

مروری بر پژوهش‌های تعامل‌گرا و غیرمداخله‌گر در حسابداری مدیریت

ساسان مهرانی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران
smehrani@ut.ac.ir

علیرضا رام‌روز

دکتری حسابداری دانشگاه تهران- پردیس بین‌المللی کیش
Alireza_ramrouz@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۰۵ تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۹/۱۴

چکیده

مقاله حاضر به بررسی گروهی پژوهش‌های مدیریت‌گرای انجام‌شده در حسابداری مدیریت در نشریات پیشروی حسابداری طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۴ می‌پردازد. این بررسی هر دو نوع مقالات تعامل‌گرا و غیرمداخله‌گر که دست‌کم یکی از اهداف آن‌ها پشتیبانی مستقیم از تصمیم‌گیری و کنترل سازمان است را برمی‌گیرد. پژوهش‌های غیرمداخله‌گر مورد بررسی، ماهیتاً توصیفی یا تجویزی هستند و یا الگوریتم، مدل و چارچوبی از حسابداری مدیریت ارائه می‌دهند. مقالات تعامل‌گرا نیز به پژوهش‌های اقدام‌گرا و ساختارگرا تقسیم می‌شوند. بررسی مقالات چاپ‌شده در نشریات معتبر، ضمن آشنایی با برخی از پژوهش‌های برجسته صورت‌گرفته در غالب روش‌های مذکور، مسیر انجام پژوهش‌هایی که شانس بیشتری برای پذیرش در این نشریات داشته‌باشند را هموار می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، پژوهش‌های تعامل‌گرا، پژوهش‌های ساختارگرا، پژوهش‌های غیرمداخله‌گر.

۱- مقدمه

مدیریت^۱، و فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت^۲ (به-نشریاتی که به‌طور تخصصی به حسابداری مدیریت می‌پردازند)، نشریات حسابداری، سازمان و جامعه^۳، بررسی‌های حسابداری^۴، پژوهش‌های معاصر حسابداری^۵، نشریه حسابداری و اقتصاد^۶، نشریه پژوهش‌های حسابداری^۷ و بررسی پژوهش‌های حسابداری^۸ (به‌عنوان نشریات معتبری که به‌طور عمومی به حسابداری می‌پردازند)، نشریه بررسی‌های حسابداری اروپایی^۹ (به‌عنوان نشریه‌ای که مقالات ساختارگرا و یا مقالاتی با موضوع بررسی ساختارگرایی به چاپ می‌رساند)، و پژوهش‌های کیفی حسابداری و مدیریت^{۱۰} (به‌عنوان نشریه‌ای که به موردپژوهی و مطالعات میدانی می‌پردازد و شماره ویژه‌ای را به پژوهش‌های مداخله‌گرا اختصاص داده‌است) در نظر گرفته شده‌اند.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- توصیف رویه‌های حسابداری مدیریت

شکل‌گیری نشریه‌های پژوهش‌های حسابداری مدیریت و فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت به بحث «ارتباط مفقوده» در دهه ۱۹۸۰ بازمی‌گردد. در واقع عدم وجود ارتباط عملی بین حسابداری مدیریت و پژوهش‌های این حوزه، دست‌اندرکاران را به بررسی رویه‌های نوین حسابداری مدیریت وادار نمود. این موضوع به شکل‌گیری جریانی از مقالات که به تشریح رویکردهای نوآورانه حسابداری مدیریت می‌پرداختند، انجامید. طی پژوهش‌های توصیفی انجام‌شده در این زمینه، پژوهشگر رویه‌های نوین حسابداری مدیریت را شناسایی و شرحی از آن برای مدیران و پژوهشگران فراهم می‌آورد. در واقع، پژوهشگر نقش فعالی در توسعه رویه‌ها ایفا نمی‌کند و هدف تنها گزارش کاربردهای موفق حسابداری مدیریت برای یادگیری می‌باشد. تحقیقات توصیفی به دنبال تشریح سرچشمه‌ها و نتایج رویه‌های تشریح شده نیستند. به‌علاوه، تلویحاً فرض بر این است که رویه تشریح شده برای سازمان سودمند است و بنابراین ارزش توجه و گزارش به دیگران را دارد.

۲-۲- رویه‌های حسابداری مدیریت ژاپنی

برخی پژوهش‌ها به بررسی بهاییابی هدف پرداختند. ماندن و هامادا (۱۹۹۱) به تشریح بهاییابی هدف و کایزن در شرکت‌های خودروسازی ژاپنی پرداختند. کاتو (۱۹۹۳) به دنبال ارائه دیدگاهی از بهاییابی هدف از طریق تشریح سامانه اطلاعات پشتیبان آن در شرکت‌های ژاپنی پیشرو بود. کار و ان‌جی (۱۹۹۵) در موردپژوهی نیشان بریتانیا و تأمین‌کنندگان

هدف این مقاله بررسی پژوهش‌های مدیریت‌گرا در حسابداری مدیریت است. پژوهش حاضر توسعه این رویکرد در ادبیات را تحلیل و به‌طور خاص نوآوری پژوهش‌های حسابداری مدیریت در این حوزه را بررسی می‌کند. پژوهش‌هایی که دست‌کم یکی از اهداف آن‌ها به پشتیبانی از کنترل و تصمیم‌گیری می‌پردازد پژوهش‌های مدیریت‌گرا محسوب می‌شوند و به دو دسته تعامل‌گرا و غیرمداخله‌گر تقسیم می‌شوند. پژوهش‌های مدیریت‌گرای غیرمداخله‌گر به سه گروه اصلی پژوهش‌های توصیفی، پژوهش‌های مفهومی تجویزی بدون محتوای تجربی، و پژوهش‌های ارائه‌کننده چارچوب، مدل و بدون ارائه شواهدی در مورد مدل تدوین شده، تقسیم می‌شوند. انواع مختلف پژوهش‌های غیرمداخله‌گر که در این مقاله موردبررسی قرار می‌گیرند، به شرح زیر می‌باشد:

- آن دسته از مطالعات موردپژوهی که با هدف ارائه دید مدیریتی انجام شده‌اند. برای مثال، موردپژوهی‌هایی که نکات آموزنده‌ای برای پژوهشگران و حسابداران ارائه می‌نمایند.
 - پژوهش‌های دستوری و حاوی توصیه‌های مدیریتی.
 - پژوهش‌هایی که علی‌رغم تدوین یک ساختار، شواهد تجربی در مورد امکان‌سنجی آن ساختار را ارائه نمی‌دهند.
- پژوهش‌های تعامل‌گرا به دو گروه اقدام پژوهی و پژوهش‌های ساختارگرا تقسیم شود. در واقع، رویکرد ساختارگرا زیرمجموعه‌ای از اقدام پژوهی محسوب می‌گردد (کاسانن، ۱۹۹۳). تفاوت ساختارگرایی و سایر رویکردهای اقدام پژوهی، به هدف پژوهش بازمی‌گردد. هدف پژوهش‌های ساختارگرا، ارائه ساختاری است که از بعد نظری نوین، از جنبه مدیریتی سودمند، و در حوزه ادبیات مربوط جدید باشد، و پژوهشگر متعاقباً به نمایش قابلیت اجرای آن ساختار در عمل می‌پردازد. در سایر انواع اقدام پژوهی نیز ساختار ایجاد می‌گردد، اما هدف پژوهشگر مشارکت در تغییر سازمانی و فعالیت‌های توسعه‌ای به‌منظور کسب درک عمیقی از نیروهای مختلف موجود و تئوری‌سازی بر اساس این دیدگاه‌ها است. پژوهش‌هایی که علی‌رغم تدوین ساختار جدید، شواهدی درباره استفاده از آن توسط مشارکت‌کنندگان ارائه نمی‌دهند، جزو پژوهش‌های غیرمداخله‌گر لحاظ شده‌اند.

مقاله حاضر به بررسی ۲۵ سال از تحقیقات حسابداری مدیریت، یعنی تحقیقات انجام‌شده طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۴ می‌پردازد. در این راستا، گروهی از بهترین نشریات حسابداری و حسابداری مدیریت یعنی پژوهش‌های حسابداری

میلر و اولیری (۱۹۹۷) به تشریح رویه‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای در شرکت کترپیلار پرداختند. این شرکت از فناوری تولید انبوه به سمت تولید مدرن حرکت کرده است. بر این اساس سرمایه‌گذاری در تولید مدرن به منظور دستیابی به هم‌افزایی‌های دارایی‌ها نیازمند مکانیسم‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای جدید می‌باشد.

لین و یو (۲۰۰۲) سیستم کنترل هزینه مورد استفاده در یک شرکت چینی را مطالعه نمودند. به عقیده نویسندگان حسابداری مدیریت می‌تواند نقش مثبتی در ارتقای مدیریت شرکت و سودآوری سازمان‌ها در چین و سایر کشورهای در حال توسعه ایفا نماید.

لیتر و واردن (۲۰۰۴) به تشریح مدلی برای مدیریت و گزارشگری سرمایه‌فکری در سازمان‌های تحقیقاتی پرداختند. آن‌ها ضمن تشریح مدل، ظرفیت‌ها و محدودیت‌های آن را بیان نمودند.

امسلی (۲۰۰۱) استراتژی تحقیق متفاوتی را اتخاذ نمود. وی پژوهشی اکتشافی برای بررسی نحوه استفاده از حسابداری مدیریت و تحلیل انحرافات برای ارتقای حل مسائل در سطح عملیاتی انجام داد. در این راستا، نخست یک مورد پژوهی توصیفی از سازمانی که رویه‌های حسابداری خود را تغییر داده است، ارائه گردید و براساس نتایج حاصله، فرضیاتی در مورد ویژگی‌هایی که حل مسائل از طریق تحلیل انحرافات را ارتقا می‌بخشد، تدوین شد. فرضیات با داده‌های گردآوری شده از بیست سازمان مورد آزمون قرار گرفتند.

اغلب پژوهش‌های فوق در نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت منتشر شده‌اند. بنابراین، نقش این نشریه در افزایش درک ما از رویه‌های حسابداری مرسوم و نوآورانه قابل توجه است. پژوهش‌های توصیفی با توجه به طیف گسترده موضوعات مورد بررسی، درک نسبتاً مطلوبی از رویه‌های حسابداری مدیریت ژاپنی ارائه می‌نماید.

