



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۲ / شماره ۲ (پیاپی ۴۶) / تابستان ۱۴۰۲
صفحه ۳۹۱ تا ۴۰۱

شناسایی مولفه های موثر بر تکامل حسابداری مدیریت با استفاده از روش ANP فازی در بین شرکتهای عضو سازمان بورس و اوراق بهادار

پانید شکرایی فرد

دانشجوی دکترای تخصصی رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
paniz_shokraei.fard@yahoo.com

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد بازنشسته، گروه مالی و حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
رئیس و عضو هیات علمی و موسس مرکز پژوهشی مهندسی مالی و سرمایه گذاری بازارساز و موسس و دبیرکل انجمن مهندسی مالی ایران.
Roodposhti.rahnama@gmail.com

محمدحامد خان محمدی

دانشیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.
dr.khanmohammadi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

چکیده

هدف اولیه اطلاعات حسابداری کمک به کاربران در تصمیمگیری است. حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که اطلاعاتی را برای مدیران فراهم میکند و یک بخش اساسی از فرآیند استراتژیک در یک سازمان را شکل می‌دهد و شامل فرآیند شناسایی، سنجش، جمع‌آوری، تحلیل، تدارک، تفسیر و تسهیم اطلاعات است. تفکر نهادی در حسابداری مدیریت را می‌توان در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مانند بی‌طرفی، عینیت، و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارش‌گری مالی بیان میشود، پژوهش حاضر پیمایشی و از نوع کاربردی است. جامعه آماری این تحقیق شامل خیرگان آشنا به حسابداری مدیریت، حسابداران و حسابرسان در سازمان بورس و اوراق بهادار میباشند که از این میان ۱۰ خبره شناسایی شد و به عنوان جامعه آماری پژوهش در نظر گرفته شدند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده از پرسشنامه خیرگان و مقایسات زوجی است. با توجه به بررسیهای صورت گرفته مشخص گردید که ۵ مولفه نیروی انسانی، عوامل سیاسی اجتماعی، عوامل اقتصادی، نهادهای قانونگذاری و عوامل سازمانی و فناوری بعنوان ابعاد اصلی در طراحی این مدل شناسایی گردیده‌اند. براساس نتایج بدست آمده مشخص گردید تمامی این مولفه‌ها دارای تاثیر معناداری در راستای حسابداری مدیریت بوده‌اند. لذا با توجه به یافته‌های پژوهش میتوان نتیجه گرفت که در بین عوامل حسابداری مدیریت مولفه اصلی عوامل اقتصادی و عوامل سازمانی و فناوری بیشترین تاثیر را بر روی شکل‌گیری و تکامل حسابداری مدیریت داشته‌اند. **واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت، تکامل حسابداری، سازمان بورس و اوراق بهادار، روش ANP فازی.

۱- مقدمه

هدف اولیه اطلاعات حسابداری کمک به کاربران در تصمیم گیری است. حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که اطلاعاتی را برای مدیران فراهم میکند و یک بخش اساسی از فرآیند استراتژیک در یک سازمان را شکل میدهد و شامل فرآیند شناسایی، سنجش، جمع آوری، تحلیل، تدارک، تفسیر و تسهیم اطلاعات است که به مدیران در انجام اهداف سازمانی کمک می‌کند.

اکنون با گسترش جوامع بشری، بازارهای تجاری نیز گسترش یافته و واحدهای تجاری بزرگتر و متعددتری پدید آمده‌اند و به رقابت با یکدیگر می‌پردازند. سازمانها برای حفظ مزیت رقابتی خود در محیط پویا و متغییر امروزی باید بتوانند خود را با تغییرات هماهنگ نموده و توانایی پیش بینی و پاسخگویی در برابر آنها را در خود ایجاد نمایند. بدین منظور سازمان بایستی با توجه به شرایط محیطی، ارزیابی از وضع موجود و مطلوب داشته باشد تا بتواند مناسبترین استراتژی را اتخاذ و به مرحله اجرا بگذارد. حسابداری مدیریت با ارائه سیستمهای هزینه یابی جدید و کاهش هزینه، ارائه تکنیکهای مدیریتی جدید و حل مشکلات و موانع سازمانها در راه کسب موفقیت آنها میتواند مؤثر واقع گردد. استفاده از تکنیک های نوین حسابداری مدیریت تنها یک توصیه نبوده و در عصر حاضر به عنوان ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، یک نیاز اساسی و یک ضرورت حیاتی به شمار میرود.

در سالهای اخیر، «تغییر» موضوع پژوهش و بحث و بررسی در متون حسابداری مدیریت شده است. علاوه بر تجزیه و تحلیل ماهیت تغییر (کوآترن و هاپر، ۲۰۰۱) و پیشنهادهای مربوط به نوع شناسی تغییر (سلايمان و مایکچل، ۲۰۰۵)، مطالعات متعددی منتشر شده است که روش تاثیرگذاری روشهای حسابداری مدیریت جدید را بررسی میکند. اگرچه چارچوب مفهومی مبتنی بر اقتصاد نهادی سنتی، قادر به روشن ساختن فرآیندهای تغییر حسابداری مدیریت است، این امر منافع ما را در جریان دیگری از نظریه نهادی به نام «جامعه شناسی نوین نهادی» ارتقا می بخشد. خصوصیات ساده و ایستا در هر دو دیدگاه متعارف حسابداری مدیریت (کوپر و کاپلان، ۱۹۹۹؛ درووری، ۲۰۰۲؛ هورن گرن و همکاران، ۲۰۰۰) و روشهای توصیفی مبتنی بر نظریه سازمان همکاران (۲۰۰۳) باعث شده است که پژوهشگران حسابداری مدیریت که با تغییر درون سازمانی روبرو هستند، به دنبال رویکرد روش شناختی و نظری جایگزین باشند. مطالعات عمیق موردی در مورد تغییرات حسابداری مدیریت، برای جمعآوری دادههایی جامع در فرآیند تغییر و نظریه هایی در زمینه های اجتماعی غنی را بررسی میکنند که در آن چنین تغییراتی آشکاری، تطبیق یافته، استفاده شده است.

حال در روند کنونی نظریات نهادی در گسترش مطالعه حسابداری مدیریت، نقشی بر جسته داشته اند (مول و همکاران، ۲۰۰۶). به طور خاص، از منظر نهادی، سیستم حسابداری مدیریت به عنوان جزء غیر قابل تفکیک پذیری با قوانین و هنجارهای غالب که ساختار اجتماعی و سازمانی را تشکیل میدهند، دیده میشود (کوالسکی و دیرسمت، ۱۹۸۸، ۱۹۸۶؛ بورانز و اسکاپنز، ۲۰۰۰). این موضوعات بدین جهت مهم است که در دهه های اخیر، توجه به نقش محیط در علوم مختلف و به ویژه علوم اجتماعی صورت گرفته است. در حسابداری مدیریت، «محیط» صرفاً به عنوان منبع از محدودیتهای وظیفه و با شبکه رابطه (مشتریان، تامین کنندگان و حوزه های نزدیک دیگر) مفهوم سازی نمیشود و تقاضا برای هماهنگی عملیاتی و کنترل بر سازمان را مطرح میکند. در عوض، محیط شامل قوانین فرهنگی و هنجارهای اجتماعی است که در ساختارها و رویه های سازمانی رسمی و خاص منعکس میشود. یعنی، سازمان های نهادینه، تمایل دارند تا ساختارها و رویه هایی را اتخاذ کنند که در محیط اجتماعی و فرهنگی، آنها مورد ارزیابی قرار گیرند. آنها این کار را برای رسیدن به مشروعیت و تامین امنیت منابع ضروری برای بقای خود انجام میدهند. این جستجو برای مشروعیت و منابع توضیح میدهد که چرا اشکال و رویه های سازمانی در سراسر سازمانهای فعال در محیط های مشابه انتشار مییابد. به عنوان نمونه، دی ماگیو و پول (۱۹۹۳)، با توسعه بینش محیط های مشابه اشاره کرده اند که این فرآیند انتشار میتواند فشاری ایجاد کند تا سازمان ها را به سمت یک شکل شدن با دیگر سازمانها در محیط نهادی خود هدایت کند. هانان و فریمن (۱۹۷۷)، بر سه نوع هم شکلی یا تناظر نهادی شامل تناظر اجباری، هنجاری و تقلیدی تاکید داشتند که ابعاد اجتماعی و سیاسی محیط سازمانها را برجسته میسازند. جنبه مهمی که ما بر و روان (۱۹۷۷) بر آن تاکید دارد این است که ساختارها و رویه های رسمی سازمانهای نهادینه شده ممکن است از شیوه های کار فعلی، مستقل شوند. ساختارها و رویه های رسمی به منظور دستیابی به مشروعیت و تضمین منابع مورد نیاز برای بقای سازمان اتخاذ میشوند، اما آنها از شیوه های سازمانی روزمره جدا هستند، به طوری که فرآیندهای عادی عملیات روزانه را مختل نمیکند.

حسابداری مدیریت تغییرات زیادی را در طی عمر خود طی کرده است. پژوهش های زیادی وجود دارد که بر روی تغییرات حسابداری مدیریت تمرکز میکنند و با شیوه های گوناگون اقدام به تصویرگری آن در پژوهش های مختلف و با رویکردهای متفاوت نموده است. در این میان، ظهور رویه های جدید حسابداری مدیریت به اندازه مناسب به وسیله تئوری نهادگرایی سنتی قدیم و جدید توضیح داده نشده است. با توجه به موضوع، این پژوهش

به دنبال ارائه یک رویکرد جدید به منظور رفع کاستی های مرتبط با تغییرات حسابداری مدیریت در این زمینه میباشد.

۲- مبانی علمی و پیشینه پژوهش

حسابداری مدیریت یکی از مهمترین وظایف سازمانی در داخل یک سازمان است. هدف حسابداری مدیریت ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی است که در برنامه ریزی داخلی، کنترل و تصمیمگیری مفید است. در مقابل، حسابداری مالی اطلاعات مالی را در اختیار طرف های خارجی و داخلی قرار میدهد تا به تصمیمگیری کمک نماید. بحثهای زیادی در ادبیات حسابداری مدیریت مربوط در چهار دهه گذشته ایجاد شده است. در آغاز دهه ۱۹۸۰ بحث در مورد حسابداری مدیریت شاهد انقلابی بود که توسط هاپوود (۱۹۸۳) در اروپا و کاپلان (۱۹۸۳) در ایالات متحده آغاز شد. جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) کتابهای درسی حسابداری هزینه و تحقیقات دانشگاهی را به دلیل ساده سازی روش های سیستم هزینه متهم میکنند.

در تحقیقات حسابداری مدیریت دهه ۱۹۷۰ دوره ای از مدل های ریاضی اقتصادی بود (اسکاپنز، ۲۰۰۶، ۴). در طول و پس از آن دوران، سیستم ها در بافت تاریخی حسابداری مدیریت توسط تعداد زیادی از مطالعات مورد بررسی قرار گرفتند (جانسون، ۱۹۷۲؛ جانسون؛ جانسون، توماس.اچ، ۱۹۷۵؛ جانسون، ۱۹۷۸؛ جانسون، ۱۹۸۱؛ کاپلان، ۱۹۸۴؛ هوسکین و مکوه، ۱۹۸۶؛ لاف، ۱۹۸۶؛ میلر و اولری، ۱۹۸۷؛ ماکوه، ۱۹۸۸؛ بوگن، ۱۹۸۹؛ لاف، ۱۹۹۱؛ لاف، ۱۹۹۵؛ فوجیمورا، ۲۰۰۷). با این حال، تحقیقات باید بر روی سیستم ها و شیوه های حسابداری مدیریت فعلی با مطالعه توسعه چنین سیستم هایی در زمینه تاریخی آنها متمرکز شود. جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) ادعا میکنند که حسابداری مدیریت پس از پیشرفت چشمگیر در فناوری و سیستم های اطلاعات، اهمیت خود را از دست داد. آنها فرصتی عالی برای بحث و تشویق استفاده از تکنیک های نوآوری را ارائه کردند. از یک سو، برخی از محققان استدلال کرده اند که سیستمهای حسابداری مدیریت سنتی همچنان مورد استفاده قرار میگیرند (دروری و همکاران، ۱۹۹۳؛ برنز و یزدی فر، ۲۰۰۱). از سوی دیگر، دیگران در نظر گرفته اند که تغییراتی در سیستم ها و شیوه های حسابداری مدیریت ایجاد شده است (فریدمن و لین، ۱۹۹۷؛ لایتینن، ۲۰۰۱).

