

## نظریه اصلاح شده حسابداری مدیریتی: به منظور افزایش ارتباط تحقیق

### چکیده

اخیرا تحقیقات حسابداری مدیریتی دستخوش تغییر قرار داده شده است چون ارتباطش را به طور جدی مورد سوال قرار گرفته است. برای خروجی مربوط به تحقیقات آکادمیک باید توجه محققان را به خود جلب کرده و تاثیری بر عمل و تمرین داشته باشد و گروههایی با منافع فراتر از نخبگان مدیریتی را دربرگیرد. برای این رویکرد تئوری لازم است تا پذیرفته شود که عناصر اجتماعی مختلفی که سازمانها باید با آن مشارکت کنند، مورد توجه قرار گیرد مانند جنبه‌های محیطی و اجتماعی. این نظریه (تئوری) ناشی از نظریه‌های فعلی مورد استفاده در حسابداری می‌باشد. با این حال، برای بدست آوردن و حفظ کردن رابطه با توجه به عمل، این نظریه لازم می‌باشد تا براساس تجربیات ناشی از ممارست حسابداران ساخته شود. بنابراین، تعداد کمی از مطالعات موردی حسابداران به طور عملی برای تعیین چارچوب نظری تقبل شدند. تعاریف حسابداری مدیریتی، نظریه و ممارست بازبینی می‌شوند تا درمورد رویکردهای گوناگون برای نظریه‌ها در حسابداری مدیریتی بحث کنند. پیشنهادات برای تحقیقات آتی باید این ساختار را در مطالعات مثبت و تفسیری اعمال و پیاده کنند.

**واژگان کلیدی:** نظریه حسابداری مدیریتی، رابطه تحقیقات حسابداری مدیریتی، تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی، کنترل، بودجه، تئوری و تمرین.

### 1- معرفی

اخیرا، نشریات نقش حسابداری مدیریتی را فراتر از منافع مدیریتی عنوان می‌کنند و به دنبال این هستند تا رابطه اجتماعی‌اش را تعیین نمایند. رابطه اجتماعی نشان می‌دهد که کاربرد و استفاده از حسابداری مدیریتی فراتر از سازمانها و منافع اقتصادی اولیه‌شان می‌باشد که شامل افراد، گروهها و سازمانهایی می‌شود که دارای منافع فراتر از موقعیت

اقتصادی و مالی می‌باشند. اینها عبارتند از : مسائل سیاسی، اجتماعی، زیست محیطی، جنسیت (نکته اول)، مذهبی (نکته دوم) و اخلاقی. بنابراین، اگر چیزی مربوط باشد آن بر کسی یا چیزی تاثیر می‌گذارد، و درمورد حسابداری مدیریتی ما امید داریم که تاثیری بر دنیای آکادمیک داشته باشد و همچنین بر آنهایی تاثیر بگذارد که حسابداری مدیریتی را در زمینه عملی اعمال می‌کنند. اصطلاح متخصص (کارآفرین) به طور هدفمندی کنار گذاشته می‌شود، همانند تعریف اولیه آن تا آنچه نیازهای یک متخصص را تشکیل می‌دهد را فراهم کرده باشد. Quattrone (2009) مساله داشتن را مطرح می‌کند تا آنچه یک کارآفرین را تشکیل می‌دهد را به طور قانونی تعیین کند، به ویژه اگر بر رابطه حسابداری مدیریتی و نظریه برای کارآفرین متمرکز شده باشد. اگر تحقیقاتمان مناسب و مرتبط باشد، یکی باید مشخص کند که ما به دنبال چه کسی هستیم تا نوآوری‌ها، یافته‌ها و نوشته‌های ما را هدف قرار دهد. بنابراین، کسی که کاربر "حسابداری مدیریتی است، نیاز دارد تا بپرسد. در نهایت آنچه که حسابداری مدیریتی را تشکیل می‌دهد باید مشخص شود، همانند رابطه تحقیق‌مان که بستگی به آنچه دارد که ما بررسی می‌کنیم و اینکه آیا ما بر تمام جنبه‌ها مربوطه تمرکز می‌کنیم. یک مساله خاص این است که حسابداری مدیریتی یک عمل اجباری نیست، ما نباید هر تمرین توسعه یافته و پیشنهادی را پیاده کنیم. این به نوبه خود همیشه ما را به این سوال برگشت خواهد داد که آیا ما واقعا آنچه را مربوط بوده را انجام می‌دهیم.

اگر ما مجبور باشیم تا ارتباط رشته‌مان و تحقیقات مرتبط با آن را تعیین کنیم، ما باید مشخص کنیم که دقیقا چه چیزی شامل رشته ما می‌شود، تا سپس درمورد ارتباطش تحقیق کنیم و آن را جستجو نماییم، و ما نیاز داریم تا تعیین کنیم که تحقیقات باید بر روی چه چیزی تمرکز کنند تا ارتباطش را تقویت نمایند. به ربع قرن پیش، Johnson و Kaplan (1987) درمورد ارتباط حسابداری مدیریتی تحقیق می‌کردند، و ادامه دادند تا از نظر عملی شیوه‌ها و تمرینهای مناسبتری را پیشنهاد دهند. مطالعه حسابدار در محل کارش به نظر می‌رسد تا مفیدترین نتایج را ارائه دهد، که آیا آن اثبات‌گرا یا توضیحی است، اما درحالیکه بسیاری از مطالعات این را انجام داده‌اند، ما هنوز درمورد این بحث می‌کنیم که نظم تحقیقاتمان درواقع چقدر مرتبط و مناسب است. در راستای Johnson و Kaplan (1987)، هیچ شکی وجود ندارد که اگر تحقیقاتمان مرتبط باشند، ما باید تفکرهای نظری‌مان را با عمل حسابداری مدیریتی مرتبط

کنیم. این رویکر رابطه را افزایش می‌دهد در صورتی که شیوه‌های نوآوری جدید تصویب شوند اما اکثر کسب‌وکارها این زمان را ندارند تا مشغول معرفی شیوه‌ها و تکنیکهای جدید، آموزش افراد در چنین شیوه‌هایی و سپس ادامه حفظ چنین سیستمهایی شوند (Innes et al., 2000)، به ویژه اگر آنها اختیاری باشند. در حالیکه برنامه‌کار تحقیقات مبتنی بر تمرین شاید نسبت به مطالعات پژوهشی عمل‌گرا بر شیوه و تمرین بیش‌تر تاثیر گذاشته است. محققان باید توجه کنند تا در "تله مشاوره" نیفتند. در راستای بررسی و تحقیق Quattrone، ما باید آنچه که این نظریه را تشکیل می‌دهد روشن کنیم قبل از اینکه ما بتوانیم یک همکاری و کمک نظری و معناداری را انجام دهیم. یکی از مهمترین انتقادات Malmi و Granlund این است که این تحقیقات براساس پیشنهاداتی ساخته شدند که از سایر زمینه‌ها مانند نظریه‌های سازمانی و اقتصادی به دست می‌آیند. همانطور که از نظر سازمانی حسابداری مدیریتی به اندازه کافی رشد نکرده است، تحقیقات زیادی موارد زیر را اعمال می‌کنند مانند نظریه احتمالی (سازمانی) (Chenhall, 2003; Malmi & Granlund, 2009)، نظریه نهادی (اجتماعی) (مانند Ma & Burns & Scapens, 2000; Tayles, 2010)، نظریه ساختاریایی (Tillmann & Goddard, 2008) و کارهای محققان انتقادی و تفسیری گوناگون، مانند Habermas, Bourdieu, Foucault (سیاسی یا اجتماعی) (مانند Baxter & Chua, 2003; Broadbent & Laughlin, 1997; Goddard, 2005; Modell, 2012).