پژوهش‌های توصیفی منتشر شده پس از دهه ۱۹۹۰ انگشت‌شمار بوده‌اند. دو دلیل عمده برای این امر متصور است. علت اول میزان تعمیم‌پذیری مطالعات توصیفی به سایر سازمان‌ها می‌باشد. بررسی تمامی ابعاد اجرایی نمودن یک رویه خاص در یک پژوهش تقریباً غیرممکن می‌باشد. هزینه‌های اجرای یک رویه جدید به مزایای مستقیم و غیرمستقیم آن و مسائل بالقوه به‌ندرت به‌طور شفاف بیان می‌گردد. بنابراین، ارزش این مطالعات از منظر نشریات معتبر اندک است.

دلیل دوم و شاید مهم‌تر به خط‌مشی هیئت تحریریه نشریات معتبر بازمی‌گردد، یعنی مطلوبیت مقالاتی که از بعد تئوری قوی‌تر هستند. از این منظر، پژوهش‌های توصیفی به

آن، نحوه اجرای بهایابی هدف، کنترل هزینه و نقش تأمین مالی در فعالیت‌های کاهنده هزینه را تشریح نمودند. اورائرت و همکارانش (۲۰۰۶) به‌منظور درک نحوه اجرای اصول بهایابی هدف در عمل به بررسی سه شرکت اروپایی پرداختند.

پژوهش‌های دیگری سایر موضوعات را مورد بررسی قرار دادند. ایتو (۱۹۹۵) الزامات مورد نیاز برای توسعه بهایابی هدف به‌عنوان یک ابزار استراتژیک مدیریت هزینه پرداخت. این پژوهش ضمن بررسی دو شرکت، به تفاوت‌های سامانه‌های مدیریتی شرکت‌های ژاپنی و غربی می‌پردازد. یوشیکاوا و همکاران (۱۹۹۵) با هدف درک نحوه پیاده‌سازی و چرایی افزایش که کاربرد تحلیل کارکردی هزینه‌ها در یک شرکت، به بررسی آن شرکت پرداختند.

تمامی این مقالات به‌استثنای مواردی که در سال ۲۰۰۶ در نشریه پژوهش‌های کیفی حسابداری و مدیریت به چاپ رسیده است، در یک بازه ۵ ساله، بین سال‌های ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۶ منتشر شده‌اند. این مقالات در پژوهش‌های حسابداری مدیریت به چاپ رسیده‌اند. بنابراین، این نشریه در زمینه درک رویه‌های حسابداری مدیریت ژاپنی توسط شرکت‌های غربی و محققان غیر ژاپنی بسیار مؤثر بوده است.

۲-۱-۲- سایر تحقیقات توصیفی

رشد روزافزون ابعاد استراتژیک حسابداری مدیریت از جمله مهم‌ترین دغدغه‌های اواخر دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ محسوب می‌شد. ریک‌وود و همکاران (۱۹۹۰) رویکردی از حسابداری مدیریت که دیدگاهی استراتژیک اتخاذ می‌نماید را در یک سازمان تشریح نمودند. نانی و همکاران (۱۹۹۲) مفاهیم اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه را بر مبنای مشاهده شرکت‌های مورد بررسی در طول یک سال معرفی نمودند. این پژوهش مفاهیم مذکور را بیانگر رویه‌های مورد استفاده آتی می‌داند. مون و فیتزجرالد (۱۹۹۶) به تشریح سیستم مدیریت عملکرد تی‌ان‌تی پرداختند. هدف این سیستم تبدیل استراتژی به عمل می‌باشد، و مورد تی‌ان‌تی به‌عنوان بهترین رویه معرفی شده است.

برخی از محققین حسابداری مدیریت به تغییرات صورت گرفته در تولید و تأثیرات این تغییرات در حسابداری مدیریت پرداختند (مانند نانی، ۱۹۹۲). براگمن و اسلگمولدر (۱۹۹۵) تأثیر تغییر فناوری در حسابداری مدیریت و روش‌های تطبیق سامانه‌های حسابداری با این تغییرات را مورد بررسی قرار دادند. این پژوهش با بررسی شش شرکت تولیدی به انجام رسید و در پایان سؤالاتی که شرکت‌ها به‌منظور ارزیابی تغییرات مورد نیاز حسابداری مدیریت خود باید پاسخ دهند را ارائه نمودند.

تشریح و لزوم انطباق رویه‌های حسابداری مدیریت با نظریه اقتصادی را تجویز نمودند.

ژاکوبز و لارکینز (۱۹۹۲) ارائه اطلاعات سودمند برای کنترل شرکت‌های فرعی که توسط شرکت‌های چندملیتی و با هدف صرفه‌جویی مالیاتی ایجاد شده‌اند را مورد مطالعه قرار دادند. برای تشریح موضوع، یک مورد بالقوه صرفه‌جویی مالیاتی یعنی شرکت‌های فروش خارجی را مورد بررسی قرار دادند.

هیلد (۱۹۹۶) دو رویکرد متضاد در مسئله سوبسید متقاطع^{۱۱} یعنی شروع کار با تخصیص بهای تمام‌شده و یا قیمت‌گذاری بهینه را بررسی نمود. به عقیده وی حسابداران نقش عمده‌ای در عملیاتی نمودن اندازه‌گیری سوبسید متقاطع ایفا می‌نمایند و توجه به نظریه ساختار اقتصادی به‌عنوان خاستگاه تعریف و اندازه‌گیری سوبسید متقاطع، دیدگاه تکسین صرف دانستن حسابداران در این زمینه را منتفی می‌سازد.

شیهان و همکاران (۲۰۰۵) اکثر حوزه‌های مختلف ایجاد ارزش (صنعتی، شبکه‌ای، و دانش) و تأثیری که باید در سیستم کنترل و مدیریت داشته باشند را با استفاده از چارچوب کنترل و کارت امتیازدهی بررسی نمودند. براساس نتایج حاصل‌شده، چارچوب کنترل و کارت امتیازی در مورد تمامی حوزه‌های مذکور مربوط محسوب می‌شوند، اما اهمیت و حجم استفاده در هر منطقه باید متفاوت باشد.

این تحقیقات به همراه پژوهش‌های توصیفی به هر چه استراتژیک تر شدن حسابداری مدیریت کمک نمودند. به‌استثنای مقاله شیهان که در سال ۲۰۰۵ در نشریه پژوهش‌های کیفی حسابداری و مدیریت به چاپ رسید، تحقیقات تجویزی نیز همانند پژوهش‌های توصیفی تنها در دوره کوتاهی در دهه ۹۰ در نشریات پژوهش‌ها حسابداری مدیریت و فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت به چاپ رسیدند. شاید علت این باشد که این مقالات فاقد نوآوری بوده و شواهد تجربی برای تأیید نتایج خود را نمی‌دهند.

۴- پژوهش‌هایی که چارچوب، مدل، الگوریتم یا ... پیشنهاد می‌دهند

ممکن است تصور گردد پژوهش‌هایی که با هدف تدوین یک چارچوب، مدل یا الگوریتم انجام شده‌اند، ماهیتاً باید ساختارگرا باشند. اما یکی از ویژگی‌های کلیدی رویکرد ساختارگرا، پایایی علمی ساختار ایجاد شده است. پژوهش‌های این بخش به دنبال تدوین ساختارهای مرتبط با مدیریت هستند، اما شواهدی مبنی بر کاربرد تجربی چارچوب تدوین‌شده توسط مدیریت ارائه نمی‌کنند. تعدادی از این

عنوان نوآوری علمی در نظر گرفته نمی‌شوند و تعداد چنین پژوهش‌هایی به دلیل شانس پایین چاپ در نشریات معتبر کاهش یافته است. اما همچنان نقش مؤثر این پژوهش‌ها در درک رویه‌های نخستین حسابداری مدیریت انکارناپذیر است. درواقع، پژوهش‌های توصیفی در دهه ۹۰ به دلیل دانش اندک جامعه دانشگاهی و تمایل به یادگیری بیشتر در مورد رفع نیازهای نوین حسابداری مدیریت با اقبال زیادی مواجه بودند. اما امروزه، به دلیل وجود دانش بیشتر نسبت به جریان‌های نوین، نشریات معتبر به دنبال مقالاتی هستند که به تئوری‌سازی این رویه‌ها می‌پردازند (مانند میلر و اولیری، ۱۹۹۷). با توجه به رشد دیجیتال‌سازی فرآیندهای تولید و ورود فن‌آوری‌های جدید به این حوزه، پژوهشگران می‌توانند با شناسایی رویه‌های جدید و توصیف آن‌ها به تئوری‌سازی بپردازند. مقاله میلر و اولیری (۱۹۹۷) می‌تواند به‌عنوان الگویی در این زمینه مورد توجه قرار گیرد.

۳- مقالات تجویزی نظری (بدون چارچوب یا مدل)

نشریات پژوهش‌های حسابداری مدیریت، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت و در ابعادی محدودتر نشریه پژوهش‌های کیفی حسابداری و مدیریت مقالاتی دستوری، شامل تجویزهایی برای مدیران و فاقد محتوای تجربی منتشر نموده‌اند. از آنجایی که این مقالات بر مبنای تئوری‌های منسجمی (مانند تئوری نمایندگی) قرار ندارند و یا فرضیات مبتنی بر تئوری را با روش‌های ریاضی آزمون نمی‌کنند در زمره پژوهش‌های تحلیل‌های جای نمی‌گیرد. این مقالات ساختار، چارچوب، مدل یا الگوریتم نیز ارائه نمی‌کنند و موضوعاتی از قبیل تصمیمات سرمایه‌گذاری، اندازه‌گیری بهره‌وری، سود باقی‌مانده و ارزیابی عملکرد واحد فرعی خارجی را در برمی‌گیرند.

استارک (۱۹۹۰) به بررسی ادبیات اقتصادی مربوط به تصمیمات سرمایه‌گذاری بهینه پرداخت. به عقیده وی در صورتی که مدیران از نظر مفهومی به عناصر تحلیل سنتی جریان‌ات وجه نقد تنزیل شده آگاه باشند، می‌توانند از نرخ‌های بیشتر از هزینه سرمایه برای تصمیم‌گیری استفاده کنند. وی محاسبات عددی برای پشتیبانی از ادعای خود ارائه نمود.

