافیت اطلاعات مالی و عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت به حساب می‌آیند.



نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
سیاسی	۱۳۹۴	ایران	چارچوب اصول حسابداری مدیریت یکپارچه	مهارت‌های فنی، تجاری، فردی و رهبری حسابداران مدیریت در ارتباط با اصول یکپارچه حسابداری مدیریت (مربوط بودن، تاثیر، ارزش، اعتماد) می‌باشد.
رهنمای رودپشتی و احمایی	۱۳۹۴	ایران	بررسی و مطالعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت	نظام آموزشی و پژوهشی دانشگاه‌ها، تکنولوژی و فناوری اطلاعات، فرهنگ و مولفه‌های فرهنگی، عوامل سازمانی، روش‌های نوین حسابداری مدیریت، متغیرهای اقتصادی، الزامات کسب و کار و متغیرهای کسب و کار بر حسابداری مدیریت تاثیر داشته و بایستی در چارچوب نظری حسابداری مدیریت و طراحی آتی الگوی مفهومی برای آن مدنظر قرار گیرند.
شکرخواه و همکاران	۱۳۹۳	ایران	نقش تجربه در تصمیم‌گیری‌های مدیریت و توانایی جایگاه حسابداران مدیریت	افراد حرفه‌ای، معیارهای اندازه‌گیری مربوطه‌تری را شناسایی می‌کنند و احتمالاً اتخاذ تصمیم مناسب‌تر و بهینه‌تر با افزایش تجربه‌ی حرفه‌ای افراد، بیشتر می‌شود.
مقدس پور و ابراهیمی کردلر	۱۳۹۳	ایران	تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران	عوامل محیط کلان به همراه عوامل محیط حرفه بر عوامل سازمانی تاثیرگذار بوده و مجموع عوامل سازمانی و ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت اثرگذار می‌باشند.
رهنمای رودپشتی و گودرزی	۱۳۹۲	ایران	مفاهیم حسابداری مدیریت انتقادی	حسابداری مدیریت انتقادی بر تغییر در رویکردهای حسابداری مدیریت تمرکز دارد و این تغییرات ناشی از عواملی همچون روابط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی در هر جامعه، نقش قدرت دانش و در سیستم‌ها می‌باشد.
داوودیان و محمدی پور	۱۳۹۲	ایران	جایگاه حسابداری مدیریت در مدیریت نوین	سازمان‌ها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه، برنامه‌های جامع، هم برای آموزش دانشجویان و هم برای آموزش مستمر (ضمن خدمت) گردآوری کنند، به گونه‌ای که کارکنان امروز و آینده‌شان را برای ایفای نقش پویاتر در سازمان‌ها آماده ساخته و آنها را برای رویارویی با ماهیت در حال تغییر حسابداری مدیریت یاری دهند.

نویسندگان	سال	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
نوابی لواسانی	۱۳۹۱	ایران	آینده پژوهی در خدمات مالی با تاکید بر فناوری اطلاعات	فناوری‌های نوینی چون پردازش ابری و پردازش، تحولات چشمگیری را در عرصه اشتراک گذاری منابع محاسباتی و نرم‌افزارهای کامپیوتری به وجود آورده اند. پیش‌بینی می‌شود در آینده ای نزدیک سازمان‌ها، سیستم‌های مالی و حسابداری خود را بر روی این شبکه‌ها قرار دهند و از روش‌های سنتی حسابداری فاصله بگیرند. بنابراین در آینده حسابداران و حسابرسان در برخورد با این دو فناوری آمادگی لازم را داشته باشند و باید زمینه آموزش آنها فراهم شود.
حساس یگانه و همکاران	۱۳۹۰	ایران	بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	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 گرفته اند.
بهرام فر و همکاران	۱۳۸۷	ایران	بررسی موانع توسعه حسابداری مدیریت	چهار عامل عدم توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی عبارتند از: ۱- آشنا نبودن مدیران نسبت مفاهیم و روش‌های آماری حسابداری مدیریت ۲- عدم آموزش کافی و مناسب در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی به منظور آماده سازی مدیران آینده ۳- عدم تهیه اطلاعات به‌هنگام توسط سیستم‌های حسابداری ۴- تغییرات پیاپی در سیاست‌ها اقتصادی.
نمازی	۱۳۸۷	ایران	آینده حسابداری مدیریت	حسابداران مدیریت باید خود را برای آینده از نظر توانایی‌های فنی و شایستگی حرفه‌ای و اخلاقی در ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی، آماده سازند. در غیر این صورت مدیران، از روی اجبار به سایر اشخاصی مراجعه خواهند کرد که توانایی در عرصه اطلاعات مربوط و به‌هنگام دارند. در این حالت، آینده حسابداری مدیریت از نظر قدرت و ارتقای سازمانی به شدت به خطر خواهد افتاده است و آنان (در صورت عدم رشد) جایگاه رفیع امروز خود را از دست خواهند داد.
متقی	۱۳۷۹	ایران	بررسی موانع و مشکلات استفاده از حسابداری مدیریت در شرکت‌های آب	این شرکت‌ها واحدی به نام حسابداری مدیریت ندارند. و به گزارشگری درون سازمانی در این شرکت‌ها اهمیت داده نمی‌شود. همچنین وضعیت اقتصادی و هزینه استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت در عدم به کارگیری روش‌ها نقشی ندارد.

