

## نگاهی به تحقیقات حسابداری مدیریت و ارزیابی تحولات حسابداری مدیریت

### دکتر احد لطفی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ماکو، نویسنده مسئول.

آدرس پست الکترونیک: ahadlotfi43@gmail.com

### ابراهیم شفی

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ماکو.

### احمد درستی

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ماکو.

### وحید حسنلوئی

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ماکو.

### چکیده:

تعدادی از پژوهشگران در حیطه حسابداری مدیریت، معتقدند حسابداری مدیریت به تحقیقات بیشتری نیازمند است تا پایه های پژوهش هایی قبلی محکم تر گردد و دانش در زمینه موضوعات و مسائل خاص این حوزه بیشتر گردد. علاوه بر این آنها پیشنهاد می دهند که پژوهشگران در حوزه های متفاوت یا زیر رشته های مربوط به حسابداری مدیریت بیشتر با یکدیگر تبادل نظر داشته باشند. هدف از این مطالعه بررسی پیرامون تاریخچه و تحقیقات حسابداری مدیریت می باشد. لذا، در این مطالعه ابتدا به تعریف حسابداری مدیریت و سپس به تبیین اهداف حسابداری مدیریت، ویژگی های کیفی حسابداری مدیریت، تاریخچه حسابداری مدیریت، تاریخچه تحقیقات حسابداری مدیریت، ارزیابی تحولات حسابداری مدیریت از قرن پانزدهم، جایگاه حسابداری مدیریت در جهان امروز و جایگاه حسابداری مدیریت در ایران پرداخته می شود.

**کلمات کلیدی:** حسابداری مدیریت، تحقیقات حسابداری مدیریت، تحولات حسابداری مدیریت.

## ۱- مقدمه

این مطالعه به معرفی و تفسیر مفاهیم مطرح شده در پژوهش های حسابداری مدیریت می پردازد. این مقالات شامل موضوعات متنوعی از جمله: نظریه انتقادی- اجتماعی، مطالعات مدیریتی، نظریه احتمالات، پژوهش تجربی رفتار و حسابداری مدیریت درون سازمانی می گردد. در میان توصیه های متنوع و متعدد، تعدادی از نویسندگان معتقدند که تحقیقات بیشتر در زمینه حسابداری مدیریت لازم است تا پایه های پژوهش هایی قبلی محکم تر گردد و دانش در زمینه موضوعات و مسائل خاص این حوزه بیشتر گردد. علاوه بر این آنها پیشنهاد می دهند که پژوهشگران در حوزه های متفاوت یا زیر رشته های مربوط به حسابداری مدیریت بیشتر با یکدیگر تبادل نظر داشته باشند. همچنین؛ در این مطالعه به بحث در مورد چالش ها و فرصت های پیش رو در پژوهش های حسابداری مدیریت پرداخته می شود. به طور خاص، مشخص شده که در مقایسه با زمان بنیان گذاری پژوهش های حسابداری مدیریت در سال ۱۹۹۰، در حال حاضر محققان درک بالایی از نظریه های حسابداری مدیریت دارند، اما چالش پیش رو، بکارگیری این مفاهیم در موارد واقعی و کم کردن فاصله میان گفتار و عمل است.

## ۲- حسابداری مدیریت

جدیدترین و پذیرفته شده ترین تعریف حسابداری مدیریت در سطح وسیع: تعریفی است که فدراسیون بین المللی حسابداران<sup>۱</sup> ارائه کرده است و از حمایت کامل انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان نیز برخوردار است. فدراسیون بین المللی حسابداران تعریف زیر را از حسابداری مدیریت به دست داده است: حسابداری مدیریت فرایند تشخیص اندازه گیری، انباشت، تحلیل، تنظیم و تفسیر و ارتباط اطلاعات (مالی و عملیاتی) است که برای برنامه ریزی ارزیابی و کنترل سازمان و حصول اطمینان از حسابدهی و نحوه استفاده از منابع مربوط مورد استفاده مدیران قرار می گیرد.

مفاهیم حسابداری مدیریت برخاسته از هدفها و ویژگی های کیفی اطلاعات این نظام است. در صورت وجود انسجام میان چنین مفاهیمی می توان از آن به عنوان مبنای اصلی تدوین مبانی نظری برای حسابداری مدیریت استفاده کرد. اگرچه تبیین مفاهیم حسابداری مدیریت به طور پراکنده ای در ادبیات این حوزه مطرح شده است، اما ارائه و بررسی همزمان این مفاهیم می تواند تشکیل دهنده یکی از اجزای اساسی چارچوب نظری باشد. کمیته حسابداری مدیریت انجمن حسابداری ایالات متحده، هشت مفهوم اساسی را به عنوان مفاهیم زیربنایی حاکم بر حسابداری مدیریت معرفی کرده است، این مفاهیم عبارتند از:

الف- اندازه گیری

ب- ارتباطات

ج- اطلاعات

ت- نظام اطلاعاتی

ث- برنامه ریزی

<sup>۱</sup>- International Federation Accountants (IFAC)

ج- سودمندی در ارزیابی

چ- نظارت و هدایت سازمانی

ح- رفتار هزینه

کمیته حسابداری مدیریت بر این باور است که این مفاهیم به عنوان جز ضروری و جدایی ناپذیر پیکره ساختار نظری حسابداری مدیریت محسوب می شود. از این رو بررسی مختصر آنها می تواند سودمند باشد.

### ۳- اهداف اصلی حسابداری مدیریت

با توجه به موارد مشروح بالا هدفهای اصلی حسابداری مدیریت را می توان به شرح زیر برشمرد:

- تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم گیری و برنامه ریزی؛
- کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیتهای عملیاتی؛
- انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای هدفهای سازمان؛ و
- سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان

### ۴- ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت

برای دستیابی به هدفهای مقرر در مبانی نظری، ارائه اطلاعاتی با ویژگی های مشخص و معین ضروری است در صورت احراز چنین خصوصیتی، اطلاعات ایجاد شده از لحاظ ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج و سایر محدودیت های حاکم، توجیه پذیر خواهد بود. در همین راستا در سال ۱۹۶۹ کمیته بررسی الگوهای تصمیم گیری مدیران که وابسته به انجمن حسابداری ایالات متحده است، پژوهشی را پیرامون امکان ارائه ویژگیهای کیفی برای اطلاعات حسابداری مدیریت به اجرا درآورد. بر این اساس، برخی از ویژگیهای ارائه شده در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری مانند مربوط بودن، تایید پذیری، بیطرفانه بودن و کمیت پذیری اطلاعات مورد آزمون قرار گرفت. با توجه به ضرورت ارائه ویژگیهای کیفی برای اطلاعات حسابداری مدیریت در سال ۱۹۷۱ کمیته مفاهیم و استانداردهای برنامه ریزی و کنترل داخلی در انجمن حسابداری ایالات متحده مجموعه ای از ویژگیهای اصلی را برای اطلاعات حسابداری مدیریت ارائه داد این ویژگی ها عبارتند از:

الف- مربوط بودن، تعامل با هدفهای استفاده کنندگان اطلاعات؛

ب- ثبات رویه، مقایسه پذیری و وحدت رویه ها؛

ج - تایید پذیری، عینیت، بیطرفانه بودن و امکان ردیابی؛

د - خلاصه سازی اطلاعات؛

ه - انعطاف پذیری و انطباق پذیری؛

و - به موقع بودن؛ و

ز - قابل فهم بودن، قابل پذیرش بودن، سودمندی در انگیزش و صادقانه و منصفانه بودن.

## ۵- نگاهی به تاریخچه حسابداری مدیریت

به اعتقاد پروفیسور هرمن گرن تکامل دانش حسابداری مدیریت طی چهار دوره صورت گرفته است. گرچه این چهار روش براساس ترتیب زمانی ذکر شده اند. لیکن به این معنی نیست که هر روش جایگزین روش قبلی گردیده است. بلکه هریک از روشها پی در پی به بدنه دانش حسابداری اضافه شده و باعث افزایش دانسته های ما در این زمینه گردیده است.

▪ **روش واقعیت مطلق:** این روش در دوره ای است که حسابداری مدیریت در واقع اساساً معادل حسابداری بهای تمام شده بوده و با مسائلی چون چگونگی تخصیص و سرشکن نمودن هزینه های تولیدی به محصولات سروکار داشته است. در این دوره باور عمومی بر صحیح بودن و واقعی بودن بهای تمام شده محصول بوده و همین عامل، حسابداران را به جستجو و یافتن راه های بهتر برای محاسبه بهای تمام شده محصول هدایت می کرد. در این دوره روش مسلم و قطعی در مورد تعیین بهای تمام شده محصول ابداع نگردیده و تنها چند روش موردقبول عموم رواج یافت. این دوره حدوداً بین ۱۵۰ تا ۱۷۵ سال طول کشیده است.

▪ **روش واقعیت شرطی:** با درک این نکته آغاز شد که تعیین بهای تمام شده محصولات با روشهای سنتی، اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم گیری های مهم فراهم نمی آورد، (سالهای ۱۹۵۰ الی ۱۹۶۰ میلادی) اغلب مدیران خواستار اطلاعات حسابداری بودند که با جزییات بیشتر و در شکلهای متفاوت از سیستم حسابداری تهیه می شد، و اندیشه و تصور هزینه های متفاوت برای اهداف متفاوت به خوبی پذیرفته شده بود. اطلاعات حسابداری عموماً بر مبنای اینکه چگونه مورد استفاده قرار خواهند گرفت تهیه می شود. پیدایش و شروع مفاهیم کنترل و تصمیم گیری از دانش حسابداری مدیریت در این مرحله صورت پذیرفته است.

▪ **روش واقعیت پرخرج:** در این روش حسابداری مدیریت معادل یک سیستم اطلاعاتی است و به اطلاعات به عنوان کالایی که برای به دست آوردن آن باید متحمل هزینه گردید، نگریسته می شود. تصمیم برای تحصیل اطلاعات بر اساس اصل به صرفه بودن صورت می پذیرد چنانچه منافع اطلاعات فراهم شده بیشتر از هزینه های تحصیل آن باشد، اطلاعات را باید خریداری کرد و بالعکس چنانچه منافع اطلاعات مورد نیاز کمتر از هزینه های تحصیل آنها باشد از خرید آن باید خودداری نمود. در این دوره روش جدیدی ابداع نگردیده و عمدتاً در زمینه دانش حسابداری مدیریت، دارای نقشی با چارچوب مفهومی است.