بیرمن و بیرمن (۱۹۹۳) به بررسی نحوه منجر شدن حسابداری معاوضه‌داری‌ها (مستهلك نمودن بهای تمام‌شده داری و شناسایی زیان در زمان معاوضه داری با داری جدید) به تصمیمات سرمایه‌گذاری غیراقتصادی در مواردی که داری مورد استفاده کنونی در معرض جایگزینی با داری کارا مدتری قرار دارد، پرداختند. آن‌ها مسئله را با نمونه واقعی

استراتژیک رقبا معرفی نمودند. این چارچوب با تحلیل شرکت خرده‌فروشی تسکو^{۱۴} از دیدگاه رقیب اصلی آن تشریح گردید. با این وجود، نحوه تدوین کور تشریح نگردیده و شواهدی در مورد استفاده از آن در تصمیم‌گیری شرکت‌ها ارائه نشده است.

ووترز و همکاران (۱۹۹۹) نحوه شناسایی معیارهای کلیدی عملکرد عملیاتی را با استفاده بینه‌کاوی در بخش توزیع و حمل‌ونقل نشان دادند. آن‌ها نخست مدل‌های مشابه دوپونت را برای ارتباط معیارهای مالی و غیرمالی توزیع و حمل‌ونقل فرمول‌بندی نمودند، و براساس یک پژوهش پیمایشی متشکل از ۱۵۰ شرکت دریافتند که کدام معیارهای عملکرد عملیاتی فرموله‌شده در عملکرد مالی مهم‌تر هستند. آن‌ها این رویکرد را به شرکت‌هایی که از استراتژی روشنی برای پایه‌گذاری معیارها برخوردار نیستند، یا شرکت‌هایی که می‌خواهند معیارهای موجود خود را معتبر سازند، توصیه نمودند.

موریتسن و لارسن (۲۰۰۵) روشی برای طراحی و تحلیل اطلاعات سرمایه‌فکری به‌گونه‌ای که به عنوان داده در منابع مدیریت دانش استفاده شود را در قالب سه سؤال، پیشنهاد دادند. این روش در یک سازمان تشریح گردید، اما شواهدی مبنی بر این‌که سازمان موردبررسی از این روش استفاده کرده یا سود برده‌باشد، ارائه نشده است.

کاجینی و همکاران (۲۰۰۷) چارچوبی برای تحلیل و مدیریت ارتباط بین هزینه‌های شرکت و رضایت مشتری در صنایع خدماتی پیشنهاد نمود. چارچوب بر پایه مطالعات نویسندگان در زمینه ادبیات حسابداری و بازاریابی ارائه‌شده است. این چارچوب در مورد یک اقامتگاه توریستی پیاده شده، اما واکنش از مدیریت اقامتگاه و تحلیل انجام‌شده ارائه نکرده است.

فیگ و هاهن (۲۰۱۳) به بررسی محرک‌های ارزش کارایی زیست‌محیطی پرداختند. در این پژوهش، براساس منطق محرک‌های ارزش اقتصادی، محرک‌هایی برای استفاده کارآمد از منابع محیطی تدوین شده است. براساس نتایج، کارهای اقتصادی به سه جزء وابسته به درخت دوپونت تقسیم شدند. این منطق در مورد کارایی کربن یک شرکت مهم تولیدکننده خودرو، براساس داده‌های افشاشده شرکت اجرا گردید. براساس نتایج، به دلیل این‌که مدیر علاوه بر ارزش سهامداران باید ارزش باثباتی ایجاد نماید و کارایی زیست‌محیطی نیز داشته باشد، اجزای ارزش ایجادشده به مدیران جهت تشخیص جایگاه شرکت در بازار از نظر زیست‌محیطی و اقتصادی کمک می‌نماید. اغلب این تحقیقات در نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت و بعضاً در فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت و بررسی‌های حسابداری اروپا به چاپ رسیده‌اند. تعداد مقالات

پژوهش‌ها داده‌هایی جهت تشریح نحوه عملکرد و استفاده از چارچوب تدوین شده ارائه می‌دهند، اما این کاربردها توسط پژوهشگران انجام شده‌اند. هیچ‌یک از این پژوهش‌ها شواهدی مبنی بر مؤثر بودن این تحلیل‌ها بر رویه شرکت‌ها ارائه نمی‌کنند. برخی از پژوهش‌ها نیز مبتنی بر مشاهدات تجربی جهت تدوین چارچوب پیشنهادی هستند، اما شواهدی مبنی بر استفاده از چارچوب ارائه‌شده توسط مدیران فراهم نمی‌آورند. بنابراین، پژوهش‌های یادشده به عنوان غیرمداخله‌گر طبقه‌بندی می‌شوند.

پژوهش‌های این بخش به چهار گروه تقسیم می‌شوند. نخست، چارچوب‌های مبتنی بر استدلال شخصی محقق. بنابراین، شواهد تجربی در مورد پیشرفت کار وجود ندارد. دوم، مدل‌ها و الگوهایی که در نتیجه خلاقیت پژوهشگر ایجاد شده‌اند. سوم، پژوهش‌های مبتنی بر روش و چارچوب‌های موجود، همانند تحلیل پوشش داده‌ها^{۱۵} جهت تدوین کارکرد مناسب برای حسابداری مدیریت، و نهایتاً پژوهش‌های مبتنی بر مشاهده برای تدوین یک چارچوب.

۴-۱- چارچوب ایجادشده توسط محقق بدون داده‌های

تجربی صریح

شنک (۱۹۸۹) یک چارچوب مدیریت بهای تمام‌شده استراتژیک شامل تحلیل زنجیره ارزش، تحلیل محرک هزینه، و مزیت رقابتی پیشنهاد نمود. وی این چارچوب را بر پایه ادبیات مدیریت استراتژیک بنا نمود. شنک و گاوینداراجان (۱۹۹۲)، پژوهش شنک (۱۹۸۹) در زمینه نحوه تدوین و توسعه زنجیره ارزش در حسابداری مدیریت را توسعه و در یک سازمان تشریح نمودند. هیچ شواهدی درباره تأثیر این تحلیل بر تصمیمات و فعالیت‌های شرکت ارائه نشد. شنک (۱۹۹۶) چارچوب مدیریت هزینه استراتژیک را برای تحلیل سرمایه‌گذاری در فناوری پیشنهاد نمود. وی با تشریح چارچوب مدیریت هزینه استراتژیک در عمل و مقایسه آن با چارچوب خالص ارزش فعلی در مورد مسئله مشابه در یک سازمان، چارچوب مدیریت بهای تمام‌شده استراتژیک را مقدم دانست.

این سه مقاله به همراه کتابی از شنک و گاوینداراجان (۱۹۹۳) درکی شفاف‌تری از نحوه بسط تحلیل هزینه سنتی و رویه‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای استراتژیک به‌وسیله ترکیب تحلیل استراتژیک مرسوم با رویه‌های حسابداری فراهم می‌آورد. چنین تحلیل‌هایی در منابع درسی حسابداری برخی دانشگاه‌ها لحاظ شده‌اند.

مون و باتس (۱۹۹۳) چارچوب اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه جدیدی به نام کور^{۱۶} را به‌منظور پشتیبانی از تحلیل

مدل یا الگوریتم درباره مسائل مدیریتی، معیار توجه به روش‌های موجود و تأیید تجربی، بدون توجه نشریات معتبر حسابداری مدیریت قرار نمی‌گیرد. استفاده از رویکرد ساختارگرا و ارائه تأیید تجربی درباره روایی مدل یا الگوریتم تدوین‌شده، می‌تواند شانس پذیرش این تحقیقات در نشریات معتبر را افزایش دهد.

۳-۴- چارچوب یا روش‌های تدوین‌شده براساس روش‌های موجود

گیتزمن (۱۹۹۲) سودمندی تحلیل پوشش داده‌ها^{۱۵} در ایجاد رویه ارزیابی عملکردی که بتواند در افزایش انگیزه مدیران کلینیک‌های خدمات دندانپزشکی در محیط قانونی جدید مورد استفاده قرار گیرد را بررسی نمود. وی با اجرای تحلیل پوشه پوشش داده‌ها در یک کلینیک نمونه، معیارهای اولیه مورد نیاز به منظور اندازه‌گیری فعالیت‌های نگهداری را معرفی نمود.

بنکر و همکاران (۱۹۹۸) روشی برای تدوین استانداردهای عملکرد ارائه نمودند. بدین منظور از تحلیل پوشش داده‌های تصادفی به منظور ایجاد انعطاف‌پذیری در تدوین استانداردها استفاده گردید. در روش ارائه‌شده با داده‌های هزینه‌های پرستاری یک بیمارستان تشریح کرد.

هالکس و سالاموریس (۲۰۰۴) از تحلیل پوششی داده‌ها به منظور ارتقای عملکرد بانکی در یونان استفاده نمودند. آن‌ها ضمن پیشنهاد مدلی بر اساس نسبت‌های کارهای مالی و ارائه ارزش‌های مرجع برای مقایسه بانک‌ها، اهدافی برای بانک‌های ناکارآمد تدوین نمودند. براساس نتایج به دست آمده، تحلیل پوشش داد را به عنوان روشی جایگزین و یا مکمل تحلیل نسبت‌ها قابل اجرا می‌باشد.

دویل (۲۰۰۹) یک معیار عملکرد عملیاتی به عنوان نمره عدم کارایی تدوین نمود و آن را به عنوان معیار شعب یک بانک بزرگ مورد استفاده قرارداد. نمره‌های عدم کارایی با استفاده از رویکرد تحلیل پوششی داده‌ها محاسبه و شواهدی از تأثیرات تحلیل اجرا شده ارائه گردید. تغییر رویه‌های دو شعبه دارای ضعیف‌ترین عملکرد باعث ارتقای عملکرد آن‌ها گردید. شعب دارای عملکرد بهتر با استفاده از معیار ارائه‌شده، قادر به شناسایی، تدوین و اجرای رویه‌های جدید در تمام سطوح سازمان شدند.

