

## بررسی دلایل کمبود پژوهشهای تجربی انجام شده در حوزه حسابداری مدیریت در ایران

دکتر هاشم نیکومرام<sup>۱</sup>

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۲</sup>

علی بیات<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۸۷/۰۷/۱۵

تاریخ دریافت: ۸۷/۱۲/۱۲

### چکیده:

در این مقاله تحقیقات انجام شده در حوزه حسابداری مدیریت در ایران مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد. در ابتدا در مورد تئوریهای حسابداری مدیریت بحث خواهد شد، و انگیزه و نقش تئوری در تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار خواهد گرفت. تئوری حسابداری مدیریت باید ما را در پاسخ دادن به سؤالاتی مثل کدام روش‌ها و با چه ویژگی‌هایی به کار گرفته شوند و این روش‌ها چه تاثیری بر تحقیقات حسابداری مدیریت خواهند داشت، کمک کند. پیشنهادهای در مورد اینکه چگونه تحقیق حسابداری مدیریت می‌تواند در ارائه تئوریهای بهتر و منسجم تر ما را یاری دهد، ارائه شده است. دلایلی آورده می‌شود که نشان می‌دهد تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت از ایجاد یک دانش مستقل و منسجم عاجز بوده است. ادبیات این رشته نتوانسته خود را از محدوده توصیف رویه‌های موجود خارج و به ایجاد و آزمون تئوریهای جدید سوق دهد. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که در ایران مقالات حسابداری مدیریت کمتر در مجلات معتبر و علمی- پژوهشی به چاپ رسیده است و استقبال کمی از موضوعات حسابداری مدیریت در تحقیقات دانشگاهی صورت گرفته است. دلایل این شکست و ناکامی تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت در ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد، و راه کارهایی برای رفع این مشکلات پیش روی محققان، تئوری پردازان، و دست اندر کاران این رشته قرار می‌گیرد و در نهایت ویژگی‌های تحقیقات مفید و سودمند که مبتنی بر تئوریهای قدرتمند می‌باشند ذکر خواهد گردید.

**واژه‌های کلیدی:** تحقیقات تجربی، حسابداری مدیریت، تئوری حسابداری، تحقیقات سودمند.

<sup>۱</sup> - دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات (نویسنده اول و طرف مکاتبه)

<sup>۲</sup> - دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات Email: rahnama@iaui.ir

<sup>۳</sup> - دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران [ali.bavat22@yahoo.com](mailto:ali.bavat22@yahoo.com)

## ۱- مقدمه

تئوریهای جدید شود. برای مثال پژوهشگران در ابتدا ارقام منظم قیمت اوراق بهادار را مورد بررسی قرار دادند، که در نهایت منجر به ایجاد تئوری بازارهای کارای فاما<sup>۱</sup> (۱۹۶۵) گردید. به اعتقاد پروفیسور هورن گرن<sup>۲</sup> تکامل دانش حسابداری مدیریت طی چهار دوره به روشهای زیر صورت گرفته است:

**روش واقعیت مطلق<sup>۳</sup>:** این روش در دوره ای است که حسابداری مدیریت در واقع اساساً معادل حسابداری بهای تمام شده بوده و با مسائلی چون چگونگی تخصیص و سرشکن نمودن هزینههای تولیدی به محصولات سر و کار داشته است.

**روش واقعیت شرطی<sup>۴</sup>:** با درک این نکته آغاز شد که تعیین بهای تمام شده محصولات با روشهای سنتی، اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم گیریهای مهم فراهم نمی آورد (سالهای ۱۹۵۰ الی ۱۹۶۰ میلادی).

**روش واقعیت پرخرج<sup>۵</sup>:** در این روش حسابداری مدیریت معادل یک سیستم اطلاعاتی است و به اطلاعات به عنوان کالایی که برای به دست آوردن آن باید متحمل هزینه گردید، نگریسته می شود.

**روش رفتاری<sup>۶</sup>:** سیستم حسابداری مدیریت علاوه بر تهیه اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم گیری، به فراهم نمودن گزارشهایی برای ارزیابی عملیات اجرایی مدیران و کارکنان زیر مجموعه آنها مورد استفاده قرار می گیرد.

گرچه این چهار روش بر اساس ترتیب زمانی ذکر شده اند، ولی این بدین معنی نیست که هر روش جایگزین روش قبلی گردیده است. بلکه، هر یک از روشها پی در پی به بدنه دانش حسابداری اضافه شده و باعث افزایش دانستههای ما در این زمینه گردیده است (کاکوئی نژاد؛ ۱۳۷۱).

اولین قدم در توسعه علوم تدوین چارچوب نظری و مبانی تئوریک برای آن می باشد. علوم همنوز از برداشتن اولین گام (تدوین تئوری) عاجز بوده اند به جز

بخش اعظم مفاد و محتوی کتب درسی حاضر بر گرفته از تحقیقات و پژوهشهایی می باشند که در دهه های ۵۰ و ۶۰ میلادی انجام گرفته اند. به طور کلی این مطالعات و تحقیقات ماهیت هنجاری و دستوری داشته و عمدتاً مبتنی بر اقتصاد کلاسیک بودند. اما تحقیقات بعدی موقعیت و جایگاه اثباتی تر داشته و تلاشهایی برای توجیه و تبیین رویه های مشهود در میان حسابداران مدیریت صورت داده اند.

در اوایل دهه ۷۰ پژوهشگران شروع به اصلاح و پالایش چارچوب اقتصاد نئوکلاسیک که در دهه ۱۹۶۰ تکامل یافته بود نمودند. در همان زمان موضوعات و مسائل رفتاری در چارچوب شاخه مجزایی از منابع مورد کنکاش و بررسی قرار گرفتند، که تاثیر محدودی بر حوزه های سنتی تر داشتند. تمایل به کاربرد تکنیک های محاسباتی در مسائل حسابداری مدیریت تا دهه ۷۰ ادامه داشت و روش های کمی مختلفی مورد استفاده قرار گرفتند. احتمالاً کاربرد نظریه تعمیم آماری عمدتاً بدین دلیل که به پژوهشگران امکان می داد که به تجزیه و تحلیل مسائل حسابداری مدیریت در چارچوب شرایط عدم اطمینان بپردازند تاثیر بیشتری برسمت و سوی تحقیقات داشته است. با نزدیک شدن به اواخر دهه ۷۰ دیدگاه خاصی در میان محققان بریتانیایی پدیدار شد. مبنی بر اینکه مطالعات تجربی شدیداً به توصیف ماهیت عملی و کاربردی حسابداری مدیریت نیاز دارند، در کنفرانس پژوهشی حسابداری مدیریت که در دسامبر ۱۹۸۰ برگزار گردید، به این مساله صراحتاً اشاره گردید. طی این سالها پژوهشگران به طور فزاینده ای به تئوریهای اثباتی (توصیفی) علاقه مند شدند. اما متأسفانه باید گفت که توصیف رویه های فعلی چیز مفیدی نمی تواند باشد. اما اگر هدف تحقیقات، ایجاد تئوریهای قابل تایید تجربی باشد، توصیف یک شیوه عملی اغلب می تواند منجر به خلق

خود این نیز به نوبه خود سوالهای بیشتری را مطرح می‌کند؛ سوالاتی مثل: نقش و هدف تئوری در تحقیقات حسابداری مدیریت چیست؟ تئوریهای کنونی چگونه هدف‌ها را برآورده می‌کنند؟ این‌ها موضوعاتی هستند که در این مقاله مورد بررسی قرار می‌گیرند و پاسخ‌هایی به آنها داده می‌شود. در این مقاله کانون توجه ما به سمت شرح عوامل و تاثیر آنها بر تحقیقات حسابداری مدیریت و بررسی دلایل ناکامی محققان در توسعه این رشته می‌باشد.

دیدگاهی که امروزه حاکم است این است که نقش تئوری در حسابداری مدیریت شرح عوامل و تاثیرات آنها بر حسابداری مدیریت می‌باشد. واتس و زیمرمن (۱۹۸۶) اهمیت ارائه تئوری را به تعدادی از گروه‌های ذینفعی که بر مبنای گزارش‌های مالی شرکت تصمیم‌گیری می‌کنند تشریح کردند. آنها عنوان می‌کنند که یکی از ضابطه‌ها برای موفق بودن تئوری، ارزش آن برای استفاده کنندگان است. از این رو طرفداران تئوری حسابداری اثباتی، هدف « سودمندی» را برای یک تئوری حسابداری بیان کرده‌اند. اما بایستی توجه کرد که در مطالعات و تحقیقات حسابداری مدیریت تئوریهای اثباتی در مواردی مثل پیش‌بینی الگوهای رفتاری کلی و بهره‌گیری از سیستم‌های حسابداری، مفید خواهند بود. اما این تئوریها از لحاظ توجه رفتار فردی راهگشا نخواهند بود. از این رو نوع مطالعات و تحقیقات حسابداری مدیریت، دارای محدودیت‌های متدولوژیکی می‌باشند. کاسانن<sup>۱۰</sup> و همکاران (۱۹۹۳) در مورد رویکرد تحقیق سودمند در حسابداری مدیریت بحث کرده‌اند، اگر چه آنها متدولوژی نسبتاً متفاوتی را در مقایسه با زیمرمن و واتس ارائه کرده‌اند ولی هدف‌های مشابهی را برای تحقیقات حسابداری مدیریت قائل شدند. آنها عنوان کردند که حسابداری مدیریت رشته‌ای کاربردی و عملی است و ایجاد