\* منبع: مطالعات کتابخانه‌ای پژوهش

با بررسی پیشینه تجربی پژوهش می‌توان دریافت که پژوهش‌های داخلی، عمدتاً توانایی‌های فنی و شایستگی‌های حرفه‌ای حسابداران مدیریت را در ارائه اطلاعات مالی و اثرگذاری گزارش‌های حسابداری مدیریت بر تغییرات مستمر سیاست‌های مالی واحدهای اقتصادی مورد بررسی قرار داده‌اند که بررسی موضوع‌های فوق به تنهایی بیانگر ابعاد و شاخص‌های موثر بر بلوغ حسابداری مدیریت نمی‌باشد. در پژوهش‌های خارجی نیز، ورود رویکردهای نوین در حسابداری مدیریت و نقش ارزش آفرینی و دستیابی به اهداف سازمان بر مبنای فناوری‌های نوین مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است؛ لیکن، بررسی کارکردهای حسابداری مدیریت با تاکید بر تامین گزارش‌های مقطعی و اتکا بر اطلاعات تاریخی، در شرایط کنونی و با توجه به تحولات عمیق و دگرذیسی ایجاد شده در دانش محاسباتی، پاسخگوی نیازهای مدیران برای تصمیم‌گیری‌ها و واکنش‌های به موقع و بهینه در برابر این تغییرات نیست. از اینرو، پژوهش حاضر از این منظر دارای نوآوری است که تلاش می‌کند با بررسی ادبیات موضوع و با بهره‌گیری از دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حسابداری مدیریت که گنجینه ارزشمندی برای این حرفه می‌باشند، ابعاد و مولفه‌های موثر بر به‌کارگیری گزارشگری به هنگام و توجه به پایداری شرکتی را احصاء نماید و با بهره‌گیری از تحلیل کیفی و آزمون تجربی پیرامون انطباق کارکردهای اصلی حسابداری مدیریت، راهبردهایی را به منظور تبیین خاستگاه حسابداری مدیریت با رویکرد گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار ارائه کند.

### روش‌شناسی

این پژوهش به لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد؛ به لحاظ هدف، جزء تحقیقات کاربردی است؛ به لحاظ روش، توصیفی و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. همچنین رویکرد و منطق گردآوری داده‌ها در این پژوهش از نوع استقراء قیاسی است. جامعه آماری پژوهش را اساتید خیره در حوزه حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند که با استفاده از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند و انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص (تدلی و یو، ۲۰۰۷؛ صمیمی و همکاران، ۱۴۰۱) بهره‌گرفته شده است. همچنین قلمرو زمانی پژوهش طی سال‌های ۱۴۰۱ الی ۱۴۰۲ می‌باشد. به دلیل اینکه حسابداری مدیریت و گزارشگری به هنگام میل به نخبه‌گرایی دارد، از اینرو در این پژوهش از روش زمینه‌بنیان استفاده شده است که بدین منظور از طریق مطالعه کتابخانه‌ای پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر، ۱۶۷ مقاله خارجی طی سال‌های ۱۹۸۷ الی ۲۰۲۳ (ساینس دایرکت<sup>۱</sup>،

1. Teddlie & Yu  
2. Science Direct

اسپرینگر<sup>۱</sup>، امرالد<sup>۲</sup>، الزویر<sup>۳</sup>، پروکوئست<sup>۴</sup>، گوگل اسکولار<sup>۵</sup> و ۵۴ مقاله از سال‌های ۱۳۷۰ الی ۱۴۰۲ (پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و سایید) مورد بررسی قرار گرفت؛ سپس همانند سایر پژوهش‌های زمینه بنیان، از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته برای گردآوری داده‌ها بهره گرفته شد. در مصاحبه با خبرگان، گردآوری، تجزیه و تحلیل و ساخت داده‌ها همزمان صورت پذیرفت و شاخص‌های مدل در این بخش، به صورت کدهای انتخابی، کدهای محوری و کدهای باز تعیین گردید. در کدگذاری باز، با مرور مجموعه داده‌های گردآوری‌شده و با ذهنی باز و بدون اعمال محدودیت برای تعیین کدها و با هدف تقطیر و تلخیص انبوه اطلاعات، به طبقه بندی و کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه‌ها پرداخته شد. در مرحله بعد (کدگذاری محوری) به منظور ایجاد ارتباط بین مقوله‌های رسته شده در کدگذاری باز، محورهای اصلی در مجموعه داده‌ها حول محور یک مقوله اصلی به نام خاستگاه حسابداری مدیریت با رویکرد گزارش‌گری به هنگام و توسعه پایدار مشخص گردید. در آخرین مرحله یعنی کدگذاری انتخابی نیز، فرآیند انتخاب و دسته‌بندی اصلی، مرتبط کردن نظام مند هریک از مفاهیم با دیگر دسته بندی‌ها، تأیید اعتبار هریک از روابط بین مولفه‌های اصلی و فرعی صورت پذیرفت. بدین ترتیب مقوله محوری یعنی حسابداری مدیریت با رویکرد گزارش‌گری به هنگام به شکل نظام مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده شد و مقوله‌هایی که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز داشتند، اصلاح گردید (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸؛ مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). پس از کدگذاری استقرایی و با دسته‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها، دیدگاه‌های جدید در مورد بسترها و راهبردهای حسابداری مدیریت بر پایه گزارش‌گری به هنگام و توسعه پایدار آشکار شد. به منظور کسب اطمینان از روایی داده‌های کیفی، در زمان انجام مصاحبه‌ها، پس از هماهنگی با فرد مصاحبه شونده از دستگاه‌های ضبط صدا استفاده گردید تا امکان بررسی دقیق داده‌های خام فراهم گردد تا با تولید متن مصاحبه به طور کلمه به کلمه، داده‌های غنی، عمیق تر و آشکارتر حاصل گردد. همچنین برای بررسی پایداری و صحت کدگذاری و افزایش اعتبار درونی داده، از آزمون کاپای کوهن در نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که نتایج آن در بخش یافته‌ها ارائه می‌شود.