هدف این مقاله توسعه دادن یک رویکرد نظری است که مربوط به تحقیقات حسابداری مدیریتی از طریق بررسی نظری و عملی حسابداری مدیریتی می‌باشد. مرور نظری مفاهیم ذکر شده قبلی، نظریه، شیوه (تمرین، متخصص (کارافزین) و خود حسابداری مدیریتی را بیان می‌کند، تا تضمین کند که رویکرد نظری هرگونه مفاهیم و باورهای پیش فرضی را نپذیرفته است. بررسی عملی حسابداری مدیریتی را در جای اصلی‌اش به صورت عملی مرور می‌کند و آنهایی را بررسی می‌کند که در محل کار با حسابداری مدیریتی سروکار دارند. تمرکز بر روی افراد مختلف می‌باشد که در حال تحقیق کردن در مورد موارد زیر می‌باشند: آنچه آنها به عنوان حسابداری مدیریتی در نظر می‌گیرند، چه نوع شیوه‌ها و روشهایی آنها به کار می‌برند و آنها چگونه در زمینه کاری مورد استفاده قرار می‌گیرند. بنابراین، این یک مطالعه موردی از یک سازمان نیست اما "مطالعات موردی کوچک" از افراد مختلف در سازمانهای متفاوت بدین منظور است تا ارتباطهای

مختلف حسابداری مدیریتی را روشن کنند. بخشهای تجربی و نظری این مطالعه به ساخت یک چارچوب نظری کمک خواهند کرد که موضوع واقعی حسابداری مدیریتی را تایید کردند، و براساس مفاهیم و بینش‌های تجربی جدید ساخته می‌شوند. بخش بعدی حسابداری مدیریتی را به صورت تئوری بیان می‌کند، که ادبیات قبلی مربوطه را مرور می‌کند. تعداد زیادی مطالعات حسابداری مدیریتی وجود دارد، که مثبت‌گرا، تفسیری و انتقادی هستند، که از ساختارهای نظری متفاوت اقتباس می‌شوند. این ساختارها استفاده می‌شوند تا یک مطالعه را در ادبیات قبلی محکم کنند، این آنالیز را هدایت کنند، و اعتبار و ارتباط نتایج را تضمین کنند. انتقاد اخیر ( Malmi & Granlund, 2009; Quattrone, 2009) نشان می‌دهد که این ساختارها مناسب و به اندازه کافی مربوط به حسابداری نمی‌باشند، و محققان حسابداری باید به دنبال این باشند تا یک ساختار نظری ویژه حسابداری را توسعه دهند که تحقیقات ما را هدایت می‌کند و باید رابطه اخیرش را تقویت کند. دیگران پیشنهاد می‌دهند که به جای نظریه‌های جدیدتر، ما باید براساس موارد فعلی عمل کنیم. در تحقیقات حسابداری مدیریتی، نظریه‌های خاص برای انواع خاصی از مطالعات استفاده می‌شوند، برای مثال نظریه احتمالی در زمینه تحقیقات مثبت‌گرا، نظریه نهادی بیشتر در مطالعه پژوهشی تفسیری، Foucault به عنوان مثالی از یک مطالعه انتقادی با روشهای پژوهشی کیفی. باین حال، هنوز هیچ تئوری موفق نشده است تا شکاف بین مدلها را پر کند، و حتی مهمتر از همه، هیچ مشارکت نظری عنوان نشده است بیش از یک حوزه انتخابی خاص، یعنی نخبگان مدیریتی یا یک اقلیت ذینفع یا یک موضوع سنگین. این مقاله یکی از این دیدگاهها را پیشنهاد می‌دهد، اگرچه ادعا نمی‌شود که کامل یا جامع باشد. این بخش به دنبال این بود تا موضوع این مطالعه پژوهشی را معرفی کند، بخش بعدی زمینه ادبی را با مرور مطالعات مربوطه قبلی تنظیم خواهد کرد، و سپس رویکرد پژوهشی مربوط به این روش‌شناسی، روش‌ها و آنالیز داده‌ها مورد بحث قرار خواهند گرفت، سپس یافته‌های تجربی پژوهش مورد بحث قرار داده خواهند شد، که در ترکیب با یافته‌های ادبی منجر به نظریه پیشنهادی حسابداری مدیریتی می‌شوند و نهایتاً ساختار نظری مشخص خواهد شد.

## 2- حسابداری مدیریتی و نظریه‌های مختلفش

### 1-2- رویکردهای نظری

تحقیق در حسابداری مدیریتی دارای قدمتی طولانی با نظری‌های مختلف است که در این فرایند استفاده و اعمال می‌شوند. برخی از نظری‌های اصلی، نظریه‌های بزرگ یا فرآنظریه‌ها و بیشتر نظری‌های حسابداری یا ویژه سازمان، که در این بخش به عنوان قسمتی از ساختار نظریه‌های موجود مربوط به حسابداری استفاده می‌شوند. Scapens (2006) یک حساب شخصی تهیه می‌کند و تجربه خودش را با برخی از رویکردهای پژوهشی تعیین می‌کند که در طول این سالها مشهور بودند. بسیاری از مطالعات اولیه یک رویکرد ریاضی و کمی برای حسابداری مدیریتی با کمترین اعتماد فرض کردند که هر چیز مهمی می‌توانست یافت شود همانطور که هر چیزی قبلا انجام شده بود. بعضی از ابتدایی‌ترین مطالعات رویکرد نظریه احتمالی را اتخاذ کرده‌اند که از مطالعات سازمانی گرفته می‌شود و می‌گوید که اجرای موفق و استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریتی بستگی به عوامل ویژه‌ای دارد، که به اصطلاح احتمالی نامیده می‌شوند. به طور معمول اینها شامل محیط، تکنولوژی، ساختار و اندازه یک سازمان می‌شوند، اما اخیرا استراتژی و فرهنگ ملی به آن اضافه شده‌اند. نظریه احتمالی به طور معمول در مطالعات مثبت‌گرا استفاده می‌شوند، که فرضیات از پیش تعیین شده مشخص می‌شوند و سپس در بخش تجربی تحقیق مورد آزمایش قرار می‌گیرند اگرچه این لازم نیست تا موردی باشد. باین‌حال، عدم اطمینان اطلاعات پردازش‌کننده مقررات را تحریک خواهد کرد. نظریه احتمالی هنوز یکی از مشهورترین رویکردهای تحقیقاتی در حسابداری مدیریتی می‌باشد.

در حال حاضر با حرکت کردن در حوزه اقتصادی برای تمرکز بر نظری‌های اجتماعی و سازمانی، نظریه نهادی یک سنت در تحقیقات حسابداری مدیریتی ایجاد کرده است که درمورد تحقیق در شیوه‌های حسابداری مدیریتی تحقیق می‌کند، با مطالعات قبلی که اقتصاد نوین نهادی (NIE)، اقتصاد قدیمی نهادی (OIE) و جامعه‌شناسی نوین نهادی (NIS) را اتخاذ می‌کنند و اخیرا مطالعاتی که این مفهوم را بیشتر با منطق نهادی توسعه داده‌اند. Rowan و Meyer (1977) دریافتند که OIE و NIS ایه همگنی را پشتیبانی می‌کنند یعنی هرکس در همان سیستم اعتقادی در سازمان ثبت نام می‌کند برای مثال بودجه‌بندی رخ می‌دهد زیرا نیروهای خارجی، که اجباری هستند، چه تقلیدی یا هنجاری، سازمان را مجبور می‌کنند تا به نحوی عمل کند تا مشروعیت به دست آورد. به طور کلی، NIE بر ساختارهایی تمرکز می‌کند که معاملات اقتصادی را پوشش می‌دهند، OIE مربوط به نهادهایی می‌شود که بر ساختارهای تفکر عوامل انسانی تاثیر

می‌گذارند، و NIS با نهادهایی سروکار دارد که ساختارهای سازمانی را در محیط سازمانی شکل می‌دهند. منطق نهادی یک پیشرفت جدید از نظریه نهادی است، که ایده ناهمگنی را منعکس می‌کند. عدم همبستگی (ناهمگنی) رخ می‌دهد زیرا افراد براساس وضعیت جسمانی‌شان عمل می‌کنند، نه براساس مشورت دقیق. برخلاف فرمهای قبلی نظریه نهادی، منطق نهادی پیشنهاد می‌دهد که یک شخص می‌تواند انتخابهای خودشان را داشته باشد، اگرچه عادات و روالهای درونی‌شان چنین انتخابهایی را هدایت خواهند کرد.

