

## پیمایش پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران و استرالیا

حسین اعتمادی<sup>۱</sup>

رضا حصارزاده<sup>۲</sup>

آمنه بذرافشان<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۱/۵/۱۰

تاریخ دریافت: ۹۱/۳/۶

### چکیده

این نوشتار با هدف طبقه‌بندی حوزه‌های موضوعی، قلمرو مکانی، تئوری‌ها، روش‌شناسی و فنون تحلیل داده پژوهش‌های حسابداری مدیریت انجام شده توسط محققان کشورمان و محققان استرالیایی، ۶۷ مقاله در ایران و ۱۹۹ مقاله از تحقیقات پژوهشگران استرالیایی از ۹ مجله فارسی و ۹ مجله انگلیسی پیشرو را مورد بررسی قرار می‌دهد. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که علی‌رغم همبستگی معنی‌داری که بین رویکردهای تحقیقاتی ایران و استرالیا در حوزه‌های پنج‌گانه فوق وجود دارد، لکن میزان تنوع زیرطبقات حوزه‌های مزبور در ایران کمتر بوده و زمینه‌هایی وجود دارد که تا کنون کمتر مورد توجه پژوهشگران کشور قرار گرفته است. موارد مزبور ضمن تبیین مسیر تحقیقاتی پژوهشگران، نقاطی که به لحاظ آموزشی نیازمند توجه بیشتر در دانشگاه‌های کشور می‌باشد، برجسته می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: پژوهش، حسابداری مدیریت، تئوری، روش، فراتحلیل.

۱- دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس (مستول مکاتبات) Etemadih@modares.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا

## ۱- مقدمه

این نوشتار با هدف طبقه بندی پژوهش‌های حسابداری مدیریت محققان ایرانی و استرالیایی، رویکردهای کلی آنان را از منظر حوزه‌های موضوعی، قلمرو مکانی، تئوری‌ها و روش‌شناسی دسته بندی، با استفاده از رویکرد فراتحلیل، بررسی می‌نماید. کشور استرالیا علاوه بر آن که در حوزه تحقیقات حسابداری و به ویژه پژوهش‌های حسابداری مدیریت، در زمره کشورهای پیشرو به شمار می‌رود، محققان ایرانی زیادی را نیز به فعالیت در دانشگاه‌های خود جذب نموده است. همچنین قابلیت دسترسی به اطلاعات خاص مورد نیاز برای اهداف این تحقیق، در خصوص این کشور بالاتر می‌باشد. انتظار می‌رود، طبقه بندی‌های حاصل از مقاله حاضر، بتواند ضمن ارائه یک چارچوب منسجم از وضعیت موجود پژوهش‌های حسابداری مدیریت، زمینه‌هایی را که مستعد توجه بیشتر محققان علاقه‌مند به پژوهش‌های حسابداری مدیریت است، برجسته نماید.

## ۲- چارچوب و روش تحقیق

این نوشتار، رویکردهای پژوهش‌های حسابداری ایران و استرالیا را از منظر حوزه‌های موضوعی، قلمرو مکانی، تئوری‌ها و روش‌شناسی دسته بندی، با استفاده از رویکرد فراتحلیل، بررسی می‌نماید. شیلد (۱۹۹۷) برای بررسی پژوهش‌های حسابداری مدیریت در آمریکای شمالی همین دسته بندی را ارائه نموده است. با این حال، در این مقاله علاوه بر طبقات یادشده، طبقه فنون تحلیل داده نیز اضافه شده است. دامنه تحقیق حاضر، ۶۷ و ۱۹۹ مورد از مقالات فارسی و انگلیسی در حوزه حسابداری مدیریت که در ۹ مجله پیشرو طی ۲۰ سال اخیر نگارش شده اند، می‌باشد. معیار انتخاب مجلات فارسی نیز نمایه بودن آنان در سایت پایگاه اطلاعات علمی ایران می‌باشد. همچنین معیار تفکیک محققان استرالیایی در این تحقیق، عنوان دانشگاهی آنان و معیار انتخاب ۹ مجله لاتین نیز، گزارش رتبه بندی انجمن پژوهش‌های حسابداری مدیریت استرالیا<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۰ و سه مجله برتری که نام حسابداری مدیریت در عنوان آن قرار دارد، می‌باشد.

نگاره یک-الف: پژوهش‌های حسابداری مدیریت در مجلات برتر حسابداری ایران

سال	۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۳۸۰-۱۳۹۰	جمع
بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱۰ (٪۱۰۰)	۱۶ (٪۲۹)	۲۶ (٪۳۹)
دانش حسابداری	۰	۱ (٪۲)	۱ (٪۱)
پیشرفت‌های حسابداری	۰	۶ (٪۱۰)	۶ (٪۹)
حسابداری مالی	۰	۷ (٪۱۲)	۷ (٪۱۰)
تحقیقات حسابداری	۰	۶ (٪۱۰)	۶ (٪۹)
اوراق بهادار	۰	۲ (٪۳)	۲ (٪۳)
پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی	۰	۴ (٪۷)	۴ (٪۶)
حسابداری مدیریت	۰	۱۲ (٪۲۱)	۱۲ (٪۱۸)
پژوهش‌های حسابداری مالی	۰	۳ (٪۵)	۳ (٪۴)
جمع	۱۰	۵۷	۶۷

