

## ارائه الگوی اصول یکپارچه (جهانی) حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی

مونا عابدنظری<sup>۱</sup>

فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۲</sup>

هاشم نیکومرام<sup>۳</sup>

زهرا پورزمانی<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۶/۹/۱۹

### چکیده

هدف این پژوهش، ارائه الگوی اصول یکپارچه حسابداری مدیریت با رویکردی انتقادی است. بدین منظور، در این پژوهش چهار اصل مربوط بودن، تاثیر، ارزش و اعتماد به عنوان اصول یکپارچه (جهانی) حسابداری مدیریت جهانی در نظر گرفته شد و عوامل موثر بر این اصول و پیامدهای آن مورد بررسی قرار گرفت. فرضیه‌ها در قالب سه بخش ساختاری، نظری و کاربردی و بر مبنای پارادایم انتقادی طراحی شدند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از معادلات ساختاری صورت گرفت و در نهایت الگویی با برازندگی مناسب استخراج گردید. نتایج این پژوهش بیانگر این موضوع است که وضعیت موجود حسابداری مدیریت در تئوری و عمل قانع کننده نیست (بر مبنای تفکر انتقادی) و نیاز است تا جهت رشد و توسعه حسابداری مدیریت در تمامی ابعاد، اصول یکپارچه حسابداری مدیریت در تمامی حوزه‌های ساختاری و کاربردی رشته و حرفه حسابداری مدیریت در نظر گرفته شود.

**واژه‌های کلیدی:** اصول یکپارچه (جهانی)، توسعه حسابداری مدیریت، تفکر انتقادی، معادلات ساختاری.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

Mona.abednazari@yahoo.com

۲- استاد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (مسئول مکاتبات).

rahnama.roodposhti@gmail.com

۳- استاد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. h-nikoumaram@srbiau.ac.ir

۴- دانشیار، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. zahra.poorzamani@yahoo.com

## ۱- مقدمه

در واقع، این پژوهش به دنبال این خلا پژوهشی بوده است که چرا حسابداری مدیریت از یک اصول جهانی و یکپارچه برخوردار نمی‌باشد؟ رویکرد پژوهش حاضر برای پاسخ به این سوال و پر کردن این خلا پژوهشی، رویکرد انتقادی است و بر این اساس ارتباط بین حسابداری مدیریت و تفکر انتقادی موضوع محوری می‌باشد. در واقع، حسابداری مدیریت با دیدگاه‌های مختلفی مورد بررسی قرار گرفته است؛ اما دیدگاهی که تا حدی از نگاه محققان مغفول مانده است، به دیدگاه حسابداری مدیریت انتقادی تعبیر می‌گردد. حسابداری مدیریت انتقادی، تلاشی جهت درک رویه‌های حسابداری مدیریت در سطح خرد و تسری آن به سطح کلان اجتماعی و سیاسی می‌باشد. در این رویکرد تأثیر جامعه و نهادها با تضادها و تقابل‌ها در روابط اجتماعی بر حسابداری مدیریت مورد بحث قرار می‌گیرد (گودرزی، ۱۳۸۸). در نتیجه، به دلیل بررسی اصول جهانی حسابداری مدیریت و ویژگی کلان نگر در رویکرد انتقادی، در پژوهش حاضر از این رویکرد استفاده شده است.

از سوی دیگر، چارچوب‌هایی که اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تأیید می‌نمایند، در مورد چگونگی گزارش وضعیت مالی سازمان و عملکرد گذشته، توضیحاتی را به روشنی ارائه می‌نمایند. تا به حال (در ایران) هیچ چارچوب مشابهی جهت هدایت حسابداران مدیریت در پشتیبانی از تصمیم‌گیری، کمک به ارتقاء عملکرد و دستیابی به موفقیت وجود نداشته است. اصول حسابداری مدیریت یکپارچه می‌تواند این شکاف را از طریق فراهم نمودن یک مبنا یا پایه پر نماید تا براساس آن سازمان‌ها بتوانند استانداردهای خودشان را برای حسابداری مدیریت تنظیم کنند. بر این اساس، ضرورت دارد نظرات، رویکردها، مدل‌ها و الگوهای مرتبط با موضوع شناسایی، تبیین و ارائه شود که در این پژوهش به عنوان با اهمیت‌ترین جنبه دانش‌افزایی مورد توجه قرار گرفته است؛ از این رو، این تحقیق بدیع می‌باشد.

اولین قدم که در توسعه هر علمی برداشته می‌شود، تدوین چارچوب نظری و مبانی تئوریک برای آن می‌باشد. حسابداری مدیریت نیز، از تئوری‌های ساختار یافته و همچنین تئوری‌های ساختار نیافته برخوردار است که هر کدام از این تئوری‌ها برای خود مجموعه‌ای از اصول را دارند. در حسابداری مدیریت جهت شناسایی هر چه بهتر این اصول، از سه پارادایم غالب اثبات‌گرایی، تفسیرگرایی و انتقادی استفاده شده است. در این بین تفکر انتقادی، به طور مستقل نظریه‌ای مانند دو پارادایم دیگر ندارد، بلکه سراسر آن انتقاد دو تفکر قبلی است. از این رو، پارادایم انتقادی دیدگاهی گسترده‌تر از دو پارادایم اثبات‌گرایی و تفسیری دارد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵). با این تفسیر، حسابداری مدیریت انتقادی، یک نظام حاکمیتی است که در سطوح کلان ملی و بین‌المللی، سطوح خرد سازمانی و پارامترهای حسابداری عمل می‌کند (جونز و داگدیل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱). در نتیجه، با توجه به اینکه حسابداری مدیریت از پارادایم‌های اساسی به خصوص پارادایم انتقادی برخوردار است، می‌تواند دارای یک سری اصول یکپارچه (جهانی) باشد. بدین منظور، انجمن حسابداران مدیریت خبره<sup>۲</sup> و حسابداران رسمی آمریکا<sup>۳</sup> مجموعه اصول حسابداری مدیریت یکپارچه را ارائه و در صدد تصویب آن می‌باشند. (حسابداران مدیریت خبره جهانی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). اهمیت این تحقیق را می‌توان با توجه به نوع نگرش نسبت به اصول حسابداری مدیریت یکپارچه یعنی مبتنی بر تفکر انتقادی، قابل ملاحظه دانست. چرا که در این رویکرد، اصول حسابداری مدیریت یکپارچه از منظری وسیع‌تر در نظر گرفته می‌شود و اصولی که ارائه می‌شود با توجه به شناسایی ریشه‌های اجتماعی و ارتباطات متقابل بین تکنیک‌های به کار گرفته شده و محرک‌های اجتماعی و همچنین در نظر گرفتن این موضوع که وضعیت موجود حسابداری مدیریت قانع کننده نیست، ارائه می‌شود؛ در نتیجه اصول استنتاج شده به واقعیت نزدیکتر خواهد بود (رضاپور، ۱۳۹۳).

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

## ۲-۱- مبانی نظری

موفقیت هر سازمان در رسیدن به اهداف خود به نحو قابل توجه‌ای به تصمیمات مدیران بستگی دارد. موفقیت حسابداری مدیریت نیز بستگی به این دارد که بتواند با ارائه اطلاعات مفید، تصمیم‌گیری مدیران را بهبود بخشد. اما مساله اصلی در ارائه اطلاعات مفید، عدم استفاده از چارچوب نظری و تئوری‌های حسابداری است (نورین<sup>۵</sup>، ۱۹۸۷). در واقع، تئوری‌ها و رویکردها موجب این استنباط می‌شود که در حسابداری، پارادایم‌های چندگانه در حال رقابت به وجود بیایند. مقصود از پارادایم، اصولی است که بر بینش ما نسبت به جهان حاکم است. که در این راستا، تئوری‌ها یکی از اجزای متشکله پارادایم‌ها محسوب می‌شوند و خروجی آنها اصول است (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵).

