

## مروری بر ادبیات موضوعی پایداری/مسئولیت اجتماعی شرکتی در حسابداری مدیریت

شعیب رضایی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)

نام نویسنده مسئول:

شعیب رضایی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۵

### چکیده

این مقاله با تمرکز بر تحقیقات صورت گرفته و منتشر شده در معتبرترین نشریات حسابداری، به بررسی پژوهش های صورت گرفته در حوزه مسئولیت اجتماعی/پایداری و حسابداری مدیریت پرداخته است. به عبارت دیگر با تمرکز بر ادبیات موضوعی این حوزه (پایداری و مسئولیت اجتماعی شرکتها و حسابداری مدیریت)، بر فرصتهای مربوط به پژوهش های آتی تأکید شده که احتمالاً می تواند دامنه وسیعی از علاقه مندان به رشته حسابداری مدیریت را به خود جذب کند. پیمایش صورت گرفته در ادبیات موضوعی حوزه پایداری/مسئولیت اجتماعی و حسابداری مدیریت نشان می دهد، تمرکز عمده پژوهش ها در این زمینه بر ادغام پایداری و اجزای آن در سیستم های کنترل مدیریت است؛ نیز با توجه به ماهیت مفهوم پایداری و تعاریف گوناگون از آن، روش اصلی استفاده شده در این پژوهش ها به شکل مطالعه موردی و نظرسنجی با تعداد نمونه های کم و مطالعات آرشیوی بوده که تمرکز اصلی، بحث جبران خدمات است. به علاوه حجم قابل ملاحظه ای از ادبیات، در خارج از حوزه سنتی ادبیات حسابداری منتشر شده است.

**واژگان کلیدی:** پایداری؛ مسئولیت اجتماعی شرکتی؛ حسابداری مدیریت.

## مقدمه

اهمیت و ضرورت مسائل مربوط به پایداری و کسب و کار در حال رشد و افزایش است. علاوه بر نیاز شرکتها به نشان دادن تأثیرات تغییرات آبوهوایی، فشار فزاینده‌ای از سمت سرمایه‌گذاران و دیگر ذی‌نفعان به شرکتها وجود دارد که عوامل مرتبط با پایداری را در سیستم‌های کنترل مدیریت<sup>۱</sup> (MCS) خویش لحاظ کنند. این ملاحظات دامنه‌ی گسترده‌ای را شامل می‌شود که شامل ساختار بنیادین سازمان (برای مثال توسعه‌ی سازمان‌های انتفاعی در ایالات متحده که در آن ارزش سهامداران با ارزشهای اجتماعی متوازن می‌شود) تا طراحی مفهومی اجزای تشکیل‌دهنده‌ی سیستم‌های کنترل مدیریت (برای مثال مصوبات سهامداران، شرکت را مجبور به مرتبط نمودن جبران خدمات اجرایی به عملکرد پایداری آنها می‌کند) می‌شود. این حوزه همچنین شامل الزامات مقرراتی برای انواع خاصی از سیستم‌های اطلاعات مرتبط با پایداری نیز می‌باشد (برای مثال ردیابی تولید دی‌اکسید کربن تحت نظر سیستم تجاری اتحادیه‌ی اروپا). این علایق فزاینده به پایداری، فرصت‌های جدید پژوهشی را در مقابل محققان رشته‌ی حسابداری ایجاد می‌کند. تمرکز اصلی پژوهش‌های حوزه‌ی پایداری در حسابداری متوجه مباحث مربوط به افشای اطلاعات (هان و کوهن<sup>۲</sup> ۲۰۱۳ را برای بررسی پژوهش‌های مربوط به گزارشگری پایداری مشاهده کنید) و دیگر موضوعات حسابداری مالی (کلارکسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲ را برای بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص ارزشگذاری بازاری افشای اطلاعات و عملکرد زیست محیطی مشاهده کنید) بوده است.

کیم و ماتسومورا در مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری مدیریت (۲۰۱۷) یک چارچوب پژوهشی برای تجزیه و تحلیل مسائل مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها<sup>۴</sup> CSR ایجاد کرده‌اند. در حالی که این نویسندگان تعدادی از مطالعات مرتبط را برای پشتیبانی از چارچوب خویش مورد بررسی قرار داده‌اند، این مقاله با پیمایشی وسیع بر روی پژوهش‌های این حوزه، کار آنها را تکمیل کرده است. این رویکرد از آن جهت مورد انتخاب قرار گرفته است که می‌توان از پژوهش‌های منتشر شده در این حوزه برای ارزیابی عملکرد پژوهشگران و ارتقای مباحث در دانشگاه‌های زیادی استفاده کرد. این رویکرد بر فرصت‌های پژوهش‌های آتی تأکید دارد که علاقه‌ی بیشتری در آنها ابراز می‌شود. دیتیلیو و لیس<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) توانسته‌اند که بررسی وسیع‌تری از ادبیات بین‌المللی و کیفی این حوزه ارائه دهند. این مقاله با توجه به دامنه‌ی وسیع پژوهش‌های این حوزه، مقالاتی را نیز از مجله‌ی اخلاق کسب و کار<sup>۶</sup> (JBE) مورد بررسی قرار داده است. این مجله با وجود این که جزو مجلات سنتی حسابداری محسوب نمی‌شود، یک مجله‌ی مورد تأیید است (که در ۵۰ مجله‌ی برتر فایننشال تایمز قرار دارد) و توانسته است که به یکی از انتشارات اصلی حوزه‌ی پایداری و حسابداری مدیریت و به خصوص در بخش جبران خدمات اجرایی آن، تبدیل شود.

پیمایش این مقاله بر روی ادبیات حوزه‌ی حسابداری نشان می‌دهد که تمرکز اصلی بر درک و ادغام پایداری در سیستم‌های کنترل مدیریت است. این پژوهش‌ها توجه کم‌تری به جنبه‌های خاص سیستم‌های حسابداری مدیریت مرتبط با پایداری داده‌اند؛ تنها تعداد معدودی از آنها به شکل استثنا بر حسابداری زیست‌محیطی تمرکز داشته‌اند. با این وجود حوزه اصلی تمرکز به خصوص در مجله‌ی JBE، جبران خدمات بوده است. روش‌های پژوهش مسلط در این مطالعات، مطالعه موردی و پیمایش بوده است. از میان تمام این مطالعات، تنها یک مطالعه شناسایی شده است که از روش آزمایش در مطالعات خویش استفاده کرده است. مطالعات آرشیوی و نمونه‌های بالا به جز در مطالعات مربوط به حوزه‌ی جبران خدمات، در دیگر حوزه‌ها کم یاب است که شاید دلیل آن فقدان داده‌های در دسترس عموم باشد. با این حال، این محدودیت مهم ممکن است در طول زمان و از طریق افزایش تقاضای ذی‌نفعان و مقررات بیشتری که شرکتها را مجبور به افزایش افشای اطلاعات فرآیند و خروجی‌های مرتبط با پایداری کند، کاهش یابد.

1 Management control system

2 Hahn & Ku' hnen

3 Clarkson

4 Corporate social responsibility

5 Ditillo and Lisi

6 Journal of business ethics

محاسبه‌ی سازه‌ها و خروجی‌های پایداری و تعمیم نتایج پژوهش در میان این پژوهش‌ها دشوار است که دلیل آن بی‌دقتی در مفاهیم کلی پایداری و چگونگی تعریف آن در مطالعات مختلف است (و در واقع شرکت‌هایی که موضوع مطالعه نیز قرار می‌گیرند با همین مشکل مواجه هستند). این مشکلات تا حدودی در دیگر حوزه‌های تحقیقاتی نیز وجود دارد (برای مثال تحقیقات مربوط به حوزه اخلاق یا حاکمیت شرکتی)؛ اما با توجه به ماهیت مباحث مربوط به پایداری، در این حوزه تشدید می‌شود. درحالی‌که این مشکلات می‌تواند پژوهش‌های این حوزه را زیر سؤال ببرد اما مراحل آغازین این بخش از پژوهش‌ها می‌تواند فرصت بزرگی برای پژوهشگران باشد که به رشد آن کمک کنند.

بخش‌های آتی مقاله به این شکل ساختار بندی شده است: در بخش تعریف پایداری در ادبیات مطالعاتی، به بررسی رویکردهای مختلف استفاده شده در مطالعات برای تعریف پایداری/ CSR پرداخته شده است. بخش سیستم‌های کنترل پایداری به بحث و بررسی پژوهش‌های مربوط به سیستم‌های کنترل پایداری اختصاص دارد و بخش اجزای سیستم کنترل و ابزارهای آن به کشف اجزای خاص سیستم کنترلی و ابزارهای آن می‌پردازد. بخش جنبه‌های روان‌شناختی پایداری در حسابداری به صورت مختصر به بررسی آزمایشی پایداری می‌پردازد و در انتها نیز بحث و نتیجه‌گیری قرار دارد.

#### تعریف پایداری در ادبیات (حوزه حسابداری)

متأسفانه تعریف واژه‌ی پایداری در بستر کسب‌وکار، دشوار است. ادبیات حوزه‌ی حسابداری مدیریت نیز از این مسئله استثناء نیست. به‌طور کلی، تعریف پایداری در کسب‌وکار ترکیبی از دو مفهوم است که اولی "توسعه‌ی پایدار" است که به‌وسیله‌ی گزارش براتلند<sup>۷</sup> ایجاد شده (براتلند، ۱۹۸۷) و دومی معیارهای ارزیابی سه‌گانه (الکینگتون<sup>۸</sup>، ۱۹۹۷) است. ترکیب این دو مفهوم، در واقع پذیرفته‌شده‌ترین تعریف از پایداری در ادبیات حوزه‌ی حسابداری مدیریت است. طبق این تعریف اقدامات یک شرکت نیازهای جاری را بدون نادیده گرفتن توانایی برآورده سازی نسل‌های آتی، برآورده می‌سازد (براتلند، ۱۹۸۷؛ ۱۶) که در سه حوزه‌ی به هم پیوسته‌ی اقتصادی، اجتماعی و محیط‌زیستی صورت می‌گیرد. با این وجود، تعریفی که به صورت واقعی در ادبیات این حوزه عملیاتی شده است، بسیار باریک‌تر (دقیق‌تر) است. در این تعریف، به جای تأکید بر نیازهای نسل‌های آتی، از شناسایی نیازهای مختلف ذی‌نفعان استفاده شده است و بیشتر مطالعات بر زیرمجموعه‌های حوزه‌ی پایداری تمرکز دارند اما در عین حال به دنبال مطالعه‌ی دید عمومی‌تری به پایداری می‌گردند (جوشی و لی<sup>۹</sup>، ۲۰۱۶؛ فان مارویک<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳).

پژوهشگران در مطالعاتی که بر موضوعات زیرمجموعه‌ی پایداری مانند انواع گزارشگری و تأثیر ذی‌نفعان مختلف بر پایداری در کسب‌وکار تمرکز داشته‌اند، تعاریف دسته دومی برای تبیین مفهوم پایداری ارائه داده‌اند. تعاریف وسیع و ضعیفی مانند CSI و شهروندی شرکتی، نیز در مطالعات این حوزه قابل مشاهده است. واژگان دیگری مانند پایداری حسابداری (تامسون، گروبنیک و جورجاکوپولوس<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴)، حسابداری پایداری (اسپنس و رینالدی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۴)، سازگاری با محیط‌زیست (برنت و هانسون<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸) و حسابداری محیط‌زیست (بريست، هان و شالتگر<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۲) نیز در تحلیل‌های مربوط پایداری در حوزه‌های خاص ایجاد شده است. علاوه بر ناسازگاری‌های موجود در استفاده از این تعاریف، تعداد زیادی از واژگان منجر به دشواری مقایسات میان مطالعه‌ای نیز می‌شوند.

یک فرض محوری و اساسی در تعریف عمومی از پایداری وجود دارد که تأثیر زیادی بر رویکردهای روش‌شناختی استفاده شده در مطالعات حسابداری مدیریت دارد. این فرض همچنین بر تعمیم و مشارکت علمی این پژوهش‌ها نیز تأثیر فراوانی دارد. مطالعات پایداری به‌مانند پژوهش‌های سنتی حسابداری، شرکت‌ها و ذی‌نفعان آن‌ها را به شکل عوامل عقلایی می‌بیند که در تلاش برای بیشینه‌سازی مطلوبیت خویش هستند. این فرض به صورت طبیعی منجر به تعداد زیادی پژوهش در خصوص

<sup>7</sup> Brundtland

<sup>8</sup> Elkington

<sup>9</sup> Joshi & Li

<sup>10</sup> Van Marrewijk

<sup>11</sup> Thomson, Grubnic, & Georgakopoulos

<sup>12</sup> Spence & Rinaldi

<sup>13</sup> Burnett & Hansen

<sup>14</sup> Burritt, Hahn, & Schaltegger

پایداری به عنوان وسیله ای برای دستیابی به هدف یک کسب و کار شده است که شامل ایجاد یا ارتقای مشروعیت، نوآوری در محصول یا فرآیند و غیره می شود (میلن و گری<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۳).

