



شناسایی پیشران های تحول در حسابداری مدیریت

مرتضی برزگر^۱
غلامرضا کردستانی*^۲
محمد حسین قائمی^۳
روح اله بیات^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۱۷

چکیده

درک پیامد های پیشران های تحول اقتصادی به ویژه فناوری های نوین، برای خلق ارزش در کشورهای در حال توسعه، روز به روز اهمیت بیشتری می یابد. این بدان مفهوم است که ظرفیت های اقتصاد داده محور ایجاب می کند بر تحولات ساختاری رشد و توسعه از منظر توسعه پایدار، تمرکز شود. این پژوهش در تلاش است یافته های مطالعات صورت گرفته در این خصوص را به صورت نظامند بررسی و براساس فرایند شکل گیری و دستاورد ارائه شده، به تحلیل آنها بپردازد. با مراجعه به اسناد و مدارک معتبر قابل دسترس و پس از بررسی اطلاعات منابع انگلیسی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۲ و فارسی ۱۳۸۰ تا ۱۴۰۱، تعداد ۲۴۲ مقاله شناسایی شدند. به منظور تحلیل مقالات منتخب، مفاهیم تشکیل دهنده، ابعاد و مؤلفه های تأثیرگذار، از روش تحلیل محتوا و مصاحبه با حضور تعدادی از صاحب نظران استفاده شد. فناوری تولید، فناوری اطلاعات، سامانه های مجازی، هوش مصنوعی، نوآوری پویا، ساختار سازمانی، سازه و کارهای نظارتی، جهانی سازی و تحولات فرهنگی از پیشران های تحول هستند. ضرورت شناخت تأثیر استفاده از فن آوری های نوین و سایر پیشران های تحول در تفکر، فرآیند های حسابداری مدیریت امری محسوس بوده که در نهایت منجر به تعدیل بسیاری از موقعیت های حسابداری مدیریت شده و چالش هایی را برای حسابداری مدیریت در آینده ایجاد می نماید و بدین ترتیب با ارائه دیدگاه ها و راه حل هایی جهت دانش افزایی و پیاده سازی فن آوری های اطلاعاتی و انطباق حسابداری مدیریت با این امواج نوآورانه، به توسعه ادبیات این حوزه کمک می کند.

واژگان کلیدی: پیشران های تحول، حسابداری مدیریت، فناوری دیجیتال

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، ، M.barzegar.2002@gmail.com
۲. استاد گروه حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) (نویسنده مسئول) kordestani@soc.ikiu.ac.ir
۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) ghaemi_d@ikiu.ac.ir
۴. دانشیار گروه اقتصاد، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) r.bayat@soc.ikiu.ac.ir

۱- مقدمه

در سال های اخیر، پیشرفت فناوری و افزایش رقابت، واحدهای تجاری را با خطر و عدم اطمینان مضاعف در محیط کسب و کار روبرو ساخته است، بر این اساس برای مقابله با خطر و عدم اطمینان های موجود در محیط های اقتصادی، اهمیت به کارگیری و استفاده از تکنیک های نوین حسابداری مدیریت به طور مستمر رو به افزایش بوده است. علت این پدیده، شدت گرفتن رقابت در محیط اقتصادی داخل و خارج از کشورها، کاهش حاشیه سود، افزایش قیمت نهاده ها و انرژی، بحران های اقتصادی و ... است (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۷).

تغییرات در سازمان های تجاری بر نیاز به آماری کامل، شفاف، قابل اعتماد، صحیح و در نهایت پاسخگویی مبتکرانه در حوزه خلق ارزش، توسعه و حفظ مزیت رقابتی که به سرعت قابل دسترسی است، تأکید دارد. (یاداوا^۱ و همکاران، ۲۰۱۳؛ P۹۴۷)، فناوری نوین تأثیرات عمیقی بر عملکرد شرکت ها به ویژه در تولید و تحلیل داده های بزرگ^۲ به عنوان بخشی از سیستم های کنترل دارد. فزونی اهمیت فناوری در سیستم مدیریت متعاقب افزایش فضای رقابتی و تأکید بر "تولید محصولات نوآورانه و اعمال تکنیک های نوین تولیدی در راستای انعطاف پذیری بیشتر و تأمین خواسته های مشتری"، تغییرات در حوزه حسابداری مدیریت را ایجاد می کند؛ بدان جهت که حسابداری مدیریت همچنان بتواند در محیط بسیار رقابتی فعالیت کند، با بهبود سیستم های پیشرفته مدیریتی همچون استفاده از فناوری های نوین در طراحی، تولید یکپارچه و چابک سازی به این پیشران پاسخ می دهد. مزیت پیشرفت در چنین مواردی نه تنها افزایش کیفیت بلکه "توانایی ارائه محصولات یا خدمات متمایز برای جلب رضایت بخش های خاص بازار یا حتی مشتریان منفرد" است (چاپمن و کین^۳، ۲۰۰۹؛ P۱۵۱).

درک پیامد های پیشران های تحول به ویژه فناوری های نوین، برای خلق ارزش در کشورهای در حال توسعه، روز به روز اهمیت بیشتری می یابد. این بدان مفهوم است که ظرفیت های اقتصاد داده محور ایجاد می کند بر تحولات

ساختاری رشد و توسعه (خلق ارزش) از منظر توسعه پایدار، تمرکز شود؛ این امر به ویژه در اقتصاد های در حال توسعه، که شکاف عمیقی با اقتصاد های پیشرو در این زمینه دارند، ضروری می نماید. با توجه به شمول کامل فرآیند خلق ارزش در سیستم حسابداری مدیریت، ضروری است که تغییرات این حوزه در تناسب با راه های خلق ارزش و موانع موجود به دقت مورد بررسی قرار گیرد و مشخص شود. اثر پیشران های تحول بر نقش (وظیفه) حسابداران مدیریت متمرکز است؛ به عنوان مثال، در دهه های اخیر و متعاقب تحولات ناشی از اقتصاد اینترنتی، نقش حسابداران مدیریت، مورد تحقیق بسیاری قرار گرفته است (وبر^۴، ۲۰۱۱؛ P۲۵؛ بایران و پیرس^۵، ۲۰۰۷؛ P۴۶۹؛ برنز و بلدوینسدوتیر^۶، ۲۰۰۵؛ P۷۲۵) و همچنان به عنوان یک حوزه تحقیقاتی ادامه دارد (گورتزکی^۷ و همکاران، ۲۰۱۷؛ P۷۰۰؛ مول و یگیتباسیو اوغلو^۸، ۲۰۱۹؛ ریگ^۹، ۲۰۱۸؛ P۱۸۳؛ شافر و بروکنر^{۱۰}، ۲۰۱۹؛ P۱۴).

نظر به اهمیت بهره گیری کشور ایران از فناوری ها نوین و تحولات چشمگیر اخیر در سطح جهانی و نیاز به تفکر خلاق و کارآزمودگی و تدبیر برای جلوگیری از گسترش شکاف درآمدی با کشورهای پیشرو در این زمینه، از یکسو و پیچیدگی و تازگی موضوعات ذکر شده و همچنین روند سریع و دائمی تغییرات فناوری و در نهایت ضرورت بررسی راهکارهای مختلف برای پی بردن به مزایا و معایب آن ها و هماهنگی کامل حسابداران مدیریت با سیستم های نوین اطلاعاتی و آسیب شناسی این گونه تکنولوژی ها از سوی دیگر، سهم پژوهش حاضر ارائه بینش جدید در خصوص راهکارهای سازگار با فن آوری های جدید و اجرای موفقیت آمیز حسابداری مدیریت در میان شرکت ها است. امروزه تحولات ناشی از تغییرات محیط تجاری با محوریت ارتقای بهره وری، ایجاد اشتغال و افزایش رشد اقتصادی به عنوان یکی از رویکردهای غالب در اکثر کشورهای جهان مطرح شده و سازمان تجاری در جایگاه پاسخگویی، این تغییرات را بر می تابد و با توجه به نقش مستشاری حسابداری مدیریت در سازمان و ضرورت تغییر این حوزه متناسب با نگرش، اهداف، استراتژی، توسعه و بلوغ سازمان، بنابراین پژوهش

⁶ Burns & Baldvinsdottir

⁷ Goretzki

⁸ Moll & Yigitbasioglu

⁹ Rieg

¹⁰ Schäffer & Brückner

¹ Yadav

² Big data

³ Chapman & Kihn

⁴ Weber

⁵ Byrne & Pierce

حسابداری مدیریت با این امواج نوآورانه، به توسعه ادبیات این حوزه کمک می کند. از این رو نتایج پژوهش حاضر بر افزایش توان رقابتی و بهبود عملکرد به ویژه در حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک موثر خواهد بود. سهم پژوهش حاضر ارائه یک بینش جدید در خصوص راهکارهای سازگاری با فن آوری های جدید و اجرای موفقیت آمیز حسابداری مدیریت با تحولات در میان سازمان ها و ارائه چارچوبی از تغییرات حسابداری مدیریت می باشد. در نهایت نتایج پژوهش حاضر در توسعه ادبیات نظری و تبیین چالش ها و تنش های پیش روی سازمان ها در حوزه حسابداری مدیریت در نتیجه تحولات اخیر، ارزشمند و مرتبط است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اگر چه از سال ۱۹۶۶ تا این زمان متخصصان حسابداری، اطلاعات اقتصادی را فقط به عنوان زیرمجموعه ای از اطلاعات مرتبط با تصمیم گیری در نظر گرفته اند لیکن در رابطه با سیستم حسابداری مدیریت، شواهد گسترده ای وجود دارد که نشان می دهد طراحی و نحوه عملکرد آن تحت تأثیر عوامل اجتماعی، نهادی و سایر عوامل سازمانی است و در زمینه های مختلف، بیش از اطلاعات اقتصادی یا معیارهای کمی کاربرد دارند (بمانی^۱، ۲۰۲۰؛ P۲۰). بررسی مطالعات پیشین، پیشران های تحول مختلفی را بیان می کند که حسابداری مدیریت در پاسخ به آن ها ملزم به تغییر و انطباق داشته است؛ فاکتورهای سازمانی همچون تغییر در مالکیت شرکتی (تملک یا ادغام)، تجدید ساختار سازمانی همچون تمرکز زدایی، ساختار سلسله مراتبی، کوچک سازی، برون سپاری و تقویت حاکمیت شرکتی، فاکتورهای محیطی همچون رقابت در بازار، تأکید بر شاخص های جدید عملکرد غیر مالی، تغییر در رفتار مشتری متعاقب جهانی شدن و ارتباط بین الزامات و مقررات حسابداری و حرفه (سلیمان و همکاران^۲، ۲۰۰۸؛ P۶۱) بر توسعه سیستم و تکنیک های حسابداری مدیریت تأثیر داشته اند.

تغییرات سریع در فضای کسب و کار مانند جهانی شدن صنایع، پیشرفت در اطلاعات و فناوری، افزایش رقابت و مسائل زیست محیطی، همه عوامل موثر بر تغییرات نحوه عملکرد حسابداری مدیریت در سال های اخیر هستند.