انجام یک دور باطل کار چندان ارزشمندی در توسعه بدنه دانش انجام نداده‌اند. فرهنگ بین‌المللی و بستر در تعریف تئوری بیان می‌کند «تئوری مجموعه‌ای منسجم از اصول فرضی، مفهومی و عملی است که یک چارچوب مرجع ارائه می‌کنند، و می‌توان بدان وسیله درباره ماهیت حسابداری جست و جو کرد.» در تعریفی دیگر ویک<sup>۷</sup> (۱۹۸۹) بیان می‌کند «تئوری قانونی است که شامل اظهارات در مورد یک رفتار خاص یا ساختار کلی، که برای دامنه وسیعی از موارد خاص مورد استفاده قرار می‌گیرد». واتس و زیمرمن<sup>۸</sup> (۱۹۸۶) از محققان و نظریه پردازان حسابداری در کتاب «تئوری حسابداری اثباتی» مدعی‌اند که هدف تئوری حسابداری شرح دادن و پیش‌بینی کردن رویه حسابداری است. آنها بین تئوری تجویزی و عملی تمایز قائل شده‌اند و معتقدند هر چیزی نیاز به توصیف دارد اما تئوری تجویزی هیچ توصیفی از عملکرد حسابداری ارائه نمی‌کند و فقط آنهايي می‌توانند تئوری باشند که برای حداکثر کردن ارزش به کار می‌روند. تحقیقات حسابداری مدیریت زمانی بهبود خواهند یافت که محققان وظایف عینی و هدف‌شان را از تحقیق بپذیرند و تئوریهایی در جهت حمایت از این هدف‌ها بسازند. شرط و لازمه مطالعه تجربی ارائه فرضیه‌هایی است که منسجم و آزمون‌پذیر باشند. تئوری مجموعه‌ای از فرضیه‌های تجربی را در اختیار پژوهشگر قرار می‌دهد که می‌توان با استفاده از آزمون تجربی به بررسی آنها پرداخت. بدون وجود یک ساختار و قالب تئوریک که هدایت‌گر پژوهشگر یا محقق باشد، وی به کاری فراتر از پالایش داده‌های خام دست نخواهد زد.

چرا ما در مورد حسابداری مدیریت تحقیقاتی انجام می‌دهیم؟ مبحث جدیدی که توسط زیمرمن<sup>۹</sup> (۲۰۰۱) درباره تئوری‌ها و تحقیقات حسابداری مدیریت مطرح شده است تعدادی از سوالهای ما را پاسخ می‌دهد، ولی

تئوری بدون در نظر گرفتن کاربردهای عملی آن هیچ مزیتی ندارد.

باکستر و چاو<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۳) اهداف جایگزین را برای تحقیقات حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار دادند.

جایگزین‌هایی مثل، انجام تحقیق برای نقد و انتقاد و یا ایجاد تغییرات و بهبود در سازمان‌ها، افراد و جامعه.

افکار مشابهی ممکن است در ارزیابی‌های اولیه چاو از تحقیقات توصیفی نقش داشته باشند ولی صراحتاً

کاربردهای تکنیکی از تحقیقات توصیفی را انکار می‌کنند. و عنوان می‌کنند که هدف از تحقیقات

توصیفی توسعه فهم عموم از کاربردهای عملی شان می‌باشد. اگر توصیفمان درست باشد آنوقت به نظر

می‌رسد که ادبیات حسابداری مدیریت نقش مهمی در اهداف کلی تئوری و تحقیق داشته باشد. نی نی لاتو<sup>۱۲</sup>

(۱۹۸۰) عنوان می‌کند که ما باید بین منابع تکنیکی دانش، با توسعه دانش بصورت سیستماتیک و تشریح

مطالب و گسترش واقعیت‌ها که بدون در نظر گرفتن هدف پیش بینی و کنترل به کار گرفته می‌شوند تفاوت

قائل شویم. این دیدگاه می‌تواند در انجام تحقیقات حسابداری مدیریت بسیار سودمند باشد.

به نظر می‌رسد با این روند وظیفه محققان گردآوری منابع عملی و تکنیکی دانش حسابداری

مدیریت است که باعث تلاش برای بوجود آوردن تئوری‌هایی می‌شود که از طرف مردم و سازمان‌ها به

خوبی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. تاریخ تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت نشان داده است که این

رشته همواره ارتباط تنگاتنگی با سایر علوم اجتماعی بویژه اقتصاد داشته است. دیدگاهی که وجود دارد این

است که رویه‌های حسابداری به خاطر کاربردهای اقتصادی که دارند پذیرفته شده‌اند و در صورتی که

این روش‌ها و مقررات نتایج اقتصادی به بار نیاورند هیچ نیازی به وجود آنها نمی‌باشد.

تحقیق حاضر در جهت پاسخ به اصلی‌ترین سوال یعنی، دلایل کمبود پژوهش‌های تجربی انجام شده در حوزه حسابداری مدیریت چیست؟ تدوین و اجرا شده است.

## ۲- ضرورت تدوین تئوری حسابداری مدیریت

در حسابداری مدیریت دو نوع تئوری مطرح وجود دارد:

الف- تئوری‌هایی که از سایر علوم اجتماعی گرفته شده‌اند و شدیداً در حسابداری مدیریت رایج شده‌اند

و به نوعی به تئوری حسابداری مدیریت تبدیل شده‌اند

ب- تئوری‌هایی که چندان رایج نیستند (و شاید اصلاً نتوان عنوان تئوری را بر روی آنها گذاشت) و در موارد خاص به کار گرفته می‌شوند.

### الف- تئوری‌هایی که ساختار تئوری دارند

براساس تحقیقی از لافیت و شیلد<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۳) در تحقیقات حسابداری مدیریت تعدادی از موضوع‌های

مرتبط با حسابداری مدیریت بوسیله تعدادی از تئوری‌ها شرح داده شده‌اند. حسابداری مدیریت دارای

متغیرهای وابسته و مستقل زیادی است. تئوری‌هایی برای توضیح و تفسیر این روابط و متغیرها و اثرات آنها از

سایر علوم مثل اقتصاد، تئوری سازمان، علوم اجتماعی و روانشناسی به عاریت گرفته می‌شوند، و این متغیرها

را توضیح می‌دهند. مالمی و گرلند<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۶) اعتقاد دارند که بعضی از تئوری‌ها برای شرح تعدادی از

موضوعات و تئوری‌های دیگر حسابداری مدیریت بکارگرفته می‌شوند. بنابراین ما هم به خود تئوری نیاز

داریم و هم به شرح آنها نیازمندیم. اگر ما بخواهیم تئوری‌هایی را گسترش بدهیم باید از تئوری‌های دیگری

استفاده کنیم، و سپس آن تئوری را از لحاظ نقاط ضعف و قوت مورد ارزیابی قرار دهیم. اگر یک تئوری

جدید را مورد ارزیابی قرار ندهیم امید کمی وجود دارد

تحقیقات متعدد آزمون پذیر و توان تبیین بالایی در حوزه مربوط باشد؟ اما سوال اینجاست که چرا ما ادعا می‌کنیم که تئوری حسابداری مدیریت باید مجموعه ای از پیشنهادهایی باشد که روش‌های کنترلی و حسابداری با ویژگیهای مخصوص را برایمان سازماندهی کند. ما نمی‌توانیم به وسیله روش‌های کنترل و حسابداری مفاهیم VBM, BSC, ABC و سایر تئوریهای تجویزی (دستوری) را شرح دهیم. مدیریت عملکرد و سیستم‌های کنترل مدیریت را در نظر بگیرید، اتلی<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۹) یک چارچوب کلی را در این زمینه ارائه کرد که از دو جنبه کلی مورد بررسی قرار می‌گیرند:

(۱) چگونه می‌توان تحقیقات حسابداری مدیریت

را به سمت و سوی خاصی هدایت کرد؟

(۲) چگونه می‌توان سوالاتی را که پایه و اساس

تحقیقات و تئوری‌ها را تشکیل می‌دهند

پاسخ داد؟

چارچوبی که وی پیشنهاد کرده شامل ۵ مرحله است این چارچوب از لحاظ ساختاری همانند چارچوب ۶ مرحله‌ای مدیریتی است که به وسیله ایتر و لارکر براساس مدیریت بر مبنای ارزش (VBM) ایجاد شده و برای طبقه بندی ادبیاتشان مورد استفاده قرار گرفته است. مالمی و گرانلند (۲۰۰۶) دو روش را برای تدوین تئوری‌هایی که در عمل مفید هستند عنوان می‌کنند:

(۱) تغییر روش‌های کنونی، وقتی که تحقیقی در حال

انجام شدن است که هر یک از آنها ممکن است

تئوری‌های جاری یا تجویزی را به عنوان نقطه

شروع در نظر بگیرند

(۲) اتکاء بیشتر بر رویکردهای تحقیقی انتقادی و

مداخله جویانه.

