



## The role of management accounting with the approach of developing social power and invincibility

Seyed Ebrahim Mousavi<sup>1</sup>, Mehdi Zinali<sup>\*2</sup>, Ahmad Mohammadi<sup>3</sup>, Yaqub Pourkarim<sup>4</sup>  
( Date Received: 2023/08/26 - Date of admission: 2023/11/24)

### Abstract:

During the last two decades, major developments in the business environment in the world have emerged, which have had a profound and comprehensive impact on the functioning and activities of economic enterprises on the society. So that the life of many organizations is focused on their ability to increase the accuracy of the cost management system and reduce costs throughout the production process and value chain. Management accounting can play this vital role well by using invincible strategies. The present research was conducted with the aim of investigating the social consequences of management accounting with an invincible approach. The research method was mixed, first the qualitative phase and then the quantitative phase. The method of the qualitative part of the foundation data theory type (systematic approach) and the quantitative part was also done using confirmatory factor analysis. The statistical population of the qualitative part included: management accounting experts, operational managers and university faculty. The sampling method was carried out in the targeted qualitative section and after collecting the interview data until theoretical saturation was reached and finally 28 people were interviewed. The data collection tool was prepared in the qualitative stage, semi-structured interview, and in the quantitative part, a questionnaire. The results of qualitative analysis by En Vivo software showed that the core codes included 50 codes, and according to the inductive approach in the current research, the researcher reached 16 main codes. The research results show that the role of management accounting varies from company to company and industry to industry, from economy to economy, which requires attention to management accounting tools including budgeting.

**Keywords:** development of social power, management accounting, invincibility, value chain.

---

<sup>1</sup> Accounting doctoral student, Islamic Azad University, Tabriz branch, Tabriz, Iran.  
E-Mail: mosavi12345@gmail.com

<sup>2</sup> Assistant Professor, Islamic Azad University of Tabriz, Tabriz, Iran. (Responsible author) E-Mail: Zeynali@iaut.ac.ir

<sup>3</sup> Assistant Professor, Islamic Azad University of Tabriz, Tabriz, Iran. E-Mail: iacpa\_a\_mohammadi@yahoo.com

<sup>4</sup> Assistant Professor, Islamic Azad University of Tabriz, Tabriz, Iran E-Mail: pourkarim.y@gmail.com



10.30495/jsc.2023.1994317.2135



## نقش حسابداری مدیریت با رویکرد توسعه توان اجتماعی و شکست‌ناپذیری

سید ابراهیم موسوی<sup>۱</sup>، مهدی زینالی<sup>۲\*</sup>، احمد محمدی<sup>۳</sup>، یعقوب پورکریم<sup>۴</sup>  
(تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴ - تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۰۳)

### چکیده

طی دو دهه گذشته تحولات عمده‌ای در محیط‌های کسب و کار در عرصه جهانی پدید آمد که تأثیر عمیق و همه جانبه‌ای بر کارکرد و فعالیت بنگاه‌های اقتصادی بر جامعه گذاشته است. به طوری که حیات بسیاری از سازمان‌ها به توانایی آن‌ها در افزایش دقت سیستم مدیریت هزینه و کاهش هزینه‌ها در تمام طول فرآیند تولید و زنجیره ارزش متمرکز است. حسابداری مدیریت می‌تواند به خوبی این نقش حیاتی را با بهره‌گیری از استراتژی‌های شکست‌ناپذیری ایفا نماید. پژوهش حاضر با هدف، بررسی پیامدهای اجتماعی حسابداری مدیریت با رویکرد شکست‌ناپذیری انجام گردید. روش تحقیق به صورت آمیخته بود بدین صورت که ابتدا فاز کیفی و سپس فاز کمی اجرا شد. روش بخش کیفی از نوع نظریه داده بنیاد (رویکرد نظامند) و بخش کمی نیز با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی انجام شد. جامعه آماری بخش کیفی شامل: خبرگان حسابداری مدیریت، مدیران عملیاتی و هیأت علمی دانشگاه‌ها بود. روش نمونه‌گیری در بخش کیفی هدفمند و پس از جمع‌آوری داده‌های مصاحبه تا رسیدن به اشباع نظری انجام شد و در نهایت با ۲۸ نفر مصاحبه شد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در مرحله کیفی، مصاحبه نیمه ساختاریافته و در بخش کمی پرسش‌نامه تهیه گردید. نتایج تحلیل کیفی توسط نرم افزار ان ویوو نشان داد کدهای محوری شامل ۵۰ کد بود که با توجه به رویکرد استقرایی در تحقیق حاضر محقق به ۱۶ کد اصلی دست پیدا کرد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد: نقش حسابداری مدیریت از شرکتی به شرکت دیگر و صنعتی به صنعت دیگر، از اقتصادی به اقتصاد دیگر متفاوت است که لازمه این توجه به ابزارهای حسابداری مدیریت از جمله بودجه‌ریزی است.

**کلمات کلیدی:** توسعه توان اجتماعی، حسابداری مدیریت، شکست‌ناپذیری، زنجیره ارزش

mosavi12345@gmail.com

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، تبریز، ایران.

Zeynali@iaut.ac.ir

<sup>۲</sup> استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول):

iacpa\_a\_mohammadi@yahoo.com

<sup>۳</sup> استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، تبریز، ایران

pourkarim.y@gmail.com

<sup>۴</sup> استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، تبریز، ایران



10.30495/jscc.2023.1994317.2135



## مقدمه

مطابق با دیدگاه انتقادی-اجتماعی و اقتصادی در تحولات حسابداری مدیریت که به مطالعه اثر متقابل میان سازمان و محیط اقتصادی و اجتماعی پیرامون آن می‌پردازد، این دیدگاه نسبت به محدود شدن حسابداری مدیریت صرفاً به ابعاد فنی و مدیریتی سازمان انتقاد دارد. این دیدگاه معتقد است که معانی و عملکرد حسابداری مدیریت فراتر از مرزهای سازمانی هست؛ به طوری که رویه‌های حسابداری مدیریت نقش مهمی در شکل‌گیری سیستم‌های استثمارگر سیاسی و اجتماعی دارند. محققین این دیدگاه معتقدند شکل‌گیری سیستم‌های کنترل مدیریت در سازمان‌ها تحت تأثیر عوامل گوناگونی مانند سیاست، تضادهای طبقاتی، جنسیت، قومیت و ... می‌باشد (حجازی و همکاران، ۱۳۹۸). حسابداری مدیریت به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی که با فراهم کردن اطلاعات لازم کمک می‌کند تا سرمایه‌گذارها، اعتباردهندگان، مدیران و دولت نسبت به مسائل اقتصادی بهتر بتوانند تصمیم بگیرند (پاک مرام و رضائی، ۱۳۹۶). حسابداری مدیریت اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری‌های جدید، اجاره، خرید، تبلیغات و هزینه‌های ارتقا را برای صاحبان کسب و کار و مدیران ارشد فراهم می‌کند (لیبی و شورت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳). از طرفی حسابداری به‌عنوان یکی از نهادهای اجتماعی در نظر گرفته می‌شود و از دیدگاه جامعه‌شناختی به آن نگریسته می‌شود (ارسریم<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). محیط‌های کسب و کار کشورهای در حال توسعه مثل ایران با توجه به اندازه، بازار، سرمایه، زیرساخت‌ها، چالش‌های محیطی و قوانین حاکمیتی، شرایط تحریمی و تورمی همواره در نوسان هستند. بنابراین مدیران باید تلاش نمایند با به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت بتوانند از شکست‌پذیری فرار کرده و به سمت پایداری و شکست‌ناپذیری حرکت نمایند. شکست‌ناپذیری سازمان بیان می‌کند، برخی سیستم‌ها و سازمان‌ها از بحران‌ها و تغییرات ناگهانی سود می‌برند. آن‌ها زمانی که در معرض نوسانات، بی‌نظمی، عوامل استرس‌زا و آشوب قرار می‌گیرند با یادگیری از این عوامل رشد می‌کنند و توسعه می‌یابند. این سازمان‌ها خواهان میزان مشخصی خطر و عدم اطمینان هستند. شکست‌ناپذیری دارای یک ویژگی منحصر به فرد است که ما امکان مقابله با عوامل ناشناخته و برخورد تهاجمی با این عوامل را می‌دهد. اگر سازمانی نتواند به‌موقع عوامل استرس‌زا را شناسایی کند و برای مقابله با آن‌ها تدابیری بیندیشد، از بخش‌های ضعیف سازمانی می‌شکند و ساختار خود را از دست می‌دهد (خوش سپهر، ۱۳۹۵). از این‌رو حسابداری مدیریت به‌عنوان دانش جدید کسب و کار با تهیه اطلاعات می‌تواند به مدیران در تعامل موفق با یک محیط متغیر کمک نماید (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). در همین راستا بررسی پیامدهای اجتماعی حسابداری مدیریت با رویکرد شکست‌ناپذیری می‌تواند کلیه ذینفعان را در تصمیم‌گیری بهینه یاری رسانده و توسعه خرد و کلان اقتصادی را برای سازمان‌ها و جامعه فراهم آورد.