با به‌کارگیری تئوری انتقادی در حسابداری، حسابداری انتقادی به وجود آمده است (دیگان<sup>۶</sup>، ۲۰۰۵). در رویکردهای اثباتی و هنجاری، حسابداری به عنوان دانشی بر پایه اصول علمی قلمداد می‌شود، اما دیدگاه حسابداری انتقادی با به چالش کشیدن و با توجه به اصول عینی حسابداری، هر دو رویکرد را همسان در نظر می‌گیرد. به عبارتی دیگر، در این دیدگاه، آنچه "باید" و آنچه "هست" مشابه هستند (گودرزی، ۱۳۸۸). فرض اساسی حسابداری انتقادی این است که جامعه می‌تواند متفاوت از آنچه که هست، بشود و رفتار و کردار آگاهانه انسان‌ها در صورتی که از تئوری‌های انتقادی پیروی کند، توان تغییر یا بهبود دنیای اجتماعی را دارد (شباهنگ، ۱۳۹۱). از این رو، حسابداری انتقادی دارای معنای وسیعی است که انواع رویکردها در حسابداری را در بر می‌گیرد؛ اما بیشتر بر تضادهای آن تأکید می‌کند تا بر توافقی‌های آن (گودرزی، ۱۳۸۸).

مفهوم حسابداری انتقادی را می‌توان به صورت جزئی‌تر در حسابداری مدیریت انتقادی جستجو کرد. حسابداری مدیریت انتقادی، یک نظام حاکمیتی است که در سطوح کلان ملی و بین‌المللی (اجتماعی،

سیاسی و اقتصادی)، سطوح خرد سازمانی و پارامترهای حسابداری (قوانین و منابع برای تولید) عمل می‌کند. این عوامل در برگیرنده ابعاد اقتصادی (محاسبه تولید، توزیع و مصرف ارزش)، سیاسی (مقررات و پاسخ‌گویی) و ابعاد ایدئولوژیک (انعطاف‌پذیری حسابداری) می‌باشد (جونز و داگدیل، ۲۰۰۱). حسابداری مدیریت انتقادی، تلاشی جهت درک رویه‌های حسابداری مدیریت در سطح خرد و تسری آن به سطح کلان اجتماعی سیاسی می‌باشد. در این رویکرد تأثیر جامعه و نهادها با تضادها و تقابل‌ها در روابط اجتماعی بر حسابداری مدیریت مورد بحث قرار می‌گیرد. در حسابداری مدیریت انتقادی، انتظار بر این است که تغییر در رویکردهای حسابداری مدیریت با توجه به روابط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی در هر جامعه، نقشه قدرت دانش و درک سیستم‌ها صورت گیرد (گودرزی، ۱۳۸۸).

در نهایت، خلاصه مطالب را این‌گونه می‌توان بیان کرد که اولین قدم در توسعه علوم، تدوین چارچوب نظری و مبانی تئوریک برای آن می‌باشد و به همین علت در حسابداری مدیریت نیز به وجود تئوری نیاز است. از آنجا که تئوری یکی از اجزای متشکله پارادایم‌ها محسوب می‌شود و خروجی آن‌ها اصول است؛ از سوی دیگر پارادایم انتقادی دیدگاهی گسترده‌تر از سایر پارادایم‌ها دارد، بنابراین انتظار بر این است که با استفاده از تئوری‌ها در حسابداری مدیریت یک سری اصول حسابداری مدیریت یکپارچه با توجه به تفکر انتقادی استنتاج شود.

## ۲-۲- پیشینه پژوهش

رهنمای رودپشتی و گودرزی (۱۳۹۲)، در پژوهشی با تبیین مفاهیم حسابداری مدیریت انتقادی به بررسی رویکردهای حاکم بر حسابداری مدیریت پرداخته‌اند. نتایج مطالعه آنها نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت انتقادی بر تغییر در رویکردهای حسابداری مدیریت تمرکز دارد و این تغییرات را ناشی از عواملی چون روابط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی در

حاکم بر شرکت‌ها به خصوص شرکت‌های چند ملیتی و تمرکز آنها به مشتریان، ضروری است تا حسابداران مدیریت از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه تبعیت کنند.

کوکینز<sup>۸</sup> (۲۰۰۸)، در پژوهشی تحت عنوان چارچوب حسابداری مدیریت، به بررسی یک چارچوب منسجم از اصول و روش‌های هزینه‌یابی پرداخته است. نتایج پژوهش وی نشان می‌دهد که وجود یک چارچوب نظری و اصول یکپارچه که بتواند حسابداران مدیریت و مدیران را در امر اندازه‌گیری هزینه‌ها و چگونگی استفاده از این اطلاعات هزینه کمک کند، ضروری است.

مالین و میکائیل<sup>۹</sup> (۲۰۰۹)، پژوهشی در خصوص تئوری‌های مورد استفاده در حسابداری مدیریت و ترکیب تئوری‌ها و تطابق آنها با یکدیگر انجام داده‌اند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که می‌توان از تئوری‌های مختلف برای استخراج یک سری اصول یکپارچه حسابداری مدیریت و همچنین به تصویر کشیدن یک نمای کلی از دیدگاه‌های اجتماعی، روانشناسی، عملیاتی و نمایندگی استفاده کرد.

لوین و اسمیت<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان کاربرد افشای رویه‌های حسابداری انتقادی، اقدام به بررسی افشای رویه‌های حسابداری انتقادی نمودند. نتیجه حاصل از بررسی آنها نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که از رویه‌های حسابداری انتقادی استفاده می‌کنند در مقایسه با شرکت‌هایی که از رویه‌های حسابداری انتقادی استفاده نمی‌کنند، کارایی بیشتری دارد؛ زیرا استفاده از افشای رویه‌های حسابداری انتقادی منجر به کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری می‌گردد؛ در نتیجه پیشنهاد شده تا از تفکر انتقادی در تحقیقات حسابداری استفاده شود.

انجمن حسابداران مدیریت خبره و حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵) هر ساله از سال ۲۰۰۴ سمپوزیومی با موضوع اصول حسابداری مدیریت یکپارچه تشکیل و مقالاتی در ارتباط با آن مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. این انجمن اخیراً، اصولی را در جهت کمک به سازمان‌ها در ایجاد یک حسابداری

هر جامعه، نقش قدرت دانش و درک سیستم‌ها می‌داند.

مقدس‌پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳)، تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران را مورد بررسی و مطالعه قرار داده‌اند. بر اساس مدل آنها، عوامل محیط کلان به همراه عوامل محیط حرفه بر عوامل سازمانی تاثیرگذار بوده و مجموع عوامل سازمانی و ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت اثرگذار می‌باشند. از این رو یافته‌های این پژوهش بیانگر نقش موثر عوامل محیطی در استخراج اصول حسابداری مدیریت است.

سپاسی (۱۳۹۴)، چارچوب اصول حسابداری مدیریت یکپارچه که توسط انجمن حسابداران مدیریت خبره ارائه شده است را مورد بررسی قرار داده است. وی با مروری بر این چارچوب، ضمن اینکه به ضرورت تدوین یک سری اصول حسابداری مدیریت یکپارچه تاکید می‌کند بیان می‌کند که مهارت‌های فنی، تجاری، فردی و رهبری حسابداران مدیریت در ارتباط با اصول یکپارچه حسابداری مدیریت (یعنی، مربوط بودن، تاثیر، ارزش، اعتماد) می‌باشد.