دویل و همکاران (۲۰۱۴) اندازه‌گیری عملکرد سازمان‌های سلسله‌مراتبی را بررسی نمودند. سامانه‌ای از معیارهای عملکرد تدوین گردید که عملکرد کلی سازمان و هر سطح مجزا را شناسایی می‌نماید. اندازه‌گیری پیشنهادشده، بسط مدل‌های

زیاد نبوده و به نظر می‌رسد به موضوع روز زمان انتشار مربوط هستند. از آنجایی که تحقیقات مربوط به رویه‌های مرسوم در دهه ۱۹۹۰ اغلب توصیفی بودند، برخی از پژوهش‌های بعدی به دنبال ارائه یک چارچوب تجویزی و تشریح کاربرد آن از طریق تحلیل توصیفی شرکت‌های مورد بررسی بوده‌اند. به دلیل این که چارچوب‌های مذکور در مورد کارکردهای مدیریت نسبت به تشریح صرف گویاتر هستند، پژوهشگرانی که به توسعه‌های مرسوم حسابداری و کنترل علاقه‌مند هستند، به منظور ایجاد نتایج مفهومی و مدیریتی، و بدون آزمون چارچوب تدوین‌شده توسط استفاده‌کنندگان، می‌توانند از این روش پژوهش استفاده نمایند.

۲-۴- مدل‌ها و الگوریتم‌ها

هوانگ (۱۹۹۳) از یک مدل ریاضی جهت تدوین الگوریتمی برای مدیران استفاده نمود. در این راستا، ابتدا مدلی برای برآورد سوگیری در حسابداری بهای تمام‌شده تدوین گردید. سپس از این مدل برای تدوین سه الگوریتم جهت انتخاب بهترین مبنای تخصیص مخزن هزینه استفاده شد. براساس نتایج، استراتژی کلی که بر اساس این سه الگوریتم تنظیم شده باشد، عملکرد نسبتاً مطلوبی خواهد داشت و این که کدام الگوریتم در چه محیط اقتصادی کارآمدتر است را می‌توان پیش‌بینی نمود.

چنگ و مانس (۱۹۹۲) یک رویکرد مدیریتی برای تخصیص هزینه‌های مشترک ارائه نمودند. در واقع ضمن توضیح مدلی که در سال ۱۹۸۸ ارائه کرده بودند، نحوه کارکرد آن را با استفاده از مثال عددی و شکل تشریح نمودند. هدف آن‌ها ارائه رویکردی در حسابداران مدیریت بود که از نظر مفهومی صحیح و قابل فهم باشد و در عمل اعمال گردد. علی‌رغم ادعای نویسندگان مبنی بر اجرای رویکرد در چهار شرکت، اما شواهد مستقیمی از قابلیت اجرا و سایر مزایا حاصل از آن ارائه نشده است.

هانسن و همکاران (۱۹۹۲) یک معیار بهره‌وری مرتبط با سود براساس تئوری بهره‌وری اقتصادی تدوین نمودند و مزایای آن را نسبت به سه معیار دیگر بهره‌وری مرتبط با سود که پیش‌از این در ادبیات مطرح شده بود، بیان کردند. نویسندگان علی‌رغم عدم ارائه شواهد تجربی، معیار جدید را به‌سادگی و بدون نیاز به داده‌های تولید و تنها براساس داده‌های حسابداری موجود قابل اجرا می‌دانند.

هر سه مقاله یادشده در اوایل دهه ۱۹۹۰، دو مورد در فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت و یک مورد در نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت چاپ شده‌اند. بنابراین، تدوین

آن‌ها ضمن اجرای رویکرد خود در مدارس نیوجرسی، این روش را برای تصمیم‌گیری در شرایط واقعی مناسب ارزیابی کردند. براساس نتایج حاصله، اجرای این رویکرد، مسئولان مدارس را در شناسایی عوامل ارتقا عملیات و دستیابی به کارایی و اثربخشی هزینه یاری می‌نماید. باین‌وجود شواهدی درباره استفاده مسئولین مدارس از رویکرد پیشنهادی و نتایج آن ارائه نشدن است.

پژوهش‌های این گروه در فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت و نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت چاپ شده‌اند. به‌طور آشکار، تحلیل پوششی داده‌ها موضوع اغلب پژوهش‌های این حوزه را تشکیل داده‌است. اگرچه تعداد این پژوهش‌ها زیاد نیست اما در طول دوره زمانی بلندمدتی انجام شده‌اند. از آنجایی‌که نشریات به دنبال نوآوری‌های تئوریک هستند، نویسندگان، تحلیل پوششی داده‌ها را توسعه داده‌اند. در مورد کسانی که به دنبال توسعه دانش از طریق بسط تحلیل پوششی داده‌ها یا چارچوب‌های شناخته‌شده دیگری هستند، ارائه شواهدی درباره که قابلیت اجرای فنی رویکرد پیشنهاد شده و نحوه تفسیر و کاربرد نتایج حاصله توسط حسابداران و مدیران می‌تواند اعتبار رویکرد پیشنهادی و احتمالاً شانس چاپ مقاله را افزایش دهد.

۴-۴- چارچوب‌های ایجادشده توسط پژوهشگر مبتنی بر تحقیق تجربی انجام شده

کلوک و مارتین (۲۰۰۰) یک مدل مدیریت عملکرد برای دولت‌های محلی پیشنهاد دادند. در این راستا، نخست چارچوبی براساس ادبیات قبلی تدوین گردید و سپس مصاحبه‌هایی با هدف درک نحوه تدوین و یکپارچه‌سازی سامانه‌های مدیریت عملکرد متوازن در سازمان‌های دولت محلی با مقاصد مدیریتی و پاسخ‌گویی انجام شد. براساس نتایج، تعدیلاتی در چارچوب‌های موجود (همانند کارت امتیازدهی متوازن) جهت ارتقای این چارچوب‌ها برای استفاده در بخش عمومی پیشنهاد گردید.

مربوت و مربوت (۲۰۰۰) پتانسیل ارائه خدمات حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچکی که مدیریت بر عهده مالک است را مورد بررسی قرار دادند. بر این اساس، یک زمینه‌یابی با مشارکت پانزده مدیر-مالک شرکت‌های کوچک و با تمرکز بر نیازها و کاربرد اطلاعات آن‌ها انجام گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، پتانسیل قابل توجهی برای ارائه خدمات حسابداری مدیریت در شرکت‌هایی که اطلاعات به شکل گرافیکی و در قالب نسبت‌ها و به همراه تفسیر ارائه می‌گردد، وجود دارد.

کارآیی مرز استاندارد محسوب می‌گردد. این روش با اجرا در یک بانک مهم تشریح گردید. اما شواهدی در مورد مشارکت کارکنان بانک در تحلیل انجام‌شده یا روش ارزیابی مدیران بانک و یا بحثی در مورد نتایج استفاده از این روش ارائه نشده است.

در مجموع، پژوهش‌های یادشده تحلیل پوشش داده‌ها را در زمینه‌های مختلف در بخش‌های خصوصی و دولتی اجرا نموده‌اند. تحلیل پوشش داده‌ها ارزیابی کارایی نسبی را میسر می‌سازد و بنابراین می‌تواند موردعلاقه مدیران باشد. از این‌رو، مقالات این رویکرد ایده‌هایی درباره نحوه اجرای تحلیل پوششی داده‌ها فراهم می‌آورد. علاوه‌براین، حسابداری مدیریت روش‌های دیگر برای حل مسائل مدیریتی پیشنهاد می‌نماید. چن و لین (۱۹۹۱) یک فرایند مرتبه‌ای تحلیل را به عنوان اجرای ارزیابی عملکرد چند معیاری معرفی نمودند و از یک مورد فرضی برای تشریح کاربرد آن استفاده کردند.

هان (۱۹۹۱) بر اساس مدل‌های داده-ستاده لئونتیف و فعالیت‌های کوپسمن، دو روش اندازه‌گیری بهره‌وری برای کل شرکت و همچنین فعالیت‌ها و بخش‌های آن پیشنهاد نمود. بر اساس نتایج حاصله، دو مدل پیشنهادشده در مقایسه با مدل‌های مختلف موجود اندازه‌گیری بهره‌وری، شایان توجه هستند. هرچند که، مقاله به دلایل نوین یا برتر بودن این دو مدل در برابر مدل‌های موجود اشاره‌ای نمی‌نماید.

رنگون (۱۹۹۷) یک چهارچوب زبان‌شناختی فازی جهت تعیین کارایی سازمانی و از طریق ارزیابی میزان مطلوبیت عملکرد شرکت با توجه به عوامل کلیدی موفقیت در مقابل رقبا پیشنهاد نمود. چارچوب مذکور مبتنی بر تئوری فازی بوده و مثال عددی درباره استفاده از آن برای ارزیابی عملکرد شده است.

سارتوریوس و کریستن (۲۰۰۵) تحلیل هزینه‌های معاملات را در مورد تصمیم تولیدکنندگان شکر برای برون‌سپاری تولید نیشکر به تأمین‌کنندگان کوچک اجرا نمودند. هدف پژوهش کمک به اخذ تصمیمات برون‌سپاری است. بدین‌منظور چارچوب نظری برگرفته‌شده از تئوری هزینه معامله از طریق اجرا در دو شرکت تولیدکننده شکر مورد آزمون قرار گرفت. پژوهشگران داده‌های ارائه‌شده توسط تولیدکنندگان شکر را تحلیل نمودند. شواهدی درباره واکنش دو تولیدکننده و نتایج اجرای این پیشنهادها توسط آن‌ها نشان داده نشده است.

مناش و همکاران (۲۰۰۹) رویکردی آماری برای شناسایی کارآمدترین متغیرهای موردنیاز مدیران در شرایطی که دستیابی به چند هدف را در دستور کار دارند، پیشنهاد دادند. نویسندگان این متغیرهای قابل کنترل را ابزار مدیریت نامیدند.

ملنیک و همکاران (۲۰۱۳) تناسب بین سیستم مدیریت و اندازه‌گیری عملکرد^۶، و استراتژی را مورد بررسی قرار دادند. به منظور جمع‌آوری اطلاعات از روش دلفی سه مرحله‌ای استفاده گردید. طی دو مرحله نخست پژوهش، چارچوبی به منظور بررسی تضاد شناسایی شده، مبنی بر این که شرکت‌ها در محیط‌های پویا علی‌رغم تجدیدنظر در استراتژی‌های خود، مدیریت اندازه‌گیری عملکرد خود را تغییر نمی‌دهند، طراحی گردید. به عقیده نویسنده، چارچوب ارائه شده برای طراحی و استفاده از سامانه‌های مدیریت و اندازه‌گیری عملکرد به مدیران کمک می‌نماید. اما جزئیاتی برای اثبات این ادعا ارائه نشده است.