یک تئوری نفسی‌دیگر در حسابداری مدیریتی اتخاذ شد که تئوری ساختاری گیدنز می‌باشد، که ساختار، قوانین و منابع یک جامعه، و عواملی را باهم ترکیب می‌کند، که در آنها حافظه‌ها (خاطرات) این قوانین و منابع تعبیه می‌شوند. این اشاره به دوگانگی ساختاری دارد. به منظور مدیریت این ساختار، عوامل از حافظه‌هایشان (خاطراتشان) می‌خواهند تا سه نتیجه احتمالی را براساس دانایی، قدرت، مفهوم خاص انجام دهند و مطابق هنجارها عمل نمایند. قدرت از طریق دستیابی به منابع ایجاد می‌شود، و عمل کردن طبق هنجارها براساس قوانین ساختاری می‌باشد.

رویکرد مشابه که در تحقیقات تفسیری حسابداری مدیریتی اعمال شده است نظریه تمرین Bourdieu می‌باشد. Bourdieu اشاره به زمینه (یعنی ساختار) و وضعیت جسمانی (دانایی عوامل) دارد که متقابلاً بر یکدیگر تاثیر می‌گذارد. یک فرد بخشی از این زمینه است و قوانین و هنجارهای این زمینه را از وضعیت جسمانی و عاداتشان اتخاذ می‌کند، برای مثال از طریق تحصیل و تجربه. عاداتشان، به نوبه خود می‌توانند قوانین و هنجارهایی را در صورت لزوم تنظیم کنند و می‌توانند این ساختار را بسته به منابع سرمایه‌ای که فرد دارد تغییر دهند. منابع سرمایه‌ای سطح قدرتی که یک فرد دارد را تعیین می‌کنند، که عبارتند از: سرمایه اقتصادی، یعنی مقدار منابعی که یک فرد در دسترس دارد؛ سرمایه اجتماعی، مثلاً سطح تاثیر و ارتباطاتی که یک فرد دارد؛ سرمایه فرهنگی، یعنی سطح تحصیلاتی که شخصی تمام کرده است و سطح دانشی که یک شخص دارد، و سرمایه نمادین، یعنی اعتبار و افتخاری که یک فرد در این زمینه لذت می‌برد. هر چه سرمایه یک فرد بیشتر باشد، آنها قدرتمندتر هستند.

تحقیقات مداخله‌گرانه نشان می‌دهد که محققان به طور فعال تغییر در این زمینه را به وجود می‌آورند، نمونه‌هایی از تحقیقات خلاقانه. مهم این است که این مطالعه باید از لحاظ آکادمیک صحیح باشد و دارای تاثیری بر شیوه حسابداری

باشد در جایی که این مطالعه اتفاق می‌افتد. محقق بین دیدگاه‌های خودی و بیگانه تغییر مسیر می‌دهد و در نهایت در شیوه‌های سازمانی نفوذ می‌کند تا تغییرات را ایجاد کند. مهم این است که، این تحقیق باید از نظر دانشگاهی قوی باشد و اصول علمی و تحقیقاتی را دنبال کند تا به حوزه مشاوره سقوط نکند اما در همان زمان باید تغییر را تحریک کند تا فقط یک مطالعه موردی آگاهانه نظری نباشد.

نظریه Actor-Network (بازیگر- شبکه) از علوم گرفته می‌شود، و یک رویکرد جدید برای بررسی روابط بین عمل مورچه‌ها (actants) می‌باشد، اما آن واقعا یک نظریه نیست بلکه نسبتا یک رویکرد هستی‌شناسی می‌باشد که به طور گسترده‌ای در حسابداری اعمال شده است. آن در چگونگی و علت سوالات دخالت نمی‌کند در عوض به دنبال تجزیه و تحلیل روابط یک شبکه می‌باشد، جایی که یک شبکه می‌تواند شامل انسان و غیرانسان شود. این شبکه با قوی‌ترین پیوندها بیشتر موفق خواهد بود، بنابراین لایق توجه می‌باشد. حقیقت علمی از شبکه قوی اطراف یک نظریه علمی به وجود می‌آید، با بررسی بازیگران و تحقیق در مورد روشهایی که آنها به یکدیگر مرتبط هستند.

باتوجه به تحقیقات انتقادی، آثار متعددی از محققان و فیلسوفان در سالهای اخیر به کار برده شده و مورد استفاده قرار گرفته‌اند تا آنالیز را هدایت کنند. مهمتر از همه، Habermas، Foucault و Derrida در مطالعات حسابداری برجسته شده‌اند. Habermas برای چنین نظریه‌هایی مسئول می‌باشد مانند بحران مشروعیت و نظریه اقدام ارتباطی، که قبلی استدلال می‌کند که در یک ساختار اجتماعی چهار فرصت بالقوه برای بحران وجود دارد: اقتصاد، عقلانیت، مشروعیت و انگیزه. به طور کلی، Dillard & Yuthas این رویکرد نظری را برای افزایش محبوبیت و پیاده‌سازی سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع الکترونیکی (ERP) در سازمانها و همچنین یک سازمان خاص انتخاب کرده و استدلال می‌کنند که افزایش اختیار سیستم‌های ERP منجر به بحران در مرکز تجارت مدیرانی شده است که با آن سروکار دارند. نظریه اقدامات ارتباطی در نظر گرفته می‌شود تا مهمترین اثر Habermas باشد و بیشترین کاربرد را در حسابداری دریافت کرده است. Broadbent، Laughlin و Read (1991) یک نمونه مهم است زیرا آن تعدادی اصلاحات را برای Habermas انجام داد تا به طور کلی این نظریه را به جای یک جامعه برای سازمانهای خاص قابل اجرا کند. نوشته‌های Foucault در مورد قدرت انضباطی و حکومتداری در مطالعات حسابداری متعددی با نوشته‌هایی

درمورد قدرت در دنیای مدرن مورد استفاده قرار گرفته‌اند که یکی از نظریه‌های اصلی Foucault می‌باشد که به کار برده می‌شود.