رهنمای رودپشتی و احیایی (۱۳۹۴)، به بررسی و مطالعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت پرداخته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که نظام آموزشی و پژوهشی دانشگاه‌ها، تکنولوژی و فناوری اطلاعات، فرهنگ و مولفه‌های فرهنگی، عوامل سازمانی، روش‌های نوین حسابداری مدیریت، متغیرهای اقتصادی، الزامات کسب و کار و متغیرهای کسب و کار بر حسابداری مدیریت تاثیر داشته و بایستی در چارچوب نظری حسابداری مدیریت و طراحی آتی الگوی مفهومی برای آن مدنظر قرار گیرند. همچنین یافته‌ها بیانگر این موضوع است که با ارائه یک چارچوب نظری که دارای مولفه‌های فوق باشد امکان استخراج اصول حسابداری مدیریت فراهم می‌گردد.

بیرکینشا<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۰۱)، طی پژوهشی به بررسی تئوری و شواهد موجود در حسابداری مدیریت جهانی (یکپارچه) در شرکت‌های چند ملیتی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان داد که با توجه به شرایط

مدیریت از پیشرفت‌های چشمگیری برخوردار نبوده است (نمازی، ۱۳۷۸) و این روش‌های حاضر نمی‌تواند اطلاعات مرتبطی برای مسائل و مشکلات جاری شرکت‌ها را فراهم آورد (نورین، ۱۹۸۷). در ایران نیز حسابداری مدیریت، رشدی هم‌پایه حسابداری مالی نداشته است (عالی‌ور، ۱۳۸۶). از سوی دیگر، حسابداری مدیریت همگام با نیازهای روز شرکت‌ها و تحقق معیارهای جدید موفقیت آن‌ها، حرکت نکرده است (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۰). به نظر می‌رسد که لازمه اینکه حسابداران پا به پای تغییرات و تحولات حرکت کنند و از قافله عقب نیفتند، آگاهی و بصیرت کافی و انعطاف در قبال تحولات پیش رو و همچنین بررسی عمده‌ترین مانع توسعه حسابداری مدیریت یعنی نبودن اصول پذیرفته شده و مدون است (حسابداران مدیریت خیره جهانی، ۲۰۱۵). برای رسیدن به چنین هدفی، باید در طرح و عملکرد نظام-های حسابداری مدیریت تجدید نظر شود (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۰).

از سوی دیگر، با توجه به اینکه حسابداری مدیریت از پارادایم‌های اساسی به خصوص پارادایم انتقادی برخوردار است، می‌تواند دارای یک سری اصول یکپارچه (جهانی) باشد. به عبارتی دیگر این تفکر انتقادی وجود دارد که فقدان اصول حسابداری مدیریت یکپارچه منجر به عقب‌ماندگی و یا توسعه ضعیف آن شده است. بنابراین، در این تحقیق انتظار می‌رود تا اصول یکپارچه حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی، منجر به توسعه حسابداری مدیریت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت سازمان‌ها شود. از این رو، از لحاظ ساختاری حسابداری مدیریت و در پاسخی انتقادی به این سوال که آیا اصول حسابداری مدیریت منجر به توسعه حسابداری مدیریت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت سازمان‌ها می‌شود؟، دو فرضیه زیر در نظر گرفته شده است:

**فرضیه اول:** ارائه الگوی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی منجر به توسعه حسابداری مدیریت می‌شود.

مدیریت اثر بخش طراحی نموده‌اند و تا کنون چهار اصل مربوط بودن، ارزش، تاثیر و اعتماد را به عنوان اصول حسابداری مدیریت یکپارچه در نظر گرفته‌اند و سعی در تصویب آن دارند.

آلواتاج<sup>۱۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی حسابداری مدیریت انتقادی در اقتصادهای نوظهور پرداختند. آنها، پژوهش‌های حسابداری مدیریت انتقادی را از سه منظر مفهومی، تاریخی و نظری مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که حسابداران مدیریت باید از منظر مفهومی، به بررسی ارتباط بین رخدادهای حسابداری مدیریت و تغییرات اجتماعی، سیاسی و فرهنگی پیرامون خود بپردازند. از لحاظ تاریخی نیز باید فن‌آوری‌های حسابداری مدیریت را در شرایط تاریخی خاص اجتماعی و سیاسی مورد توجه قرار داد و ظهور و باز تولید آنها را به عنوان پیامدهای تکامل نظام‌های سیاسی و اقتصادی درک کرد. همچنین، از لحاظ نظری از حسابداران مدیریت انتظار می‌رود تا رویدادهای پیرامون خود را در یک سطح بالاتر مورد توجه قرار دهند. بنابراین، بررسی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه از لحاظ مفهومی، تاریخی و نظری، مطابق با مفهوم حسابداری مدیریت انتقادی است.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش در سه بخش ساختاری، نظری و کاربردی به شرح زیر تدوین شد:

#### ۳-۱- فرضیه‌های بخش ساختاری

منظور از بخش ساختاری، وضعیت موجود حسابداری مدیریت و ساختار فعلی آن است. در واقع، از هر سیستم حسابداری مدیریت انتظار می‌رود خود را با وضعیت جدید وفق دهد و در صورت امکان، فراتر از اوضاع فعلی شرکت پیش رود (آلبرایت و لام<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۶). این ضرورت، در حالی است که، حسابداران مدیریت در چند دهه اخیر با مشکلات و موانع متعددی در اجرای وظایف خود روبرو شده‌اند. به گونه‌ای که روش‌های مورد استفاده در حسابداری

**فرضیه چهارم:** "تاثیر" یکی از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی می‌باشد.

**فرضیه پنجم:** "ارزش" یکی از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی می‌باشد.

**فرضیه ششم:** "اعتماد" یکی از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی می‌باشد.

### ۳-۳- فرضیه‌های بخش کاربردی

بخش کاربردی در ارتباط با این سوال است که چطور اصول حسابداری مدیریت یکپارچه به کار می‌روند؟ این سوال از این موضوع نشات می‌گیرد که سازمان‌های موفق، سیستم حسابداری مدیریت اثر بخشی دارند و اصول حسابداری مدیریت یکپارچه نقاطی را بهم متصل می‌کند؛ یعنی یک خط مستقیم (یک دیدگاه) را بین اهداف سازمان و عملیات حسابداری مدیریت فراهم می‌کند. این اصول در هر کاری که حسابداران مدیریت انجام می‌دهند یا انتظار می‌رود که انجام دهند، به کار گرفته می‌شوند؛ در نتیجه این تفکر انتقادی وجود دارد که آیا اصول یکپارچه حسابداری مدیریت می‌تواند بر متخصصین حسابداری مدیریت (افراد)، مدیریت عملکرد یک سازمان و عملیات حسابداری مدیریت تأثیر گذار باشد. از این رو سه فرضیه به شرح زیر مطرح می‌گردد:

**فرضیه هفتم:** اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی، بر ویژگی‌های فردی حسابداران مدیریت تأثیر گذار است.

**فرضیه هشتم:** اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی، بر مدیریت سیستم عملکرد تأثیر گذار است.

**فرضیه نهم:** اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی، بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت تأثیر گذار است.

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این پژوهش، روش پیمایشی با رویکرد طرح تجربی است. به گونه‌ای که با استفاده از ابزار پرسشنامه در قالب طرح مطالعه

**فرضیه دوم:** ارائه الگوی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی، اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت سازمان‌ها را به دنبال دارد.