▪ **روش رفتاری:** سیستم حسابداری مدیریت علاوه بر تهیه اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم گیری به فراهم نمودن گزارشهایی برای ارزیابی عملیات اجرایی مدیران و کارکنان زیر مجموعه آنها مورد استفاده قرارگیرد. این گزارشهای اجرایی غالباً مبنایی برای پرداخت پاداشها، اضافه حقوق و ترفیحات است. محتوی و شکل گزارشهای اجرایی و اینکه چگونه مورد استفاده دآوری و توجه مدیریت قرارگیرند، در انگیزش کارکنان تاثیر منفی یا مثبت خواهد داشت. بنابراین انتخاب نوع اطلاعات حسابداری برای تهیه و استفاده در گزارشهای اجرایی، تاندازه زیادی به اثر رفتاری که بر مدیران خواهد داشت، بستگی دارد. این مرحله نیز فقط سبب افزایش آگاهی نسبت به انتخاب سیستم اطلاعاتی حسابداری مناسب خواهد شد. با اطلاع از این دیدگاه در ادامه جزییات چگونگی پیدایش رشد و تکامل حسابداری مدیریت تشریح خواهد شد.

## ۶- نگاهی به تاریخچه تحقیقات حسابداری مدیریت

در دهه ۱۹۸۰ قبل از بنیان گذاری پژوهش های حسابداری مدیریت، جامعه حسابداری مدیریت در بریتانیا کوچک و محدود به تعدادی دانشگاه در نواحی مختلف بود و ارتباطات بین المللی و داخلی پژوهشگران با یکدیگر محدود بود و تعداد کمی از ژورنال ها پژوهش هایشان را به ویژه در زمینه های غیر اقتصادی چاپ می نمودند. ژورنال های برتر امریکا غیر قابل دسترس بودند و زمینه های فعالیتی آنها، پژوهش های مالی حسابداری و مقالاتی در زمینه حسابداری مدیریت با گرایش های اقتصادی بود که همگی جنبه نظری داشتند و یا بیش از حد تجربی بودند. اساتید حسابداری مدیریت اکثر دانشگاه های بریتانیا، پژوهشگر نبودند یا تمایل داشتند پژوهش های مبتنی بر روش های عملی را به انجام برسانند. چنین مشکلاتی نیز در دیگر کشورها با شدت و ضعف متفاوت در زمینه پژوهش های حسابداری مدیریت تجربه شد. در آن دوران پژوهشگران انگلیسی جدیداً اقدام به گرفتن مدرک دکترا در زمینه حسابداری مدیریت کرده بودند. با این وجود، تعداد زیادی از شاخه های نسبتاً جدید پژوهش، روش و متد های جدید در پژوهش در اختیار محققان قرار گرفت. علاوه بر این تعداد بسیار زیادی از پژوهش های پیشین به چالش کشیده شد و نتایج بخشی نیز رد شد. این شرایط فرصت مناسبی را برای راه اندازی ژورنالی تخصصی در زمینه حسابداری مدیریت به وجود آورد. به عنوان بخشی از پژوهش ها، پروژه ای با حمایت کمسیون پژوهش های علوم اجتماعی به انجام رسید. در سال ۱۹۸۴ اسکاپنز وضعیت پژوهش های حسابداری مدیریت را با مرور محتوای کتاب ها و همچنین پژوهش ها و مقالات ژورنالی مورد بررسی قرار داد. او به این نتیجه رسید که در زمینه مفهوم کلی حسابداری مدیریت تعریف قابل قبولی وجود ندارد. متعاقباً به این نتیجه رسید که ارائه تعریفی مناسب از حسابداری مدیریت مشکل خواهد بود. با این وجود اسکاپنز ۱۹۸۴ اشاره کرد که به نظر می رسد کتاب های موجود نسبت به وجود حسابداری مدیریت آگاه هستند یا حداقل محتوای این کتب مبتنی بر پژوهش های اخیر است که تکنیکهای تصمیم گیری را از جنبه های اقتصادی، علم مدیریت و پژوهش های عملیاتی مورد مطالعه قرار می دهد. با این وجود هنگامی که محتوای این کتب با آنچه در عمل رویت می گردد مقایسه می گردد، فاصله میان نظریه و عمل به وضوح مشخص است. علاوه بر این، به نظر نمی رسد که این فاصله زمانی میان توسعه ایده های نظریه و نشر آنها در عمل قابل توضیح باشد. بنابراین منصفانه است که بگوییم در حال حاضر دانسته های ما در مورد حسابداری مدیریت نسبتاً کم است. با یک دید کلی به نظر می رسد که سازمان ها از روش ها و تکنیکهای قدیمی همچون تخصیص سربار، بودجه بندی و هزینه یابی استاندارد استفاده می نمایند. نظرات اسکاپنز در سمینار ۱۹۸۴ حسابداری مدیریت هاسکینز و سلز مورد تایید قرار گرفت. مقالات توسط پژوهشگران و متخصصان برتر انگلیس و آمریکا ارائه شد. مخاطبان این سمینار نیز پژوهشگران، نویسندگان ارشد و حسابداری از صنعت بودند که برخی از آنها پژوهش های ارائه شده را نقد نمودند. هورگ رن و کاپلان خواهان مطالعات بیشتر در زمینه حسابداری مدیریت شدند و هورگ رن نیز پیشنهاد داد تا این مطالعات با دیدگاه رفتاری به انجام برسد. به طور خلاصه در این کنفرانس بروم و بیچ سه دلیل برای پاسگویی به سوال در مورد اینکه چرا حسابداری مدیریت در بدترین شرایط خود است ارائه داد. اولین دلیل که تمامی مقالات در این زمینه با آن متفق القول بودند آن بود که پژوهش ها در عمل کارایی کمی را دارند و همچنان

حسابداری به صورت سنتی دنبال می‌گردد. ثانیاً پژوهش‌گران به این مورد اهمیت نمی‌دادند و از آن آگاهی نداشتند با وجودی که حداقل برخی از رشته‌های حسابداری مدیریت که در دانشگاه‌های انگلیس تدریس می‌شد پژوهش محور بود و امتحانات حرفه‌ای آن نیز یافته‌های پژوهشها را مورد سوال قرار می‌داد. ثالثاً، در پایان کنفرانس پیشنهاد شد که حسابداری مدیریت فاقد چارچوب نظری است فلذا موضوعات آن باید مجموعه‌ای مرتبط به هم باشد تا موضوعاتی که به هم کم ارتباط دارند. در بحث در این مورد، متخصصان اشاره نمودند که آنها از مشکلات ابزار در اختیار آگاهی دارند و آنها این مساله را هنگام تصمیم‌گیری لحاظ می‌نمایند. علاوه بر این خودشان - محققان - به دنبال نوآوری بوده‌اند و پژوهشگران باید به دنبال درک و فهم این نوآوری‌های کارآمد باشند.

اگر به دهه ۱۹۷۰ نگاه کنیم، متوجه می‌شویم بیشتر پژوهش‌های حسابداری مدیریت ریشه اقتصاد نئو کلاسیک دارند. به عنوان مثال، براساس فرضیات اقتصاد نئو کلاسیک، جهت توسعه مدل‌های تصمیم‌گیری متفاوت نگرش‌های پژوهش عملیاتی یا علوم مدیریتی که برخی از آنها به لحاظ ریاضیاتی بسیار پیچیده بودند را به کار می‌گرفتند. مقاله ممیزی اسکاپنز این مدل‌های تصمیم‌گیری ریاضیاتی را مورد بررسی قرار داد، اما او در این مقاله اشاره کرد که عموم این روش‌ها در عمل هنوز بلا استفاده مانده‌اند. علاوه بر این اگر هزینه‌ها و سود در نظر گرفته شوند، به صورت نظری می‌توان نشان داد که در برخی موارد، قوانین ساده می‌تواند مناسب باشد. این مساله می‌توانست توضیحی بر خلاء موجود میان نظریه و عمل باشد - به عنوان مثال مدل‌ها نمی‌توانند کاربرد هزینه‌ها و سود را در واقعیت در نظر بگیرند. با این وجود، در آن زمان، هر چند فرضیاتی کلی در مورد ماهیت حسابداری مدیریت در عمل مطرح بود، اما پژوهش‌های نسبتاً کمی به صورت عمیق و یا سیستماتیک در مورد حسابداری مدیریت در عمل وجود داشت. پژوهشگران حسابداری مدیریت به فکر بهبود روش با توسعه مدل‌های اصولی که متخصصان قابلیت استفاده از آن را داشته باشند، بودند. متأسفانه مدرکی دال بر آنکه متخصصان این مدل‌ها را در عمل به کار گیرند و یا در واقع نیاز به چنین مدل‌هایی باشد، وجود نداشت. شاید بهتر باشد که بگوییم پژوهشگران حسابداری مدیریت در آن زمان در حصار بسته‌ای که دور خود ایجاد کرده بودند به تفکر می‌نشستند و در مورد آنچه باید در عمل به کار گرفته شود نگرشی متکبرانه را پیش گرفته بودند، شاید بتوان گفت بدون درک پیچیدگی‌های دنیای واقعی در دنیایی دیگر سیر می‌کردند.