حاضر سعی در تبیین ماهیت چند وجهی حسابداری مدیریت، جنبه های تأثیر پذیری حسابداری مدیریت از پیشران های تحول و الزامات تغییر آن جهت متناسب سازی با فضای اخیر دارد. با توجه به موارد ذکر شده، پژوهش حاضر بر آن است تا با رویکردی پیمایشی و از طریق مصاحبه، به این مساله پاسخ دهد که تغییرات پیش روی حسابداری مدیریت در ارتباط با پیشران های تحول (فناوری های نوین، جهانی سازی؛ تغییرات در محیط و مقررات نظارتی) چه خواهد بود، یا به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت چه واکنشی به این تحولات منتج شده از پیشران ها داده و وظیفه (نقش) حسابداران مدیریت در سازمان ها به چه نحوی تغییر می کند؟ از این رو این پژوهش، با تبیین ماهیت چند وجهی حسابداری مدیریت و دامنه جدید فعالیت آن مبتنی بر نیاز به اصلاح، جهت گیری و ساختار بندی مجدد در بستر تحولات اخیر، تبیین چگونگی اثر پیشران های تحول بر ایجاد نقش تخصصی و هویت کاری حسابداران مدیریت، تبیین اثر پیشران های تحول به ویژه فناوری های نوین در تغییر رفتار تصمیم گیرندگان (الگوهای رفتاری) و انتظارات آن ها از حسابداری مدیریت، تبیین اثر پیشران های تحول بر رقابت بین اعضای شاغل در حرفه (حسابداران مدیریت) و سایر تخصص ها، تغییرات پیش روی حسابداری مدیریت در تطبیق با محیط جدید را بررسی می کند تا بتواند در همگنی سیستماتیک رویکرد های حسابداری مدیریت اجرا شده، مزیت رقابتی، مدیریت عدم اطمینان و در نهایت بهبود عملکرد سازمانی کمک کند. به علاوه با توجه به اینکه حسابداری مدیریت کل فرایند را با در نظر گرفتن ابعاد فنی، رفتاری و سازمانی در بر می گیرد، ضرورت شناخت تأثیر استفاده از فن آوری های نوین و سایر پیشران های تحول در تفکر، فرآیند ها و رویه های حسابداری مدیریت امری محسوس بوده که در نهایت منجر به تعدیل بسیاری از موقعیت های حسابداری مدیریت شده و چالش هایی را برای حسابداری مدیریت در آینده ایجاد می نماید. پژوهش حاضر به این مساله پاسخ می دهد که تحولات و چالش های پیش روی حسابداری مدیریت در ارتباط با پیشران های تحول چه خواهد بود و بدین ترتیب با ارائه دیدگاه ها و راه حل هایی جهت دانش افزایی و پیاده سازی فن آوری های اطلاعاتی و انطباق

². Sulaiman et al.

¹ Bhimani

نوین روز به روز پررنگ تر می شود. در نتیجه دستیابی به داده ها و توانایی تبدیل داده ها به هوشمندی دیجیتال تبدیل به یک مساله حیاتی برای سازمان هایی می شود که با یکدیگر رقابت می کنند. تولیدکنندگان و صادرکنندگان هر روز بیش از پیش به تحلیلگرهای داده وابسته می شوند، زیرا فعالیت های آن ها روز به روز دیجیتالی تر شده و آن ها به منظور پشتیبانی به داده ها نیازمندند. تغییرات در سازمان های تجاری بر نیاز به آماری کامل، شفاف، قابل اعتماد، صحیح و در نهایت پاسخگویی مبتکرانه در حوزه خلق ارزش، توسعه و حفظ مزیت رقابتی که به سرعت قابل دسترسی است، تأکید دارد. فناوری نوین تأثیرات عمیقی بر عملکرد شرکت ها به ویژه در تولید و تحلیل داده های بزرگ^۵ به عنوان بخشی از سیستم های کنترل دارد (یاداو^۶ و همکاران، ۲۰۱۳؛ P۹۴۷). نوآوری های دیجیتالی حرفه حسابداری را تغییر می دهد و این تغییرات احتمالاً افزایش می یابد. (امی ایگو و همکاران، ۲۰۲۳)

اثر پیشران های تحول بر حسابداری مدیریت از دو جنبه قابل بحث و بررسی است؛ از منظر اول، پاسخ و واکنش حسابداری مدیریت به تحولات و چالش های پیش روی حسابداری مدیریت می باشد. با پیچیده تر شدن محیط های سازمانی، به نظر می رسد واکنش حسابداری مدیریت، نیاز به تجدید ساختار اطلاعات داشته تا پتانسیل برای کاهش عدم قطعیت و کمک به تصمیم گیری مدیریت همواره حفظ شود. در مواردی که ساختارهای اطلاعاتی به دلیل نیاز به افزایش وضوح تصمیم گیری سازمانی به چالش کشیده شدند، پاسخ متناسب، پیشبرد تکنیک های حسابداری است که از قالب بندی جدید، ساختارهای جدید یا منطق فنی تغییر یافته استفاده کنند (هیزلمن^۷، ۲۰۱۹؛ P۶۵۸). از منظر دوم، تغییر نقش (وظیفه) حسابدار مدیریت است. اقدامات مدیریتی و تحولات سازمانی منعکس کننده تغییرات محیطی از جمله افزایش انعطاف پذیری تولید، افزایش دامنه محصول و جابجایی رقابتی عمیق تر و سریع تر در میان رقبا است. به طور خلاصه، از دیدگاه کلاسیک تصور بر آن است که شیوه های انجام فعالیت از فرآیند واقعی اجرای آن جداساز؛ این مفهوم در

تغییرات در محیط تجارت معمولاً منجر به تغییراتی در نحوه انجام کار، فعالیت و مدیریت سازمان ها می شود. حسابداری مدیریت باید در ارائه اطلاعات متمرکز بر مشتری مداری و خلق ارزش به شرکت ها پیشتاز باشد. از این رو حسابداران مدیریت به عنوان "بخشی جدایی ناپذیر از فرایند مدیریت" می باشند (سلیمان و همکاران^۱، ۲۰۰۸؛ P۶۱؛ طاها و همکاران^۲، ۲۰۱۰؛ P۸۳). تحول ناشی از فناوری نوین، سازمان ها را ملزم می کند رویه های عملیاتی و سیاست های تجاری خود را تغییر دهند. رویکرد جامع و هماهنگ به تحولات فناوری در سال های اخیر، با افزایش گردش مالی، بهره وری و کارایی عملیاتی، بهبود چشمگیری در عملکرد شرکت ها ایجاد کرده است (اندرسن^۳، ۲۰۲۰؛ P۲۰۹). همچنین سایر اثرات مثبت ناشی از اجرای فناوری های نوآورانه، شرکت ها را به رشد اقتصادی، کاهش هزینه ها یا حفظ تعداد مشتری سوق داده است (دهال^۴، ۲۰۱۹؛ P۲۶۴). پیشرفت های فن آوری منجر به نرخ بالای سرمایه گذاری در میان شرکت ها می شود و این تأثیر در تمام حوزه های اقتصادی گسترش می یابد (اندرسن، ۲۰۲۰؛ P۲۰۹). و طبق نظر چن و همکاران (۲۰۲۳) شواهدی حاکی از بهبود در عملکرد شرکت هایی که از فناوری دیجیتال بهره می گیرند به علت افزایش در بهره وری یافتند که در این رابطه گارائینا و همکاران (۲۰۲۲) بیان می کنند که با استفاده از فناوری های نوین همانند زنجیره بلوکی، صاحبان واحد تجاری می توانند از اطلاعات دقیق تری در زمینه مالی بهره مند شوند.

یکی از ویژگی های بارز موارد استفاده از حاکمیت فناوری های نوین، تجمع تصاعدی اطلاعات قابل خواندن برای ماشین و همچنین داده های دیجیتال در اینترنت است. این امر با گسترش تحلیلگرهای کلان داده (هوش مصنوعی، محاسبات ابری و مدل های جدید تجارت یا پلتفرم های دیجیتال) همراه بوده است. هرچه دستگاه های بیشتری به اینترنت اتصال پیدا می کنند، تعداد افرادی که از خدمات دیجیتال استفاده می کنند و همچنین زنجیره های ارزشی که به صورت دیجیتال به هم مرتبط می شوند به طور دائم افزایش می یابد و نقش داده های دیجیتال و فناوری های

⁴ Dahal

⁵ Big data

⁶ Yadav

⁷ Heinzelmann

¹ Sulaiman et al.

² Talha et al.

³ Andreassen

سعی در تبیین ماهیت چند وجهی حسابداری مدیریت، جنبه های تاثیر پذیری حسابداری مدیریت از پیشران های تحول و الزامات تغییر آن جهت متناسب سازی با فضای اخیر دارد. با توجه به موارد ذکر شده، پژوهش حاضر بر آن است تا با رویکردی پیمایشی و از طریق مصاحبه - مرور تحقیقات گذشته، به این مساله پاسخ دهد که تغییرات پیش روی حسابداری مدیریت در ارتباط با پیشران های تحول چه خواهد بود، یا به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت چه واکنشی به این تحولات منتج شده از پیشران ها داده و وظیفه (نقش) حسابداران مدیریت در سازمان ها به چه نحوی تغییر می کند؟ در ادامه نتایج برخی از نتایج تحقیقات مرتبط ارائه می شود:

محمدی نوره و همکاران (۱۴۰۰) دیجیتالی شدن را موجب بهبود نقش و تاثیر گذاری حسابرس به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی، بهبود فرایندها و روش های رسیدگی، بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری، بهبود تصمیم گیری ذینفعان، بهبود روش ها و سیاست های استخدامی و تغییر استانداردها و الزامات قانونی متناسب با تحولات دیجیتال عنوان نمودند. همچنین دیجیتالی شدن از یک سو، به واسطه حذف بایگانی کاغذی، بهبود دسترسی و تسهیل در انتقال اطلاعات موجب بهبود امنیت اطلاعات و از سوی دیگر، به واسطه تسهیل در افشا و سوء استفاده های شبکه ای موجب کاهش امنیت اطلاعات شده و در نتیجه این موضوع، لزوم ایجاد بسترهای امنیتی را ضروری می سازد. مجلسی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر رهبری هوشمند و ساختار سازمانی بر گرایش های حسابداری مدیریت با تاکید بر نقش میانجی فناوری اطلاعات پرداختند. نتایج نشان داد که رهبری هوشمند به صورت مستقیم و با نقش میانجی فناوری اطلاعات بر گرایش های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معنی داری دارد. (همانند نتایج تحقیق پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶) و کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۷)). همچنین مشخص شد که ساختار سازمانی به صورت مستقیم و با نقش میانجی فناوری اطلاعات بر گرایش های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معنی داری دارد. در پژوهش دیگری با موضوع بررسی

اکثر رویکردهای موجود مدیریت سازمانی وجود دارد (بمانی و برومیچ^۱، ۲۰۰۹؛ P۸۵)، اما در واقع در بسیاری از سازمان ها، اهداف و اقدامات مدیریتی در هم تنیده شده است، تفکر مبتنی بر تصمیم، لزوماً همیشه مقدم بر اقدام مدیریتی نیست و استراتژی، فناوری و بهای تمام شده به طور فزاینده ای در زمینه های سازمانی مبتنی بر محیط تلفیق می شوند. این امر متعاقباً بر تغییر روند تصمیم گیری، اقدامات سازمانی و مسائل مرتبط به ویژه در حیطه حسابداری مدیریت استراتژیک اثرگذار است. جنبه دیگر، اثر پیشران های تحول بر نقش (وظیفه) حسابداران مدیریت متمرکز است؛ به عنوان مثال، در دهه های اخیر و متعاقب تحولات ناشی از اقتصاد دیجیتال، نقش حسابداران مدیریت، مورد تحقیق بسیاری قرار گرفته است (ویر^۲، ۲۰۱۱؛ P۲۵؛ بایران و پیرس^۳، ۲۰۰۷؛ P۴۶۹؛ برنز و بلدوینسدوتیر^۴، ۲۰۰۵؛ P۷۲۵) و همچنان به عنوان یک حوزه تحقیقاتی ادامه دارد (گورتزکی^۵ و همکاران، ۲۰۱۷؛ P۷۰۰؛ مول و یگیتاسیو اوغلو^۶، ۲۰۱۹؛ ریگ^۷، ۲۰۱۸؛ P۱۸۳؛ شافر و بروکنر^۸، ۲۰۱۹؛ P۱۴). بخشی از این مطالعات، حسابداری را نه از دید کارکردگرایی، که به عنوان یک عمل اجتماعی که مشروعیت و ادعاهای منطقی را پشتیبانی می کند، پذیرفته اند. در این حین، محققان دیگر اظهار می دارند در جامعه ای که به طور فزاینده ای منطقی شده، اقدامات عینی ارزش دارد (سودابی و همکاران^۹، ۲۰۱۵؛ P۵۲)، لذا واضح است تغییرات ایجاد شده توسط فناوری های نوین و سایر پیشران ها، در درجه اول به وظایف مربوط نیست بلکه به الگوهای رفتاری تصمیم گیرندگان مربوط می شود (اندرسن^{۱۰}، ۲۰۲۰؛ P۲۰۹).