### یافته‌های پژوهش

به منظور گردآوری داده‌های کیفی، ۱۵ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته با میانگین وزنی ۳۸ دقیقه صورت پذیرفت. جدول ۲ آمارمشارکت کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

1. Springer
2. Emerald
3. Elsevier
4. Proquest
5. Google scholar

جدول ۲. توصیف مشارکت کنندگان در مصاحبه پژوهش

میزان تجربه (به سال)	رشته تحصیلی		میزان تحصیلات		تعداد	حوزه کاری
	مدیریت و اقتصاد	حسابداری	کارشناسی ارشد	دکتری		
بیش از ده سال	کمتر از ده سال	۳	۱۰	-	۱۳	آموزش (هیئت علمی دانشگاه)
-	-	۱	۱	۱	۲	حسابدار مدیریت
-	-	۴	۱۱	۱	۱۵	مجموع

متن هر ۱۵ مصاحبه، به منظور دسته بندی و مرتب سازی، در نرم افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای عوامل موثر در تضاد شناختی مسئولیت های حسابرسان، ۵۳ مفهوم اولیه شناسایی شد. جدول ۳ فراوانی مفاهیم تضاد شناختی مسئولیت های حسابرسان استخراج شده از نرم افزار مکس کیودا را بیان می کند.

جدول ۳. فراوانی مفاهیم

درصد فراوانی	تعداد مفاهیم	پدیده های مورد بررسی	مقوله ها	ابعاد
۱۲٪	۴	گزارشگری به هنگام	فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی	شرایط بستر ساز
۳۰٪	۵	توسعه پایدار		
۱۶٪	۶	گزارشگری به هنگام	بسترهای اقتصادی	راهبردها
۱۷٪	۳	توسعه پایدار		
۲۵٪	۹	گزارشگری به هنگام	بهبود عملکرد و اصلاحات ساختاری	راهبردها
۲۳٪	۴	توسعه پایدار		
۲۵٪	۹	گزارشگری به هنگام	مدیریت قابلیت های کسب و کار	پیامدها
۲۲٪	۸	گزارشگری به هنگام		
۳۰٪	۵	توسعه پایدار	گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار	
هر کدام ۱۰۰٪	۵۳		مجموع	

\* درصد فراوانی بر مبنای هریک از پدیده های مورد بررسی محاسبه و ارائه شده است.

پس از انجام مصاحبه، داده های تجربی گردآوری شده، بر اساس وجوه مشترک، کدگذاری و دسته بندی (به منظور کاهش حجم و بررسی اشباع نظری) گردید و با توجه به هر جمله اساسی

درون‌متن، مفاهیم اولیه استخراج شد (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). در این مرحله دسته‌بندی و بسط مفاهیم مستخرج از داده‌ها با ظهور دیدگاه‌های جدید در مورد پدیده مورد بررسی آشکار گردید. جدول ۴ نتایج کدگذاری مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج کدگذاری استقرایی

مفاهیم	پدیده مورد بررسی	مولفه‌ها	ابعاد
تقویت کار تیمی و بهره‌گیری از افراد متخصص و با تجربه	گزارشگری به‌هنگام	فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی	شرایط بسترساز
آگاهی بخشی و آموزش مستمر کارکنان و مدیران نسبت به تغییرات فناوری اطلاعات			
تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی و بهره‌گیری از نیروی چندمهارته	توسعه پایدار	بسترهای اقتصادی	
ایجاد شرایط محیطی و فرهنگی مناسب برای حرکت به سمت به‌هنگام بودن اطلاعات			
تغییر نگرش و بینش ملی نسبت به حرفه حسابداری مدیریت به‌عنوان یک مکانیزم اجتماعی باری‌دهنده بسترساز برای پایداری شرکتی	گزارشگری به‌هنگام	بسترهای اقتصادی	
بسترسازی برای تقاضای کیفیت بالای حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی از طریق انجمن‌های حرفه‌ای در راستای توسعه پایدار			
تدوین استانداردهای پایداری توسط مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر با توجه به زیرساخت‌ها و ظرفیت‌های موجود			
بازنگری قوانین پایه در راستای تغییر و تحولات ایجادشده در محیط کسب‌وکارها به منظور پویایی و توجه به مسئولیت‌های اجتماعی شرکتها			
تغییر سبک آموزش و نگرش دانشجویان رشته حسابداری دردانشگاه‌ها و مراکز آموزشی نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی و مقررات پایداری و زیست محیطی شرکتها	گزارشگری به‌هنگام	بسترهای اقتصادی	
رهگیری مستمر روندها مبتنی بر برنامه شاخص عملکرد (KPI)			
طراحی و ایجاد معماری و سازمانی و استخراج زنجیره ارزش با استانداردهای BPM	توسعه پایدار	بسترهای اقتصادی	
ایجاد بسترهای زیرساختی در گزارشگری مبتنی بر فناوری اطلاعات			
بسترسازی برای بهره‌گیری از تکنیک‌های بودجه ریزی عملکرد	توسعه پایدار	بسترهای اقتصادی	
رقابتی کردن خدمات حسابداری مدیریت به لحاظ کیفیت کار			
بهره‌گیری از پروژه‌های تطبیقی برای بهبود سیستم و فرآیندها	توسعه پایدار	بسترهای اقتصادی	
خروج از نظام سرمایه داری دولتی			
اصلاح دیدگاه مدیریتی در خصوص ثبات اقتصادی کشور	توسعه پایدار	بسترهای اقتصادی	
الزام به گزارشگری توسعه پایدار و اعطای امتیاز به افشای اختیاری مانند مشوق‌های مالیاتی			