دوپینک و گوپتا (۱۹۹۴) طی پژوهش تقریباً متفاوت، به بررسی چگونگی تأثیر تغییر تولید بر بهره‌وری دستمزد مستقیم و بازده مواد مستقیم پرداختند. بر این اساس، داده‌های یک شرکت تولید آب‌میوه مورد بررسی قرار گرفت و مدلی برای برآورد تأثیرات تغییر تولید و بهای تمام شده ارائه شد. براساس نتایج حاصله، تغییرات تولید، بهره‌وری دستمزد مستقیم و بازده مواد مستقیم به استثنای آن دسته از هزینه‌های مواد و دستمزد که طی آماده‌سازی تغییرات مذکور رخ داده‌اند را کاهش می‌دهد.

این پژوهش نحوه به‌کارگیری استانداردهایی که بر اساس تأثیر تغییرات تولید تعدیل شده‌اند را در توسعه تحلیل سنتی انحرافات تشریح نمود. این پژوهش‌ها در فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت و نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت به چاپ رسیده‌اند.

پژوهش‌هایی که پیش‌ازین بررسی شدند توصیفی یا تجویزی بوده‌اند، و یا ابزارها، معیارها و چارچوب‌های جدیدی تدوین نموده‌اند. پژوهش‌هایی که در بخش بعدی ارائه می‌شوند به دلیل هدف مشارکت محقق در سازمان و توسعه و تغییر روش‌های موجود به همراه حسابداران و مدیران سازمان‌ها با پژوهش‌های یادشده متفاوت هستند.

۵- اقدام پژوهی

این بخش پژوهش‌های مختلف اقدام پژوهی در حسابداری مدیریت، به استثنای تحقیقات ساختارگرایی را در برمی‌گیرد. این پژوهش‌ها سه حوزه را شامل می‌شوند. نخست، پژوهش‌هایی که طی آن‌ها اغلب پژوهشگران اقدام پژوهی، به منظور یادگیری از فرایند حسابداری سازمان‌ها و تئوری‌سازی بر مبنای تجارب به دست آمده، در فرایند حسابداری مشارکت می‌نمایند. دوم، پژوهش‌هایی که به دنبال تشریح و آزمون ارزش برخی از رویه‌ها یا روش‌های موجود، همانند بهایابی

بر مبنای هدف و بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌محور، هستند. پژوهش‌های نوع سوم از انجام پژوهش‌های اقدام پژوهی، آزمایش‌های میدانی است. پژوهشگران در آزمایش‌های میدانی به سازمان‌ها در ایجاد یا توسعه ابزارها یا روش‌ها جهت حل مشکلات عملی کمک می‌نمایند. هدف این روش ارزیابی و انتخاب بهترین راه‌حل مشکل است، اما، روش‌ها یا ابزارها ضرورتاً نباید از منظر مفهومی یا تئوری نوین باشند. بنابراین، پژوهش‌های مذکور ساختارگرا محسوب نمی‌شوند.

۱-۵- تحقیقات اقدام پژوهی برای تئوری‌سازی بر مبنای

یادگیری در طول مداخله

مالمی (۱۹۹۷) در تیم پیاده‌سازی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در سازمانی که مورد بررسی قرار گرفت عضویت داشت. از آنجایی که توسعه سیستم با مقاومت مواجه می‌شود، پژوهش به شکست‌های بهایابی بر مبنای فعالیت تمرکز دارد. براساس نتایج به دست آمده، مقاومت‌ها از منابع ساختاریافته ناشی می‌شوند و با اجرای استراتژی‌های مبتنی بر کارکنان برطرف نخواهند شد.

کاسورینن (۲۰۰۲) از اعضای تیم توسعه کارت امتیازدهی متوازن در سازمانی بود که مورد بررسی قرار گرفت. این پژوهش به صورت مداخله اندک در انجام پروژه اجرا شده است. براساس نتایج، یک مدل تغییر تجدیدنظر شده برای حسابداری مدیریت ارائه شد. به عقیده نویسنده درک عمیق‌تر زمینه تغییر، به همراه مدل تغییر تجدیدنظر شده، می‌تواند به سازمان در رفع موانع تغییر رویه‌ها کمک کند.

توملا (۲۰۰۵) در توسعه کارت امتیازدهی متوازن در سازمانی بود که مورد بررسی مشارکت نمود. وی حضور خود را با عنوان مداخله فعال توصیف نمود و دیدگاه‌های مدیریتی در ارتباط با تجویزهای دستوری مربوط به کارت امتیازدهی متوازن ارائه کرد.

ووترز و ویلدروم (۲۰۰۸) خصوصیات یک فرآیند توسعه که با ایجاد سامانه‌های اندازه‌گیری عملکرد^{۱۷} که به انجام کار کارکنان کمک نماید را بررسی نمود. به منظور گردآوری اطلاعات از روش‌های ترکیبی شامل مصاحبه، پژوهش اقدام‌گرا، بررسی اسناد شرکت و دو پرسش‌نامه استفاده شد. نتایج بیانگر ارتقای تجربه، حرفه‌گرایی و شفافیت با اجرای سامانه‌های اندازه‌گیری عملکرد می‌باشد.

لی و تانگ (۲۰۰۹) در طراحی سیستم اندازه‌گیری عملکرد یک شرکت بزرگ چینی مشارکت داشتند. به در این راستا ضمن ایجاد یک چارچوب تحلیلی برای هدایت کار توسعه، یک سیستم اندازه‌گیری عملکرد جدید با همراهی کارکنان شرکت

تدوین گردید و مصاحبه‌های جهت ارتقای تأثیر تغییراتی که چند سال پس از مرحله اقدام پژوهی ایجاد می‌شوند، انجام شد. به عقیده نویسندگان، این پژوهش به درک عوامل مؤثر بر تغییرات صورت گرفته در شرکت چینی کمک می‌کند و نتایج آن برای مدیران و مشاورانی که به دنبال ارتقای نوآوری‌های حسابداری مدیریت در چین و کشورهای در حال توسعه هستند، مطلوب می‌باشد. هرچند که نتایج مورد بحث جدی قرار نگرفته است.

تربات و فان هلدن (۲۰۱۱) نحوه کمک پژوهشگر-مشاور به توسعه نوآوری‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی و چگونگی نقش‌آفرینی تئوری سازمانی در این فرآیند را بررسی نمودند. نویسندگان در تهیه یک فرمت بودجه جدید برای بودجه برنامه‌ها در کشور هلند مشارکت نمودند. پرسش این پژوهش این است که نیاز به دستیابی به انسجام بین منطق خاص (یعنی مدیریت عمومی جدید در برابر مدیریت عمومی قدیم) و قالب‌ها (فرمت بودجه) چگونه نقش پژوهشگر-مشاور به‌عنوان مشاوران برون‌سازمانی در یک فرآیند تغییر حسابداری را توضیح می‌دهد.

سومالا و همکاران (۲۰۱۰) مدیریت هزینه در سازمان و نقش حسابداری کتاب‌باز را بررسی نمودند. به این اساس، به‌منظور ایجاد ساختاری دقیق‌تر و جزئی‌تر در دو شرکت، دو پژوهش تعامل‌گرا به انجام رسید. محققان دریافتند که حسابداری کتاب‌باز می‌تواند بسته به هدف تعیین‌شده برای مدیریت بهای تمام‌شده درون‌سازمانی، اهداف مختلفی را تحقق بخشد.

ووترز و رویژمینز (۲۰۱۱) به نقش دانش مدیران و حسابداران در توسعه سامانه‌های اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه پرداختند. این پژوهش تعامل‌گرا با هدف تئوری‌سازی درباره فرایند توسعه به انجام رسید و نتایج آن برای مدیرانی که به دنبال تدوین سیستم اندازه‌گیری عملکرد هستند، مفید اعلام شده است.

گروئن و همکاران (۲۰۱۲) نحوه شبیه‌سازی انگیزه‌های کارکنان توسط معیارهای عملکرد، جهت ارتقای عملکرد سازمانی، به‌طور خاص زمانی که کارکنان در تدوین معیارهای عملکرد دپارتمان خود مشارکت دارند را بررسی نمودند. یکی از نویسندگان در تدوین معیارهای یک شرکت تولید آب‌میوه مشارکت نمود. نویسندگان هم‌چنین تئوری که پس از تعامل با شرکت تدوین شد را از طریق پیمایش مورد آزمون قرار دادند. پژوهش‌های بررسی‌شده در این بخش، رایج‌ترین پژوهش‌های تعامل‌گرا در حسابداری مدیریت محسوب می‌شوند. اگرچه موضوع این پژوهش‌ها از حسابداری بهای

تمام‌شده و بودجه‌بندی تا ارزیابی عملکرد را در برمی‌گیرد، اما زمینه کلی کار تغییرات حسابداری و نحوه مدیریت این تغییرات می‌باشد. تمامی پژوهش‌ها پیشنهادهایی برای مدیریت سازمان مورد بررسی ارائه داده‌اند، اما تعداد زیادی از آن‌ها به‌طور واضح دربردارنده پیشنهادهای مدیریتی قابل‌تعمیمی هستند. این روشی از تئوری پردازی است که لوین (۱۹۴۶) پس از نخستین کارهای اقدام‌پژوهی خود به کار می‌گرفت. پژوهش‌های یادشده به همراه سایر انواع پژوهش‌های مربوط به تغییرات ساختاری، درک نحوه کسب اطمینان از حصول نتیجه مطلوب از تغییرات ساختاری را افزایش می‌دهند.

۵-۲- اقدام پژوهی‌های منعکس‌کننده ارزش مفاهیم موجود حسابداری

وودز و همکاران (۲۰۱۲) پژوهشی تعامل‌گرا در شرکتی که ارزش‌افزوده اقتصادی را در سیستم بهایابی هدف خود معرفی کرده است، اجرا نمودند. به‌طور واضح، نوآوری مورد نظر پژوهش مدیریت‌گرا می‌باشد. پژوهش شواهد اولیه‌ای درباره قابلیت استفاده بهایابی هدف در سامانه ارزیابی عملکرد مدیریت که مورد علاقه مشتریان و سهامداران است، ارائه می‌نماید. از نظر مدیریتی، این پژوهش اطلاعاتی برای آن دسته از پژوهشگرانی فراهم می‌آورد که رویه‌های بهایابی هدف را جهت استفاده از هزینه سرمایه در تعیین سودآوری مورد نیاز سطح تولید تدوین می‌نمایند.