<sup>1</sup> Libiby and Short

<sup>2</sup> Erserim



10.30495/jsc.2023.1994317.2135



## مبانی نظری پژوهش

با توجه به اینکه حسابداری در زمره علوم اجتماعی قرار می‌گیرد و یکی از اهداف اولیه آن، توجه به منافع گروه‌های ذینفع و جلوگیری از انتقال ثروت از یک گروه به گروه دیگر است. به عبارتی اهداف و مفاهیم اولیه حسابداری بر این اصل استوار بوده که اصول و استانداردهای حسابداری باید بتواند به مطلوبیت پاره تو منجر شود اما در پی استفاده از رویکردهای اثباتی، این هدف نه تنها بدست نیامده بلکه فاصله بسیار زیادی نیز از وضع مطلوب پیدا کرده است. از طرفی دیگر، حسابداری پدیده‌ای است که در یک بستر اجتماعی رخ می‌دهد و هرگز جدای از موضوعات اجتماعی نبوده و نخواهد بود (خواجوی و نعمت الهی، ۱۳۹۹). مطابق با تحولات حاکم بر دنیای طبیعی که بیشترین تأثیر را بحث جهانی شدن به جا گذاشته است که می‌تواند نقش بزرگی در بقای شرکت‌ها بازی کند. مطالعات در رابطه با جهانی‌سازی بیان کردند که حسابداری، عامل مهمی در تهیه اطلاعات به روز جهت فعالیت‌های داخلی و خارجی شرکت‌ها است. در این میان حسابداری مدیریت منجر به بالا رفتن کارایی اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شود و همچنین دستیابی به پایداری اقتصادی آن‌ها را در بلندمدت ارتقا می‌دهد (نیزیراج و شکیری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). انجمن خیره حسابداران مدیریت انگلستان (۲۰۱۴)، استدلال می‌کند که رویه‌های حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات مربوط به بهبود تصمیم‌گیری داخلی شرکت‌ها کمک می‌کند و عملکرد، کارایی و انتخاب استراتژی مناسب را تحت شعاع قرار می‌دهد. رویه‌های حسابداری مدیریت نگاه داخلی را به آینده امکان‌پذیر می‌سازد و پاسخ‌های ساختاری را برای حل مشکلات بدون ساختار ایجاد می‌کند و شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا اطلاعاتی را جمع‌آوری کنند که به استفاده‌کنندگان این اطمینان را بدهد که تصمیم‌های استراتژیک به درستی اتخاذ و گزارش شده‌اند (دروری<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). بنابراین رویه‌های حسابداری مدیریت برای ادغام در راهبردهای شرکت‌های تولیدی مناسب هستند تا تصمیم‌گیری مؤثر در راستای پایداری را تسهیل کنند (عزیزپناه و همکاران، ۱۴۰۱). برای رسیدن به پایداری نسبی در شرکت‌ها باید از عوامل استرس‌زا و آسیب‌زا دوری کرد. طالب<sup>۳</sup> (۲۰۱۲)، در کتاب خود تحت عنوان شکست‌ناپذیری چنین بیان می‌کند: شکست‌ناپذیری چیزی است که از آشوب به دست می‌آید و بر همین اساس می‌توان سازمان‌ها را به سه دسته تقسیم کرد:

سازمان‌های شکننده، سازمان‌های پایدار، سازمان‌های شکست‌ناپذیر. از دیدگاه او سازمان‌های شکننده سازمان‌هایی هستند که در مقابل تهدیدهایی که از ناحیه رویدادهای غیر قابل پیش‌بینی، عوامل استرس‌زا و آشوب‌ها به آن‌ها وارد می‌شود هیچ‌گونه توان مقاومتی ندارند و از نقاط ضعیف سازمانی فرو می‌پاشند، در واقع این سازمان‌ها هیچ‌گونه مکانیزمی برای پیش‌بینی و مقابله با این عوامل در نظر

<sup>1</sup> Neziraj & Shaqiri

<sup>2</sup> Drury

<sup>3</sup> Taleb



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



نگرفته‌اند. جوهانسون و گئورگی<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، دلیل شکست این‌گونه سازمان‌ها را این می‌دانند که مفروضات محیطی را بدون تغییر در نظر می‌گیرند (آبید و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). سازمان‌های شکننده در مواجهه با استرس حرکت نزولی‌شان بیشتر از حرکت صعودی آن‌هاست. به این معنی که سیستم‌های شکننده به هنگام مواجهه با عوامل استرس‌زا به جای بهبود یافتن، تنزل پیدا می‌کنند (کنون و همکاران، ۲۰۱۵). سازمان‌های پایدار، سازمان‌هایی هستند که در برابر عوامل استرس‌زا و تهدیدهایی که از طریق این عوامل به آن‌ها وارد می‌شود مقاومت کرده و ساختار خود را بدون تغییر حفظ می‌کنند. این سازمان‌ها تغییرات را پیش‌بینی می‌کنند اما هیچ تلاشی برای بهبود در این شرایط ندارند. سازمان‌های پایدار تنها سعی می‌کنند تا در مقابل عوامل استرس‌زا مقاومت کنند و ساختار خود را حفظ نمایند. در شرایط اقتصاد کنونی و بازارهای جهانی پایداری به تنهایی کافی نیست. در این شرایط سازمان‌ها نیاز به پایداری تکامل یافته‌تری برای مقابله با عوامل استرس‌زا دارند. در واقع سازمان‌ها نیاز به مکانیزمی دارند که به‌طور مداوم خود را در مقابل رویدادهای تصادفی، شوک‌های غیر قابل پیش‌بینی، عوامل استرس‌زا و نوسانات بازسازی کنند، این مکانیزم شکست‌ناپذیری نام دارد (طالب، ۲۰۱۲).

شکست‌ناپذیری بیان می‌کند برخی سیستم‌ها و سازمان‌ها از بحران‌ها و تغییرات ناگهانی سود می‌برند. آن‌ها زمانی که در معرض نوسانات، بی‌نظمی، عوامل استرس‌زا و آشوب قرار می‌گیرند با یادگیری از این عوامل رشد می‌کنند و توسعه می‌یابند. این‌گونه سازمان‌ها خواهان میزان مشخصی خطر و عدم اطمینان هستند. شکست‌ناپذیری دارای یک ویژگی منحصر به فرد است که به ما امکان مقابله با عوامل ناشناخته و برخورد تهاجمی با این عوامل را می‌دهند (طالب، ۲۰۱۲)، اما همان‌گونه که ایمنی و سلامت بدون بیماری اولیه امکان‌پذیر نیست، شکست‌ناپذیری سازمانی بدون شکست اولیه امکان‌پذیر نیست (آبید و همکاران، ۲۰۱۴).

شکست‌ناپذیری در یک سازمان بدین معنا نیست که سازمان تاکنون هیچ‌گونه شکستی را تجربه نکرده است، بلکه بدین معنا است که سازمان‌ها در زمان ایجاد استرس کم، خطرات را شناسایی کنند؛ ضربه‌هایی که از طریق این استرس‌ها به آن‌ها وارد شده را در نظر بگیرند؛ آن‌ها را بررسی کرده و با یادگیری از این عوامل در بلندمدت خود را در برابر تهدیدهای قوی‌تر محافظت کنند. در واقع شکست‌ناپذیری بیان می‌کند ممکن است سازمان هنگام وقوع رویدادهای غیرمنتظره از نقطه‌ای آسیب ببیند، اما از طریق یادگیری از این قبیل داده‌ها سعی در بهبود و جبران این ضعف از قسمت‌های دیگر سازمان می‌کنند (طالب، ۲۰۱۲). سازمان‌های شکست‌ناپذیر هنگام مواجهه با عوامل استرس‌زا دارای حرکت صعودی بیش از حرکت نزولی هستند (کنون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). در واقع این‌گونه سازمان‌ها

<sup>1</sup> Johnson & Gheorghe

<sup>2</sup> Abid et al

<sup>3</sup> Kennon et al



10.30495/jsc.2023.1994317.2135



هنگامی که با عوامل استرس‌زا مواجه می‌شوند ممکن است شکست‌های کوچکی را تجربه کنند، اما با یادگیری از این شکست‌ها خود را بهبود داده و توسعه می‌یابند (بندل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

جارون و بک هوس<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، یادگیری در سازمان‌های شکست‌ناپذیر را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها ساختاری چند سطحی برای یادگیری از عوامل استرس‌زا را پیشنهاد می‌دهند که این سطوح شامل:

۱ - سطح کلان: وضوح سیستم،

۲ - سطح میانی: ساختار ارگانیک،

۳ - سطح خرد: تعامل کارکنان با کار و آمادگی برای یادگیری هست.