ویکراماسینگ و الوتاگ^۱ (۲۰۰۷) این دیدگاه ها را به دو رویکرد تقسیم میکنند. اولین رویکرد، دیدگاه های منطقی در

مورد تغییر حسابداری مدیریت است که به نظریه های اقتصادی کلاسیک جدید در مورد تغییر حسابداری مدیریت، از جمله نظریه نمایندگی و حوادث احتمالی مربوط میشود. در این رویکرد، مدل های اقتصادی مثبت سعی در توضیح و پیش بینی رفتار اقتصادی دارند. بنابراین، جهت گیری اقتصادی هنجاری توسط محققان حسابداری مدیریت اتخاذ شده است (ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷).

تغییر حسابداری مدیریت در سالهای اخیر به موضوعی بحث برانگیز تبدیل شده است. این که آیا حسابداری مدیریت تغییر نکرده است، تغییر کرده یا باید تغییر کند، همه مورد بحث قرار گرفته است. علاوه بر این، به نظر میرسد که محیطی که حسابداری مدیریت در آن اعمال میشود، با پیشرفت در فناوری اطلاعات، بازارهای رقابتیتر، ساختارهای مختلف سازمانی و شیوه های جدید مدیریت تغییر کرده است (عزامل و همکاران^۲، ۱۹۹۳، ۱۹۹۶). اگرچه برخی ممکن است ادعا کنند که ماهیت اساسی سیستم ها و شیوه های حسابداری مدیریت تغییر نکرده است (دروری و همکاران^۳، ۱۹۹۳)، شواهدی وجود دارد که استفاده از حسابداری در فرایند مدیریت تغییر کرده است (برومویچ و بهمانی^۴، ۱۹۸۹، ۱۹۹۴) به در حال حاضر به نظر میرسد مدیران از سیستم های حسابداری و گزارش های مالی معمول خود با انعطاف پذیری بیشتر و همراه با طیف وسیعی از اقدامات دیگر، اعم از مالی و غیرمالی استفاده میکنند (میلر و اولری^۵، ۱۹۹۳).

با این حال، به طور نسبی توجه تحقیقات به درک فرآیندهایی که از طریق آنها این سیستم ها و شیوه های حسابداری مدیریت جدید بوجود آمده اند (یا ظهور نکرده اند) در طول زمان مورد توجه قرار گرفته است. بسیاری از تحقیقات موجود در این زمینه که در رویکردهای نظری «استاتیک» استفاده میشود، بر تغییر حسابداری مدیریت به عنوان یک نتیجه متمرکز است (کووالسکی و همکاران^۶، ۱۹۹۳). لذا در این زمینه کمتر تحقیق شده است که چرا و چگونه حسابداری مدیریت یک سازمان به مرور زمان به آنچه هست یا نیست، یعنی تغییر حسابداری مدیریت به عنوان یک فرایند، می پردازد.

دانش متعارف و علمی حسابداری مدیریت را به عنوان اطلاعاتی برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت ارائه میدهد و همانطور که در جاهای دیگر مطرح شد، چنین تصویری در نظریه اقتصادی نئوکلاسیک شرکت پایهگذاری شده است (اسکاپنز و

⁴ Bromwich and Bhimani

⁵ Miller and O'Leary

⁶ Covaleski et al

¹ Wickramasinghe and Alawattage

² Ezzamel et al

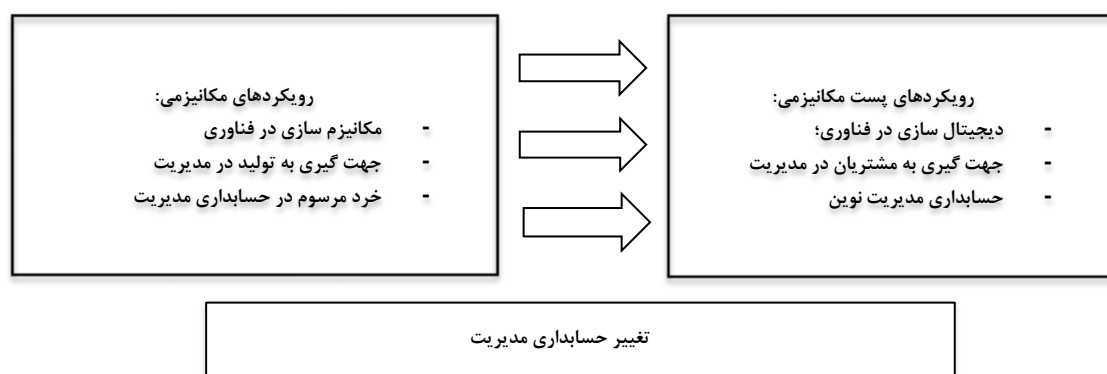
³ Drury et al

های نوین حسابداری دخیل هستند. موردکاوی های صورت گرفته توسط اینس و میچل (۱۹۹۰) حاکی از آن است که ساختار سازمانی یک تسهیل کننده برای تغییر در حسابداری مدیریت می باشد. بنابراین سیستم حسابداری مدیریت بایستی با فرم های جدید سازمانی انطباق یابد و بهبود در روش ها و تکنولوژیهای مرتبط با آن اجتناب ناپذیر است. تغییر ممکن است به صورت عمدی یا اتفاقی رخ دهد. عمدی یا تصادفی بودن هر تغییری وابسته به زمان «تجربه گذشته» و مکانی است که تغییر در آن رخ می دهد. درک چنین تغییراتی یک دانش واقع بینانه به حسابداری مدیریت را در پی دارد. با عنایت به تغییرات فنی در حسابداری مدیریت در کنار دو عامل زمان و مکان، میتوان به یک رویکرد عملی به تغییر در حسابداری مدیریت دست یافت. این نکته به ما کمک خواهد نمود که درک شود چرا برخی از تکنیک ها و با توجه به ویکراماسینگ و الوتاگ (۲۰۰۷) تغییر در حسابداری مدیریت میتواند در تحولات اخیر در سه زمینه اصلی منعکس شود: مدیریت هزینه، مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت در سازمان های جدید. همچنین، آنها تعریفی از حسابداری مدیریت را از سه دیدگاه مختلف ارائه کرده اند، از نظر فنی-مدیریتی، عملگر-تفسیری و انتقادی-اجتماعی-اقتصادی، تغییرات حسابداری مدیریت را به عنوان تغییر از رویکردهای مکانیسم های بعد مکانیسم حسابداری مدیریت (ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷). شکل شماره ۲-۲، حرکت از یک موقعیت به موقعیت دیگر را نشان میدهد.

آرنولد^۱ (۱۹۸۶). با این حال، از آنجا که نظریه اقتصادی نئوکلاسیک مبتنی بر مفروضات اصلی اقتصادی عقلانیت و تعادل است، در تحلیل فرایندهای تغییر مشکل دارد (هاجسون^۲، ۱۹۹۳). نظریه اقتصادی نئوکلاسیک بیشتر به دنبال پیش بینی نتایج منطقی یا «مطلوب» است، نه توضیح فرایندهای آشکار در حرکت از حالت تعادلی به حالت دیگر. با این حال، مطالعه فرایندهای تغییر حسابداری مدیریت مستلزم مفهومی سازی روشهایی است که شیوههای جدید حسابداری در طول زمان تکامل مییابد (نلسون و وینتر^۳، ۱۹۸۲).

مونتاگنا معتقد است که با ورود به دوره مدرن و تغییر محیط تجاری و چهارچوب معادلات اقتصادی، اهداف بنگاه های اقتصادی نیز تغییر یافت. در این دوره علاوه بر اهدافی نظیر سودآوری و افزایش فروش از طریق ارتقاء سهم بازار و افزایش تولید، اهداف دیگری همانند ورود به بازارهای بین المللی، مسئولیتهای زیست محیطی و اجتماعی، ارتباط قابل قبول با مشتریان و عرضه کنندگان منابع نیز در چهارچوب اهداف سازمانی مدنظر قرار گرفت. در راستای تامین هدفهای جدید سازمان، حسابداری صنعتی دیگر توان پاسخگویی و ارائه اطلاعات در برای تامین اهداف فوق را نداشت. بنابراین حسابداری مدیریت با تعریف اهدافی مدرن در راستای تامین هدفهای جدید سازمان ناشی از ورود به دوره مدرن گام برداشت (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳).

مطالعه فرآیند تغییر در حسابداری نشان می دهد عواملی مانند مدیریت فرآیند تغییر و نقش تکنولوژی در اجرای سیستم



شکل ۱: تغییر حسابداری مدیریت از مکانیسمی به پست مکانیسمی

منبع: ویکراماسینگ و همکاران، ۲۰۰۷

³ Nelson and Winter

¹ Scapens and Arnold

² Hodgson

بها بسیار رایج بوده است. در این مرحله بیشتر سازمانها متمرکز بر تعیین هزینه بوده که مرتبط با ارزش موجودیها و تخصیص سربار بود. برخی تکنیک های حسابداری مدیریت برای تخمین هزینه، مانند FIFO و LIFO در این دوره ایجاد شدند. در این مرحله تخمین هزینه بسیار اهمیت داشت زیرا با تخمین هزینه مدیران قادر به کنترل جایگاه مالی خود بودند.

مرحله دوم (۱۹۶۵ تا ۱۹۸۵): در این مرحله، توجه حسابداری مدیریت بهتر است بگویم حسابداری صنعتی) به سمت گردآوری اطلاعات به منظور تصمیم گیری و برنامه ریزی مدیریتی و کنترل از طریق استفاده از تکنیکهایی نظیر تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت بوده است. همچنین شرکتها به سمت تولید اطلاعات با هدف برنامه ریزی و کنترل مدیریتی قدم برداشتند. این بسیار مهم بود زیرا تنها اطلاعات ارزشمند میتواند به مدیران در گرفتن تصمیمات صحیح کمک نماید. تکنیک های حسابداری مدیریت مانند هزینه یابی حاشیهای، حسابداری سنجش مسئولیت، بهیایی استاندارد، تجزیه و تحلیل بها- حجم فعالیت- سود و تحلیل های نقطه سر به سر و به نوعی روشهای سنتی حسابداری صنعتی در این مرحله معرفی شدند تا به مدیران در انتخاب درست تصمیمات استراتژیک کمک نمایند.

مرحله سوم (۱۹۸۵ تا ۱۹۹۵): با افزایش رقابت جهانی و توسعه سریع تکنولوژی در اوایل دهه ۸۰ میلادی، بسیاری از بخش های صنعت تحت تأثیر قرار گرفتند. در این مرحله مدیریت بر کاستن از هزینه ها متمرکز بود اما تحلیل فرآیند به وسیله تکنولوژی ها صورت گرفت. در این زمان، تاکید حسابداری مدیریت معطوف به کاهش اتلاف منابع مورد استفاده در تولید بوده است. این امر از طریق حذف «فعالیت های بدون ارزش افزوده» و استفاده از فرمول های ریاضی ای مانند: مقدار سفارش اقتصادی (مدل EOQ) یا رگرسیون چند متغیره، محقق شد. برخی از تکنیک های این مرحله شامل تولید بهنگام و هزینه یابی بر اساس فعالیت بود.