کالن و همکاران (۲۰۱۳) در پروژه تغییر فرآیندهای منطقی یک نهاد خرده‌فروشی در انگلستان مشارکت نمودند. حسابداری مدیریت به همراه سایر رشته‌های مدیریت، جهت ارتقای تغییر و تأثیر نتایج مورد استفاده قرار گرفت. باوجود ایجاد برخی رویه‌های جدید، رویه‌های ایجادشده به‌عنوان نتیجه اصلی پژوهش گزارش نشدند. پژوهشگران با استفاده از روش تفسیری، نقش حسابداری مدیریت در ایجاد تغییرات سازمان را تشریح نمودند. توضیحاتی درباره تأثیر تغییرات در نتایج سازمانی ارائه گردید. اما به نوآوری تئوریک این پژوهش و یا قابلیت تعمیم نتایج این مورد پژوهی اشاره‌ای نشده است.

کمپانال و همکاران (۲۰۱۴) به همراه تیمی، بهایابی برمبنای فعالیت زمان‌گرا را در یک بیمارستان پیاده نمودند. هدف این پژوهش، بررسی پتانسیل ابزارهای نوین حسابداری مدیریت جهت پشتیبانی از شفافیت مالی و تخصیص منابع در بیمارستان‌های دولتی از طریق ارائه تجویزی براساس نتایج پروژه یادشده می‌باشد. اما تجویز بهایابی برمبنای فعالیت زمان-گرا پیش از این نیز انجام‌شده بود و این پژوهش نوآوری علمی

با توجه به پژوهش‌های فوق، اقدام پژوهی در حسابداری مدیریت از اشکال مختلفی برخوردار است. نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت در نخستین سال‌های فعالیت خود به‌ندرت چنین پژوهش‌هایی را به چاپ می‌رساند. تأثیر استن جانسون به‌عنوان پژوهشگر پیشگام حوزه قابل‌تقدیر است. وی ضمن انجام پژوهش‌هایی در این حوزه پژوهشگرهایی را نیز آموزش داد. اگرچه نخستین تحقیقات این حوزه در کشورهای اسکانندیناوی انجام‌شده، اما بیشترین تأثیر سال‌های اخیر در این حوزه از سوی پژوهشگران هلندی بوده است. اکثر تحقیقات اقدام پژوهی در نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت به چاپ رسیده‌اند. اما نشریات حسابداری آمریکایی اکثراً دیدگاه اقتصادی دارند (نشریه پژوهش‌های حسابداری، نشریه بررسی پژوهش‌های حسابداری، نشریه حسابداری و اقتصاد، و ...). مقاله‌ای در حوزه اقدام‌پژوهی یا دیگر پژوهش‌های تعامل‌گرا چاپ نکردند. مقالات مارک ووترز و همکارانش در نشریات حسابداری، سازمان و جامعه، پژوهش‌های معاصر حسابداری و پژوهش‌های حسابداری مدیریت استثنا محسوب می‌شوند و می‌توانند به‌عنوان الگویی از اقدام‌پژوهی در حسابداری مدیریت برای نحوه گزارش جزئیات تراوش‌ها و نوآوری‌های در هیچ مورد استفاده قرار گیرند.

از آنجایی که بسیاری از اقدام پژوهی‌ها بر تغییرات حسابداری تمرکز دارند، به درک بهتر عوامل و نحوه هماهنگی تغییرات برای ایجاد نتایج مطلوب کمک می‌کنند. چنین اطلاعاتی برای مدیریت مربوط محسوب می‌شود. به‌طور مشابه، تحقیقات آزمایشی و میدانی از اطلاعات دستوری درباره مزایای روش‌های نوین حسابداری حمایت می‌کنند و برای مدیریت سودمند محسوب می‌شوند. بنابراین، تحقیقات اقدام‌پژوهشی، علاوه بر حل مشکلات آتی مدیریت شرکت موردبررسی، دید مدیریتی و تئوریک ارائه می‌دهند.

با توجه افزایش تعداد مقالات اقدام پژوهی، چاپ این‌که مقالات و نیز چاپ این مقالات از سوی نشریات حسابداری، سازمان و جامعه، و پژوهش‌های معاصر حسابداری، امروزه شانس پذیرش مقالات اقدام‌پژوهی نسبت به گذشته افزایش یافته‌است. اغلب مقالات اقدام پژوهی از عقیده اولیه لوین (۱۹۴۶) پیروی می‌کنند، یعنی به دنبال نوآوری در زمینه تئوری‌سازی بر مبنای یادگیری ناشی از تعامل هستند. پژوهش‌های فاقد نوآوری تئوریک یا قابلیت‌تعمیم از شانس کمتری برای چاپ در نشریات مهم برخوردار هستند. تدوین ساختارهای جدید مطلوب است، اما چیزی که برای پذیرش مقاله اهمیت دارد اثبات کارایی عملی ساختار تدوین‌شده و به-

محسوب نمی‌گردد. به‌علاوه، شواهدی در مورد استفاده از نتایج در تصمیمات بیمارستان‌ها ارائه نشده‌است.

درحالی‌که پژوهش‌های بخش قبلی بر فرآیند تغییر تمرکز داشتند، تحقیقات این بخش به روش‌های حسابداری و نتایج حاصله می‌پردازند و نشان می‌دهند که پژوهشگران از طریق مفاهیم حسابداری موجود و یا تدوین مفاهیم جدید، می‌توانند نوآوری داشته باشند و کارکنان و مدیران سازمان‌ها را هدایت نمایند. سازمان‌های مشارکت‌کننده در این پژوهش‌های تعامل-گرا به‌طور واضح از نتایج آکادمیک این پژوهش‌ها منتفع می-شوند.

پژوهش‌های تعامل‌گرا باید تعدیلات موردنیاز مفاهیم موجود حسابداری در شرایط مختلف یا حد و مرز این مفاهیم را بررسی نمایند.

۵-۳- پژوهش‌های آزمایش میدانی

دیویس و آلبرایت (۲۰۰۴) از طرح پژوهش شبه‌آزمایشی برای بررسی مزایای مالی کارت امتیازدهی متوازن استفاده نمودند. آن‌ها ضمن مشارکت در تیم تدوین کارت امتیازدهی متوازن در بخشی از یک بانک، استفاده از کارت امتیازدهی متوازن در عملکرد مالی را دارای تأثیر مثبت ارزیابی نمودند. از آنجایی که تجربه یک سازمان به‌ندرت برای تأیید سودمندی کارت امتیازدهی متوازن کافی است، مزایای چنین مشاهده‌ای برای افراد آکادمیک و حرفه‌ای محدود است. تنها زمانی می‌توان ادعا نمود که کارت امتیازدهی متوازن برای نمونه بزرگ که مناسب است که به‌طور کنترل‌شده اجرا شود.

آراندا و آرانوس (۲۰۱۰) موفقیت دو سیستم اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک^{۱۸} را در استراتژی برقراری ارتباط، و در ایجاد اتفاق نظر بین مدیران در مورد استراتژی بررسی نمودند. آن‌ها ضمن آموزش مدیران ارشد یک بانک برای تدوین کارت امتیازدهی متوازن، در بانک موردنظر، این ابزار را با یک سیستم اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک که معیارها را به مالی و غیرمالی تقسیم کند، مقایسه نمودند. درواقع، سیستم اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک دیگری براساس معیارهای مالی و با سفارش مدیر مالی طراحی و توسط مدیران میانی در بخش‌های مختلف سازمان اجرا گردید. براساس نتایج، کارت امتیازدهی متوازن دارای معیارهای مالی و غیرمالی، در مقایسه با سیستم اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک، در دستیابی به اتفاق نظر مدیران از کارایی بیشتری برخوردار است. این پژوهش نکات مفیدی برای طراحان سامانه‌های اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک فراهم می‌آورد.

کارگیری آن از سوی حسابداران و مدیران می‌باشد، همانند کاری که در رویکرد ساختارگرا صورت می‌گیرد. نهایتاً، تحقیقات میدانی با هدف بررسی راه‌های مختلف انجام کنترل و حسابداری، از شانس چاپ در نشریات معتبر برخوردار هستند. این تحقیقات به دنبال تشریح انتخاب روش‌های حسابداری نیستند، بلکه به این فرآیند از طریق نشان دادن این‌که کدام روش بهترین نتیجه را در پی خواهد داشت کمک می‌نمایند. به‌طور کلی، نکته کلیدی برای چاپ این نوع مقالات در نشریه‌هایی مانند حسابداری، سازمان و جامعه، پژوهش‌های معاصر حسابداری، و پژوهش‌های حسابداری مدیریت ارائه نوآوری تئوریک آشکار است.

۶- پژوهش‌هایی با رویکرد ساختارگرایی

از منظر تئوریک، نوآوری پژوهش‌های ساختارگرا، راه‌حل و ساختاری است که در فرآیند تحقیق ایجاد می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، راه‌حل باید از نظر تئوری یا مفهومی دارای ابعاد جدیدی باشد. اجرای صرف یکی از ابزارها یا چارچوب‌های موجود در یک شرکت، پژوهش علمی محسوب نمی‌گردد. به‌علاوه پژوهش ساختارگرا باید اقبال به استفاده از یک ساختار در عمل را نشان دهد. پژوهشگر در طول پژوهش ساختارگرا می‌تواند از عوامل مؤثر در کار بیاموزد، از این‌رو می‌تواند با استفاده از روش‌های سنتی‌تر مانند روش پژوهش‌های اقدام پژوهی به دانش موجود کمک کند.

سرنیزی (۱۹۹۲) در مورد برخورد بهایی بر مبنای فعالیت با هزینه‌های پنهان محصولات مطالعه نمود. وی ابتدا مدلی ارائه کرد و پس از تشریح مدل از طریق مثال عددی، آن را در یک سازمان اجرا نمود. به نقش نویسنده در اجرای مدل در سازمان اشاره‌ای نشده است. از آنجایی‌که مقاله مدعی تدوین چیزی است که از نظر مفهومی جدید است و شامل تدوین یک سیستم بهایی بر مبنای فعالیت برای شرکت مورد بررسی می‌باشد و بیان می‌دارد که قیمت‌ها بر اساس اطلاعات هزینه جدید تغییر کرده‌اند، این مقاله به‌طور واضح یک پژوهش ساختارگرا محسوب می‌گردد.