## نگاره یک-ب: پژوهش‌های حسابداری مدیریت در مجلات برتر حسابداری

سال	۱۹۹۰-۱۹۹۹	۲۰۰۰-۲۰۱۰	جمع
Accounting Review	۸ (٪۱۰)	۲۶ (٪۲۱)	۳۴ (٪۱۷)
Journal of Accounting Research	۳۳ (٪۴۲)	۲۸ (٪۲۳)	۶۱ (٪۳۰)
Accounting Organizations and Society	۸ (٪۱۰)	۱۰ (٪۸)	۱۸ (٪۹)
Contemporary Accounting Research	۶ (٪۸)	۶ (٪۵)	۱۲ (٪۶)
Journal of Accounting and Economics	۲ (٪۳)	۳ (٪۲)	۵ (٪۲)
Management Accounting Research	۲ (٪۳)	۱ (٪۱)	۳ (٪۳)
Journal of Management Accounting Research	۴ (٪۵)	۷ (٪۶)	۱۱ (٪۵)
Behavioral Research in Accounting	۱۳ (٪۱۷)	۳۸ (٪۳۱)	۵۱ (٪۲۶)
Accounting and Finance	۲ (٪۳)	۲ (٪۲)	۴ (٪۲)
جمع	۷۸	۱۲۱	۱۹۹

مطابق با نگاره یک-الف در دهه ۹۰، افزایش ۶۰٪ در تعداد مقالات حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد. این درصد مشابه افزایش مقالات حسابداری مدیریت توسط محققان استرالیایی از ۷۸ به ۱۲۱ مورد طی دو دهه اخیر در نگاره یک-ب می‌باشد. نگاره مزبور نشان می‌دهد در اغلب مجلات مورد بررسی، تعداد مقالات حسابداری مدیریت افزایش یافته است. پیش-بینی می‌شود که با توجه به ایده‌گیری و پیروی بسیاری از تحقیقات از پژوهش‌های حسابداری پیشرو، در مجموع همبستگی معنی‌داری بین رویکردهای استفاده شده در پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران و استرالیا وجود داشته باشد.

## ۳- یافته‌های پژوهش

## ۳-۱- حوزه‌های موضوعی تحقیقات

همانطور که در نگاره دو-الف پیداست، عمده‌ترین حوزه موضوعی در مقالات تحت بررسی در کشور، اندازه‌گیری عملکرد با ۱۸ مقاله، انگیزه‌ها و محرک‌ها با ۱۷ مقاله و سیستم‌های کنترلی مدیریت و سایر روش‌های پیشرفته هزینه‌یابی با ۷ مقاله می‌باشد. مطابق با نگاره دو-ب نیز در استرالیا موضوعات مورد توجه عمده، سیستم‌های کنترلی مدیریت با

نگاره‌های یک-الف و یک-ب، فهرست ۹ مجله پیشرو، به همراه تعداد (و درصد) مقالات چاپ شده دارای گرایش حسابداری مدیریت محققان ایرانی و استرالیایی را ارائه می‌کند. همانطور که نگاره‌های یک نشان می‌دهد، سه مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، حسابداری مدیریت و پیشرفت‌های حسابداری در ایران و مجلات Journal of Accounting Review, Accounting Research و Behavioral Research in Accounting بالاترین تعداد مقالات پژوهش‌های حسابداری مدیریت را به خود اختصاص داده‌اند. فراوانی‌های مندرج در نگاره‌های یک حاکی از آن است که تعداد مقالات حوزه حسابداری مدیریت محققان ایرانی و استرالیایی در دهه اخیر افزایش یافته است. صفر بودن تعداد مقالات حسابداری مدیریت در سال‌های ۱۳۷۹-۱۳۷۰ در نگاره یک-الف به این دلیل است که بسیاری از مجلات دارای رویکرد علمی پژوهشی حسابداری ایران در چند سال اخیر ایجاد شده‌اند. با این حال مجلات علمی پژوهشی منتخب، دارای ساختاری است که امکان مقایسه آنان را با مقالات مجلات معتبر خارجی فراهم می‌کند. بنابراین سایر مجلات فارسی تحلیلی، مروری و خبری در این تحقیق وارد نشده‌اند. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی،

کنترل اصولاً از مقوله تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت نمی باشد. نگاره دو-الف، رشد محسوسی را در تعداد و درصد مقالات مربوط به اندازه گیری عملکرد در ایران و نگاره دو-ب، رشد محسوسی را در تعداد و درصد مقالات مربوط به سیستم های کنترلی مدیریت محققان در استرالیا نشان می دهد.

فراوانی ۶۶ و حوزه های بودجه بندی و اندازه گیری عملکرد با فراوانی ۳۵ و ۳۴ مورد می باشد. این یافته ها مطابق با نظر شیلد (۱۹۹۷) مبنی بر آن که سیستم های کنترلی مدیریت بیشترین توجه را در منطقه آمریکای شمالی طی سال های ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۶ داده است همخوانی دارد. با این حال زیمرمن (۲۰۰۱) مخالف این بحث است چرا که به اعتقاد او مبحث