مرحله چهارم (از سال ۱۹۹۵ تاکنون): در دهه ۹۰ میلادی، صنعت جهانی با عدم اطمینان های قابل ملاحظه و پیشرفت در تکنولوژی های تولید روبرو بوده و چالشهای رقابت جهانی نیز به طور فزایندهای رشد یافته است. در این مرحله شرکتها متمرکز بر افزایش خلق ارزش به واسطه استفاده مؤثر از منابع بودهاند. مدیران تلاش کرده تا عوامل را شناسایی نمایند بخصوص آنهایی که محرک افزایش ارزش سهامداران هستند، در نتیجه فعالیت هایی که ارزش افزوده ندارند تماماً حذف شدهاند. در مرحله چهارم، تأکید بر خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع است و تکنیک های محرک ارزش برای مشتری و سهامدار و

با این حال، همه چارچوب های احتمالی (گوردون و میلر، ۱۹۷۶؛ اتلی، ۱۹۷۸؛ اتلی، تیدی، ۱۹۸۰؛ اینس و میچل، ۱۹۹۰؛ کاب و همکاران، ۱۹۹۵) و نظریه های نمایندگی (گروسمن و هارت، ۱۹۸۶؛ هولمستروم و میلگروم، ۱۹۹۴) ادعا کرده اند که روابط خطی و یک طرفه هستند (ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷). یک انتقاد فراگیر این است که نظریه اقتضایی از تجزیه و تحلیل مقطعی استفاده کرده است که به پرسشنامه نظرسنجی مورد استفاده در آن بستگی دارد و درک عمیقی از چگونگی ظهور سیستمهای حسابداری مدیریت در سازمان ها را ارائه نکرده است (اتلی، تیدی، ۱۹۸۰؛ هاپر و پاول، ۱۹۸۵؛ چنهال، ۲۰۰۳؛ ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷).

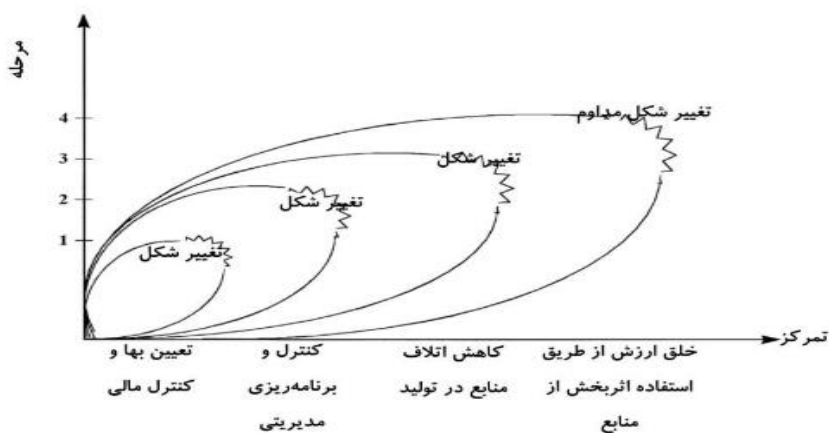
در ادبیات مربوطه بحث در مورد تغییر حسابداری مدیریت را می توان به دو دیدگاه متضاد تقسیم کرد. از یک سو، برخی از محققان استدلال می کنند که سیستم های حسابداری مدیریت سنتی همچنان مورد استفاده قرار می گیرند (دروری و همکاران، ۱۹۹۳؛ برنز و یزدی فر، ۲۰۰۱). از سوی دیگر، دیگران معتقدند که تغییراتی در سیستم ها و شیوه های حسابداری مدیریت ایجاد شده است (فریدمن و لین، ۱۹۹۷؛ لایتینن، ۲۰۰۱). برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) تأیید می کند که حسابداری مدیریت در سالهای اخیر متداول شده است، چه چیزی تغییر کرده باشد، تغییر نکرده و یا باید تغییر کند. همه دیدگاه ها نیاز به تحقیقات بیشتری دارند. در همین راستا و در راستای تامین هدفهای جدید سازمان، حسابداری صنعتی دیگر توان پاسخگویی و ارائه اطلاعات در برای تأمین اهداف فوق را نداشت. بنابراین حسابداری مدیریت با تعریف اهدافی مدرن در راستای تامین هدف های جدید سازمان ناشی از ورود به دوره مدرن گام برداشت (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳).

بنابراین سیستم حسابداری مدیریت بایستی با فرم های جدید سازمانی انطباق یابد و بهبود در روش ها و تکنولوژی های مرتبط با آن اجتناب ناپذیر است. تغییر ممکن است به صورت عمدی یا اتفاقی رخ دهد. برای درک بهتر تغییر در حسابداری مدیریت، فدراسیون بین المللی حسابداران در سال ۱۹۹۸ چارچوبی را برای توسعه حسابداری مدیریت پیشنهاد نمود. این چارچوب سیر تکاملی حسابداری مدیریت را در چهار مرحله معرفی می کند (عمر و همکاران، ۲۰۰۴).

مرحله یک مربوط به سالهای قبل از سال ۱۹۵۰ میلادی است. تأکید و تمرکز اصلی حسابداری مدیریت (بهتر است بگویم حسابداری صنعتی)، در این برهه از زمان بر تعیین بها و کنترل مالی بوده است و منبع اصلی اطلاعات در این مرحله، صورتهای مالی به شمار می رفت که در آن، استفاده از نسبتهای تحلیلی، تحلیل های صورتهای مالی و دیگر تکنیک های محاسبه

طبق بیان فدراسیون بین‌المللی حسابداران بعد از سال ۱۹۸۵ توجه دنیا و به‌خصوص کشورهای توسعه‌یافته به سمت مرحله‌ی چهارم حسابداری مدیریت معطوف بوده است (دیانتی و همکاران، ۱۳۹۴). شکل ۲- تاریخچه تکامل حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

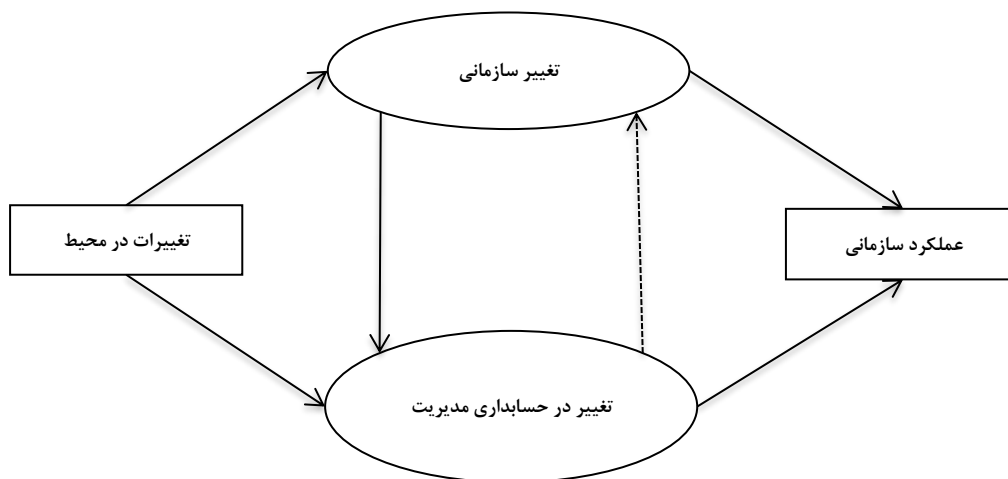
همچنین نوآوری‌های سازمانی را مورد توجه قرار می‌دهد. در این مرحله، بکارگیری روشهای پیشرفته حسابداری مدیریت مانند سیستم اقدام به‌هنگام^۱، مدیریت کیفیت جامع^۲، مهندسی مجدد فرآیندها^۳، محک زنی، کارت ارزیابی متوازن، ترازسنجی و حسابداری مدیریت استراتژیک، برجسته و متداول گردیده است.



شکل ۲: دوره‌های تکاملی حسابداری مدیریت از دیدگاه سازمان IFAC

تکمیل کننده یکدیگرند. مرور ادبیات موضوعی بر روی حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی چارچوب شکل شماره ۲-۳ را پیشنهاد میکند.

ذکر این نکته ضروری است که تکنیک‌هایی که در هر مرحله استفاده شده‌اند در مرحله‌های بعدی نیز تسری پیدا کرده‌اند. بنابراین اقدامات حسابداری مدیریت سنتی و پیشرفته به نوعی



شکل ۳: چارچوب تغییر در حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی

مدیریت است. در این رابطه لازم است ادبیات مربوط به عواملی که میتوانند بر سیستمها و عملکردها تأثیر بگذارند مورد بحث

یکی از اهداف مطالعه عوامل موثر بر حسابداری مدیریت، بررسی تأثیر عوامل نهادی بر سیستمها و عملکردهای حسابداری

³ Business Process Reengineering(BPR)

¹ Just In Time(JIT)

² Total quality management(TQM)

عوامل اقتصادی: رقابت، بازارها و مشتریان به عنوان عوامل اقتصادی طبقه بندی شده اند (سلیمان، اس، ۲۰۰۳). رقابت به عنوان یک عامل کلیدی در طراحی و پیاده سازی سیستم حسابداری مدیریت جدید در نظر گرفته شده است (آمات و همکاران، ۱۹۹۴). نتایج یک مطالعه دیگر نشان میدهد که تأکید بیشتر بر اقدامات متعدد برای ارزیابی عملکرد مربوط به مشاغل است که با رقابت زیاد روبرو هستند و از فرآیندهای تولید محاسبه شده بیشتر استفاده میکنند (هوک و همکاران، ۲۰۰۱). از دیدگاه بازاریابی، کارکنان بخشهای بازاریابی ممکن است سعی کنند بخشهای دیگر را به موقعیت ثانویه منتقل کنند (کوهلی و جاورسکی، ۱۹۹۰). کوهلی و جاورسکی (۱۹۹۰) پیشنهاد میکنند که تعادل قدرت بین بخش ها باید در هر تلاشی برای بازاریابی بیشتر تحت نظارت دقیق قرار گیرد. معنای بازاریابی در مفهوم بازاریابی تمرکز و هماهنگی با مشتری خود را نشان میدهد (کوهلی و جاورسکی، ۱۹۹۰). آنها دیدگاه سنتی را تقویت میکنند که تمرکز بر مشتری شامل به دست آوردن داده ها از نیازها و موارد مورد علاقه مشتریان میباشد. همچنین، آنها تأیید میکنند که تمرکز بر مشتری جزء حیاتی جهت گیری در بازاریابی میباشد.

در حال حاضر ادعاها و لفاظی در مورد افزایش رقابت به جای اثرات واقعی اقتصادی وجود دارد، اما این واقعاً اهمیتی ندارد (اسکاپنز، ۲۰۰۰). این آگاهی مدیران و حسابداران است که اهمیت دارد، و اینکه چگونه آنها محیط اقتصادی را که در آن فعالیت میکنند را میبینند. هر چقدر که آگاهی از رقابت بیشتر وجود داشته باشد، ممکن است تمرکز بیشتری به بازارها، مشتریان و بازاریابی داده شود (همان). اگرچه بیشتر این تمرکز بر مشتریان ممکن است فقط «لفظی» (بازی با کلمات) باشد، اما بر خدمات ارائه شده به مشتریان و ارائه آن خدمات با رویکرد بازار محور تأکید بهتری نیز وجود دارد (همان).

عوامل داخلی: سودآوری و ارتباط تنگاتنگی بین تغییرات حسابداری و عوامل داخلی ثابت شده در نظر گرفته شده است (آمات و همکاران، ۱۹۹۴). آمات و همکاران، (۱۹۹۴) ادعا میکنند که عوامل سازمانی و درون سازمانی برای تجزیه و تحلیل با توجه به پیاده سازی و تغییر سیستم های حسابداری مدیریت استفاده شده است. یکی از نتایج بسیاری از ارتباطات از دست رفته: ظهور و سقوط حسابداری مدیریت این است که حسابداری مدیریت در طول قرن گذشته تحت تسلط صورتهای حسابداری مالی خارجی بوده است (کاپلان، ۱۹۸۴؛ جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷). در پاسخ به این فراخوان، جوزف و همکاران، (۱۹۹۶)

قرار گیرند. بنابراین، این عوامل به محیطی و داخلی تقسیم میشوند. عوامل محیطی شامل آثار سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است. از سوی دیگر، عوامل داخلی شامل عوامل خرد اقتصادی هستند که شامل رقابت، بازارها و مصرف کنندگان و عوامل سازمانی مانند فرهنگ و قدرت سازمانی را شامل میشود.