فروض دیگری نیز در تمرکز بر روی ذی نفعان وجود دارد در خصوص قدرت تصمیم گیری های مدیریتی - نه تنها در تصمیم گیری های مستقیم بلکه در تعاملات میان ذی نفعان و چگونگی تأثیرگذاری این تعاملات بر تصمیمات اتخاذ شده - وجود دارد. تفاوت های زیادی میان مطالعات در خصوص ذی نفعان در نظر گرفته شده و فرض آن ها در خصوص درونزا بودن تصمیم گیری وجود دارد. فقدان آگاهی در خصوص ساختار قدرت نیز به خصوص در مطالعات مربوط به حکمرانی واضح است (اسپنسر و رینالدی، ۲۰۱۴؛ تامسون و همکاران، ۲۰۱۴).

پژوهشگران علاوه بر محوریت بخشیدن به ذی نفعان و فروض مربوط به قدرت در مطالعات پایداری، بر ماهیت تأثیرگذار ساختار و اهمیت گزارش دهی نیز تأکید ورزیده اند. مطالعات صورت گرفته بر اساس چارچوب اهرم های کنترلی سایمون (IOC) به طور خاص اهمیت عوامل ساختاری را در ادغام CSR در یک شرکت مشخص را فرض گرفته اند (رودریگو، مگنان و بولیان<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۳). دیگر چارچوب های نظری با محوریت ساختار مانند نظریه نهادی نیز مبانی نظری مطالعه ای نقش پایداری در حوزه هایی مانند سازمان های بخش عمومی را شکل داده اند (مور<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۳).

یک عامل دیگر که به پیچیده تر شدن اوضاع در خصوص تعریف پایداری افزوده است این نکته است که این واژه، یک واژه ای ذهنی است. نه تنها ذی نفعان مختلف مفهوم متفاوتی از پایداری در نظر دارند بلکه رویکرد پژوهشگران نیز هر کدام از دیدگاه خویش به تعریف پایداری می نگرند. این ناسازگاری ها می تواند تفسیر درست از داده ها را با مشکل مواجه کرده و از اعتبار نتیجه گیری ها بکاهد. این تأثیر به ویژه در مطالعاتی مسئله سازتر می شود که بر مصاحبه ها و داده های پیمایشی استوار هستند و به ادراک پاسخ دهندگان وابستگی زیادی دارد.

علیرغم دشواری ها در تعریف پایداری، هنوز هم فرصت برای مشارکت علمی در این حوزه وجود دارد. پژوهشگران برای بروز این نقطه ضعف ها باید تعریف مشخص و واضحی از پایداری به عنوان یک کل و همچنین برای تمام زیرمجموعه های آن ها ارائه دهند. این تعاریف باید نه تنها در خروجی های پژوهشی بلکه در هر نوع ابزار مورد استفاده برای گردآوری داده مطالعات به اشتراک گذاشته شود. پژوهشگران همچنین باید تغییرات در تعریف مفهوم پایداری در میان ذی نفعان را مد نظر قرار داده و مراقب باشند تا از هر کدام از تعاریف استفاده شده در مطالعات، تفسیر درستی برداشت کنند.

### سیستم های کنترل پایداری

بخش فراوانی از مطالعات حوزه مدیریت، پایداری را از دیدگاه سیستم های کنترل مدیریت مورد بررسی قرار داده اند. این مطالعات، پایداری را به عنوان نوع جدیدی از سیستم کنترل در نظر می گیرند (برای مثال سیستم کنترل پایداری، SCS) که شرکت ها آن را با سطوح مختلفی از تعهد توسعه بخشیده اند که یکپارچگی متفاوتی نیز با MCS دارد. پژوهش ها SCS را در سطوح مختلفی مورد بررسی قرار داده اند که شامل سطح بالای تحلیل عوامل مقرراتی متناسب با SCS در سازمان ها، عوامل مرتبط با انواع SCS های به کار گرفته شده و مباحث مفهومی اجزای SCS می شود.

مطالعات این حوزه در سطح وسیع تری به بحث در خصوص عوامل مرتبط با ادغام SCS و MCS می پردازند. گوند، گروبنیک، هرزیگ و مون<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۲) با استفاده از چارچوب اهرم های کنترلی سایمونز (سایمونز، ۱۹۹۵) یک چارچوب جدید برای تشریح چگونگی ادغام MCS و SCS در شرکت ها برای تناسب با استراتژی سازمانی آن ها ارائه کرده اند. تجزیه و تحلیل آن ها شامل مباحث عمیقی در خصوص روابط میان MCS و SCS و چگونگی حرکت شرکت ها در بخش های مختلف ادغام این دو بحث می شود. این محققان سه شکل متفاوت از یکپارچگی تعریف کرده اند. سپس هشت نوع ایده آل ایجاد کرده اند که بر اساس شرکت هایی است که یک ترکیب از اشکال یکپارچگی را در برداشته اند و در هر دو انتهای طیف قرار دارند. گوند و

<sup>15</sup> Milne & Gray

<sup>16</sup> Rodrigue, Magnan, & Boulianne

<sup>17</sup> Moore

<sup>18</sup> Gond, Grubnic, Herzig, and Moon

همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۲) مثال هایی از ویژگی های مربوط به شرکت ها تدارک دیده اند که درون هر کدام از این انواع، فعالیت می کنند. نکته ی دیگری که این نویسندگان به آن اشاره کرده اند، چگونگی تغییر شرکت ها در این گونه های مختلف بر اساس یکپارچگی پایداری با استراتژی سازمانی آن هاست. این طور به نظر می رسد که از تمام این مطالعات می توان نتیجه گرفت که گونه ایدئال با بالاترین سطح در هر سه شکل موجود از یکپارچگی، باید اثربخش ترین روش برای یکپارچگی پایداری با استراتژی سازمانی باشد. البته نویسندگان در این بخش خاطر نشان کرده اند که اصطکاک هایی در این زمینه نیز وجود دارد که شامل هزینه های فزاینده و بوروکراسی مربوط به آن ها می شود. هر کدام از مشکلات می تواند با یکپارچگی SCS مرتبط باشد. وجود این مشکلات می تواند دیگر گونه های ایدئال را برای تعدادی از سازمان ها بهینه (مناسب تر) کند.

در حالی که گوند و همکاران (۲۰۱۲) بر دامنه ی بزرگی از مسائل مرتبط با یکپارچگی عمومی SCS با MCS تمرکز داشتند، مقالات دیگر بر عوامل خاص مرتبط با انواع MCS های به کار گرفته شده متمرکز بودند. مقالات این حوزه تمایل داشتند که مباحث خویش را حول جنبه های خاص MCS شکل دهند و سپس به بررسی عوامل مرتبط با درجه و موفقیت پیاده سازی این سیستم ها بپردازند (هرمانس و نظری<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۶). تعدادی از موضوعاتی که اصول رویکردهای وسیع تر توضیح داده شده در بخش های قبل را شکل می دادند، در کنار یکدیگر قرار گرفته اند که از میان آن ها می توان نیاز مدیران به تعهد داشتن به پایداری و سطح اهمیت پایداری برای سازمان اشاره کرد.

هرمانس و نظری (۲۰۱۶) کنترل های رسمی و غیررسمی موجود در خصوص توسعه ی گزارشگری پایداری را مورد بررسی قرار داده اند. با وجود اینکه گزارش های پایداری در ابتدا برای ذی نفعان خارجی تولید می شد، این نویسندگان خاطر نشان کرده اند که انگیزه های گزارشگری برای تعدادی از شرکت های پتروشیمی به عنوان نمونه بر اساس شاخص هایی شکل گرفته بود که می توانست به ارتقای عملیاتی و کارایی داخلی نیز کمک کند. با وجود این که مطالعه ی آن ها در یک صنعت شدیداً مقرراتی صورت گرفته بود، آن ها توانستند که سیستم های کنترلی بسیار متنوع و همین طور رویکردهای گزارشگری مختلفی را میان شرکت ها بیابند. یک بخش کلیدی از مباحث این نویسندگان متوجه تعامل ذی نفعان خارجی با گسترش کنترل های مرتبط با گزارشگری در این شرکت ها بود. تعاملات شرکت ها با ذی نفعان به شکل قابل ملاحظه ای در نمونه ی مورد بررسی این نویسندگان، متفاوت بود. در یک سوی طیف، شرکت ها گزارش های پایداری خویش را بر اساس واکنش به الزامات ذی نفعان خارجی (برای مثال اتحادیه های تجاری) تنظیم می کردند که در این شرایط درک کمتری نسبت به تمایلات دیگر ذی نفعان داشته و یکپارچگی کمی نیز میان MCS شرکت و استراتژی آن مشاهده می شد. در این شرایط، اتحادیه ی تجاری اساساً به عنوان یک نهاد دولتی یا قانون گذار فعالیت می کند. تامسون و همکاران (۲۰۱۴) اعتقاد دارند که الزامات مقرراتی، قدرت نسبتاً کمی در خصوص پیشبرد یکپارچگی در پایداری شرکت دارد که دیدگاه هرمانس و نظری (۲۰۱۶) نیز با این نظریه، همراستاست. با این وجود در دیگر سوی طیف، شرکت هایی وجود دارند که با آغوش باز از ذی نفعان خارجی و نهادهای آن پذیرایی کرده و به همراه آن ها سیستم گزارشگری خویش را توسعه می بخشند. این شرکت ها به شکل کامل می توانند که سیستم های گزارش دهی خویش را با سیستم های کنترل رسمی و غیررسمی و استراتژی خویش یکپارچه سازند.

یکی از معدود مقالات این حوزه که بر مسئولیت اجتماعی شرکت ها تمرکز داشته است، مطالعه ی نوریس و اودوایر<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۴) بوده است. این نویسندگان به بررسی تأثیرات متقابل کنترل های رسمی و غیررسمی در تصمیم گیری های اجتماعی توسط مدیران پرداخته است. به نظر می رسد که کنترل های غیررسمی در این شرایط، مسلط تر باشند- نویسندگان از طریق یک مثال کوتاه بیان کرده اند که مدیران پول بیشتری برای روش های مسئولانه نسبت به اجماع می پردازند، حتی اگر این پرداخت بیشتر به صورت مستقیمی منجر به کاهش هزینه ها شود (نوریس و اودوایر، ۲۰۰۴، ۱۹۰). انتخاب کارکنان نیز در این موضوع حائز اهمیت است (کمپبل<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۲). باید به خاطر داشت که این نتیجه تا حدودی مخالف نتایج به دست آمده از

<sup>19</sup> Gond et al

<sup>20</sup> Herremans & Nazari, 2016

<sup>21</sup> Norris and O'Dwyer

<sup>22</sup> Campbell

مطالعه‌ی لانن<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۹) است؛ این مطالعه به بررسی اجرای طرح عملکردی رسمی در خصوص محیط‌زیست در شرکت 3M پرداخته که در تلاش برای دستیابی به کمینه‌سازی ضایعات بوده است. با وجود این که طرح عملکرد این شرکت به صورت رسمی اجرا شده است اما نتایج این طرح به شکل غیررسمی و ذهنی بر سیستم‌های ارزیابی و جبران خدمات کارکنان این شرکت دخیل می‌شده است که در آن عملکرد زیست محیطی و جبران خدمات به شکل صریحی به هم متصل نشده بوده‌اند. سیستم اندازه‌گیری عملکرد در این شرایط منجر به ارتقای عملکرد محیطی شده است و به نظر می‌رسد که مدیران تأثیرات اقتصادی مربوط به پروژه‌ی کمینه‌سازی ضایعات را در نظر گرفته‌اند. آن‌ها پیشرفت‌هایی را انتخاب کردند که تأثیر بیشتری داشته و بر حوزه‌هایی تمرکز دارد که در آن‌ها عملکرد شرکت پایین‌تر بوده است (و در ظاهر ارتقای آن‌ها ساده‌تر است). یکی دیگر از نقاط تمرکز مدیران، حوزه‌هایی بوده است که سرمایه‌گذاری در آن‌ها می‌تواند به نسبت هزینه‌ی صورت گرفته، احتمالاً سطح بالاتری از ارتقا و بهبود را به همراه داشته باشد.