## نگاره دو -الف: حوزه های موضوعی پژوهش های حسابداری مدیریت ایران

سال	۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۳۸۰-۱۳۹۰	جمع
سیستم های کنترلی مدیریت	۲ (۲۰٪)	۵ (۹٪)	۷ (۱۰٪)
اندازه گیری عملکرد	۰ (۰٪)	۱۸ (۳۲٪)	۱۸ (۲۷٪)
بودجه بندی	۱ (۱۰٪)	۲ (۴٪)	۲ (۳٪)
قیمت گذاری انتقالی	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
بودجه بندی سرمایه ای	۰ (۰٪)	۱ (۲٪)	۱ (۱٪)
انگیزه ها و محرک ها	۲ (۲۰٪)	۱۵ (۲۶٪)	۱۷ (۲۵٪)
هزینه یابی	۱ (۱۰٪)	۲ (۴٪)	۳ (۴٪)
هزینه یابی (مدیریت) بر مبنی فعالیت	۱ (۱۰٪)	۴ (۷٪)	۵ (۷٪)
سایر روش های پیشرفته هزینه یابی	۲ (۲۰٪)	۵ (۹٪)	۷ (۱۰٪)
سیستم های کنترلی مدیریت در روابط بین شرکت ها	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
روش شناسی	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
سایر	۱ (۱۰٪)	۵ (۹٪)	۶ (۹٪)
جمع	۱۰	۵۷	۶۷

## نگاره دو-ب: حوزه های موضوعی پژوهش های حسابداری مدیریت استرالیا

سال	۱۹۹۰-۱۹۹۹	۲۰۰۰-۲۰۰۹	جمع
سیستم های کنترلی مدیریت	۲۷ (۳۵٪)	۴۲ (۳۵٪)	۶۶ (۳۳٪)
اندازه گیری عملکرد	۱۱ (۱۴٪)	۲۳ (۱۹٪)	۳۴ (۱۷٪)
بودجه بندی	۲۱ (۲۷٪)	۱۴ (۱۲٪)	۳۵ (۱۸٪)
قیمت گذاری انتقالی	۱ (۱٪)	۲ (۲٪)	۳ (۲٪)
بودجه بندی سرمایه ای	۴ (۵٪)	۵ (۴٪)	۹ (۵٪)
انگیزه ها و محرک ها	۳ (۴٪)	۳ (۲٪)	۶ (۳٪)
هزینه یابی	۴ (۵٪)	۶ (۵٪)	۱۰ (۵٪)
هزینه یابی (مدیریت) بر مبنی فعالیت	۰ (۰٪)	۵ (۴٪)	۵ (۳٪)
سایر روش های پیشرفته هزینه یابی	۲ (۳٪)	۷ (۶٪)	۹ (۵٪)
سیستم های کنترلی مدیریت در روابط بین شرکت ها	۰ (۰٪)	۸ (۷٪)	۸ (۴٪)
روش شناسی	۵ (۶٪)	۴ (۳٪)	۹ (۵٪)
سایر	۰ (۰٪)	۲ (۲٪)	۲ (۱٪)
جمع	۷۸	۱۲۱	۱۹۹

### ۳-۲- قلمرو مکانی تحقیقات

مطابق نگاره سه-الف و سه-ب بیشترین قلمرو مکانی برای انجام پژوهش‌های حسابداری مدیریت در ایران و استرالیا، بخش تولید با فراوانی ۴۲ و ۵۹ بوده است.

این یافته به هیچ وجه عجیب نیست زیرا حسابداری مدیریت به لحاظ تاریخی همواره درگیر مسایل مربوط به تولید و اندازه‌گیری و کنترل هزینه‌های آن بوده است (شیلد، ۱۹۹۷). البته در استرالیا این یافته تا اندازه‌ای قابل تامل باشد زیرا سهم بخش تولیدی استرالیا نسبت به غیر تولیدی در کل اقتصاد بسیار کم تر است. سهم فراوانی بخش تولید در ایران، ۶۳ درصد است و این حاکی از عدم تنوع جوامع آماری در ایران می‌باشد. آزمایشگاه‌ها (۱۹) و بخش خدمات و بیمارستان‌ها (۱۷) در رده‌های دوم تا سوم جوامع آماری مورد علاقه محققان استرالیایی قرار گرفته‌اند. نگاره سه-ب، رشد نسبی را در تعداد و درصد مقالات مربوط به بخش غیرتولیدی نشان می‌دهد.

فراوانی‌های نگاره دو-الف حاکی از آن است که موضوعات هزینه‌یابی انتقالی، روش‌های پیشرفته هزینه‌یابی، سیستم‌های کنترلی مدیریت و روش‌شناسی در روابط بین شرکت‌ها مورد توجه اندک می‌باشد. هر چند فراوانی موضوعات مزبور در نگاره دو-ب نیز نسبت به سایر موضوعات قابل توجه نمی‌باشد.

نگاره دو-ب همچنین افزایش در موضوعات پژوهشی دهه ۱۹۸۰ پیرامون اندازه‌گیری عملکرد را نشان می‌دهد. معرفی بحث ترکیب معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی ریشه در تحقیق‌های کاپلان و نورتن (۱۹۹۳) در خصوص ارزیابی متوازن دارد. پژوهشگران استرالیایی در مورد مطالعه و توسعه نقش حسابداری بر مبنای فعالیت در سازمان‌ها اعم از استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و مشکلات آن بسیار پویا بوده‌اند. حوزه دیگر تحقیقات، مقوله سیستم‌های کنترلی مدیریت در روابط بین شرکتی می‌باشد. علاوه بر نکات فوق، مقایسه نگاره‌های الف، در مجموع حاکی از آن است که تنوع طبقات موضوعی پژوهش‌های محققان ایرانی و استرالیایی، نسبتاً متناسب است.