فاکتورهای محیطی: به طور کلی، محیط ممکن است عوامل مختلفی را شامل شود، برای مثال قیمتها، محصولات، رقابت، سیاستهای دولت و غیره. به عبارت خاص، محیط کسب و کار بر عملکرد سازمانهای تجاری تأثیر میگذارد (ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷). ویکراماسینگ و الوتاگ (۲۰۰۷) تأیید میکنند که باید بین عوامل محیطی کسب و کار و عملکرد سیستمهای سازمانی کسب و کار رابطه وجود داشته باشد. بنابراین، هیچ تلاشی برای کشف آن عوامل و تأثیر آنها و روابط آنها با سیستم های حسابداری مدیریت^۱ (MAS) وجود ندارد (اسکاپنز، ۲۰۰۰). به گفته چایلد (۱۹۷۲)، تغییرپذیری محیطی بیشترین توجه را به عنوان عامل اصلی عدم قطعیت در بین تصمیم گیرندگان سازمانی را جلب کرده است. این مفهوم به میزان تغییر در فعالیتهای محیطی مربوط به عملیات یک سازمان اشاره دارد. درجه تغییر ممکن است تابع سه متغیر به شرح زیر باشد: اولین عامل، دفعات تغییر فعالیت های مربوط به محیط زیست است. دوم میزان تفاوت در هر تغییر است. سوم، درجهای از بی نظمی در الگوی کلی تغییر است، به معنای دیگر آن تنوع در تغییرات میباشد (چایلد، ۱۹۷۲).

در این زمینه عوامل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی به عنوان عوامل محیطی طبقه بندی میشوند (سلیمان، اس، ۲۰۰۳). به عنوان مثال، بحران های اقتصادی باعث تغییر حسابداری شده است (هاوود، ۱۹۸۷). عوامل خاص اقتصادی، نهادی و انسانی بیش از ایجاد تغییرات از تداوم آن حمایت میکنند (گرانلوند، ۲۰۰۱). در طی مراحل بحران، «سیستم های اطلاعات حسابداری» محدودیت های ناکارآمد بسیاری را نشان میدهند که مانع مدیریت موثر بحران میشود (عزامل و بورن، ۱۹۹۰). در موردی که ابرتنی و چوآ^۲ (۱۹۹۶) نشان میدهند که «سیستمهای کنترل حسابداری نقش مهمی در برنامه ریزی و کنترل ندارند، بلکه بیشتر برای منطقی سازی و تکمیل سایر عناصر قابل مشاهده و بسته کنترل استفاده میشوند». بحرانهای اجتماعی و سیاسی نیز به اهمیت حسابداری مدیریت و هزینه یابی استاندارد کمک کرده است (اوکس و میرانتی، ۱۹۹۶). علاوه بر این، حسابداری مدیریت با وجود تداوم و تغییر، علیرغم تغییرات عظیم نهادی در محیط مشخص میشود (واموسی، ۲۰۰۰).

^۲ Abernethy & Chua

^۱ Management Accounting Systems (MAS)

فناوری سازمانی ممکن است تأثیر مهمی بر نحوه عملکرد یک سیستم حسابداری داشته باشند. واترهاوس و تیسن ۱۹۷۸ بیان می کنند که سیستم های حسابداری مدیریت بخش مهمی از یک سازمان هستند که با ساختار سازمانی و فرایندهای آن برای بهبود کنترل سازمانی آمیخته شده اند. با توجه به نظرات اسکاپنز (۲۰۰۰)، تغییرات قابل توجه دیگری در ساختار سازمانی ایجاد شده است. اسکاپنز (۲۰۰۰) و اسکاپنز و همکاران (۲۰۰۳) ادعا میکنند که در انگلستان در دهه ۱۹۷۰ موجی از خرید و ادغام با ایجاد ترکیب در بین آنها وجود داشت اما در دهه ۱۹۹۰ سازمانها در جهت مخالف حرکت می کردند. کاسیا و همکاران، (۲۰۰۵) سازگاری سیستم حسابداری مدیریت را در ارتباط با ساختار سازمانی تحلیل میکنند. نتایج آنها نشان میدهد که توسعه ساختارهای سازمانی به طور مداوم با ارتباط سیستم های حسابداری مدیریت مطابقت ندارد. بنابراین، این تغییر بر تمام جنبه های سیستم های حسابداری مدیریت در این سازمانها تأثیر گذاشته است.

سیستم های اطلاعاتی: دیدگاههای مختلفی در نقش سیستمهای اطلاعاتی برای توسعه سیستم های حسابداری مدیریت وجود دارد. مثال زیر نشان میدهد که استفاده از فناوری اطلاعات نتوانسته است آشتی طراحان و کاربران را متقاعد کند. تغییرات در سیستم های اطلاعاتی اغلب شکست میخورند زیرا طراحان روی مسائل فنی تمرکز میکنند و مسائل مربوط به کاربران را فراموش میکنند (هاردی، ۱۹۹۵). سیستمهای غیر متمرکز مستلزم حمایت از اشکال جدید سازمانی هستند که به کارکنان اجازه میدهد به استراتژی اطلاعاتی سازمان دسترسی داشته باشند و تصمیماتی را اتخاذ کنند که ممکن است توسط مدیران ارشد، که از، دست دادن کنترل خود، میترسند، و در برابر آن مقاومت میکنند (هاردی، ۱۹۹۵). انتقاد دیگر این است که در مراحل اولیه بحران، به نظر نمیرسد که سیستم های اطلاعاتی حسابداری دارای ویژگی های لازم برای مدیریت موثر و موثر بحران باشند (عزامل و بورن، ۱۹۹۰). همچنین هیچ ارتباطی بین سطح پیچیدگی سیستم هزینه و ساختار هزینه، تنوع محصول و کیفیت فناوری اطلاعات یافت نشد (العمیری و دروری، ۲۰۰۷).

از سوی دیگر، محققان زیادی وجود داشته اند که بر این باورند که فناوری اطلاعات نقش مهمی در توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت داشته است. یکی از انتقاداتی که حسابداری مدیریت با آن روبرو شده این است که تحت تسلط حسابداری مالی قرار دارد (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷). یکی از دلایل آن،

نتایج یک پرسشنامه را ارائه کردند که شامل نظرات حسابداران مدیریت حرفهای واجد شرایط در شرکتهای انگلستان بوده که آن را جمع آوری نموده اند. در نتیجه، شواهد کمی درباره این باور عمومی وجود دارد که صورتهای حسابداری مالی خارجی بر حسابداری مدیریت غالب هستند (جوزف و همکاران، ۱۹۹۶). بخشهای زیر برخی از مسائل درون سازمانی را مورد بحث قرار میدهد.

فناوری: فناوری، به روشهای تولیدی که توسط شرکت ها اتخاذ میشود اشاره دارد. این امر در مطالعه کلاسیک وودوارد (۱۹۶۵)، و احتمالات در نظر گرفته در این رابطه ذکر شده است (ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷ و اولتی، ۱۹۸۰). در این مطالعه نویسنده بین انواع مختلف سیستم های تولید تمایز قائل شده است. نویسنده سیستمهای تولید را به سه نوع طبقه بندی کرده است: دسته کوچک و تولید واحد. تولید انبوه؛ و فرآیند تولید انبوه که بر اساس این طبقه بندی، نویسنده تأثیر انواع مختلف فناوری بر سیستم های سازمانی را توضیح داده است. برنز و بالدویندوتیر (۲۰۰۷) اعلام میکنند که افزایش سرعت تغییرات تکنولوژیکی بر سیستم های حسابداری مدیریت تأثیر گذاشته است (اسکاپنز و همکاران، ۲۰۰۳).

اتلی (۱۹۸۰) تأیید میکند که ماهیت فرایند تولید به جای تخصیص هزینه، میزان تخصیص هزینه را تعیین می کند. فناوری تولید تأثیر قابل توجهی بر نوع سیستم اطلاعات حسابداری دارد (همان). به طور خلاصه، فناوری پیچیده به مکانیسم های کنترل ساده و غیررسمی و فناوری استاندارد به مکانیسم های پیچیده ای نیاز دارد (ویکراماسینگ و الوتاگ، ۲۰۰۷). به عبارت دیگر، محیط و فناوری با ساختار سازمانهای پیچیده مرتبط هستند (پنینگر^۱، ۱۹۷۵).

ساختار سازمانی: تغییرات مهم دیگری نیز در ساختار سازمانی ایجاد شده است. اگرچه تغییرات در ساختار سازمانی به برخی از عوامل سازمانی پاسخ میدهد، اما عوامل اقتصادی واقعی نامشخص است (اسکاپنز، ۲۰۰۰). به گفته اتلی (۱۹۸۰)، شواهدی وجود دارد که نشان میدهد ساختار سازمان بر روشی که در آن از اطلاعات بودجه استفاده میشود تأثیر میگذارد. هاپوود (۱۹۷۲) بین روشهایی که در آنها گزارشات حسابداری هزینه واقعی و بودجه بندی شده برای مرکز هزینه و تفاوت بین همه آنها را نشان میدهد، تمایز قائل میشود. در این زمینه، سه سبک ارزیابی دادهها تمایز پیدا کرده و تعریف شدهاند: سبک محدود به بودجه، سبک آگاهانه سود و سبک غیرحسابداری (هاپوود، ۱۹۷۲). اتلی (۱۹۸۰) نتیجه میگیرد که ساختار و

^۱ Pennings

پس از بحث در مورد تعریف تغییر حسابداری مدیریت، توپولوژی و عوامل موثر بر تکنیک های حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته است، باید دیدگاه های نظری متفاوتی ارائه شود که به مطالعه حسابداری مدیریت به طور کلی و تغییرات حسابداری مدیریت به طور خاص مربوط میشود.

۴- سوالهای اصلی پژوهش

- ۱) عوامل موثر نهادی برای توسعه و تکامل حسابداری مدیریت در ایران کدامند؟
- ۲) اولویت تاثیر گذاری آنها به چه ترتیب است؟

تعداد زیادی پاسخ به این نکته است که سازمان تنها به یک سیستم پایگاه داده نیاز دارد تا در تمام جنبه های اطلاعات مورد نیاز از آن استفاده شود (اسکاپنز، ۲۰۰۰؛ اسکاپنز و همکاران، ۲۰۰۳). در آن سیستم، اطلاعات را میتوان با روش های مختلف تجزیه و تحلیل کرد. یکی از این روش ها تهیه گزارش مالی است. علاوه بر این، با پیشرفت فناوری اطلاعات و ظهور رایانه های شخصی، مدیران میتوانند هرگونه اطلاعات را در هر زمان و بدون کمک حسابداران بدست آورند (برنز و بالدویندوتیر، ۲۰۰۷). بر این اساس، این انتقاد که حسابداری مالی بر حسابداری مدیریت غالب است، تنها یک فرض است که به راحتی می توان آن را رد کرد.

پیشینه پژوهش

مولفه های موثر	سال انجام پژوهش	نویسنده / نویسندگان
استقلال سیاست گذاران پولی دولت؛ شفاف سازی هزینهها؛ سیاستهای اقتصاد کلان؛ رویکردهایی برای حل تعارضات	۱۳۹۸	درهشیری و همکاران
تولید انبوه؛ کنترل کیفیت	۱۳۹۷	خادم
نظریه نمایندگی؛ گرو تفویض اختیار تصمیم گیری به نماینده	۱۳۹۷	رضازاده
فشارهای داخلی و خارجی برای تغییر و تعامل بین آنها؛ نقش نمایندگی؛ عناصر داخلی خاص؛ روند نهادینه شدن	۲۰۱۹	کلادبو آراخو و اندرلی
ایزومورفیسیم نهادی؛ زمینه سازمانی؛ تحقیقات حسابداری	۲۰۱۷	وایلاتی و همکاران
تخصیص سرمایه های جدید؛ بهرهوری و عملکرد سرمایه؛ کنترل تصمیم گیری ها؛ تجزیه و تحلیل قیاسی	۲۰۱۵	کمال

با توجه به نتایج بدست آمده از تحلیل کیفی دلفی فازی در غالب جدول فوق در سنجش و ارزیابی میانگین های بدست آمده از محاسبه مقادیر فازی حاصل از توزیع پرسشنامه در میان خبرگان در ۲ مرحله تحت بررسی، مولفه های دارای اختلاف میانگین نهائی کمتر یا مساوی ۰.۲، تایید خواهند گردید. بدین ترتیب با توجه به سنجش ستون اختلاف میانگین نهائی، مشخص میباشد که تنها زیرمولفه ی اول شاخص اصلی اجتماعی و سیاسی که زیرمولفه ی جایگاه حاکمیتی میباشد، از میان کلیه ی زیرمولفه های مورد مطالعه، دارای برآزش و اعتبار کافی از دیدگاه خبرگان مورد مطالعه نبوده است. بنابراین در جمع بندی تحلیل کیفی مدل پیشنهادی اولیه، به اجماع مناسب و خوبی رسیده ایم.