### ۳-۲- فرضیه‌های بخش نظری

در این بخش، از لحاظ تئوری، اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مورد توجه است. به همین دلیل به عنوان فرضیه‌های بخش نظری در نظر گرفته شده است و مبانی نظری آن از این موضوع حکایت می‌کند که اصول حسابداری مدیریت یکپارچه، ارزش‌های پایه‌ای، کیفیت‌ها، روش‌ها، قواعد و خصوصیات را که متخصصان حسابداری مدیریت باید در نظر بگیرند را توصیف می‌کنند. بدین منظور، انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) چهار اصل تأثیر، مربوط بودن، ارزش و اعتماد را به عنوان اصول حسابداری مدیریت یکپارچه در نظر گرفته‌اند. هدف از اصل تأثیر، اخذ تصمیمات بهتر در مورد استراتژی و اجرای آن در همه سطوح است. هدف از اصل مربوط بودن، کمک به سازمان در برنامه‌ریزی و منابع اطلاعاتی مورد نیاز جهت خلق و اجرای استراتژی‌ها است. اصل ارزش به دنبال اجرا و شبیه‌سازی سناریوهای مختلف که بیانگر روابط علت و معلولی بین ورودی‌ها و نتایج است، می‌باشد و در نهایت حفاظت از اعتبار و ارزش سازمان از طریق مدیریت روابط و منابع که در نتیجه داده‌های مالی و غیرمالی است از اهداف اصل اعتماد می‌باشد. سه اصل اول اشاره دارد به رشته علمی حسابداری مدیریت و اصل اعتماد بر می‌گردد به رفتارهای شخصی (فردی) متخصصین حسابداری مدیریت. از این رو، این تفکر انتقادی وجود دارد که اصول یکپارچه حسابداری مدیریت کدامند؟ در نتیجه، در این پژوهش از لحاظ نظری و بر اساس دیدگاه انتقادی به این موضوع پرداخته می‌شود که آیا این چهار اصل می‌توانند به عنوان اصول حسابداری مدیریت یکپارچه در نظر گرفته شوند؟ بدین منظور چهار فرضیه زیر مطرح شده است:

**فرضیه سوم:** "مربوط بودن" یکی از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی می‌باشد.

صفت در جامعه با میزان تخمین محقق برای وجود آن در جامعه. نتایج فرمول کوکران به شرح زیر می‌باشد:

حداقل حجم نمونه	$d$	$q$	$p$	$Z$
۲۱۵	۰/۰۶۶	۰/۵۰	۰/۵۰	۱/۹۶

از سوی دیگر، برای هر یک از فرضیه‌های پژوهش، پرسش‌های مستقل از یکدیگر مطرح شد؛ به گونه‌ای که پاسخ به سوال‌ها به صورت بسته است و از طریق طیف ۵ مرحله‌ای لیکرت اندازه‌گیری شده است. همچنین، برخی مشخصه‌های فردی مشارکت-کنندگان مورد پرسش قرار گرفته است. در این پژوهش، از طریق تعیین ضریب آلفای کرونباخ پایایی ابزار پژوهش بررسی شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۲۰ پرسشنامه بین تعدادی از افراد نمونه آماری انتخاب شده به صورت تصادفی توزیع شد؛ به طوری که این پرسشنامه حاوی ۵ سوال عمومی است و برای آزمون فرضیه‌ها سوال‌های تخصصی استفاده شده است (۴۹ سوال برای ۹ فرضیه). آلفای کرونباخ معادل ۰/۸۵ محاسبه شد که این امر پایایی پرسشنامه بکار رفته در پژوهش را تایید می‌کند. بنابراین، هیچ‌یک از سوال‌های پرسشنامه حذف نشد. در نهایت، در این پژوهش سوال‌های پرسشنامه با نظر خبرگان و در نظر گرفتن پیشنهاد‌های تعدادی از افراد عضو طبقه‌های مختلف جامعه پژوهش در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد و از این نظر نیز می‌توان به روایی پژوهش حاضر اشاره کرد. لازم به ذکر است که جهت ارائه الگو از روش معادلات ساختاری استفاده شد و تحلیل‌ها با استفاده از نرم افزار PLS و SPSS انجام شد. برای انجام آماره‌های توصیفی و فراوانی از نرم افزار SPSS و برای انجام تحلیل استنباطی از نرم افزار PLS استفاده شده است. مهمترین دلایل استفاده از نرم افزار PLS، نرمال نبودن توزیع داده‌های پرسشنامه و حجم نمونه پایین می‌باشد.

موردی یک وهله‌ای، اطلاعات مورد نیاز پژوهش به روش میدانی جمع‌آوری شده است.

ابزار سنجش و اندازه‌گیری، وسایلی هستند که محقق به کمک آن‌ها می‌تواند اطلاعات مورد نیاز را برای تجزیه و تحلیل و بررسی پدیده مورد مطالعه و نهایتاً کشف حقیقت گردآوری نماید. برای جمع‌آوری داده‌ها ابزار گوناگون مشاهده، مصاحبه، پرسشنامه و مدارک و اسناد وجود دارند که هر یک مزایا و معایب خاص خود را دارند. در واقع، داده‌های مورد نیاز در پژوهش‌های پیمایشی با توجه به فقدان داده‌های عینی و آماده، معمولاً از طریق پرسشنامه گردآوری می‌شوند (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵). با توجه به هدف پژوهش و موضوع پژوهش، رویکرد در نظر گرفته در این پژوهش رویکرد دانشی است و برای تحقق چنین مقاصدی از پرسشنامه و همچنین روش تحلیل محتوا در مبانی نظری و پیشینه تحقیقات و از روش آماری متناسب با نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش شامل اعضای هیئت علمی و مدرسین حسابداری مدیریت، مدیران و اعضای هیات مدیره بنگاه‌های تجاری (به دلیل داشتن تجربه حرفه-ای لازم در زمینه گزارش‌های حسابداری مدیریت) و حسابداران مدیریت شاغل در موسسات تجاری است. با این حال، به دلیل گستردگی گروه‌های مزبور، جامعه آماری نامحدود در نظر گرفته شد و بر این اساس تعداد نمونه مورد نیاز با استفاده از فرمول کوکران به شرح زیر ۲۱۵ نفر تعیین شد که جهت اطمینان بیشتر و استحکام نتایج آماری تعداد ۳۰۰ نفر به عنوان نمونه مد نظر قرار گرفت که تنها ۲۱۸ پرسشنامه قابل استفاده بود.

$$n = \frac{Z^2 pq}{d^2}$$

در این رابطه:

$n$  = حجم نمونه.  $Z$  = اندازه متغیر در توزیع نرمال در سطح اطمینان مورد نظر قابل استخراج از جدول توزیع نرمال.  $P$  = درصد توزیع افراد دارای صفت در جامعه.  $q$  = درصد توزیع افراد فاقد صفت در جامعه.  $d$  = مقدار خطا که برابر است با تفاضل نسبت واقعی