هر چند در اوایل دهه ۱۹۸۰ پژوهشگران حسابداری مدیریت مطالعه حسابداری مدیریت را در عمل آغاز نمودند. در آغاز دهه تعداد متنوعی از مطالعات جهت بررسی و همچنین تعداد زیادی از مطالعات موردی که به صورت تفصیلی انجام شده بود، صورت پذیرفت. برخی از این پژوهش‌ها به صورت ساده‌ای به بررسی مفهوم خلاء نظریه و واقعیت پرداخته بودند. سایر پژوهشگران نیز با این وجود به استخراج نظریه‌های سازمانی و اجتماعی و به ویژه نظریه‌های احتمالی در مطالعه حسابداری مدیریت پرداختند. سازمان و جامعه حسابداری که در سال ۱۹۷۶ بنیان‌گذاری شد، در زمینه انتشار این گونه از پژوهش‌ها مشهور و برجسته بود. علاوه بر این، پژوهشگران حسابداری مدیریت به استفاده از تعداد زیادی از نظریه‌های اجتماعی - سازمانی در مطالعات موردی و بررسی‌هایی که جهت درک حسابداری مدیریت در عمل طراحی شده بود، روی آوردند. در عین

حال استفاده از نگرش اقتصادی در تحقیقات توسط تعداد زیادی از پژوهشگران حسابداری مدیریت تداوم یافت. بنابراین هنگامی که پژوهش های حسابداری مدیریت در سال ۱۹۹۰ بنیان گذاری شد دامنه وسیعی از روشها و چارچوب های نظری توسط پژوهشگران حسابداری مدیریت به کار گرفته شدند.

گوردون و نارایانان<sup>۲</sup> (۱۹۸۴ - آمریکا)، اثر عوامل ابهام محیطی مشاهده شده و ساختار سازمانی بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین ابهام محیطی مشاهده شده و ساختار سازمانی با سیستم حسابداری مدیریت وجود دارد. همچنین اثبات گردید بین ساختار سازمانی و ابهام محیطی مشاهده ارتباط معناداری وجود دارد. چنهال و موریس (۱۹۸۶ - استرالیا)، اثر عوامل ابهام محیطی مشاهده شده، وابستگی و عدم تمرکز بر روی تمام ابعاد سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین عدم تمرکز با وسعت قلمرو و بهنگام بودن وجود ندارد اما ارتباط بین عدم تمرکز با سطوح تجمع و یکپارچگی مورد تأیید قرار گرفت. میا<sup>۳</sup> (۱۹۹۳ - استرالیا)، اثر عامل ابهام محیطی مشاهده شده بر روی عملکرد مدیران با واسطه وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین ابهام محیطی مشاهده شده با عملکرد مدیران از طریق عامل واسطه گرانه وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت وجود ندارد.

میا و چنهال<sup>۴</sup> (۱۹۹۴ - استرالیا)، اثر عامل ابهام بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش کار بازاریابی به عنوان نماینده ای برای ابهام زیاد در برابر ابهام کم در کار مورد استفاده قرار گرفت و این نتیجه حاصل شد که سیستم حسابداری مدیریت دارای وسعت قلمرو گسترده در بازاریابی باعث ارتقاء بیشتر عملکرد نسبت به توزیع می گردد. گول و چو<sup>۵</sup> (۱۹۹۴ - سنگاپور)، اثر عوامل ابهام محیطی مشاهده شده و عدم تمرکز بر روی وسعت قلمرو و سطوح تجمع در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید ترکیب دو متغیر متعامل با سیستم حسابداری مدیریت باعث بهبود عملکرد گردید. چیا<sup>۶</sup> (۱۹۹۵ - سنگاپور)، اثر عامل عدم تمرکز بر روی تمام ابعاد سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان دهد عدم تمرکز با تمام ابعاد MAS رابطه تعاملی مثبت دارد که باعث بهبود عملکرد مدیریت می گردد. چانگ<sup>۷</sup> (۱۹۹۶ - استرالیا)، اثر عامل عدم تمرکز بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. لذا، عدم تمرکز بالا و سیستم حسابداری مدیریت دارای حیطه عمل گسترده دارای تاثیر تعاملی سودمندی بر روی عملکرد مدیران می باشند.

فیشر<sup>۷</sup> (۱۹۹۶ - استرالیا)، اثر عامل ابهام محیطی مشاهده شده بر روی وسعت قلمرو و بهنگام بودن در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین

2- Gordon & Narayanan, 1984

3- Mia

4- Mia & Chenhall

5- Chia

6- Chong

7- Fisher

ابهام محیطی مشاهده شده با عملکرد مدیران از طریق عامل واسطه گرانه سیستم حسابداری مدیریت (وسعت قلمرو و بهنگام بودن) وجود ندارد. چانگ (۱۹۹۷ - استرالیا)، اثر عامل ابهام محیطی مشاهده شده و استراتژی بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مثبت و معناداری بین ابهام محیطی مشاهده شده و استراتژی با سیستم حسابداری مدیریت وجود دارد. میا و کلارک<sup>۸</sup> (۱۹۹۹ - استرالیا)، اثر عامل رقابت در بازار بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفت. پژوهش فوق بیانگر این مطلب بود که افزایش رقابت بازاری توأم با استفاده گسترده از اطلاعات مربوط به حیطه عمل سیستم حسابداری مدیریت باعث بهتر شدن عملکرد واحد تجاری می گردد.

باونز و ابرنتی<sup>۹</sup> (۲۰۰۰ - هلند)، اثر عامل مشتری مداری بر تمام ابعاد سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش مشخص گردید که مشتری مداری به واسطه وابستگی بین اجزاء سیستم حسابداری مدیریت دارای رابطه غیر مستقیم با سیستم حسابداری مدیریت است. تسوئی<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۲ - چین)، اثر عوامل فرهنگ ملی و مشارکت کارکنان در فرایند بودجه ریزی بر حیطه عمل و بهنگامی سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش هردو متغیر بطور همزمان در رابطه بین سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد الگوسازی شدند. ترکیب مشارکت زیاد و سیستم حسابداری قوی به طور معناداری باعث تحلیل رفتن عملکرد در میان مدیران چینی شد در حالیکه در مورد مدیران غربی چنین نبود. چانگ (۲۰۰۴ - استرالیا)، اثر عواملی همچون اطلاعات مرتبط با شغل و ابهام کاری بر عملکرد مدیران به واسطه عامل حیطه عمل در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعامل سه طرفه معنی داری بین متغیرهای فوق به اثبات رسید.

تیمو مالمی مطالعات مدیریتی و سازنده را مرور نمود. او اعلام می دارد که هیچ تعریفی که برای پژوهش های مدیریتی و سازنده عمومیت داشته باشد، وجود ندارد. مالمی تعداد زیادی از مطالعات که با هدف ایجاد بینش مدیریتی صورت پذیرفته بودند را مرور نمود و او مطالعات سازنده را مطالعاتی معرفی می کند که به صورت نظری ساختاری تازه دارند و کاربری آنها در عمل مشخص شده باشد. او اشاره می نماید که تنها پژوهش های حسابداری مدیریت خروجی بالایی را برای کارهای این چنینی فراهم می کند. او همچنین اشاره می کند در چند سال گذشته تعدادی از مطالعات انجام شده، تداخلی بوده و همچنین اعلام می کند که موضوعات مطالعه شده با هدف ایجاد تغییرات اساسی صورت گرفته است. با این وجود جدای از تمرکز بر ماهیت ساخت، پژوهشگران قصد دارند تا به اینکه چگونه تغییر می تواند به موفقیت مطلق بدل گردد، پی ببرند. این تغییر در دانش، حسابداری مدیریت را توسعه می دهد، اما پژوهشگران حسابداری مدیریت را در ارتقاء ساخت جدید و ترویج آن در موارد عملی و گسترده تر با مشکل مواجه می سازد. او نتیجه می گیرد که مقالات جالبی وجود دارد که بر مسائل کاربردی خاص تمرکز دارند و همچنین اشاره می کند که بحث در مورد افزایش دانش، مشکل است. این وضعیت نشان دهنده فرصت و چالش پیش روی پژوهشگران مدیریت و

<sup>8</sup> - Mia & Clarke

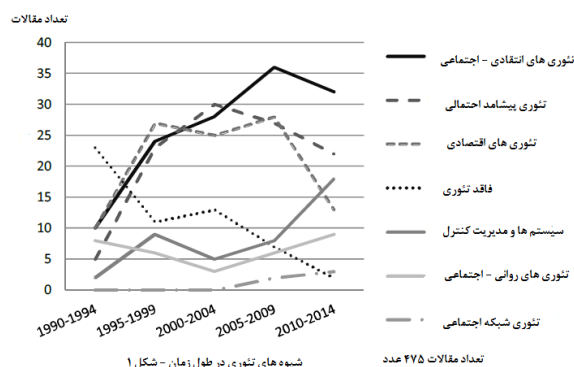
<sup>9</sup> - Bouwens & Abernethy

<sup>10</sup> - Tsui



ساخت حسابداری است. تاکنون موضوعات متنوع و کارآمد مورد مطالعه قرار گرفته اند و راه حل هایی برای سازمان هایی خاص توسعه یافته است.

از آنجا که گونه های متعددی از پژوهش های نظریه احتمالی وجود دارد، آقای دیوید اولتی جهت بررسی کارهای انجام شده در سطح سازمانی و آقای مت هال جهت مرور بر کارهای انجام شده در سطح جزئی دعوت شدند. دیوید اولتی نتیجه گرفت که کارهای انجام شده تحت عنوان نظریه احتمالی یکی از زمینه های موفق در پژوهش های حسابداری مدیریت و کنترل در طول چهل سال گذشته بوده. مطالعات بینش های قابل ملاحظه ای را در اینکه چگونه انواع مختلف سیستم های کنترل می تواند نتایج متفاوتی را به دنبال داشته باشد، به ما می دهند. او بیان می دارد که پژوهش های حال حاضر کمتر در ارتباط با حسابداری مدیریت و مدیریت کنترل هستند و در عوض این مطالعات بیشتر در زمینه های سیستم های ارزیابی عملکرد یا سیستم های مدیریت عملکرد می باشند. هر چند ممکن است این امر تلقی گردد که این تغییر عنوان فقط یک تعریف مجددی از مفاهیم مربوط به حسابداری مدیریت و مدیریت کنترل باشد اما این مورد نکات مهمی را مشخص می کند. به عنوان مثال اولتی اعلام می کند که نیازی به پژوهش های بیشتر در مورد ارتباطات میان عناصر مختلف سیستم های مدیریت عملکرد وجود دارد. همچنین به سوالاتی همچون: چگونه عناصر با یکدیگر ارتباط دارند؟ آیا آنها سیستم یا پکیجی شکل می دهند؟ تفاوت میان سیستم و پکیج چیست؟ پاسخ داده شود. هر چند پژوهش های این چنینی با هدف پاسخگویی به این سوالات در حال انجام است، اولتی انتقاد می کند که بیشتر پژوهش ها به بررسی عناصر انفرادی می پردازد. او در مورد مدیریت سیستم های کنترل نیز چنین بیانیه ای را ۳۵ سال پیش مطرح نمود و او احساس می کند تکرار مجدد این مساله ضروری است. او همچنین معتقد است که می توان پژوهش های احتمالی را با روش های کمی و کیفی ترکیب نمود. به عنوان مثال پژوهشگران کمی گرا می توانند جهت تبیین مسائل به سمت پژوهش های کیفی که می توانند به صورت تحلیلی بررسی شوند، کشیده شوند یا پژوهش های کیفی می توانند جهت تفسیر نتایج مطالعات کمی احتمالی مورد استفاده قرار گیرند. با این وجود او اشاره می کند که مطالعات احتمالی در حسابداری مدیریت با مطالعاتی که قبلا انجام شده همبستگی لازم را ندارند. برای مثال، یک کار جدید اغلب از روشی اندازه گیری متفاوتی یا چارچوبی کمی متفاوت استفاده می کند.