که این تئوری برای حسابداری مدیریت از لحاظ عملی مناسب باشد.

## ب- تئوریهایی که ساختار تئوری ندارند (شبه تئوریا)

در حسابداری مدیریت تعدادی تئوریهای تجویزی یا ساختاری وجود دارند. بعضی از آنها عبارتند از: روش‌های تنزیل جریان وجوه نقد برای بودجه بندی سرمایه‌ای، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>۱۵</sup> (ABC) برای تخصیص سربار، ارزیابی متوازن<sup>۱۶</sup> (BSC) برای کنترل و طراحی سیستم ارزیابی، مدیریت کیفیت جامع<sup>۱۷</sup> (TQM) برای اداره کردن و کنترل هزینه‌های کیفیت، چارچوب مدیریت بر مبنای ارزش<sup>۱۸</sup> (VBM) برای راهنمایی تصمیم‌گیرندگان و کنترل و اطمینان دادن به سهامداران در مورد بازگشت سرمایه و حصول اطمینان از خلق ارزش (ثروت). این موارد به عنوان یک تئوری مدنظر محققان قرار نمی‌گیرند، هر چند آنها به ما بایدها و نبایدهایی را گوشزد می‌کنند و کارهایی را که انجام می‌دهیم تشریح می‌کنند.

زیمرن (۲۰۰۱) در مورد مدیریت بر مبنای ارزش نظر متفاوتی دارد به عقیده او «مدیریت بر مبنای ارزش همانند تئوریهای متنوع دیگر می‌باشد، VBM یک تئوری فعال و عملی در شرح و پیش‌بینی حوادث مربوط به شرکت نمی‌باشد». می‌توان نشان داد که ۶ گام مدیریتی که توسط ایتر و لارکر<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۱) براساس مدیریت بر مبنای ارزش مطرح شده اند تنها در شرایطی به عنوان یک تئوری مطرح اند که از آن چارچوب به طور پیوسته پیروی شود. می‌توان نشان داد که هدف‌های مدیریت بر مبنای ارزش، شرح عملکرد شرکت، اندازه‌گیری بازده سهامداران و ... می‌باشد.

تئوری بایستی شامل اظهاراتی باشد مبنی بر اینکه حسابداری چیست؟ و روش‌های کنترل مورد درخواست ما کدامند؟ و چه ویژگی‌هایی دارند؟ و در

### ۳- نقش تئوری در تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت

یکی از دلایل عدم توفیق ادبیات تجربی حسابداری مدیریت در ایجاد یک دانش مستقل این است که هدف ادبیات این حوزه در حسابداری، آزمون تئوری نیست. در تعداد اندکی از تحقیقات هم که تئوریه‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرند، فرضیه‌های آنها از رشته‌های دیگر مثل ریاضیات، علوم اقتصادی، و تئوری سازمان مشتق شده اند. به جز تحقیقات مبتنی بر پاداش (که با توصیف رویه‌ها شروع شده و هم اکنون فرضیه‌های تئوری بنگاه را آزمون می‌کند) و تحقیقات بازار سرمایه (که با توصیف رویه‌ها شروع شده و هم اکنون فرضیه‌های اقتصادی مالی را آزمون می‌کنند) هیچ تئوری اقتصادی برای توسعه تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت ایجاد نشده است. به طور خلاصه می‌توان گفت، یک تئوری آنچه را که مشاهده خواهد شد پیش بینی می‌کند. همان گونه که همپل<sup>۲۱</sup> (۱۹۶۶) می‌گوید «دانش از طریق آزمون منظم فرضیه‌های پیشنهادی توسط تئوریه‌ها اندوخته می‌شود». تئوری باعث ایجاد یک نظم اصولی در حقایق می‌شود، و به این ترتیب باعث توسعه دانش می‌شود.

آزمون فرضیه‌های مبتنی بر مبانی تئوریک باعث دانش اندوختگی می‌شود. به این ترتیب که حتی فرضیه‌های رد شده نیز تجدید نظر در تئوریه‌های زیربنایی را تقویت می‌کنند. تئوریه‌ها به دنبال توضیح نظامند قواعد تجربی هستند و عموماً درک عمیق و دقیق پدیده‌های مورد سوال را تقویت می‌کنند. تئوری دانش و فهم ما را از طریق پیش بینی و توضیح پدیده‌هایی که هنگام ایجاد تئوری ناشناخته بودند گسترش می‌دهد. همپل عنوان «بدون فرضیه، تجزیه و تحلیل و طبقه بندی داده‌ها کاری بیهوده است». تئوری، فرضیه‌هایی را توصیه می‌کند که ما را در بررسی‌های علمی مربوط به جمع‌آوری اطلاعات کمک می‌کند. ساختار تئوری

و تحقیق تجربی با هم تقابل نزدیکی دارند. همان گونه که تئوریه‌ها، تحقیق تجربی را بر می‌انگیزند، روش‌های غنی تجربی نیز تئوریه‌ها را فعال می‌کنند. حقایق و قواعد تجربی باعث می‌شوند که نظریه پردازان آنچه را که مورد پژوهش قرار داده اند توضیح دهند. به علاوه، تئوریه‌ها حقایقی را که هنوز ناشناخته مانده اند، پیش بینی می‌کنند، و حتی نتایج غیر عادی به دست آمده از یک تحقیق هم احتمالاً منجر به بازنگری در تئوری خواهد گردید (کوهن<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۹).

### ۴- پیشینه تحقیق

تاکنون تحقیقات زیادی پیرامون بررسی و تجزیه و تحلیل ادبیات تجربی حسابداری مدیریت و تحقیقات انجام شده در این حوزه، صورت گرفته شده است. در این تحقیقات مقالات چاپ شده در منابع مختلف علمی مثل مجلات معتبر علمی حسابداری، مجلات با رویکرد حرفه ای، کتابها، مجلات اقتصادی و مالی، مجلات مالیاتی، و رساله‌های دکتری و... مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در جدول شماره ۱ تعدادی از این تحقیقات و نتایج به دست آمده توسط آنها آورده می‌شود.

ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) در تحقیق به بررسی مجلات معتبر آمریکای شمالی (۲۳٪) مجلات نه چندان مطرح (۳۰٪)، مقالات تحقیقی (۸٪) کتاب‌ها و رساله‌ها (۱۳٪) مجله‌های اقتصادی و مالی و آمار (۹٪) مجله‌هایی با رویکرد حرفه ای (۱۳٪) مجله‌های مدیریت و استراتژی (۳٪) و مجله‌های با رویکرد مالیاتی (۰٪) به نتایج ارزشمندی دست یافتند. نتایج آنها بیانگر این موضوع بود که تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت بیشتر در مجله‌های حرفه ای حسابداری و کمتر در مجلات پر رونق و معتبر حسابداری آمریکای شمالی چاپ شده اند. این امر نشان دهنده ناکامی و شکست تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت در ایجاد تئوری‌های

رسیده اند که موضوعاتی نظیر منابع انسانی، مدیریت هزینه، تاثیر قوانین و مقررات، رشد فروش و مدیریت تغییرات، زنجیره عرضه و ارزش، توسعه محصولات جدید، تاثیر فناوری و جهانی سازی از موضوعات مهمی است که در اولویت تحقیقات حسابداری مدیریت در قرن جدید قرار گرفته است.

اسکپیز و تنوبالد (۱۹۹۲) در کتاب روش تحقیق خود اظهار می دارند، میزان رد یک مقاله در نشریات معتبر از ۸۰ تا ۹۲ درصد در نوسان است و مقالاتی در این نشریات چاپ می شوند که از نظر کیفیت و محتوای علمی در سطح بالایی باشند. عوامل رد یک مقاله ارسال شده به یک نشریه معتبر علمی را می توان موارد زیر عنوان کرد:

۱- برخوردار نبودن از نوآوری و ابتکار تئوریک.

۲- برخوردار نبودن از نوآوری و ابتکار در عرصه مطالعات تجربی یا از لحاظ روش های تحلیلی.

۳- وجود برخی نقص ها و نارسائی ها در طرح تجربی مثل نامناسب بودن اندازه نمونه.

۴- عدم وجود دقت در استدلالهای مستند و غیرمستند.

۵- نادیده گرفته شدن بخش های مهمی از منابع در ارتباط با موضوع مورد تحقیق.

۶- نامناسب بودن موضوع مقاله برای مجله یا نشریه مربوطه.

بهرامفر، خواجهی و ناظمی (۱۳۸۷) در تحقیقی به بررسی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند.