نگاره سه-الف: قلمرو مکانی پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران

سال	۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۳۸۰-۱۳۹۰	جمع
تولید	۲ (۲۰٪)	۴۰ (۷۰٪)	۴۲ (۶۳٪)
خدمات	۰ (۰٪)	۸ (۱۴٪)	۸ (۱۲٪)
تولید و خدمات	۵ (۵۰٪)	۴ (۷٪)	۹ (۱۳٪)
خرده‌فروشی	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
بخش عمومی	۰ (۰٪)	۴ (۷٪)	۴ (۶٪)
غیرانتفاعی	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
بیمارستان/مراکز درمانی	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
موسسات حسابرسی	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
آزمایشگاه‌ها	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
بیان نشده	۳ (۳۰٪)	۱ (۱٪)	۴ (۶٪)
<b>جمع</b>	<b>۱۰</b>	<b>۵۷</b>	<b>۶۷</b>

## نگاره سه-ب: قلمرو مکانی پژوهش‌های حسابداری مدیریت استرالیا

سال	۱۹۹۰-۱۹۹۹	۲۰۰۰-۲۰۰۹	جمع
تولید	۳۰ (۰/۳۸)	۲۹ (۰/۲۴)	۵۹ (۰/۳۰)
خدمات	۲ (۰/۳)	۱۶ (۰/۱۳)	۱۸ (۰/۹)
تولید و خدمات	۵ (۰/۶)	۵ (۰/۴)	۱۰ (۰/۵)
خرده فروشی	۲ (۰/۳)	۲ (۰/۲)	۴ (۰/۲)
بخش عمومی	۲ (۰/۳)	۲ (۰/۲)	۴ (۰/۲)
غیرانتفاعی	۱ (۰/۱)	۷ (۰/۶)	۸ (۰/۴)
بیمارستان/مراکز درمانی	۱۱ (۰/۱۴)	۶ (۰/۵)	۱۷ (۰/۹)
موسسات حسابرسی	۱ (۰/۱)	۴ (۰/۳)	۵ (۰/۳)
آزمایشگاه‌ها	۹ (۰/۱۲)	۱۰ (۰/۸)	۱۹ (۰/۱۰)
بیان نشده	۱۳ (۰/۱۷)	۲۴ (۰/۲۰)	۳۷ (۰/۱۹)
جمع	۷۸	۱۲۱	۱۹۹

های استفاده شده در پژوهش‌های حسابداری مدیریت خلاصه شده است. نگاره چهار-الف نشان می‌دهد که حوزه‌های شناختی (۱۵)، سازمانی (۲۰) و اجتماعی/ نهادی/ انتقادی (۱۴) بیشترین فراوانی را نسبت به سایر تئوری‌ها در ایران به خود اختصاص داده است. مطابق نگاره چهار-ب، تئوری‌های اجتماعی/ نهادی/ انتقادی (۳۱)، سازمانی (۴۱) و شناختی (۴۱) نیز در استرالیا بیشترین آمار را به خود اختصاص داده‌اند. بعلاوه نگاره چهار، رشد محسوسی را در استفاده از تئوری‌های اجتماعی/ نهادی/ انتقادی چه در ایران و چه در استرالیا نشان می‌دهد.

مقایسه فراوانی‌های دو نگاره چهار الف و چهار ب، تئوری‌های مناسبی را برای تحقیقات حسابداری مدیریت در ایران نشان می‌دهد. به عنوان مثال، تئوری‌های روان‌شناسی و کاربردی حجم نسبتاً بالایی (۱۳ و ۸ درصد) از تحقیقات محققان استرالیایی را به خود متوجه ساخته است. تا قبل از دهه ۱۹۸۰ بسیاری از مقالات حسابداری مدیریت به سبب نداشتن تئوری‌های مستحکم دچار انتقادات فراوان بوده‌اند. در دهه ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ تئوری‌های

بخش‌های خاص نگاره مزبور بیمارستان‌ها و بخش عمومی می‌باشند. در بخش بیمارستانی عموماً تحقیقات بر موضوع سیستم‌های کنترلی مدیریت هزینه‌های درمانی (پرستن و همکاران، ۲۰۰۷) و در بخش عمومی بر موضوع بودجه بندی متمرکز (دانک و پرا، ۱۹۹۷) بوده‌اند. نکته قابل تامل حاصل از مقایسه دو نگاره سه-الف و سه-ب، تنوع بسیار محدود جوامع آماری مورد علاقه پژوهش‌های حسابداری مدیریت در ایران و استرالیا می‌باشد. به عنوان مثال در حالی که بیمارستان‌ها/مراکز درمانی و آزمایشگاه‌ها در استرالیا، جمعاً ۱۹٪ جوامع آماری پژوهش‌ها در استرالیا را به خود جلب نموده است، این حوزه مناسب تحقیق، در ایران مورد غفلت واقع شده است. همچنین تعداد جوامع آماری مورد استقبال پژوهشگران ایرانی (۴ مورد)، کمتر از ۵۰٪ پژوهشگران استرالیایی می‌باشد (۹ مورد).