شبهه های تئوری در طول زمان - شکل ۱  
نکاره (۱): شبهه های تئوری در طول زمان

مت‌هال بر استفاده از نظریه های روانشناختی در پژوهش های مدیریت حسابداری مبتنی بر احتمالات تاکید دارد. او اشاره می کند که پژوهش های حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمالات تاریخچه ای طولانی و مشخص در فراهم آوری بینش در مورد نقش و عملکرد حسابداری مدیریت در سازمان ها دارد و نظریه روانشناختی در چنین پژوهش هایی به طور گسترده به کار گرفته شده است. در عین حال در این مقاله او راه هایی که با استفاده از آن می توان نظریه های روانشناختی را در پژوهش های حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمالات با کارایی بیشتری به کار گرفت، شناسایی می کند. برای مثال او پیشنهاد می کند می تواند ارتباط قوی تری میان مطالعات احتمالی در سطح جزئی و مطالعات احتمالی در سطح سازمان وجود داشته باشد. او همچنین معتقد است که ظرفیت بالقوه جهت مطالعه پیشامدهای احتمالی به صورت پویاتر جهت پاسخگویی به سوالات چگونه انطباق رخ می دهد - قبلا به این سوال اشاره شد - وجود دارد. به طور خاص با توجه به دانش موجود در مورد پیشامدهای احتمالی در سطح خرد این مطالعات می توانند به بررسی این مساله که سازمان ها چگونه می توانند به انطباق دست یابند، بپردازند.

همچنین در سطح خرد و روانشناختی خوان لوفت به بحث در مورد پژوهش های حسابداری مدیریت که با استفاده از مهارت های رفتاری صورت می گیرد، می پردازد. او همچنین به این مساله اشاره می کند که مقالات بسیار کمی در زمینه پژوهش های حسابداری مدیریت منتشر شده در نتیجه او به طور کلی تر مورد را کنکاش می کند. او به طور خاص مطالعات تجربی که اثر سیستم های کنترل مدیریت و تعاملات میان کارکنان در همکاری شان در انجام امور را بررسی می کند، مرور می نماید. او تعدادی سوال را جهت پژوهش بر رقابت و همکاری داخل سازمانی شناسایی کرد. بر خلاف نظر دیوید اولتی که اشاره می کند، پژوهش های نظریه پیشامد احتمالی در صدد پیگیری کارهای قبلی نیستند، خوان لوفت اعلام می کند که کارهای مشابه زیادی در پژوهش های رفتاری صورت پذیرفته است. اما با این وجود معتقد است که این کارهای صورت گرفته لزوما خالص نیستند به عنوان مثال یک کار می تواند دقیقا تکرار کاری باشد که قبلا صورت گرفته است. منظور از کارهای مشابه انجام گرفته این است که شروع آن کار مشابه کارهای قبل است و در ابتدا قبل از آزمون فرضیه ای اضافی و یا توسعه ی ایده های جدید به این نکته تاکید می کند که یافته های مشابه ای با مطالعات قبلی وجود دارد. در نتیجه مطالعات این چنینی با توجه به کارهای قبلی صورت گرفته موجب غنی سازی دانش می گردد. علاوه بر این او معتقد است که مطالعات می تواند مطالعات نظرسنجی و آرشویی و بالعکس را تکمیل کند.

## ۷ چالش ها و فرصت ها در حسابداری مدیریت

ویژگی بارزی که از بررسی مقالات در موضوع مشخص آشکار گردید، این است که به نظر می رسد مقاله ها و پژوهش ها در هر حوزه، همانند جزیره ای می باشد که به گونه ای از سایر جزایر مجزا بررسی می گردد و گردشگران سایر جزایر - پژوهشگران در سایر زمینه ها - به گرمی در آن جزیره استقبال نمی شوند. علاوه بر این، این جزایر نیز به خودی خود به جزایر کوچکتری افزای می گردند (مانند زیر حوزه ها). هر چند در این مقالات با موضوع خاص تعداد زیادی از این جزایر بررسی نشد، اما ما با نویسندگانی که معتقدند ایجاد

یکپارچگی بیشتر مطلوب است، موافق هستیم. ما معتقدیم چنین رویه ای شرایط مناسبی را برای پژوهش های حسابداری مدیریت فراهم می سازد. به عنوان مثال ما می توانیم بررسی کنیم که چگونه کارهای کمی و کیفی به یکدیگر کمک می نمایند. همچنین چگونه کارهای تجربی می تواند در زمینه پژوهش های آماری و نظرسنجی و بالعکس مورد استفاده باشند و چگونه یافته ها در سطح خرد می توانند در طراحی بینش هایی در سطح سازمانی مورد استفاده قرار بگیرند و اینکه چگونه مطالعات داخل سازمانی می تواند کمکی به مطالعات میان سازمانی و بالعکس، نماید.

برخی از مقالات در زمینه پژوهش های حسابداری مدیریت به دنبال ایجاد یکپارچگی میان پژوهش های کمی و کیفی بوده اند اما اثبات شد که تحقق چنین چیزی امری اسان نبوده. با این وجود بررسی اینکه چگونه استفاده از روش های پژوهشی چندگانه جهت مطالعه مسائل خاص که می توانند یافته ما را از آن مسائل تعمیق بخشند، جالب به نظر می رسد. همچنین فرصت هایی جهت بکارگیری گونه های متنوعی از پژوهش در حوزه حسابداری مدیریت با استخراج و ترکیب بینش های حاصل از زیر موضوعات مختلف و همچنین موضوعات خارج از حسابداری مدیریت فرصت های مناسبی را ایجاد می نماید.

هنگامی که از پژوهش های میان رشته ای صحبت به عمل می آید معمولا منظور حوزه های خارج از حسابداری مدیریت است اما می توان همین پژوهش های میان رشته ای را در داخل حسابداری مدیریت نیز مطرح نمود. تنوع حوزه های حسابداری مدیریت در موضوعات، روش ها، شیوه های پژوهش و نظریه ها به نظر می رسد، حوزه های مجزایی را در داخل حسابداری مدیریت ایجاد نموده است. از آنجا که این زیر حوزه های حسابداری مدیریت تمایل دارند به صورت مجزا از یکدیگر باشند، چالشی که در آینده مطرح می شود آن است که پیکره دانش حسابداری مدیریت با تعاملات میان این زیر حوزه ها ایجاد گردد.

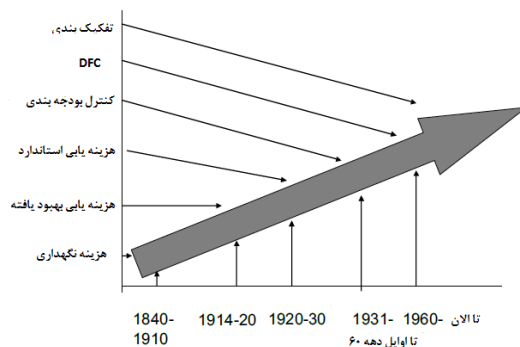
با این وجود، همان طور که در بالا اشاره شد، برخی از مقالات در این موضوع خاص این سوال را مطرح می نمایند که آیا ما به دنبال تعمیق دانش در حوزه های خاصی از حسابداری مدیریت هستیم. به عنوان مثال در پژوهش های نظریه پیشامد احتمالی و مدیریتی محیط، پژوهش اغلب بدون در نظر گرفتن آنچه تا پیش از این اتفاق افتاده است، انتخاب می گردد. با این وجود این مساله ضرورتا بدین معنا نیست که ما به مطالعاتی خالص و مشابه نیازمندیم. به طور مثال تکرار آن چیزی که قبلا انجام شده است. بلکه ما به مطالعاتی نیازمندیم که در امتداد مطالعات قبلی باشد و مطابق آنها پیش رود. مقالاتی در پژوهش های حسابداری مدیریت وجود دارد که به دنبال انجام مطالعات مشابه در محیط های مختلف است به عنوان مثال مکان ها، صنایع یا جمعیت های مختلف، اما این مساله به اثبات رسیده که کنترل محیط های مختلف مشکل می باشد. کارهای بیشتری نیاز است تا پژوهشگران از الگوها و سنجه های مشابهی که در کارهای قبلی از آنها بهره گرفته شده است، استفاده نمایند و یا در مورد اینکه چگونه الگوها و سنجه های جدید در تعمیق دانش حاصل از مطالعات جدید موثر بوده است، به طور تفصیلی بحث گردد.