با توجه به جمیع موارد ذکر شده و این که امروزه تحولات ناشی از تغییرات محیط کسب و کار با محوریت ارتقای بهره وری، ایجاد اشتغال و افزایش رشد اقتصادی به عنوان یکی از رویکردهای غالب در اکثر کشورهای جهان مطرح شده و سازمان تجاری در جایگاه پاسخگویی، این تغییرات را بر می تابد و با توجه به نقش مابشرتی حسابداری مدیریت در سازمان و ضرورت تغییر این حوزه متناسب با نگرش، اهداف، استراتژی، توسعه و بلوغ سازمان، بنابراین پژوهش حاضر

⁶ Moll & Yigitbasioglu

⁷ Rieg

⁸ Schäffer & Brückner

⁹ Suddaby et al.

¹⁰ Andreassen

¹ Bhimani & Bromwich

² Weber

³ Byrne & Pierce

⁴ Burns & Baldvinsdottir

⁵ Goretzki

آنلاین از ۵۸۵ مدیر حسابداری از سازمان‌هایی با اندازه و در سطوح مختلف از بخش‌هایی در استرالیا و آسیای جنوب شرقی جمع‌آوری گردید. داده‌های کیفی به صورت موضوعی و داده‌های کمی با استفاده از تکنیک‌های توصیفی و چند متغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که یافته‌ها بر فرصت‌های مهمی برای سازمان‌ها برای آموزش کارکنان حسابداری در مورد ارزش فناوری و بهینه‌سازی اعتماد به نفس و مهارت‌های آنها از طریق آموزش و ابتکارات حمایتی، به‌ویژه کسب‌وکارهای کوچک‌تر، تاکید دارد.

طبق تحقیق جان دای و همکاران (۲۰۲۳) پیشرفت‌های اخیر در فناوری، انقلابی را در حوزه تولید به نام "انقلاب صنعتی چهارم" برانگیخته و تسهیل کرده است. انقلاب صنعتی چهارم پارادایم تولید را با پیوند دادن دنیای فیزیکی با مدل مجازی خود، امکان برقراری ارتباطات بین ماشین‌ها، افزایش همکاری‌ها در زنجیره خلق ارزش و افزایش هوش در فرآیند تولید، به طور قابل توجهی تغییر می‌دهد. همچنین انتظار می‌رود این تغییرات به‌طور چشمگیری بر مدل‌های تجاری فعلی تأثیر بگذارد و دامنه حسابداری مدیریت را تحت تأثیر قرار دهد. این حرفه ممکن است رویه‌های موجود را برای انطباق با این تغییرات تنظیم کند یا رویکردهای جدیدی را برای بهبود تحلیل‌ها و تصمیم‌گیری ابداع کند و احتمالاً هوشمندتر خواهد شد.

الکفاجی و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر زنجیره بلوکی (بلاک چین) بر کیفیت اطلاعات حسابداری در شرکت‌های عراقی در سال ۲۰۲۲ پرداختند. این تحقیق به دو بخش تقسیم شده است: یک بخش مربوط به میزان آشنایی حسابداران، حسابرسان مستقل، مدیران و ... با فناوری مذکور و بخش دیگر مربوط به تأثیر فناوری زنجیره بلوکی بر کیفیت اطلاعات حسابداری است. حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران تعیین شده است (تعداد ۱۵۲۸ نفر) نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که هم در شرکت‌های بورسی و هم در شرکت‌های غیر بورسی، آشنایی با فناوری بلاک چین کیفیت اطلاعات را افزایش داده است. به این ترتیب، فناوری بلاک چین به طور مثبت و قابل توجهی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر گذاشته است. این بدان معناست که تأثیر فناوری اطلاعات (بلاک چین) بر کیفیت اطلاعات حسابداری برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرکت‌های غیر بورسی عراق یکسان است. توأ و نهی

عوامل انسانی و اقتصادی موثر بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در بورس اوراق بهادار تهران که توسط کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۷) انجام گرفت. نتایج آنها نشان داد که بیشتر شرکت‌ها از ابزارهای سنتی (مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت) استفاده می‌کنند و کم‌تر به سوی ابزارهای نوینی مانند تولید ناب، منحنی یادگیری و بهایابی کیفیت و ... رفته‌اند. (همانند نتایج تحقیق حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) و دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۵)) همچنین، نتایج حاکی از آن بودند که رابطه‌ای بین عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت وجود ندارد. در راستای موضوع پژوهش حاضر، باباجانی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی آینده پژوهی حسابداری مدیریت از منظر علم و فناوری اطلاعات پرداختند. نتایج نشان داد وضعیت حسابداری مدیریت مطلوب نمی‌باشد و مطابق با نظر خبرگان توسعه نرم افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند مهمترین پیشران تاثیرگذار خواهد بود و دلالت بر این موضوع دارد که در آینده، فناوری در سیستم‌های حسابداری نفوذ کرده و سیستم‌های حسابداری هوشمند خواهند شد. همچنین هوشمندی کسب و کار نیز در جایگاه دوم قرار دارد و گسترش استفاده از فناوری‌های شخصی و رایانش ابری در کسب و کارها به طور مساوی در رتبه سوم قرار دارند (همانند نتایج تحقیق رهنمای رودپشتی و همایونی راد (۱۳۹۵) و نوایی و لواسانی (۱۳۹۱)) که نشان دادند فناوری اطلاعات نقش مهم و یا حتی در برخی موارد نقش تعیین‌کننده در فرایند همگرایی حسابداری مدیریت ایفا می‌کند. ورزارو و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی نقش حسابداری مدیریت دیجیتالی در محرک‌های پایداری سازمانی از دیدگاه تصمیم‌گیری پرداختند. این تحقیق تجربی تأثیر حسابداری مدیریت را بر محرک‌های اقتصادی، اجتماعی و محیطی پایداری از دیدگاه ۳۹۶ حسابدار رومانیایی با استفاده از تحلیل شبکه عصبی مصنوعی و مدل‌سازی معادلات ساختاری ارزیابی نمود. نتایج نشان داد، از دیدگاه حسابداران، نقش‌های پیشرو حسابداری مدیریتی بر پایداری سازمانی، توانمندساز و گزارشگر ارزش پایدار ایجاد شده در سازمان هستند. جکسون و آلن (۲۰۲۳) به ترسیم مدل پذیرش فناوری و بررسی ادراکات حرفه‌ای حسابداری نسبت به فناوری، و اینکه چگونه ممکن است بر پذیرش در کار تأثیر بگذارد، پرداختند. داده‌های نظرسنجی

(۲۰۲۲) و خراشادی و همکاران (۲۰۱۷) اظهار داشتند فناوری اطلاعات (بلاک چین) به طور مداوم تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد. همچنین هونگدان و همکاران (۲۰۲۳) استدلال می کنند که تئوری نمایندگی و نظریه ذینفعان با استفاده از بلاک چین ممکن است عدم تقارن اطلاعات را کاهش دهد.

یان (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان حسابداری مدیریت در عصر کلان داده ها انجام داد. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که داده ها کمک بسزایی به منظور تصمیم گیری به مدیریت نموده و این امر باعث بهبود در تصمیمی گیری های علمی تر مدیران، افزایش سود اوری، کنترل ریسک می شود و حسابداری مدیریت می تواند راه حل های بهتری ارائه نماید. لیکن دارای چالش هایی همانند امنیت اطلاعات، کمبود فضای ذخیره نیز می باشند. همچنین طبق نظر فرانک و همکاران (۲۰۲۳) کلان داده و فرهنگ مبتنی بر داده ها تنها در صورتی کیفیت تصمیم گیری را بهبود می بخشد که مهارت های تحلیل داده حسابداران مدیریت توسعه یابد. لذا نتایج تحقیق نشان می دهد که حسابداران مدیریت ممکن است نیاز داشته باشند که به طور فزاینده ای از مهارت های تجزیه و تحلیل داده ها استفاده کنند تا بیشترین منفعت را از کلان داده برای کارفرمایان خود به منظور کسب نتایج مطلوب ببرند. جانکی و کلیفورد (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر هوش مصنوعی در ایجاد یا توسعه استراتژی های حسابداری برای عملکرد بهتر کسب و کار پرداختند. نتایج نشان داد که هوش مصنوعی به عنوان یک متغیر مستقل با متغیرهای وابسته مختلف مانند حسابداری مالی، حسابرسی، برنامه ریزی مالیاتی، حسابداری مدیریت، رابطه مثبت نشان می دهد، اما هوش مصنوعی بر توسعه استراتژیک حسابداری تأثیر منفی دارد. همچنین هوش مصنوعی بر بخش بازاریابی تأثیر می گذارد و تغییرات اساسی در بخش حسابداری با کاهش هزینه ها و افزایش بهره وری ایجاد می باشد. آندرسون (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین حسابداران مدیریت، دانش متخصص و فناوری دیجیتال پرداخت. نتایج نشان داد که تضادهای هویتی می توانند موضوع حساسی باشند، چشم اندازی برای درک اینکه چگونه حسابداران مدیریت می توانند در تعقیب نقش های نزدیک تر به هویت خود چاره ای بیابند، ارائه می کند. همچنین فناوری دیجیتال می تواند تغییرات در نقش ها و هویت را تسهیل و تأثیر فناوری دیجیتال بر نقش

ها و هویت حسابداران مدیریت مورد نیاز است. فیمانی (۲۰۲۰) به بررسی داده های دیجیتال و حسابداری مدیریت، چرا باید در روش های تحقیق تجدید نظر کنیم و این که چرا دیجیتالی سازی بر روش شناختی تأثیر می گذارد، پرداخت. تحقیق حاضر، نحوه های توصیفی و توضیحی سؤال را که حسابداران مدیریت به طور معمول برای بازنگری انتخاب کرده اند، شناسایی می کند، راه هایی را مورد بحث قرار می دهد که ویژگی های داده های دیجیتال آنچه را که می توان از مطالعات تجربی استخراج کرد، تغییر می دهد و به پتانسیل ارائه شده در دیجیتالی سازی اشاره می کند. مول و یگیت باسیقلو (۲۰۱۹) به بررسی ادبیات حسابداری بر فناوری های مرتبط با اینترنت (ابر، کلان داده، زنجیره بلوکی و هوش مصنوعی) پرداختند. نتایج نشان داد که محققان توجه کافی به این فناوری ها و تأثیر این فناوری ها بر کار روزمره حسابداران نداشته اند. تحقیقات فوری برای درک حسابداری مورد نیاز برای مدیریت شرکت ها در اقتصاد دیجیتال در حال تغییر و تعیین مهارت ها و شایستگی های جدیدی که حسابداران ممکن است برای مرتبط ماندن و افزودن ارزش به آنها نیاز داشته باشند، ضروری است. ریخاردسون و یگیت باسیقلو (۲۰۱۸) با تجزیه و تحلیل مروری به بررسی رابطه بین حسابداری مدیریت و هوش تجاری پرداختند. در این تحقیق بیش از ۶۰ مقاله را ارزیابی و شکاف های پژوهشی و فرصت های تحقیقاتی آتی را برجسته کردند. در حالی که هوش تجاری می تواند به طور بالقوه بر نقش کلی وظایف و تکنیک های حسابداران مدیریت تأثیر بگذارد، نتیجه کلی این است که تعداد نسبتاً کمی از مقالات بر کاربردهای هوش تجاری و تجزیه و تحلیل در حسابداری مدیریت تمرکز دارند.