۳- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش به دلیل نو بودن موضوع پژوهش و استفاده از نظر تعداد ۱۰ نفر از خبرگان از روش ANP فازی استفاده شده است تا بتوان با استفاده از این روش به نتایج قابل استنادی دست یافت. از آنجا که خبرگان دارای خصوصیات متفاوت میباشدند، بنابراین از ذهنیت های متفاوتی نیز برخوردارند و اگر به گزینه ها بر اساس ذهنیت های متفاوت پاسخ داده شود، تجزیه و تحلیل متغیرها فاقد ارزش خواهد شد. بدین ترتیب با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به سوالها پاسخ خواهند داد. لذا در این بخش متغیرهای کیفی به صورت اعداد فازی دوزنقه های (شکل ۱) تعریف گردیده اند: در سنجش و رتبه بندی شاخص های اصلی موثر بر مولفه های موثر بر تکامل حسابداری مدیریت، با توجه به مراحل ۲ گانه توزیع پرسشنامه در میان خبرگان و انتخاب ۱۲ پرسشنامه سالم از میان پرسشنامه های توزیع شده در میان اعضای خبره، نتایج بدست آمده در غالب جداول ذیل نمایش داده شده اند.

جدول (۱) اختلاف میانگین نظرات خبرگان در مراحل اول و دوم تکمیل پرسشنامه

اختلاف میانگین نهائی		میانگین فازی دیدگاه خبرگان (پرسشنامه دوم)		میانگین فازی دیدگاه خبرگان (پرسشنامه اول)		مولفه
۲	۱	۲	۱	۲	۱	بعد نیروی انسانی
۰.۲	۰.۳۵	10,10,8,6	8/2,7/8,4/8,6/3	9/5,9/3,7/3,5/5	9/5,9/3,7/3,5/5	
۴	۳	۴	۳	۴	۳	
۰.۱	۰	9/3,9,7,5/3	10,10,8,6	8/2,7/8,4/8,6/3	10,10,8,6	عوامل سیاسی اجتماعی
۲	۱	۲	۱	۲	۱	
۰	۰.۱۴	10,10,8,6	9/8,9/7,7/5/8	10,10,8,6	8/2,7/8,4/8,6/3	
۴	۳	۴	۳	۴	۳	عوامل اقتصادی
-	۰.۱	-	9/3,9,7,5/3	-	8/2,7/8,4/8,6/3	
۲	۱	۲	۱	۲	۱	
۰	۰	9/5,9/3,7/3,5/5	9/8,9/7,7/5/8	9/5,9/3,7/3,5/5	9/8,9/7,7/5/8	نهادهای قانون گذاری
۴	۳	۴	۳	۴	۳	
-	۰.۲	-	10,10,8,6	-	9/5,9/3,7/3,5/5	
۲	۱	۲	۱	۲	۱	عوامل سازمانی و فناوری
۰	۰.۲	9/8,9/7,7/5/8	10,10,8,6	9/8,9/7,7/5/8	9/5,9/3,7/3,5/5	
۴	۳	۴	۳	۴	۳	
-	۰.۲	-	10,10,8,6	-	9/5,9/3,7/3,5/5	
۲	۱	۲	۱	۲	۱	
۰	۰.۱۴	10,10,8,6	9/8,9/7,7/5/8	10,10,8,6	8/2,7/8,4/8,6/3	
۴	۳	۴	۳	۴	۳	
۰	۰.۲	9/8,9/7,7/5/8	10,10,8,6	9/8,9/7,7/5/8	9/5,9/3,7/3,5/5	

مبتنی بر مدل پیشنهادی و تایید شده در روش کیفی ذکر شده، طراحی و بین خبرگان توزیع گردید. با توجه به رویکرد فازی در این پژوهش، از عبارات کلامی و اعداد فازی مندرج در جدول ذیل استفاده گردیده شده است.

جدول (۲) واژه‌های کیفی و اعداد فازی متناظر با آنها در روش

تحلیل شبکه‌های فازی (FANP)

عدد فازی	عبارات کلامی
(۱,۱,۱)	اهمیت یکسان
(۱,۱,۵,۱,۵)	اهمیت یکسان تا ضعیف
(۱,۲,۲)	اهمیت ضعیف
(۳,۳,۵,۴)	اهمیت ضعیف تا قوی
(۳,۴,۴,۵)	اهمیت قوی
(۳,۴,۵,۵)	اهمیت قوی تا خیلی قوی
(۵,۵,۵,۶)	اهمیت خیلی قوی
(۵,۶,۷)	اهمیت خیلی قوی تا مطلق
(۵,۷,۹)	اهمیت مطلق

(سوکل و همکاران، ۲۰۱۲)

۵- یافته‌های پژوهش و تجزیه و تحلیل داده‌ها

مبانی تحلیل کمی مدل حاضر در این مقاله، مبتنی بر تفسیر و تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از جامعه خبرگان مورد مطالعه، در قالب آمار تحلیلی به صورت ترکیبی کمی و کیفی می‌باشد. به طوری که داده‌های مربوط به هر یک از این متغیرها که از پاسخ خبرگان به پرسشنامه‌های طراحی شده محقق ساخته، بصورت روش کیفی ANP فازی در ۲ مرحله بدست آمده بوده است، براساس اصول روش تحقیق کمی و روش تحلیل شبکه‌های فازی (ANP) مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

۵-۱- تحلیل شبکه‌های فازی (ANP)

در روش ANP فازی، ابتدا میانگین هندسی ارزیابی خبرگان محاسبه خواهد گردید. سپس، با استفاده از روش گوگوس و بوچر سازگاری ماتریس‌ها در سطح هر روابط میان هر مولفه و زیرمولفه‌های مربوط به آن مولفه، محاسبه خواهد گردید. بدین منظور با توجه به استاندارد روش تحلیل شبکه‌ای، در راستای دستیابی به هدف روش کمی حاضر، پرسشنامه‌های مقایسات زوجی

جدول (۳) مولفه ها و زیرمولفه های مورد مطالعه

(هدف: شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر مولفه های موثر بر تکامل حسابداری مدیریت)

ردیف	مولفه	زیر مولفه	نماد
۱	بعد نیروی انسانی	خصوصیات فردی و رفتاری	a1
۲		تجربه و تحصیلات	a2
۳		دانش حسابداری مدیریت	a3
۴		میزان همکاری و همگامی در حسابداری مدیریت	a4
۵	عوامل سیاسی اجتماعی	فرهنگ اعتماد به سیستم	b1
۶		میزان تجربه و آگاهی در مورد سیستم	b2
۷		میزان آموزش در مورد سیستم	b3
۸	عوامل اقتصادی	نحوه ثبت و طبقه بندی اطلاعات	c1
۹		نحوه ساختار و گزارش دهی هزینه و سود	c2
۱۰		میزان درآمد هزینه و سود؛ روشهای بکار رفته در مدیریت هزینه و سود	c3
۱۱	نهادهای قانونگذاری	نهادهای قانونگذار(دولت، دیوان محاسبات، سازمان بورس و اوراق بهادار، وزارت امور و اقتصاد و دارایی، سازمان امور مالیاتی و سیستم پول و اعتبار بانک مرکزی)	d1
۱۲		انجمن های حرفه‌ای(انجمن حسابداران رسمی، داخلی و خیره، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی)	d2
۱۳		انجمن های تخصصی علمی(انجمن حسابداری، مدیریت و مهندسی مالی)	d3
۱۴	عوامل سازمانی و فناوری	عوامل سازمانی (نرم افزارهای حسابداری، اجرای حسابداری، داده های حسابداری، بانک اطلاعات حسابداری مدیریت و اتوماسیون اداری)	e1
۱۵		عوامل فناوری (عوامل نرم افزاری، عوامل سخت افزاری، عوامل مغزافزار (فکرافزار) و عوامل تکنیک افزار)	e2

در توجه به جدول شماره ۳ که از طریق مصاحبه و نظر خبرگان بدست آمده است و مبتنی بر مولفه ها و زیرمولفه های تایید شده که حاصل از روش کیفی دلفی فازی، و نظر خبرگان میباشد، در مسیر حصول نتایج FANP، در گام اول، میانگین مقایسات زوجی معیارهای مورد مطالعه، در قالب جدول ذیل نمایش داده شده است.

در جدول ذیل در گام نخست، مولفه های اصلی موثر بر تکامل حسابداری مدیریت مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته و متناسب با استاندارد روش تحلیل شبکه ای فازی، میانگین هندسی فازی این مولفه ها محاسبه گردیده است. در ادامه در قالب جدول شماره ۵، به بررسی میانگین مقایسات در سنجش زیرمعیارهای شناسائی شده پرداخته خواهد گردید:

با توجه به جدول شماره ۳ که از طریق مصاحبه و نظر خبرگان بدست آمده است و مبتنی بر مولفه ها و زیرمولفه های تایید شده که حاصل از روش کیفی دلفی فازی، و نظر خبرگان میباشد، در مسیر حصول نتایج FANP، در گام اول، میانگین مقایسات زوجی معیارهای مورد مطالعه، در قالب جدول ذیل نمایش داده شده است.

جدول (۴) میانگین مقایسات زوجی معیارهای اصلی موثر بر تکامل حسابداری مدیریت

معیارها	A			B			C			D			E			میانگین هندسی		
	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u
A	1	1	1	0.9	1.1	1.1	0.5	0.5	0.6	2.3	0.68	3.32	3.4	4.24	3.4	1.2672	1.08848	1.477
B	0.9	1	1.09	1	1	1	0.4	0.4	2.2	2.3	0.87	3.22	2.1	1.54	3.2	1.0921	0.87322	1.907
C	1.85	2.1	2.2	2.2	2.6	2.8	1	1	1	3.2	0.57	4.66	3.4	5.65	0.8	2.1497	1.77259	1.902
D	0.3	0.3	0.44	0.3	0.3	0.4	0.2	0.2	3.3	1	1	1	2.0	3.33	2.5	0.5261	0.61507	1.104
E	2.41	2.9	3.1	2.2	2.8	3	1.2	1.3	2.8	2.3	1.21	4.41	1	1	1	1.7115	1.66801	2.584
مجموع																6.7467	6.01739	8.976
	CR ^m = 0.025 CR ^g = 0.069 سازگار																	

جدول (۵) میانگین مقایسات زوجی مولفه ها و زیرمولفه های موثر بر تکامل حسابداری مدیریت