۵- یافته‌های پژوهش

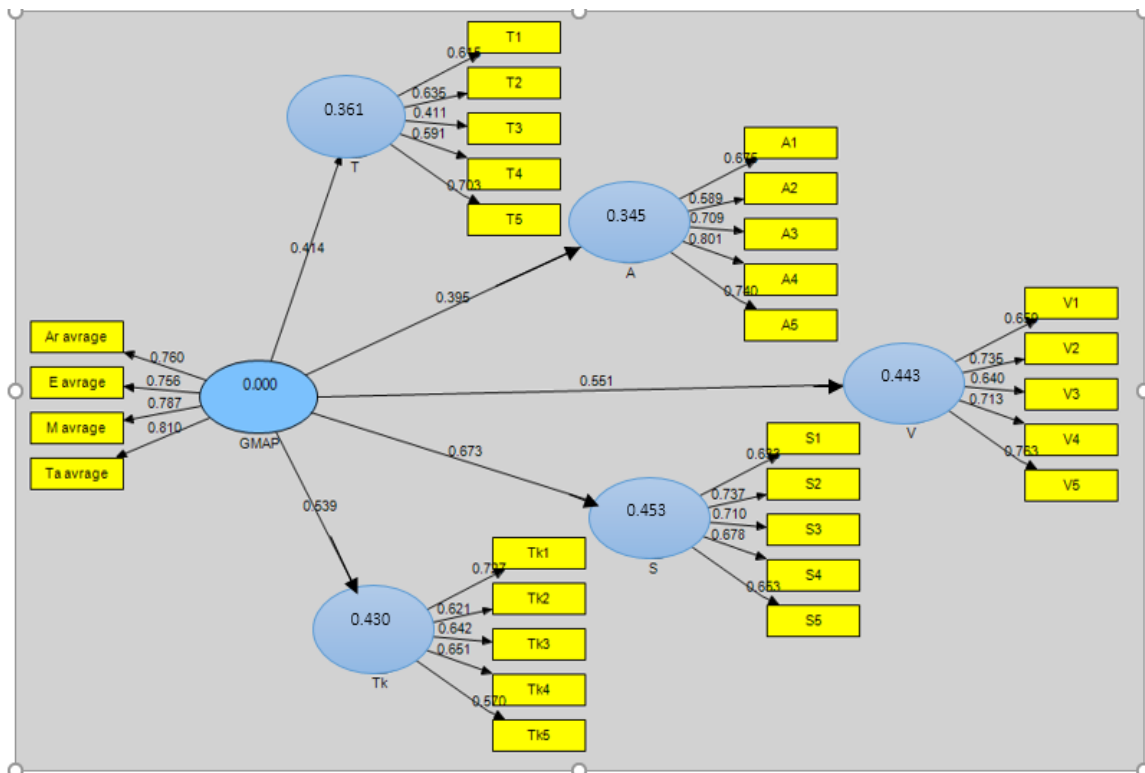
۵-۱- آزمون فرضیه‌ها

جهت آزمون فرضیه‌ها و برازش مدل از سه روش برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و در نهایت برازش مدل کلی مجموع استفاده شد که نتایج آزمون‌های مختلف هر بخش در جدول ۱ آورده شده است.

۵-۱-۱- برازش مدل اندازه‌گیری

برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری دو معیار پایایی و روایی همگرا استفاده شد. آزمون پایایی از سه طریق بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی صورت گرفت. در نمودار ۱ برای آزمون اینکه مربوط بودن، تاثیر، ارزش و اعتماد؛ اصول یکپارچه حسابداری مدیریت هستند یا خیر از

میانگین سوالات پرسشنامه استفاده شده است که همان‌طور که در نمودار هم دیده می‌شود، بارهای عاملی هر چهار متغیر بالاتر از ۰,۳ می‌باشد. علاوه بر این در مدل تحقیق با توجه به اینکه ضرایب بارهای عاملی هر یک از سوالات مربوط به سایر متغیرها، بالاتر از ۰,۳ است، بنابراین نیازی به اصلاح و یا حذف متغیرها از مدل پژوهش نیست. علاوه بر این همان‌طور که در جدول ۱ مشخص شده است، با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰,۷، برای پایایی ترکیبی ۰,۷ و برای میانگین واریانس‌ها (AVE) مربوط به روایی همگرا، ۰,۵ می‌باشد و تمامی معیارها در قسمت سنجش بارهای عاملی مقدار مناسبی دارند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای تحقیق را تایید کرد.



نمودار ۱- ضرایب بارهای عاملی



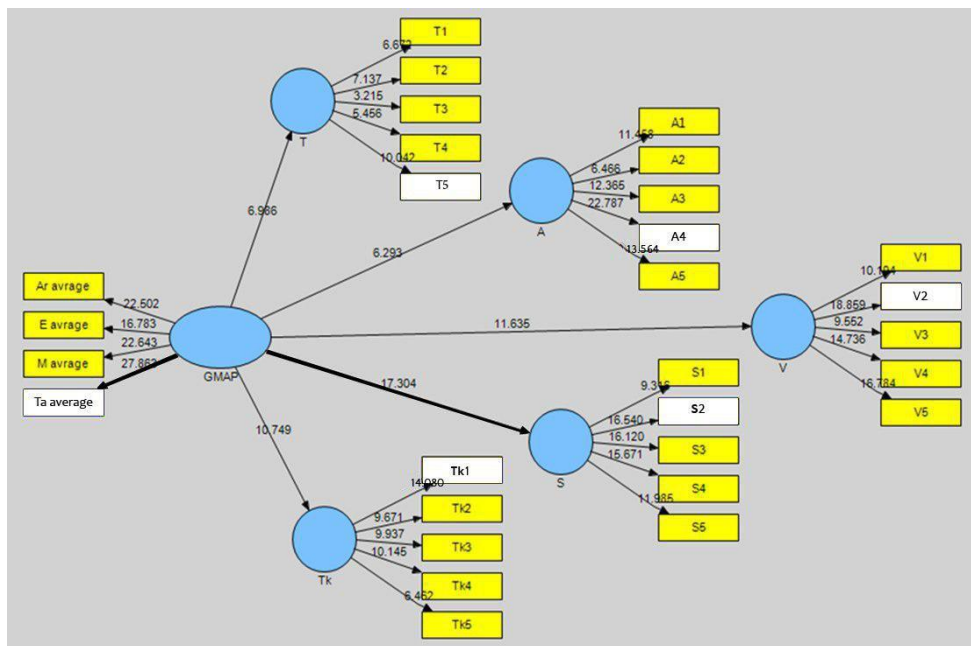
جدول ۱- مقادیر مربوط به برازش مدل

متغیرها	اختصار	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس AVE	مقادیر اشتراکی Commuality	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )	تغییر پذیری Redundancy (Communality* R <sup>2</sup> )	قدرت پیش بینی مدل (Q <sup>2</sup> )
اصول یکپارچه حسابداری مدیریت	GMAP	۰/۸۵۹۹	۰/۷۸۲۸	۰/۵۰۰۲	-	-	-	-
توسعه حسابداری مدیریت	T	۰/۷۳۱۴	۰/۷۱۰۰	۰/۷۳۱۴	۰/۳۵۸۸	۰/۳۶۱۶	۰/۱۲۹۷	۰/۳۵۷۱
اثر بخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت	A	۰/۸۳۱۲	۰/۷۵۲۱	۰/۵۱۲۲	۰/۴۹۸۷	۰/۳۴۵۹	۰/۱۷۲۵	۰/۴۹۷۰
ویژگی‌های فردی حسابداری مدیریت	V	۰/۸۲۹۸	۰/۷۴۵۲	۰/۵۳۶۴	۰/۴۹۴۸	۰/۴۴۳۷	۰/۲۱۹۵	۰/۴۹۴۳
مدیریت سیستم عملکرد	S	۰/۸۱۳۷	۰/۷۱۴۵	۰/۵۰۰۳	۰/۴۶۷۱	۰/۴۵۳۵	۰/۲۱۱۸	۰/۴۶۵۹
تکنیک‌های حسابداری مدیریت	Tk	۰/۷۷۸۹	۰/۷۲۱۲	۰/۵۲۳۱	۰/۴۱۴۹	۰/۴۳۰۵	۰/۱۷۸۶	۰/۴۱۴۴
میانگین	-				۰/۴۴۶۸	۰/۴۰۷۰	۰/۱۸۴۲	

۵-۱-۲- برازش مدل ساختاری

بخش مدل ساختاری بر خلاف مدل‌های اندازه-گیری، به سوالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها متغیرهای پنهان همراه با روابط میان آنها بررسی می‌شود. برای بررسی برازش مدل ساختاری پژوهش از اولین و اساسی‌ترین معیار، یعنی ضرایب معنی‌داری تی استفاده شد. در واقع، این معیار برای سنجش

رابطه بین متغیر در مدل (بخش ساختاری) است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱,۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین متغیرها و در نتیجه تایید فرضیه-های پژوهش در سطح اطمینان ۰,۹۵ است. مدل ساختاری پژوهش به صورت نمودار ۲ می‌باشد:



نمودار ۲- مدل ساختاری و ضرایب معناداری تی

دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی ( $Q^2$ ) سوالات مربوط به متغیرهای وابسته مدل را داشته باشند. در صورتی که مقدار  $Q^2$  در مورد یکی از متغیرهای درون‌زا یا وابسته مدل سه مقدار  $0.02$ ،  $0.15$  و  $0.32$  را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی متغیر یا متغیرهای برون‌زای مربوط به آن را دارد. نتایج این آزمون نشان داد که مقدار  $Q^2$  برای متغیرهای درون‌زا تحقیق در حد قوی می‌باشند و بیانگر این موضوع است که متغیرهای برون‌زا (مستقل) در پیش‌بینی متغیرهای وابسته مطلوب هستند و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تایید می‌کند. همچنین، برای سنجش برازش بخش ساختاری مدل - های معادلات ساختاری از معیار دیگری تحت عنوان معیار تغییرپذیری (Redundancy) که مربوط به متغیرهای مستقل در یک مدل است استفاده شد. این معیار مقدار تغییرپذیری شاخص‌های یک متغیر درون‌زا است که از یک یا چند متغیر برون‌زا تاثیر می‌پذیرد. برای این معیار ملاکی مشخص نشده است و هرچه بیشتر باشد مطلوب‌تر است. در نهایت، مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. بدین منظور، از معیار  $GOF^{15}$  استفاده شد که از مجذور میانگین مقادیر ضریب تعیین و میانگین مقادیر اشتراکی به دست می‌آید. برای این معیار سه مقدار  $0.01$ ،  $0.25$  و  $0.36$  به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ملاک عمل قرار گرفته است. از این رو، حصول مقدار  $0.4264$  برای این معیار، نشان از برازش کلی نسبتاً قوی مدل دارد.

#### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

در این پژوهش با دیدگاهی انتقادی به بررسی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه و پیامدها و عوامل موثر بر آن پرداخته شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها مطابق با مطالعه انجمن حسابداران مدیریت خبره و حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵) است و نشان داد که مربوط بودن، تاثیر، اعتماد و ارزش چهار اصل یکپارچه

با توجه به این مدل، مقدار تی همه روابط مربوط به متغیرهای تحقیق بیشتر از  $1.96$  می‌باشد. در نتیجه، تمامی رابطه‌ها تایید شده است و این بیانگر برازش عالی مدل است. با این حال، ضریب معناداری برای متغیر مدیریت سیستم عملکرد (S) برابر است با  $173036$  (با ضریب مسیر  $0/6734$ ) که نسبت به سایر متغیرها بالاتر است و بیانگر این موضوع است که این متغیر بیشترین تاثیرپذیری را از اصول یکپارچه حسابداری مدیریت خواهد گرفت. این تاثیرپذیری بالا در پژوهش‌های بایرد<sup>۱۳</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) و کوهانیر<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۴) نیز به آن اشاره شده است که از دلایل آن، ناکارآمدی مراحل سیستم عملکرد سازمان‌ها یعنی استراتژی، برنامه‌ریزی، اجرا و بازبینی است. از سوی دیگر مهم‌ترین اصل از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه با توجه به ضریب معناداری (۲۷/۸۶)، مربوط به اصل تاثیر (نفوذ) می‌باشد. در واقع، اطلاعات حسابداری مدیریت به دلیل عدم داشتن ویژگی‌های لازم از تاثیر و نفوذ مناسب جهت تصمیم‌گیری در سازمان برخوردار نیست و همین موضوع باعث شده تا نتواند بینشی اثرگذار ایجاد کند و اطلاعات به صورت صحیح و در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد. اهمیت این اصل در پژوهش‌های صورت گرفته در انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) و بهرامفر و رسولی (۱۳۷۷) نیز اشاره شده است.

#### ۵-۱-۳- برازش مدل کلی مجموع

برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری از معیار ضریب تعیین ( $R^2$ ) استفاده شد که نشان از تاثیر دارد که یک متغیر برون‌زا یا مستقل بر یک متغیر درون‌زا یا وابسته می‌گذارد و سه مقدار  $0.19$ ،  $0.33$  و  $0.67$  به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته شد. نتایج نشان داد که ضریب تعیین برای همه متغیرها بالاتر از حد متوسط می‌باشد و با توجه به مقدار ملاک، مناسب بودن برازش معادلات ساختاری تایید می‌شود. علاوه بر این، مدل‌هایی که

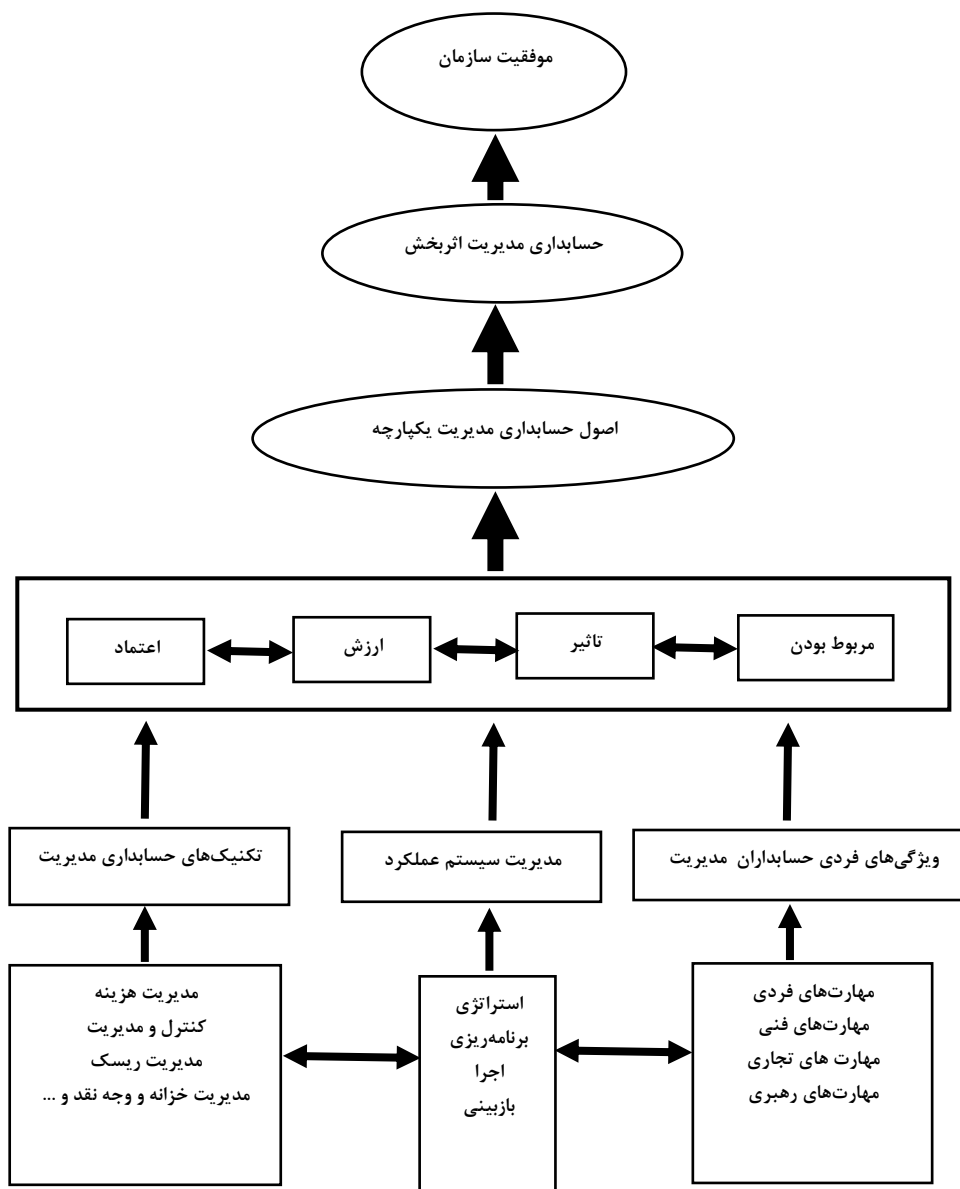
در انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) و بهرامر و رسولی (۱۳۷۷) نیز اشاره شده است. در بخش کاربردی سوال دوم با ضریب معناداری ۱۸/۸۵ بیشترین تاثیر را در تایید فرضیه هفتم دارد. بنابراین، طبق این سوال، یک متخصص حسابداری مدیریت نمی‌تواند اطلاعات مربوطی را تهیه کند؛ مگر اینکه از مهارت‌های فنی (مالی و حسابداری) برخوردار باشد. در واقع، در این فرضیه این‌گونه پیش‌بینی شده است که در صورتی که حسابداران مدیریت از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه پیروی کنند، آنگاه به ناچار باید ویژگی‌های فردی خود را تقویت کنند. به عبارتی دیگر، این اصول حسابداری مدیریت یکپارچه هست که باعث می‌شود حسابداران مدیریت به خود بیایند و در صورتی که از ویژگی‌های فردی لازم جهت تهیه اطلاعات و سایر موارد برخوردار نیستند، به دنبال کسب این ویژگی‌ها بروند. مطابق با اصول ارائه شده توسط انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) و پژوهش (ولز<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۹)، از مهم-ترین ویژگی که اصول حسابداری مدیریت یکپارچه باعث می‌شود تا حسابداران مدیریت آن را به طور جدی دنبال کنند، مهارت‌های فنی از جمله مالی و حسابداری است. سوال دوم با ضریب معناداری ۱۶/۵۳ بیشترین تاثیر را در تایید فرضیه هشتم دارد. بنابراین، طبق این سوال، سیستم عملکرد سازمان‌ها در صورتی به طور اثربخش و کارا مدیریت می‌گردد که طبق استراتژی سازمان و مبتنی بر اطلاعات مربوط و صادقانه باشد. به عبارتی دیگر، از بین چهار عامل مهم در مدیریت سیستم عملکرد یعنی استراتژی، برنامه-ریزی، اجرا و بازبینی، مهم‌ترین و تاثیرگذارترین عامل مربوط به استراتژی است. این موضوع در مطالعات بایرد و همکاران (۲۰۱۲) و اصول ارائه شده توسط انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) نیز بدان اشاره شده است. سوال اول با ضریب معناداری ۱۴/۰۸ بیشترین تاثیر را در تایید فرضیه نهم دارد. بنابراین، طبق این سوال، تاکنون هیچ چارچوبی جهت هدایت حسابداران مدیریت در انتخاب تکنیک‌های حسابداری مدیریت وجود نداشته است؛ اما اصول