بطور خلاصه، تغییرات ناشی از فناوری نوین دیجیتالی دغدغه های بسیاری در مورد آینده حرفه حسابداری مدیریت ایجاد کرده است، این که حسابداری مدیریت چگونه می تواند به طور مداوم در سازمان ها ارزش افزوده ایجاد کنند، جایگاه حسابداران مدیریت کجاست و برای کار کردن به چه داده هایی نیاز دارند. در بخش مبانی نظری به رویکردها و تئوری های مرتبط با موضوع تحقیق مطرح و در بخش پیشینه با طبقه بندی تحقیقات مربوط به تحقیق و چارچوب مفهومی آن، مطالعات انجام شده در این زمینه با تاکید بر تحقیقات تجربی انجام شده در داخل و خارج از ایران مورد بررسی قرار گرفت که حجم قابل توجهی از

صورت گرفته و تجزیه و تحلیل اطلاعات در ۳ مرحله انجام شده است. در مرحله اول، با بررسی کامل ادبیات پژوهش، فهرستی از مقالات مرتبط با این حوزه و حتی مقالاتی که به طور فرعی به این موضوع پرداخته اند، چکیده این مقالات استخراج و مقالات دسته بندی شدند؛ در مرحله دوم، مصاحبه با خبرگان انجام و در مرحله سوم، با استخراج عناصر کلیدی، ترکیب نهایی انجام گردید و تحلیل و جمع بندی صورت گرفت. در مجموع 15 مصاحبه انجام شد که اطلاعات مربوط به مشخصات مصاحبه شوندهگان در جدول شماره (۱) نشان داده شده است.

ادبیات در مورد محرک های تغییر در حسابداری مدیریت بوده که همه آن ها به این نتیجه رسیدند که هر گونه تغییر در حسابداری مدیریت را نمی توان به راحتی پیش بینی نمود. عوامل داخلی و خارجی هر دو بر توسعه سیستم و تکنیک های حسابداری مدیریت تأثیر گذاشته اند.

۳- روش پژوهش

این پژوهش کیفی است که با روش پژوهش کتابخانه ای، از نوع مطالعات ثانویه و فرا ترکیب و مبتنی بر مطالعه منابع اطلاعاتی و مصاحبه حوزه پیشران های حسابداری مدیریت

جدول شماره (۱): مشخصات مصاحبه شوندهگان

مصاحبه شونده	سمت
۱	مدیر مالی شرکت نوآوران فن اوازه
۲	حسابرس داخلی شرکت اسنپ
۳	متخصص فناوری شرکت نوآوران فن اوازه
۴	مدیر مالی شرکت سپیدار سیستم
۵	عضو هیئت علمی دانشگاه خوارزمی
۶	متخصص زنجیره بلوکی بانک مرکزی
۷	حسابداری مدیریت بانک تجارت
۸	عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی
۹	عضو هیئت علمی دانشگاه فارابی قم
۱۰	متخصص حسابرسی
۱۱	متخصص حسابداری مدیریت
۱۲	مدیر مالی فروشگاه زنجیره ای سون
۱۳	مدیر مالی شرکت ققنوس
۱۴	عضو هیئت مدیره شرکت سفرهای علی بابا
۱۵	مدیر مالی شرکت سفرهای علی بابا

دایرکت^۱، امرالد اینساینت^۲، مگ ایران^۳، ایران داک^۴، نورمگز^۵ و سیویلیکا اس آی دی^۶ بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۲ میلادی و ۱۳۸۰ تا ۱۴۰۱ شمسی صورت گرفت. در فرآیند جستجو، مولفه های مختلفی مانند عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله (نام نویسنده، سال) و ... در نظر گرفته شدند و مقالاتی که با سؤال و هدف پژوهش تناسبی نداشتند، حذف گردیدند. معیار پذیرش و رد مطالعات، شامل زبان پژوهش، بازه زمانی مطالعه، شرایط مطالعه، جامعه مطالعه، نوع مطالعه بود. معیارهای درون گنجی،

۴- تجزیه و تحلیل و نتایج پژوهش

ابتدا با استفاده از کلمات کلیدی پژوهش، به جستجوی نظام مند مطالب منتشر شده در مجلات علمی مختلف و معتبر و همچنین منابع عمومی و سایت های سازمان های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، و مرتبط در بازه زمانی مناسب پرداخته شد. در راستای انجام پژوهش، جستجویی نظام مند بر اساس کلید واژه پیشران های حسابداری مدیریت از پایگاه های داده ساینس

⁴. Irandoc

⁵. Noormags

⁶. Civilica SID

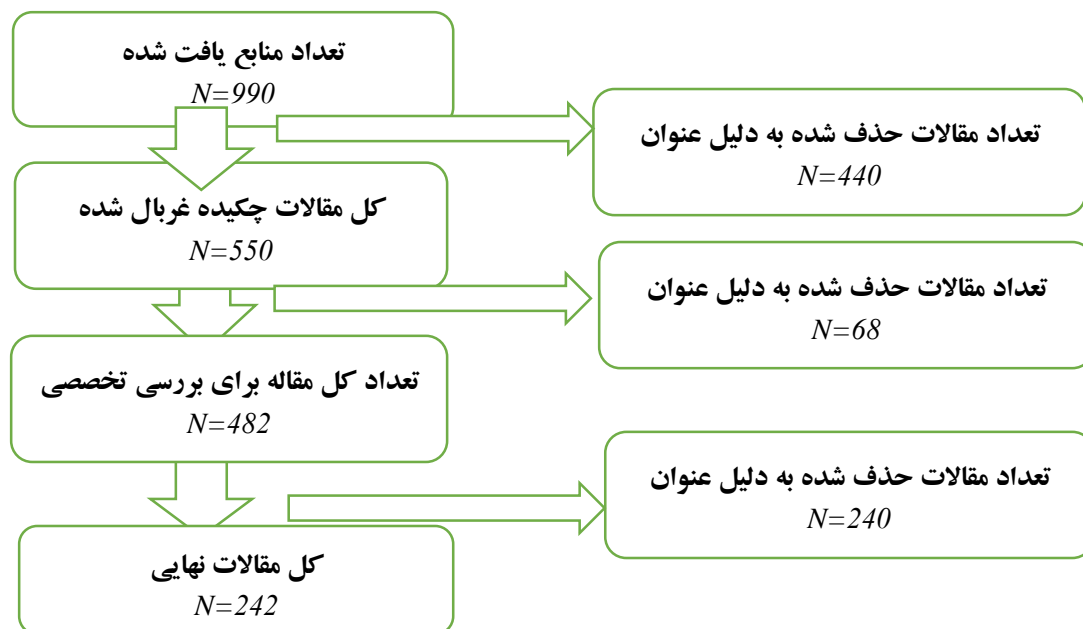
¹. Sciencedirect

². Emeraldinsight

³. Magiran

استخراج عملی تحلیل و ترکیب در پژوهش. شکل شماره (۱) فرایند غربالگری به منظور انتخاب مقالات نهایی را نشان می دهد.

نشان دهنده ویژگی های لازم برای انتخاب مقالات، عبارت بودند از (۱) ثبت پژوهش در پایگاه های معتبر، (۲) به کار رفتن پیشران های حسابداری مدیریت در پژوهش مربوطه و (۳) ارائه اطلاعات در مقاله و داشتن کیفیت لازم برای



شکل (۱): خلاصه ای از فرایند غربالگری به منظور انتخاب مقالات نهایی

وتحلیل و همچنین ارائه یافته های نهایی، از روش تحلیل زمینه بهره گرفته شده است. تحلیل زمینه، روشی برای تعیین، تحلیل و بیان الگوهای (زمینه ها) موجود درون داده هاست که داده ها را سازماندهی و در قالب جزئیات توصیف می کند و حتی می تواند از این فراتر رود و جنبه های مختلف موضوع پژوهش را نیز تفسیر نماید (توماس، ۲۰۰۳). با توجه به بررسی های صورت گرفته در حوزه پیشران های حسابداری مدیریت، پژوهش های داخلی و خارجی شناسایی شده، در جدول شماره (۲) ارائه گردیده است.

به واسطه بازبینی های مکرر متون نهایی، پژوهش ها بارها بررسی شدند تا اطلاعات مورد نظر از آنها استخراج شود. در پژوهش حاضر، با استفاده از تحلیل محتوا، ۲۴۲ پژوهش منتخب بررسی شدند و اطلاعات آنها به صورت کد استخراج شدند. مقالات منتخب به طور پیوسته، به منظور دستیابی به یافته های درون محتواهای مجزایی که در آنها، مطالعات اصلی و اولیه انجام شده اند، چند بار مطالعه گردیدند. پس از گردآوری و بررسی داده های مورد نیاز، آنها را به صورت واحدهای معنایی و کدهای مشخص دسته بندی می کنند که در این پژوهش، برای مرحله تجزیه

جدول شماره (۲): اطلاعات پژوهش های شناسایی شده پیشران های حسابداری مدیریت

ردیف	پژوهشگران	سال	فراوانی
۱	فرانسیس و همکاران، آلمیدا و همکاران	۲۰۲۲	۲
۲	سلیمان، آواد ابراهیم و همکاران، گرائف و همکاران، لوسبیچلر و لنر، پیچ و همکاران، ماریکو اسکیر و همکاران، روحانیتا و همکاران، سارا الکساندر، پرادپ کومار داس، ژاتگ	۲۰۲۱	۱۰
۳	مول و باسی اوغلو، رحمت توفیق و احمد خبیبی، نقات، کاپل و چانگ، پاپادوپولوس و همکاران، سعود و همکاران، کیم، تیاگو و کریستینا، ماسیکوت و هنری، اویوو، پیلپچوک، گرابوسکا، الیوت و همکاران، کومانسیو، خان و الحبسی، دانگ ژو، کابریک، ژانگ و	۲۰۲۰	۲۴

		همکاران، شرستا و همکاران، چنگ پینگ و دای ژیا، آندرس و همکاران، کابریک، بنیوتی و همکاران، یاداور و همکاران	
۴	۲۰۱۹	۱۷	اوتائف و همکاران، یانگ لی، ارب و همکاران، ژو و یانگ، دو کائو و گاسپر آلوز، هانگ و لیو، آشوکا و همکاران، ابوبکر و همکاران، دانگ، بولاندر، وانگ و همکاران، اشمیتز و لئون، هارتنل و همکاران، کیسنر و بائومگارتنر، ویات، شیائوهویی، شرستا و همکاران
۵	۲۰۱۸	۲۰	گورده و همکاران، خالد و ساعد، ژاهاو و همکاران، ژانگ و همکاران، کایا و همکاران، کاکروف و روسل، کمیل و توماس، نیویانتی و همکاران، ICAEW، گونسالوس، UKEssays، بائولی و همکاران، پولاتوس و کوستاکیس، لیف و والستروم، اودو و همکاران، چوی و همکاران، ناپیتوپولو، ویتیلیک و همکاران، سعیدی و همکاران، اسمتانا و همکاران
۶	۲۰۱۷	۲۳	کلمبوس، مارچین و همکاران، بوراک، هاجکینسون و همکاران، هورتا و جنسن، اپلبائوم و همکاران، هیبا و همکاران، مایتر و هایل، رچینس و همکاران، کاوی و همکاران، زهره، نوگره و همکاران، اولواله، رستمی و همکاران، کوپر و همکاران، گیبا سیر، IRPA، نوفر و همکاران، اوه و شانگ، برک، دای و واسارهللی، اهرام و همکاران، کورپلا و همکاران
۷	۲۰۱۶	۱۳	اکتر و همکاران، اونیل، گوکتین و همکاران، ریچی و همکاران، اسانته و همکاران، صادقی روشن و جوانمرد، ویم آ. ون در استد، هرمان و همکاران، چریستیدیس و دوتسیکیوتس، کوسبا و همکاران، براندون، رشمی و همکاران، فلوید
۸	۲۰۱۵	۲۳	وارن و همکاران، سودابی و همکاران، چن و همکاران، دونالد و همکاران، ورا باکورو و همکاران، مار، محمود و همکاران، برانداس و همکاران، دیمیتریو و متسی، امینی، امینی و بکری، بنتو، کوچران و همکاران، چنهال و موئرز، چان، نونیوکو، آلفرد واگنهوفر، محمدی، عبدالرحمن و محمود، وانگ و همکاران، سوان، لاسیتی و همکاران، بوگارت و همکاران
۹	۲۰۱۴	۱۴	بیمانی و ویلکاک، گارتنر، جویتزیمایی و همکاران، اریک و همکاران، امینی، ترمیدی و همکاران، فلک و دمبلا، مک ائود و هارون، دجلیک و دن هاند، لیو و واسارهللی، کوبین و همکاران، داندگو و روفای، بکر و همکاران، اندرسون و همکاران
۱۰	۲۰۱۳	۲۰	کاپلان، امینی و همکاران، KPMG، کینکلا، پاسراری و نیکیتا، ساگکلیس، فری و همکاران، گوپتا و همکاران، تساگکلیس، آکسویال و ایکان، شوارتز و همکاران، کوریا و همکاران، کاژی و کراتور، سوین و کالیر، گارگ و همکاران، آل شمیلا و همکاران، ساسر و اولیک، زیگالو، گرابنر و موئرس، اشپلیوی و همکاران
۱۱	۲۰۱۲	۱۱	لی و همکاران، NVP، اندرو مک آفی و اریک برینجولفسون، مک آفی و همکاران، اکوفو، اهید و آگوستین، اسلاگر و همکاران، برونسون و همکاران، مقدم و همکاران، الکو، گوند و همکاران
۱۲	۲۰۱۱	۹	لایتینن، گیل، جنسن و جوها، بنگ و مارکزت، درمادی، راتناونگا و آلام، البشیر و همکاران، نصیبه، لو و همکاران
۱۳	۲۰۱۰	۷	مول هلند و همکاران، آرمبراست و همکاران، باب کوک، سرون، رایان و لوفلر، میسرا و همکاران، ترانگ
۱۴	۲۰۰۹	۳	استراوب، جانسون و سیوربو، لوبانا
۱۵	۲۰۰۸	۲	مالمی و براون، هو چون وی
۱۶	۲۰۰۷	۲	تامبولاسی، سانچز و گارسیا
۱۷	۲۰۰۶	۳	سیل، خواجوی و ناظمی، داویلا و ووترس
۱۸	۲۰۰۵	۲	ویکراماسینگ و هاپر، دیویس و کولمایر
۱۹	۲۰۰۴	۱	اسپارو و همکاران
۲۰	۲۰۰۳	۱	باینس و اسمیت
۲۱	۲۰۰۱	۱	گومز و همکاران
۲۲	۱۴۰۰	۳	لطیفیان و همکاران، فتحی و صادقی، برهانی و همکاران