در اکثر علوم در حالت کلی، دانش موجود معمولا با انجام پژوهش ها به صورت تدریجی و کم کم رشد می کند. اما در حوزه های حسابداری مدیریت هنوز به طور اساسی شاهد فقدان دانش تعمیق یافته هستیم. علاوه بر این پژوهشگران به طور قابل توجهی در انجام پژوهش هایشان مشتاق هستند. به عنوان مثال با

پیشنهاد متغییری جدید که قابلیت توضیح اینکه چگونه گزارش های حسابداری مدیریت می تواند بر عملکرد سازمانی موثر باشد، می تواند موثر باشد. پژوهش های حسابداری مدیریت این چینی که به شناسایی متغیرهای جدید یا ایده های جدید می پردازد، اکتشافی به شمار می رود. با این وجود نیاز است تا این مطالعات ریشه ای در پژوهش ها/ دانش قبلی داشته باشد و اثرات تدریجی آن نیز باید به صورت نسبی با یافته های قبلی تئوریزه گردد. به علاوه یافته های اولیه بایستی تا زمانی که مطالعات پالایش شده و بیشتری، جهت تایید آنها صورت می گیرد، به صورت آزمایشی مطرح گردند. در نتیجه به نظر می رسد این گونه از پژوهش ها تا زمان بلوغ از طریق تعمیق دانش در روشهایی که در عمل بکار می روند، موثر نباشد.

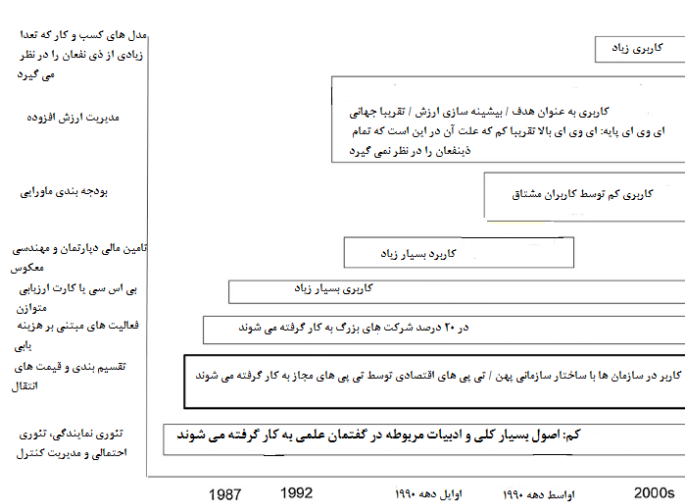
بنابراین چالشی که ممکن است برای آینده مطرح باشد این است که اثر پژوهش های حسابداری مدیریت بر ژورنال علمی چقدر و چگونه است. ما می توانیم با این سوال آغاز کنیم که کدام اثر قوی تر و بیشتر یافته های حسابداری مدیریت را تئوریزه می کند. کدامیک از آنها را در حال حاضر در عمل به کار گرفتیم؟ آیا از آنها باید در عمل اثری را انتظار داشته باشیم؟ اگر جواب سوال منفی است این اثر می تواند کجا باشد؟ اگر ما از متخصصان در مورد اینکه کدام از گونه های پژوهش در طول ۲۵ سال گذشته تاثیر اساسی را در حسابداری مدیریت داشته، سوال کنیم آنها ممکن است در جواب اعلام نمایند که BSC و فعالیت های مربوط به هزینه یابی اثر بیشتری را نسبت به نظریه هایی که بر اساس ادبیات دانشگاهی شکل گرفته اند، داشته اند. این مساله سوال جالبی را در ارتباط با پژوهش های حسابداری مدیریت بر می انگیزد. اینکه کدام دسته از پژوهشگران حسابداری مدیریت یافته های ما را مفید می بینند؟ سوالات مشابهی به طور کلی در مورد پژوهش های حسابداری مالی و پژوهش های مدیریت مطرح می شوند. برای مثال در مقاله ای با عنوان مفیدتر ساختن پژوهش های حسابداری مدیریت کن مرچنتس اعلام می دارد که گاری لاتام پژوهشگر برتر رفتار سازمانی می گوید یک برداشت میان محققان ارشد رفتار سازمانی وجود دارد که پژوهش های نسل حاضر نسبت به پژوهش های گذشته کمتر مفید هستند.

شکل (۲)، تاحدی به صورت ذهنی تعدادی از نوآوری های حسابداری مدیریت که توسط سازمان های بزرگ بریتانیا از دهه ۱۹۸۰ به کار گرفته شده اند را نشان می دهد. سایر نوآوری ها نیز می تواند به این نمودار اضافه گردد اما آنچه نمایش داده شده در واقع نوآوری های برتر حوزه حسابداری بوده اند. برخی از این نوآوری ها مانند برنامه ریزی خطی هستند که هر چند در پژوهش ها و آموزش دارای اهمیت هستند، تنها در برخی از موارد تخصصی در عمل با موفقیت همراه شده اند. سایر نوآوری ها ممکن است در دوره هایی بسیار کارآمد بوده اند و به عنوان ابزاری مفید پذیرفته شده اند اما جهت استفاده های محدود هستند که از آنها می توان به هزینه یابی مبنی بر فعالیت و ابزار حسابداری مدیریت ژاپن اشاره کرد. با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان دریافت که ابزاری که مورد قبول عموم مردم باشد نسبتا کم هستند. به علاوه شکل ۳ موردی که در بالا ذکر شد را در مورد شکل ۲ نشان می دهد. به عنوان مثال حتی نشر نوآوری های موفق هم می تواند به کندی صورت پذیرد.



نگاره (۲): ارزیابی مدیریت حسابداری در آمریکا و انگلستان

اکثر نوآوری هایی که در شکل ۳ نمایش داده شده اند در عمل - واقعیت - شکل گرفته اند. با این وجود برخی از آنها توسط پژوهشگران تئوریزه و اصلاح شده اند و توسط مشاوران مطرح شده اند. مثال هایی از آنچه گفته شد BSC و مثالی از شکل گیری نوآوری اصلاح شده، بودجه بندی ماورایی و مدیریت ارزش افزوده است. از نوآوری های موفق که می توان در پژوهش ها آثاری از آن را یافت مدیریت ارزش افزوده و قیمت گذاری انتقال است. منصفانه است بگوییم که پژوهش گران حسابداری دیر هنگام به مطالعه موفق ترین نوآوری های حسابداری مدیریت روی آوردند و هدف آنها از مطالعه، آزمایش ادعاهای طرفداران شان است تا توسعه آن نوآوری ها. موضوع داغی که در حال حاضر در عمل مطرح است مدل های کسب و کار هستند. هر چند بیشتر محتوای این مدل ها مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت است، پژوهشگران حسابداری به پژوهش در این زمینه علاقه ای نشان نمی دهند. اگر پژوهشگران در صدد توسعه نوآوری های کارآمد جدید باشند، آنها باید پیش تر با آن نوآوری آشنا شده باشند.



نگاره (۳): ارائه روشهای به کار گرفته شده حسابداری مدیریت در انگلستان

در قسمت پایین نگاره ۳ عنوان " نماینده، نظریه احتمالی و مدیریت کنترل " را مشاهده می کنیم که شامل پژوهش های اصلی در حسابداری مدیریت می گردد اما این پژوهش ها به عنوان پژوهش های کم اثر نشان داده شده اند. به طور کلی این بخش پژوهش یافته های ما را از حسابداری مدیریت به طور ویژه ای افزایش می دهد. هر چند به نظر می رسد نتایج حاصل از آن در عمل کارایی چندانی را نداشته باشد. برخی از یافته های این پژوهش ها در گفتمان علمی به کار گرفته شده اند. مفاهیمی همچون خطر اخلاقی، انتخاب نامساعد، پیشامدهای احتمالی و انگیزش های مبتنی بر مسابقات یا انگیزش های مبتنی بر عملکرد فردی به خوبی از تجربه های افراد در عمل درک شده اند. با این وجود به نظر می رسد که شواهد کمی مبنی بر اینکه یافته های پژوهش های حسابداری مدیریت، این مفاهیم را استخراج و در عمل به کار گرفته باشد، وجود دارد. یک دلیل می تواند آن باشد که مدل هایی که پژوهشگران از آنها استفاده می کنند از شرایطی که سازمان در آن فعالیت دارد، فرسنگ ها فاصله داشته باشد. این مورد به ویژه هنگامی اتفاق می افتد، که پژوهشگران توجه خود را بر یک زیر موضوعی خاص معطوف نموده باشند. متخصصان ممکن است نگاهی جامع به سازمان ها داشته باشند. دلیل دیگر می تواند آن باشد که پژوهشگران قصد دارند فرضیات بسیار محدودی را بکارگیرند و مطالعات آنها اغلب تنها یکی از مجموعه متغیرهای پیچیده را در بر می گیرد. بنابراین نتایج به دست آمده نسبت به تغییرات در فرضیه ها و یا مجموعه ای از متغیرها بسیار حساس است. علاوه بر این به نظر می رسد متغیرهای مهم اغلب حذف می شوند. به طور کلی تعداد کمی از مطالعات در بررسی یک واقعه مشخص از روش های متنوع استفاده می کنند و یک بازه زمانی نسبتاً طولانی را مد نظر قرار می دهند. به همین دلیل ما بکارگیری روش های متنوعی را جهت مطالعه موضوعات خاص و مسائل ترجیحاً طولی توصیه می کنیم. در مطالعات پژوهشی تنها زمانی استفاده از واقعیت مناسب به نظر می رسد که تناسب مناسبی میان محیط سازمان و محیط مطالعه وجود داشته باشد، که در این صورت یافته های پژوهش در طول زمان قوی و ثابت باقی خواهد ماند و ارائه آنها به متخصصان جهت استفاده به سهولت امکان پذیر است.

اکثر موضوعات در ردیف پایین نگاره ۳ و همچنین در تعداد زیادی از زمینه های پژوهش حسابداری مدیریت به اطلاعات زیادی از متخصصان سازمان نیاز دارند. به عنوان مثال برخی از آنها به دانش در جنبه های مختلف همچون نظرات متخصصان در مورد گونه های درست و مناسب نیازمند هستند. هر چند جهت به دست آوردن این اطلاعات ممکن است نیاز به تشکیل ائتلاف و یا تبادل نظر و همکاری با افراد درون سازمان وجود داشته باشد. این نیازها و سایر نیازهای دیگر نشان دهنده این است که بکارگیری مدل های پژوهش محور گران تمام می شوند و بنابراین تنها در سازمان های بزرگ قابل استفاده هستند. دلیلی که جهت عدم استفاده از هزینه یابی مبتنی بر فعالیت ها مطرح می گردد هزینه بالای آن است.