تضاد میان نظرات نوریس و اودوایر (۲۰۰۴) و لانن (۱۹۹۹) نشانگر یکی از دشواری‌های مطالعات این حوزه است. دستیابی به نتایج سازگار و هم‌راستا با توجه به نقش سیستم‌های کنترل رسمی و غیررسمی در موفقیت پیاده‌سازی SCS بسیار دشوار است. بیشتر مشاهدات ناشی از مطالعات موردی ایزوله در خصوص مجموعه‌ای از شرکت‌های کوچک است. تعمیم نتایج به دست‌آمده از این مطالعات و تلاش برای فراهم‌سازی توصیه‌های اجرایی برای عمل در شرکت‌های دیگر دشوار است؛ زیرا که این نتایج مختص همان مجموعه یا سیستم‌هایی هستند که مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. این مسئله برای حسابداری مدیریت، مسئله‌ی جدیدی نیست و نمی‌تواند منجر به بی‌ارزش شدن رویکرد مطالعاتی این حوزه شود. اگرچه نویسندگان این مقاله اعتقاد دارند که این مسئله به دلیل تغییرات شدید در تعریف پایداری توسط شرکت‌ها و همین‌طور روش‌های مختلف مشارکت پایداری در MCS تشدید شده است. این تغییرات در جنبه‌های مختلف مفهوم پایداری برای سازمان‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است (زیست محیطی، اجتماعی، حاکمیتی و غیره). وجود این مشکلات نشان‌دهنده‌ی نیاز به همه‌جانبه‌نگری - استفاده از روش‌های مختلف برای بررسی پایداری و مسائل مربوط به حسابداری مدیریت است که در ادامه باید با تعریف شفاف مرزهای بررسی هر مطالعه همراه شود.

تعدادی از مطالعات، فرآیند این همه‌جانبه‌نگری را از طریق بررسی یکپارچگی میان SCS/MCS به وسیله‌ی مطالعه‌هایی با نمونه‌های بالا آغاز کرده‌اند. آرچالیس و ماندی<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۳) داده‌های مربوط به ۴۰ مورد از بزرگ‌ترین شرکت‌های فهرست شده در فرانسه را مورد بررسی قرار داده‌اند. آن‌ها با ترکیب پیمایش‌های شرکتی با افشای اطلاعات آن‌ها و استفاده از چارچوب LOC توانسته‌اند که چگونگی یکپارچگی CSR و MCS را در شرکت‌های نمونه مورد بررسی قرار دهند. این نویسندگان با اهرم‌های مختلفی که هدایت‌گر گونه‌های سیستمی مورد بررسی بوده‌اند، توانسته‌اند که تحلیل‌های خویش را با نظریه‌های علمی گره بزنند. درحالی‌که این مقاله در اساس خود، توصیفی بوده است اما نسبت به مطالعات دیگر بررسی شده شواهد بیشتری از چگونگی یکپارچگی CSR با MCS در دامنه‌ی وسیعی از صنایع به نمایش می‌گذارد. مباحثه در خصوص راه‌های به کارگیری شرکت‌های مختلف از اهرم‌های کنترلی می‌تواند مطالعات آتی بیشتری را به خود جلب کند که به دنبال سنجش فرضیه‌های خاصی در خصوص SCS باشند. این موضوع که یکپارچگی به اهمیت CSR برای سازمان بستگی دارد، در نتایج این نویسندگان ذکر شده است. درحالی‌که تمام شرکت‌ها در گزارش‌های خود از اهمیت CSR برای موفقیت شرکت‌ها نام می‌برند، دلایل این اهمیت (برای مثال ارتقای ارزش سهامداران یا دلایل قانونی) و همین‌طور ماهیت اهداف CSR در شرکت‌ها می‌تواند بر روش پیاده‌سازی CSR درون MCS تأثیرگذار باشد.

پاندویل، سوین و دی رونگ<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۳) با بهره‌گیری از چارچوب LOC بر سیستم کنترل مدیریت محیطی و به‌خصوص سیستم‌های اطلاعاتی محیطی که آن‌ها این سیستم‌ها را به‌عنوان بخشی از MCS شرکت‌ها در نظر می‌گیرند؛ تمرکز کرده‌اند. سیستم‌های اطلاعاتی محیطی که مورد بررسی آن‌ها قرار گرفته است شامل هم سیستم‌های کیفی (برای مثال کارکنان و

<sup>23</sup> Lanen

<sup>24</sup> Arjalies and Mundy

<sup>25</sup> Pondeville, Swaen, and De Ronge

نگرش های دولتی به مسائل محیط زیستی) و هم کمی (برای مثال الزامات احتمالی رخدادهای آتی محیط زیستی) می شود. این سیستم ها به شکل مفهومی مورد تعریف قرار گرفته اند و تنها بر اساس مجموعه ای از گونه های سیستمی مختص پژوهشگران خاص شکل نگرفته اند. نتایج پیمایش این نویسندگان بر ری ۲۵۶ شرکت تولیدی بلژیکی نشان داده است که شرکت های فعال در حوزه محیط زیست دارای MCS های رسمی و غیر رسمی MCS بوده اند. این نتیجه ی به دست آمده با نتایج مطالعات میدانی دیگر سازگار است که در آن تناسب میان استراتژی شرکت و SCS برای رشد و توسعه ی آن حائز اهمیت بوده است (دیتیلو و لیس، ۲۰۱۶ را مشاهده کنید). علاوه بر این، پاندویل و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۳) به این نتیجه رسیده اند که شرکت هایی که فعالیت بیشتری در خصوص محیط زیست داشته اند، دارای سیستم های اطلاعاتی محیطی قوی تری بوده اند؛ همچنین میان سطح سیستم اطلاعاتی محیطی و سطح MCS محیطی رابطه ی معنی داری وجود دارد. در نهایت نیز فشار ذی نفعان مقرراتی هیچ ارتباطی به سطح فعالیت محیط زیستی شرکت ها نداشته است؛ در حالی که فشارهای مربوط به دیگر ذی نفعان خارجی، این چنین نبوده است. این نتایج به دست آمده با نتایج حاصل از مطالعات میدانی دیگر (هرمانس و نظری، ۲۰۱۶) هم خوانی داشته و سازگار است.

بیشتر این مطالعاتی که مورد بررسی قرار گرفت، شامل کاربردها و ماهیت توسعه ی نظریه MCS به سمت زمینه ی نظری پایداری می شود. همان طور که پیش تر بحث شد، یکی از تفاوت های کلیدی میان MCS سنتی و مفاهیم پایداری این است که در توسعه ی MCS داخلی، نقش بیش از اندازه مهمی برای ذی نفعان خارجی در نظر گرفته شده است. از این رو تدارک اطلاعات برای دامنه ی وسیعی از ذی نفعان یکی از موضوعات مورد علاقه برای مطالعه است. تمرکز ادبیات موجود در این حوزه به جای اهداف وسیع تر پایداری/CSR و وسیع تر، تنها بر حسابداری محیطی بوده است. رودریگو و همکاران (۲۰۱۳) یک مطالعه موردی برای بررسی چگونگی فعالیت ذی نفعان از طریق اهرم های مختلف کنترلی در جهت تأثیر گذاری بر شاخص های عملکردی محیطی صورت داده اند که در سیستم حسابداری محیطی شرکت کانونی پژوهش انجام شده است. این نویسندگان دریافته اند که ذی نفعان بر شاخص های عملکردی محیطی این شرکت که از اهرم های چندگانه ی کنترلی (اهرم های باوری، تشخیصی و تعاملی) بهره می برد، تأثیر گذار هستند.

در حالی که رودریگو و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر ذی نفعان و SCS بر روی تخصیص سیستم پرداخته اند، بریت و همکاران (۲۰۰۲)، رویکرد شرکت هایی را در نظر گرفته اند که در تلاش برای برآورده سازی نیازهای رده های مختلفی از ذی نفعان هستند. آن ها چارچوبی را فراهم ساخته اند که به تشریح سیستم های حسابداری محیطی با توجه به ۵ بعد می پردازد:

- ۱- هدف گیری اطلاعات برای ذی نفعان داخلی یا خارجی؛
- ۲- اطلاعات بر اساس واحدهای پولی سنجیده می شود یا فیزیکی؛
- ۳- تمرکز گزارش بر گذشته است یا آینده؛
- ۴- تمرکز گزارش کوتاه مدت است یا بلندمدت؛
- ۵- گزارش ها ویژه هستند یا عادی.

شرکت ها با درک نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان به این شکل و ابعاد می توانند تعیین کنند که چه سیستم های اطلاعاتی باید تدارک ببینند. چارچوب های این چنینی نه تنها در عمل می توانند مفید باشند بلکه پژوهشگرانی را که علاقه مند به کشف عمیق حوزه های مورد اشاره در این چارچوب ها هستند، هدایت می کند.

از آنجایی که شرکت ها باید هم بر منابع انسانی و هم بر منابع پولی در جهت یکپارچگی میان SCS و MCS سرمایه گذاری کنند، سؤال مهمی که در این بخش پیش می آید این است که آیا این گونه سرمایه گذاری ها می تواند منجر به ارتقای عملکرد می شود. مطالعات این حوزه بار دیگر تمایل به بررسی جنبه های محیطی MCS و کاربردهای خاص آن را برای پیشبرد استراتژی محیطی به دنبال داشته است. هنری و جورنالت<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۰) بر "کنترل زیست محیطی" تمرکز کرده اند که به معنی استفاده از معیارها، بودجه ریزی و انگیزه های عملکردی مرتبط با محیط زیست است. آن ها بر اساس پیمایشی از شرکت های تولیدکننده ی کانادایی، ارتباط مثبتی میان عملکرد اقتصادی و محیطی شرکت ها با افشای اطلاعات بالاتر زیست محیطی، مشاهده پذیری عمومی بالاتر و دغدغه های بیشتر محیط زیستی آن ها یافته اند. با این وجود نتایج اصلی نشان گر این است که تأثیر غیرمستقیمی میان کنترل زیست محیطی بر عملکرد اقتصادی وجود دارد که از طریق ارتقای عملکرد محیط زیستی به

<sup>26</sup> Pondeville et al

<sup>27</sup> Henri and Journeault

دست می‌آید. جرنالت (۲۰۱۶) نیز این تأثیر غیرمستقیم را کشف کرده است. یکی از پیامدهای این نتایج برای پژوهش‌های آتی حوزه‌ی پایداری و MCS این است که سیستم‌های مشابه مرتبط با اهداف اجتماعی احتمالاً یک رابطه‌ی غیرمستقیم با عملکرد اقتصادی خواهند داشت.

لیسی (۲۰۱۵) در این شرایط یک نقش میانجی برای MCS محیطی بر اساس معیارهای عملکرد محیطی در نظر می‌گیرد. او خاطر نشان می‌کند که محاسبه‌ی عملکرد زیست محیطی مسئله‌ساز است. وی همچنین استدلال می‌کند که اگر معیارهای عملکرد توسط تصمیم‌گیران به معنی توان کنترل کم یا اعتبار فنی پایین در نظر گرفته شود، در این صورت این تصمیم‌گیران ممکن است انگیزه‌ی کافی برای استفاده از آن‌ها را نداشته باشند. وریتانن، تومولا و پنتی<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۳) شواهدی تجربی برای این استدلال در مطالعه‌ی موردی کشور فنلاند یافته‌اند. بر اساس شواهد آن‌ها، دشواری در مواجهه با محاسبات کارایی غیرمالی بخش انرژی باعث کاهش تمایل کارکنان برای پذیرفتن مسئولیت در قبال این استانداردها می‌شود. کارکنان ذکر کرده‌اند که چگونگی ارتقای شاخص‌های عملکرد برای آن‌ها شفاف نبوده است و آن‌ها ترجیح می‌دهند سیستم جدیدی با نتایج قابل کنترل داشته باشند. علاوه بر این، لیسی (۲۰۱۵) خاطر نشان کرده است که تصمیم‌گیران ممکن است بر معیارهایی که قابلیت محاسبه‌ی بالاتری دارند، تمرکز کنند و به همین دلیل از بعضی از عوامل بالقوه‌ی مهم دیگر چشم‌پوشی کنند. این بحث یادآور مطالعات مربوط به معیارهای غیرمالی عملکرد (ایتنر و لارکر<sup>۲۹</sup>، ۲۰۰۳) و همچنین معیارهای مرتبط با کارت امتیازی متوازن (لایپ و ساتلریو<sup>۳۰</sup>، ۲۰۰۰) است. اگر پژوهش‌های آتی بتوانند این‌گونه از فعالیت بر جنبه‌های پایداری را فراتر از مباحث محیط‌زیستی ادامه دهند در این صورت احتمال دارد که این مسئله از اهمیت بیشتری برخوردار شود؛ زیرا که محاسبه‌ی تأثیرات اجتماعی، بسیار دشوارتر از تأثیرات محیطی است که بسیاری از جنبه‌های آن به‌سادگی قابل کمی شدن است.