دی‌هاس و کلینگلد (۱۹۹۹) یک چارچوب دستوری یا تئوری طراحی برای طرح چندسطحی کنترل‌های تشخیصی تدوین نمودند. این چارچوب به دنبال استنتاج تئوری طراحی از تئوری سامانه‌ها و سایبرنتیک است. نسخه اولیه تئوری طراحی، در مرحله مفهومی پژوهش، تدوین و در یک نمونه تشریح گردید. این نمونه، نه یک مورد عملی بلکه بیشتر یک تمرین مفهومی محسوب می‌شد. بنابراین، این پژوهش به‌تنهایی و بدون در نظر گرفتن پژوهش دوم دی‌هاس به همراه اجرا در

سال ۲۰۰۲ یک ساختارگرایی محسوب نمی‌شود. در تحقیق دوم، تئوری طراحی اولیه‌ای که در تحقیق نخست تدوین و گفتمان استراتژیک نامیده شده بود، در یک کارخانه تولید فولاد و آلومینیوم به‌کار گرفته شد. مدیران در گفتمان استراتژیک درباره این‌که چه چیزی و چطور باید حاصل شود مشارکت نمودند. هدف گفتمان استراتژیک، دستیابی به هم‌گرایی در مدل‌های ذهنی عوامل سازمان است. پژوهش تأثیر گفتمان استراتژیک بر همگرایی را نشان می‌دهد. ارزیابی سازمان مورد بررسی در این پژوهش از نظر مدیریتی مفید می‌باشد. به‌علاوه، در این پژوهش تئوری طراحی مدیریت محور توسعه یافت.

مکنیر و همکاران (۲۰۰۱) یک مدل ایجاد ارزش^{۱۹} برای درک موازنه بین مبلغی که مشتری مایل به پرداخت برای کالا یا خدمت است، با بهای تمام‌شده آن کالا یا خدمت تدوین نمودند. نویسندگان مدلی را براساس ادبیات قبلی طراحی و سپس آن را در یک سازمان اجرا نمودند. به عقیده آن‌ها مدل ایجاد ارزش، تعامل بین بخش‌های شرکت را ارتقا می‌دهد و فرآیندهای جدیدی در برنامه تولید شرکت معرفی می‌نماید.

روس و همکاران (۲۰۰۲) یک سیستم نظارت بر عملکرد یکپارچه بر مبنای روش‌های برنامه‌نویسی ریاضی تدوین نمودند. دو نویسنده به همراه تیم مدیریتی بخش تعمیر و نگهداری یک شرکت هوایی بین‌المللی، در تدوین سیستم برای این شرکت مشارکت داشتند. این مقاله سیستم تدوین‌شده را نوین دانسته و ضمن تشریح آن، واکنش‌های کارکنان سازمان مورد بررسی در مورد سیستم اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه جدید را مثبت ارزیابی نموده است.

راتراتونگا و همکاران (۲۰۰۴) یک سیستم اندازه‌گیری جدید به نام سویتا^{۲۰} برای ارزیابی ظرفیت سازمانی وزارت دفاع استرالیا تدوین نمودند. سویتا برای ارزش اقتصادی ظرفیت دارایی‌های مشهود و نامشهود استفاده می‌شود. این سیستم توسط تیم تحقیقی شامل محققان آکادمیک، حسابداران حرفه‌ای و اعضای ارشد وزارت دفاع طراحی گردید. این مقاله یک موردپژوهی درباره نحوه استفاده از سویتا در یک واحد استراتژیک نظامی ارائه می‌دهد. موفقیت این رویکرد با توجه به نتایج اشاره‌شده در مقاله قابل ارزیابی نیست.

مالمی و همکاران (۲۰۰۴) یک روش کارگاهی را به‌عنوان یک ساختار برای مدیریت هزینه‌های ناشی از کیفیت پایین، در محیط پروژه طراحی نمودند. آن‌ها ساختار را در سه سازمان توسعه دادند و سپس قابلیت اجرای آن را در دو شرکت بررسی کردند. هر دو شرکت رویه‌های خود را براساس روش جدید تغییر داده و پس از مرحله تدوین اولیه به استفاده از ساختار

پژوهش‌های آزمایشی میدانی، رویکردی جدیدتر از تحقیقات اقدام پژوهی هستند که محتوای حسابداری را مدنظر دارند. در ۱۰ سال اخیر تحقیقات ساختارگرای زیادی به انجام رسیده‌اند و این نوع تحقیقات چاپ نشده‌اند.

اهداف اغلب پژوهش‌های مدیریت‌گرا ایجاد دانش جدید عملی است. اما قضاوت این امر که مطلب ارائه شده تا چه حد در عمل مقبول و مورد استفاده باشد، دشوار است. بر اساس بررسی‌های انجام شده، وجود نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت برای این پژوهش‌ها حیاتی است. نشریات حسابداری عمومی از انتشار پژوهش‌های مدیریتی در حسابداری سرباز می‌زنند. اندک موارد چاپ شده در نشریات حسابداری، سازمان و جامعه و پژوهش‌های معاصر حسابداری، اقدام پژوهی با هدف نوآوری تئوریک از طریق یادگیری انجام شده در طول تعامل بوده است.

آیا رویکرد ساختارگرایی در حسابداری مدیریت آینده‌ای دارد؟ در بسیاری از کشورها انگیزه و فرصت انجام چنین تحقیقاتی محدود است. بعلاوه پس از مشارکت عملی پژوهشگران در فعالیتهای توسعه‌ای، مشخص نیست که شرکت لزوماً به راه‌حل جدید از نظر تئوریک نیاز داشته. اغلب سازمان‌ها به اجرای روش‌های موجود تمایل دارند. بنابراین احتمالاً شاهد تحقیقاتی ساختارگرایانه زیادی در آینده نخواهیم دید.

فهرست منابع

- * Aranda, C., Arellano, J., 2010. Consensus and link structure in strategic performance measurement systems: a field study. *J. Manag. Account. Res.* 22, 271-299.
- * Banker, R.D., Chang, H., Das, S., 1998. Standard estimation, standard tightness, and benchmarking: a method with an application to nursing services. *J. Manag. Account. Res.* 10, 133-152.
- * Bierman, J.D., Bierman, H.J., 1993. Accounting for replacement investments. *J. Manag. Account. Res.* 5, 56-60.
- * Bruggeman, W., Slagmulder, R., 1995. The impact of technological change on management accounting. *Manag. Account. Res.* 6, 241-252.
- * Campanale, C., Cinquini, L., Tenucci, A., 2014. Time-driven activity-based costing to improve transparency and decision making in healthcare. *Qual. Res. Account. Manag* 11, 165-186.
- * Carr, C., Ng, J., 1995. Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. *Manag. Account. Res.* 6, 347-365.
- * Chan, Y.-C.L., Lynn, B.E., 1991. Performance evaluation and the analytic hierarchy process. *J. Manag. Account. Res.* 3, 57-87
- Campanale, C., Cinquini, L., Tenucci, A., 2014. Time-driven activity-based costing to improve transparency and

ادامه دادند. این مقاله از معدود پژوهش‌هایی است که به طور واضح مدعی استفاده از رویکرد ساختارگرایی می‌باشد.

با توجه به تنوع موضوعات پژوهش‌های ذکر شده در این بخش، ترکیب و نتیجه‌گیری معنادار از نتایج آن‌ها دشوار می‌باشد. به علاوه، ارزیابی تأثیر این ساختارها در سازمان‌های مورد بررسی غیرممکن است. سه پژوهش از شش مورد در نشریه پژوهش‌های حسابداری مدیریت چاپ شده‌اند. اگرچه نخستین پژوهش‌های این زمینه در فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مدیریت منتشر شده‌اند، اما نشریات آمریکایی به چاپ چنین مقالاتی نپرداخته‌اند. بررسی‌های حسابداری اروپا در طول مدت عضویت کاری لوکا، از نخستین پژوهشگران پیش‌رو در رویکرد ساختارگرا، در هیئت تحریریه این نشریه، دو پژوهش مک‌نیر و همکاران (۲۰۰۱) و مالی و همکاران (۲۰۰۴) را به چاپ رساند. اکثر این تحقیقات در دوره کوتاهی ارائه شده‌اند و هیچ پژوهش ساختارگرایی در طول ۱۰ سال گذشته در این نشریات به چاپ نرسیده است. به دلیل عدم استقبال نشریات معتبر از پژوهش‌های ساختارگرا، استقبال کمتری از این تحقیقات انجام می‌گیرد. علت عدم چاپ این مقالات در نشریات معتبر، ایده آل‌های علمی آن‌هاست. ساختارها، تئوری محسوب نمی‌شوند، و اجرای آن‌ها توسط حسابداران و مدیران شرکت‌ها تأیید علمی تلقی نمی‌گردد.

۷- نتیجه‌گیری و بحث

نگاهی به سیر تحول پژوهش‌های حسابداری مدیریت در طول ۲۵ سال گذشته بیانگر ظهور روندهایی است. نشریات معتبر در طول دهه ۱۹۹۰ پژوهش‌های توصیفی و مفهومی را چاپ می‌نمودند. این پژوهش‌ها در ادامه مورد اقبال نشریات معتبر قرار نگرفتند. مقالات ارائه‌دهنده مدل یا الگوریتم در زمینه حسابداری بهای تمام شده و اندازه‌گیری بهره‌وری و فاقد شواهد تجربی، در اوایل دهه ۱۹۹۰ به چاپ می‌رسیدند و پس‌از آن در نشریات چاپ نشدند. مقالات ارائه‌دهنده چارچوب یا ساختارهایی مبتنی بر روش‌های موجود مانند تحلیل پوششی داده‌ها جهت توسعه کارکردهای حسابداری مدیریت، پس‌از این تحقیقات نمود یافتند. چارچوب پیشنهادی مربوط به ماهیت معاصر هستند، اما مقالات مربوط به تحلیل پوششی داده‌ها بر ارزیابی عملکرد و هدف‌گذاری تمرکز دارند. در سال‌های اخیر پژوهش‌های تعامل‌گرا محبوب‌تر شده‌اند و موضوعات متنوع زیادی را تحت پوشش قرار داده‌اند. بنابراین، محتوای روش‌های حسابداری و کنترل توسعه یا تغییر یافته در مرکز توجه قرار ندارد. در عوض، پژوهشگران به دنبال درک نحوه اجرای تغییر جهت کسب اطمینان از موفقیت هستند.