#### ۸- ارزیابی تحولات حسابداری مدیریت

- تحولات حسابداری مدیریت بین قرن پانزدهم تا شروع انقلاب صنعتی (قرن هیجدهم)

ابداع سیستم ثبت دوطرفه توسط پاپیولی در قرن چهاردهم در واقع نقطه عطفی در تاریخ دانش حسابداری است. با عنایت به اینکه ابداع مذکور، چارچوبی برای پیشرفت و پیدایش ساینر قلمرو های تخصصی حسابداری ایجاد نمود، بررسی سابقه تاریخی حسابداری مدیریت همزمان به کار گیری سیستم ثبت دوطرفه در قرن پانزدهم آغاز می گردد. حسابداری قبل از انقلاب صنعتی اساساً وظیفه ثبت مبادلات خارجی یک واحد اقتصادی را با سایر واحدها، که ناشی از رواج تجارت در آن زمان بود، به عهده داشت و به همین جهت در این دوره به ندرت سیستمهای هزینه یابی به چشم می خورد.

#### ▪ تحولات قرون ۱۸ و ۱۹ (پس از انقلاب صنعتی تا سال ۱۸۸۵)

در پایان قرن هفدهم بر اثر پیشرفتهای پزشکی و رعایت اصول بهداشتی، تغذیه بهتر و شهرنشینی، نرخ مرگ و میر در اروپای غربی کاهش و نرخ رشد جمعیت افزایش یافت. در انگلستان طی هفتاد سال جمعیت دو برابر شد و اقتصاد کشاورزی آن زمان قادر به برآوردن نیازهای چنین جمعیتی نبود و به شکل جدیدی از تولید احساس نیاز می شد.

عوامل بسیار دیگری غیر از مسئله جمعیت، وقوع انقلاب صنعتی را سرعت بخشیدند، از جمله نرخ پس انداز بالا سرمایه ارزان و نیروی کار فراوان، بالا رفتن قیمتتها و پیش بینی کسب منافع بسیار، سرمایه گذاران را به سرمایه گذاری، در زمینه های جدید تولید تشویق کرد و در مدتی کوتاه بسیاری از کارخانجات تولیدی ظاهر شدند.

تقسیم وظایف نیازهای جامعه و عوامل دیگر زمینه را برای نوآوری و خلاقیت فراهم نموده بود. ابداعات و ابتکارات به سرعت از صنایع نساجی به دیگر صنایع مانند معدن، ذوب فلزات، حمل و نقل و سفالگری و چینی سازی گسترش می یافت. همزمان با پیدایش کارخانجات تولیدی بزرگ، مسائل جدیدی از جمله انتصاب و آموزش مدیران ستادی و نیاز به ابداع روشهای جدید حسابداری مطرح شد. در محیط ناپایدار اقتصادی آن زمان اطلاعات حسابداری، کمک شایانی برای مدیریت بود. حسابداری صنعتی به دلایل متعددی در این دوره و تا حدود سال ۱۸۸۵ دچار تحول مهمی نگشت، عدم تقاضای مدیران برای اطلاعات هزینه ها و نبودن روشهای جدید و ابتکاری در خصوص روشهای هزینه یابی از جمله عللی بود که با وجود رشد سریع تولید صنعتی و پیدایش سازمانهای تولیدی در این دوره گسترش و تحول قابل ملاحظه ای در سیستمهای ثبت و روشهای هزینه یابی مشاهده نمی شود.

در مراحل بعدی انقلاب صنعتی عامل رقابت شدید انگیزه مهمی را برای ایجاد سیستمهای هزینه یابی فراهم نمود. در واقع اولین کسانی که به تولید کارخانه ای پرداختند، با تولید کنندگان خانگی که با ابزار اولیه و دستی تولید می نمودند، رقابت می کردند و بنابراین در شرایط انحصاری قرار داشتند. قیمتهای فروش بسیار بیشتر از بهای تمام شده محصول بود و نوآوریها و ابداعات جدید منافع بسیاری را بدون استفاده از اطلاعات حسابداری به جیب صاحبان صنایع سرازیر می کرد. علاوه بر این انتشار دانش حسابداری صنعتی نیز با اشکال فراوان روبرو بود، و روشهای هزینه یابی همچون اسرار کارخانه ها محسوب میشد. دفترداری تجاری هنوز هم کاملاً مسلط بود و فقط در تعداد معدودی از کتابها بحثی پیرامون موضوعات حسابداری مطرح شده بود. بیشتر حسابداران اندیشه و تجربه های خود را در باره روشهای هزینه یابی به رشته تحریر در نمی آوردند. غالباً تجربه های آنها فقط در هنگام تغییر شکل کارمند صورت می پذیرفت.

روشهای هزینه یابی در آمریکا و انگلستان و اوایل سال ۱۸۸۵ فقط قدری بهتر از ۴۰۰ سال قبل (دوران رنسانس) شده بود، یکی از دلایل رشد کند حسابداری صنعتی، استفاده خیلی محدود از اطلاعات هزینه ها بود. به تدریج چرخشی در این زمینه پس از سال ۱۸۸۵ به وقوع پیوست که به اعتقاد سالموند عامل مهم این تغییر نیاز صنعت مردان و حسابداران به روشهای هزینه ها برای رویارویی و مواجه شدن با مشکل تعیین بهای فروش محصولات تولیدی دارد. رشد کارخانجات صنعتی سبب بروز رقابت شدیدی در محیط تجاری شده بود و نیاز به برآورد و تخمین دقیق هزینه ها برای شرکت در مناقصه ها و پذیرفتن سفارشهای مخصوص، به شدت احساس می شد با این حال هنوز هم اطلاعات حسابداری مستقیماً به مدیران در تصمیم گیری ها و کنترل فعالیتها کمتر کمک می کرد. بین سالهای ۱۸۸۵ تا ۱۹۲۰ حسابداری صنعتی، مراحل تکامل خود را از سطح ابتدایی قرون وسطی به سطحی حدوداً معادل دانش امروزی آن رساند. پیشرفتهای اقتصادی اتحادیه های بزرگ به طور مبرم، تغییر مذکور را ایجاب و حتی وقوع آن را اجتناب ناپذیر می نمود. اما به نظر می رسد که اتحادیه ها خودشان به طور مستقیم سبب رشد این دانش نشده باشند. اما خطوط اصلی توسعه آن را می توان در نوشته های ده نفر پیدا کرد.

این ده نفر عبارتند از: متکالف<sup>۱۱</sup>، گارکه و فلز<sup>۱۲</sup>، نورتون<sup>۱۳</sup>، لوئیس<sup>۱۴</sup>، وچرچ<sup>۱۵</sup> که اساساً پیشتاز معرفی مفاهیم جدید هزینه هستند. آرنولد و نیکلسون<sup>۱۶</sup> که با تلفیق و انتشار اندیشه ها موجب ارتقای حرفه و گسترش بکارگیری آنها گردیدند. ویت مور و امرسون<sup>۱۷</sup> بعد دیگری را بانام هزینه یابی استاندارد به مجموعه این دانش دانش افزودند.

#### ▪ دوران تلفیق، تثبیت و انتشار اندیشه ها

حتی پس از سال ۱۹۰۰ میلادی سیستمهای هزینه یابی رسمی کمتر در انگلیس و آمریکا یافت می شد. غالباً تولید کنندگان روشهای غیررسمی، که آنها را قادر به تخمین و پیش بینی هزینه های دستمزد و مواد قابل رویت در سفارشهای خاص می نمود، را بکار می بردند. از هزینه سربار نیز غالباً چشم پوشی و صرف نظر می کردند. افرادی هم که هزینه سربار را با توسل به روشهای تخصیص رایج در آن زمان تخصیص می دادند سادگی را بر دقیق بودن ترجیح می دادند. در این مرحله اندیشه جدیدی بروز نکرد، بلکه فقط انتشار کارهای انجام شده، موجب گسترش بکارگیری آنها گردید گامهای مهم و اساسی توسط آرنولد و نیکلسون برداشته شد.

#### ▪ پیدایش هزینه یابی استاندارد

حسابداری صنعتی در اوایل قرن بیستم هنوز بر تعیین بهای تمام شده واقعی محصول بر اساس روشهای هزینه یابی مرحله ای و سفارش کار متمرکز بود. شیوه تولید انبوه و تحول مدیریت علمی در اوایل قرن بیستم، باعث ایجاد انگیزه لازم برای اصلاح حسابداری صنعتی گردید به طوری که از حسابداری صنعتی

11- Metcalfe

12- Garcke & Fells

13- Norton

14- Lewis

15- Church

16- Arnold & Nichalson

17- Whitmore & Emerson



درواقع به عنوان ابزار اندازه گیری کارائی استفاده گردید توجه مدیران ومهندسان به حسابداری صنعتی جلب گردید، و با ارتباط وکار مستقیم با حسابداران آنها را از تاکید برثبت و نگهداری هزینه ها به سوی کنترل هزینه ها سوق دادند. تلاش حسابداران در جهت بهبود روشهای تخصیص باهدف دوری جستن از محدودیتها و نارساییهای تعیین هزینه های واقعی صورت می پذیرفت. بنابراین درطراحی سیستمهای جدید مساله تفکیک تاثیرات ناشی از تغییرات حجم بربهای تمام شده واحد محصول مورد توجه قرار گرفته بود. اما حقیقتاً نیاز به تحولی در چارچوب فکری واعتقادی حسابداران محصول قبل از اینکه اساساً تولید محصولات صورت پذیرد، احساس می شد.

#### ▪ ارزیابی تحولات سالهای ۱۹۲۰ تا قبل از جنگ جهانی دوم (۱۹۲۹ میلادی)

دوران پس از سال ۱۹۲۰، درواقع دوران شناخت ارزش حسابداری صنعتی نه تنها برای کنترل هزینه ها، بلکه درجهت تعیین خط مشی و تصمیم گیری بود. گسترش کاربرد هزینه ها در اخذ تصمیمات منطقی وعقلانی اساساً ناشی از بکارگیری روشهای مهندسی وتئوریهای اقتصادی بود و به ابداع روشهای تجزیه و تحلیل بهای تمام شده حجم فعالیت سود، (شامل نمودار نقطه سربسر، بودجه های انعطاف پذیر، هزینه یابی مستقیم ( بودجه بندی سرمایه ای و حسابداری براساس مسولیتها منجر گردید.