کنون و همکاران (۲۰۱۵)، ابتدا انتقاداتی به مدل جوهانسون و گئورگی کرده‌اند و پس از آن رویکردی جدید برای ارزیابی شکست‌ناپذیری پیشنهاد می‌کنند که در آن به‌جای تعیین بازه برای ارزیابی شکست‌ناپذیری سعی می‌شود از طریق میانگین و انحراف معیار میزان شکست‌ناپذیری سازمان را ارزیابی کنند.

از آنجایی که مفهوم شکست‌ناپذیری مفهوم بسیار جدیدی است، طبیعتاً نمی‌توان تمام مؤلفه‌های آن را به صراحت بیان کرد؛ اما طبق بررسی ادبیات موضوع دیدگاه‌هایی در مورد مؤلفه‌های شکست‌ناپذیری وجود دارد که طبق این مؤلفه‌ها آن‌ها را به‌صورت زیر طبقه‌بندی می‌شود (جوهانسون و گئورگی، ۲۰۱۳):

معیار آنتروپی: سیستم‌ها در طول زمان تمایل به پیچیدگی دارند. در این شرایط توانایی‌شان را برای تبدیل ورودی به اطلاعات مورد نظر را از دست می‌دهند. از آنجایی که با افزایش آنتروپی رویدادهای مبهم افزایش می‌یابد شاید بتوان گفت که سیستم‌های شکست‌ناپذیر آنتروپی بالایی دارند اما این آنتروپی بالا سبب مرگ آن‌ها نمی‌شود زیرا ماهیت سیستم‌های شکست‌ناپذیر چند پارگی است.

غیرمنتظره بودن: با افزایش عوامل استرس‌زا ممکن است سیستم‌های شکست‌ناپذیر برای حمایت از ساختار خود در ابتدا میزان خروجی‌ای کمتر از ورودی داشته باشند اما این موضوع در بلندمدت باعث افزایش سودآوری برای این شرکت خواهد شد.

بهره‌وری در مقابل خطر: اگر خطرهای سیستمی افزایش یابد هزینه بالقوه افزایش می‌یابد، اما اگر میزان این خطرات از حد مشخصی کاهش یابد یا خطری در سیستم موجود نباشد باعث شکست سیستمی می‌شود.

متعادل‌سازی اتصال‌ها در مقابل آزادی‌ها: تعادل بین محدودیت‌ها و درجه آزادی، شرایطی بهینه برای یک سیستم است. یک سیستم بیش از حد باز با رویدادهای مبهم بیشتری مواجه می‌شود. از آنجایی که سیستم‌های شکست‌ناپذیر رویدادهای مبهم را به موقع شناسایی می‌کنند پس بین اتصال‌ها و آزادی‌ها تعادل برقرار می‌کنند.

<sup>1</sup> Bendell

<sup>2</sup> Jaaron & Backhouse



10.30495/jscc.2023.1994317.2135



اتصال (پیوستگی): هر چه درجه اتصال بین سیستم و اجزای سیستم بیشتر شود، شکنندگی سیستم افزایش می‌یابد. پس در سیستم‌های شکست‌ناپذیر اتصال کمی میان اجزای تشکیل‌دهنده آن‌ها وجود دارد.

غیریکنواختی (یادگیری از اشتباهات): در سیستم‌های شکست‌ناپذیر، سیستم از طریق یادگیری از شکست‌های کوچک ناشی از عوامل استرس‌زا، در خود قابلیت ایجاد می‌کند که می‌تواند در مقابل استرس‌های شدیدتر عملکرد خود را بهبود دهد.

کمبود استرس و ریسک کنترل‌شده: ایجاد استرس منظم و کنترل‌شده می‌تواند پایداری سیستم را افزایش دهد و به‌طور بالقوه منجر به شکست‌ناپذیری شود.

وجود سیستم‌های پشتیبان: تنظیم‌کننده‌هایی در نظام سیستم‌ها وجود دارد که تلاش می‌کنند تا خروجی‌ها و رفتار عوامل موجود در سیستم را کنترل کنند. به دلیل چندپارگی در سیستم‌های شکست‌ناپذیر وجود تنظیم‌کننده‌ها می‌تواند ساختار این سیستم‌ها را حفظ کند.

جذب استرس: در واقع سیستم‌ها برای حرکت به سمت شکست‌ناپذیری باید توانایی جذب استرس را داشته باشند.

افزودگی: حشو یا فراوانی سیستم را پایدار می‌سازد و آن را محکم‌تر می‌کند (این به معنی شکنندگی کمتر است، اما شکست‌ناپذیری نیست).

ساختار سازمانی: سیستم‌های شکست‌ناپذیر ساختاری چندپاره دارند و این چندپارگی سبب می‌شود تا سیستم‌ها به‌هنگی بخش‌های خاصی را در نظر نگیرند و به‌هنگی کل مهم باشد. از سوی دیگر در این سیستم‌ها همه وظایف به‌صورت شفاف تعیین نشده است و هر سیستم دارای ویژگی‌هایی است که علاوه بر تخصص خود می‌تواند تا حدی وظایف دیگر واحدها را انجام دهد (بندل، ۲۰۱۴).

قابلیت اطمینان بالا: زمانی که قابلیت اطمینان یک سیستم بالا باشد سیستم به سمت شکست‌ناپذیری حرکت می‌کند. برخی ویژگی‌های چنین سیستم‌هایی عبارت‌اند از: مهارت بالای کارکنان، پاسخ‌گویی در قبال مسئولیت‌ها و...

سیستم‌های پیچیده: پیچیدگی اشاره به نوعی وابستگی دارد که در آن پیگیری علت نتایج دشوار می‌شود. در واقع در سیستم‌های پیچیده وظایف کارکنان به‌طور کامل مشخص نیست (عمر رافی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

مشکلات اضطراری: مشکلات اضطراری مربوط به یک سری عدم تقارن‌هاست؛ مانند عدم تقارن اطلاعات بین افراد اصلی و دیگر افراد و تضاد منافع میان ذی‌نفعان.

روش‌های غیرقابل پیش‌بینی: روش‌های پیش‌بینی شده تلاش می‌کند تا آینده را پیشگویی کنند، پس از انجام این کار خطرات یا پاداش آن را محاسبه می‌کند. یک روش غیرقابل پیش‌بینی هیچ‌گونه تلاشی

<sup>1</sup> Umer Rafi



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



برای پیش‌بینی آینده ندارد، یک رویکرد پیش‌گویانه متکی به یک سری زمانی برای پیش‌بینی آینده و مدیریت ریسک در محاسبه خطرات یا پاداش‌ها است.

استدلال شفاف: در سیستم‌های شکست‌ناپذیر قواعد کاری به‌صورت شفاف بیان نشده است. انتخاب منطقی: بخش عقلایی انتخاب منطقی اشاره به این دارد که یک اشتباه را دو بار تکرار نکنید. با خطای کوچک امتحان کنید و پس از آن از خطاها یادگیری حاصل نمایید، تا در بلندمدت سیستم را شکست‌ناپذیر کنید.

مداخله ساده: مداخله‌های ساده به مشکلی اشاره دارد که در آن کارشناسان فاقد صلاحیت یا کم‌اطلاع احساس نیاز به دخالت در یک سیستم بدون درک ماهیت پیچیده سیستم می‌کنند. عدم تقارن اساسی: عدم تقارن اساسی به داشتن حرکت صعودی بیش از حرکت نزولی در شرایط آشوب اشاره دارد.

هم‌اندیشی اکتشافی: درحالی که اطمینان و بهینگی بیش از حد موجب شکست می‌شود، کاهش بهینگی و بحث‌های اکتشافی سیستم را به سمت شکست‌ناپذیر شدن سوق می‌دهد.

تخریب خلاق: تخریب خلاقانه بیانگر آن است که برای بهبود کل سیستم ضرورت دارد تا بعضی زیر سیستم‌ها بشکنند. شکست‌های کوچک موفقیت‌های فردی را افزایش می‌دهد و به مرور باعث شکست‌ناپذیری می‌شود. در فرآیند دگرگونی صنعتی دائماً ساختار قدیمی می‌شکند و یک سیستم جدید ایجاد می‌شود. یکی از بهترین راه‌ها برای اطمینان از تخریب خلاقانه کارآفرینی است. در واقع شکست مداوم کارآفرینان باعث ایجاد قدرتی زیاد برای شکست‌ناپذیری در سیستم کلی می‌شود. (رافعی، ۲۰۱۵؛ فخرپور و همکاران، ۱۳۹۷).

