****

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

**چکیده**

 اخیرا تحقیقات حسابداری مدیریتی دستخوش تغییر قرار داده شده است چون ارتباط­اش 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 دربربگیرد. 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 مورداستفاده در حسابداری می­باشد. بااین 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، تصمیم گیری، 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 منافعی 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 آنجه 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 ارتباط­اش را تقویت نمایند. یه ربع قرن پیش، Johnson و Kaplan (1987) درمرود ارتباط حسابداری مدیریتی تحقیق می­کردند، و ادامه دادند تا ازنظر 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 تحقیقات مان مرتبط باشند، ما باید تفکرهای نظری­مان را با عمل حسابداری مدیریتی مرتبط کنیم. این رویکر رابطه را افزایش می­دهد درصورتی 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. درحالیکه برنامه­کار تحقیقات مبتنی بر تمرین شاید نسبت به مطالعات پژوهشی عمل­گرا بر شیوه و تمرین بیشار 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 پیشناداتی ساخته شدند که از سایر زمینه­ها مانند نظریه­های سازمانی و اقتصادی به دست می­آِیند. همانطورکه 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 Burns & Scapens, 2000; Ma & Tayles, 2010)، نظریه ساختاریابی (Tillmann & Goddard, 2008) و کارهای محققان انتقادی و تفسیری گوناگون، مانند Foucault، Bourdieu، Habermas (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 ذکرشده قبلی، نظریه، شیوه (تمرین، متخصص (کارافرین) 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 درحال تحقیق کردن درمورد موارد زیر می­باشند: آنچه آنها به عنوان حسابداری مدیریتی درنظر 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 ساحتارهای 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. بااین 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 دیدگا­ها 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 نهایتا ساختار نظری مشخص خواهد شد.

1. **حسابداری مدیریتی و نظریه­های مختلفش**

**2-1- 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 فرانظریه­ها 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 هرچیزی 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. بااین­حال، عدم اطمینان اطلاعات پردازش کننده 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. Meyer و Rowan (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 طورکلی، 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 نفسیری دیگر 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 متقابلا 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 دردسترس دارد؛ سرمایه اجتماعی، مثلا 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 درنهایت 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 هستی شناسی می­باشد که به طور گسترده­ای در حسابداری اعمال شده است. آن در چگونگی و علت سوالات دخالت نمی­کند درعوض 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 درمورد روشهایی که آنها به یکدیگر مرتبط هستند.

باتوجه به تحقیقات انتقادی، آثار متعددی از محققان وفیلسوفان 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 طورکلی، 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 درنظر 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 طورکلی این نظریه را به جای یک جامعه برای سازمانهای خاص قابل اجرا کند. نوشته­های Foucault درمورد 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 درنظر بگیرند مانند طرفداری از زنان (فمنیسم) و نگرانی­های جنسیتی (Gallhofer,1998; Haynes, 2008; Hopwood, 1987)، موضوعات اخلاقی (Gray et al., 1994; McPhail, 2001)، عناصر اجتماعی و محیطی حسابداری (Gray & Bebbington, 2001; Gray & Laughlin, 1991; Masanet-Lodra, 2006;Mathews, 1997 and 2004; McPhail, 2001; Owen, 2008; Parker, 2005 and 2011) و سیاست و قدرت (Carter et al., 2010; Whittle and Mueller, 2010). McPhail (2001) نگرانی­ها و موضوعات مربوط به سهم و همکاری آموزش حسابداری برای افزایش مسئولیت و فارغ­التحصیلان حسابداری اخلاقی مطرح کرده است. به طور خاص بادرنظر گرفتن بحران مالی اخیر، این یک مسئله باارزش می­باشد که مجددا بررسی می­شود چون ما باید به سهم­مان برای شکست سیستمهای اقتصادی­مان بپردازیم. Gray & Bebbington (2001) حسابداری مربوط به محیط زیست را عنوان می­کنند، بطوریکه شرایط محیطی ادامه دارد تا بدتر شود همانند بلایای طبیغی، مانند فوکوشیما (نکته 3) یا طوفان شن، که نمی­توانند شکست داده شوند و می­توانند باعث آسیب قابل توجه و طولانی مدت شود، ما بایدبه جنگ برای حقوق طبیعت ادامه دهیم و نیازهایش را به عنوان بخشی از شیوه­های کسب­وکارمان درنظر بگیریم. Burritt و همکاران (2002) و Schaltegger و همکاران (2010) بر حسابداری مدیریتی زیست محیطی تمرکز کرده­اند و یک آنالیز بسیار دقیق درمورد 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. درحالیکه 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 باهم 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 درنهایت توسط قوی­ترین حالت برنامه­ریزی نه لزوما 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) درمورد آنچه حسابداری مدیریتی را تشکیل می­دهد می­پرسد. باتوجه به این نظریه- تقسیم کار، حسابداری مدیریتی دارای یک ویژگی علمی نظری می باشد، 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 کاربرده 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 مورداستفاده توسط مدیریت می­باشد تا در یک نهاد برنا­مه­ریزی، ارزیابی و کنترل را انجام دهد و استفاده مناسب از منابع و دردسترس­پذیری منابع­اش 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 درنظر گرفته می­شوند تمرکز می­کنند. باتوجه 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.