ابعاد	مولفه‌ها	پدیده مورد بررسی	مفاهیم
راهبردها	بهبود عملکرد و اصلاحات ساختاری	گزارشگری به‌هنگام	بهره‌گیری از تکنیک‌های مدرن هزینه یابی و سیستم‌های یکپارچه مدیریتی
			اصلاح زنجیره ارزش و مستندسازی فعالیت‌ها برای بهبود مستمر
			ایجاد بانک‌های اطلاعاتی مناسب و گزارشگری تحت وب
			پایش مستمر عملکرد و سیستم تشویق برای ایجاد انگیزه کارکنان در رشد و یادگیری سازمانی
			اصلاح ساختار سیاسی اقتصاد کشور و خصوصی سازی واقعی
			هوشمندسازی کسب و کار، مولدسازی دارایی‌ها و توجه به سیستم سفارش سازی شده
			بهره‌گیری از ابزارهای قانونی و الزامات قانونی نهادهای ناظر
			چالش زدایی و ایجاد فرصت‌های بهبود در حسابرسی فرآیندها
			تشریک مساعی در خصوص یکپارچه سازی و مکانیزه کردن فرآیندها
			ایجاد سازو کاری برای سلامت گزارشگری مالی و توجه تهیه کنندگان اطلاعات مالی به توسعه پایدار
راهبردها	مدیریت قابلیت‌های کسب و کار	توسعه پایدار	رتبه بندی و ارزیابی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران به لحاظ رعایت شاخص‌های توسعه پایدار
			برنامه‌ریزی بلند مدت برای اصلاح ساختارها و بهره‌گیری از ایده‌های صاحب‌نظران حرفه در خصوص کارکردهای حسابداری مدیریت در حوزه پایداری شرکتها
			توسعه پایدار باید به عنوان یکی از ارکان مردم سالاری می‌بایست توسط نهادهای عمومی دولتی و غیر دولتی با اتکا بر عمل پایش گردد
			توجه به مدیریت کیفیت جامع از طریق مدیریت فرایندها
			حاکمیت فناوری اطلاعات در فرایندها
			وجود برنامه‌ریزی استراتژیک و برنامه‌های عملیاتی SWOT
			مدیریت هزینه در بستر حذف فعالیت‌های فاقد ارزش
			مدیریت ارزیابی عملکرد و توجه به شاخص‌های ارزیابی عملکرد KPI
			تحلیل ارزشی فرآیندها و هزینه‌های عملکرد
			کاهش بهای تمام شده محصولات توام با حفظ و ارتقای کیفیت محصول
افزایش بهره وری از طریق تخصیص بهینه منابع به فرآیندها			
ایجاد فرآیندگرایی به جای وظیفه گرایی در مستندسازی فرآیندهای کسب و کار			

مفاهیم	پدیده مورد بررسی	مولفه‌ها	ابعاد
فراهم نمودن بستر لازم برای گزارشگری یکپارچه	گزارشگری به هنگام	پیامدهای حسابداری مدیریت با رویکرد گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار	پیامدها
ارتقا و رشد و بلوغ حرفه حسابداری مدیریت و رضایتمندی ذینفعان			
هوشمند سازی کسب و کارها و نگرش سیستمی			
شفافیت در ارائه و انتشار جریان آزاد اطلاعات			
چابک سازی فرآیندهای درون سازمانی و ایجاد نوآوری			
تخصیص بودجه بر اساس عملکرد و اهداف			
مولدسازی منابع و دارایی‌های سازمان‌ها			
کارآمدی سازمان‌ها و اجرای فرآیندهای دیجیتالینگ	توسعه پایدار		
شناخت و آگاهی از عوامل بیرونی و درونی و کنترل عوامل محیطی و محاطی تاثیرگذار بر عملکرد پایداری شرکت‌ها			
خلق ارزش پایدار برای تمام ذینفعان به جای خلق ارزش فقط برای سهامداران			
کاهش هزینه‌های تولید در بلندمدت، کاهش هزینه‌های مالیاتی (مشوق‌های سبز) و در نتیجه ارزش آفرینی برای شرکت			
کاهش نابرابری و ریشه‌کن کردن فقر مطلق			
مخابره اطلاعات مربوط به نحوه عملکرد شرکت برای بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارایی سازمانی			

### تلخیص و توسعه نظری

در کدگذاری بخش‌های پیشین، مقوله‌ها به صورت نظام‌مند، بهبود و توسعه یافتند و با زیرمقوله‌ها پیوند داده شدند؛ با این وجود، این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه شوند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به همین منظور، بسترها و راهبردهای خاستگاه حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار، در شکل ۱ ارائه شده است.