#### ▪ ارزیابی تحولات پس از جنگ جهانی دوم

جنگ جهانی دوم تاثیر مهمی براستفاده از فنون حسابداری مدیریت داشت و سبب عدم بکارگیری موثر آنها گردید. این چرخش و تغییر به علت شرایط محیطی ودرائر تاکید برسرعت و حجم تولید، کاهش فشار معمول برکنترل هزینه ها و کمبود حسابداران کارآمدبود. مجدداً این شواهد بیانگر تاثیر مهم عوامل محیطی برحرفه حسابداری مدیریت است. پس از پایان جنگ عوامل موثر در کاهش کنترل هزینه هازبین رفتند. بازارهای رقابتی مجدداً فعال شدندو نیاز به تاکید دوباره بر کاهش هزینه ها وکنترل آنها آشکارشد. بیشتر شرکتها برای جبران زیانهای زمان جنگ به بهبود شیوه های کنترل هزینه ها توجه نمودند. ظهور کامپیوتر در دهه ۱۹۸۵۰، بیشترین اثر را بر سیستمهای اطلاعاتی حسابداری داشت. استفاده از کامپیوتر باتوانایی پردازش سریع اطلاعات انبوه واستخراج گزارشهای دلخواه تغییرات مهمی را سبب گردید. درهمین زمان حسابداری مدیریت به عنوان قلمرو مجزایی ازحسابداری صنعتی ظاهرگشت. مدیران خواستار اطلاعات مدیریتی ودانستن نکات مهم و برجسته درمورد کنترل دقیق هزینه ها بودند و صحبت ازسیستم اطلاعاتی مدیریت متداول گردیده بود. حسابداری مدیریت، همانطور که در بخشهای قبلی شرح داده شد، برجمع آوری وگزارش اطلاعات به گونه ای مفید و مورد استفاده برای کمک به مدیران در اجرای وظایف برنامه ریزی و کنترل فعالیتها تاکید دارد. دامنه حسابداری مدیریت تنها به مسائل حسابداری بهای تمام شده خلاصه نمیشود. بلکه اطلاعات مربوط به فعالیتهایی غیر از تولید رادبرمی گیرد.

#### ▪ تحولات اخیر

روشهای تعیین بهای تمام شده محصول وسایرفنون حسابداری مدیریت، که طی دهه های گذشته گسترش یافته اند، برای شرایط خاصی ازتکنولوژی ومحیط تجاری،اقتصادی مناسب بوده اند. درسالهای اخیررقابت گسترده جهانی، بکارگیری گسترده کامپیوترهای شخصی وتغییرات تکنولوژی تولیدی موجب تغییرشرایط

محیطی فعالیتهای تجاری و تولیدی گردیده اند به دنبال این تغییرات ممکن است سیستمهای حسابداری مدیریت دیگر قابل استفاده و کاربرد نباشند چهار عامل اصلی حسابداری مدیریت را به شدت تحت تاثیر قرار داده اند:

- انجام تولید درست به موقع
- شناسایی و بکارگیری خطوط تولیدی کامپیوتری
- پیشرفت در تکنولوژی اطلاعات
- تغییرات در بخش خدمات

## ۹ - جایگاه حسابداری مدیریت در جهان امروز

امروزه سیستمهای کنترل مدیریت بیش از پیش در حال دگرگونی هستند. این دگرگونیها عمدتاً ریشه در تغییر و تحول کلی در اقتصاد مورد فعالیت شرکتها و نتیجتاً فرایندهای انعطاف پذیر تولید و نیروی کار دارند. در زمانیکه اقتصاد جهانی با شتاب بسیار زیادی از عملکرد سنتی، تولید انبوه به سمت ایجاد تنوع در تولید و سفارش انبوه در حرکت است تمامی کنترلهای مدیریت که ناشی از رفتارهای انسانی هستند نیازمند بازنگری کلی می باشند. حسابداری کنترلهای فرایند تولید پاداشها و سیستمهای ارزیابی عملکرد هم از این فرایند مستثنی نیستند. این وضعیت تحولاتی را در حسابداری مدیریت پدید آورده که به اختصار بیان خواهد شد.

- حسابداری مدیریت از اهمیت فراگیرتری برخوردار شده است. بسیاری از تکنیکهای حسابداری بهای تمام شده به سختی به سیستمهای اطلاعاتی حسابداری مدیریت وابسته میباشد. با تحول در شیوه های تولید معیارها و شیوه های سنجش سنتی کارایی خود را در ارائه اطلاعات مورد نیاز مدیران از دست داده و شیوه های نوین جایگاه خود را یافته اند. ارائه این معیارها نیازمند اطلاعاتی است که سیستمهای سنتی قادر به جمع آوری و گزارشگری آنها نبوده و می بایست بهبود یابند. علاوه بر این جمع آوری اطلاعات در محیط تولید می بایست از حسابداران به آن دسته از نیروی کار که مستقیماً از آن اطلاعات استفاده می کنند منتقل شود تا نسبت به مربوط به موقع بودن آنها اطمینان حاصل شود.

- حسابداری مدیریت نقش نمایانگر و حمایت کننده بخود گرفته است. بنابراین در حالیکه حسابداری مدیریت نقش عمده ای در این نوع هزینه یابی ایفا می کند حسابداران مدیریت نقش بسیار کوچکی را بر عهده دارند.

- نقش حسابداری مدیریت در بخشهایی که سابق بر این توجهی به حسابداری مدیریت نداشته اند. حسابداران مدیریت در این مراکز نقش حساسی را در جهت توسعه سیستمهای جدید اطلاعاتی به منظور پشتیبانی و کمک به مدیریت هزینه ها ایفا می کنند.

- بسیاری از تکنیکهای مدیریت هزینه وابستگی چندانی به اطلاعات حسابداری مدیریت ندارند این سیستمها از سایر نیروهای سازمان برای رسیدن به هدف استفاده می کنند و این بدین معناست که حسابداران مدیریت موثرترین فرد در سیستمهای کنترل هزینه نمی باشد. و اینگونه کنترلها می بایست توسط تمامی افراد سازمان پذیرفته و بکار گرفته شوند.

## ۱۰ حسابداری مدیریت در ایران

حسابداری مدیریت در ایران آنچنانکه باید جایگاه خود را نیافته است. این امر نه تنها در موسسات تولیدی بلکه در مراکز آموزشی و خدماتی نیز به روشنی به چشم می خورد صرف نظر از اهداف و چگونگی عملکرد همین معدود واحدهای مستقل حسابداری مدیریت، کافی است این موضوع با وضعیت حسابداری مدیریت در دنیای امروز که سالهاست از ایجاد یک واحد مستقل به این عنوان فاصله گرفته و حسابداری مدیریت به سرعت به عنوان تکنیکهای عمومی مدیریت جهت کنترل هزینه ها و عملکرد شرکت تبدیل می شود مقایسه گردد. توسعه حسابداری مدیریت نه تنها از نظر کمی بلکه از نظر کیفی نیز در ایران قابل بحث میباشد. در بسیاری از شرکتها وجود واحدهای حسابداری مدیریت دلائلی بجز اهداف تعریف شده و مشخص آن یعنی کمک به مدیریت در جهت اتخاذ تصمیمات بهتر داشته و نیروهای شاغل در این بخش صرف تهیه و محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده می گردد. مدیران ارشد بسیاری از شرکتها با کارکردهای وسیع این شاخه از حسابداری آشنا نبوده و حسابداران نیز اطلاع چندانی از تکنیکهای حسابداری مدیریت و پیشرفتهای و تغییرات جدید آن ندارند. بدون شک ریشه این عوامل را میتوان در مسائلی همچون نبود ثبات اقتصادی، شرایط و فضای رقابتی برای شرکتها و نیز پایین بودن سطح کیفی آموزش حسابداری مدیریت و دانشگاه ها دانست (نظری مقدم، ۱۳۸۰؛ ۸۵ - ۹۷).

## ۱۱ بحث و نتیجه گیری

اگر به ۵۰ سال قبل نگاه کنیم، حسابداری مدیریت عموماً یک حرفه عملی به حساب می آمد که عموماً خارج از محیط دانشگاه ها آموخته می شد. با این وجود در طول سالیان حسابداری با حسابداری مدیریت به عنوان یک رشته دانشگاهی مطرح گردید. در ابتدا این رشته با اقتصاد در ارتباط است و متعاقب آن با علومی همچون جامعه شناسی، روانشناسی و نظریه سازمانی. بکارگیری این علوم جهت مشروعیت بخشیدن به حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی موثر بوده است آنچنان که پژوهشگران این حوزه اعلام نموده اند که می توانند به علوم دیگر نیز کمک کنند. سوالی که مطرح می شود آن است که آیا حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی بالغ شده است که دیگر نیازی نباشد مشروعیت خود را از علوم دیگر به دست آورد. اگر چنین باشد، در مورد اینکه چگونه پژوهش های حسابداری در ایجاد ارتباط میان نظریه و عمل می توانند موثر باشد، می توان بیشتر فکر کرد.