و جهانی برای حسابداری مدیریت می‌باشند و این اصول منجر به توسعه حسابداری مدیریت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت سازمان‌ها می‌شود. همچنین، این اصول بر متخصصین حسابداری مدیریت (افراد)، مدیریت عملکرد یک سازمان و عملیات حسابداری مدیریت تأثیرگذار است.

بنابراین با توجه به رویکرد انتقادی در نظر گرفته شده نسبت به پاسخ به سوال‌های مربوط به این فرضیه‌ها می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری کرد که در بخش ساختاری، سوال پنجم با ضریب معناداری ۱۰/۰۴ بیشترین تاثیر را در تایید فرضیه اول دارد. بنابراین، طبق این سوال، اگرچه الزامی شدن استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری موجب ارتقای سطح گزارشگری مالی شده است، اما این موضوع باعث شده تا حسابداری مدیریت، رشدی هم-پایه حسابداری مالی نداشته باشد، در نتیجه مطابق با پژوهش‌های صورت گرفته در رابطه با این خصوص اصول یکپارچه حسابداری مدیریت با الزامی شدن برخی از استانداردها و اصول مدون، توسعه حسابداری مدیریت را به دنبال خواهد داشت (رهنمای رودپشتی و همکاران ۱۳۹۰ و انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی، ۲۰۱۵). سوال چهارم با ضریب معناداری ۲۲/۷۸ بیشترین تاثیر را در تایید فرضیه دوم دارد. بنابراین، طبق این سوال، سیستم حسابداری مدیریت اثربخش ارزش‌ها را از اطلاعات استخراج نمی‌نماید، مگر اینکه تابع اصول یکپارچه‌ای باشد و این موضوع مطابق با اصول ارائه شده توسط انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی، ۲۰۱۵ است. در بخش نظری مهم‌ترین اصل از اصول حسابداری مدیریت یکپارچه با توجه به ضریب معناداری (۲۷/۸۶)، مربوط به اصل تاثیر (نفوذ) می‌باشد. در واقع، اطلاعات حسابداری مدیریت به دلیل عدم داشتن ویژگی‌های لازم از تاثیر و نفوذ مناسب جهت تصمیم‌گیری در سازمان برخوردار نیست و همین موضوع باعث شده تا نتواند بینشی اثرگذار ایجاد کند و اطلاعات به صورت صحیح و در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد. اهمیت این اصل در پژوهش‌های صورت گرفته

ارائه شده توسط انجمن حسابداران مدیریت خبره جهانی (۲۰۱۵) نیز بدان اشاره شده است. با توجه به این نتایج، الگوی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی به صورت زیر ارائه می‌شود.

حسابداری مدیریت یکپارچه می‌تواند مبنایی برای این امر باشد. به عبارتی دیگر، اصول حسابداری مدیریت یکپارچه می‌تواند چارچوبی را جهت هدایت در انتخاب تکنیک‌های حسابداری مدیریت ارائه کند. این موضوع در مطالعات گلیاجینا و ولیوکاس<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۶) و اصول



شکل ۱- الگوی مفهومی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه مبتنی بر تفکر انتقادی

حسابداری مدیریت در دوره کارشناسی هم ممکن خواهد شد.

طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های بخش کاربردی و با توجه به تفکر انتقادی حاکم بر این پژوهش مبنی بر اینکه سازمان‌ها به دلیل نادیده گرفتن ویژگی‌های فردی حسابداران مدیریت جهت مدیریت سیستم عملکرد، از تکنیک‌های حسابداری مدیریت مناسب استفاده نمی‌کنند؛ پیشنهاد می‌گردد که دانشگاهیان و انجمن‌های حسابداری با یک برنامه‌ریزی مدون و بر اساس اصول حسابداری مدیریت یکپارچه به تقویت ویژگی‌های فردی حسابداران مدیریت بپردازند. همچنین به مدیران سازمان‌ها (به خصوص مدیران میانی) پیشنهاد می‌شود تا در راستای بهبود مدیریت سیستم عملکرد با اصول حسابداری مدیریت یکپارچه آشنا شوند و گام‌های اساسی برای پیاده‌سازی آنها بردارند. به حسابداران مدیریت نیز پیشنهاد می‌شود تا برای انتخاب تکنیک‌های حسابداری مدیریت علاوه بر ویژگی‌های سازمان به اصول حسابداری مدیریت یکپارچه نیز توجه داشته باشند. همچنین، به انجمن حسابداری مدیریت و فعالان دانشگاهی پیشنهاد می‌شود تا ابتدا نیازهای مهارتی حسابداران مدیریت با دیدی گسترده مورد بررسی و آسیب شناسی گردد.