شکل ۱: الگوی خاستگاه حسابداری مدیریت با رویکرد گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار



### بحث و نتیجه‌گیری

استقرار گزارشگری به هنگام و توجه به مسئولیت‌های پایداری شرکتها، اگرچه در شرایط کنونی با واقعیت‌های اقتصادی و استانداردهای حسابداری در تضاد است، اما اهمیت پرداختن به این موضوع در سایه فقدان جایگاه حرفه‌ای برای حسابداران مدیریت، برهیچ‌کس پوشیده نیست؛ زیرا حسابداری مدیریت از مهم‌ترین وظیفه خود یعنی ارائه گزارش به موقع و توجه به منافع جامعه در سایه عمل به مسئولیت‌های پایداری شرکتها فاصله گرفته و خود درگیر نظارت شده است. پژوهش حاضر تلاش نمود با استفاده از روش کیفی زمینه بنیان، شرایط زمینه‌ساز و راهبردهای موثر در حسابداری مدیریت را در پرتو گزارشگری به هنگام و توسعه پایدار تبیین نموده و پیامدهای استقرار آن بر حرفه حسابداری مدیریت را تبیین کند. بدین منظور برای تعیین مولفه‌های نوظهور در دستیابی به حسابداری مدیریت به هنگام، ۱۵ مصاحبه نیمه ساختاریافته از بین صاحب‌نظران حرفه حسابداری مدیریت در سطوح دانشگاهی و اجرایی صورت پذیرفت تا

با بیان جنبه‌های معلوم و مجهول پدیده مورد بررسی، به منظور بلوغ حرفه حسابداری مدیریت گامی برداشته شود.

سوال اول پژوهش حاضر شناسایی بسترها و راهبردهای خاستگاه حسابداری مدیریت در پرتو گزارشگری به هنگام بود که پیرامون تحلیل انجام شده برای پاسخ به این سوال، یافته‌ها نشان داد که تقویت کار تیمی و بهره‌گیری از افراد مجرب چندمهارته و آگاهی بخشی و آموزش مستمر کارکنان به هوشمندسازی فرایندها و توجه به سیستم‌های سفارشی شده و در نهایت ارائه اطلاعات به موقع و در زمان واقعی کمک شایانی می‌نماید. این نتیجه با یافته‌های پژوهش بنسسال و همکاران (۲۰۲۲)، هرفوش (۲۰۲۱)، بیستروم (۲۰۱۹) و پورغفار و همکاران (۱۴۰۱) در تطابق است. همچنین سرمایه‌گذاری‌های مولد به منظور اصلاحات زیرساختی و شبکه‌ای در واحدهای اقتصادی و رهگیری مستمر روندها و فرایندها بر مبنای شاخص‌های عملکرد (KPI) و در نهایت بهره‌گیری از معماری تطبیقی، گزارشگری یکپارچه و تحت وب از راهبردهای تامین خاستگاه حسابداری مدیریت با تاکید بر گزارشگری به هنگام می‌باشد. در تعیین شاخص‌های این بخش نیز، یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های صیادی سومار و سبزی علی پور (۱۳۹۹)، دانشمند و صنعتی (۱۳۹۵) و مونیوزولا (۲۰۱۴) تطابق دارد ولی با نتایج بررسی مالین و همکاران (۲۰۰۹) در خصوص بهره‌گیری از گزارشگری یکپارچه به منظور ارائه اطلاعات به موقع در تناقض است.

سوال دوم پژوهش بر پایه شناسایی بسترها و راهبردهای حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار تدوین شده بود. توسعه چه در سطح ملی و چه در سطح سازمانی باید در قالب فرهنگ توسعه درون افراد تجلی شود تا پیاده‌سازی آن ممکن باشد. از اینرو، یافته‌های این بخش نشان داد که ضرورت وجود الزامات قانونی توسط نهادهای ناظر و حکمران در حرفه حسابداری (به مثابه IFAC که مدتی است به موضوع پایداری شرکتها ورود پیدا نموده و حتی استانداردهایی در این زمینه توسط مراجع استاندارد گذار تدوین شده است) دیدگاه مشترک اصحاب حرفه حسابداری مدیریت و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد و در این راستا خاستگاه مسئولیت حسابداران مدیریت باید به وضوح تعریف گردد. همچنین تخصیص مشوق‌های انگیزشی همچون تخفیفات و ترجیحات مالیاتی و اصلاح زنجیره ارزش از راهبردهای موثر در عمل به پایداری شرکتها می‌باشد. نتایج این بخش با یافته‌های بیرکیشینا و همکاران (۲۰۰۱)، نصراللهی وسطی (۱۴۰۲) و امیر بیگی لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹) در خصوص خلق ارزش برای ذینفعان مطابقت داشت. بهره‌مندی حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار می‌تواند منجر به مخابره اطلاعات مربوط به نحوه عملکرد شرکت برای بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کارآیی آن برای ذینفعان گردد و این تلاش‌ها به پایداری شرکتها کمک می‌کند. همچنین شناخت و آگاهی از عوامل بیرونی و درونی و کنترل عوامل محیطی و محاطی تاثیرگذار بر عملکرد پایداری شرکتها و ارتقا و رشد بلوغ حرفه حسابداری مدیریت و در نهایت رضایتمندی ذینفعان نیز از جمله دستاوردهای بهره‌مندی از حسابداری مدیریت مبتنی بر توسعه پایدار بود که این نتیجه با تحقیق کوکینز (۲۰۰۸) در تناقض بود و با پژوهش‌های رحیمی‌هلری و همکاران (۱۴۰۱) و