### اجزا و ابزارهای سیستمهای کنترل

مطالعات این حوزه به بحث و بررسی موضوعات نسبتاً وسیعی در خصوص MCS پرداخته‌اند. امتداد این مطالعات بر روی سیستم‌های خاصی تمرکز دارد که درون MCS قرار می‌گیرند. واضح است که به دلیل قلمرو کوچک‌تر این بحث، مقالات این حوزه نمی‌تواند بر تمام عوامل بحث شده در مطالعات مرتبط با MCS کنترل داشته باشد. از میان این عوامل می‌توان به تأثیرات ذی‌نفعان، تعامل با دیگر اجزای MCS و غیره اشاره کرد. اگرچه مزیت این‌گونه از پژوهش‌ها این است که می‌تواند نکات مهم و برجسته‌ی بیشتری تولید کند. ادبیات این حوزه در حال توسعه است و هنوز هم فرصت‌های پژوهشی زیادی در دسترس پژوهشگران قرار دارد.

### هزینه‌های محیطی و سیستم‌های بهای تمام شده

جهت‌گیری پژوهش‌های مرتبط با هزینه در پایداری بیشتر تحت تأثیر در دسترس بودن داده‌ها قرار دارد. به دلیل این‌که داده‌های مربوط به هزینه‌های زیست محیطی به‌سادگی بیشتری در دسترس پژوهشگران است، پژوهش در حسابداری مدیریت در این حوزه به نسبت دیگر حوزه‌های مرتبط با هزینه، رواج بیشتری دارد. پژوهشگران در مقالاتی که در اینجا مورد بررسی قرار گرفته است به دنبال فراهم آوردن شواهدی برای ایجاد ارتباط میان عملکرد زیست محیطی با عملکرد اقتصادی بوده‌اند (برنت و هانسن<sup>۳۱</sup>، ۲۰۰۸؛ هنری، بویرال و روی<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۴). دسته‌ی دیگر این پژوهشگران به دنبال بررسی تأثیر ردیابی هزینه بر مدیریت تصمیم‌گیری بوده‌اند (هنری و همکاران، ۲۰۱۴؛ هنری، بویرال و روی، ۲۰۱۶) و در نهایت نیز دسته‌ی دیگری به ارزیابی هزینه‌های زیست محیطی یک سازمان پرداخته‌اند (انثیوم<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۴). با وجود این‌که این موضوعات جذاب بوده و

<sup>28</sup> Virtanen, Tuomaala, and Pentti

<sup>29</sup> Ittner & Larcker

<sup>30</sup> Lipe & Salterio

<sup>31</sup> Burnett & Hansen

<sup>32</sup> Henri, Boiral, & Roy

<sup>33</sup> Antheaume



مستحق بررسی های بیشتر می باشد ولی هنوز هم مطالعات مربوط به این سؤالات پژوهشی با کمبودهایی مواجه است. فرصت های زیادی هنوز هم مربوط به پژوهش در این حوزه وجود دارد.

یکی از حوزه هایی که توجه خاصی به آن در مطالعات شده است، کارایی محیطی است که به معنی افزایش بهره وری (با کاهش پیوسته ی هزینه) و در عین حال افزایش عملکرد محیطی است (بیرکین و وودوارد<sup>۳۴</sup>، ۱۹۹۷). فرضیه ی کارایی محیطی این است که آلودگی نوعی از ناکارایی اقتصادی است که اگر کاهش یابد می تواند منجر به کارایی و در نتیجه کاهش هزینه ها شود (برنت و هانسن، ۲۰۰۸). برنت و هانسن (۲۰۰۸) از صنعت تجهیزات الکتریکی ایالات متحده به عنوان بستر خویش برای کشف این ایده استفاده کرده و بحث می کنند که شواهد پشتیبانی کننده از فرضیه ی کارایی محیطی، انگیزه های لازم برای مدیران در جهت سرمایه گذاری در سیستم مدیریت هزینه را ایجاد خواهد کرد که بتوان از این طریق عملکرد محیطی را مدیریت کرد. آن ها همچنین استدلال کرده اند که سیستم های حسابداری مرسوم نوعاً هزینه های محیطی را کم تر از مقدار واقعی برآورد می کنند. از نظر آن ها یک سیستم هزینه اثربخش باید هم اطلاعات غیر مالی (برای مثال جریان مواد اولیه) و هم اطلاعات پولی (برای مثال هزینه ها و ذخایر) را شناسایی کند. از آنجایی که از نظر آن ها مناطق کم تر آلوده، کارایی نسبی بالاتری داشته است، آن ها به صورت کلی توانسته اند پشتیبانی ضعیفی از بحث کارایی اقتصادی فراهم سازند.

فیگی و هان<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۳) بررسی های بیشتری در خصوص دیدگاه کارایی محیطی انجام داده اند. آن ها این گونه استدلال می کنند که ایجاد ارزش اقتصادی و استفاده ی کارا از منابع محیطی هر دو از پیشران های مشابهی استفاده می کنند. مقاله آن ها به هدف مشارکت روش شناسی در مطالعات این حوزه از طریق شناسایی اجزای تشکیل دهنده ی ارزش نگارش شده است که منجر به کارایی محیطی می شود. این محققان یک معیار سه بخشی از استفاده ی کارا ی منابع محیطی ایجاد کرده اند. دو مورد از این عوامل اقتصادی هستند (حاشیه فروش، گردش سرمایه) و سومین جزء نیز محیط زیستی است (اهرم های پایداری). آن ها اهرم های پایداری را به عنوان استفاده از منابع محیطی نسبت به استفاده از سرمایه اقتصادی تعریف کرده اند. این چارچوب پیشنهادی اگرچه نقطه آغازین خوبی داشته است (تمرکز بر تولید دی اکسید کربن) اما دیگر ابعاد کارایی محیطی مانند استفاده از مواد خام اولیه، نسبت سمی بودن نهاده و ستاده ها و غیره را نادیده گرفته است. توسعه و درک پیامدهای معیارهای وسیع تر کارایی محیطی می تواند فرصت های بیشتری برای پژوهش های آتی در این حوزه فراهم سازد.

دشواری در محاسبه ی جنبه های مرتبط با پایداری یکی از مطالب تکرار شونده در ادبیات این حوزه است. انشیوم (۲۰۰۴) دشواری در پیاده سازی حسابداری بهایابی کامل (FCA) را مورد کندوکاو قرار داده است. FCA روشی از به دست آوردن هزینه هاست که تلاش می کند تا نه تنها هزینه های مستقیم درونی شرکت ها بلکه هزینه های جانبی تصمیمات شرکت را نیز در محاسبات خود لحاظ کند. نویسندگان این مقاله با استفاده از رویکرد مطالعه موردی، سه روش را برای محاسبه ی هزینه های محیطی خارجی برای فرآیند صنعتی شرکت های اروپایی به کار گرفته است. محاسبه دقیق هزینه ها به دلیل دشواری بی نهایت در محاسبه ی جریان فرآیند صنعتی، در نهایت غیر ممکن است. در نتیجه، ارزیابی آنشیوم تنها شامل ۹۰ درصد از جریان هزینه های شرکت می شود. علاوه بر این، این مطالعه ثابت می کند که کاربرد روش های ارزیابی مختلف نیازمند برآوردی از دامنه ی وسیع هزینه هاست. نویسندگان این مقاله نتیجه گرفته است که برآورد ارتباط میان عملکرد محیطی و اقتصادی، مملو از خطاهای محاسبه ای بالقوه است و به همین دلیل نیز نتیجه گیری های به دست آمده از این گونه سنجش ها را باید با دیده تردید نگرست.

دو مقاله ی دیگر که به بررسی ارتباط میان هزینه های محیطی و عملکرد اقتصادی می پردازند عبارتند از هنری و همکاران (۲۰۱۴) و هنری و همکاران (۲۰۱۶). این مقالات از یک مجموعه از داده های (پیمایش به دست آمده از ۳۱۹ شرکت تولیدی کانادایی) استفاده می کنند و با استفاده از آن ها به بررسی سؤالات پژوهشی می پردازند. هنری و همکاران (۲۰۱۴) به آزمون تجربی رابطه ی میان ردیابی هزینه های محیطی و عملکرد اقتصادی و محیطی پرداخته است. این نویسندگان نیز هم راستا با آنشیوم (۲۰۰۴) استدلال کرده اند که بیشتر سیستم های حسابداری نمی توانند تمام هزینه های زیست محیطی را پوشش دهند؛

<sup>34</sup> Birkin & Woodward

<sup>35</sup> Figge and Hahn

دلیل آن هم واضح است: زیرا هزینه های پنهان وجود دارد که شامل هزینه های کلی محیط زیستی سازمان نمی شود. اما این نویسندگان بیان کرده اند که این سیستم ها علیرغم کاستی های زیاد، می توانند بر پاسخگویی شرکت ها تأثیر گذارند که در واقع باعث افزایش شفافیت، اطلاع رسانی به ذی نفعان داخلی و ارتقای مباحث درون شرکتی می شود. آن ها همچنین بیان کرده اند که شناسایی بهتر هزینه های محیطی میانی منجر به تصمیم گیری بهتر و از همین رو نیز عملکرد بهتر زیست محیطی شود. هم راستا با فرضیه ی کارایی محیطی نیز می توان گفت که عملکرد محیطی ارتقا یافته باید منجر به ارتقای عملکرد اقتصادی شود. نتایج این پژوهش نشان می دهد که ردیابی هزینه های محیطی به شکل غیرمستقیمی از طریق عملکرد محیطی بر عملکرد اقتصادی تأثیر می گذارد. تأثیر میانجی برای شرکت هایی که انگیزه های کسب و کاری دارند و چندان پایداری گرا نیستند، شدیدتر است. یافته ی آخر این پژوهش با کنترافاتو و برنز (۲۰۱۳) هم راستاست که پیشنهاد داده اند دستاوردهای مالی در مقایسه با اهداف محیطی زیستی و اجتماعی (برای مثال اهداف پایداری) همچنان برای شرکت ها از اولویت برخوردار باشد.

هنری و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی رابطه ی میان ردیابی هزینه های محیطی و عملکرد مالی شرکت ها پرداخته اند. آن ها استدلال کرده اند که مدیریت هزینه های ساختاری (برای مثال پیاده سازی طرح های زیست محیطی) نقش میانجی در این رابطه بازی می کنند. این مطالعه به بررسی مکانیسم احتمالی پرداخته که از مطالعات اولیه ی نویسندگان به دست آمده است. نویسندگان به بررسی این سؤال پرداخته اند که آیا ردگیری هزینه های محیطی زیستی می تواند به شکل مثبتی بر تصمیمات کوتاه مدت مدیران تأثیر گذار باشد که در واقع منجر به ارتقای عملکرد شرکت شود. نتایج به دست آمده تمام فرضیات پژوهش را تأیید کرده و تلویحاً بیان می کند که تأثیر ردگیری هزینه بر عملکرد مالی از طریق دو کانال صورت می گیرد: ۱- از طریق ساختار هزینه ی موجود (یک تأثیر مستقیم) و ۲- از طریق یک کاتالیزور برای طرح های جدید که به توسعه ی ساختار هزینه ی متفاوت کمک کند (تأثیر با واسطه و میانجی). این نتایج با مطالعاتی که پیش تر بحث شد، هم راستاست که از دیدگاه اهمیت داشتن و ارتقای اهمیت گزارش های حسابداری در شرکت حمایت می کند که در انتها به یکپارچگی با تصمیم گیری و برنامه ریزی می رسد.