در این پژوهش به موضوع روز یعنی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه در قالب یک الگوی مفهومی و در عین حال با دیدی انتقادی پرداخته شد. مسلماً بسط و توسعه این الگو با شناسایی اثرات متغیرهایی که در این تحقیق پیش بینی نشده (از جمله عوامل رفتاری، فرهنگی، جغرافیایی، تکنولوژی، سیستم آموزشی و ...)، مهمترین پیشنهادی است که منظور نظر محقق حاضر برای تحقیقات آتی می‌باشد. علاوه بر این، موارد زیر نیز جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:

- ◀ بررسی مقایسه‌ای اصول حسابداری مدیریت و اصول حسابداری مالی با رویکردی انتقادی
- ◀ امکان‌سنجی به کارگیری اصول حسابداری مدیریت یکپارچه در ایران

طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های بخش ساختاری و با توجه به تفکر انتقادی حاکم بر این پژوهش مبنی بر اینکه فقدان اصول حسابداری مدیریت یکپارچه، عدم توسعه و اثر بخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت را به دنبال داشته است، پیشنهاد می‌گردد که جهت توسعه هر چه بیشتر حسابداری مدیریت در ایران، ساختاری سازمان یافته مانند انجمن حسابداری مدیریت با دنبال کردن برنامه‌های انجمن حسابداران مدیریت خبره و حسابداران رسمی آمریکا، از الگوی اصول حسابداری مدیریت یکپارچه پیروی کرده و با بومی‌سازی و تقویت این اصول، ابتدا درک حسابداران مدیریت را به این اصول افزایش دهند و به مرور زمان این اصول به عنوان اصول یکپارچه در تمامی سازمان‌ها نهادینه شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود تا جهت معرفی اصول یکپارچه حسابداری مدیریت که ترکیبی از حسابداری مدیریت و مالی است، کارگروهی از انجمن حسابداری مدیریت، انجمن حسابداری ایران و انجمن مهندسی مالی ایران، تشکیل شود تا با یکپارچگی این اصول بنگاه‌ها تأمین شود. علاوه بر این، ایجاد یا فعال کردن دفتری تحت عنوان ارتباط با صنعت به منظور مطرح کردن نیازها و مشکلات صنایع در زمینه اصول حسابداری مدیریت یکپارچه و تبادل نظر و ارائه طریق توسط دانشگاه‌ها و انجمن‌های حسابداری؛ می‌تواند گامی مؤثر در توسعه حسابداری مدیریت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت سازمان‌ها باشد.

طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های بخش نظری و با توجه به تفکر انتقادی حاکم بر این پژوهش مبنی بر اینکه حسابداران مدیریت در ایران با اصولی چون مربوط بودن، تاثیر، ارزش و اعتماد آشنایی کامل ندارند، پیشنهاد می‌گردد که دانشگاهیان در درس حسابداری مدیریت به مسائل روز حسابداری مدیریت به خصوص اصول حسابداری مدیریت یکپارچه بپردازند و به تحقیق و توسعه این اصول با توجه به وضعیت و شرایط حاکم بر کشور ایران بپردازند. این امر با آموزش مستمر کارکنان حسابداری مدیریت و همچنین ایجاد درس تئوری‌ها و مبانی نظری

مبتنی بر شبکه کنشگران"، جلد اول، انجمن حسابداری مدیریت ایران.

\* سپاسی، سحر (۱۳۹۴). "مروری بر صلاحیت حسابداران مدیریت خبره جهانی"، چهارمین کنفرانس حسابداری مدیریت، انجمن حسابداری مدیریت.

\* شباهنگ، رضا (۱۳۹۱). "حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ بیست و سوم، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

\* عالی ور، عزیز (۱۳۸۶). "میزگرد: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت"، حسابرس، ۳۷، ۳۴-۲۰.

\* گودرزی، احمد (۱۳۸۸). "دیدگاه حسابداری انتقادی"، حسابدار، ۲۰۵، ۵۳-۴۴.

\* مقدس‌پور، هنگامه و علی ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳). "تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰، ۱۰۶-۷۳.

\* نمازی، محمد (۱۳۷۸). "آینده حسابداری مدیریت"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶، ۳۴-۳.

\* Alawattage, C., Wickramasinghe, D., Tsamenyi, M., and Uddin, S. (2017). "Doing critical management accounting research in emerging economies". *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 177-188.

\* Albright, T., and M. Lam, (2006). "Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework". *Journal of Managerial Issues*, 8, 157 – 174.

\* Baird, K., Schoch, H., & Chen, Q. (2012). "Performance management system effectiveness in Australian local government". *Pacific Accounting Review*, 24(2), 161-185.

\* Birkinshaw, J; Omar, T and D, Arnold (2001). "Global Account Management in Multinational Corporation: Theory and Evidence", *Journal of International Business Studies*, 32, 2, 231-248.

\* CGMA Competency Framework (2015). "Global management Accounting Principle", *The Chartered Global management Accountant*, American Institute of CPAs. [www.cgma.org/principles](http://www.cgma.org/principles).

◀ تأثیر اصول حسابداری مدیریت یکپارچه بر درک حسابداران نسبت به مفاهیم حسابداری مدیریت

◀ عوامل موثر بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی از طریق اصول یکپارچه از جمله به کارگیری تکنولوژی اطلاعات و سیستم‌ها و ابزارهای مالی و مدیریت.

◀ واکاوی دقیق هر یک از اصول یکپارچه حسابداری مدیریت نسبت به انتخاب تکنیک‌های حسابداری مدیریت در یک سازمان به صورت نمونه‌ای.

#### فهرست منابع

\* بهرامفر، نقی و ولی اله رسولی (۱۳۷۷). "ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ و ۲۵، ۱۰۹-۸۶.

\* رضاپور، نرگس (۱۳۹۳). "آموزش انتقادی حسابداری در خدمت توسعه پایدار"، دانش و پژوهش حسابداری، ۳۸، ۲۹-۱.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون، جبارزاده کنگرلویی، سعید و جلال اسپوکه (۱۳۹۰). "توجه مدیران به عوامل موفقیت‌ساز، با تأکید بر فرآیندهای حسابداری مدیریت"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲، ۲۶-۷.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون و احمد گودرزی (۱۳۹۲). "حسابداری مدیریت انتقادی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵، ۱۴-۱.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون و هدیه احيایی (۱۳۹۴). "ارزیابی چارچوب نظری حسابداری مدیریت و ارائه الگوی مفهومی"، رساله دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، طالب‌نیا، قدرت اله و بهاره بنی طالبی دهکردی (۱۳۹۵). "نظام اطلاعات حسابداری مدیریت

<sup>3</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

<sup>4</sup> chartered global management accountant (CGMA)

<sup>5</sup> Noreen

<sup>6</sup> Degan

<sup>7</sup> Birkinshaw

<sup>8</sup> Cokins

<sup>9</sup> Maleen and Michael

<sup>10</sup> Levine and Smith

<sup>11</sup> Alawattage

<sup>12</sup> Albright and Lam

<sup>13</sup> Baird

<sup>14</sup> Cohanier

<sup>15</sup> Goodness Of Fit

<sup>16</sup> Wells

<sup>17</sup> Golyagina and Valuckas

- \* Cohanier, B. (2014). "What qualitative research can tell us about performance management systems". *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(4), 380-415.
- \* Cokins, G (2008). "A management accounting framework." *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13, 1, 73-82.
- \* Degan, c (2005). "Financial accounting theory". Rutledge
- \* Golyagina, A., & Valuckas, D. (2016). "Representation of knowledge on some management accounting techniques in textbooks". *Accounting Education*, 25(5), 479-501.
- \* Jones, T, C and Dugdale, D (2001). "The concept of an accounting regime", *critical perspective on accounting*, 12, 35-63.
- \* Levine, C and M, Smith (2011). "Critical accounting policy disclosures", *journal of accounting auditing and finance*, 22(1), 39-76.
- \* Maleen, Z. G and S. T, Michael (2009). "Pick, mix or match? A discussion of theories for management accounting research". *Journal of accounting business & management*, 16, 2, 54-66.
- \* Noreen, E. (1987). "Commentary on H. Thomas Johnson and Rubert S. Kaplan's *Relevance Lost: the Rise and fall of management accounting*", *Accounting Horizons*, December; 11-16.
- \* Wells, P., Gerbic, P., Kranenburg, I., & Bygrave, J. (2009). "Professional skills and capabilities of accounting graduates: the New Zealand expectation gap?". *Accounting Education: an international journal*, 18(4-5), 403-420.

یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Jones and Dugdale

<sup>2</sup> Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)