۲۳	آزادی مرند و همکاران، مرادی، مجلسی و همکاران، حیدری و همکاران، حاجی زاده و همکاران، نخعی	۱۳۹۹	۶
۲۴	جولایی و همکاران، کهریز سنگی و بخردی نسب، بزرگر خاندوزی و همکاران	۱۳۹۸	۳
۲۵	احدیان و نوروزی، ناصری و همکاران، عارفی اصل، کاشانی پور و همکاران، باباجانی و همکاران، طاهری و خورسند مطلق اصفهانی	۱۳۹۷	۶
۲۶	بزی و همکاران، محمدرضاخانی و سلیمانی، بخردی نسب و ژولانژاد	۱۳۹۶	۳
۲۷	منعم و سعیدی، یکتایی و رنجبر، رحیمی و خلیق	۱۳۹۵	۳
۲۸	پورزمانی و مشایخی فرد، همت و همکاران، صادقی روشن و جوانمرد، شفایی و همکاران	۱۳۹۴	۴
۲۹	مقدس پور و ابراهیمی کردلر	۱۳۹۳	۱
۳۰	ملانظری و داور	۱۳۹۲	۱
۳۱	مهرانی و همکاران	۱۳۸۹	۱
۳۲	رضائیان و همکاران	۱۳۸۸	۱
۳۳	اعتمادی و شمس زاده	۱۳۸۵	۱
۳۴	حساس یگانه و حسینی بهشتیان	۱۳۸۱	۱
۲۴۲	جمع		

همانطور که در بخش قبلی ذکر شد در این پژوهش، اعتبار و کیفیت یافته ها با مشورت و کمک خبرگان تصدیق گردید و به کمک تجربه نویسندگان و خبرگان، دسته بندی عوامل که با روش تحلیل زمینه انجام شده بود، بهبود داده شد و تکمیل گردید. همانطور که جدول (۳) نشان می دهد در نهایت با توجه به یافته های حاصل از مراحل قبل، ۱۲۹ مفهوم شناسایی شده عوامل موثر بر پیشران های حسابداری مدیریت، در قالب ۲۹ مولفه (زمینه فرعی) و ۹ بعد اصلی (زمینه اصلی) دسته بندی گردید.

در این تحقیق به مدل ها و تحقیقات و مفاهیم پیشران های حسابداری مدیریت را که یک امر شدنی و قابل انجام بوده توجه شده است و می توان مدلی برای پیشران های حسابداری مدیریت ارائه نمود. موضوع بعدی که از مطالعات پیشین به دست می آید، نقش همه عوامل تاثیرگذار داخلی و خارجی بر مدل است که نگاه جامع به موضوع پیشران های حسابداری مدیریت دارد. بنابراین، با استفاده از مطالعات قبلی هم امکان پذیری و هم وجوهی از ابعاد جامع و مقوله اصلی مدل مورد توجه قرار گرفته که برای انجام این تحقیق از آن استفاده شده است.

جدول شماره (۳): مفاهیم، مقوله های فرعی و مقوله های اصلی پیشران های حسابداری مدیریت بر اساس ادبیات

مقوله های اصلی	مقوله های فرعی	مفاهیم	مقوله های اصلی	مقوله های فرعی	مفاهیم
فناوری تولید	سرمایه گذاری در فناوری	توانایی تولید، کیفیت محصول، رقابت	فناوری اطلاعات	رایانش ابری	افزایش کارایی (چابکی) و بهره وری و اثربخشی
	زنجیره تامین	مدیریت هزینه، تولید سبز			بهبود کیفیت
	استفاده در شیوه های هزینه یابی	افزایش راندمان تولید، بهبود کیفیت و کاهش هزینه			بهبود سرعت نوآوری
فناوری اطلاعات	کلان داده	بهبود در تصمیم گیری			کاهش بار مالی (کاهش هزینه)
		مزیت رقابتی			مقیاس پذیری
		بهبود نوآوری و یادگیری و رشد و کارآفرینی			رقابت پذیری
		درک تغییرات و روند			بهبود و تسریع در تصمیم گیری
		ترجیحات مشتری (تحلیل			

مشتری) و آرایه خدمات بهتر به مشتریان					
کاهش هزینه ها					
توسعه و ارزیابی فرآیند های بودجه بندی / کنترل بودجه					
تقویت هوش تجاری					
پیش بینی					
اندازه گیری عملکرد					
نظارت، توسعه و ارزیابی سیستم های کنترل مدیریتی (نظارتی)					
بررسی استراتژی ها و اقدامات رقبا (توسعه استراتژی و نقشه راه/تعیین استراتژی قیمت گذاری)					
انتخاب تامین کننده (تحول در زنجیره تامین) افشای موثر و بموقع					
امنیت	طراحی سیستم های	نوآوری پویا	امنیت	زنجیره بلوکی	سامانه های مجازی
عملکرد در محیط های نامشخص	کنترل مدیریت				
کاهش هزینه ها					
فرایند انتشار					
بهبود عملکرد مالی و سازمانی کیفیت تصمیم گیری					

مشکلات کنترل مدیریت	تعارضات فرهنگی	تحولات فرهنگی	تداوم/ تغییر ناپذیری	
تغییرات سازمانی	اقتصاد سیاسی فرهنگی		برنامه ریزی (خودکارسازی، قرارداد هوشمند)	
سرعت توسعه شیوه های حسابداری مدیریت	ارزش های فرهنگی		باز بودن، جهانی بودن، هزینه کم و کارایی بالا	شبکه اینترنتی
استانداردهای نظارتی	حاکمیت شرکتی (سطح خرد)	سازه و کارهای نظارتی	افزایش رضایت کاربران و استفاده در تکنیک های حسابداری	
دستیابی به اهداف مقررات (اصل ۴۴ به منظور افزایش کارایی و افزایش پاسخگویی و ...)			استفاده در آموزش حسابداری مدیریت	
طراحی سازمان به منظور واکنش بهینه به مقررات			گزارش دهی داخلی، بودجه بندی، کاربرد تکنیک های نوین حسابداری و شغل کارکنان حسابداری مدیریت	کارخانه هوشمند
فرآیندهای انتشار (افزایش شفافیت و ...)			تخصیص منابع، انعطاف پذیری بالا، زمان بندی پویا، تشخیص و پیش بینی دقیق خطا	هوش مصنوعی
نوع سهامدار (نهادی و خانوادگی و ...)			تعمیر و نگهداری پیش بینی هوشمند	
کنترل (نظارت)			کاهش هزینه های عملیاتی	ربات و چت بات
کاهش هزینه های نمایندگی			افزایش رضایت مشتری	
اجرای استراتژی کسب و کار			افزایش بهره‌وری در پردازش تراکنش‌ها	
سلامت مالی			انجام وظایف انسانی	
تجزیه و تحلیل ریسک			حذف وظایف خسته کننده	
نظارت بر راهبری شرکتی			افزایش کارایی	
ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت			ویژگی های کار و محیط	همکاری انسان و ماشین
اثربخشی حسابرسی داخلی			کارایی، کاهش میانگین زمان مورد نیاز برای حل مشکل مشتری	
مدیریت ریسک و کنترل های داخلی			بهره‌وری و انعطاف پذیری، چابکی	

مدیریت سیستم پاداش نگرش	انگیزش کارکنان	کاهش هزینه‌های نظارت و هزینه‌های رفتار فرصت‌طلبانه	و نوآوری سیستم‌ها در کنترل مدیریت	ساختار سازمانی
حکمرانی خوب افزایش استقلال مدیریت و کاهش کنترل سیاسی دیدگاه نهادی و فرهنگی	حکمرانی در سطح دولت (سطح کلان)	مدیریت دانش و توسعه منابع تسهیل تغییرات سازمانی و بهبود پایداری شرکت	فرهنگ سازمانی	
برون سپاری حسابداری (کاهش هزینه، افزایش کیفیت) نوآوری توسعه استراتژی	رقابت جهانی سازی	کیفیت گزارشگری و بهبود عملکرد مالی	ویژگی‌های تیم مدیریت ارشد	
کیفیت، زمان تحویل و خدمات پس از فروش (پشتیبانی) ارزیابی رقابت و اندازه‌گیری بهبود		توسعه نرم افزارها و سیستم های حسابداری و شبکه های اینترنتی	تغییرات سریع و ظهور اینترنت	جهانی سازی
حفظ بقای حسابداران و سازمان تاثیرات زیست محیطی (پایداری) قوانین و مقررات فرا ملی (اجتناب مالیاتی)		انتقال فناوری و دانش دسترسی به نیروی کار بین المللی فرهنگ اجتماعی و سازمانی	تنوع نیروی کار فرهنگ های متنوع	
تجارت بین المللی و سرمایه گذاری مستقیم خارجی عرضه در سطح جهانی (صادرات، تولید بین المللی)	همگام بودن با مسائل مالی جهانی	بهبود شفافیت حسابداری طراحی استراتژی پیچیده (مانند اجتناب از مالیات و مشاوره)	استانداردهای حسابداری هماهنگ زنجیره ارزش	
	ظهور شرکت های چند ملیتی	مدیریت ارتباط با مشتری برون سپاری و تکه تکه کردن زنجیره ارزش	مدارک حرفه ای حسابداری و دانش	
		صلاحیت حرفه ای بین المللی شایستگی های کلیدی بهبود مهارت های برقراری ارتباط		

شد و مصاحبه شونده ها بدون سوگیری و با اطمینان کامل پاسخ دادند. ابتدا کد گذاری باز انجام شد، سپس از کنار هم قرار دادن کدهای اولیه مفاهیم ساخته شدند و در نهایت، مقوله ها نیز از ربط دهی مفاهیم، شکل گرفتند، در ادامه