به عنوان بخشی از گروه‌های تحقیقات تفسیری و انتقادی، محققان تلاش کرده‌اند تا گروه‌های "انزواطلب" و علاقمند غیرنخبه و موضوعات مورد علاقه را بیان کرده و در نظر بگیرند مانند طرفداری از زنان (فمنیسم) و نگرانی‌های جنسیتی (Gray et al., 1994; Haynes, 2008; Hopwood, 1987; Gallhofer, 1998)، عناصر اجتماعی و محیطی حسابداری (Gray & Bebbington, 2001; Laughlin, 1991; Masanet-Lodra, 2006; Mathews, 1997 and 2004; McPhail, 2001; Owen, et al., 2010; Whittle and Mueller, Carter) و سیاست و قدرت (2008; Parker, 2005 and 2011) و نگرانی‌ها و موضوعات مربوط به سهم و همکاری آموزش حسابداری برای افزایش مسئولیت و فارغ‌التحصیلان حسابداری اخلاقی مطرح کرده است. به طور خاص با در نظر گرفتن بحران مالی اخیر، این یک مسئله با ارزش می‌باشد که مجدداً بررسی می‌شود چون ما باید به سهم‌مان برای شکست سیستم‌های اقتصادی‌مان پردازیم. Gray & Bebbington (2001) حسابداری مربوط به محیط زیست را عنوان می‌کنند، بطوریکه شرایط محیطی ادامه دارد تا بدتر شود همانند بلایای طبیعی، مانند فوکوشیما (نکته 3) یا طوفان شن، که نمی‌توانند شکست داده شوند و می‌توانند باعث آسیب قابل توجه و طولانی مدت شود، ما باید به جنگ برای حقوق طبیعت ادامه دهیم و نیازهایش را به عنوان بخشی از شیوه‌های کسب و کارمان در نظر بگیریم. Burritt و همکاران (2002) و Schaltegger و همکاران (2010) بر حسابداری مدیریتی زیست محیطی تمرکز کرده‌اند و یک آنالیز بسیار دقیق در مورد این فراهم می‌کنند که چگونه حسابداری مدیریتی زیست محیطی را انجام دهند. Schaltegger و همکاران (2010) نشان می‌دهند که دو سیستم حسابداری مختلف نیاز می‌باشد، یکی برای حسابداری معمولی و دیگری برای حسابداری محیطی. در حالیکه این ممکن است برای جزئیات بیشتر مجاز باشد، و همچنین همان دلیلی باشد که چرا در عمل حسابداران و مدیران ممکن است چنین شیوه‌هایی را نپذیرند. در این مطالعه ما به دنبال این هستیم تا علاقه‌مندی مدیریتی، به حد‌اعلی رساندن سرمایه را با نیازهای متنوع‌تری با هم یکی کنیم، مانند توزیع مجدد قدرت، اولویت دادن



به برنامه‌های اجتماعی و زیست محیطی، و افزایش تحصیلات دانشگاهی در یک ساختار نظری پیشنهادی. قدرت یک عنصر مهم است، Whittle و Mueller (2010) ثابت می‌کنند که استراتژی تجارت در نهایت توسط قوی‌ترین حالت برنامه‌ریزی نه لزوماً در یک محیط منطقی تعیین می‌شود. قدرت همچنین مربوط به حالتی می‌باشد که منجر به توزیع بودجه‌های مالی و توانایی سرمایه‌گذاری در بخش‌های خاص یک سازمان شود.

## 2-2- تعریف حسابداری مدیریتی و شیوه‌ها

موضوع عمده مطالعه فعلی حسابداری مدیریتی است، اما Quattrone (2009) در مورد آنچه حسابداری مدیریتی را تشکیل می‌دهد می‌پرسد. با توجه به این نظریه- تقسیم کار، حسابداری مدیریتی دارای یک ویژگی علمی نظری می‌باشد، یعنی یک ویژگی علمی و ویژگی عملی، که منعکس می‌کند که چه چیزی به صورت عملی در ارتباط با حسابداری مدیریتی رخ می‌دهد و متخصص چگونه اطلاعات حسابداری مدیریتی را به کار برده و استفاده می‌کند. Quattrone (2000) این ساختار دوگانه (مدیریت) حسابداری توضیح می‌دهد که از طریق دانش نظریه، و اینکه چنین نظریه‌هایی چگونه و چرا ایجاد می‌شوند، و دانش عمل، و اینکه متخصصان حسابداری را چگونه و چرا استفاده می‌کنند، فهمیده می‌شود. آیا ما می‌توانیم هر تعریفی را برای فرض بپذیریم، همانطور که آن توسط ساختارهای حسابداری حرفه‌ای یا محققان همکار دانشگاهی تولید شده است؟ در سال 1954، موسسه حسابداران مجاز انگلستان و ویلز (ICAEW) پیشنهاد کردند که حسابداری مدیریتی شکلی از حسابداری می‌باشد که یک کسب‌وکار را قادر می‌سازد تا کارآمدتر باشد. Drury (2007) توضیح می‌دهد که حسابداری مدیریتی شامل سه هدف عمده می‌باشد: تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل. Malmi و Granlund (2009) تعریف CIMA را پیشنهاد می‌دهند که حسابداری مدیریتی "فرایند شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، آنالیز، آماده‌سازی، تفسیر و ارتباط اطلاعات مورد استفاده توسط مدیریت می‌باشد تا در یک نهاد برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل را انجام دهد و استفاده مناسب از منابع و در دسترس‌پذیری منابع را تضمین کند. برای مطالعه فعلی، رویکرد دوگانه‌ای از نظریه و تمرین دانش حسابداری Quattrone (2000) و Baldvinsdottir و همکاران (2010) بر موضوعات فنی و اجتماعی حسابداری که در نظر گرفته می‌شوند تمرکز می‌کنند. با توجه به تعریف حسابداری مدیریتی، ارائه اطلاعات پشتیبانبری آنهایی که تحت کنترل هستند، و برای

آنهایی که باید یک سازمان را مدیریت کنند فرض می‌شود، و سه عملکرد اساسی: برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل، استفاده می‌شوند تا حسابداری مدیریتی را در مدل نظری به نمایش بگذارند.

در طول سالها، شیوه‌های زیادی توسعه یافته و مورد پژوهش قرار گرفته‌اند، برای توسعه تئوری، یکی باید بپرسد که آیا ما باید این شیوه‌ها را در نظر بگیریم تا با تئوری واقعی ترکیب شود، مانند Granlund (2008) و Malmi & Granlund (2009) پیشنهاد می‌دهند، برای مثال تئوری حسابداری هزینه یا سیستمهای کنترل مدیریت، یا آیا ما باید بر یک نظریه تمرکز کنیم که به اندازه کافی صریح باشد تا در انواع محیطهای حسابداری و غیرحسابداری به کار برده شود. Polyphone های متعددی هنوز در برابر افزودن رویکرد نظری دیگر استدلال می‌کنند که نهایتاً فقط تغییر آنچه قبلاً وجود دارد پیشنهاد می‌شود، و در عوض افزایش ساختارهای نظری موجود پیشنهاد می‌شوند تا تحولات و پیشرفتهای حسابداری مدیریتی اصلاح کنند. باین حال، Quattrone (2008, 2009) معتقد است که ما باید فرضیات معمولی را که ما ایجاد می‌کنیم و اعتقاداتی که ما پذیرفتیم را به چالش بکشیم، به ویژه با توجه به محرومیت‌های اخیر با ثبات، شفافیت و غیره. طی بحران مالی سال 2008. Baldvinsdottir و همکاران (2010) بیان می‌کنند که ما باید تمرکزمان بر هسته فنی رشته حسابداری مدیریتی باشد همانطور که تحقیقات حسابداری مدیریتی سالهای اخیر بر جنبه‌های اجتماعی حسابداری بسیار زیاد تمرکز کرده و از مسائل فنی بیش از حد دور شده است. مسلماً، این جنبه‌های فنی رشته ماست که ما را از محققان علوم اجتماعی و اقتصادی متمایز می‌کنند.