همتی و همکاران (۱۴۰۰) مطابقت داشت. از دیگر پیشنهادهای کاربردی به منظور دستیابی به اهداف اصلی حسابداری مدیریت که ارائه گزارش‌های به موقع و توجه به مسئولیت‌های پایداری شرکتی است می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود.

۱. لزوم استفاده از فناوری‌های پیشرفته برای برقراری ارتباطات هوشمند بین‌المللی بین دیوان محاسبات کشورهای عضو اینتوسای می‌تواند به اکوسیستم مدیریت مالی عمومی<sup>۱</sup> از مدیریت بودجه شروع و به‌نظام گزارشگری مالی و حسابرسی ختم می‌شود و ضرورت دارد از ادبیات مورد پذیرش در مطالعات بین‌المللی در حوزه مالیه عمومی و حکمرانی مطلوب نظام تصمیم‌گیری در حوزه مدیریت استفاده شود.
۲. ضوابط مشترک و دستورالعمل‌های سیستم‌های مبتنی بر حسابداری مدیریت به هنگام باید متناسب با ساختار و اقلیم جغرافیایی و سیاسی مناطق مختلف کشور بوده و با ساختار فناوری اطلاعات (بلاک‌چین) هماهنگ و پیاده‌سازی شود تا شاهد کنترل هوشمند و بهنگام در حوزه‌های حسابداری مدیریت بود.
۳. نظام مدیریت استراتژیک و توجه به مدیریت فرایندهای سازمانی و همچنین مکانیزه کردن آنها با رویکرد معماری سازمانی یکی از زمینه‌های موثر در گزارشگری به هنگام است.
۴. توجه به حقوق بین نسلی و نظارت بر مصرف منابع یک مطالبه عمومی است که حسابداران مدیریت می‌بایست از منافع جامعه در حوزه مسئولیت‌های اجتماعی و پایداری شرکتها صیانت نمایند.
۵. در تدوین برنامه‌های آموزشی و سیاست گذاری آموزش در دانشگاه‌ها، مراکز آموزشی، مجامع حرفه‌ای و ناظران می‌بایست به گونه‌ای عمل شود که علاوه بر بررسی مسائل روز و به کارگیری فناوری اطلاعات در حوزه‌های مالی، شکاف بین محیط آموزشی و اجرایی در زمینه بهره‌گیری از فناوری اطلاعات در ارائه گزارش‌های مالی محصور گردد. ۶. دستورالعمل‌هایی به منظور عمل به مسائل پایداری شرکتها و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران مدیریت تدوین گردد تا ضمن پابندی بیشتر به اخلاق حرفه‌ای به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در حوزه آموزش مجهز گردند.
۷. بستری مناسب برای پایش کیفیت عملکرد و رتبه بندی و ارزیابی هم‌پیشگان از طریق شاخص‌های کیفیت حسابداران مدیریت توسط مجامع و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری مدیریت تبیین گردد.
۸. کارگروهی از متخصصان فناوری اطلاعات، حسابداران مدیریت، مدیران شرکتها، مجامع و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری مدیریت تشکیل شود تا با شناسایی الزامات بهره‌مندی از گزارشگری به‌هنگام و تحت وب (چه از لحاظ ساختارها و قوانین و چه از لحاظ کارکردهای اصلی) راهکارهای عملی برای نحوه اجرایی نمودن آن ارائه گردد.