در مرحله بعدی پژوهش گردآوری اطلاعات در بخش کیفی به روش مصاحبه برای همسازی بین مبانی نظری و استراتژی های گردآوری داده ها، در طراحی پرسشنامه مصاحبه، از سوابق ادبیات مرتبط با موضوع استفاده شده و در انجام مصاحبه، جزئیات موضوع و اهداف تحقیق تشریح

هر یک از مراحل فرایند مورد بررسی و یافته های حاصل از ۱۵ مصاحبه در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول شماره (۴): مفاهیم شناسایی شده از مصاحبه

مقاله های اصلی	مصاحبه	مفاهیم
فناوری تولید	P1	افزایش دقت و اندازه گیری مواد اولیه ورودی در خطوط تولید، افزایش دقت محاسبات بهای تمام شده محصولات تولیدی
	P2	ارتقای فعالیت های تجاری پیچیده، ارائه اطلاعات قابل اعتماد، مرتبط، به موقع، کامل، قابل درک و تأیید در زمینه برنامه ریزی مدیریت، کنترل و تصمیم گیری برای شرکت، بهبود کارایی و عملکرد عملیاتی شرکت، بسته شدن فرصت های شغلی، ظهور مقاومت در برابر تغییرات و ظهور جرایم رایانه ای
	P5	داشتن اطلاعات و بانک های اطلاعات در تولید، استفاده از اطلاعات با ارزش در تولید و تصمیم گیری، استفاده از فناوری در جمع آوری نظرات، استفاده از فناوری در تحویل به موقع کالا به مشتری
	P6	استفاده از داده در توسعه محصول، استفاده از فناوری در قیمت گذاری خدمات
	P10	تولید پارامترهای مختلفی دارد سنتی، دستی، انبوه، ناب و بدون کارخانه، خدمات جدید به صورت الکترونیک و آی تی محور شده، با وجود تولید الکترونیک محور دیگر بهای تمام شده منابع انسانی مطرح نیست
	P12	فناوری در محاسبه بهای تمام شده و قیمت گذاری تاثیرگذار است
	P15	فناوری در طراحی محصول کمک میکند، فناوری نوین نقش نیروی انسانی را کمرنگ می کند
فناوری اطلاعات (نظیر کلان داده و رایانش ابری)	P1	دسترسی به موقع به اطلاعات، ایجاد حسابداری کارآمدتر و در دسترس بودن اطلاعات مالی در هر زمان و مکان، کاهش در مشغله کاری، ایجاد فایل های پشتیبان، کاهش هزینه های پشتیبانی اطلاعات و امنیت بالا
	P2	جمع آوری داده های حسابداری مدیریت راحت تر و جامع تر، مرجع اطلاعات قابل اعتمادتر، ارتقا فرایند تصمیم گیری مدیریت، ایجاد ارزش اقتصادی، افزایش قابلیت های پیش بینی شرکت ها، تقویت قابلیت تصمیم گیری شرکت ها، بهبود کارایی عملیات و مدیریت شرکت، بهبود علمی ارزیابی عملکرد شرکت، فضای ذخیره سازی اطلاعات، ارائه اطلاعات تصمیم گیری و نقش حسابدار مدیریت
	P3	جمع آوری دیتا و بازخوانی داده های بزرگ، صوت رو تبدیل به متن بکنه، برای سبک زندگی بیمار نتیجه گیری کنه و راهکار پیشنهاد بده، کمک به مزیت رقابتی، ایجاد کارآفرینی، جمع آوری دیتای روزانه و گزارش لحظه ای
	P4	کاهش هزینه ها و بهبود مدیریت، افزایش اثربخشی و اندازه شرکت ها، قدرت و سرعت در محاسبات، ارتباط با منابع پیچیده و کلان، داده های بزرگ را با هزینه کم و با سرعت بالا مورد استفاده، استفاده مجدد، جابجایی و اصلاح قرار می دهد
	P7	استفاده از فناوری در تصمیم گیری، کمک فناوری در حوزه مالیاتی
	P8	استفاده از فناوری در ایجاد و اجرای استراتژی سازمانی
	P8	استفاده از رایانش ابری در شفافیت اطلاعات، استفاده از فناوری در امنیت اطلاعات، رایانش ابری به کاهش هزینه ها کمک می کند
	P9	فناوری موجب رقابت پذیری می شود، فناوری به ارائه اطلاعات بهتر کمک می کند، استفاده از کلان داده در مدیریت ریسک
	P11	فناوری به انتقال اطلاعات سرعت می بخشد، فناوری اطلاعات موجب کاهش حجم اطلاعات می شود، فناوری اطلاعات موجب ارائه بموقع اطلاعات می شود
	P13	موانع قانونی موجب کاهش استفاده از فناوری در حسابداری مدیریت است
	P13	استفاده از فناوری در ایجاد وفاداری مشتری
فناوری اطلاعات	P1	تسریع در فرایند مبادلات و تبادلات، رهگیری کلیه تراکنشها

<p>کاهش عدم تقارن اطلاعات در سیستم ها، پشتیبانی از بودجه بندی جامع بر اساس استراتژی، تمرکززدایی زمان ارتباط بین مافوق و زیردستان، بهبود کارایی تهیه بودجه، پشتیبانی از تراکنش های مستقل، صرفه جویی در هزینه عملکردهای مالی، تنظیم کل فرآیند محصولات را به موقع ردیابی می کند، روش حسابداری هزینه را تغییر می دهد و عملکرد کنترل هزینه به مدیریت ارزش تغییر می کند، دستیابی به اطلاعات کامل و شفاف، صادقانه و بی طرفانه جهت ارائه گزارشات به هنگام به مدیران و به حداکثر رساندن عینیت تصمیمات آنها کمک می کند، داده های به هنگام را برای برنامه ریزی و کنترل فرآیند ارائه دهد، تهیه اطلاعات قابل اعتمادتر و دقیق تری برای تصمیم گیری</p>	<p>P2</p>	<p>(زنجیره های بلوکی و شبکه های اینترنتی)</p>
<p>ایجاد ارتباط بین سیستم های مالی و سایر بخش ها، کمک به حسابداری مدیریت و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و غیر مالی</p>	<p>P4</p>	
<p>امنیت اطلاعات در بلاکچین بالاست</p>	<p>P11</p>	
<p>فناوری اطلاعات سرعت انتقال اطلاعات را افزایش می دهد فناوری اطلاعات دقت اطلاعات را افزایش می دهد فناوری اطلاعات موجب کاهش انحرافات و خطا می شود</p>	<p>P14</p>	
<p>ایجاد سرعت عمل بالاتر دقت اطلاعات، رعایت قوانین، ایجاد بهروری، کاهش هزینه و...</p>	<p>P1</p>	<p>هوش مصنوعی (همانند کارخانه</p>
<p>اطلاعات مقتضی را برای کاربران نهایی درک کند، کیفیت درک و سودمندی گزارش شرکت را برای تصمیم گیرنده افزایش می دهد، حذف یا تحریف اطلاعات احتمالی مرتبط را کاهش می دهد. اطلاعات مالی و غیر مالی قابل اعتمادتر می شوند، در وظایف حسابداری احتمال خطا و خطر اطلاعات ناقص یا بی طرفانه را کاهش می دهد، در اجرای وظایف حسابداری، قابلیت مقایسه داده ها را بهبود می بخشد، داده ها را با کارایی بیشتری پردازش کند. اطلاعات مربوطه سریعتر در دسترس است.</p>	<p>P2</p>	<p>هوشمند و ربات و همکاری انسان و ماشین)</p>
<p>هوش مصنوعی دیتارو در دسترس قرار میدهد و خودش شروع به تحلیل میکند</p>	<p>P3</p>	
<p>تقویت شناخت افراد یا گروههایی از افراد، پیش بینی دقیق، گرد آوری دیتاهای دقیق و هوشمند، آنالیز و پیش بینی های دقیق تر گزارشات</p>	<p>P4</p>	
<p>استفاده از هوش مصنوعی در کاهش خطا</p>	<p>P6</p>	
<p>تحلیل رفتار مشتری توسط هوش مصنوعی انجام می شود، ربات ها در فرآیند تحویل به موقع محصول به مشتری و محاسبه بهای تمام شده و کیفیت خدمات کمک می کند</p>	<p>P10</p>	
<p>هوش مصنوعی موجب حذف نیروی انسانی شده و خطا کاهش می یابد</p>	<p>P11</p>	
<p>یادگیری ارزش جدید، مدیریت به موقع هزینه ها، مدیریت به موقع موجودی کالا، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و یادگیری</p>	<p>P1</p>	<p>نوآوری پویا</p>
<p>تجزیه و تحلیل ترجیحات مشتریان، استفاده از منابع در دسترس سازمان و منابع اطلاعاتی در هنگام اتخاذ تصمیم گیری</p>	<p>P2</p>	
<p>نوآوری در سیستم های هزینه یابی و اندازه گیری عملکرد</p>	<p>P4</p>	
<p>تحول دیجیتال در خدمات مشتری و کیفیت آن تاثیرگذار است</p>	<p>P10</p>	
<p>تسهیل در تهیه و طبقه بندی و استخراج گزارشات و بهای تمام شده</p>	<p>P1</p>	<p>ساختار سازمانی</p>
<p>جریان اطلاعات بین سطوح شرکت</p>	<p>P2</p>	
<p>جلوگیری از تخلفات مالی و مالیاتی، افزایش دقت و صحت خروجی گزارشات</p>	<p>P1</p>	<p>ساز و کارهای نظارتی (همانند</p>
<p>کمک به شفافیت و پیشرفت حسابداری مدیریت در بهتر اجرا شدن</p>	<p>P2</p>	<p>حکمرانی در سطح دولت (کلان)،</p>
<p>عدم کاربرد حاکمیت شرکتی</p>	<p>P3</p>	<p>حاکمیت شرکتی (خرد) و...</p>
<p>کمک به تصمیمات مدیران در جهت منافع شرکت و سهامداران و نظارت ذینفعان بر تصمیمات سرمایه گذاری به صورت مستمر</p>	<p>P4</p>	
<p>نبود الزامات قانونی متناسب با تکنولوژی روز</p>	<p>P5</p>	
<p>سیاست در حسابداری مدیریت تاثیرگذار است</p>	<p>P9</p>	
<p>سازه های حکمرانی از طریق سازو کارهای کنترلی در حسابداری مدیریت و تحولات دیجیتالی تاثیرگذار است، کمیته فناوری اطلاعات باید در کنار سایر کمیته ها در حاکمیت شرکتی تشکیل شود</p>	<p>P10</p>	
<p>ارکان حاکمیتی می تواند بر حسابداری مدیریت تاثیرگذار باشد</p>	<p>P15</p>	
<p>نزدیک تر شدن فرآیند حسابداری مدیریت در کشورهای گوناگون</p>	<p>P1</p>	<p>جهانی شدن</p>