با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده، چنین بر می‌آید شکست‌ناپذیری می‌تواند به عنوان اهرمی در راستای موفقیت سازمان‌ها مطرح شود، لذا پاسخ به سؤالات زیر می‌تواند این مفهوم را در سازمان‌های ایرانی بیشتر نمایان کند. با توجه به روش تحلیل داده بنیاد سؤالات اولیه پژوهش عبارت‌اند از:

- عوامل مؤثر بر وظایف حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد شکست‌ناپذیری شامل چه مواردی می‌شود؟
- بستر و زمینه لازم جهت تعیین وظایف حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد شکست‌ناپذیری شامل چه مواردی می‌شود؟
- عوامل مداخله‌گر در وظایف حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد شکست‌ناپذیری شامل چه مواردی می‌شود؟
- راهبردهای مؤثر بر وظایف حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد شکست‌ناپذیری شامل چه مواردی می‌شود؟





10.30495/jssc.2023.1994317.2135



- پیامدهای اجتماعی حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد شکست‌ناپذیری شامل چه مواردی می‌شود؟

### پیشینه تجربی

داهال<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان شیوه‌های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی هیچ ارتباطی بین MAPها با عملکرد سازمانی شرکت‌های تولیدی نیالی را فاش نکرد. اگرچه مطالعه حجم نمونه نسبتاً کوچکی از صنعت تولید داشت، مطالعات آینده ممکن است ارتباط بین MAPها و عملکرد سازمانی را با نمونه‌برداری از صنعت تولید و خدمات برای اطمینان از مقایسه و تعمیم بررسی کند. این مطالعه سعی در پیشبرد ادبیات حسابداری مدیریت با ارائه شواهد عملی در مورد ارتباط MAPها با عملکرد سازمانی در سناریوی نپال داشت.

هدید و سید<sup>۲</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک: نقش فرهنگ سازمانی و سیستم‌های اطلاعاتی می‌دهد که در واحدهای تجاری نتیجه محور، اجرای شیوه‌های SMA ممکن است محدود به عملکرد حسابداری نباشد. مدیران در سایر وظایف ممکن است انگیزه اجرای شیوه‌های SMA را داشته باشند حتی زمانی که حسابداران مدیریت بخشی از فرآیند نیستند. راکازو<sup>۳</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان نقش حسابداری مدیریت در فرآیند تصمیم‌گیری SMEs در انگلستان بیان داشت مطالعه هزینه‌ها فرصتی را برای یافتن ابزارهای حسابداری و محاسباتی فراهم می‌کند تا سیستم پیشنهادی به شیوه‌ای بهینه نسبت به اطلاعات ضروری واکنش نشان دهد و در نتیجه از فرآیند تصمیم‌گیری پشتیبانی کند.

افندی و کوسوما<sup>۴</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان نقش سیستم حسابداری مدیریت و سبک تصمیم‌گیری بر عملکرد مدیریتی به این نتیجه دست یافتند که MAS بر عملکرد مدیریتی تأثیر نمی‌گذارد و سبک تصمیم‌گیری بر عملکرد مدیریتی تأثیر می‌گذارد.

گونچالوس و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) همچنین نشان می‌دهد که وابستگی گروه، حضور جهانی از طریق فروش صادراتی و قطعیت‌های محیط رقابتی بر اتخاذ ابزارهای MA استراتژی محور (هزینه‌یابی هدف) تأثیر می‌گذارد.

ورما و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۵) از این یافته‌ها حمایت می‌کنند که سبک‌های تصمیم‌گیری مرکزی منطقی و اجتنابی هستند.

<sup>1</sup> Dahal

<sup>2</sup> Hadid and Al-Sayed

<sup>3</sup> Ragazou

<sup>4</sup> Efendi & Kusuma

<sup>5</sup> Gonçalves, & Gaio

<sup>6</sup> Verma et al



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



کائو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲)، بیان می‌کنند که سبک عقلانی با دانش مدیریت رابطه مثبت دارد و سبک اجتنابی با دانش مدیریت اجرایی رابطه منفی دارد. سبک منطقی سبک غالب تصمیم‌گیری است. بایوکو و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) نشان می‌دهند که سبک منطقی رابطه مثبتی با پیشرفت مدرسه دارد. بنابراین سبک تصمیم‌گیری افراد منجر به دستیابی به اهداف می‌شود.

ترابی و همکاران (۱۴۰۰)، در تحقیقی با عنوان تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت به این نتیجه دست یافتند که در مجموع برای پنج سطح بلوغ، ۲۶۲ شاخص باید رعایت گردد تا سازمان، به رهنمون گردد. از مهمترین نتایج پژوهش می‌توان به تدوین ابزاری برای خود ارزیابی بهینه بالاترین سطح یعنی درون‌سازمانی به‌منظور کاهش اختلاف میان انتظارات سازمان‌ها و اهداف استراتژیک آن‌ها اشاره نمود. طالبی دهکردی و غفوری نژاد (۱۳۹۹)، پژوهشی با عنوان تبیین به‌کارگیری استراتژی‌های نوآور در سیستم حسابداری مدیریت از منظر تئوری ناهماهنگی شناختی به این نتیجه دست یافتند که وجود تعارض شناختی، عاملی اثرگذار است که بر روی انتخاب حسابداران مدیریت در جهت به‌کارگیری یا عدم به‌کارگیری تکنیک‌های نوآورانه در هر سیستم اثر می‌گذارد.

رودپشتی و همایونی راد (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان تأثیر فناوری اطلاعات بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی چنین نتیجه‌گیری شد که حرکت روبه جلوی عناصر حسابداری مالی، اغلب با حسابداری مدیریت در هم تنیده هستند و بالعکس، و به نظر می‌رسد همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژی جلوتر از دامنه رفتاری و سازمانی است. در بیشتر مشاهدات، فناوری اطلاعات ۲۸ نقش مهم و یا حتی برخی موارد نقش تعیین‌کننده در فرایند همگرایی ایفا می‌کند.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به هدف آن، بررسی پیامدهای اجتماعی حسابداری مدیریت با رویکرد شکست‌ناپذیری است، از منظر فرآیند اجرا یا نوع داده‌ها جزو پژوهش‌های آمیخته طبقه‌بندی می‌شود؛ مرحله اول به‌صورت کیفی و از طریق روش داده بنیاد و از طریق مصاحبه به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته است. در مرحله دوم، کدهای استخراجی در مرحله اول به‌صورت پرسشنامه جهت تحکیم روایی و پایایی مطالعه توزیع گردید و در نتیجه با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی نتایج استخراج گردید. همچنین از منظر نوع استدلال جزو پژوهش‌های استقرایی طبقه‌بندی می‌گردد؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل، پیامدها را تدوین می‌کند. از منظر زمانی؛ مقطعی بوده، چرا که مصاحبه‌ها طی سال‌های ۱۴۰۰-۱۴۰۱ انجام شده است. از منظر هدف به سه دلیل از نوع اکتشافی است؛ اول اینکه پژوهش

<sup>1</sup> Kao et al

<sup>2</sup> Baiocco et al



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



کمتری در زمینه پژوهش صورت گرفته، دوم اینکه این پژوهش به ارائه یک نظریه (نظریه‌پردازی زمینه بنیاد) منجر شده و سوم اینکه به گسترش مفاهیم در متون حسابداری و اقتصاد انجامیده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل خبرگان و فعالان اصلی حوزه بودجه‌ریزی در کشور می‌باشد. با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که دارای اطلاعات با ارزشی در خصوص موضوع مورد پژوهش هستند و به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵).

در مصاحبه ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند. با توجه به موارد ذکر شده، پس از انجام ۲۸ مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان به تشخیص پژوهشگر، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها یک ساعت و ده دقیقه بوده است. تعداد فراوانی کل مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها (با در نظر گرفتن کدهای مشابه) ۵۰ مفهوم است که به‌طور میانگین از هر مصاحبه حدود ۷ مفهوم جدید (مقوله فرعی) استخراج شد و هر مفهوم به‌طور میانگین ۵ بار تکرار شده است.

جدول ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه انجام شده است.