1. 8. Public financial management

## فهرست منابع الف- منابع فارسی:

۱. امیربیک لنگرودی، حبیب، کردستانی، غلامرضا، رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). ارزیابی الگوی حسابداری مدیریت برای توسعه پایدار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۳)، صص ۲۵۹-۲۳۹.
۲. باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، عبدالخالق، خنکا. (۱۳۹۷). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات، مجله حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸)، صص ۱۳۸-۱۲۷.
۳. بهرام فر، نقی، خواجوی، شکر الله، ناظمی، امین. (۱۳۸۷). شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله توسعه و سرمایه، ۱(۱)، صص ۱۱۶-۹۳.
۴. پورغفار، جواد، محمدزاده سالطه، حیدر، زینالی، مهدی، مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی به‌هنگام در بخش عمومی ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۲)، صص ۳۶-۲۱.
۵. تجویدی، الناز، محمدی، سحر. (۱۳۹۹). بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران. مجله حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶)، صص ۱۶-۱.
۶. جوادیپور، مهران، حمیدیان، محسن، آخوندی، نسرین. (۱۳۹۸). کاربرد مدل‌های ABC و TOC در قیمت‌گذاری محصولات (مطالعه موردی: شرکت تولید محصولات لبنی هموطن)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، صص ۱۳۴-۱۱۹.
۷. حساس یگانه، یحیی، دیانتی دیلمی، زهرا، نورزبگی، ابراهیم. (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، ۴(۸)، صص ۱۸-۱.
۸. داوودیان، معصومه، محمدی پور، رحمت اله. (۱۳۹۲). جایگاه حسابداری مدیریت در مدیریت نوین، دومین همایش ملی علوم مدیریت نوین، گرگان، موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی حکیم جرجانی.
۹. دیانتی دیلمی، علم‌بیک، برزگر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی. مجله حسابداری مدیریت، ۳۰(۹)، صص ۹۶-۸۷.
۱۰. دانشمند مرتضی، صنعتی علی. سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به‌هنگام، نشریه مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۱۰(۴)، صص ۴۸-۲۳.
۱۱. رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت انتقادی، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۲)، صص ۱۴-۱.
۱۲. رهنمای رودپشتی، فریدون، احیایی، هدیه. (۱۳۹۴). ارزیابی چارچوب نظری حسابداری مدیریت و ارائه الگوی مفهومی، رساله دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران.
۱۳. رحیمی هلری، پنفشه، احمدی، فائق، خان محمدی، محمدحامد، حمیدرضا کردلوئی. (۱۴۰۱). ارائه مدل سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر هوش تجاری بر اساس نظریه زمینه بنیان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۲)، صص ۳۵۷-۳۶۸.
۱۴. رهنمای رودپشتی، فریدون، همایونی راد، راحله. (۱۳۹۵). تاثیر فناوری اطلاعات بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی. مجله حسابداری مدیریت، ۹(۳۲)، صص ۱۱۳-۹۷.
۱۵. رستمی مازویی، نعمت، رهنمای رودپشتی، فریدون، رئیس زاده، سید محمدرضا، پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۸). واکاو و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران، ۱۲(۴۱)، صص ۱۱۰-۹۱.
۱۶. زارعی، سونیا؛ برزگر، الهه. (۱۳۹۶). ارزیابی تأثیر تصویرسازی داده‌ها در گزارش‌های حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری مدیران، مجله حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۴)، صص ۱۳-۱.
۱۷. زارع، کمال؛ محمدزاده سالطه، حیدر. (۲۰۱۵). ارزیابی و شناسایی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت در ایران، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۵)، صص ۱۴-۱.
۱۸. سپاسی، سحر. (۱۴۰۰). مروری بر صلاحیت حسابداران مدیریت خبره جهانی، چهارمین کنفرانس حسابداری مدیریت، انجمن حسابداری مدیریت.
۱۹. شکرخواه، جواد، قربانی، محمود، فلاح، هادی. (۱۳۹۳). نقش تجربه در تصمیم‌گیری مدیریت و جایگاه



- حسابداران مدیریت، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۰)، صص ۱۱۶-۱۰۷.
۲۰. صمیمی، سعید، بادآور نهندی، یونس، و متقی، علی اصغر. (۱۴۰۱). الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: رهیافت زمینه بنیان چندوجهی و معادلات ساختاری، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۱)، صص ۶۰-۴۱.
۲۱. صفرزاده، محمدحسین، شریف، احمد، هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۰). بررسی ابعاد کیفیت خدمات حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران درون سازمانی، حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۹)، صص ۱۸۵-۱۶۷.
۲۲. صیادی سومار، علی، سبزی پور، فرشاد. (۱۳۹۹). ابزارهای حسابداری مدیریت حلقه مفقوده خلق ارزش؛ آزمون تجربی تئوری اقتضایی، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۱۲(۱)، صص ۲۵-۱.
۲۳. عزیزی، اصغر؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ عبدی، رسول و رضایی، نادر. (۱۴۰۰). مدل‌سازی تفاوت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر، دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۱۸(۱)، صص ۸۰-۶۷.
۲۴. عظیمی یانچشمه، مجید، میرزائی، مهدی. (۱۳۹۹). بررسی پارادایم‌های پژوهش در حسابداری مدیریت، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۹(۳۶)، صص ۶۳-۸۴.
۲۵. فریمانی، علیرضا؛ پور حیدری، امید؛ خدای پور، احمد. (۱۴۰۱). ارائه مدل ساختاری شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت در شرکت‌های دولتی ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۲)، صص ۱-۲۰.
۲۶. متقی، علی اصغر. (۱۳۷۹). موانع استفاده از حسابداری مدیریت به منظور برنامه‌ریزی در شرکت‌های آب، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.
۲۷. مقدس پور، هنگامه و علی ابراهیمی کردلر. (۱۳۹۳). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۰)، صص ۱۰۶-۷۳.
۲۸. نمازی، محمد. (۱۳۸۷). آینده حسابداری مدیریت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ش ۲۹، صص ۳۴-۱.
۲۹. نوایی لواسانی، مرتضی. (۱۳۹۰). آینده پژوهی در خدمات مالی با تاکید بر فناوری اطلاعات، اولین همایش ملی آینده پژوهی.
۳۰. نصرالهی وسطی، لیلا. (۱۴۰۲). نقش حکمرانی خوب در تاثیرگذاری رسانه‌های مبتنی بر فناوری بر توسعه پایدار (مورد مطالعه: دانشجویان مقطع تحصیلات تکمیلی دانشگاه تهران)، فصلنامه علمی پژوهشی توسعه اجتماعی، ۱۸(۴)، صص ۴۲-۱۵.
۳۱. همتی، حسن، ملکیان، اسفندیار، کامیابی، یحیی. (۱۴۰۰). ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای گزایی حسابداری مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۹)، صص ۲۰-۵.