### گزارشگری پایداری

بروز و وسعت گزارشگری پایداری به شکل قابل توجهی در طول دهه ی گذشته رشد کرده است (سودستروم، ۲۰۱۳). گزارشگری پایداری که قبلاً به عنوان توضیح پس-رویدادی از فعالیت ها در نظر گرفته می شد که بیشتر برای اطلاع رسانی به ذی نفعان خارجی (و تعداد معدودی از افراد درون سازمان) به کار می رفت، امروزه در حال تبدیل شدن به یکی از فرآیندهای وسیع سازمانی است که به شکل پیوسته تصمیم گیرندگان کلیدی سازمانی را در بر گرفته و آن ها را مطلع می سازد. با وجود این که بیشتر پژوهش های در خصوص گزارشگری پایداری از رویکرد حسابداری مالی استفاده کرده اند (هان و کوهن، ۲۰۱۳)، امروزه تعداد فزاینده ای از مطالعات به بررسی گزارشگری پایداری از رویکرد حسابداری مدیریت می پردازند. تمرکز اصلی پژوهش های حسابداری مدیریت در این حوزه بر روی این است که کدام کارکردهای گزارشگری می تواند در برنامه ریزی و تصمیم گیری های درونی مدیریت ادغام شود.

مسیرهای چندگانه ای برای تبدیل شدن و ارتقای اقدامات مربوط به گزارشگری پایداری به سمت سطوح استراتژیک درون یک شرکت وجود دارد. کنترافاتو و برنز (۲۰۱۳) اعتقاد دارند که انگیزه ی این گونه فعالیت ها معمولاً ناشی از شک خارجی است که آغازی برای تغییر سازمانی و هشدار دادن به شرکت ها برای ارزش دادن به گزارشگری پایداری است. این نویسندگان در مطالعه ی هشت ساله ی خویش بر سازمان های چند ملیتی ایتالیایی، به این نتیجه رسیده اند که مقررات فزاینده و آگاهی اجتماعی، محرک هایی بوده اند که در ابتدا شرکتهای مورد مطالعه آن ها را به سمت درک اهمیت توسعه ی پایدار هدایت کرده اند. بوتن و هوزی<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۳) دریافته اند که تکانه های محیطی (که ممکن است در هزینه های شرکت نیز مشهود باشد) می تواند آغازگر تغییرات در گزارشگری و اقدامات حسابداری مدیریت باشد. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که اختلالات قدرتمند زیست محیطی می تواند منجر به پاسخ های واضح تری توسط شرکت ها شود که در آن ها مدیران تمرکز خویش بر روی

شاخص های عملکردی با تمرکز بر کارایی را بهبود می بخشد. با این وجود، پاسخ های مدیران به اختلالات ضعیف تر طبیعی تا حدود زیادی ناشی از دغدغه های مربوط به ذخیره هزینه ها یا تصویر شرکت بوده است.

کنترفا تو و برنز (۲۰۱۳) همچنین از این ایده که مدیران ارشد پشتیبان برای پیشبرد و انگیزش برای فرایند تغییر ضروری هستند، پشتیبانی کرده اند. همان طور که مطالعه موردی آن ها نشان می دهد، به همراه داشتن این پشتیبان ها اما موفقیت را تضمین نمی کند. در مورد مطالعه آن ها، سیستم های گزارشگری داخلی اثربخش نقش قابل توجهی در تسهیل برنامه ریزی، کنترل و استراتژی سازی مبتنی بر پایداری بازی کرده و به شرکت کمک می کند تا از شکست داخلی که می تواند منجر به خارج شدن فرآیند تغییر از روند عادی خویش شود، جلوگیری کند.

پژوهش در دیگر حوزه های حسابداری، و رای ارزش اطلاعاتی تولید شده توسط سیستم های حسابداری، نشان داده است که فرآیند توسعه سیستم های حسابداری می تواند ارزش آفرین باشد (الدنبرگ، بودرستورم، ویلیس و وو ۳۷، ۲۰۱۰). این نکته همچنین در خصوص حوزه ی پایداری نیز صادق است. بوتن و هوزی (۲۰۱۳) استدلال می کنند که فرآیند ساخت گزارش های زیست محیطی می تواند ارزش بیشتری نسبت به خود گزارش ها داشته باشد. این نویسندگان مصاحبه هایی با مدیران چهار شرکت بلژیکی تدارک دیده اند تا بتوانند چگونگی گزارشگری زیست محیطی و تعامل اقدامات حسابداری مدیریت مرتبط با محیط زیست را بررسی کنند. مدیران شرکت تأکید کرده اند که یک تعامل دوسویه میان گزارش دهی و اقدامات حسابداری مدیریت وجود دارد که تغییرات رویه ای در یکی می تواند تغییرات رویه ای در دیگری را در پی داشته باشد.

در حالی که نتایج مطالعات جاری حکایت از اهمیت توجه مدیران به اقدامات گزارشگری پایداری داشته، نیاز به کارکنانی که بتوانند سیستم های جدید را درک کرده و بپذیرند نیز از همان مقدار اهمیت برخوردار است. همان گونه که جانسن (۲۰۱۰) در مطالعه ی خویش ذکر کرده است، کارکنان گاهی گزارش های پایداری رسمی را به شکل مشارکت محدود در فعالیت های سازمان در نظر گرفته اند. وی دریافته است که عدم تمایل کارکنان به اطلاعات پایداری که به صورت درونی ایجاد شده است، به فقدان ساختارهای درونی توانمندساز برای واکنش ذی نفعان درونی به اطلاعات مهیا شده برای آن ها ارتباط دارد. این یافته به ویژه برای سازمان ها مفید است، زیرا که پیشنهاد می کند که فرآیندهای گزارشگری به تنهایی کافی نیستند - پیاده سازی موفق نیازمند این است که ذی نفعان داخلی به قدری توانمند باشند که به این اطلاعات گزارش شده واکنش نشان دهند.

روپلی، براون و مارشال<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۲) در امتداد جریان پژوهشی که به کشف یکپارچگی گزارش های پایداری و تصمیم گیری های درونی می پردازد، به تمرکز بر روی ارتباط میان حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری پایداری پرداخته اند. آن ها به بررسی این سؤال پرداخته اند که آیا ویژگی های خاص حاکمیتی با کیفیت افشای اطلاعات داوطلبانه زیست محیطی شرکت ها ارتباط دارد؟ نتایج آن ها نشان داده است که ویژگی های هیئت مدیره (مانند استقلال مدیرعامل، تنوع جنسیت در هیئت مدیره و مدیران چندگانه برای اعضای هیئت مدیره) با کیفیت افشای اطلاعات داوطلبانه زیست محیطی در ارتباط است. این نتایج با پژوهش های سنتی تر حسابداری که به بررسی رابطه ی میان حاکمیت شرکتی و افشای اطلاعات پرداخته بودند، سازگار و هم جهت است (چنگ، کورتنی<sup>۳۹</sup>، ۲۰۰۶؛ انگ و ماک<sup>۴۰</sup>، ۲۰۰۳).

### هدف گذاری، انگیزه ها و جبران خدمت

بخش بزرگی از مطالعات به کشف رابطه ی میان عملکرد زیست محیطی و متغیرهای خروجی متفاوتی پرداخته اند. با این وجود دانش کمی در خصوص تأثیر مکانیسم های کنترلی خاص بر عملکرد غیرمالی وجود دارد. مقاله ی جدیدی توسط آیونو، لی و سرافیم<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۶) به نگارش درآمده است که به بررسی این سؤال می پردازد: آیا تنظیم اهداف جسورانه در خصوص کاهش تولید دی اکسید کربن می تواند بر روی درجه ی دستیابی به اهداف (برای مثال عملکرد زیست محیطی) تأثیرگذار باشد؟

<sup>37</sup> Eldenburg, Soderstrom, Willis, & Wu

<sup>38</sup> Rupley, Brown, and Marshall

<sup>39</sup> Cheng & Courtenay

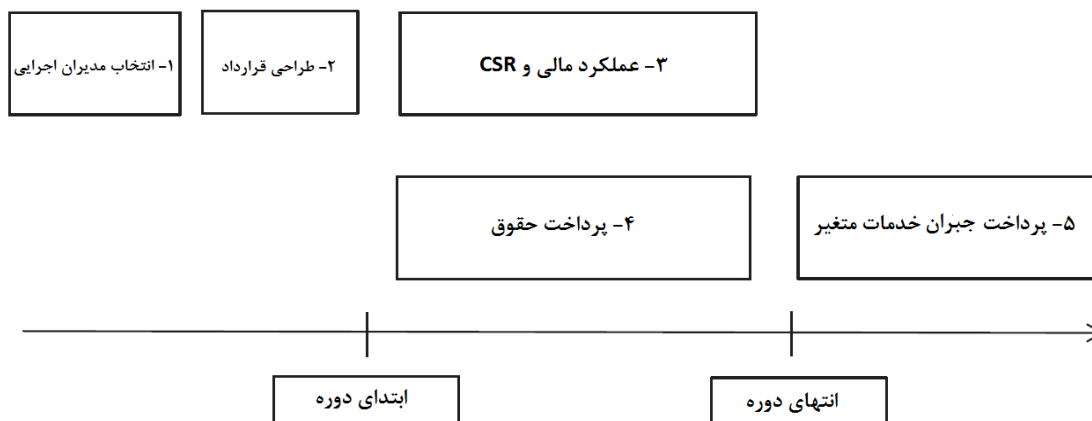
<sup>40</sup> Eng & Mak

<sup>41</sup> Ioannou, Li, and Serafeim

درحالی که تنظیم اهداف غیرمالی می تواند چالش برانگیز باشد (آونو و همکاران، ۲۰۱۶)، اما این فرآیند تنظیم اهداف توجه زیادی را از سوی سازمان ها به خود جلب کرده است. پیناک، راناسینگ، سودرستروم و ژو<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۷) دریافته اند که بیش از ۹۵ درصد از ۲۵۰ شرکت بزرگ دنیا اهدافی در خصوص گزارشگری پایداری خویش داشته اند.

یکی از یافته های جالب توجه در مطالعه ی آونو و همکاران (۲۰۱۶) که نشان دهنده ی فرصتی برای مطالعات آتی است، این نکته است که درحالی که دشواری در هدف احتمالاً با کاهش بیشتر در تولید گازهای گلخانه ای (به عنوان دستاورد هدف) در ارتباط است اما انگیزه های پولی برای مدیریت تغییرات آب و هوایی نقش تعدیل گری منفی بر این اثر می گذارد. از این گذشته، به نظر می رسد دشواری هدف برای شرکت هایی که پروژه هایی با الزام دانشی جدیدتر دارند، از اهمیت بیشتری برخوردار است. این رابطه ممکن است به شدت انگیزه های پولی و شکل آن ها حساس باشد (برای مثال آیا ساختار پاداش دهی همان طور که هیلی ۱۹۸۵ ذکر کرده است، غیر خطی است یا خیر). عوامل دیگری در ویژگی های پروژه ها به جز تازگی نیز وجود دارند که می توانند بر شدت و کیفیت این رابطه تأثیرگذارند. از آنجایی که انگیزه های مالی به شکل وسیعی در کنترل مدیریت مورد استفاده قرار می گیرد، این حوزه از پژوهش می تواند اهمیت بیشتری برای عمل داشته باشد. شرکت ها مکرراً از انگیزه های مالی به شکل پیوسته در تنظیم اهداف خود بهره می برند که در مباحث مربوط به پایداری، شامل استفاده از اهداف غیرمالی می شود. بخش بزرگی از مطالعات حسابداری به کشف انگیزه ها و جبران خدمات اختصاص دارد. رابطه ی میان CSR و جبران خدمات اجرایی، مورد علاقه ی شدید چندین رشته ی دانشگاهی قرار دارد. خروجی نخستین این حوزه از بررسی ها مجله ی JBE بوده است. مطالعات اصلی صورت گرفته در این بخش، که اختصاص به رشته ی حسابداری داشته اند، در مجله های اصلی حسابداری به چاپ نرسیده اند. تنها استثنایی که در خلال بررسی ها و جست و جویا یافت شد، مقاله ی کمپبل، جانستون، سفکیک و سودرستروم<sup>۴۳</sup> (۲۰۰۷) بود که به بررسی رابطه ی میان ریسک زیست محیطی شرکت و جبران خدمات مدیران اجرایی ارشد اختصاص داشت.

ادبیات این حوزه به چند روش نسبت به مسائل مرتبط با جبران خدمات نگریسته است. این مقاله مباحث خویش در خصوص این مطالعات را بر اساس مدل توصیفی شکل یک سازمان دهی کرده است که یک جدول زمانی برای رخدادهای مربوط به جبران خدمات به تصویر کشیده است.