زیربنایی و توسعه دانش می باشد که نشریات معتبر علمی حسابداری از چاپ مقالات در زمینه حسابداری مدیریت همگام با سایر حوزه های تحقیقاتی حسابداری خود داری کرده اند. یکی از نتایج جالب توجهی که اینتر و لارکر به آن دست یافتند این بود که ادبیات تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت کمتر به مباحث اقتصاد مالی و آمار متکی بوده اند. و این شاید یکی از دلایل ناکامی تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت می باشد. تحلیل اعداد و ارقام ارائه شده توسط آنها با ماهیت توصیفی شیوه های عمل ادبیات حسابداری مدیریت نیز در ارتباط است. بنابراین این پژوهش ها کمتر به خلق و آزمون فرضیه های مشتق شده از اقتصاد یا مالی منجر شده اند. آنها در نهایت سه دلیل برای این ناکامی ذکر می کنند که عبارتند از: ۱- کمبود اطلاعات قابل اعتماد ۲- ساختارهایی با بنیان های غیراقتصادی و ۳- عدم استفاده از تحلیل های ریاضی و آماری. اینتر و لارکر توصیه می کنند برای انجام تحقیقات هر چه بهتر در حسابداری مدیریت، پژوهشگران این رشته باید در استفاده از تئوریهای اقتصادی و ریاضی اهتمام به خرج دهند. آنها همچنین در تحقیق خود نتایج هشت تحقیق دیگر صورت گرفته در این حوزه را مورد بررسی قرار دادند. خلاصه این تحقیقات در جدول ۱ آورده شده است.

جزایری و کاتبرث (۲۰۰۴) در مطالعه خود با بررسی مقالات انتشار یافته در مجلات حسابداری مدیریت در بین سالهای ۲۰۰۴-۲۰۰۰ نشان دادند که اولویت های مربوط به چالش های سازمان و مدیران در این تحقیقات در نظر گرفته نشده است. یک دلیل برای این موضوع تغییر در منابع ایجاد کننده ارزش در واحدهای تجاری معرفی شده است؛ به بیان دیگر از سال ۱۹۸۲ داراییهای مشهود ۶۲ درصد ارزش داراییهای کل شرکت و در پایان قرن بیستم تنها ۱۰ تا ۱۵ درصد آنها را شامل می شود. آنها به این نتایج

جدول ۱- توزیع مقالات در تحقیقات صورت گرفته پیرامون بررسی مطالعات حسابداری مدیریت (منبع: زیرمن، ۲۰۰۱)

	Itner and larcker	تحقیق زیرمن	Bushman and Smith	Fields,Lys and Vincent	Healy and Palepu	Holthausen and Watts	Kothari	Lambert	Shackelford and Shevlin	Verrecchia
آمریکای شمالی مجلات حسابداری پر رونق	٪۲۳	٪۵۱	٪۳۳	٪۸۷	٪۶۷	٪۵۸	٪۴۵	٪۴۸	٪۴۴	٪۷۹
سایر مجلات حسابداری	٪۳۰	٪۴	٪۳	٪۴	٪۷	٪۱۳	٪۴	٪۴	٪۱	٪۸
مقالات تحقیقی	٪۸	٪۱۱	٪۱۶	٪۲	٪۱۰	٪۱۷	٪۱۱	٪۹	٪۱۵	٪۰
کتابها و تک پژوهشها(رساله ها)	٪۱۳	٪۵	٪۵	٪۱	٪۱	٪۴	٪۷	٪۹	٪۴	٪۰
مجله های اقتصادی، مالی و آماری	٪۹	٪۲۴	٪۴۰	٪۳	٪۱۳	٪۴	٪۲۹	٪۳۱	٪۱۴	٪۱۳
مجله هایی با رویکرد حرفه ای	٪۱۳	٪۲	٪۲	٪۲	٪۲	٪۴	٪۳	٪۰	٪۱	٪۰
مجله های مدیریت و استراتژی	٪۳	٪۰	٪۱	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰
مجله های مالیاتی	٪۰	٪۳	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰	٪۰	٪۲۰	٪۰
کل منابع	۱۹۴	۱۳۶۴	۲۲۱	۱۴۱	۸۴	۱۴۴	۵۵۱	۱۱۱	۱۹۴	۶۲

اقتصادی و هزینه استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت در عدم به کارگیری روش‌ها نقشی ندارد. یزدانی(۱۳۸۲) با بررسی موانع و مشکلات موجود در بهره‌وری از اطلاعات حسابداری شرکت شیلات نشان داد که مدیران این شرکت، وقت کافی به منظور بهره‌برداری از این اطلاعات ندارند و از سوی دیگر، دانش کافی و آشنایی لازم را برای استفاده از روشهای حسابداری مدیریت نیز در آنها مشاهده نمی‌شود.

#### ۵- روش شناسی تحقیق و فرضیات

۵-۱- روش تحقیق: روش این تحقیق از نوع مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی مستندات علمی بود. به همین دلیل برای انجام این تحقیق مجلات، پایان‌نامه‌ها، رساله‌های دکتری، و پایگاه‌های علمی مورد بررسی و مطالعه قرار گرفتند.

برای انجام این تحقیق همانند ایتر و لاکر(۲۰۰۱) ما نیز یک طبقه بندی منظم از تحقیقات صورت گرفته پیرامون حسابداری مدیریت انجام دادیم. در ابتدا مقالات چاپ شده در مجلات حسابداری و همچنین

نتایج تحقیق آنها که از طریق ارسال پرسشنامه و انجام مصاحبه صورت گرفته است بیانگر این است که، چهار عامل عدم توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی عبارتند از:

۱) آشنا نبودن مدیران نسبت مفاهیم و روش‌های

آمار حسابداری مدیریت

۲) عدم آموزش کافی و مناسب در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی به منظور آماده سازی مدیران آینده

۳) عدم تهیه اطلاعات به موقع توسط سیستم‌های حسابداری

۴) تغییرات پیاپی در سیاست‌ها اقتصادی. از سوی دیگر، نبودن استانداردهای پذیرفته شده در حسابداری مدیریت مانعی بر سر راه توسعه این رشته نیست.

متقی(۱۳۷۹) با بررسی موانع و مشکلات استفاده از حسابداری مدیریت در شرکت‌های آب نشان داد که این شرکت‌ها واحدی به نام حسابداری مدیریت ندارند. و به گزارشگری درون سازمانی در این شرکت‌ها اهمیت داده نمی‌شود. همچنین وضعیت



برای انجام این طبقه بندی سعی شد اکثر مجلات معتبر حوزه حسابداری و مالی مورد بررسی قرار بگیرند. اما ممکن است مقالات خوب دیگری در مجلات معتبر دیگری به چاپ رسیده باشند، بنابراین نمونه آماری تحقیق یک نمونه ۱۰۰٪ نبوده ولی با اطمینان بالایی ادعا می‌کنیم نماینده مناسبی برای کل جامعه آماری تحقیق می‌باشد. همچنین در انجام این تحقیق بعضی از پایان‌نامه‌های دانشگاهی که در مجلات داخلی به چاپ رسیده بودند سعی گردید تا حد امکان در نمونه انتخابی آورده نشوند. متأسفانه در مورد پایان‌نامه‌های دانشگاهی به دلیل نبود یک پایگاه منظم اطلاعاتی با مشکل عمده مواجه بودیم. به همین دلیل امکان جمع‌آوری دقیق اطلاعات این طبقه فراهم نبود. برای این منظور سعی نمودیم تا حد امکان یک نمونه تصادفی از بین دانشگاه‌های کشور که قابلیت دسترسی به کتابخانه‌های آنها مقدور بود و همچنین پایگاه اطلاعات و مدارک علمی ایران (ایران داک) برای بررسی پایان‌نامه‌ها صورت بگیرد، همچنین تا حد امکان دقت شد که پایان‌نامه‌های منتخب به صورت مقاله در دیگر مجلات به چاپ نرسیده باشند؛ در نهایت ۲۸۶ پایان‌نامه گزینش گردیدند. همچنین مجله‌های حسابداری مدیریت، مطالعات مالی، و توسعه و سرمایه به دلیل آنکه فقط یک شماره از آنها منتشر شده بود، برای جلوگیری از تحت‌تاثیر قرار دادن نتایج کلی، جزء نمونه نهایی به حساب آورده نشدند.

تحقیق‌های صورت گرفته در پایان‌نامه‌های دانشگاهی را به پنج دسته زیر طبقه بندی نمودیم:

- ۱) حسابداری مالی
- ۲) حسابداری
- ۳) حسابداری مدیریت
- ۴) مالی
- ۵) سایر تحقیق‌ها. انتظار داریم هر یک از مجلات به طور میانگین ۲۰٪ از حجم مقالات چاپ شده خود را به هریک از این حوزه‌ها اختصاص بدهند.

## ۲-۵- جامعه آماری و نمونه تحقیق و دوره زمانی تحقیق

جامعه آماری این تحقیق، تحقیقات صورت گرفته در حوزه حسابداری و حوزه‌های نزدیک به آن می‌باشد. به عبارت دیگر جامعه آماری ما مجلات علمی حسابداری و پایان‌نامه‌های دانشگاهی می‌باشند. کل جامعه آماری که اطلاعات آنها در دسترس بود به عنوان نمونه تحقیق در نظر گرفته شدند. بنابراین نتایج تحقیق از اعتبار بالایی برخوردار است. دوره زمانی این تحقیق تمام مقالات چاپ شده در مجلات و پایان‌نامه‌های داخلی در حوزه حسابداری، از تاریخ شروع چاپ مجله تا آخرین شماره آن تا تاریخ خرداد ماه ۱۳۸۸ بود.