درطول سالها، شیوه­های زیادی توسعه یافته و مورد پژوهش قرار گرفته­اند، برای توسعه تئوری، یکی باید بپرسد که آیا ما باید این شیوه­ها را درنظر 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 دربرابر افزودن رویکرد نظری دیگر استدلال می­کنند که نهایتا فقط تغییر آنچه قبلا وجود دارد پیشنهاد می­شود، و درعوض افزایش ساختارهای نظری موجود پیشنهاد می­شوند تا تحولات و پیشرفتهای حسابداری مدیریتی اصلاح کنند. بااین­حال، 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 باتوجه 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 همانطورکه تحقیقات حسابداری مدیریتی سالهای اخیر بر جنبه­های اجتماعی حسابداری بسیار زیاد تمرکز کرده­ و از مسائل فنی بیش ازحد دور شده است. مسلما، این جنبه­های فنی رشته ماست که ما را از محققان علوم اجتماعی و اقتصادی متمایز می­کنند.

Scapens و Bromwich (2010) ما را با مرورکلی درمورد 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 درمورد هرکدام از اینها فراتر از حوزه این مقاله است. درعوض باید به جنبه­هایی توجه شود که در مطالعات مختلف مورد تحقیق قرار گرفته­اند. تقریبا 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. بااین 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. Malmi و Granlund (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.

1. **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 درنظر گرفته شوند. Baldvinsdottir و همکاران (2010) و Quattrone (2000) ماهیت­های دوگانه حسابداری (مدیریتی) را پیشنهاد می­دهند که رویکرد پژوهشی را منعکس می­کنند. اولا، دانش حسابداری در تئوری مورد بررسی قرار گرفت، و نکات اصلی که به ساختار نظری خواهند پرداخت، شناسایی شدند. دوما، 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 ومصاحبه کردند، و پنج تای دیگر فقط مشاهده کردند. مصاحبه­ها و مشاهدات در زمانهای مختلف، از 2003 تا 2012، صورت گرفتند. مصاحبه­ها در هرجا از 30 دقیقه تا 1.5 ساعت رده­بندی شدند و مصاحبه­شده­ها در حداقل دو بار مورد مصاحبه قرار داده شدند. ویژگی­های شرکت کنندگان در جدول 1 خلاصه می­شوند.

جدول 1: ویژگی­های شرکت کنندگان

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| سازمان | موقعیت | سطح تحصیلات | کشور | سن | جنسیت | شماره |
| دانشگاه دولتی | رئیس امورمالی | لیسانس | اردن | 45 | زن | 1 |
| دانشگاه دولتی | حسابدار/ مشاور | لیسانس و صلاحیت CIAM | انگلستان | 37 | مرد | 2 |
|  کسب­وکار سودآور | برآوردگر هزینه | لیسانس | آلمان | 32 | مرد | 3 |
| غیرانتفاعی | دستیار مالی | کارشناسی ارشد | انگلستان | 26 | زن | 4 |
| کسب­وکار خدماتی سودآور | رئیس امورمالی | لیسانس | اردن | 54 | مرد | 5 |
| کسب­وکار سودآور | حسابدار | معادل آلمانی لیسانس | آلمان | 40 | زن | 6 |
| کسب­وکار خدماتی سودآور | حسابدار | کارشناسی ارشد | اردن | 43 | مرد | 7 |
| دانشگاه دولتی | مامور امورمالی | کارشناسی ارشد | انگلستان | 38 | زن | 8 |
| کسب­وکار خدماتی سودآور | مدیریت مالی شرکتهای سهامی | معادل آلمانی لیسانس | آلمان | 28 | مرد | 9 |
| دانشگاه دولتی | حسابدار | معادل استرالیایی لیسانس | استرالیا | 35 | مرد | 10 |
| دانشگاه دولتی | حسابدار | معادل استرالیایی لیسانس | استرالیا | 42 | زن | 11 |
| کسب­وکار خدماتی سودآور | حسابدار | کارشناسی ارشد و صلاحیت ICAEW | انگلستان | 37 | مرد | 12 |
| کسب­وکار سودآور | رئیس امور مالی | معادل آلمانی لیسانس | آلمان | 50 | زن | 13 |
| دانشگاه دولتی | پروفسور حسابداری | لیسانس و صلاحیت CIPFA | انگلستان | 51 | مرد | 14 |
| دانشگاه دولتی | حسابدار | لیسانس | اردن | 61 | زن | 15 |
| NGO | دستیار حسابدار | لیسانس | اردن | 22 | زن | 16 |
| موسسه مالی | حسابدار مدیریت | کارشناسی ارشد و صلاحیت CIMA | انگلستان | 37 | مرد | 17 |
| دانشگاه دولتی | رئیس امورمالی | دکتری | آلمان | 40 | مرد | 18 |