P2	پذیرش قوانین بین المللی و تعامل هر چه بهتر با اقتصاد دنیا این امر به حسابداری نیز خدمت بزرگی می نماید	
P3	کاهش سطح هزینه ها، افزایش ریسک با رقابت جهانی و عدم توانایی رقابت	
P4	برای جهانی شدن و رقابت با شرکت های بزرگ بین المللی باید دیتاهای شفاف، دقیق تر، کامل تر و به موقع تر ارائه گردد	
P8	جهانی شدن موجب رقابت پذیری می شود	
P10	امروزه که به سمت جهانی شدن می رود حسابداری مدیریت باید به سمت رقابت می رود	
P13	جهانی شدن موجب ورود فناوری می شود	
P1	تسهیل در تهیه و طبقه بندی و استخراج گزارشات و بهای تمام شده	ساختار سازمانی
P2	اطلاعات بین سطوح شرکت جریان می یابد	
P2	تحولات فرهنگی نیز می تواند تا حدودی بر حسابداری و گرایش های مختلف آن تاثیر داشته باشد؛ مثلاً به مرور زمان در فرهنگ غالب کسب و کار ما حسابداری مدیریت جا افتاده و نقش پر رنگی را ایفا می نماید.	تحولات فرهنگی
P4	فرهنگ سازمانی باز، انتقاد ها و ایده های جدید را جذب میکند	
P5	استفاده از فرهنگ در ارائه خدمات به مشتری	
P6	فرهنگ استفاده از داده در حسابداری مدیریت	
P1	ایجاد خروجی های دقیق تر و قابل اتکا تر، قوی تر شدن نظام کنترلی سازمان	تحولات حسابداری مدیریت
P2	چشم انداز درست و واضحی را از عملیات پولی و اقتصادی واحد کسب و کار نشان می دهد.	
P5	تفاوت نقش حسابداری مدیریت در ایران و سطح بین المللی	
P10	حسابداران مدیریت باید با تکنولوژی روز آشنا و فرآیند ها را بشناسند، امروزه حسابداری مدیریت در بحث زنجیره ارزش با رویکرد تکنولوژیک نگاه نکرده و در این بخش ضعف دارد، در حوزه آموزش حسابداری مدیریت نوآوری داشته باشیم	
P12	حسابداری مدیریت داده ها را براساس اهمیت تقسیم بندی می کند	
P15	آموزش حسابداری مدیریت لازم است	
P1	پیشران های تحول منجر به ایجاد تغییرات در حسابداری مدیریت گردیده که این امر در ادامه تغییر هویت و وظیفه حسابداران را به دنبال خواهد داشت، روزگاری وظیفه حسابداران ثبت دیتا و اطلاعات بوده و امروزه با ایجاد تغییر و پیشرفت در استفاده از رایانه و سیستماتیک شدن بسیاری از امور بیشتر نقش کنترلر را عهده دار شده اند.	نقش و هویت (وظیفه) حسابداران مدیریت
P2	وظیفه واحدهای مختلف حسابداری بواسطه توقع و انتظار سازمان از این واحدها ایجاد می گردد، حال چنانچه پیشران هایی که در بالا به آن ها اشاره کردیم نقش خود را به درستی ایفا کنند، قطعاً واحد حسابداری مدیریت نیز پیشرفت خواهد کرد.	
P4	می توان گفت از ۴ جنبه، حوزه وظایف، به موقع بودن، تمجیع اطلاعات و ادغام وظایف بر حسابداری مدیریت اثر میگذارند.	
P6	حسابداران مدیریت آینده باید به روز باشند، مشارکت در فناوری و علم در حسابداری مدیریت	
P9	آموزش و تخصص مدیران به حسابداری مدیریت کمک می کند، هوش و توانمندی افراد در حسابداری مدیریت تاثیرگذار است	
P10	حسابداری مدیریت در آینده تحت تاثیر تحولات دیجیتال قرار می گیرد	
P13	نقش حسابداران مدیریت با به روز شدن حسابداری مدیریت تغییر می کند	
P15	نقش حسابداری مدیریت در آینده پر رنگتر می شود	

۱۳ و کمترین ۲ مفهوم است که از نظر خبرگان دارای اهمیت می باشند. در ادامه، پیشران های حسابداری مدیریت در نمودار شماره (۱) نمایش داده می شود.

در ادامه پژوهش، توزیع فراوانی مفاهیم بدست آمده از نظر خبرگان مورد بررسی قرار می گیرد، در جدول شماره (۵) نتایج گزارش شده است. با توجه نتایج استخراج شده از جدول شماره (۵)، بیشترین توزیع فراوانی مصاحبه خبرگان

جدول شماره (۵): توزیع فراوانی مصاحبه خبرگان

مصاحبه شونده	سمت	فراوانی
۱	مدیر مالی شرکت نوآوران فن آوازه	۷
۲	حسابرس داخلی شرکت اسنپ	۶
۳	متخصص فناوری شرکت نوآوران فن آوازه	۳
۴	مدیر مالی شرکت سپیدار سیستم	۴
۵	عضو هیئت علمی دانشگاه خوارزمی	۶
۶	متخصص زنجیره بلوکی بانک مرکزی	۵
۷	حسابداری مدیریت بانک تجارت	۴
۸	عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی	۳
۹	عضو هیئت علمی دانشگاه فارابی قم	۱۳
۱۰	متخصص حسابرسی	۲
۱۱	متخصص حسابداری مدیریت	۵
۱۲	مدیر مالی فروشگاه سون	۱۱
۱۳	مدیر مالی فروشگاه ققنوس	۱۲
۱۴	عضو هیئت مدیره شرکت سفرهای علی بابا	۷
۱۵	مدیر مالی شرکت سفرهای علی بابا	۴



نمودار شماره (۱): ابعاد و مؤلفه های پیشران های حسابداری مدیریت

در بررسی ادبیات مربوط به پیشران های حسابداران مدیریت مشاهده شد که اولاً بسیاری از مدل ها و نظریات، با وجود تفاوت در حوزه مطالعه، دارای نقاط اشتراکی هستند که نشان می دهد مطالعات بین حوزه ای ظرفیت مناسبی برای یافتن وجوه مشترک حوزه هاست. در این بخش در ادبیات مورد مطالعه به عنوان پیشران های حسابداران مدیریت، ۱۲۹ مفهوم شناسایی شده عوامل موثر

۶- بحث و نتیجه گیری

این تحقیق به دنبال پاسخگویی به این سؤال است: تغییرات پیش روی حسابداری مدیریت در ارتباط با پیشران های تحول چه خواهد بود، یا به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت چه واکنشی به این تحولات منتج شده از پیشران ها داده و وظیفه (نقش) حسابداران مدیریت در سازمان ها به چه نحوی تغییر می کند؟

و الزامات فناوری آنها توسط ارائه‌دهندگان خدمات مدیریت می‌شود.

مقوله سوم، سامانه های مجازی است. سامانه های مجازی به عنوان یک فناوری غیرمتمرکز، اشتراکی و رمزگذاری شده، دارای سه ویژگی متمایز است: تمرکز زدایی، ردیابی و عدم دستکاری. بنابراین، از سامانه های مجازی جهت استقلال معاملات، صرفه جویی در هزینه های نظارتی و بهبود امنیت استفاده می شود. این فناوری به حسابداران مدیریت کمک می کند تا عملکرد مالی را در زمان واقعی نظارت کنند. با توجه به اینکه سامانه های مجازی شبکه پرداخت غیرمتمرکز و مبتنی بر اینترنت است امکان ردیابی و نظارت بر جریانات ورودی و خروجی را ساده تر خواهد کرد. با تکیه بر استفاده روز افزون از فناوری توسط سازمان ها، این جنبه به حسابداران مدیریت کمک می کند تا موقعیت خود را به عنوان مشاور قابل اعتماد بالا ببرند.

مقوله چهارم، هوش مصنوعی است. در حوزه حسابداری مدیریت نیز با توجه به ماهیت هوش تجاری که هم فرآیند محور (شامل روش های تهیه اطلاعات مفید برای بقاء و رشد سازمان) و هم محصول محور (اطلاعات مرتبط با پیش بینی رفتار "رقبا، تامین کنندگان، مشتریان، فناوری ها، بازارها، محصولات و خدمات، و محیط کسب و کار" با درجه ای از قطعیت) استفاده می گردد. با توجه به نقش حمایتی حسابداران مدیریت در تصمیم گیری مدیران، ارتباط بین حسابداری مدیریت و هوش مصنوعی به تجزیه و تحلیل بهتر اطلاعات، کنترل منابع و جریان اطلاعات در درون و پیرامون و ایجاد ارزش برای شرکت منجر می گردد. همچنین هوش مصنوعی با خودکارسازی و تسریع در تصمیم گیری ها، صرفه جویی قابل توجهی در هزینه ها می شود.

مقوله پنجم، ساختار سازمانی است. ساختار سازمانی با ایجاد سیستم ها و نوآوری در کنترل مدیریت موجب کاهش هزینه های نظارت و هزینه های رفتار فرصت طلبانه، مدیریت ریسک سازمانی و مدیریت دانش و توسعه منابع می گردد. همچنین با برقراری فرهنگ سازمانی مناسب، تغییرات سازمانی و بهبود پایداری شرکت را تسهیل می نماید و سرانجام با تشکیل تیم مدیریت ارشد توانمند موجبات کیفیت گزارشگری و بهبود عملکرد مالی سازمان را فراهم نماید.

بر پیشران های حسابداری مدیریت، در قالب ۲۹ مولفه (زمینه فرعی) و ۹ بعد اصلی (زمینه اصلی) شناسایی شدند. اولین مقوله اصلی، فناوری تولید است. سرعت تغییر در زندگی انسان ها فراتر از حد انتظار افزایش یافته است. این امر توسط پیشرفت های علمی و تکنولوژیکی که نحوه درک ما از جهان را تقریباً روزانه تغییر می دهند، تقویت شده است. به عبارت دیگر، تغییر همیشه یک انتخاب شخصی نیست، بلکه یک واقعیت اجتناب ناپذیر از زندگی است و ما باید دائماً خود را با آن سازگار کنیم تا با آن همگام شویم. در نتیجه، برای باقی ماندن یک موجودیت قابل دوام، باید در هر سازمانی تغییر رخ دهد. در محیط پیچیده و رقابتی کسب و کار جهانی امروز، سازمان ها باید خود را با تغییر شرایط محیطی با ایجاد تغییرات مستمر به منظور رقابتی ماندن و سودآوری سازگار سازند. این یک واقعیت است که تقریباً همه محیط های تجاری در وضعیت تغییر یا عدم تعادل مداوم هستند. سازمان ها باید یا با تغییرات محیطی رقابتی خود هماهنگ باشند و به این تغییرات واکنش نشان دهند یا فعالانه تغییرات مشتری، فناوری های آینده و محصولات و خدمات جدید بالقوه را پیش بینی کنند و در نتیجه صنایع خود را بازآفرینی کنند. با تشدید رقابت، خطر عدم هماهنگی با تغییرات صنعت تقریباً به طور قطع در آینده افزایش خواهد یافت. تغییرات در جمعیت شناسی مصرف کننده منجر به نیازهای جدید مشتری می شود. بنابراین، تغییرات سازمانی برای بقای شرکت ها ضروری است.

مقوله دوم، فناوری اطلاعات می باشد. اینترنت و فناوری های اطلاعاتی مرتبط مانند خدمات ابری (رایانش ابری)، زنجیره بلوکی (بلاک چین)، تجزیه و تحلیل داده ها (داده های بزرگ)، همراه با مدل های کسب و کار مبتنی بر وب، مانند پلت فرم ها، به سرعت اقتصاد و صنعت دیجیتال را متحول می کنند. افزایش اعتماد مدیران در مورد اطلاعات حسابداری مدیریت برای افزایش سطح کاربردهای حسابداری مدیریت مورد نیاز است. استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات رقابت پذیری را افزایش دهد و مزیت واقعی را به شرکت ها بدهد، از این رو به آنها اجازه می دهد تا به رقابت بپردازند. فناوری اطلاعات از طریق کاهش بار مالی به دلیل پذیرش فناوری جدید، مزایای فوق العاده ای برای شرکت ها ارائه می کند. بنابراین، شرکت ها می توانند بر فعالیت های تجاری خود تمرکز کنند، زیرا سیستم اطلاعاتی

همچنین می توان از رویکرد کمی معادلات ساختار یافته خطی برای ارزیابی اعتبار مدل و توسعه تعمیم پذیری یافته های مدل بهره برد و برای رتبه بندی عوامل بدست آمده بر مبنای روش های تصمیم گیری چند معیاره، از روش های *ANP*، *ANP*، فازی، دیمتل و ... استفاده کرد.