وضعیت سازگاری	نرخ سازگاری	میانگین هندسی			نماد	زیرمولفه ها	مولفه ها (شاخصها)
		U	m	l			
سازگار	$CR^m = 0.010$ $CR^g = 0.019$	1.56086	1.42655	1.24187	a1	خصوصیات فردی و رفتاری	بعد نیروی انسانی (A)
		2.13092	1.61835	1.29986	a2	تجربه و تحصیلات	
		2.52291	2.37278	1.16818	a3	دانش حسابداری مدیریت	
		1.89823	1.97692	1.31125	a4	میزان همکاری و همگامی در حسابداری مدیریت	
		12.4858	11.1790	11.4635	A	فرهنگ اعتماد به سیستم	
سازگار	$CR^m = 0.012$ $CR^g = 0.033$	1.44802	0.93140	1.12065	b1	میزان تجربه و آگاهی در مورد سیستم	عوامل سیاسی اجتماعی (B)
		2.02821	1.01912	1.20235	b2	میزان آموزش در مورد سیستم	
		2.36785	1.47530	1.98606	b3	نحوه ثبت و طبقه بندی اطلاعات	
		10.5177	8.05480	8.69328	B	نحوه ساختار و گزارش دهی هزینه و سود	
سازگار	$CR^m = 0.001$ $CR^g = 0.017$	1.44802	0.93140	1.12065	c1	میزان درآمد هزینه و سود؛ روشهای بکار رفته در مدیریت هزینه و سود	عوامل اقتصادی (c)
		2.02821	1.01912	1.20235	c2	نهادهای قانونگذار(دولت، دیوان محاسبات، سازمان بورس و اوراق بهادار، وزارت امور و اقتصاد و دارایی، سازمان امور مالیاتی و سیستم پول و اعتبار بانک مرکزی)	
		2.36785	1.47530	1.98606	c3	انجمن های حرفه‌ای(انجمن حسابداران رسمی، داخلی و خیره، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی)	
		10.5177	8.05480	8.69328	C	انجمن های تخصصی علمی(انجمن حسابداری، مدیریت و مهندسی مالی)	
سازگار	$CR^m = 0.008$ $CR^g = 0.055$	1.53438	2.21316	2.14759	d1	عوامل سازمانی (نرمافزارهای حسابداری، اجرای حسابداری، داده های حسابداری، بانک اطلاعات حسابداری مدیریت و اتوماسیون اداری)	نهادهای قانونگذاری (D)
		2.16871	2.07718	2.35967	d2	عوامل فناوری (عوامل نرمافزاری، عوامل سخت افزاری، عوامل مغزافزار (فکرافزار) و عوامل تکنیک افزار)	
		2.52786	2.14740	1.89013	d3	خصوصیات فردی و رفتاری	
		13.3889	15.3835	12.7796	D	تجربه و تحصیلات	
سازگار	$CR^m = 0.010$ $CR^g = 0.023$	1.39881	0.94039	1.13398	e1	دانش حسابداری مدیریت	عوامل سازمانی و فناوری (E)
		1.40787	0.86425	1.16156	e2	میزان همکاری و همگامی در حسابداری مدیریت	
		8.15275	7.61306	7.46229	E	مجموع	

در گام سوم، به نرمالایز کردن میانگین های هندسی محاسبه شده در مرحله ی قبل پرداخته میشود. در این مرحله مقادیر به دست آمده از مرحله دوم نرمالیزه می شود. مقادیر $\bar{z}_i \bar{z}_i$ را برای هر ماتریس با مجموع $\bar{z}_i \bar{z}_i$ نرمالایز می شود.

در گام سوم، به نرمالایز کردن میانگین های هندسی محاسبه شده در مرحله ی قبل پرداخته میشود. در این مرحله مقادیر به دست آمده از مرحله دوم نرمالیزه می شود. مقادیر $\bar{z}_i \bar{z}_i$ را برای هر ماتریس با مجموع $\bar{z}_i \bar{z}_i$ نرمالایز می شود.

معیارها را به قرار ذیل نمایش داد (به ترتیب از بیشترین اولویت به کمترین):

$$\tilde{r}_{ij} = \tilde{w}_i = \frac{\tilde{z}_i}{\sum_{i=1}^n \tilde{z}_i} \quad \tilde{r}_{ij} = \tilde{w}_i = \frac{\tilde{z}_i}{\sum_{i=1}^n \tilde{z}_i}$$

در صورتی که این اوزان نرمالیزه شده مربوط به مقایسات گزینه‌ها باشد $\tilde{r}_{ij} \tilde{r}_{ji}$ (وزن گزینه i ام در ارتباط با معیار j ام) و در صورتی که مرتبط با مقایسه معیارها باشد $\tilde{w}_i \tilde{w}_i$ نامیده می‌شود. جدول زیر، این مقادیر نرمالیزه شده در سنجش مولفه های ۵ گانه اصلی را نشان می‌دهد.

جدول ۶- میانگین هندسی نرمالیزه شده معیارهای اصلی

معیارها	نماد	میانگین هندسی نرمالیزه شده		
		l	M	u
بعد نیروی انسانی	A	0.187835	0.18089	0.164538
عوامل سیاسی اجتماعی	B	0.161872	0.145117	0.212523
عوامل اقتصادی	C	0.318631	0.294578	0.211967
نهادهای قانونگذاری	D	0.077979	0.102216	0.12309
عوامل سازمانی و فناوری	E	0.253683	0.2772	0.287881

جدول ۷- ماتریس اوزان نهایی معیارها

رتبه	وزن قطعی نهایی مولفه‌ها	مؤلفه	
۳	0.178538	A	بعد نیروی انسانی
۴	0.166157	B	عوامل سیاسی اجتماعی
۱	0.279939	C	عوامل اقتصادی
۵	0.101375	D	نهادهای قانون گذاری
۲	0.273991	E	عوامل سازمانی و فناوری

جدول ۶ ماتریس اوزان نهایی معیارهای اصلی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل می‌توان ترتیب و اولویت بندی این معیارها در تاثیرگذاری بر روی مولفه های موثر بر تکامل حسابداری مدیریت را بدین قرار نشان می‌دهد (به ترتیب از بیشترین اولویت تا کمترین):

- (۱) بعد نیروی انسانی
- (۲) عوامل سیاسی اجتماعی
- (۳) عوامل اقتصادی
- (۴) نهادهای قانون گذاری
- (۵) عوامل سازمانی فناوری

حال با مشخص شدن اوزان نهایی معیارهای اصلی تحقیق، به سنجش و ارزیابی اوزان نهایی زیرمعیارهای مرتبط با هر یک از این ۵ مولفه و معیار اصلی خواهیم پرداخت (جدول ۷):

مرحله چهارم؛ دیفازی کردن: در این مرحله اوزان فازی به دست آمده، طبق رابطه ذیل دیفازی خواهند گردید.

$$Crisp(\tilde{U}) = \frac{(u_l + 2 \times u_m + u_r)}{4}$$

در این رابطه $Crisp(\tilde{U})$ دیفازی شده \tilde{U} و $\tilde{U} = (u_l, u_m, u_r)$ می‌باشد.

با انجام این محاسبات، اوزان نهایی، به ترتیب به دست خواهند آمد.

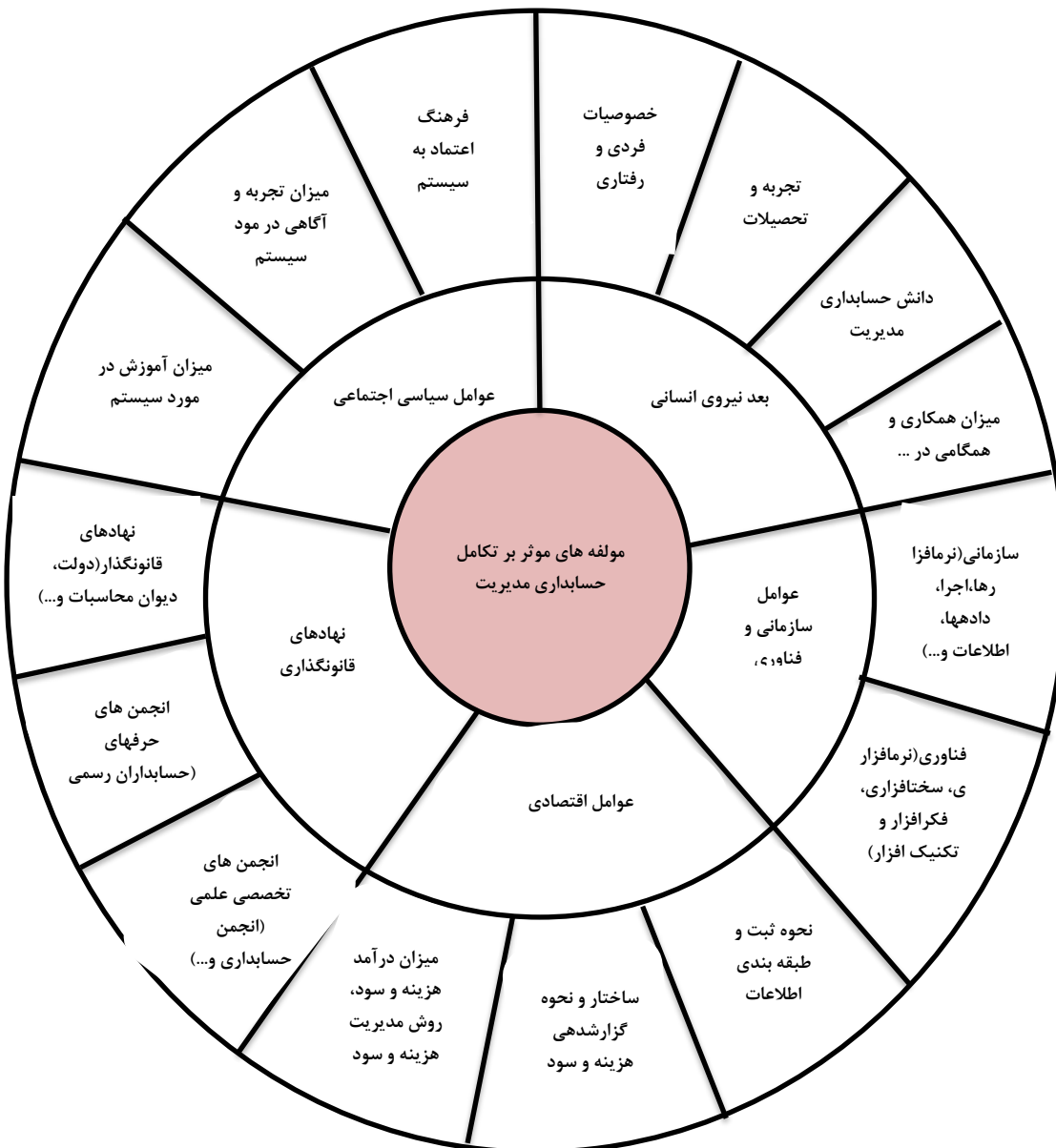
بدین ترتیب با توجه به نتایج حاصل از دیفازی کردن خروجی مرحله سوم در محاسبه روش تحلیل شبکه‌های فازی (FANP)، می‌توان به اولویت بندی مولفه ای اصلی و زیرمولفه های مرتبط به قرار جدول ذیل پرداخت:

۲-۵- اولویت بندی معیارها و زیرمعیارهای مدل تحقیق

با توجه به نتایج حاصل از محاسبات تحلیل شبکه ای فازی و خروجی بدست آمده در غالب بخش های مذکور، می‌توان اولویت بندی کلی مولفه ها در گروه معیار اصلی خود و در سطح کل

جدول ۸- وزن نهایی زیر معیارهای مولفه‌های اصلی ۵ گانه

رتبه نهایی درونی زیرمولفه‌ها	اوزان نهایی دی فازی شده	زیرمولفه‌ها	علامت اختصاری	معیار
۴	0.122141	خصوصیات فردی و رفتاری	A1	بعد نیروی انسانی
۳	0.143398	تجربه و تحصیلات	A2	
۱	0.182118	دانش حسابداری مدیریت	A3	
۲	0.155025	میزان همکاری و همگامی در حسابداری مدیریت	A4	
۲	0.124463	فرهنگ اعتماد به سیستم	B1	عوامل سیاسی اجتماعی
۱	0.146048	میزان تجربه و آگاهی در مورد سیستم	B2	
۳	0.204977	میزان آموزش در مورد سیستم	B3	
۳	0.124463	نحوه ثبت و طبقه بندی اطلاعات	C1	عوامل اقتصادی
۲	0.146048	نحوه ساختار و گزارش دهی هزینه و سود	C2	
۱	0.204977	میزان درآمد هزینه و سود؛ روشهای بکار رفته در مدیریت هزینه و سود	C3	
۳	0.142595	نهادهای قانونگذار(دولت، دیوان محاسبات، سازمان بورس و اوراق بهادار، وزارت امور و اقتصاد و دارایی، سازمان امور مالیاتی و سیستم پول و اعتبار بانک مرکزی)	D1	نهادهای قانون گذاری
۱	0.154169	انجمن های حرفه‌ای(انجمن حسابداران رسمی، داخلی و خبره، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی)	D2	
۲	0.153972	انجمن های تخصصی علمی(انجمن حسابداری، مدیریت و مهندسی مالی)	D3	
۱	0.142646	عوامل سازمانی (نرم افزارهای حسابداری، اجرای حسابداری، داده های حسابداری، بانک اطلاعات حسابداری مدیریت و اتوماسیون اداری)	F1	عوامل سازمانی و فناوری
۲	0.138848	عوامل فناوری (عوامل نرم افزاری، عوامل سخت افزاری، عوامل مغز افزار (فکرافزار) و عوامل تکنیک افزار)	F2	



مدل پژوهش

تکامل حسابداری میتواند کارآمدی مولفه های قبلی را نیز به خطر بیندازد در این خصوص بایستی خصوصیات فردی و رفتاری حسابداران و میزان علاقه مندی و مشارکت آنها در حسابداری مدیریت تجربه و تحصیلات مرتبط با حسابداری مدیریت و همچنین سطح دانش و آگاهی حسابداری مدیریت از فرآیند تکامل حسابداری مدیریت بایستی مد نظر قرار بگیرد.