Scapens و Bromwich (2010) ما را با مرور کلی در مورد آنچه انواع مطالعه در تحقیقات حسابداری مدیریتی در 20 سال گذشته منتشر کرده‌اند، آماده می‌کنند، که تحت عنوانهای مرتبط رده‌بندی شدند. این در زمره دیگران عبارتند از: هزینه‌های مبتنی بر فعالیت، بودجه‌بندی سرمایه، بودجه‌بندی و هزینه استاندارد، سیستمهای حسابداری هزینه، سیستمهای کنترل مدیریت، شیوه‌های حسابداری مدیریتی و تغییر حسابداری مدیریتی، سنجش عملکرد، مدیریت استراتژیک و مدیریت ریسک. بعضی‌ها حوزه‌های تحقیقاتی برجسته‌تر هستند، مانند تغییر حسابداری مدیریتی، سنجش عملکرد و کنترل سازمانی و مدیریت، نسبت به دیگر موارد، مانند بودجه‌بندی، هزینه مبتنی بر فعالیت و مدیریت استراتژیک. این گستره وسیعی از مطالعات را نشان می‌دهد که در زمینه حسابداری مدیریتی انجام شده‌اند، و بحث

کردن در مورد هر کدام از اینها فراتر از حوزه این مقاله است. در عوض باید به جنبه‌هایی توجه شود که در مطالعات مختلف مورد تحقیق قرار گرفته‌اند. تقریباً تمام مطالعات اهداف نخبگان مدیریتی را بیان می‌کنند و بدین ترتیب، آنها نمی‌توانند از هر گونه ساختار نظری که حسابداری مدیریتی را مطرح می‌کنند، حذف شوند. با این حال، تحولات مختلفی وجود دارد که فراتر از منافع اصلی مدیریتی توسعه می‌یابند، مانند حسابداری مدیریتی زیست محیطی، قدرت در تصمیم‌گیری استراتژیک، مسائل اخلاقی در حسابداری، و به طور کلی واگذاری مطالبات از طریق کارگزاری در یک عنصر مدیریت ریسک. Hansen و همکاران (2004) چهار ویژگی مشخص را برای بودجه اسناد می‌کنند - برنامه‌ریزی، سنجش عملکرد، ارتباط هدف و تشکیل استراتژی. Granlund و Malmi (2009) بیان می‌کنند که برنامه‌ریزی و کنترل، یعنی عملکرد، باید مربوط به مطالعه پژوهشی برای این یافته‌ها باشند تا کامل شوند. بنابراین، کارکردهای عملی اصلی حسابداری مدیریتی، تصمیم‌گیری (ساختار استراتژیک)، برنامه‌ریزی (بودجه بندی) و کنترل (مدیریت عملکرد) در مرکز ساختار نظری خواهند بود.

### 3- رویکرد پژوهشی

این رویکرد پژوهشی مطالعه به طور طبیعی تفسیری است اما مراحل تحلیلی قیاسی و استنتاجی فرض می‌شود. این آنالیز به دو بخش تقسیم می‌شود: بررسی ادبیات موجود برای شناسایی ادبیات مربوطه قبلی به لحاظ قیاسی، و شناسایی مفاهیمی که در تئوری حسابداری مدیریتی باید به خاطر اهمیت درک شده توسط محققان قبلی در نظر گرفته شوند. Baldvinsdottir و همکاران (2010) و Quattrone (2000) ماهیت‌های دوگانه حسابداری (مدیریتی) را پیشنهاد می‌دهند که رویکرد پژوهشی را منعکس می‌کنند. اولاً، دانش حسابداری در تئوری مورد بررسی قرار گرفت، و نکات اصلی که به ساختار نظری خواهند پرداخت، شناسایی شدند. دوماً، تحقیق تجربی ارائه خواهد شد، که در آن 18 متخصص حسابداری در زمینه‌های مختلف شرکت کردند. درحالی‌که مورد ایده‌آل یک متخصص دانشگاهی می‌باشد، بسیاری از محققان حسابداری ممکن است در فعالیتهای مربوط به صنعت مشغول باشند، مانند تحقیقات مداخله‌گرانه، اما در ابتدا دانشگاهیان باقی می‌مانند. بنابراین، برای دستیابی به بیشتر خروجی تحقیقات مربوطه، دانش حرفه‌ای نیاز دارد تا بررسی شود و یافته‌ها باید با دانش نظری ترکیب شوند. این مقاله یک سازمان یا موسسه خاص را بررسی

نمی‌کند بلکه به موقع بر حسابداران فردی در بین سازمانهای مختلف در نکات متفاوت تمرکز می‌کند. این به دنبال افزایش استحکام یافته‌ها و ارتباط تئوری پیشنهادی می‌باشد که براساس داده‌های جمع‌آوری شده بنا می‌شود. مشاهده شرکت‌کننده و/یا مصاحبه‌های آنها روش جمع‌آوری داده بودند و این آنالیز براساس کدگذاری انجام شده است. 13 حسابدار مشاهده و مصاحبه کردند، و پنج تای دیگر فقط مشاهده کردند. مصاحبه‌ها و مشاهدات در زمانهای مختلف، از 2003 تا 2012، صورت گرفتند. مصاحبه‌ها در هر جا از 30 دقیقه تا 1.5 ساعت رده‌بندی شدند و مصاحبه‌شده‌ها در حداقل دو بار مورد مصاحبه قرار داده شدند. ویژگی‌های شرکت‌کنندگان در جدول 1 خلاصه می‌شوند.

جدول 1: ویژگی‌های شرکت‌کنندگان

شماره	جنسیت	سن	کشور	سطح تحصیلات	موقعیت	سازمان
1	زن	45	اردن	لیسانس	رئیس امور مالی	دانشگاه دولتی
2	مرد	37	انگلستان	لیسانس و صلاحیت CIAM	حسابدار / مشاور	دانشگاه دولتی
3	مرد	32	آلمان	لیسانس	برآوردگر هزینه	کسب و کار سودآور
4	زن	26	انگلستان	کارشناسی ارشد	دستیار مالی	غیرانتفاعی
5	مرد	54	اردن	لیسانس	رئیس امور مالی	کسب و کار خدماتی سودآور
6	زن	40	آلمان	معادل آلمانی لیسانس	حسابدار	کسب و کار سودآور
7	مرد	43	اردن	کارشناسی ارشد	حسابدار	کسب و کار خدماتی سودآور
8	زن	38	انگلستان	کارشناسی ارشد	مامور امور مالی	دانشگاه دولتی
9	مرد	28	آلمان	معادل آلمانی لیسانس	مدیریت مالی شرکتهای سهامی	کسب و کار خدماتی سودآور
10	مرد	35	استرالیا	معادل لیسانس استرالیایی	حسابدار	دانشگاه دولتی
11	زن	42	استرالیا	معادل لیسانس استرالیایی	حسابدار	دانشگاه دولتی
12	مرد	37	انگلستان	کارشناسی ارشد و صلاحیت ICAEW	حسابدار	کسب و کار خدماتی سودآور

13	زن	50	آلمان	آلمانی معادل لیسانس	رئیس امور مالی	کسب و کار سودآور
14	مرد	51	انگلستان	لیسانس و صلاحیت CIPFA	پروفسور حسابداری	دانشگاه دولتی
15	زن	61	اردن	لیسانس	حسابدار	دانشگاه دولتی
16	زن	22	اردن	لیسانس	دستیار حسابدار	NGO
17	مرد	37	انگلستان	کارشناسی ارشد و صلاحیت CIMA	حسابدار مدیریت	موسسه مالی
18	مرد	40	آلمان	دکتری	رئیس امور مالی	دانشگاه دولتی

آنها دارای زمینه‌های تحصیلی متفاوت، ذهنیت‌های کسب و کار مختلف و موضوعات مختلف محیط کاری می‌باشند.

#### 4- داده‌ها و یافته‌های تجربی - مرور دانش حرفه‌ای

مشاهدات و مصاحبه‌ها با توجه به بررسی فعالیتهای روزانه حسابداران اتفاق افتادند. مصاحبه‌ها نیمه ساختار یافته بودند و با بحث در مورد فعالیتهای اصلی حسابداری آغاز شده بودند، هر حسابدار به طور عادی درگیر بود. طرح‌های زیر فعالیت کدگذاری را به وجود آوردند: کارکردهای حسابداری مدیریتی، بودجه‌بندی و موقعیت مالی، سنجش عملکرد، قدرت، استراتژی، فرهنگ، آموزش و پرورش و فناوری.