این موضوع این پیشنهاد را به ما می دهد که پژوهشگرانی که قصد دارند تحقیقشان در عمل مورد استفاده قرار بگیرد بایستی از آنچه در واقعیت رخ می دهد آگاهی داشته باشند و سعی کنند بر روی مسائلی کار کنند که متخصصان به حل آن مسائل علاقه نشان می دهند. برای مثال مدل سازان تحلیل گرا و تجربی گرا می توانند روی مسائلی تمرکز کنند که مورد علاقه متخصصان است. نظرسنجی ها می توانند به گونه ای طراحی شوند که تنها بر اساس اصول مطالعات آزمایشی نباشد بلکه بر اساس درک کاملی از آنچه در واقعیت سازمان ها وجود دارد، باشد. به طور مشابه تئوریسین هایی که پژوهش های نظرسنجی و پرسشنامه را به انجام می

رسانند و به طور معمول به بکارگیری نظریه ها گرایش دارند، نیز می توانند دانش موجود در امور در حال اجرای سازمان را انعکاس دهند. مطالعات موردی و پژوهش های رشته ای شامل پژوهش های تداخلی می توانند جهت تعمیق دانش و ارائه دانش مفید موثر باشند. که این مورد را قبلا در مورد نیاز به تعامل میان نظریه ها و روش های مختلفی که پژوهشگران حسابداری مدیریت به کار می گیرند، متذکر شدیم. هر چند جهت عملکرد بهتر، سازمان ها باید امکان دسترسی پژوهشگران را به اطلاعات فراهم آورند اما تحقق این مساله در تعداد زیادی از کشور ها مشکل است.

پیشنهادات ارائه شده تغییر را در کیفیت پژوهش های حسابداری مدیریت و یا جست و جو جهت نوآوری های جدید در حسابداری مدیریت را دنبال نمی کنند. پژوهشگران می بایستی خواسته های منتقدین و سردبیران مجله را با انجام مطالعاتی که به دقت و به خوبی انجام شده اند و موجب تعمیق دانش موجود می گردند، تحقق بخشند. برخی از سردبیران مجله ممکن است در کاربری مقالات ارائه شده نگرانی هایی را از خود نشان دهند که با بکارگیری دانش مناسبی از واقعیت در پژوهشی با کیفیت بالا می توان این نگرش را تغییر داد. با این وجود باید اشاره نمود که کسب دانش و شناسایی واقعیت امری زمان بر است فلذا سرمایه گذاری در این زمینه برای پژوهشگران جوان امری پر مخاطره می باشد. با این وجود این سرمایه گذاری موجب آن می شود که پژوهشگران حسابداری مدیریت اثر بیشتر و موثرتری را در آینده داشته باشند.

یکی دیگر از زمینه های بالقوه پژوهش در حسابداری مدیریت در جهت کاربردی نمودن روش ها، روند رو به افزایش انقلاب دیجیتال گرایی است که هم اکنون با عنوان داده های بزرگ شناخته می شود. در سومین نقطه نظر پاولو کوات نکته ای را متذکر می شود. او اشاره می کند که درحالی که افزایش دسترسی به داده ها ممکن است این عقیده را در ما به وجود آورد که با استفاده از آن می توان تصمیمات منطقی تری گرفت، بلکه این افزایش داده موجب پیچیدگی و افزایش عدم اطمینان می گردد و جهت مقابله با این شرایط نیاز به تصمیم گیری های جامع وجود دارد که جهت اتخاذ این تصمیم ها نمی توان با سرعت عمل بالایی اقدامات لازم را به انجام رساند. در نتیجه او معتقد است که به جای توجه به حجم عظیمی از داده به عنوان مثال جهت سنجش بهتر عملکرد، این حجم عظیم داده می بایستی به عنوان پایه ای جهت تعاملات و ارتباطات دائم میان بازیگران سازمان مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین دیجیتال سازی حسابداری، مدیران حسابداری را ملزم می سازد که در تصمیم گیری توانا شوند ( تا قابلیت هایی در پردازش داده داشته باشند) و اینکه چگونه حسابداران بتوانند در عصر داده های بزرگ این مهم را تحقق بخشند خود می تواند زمینه ای مناسب جهت پژوهش های آتی باشد.

## منابع و ماخذ:

- اقتداری، ع. م. ۱۳۸۲، "سازمان و مدیریت و رفتار سازمانی"، چاپ سوم، ۳۰-۴۸
- ال. دفت، ر؛ ۱۳۷۸، "مبانی تئوری و طراحی سازمان"، دفتر پژوهش های فرهنگی، تهران، چاپ اول، ۶۴ - ۸۰
- الوانی، س. م. ؛ "تئوری سازمان : ساختار و طراحی سازمانی"، انتشارات صفار، تهران، چاپ بیست و پنجم، ۴۹ - ۱۰۶
- تقوی دیلمانی، ب ؛ ۱۳۸۰، "حسابداری مدیریت و قلمرو آن از دیدگاه مدیریت"، مجله حسابداری، شماره ۹۰، صفحه ۱۵ - ۱۶
- جواد، م. ه. ؛ ۱۳۷۸، "مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران"، مجله حسابداری، شماره ۸۹.
- رضائیان، ع؛ ۱۳۶۹، "سیستم های اطلاعات مدیریت"، مجله دانش مدیریت، شماره ۱۱، ۲۰ - ۳۱
- شباهنگ، ر؛ ۱۳۸۳، "حسابداری مدیریت"، سازمان حسابرسی، چاپ نهم، جلد اول، ۳ - ۶
- علی مدد، م؛ ۱۳۷۵، "تعریف سیستمی حسابداری"، ماهنامه انجمن حسابداران خیره ایران، شماره ۸۳ و ۸۴، صفحه ۴۲
- فخریمی، ف؛ ۱۳۷۹، "سازمان مدیریت : تئوری ها و وظائف و مسئولیت ها"، انتشارات هوای تازه، تهران، چاپ اول، ۲۹ - ۳۷
- کاکوئی نژاد، م. ح. ؛ "حسابداری مدیریت: گذشته حال و آینده"، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی های حسابداری، شماره ۲، ۱۳۷۱، ۹۱ - ۱۲۱
- نظری مقدم، ش؛ ۱۳۸۰، "بررسی علل عمده استفاده غیر موثر از اطلاعات حسابداری مدیریت در شرکتهای سهامی عام"، ۸۵ - ۹۷
- Bouwens , J and Abernethy M. A (,2000), "The Consequence Of Customization On Management Accounting System Design" , Accounting. Organizations and Society, Vol 25 , No 3 , pp. 41 – 221
- Bromwich, M ,(2016), "Management Accounting Research: 25 years on" , Management Accounting Research, journal homepage: www. elsevier. com/locate/mar.
- Carlisle, Howard M. ,(1976), "Management , Concepts, and Situations"; Chicago: Science Research Associates , p. 5
- Chenhall , R. H and Morris , D ,(1986), "The Impact Of Structure Environment and Interdependence On The Perceived Usefulness Of Management Accounting Systems" , The Accounting Review , Vol 61 , No 1 , pp. 16 - 35
- Chia , Y. M ,(1995), " Decentralization Management Accounting System ,MAS, Information Characteristics and Their Interaction Effects On Managerial Performance: a Singapore study" , Journal Of Business Finance and Accounting , Vol 22 , No 6 , pp. 30 - 811
- Chong , V. K , Chong , K. M ,(1997), "Strategic Choices Environmental Uncertainty and SBU Performance : a note on the intervening role of management accounting systems" , Accounting and Business Research , Vol 27 , No 4 , pp. 76 – 268
- Chong , V. K ,(1996), "Management Accounting Systems Task Uncertainty and Managerial Performance : a research note" , Accounting. Organizations and society ,Vol 21 , No 5 , pp. 21 - 415

- Chong , V. K ,(2004), "Job\_Relevant Information and Its Role With Task Uncertainty and Management Accounting Systems and Managerial Performance" , pacific accounting review , Vol 16 , No 2 , pp. 1 – 22
- Drucker ,Peter , November –December( 1969), " Managements New Role " , Harvard Business Review , pp. 49-54.
- Fisher , C ,(1996), " The Impact Of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences On Management Requirements : a research note" , Accounting. Organizations and Society ,Vol 21 , No 4 , pp. 9 – 361
- Glueck, William F,(1977), "Business Policy Strategy Formulation and Management Action" 2<sup>nd</sup>ed. , New York: McGraw-Hill. PP. 37 – 76
- Gordon , L. A and Narayanan , V. K ,(1984), "Management Accounting Systems Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure : an empirical investigation" Accounting Organization s and society , Vol 9 , No 1 , pp. 33 – 47
- Griffin ,Richy W. ,(1990), "Management" 3<sup>rd</sup>ed , Boston : Houghton Mifflin Co , pp. 7 - 40
- Koontz ,Harold , December (1961), "The Management Theory Jungle", Journal of the Academy of Management , Vol. 4, no. 3 , pp. 174-175.
- kreiter , Robert ,(1980), "Management: A Problem Solving Process " Houghton Mifflin, Co ,
- Lawrence, Paul and Jay Lorach , (1967), "Organization and Environment : Managing Differentiation and Integration" , Boston : Divison of Research. Harvard Business School , pp. 23 - 29
- Lee ,James A. ,March-April (1971) , "Behavioral Theory Versus Reality " Harvard Business Review 49, no. 2 , pp. 20-28.
- Maslow , Abraham H ,(1965), "Eupsychian Management:” A Journal Homewood, Illinois: Richarad D. Irwin, Inc , p. 28
- Metcalf and Urwickeds ,(1940), "Dynamic Administration, The Collected Papers of Mary Parker Follet " New York; Harper and Brothers , p. 11
- Mia , L and Chenhall , R. H ,(1994),” The Usefulness Of Management Accounting Systems. Functional Differentiation and Managerial Effectiveness" , Accounting. Organizations and society ,Vol 19 , No 1 , pp. 1 - 13
- Mintzberg , Henry ,(1976), "The Structuring of Organizations" Englewood Cliffs,N. J Prentice Hall , p. 187
- Murdick , Robert G ,(1992), "Information System for Modern Management " , Prentice
- Hall of India , Private Limited , New Delhi , Massachusetts Insitute of Technology , pp. 55 – 57
- Schendel ,Dan E and Charles Hofer eds ,(1979) , "Strategic Management : A New View of Business Policy and Planning" , Boston : Little Brown , P. 39
- Scott , William G , June (1988) , "The Management Governance , Theories of Justice and Liberty " , Journal of Management , pp. 277-298
- Simon , Herbert A ,1976, "Administrative Behavior” , 3<sup>rd</sup>ed , New york : free press , p. 294
- Tsui , J. S. L ,(2001),” The impact Of Culture On The Relationship Between Budgetary Participation Management Accounting Systems and Managerial Performance : an analysis of Chinese and western managers" , The International Journal Of Accounting , 6 – 12