علاوه بر نیروی انسانی یکی از زیر ساخت های اصلی تکامل حسابداری مدیریت در دنیای کنونی توجه به پیشرفت فناوری و نقش آن در تکامل حسابداری مدیریت است. همان طور که قبلاً نیز بیان شده زیر ساخت فناوری و مدیریت آن نیازمند توجه به سیستمهای اطلاعات حسابداری مدیریت و اثربخشی آنها،

همانطور که در مدل پژوهش مشخص است پنج عامل اصلی نهادی شامل عوامل فناوری، اقتصادی، قانون گذاری، نیروی انسانی و سیاسی بر تکامل حسابداری مدیریت در ایران از دیدگاه خبرگان منتخب در این پژوهش تاثیرگذار می باشند، هر کدام از این عوامل نیز در بردارنده چندین زیر مولفه فرعی که میزان تاثیر آنها نیز در مباحث قبلی مشخص گردیده است.

در حوزه عوامل سیاسی توجه به آموزش، شکل دهی اعتماد به موثر بودن حسابداری مدیریت و میزان تجربه و دانش حسابداران مدیریت در شرکتها نقش برجسته‌ای را ایفا میکنند از آنجایی که نیروی انسانی مهمترین سرمایه هر سازمانی است، عدم توجه به توانمندی ها و میزان مشارکت نیروی انسانی در

گرفت. علاوه بر این، اهداف این پژوهش تحلیل ادراکات تیم مدیریت و حسابداران در اثرگذاری تغییرات رخ داده در سیستمهای حسابداری مدیریت و درک آن در سازمان بورس و اوراق بهادار میباشد. همچنین تأثیر عوامل نهادی بر سیستمها و عملکردهای حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار داده است. موارد زیر، نتایج اصلی بدست آمده از پژوهش را ارائه میدهد. مطالعات نشان داده است که اهداف شرکتهای بورسی به طور کامل تغییر کرده است. این اهداف از اهداف اجتماعی به اهداف اقتصادی تغییر یافته است. به طور خاص تر، زمانی که شرکتهای به بخش خصوصی واگذار شدند و دچار تغییرات عمده شدند، اهداف خود را از اهداف سیاسی و اجتماعی به اهداف اقتصادی تغییر دادند.

هدف اصلی این پژوهش بررسی و شناسایی مولفه های موثر بر تکامل حسابداری مدیریت بوده است که با توجه به نتایج حاصل از محاسبات تحلیل شبکههای فازی و خروجی بدست آمده در غالب بخش های مذکور، میتوان اولویتبندی کلی مولفه ها در گروهها و معیارهای اصلی که در سطح کل، پژوهش معیارهای مربوطه را مشخص کرد. ماتریس اوزان نهایی، معیارهای اصلی را نشان میدهد. با توجه به نتایج حاصل میتوان ترتیب و اولویتبندی این معیارها در اثرگذاری بر روی تکامل حسابداری مدیریت را بدین قرار نشان داد (به ترتیب از بیشترین اولویت تا کمترین): (۱) بعد نیروی انسانی؛ (۲) عوامل سیاسی اجتماعی؛ (۳) عوامل اقتصادی؛ (۴) نهادهای قانون گذاری؛ (۵) عوامل سازمانی فناوری از بحثی که مطرح شد، میتوان چنین نتیجه گیری نمود که حسابداری مدیریت، خود مفهومی کارا و اثر بخش بوده، ولی برای دستیابی به آن بایستی اصول و قواعد سخت در این راه را به درستی اجرا کرد. با توجه به بررسیهای صورت گرفته شده کشورهای موفق در این راه که از دولتهای مختلف در سراسر جهان با توجه به قواعد، حقوقی، قانونی و مقررات و در واقع ظرفیت و توانایی های خود در راه حسابداری مدیریت و رعایت اصول حسابداری مدیریت و اصول حسابرسی صحیح گام برداشته اند و توانسته تا حد ایده آلی ساختار حسابداری مدیریت را مبتنی بر تفکر نهادی پایه گذاری نمایند. به همین دلیل هم محقق در پژوهش جاری بکارگیری راهکارهای تکامل حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر نهادی را لازمه تحقیق حسابداری مدیریت در در بکارگیری حرفهای اصول و قواعد حسابداری معرفی مینماید. چراکه در این مدل علاوه بر تأکید ویژه بر عواملی همچون؛ بعد نیروی انسانی(همانند درهشیری و همکاران (۱۳۹۸)، پاشا و همکاران (۱۳۸۱)، بیات ترک و فلاح شمس(۱۳۹۳))، عوامل سیاسی اجتماعی(موافق کلادیو آراخو واندردلی (۲۰۱۹)، چان و همکاران(۲۰۰۶) و مغایر با نیسیم و پنمن(۲۰۰۶))، عوامل

زیرساخت های سخت افزاری ارتباطی و اطلاعاتی از قبیل شبکه های بهم پیوسته حسابداری مدیریت و نهایتاً مدیریت فنون و داده های مرتبط به حسابداری مدیریت است.

در حوزه عوامل محیطی تاثیرگذار نیز به عوامل سیاسی میتوان نقش عوامل اقتصادی را بسیار مهم تلقی کرد که تقریباً اساس شکل گیری استانداردهای ساختار ثبت دادهها و نحوه گزارش دهی به مدیران ارشد است و در این حوزه برای دستیابی به گزارشات دقیق در مورد میزان هزینه درآمد و سود بایستی شیوه های مدیریت سود و هزینه مد نظر قرار گیرد، علاوه بر این استانداردهایی برای نوینسازی ساختار گزارش دهی هزینه و سود طراحی و پیاده سازی شود. برای تحقق عوامل مولفه های فوق و رسیدن به عامل های مطرح شده در موضوع پژوهش، توجه و شیوه صحیح ثبت و طبقه بندی اطلاعات مرتبط با حسابداری مدیریت لازم و ضروری است که در این راستا توجه همه جانبه حسابداران را می طلبد.

در نهایت زیر ساخت نرم افزاری مهم تاثیرگذاری عامل قانون است که نهادهای قانون گذار داخلی و خارجی موثر بر سیستم حسابداری مدیریت باید مورد توجه قرار بگیرد فشارهای عمومی بر قانونگذار همانند دولت، سازمان بازرسی، سازمان امور مالیاتی، دیوان محاسبات کشور و قانون گذاران اختصاصی مرتبط با حسابداری مدیریت در دو حوزه انجمن های علمی و انجمن های حرفه ای بایستی بررسی شده و نگرش و قوانین تدوین شده توسط آن-ها که بر حسابداری مدیریت موثر است بایستی مورد توجه قرار بگیرد.

لازم به یادآوری است تکنیک مورد استفاده در این پژوهش روش ANP فازی است و چون قبلاً اولویت این عوامل بررسی و شناسایی شده است حسابداران مدیریت و نهادهای سیاست گذار بایستی در تکامل حسابداری مدیریت به ترتیب اولویت و اهمیت مشخص شده نسبت به پیاده سازی سیاستهای خود اقدام کنند. همچنین با توجه به بررسی تاثیر همه جانبه مولفه ها در این مدل و این روش دقت ابعاد و مولفه های شناسایی شده قابل اتکا بوده و میتواند راهکارهای بهینه ای برای تکامل حسابداری مدیریت در آینده باشند.

۶- بحث و نتیجه گیری

سیستم حسابداری مدیریت یک سیستم فرا اطلاعاتی است که به عنوان مهمترین مجموعه سیستمهای اطلاعاتی حسابداری مدیریت، وظیفه جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و ارائه گزارشهای مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان و مدیریت آنها را بر عهده دارد. در این پژوهش فرایندهای تکاملی حسابداری مدیریت در چارچوب رویکرد نهادی مورد مطالعه قرار

زیر مجموعه معاون مالی قرار گیرد تا بتواند اطلاعات مورد نیاز برای تدوین گزارشات مدیریتی را از واحدهای زیر مجموعه معاون مالی دریافت و تحلیل نماید.

از طرفی شرکتها در استخدام کارکنان جدید برای استخدام پست حسابداری مدیریت علاوه بر تحصیلات مرتبط در رشته حسابداری باید افرادی را انتخاب کنند که آشنایی کافی با تکنیک های تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی را داشته باشند و از نرم افزارهای محاسباتی همچون اکسل کاملاً آشنا باشند. همچنین علاقمند به زمینه حسابداری مدیریت باشند.

به نهادهای قانون گذاری در این حوزه پیشنهاد میگردد که اولاً استانداردهای مختص حسابداری مدیریت را تدوین نمایند؛ ثانیاً برنامه ریزی مناسب برای شکلهی پارادایم های نوین حسابداری مدیریت انجام داده و در این راستا انجمن های حرفهای میتوانند با تشریح مساعی با اساتید دانشگاههای معتبر کشور هر ساله از کنفرانسها، همایشها و کارگاههای تخصصی حسابداری مدیریت در سطح کشور برگزار نموده و تفکرهای نوین حسابداری مدیریت را به دانشجویان و دانش طلبان آموزش دهند. همچنین انجمن های علمی فعال در این حوزه میتوانند مجلاتی به شکل فصلنامه و ماهنامه با موضوع تکامل حسابداری مدیریت ایجاد نموده و مقالات اندیشمندان این حوزه را به منظور ترویج این تفکر منتشر نمایند. همچنین دانشگاه و موسسات مالی نیز به عنوان مالی و تخصصی با سیاستگذار در زمینه حسابداری مدیریت میتوانند سرفصل های تکامل حسابداری مدیریت را در دروس حسابداری ایجاد نموده و رساله ها و پایان نامه هایی در این راستا تالیف و عملیاتی نمایند.

علاوه بر نهادهای تخصصی نهادهای قانونگذار عمومی بایستی حسابداری مدیریت را به عنوان یکی از مولفه های ممیزی شرکتها در گزارش حسابداری خود منظور نمایند. در حوزه عوامل اقتصادی بایستی تمامی مبادلات حسابداری بر اساس معیارهای مشخص دسته بندی شوند و این تبادلات با نهادهای سیاست گذار به ویژه نهادهای حاکمیتی هم جهت و هم راستا شود.