#### 4-1- کارکردهای حسابداری مدیریتی

"خب، من چندین هدف را به کار می‌برم: اول از همه، من حسابدار برای تقسیم هستم، بنابراین، من در صورت لزوم پیگیری معاملات مالی را اداره، توصیه و توضیح می‌دهم. در واقع، جریان‌های مالی‌شان پیچیده هستند و اغلب آنها نمی‌فهمند که چگونه با آنها برخورد می‌کنند. بنابراین، این فعالیتهای روزانه را پوشش می‌دهد، فقط پیگیری هزینه‌ها دنبال می‌شود. سپس من درگیر برنامه‌ریزی استراتژیک و فرایند بودجه‌بندی دوره شدم، به خصوص درک الگوی بودجه‌بندی برای تمام مدیران ارشد بسیار دشوار است، بنابراین این مسئولیت من می‌باشد. سپس من با حسابداران دیگر و مدیر مالی ارتباط برقرار می‌کنم، بنابراین من در این راستا، من واسطه بین واحد و مدیریت مرکزی هستم. من همچنین برای برخی از شاخص‌های عملکرد کلیدی مسئول هستم اما فکر می‌کنم این حوزه هنوز نیاز به بهبود دارد.

و من یک مشاور هستم، وقتی مدیریت تقسیم‌بندی نیاز به مشاوره مالی دارد، برای مثال آیا یک پروژه خاص قابل انجام است یا هزینه یک سرمایه‌گذاری خاص چقدر خواهد بود؟" (شرکت کننده شماره 2).

"وظایف کاری من آماده‌سازی گزارش‌های هزینه ماهانه در انتهای ماه برای اهداف بازبینی، جمع‌آوری اطلاعات هزینه در طول ماه، کمک به آماده‌سازی بودجه سالانه می‌باشند، اینجا من مسئول دو خط تولیدمان هستم، و برای آنها اهداف زیست‌محیطی را حفظ می‌کنم مانند انتشار CO<sub>2</sub>، هزینه‌های زیست‌محیطی مربوط به تحقیق و توسعه (خصوصاً هزینه دفع زباله به شیوه‌ای سازگار با محیط زیست) و عرضه مواد (ما می‌دانیم که برخی از مواد برای مقدار کم تولید می‌شوند اما از نیروی کار کودک استفاده می‌کنند و ما بهترین کار را انجام می‌دهیم تا این مواد را خریداری نکنیم". (شرکت کننده شماره 3)

یک مثال، شرکت کننده شماره 1 است که مشاهده شده و مشخص کرد که توصیف شغل اصلی‌اش ریاست بخش مالی دانشگاه دولتی اردن بود. بدین ترتیب، وظایف اصلی‌اش مدیریت مالی روزانه، مشاور رئیس دانشگاه، ارتباط برقرار کردن با مدیران ارشد در دانشگاه، تهیه اسناد مالی بودند، اما دوره‌های زمانی کوتاه بودند.

آنچه که از داده‌های بالا به دست می‌آید این است که حسابداری و حسابداران مدیریتی وظایف مختلفی دارند تا بیان کنند و به آنها رسیدگی نمایند. درمورد شرکت‌کننده‌های 2، 4، 7، 9، 10 و 15 وظایف بسیار متنوع بودند و موقعیت‌شان ترکیبی (مثلاً ترکیب دو موقعیت یا نقش متفاوت)، بین وظایف حسابداری کلاسیک و فعالیت‌های مدیریتی بیشتر می‌باشد. با این حال، سه وظیفه کلاسیک حسابداری مدیریتی: تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل / سنجش عملکرد کامل باقی می‌مانند، و صرف‌نظر از تکنیک‌ها و شیوه‌های واقعی باید پایه‌ای از نظریه حسابداری مدیریتی تشکیل شود.

#### 2-4- بودجه‌بندی، موقعیت مالی و استراتژی

تمام 4 حسابدار موافقت کردند که این بودجه ابزار/ تکنیک حسابداری مدیریت مرکزی را نشان دهد که برای اهداف مختلف مورد استفاده قرار داده می‌شد.

"بودجه‌بندی تکنیک‌های اصلی برنامه‌ریزی‌مان را شامل می‌شود به طوریکه ما برای 5 سال آینده بودجه را تعیین می‌کنیم. با این حال، پس از اولین سال تعدادی نامعلوم می‌باشند، ما نمی‌توانیم 100 درصد مطمئن باشیم، هرچه ما

جلوتر را خواهیم پیش‌بینی کنیم، قطعیت مقادیر کمتر می‌شوند. منظورم این است، که ارقام هزینه تاحدی قطعی هستند، آن درآمدهایی است که ما نمی‌توانیم درمورد آنها مطمئن باشیم. اما ما باید جلوتر بودجه را تعیین کنیم تا از برنامه استراتژیک پشتیبانی نماییم، بنابراین وقتی ما اهداف استراتژیک‌مان را تعیین می‌کنیم، ما فرایند بودجه را شروع می‌کنیم. اگر مشکلی وجود داشت، ما می‌خواهیم تا روی آن کار شود که آن حلقه بازخورد می‌باشد. هنگام ورود مذاکرات با مدیریت مرکزی، مهم است که ما در یک موقعیت قدرتمند باشیم چون ما به عنوان یک بخش مهم هستیم، بنابراین ما تکیه‌گاه کافی داریم تا به خواسته‌هایمان برسیم. ما تعدادی تقسیم‌بندی داریم که بسیار موفق هستند و اخیراً آنها تاثیرشان را گذاشته‌اند و موضوع‌شان را باهمدیگر استدلال کرده‌اند، به‌طوری‌که از لحاظ فنی ساختارمان چنین است که پولی که ما به دست می‌آوریم با ما می‌ماند." (شرکت کننده شماره 17)

"بدون شک بودجه ما مهمترین بخش عملکرد حسابداری مدیریت است - ما این را اینجا کنترل کردن توسط روش می‌نامیم. ما برنامه‌های مالی‌مان را تنظیم می‌کنیم و هزینه‌های مربوط به محیط زیست‌مان را در نظر می‌گیریم، مانند تمام هزینه‌های دیگر. در پایان ما برای موقعیت مالی‌مان در پایان سال و سال بعد از آن برنامه‌ریزی می‌کنیم. این تقریباً یک مبارزه است چون بخش‌های مختلف خواسته‌ها و نیازهای متفاوتی دارند. ما باید مطمئن شویم که توزیع منصفانه است اما در پایان شما باید بخش‌هایی را حفظ کنید که درآمدزا هستند، بنابراین اغلب نیازهایشان در ابتدا پوشش داده می‌شوند. (شرکت کننده شماره 10).

"بودجه ما توسط مدیر بخش تعیین می‌شود، او با حسابدار مشورت خواهد کرد اما بودجه‌اش بخشی از بودجه بزرگتر NGO می‌باشد. بنابراین ما مستقیماً با تعیین بودجه سروکار نداریم اما ما باید در اینجا آن را در این واحد مدیریت کنیم. منابع ما کمیاب هستند و مدیر دوست دارد تا از بودجه دست بردارد، بنابراین ما به صورت روزانه مدیریت می‌کنیم، هزینه‌ها و درآمدها را وقتی که آنها برای ما استخراج می‌شوند ثبت می‌کنیم. باین حال، ما به سیستم حسابداری عمومی دسترسی نداریم، بنابراین ما فقط می‌توانیم از صفحه گسترده استفاده کنیم و این محدودیتهایی نیز دارد، علاوه‌براین ما به تمام داده‌ها دسترسی نداریم." (شرکت کننده شماره 7)

از نقل قولهای بالا به نظر می‌رسد که بودجه یک ابزار برنامه‌ریزی مهم است، که در مورد 12 سازمان برای اقدامات و عناصر زیست محیطی اتخاذ شده بود، مانند هزینه‌های خاص. با این حال، بودجه بین دیگران به عنوان ابزار سنجش عملکرد هم استفاده می‌شود، به طوریکه هر سازمان شاخص‌های عملکرد کلیدی خودش را دارد.