## ۳-۳- تئوری‌های بکار رفته در تحقیقات

اگرچه استخراج تئوری اصلی از تحقیقاتی که همواره از چند تئوری بهره می‌برند، دشوار می‌باشد با این حال در نگاره‌های چهار، توزیع فراوانی تئوری

رفتار و سازمانی عمدتاً متوجه کارکرد سیستم‌های کنترلی مدیریت بوده‌اند.

نگاره چهار- الف: تئوری‌های پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران

سال	۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۳۸۰-۱۳۹۰	جمع
روان شناسی	(%) ۰	(%) ۰	(%) ۰
شناختی	(%) ۲	(%) ۱۳	(%) ۱۵
رفتار و تئوری سازمانی	(%) ۳	(%) ۱۷	(%) ۲۰
روش شناسی / آماری	(%) ۰	(%) ۰	(%) ۰
اجتماعی / نهادی / انتقادی	(%) ۱	(%) ۱۳	(%) ۱۴
نماینده‌گی	(%) ۱	(%) ۲	(%) ۳
فرهنگی	(%) ۰	(%) ۰	(%) ۰
کاربردی	(%) ۰	(%) ۰	(%) ۰
اقتصادی	(%) ۰	(%) ۱	(%) ۱
چندگانه	(%) ۲	(%) ۶	(%) ۸
سایر	(%) ۱	(%) ۵	(%) ۶
جمع	۱۰	۵۷	۶۷

نگاره چهار- ب: تئوری‌های پژوهش‌های حسابداری مدیریت استرالیا

سال	۱۹۹۰-۱۹۹۹	۲۰۰۰-۲۰۰۹	جمع
روان شناسی	(%) ۹	(%) ۱۷	(%) ۲۶
شناختی	(%) ۳۲	(%) ۹	(%) ۴۱
رفتار و تئوری سازمانی	(%) ۳۲	(%) ۹	(%) ۴۱
روش شناسی / آماری	(%) ۳	(%) ۲	(%) ۵
اجتماعی / نهادی / انتقادی	(%) ۷	(%) ۲۴	(%) ۳۱
نماینده‌گی	(%) ۲	(%) ۶	(%) ۸
فرهنگی	(%) ۱	(%) ۰	(%) ۱
کاربردی	(%) ۷	(%) ۱۱	(%) ۱۶
اقتصادی	(%) ۱	(%) ۰	(%) ۱
چندگانه	(%) ۳	(%) ۱۰	(%) ۱۳
سایر	(%) ۱	(%) ۱	(%) ۲
جمع	۷۸	۱۲۱	۱۹۹

مطالعات کمی که اغلب پیمایش مدار بوده‌اند، تئوری‌های اجتماعی و شناختی را برگزیدند. با این وجود، همواره به لحاظ مفهومی سازی و اندازه‌گیری متغیرهای کلیدی مورد نقد بوده‌اند. تحقیقات آزمایشگاهی بیشتر از تئوری‌های روان‌شناسی

حجم عمده‌ای از تحقیقات، چارچوب‌های شناختی را برای بررسی مبانی سیستم‌های کنترلی مدیریت به کار برده‌اند. بعلاوه تحقیقات مربوط به سیستم‌های کنترلی مدیریت، عرصه‌ای برای بررسی اثرات فرهنگی بوده است (هریسن، ۱۹۹۲). معمولاً

(۸) و مورد کاوی (مطالعات موردی)/مصاحبه (۷) در صدر تحقیقات قرار گرفته اند. افزایش محسوس پژوهش های پیمایشی و آزمایشگاهی در دهه ۹۰ می تواند ناشی از اقبال عمومی تحقیقات به سمت استفاده از روش های آماری باشد.

همچون شخصیت (سرشت) شناسی و سبک شناختی و تحقیقات غیر آزمایشگاهی از تئوری های روان شناسی همچون انگیزه شناسی، ابهام و تضاد منافع استفاده نموده اند (برونل، ۱۹۸۱؛ لاکت، ۱۹۹۲؛ چنگ و همکاران، ۲۰۰۰).

#### ۳-۴- روش شناسی تحقیقات

فراوانی های مندرج در نگاره پنج-الف تحقیقات پیمایشی (۲۱)، نیمه آزمایشگاهی (۲۳)، بحث تحلیلی

نگاره پنج-الف: روش پژوهش های حسابداری مدیریت ایران

سال	۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۳۸۰-۱۳۹۰	جمع
پیمایشی	۲ (۲۰٪)	۱۹ (۳۳٪)	۲۱ (۳۲٪)
مطالعه موردی / مصاحبه	۰ (۰٪)	۷ (۱۲٪)	۷ (۱۰٪)
نیمه آزمایشگاهی	۰ (۰٪)	۲۳ (۴۰٪)	۲۳ (۳۴٪)
پژوهش اقدامی (اقدام پژوهی)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
کتابخانه ای	۴ (۴۰٪)	۲ (۴٪)	۵ (۷٪)
بحث تحلیلی	۴ (۴۰٪)	۳ (۵٪)	۸ (۱۲٪)
تحلیل ریاضی وار	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
مرور ادبیات	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
روش های چندگانه	۰ (۰٪)	۳ (۵٪)	۳ (۴٪)
جمع	۱۰	۵۷	۶۷