## ۳-۵- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در مرحله بعد همانند متدولوژی ایتنز و لارکر اسناد و مدارک علمی و همچنین مجلات حسابداری را به صورت زیر طبقه بندی نمودیم: طبقه اول، پایان‌نامه‌ها و رساله‌های کارشناسی ارشد و دکتری؛ طبقه دوم، مجلات معتبر حسابداری، مالی و علوم اداری؛ طبقه سوم، مجلات با رویکرد حرفه‌ای؛ و طبقه چهارم، مجلات عمومی و علمی - ترویجی.

## ۴-۵- فرضیه‌های تحقیق:

فرضیه اصلی تحقیق: در ایران استقبال کمی از تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت صورت می‌گیرد. فرضیه اول: تعداد اندکی از تحقیقات حسابداری مدیریت در مجلات معتبر علمی به چاپ می‌رسد.

داده اند. همچنین نتایج جدول ۲ نشان می دهد که به طور میانگین موضوعات حسابداری مدیریت ۸/۱٪ مقالات چاپ شده این طبقه را به خود اختصاص داده اند<sup>۳۳</sup>. در نتیجه چون این عدد از ۲۰٪ کمتر می باشد، می توان نتیجه گرفت فرضیه  $H_0$  آزمون رد شده و فرضیه ادعا مورد پذیرش قرار می گیرد. این نتایج با نتایج ایتنر ولارکر (۲۰۰۱) سازگار می باشد.

#### آزمون فرضیه دوم:

$H_0$  = میانگین درصد پایان نامه های دانشگاهی حسابداری که به موضوعات حسابداری مدیریت اختصاص می یابد، کمتر از ۲۰٪ نمی باشد.

$H_1$  = میانگین درصد پایان نامه های دانشگاهی حسابداری که به موضوعات حسابداری مدیریت اختصاص می یابد، کمتر از ۲۰٪ می باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می دهد که به طور متوسط ۸/۳٪ از حجم پایان نامه های کارشناسی ارشد و رساله های دکتری به موضوعات حسابداری مدیریت اختصاص یافته است. در نتیجه چون این عدد از ۲۰٪ کمتر می باشد، می توان نتیجه گرفت فرضیه  $H_0$  آزمون رد شده و فرضیه ادعا مورد پذیرش قرار می گیرد. این نتایج با نتایج ایتنر ولارکر (۲۰۰۱) سازگار می باشد.

#### آزمون فرضیه سوم:

$H_0$  = میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت چاپ شده در مجلات حسابداری با رویکرد حرفه ای بیشتر از ۲۰٪ نمی باشد.

$H_1$  = میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت چاپ شده در مجلات حسابداری با رویکرد حرفه ای بیشتر از ۲۰٪ می باشد.

فرضیه دوم: تعداد اندکی از پایان نامه های دانشگاهی حسابداری به موضوعات حسابداری مدیریت اختصاص می یابد.

فرضیه سوم: تعداد بیشتری از مقالات حسابداری مدیریت در مجلات با رویکرد حرفه ای به چاپ می رسند.

فرضیه چهارم: تعداد بیشتری از مقالات حسابداری مدیریت در مجلات عمومی به چاپ می رسند.

فرضیه پنجم: مجلات عمومی و مجلات با رویکرد حرفه ای نسبت به پایان نامه های دانشگاهی و همچنین مجلات معتبر علمی مقالات بیشتری را در حوزه حسابداری مدیریت به چاپ می رسانند.

#### ۶- یافته های تحقیق و تحلیل آزمون فرضیات

نتایج بررسی های ما از مجلات مختلف و مطالعه تحقیقات صورت گرفته در حوزه حسابداری مدیریت به صورت خلاصه در جدول ۲ آورده شده است.

#### آزمون فرضیه اول:

$H_0$  = میانگین درصد مقالات چاپ شده در مجلات معتبر علمی کمتر از ۲۰٪ نمی باشد.

$H_1$  = میانگین درصد مقالات چاپ شده در مجلات معتبر علمی کمتر از ۲۰٪ می باشد.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان می دهد، که در طبقه مجلات معتبر و علمی - پژوهشی به ترتیب بررسی های حسابداری (۹/۷٪)، تحقیقات مالی (۵/۳٪)، مطالعات حسابداری (۲/۱٪)، دانش و توسعه (۸/۹٪)، علوم اقتصادی و اداری اصفهان (۹/۳٪)، مطالعات مالی (۱۶/۶٪)، حسابداری مدیریت (۵/۰٪)، علوم اجتماعی و انسانی شیراز (ویژه نامه حسابداری) (۱۳/۰٪)، و توسعه و سرمایه (۲۸/۵٪) از حجم خود را به مقالات حسابداری مدیریت اختصاص

جدول ۲- تحقیقات حسابداری مدیریت چاپ شده در منابع مختلف به تفکیک هر منبع

طبقه علمی	نام مجله	محل انتشار	آخرین شماره تا خرداد ۱۳۸۸	تعداد شماره های مورد بررسی	تعداد چاپ شده مقالات	تعداد مقالات حسابداری مدیریت	درصد مقالات حسابداری مدیریت	میانگین کل هر طبقه
پایان نامه ها و رساله های کارشناسی ارشد و دکتری	ایران داک، و کتابخانه سایر دانشگاهها	پایگاه اسناد و مدارک علمی ایران و سایر دانشگاه های ایران (به طور نمونه)	-	۲۸۶	-	۲۴	٪۸/۳	٪۸/۳
			۵۳	۵۳	۲۵۸	۲۵	٪۹/۷	
			۲۵	۲۵	۱۳۱	۷	٪۵/۳	
			۱۸	۱۸	۹۳	۲	٪۲/۱	
			۲۴	۲۴	۱۰۶	۲	٪۸/۹	
			۴۷	۱۳	۸۶	۸	٪۹/۳	
			۱	۱	۸	۴	٪۵۰	
			۱	۱	۶	۱	٪۱۶/۶	
			۲	۲	۲۳	۳	٪۱۳/۰	
			۱	۱	۷	۲	٪۲۸/۵	
مجلات با رویکرد حرفه ای	بورس	سازمان بورس و اوراق بهادار تهران	۸۲	۵۴	۲۲۱	۱۷	٪۷/۷	
			۳	۳	۱۴	۱	٪۷/۱	
			۲۶	۲۴	۱۰۳	۲۵	٪۲۴/۳	
			۱۲	۱۲	۶۲	۸	٪۱۲/۹	
			۲۰۷	۲۰۲	۱۱۲۴	۳۳۳	٪۲۹/۶	
			۴۳	۴۳	۳۰۵	۵۹	٪۱۹/۳	
مجلات عمومی و علمی - ترویجی	دانش و پژوهش حسابداری	انجمن حسابداری ایران	۱۶	۱۶	۸۲	۲۱	٪۲۵/۶	
			۲۰۷	۲۰۲	۱۱۲۴	۳۳۳	٪۲۹/۶	

**آزمون فرضیه پنجم:**

$H_0 =$  میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت چاپ شده در مجلات عمومی و مجلات با رویکرد حرفه ای نسبت میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت چاپ شده در پایان نامه‌های دانشگاهی و همچنین مجلات معتبر علمی بیشتر نمی باشد.

$H_1 =$  میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت چاپ شده در مجلات عمومی و مجلات با رویکرد حرفه ای نسبت میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت چاپ شده در پایان نامه‌های دانشگاهی و همچنین مجلات معتبر علمی بیشتر می باشد.

نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان می دهد که مجلات نه چندان معتبر یعنی مجلات عمومی و مجلات با رویکرد حرفه ای به ترتیب  $24/8\%$  و  $13/0\%$  از حجم خود را به مقالات حسابداری مدیریت اختصاص داده اند. در حالی که پایان نامه‌های دانشگاهی و مجلات معتبر علمی تنها  $8/3\%$  و  $8/1\%$  از حجم آنها را مقالات حسابداری مدیریت اشغال کرده است. بنابراین می توان نتیجه گرفت فرضیه  $H_0$  آزمون رد شده و فرضیه ادعا مورد پذیرش قرار می گیرد. این نتایج با نتایج ایتنر ولارکر (۲۰۰۱) سازگار می باشد.

**۷- بررسی تطبیقی یافته‌های تحقیق با سایر تحقیقات**  
دلایل این نتایج و اینکه چرا تحقیقات حسابداری مدیریت هنوز در مقایسه با سایر حوزه‌های حسابداری از پیشرفت چندان زیادی برخوردار نبوده و هنوز نتوانسته خود را از توصیف رویه‌های فعلی برهاند و در تئوری پردازی و توسعه دانش سهم زیادی ایفا کند، مورد توجه بسیاری از پژوهشگران بوده است، در ادامه بخش عمده ای از این دلایل که عمدتاً مبتنی بر یافته‌های زیمرمن (۲۰۰۱)، ایتنر و لارکر (۲۰۰۱)، مالمی و گرانلند (۲۰۰۶) مورد بحث و بررسی قرار می گیرند.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می دهد که در طبقه مجلات با رویکرد حرفه ای به ترتیب بورس ( $7/7\%$ )، مالیات و توسعه ( $7/1\%$ )، دانش حسابرسی ( $24/3\%$ )، و حسابدار رسمی ( $12/9\%$ ) از حجم خود را به مقالات حسابداری مدیریت اختصاص داده اند. همچنین نتایج جدول ۲ نشان می دهد که به طور میانگین موضوعات حسابداری مدیریت  $13/0\%$  مقالات چاپ شده این طبقه را به خود اختصاص داده اند. در نتیجه چون این عدد از  $20\%$  کمتر می باشد، می توان نتیجه گرفت فرضیه  $H_0$  آزمون رد نشده و فرضیه ادعا مورد پذیرش قرار نمی گیرد. این نتایج با نتایج ایتنر ولارکر (۲۰۰۱) سازگار نمی باشد.