شکل ۱. زمان بندی پایه و رخدادهای مرتبط با جبران خدمات مدیران اجرایی (سودرستروم و همکاران، ۲۰۱۷)

همان طور که در شکل نشان داده شده است، شرکت بعد از انتخاب مدیران اجرایی ۱- قراردادی را طراحی می کند؛ ۲- مدیران اجرایی زیر نظر این قرارداد و در طول دوره ی آن ها به فعالیت مشغول می شوند که در انتها منجر به عملکرد مالی CSR می شود؛ ۳- مدیران اجرایی حقوقی را در طول این دوره دریافت می کنند؛ ۴- در انتهای دوره نیز مدیران اجرایی پاداش های

<sup>42</sup> Pinnuck, Ranasinghe, Soderstrom, and Zhou

<sup>43</sup> Campbell, Johnston, Sefcik, and Soderstrom

مبتنی بر عملکرد (نقد یا سهام) دریافت می کنند که به شکل صریح در قرارداد ذکر شده و بر اساس عملکرد مالی یا CSR آن ها خواهد بود. پاداش های پرداختی شامل هر نوع پاداش دیگر (نقد یا سهام) خواهد بود که به شکل صریحی به عملکرد مالی یا CSR آن ها ارتباط ندارد؛ ۵- بیشتر مطالعات بررسی شده بر زیرمجموعه های رخدادهای جبران خدمات تمرکز داشته اند. این زیرمجموعه ها برای هر مقاله در پراکنش ذکر شده و رخدادهای آن ها در تحلیل ها لحاظ شده اند.

بحث نظری در چند مقاله بر اساس تنش میان اقدامات مربوط به گزارشگری CSR ای است که مزایایی برای سهامداران دارد (سسپا و سستون<sup>۴۴</sup>، ۲۰۰۷) و یا به کاهش تعارض ها میان ذی نفعان کمک می کند (که مزایای سهامداران نامید می شود)؛ در مقابل این مطالعات نیز مطالعات دیگری بر روی اقدامات شرکتی تمرکز دارند که به سهامداران آسیب میزند و ناشی از علایق شخصی مدیران است (بارنا و رابین<sup>۴۵</sup>، ۲۰۱۰) یا این که تمرکز آن ها بر ذی نفعانی به جز سهامداران است و از طریق سرمایه گذاری زیاد بر CSR می خواهند به آن ها دست یابند (فریدمن<sup>۴۶</sup>، ۱۹۷۰). هونگ، لی و مینور (۲۰۱۶) بر بخش دوم یعنی طراحی قرارداد تمرکز کرده و تلاش کرده اند تا ماهیت شرکت هایی که قراردادهای مبتنی بر CSR را انتخاب می کنند، مورد بررسی قرار دهند. آن ها در مطالعه خود جنبه هایی از مدیران (مالکیت، سهامداری و عضویت در هیئت مدیره) را لحاظ کرده اند اما تمرکز اصلی تجزیه و تحلیل آن ها بر چگونگی ارتباط این عوامل با قدرت حاکمیتی در مقایسه با نسبت قدرت مدیریتی در مقابل نگرش های مدیران نسبت به CSR بوده است. نتایج نشان می دهد که اگر قدرت مدیران به نسبت حکمرانی موجود در سلسله مراتب سازمانی، بالاتر باشد، CSR با احتمال کمتری بخشی از قرارداد میان مدیران و شرکت خواهد بود. همچنین این مطالعه به کشف رابطه ای میان عملکرد مالی و جبران خدمات نپرداخته اند. نویسندگان این مقاله ادعا دارند که نتایج به دست آمده بیشتر با قراردادهای مبتنی بر CSR سازگار است و بیشتر مورد علاقه سهامداران است و مدیران چندان به این نوع از قراردادها علاقه ای نشان نمی دهند.

فابریزی، مالین و میشلون<sup>۴۷</sup> (۲۰۱۴) نیز به بررسی قراردادهای CSR پرداخته اند. آن ها با ارجاع به ماهیت قراردادها و انگیزه های پاداش دهی و جبران خدمات در انتهای دوره (بخش ۵ در شکل) به بررسی چگونگی تأثیرگذاری قراردادهای CSR بر عملکرد CSR پرداخته اند (بخش ۳ در شکل). آن ها همچنین این نکته را نیز در نظر گرفته اند که چگونه ویژگی های شخصی مرتبط با قدرت مدیریتی (بخش ۱) بر عملکرد تأثیر می گذارد (بخش ۳). نتایج نشان می دهد که انگیزه های پاداش و سهام رابطه ای منفی با CSR دارند و مدیران قدرتمندتر توجه بیشتری به CSR داشته اند. نویسندگان تلاش کرده اند تا این نتایج را به شکل سازگاری با CSR و الزامات بلندمدت آن شکل دهند؛ پاداش ها به عملکرد کوتاه مدت ارتباط داشته و مدیران تثبیت شده می توانند بیشتر بر روی سرمایه گذاری های CSR تمرکز کنند که منافع بلندمدتی برای شرکت به ارمغان خواهد آورد. اگر این استدلال که انگیزه های سهامی بالاتر نیز می تواند منجر به کاهش CSR شود، تا حدودی با استدلال قبلی آن ها در تضاد است. از آنجایی که این مدل، زمان بندی رخدادهای ذکر شده در شکل ۱ را مد نظر قرار نداده است و نمی توان فهمید که آیا قراردادهای بسته شده شامل عملکرد CSR نیز می شود یا خیر، پژوهش بیشتری نیاز است تا بتوان این رابطه را به درستی برآورد کرد.

درحالی که ویژگی های شخصی مدیران ارشد اجرایی به قدرت مدیریتی آن ها ارتباط داشته و مالکیت در شرکت می تواند بر عملکرد CSR تأثیرگذار باشد، دیگر ویژگی ها می توانند بر تلاش های مدیران در ارتباط با عملکرد CSR موثر باشند. مانر<sup>۴۸</sup> (۲۰۱۰) با استفاده از نظریه پله بالاتر (هامبریک و میسون<sup>۴۹</sup>، ۱۹۸۴) بیان کرده است که نوع ارزش ها و بنیان های شناختی مدیران و همچنین قراردادهای جبران خدمات آن ها در کنار هم در خروجی های CSR تأثیرگذار است. مانر (۲۰۱۰) دریافته است که شرکت هایی که مدیران ارشد اجرایی با پیش زمینه رشته های انسانی (اقتصاد) دارند، نمره های بالاتر (پایین تر) CSR را به خود اختصاص داده اند که توسط قوت شاخص KLD مورد محاسبه قرار گرفته اند. وی استدلال کرده است که این مسئله

<sup>44</sup> Cespa & Cestone

<sup>45</sup> Barnea & Rubin

<sup>46</sup> Friedman

<sup>47</sup> Fabrizio, Mallin, and Michelon

<sup>48</sup> Manner

<sup>49</sup> Hambrick & Mason

ممکن است به دلیل ماهیت متفاوت آموزشی در رشته‌های مختلف باشد اما تجزیه و تحلیل‌ها نشانگر عدم کنترل برای انتخاب فردی در خصوص رشته‌ی تحصیلی داشته است. علاوه بر این شرکت‌هایی که مدیران ارشد اجرایی زن داشته‌اند و یا آن دسته از مدیران ارشد اجرایی که سوابق شغلی متنوع‌تری داشته‌اند (برای مثال در حوزه‌هایی مانند روابط انسانی یا بازاریابی کار کرده و یا مانند بخش‌های مالی بر سهامداران تمرکز داشته‌اند) تمایل بیشتری به سمت CSR از خود نشان داده‌اند. جبران خدمات نقدی (حقوق به‌اضافه‌ی پاداش نقدی) نیز رابطه‌ی منفی با قدرت KLD داشته است که این مسئله تا حدودی با پژوهش فابریزی و همکاران (۲۰۱۴) سازگار است. این در حالی است که جبران خدمات بلندمدت (مبتنی بر سهام) نتایج برعکسی را از خود نشان داده است. نتایجی برای نقاط ضعف KLD به دست نیامده است.

نتایج به دست آمده از مطالعات در خصوص جبران خدمات بلندمدت و عملکرد CSR حاکی از این است که مسائلی در این حوزه‌ها باقی مانده است که باید حل شود (و از این طریق فرصتی برای پژوهش‌های آتی نیز به دست می‌آید). به نظر می‌رسد که اگر CSR در ارتباط با رفتارهای بلندمدت باشد، آن دسته از انگیزاننده‌های جبران خدمات که بلندمدت‌تر هستند باید رابطه‌ی مثبتی با عملکرد CSR داشته باشند. با این وجود فابریزی و همکاران (۲۰۱۴) و مک گوایر، داو و آرگاید (۲۰۰۳) دریافته‌اند که جبران خدمات بلندمدت ارتباط منفی با عملکرد CSR دارد. مانر (۲۰۱۰) هیچ رابطه‌ی معنی‌داری بین این دو متغیر نیافته است. ماهونی و ثرون<sup>۵۰</sup> (۲۰۰۵، ۲۰۰۶) با استفاده از داده‌های کشور کانادا و CSID به‌عنوان معیار مربوط به عملکرد CSR، یک رابطه‌ی حاشیه‌ای مثبت یافته‌اند. تقسیم عملکرد CSR به نقاط قوت و ضعف نتوانسته است که شفافیت چندانی در مباحث ایجاد کند. آن‌ها دریافته‌اند که انگیزه‌های سهام، در ارتباط با نقاط ضعف کم‌تر CSR قرار دارند (اما ارتباطی با نقاط قوت CSR نداشته است). مک گوایر و همکاران اما در مقابل و برخلاف دیگر پژوهش‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که انگیزه‌های بلندمدت در ارتباط با نقاط ضعف بیشتری از CSR هستند. همان‌طور که بعدتر بحث می‌شود، بعضی از این نتایج متعارض ممکن است با توجه به تفاوت در نمونه‌ها و معیارهای مورد استفاده برای CSR باشد.

نتایج متضاد در مطالعات بررسی شده همچنین می‌تواند ناشی از نادیده گرفته شدن عوامل زمینه و مهم در روابط باشد. کای، جو و پان<sup>۵۱</sup> (۲۰۱۱) مزایای CSR برای سهامداران را در مقابل محیط زیست بررسی کرده‌اند که از طریق چگونگی ارتباط میان عملکرد CSR با جبران خدمات (کل و نقد) صورت گرفته است. نویسندگان این مقاله یافته‌های خویش را این‌گونه تفسیر کرده‌اند که شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی بالاتری دارند، جبران خدمات کم‌تری خواهند داشت؛ این موضوع در سازگاری کامل با این نکته قرار دارد که مدیرانی با CSR بالا، به‌جای اقدام بر اساس منافع شخصی خود، بر اساس علایق سهامداران فعالیت می‌کنند. تفسیر نتایج به دست آمده از این مطالعه به مانند بسیاری از مطالعات دیگر (مانند فابریزی و همکاران، ۲۰۱۴؛ ماهنی و ثرون، ۲۰۰۵؛ مانر، ۲۰۱۰، مک گوایر و همکاران، ۲۰۰۷) دشوار است؛ دلیل آن هم این نکته است که اطلاع کافی در خصوص ذکر شدن صریح CSR در قراردادهای میان مدیران و شرکت‌ها وجود ندارد. نتایج مطالعات این حوزه نشانگر این است که تقسیم نمونه‌ها بر اساس نوع قرارداد از اهمیت زیادی برخوردار است. کمپیل و همکاران (۲۰۰۷) بر جبران خدمات (بخش ۴ و ۵) و عملکرد محیطی (۳) تمرکز داشته‌اند و این سؤال را مد نظر قرار داده‌اند که آیا قراردادنویسی شامل عملکرد CSR بوده است یا خیر (۲). این نویسندگان در راستای فرضیات خویش یک رابطه‌ی مثبت میان سطح ریسک زیست‌محیطی و جبران خدمات مدیران اجرایی ارشد به ثبت رسانده‌اند. شرکت‌هایی که این ریسک را کاهش می‌دهند (برای مثال عملکرد CSR بهتری دارند)، پرداختی کم‌تری به مدیران اجرایی ارشد خویش دارند. این صرف ریسک به نظر نمی‌رسد که در جبران خدمات مدیران ارشد اجرایی که قراردادهای شامل عملکرد زیست‌محیطی بوده است، وجود داشته باشد. تمایز میان عملکرد CSR و ریسک CSR یکی از حوزه‌هایی است که می‌تواند مدخلی برای پژوهش‌های آتی باشد.