### 3-4 سنجش عملکرد

شاخص‌های بودجه و عملکرد تخصصی، که به صورت جداگانه توسط هر سازمان انتخاب شدند، در تمام سازمان‌ها مورد نظر استفاده می‌شوند. بودجه می‌تواند بازخورد عملکرد مالی باشد، هم به صورت انعطاف پذیر، یعنی به طور مداوم و با اصلاحات مربوطه، و از لحاظ آماری، یعنی فقط باید بدون هیچ گونه اصلاحی مقایسه شود. جنبه‌های زیست محیطی بودجه به شاخص‌های عملکرد تخصیص داده شده‌اند، برای مثال سطح کل انتشار CO<sub>2</sub>، مقدار مواد زائد، و کل هزینه‌های مرتبط با محیط زیست. Malmi & Granlund (2009) بیان می‌کنند که تحقیقات نیاز دارد تا پیوند بین انتخاب و عملکرد حسابدار را ترکیب کند تا کامل و مفید باشد. شاخص‌های فرعی عملکرد بخش‌ها و افراد مختلف در تمام سازمانها ارزیابی می‌شوند، اگرچه اینها در کمیت خاص، متنوع و بزرگ هستند تا همه را به صورت جداگانه در اینجا بیان کنند. "عملکرد مهم است- ما باید عملکرد را اندازه می‌گیریم، گاهی اوقات ما تلاش می‌کنیم تا آن را به خوبی مدیریت کنیم، بدین ترتیب سطوح عملکرد مورد انتظارمان را مدیریت کنیم، برای مثال از لحاظ مالی ما باید حداقل یک مازاد داشته باشیم، و از لحاظ علمی ما باید یک موقعیت خاص را حفظ کنیم (اگرچه این حوزه ما نیست). بنابراین برای هر زمینه ما شاخص‌های عملکرد مناسبی را مشخص کرده‌ایم، با این حال، ما باید تاکید بیشتری بر کنترل شاخص‌های مالی مان داشته باشیم." (شرکت کننده شماره 14).

### 3-4 مدیریت مسائل حسابداری خاص

این بخش تعداد عوامل خاص را رده‌بندی می‌کند که همه در تحقیقات تجربی به طور چشمگیری برجسته شدند اما نه لزوماً برای همه حسابداران به اندازه یکسان. این مفاهیم خاص عبارتند از: قدرت، آموزش، فناوری، فرهنگ، مدیریت ریسک و اخلاق. در مصاحبه‌ها، این مفاهیم توسط مصاحبه‌شونده‌ها با توجه به پاسخ‌هایشان یا مصاحبه‌کننده بیان می‌شوند به طوریکه این موضوع‌ها ادبیات موضوعی را به وجود آوردند. قدرت اجماعاً مطرح شد وقتی که در مورد فرایند

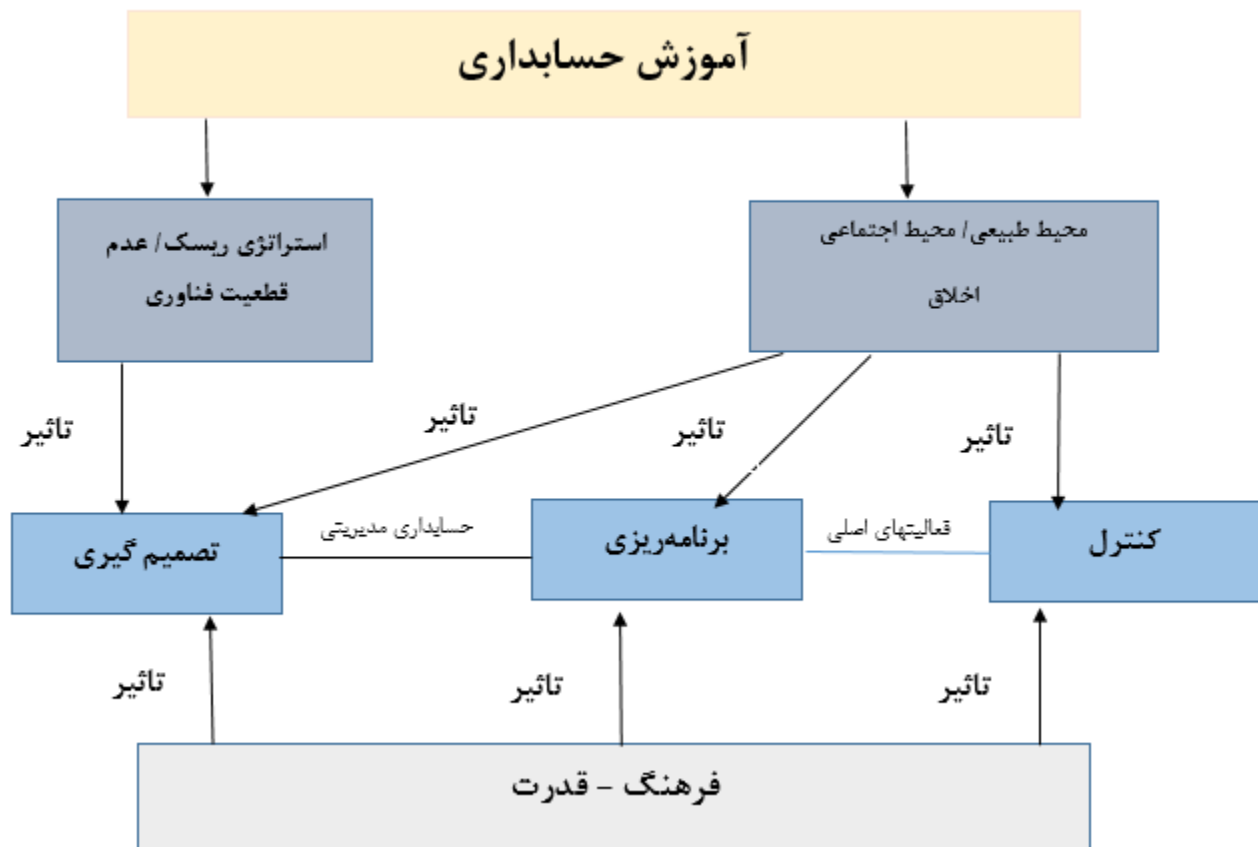


بودجه بحث می‌شد، چون قدرتمندترین معمولا به برنامه‌های مالی و اهدافشان می‌رسد، از اینرو قدرت در سازمان یک ویژگی مهم است. به تحصیلات توسط مصاحبه‌کننده در زمینه مسائل اجتماعی اشاره شد مانند محیط، اخلاق و حسابداری اجتماعی. تمام شرکت‌کنندگان قبول کردند که تحصیلات نقش مهمی در بالابردن آگاهی و افزایش تمایل شرکت‌کنندگان به توسعه شیوه‌های موجود دارد.