**آزمون فرضیه چهارم:**

$H_0 =$  میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت که در مجلات عمومی به چاپ می رسند بیشتر از  $20\%$  نمی باشد.

$H_1 =$  میانگین درصد مقالات حسابداری مدیریت که در مجلات عمومی به چاپ می رسند بیشتر از  $20\%$  می باشد.

نتایج این آزمون نشان می دهد که در طبقه مجلات عمومی به ترتیب حسابدار ( $29/6\%$ )، حسابرس ( $19/3\%$ )، و دانش و پژوهش حسابداری ( $25/6\%$ ) از حجم خود را به مقالات حسابداری مدیریت اختصاص داده اند. همچنین نتایج جدول ۲ نشان می دهد که به طور میانگین موضوعات حسابداری مدیریت  $24/8\%$  مقالات چاپ شده این طبقه را به خود اختصاص داده اند. در نتیجه چون این عدد از  $20\%$  بیشتر می باشد، می توان نتیجه گرفت فرضیه  $H_0$  آزمون رد شده و فرضیه ادعا مورد پذیرش قرار می گیرد. این نتایج با نتایج ایتنر ولارکر (۲۰۰۱) سازگار می باشد.

انگیزی از عهده سوالهای غیر سنتی خود بر آمده و پیشرفت فراوانی در ایجاد اطلاعات قانونمند کرده است. لیزر<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۰) اظهار می‌دارد که علم اقتصاد موفقیت‌های بزرگی را در بسیاری از حوزه‌های سنتی خو توانسته است کسب کند، حوزه‌هایی مثل: تبعیض، خانواده، تئوری شرکت‌ها و تحصیل. اما هندریکسن<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۲) با نظرات زیمرمن و لیزر موافق نیست. وی عنوان می‌کند که اقتصاددانان توانسته‌اند با در نظر گرفتن یک سری مفروضات پایه‌ای، مدل‌های خود را در دنیایی آراسته بنیان نهند و آنها را توسعه دهند. مفروضاتی مثل وجود بازارهای کامل و در دسترس بودن اطلاعات برای همگان. حسابداران از ایجاد چنین مفروضاتی منع شده‌اند، چرا که در صورت وجود چنین مفروضاتی، دیگر نیازی به حسابدار نخواهد بود و اگر این مفروضات وجود نداشته باشند رشته اقتصاد با مسائل بسیار پیچیده‌ای دست به‌گریبان خواهد شد. در این بین ممکن است تعدادی از محققان ناخواسته و احتمالاً از روی سهل‌انگاری از اطلاعاتی که پایه و اساس چندان مستحکمی ندارند (اطلاعات بد) استفاده کنند که پیامدهای مصیبت‌باری را برای حرفه به دنبال خواهد داشت.

#### ساختارهایی با بنیان‌های غیراقتصادی

تاریخ تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت نشان داده است که این رشته همواره ارتباط نزدیکی با سایر علوم اجتماعی بویژه اقتصاد داشته است. لیزر (۲۰۰۰) بیان می‌کند که «علم اقتصاد از مهمترین علوم اجتماعی است، وسعت و دامنه آن فراتر از مصرف‌کنندگان، سازمان‌ها، بازارها، و دولت رفته و به توضیح سایر ساختارهای اجتماعی می‌پردازد و ابزاری برای سایر رشته‌ها مثل مالی، حسابداری، حقوق، علوم سیاسی و جامعه‌شناسی می‌باشد.» اکثر حوزه‌های پژوهشی حسابداری (به غیر از حسابداری مدیریت)

همانطور که قبلاً گفته شد ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) سه دلیل عمده را برای عدم توفیق حسابداری مدیریت در تئوری پردازی و ایجاد یک دانش مستقل ذکر می‌کنند که عبارتند از: کمبود اطلاعات قابل اعتماد، ساختارهایی با بنیان‌های غیر اقتصادی، و عدم استفاده از تحلیل‌های ریاضی و آماری.

#### کمبود اطلاعات قابل اعتماد

مهم‌ترین عاملی که باعث شکست و ناکامی تحقیقات حسابداری مدیریت شده است، نبود اطلاعات منسجم درباره فعالیت‌های داخلی شرکت‌ها است. هیچگونه اطلاعات جامعی درباره سیستمهای بودجه بندی شرکت‌ها، روش‌های قیمت‌گذاری انتقالی، سیستم‌های بهای تمام شده و روش‌های تخصیص هزینه و مانند آنها وجود ندارد. عوامل کمبود این اطلاعات ممکن است موارد زیر باشد:

الف- توجه دانشجویان تحصیلات تکمیلی و اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها حسابداری به حوزه‌هایی مثل بازارهای سرمایه جلب شده است که اطلاعات غنی دارند.

ب- داده‌های مورد استفاده جهت تحقیق از مشکلاتی مثل پاسخگوییهای جانبدارانه سازمان‌ها و تعصب‌های غیر منطقی پژوهشگران رنج می‌برد.

ج- داده‌هایی هم که محققان به آنها دسترسی دارند، اغلب نمونه‌های غیر تصادفی می‌باشند چرا که تحقیقات نشان می‌دهد شرکت‌هایی که مشکل دارند بیشتر مایلند که محققان به اطلاعات آنها دسترسی پیدا کنند، تا شرکت‌هایی که موفقتر هستند. زیرا این شرکت‌ها از این که رقبا به اطلاعات محرمانه آنها دسترسی پیدا کنند نگرانند (زیمرمن ۲۰۰۱). اما واقعاً سخت است که تنها کمبود اطلاعات را عامل عدم توفیق ادبیات تجربی حسابداری مدیریت بدانیم. زیرا سایر علوم اجتماعی همانند اقتصاد به طور شگفت

هستند، کشیده شود. چرا که اقتصاد و حسابداری دارای زبان مشترکی می‌باشند. اما مالمی و گراند (۲۰۰۶) بیان می‌دارند که ما با راه حل زیمرمن موافق نیستیم چرا که او فقط به تئوری‌های اقتصادی تکیه کرده بود، بدون آنکه سایر عوامل را در نظر بگیرد. قدرت توضیحی و پیش بینی تئوریهای مختلف باید مورد ارزیابی قرار بگیرند. هر قدر یک تئوری توسعه داده شود و اصلاح شود، قدرت توضیحی آن در متن حسابداری مدیریت افزایش می‌یابد. تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت که به آزمون فرضیه‌ها پرداخته اند، اغلب تئوریهایی با مبانی غیراقتصادی را بکار گرفته اند. بنابراین همان طور که لیزر اعتقاد دارد، فرضیه‌های مبتنی بر اقتصاد در افزودن بر دانش بشری پر بارتر از سایر علوم اجتماعی هستند. به همین خاطر عامل دیگری که باعث کند شدن پیشرفت تحقیقات حسابداری مدیریت شده است تکیه آن بر تئوریهای مبتنی بر بنیانهای غیراقتصادی است.

#### عدم استفاده از تحلیل‌های ریاضی و آماری

ایتنر و لارکر در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که یکی از دلایلی که باعث ناکامی تحقیقات حسابداری مدیریت شده است، عدم استفاده آنها از قوانین ریاضی و آمار برای انجام تجزیه و تحلیل‌های خود می‌باشد. این در حالی است که سایر حوزه‌های حسابداری (بویژه مالی) و سایر رشته‌های علوم اجتماعی (بویژه اقتصاد) به خوبی از این تکنیک بهره جسته اند و توانسته اند تئوریهای مستحکم و قابل اتکاء را ایجاد نمایند. آنها اعتقاد دارند که تجربه گرایان ساختگیر حسابداری اغلب تئوریهای پیچیده مبتنی بر اصول ریاضی را پایه مطالعات خود قرار می‌دهند. پایه ضعیف تئوریک به احتمال زیاد باعث رد مقاله ارسال شده به نشریه جهت چاپ خواهد شد. پیشرفت و بهبود مقالات اکثراً وابسته به انتخاب یک پایه تئوری

مثل انتخاب روش‌های حسابداری (زیمرمن)، تئوری بنگاه (جنسن)، بازارهای سرمایه، راهبرد شرکت‌ها، افشای اطلاعات، مالیات و ... تقریباً روی تئوریهای مبتنی بر بنیان‌های اقتصادی ایجاد شده اند. تفکر حاکم این است که رویه‌های حسابداری به خاطر کاربردهای اقتصادی که دارند پذیرفته شده اند در صورتی که این روش‌ها و مقررات نتایج اقتصادی به بار نیاورند هیچ نیازی به وجود آنها نمی‌باشد. شواهد تجربی ۴۰ سال گذشته حاکی از آن است که به جز در مواردی خاص اکثر پیشرفت‌های تحقیقات حسابداری، ریشه تئوریک خود را از اقتصاد گرفته اند.