در حوزه فناوری پیشنهاد میگردد شرکتها سیستمهای موجود حسابداری مدیریت خود را ارتقا و بهبود دهند و به منظور آشنایی به نرم افزارهای نوین حسابداری و نرم افزارهای مالی مرتبط کارگاههای آموزشی تخصصی برای حسابداران و مدیران ارشد برگزار نمایند همچنین در برگزاری جلسات نقد و بررسی عملکرد سیستمهای اطلاعات حسابداری مدیریت فعلی به صورت منظم و با حضور متخصصین امر، نقاط ضعف و قوت سیستم فعلی حسابداری را شناسایی نمایند از این رو بایستی برای رفع

اقتصادی(همراستا با یافتههای تحقیقات سلیمان(۲۰۰۳)، لوائین و اسمیت(۲۰۱۱) و خادم (۱۳۹۷))، نهادهای قانونگذاری(کمال (۲۰۱۵)، وایلاتی و همکاران (۲۰۱۷))، عوامل سازمانی و فناوری(همانگونه که اندیشمندی چون واندردلی و کولن (۲۰۱۳)، رضازاده در سال ۱۳۹۷ عنوان نمودند. لازم است این نکته را مورد توجه قرار دهیم که بستر و ساختار حسابداری مدیریت را بر اساس پارامترهای مدنظر و مدیریت صحیح اصول حسابداری مدنظر قرار داده تا بتوانیم موقعیتهای بهتری را در جهت موفقیت سازمانی و شرکتی مهیا نمائیم. هم چنین با توجه به اینکه وجود حسابداری مدیریت در بخش مدیریتی و سطوح بالای سازمان سبب بالا بردن توان مدیریتی و تقویت بخش حسابداری مدیریت و حساسی و همچنین مقبولیت و محبوبیت در بین آحاد جامعه در تقابل با سیستم سنتی حسابداری مدیریت و در این زمینه میگردد. با توجه به بستر پژوهش و نتایج حاصل از آن و دیدگاه های خبرگان امر در زمینه این پژوهش پیشنهاد میگردد که سازمان دستاوردکار و نهادهای متولی حسابداری مدیریت، مدل پیشنهادی این پژوهش را در سازمان خود مطابقت داده و با تهیه چک لیستهای کنترلی از مولفه های اثرگذار نوعی خود ممیزی حسابداری مدیریت را شکل داده و نقاط قابل بهبود سازمان خود را مشخص نمایند؛ پس از شناسایی نقاط قابل بهبود برای بهبود عملکرد هر یک عوامل پنجگانه میتوان راه-کارهای به شرح زیر اجرایی نمود:

در حوزه نیروی انسانی- با ایجاد و تعریف رشته حسابداری مدیریت پیشرفته یا مهندسی حسابداری مدیریت زیر گروه رشته حسابداری یا مدیریت مالی در مقاطع تحصیلات تکمیلی، زمینه آموزش دانشگاهی حسابداری مدیریت را فراهم نمایند تا هدایت و استفاده بهینه از حسابداری مدیریت هدفمند گردیده و بتواند خدمات شایستههای را به سازمانها ارائه نماید؛ در ایجاد دورههای آموزشی حین خدمت کارکنان شاغل در حسابداری مدیریت و پذیرش موضوع مورد بحث را در سازمان با اهتمام کامل بکار گیرند چرا که آموزش صحیح و هدفمند در راستای حسابداری مدیریت منجر به ایجاد فهم مشترک و تشریح مساعی کارکنان شده و اجرای هدفمند فرایند حسابداری مدیریت را در پی خواهد داشت؛ علاوه بر این در حرکت به سمت تکامل حسابداری مدیریت توجه به عوامل سازمانی، موضوعی بسیار با اهمیت است برای مثال توجه به جایگاه سازمانی حسابداران مدیریت در سازمان (اینکه زیر مجموعه مدیر عامل شرکت یا مدیر مالی باشند) نکتههای بسیار با اهمیت برای همه شرکتها است زیرا محل قرار گرفتن حسابداری مدیریت در چارت سازمانی نشان میدهد که سازمان چه اهمیتی برای آن قائل است. بر اساس نتایج این پژوهش پیشنهاد میشود که حسابداری مدیریت ساختار سازمانی

- * Cobb, I., Helliar, C. and Innes, J., (1995), 'Management Accounting Change in a Bank', *Management Accounting Research*, 6 (2):173.
- * Cooper, R. and R. S. Kaplan (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions " *Harvard Business Review*. 66(5): 96-103.
- * DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields." *American Sociological Review*. 48(2): 147-160.
- * DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1991a). Introduction. in W. W. Powell and P. J. DiMaggio Ed.^Eds. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, the university of Chicago: 1-38.
- * DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1991b). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. in W. W. Powell and P. J. DiMaggio Ed.^Eds. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, the university of Chicago.
- * DiMaggio, P.J. and Powell, W.W., 'Introduction', In: Powell, W.W. and DiMaggio, P.J., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago: the university of Chicago,
- * Drury, C. and M. Tayles (2005). "Explicating the Design of Overhead Absorption Procedures in Uk Organizations." *The British Accounting Review*. 37(1): 47-84.
- * Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*. Cambridge, Polity, p. 29.
- * Granlund, M. and Lukka, K. (1998) It's a small world of management accounting practices, *Journal of management accounting research*, 10, p. 157.
- * Hannan, M. T. and J. Freeman (1977). "The Population Ecology of Organizations." *The American Journal of Sociology*. 82(5): 929-964.
- * Hodgson, G. M. (1993). "Institutional Economics: Surveying The 'old' and The 'new'." *Metroeconomica*. 44(1): 1-28.
- * Innes, J. and Mitchell, F., (1990), 'the Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence', *Management Accounting Research*, 1:3-19.
- * Johansson, T. and S. Siverbo (2009). "Why Is Research on Management Accounting Change Not Explicitly Evolutionary? Taking the Next Step in the Conceptualization of Management Accounting Change." *Management Accounting Research* 20: 146-162.
- * Lukka, K. and S. Modell (2010). "Validation in Interpretive Management Accounting Research." *Accounting, Organizations and Society*. 35(4): 462-477.
- * Macintosh, N. and R. Scapens (1990). "Structuration Theory in Management Accounting." *Accounting, Organizations and Society*. 15(5): 455-477.
- * Marko Järvenpää, (2009), "The institutional pillars of management accounting function", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 5 Iss 4 pp. 444 - 471 Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/18325910910994676>
- کاستی ها راهکارهایی هدفمند و منسجم در اختیار دستاندکاران مربوطه قرار بگیرد.
- در عوامل اقتصادی تدوین روشهای تجزیه و تحلیل صورتهای مالی جدید براساس درآمد هزینه و سود و زیان و مطابق با سیاستهای سازمان بورس و اوراق بهادار میتواند یکی از راهکارهای توسعه حسابداری مدیریت باشد. هدفمند نمودن زیرساختها و نرم افزارهای حسابداری مدیریت با برنامه توسعه آتی این سیستم ها یک راهکار مناسب به نظر میرسد. در این راستا شرکتهای بایستی سیستم هایی را خریداری نمایند که قابلیت توسعههای آن را در آینده تضمین نمایند. برای شکل دهی اعتماد به عملکرد سیستم حسابداری مدیریت شرکتهای و نیز فرهنگسازی در مورد افزایش انگیزش کارکنان شاخه حسابداری مدیریت شرکتهای باید آموزش های مرتبط تعریف و اجرا نمایند و آنها را تکرار نمایند تا این وضعیت نهادینه شود.
- در نهایت توجه به مثلث سه بعدی انسان، سازمان و محیط میتواند تکامل حسابداری مدیریت را تسریع بخشد.

فهرست منابع:

- * کتاب روش های تحقیق در علوم رفتاری، تالیف دکتر زهره سرمد، عباس بازرگان و الهه حجازی. ۱۳۹۱، موسسه نشر آگه، تهران.)
- * متوسلی، محمود (۱۳۹۸). بنیانهای حقوقی اقتصاد پویا، مطالعات و ساستهای اقتصادی، دوره ۱۵، شماره ۲، ۲۳۱-۲۴۸.
- * Archer, M. S. (1995). *Realist Social Theory: The Morphogenetic Approach*. Cambridge, Cambridge University Press.
- * Barley, S. R. and P. S. Tolbert (1997). "Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution." *Organization studies*. 18(1): 93.
- * Burns, J. (2000). "The Dynamics of Accounting Change Inter-Play between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics." *Accounting Auditing and Accountability Journal*. 13: 566-596.
- * Burns, J. (2009). "Addressing Definitional Ambiguity: Management Accounting Routines as Propensities to Act." Unpublished paper.
- * Burns, J. and K. Nielsen (2006). "How Do Embedded Agents Engage in Institutional Change?" *Journal of Economic Issues*. 40(2): 449.
- * Burns, J. and R. Scapens (2008). *Organizational Routines in Accounting*. In M. Becker Ed.^ Eds. *Handbook of Organizational Routines*. Cheltenham, Edward Elgar: 87-106.
- * Burns, J. and R. W. Scapens (2000). "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework." *Management Accounting Research*. 11(1): 3-25.

- * Moll, J., J. Burns and M. Major (2006). Institutional Theory. in Z. Hoque Ed.^ Eds. Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods. London, Spiramus Press Ltd.
- * Rutherford, M. (1995). "The Old and New Institutionalism: Can Bridges Be Built?" Journal of Economic Issues. 29(2).
- * Rutherford, M. (1998). "Veblen's Evolutionary Programmed: A Promise Unfulfilled." Cambridge Journal of Economics. 22(4): 463-477.
- * Scapens, R. S. and M. Jazayeri (2003). "E.R.P. Systems and Management Accounting Change: Opportunities or Impacts? A Research Note "European Accounting Review. 12: 201-233.
- * Sherer, P. D. and K. lee (2002). "Institutional Change in Large Law Firms: A Resource Dependency and Institutional Perspective." Academy of management Journal. 45(1): 102-119.
- * Taken from: Giddens, A. (1984). The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration. Cambridge, Polity, p. 29.
- * Uddin, S. and T. Hopper (2001). "A Bangladesh Soap Opera: Privatization, Accounting, and Regimes of Control in a Less Developed Country." Accounting, Organizations and Society. 26(7/8): 643-672.
- * Veblen, T. (1898). "Why Is Economics Not an Evolutionary Science? 1." Quarterly Journal of Economics 12(4): 373-397.
- * Veblen, T. (1919). The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays New York,.
- * Yazdifar, H. (2004) Insight into the dynamics of management in group, Ph.D. Manchester University



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 12/ No. 46/ Summer 2023

Identifying the components affecting the evolution of management accounting using fuzzy ANP method among companies of the Stock Exchange and Securities Organization

Paniz shokraei fard

Ph.D. Student , Department of accounting, Science and Research branch, Islamic Azad University , Tehran ,Iran.
paniz_shokraei.fard@yahoo.com

Fraydoon rahnamay roodposhti

Retired full Professor. Department of Finance and Accounting ,Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
,Chairman and member of the faculty and founder of the Financial Engineering and Market Investment Research Center and Founder
and Secretary General of the Iranian Financial Engineering Association.
Roodposhti.rahanama@gmail.com

Mohammad Hamed khanmohammadi

Associate Professor, Department of Accounting, Damavand Branch,, Islamic Azad University, Damavand, Iran.
dr.khanmohammadi@yahoo.com

Abstract

The primary purpose of accounting information is to assist users in making decisions. Management accounting is a branch of accounting that provides information to managers and forms an essential part of the strategic process in an organization and includes the process of identifying, measuring, collecting, analyzing, preparing, interpreting and sharing information. Institutional thinking in management accounting can be expressed in the emergence of qualitative characteristics of accounting information such as impartiality, objectivity, and honest expression that are expressed in the conceptual framework of financial reporting. The present study is a survey and is of an applied type. The statistical population of this research includes experts familiar with management accounting, accountants and auditors in the Stock Exchange and Securities Organization, of which 10 experts were identified and considered as the statistical population of the research. Data collection tool is an expert questionnaire and pairwise comparisons. According to the studies, it was found that 5 components of manpower, socio-political factors, economic factors, legislative institutions and organizational and technological factors have been identified as the main dimensions in the design of this model. Based on the results, it was found that all these components have had a significant impact on management accounting. Therefore, according to the research findings, it can be concluded that among the management accounting factors, the main components of economic factors and organizational and technological factors have had the greatest impact on the formation and evolution of management accounting.

Keywords: Management Accounting, Accounting Evolution, Stock Exchange and Securities Organization, Fuzzy ANP Method