همان‌طور که در مباحث مشخص است، استفاده از نتایج جبران خدمات برای ارجاع به قراردادهای اساسی منجر به درک ناقصی از نقش انگیزه‌های CSR می‌شود. کولک و پرگو (۲۰۱۴) در مطالعه موردی در خصوص شرکت‌های چندملیتی هلندی توانسته‌اند که یک بررسی جزئی از حضور پایداری در قراردادنویسی (۲) انجام دهند. این نویسندگان تغییرات زیادی در ماهیت

<sup>50</sup> Mahoney and Thorne

<sup>51</sup> Cai, Jo, and Pan

قراردادهای به نگارش درآمده میان شرکتها یافته‌اند. برای مثال درحالی که تعدادی از شرکتها الگوگیری خارجی (که شفافتر است) را برای طرح‌های پاداش‌دهی پایدار انتخاب کرده‌اند، دیگر شرکتها ترجیح داده‌اند از الگوگیری داخلی استفاده کرده و شفافیت را در مقابل سطوح بالایی از قابلیت کنترل، فدا کنند. علاوه بر این، سنجش و شفافیت دشواری هدف نیز همواره ممکن نیست؛ به همین دلیل نیز نویسندگان پیشنهاد داده‌اند که شاید استفاده از معیارهای پایداری بتواند یکی از روش‌های پرداخت به مدیران اجرایی باشد. نویسندگان به طور کلی نتیجه‌گیری کرده‌اند که سرمایه‌گذاران باید نسبت به افزایش این نوع از طرح‌های پاداش‌دهی با دیده تردید بنگرند زیرا که شواهدی مبنی بر فریبکاری ظاهری در بعضی از شرکتها مشاهده شده است. با این وجود همچنان نشانه‌های مثبتی از افزایش و وسعت یافتن آگاهی از CSR در شرکتها مشاهده می‌شود.

با وجود این که تعداد قابل توجهی از مقالات به بررسی جبران خدمات و پایداری پرداخته‌اند، هنوز هم سؤالات زیادی باقی مانده است. ارتباط میان رخدادهای جبران خدمات که در شکل ۱ به تصویر کشیده شده است، به صورت تکه‌تکه در مطالعات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است اما عوامل مهمی در تمام این مقالات، از نظر نویسندگان پنهان مانده است. برای مثال بدون بررسی تصریح قرارداد به دشواری بتوان نتیجه‌گیری کرد که چگونه جبران خدمات می‌تواند منعکس‌کننده‌ی یا نشان‌دهنده‌ی عملکرد CSR باشد. زمان‌بندی چرخه‌ی جبران خدمات نیز در این بحث حائز اهمیت است. مدیران چه زمانی در خصوص انگیزه‌های افراد اطلاعات کسب می‌کنند؟ - در ابتدای دوره یا این که عملکرد بر اساس جبران خدمات ذهنی انتهای دوره تعیین می‌شود؟ ویژگی‌های شخصیتی و رشته‌های تحصیل شده چگونه بر قرارداد تأثیر می‌گذارد؟ آیا این ویژگی‌ها بر قدرت مدیریتی تأثیر داشته و از همین رو نیازی به ذکر CSR در قرارداد وجود دارد؟ یکی از مسائل اساسی دیگر این است که عملکرد CSR که از طریق منابعی مانند KLD محاسبه می‌شود، تمایلی به تغییر در طول زمان ندارد. تا چه اندازه‌ی طرح‌های CSR نتیجه‌ی تصمیمات از پیش گرفته شده است و چه قدر طول می‌کشد تا یک مدیر اجرایی بتواند طرح جدیدی را به اجرا درآورد؟ از آن جایی که مسائل مرتبط با جبران خدمات در محوریت پژوهش حسابداری قرار دارند و داده‌های مربوط به آن نیز به شکل فزاینده‌ای در دسترس عموم قرار می‌گیرد، می‌توان انتظار داشت که در آینده مطالعات بیشتری در خصوص این حوزه‌ی در حال ظهور در نشریات مهم حسابداری مشاهده شود.

### جنبه‌های روان‌شناختی پایداری و حسابداری

ادبیات حوزه‌ی حسابداری به شکل فزاینده‌ای در حال در نظر گرفتن ویژگی‌های فردی و جنبه‌های روان‌شناختی تصمیم‌گیران به‌عنوان عواملی است که بر حسابداری و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد (ماجورز<sup>۵۲</sup>، ۲۰۱۶). پایداری به دلیل ذهنی بودن بسیاری از جنبه‌های آن و واکنش‌های احساسی افراد، یکی از حوزه‌های مورد علاقه برای بررسی عوامل روان‌شناختی و تأثیرگذار بر پیاده‌سازی و موفقیت سیستم‌های کنترل و اجزای آن‌هاست. از این گذشته، مطالعات بر روی مباحث پایداری عموماً توسط دسترسی به داده‌ها محدود شده است. رویکردهای تجربی می‌تواند در سؤال‌های خاصی بر این محدودیت غلبه کند؛ زیرا که این داده‌ها به صورت داخلی تولید شده است. علاوه بر این، به دلیل این که آزمایش‌ها کنترل بالایی بر شرایط دارند و می‌توانند در میان مباحث، به شکل تصادفی عمل کنند، ایزوله سازی جنبه‌ی خاصی پایداری تحت مطالعه، ساده‌تر نیز می‌شود.

مجله‌های بررسی شده در این پژوهش، تنها یک مقاله داشته‌اند که از روش تجربی برای سنجش سؤال‌های پایداری و مرتبط با حسابداری مدیریت استفاده کرده است (اپرینکل و ویلیامسون<sup>۵۳</sup>، ۲۰۱۱). این مطالعه از دیگر مطالعات بررسی شده متفاوت است و دلیل تفاوت آن هم تمرکز بر تصمیم‌گیران سطح فردی به جای سطح شرکت و همین‌طور تمرکز بر عوامل ساختاری یا مبتنی بر قدرت است. بالاکریشنانان و همکاران (۲۰۱۱) با تمرکز بر جنبه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکتها در پایداری، از یک آزمایش برای بررسی این سؤال بهره برده‌اند که آیا انسان دوستی شرکتی یک عامل انگیزاننده برای کارکنان به حساب می‌آید یا خیر؟ نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بخشش شرکتی (کمک‌های شرکتی) می‌تواند منجر به افزایش مشارکت کارکنان در شرکت شود. با وجود این که مشارکت‌های خیرخواهانه‌ی شرکت منجر به کاهش حجم پولی باقی مانده

<sup>52</sup> Majors

<sup>53</sup> Sprinkle, & Williamson

برای توزیع می شود، کارکنان به نحوی عمل می کنند که گویی مطلوبیت بیشتری در تسهیل اقدامات انسان دوستانه‌ی شرکت برای آن‌ها وجود دارد. نویسندگان این مقاله استدلال کرده‌اند که این موضوع می تواند نشانگر این باشد که در حضور قراردادهای رابطه‌ای (و غیررسمی) نیاز کمتری به سیستم‌های پاداش‌دهی رسمی مبتنی بر حسابداری در این شرایط وجود دارد. این مطالعه بر اساس رویکرد پژوهشی خویش، به آغاز بررسی در خصوص مکانیسم‌های روان‌شناختی پیشران CSR کمک شایانی کرده است.

## بحث و نتیجه‌گیری

ادبیات حوزه‌ی پایداری و حسابداری مدیریت، نوپا است اما رشد سریعی دارد. بیشترین توجه مطالعاتی در مجله‌های اصلی حسابداری به تعامل و ارتباط میان MCS ها و پایداری اختصاص داده شده است. این مطالعات نیز به مانند دیگر حوزه‌های مطالعاتی حسابداری مدیریت، دریافته‌اند که شرکت‌ها دامنه‌ی متنوعی از انگیزه‌ها برای دنبال کردن پایداری را دارند. علاوه بر این، مشخص شده است که فشارهای خارجی مانند مقررات نیز به‌تنهایی برای یکپارچگی اثربخش پایداری در سازمان کافی نیست. تعهد ذی‌نفعان درون سازمانی نه تنها برای ماهیت سیستم‌های فعال، بلکه برای موفقیت آن‌ها نیز حیاتی است. درحالی‌که ادبیات این حوزه با چارچوب‌های مختلفی به این نتیجه رسیده اما نتایج اساسی به دست آمده از آن‌ها با هم سازگاری قابل قبولی دارد. پژوهشگران با در نظر گرفتن این بنیان نظری، این فرصت را دارند که ادبیات را سمت حوزه‌های جدید هدایت کنند. کیم و ماتسومورا (۲۰۱۷) یک روش برای چگونگی انجام دادن این کار فراهم کرده‌اند.

با پیشرفت مطالعات این حوزه، مسائل جدیدی آشکار می‌شود که باید آن‌ها را در پژوهش‌ها در نظر گرفت. ادبیات این حوزه، چالش خود با توسعه‌ی جزئیات نتایج میان مطالعات ادامه می‌دهد زیرا که دیدگاه پایداری وسیع و ذهنی است و پیاده‌سازی آن‌ها از یک شرکت به شرکت دیگر متفاوت است. این مسئله تنها مختص مطالعات حوزه‌ی پایداری نیست بلکه مطالعاتی در خصوص اخلاق و حاکمیت شرکتی نیز با مشکلات مشابهی مواجه هستند. با بلوغ ادبیات این حوزه، پژوهشگران نیاز خواهند داشت که در خصوص چگونگی شکل دادن به سؤال‌های پژوهش و همین‌طور چگونگی تعمیم نتایج آن با دقت بیشتری عمل کنند.

عدم دقت در تعریف پایداری، قلمرو وسیع آن و تنوع در چگونگی پیاده‌سازی آن در میان شرکت‌ها عواملی هستند که منجر به دشواری محاسبه‌ی سازه‌های مربوط به پایداری و نتایج آن برای پژوهشگران شود. پیمایش و مطالعه موردی می‌تواند در شرایط خاصی از پژوهش مورد استفاده قرار گیرد. درحالی‌که این مسئله منجر به محدودیت تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش می‌شود، ارتباط میان شاخص‌ها و یافته‌های پژوهش می‌تواند بسیار قوی باشد. پژوهشگران آرشیوی (بایگانی)، که به دنبال بررسی سؤالات مرتبط با پایداری در خلال بخش‌های مختلف یک شرکت هستند، با مشکلات جدی‌تری در خصوص محاسبه و معیارهای سنجش مواجه می‌شوند. پژوهش در حوزه‌هایی که ارتباط بیشتر با حسابداری مالی دارد، مانند افشای اطلاعات، وابستگی شدیدی به شاخص‌های CSR دارد که توسط منابعی مانند KLD یا ASSET4 برای محاسبه‌ی ابعاد مختلف پایداری معرفی شده‌اند. این داده‌ها و دیگر منابع به دلیل در دسترس بودن برای بسیاری از شرکت‌ها در طول زمان رواج زیادی داشته است؛ اگر چه پژوهشگران باید در هنگام استفاده از این داده‌ها مراقبت لازم را به عمل آورند. برای مثال پژوهشگران زیادی از نمره‌های ایجاد شده توسط داده‌های KLD استفاده می‌کنند که جمع خالصی از شاخص‌های قدرت زیست‌محیطی (قدرت) و ضعف زیست‌محیطی (نگرانی‌ها) است. بررسی سؤالات خاص که اساس قدرت و ضعف را شکل می‌دهند، منجر به آشکارسازی این نکته شده است که هرکدام از این سؤالات، ابعاد مختلفی از عملکرد را اندازه می‌گیرند؛ به همین دلیل است که شاید استفاده از شاخص‌های خالص چندان مناسب و توصیف‌کننده‌ی واقعیت نباشد. برای مثال، در نمره‌های زیست‌محیطی، نقاط ضعف وزن بالایی در تأثیرات (گذشته‌نگر) زیست‌محیطی قائل می‌شود (برای مثال مسئولیت در قبال مکان‌های خطرناک ضایعات، زیرپا گذاشتن مقررات و انتشار گازهای گلخانه‌ای). این در حالی است که نقاط قوت وزن بیشتری بر طرح‌های SCS گرا (بیشتر آینده‌نگر) و خط‌مشی‌ها (طرح‌های جلوگیری از آلودگی و سیستم‌های مدیریت مانند ISO 14001) قائل است. چندین نقطه قوت و ضعف را می‌تواند منوط به صنعت شرکت در نظر گرفت (درآمدهای ناشی از محصولات زغال سنگ، نفت



یا مشتقات آن‌ها، شرکت تولیدکننده‌ی محصولات شیمیایی آسیب رساننده به لایه‌ی اوزون، شرکت تهیه‌کننده‌ی محصولات خدمات مفید و سودمند را در نظر بگیرید). علاوه بر این، این‌گونه از منابع داده‌ای در طول زمان، روش‌شناسی نمره دهی خویش را تغییر می‌دهند. از آنجایی که محاسبه بخش بسیار مهمی از حسابداری مدیریت است، باید در انتخاب راهی که سازه‌های پایداری از طریق آن‌ها محاسبه می‌شود و همین‌طور روشی که نتایج بر اساس آن‌ها به دست می‌آید دقت کافی را به خرج داد. برای مثال، برای مجموعه‌ی خاصی از سؤالات شاید لازم باشد تنها زیرمجموعه‌های شخصی از قوت و ضعف‌ها مورد استفاده قرار گیرند.