جدول ۱: مشخصات مشارکت‌کنندگان در پژوهش

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۸۶
	زن	۱۴
سن	کمتر از ۳۵ سال	۳
	۳۵ تا ۴۵ سال	۶۸
	۴۵ سال و بیشتر	۲۹
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۲۵
	دانشجوی دکتری	۳۲
	دکتری	۴۳
سابقه کاری	۱۰ تا ۲۰ سال	۳۲
	بالای ۲۰ سال	۶۸
	کل	۲۸



10.30495/jscc.2023.1994317.2135



## شیوه تجزیه و تحلیل

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه بنیاد طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین مرحله، یافتن مقوله‌های مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله، یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند، بلکه با همدیگر هم‌پوشانی دارند و به‌طور همزمان انجام می‌گیرند. مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است (داداش زاده و همکاران، ۱۳۹۹):

کدگذاری باز (Open Coding): عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق موارد آن صورت می‌گیرد که واحدهای معنادر معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگ‌تر متن باشند. در فرآیند پژوهش ممکن است که محقق به ده‌ها و حتی صدها برچسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌گردند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوطاند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصار داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفاهیمی که مجموعه آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند؛ زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند. بنابراین تحت این نوع کدگذاری، مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه‌ی این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱).

در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری گردید. به عنوان مثال، فرایند کدگذاری در نقل و قول زیر ارائه شده است:

"... عوامل زیادی می‌تواند تأثیرگذار باشد. از جمله ویژگی‌های مدیران، کلان اقتصادی، خود شرکت شامل بزرگی و کوچکی شرکت که آیا نیاز به سیستم حسابداری مدیریت هست یا خیر و یا بحث عدم قطعیت سیاست اقتصادی که همواره الزام می‌کنند هر سازمانی دنبال به‌کارگیری مراقبت‌های لازم باشد تا بتواند از شکست در امان باشد..."

در این نقل‌قول فن‌آوری اطلاعات به‌عنوان مفاهیم ویژگی‌های مدیران، ویژگی‌های شرکت، کلان اقتصادی مفهوم اصلی و استراتژی‌های شرکت در قالب عوامل علی مطرح می‌شود.

کدگذاری محوری (Axial Coding): عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌ای جدید با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان،



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



(۱۳۹۱). در کدگذاری محوری مقوله‌های استخراجی حول محورهای شرایط "علی"، "پدیده‌ها"، "بستر"، شرایط "مداخله‌گر"، "راهبردها" و "پیامدها" ارائه می‌گردند.

"... ببینید شما به بودجه‌ریزی و برنامه نویسی به عنوان ابزار حسابداری مدیریت نیاز دارید تا از بعد اقتصادی موفق شوید. می‌خواهیم چه جوری نتیجه این بودجه‌ریزی را در خروجی‌ها (هزینه‌ها) و ورودی‌ها (درآمدها) ورودی‌ها لینک بکنیم تا نتایج آن را در قالب کارایی و اثربخشی بسنجیم؟ عملکرد را باید ارزیابی کنید فقط بودجه رو که عملیاتی نمی‌کنند، بودجه رو عملیاتی کردن بایستی نظارت هم داشته باشد و ..."

در این نقل قول به مفاهیم کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، نظارت و ... به عنوان عوامل پیامد مطرح شدند....

کدگذاری انتخابی (Selective Coding): عبارت است از روند انتخاب مقوله هسته به‌طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند (بازرگان، ۱۳۹۱). تحلیل خط داستان و تشریح روابط میان مقوله‌های استخراجی حاصل این نوع کدگذاری است که در این مقاله قسمت تحلیل یافته‌ها و نتیجه‌گیری به‌طور مختصر به آن پرداخته شده است.

به منظور اعتبار یافته‌ها به شرح زیر اقدام گردید:

پایایی: پایایی به سازگاری یافته‌های پژوهش اطلاق می‌شود. در پژوهش حاضر از پایایی باز آزمون استفاده گردید. به این صورت که یک سوم مصاحبه (یعنی ۹ مصاحبه) به صورت تصادفی انتخاب و هر کدام از آن‌ها دو بار در یک فاصله زمانی ۲ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.

روایی: برای افزایش قابلیت اعتماد یافته‌های پژوهش، پروتکل مصاحبه شامل شیوه شروع مصاحبه، ورود به بحث و سیر پرسش‌ها تدوین و در طول مصاحبه‌ها راهنمای پژوهشگر در مصاحبه بود تا پراکنده‌گویی و نوسان زیاد در مصاحبه‌ها اتفاق نیفتد. از سوی دیگر با مشخص نمودن محورهای اصلی مصاحبه آزاد بودن پژوهشگر برای طرح پرسش‌های خود در هر محور روایی پژوهش نیز حفظ شده است. مستقل بودن پژوهشگر نسبت به موضوع پژوهش و حذف تعصب و پیش‌فرض‌های غیر لازم، مهم‌ترین عنصر پایایی در پژوهش کیفی است. روایی پژوهش پس از استخراج کدهای اولیه در دو سطح صورت گرفت. اول توسط مشارکت‌کنندگان؛ داده‌های گردآوری‌شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری به ۶ نفر از مشارکت‌کنندگان که بیشترین آگاهی را نسبت به موضوع با توجه به نحوه مصاحبه داشتند، ارائه و از آن‌ها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند که تأیید شد.

بررسی توسط ممیزی خارجی: نظرات اساتید محترم راهنما و مشاور که در زمینه تحقیق صاحب‌نظر هستند، پژوهش مورد بررسی قرار گرفت.

در ادامه کدهای به دست آمده از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی ارائه شده است:



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



جدول ۲: مدل مفهومی پژوهش

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
اندازه شرکت	عوامل مرتبط با شرکت	شرایط علی
عملکرد شرکت (سودآوری، زیان ده بودن، رشد شرکت)		
استراتژی‌های شرکت (تدافعی - تهاجمی - انحراف استراتژیک از صنعت)		
محدودیت مالی		
ریسک شرکت (ریسک مالی، ریسک عملیاتی)، فرصت‌های رشد شرکت		
پویایی صنعت	عوامل مرتبط با صنعت	
رقابت در صنعت	عوامل کلان اقتصادی	
تحریم‌ها		
رکود و رونق		
عدم قطعیت سیاست اقتصادی		
تورم		
نحوه انتخاب مدیران	ویژگی‌های مدیران	
دوره تصدی مدیران		
ارزیابی عملکرد مدیران		
جنسیت مدیران		
پویایی تفکرات مدیران		
توجه به تکنولوژی اطلاعات و نوآوری	زیرساخت و فن آوری اطلاعات	بستر و زمینه
به‌کارگیری اقتصاد دیجیتال		
وجود سخت‌افزارهای فن آوری در کشور		
بودجه‌ریزی	بودجه‌نویسی	
برنامه‌ریزی		
پایگاه داده (تهیه و آنالیز سریع اطلاعات)		
مدیران با استعداد و متخصص	عوامل درون‌سازمانی	شرایط مداخله-گر
نقشه سازمانی		
کار تیمی		



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
نیروهای چند مهارته	عوامل برون سازمانی	
شایسته سالاری		
قوانین و مقررات دولت		
تغییر سریع قوانین	توجه به تکنولوژی	
نوآوری در فرآیندهای کسب و کار		
نقش تکنولوژی در حذف فرآیندهای فاقد ارزش افزوده	آموزش	
آموزش مهارت قبل از ورود به حرفه و حین فعالیت در حرفه		
ایجاد انگیزه و اعتماد به نفس در کارکنان	مدیریت منابع انسانی	
ایجاد اعتماد و تقویت روحیه تعاون		
توجه به عوامل روانشناختی		
ارتباط با صنعت و مراکز علمی	تحقیق و توسعه و توجهات	
توجه به فرصت‌ها و تهدیدات		
شناسایی نقاط ضعف و قوت		
سرمایه‌گذاری فکری از طریق حفظ نیروی کار و روابط سازمانی		
برنامه‌ریزی و ایجاد سیستم‌های جامع (ماژول‌های متناسب با فرآیندها، ماژول‌های یکپارچه سفارشی شده برای فرآیندها)	نگرش سیستمی	راهبردها
مدیریت فرآیندها (مهندسی مجدد فرآیندها، طراحی فرآیندها به تناسب وظایف، مستندسازی فرآیندهای کسب و کار، استانداردسازی فرآیندها، تخصیص منابع به فرآیندها، ایجاد ساختار فرآیند محور)		
استفاده بهینه از منابع (مدیریت هزینه‌ها، ایجاد ارزش افزوده، ارزش آفرینی، توجه به زنجیره ارزش)		
فروش و استراتژی رقابت (محصول یا خدمات متنوع سازی تجاری، متنوع سازی جغرافیایی)		
معماری سازمانی (مستندسازی فرآیندهای کسب و کار، تهیه نقشه معماری سازمانی، اجرای معماری سازمانی،		