سایر رشته‌های علوم اجتماعی، مثل جامعه شناسی و تئوری سازمان، توانسته اند ساختارهای ضروری را جهت تدوین تئوریهای حسابداری ایجاد کنند. اتلی<sup>۲۶</sup> (۱۹۸۴) رابطه متقابل میان تئوری سازمان و حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار داد، و مشاهده نمود که این تئوری، منسجم و یکپارچه نبوده و دارای بحث‌های زیادی می‌باشد. مطالعات وی نشان داد که بسیاری از عناصر این تئوری مانند تئوریهای همبستگی در حسابداری مدیریت، نظریه سیستم‌ها و نظریه تصمیم، مورد استفاده پژوهشگران مدیریت قرار گرفته است. موضوع اساسی در تحقیقات مبتنی بر تئوری سازمان، مشابه موضوع اصلی تحقیقات مبتنی بر تئوری‌های اقتصادی است؛ زیرا هر دو درصدد توجیه رویه علمی حسابداری مدیریت می‌باشند.

زیمرمن (۲۰۰۱) اعتقاد دارد که علم اقتصاد قدرتمند و جایگزین مناسبتری برای سایر رشته‌های علوم اجتماعی جهت ایجاد و گسترش ادبیات حسابداری می‌باشد، به همین خاطر شایسته است حسابداران در یادگیری آن اهتمام به خرج دهند. وی عنوان می‌کند ایجاد یک دانش در حوزه‌های حسابداری نیازمند آن است که یک لایه ای از اقتصاد کلان روی مهارت‌های حسابداران که درگیر ایجاد چارچوب‌های زیر بنایی

نکته مهم توجه نمی‌کنند و این یکی از عوامل انجام نشدن تحقیقات با کیفیت بالا در حسابداری مدیریت می‌باشد. براونس، کاپلن و دیگران<sup>۳۴</sup> فرایند حسابداری مدیریت را توصیفی می‌پندارند، بدین مفهوم که این فرایند ابتدا باید بر مطالعات موردی و میدانی تمرکز کند و سپس مدل و تئوری ایجاد نماید. کاپلن<sup>۳۵</sup> (۱۹۸۶) با این که تئوری را در تحقیقات تجربی مفید می‌داند اما فرآیند تحقیقات حسابداری مدیریت را شامل مشاهده و توصیف ذکر می‌کند، بنابراین بیشتر شیوه استقرایی را برای این تحقیقات تجویز می‌کند. به همین خاطر محققان حسابداری باید تلاش کنند تا بفهمند چگونه اطلاعات حسابداری را ایجاد کنند و آن را در دنیای واقعی به کار گیرند. محققان باید دفتر کار خود را رها کرده و برای مطالعه و تحقیق به داخل سازمان‌های پیشرو بروند. داوندل براونس، آلفرد سلوان و فردریک تیلور<sup>۳۶</sup> (۱۹۸۰) بیان می‌کنند که چالش بزرگ پیش روی محققان دانشگاهی این است که شیوه‌های مورد عمل را کشف کنند، آنها را توصیف نموده و مواردی که به نظر قابل استفاده در شرکت‌های موفق باشند را مستند کنند. البته برخی محققان بویژه جانسون و کاپلن<sup>۳۷</sup> که زمینه تحقیقاتی مورد علاقه آنها تکنولوژی‌های نوین و کاربرد حسابداری در آنها می‌باشد به صورت جدی بسیاری از مفروضات بنیادی را مورد شک و تردید قرار داده اند. نگرانی آنها بیشتر از این نشات می‌گیرد که این پارادایم بنیادین (مفروضات اساسی) که رویه حسابداری مدیریت بواسطه آن تحول و تکامل یافته است، موضوعی را بر جای گذاشته که در برخورد با تکنولوژی‌های نوین نارسا و ناکارآمد می‌نماید.

#### انگیزه‌های پژوهشگران تغییر یافته است

عامل دیگری که باعث ناکامی و شکست تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت در آزمون فرضیه و ارائه

قوی می‌باشد. تئوری‌های منطقی فرضیات را بررسی کرده و فرضهای جایگزین را پیشنهاد می‌کنند. زیمرمن (۲۰۰۱) اعتقاد دارد که درست است که عنصر اساسی منطقی تجزیه و تحلیل است، و اگر چه ریاضیات منطقی را دقیقتر و شفافتر می‌سازد، ولی لزومی ندارد که تئوری‌ها با اصطلاحات ریاضی بیان شوند. ولی خلاف وی لامبرت<sup>۳۸</sup> (۲۰۰۱) اعتقاد دارد که «ریاضیات در ارائه مدل‌های اساسی بنگاه بسیار مفید عمل می‌کند».

اما باید بدانیم این عقیده اینتر و لارکر نمی‌تواند به طور مطلق صحیح باشد، چرا که بسیاری از تئوری‌های موفق و بسیاری از پارادایم‌های وجود دارند که با اصطلاحات ریاضی بیان نشده اند، مثلاً تئوری بازاری کارا (فاما<sup>۳۸</sup>)، تئوری نمایندگی (جنسن<sup>۳۹</sup>)، تئوری سازمان‌ها در مقابل بازار (کاوس<sup>۴۰</sup>)، تئوری مقررات (استیگلر<sup>۴۱</sup>) و تئوری انتخاب روش‌های حسابداری (زیمرمن)، تئوری ساختارهای مالیاتی (اسکولز<sup>۴۲</sup>) پیش بینی انگیزه‌ها و فرصت‌های سرمایه گذاری شرکتها (اسمیت<sup>۴۳</sup>) و... از جمله این موارد می‌باشند. حسابداری مدیریت به عنوان پارادایم قرن ۲۱ نیز همانند این حوزه شاید از این مورد مستثنی است.

زیمرمن (۲۰۰۱) با دو مورد اول یعنی کمبود اطلاعات و عدم دسترسی به اطلاعات محرمانه و عدم استفاده از تحلیل‌های اقتصادی، با اینتر و لارکر موافق است. ولی مورد سوم یعنی استفاده از تحلیل‌های ریاضی را رد می‌کند. وی چهار عامل دیگر را به دو عامل اول اینتر و لارکر اضافه می‌کند، که عبارتند از: داشتن رویکردهای غیر تئوریک، تغییر انگیزه‌های پژوهشگران، کمبود تئوری‌های تجربی که قابلیت آزمون شدن را دارند، تاکید حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری به جای کنترل.

#### داشتن رویکردهای غیر تئوریک

با مباحثی که در ابتدا داشتیم، اهمیت تئوری برای تحقیقات تجربی عنوان شد. اما خیلی از محققان به این

حسابداری مدیریت به ندرت گام‌های بعدی برداشته می‌شود و حتی متأسفانه بعضی از محققین نتایج تجربی تئوری را به مسخره می‌گیرند. در مطالعات تئوری حسابداری مدیریت به ندرت ماردی تحت عنوان پیش بینی‌های تجربی مشاهده می‌شود. ظرافت و زیبایی ریاضی بویژه قابلیت انعطاف پذیری آن در چنین تئوری‌هایی کمتر به چشم می‌خورد. اصولاً نظریه پردازان باید مدلهای را ایجاد کنند و تجربه گرایان باید با استفاده از این مدلهای کاربردهای تجربی را استخراج کنند. تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت با کیفیت بالا وقتی به وجود خواهد آمد که نظریه پردازان سعی در خلق مدلهایی با پیش بینی‌های قابل آزمون داشته باشند و کاربردهای تجربی مدلهای خود را مورد نقد قرار دهند.

#### تاکید حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری به جای کنترل

زیمرمن اعتقاد دارد که سیستم‌های حسابداری، نقش تصمیم‌گیری و کنترل را همزمان بازی می‌کنند. هر چند بیشتر تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری یا برنامه‌ریزی تأکید می‌کنند و تقریباً جنبه کنترلی حسابداری را نادیده می‌گیرند. مثلاً مدیریت کیفیت جامع، مهندسی مجدد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، تئوری محدودیت‌ها، مدیریت زنجیره ارزش، تولید به موقع و ارزیابی متوازن همگی فرض می‌کنند که شرکت‌های مخاطب، از شیوه‌های جدید استقبال خواهند کرد، زیرا این روش‌ها ارزش شرکت را به حداکثر می‌رسانند. به عنوان مثال هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مدعی است اگر هزینه‌های دقیق را در اختیار مدیران قرار دهیم، با آغوش باز از آن استقبال می‌کنند. این شیوه تفکر باعث نادیده گرفتن منافع شخصی مدیران می‌شود، بویژه اینکه پذیرش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، باعث ایجاد ضررها (و یا سودهای)