آنها دارای زمینه­های تحصیلی متفاوت، ذهنیت­های کسب­وکار مختلف و موضوعات مختلف محیط­کاری می­باشند.

1. **داده­ها و یافته­های تجربی – مرور دانش حرفه­ای**

مشاهدات و مصاحبه­ها باتوجه به بررسی فعالیتهای روزانه حسابداران اتفاق افتادند. مصاحبه­ها نیمه ساختار یافته بودند و با بحث درمورد 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 CO2، هزینه­های زیست محیطی مربوط به تحقیق و توسعه (خصوصا 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 برقرارکردن 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 (مثلا ترکیب دو موقعیت یا نقش متفاوت،) بین وظایف حسابداری کلاسیک و فعالیت­های مدیریتی بیشتر می­باشد. بااین­حال، 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.

**4-2- 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. بااین­حال، پس از اولین سال تعدادی نامعلوم می­باشند، ما نمی­توانیم 100 درصد مطمئن باشیم، هرچه ما جلوتر را بخواهیم 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 اخیرا 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 درنظر می­گیریم، مانند تمام هزینه­های دیگر. در پایان ما برای موقعیت مالی­مان در پایان سال و سال بعد از آن برنامه­ریزی می­کنیم. این تقریبا 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. (شرکت­کننده 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 مستقیما 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 برندارد، بنابراین ما به صورت روزانه مدیریت می­کنیم، هزینه­ها و درآمدها را وقتی که آنها برای ما استخراج می­شوند ثبت می­کنیم. بااین 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.بااین­حال، بودجه بین دیگران به عنوان ابزار سنجش عملکرد هم استفاده می­شود، به طوریکه هر سازمان شاخص­های عملکرد کلیدی خودش را دارد.

**4-3 سنجش عملکرد**

شاخص­های بودجه و عملکرد تخصصی، که به صورت جداگانه توسط هر سازمان انتخاب شدند، در تمام سازمان­ها موردنظر 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 CO2، 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، بااین­حال، ما باید تاکید بیشتری بر کنترل شاخص­های مالی­مان داشته باشیم." (شرکت­کننده شماره 14).

**4-4 مدیریت مسائل حسابداری خاص**

این بخش تعداد عوامل خاص را رده­بندی می­کند که همه در تحقیقات تجربی به طور چشمگیری برجسته شدند اما نه لزوما برای همه حسابداران به اندازه یکسان. این مفاهیم خاص عبارتند از: قدرت، آموزش، فناوری، فرهنگ، مدیریت ریسک و اخلاق. در مصاحبه­ها، این مفاهیم توسط توسط مصاحبه­شونده باتوجه به پاسخ­هایشان یا مصاحبه کننده بیان می­شوند به طوریکه این موضوع­ها ادبیات موضوعی را به وجود آوردند. قدرت اجماعا مطرح شد وقتی که درمورد فرایند بودجه بحث می­شد، چون قدرتمندترین معمولا به برنامه­های مالی و اهداف­شان می­رسد ، از­اینرو 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 نتیجتا راحتر شود. درواقع، وقتی من نمیدانم 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. بااین حال، مهم است تا رفتار اخلاقی را در حسابداری ابراز کنیم، ما باید اخلاقی باشیمو طبق آن عمل کنیم (شرکت کننده شماره 18)."

اخلاقی که بحث برانگیزترین موضوع تحولات اخیر حسابداری می­باشد توسط همه به عنوان یک موضوع مهم شناسایی شد بیشتر توسط مصاحبه شوندگان 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 شرکت کنندگان باور دارند که



شکل 1- تئوری حسابداری مدیریتی