نگاره پنج-ب: روش پژوهش های حسابداری مدیریت استرالیا

سال	۱۹۹۰-۱۹۹۹	۲۰۰۰-۲۰۰۹	جمع
پیمایشی	۳۵ (۴۵٪)	۳۸ (۳۱٪)	۷۳ (۳۷٪)
مطالعه موردی / مصاحبه	۱۱ (۱۱٪)	۴۵ (۳۷٪)	۵۶ (۲۸٪)
نیمه آزمایشگاهی	۱۰ (۱۳٪)	۱۱ (۹٪)	۲۱ (۱۱٪)
پژوهش اقدامی	۱ (۱٪)	۰ (۰٪)	۱ (۱٪)
کتابخانه ای	۱ (۱٪)	۳ (۲٪)	۴ (۲٪)
بحث تحلیلی	۴ (۵٪)	۳ (۲٪)	۷ (۴٪)
تحلیل ریاضی وار	۱ (۱٪)	۰ (۰٪)	۱ (۱٪)
مرور ادبیات	۱۲ (۱۵٪)	۱۴ (۱۲٪)	۲۶ (۱۳٪)
روش های چندگانه	۳ (۴٪)	۷ (۶٪)	۱۰ (۵٪)
جمع	۷۸	۱۲۱	۱۹۹



### ۳-۵- فنون تحلیل داده در تحقیقات

یافته‌های نگاره شش-الف نشان می‌دهد، تحلیل-های تحقیقات حسابداری مدیریت در ایران، عموماً معطوف رگرسیون (۲۰) و مورد کاوی/پژوهش اقدامی (۱۲) می‌باشد. همچنین نگاره شش-ب موید این مطلب است که رگرسیون (۵۵)، مورد کاوی / اقدام پژوهی (۵۷)، آنووا-مانووا (۲۰) و تحلیل مسیر (۱۷) پر استفاده‌ترین موارد در پژوهش‌های حسابداری مدیریت بوده است.

بسیاری از مقالاتی که رگرسیون را انتخاب کرده‌اند، پیمایشی بوده‌اند. روش آنووا-مانووا بیشترین کاربرد را در تحقیقات نیمه آزمایشگاهی داشته‌اند. بررسی فراوانی‌های نگاره تحلیل داده نسبت به سایر نگاره‌های این تحقیق نشان می‌دهد که پراکندگی توزیع شیوه‌های تحلیل داده کمتر می‌باشد. هر دو نگاره شش، سهم اندکی را برای آماره‌های توصیفی، آزمون t و z، همبستگی، تحلیل عاملی و تحلیل خوشه‌نمایش می‌دهد. البته مقایسه دو نگاره مزبور در مجموع حاکی از تنوع مناسب شیوه تحلیل در ایران نسبت به استرالیا می‌باشد.

در تحقیقات محققان استرالیایی نیز همان‌طور که در نگاره پنج-ب پیداست، چهار مورد از شایع‌ترین روش‌های مورد استفاده محققان استرالیایی، پیمایش (۷۳)، مطالعات موردی (۵۶) و مطالعات مرور ادبیات (۲۶) و مطالعات نیمه آزمایشگاهی (۲۱) می‌باشد. بسیاری از پژوهش‌هایی که به مرور ادبیات پرداخته‌اند، بر روش‌شناسی و چگونگی بهبود کیفیت تحقیقات متمرکز بوده‌اند (امسی کینون، ۱۹۸۸).

پیمایش یکی از روش‌های کاملاً شایع در حسابداری مدیریت بوده است و به ویژه در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ پژوهش‌های رفتاری در حوزه بودجه‌بندی، از روش پیمایش استفاده نموده‌اند. مطالعات موردی بیشتر در دهه ۱۹۸۰ به اوج رسیده است. مطابق نظر چنحال و اسمیت (۲۰۱۱) درصد تحقیقات آزمایشگاهی در استرالیا نسبت به تحقیقات آمریکایی کمتر می‌باشد. مرور ادبیات به عنوان یکی از روش‌های پرکاربرد و راه‌گشا برای جمع‌بندی تحقیقات مختلف و تعیین مسیرهای پیشنهادی تحقیقات آتی، مطابق انتظار در هر دو دهه اخیر در ایران مورد غفلت بوده است.

نگاره شش-الف: شیوه تحلیل پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران

سال	۱۳۷۹-۱۳۷۰	۱۳۹۰-۱۳۸۰	جمع
مورد کاوی/ پژوهش اقدامی	۰ (۰٪)	۱۲ (۲۱٪)	۱۲ (۱۸٪)
آماره‌های توصیفی	۰ (۰٪)	۲ (۳٪)	۲ (۳٪)
آزمون t و Z	۱ (۱۰٪)	۴ (۷٪)	۵ (۷٪)
همبستگی	۱ (۱۰٪)	۴ (۷٪)	۵ (۷٪)
تحلیل عاملی	۰ (۰٪)	۱ (۲٪)	۱ (۱٪)
رگرسیون	۰ (۰٪)	۲۰ (۳۵٪)	۲۰ (۳۰٪)
آنووا/ مانووا	۱ (۱۰٪)	۴ (۷٪)	۵ (۷٪)
تحلیل مسیر	۰ (۰٪)	۱ (۲٪)	۱ (۱٪)
تحلیل خوشه	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)	۰ (۰٪)
سایر	۱ (۱۰٪)	۴ (۷٪)	۵ (۷٪)
فاقد روش خاص	۶ (۶۰٪)	۵ (۹٪)	۱۰ (۱۵٪)
جمع	۱۰	۵۷	۶۷