### ب- منابع خارجی:

1. Abugalia, M. (2022). The influence of business environment on the effectiveness of management accounting practices: Evidence from Libyan Companies. Ph.D. thesis, University of Huddersfield, pp 1-357.
2. Abubakar, N.K., Baird Appuhami, B.A. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector, Asian Review of Accounting, 25(1), pp 106 – 126.
3. Birkinshaw, J; Omar, T and D, Arnold (2001). "Global Account Management in Multinational Corporation: Theory and Evidence", Journal of International Business Studies, 32, (2), pp 231-248.
4. Byström, H.N. (2019). Blockchains, Real-time Accounting, and the Future of Credit Risk Modeling. Ledger, 4.
5. Bansal, A., Kandikuppa, A., Chen, C., Hasan, M., Bates, A., & Mohan, S. (2022). Ellipsis: Towards Efficient System Auditing for Real-Time Systems. ArXiv, abs/2208.02699.
6. Bauer-Nilsen, K., Hill C., Trifiletti DM. Libby B., Lash DH. Lain M., Christodoulou D., Hodge C., and Showaiter TN. (2018). Evaluation of Delivery Costs for External Beam

- Radiation Therapy and Brachytherapy for Locally Advanced Cervical Cancer Using Time-Driven Activity-Based Costing, *International Journal of Radiation Oncology*, 1(100), pp 88-94.
7. Belfo, F., & Trigo, A. (2013). Accounting information systems: Tradition and future directions. *Procedia Technology*, 9, pp 536-546.
  8. Cokins, G (2008) ".A management accounting framework ."Journal of Corporate Accounting & Finance, 13,(1),pp 73–82.
  9. Duska RF, Duska BS (2023)."Accounting Ethics. Eight published». Blackwell Publishing. India. pp 5-25.
  10. Harfoush, F.A. (2021). Real-Time Analytics. *Management for Professionals*.
  11. Maleen, Z. G and S. T, Michael (2019)."Pick, mix or match? A discussion of theories for management accounting research".*Journal of accounting business & management*, 16, (2),pp 54-66.
  12. Monisola. A. E; (2014). A review of the Management Accountant's Role in the effective utilization of organization's resources: Implication for developing countries. *IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF)*.5(5). PP16-22
  13. Xuesong, Q. (2005). A Real Time Accounting Management with Constant Price for IP-DiffServ Network. *Journal of Beijing University of Posts and Telecommunications*.
  14. Phadoongsitti, M, (2013) The role of managerial accounting in emerging economics : An empirical study of Thailand, *journal of accounting*,14(5), pp25-53.
  15. Samimi, S., Badavar Nahandi, Y., and mottaghi, A. (2022). A Comprehensive Model of Factors Affecting the Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(1): 41-60.
  16. Shawver, T. J., Bancroft, P. C. and Sennetti, J. T. (2003). Gender Differences in Ethical Orientation and Evaluation by IPO Accountants. Working Paper. 1-34.
  17. Shiamini, P.B., Wise, D.D., Ks, M., & Ramesh, M.K. (2020). A Real Time Auditing System using QR Code for Secure Cloud Storage. 2020 International Conference on Electronics and Sustainable Communication Systems (ICESC), 847-850.
  18. Swift, T., Dando, N. (2002). From Methods to Ideologies: Closing the Assurance Expectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting, *Journal of Corporate Citizenship*, winter, 2002, pp 81 – 90.
  19. Sikka, P., and H, Wilmott.(2022). Practising Critical Accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 8(1), pp149-165.
  20. Belfo, F., Trigo, A., & Estébanez, R. P. (2014). Accounting information systems: The challenge of the real-time reporting. *Procedia Technology*, 16, 118-127.
  21. Reichard, C., Helden J. (2022). Outcome-based Performance Budgeting in German and Dutch Local Government, New York DOI:10.4324/9781003004080-10-3
  22. Suwanda, D., Moenek, R., Lukman, S., Syaifullah, M. (2021). The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A Money Follow Program in Impressing Budget Corruption, *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jamb*, , 21(2), pp871-878
  23. Strauss, A.L and Corbin, S. (1998). *Qualitative analysis for social scientists*. New York: Cambridge University Press. 14(2), pp165-191.
  24. Teddlie C, Yu F. (2007). Mixed methods sampling a typology with examples. *Journal of Mixed Methods Research*, 12(1):PP 77-100.
  25. Voipio. J. (2021). Management Accountant's Modern Role and Barriers to Role Change – Case Tech Inc. Master's Thesis of Accounting. Department of Accounting Aalto University School of Business
  26. Rasoolimanesh, S. M., Ramakrishna, S., Hall, C. M., Esfandiari, K., & Seyfi, S. (2023). A systematic scoping review of sustainable tourism indicators in relation to the sustainable development goals. *Journal of Sustainable Tourism*, 31(7), pp1497-1517.