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
معماری برنامه‌های راهبردی)		
هوشمندسازی کسب و کار		
انعطاف‌پذیری (کمک به تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی، تصمیمات سریع)	در سطح سازمان	پیامدها
بهبود عملکرد مالی و روابط سازمان (فروش، شاخص‌های سودآوری، ارتقا روابط، حفظ نیروی کار)		
ارزیابی عملکرد		
شناسایی ریسک و مشکلات (حل منطقی مشکلات و کاهش ریسک‌ها)		
منابع انسانی: شایسته‌سالاری و حفظ حرمت‌های انسانی		
چابک سازی		
امکان پایش لحظه‌ای سازمان‌ها		
تخصیص بهینه منابع در دوره‌های کوتاه و بلندمدت		
افزایش بهره‌وری		
تخصیص بودجه بر اساس عملکرد و اهداف		
تخصیص صحیح بودجه بر اساس اهداف		
تحقق بهای تمام‌شده مبتنی بر واقعیت		
حرکت به سمت خلق ارزش		
کاهش بهای تمام‌شده کالا و خدمات		



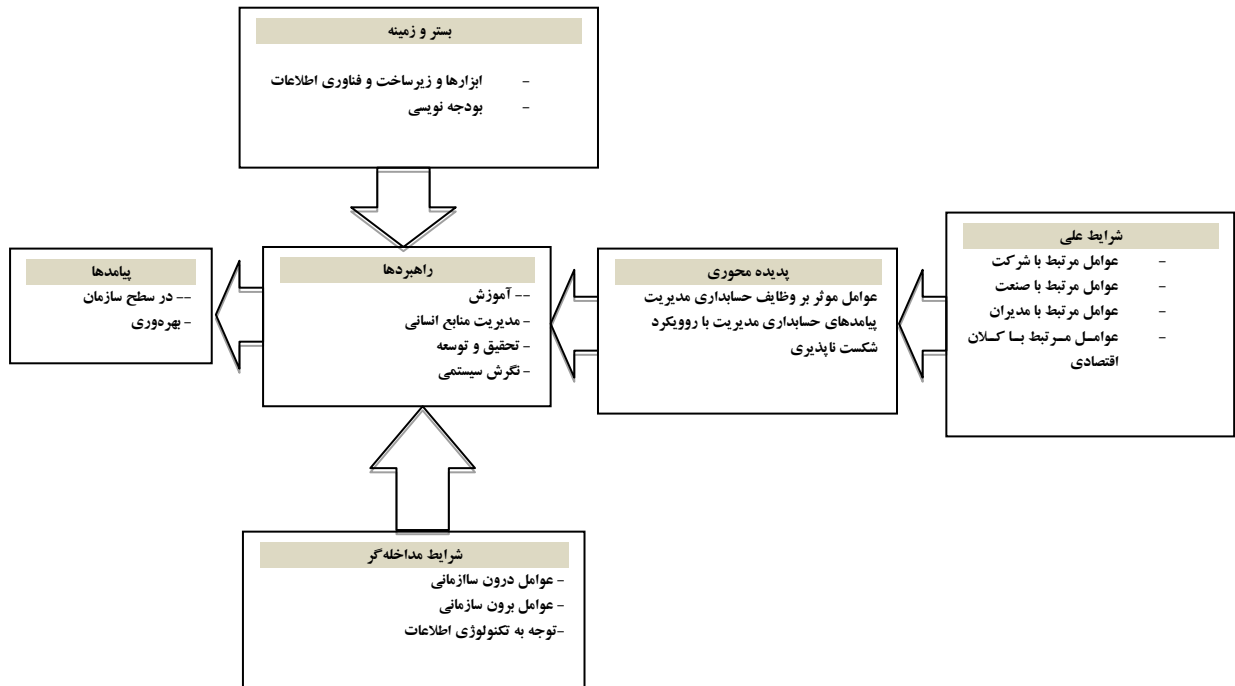


10.30495/jssc.2023.1994317.2135



و در نتیجه مدل پارادایمی حاصل از الگوی کیفی به شرح زیر معرفی می‌گردد:

شکل ۱: مدل پارادایمی پژوهش



نتایج حاصل از الگوی مفهومی و مدل پارادایمی نشان داد که عواملی می‌توانند بر وظایف حسابداران مدیریت از قبیل عوامل شرکتی مانند اندازه، عملکرد و ... تأثیرگذار باشد. از طرفی برای اینکه حسابداران مدیریت بتوانند در راستای شکست‌ناپذیری سازمان تلاش کنند، بایستی به سیستم بودجه‌نویسی توجه لازم را داشته باشند و در نتیجه ابزارهای لازم را داشته باشند. برای اینکه بتوان به این مهم دست یافت باید آموزش کافی در سازمان اجرا شود و سیستم‌های انگیزشی مدیریت منابع انسانی مورد توجه و در نتیجه با تحقیق و توسعه و وجود نیروهای چند مهارته نگرش سیستمی به سازمان دارد. برای اینکه این راهبردها را اجرا کرد بایستی به عوامل درون و برون سازمانی توجه شود تا بتوان در سطح سازمان، بهره‌وری لازم را ایجاد کرد.

پس از استخراج الگو، طی پرسشنامه‌ای محقق ساخته مشتمل بر ۳۰ سؤال، به کمک اساتید راهنما طراحی و در اختیار طیف وسیعی از اساتید حسابداری، حسابداران مدیریت و محققان دارای مقاله در زمینه



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



حسابداری مدیریت قرار گرفت و در نهایت پس از دریافت ۳۶۵ پرسش‌نامه و بررسی‌های صحت و اعتبار ۳۳۹ پرسش‌نامه مورد ارزیابی قرار گرفت و نتایج زیر حاصل شد.

### یافته‌های پژوهش

پس از جمع‌آوری داده‌ها بایستی این داده‌ها به اطلاعات قابل فهم تبدیل شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند. قبل از انجام تحلیل عامل تأییدی و برازش مدل با استفاده از آزمون بارتلت و KMO؛ کفایت نمونه‌گیری و توانایی ارزیابی تحلیل عاملی برلی سنجش متغیرها مورد ارزیابی قرار گرفت.

### آزمون کفایت داده‌ها

برای انجام تحلیل عاملی تأییدی ابتدا پیش شرط‌های انجام این آزمون مورد استفاده قرار گرفته است. سطح معناداری حاصل از آزمون بارتلت کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰) بدست آمد و نشان می‌دهد انجام تحلیل عاملی تأییدی برای شناسایی ساختار و مدل عاملی مناسب بوده است و فرض شناخته‌شده بودن ماتریس همبستگی رد می‌شود. شاخص کفایت نمونه‌برداری کیزر-مایرالکین به‌عنوان دومین پیش شرط برابر با (۰/۶۲۳) به دست آمد. در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت که تعداد نمونه ۳۳۹ پاسخ‌دهنده در این پژوهش برای انجام تحلیل عاملی کافی است.

جدول ۳: نتایج آزمون کفایت داده‌های پژوهش

۰/۶۲۳	شاخص کفایت نمونه‌گیری KMO	
۸۵۵۷/۴۲۷	آماره کای اسکوئر	آزمون بارتلت
۰/۴۳۵	درجه آزادی	
۰/۰۰۰	سطح معناداری	

### جدول اشتراکات

شکل زیر جدولی از اشتراکات را در حالت بدون چرخش نشان می‌دهد. اشتراکات یک متغیر، مربع همبستگی چندگانه برای متغیر مربوطه با استفاده از عامل‌هاست، بنابراین نسبتی از واریانس آزمون موردنظر است که توسط عامل‌های مشترک استخراج شده در تحلیل عاملی برآورد می‌شود.