نگاره شش-ب: شیوه تحلیل پژوهش‌های حسابداری مدیریت استرالیا

سال	۱۹۹۹-۱۹۹۰	۲۰۰۹-۲۰۰۰	جمع
مورد کاوی/ پژوهش اقدامی	۱۲ (٪۱۵)	۴۵ (٪۳۸)	۵۷ (٪۲۹)
آماره های توصیفی	۱ (٪۱)	۰ (٪۰)	۱ (٪۰/۵)
آزمون t و Z	۱ (٪۱)	۴ (٪۳)	۵ (٪۲)
همبستگی	۱ (٪۱)	۱ (٪۱)	۲ (٪۱)
تحلیل عاملی	۰ (٪۰)	۱ (٪۱)	۱ (٪۰/۵)
رگرسیون	۳۲ (٪۴۱)	۲۳ (٪۱۹)	۵۵ (٪۲۸)
آنووا/ مانووا	۹ (٪۱۱)	۱۱ (٪۱۰)	۲۰ (٪۱۰)
تحلیل مسیر	۱ (٪۱)	۱۶ (٪۱۳)	۱۷ (٪۸)
تحلیل خوشه	۱ (٪۱)	۱ (٪۱)	۲ (٪۱)
سایر	۳ (٪۴)	۲ (٪۱۶)	۵ (٪۲)
فاقد روش خاص	۱۷ (٪۲۲)	۱۷ (٪۱۴)	۳۴ (٪۱۸)
جمع	۷۸	۱۲۱	۱۹۹

## ۴- نتیجه گیری و بحث

هدف این نوشتار، طبقه بندی پژوهش‌های حسابداری مدیریت محققان ایرانی و استرالیایی طی دو دهه گذشته بوده است. از این رو با مروری اجمالی بر ۶۷ مقاله فارسی و ۱۹۹ مقاله از ۹ مجله پیشرو فارسی و انگلیسی طی دو دهه اخیر، به دسته بندی و خلاصه نمودن حوزه های موضوعی، قلمرو مکانی، تئوری ها، روش ها و فنون تحلیل داده پژوهش‌های یاد شده پرداخته شده است. علی رغم این که در برخی از موارد تفکیک پژوهش‌های حسابداری مدیریت امری انتزاعی است، لکن با در نظر داشتن چنین محدودیتی، می توان ابراز داشت که موضوعاتی همچون اندازه گیری عملکرد، انگیزه ها و محرک ها، سیستم های کنترلی مدیریت و بودجه بندی بالاترین توجه را در ایران و استرالیا به خود اختصاص داده است. هر چند که در ایران موضوعی همچون بودجه بندی که مورد توجه فراوان پژوهش‌های حسابداری مدیریت استرالیا می باشد، کمتر تحقیقات را به سوی خود متمرکز کرده است. همچنین یافته های تحقیق حاکی از تنوع اندک جوامع

آماری در ایران نسبت به استرالیا می باشد. بعلاوه فراوانی تئوری های رفتار و سازمان و شناختی بیشترین توجه را در ایران به خود اختصاص داده است لکن علی رغم اهمیت تئوری های روان شناسی در استرالیا، در ایران این تئوری ها مورد توجه قرار نگرفته است. تحقیقات پیمایشی، نیمه آزمایشگاهی، بحث تحلیلی و مطالعات موردی/مصاحبه در صدر روش تحقیق در ایران قرار گرفته اند با این حال، روش های ارزشمندی همچون بررسی ادبیات که می تواند در جمع بندی تحقیقات گذشته و تعیین جهت گیری های تحقیقات آتی کمک کند، تا کنون طرفداری در بین پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران نداشته است. در نهایت، مطالعات نشان می دهند که رگرسیون، مورد کاوی / اقدام پژوهی، آنووا- مانووا و تحلیل مسیر پر استفاده ترین و آماره های توصیفی، آزمون t و z، همبستگی، تحلیل عاملی و تحلیل خوشه کمترین استفاده را در بین شیوه های تحلیل داده های پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایران دارد.

حسابداری ناب توسط سازمان‌ها پذیرفته شده و آیا آن بر طراحی و کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت اثر دارد؟ سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یا مدیریت بر مبنای فعالیت چگونه با سایر تکنیک‌های مدیریتی ترکیب می‌شوند؟ جا برای کار و تحقیقات حسابداری مدیریت در بخش‌های غیرتولیدی بسیار زیاد است. همانطور که در این مقاله اشاره شد بیمارستان‌ها محیطی برای کسب بینش‌های تئوریک در خصوص کاربرد حسابداری مدیریت می‌باشند. به نظر می‌رسد انجام تحقیقات در سازمان‌های غیردولتی، بخش دولتی، موسسات مالی و موسسات آموزشی مجموعه‌ای برای افزایش شناخت ما از کاربردهای حسابداری مدیریت فراهم نماید. علاوه بر اینکه محققان به بررسی رویه‌ها و تکنیک‌های جدید نظیر ارزیابی متوازن می‌پردازند لازم است آن دسته از تکنیک‌های سنتی که هنوز در سازمان‌ها رایج هستند را شناسایی نمایند. هنوز دانش ما در خصوص کاربرد تکنیک‌هایی نظیر بودجه‌بندی سرمایه‌ای و عملیاتی ناچیز است. به عنوان مثال موضوعات جدیدی که می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد به این شرح است: چگونه تکنیک‌های سنتی و مدرن با هم ترکیب شده و در حضور تکنولوژی‌های نوظهور عمل می‌کنند. تکنیک‌های سنتی و مدرن بصورت مجزا یا بصورت تکمیلی کار می‌کنند. در چه حوزه‌هایی امکان هم‌پوشانی یا مغایرت میان تکنیک‌های سنتی و مدرن وجود دارد. یک حوزه تحقیقاتی مهم دیگر که می‌تواند در آینده موضوع بررسی باشد مورد توجه قرار دادن نقش سیستم‌های اطلاعاتی در سازمان‌ها و اینکه آیا نقش سیستم‌های اطلاعاتی بر طراحی و استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد می‌باشد. در تحقیقات آتی می‌تواند توجه بیشتری به موضوعات روش‌شناسی شود. روش‌های آماری