منابع و ماخذ

باباجانی جعفر، برزیده فرخ، خنکا عبدالخالق، (۱۳۹۷). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات، مجله حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸)، ۱۲۷-۱۳۸. پاک مرام عسگر و رضایی ندا، (۱۳۹۶). تاثیر محیط رقابتی و شاخص های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی، حسابداری مدیریت، ۳۴(۳)، ۴۵-۵۵. حساس یگانه، یحیی، دیانتی دیلمی، زهرا، نوروزیگی، ابراهیم. (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۴(شماره ۱ (پیاپی ۸))، ۱-۱۸. دیانتی دیلمی، زهرا، علم بیگی، امیر، برزگر، مرتضی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین خصوصی سازی، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۵۱)، ۵۵-۸۶. رهنمای رودپشتی، فریدون، همایونی راد، راحله. (۱۳۹۵). تاثیر فناوری اطلاعات بر همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی. حسابداری مدیریت، ۹(۳۰)، ۹۷-۱۱۳. کاشانی پور. محمد، حمیدی زاده. علی، کاظم پور. مرتضی، کبیرپور. مرتضی، (۱۳۹۶). تاثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت (شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، مجله حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۶)، ۸۱-۹۲. محمدی نوره شاکر، رحیمیان نظام الدین، احمدی جمیل، (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان مستقل و موسسات حسابرسی در ایران، فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۳، ۱۵۰-۱۷۶. مجلسی. علی، خانی. ذبیح اله، عوض زاده. فریبرز، پیرزاد. علی، (۱۳۹۹)، تاثیر رهبری هوشمند و ساختار سازمانی بر گرایش های حسابداری مدیریت با تاکید بر نقش میانجی فناوری اطلاعات، حسابداری مدیریت، دوره: ۱۳، شماره: ۴۶، صص ۱۵۵-۱۷۱.

مقوله ششم، جهانی سازی می باشد؛ جهانی شدن فرصت ها و چالش های جدیدی را برای حسابداری مدیریت ارائه می دهد. حسابداری مدیریت باید علاوه بر نمایش خصوصیات و رفتارهای بین فردی، تفاوت های در حال ظهور در شیوه های تجاری، جغرافیایی، نقش ها، مسئولیت ها و مقررات را نیز بپذیرد. همانگونه که استاندارد حسابداری و تجارت افزایش می یابد، تقاضای چند ملیتی با فرهنگ های متنوع و متفاوت نیز افزایش می یابد. همچنین توانایی صحبت کردن به زبان های مختلف و درک فرهنگ های متنوع و داشتن مهارت بین فردی در کار، به یکی از با ارزش ترین مهارت ها در جهانی شدن تبدیل خواهد شد. لازم به ذکر است که حسابداری مدیریت به درک کشورها و فرهنگ های مختلف نیاز دارد.

حال که به یک مدل و الگوی برای پیشران های حسابداران مدیریت دست یافتیم، می توانیم راهبردی ارائه دهیم که برای تحقق و انجام پیشران های حسابداران مدیریت از چه الگو و مدلی باید استفاده نمود. در مجموع می توان گفت که این مدل یک راهنمای تجربه شده برای تحقق اهداف پیشران های حسابداران مدیریت که مبتنی بر مطالعات گذشته می باشد. براساس بررسی انجام شده تاکنون در حوزه هیچ تحقیق و پژوهشی با این عنوان انجام نشده است. اصولاً موضوع پیشران های حسابداران مدیریت از مفاهیم نوپا می باشد که زمینه انجام تحقیقات گسترده و وسیع تری را دارا می باشد و با توجه به اهمیت زیاد آن برای مدیریت ارشد سازمان بسیار حائز اهمیت و تعیین کننده است و این تحقیق متناسب با نیاز مدیریت راهبردی سازمان می باشد. این تحقیق براساس مطالعات در دهه های گذشته انجام شده است. بنابراین، نتایج این تحقیق و پیشنهادهایی که براساس این تحقیق مطرح می شود جنبه کاربردی دارد. با توجه به اینکه در این مقاله، بررسی پژوهش های مرتبط با مولفه های پیشران های حسابداران مدیریت به صورت عام انجام شده است، پیشنهاد می گردد این پژوهش در یک حوزه خاص مانند نانو، زیست فناوری، هوا و فضا، تجهیزات پزشکی، صنایع دفاع و ... به صورت متمرکز نیز انجام شود. لازم به ذکر است پژوهش کیفی با تمام فواید خود، با ضعف هایی از جمله تعمیم پذیری و اعتبار همراه است از این رو، در جهت افزایش قابلیت تعمیم این پژوهش، لازم است محققان مدل ارائه شده را در دیگر حوزه های مشابه نوآوری، پژوهشی و بازاریابی مورد ارزیابی قرار دهند.

- performance. *Rev Account Stud* (2023). <https://doi.org/10.1007/s11142-023-09753-0>
- Dahal RK (2019) *Changing Role of Management Accounting in 21st Century. Review Pub Administration Manag* 7:264.
- Franke, Franziska & Hiebl, Martin. (2023). big data and decision quality: The role of management accountants' data analytics skills. *International Journal of Accounting and Information Management*. 31. 93-127. [10.1108/IJAIM-12-2021-0246](https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2021-0246).
- Garanina, Tatiana, Mikko Ranta, and John Dumay. 2022. *Blockchain in accounting research: Current trends and emerging topics. Accounting, Auditing & Accountability Journal* 35: 1507–33.
- Goretzki, L., Lukka, K., & Messner, M. (2017). *Controllers' use of informational tactics. Accounting and Business Research*, 48, 700–726. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1407627>.
- Hongdan, Han, Radha K. Shiwakoti, Robin Jarvis, Chima Mordi, and David Botchie, (2023), *Accounting and auditing with blockchain technology and artificial Intelligence: A literature review. International Journal of Accounting Information Systems*
- Heinzelmann, Rafael. (2019). *Digitalizing Management Accounting*. [10.1007/978-3-658-27723-9_9](https://doi.org/10.1007/978-3-658-27723-9_9).
- Jackson, D. and Allen, C. (2023), "Technology adoption in accounting: the role of staff perceptions and organisational context", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2023-0007>.
- Janaki, Monica Janet Clifford. (2021). *A STUDY ON THE SCOPE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN ACCOUNTING. UGC Care Group I Journal*. ISSN : 2347-7180 Vol-11 Issue-05 No.
- Jun Dai ,Miklos A. Vasarhelyi , (2023), *Management Accounting 4.0: The Future of Management Accounting, Journal of*
- نوایی لواسانی، مرتضی. (۱۳۹۱). آینده پژوهی در خدمات مالی با تاکید بر فناوری اطلاعات. اولین همایش ملی آینده پژوهی.
- Amy Igou , Daniel J. Power ,Sandra Brosnan ,Ciara Heavin , (2023), *Digital Futures for Accountants, Journal of Emerging Technologies in Accounting* 1–19.
- Andreassen, RI. (2020). *Digital technology and changing roles: a management accountant's dream or nightmare? J Manag Control* 31, 209–238. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00303-2>.
- Alkafaji, Bashaer Khudhair Abbas, Mahmoud Lari Dashtbayaz, and Mahdi Salehi. (2023). "The Impact of Blockchain on the Quality of Accounting Information: An Iraqi Case Study" *Risks* 11, no. 3: 58. <https://doi.org/10.3390/risks11030058>
- Bhimani, A. and Bromwich, M. (2009) *Management accounting in a digital and global economy: the interface of strategy, technology, and cost information. In: Chapman, Chris S., Cooper, David J. and Miller, Peter, (eds.) Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood. Oxford University Press, Oxford, UK, pp. 85-111. ISBN 9780199546350,*
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). *An institutional perspective of and praxis. European Accounting Review*, 14, 725–757. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. European Accounting Review*, 16, 469–498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>.
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). *Information system integration, enabling control and performance. Accounting, Organizations and Society*, 34, 151–169. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.07.003>.
- Chen, W., Srinivasan, S., (2023), *Going digital: implications for firm value and*

- Talha M, Raja JB, Seetharaman A. (2016). *A new look at management accounting. The Journal of Applied Business Research*; 26:83-96.
- Thomas, David R., (2003), *A General Inductive Approach for Qualitative Data Analysis*, University of Auckland, New Zealand.
- Thoa, Dau Thi Kim, and Vo Van Nhi, (2002), *Improving the quality of the financial accounting information through strengthening of the financial autonomy at public organizations. Journal of Asian Business and Economic Studies* 29: 66–82
- Vărzaru AA, Bocean CG, Criveanu MM, Budică-Iacob AF, Popescu DV. (2023). *Assessing the Contribution of Managerial Accounting in Sustainable Organizational Development in the Healthcare Industry. Int J Environ Res Public Health*. 2023 Feb 7;20(4):2895. Doi: 0.3390/ijerph20042895. PMID: 36833594; PMCID: PMC9957377.
- Weber, J. (2011). *The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes Journal of Management. Control*, 22, 25–46. <https://doi.org/10.1007/s00187-011-0123-x>.
- Yadav N, Sushil, Sagar M. (2013). *Performance measurement and management frameworks: research trends of the last two decades. Business Process Management Journal*. 19:947-971.
- Yutong Yan, (2022), *Management Accounting in The Era of Big data, Advances in Economics, Business and Management Research*, v 648, pp793-798
- Emerging Technologies in Accounting 1–13.*
- Khorashadi Zadeh, Mohammad Hadi, Amin Karkon, and Hamid Golnari, (2017), *The effect of information technology on the quality of accounting information. Journal of System Management* 3: 61–76.
- Moll, J., & Yigitbasioglu, O. (2019). *The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. The British Accounting Review*. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.04.002>.
- Rieg, R. (2018). *Tasks, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. Journal of Management Control*, 29, 183–220. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0266-0>.
- Rikhardsson, P, Yigitbasioglu, O. (2018). *Business intelligence & analytics in management accounting research: Status and future focus, International Journal of Accounting Information Systems, Volume 29, Pages 37-58, <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2018.03.001>*
- Schäffer, U., & Brückner, L. (2019). *Rollenspezifische Kompetenzprofile für das Controlling der Zukunft Controlling & Management Review*, 63, 14–31. <https://doi.org/10.1007/s12176-019-0046-1>.
- Suddaby, R., Saxton, G. D., & Gunz, S. (2015). *Twittering change: The institutional work of domain change in accounting expertise. Accounting, Organizations and Society*, 45, 52–68. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.07.002>.
- Sulaiman S, Ramli A, Mitchell F. (2008). *What factors drive change in management accounting in Malaysian organizations? Malaysian Accounting Review*; 7:61-76.

Identifying the Drivers of Transformation in Management Accounting

Morteza Barzegar^{*)}

Gholamreza Kordestani[†]

Mohammad Hossein Ghaemi[‡]

Rohallah Bayat[§]

Abstract

Understanding the consequences of drivers of economic transformation, especially new technologies, for value creation in developing countries, becomes more important day by day. This means that the capabilities of the data-driven economy require focusing on the structural changes of growth and development from the perspective of sustainable development. This research is trying to systematically examine the findings of the studies conducted in this regard and analyze them based on the process of formation and the achievements presented. By referring to available authentic documents and documents and after reviewing information from English sources from 2000 to 2022 and Persian from 1380 to 1401, 242 articles identified. In order to analyze selected articles, constituent concepts, dimensions and influential components, content analysis method and interviews used with the presence of a number of experts. Production technology, information technology, virtual systems, artificial intelligence, dynamic innovation, organizational structure, regulatory structure and works, globalization and cultural changes are the drivers of change. The need to recognize the impact of using new technologies and other drivers of change in management accounting thinking, processes is a tangible matter, which ultimately led to the adjustment of many management accounting positions and challenges. It creates for management accounting in the future and thus helps to develop the literature of this field by providing views and solutions for increasing knowledge and implementing information technologies and adapting management accounting to these innovative waves.

Keywords: *Drivers of transformation, Management accounting, Digital technology*

¹.Ph.D student of accounting, Imam Khomeini International University.) M.barzegar.2002@gmail.com

².Accounting professor, Imam Khomeini International University. (Corresponding Author) kordestani@soc.ikiu.ac.ir

³. Accounting Associate Professor, Imam Khomeini International University, ghaemi_d@ikiu.ac.ir

⁴. Economic Associate Professor, Imam Khomeini International University .r.bayat@soc.ikiu.ac.ir