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



جدول ۴: نتایج جدول اشتراکات

اشتراکات قبل از استخراج	واریانس عامل مشترک	سؤال	اشتراکات قبل از استخراج	واریانس عامل مشترک	سؤال
۱/۰۰۰۰	۰/۸۳۸	۱۶	۱/۰۰۰۰	۰/۷۵۰	۱
۱/۰۰۰۰	۰/۷۸۹	۱۷	۱/۰۰۰۰	۰/۸۲۴	۲
۱/۰۰۰۰	۰/۸۶۲	۱۸	۱/۰۰۰۰	۰/۸۶۳	۳
۱/۰۰۰۰	۰/۸۱۱	۱۹	۱/۰۰۰۰	۰/۷۵۱	۴
۱/۰۰۰۰	۰/۷۷۹	۲۰	۱/۰۰۰۰	۰/۷۵۵	۵
۱/۰۰۰۰	۰/۸۱۱	۲۱	۱/۰۰۰۰	۰/۹۰۸	۶
۱/۰۰۰۰	۰/۸۲۱	۲۲	۱/۰۰۰۰	۰/۷۲۰	۷
۱/۰۰۰۰	۰/۸۲۹	۲۳	۱/۰۰۰۰	۰/۸۵۸	۸
۱/۰۰۰۰	۰/۸۰۵	۲۴	۱/۰۰۰۰	۰/۸۰۹	۹
۱/۰۰۰۰	۰/۷۴۰	۲۵	۱/۰۰۰۰	۰/۷۰۲	۱۰
۱/۰۰۰۰	۰/۷۷۹	۲۶	۱/۰۰۰۰	۰/۸۷۴	۱۱
۱/۰۰۰۰	۰/۷۹۸	۲۷	۱/۰۰۰۰	۰/۶۹۹	۱۲
۱/۰۰۰۰	۰/۸۱۲	۲۸	۱/۰۰۰۰	۰/۶۵۶	۱۳
۱/۰۰۰۰	۰/۸۹۲	۲۹	۱/۰۰۰۰	۰/۷۳۱	۱۴
۱/۰۰۰۰	۰/۸۳۱	۳۰	۱/۰۰۰۰	۰/۷۲۷	۱۵

به عنوان مثال، در سؤال یک می‌بینیم که ۷۵ درصد از واریانس امتیازات متغیر سؤال یک، واریانس عامل مشترک است. ستون تمامی اشتراکات قبل از استخراج نیز برابر با یک است.

### استخراج عوامل

در این مرحله با استفاده از روش تحلیل مؤلفه‌های اصلی، ۱۰ عامل مهم شناسایی شدند. ۱۰ عامل مذکور در ۷۹/۴۲۱ درصد از واریانس کل را تبیین می‌کنند. عامل هشتم با میزان ۶۷/۷۰۴، بیشترین واریانس و عامل اول با میزان ۱۲/۳۸۵، کمترین واریانس را تبیین می‌کنند.



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



جدول ۵: واریانس کل داده ها

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6.867	22.890	22.890	6.867	22.890	22.890	3.716	12.385	12.385
2	3.953	13.176	36.065	3.953	13.176	36.065	3.393	11.311	23.696
3	2.630	8.766	44.832	2.630	8.766	44.832	2.435	8.115	31.811
4	2.206	7.353	52.185	2.206	7.353	52.185	2.331	7.769	39.580
5	1.661	5.537	57.722	1.661	5.537	57.722	2.323	7.743	47.323
6	1.649	5.498	63.220	1.649	5.498	63.220	2.217	7.390	54.714
7	1.413	4.710	67.930	1.413	4.710	67.930	2.051	6.836	61.550
8	1.250	4.166	72.096	1.250	4.166	72.096	1.846	6.154	67.704
9	1.191	3.970	76.066	1.191	3.970	76.066	1.800	5.999	73.704
10	1.007	3.355	79.421	1.007	3.355	79.421	1.715	5.718	79.421
11	.801	2.669	82.090						
12	.754	2.515	84.605						
13	.654	2.179	86.784						
14	.590	1.968	88.752						
15	.498	1.659	90.411						
16	.492	1.640	92.051						
17	.413	1.378	93.429						
18	.335	1.115	94.544						
19	.306	1.021	95.565						
20	.271	.905	96.470						
21	.232	.772	97.243						
22	.217	.725	97.967						

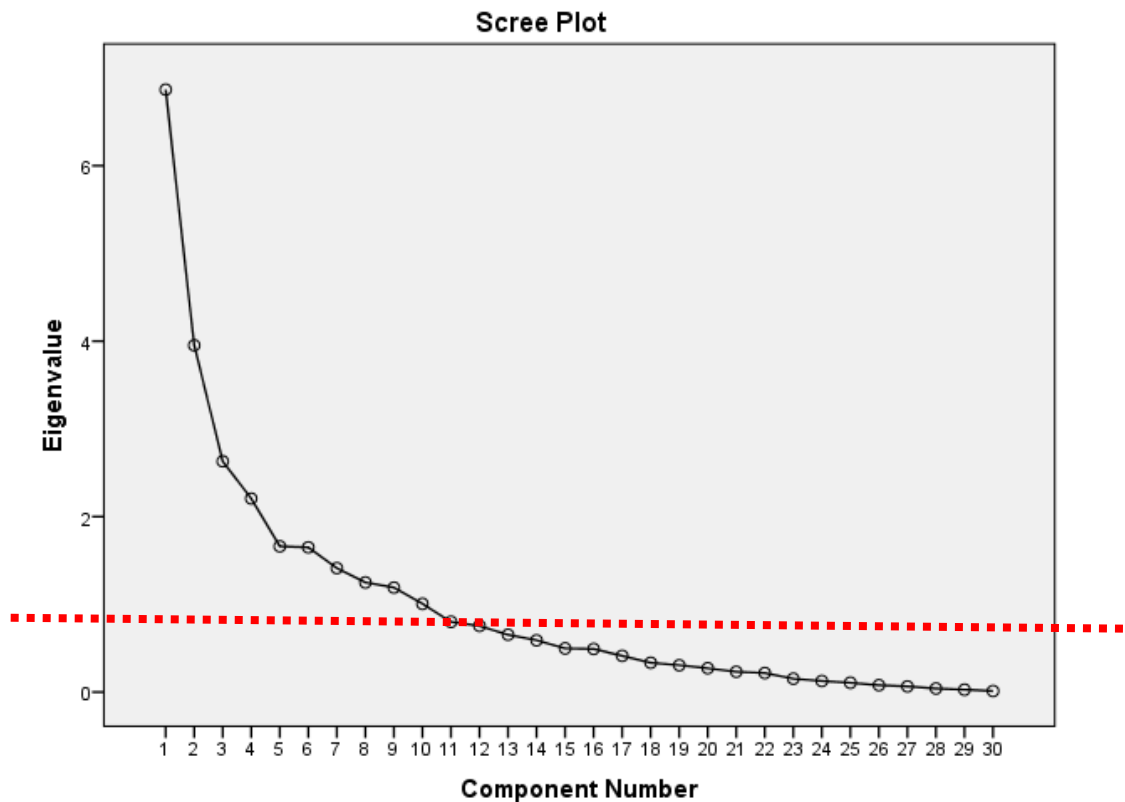


10.30495/jssc.2023.1994317.2135



23	.152	.507	98.474					
24	.126	.422	98.896					
25	.106	.355	99.251					
26	.079	.262	99.513					
27	.065	.217	99.730					
28	.041	.137	99.867					
29	.028	.093	99.960					
30	.012	.040	100.000					

Extraction Method: Principal Component Analysis.



شکل ۲: نمودار سنگ ریزه

این نمودار که نمودار صخره‌ای (سنگ‌ریزه) تصویر مقدار ویژه را در هریک از مؤلفه‌های استخراج شده نشان می‌دهد که چون از بزرگ‌ترین مقدار ویژه شروع می‌شود همواره یک نزولی است. مقدار ویژه با استخراج عامل‌های بعدی به سرعت افت می‌کند. مقدار ویژه عامل یازدهم کمتر از ۱ است.



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



### یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده ۱۰ عامل زیر به‌عنوان عواملی هستند که از شکست‌پذیری شرکت جلوگیری کرده و به شکست‌ناپذیری آن‌ها کمک می‌کند.