علاوه بر موارد فوق، آزمون همبستگی پیرسون فراوانی‌های جداول ۲ تا ۶ حاکی از وجود همبستگی معنی‌داری ۵۱٪ در سطح خطای یک هزارم می‌باشد. علی‌رغم این همبستگی کلی در رویکردها، لکن میزان تنوع زیر طبقات حوزه‌های مزبور در ایران کمتر بوده و زمینه‌هایی وجود دارد که تا کنون کمتر مورد توجه پژوهشگران کشور قرار گرفته است. در دوره‌های تحصیلات تکمیلی کشورمان، بسیاری از حوزه‌های موضوعی در کتاب‌های درسی حسابداری مدیریت تا حد قابل قبولی پوشش داده می‌شود. با این حال آشنایی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری با تئوری‌ها و روش‌های تحلیل داده و انواع پژوهش‌های نوینی که امکان کاربرد در حسابداری مدیریت را دارد به نظر در حد مطلوبی قرار ندارد. نتایج این تحقیق می‌تواند، حساسیت و اهمیت توجه بیشتر به این مباحث را افزایش دهد. علی‌رغم آن که دانشجویان رشته حسابداری، عموماً درک نسبتاً مناسبی از روش‌های کمی دارند، با این حال کمتر با روش‌های کیفی همچون تحلیل موردی/ اقدام پژوهی و مرور ادبیات آشنایی دارند.

دانش ما در خصوص اینکه شرکت‌ها چگونه سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت را طراحی و مورد استفاده قرار می‌دهند هنوز ناچیز است. سؤالاتی در رابطه با اینکه این سیستم‌ها چگونه بخشی از سیستم‌های هزینه‌یابی می‌شوند یا آنها چگونه برای دست‌یابی به کنترل هزینه مورد استفاده قرار می‌گیرند. بطورکلی آیا آنها بخشی از مدیریت استراتژیک می‌شوند؟ هزینه‌یابی بخش‌های خاص نیز می‌تواند مورد توجه قرار گیرد. برای مثال سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت چگونه در بخش‌های غیرانتفاعی و بیمارستانها ایجاد شده‌اند. چگونه این سیستم‌ها دربردارنده تکنیک‌های کیفیت نظیر شش سیگما خواهند بود. آیا مفهوم

- 10) Shields, M. D., (1997), Research in management accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research* 9, 3–61.
- 11) Zimmerman, J. L., (2001), Conjectures regarding empirical managerial accounting research, *Journal of Accounting and Economics* 32(December), 411–427..

جدید نظیر مدل سازی معادلات ساختاری و تحلیل مسیر و نیز فنون تحلیلی مدرن نظیر مدل سازی معادلات ساختاری چندسطحی به منظور توانا ساختن پیشرفت تئوری در حسابداری مدیریت نیز می تواند مورد توجه بیشتر قرار گیرد.

## فهرست منابع<sup>۲</sup>

- 1) Brownell, P., (1981), Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness, *The Accounting Review* 56, 844–861.
- 2) Chung, L. H., P. T. Gibbons, and H. P. Schoch, (2000), The influence of subsidiary context and head office strategic management style on control of MNCs: the experience in Australia, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13(5), 647–666.
- 3) Dunk, A., and H. Perera, (1997), The incidence of budgetary slack: a field study exploration, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10, 649–669.
- 4) Harrison, G., (1992), The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes, *Accounting, Organizations and Society* 17, 1–15.
- 5) Hartmann, F. G. H., and F. Moers, (1999), Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis, *Accounting, Organizations and Society* 24, 291–315.
- 6) Hopwood, A. G., (2008), Changing pressures on the research process: on trying to research in an age when curiosity is not enough, *European Accounting Review* 17, 87–96.
- 7) Kaplan, R. S., and D. P. Norton, (1993), Putting the balanced scorecard to work, *Harvard Business Review* 71(September/October), 134–147.
- 8) Lockett, P., and M. Hirst, (1989), The impact of feedback on inter-rater agreement and self
- 9) Preston, A., W.-F. Chua, and D. Neu, (1997), The diagnosis-related group-prospective payment system and the problem of the government of rationing health care to the elderly, *Accounting, Organizations and Society* 22, 147–167.

## یادداشت‌ها

<sup>۱</sup>. Excellence in Research for Australia (ERA) rankings of the Australian Research Council

<sup>۲</sup>. فهرست ۶۷ مقالات فارسی بررسی شده، و همچنین ۱۹۹ مقاله انگلیسی بررسی شده، از طریق ایمیل نویسنده مسئول این تحقیق، قابل دریافت است.