"اگر آنها به ما نشان دهند که چگونه یک بودجه بهبود یافته یا یک شیوه جدید معرفی می‌شود، که مربوط به مسائل زیست محیطی یا اجتماعی، یا آخرین موضوع حرفه حسابداری، اخلاق می‌شوند، شاید نتیجه متفاوت باشد. برای اطمینان، من مطالعات موردی مرتبط و کاربرد عملی را بررسی کرده‌ام به طوریکه مطابقت دادن بودجه‌مان نتیجتاً راحت‌تر شود. در واقع، وقتی من میدانم که آن چگونه عمل می‌کند، هیچ فرصتی برای من وجود ندارد تا چنین شیوه‌ای را خودم معرفی کنم، من زمان یا دانش کافی را ندارم. باین حال، مهم است تا رفتار اخلاقی را در حسابداری ابراز کنیم، ما باید اخلاقی باشیم طبق آن عمل کنیم (شرکت‌کننده شماره 18)."

اخلاقی که بحث برانگیزترین موضوع تحولات اخیر حسابداری می‌باشد توسط همه به عنوان یک موضوع مهم شناسایی شد بیشتر توسط مصاحبه‌شوندگان اخیر. به عنوان بخشی از تحصیلات، دانشجویان حسابداری باید شیوه‌های حسابداری اخلاقی تعلیم داده شوند و باید آموزش داده شود تا برای رفتار اخلاقی و اطلاعات مالی مربوطه در یک فرایند بودجه‌بندی برنامه ریزی شود، برای مثال، یک نمونه می‌تواند محاسبات هزینه‌های تولید خارج از کشور با کارگران تحت شرایط کاری قابل قبول شود.

مدیریت ریسک فقط در این مورد مطرح می‌شود که شامل عنصری از مدیریت ریسک در بودجه‌شان شود، به طوریکه اگر حوادث غیرمنتظره وجود داشته باشد که منجر به تغییرات بودجه می‌شوند، سازمان دارای یک حاشیه ایمنی می‌باشد که می‌تواند به آن متوسل باشد. درحالی‌که تمام شرکت‌کنندگان باور دارند که



شکل 1- تئوری حسابداری مدیریتی

#### References

- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Theorizing Practice in Management Accounting Research. In Chapman, C., Hopwood, A., & Shields, M. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 101–112). [http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01003-0](http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01003-0)
- Ahrens, T., & Becker, A. (2008). The future of interpretive accounting research-A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 840–866.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in

- management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79–82. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.006>
- Baxter, J., Boedker, C., & Chua, W. F. (2008). The Future(s) of Interpretive Accounting Research—a Polyphonic Response from beyond the Metropolis. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 880–886. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2007.02.009>
- Baxter, A., & Chua, W. F. (2003). Alternative Management Accounting Research: Whence and Whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 97–126. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Bourdieu, P. (1977). *Outline of a Theory of Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Bourdieu, P. (1988). Homo Academicus.
- Boyns, T., & Edwards, J. R. (1997). British Cost and Management Accounting Theory and Practice. *Business and Economic History*, 26(2), 452–462.
- Broadbent, J. (2012). Building on foundations: Analysing and developing the work of Richard Laughlin. *Critical Perspectives on Accounting*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.006>
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (1997). Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), 622–648. <http://dx.doi.org/10.1108/09513579710194027>
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. London: Heinemann.
- Burritt, R., Hahn, T., & Schaltegger, S. (2002). Towards a comprehensive framework for environmental management accounting. *Australian Accounting Review*, 12(2), 39–50.
- Carter, C., Clegg, S., & Kornberger, M. (2010). Re-framing strategy: power, politics and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(5), 573–594. <http://dx.doi.org/10.1108/09513571011054891>
- Chapman, C. S. (2008). We are not alone: qualitative management accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(3), 247–52. <http://dx.doi.org/10.1108/11766090810910245>
- Coad, A., & Herbert, I. (2009). Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research*, 20, 177–192.
- Dillard, J. (2008). A political base of a polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 894–900.
- Dillard, J. F., & Yuthas, K. (2006). Enterprise resource planning systems and communicative action. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2–3), 202–223.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444–461. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.003>
- Gallhofer, S. (1998). The silences of mainstream feminist accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(3), 355–375. <http://dx.doi.org/10.1006/cpac.1997.0191>
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society—Outline of the Theory of Structuration*. Berkeley: University of California Press.
- 
- Habermas, J. (1984). *The Theory of Communicative Action Volume Two: Lifeworld and System: A Critique of Functionalist Reason*. Boston: Beacon Press.
- Hopwood, A. (1987). Accounting and gender: an introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 65–69.
- Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 results. *Management Accounting Research*, 11, 349–362.
- Joensson, S., & Lukka, K. (2006). There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. In Chapman, C., Hopwood, A., & Shields, M. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 373–397).
- Lee, T. A. (2004). Accounting and Auditing Research in the United States. *The Real Life Guide to Accounting Research- A Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, 4, 57–71.
- Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 161–193. <http://dx.doi.org/10.1108/09513571111100672>
- Llewelyn, S. (2003). What counts as “theory” in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 662–708. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570310492344>
- Lynham, S. (2002). Quantitative Research and Theory Building: Dubin's Method. *Advances in Developing Human Resources*, 4(3), 242–276.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495. <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>

- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597–620.
- Mathews, M. R. (1997). Twenty five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? *Accountability, Auditing & Accountability Journal*, 10(4), 481–531. <http://dx.doi.org/10.1108/EUM00000000004417>
- Mathews, M. R. (2004). Developing a matrix approach to categorize the social and environmental accounting research literature. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 1(1), 30–45. <http://dx.doi.org/10.1108/11766090410816280>
- McNamara, C., Baxter, J., & Chua, W. F. (2004). Making and managing organisational knowledge(s). *Management Accounting Research*, 15(1), 53–76. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.09.001>
- McPhail, K. (2001). The Other Objective of Ethics Education: re-humanising the accounting profession—a study of ethics education in law, engineering, medicine and accountancy. *Journal of Business Ethics*, 34, 279–298.
- Modell, S. (2012). Strategy, political regulation and management control in the public sector: institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research*.
- Moll, J., & Hoque, Z. (2011). Budgeting for legitimacy: The case of an Australian University. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 86–101. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.006>
- Nielsen, R. (2010). Practitioner-based Theory Building in Organizational Ethics. *Journal of Business Ethics*, 93, 401–406.
- Owen, D. (2008). Chronicles of wasted time? A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 240–267. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570810854428>
- Parker, L. D. (2005). Social and environmental accountability research: A view from the commentary box. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 842–860. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510627739>
- Parker, L. D. (2011). Twenty-one years of social and environmental accountability research: A coming of age. *Accounting Forum*, 35, 1–10.
- Quattrone, P. (2000). Constructivism and accounting research: towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 130–155. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570010323047>
- Quattrone, P. (2009). We Have Never Been Post-Modern. *European Accounting Review*, 18(3), 621–630.
- Rautiainen, A., & Jarvenpaa, M. (2012). Institutional Logics and Responses to Performance Measurement Systems. *Financial Accountability & Management*, 28(2), 164–188.
- Reiter, S. A., & William, P. F. (2002). The structure and progressivity of accounting research: the crisis in the academy revisited. *Critical Perspectives on Accounting*, 27(6), 575–607.
- Saugstad, T. (2002). Educational Theory and Practice in an Aristotelean Perspective. *Scandinavian Journal of Educational Research*, 46(4), 373–390.
- Scapens, R., & Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years. *Management Accounting Research*, 21, 278–284. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.003>
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1–30. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Schaltegger, S., Gibassier, D., & Zvezdov, D. (2011). *Environmental Management Accounting, A Bibliometric Literature Review*. Working Paper: Centre for Sustainability Management, University of Lueneburg.
- Spicer, B. (1992). The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3, 1–37. [http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005\(92\)70001-8](http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005(92)70001-8)
- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in multinational company. *Management Accounting Research*, 19, 80–102.
- Whittle, A., & Mueller, F. (2010). Strategy, enrolment and accounting: the politics of strategic ideas. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(5), 626–646. <http://dx.doi.org/10.1108/09513571011054918>