- * Heald, D., 1996. Contrasting approaches to the problem of cross subsidy. *Manag.Account. Res.* 7, 53–72.
- * Hwang, Y., Evans III, John H., Hegde, V.G., 1993. Product cost bias and selection of an allocation base. *J. Manag. Account. Res.* 5, 213–242.
- * Ito, Y., 1995. Strategic goals of quality costing in Japanese companies. *Manag.Account. Res.* 6, 383–397.
- * Jacobs, F.A., Larkins, E.R., 1992. Management control of a foreign sales corporation: some special considerations. *J. Manag. Account. Res.* 4, 99–115.
- * Kasanen, E., Lukka, K., Siitonen, A., 1993. The constructive approach in management accounting research. *J. Manag. Account. Res.* 5, 243–264.
- * Kasurinen, T., 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Manag. Account. Res.* 13, 323–343.
- * Kato, Y., 1993. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Manag. Account. Res.* 4, 33–47.
- * Kloot, L., Martin, J., 2000. Strategic performance management: a balanced approach to performance management issues in local government. *Manag.Account. Res.* 11, 231.
- * Leitner, K.H., Warden, C., 2004. Managing and reporting knowledge-based resources and processes in research organisations: specifics, lessons learned and perspectives. *Manag. Account. Res.* 15, 33–51. *ag. Account. Res.* 13, 447–467.
- * Lewin, K., 1946. Action research and minority problems. *J. Soc. Issues* 2, 34–46.
- * Li, P., Tang, G., 2009. Performance measurement design within its organisational context—evidence from China. *Manag. Account. Res.* 20, 193–207.
- * Lin, Z., Yu, Z., 2002. Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application. *Man*
- * Malmi, T., 1997. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Manag. Account. Res.* 8, 459–480.
- * Malmi, T., Järvinen, P., Lillrank, P., 2004. A collaborative approach for managing project cost of poor quality. *Eur. Account. Rev.* 13, 293–317.
- * Marriott, N., Marriott, P., 2000. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Manag. Account. Res.* 11, 475–492.
- * McNair, C.J., Polutnik, L., Silvi, R., 2001. Cost management and value creation: the missing link. *Eur. Account. Rev.* 10, 33–50.
- * Melnyk, S.A., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J., Andersen, B., 2013. Is performance measurement and management fit for the future? *Manag. Account. Res.* 25, 173–186.
- * Mensah, Y.M., Schoderbek, M.P., Werner, R.H., 2009. A methodology for evaluating the cost-effectiveness of alternative management tools in public-sector institutions: an application to public education. *J. Manag. Account. Res.* 21, 203–239.
- * Miller, P., O’Leary, T., 1997. Capital budgeting practices and complementarity relations in the decision making in healthcare. *Qual. Res. Account. Manag.* 11, 165–186.
- * Cheng, C.S.A., Manes, R.P., 1992. The marginal approach to joint cost allocation: a model for practical application. *J. Manag. Account. Res.* 4, 44–63.
- * Cugini, A., Carù, A., Zerbini, F., 2007. The cost of customer satisfaction: a framework for strategic cost management in service industries. *Eur. Account. Rev.* 16, 499–530.
- * Cullen, J., Tsamenyi, M., Beron, M., Gorst, J., 2013. Reverse logistics in the U.K. retail sector: a case study of the role of management accounting in driving organisational change. *Manag. Account. Res.* 24, 212–227.
- * Davis, S., Albright, T., 2004. An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Manag. Account. Res.* 15, 135–153.
- * De Haas, M., Kleingeld, A., 1999. Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization. *Manag.Account. Res.* 10, 233–261.
- * Deville, A., Ferrier, G.D., Leleu, H., 2014. Measuring the performance of hierarchical organizations: an application to bank efficiency at the regional and branch levels. *Manag. Account. Res.* 25, 30–44.
- * Deville, A., 2009. Branch banking network assessment using DEA: a benchmarking analysis—a note. *Manag. Account. Res.* 20, 252–261.
- * Dopuch, N., Gupta, M., 1994. Economic effects of production changes: accounting implications. *J. Manag. Account. Res.* 6, 1–23.
- * Emsley, D., 2001. Redesigning variance analysis for problem solving. *Manag.Account. Res.* 12, 21–40.
- * Everaert, P., Loosveld, S., Acker, T., Van Schollier, M., Sarens, G., 2006. Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qual. Res. Account. Manag.* 3, 236–263.
- * Figge, F., Hahn, T., 2013. Value drivers of corporate eco-efficiency: management accounting information for the efficient use of environmental resources. *Manag. Account. Res.* 24, 387–400.
- * Gietzmann, V., 1992. Performance assessment for the English community dental services screening programme. *Manag. Account. Res.* 1, 125–137.
- * Groen, B.A.C., Wouters, M.J.F., Wilderom, C.P.M., 2012. Why do employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study. *Manag. Account. Res.* 23, 120–141.
- * Halkos, G.E., Salamouris, D.S., 2004. Efficiency measurement of the Greek commercial banks with the use of financial ratios: a data envelopment analysis approach. *Manag. Account. Res.* 15, 201–224.
- * Han, K.H., 1991. A productivity measurement of activities at the micro level. *Manag. Account. Res.* 2, 249–261.
- * Hansen, D.R., Mowen, M.M., Hammer, L.H., 1992. Profit-linked productivity measurement. *J. Manag. Account. Res.* 4, 79–98.

- practice—exploring the faces of openness. *Qual. Res. Account. Manag.* 7, 71–96.
- * Ter Bogt, H.J., Van Helden, G.J., 2011. The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. *Manag. Account. Res.* 22, 56–64.
 - * Tuomela, T.-S., 2005. The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Manag. Account. Res.* 16, 293–320.
 - * Woods, M., Taylor, L., Fang, G.C.G., 2012. Electronics: a case study of economic value added in target costing. *Manag. Account. Res.* 23, 261–277.
 - * Wouters, M., Roijmans, D., 2011. Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information. *Contemp. Account. Res.* 28, 708–736.
 - * Wouters, M., Wilderom, C., 2008. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: a longitudinal field study of a logistics department. *Account. Organ. Soc.* 33, 488–516.
 - * Wouters, M., Kokke, K., Theeuwes, J., Van Donselaar, K., 1999. Identification of critical operational performance measures—a research note on a benchmarking study in the transportation and distribution sector. *Manag. Account. Res.* 10, 439–452.
 - * Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F., 1995. A Japanese case study of functional cost analysis. *Manag. Account. Res.* 6, 415–432.
 - transition to modern manufacture: a field-based analysis. *J. Account. Res.* 35, 257–271.
 - * Monden, Y., Hamada, K., 1991. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *J. Manag. Account. Res.* 3, 16–34.
 - * Moon, P., Bates, K., 1993. Core analysis in strategic performance appraisal. *Manag. Account. Res.* 4, 139–152.
 - * Moon, P., Fitzgerald, L., 1996. Delivering the goods at TNT: the role of the performance measurement system. *Manag. Account. Res.* 7, 431–457.
 - * Mouritsen, J., Larsen, H.T., 2005. The 2nd wave of knowledge management: the management control of knowledge resources through intellectual capital information. *Manag. Account. Res.* 16, 371–394.
 - * Nanni, A.J., Dixon, J.R., Vollmann, T.E., 1992. Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities. *J. Manag. Account. Res.* 4, 1–19.
 - * Rangone, A., 1997. Linking organizational effectiveness: key success factors and performance measures: an analytical framework. *Manag. Account. Res.* 8, 207–219.
 - * Ratnatunga, J., Gray, N., Balachandran, K.R., 2004. CEVITA: the evaluation and reporting of strategic capabilities. *Manag. Account. Res.* 15, 77–105.
 - * Rickwood, C.P., Coates, J.B., Stacey, R.J., 1990. Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Manag. Account. Res.* 1, 37–49.
 - * Rouse, P., Putterill, M., Ryan, D., 2002. Integrated performance measurement design: insights from an application in aircraft maintenance. *Manag. Account. Res.* 13, 229–248.
 - * Sartorius, K., Kirsten, J., 2005. The boundaries of the firm: why do sugar producers outsource sugarcane production? *Manag. Account. Res.* 16, 81–99.
 - * Shank, J.K., 1996. Analysing technology investments—from NPV to strategic cost management (SCM). *Manag. Account. Res.* 7, 185–197.
 - * Shank, J.K., Govindarajan, V., 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. The Free Press.
 - * Shank, J.K., Govindarajan, V., 1992. Strategic Cost Management: the value chain perspective. *J. Manag. Account. Res.* 4, 179–197.
 - * Shank, J.K., 1989. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *J. Manag. Account. Res.* 1, 47–65.
 - * Sheehan, N.T., Vaidyanathan, G., Kalagnanam, S., 2005. Value creation logics and the choice of management control systems. *Qual. Res. Account. Manag.* 2, 108–128.
 - * Srinidhi, B., 1992. The hidden costs of specialty products. *J. Manag. Account. Res.* 4, 198–208.
 - * Stark, A.W., 1990. Irreversibility and the capital budgeting process. *Manag. Account. Res.* 1, 167–180.
 - * Suomala, P., Lahikainen, T., Lyly-Yrjänäinen, J., Paranko, J., 2010. Open book accounting in

یادداشت‌ها

1. Management Accounting Research (MAR)
2. Journal of Management Accounting Research (JMAR)
3. Accounting, Organization & Society (AOS)
4. Accounting Review
5. Contemporary Accounting Research (CAR)
6. Journal of Accounting & Economics
7. Journal of Accounting Research (JAR)
8. Review of Accounting Studies
9. European Accounting Review
10. Qualitative Research on Accounting & Management
11. Cross Subsidy
12. Data Envelopment Analysis (DEA)
13. CORE
14. TESCO
15. Data Envelopment Analysis (DEA)
16. Performance Measurement and Management (PMM)
17. Performance Measurement Systems (PMSs)
18. Strategic Performance Measurement System (SPMS)
19. Value Creation Model (VCM)
20. CEVITA