جست‌وجو در میان مجله‌های معتبر حسابداری تنها منجر به یک مقاله شده که از رویکرد تجربی برای بررسی پایداری و موضوعات حسابداری مدیریت بهره برده است. واضح است که فضای کافی برای پژوهش‌های آتی در این حوزه وجود دارد. مزیت استفاده از روش تجربی این است که پژوهشگر می‌تواند بر تمام جنبه‌های پایداری (برای مثال تعریف آن) کنترل کامل داشته باشد که شاید خارج از تمرکز اصلی پژوهش باشد و نیازی به بررسی آن به‌صورت خاص وجود ندارد. مشخص است که محدودیت‌هایی مانند انواع سؤالات و تعمیم‌پذیری آن‌ها وجود دارد اما موضوعات بسیاری زیادی در مباحث مرتبط با پایداری می‌توان یافت که این‌گونه روش‌ها (تجربی) بهترین روش برای بررسی آن‌هاست.

به نظر می‌رسد که یکی از روندهای پررنگ در ادبیات این حوزه، تمایل به هنجارگرایی در هنگام بحث در خصوص پایداری کسب‌وکار است. با وجود این که فضا برای پژوهش هنجاری در این حوزه وجود دارد اما پژوهش‌های این‌گونه شاید با تفسیر ذهنی شواهد تجربی تداخل داشته باشند. یکی از فروض اساسی این روند هنجاری این است که پایداری بیشتری در کسب‌وکار همواره چیز خوبی (امر مثبتی) است. البته شاید این فرض در مواردی درست باشد اما تعمیم آن به کل حوزه، جانب‌داری و تورش خاصی دارد که می‌تواند توانایی نویسندگان برای مشارکت در ادبیات این حوزه را کاهش دهد.

برخلاف چالش‌های دنبال کردن پژوهش حسابداری مدیریت در حوزه‌ی پایداری، فرصت‌های زیادی برای پژوهش‌های جذاب نیز وجود دارد. مقاله حاضر به دلیل دقت در تعریف، دقت در استراتژی‌های محاسبه و همین‌طور جامع‌نگری استفاده از روش‌های پژوهشی مختلف توان لازم برای مشارکت در جریان اصلی ادبیات حوزه حسابداری مدیریت را دارد. این پژوهش‌ها باید در طول زمان افزایش یابد تا روش‌های اداره‌ی کسب‌وکار یکپارچه‌تر شود.

## منابع و مراجع

- [1] Antheaume, N. (2004). Valuing external costs - From theory to practice: Implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review*.
- [2] Arjalies, D.-L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*.
- [3] Balakrishnan, R., Sprinkle, G. B., & Williamson, M. G. (2011). Contracting benefits of corporate gift giving: An experimental investigation. *The Accounting Review*.
- [4] Ballou, B., Casey, R. J., Grenier, J. H., & Heitger, D. L. (2012). Exploring the strategic integration of sustainability initiatives: Opportunities for accounting research. *Accounting Horizons*.
- [5] Barnea, A., & Rubin, A. (2010). Corporate social responsibility as a conflict between shareholders. *Journal of Business Ethics*.
- [6] Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe: Current practice and future potential. *The European Accounting Review*.
- [7] Bento, R. F., Mertins, L., & White, L. F. (2016). Ideology and the balanced scorecard: An empirical exploration of the tension between shareholder value maximization and corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*
- [8] Birkin, F., & Woodward, D. (1997). Management accounting for sustainable development part 5: Accounting for sustainable development. *Management Accounting (UK)*.
- [9] Bouten, L., & Hooze'e, S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*.
- [10] Brundtland, G. H. (1987). Report of the World Commission on environment and development: Our common future. United Nations. Retrieved from <http://www.un-documents.net/our-commonfuture.pdf>
- [11] Burnett, R. D., & Hansen, D. R. (2008). Ecoefficiency: Defining a role for environmental cost management. *Accounting, Organizations and Society*.
- [12] Burritt, R. L., Hahn, T., & Schaltegger, S. (2002). Towards a comprehensive framework for environmental management accounting \_ Links between business actors and EMA tools. *Australian Accounting Review*.
- [13] Cai, Y., Jo, H., & Pan, C. (2011). Vice or virtue? The impact of corporate social responsibility on executive compensation. *Journal of Business Ethics*.
- [14] Campbell, D. (2012). Employee selection as a control system. *Journal of Accounting Research*.
- [15] Campbell, K., Johnston, D., Sefcik, S. E., & Soderstrom, N. S. (2007). Executive compensation and non-financial risk: An empirical examination. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- [16] Cespa, G., & Cestone, G. (2007). Corporate social responsibility and managerial entrenchment. *Journal of Economics and Management Strategy*.
- [17] Cheng, E. C. M., & Courtenay, S. M. (2006). Board composition, regulatory regime and voluntary disclosure. *The International Journal of Accounting*.
- [18] Clarkson, P. M. (2012). The valuation relevance of environmental performance: Evidence from the academic literature. In S. Jones & J. Ratnatunga (Eds.), *Contemporary issues in sustainability accounting, assurance and reporting* (pp. 11\_42). Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.
- [19] Contrafatto, M., & Burns, J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: A processual view. *Management Accounting Research*.
- [20] Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2014). Towards a more comprehensive framework for sustainability control systems research. *Advances in Environmental Accounting & Management*.

- [21] Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2016). Exploring sustainability control systems' integration: The relevance of sustainability orientation. *Journal of Management Accounting Research*.
- [22] Dutta, S. K., Lawson, R. A., & Marcinko, D. J. (2013). Alignment of performance measurement to sustainability objectives: A variance-based framework. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- [23] Eldenburg, L., Soderstrom, N., Willis, V., & Wu, A. (2010). Behavioral changes following the collaborative development of an accounting information system. *Accounting Organizations and Society*.
- [24] Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks. The triple bottom line of 21st century business*. Oxford: Capstone Publishing Limited.
- [25] Eng, L. L., & Mak, Y. T. (2003). Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- [26] Epstein, M. J., & Wisner, P. S. (2001). Using a Balanced Scorecard to implement sustainability. *Environmental Quality Management*.
- [27] Fabrizi, M., Mallin, C., & Michelon, G. (2014). The role CEO's personal incentives in driving corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*.
- [28] Figge, F., & Hahn, T. (2013). Value drivers of corporate eco-efficiency: Management accounting information for the efficient use of environmental resources. *Management Accounting Research*.
- [29] Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). The sustainability Balanced Scorecard\_ Linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*.
- [30] Friedman, M. (1970). Money and income: Comment on Tobin. *Quarterly Journal of Economics*.
- [31] Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*.
- [32] Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*.
- [33] Hales, J., Matsumura, E. M., Moser, D. V., & Payne, R. (2016). Becoming sustainable: A rational decision based on sound information and effective processes?. *Journal of Management Accounting Research*.
- [34] Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*.
- [35] Hansen, E. G., & Schaltegger, S. (2016). The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures. *Journal of Business Ethics*.
- [36] Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*.
- [37] Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. (2014). The tracking of environmental costs: Motivations and impacts. *European Accounting Review*.
- [38] Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. (2016). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*.
- [39] Henri, J. F., & Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*.
- [40] Herremans, I. M., & Nazari, J. A. (2016). Sustainability reporting driving forces and management control systems. *Journal of Management Accounting Research*.
- [41] Hong, B., Li, Z., & Minor, D. (2016). Corporate governance and executive compensation for corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*.
- [42] Huang, X. B., & Watson, L. (2015). Corporate social responsibility research in accounting. *Journal of accounting literature*.

- [43] Ims, K. J., Pedersen, L. J. T., & Zsolnai, L. (2014). How economic incentives may destroy social, ecological and existential values: The case of executive compensation. *Journal of Business Ethics*.
- [44] Ioannou, I., Li, S. X., & Serafeim, G. (2016). The effect of target difficulty on target completion: The case of reducing carbon emissions. *The Accounting Review*.
- [45] Ittner, C., & Larcker, D. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*.
- [46] Johansen, T. R. (2010). Employees, non-financial reports and institutional arrangements: A study of accounts in the workplace. *European Accounting Review*.
- [47] Joshi, S., & Li, Y. (2016). What is corporate sustainability and how do firms practice it? A management accounting research perspective. *Journal of Management Accounting Research*.
- [48] Journeault, M. (2016). The influence of the eco-control package on environmental and economic performance: A natural resource-based approach. *Journal of Management Accounting Research*.
- [49] Kaye, L. (2016). Shareholder resolution urges Chipotle to link executive pay and sustainability. Retrieved from <http://www.triplepundit.com/2016/03/shareholder-resolution-urges-chipotlelink-executive-pay-sustainability>.
- [50] Kim, N., & Matsumura, E. M. (2017). Managerial accounting research in corporate social responsibility: A framework and opportunities for research. *Advances in Management Accounting*.
- [51] Kolk, A., & Perego, P. (2014). Sustainable bonuses: Sign of corporate responsibility or window dressing?. *Journal of Business Ethics*.
- [52] Lanen, W. N. (1999). Waste minimization at 3M Company: A field study in nonfinancial performance management. *Journal of Management Accounting Research*.
- [53] Lipe, M., & Salterio, S. (2000). The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*.
- [54] Lisi, I. E. (2015). Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*.
- [55] Mahoney, L. S., & Thorne, L. (2005). Corporate social responsibility and long-term compensation: Evidence from Canada. *Journal of Business Ethics*.
- [56] Mahoney, L. S., & Thorne, L. (2006). An examination of the structure of executive compensation and corporate social responsibility: A Canadian investigation. *Journal of Business Ethics*.
- [57] Majors, T. M. (2016). The interaction of communicating measurement uncertainty and the Dark Triad on managers' reporting decisions. *The Accounting Review*.
- [58] Manner, M. (2010). The impact of CEO characteristics on corporate social performance. *Journal of Business Ethics*.
- [59] McGuire, J., Dow, S., & Argheyd, K. (2003). CEO incentives and corporate social performance. *Journal of Business Ethics*.
- [60] Milne, M. J., & Gray, R. (2013). W(h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of Business Ethics*.
- [61] Moore, D. R. J. (2013). Sustainability, institutionalization and the duality of structure: Contradiction and unintended consequences in the political context of an Australian water business. *Management Accounting Research*.
- [62] Norris, G., & O'Dwyer, B. (2004). Motivating socially responsive decision making: The operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*.
- [63] Pinnuck, M., Ranasinghe, A., Soderstrom, N., & Zhou, J. (2017). Restatement of CSR reports: Frequency, magnitude and determinants. University of Melbourne Working Paper.
- [64] Pondeville, S., Swaen, V., & De Ronge, Y. (2013). Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management Accounting Research*.

- [65] Rezaee, Z. (2016). Business sustainability research: A theoretical and integrated perspective. *Journal of Accounting Literature*.
- [66] Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*.
- [67] Rupley, K. H., Brown, D., & Marshall, R. S. (2012). Governance, media and the quality of environmental disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- [68] Shields, M. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*.
- [69] Shields, M., & Young, S. M. (1989). A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*.
- [70] Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- [71] Soderstrom, N. (2013). Sustainability reporting: Past, present, and trends for the future. *Insights*.
- [72] Spence, L. J., & Rinaldi, L. (2014). Governmentality in accounting and accountability: A case study of embedding sustainability in a supply chain. *Accounting, Organizations and Society*.
- [73] Thomson, I., Grubnic, S., & Georgakopoulos, G. (2014). Exploring accounting-sustainability hybridization in the UK public sector. *Accounting, Organizations and Society*.
- [74] Van Marrewijk, M. (2003). Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: Between agency and communion. *Journal of Business Ethics*.
- [75] Virtanen, T., Tuomaala, M., & Pentti, E. (2013). Energy efficiency complexities: A technical and managerial investigation. *Management Accounting Research*.