جدول ۶: عوامل تاثیرگذار بر نتایج پژوهش

اندازه شرکت می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
عملکرد شرکت (سودآوری، زیان ده بودن، رشد شرکت) می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
استراتژی‌های شرکت (تدافعی- تهاجمی- انحراف استراتژیک از صنعت) می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
محدودیت مالی می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
ریسک شرکت (ریسک مالی، ریسک عملیاتی) می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
فرصت‌های رشد شرکت می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
عوامل مرتبط با صنعت (پویایی صنعت، رقابت در صنعت) می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
عوامل کلان اقتصادی (تحریم‌ها، رکود و رونق، عدم قطعیت سیاست اقتصادی، تورم) می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
مدیران (انتخاب مدیران، دوره تصدی مدیران، ارزیابی عملکرد مدیران، جنسیت مدیران، پویایی تفکرات مدیران) می‌تواند بر وظایف حسابداران مدیریت تاثیرگذار باشد.
زیرساخت و فن‌آوری اطلاعات (توجه به تکنولوژی اطلاعات و نوآوری) به‌عنوان بستر و زمینه نقش دهی به وظایف حسابداران مدیریت می‌باشد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مدیران و در کنار آن‌ها حسابداران مدیریت یک سازمان همواره ناگزیر از تصمیم‌گیری‌های گوناگونی در امور روزمره و همچنین هدف‌های سازمان در فضای کسب‌وکار رقابتی هستند. از طرفی با توجه به تغییراتی که پیرامون سازمان‌ها اتفاق می‌افتد اگر سازمان‌ها نتوانند خود را با این تغییرات وفق دهند و بهترین راهکارها را جهت هماهنگی خود با آن‌ها انتخاب کنند؛ موقعیت خود را در حال و آینده به



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



خطر می‌نمایند. حسابداران مدیریت با به‌کارگیری روش‌های نوآورانه و نوین در بحث‌های گوناگون مانند تکنیک‌های مدیریتی می‌توانند در جهت هماهنگی سازمان‌ها با تغییرات محیط پیرامون کسب و کارشان کمک فراوانی نمایند. نتایج یافته‌های کیفی پژوهش نشان داد موفقیت در هر سازمانی با توجه به ویژگی‌های آن و ویژگی‌های صنعت و در شرایط کلان اقتصادی مختلف برابر نیست و برای کسب موفقیت باید به بحث بودجه‌نویسی و ابزارهای حسابداری مدیریت توجه کافی را داشته باشند. برای این منظور آموزش و تحقیق و توسعه می‌تواند در سطوح سازمانی و بهره‌وری کلی شرکت مفید واقع شود. همچنین نتایج حاصل از آزمون تحلیل عاملی تأییدی نشان داد، شکست‌ناپذیری و رسیدن به بهره‌وری در هر سازمانی به عوامل مختلفی بستگی دارد که مهم‌ترین آن‌ها طبق نتایج مطالعات کیفی اندازه شرکت، عملکرد شرکت، نحوه به‌کارگیری استراتژی‌ها، محدودیت‌های مالی، ریسک شرکت، عوامل صنعت، عوامل کلان اقتصادی، مدیران و زیرساخت‌های آن بستگی دارد.

از این‌رو به صاحبان سرمایه پیشنهاد می‌شود به حسابداری مدیریت و ابزارهای گزارشگری آن از جمله بودجه‌ریزی توجه ویژه‌ای داشته باشند تا بتوانند سازمان خود را از هرگونه آسیبی مصون دارند. به مدیران سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود در جهت هم‌راست‌ا کردن منافع گروه‌های مختلف ذینفعان از ابزارهای گزارشگری حسابداری مدیریت بهره ببرند و با شفافیت بیشتر به ذینفعان گزارش نمایند.

محدودیت اصلی پژوهش حاضر عدم دسترسی به اطلاعات شرکت‌های بورسی در راستای ابزارهای گزارشگری حسابداری مدیریت است که هنوز جایگاه این مهم برای قانون‌گذار و ذینفعان در حد تعیین بهای تمام‌شده آشکار شده است در حالی که حسابداری مدیریت کل زنجیره ارزش را در نظر می‌گیرد.



10.30495/jssc.2023.1994317.2135



### منابع و مأخذ:

- بازرگان، عباس (۱۳۹۱)، مقدمه ای بروش های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، انتشارات نشر دیدار.
- پاک مرام، عسگر و رضائی، ندا. (۱۳۹۶)، «تاثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت»، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال ۱۰، شماره ۳۴.
- ترابی، ارمغان؛ تالانه عبدالرضا؛ منصوری، فردین (۱۴۰۰)، «تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت»، حسابداری مدیریت، شهریور ماه ۱۴۰۰، ص ۶۹-۹۶
- حجازی، رضوان؛ حیدری، محمد و کنعانی، اکبر. (۱۳۹۸)، «تحولات در حسابداری مدیریت»، نشر حسابداری، تهران، ایران.
- خواجوی، شکراله و نعمت الهی، زعیمه. (۱۳۹۹)، «رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری»، نشریه حسابداری مدیریت، سال ۱۳، شماره ۴۴.
- خوش سپهر، زهرا. (۱۳۹۵)، ارائه چارچوبی برای سنجش شکست ناپذیری سازمان با رویکرد AHP و CORRAS خاکستری (مورد مطالعه: گروه صنعتی گلریز قم)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- داداش زاده، قادر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ حجازی، رضوان و تقی زاده، هوشنگ (۱۳۹۹)، «راهکارهای تقویت ایمن سازی گزارشگری مالی در ایران: رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیاد»، نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال سیزدهم، شماره ۴۴.
- رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت راهبردی. تهران، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- رهنمای رودپشتی، رحمان؛ همایونی راد، راحله. (۱۳۹۴)، «تاثیر فناوری اطلاعات بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی»، حسابداری مدیریت، (۳۰) ۹۷-۱۱۳.
- عزیزپناه، مریم؛ صیادی، سوما و اوشنی، محمد. (۱۴۰۱)، «بررس اثرکاربست فنون حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت با نقش تعدیل کنندگی فرهنگ سازمانی بر اساس مدل لیدوف»، نشریه حسابداری مدیریت، دوره ۱۵، شماره ۳، صص ۱۲۹-۱۴۶.





10.30495/jssc.2023.1994317.2135



فخرپور، سیدحسین؛ خوش سپهر، زهرا و ملکی، محمد حسن (۱۳۹۷)، «ارائه مدلی جهت تحقق اقتصاد مقاومتی در سازمان ها با بکارگیری نظریه شکست ناپذیری»، فصلنامه اندیشه مدیریت راهبردی، سال ۱۲، شماره ۱، صص ۱۲۳-۱۵۲.

طالبی دهکردی بهاره، غفوری نژاد عبدالله، (۱۳۹۹)، «بیین بکارگیری استراتژی های نوآوردن سیستم حسابداری مدیریت از منظر تئوری ناهماهنگی شناختی»، حسابداری مدیریت، شماره ۴۶

Abid, A. Khemakhem, M. T. Marzouk, S. Jemaa, M. B. Monteil, T. & Drira, K. (2014), Toward antifragile cloud computing infrastructures. *Procedia Computer Science*, 32, 850-855.

Baiocco, R., Laghi, F., & D'Alessio, M. (2009). Decision-making style among adolescents: Relationship with sensation seeking and locus of control. *Journal of Adolescence*, 32, 963-976. doi: 10.1016/j.adolescence.2008.08.003.

Bendell, T. (2014), *Building Anti-fragile Organisations: Risk, Opportunity and Governance in a Turbulent World*. Gower Publishing, Ltd.

Erserim, A. (2012). The Impacts of organizational culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 62, 372-376.

Drury, C. (2018). *Management and cost accounting*. (10th ed). Cengage learning

Efendi, D., & Kusuma, E. A. (2021). The role of the management accounting system and decision-making style on managerial performance. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 25 (1), 144-161.

Gonçalves, T., & Gaio, C. (2021). The role of management accounting systems in global value strategies. *Journal of Business Research*, 124, 603-609.

Hadid, W. and Al-Sayed, M. (2021) 'Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems', *Management Accounting Research*, 50, 100725 pp. 1-17. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>.



10.30495/jsc.2023.1994317.2135



- Johnson, J. & Gheorghe, A. V. (2013), Antifragility analysis and measurement framework for systems of systems. *International Journal of Disaster Risk Science*, 4 (4), 159-168.
- Kao, H., Kao, S. P.-H., Chen, S.-C., & Chiu, K. K.-S. (2012). Decision Making Models And Knowledge Management Preferences: Taiwanese Expatriates in China. *Australian Journal of Business and Management Research*, 2 (4), 1-11.
- Kennon, D. Schutte, C. S. & Lutters, E. (2015), An alternative view to assessing antifragility in an organisation: A case study in a manufacturing SME. *CIRP Annals-Manufacturing Technology*, 64 (1), 177-180.
- Libby, P. and Short, G.D. (2003). *Financial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin.
- Neziraj, E. Q., & Shaqiri, A. B. (2018). The impact of information technology in decision-making process of companies in Kosovo. *Informatol*, 51 (1-2), 13-23.
- Konstantina Ragazou. (2021). THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE DECISION-MAKING PROCESS OF SMEs IN UK. *International Journal of Engineering Technology Research & Management*. Vol-05 Issues 02, February-2021.
- Rewan Kumar Dahal (2022). Management accounting practices and organizational performance. *Problems and Perspectives in Management*, 20 (2), 33-43. doi:10.21511/ppm.20 (2).2022.04
- Taleb, N. N. (2012), *Antifragile: Things that gain from disorder*. Random House Incorporated, 3.
- Verma, N., Bhat, A. B., Rangnekar, S., & Barua, M. K. (2015). Association between leadership style and decision making style in Indian organisations. *Journal of Management Development*, 34 (3), 246-269.