تئوری شده، این است که دانشمندان و پژوهشگران حسابداری مدیریت اصلاً انگیزه‌ای برای انجام این کار نداشته باشند، به نظر می‌رسد که محققان انگیزه‌های قوی تری در انجام تحقیقات کاربردی و توصیفی داشته باشند تا اینکه اقدام به پژوهش‌های تئوریک بکنند. دانشکده‌های مدیریت و گروه‌های حسابداری اعضای هیات علمی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی خود را بیشتر تشویق به انجام تحقیقات کاربردی می‌کنند، بنابراین انگیزه‌های دانشکده‌ها نیز تغییر نموده است. پژوهش‌های تجربی نسبت به پژوهش‌های تئوریک بیشتر در مجلات و یا در همایش‌های علمی معتبر پذیرفته می‌شوند و به این ترتیب اعتبار دانشگاه را بالا می‌برد. در مقایسه با اینکه آنها بیانند به جای آن دست به تحقیقات تئوریکی و نظریه‌پردازی بزنند. شواهد حاکی از آن است که دانشکده‌ها انگیزه‌هایی دارند که اعضای هیات علمی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی خود را با میزان تحقیقات توصیفی و کاربردی انجام شده ارزیابی کنند و به آنها ارتقاء به مرتبه دانشیاری می‌دهند و یا اجازه دفاع از پایان‌نامه یا رساله‌شان را به آنها می‌دهند. میهر<sup>۳۸</sup> (۲۰۰۰) اظهار می‌دارد که انگیزه تعدادی از تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت آزمون ادعای مشاوران حرفه‌درباره روشهای «نوین» مدیریتی می‌باشد. دمسکی و زیمرمن<sup>۳۹</sup> معتقدند که «خوانندگان مقالات پژوهشی ما دیگر دانشگاهیان نیستند. هم‌اکنون ما تحقیقاتی را برای حرفه‌ای‌ها انجام می‌دهیم».

#### کامبود تئوریهای تجربی که قابلیت آزمون شدن را دارند

نظریه پردازان حسابداری مدیریت در شکست و ناکامی در ایجاد آزمون فرضیه‌های مبتنی بر ساختارهای تئوریک، همانند تجربه گرایان حسابداری مقصر بوده‌اند. در مقاله‌های مربوط به تئوری



گرانلند (۲۰۰۶) عنوان می‌کنند، ما فقط دو گزینه پیش روی خود داریم: اولین گزینه اینکه برنامه ریزی‌های تحقیقی خود را متوقف کنیم و شروع به کارهای سودمندتر نمائیم. و پولمان را در راه رسیدن به هدف‌های سودمند تر هزینه کنیم. اگر ما قادر نباشیم در حوزه تحقیقات حسابداری مدیریت به نتایج سودمندی برسیم، بهتر است به جای اینکه پولمان را در تحقیق حسابداری مدیریت هزینه کنیم، این هزینه‌ها را در تحقیقات پزشکی، مهندسی، یا علوم انسانی که ضروری اند صرف کنیم. دومین گزینه، اینکه شروع به خلق تئوریهای جدید و بنیادی براساس تجربه نمائیم. اگر راه دوم را انتخاب کردیم بایستی تلاش شود که تئوری‌هایی بوجود آیند که قابل اجرا باشند. برای مثال در مورد ارزیابی متوازن (BSC) تعاریف پایه ای آن بایستی توسعه یابند و روشن تر بیان شوند:

۱- کدام یک از انواع ارزیابی متوازن و با چه ویژگی‌هایی در نتایج عملکرد (مثبت یا منفی) مورد استفاده قرار می‌گیرد؟

۲- با توجه به کاربردهای ارزیابی متوازن، چه شرایطی برای هر کدام در موارد مورد استفاده برای بوجود آوردن اثرهای عملکرد لازم است؟

۳- آیا آن‌ها به صورت عوامل احتمالی هستند؟ آنها ممکن است شامل عواملی باشند که به طور سنتی در تحقیق‌های احتمالی مورد استفاده قرار گرفته اند، کاربرد آنها در دستورالعمل‌های کنترل و تصمیم‌گیری موجود در کدام جنبه‌های ارزیابی متوازن می‌باشد؟

این سوالات بیانگر آن هستند که چه زمانی ارزیابی متوازن مورد استفاده قرار بگیرد؟ و بیانگر آن هستند که تحت چه شرایطی ارزیابی متوازن باید مورد درخواست واقع شود؟ پاسخ تک تک این سوالات و مشاهدات انجام شده در بررسی ارزیابی متوازن منجر به ارائه یک تئوری کلی تر در زمینه سیستم‌های کنترل مدیریت<sup>۴۲</sup> (MCS) می‌شود. رویکرد پیشنهاد شده

غیر منتظره ای بین مدیران داخلی می‌گردد؛ زیرا هزینه‌های تولید بخشی از سیستم‌های کنترل داخلی اغلب شرکت‌ها محسوب می‌شود به همین دلیل باعث مقاومت در برابر تغییر از جانب آنها می‌شود. به استثنای علاقه‌هایی که در سال‌های اخیر به روش ارزش افزوده اقتصادی<sup>۴۰</sup> (EVA) نشان داده شده است، در تحقیقی که در سال ۱۹۹۹ از گروهی از کارآموزان حسابداری مدیریت صورت گرفت، این موضوع که نقش حسابداری مدیریت شامل برنامه ریزی (یعنی بهبود تصمیم‌گیری) و همچنین کنترل (یعنی کاهش مغایرت‌ها) است. مورد قبول کارآموزان حسابداری مدیریت قرار گرفت آنها اکثراً دوست دارند عضوی از یک گروه تصمیم‌گیری (و نه کنترل) باشند<sup>۴۱</sup>. در سال ۱۹۹۹ انستیتوی حسابداران مدیریت در نشریه جدید خود با نام «حسابداری مدیریت برای استراتژی مالی» حسابداران را تماشاچیان بی‌اراده خطاب کرد که در زمانی که دیگران مشغول بازی هستند آنها فقط تماشاگر هستند. اگر محققان به این موضوع فکر کنند که سیستم‌های حسابداری فقط برای تصمیم‌گیری به کار می‌روند، در حالی که در واقع برای کنترل استفاده می‌شوند در این صورت این تفکر نادرست روشهای و گردآوری اطلاعات آنها را تحت تاثیر قرار خواهد داد.

#### ۸- پیشنهادات

با توجه به نتایج تحقیق جهت انجام تحقیقات سودمند پیشنهاد می‌گردد که محققان حسابداری مدیریت نباید تنها یک تئوری خاص را توسعه دهند، بلکه آنها بایستی مجموعه ای از تئوریها را توسعه دهند که قادر به شرح روش‌ها بوده قابلیت استفاده داشته و عوامل تغییر در بعضی موارد باشند. چرا که در دنیای پیچیده کنونی که تعداد زیادی از عوامل و تعداد زیادی روابط بین آنها وجود دارد این نوع تئوریها (تئوری‌های خاص) محکوم به شکست می‌باشند. مالی و

### بحث و نتیجه گیری:

در این تحقیق ما نشان دادیم که هدف از تحقیق و تدوین تئوری در حسابداری مدیریت، تعیین رویه‌های حسابداری مدیریت و ویژگی‌های آن می‌باشد. نتایج نشان داد که ما نیازمند آن هستیم که بدانیم کدام تئوری‌ها و کدام سیستم‌ها را با چه ویژگی‌هایی بایستی مورد استفاده قرار دهیم. ما همچنین به تئوری‌هایی که رویه حسابداری مدیریت را تغییر بدهند نیاز داریم. تئوری‌هایی که مختص امور مالی باشند، و برای عمل کردن مفید واقع شوند. اگر چه این تئوری‌ها برای تعدادی از موضوع‌ها صلاحیت دارند ولی آنها برای تشریح اینکه کدام سیستم‌ها مورد استفاده قرار گیرد، به ندرت سودمند هستند. در این مقاله عنوان شد که ادبیات موضوعی حسابداری مدیریت صرفاً به توصیف رویه‌ها اکتفا کرده است و همانند سایر حوزه‌های تحقیقات حسابداری از خلق و آزمون نظریه‌های جدید عاجز بوده است. تعدادی از دلایل این ناکامی‌بزرگ به مشکلات موجود پیرامون جمع‌آوری اطلاعات «خوب» بر می‌گردد. اگر چه سایر رشته‌ها (بیویزه اقتصاد) بر محدودیت وجود اطلاعات چیره شده‌اند.

پیشرفت در این امر نیازمند همکاری بین تجربه‌گرایان حسابداری مدیریت با نظریه‌پردازان و دست‌اندرکاران این رشته است. نظریه‌پردازان باید در جستجوی الگوهایی باشند که منجر به مفاهیم منسجم گردد، و تجربه‌گرایان حسابداری مدیریت نیز باید از کاربرد اطلاعات نامناسب که فرضیه‌ها را آزمون نمی‌کنند یا به طور ضعیفی آزمون می‌کنند، خودداری نمایند. محققان حسابداری مدیریت با تکیه بر فرضیه‌های اقتصادی بهتر می‌توانند به دانش این رشته بیفزایند. سرانجام اینکه محققان حسابداری نباید نقش کنترلی حسابداری مدیریت را در تحقیقات خود نادیده بگیرند. این تحقیق می‌تواند در کمک به سازمان‌ها، جوامع حرفه‌ای و دانشگاهی و... در درک مسائل

توسط کاسانن<sup>۴۳</sup> (۱۹۹۳) برای انجام تحقیقات، رویکرد مبتنی بر «سودمندی» بود. این رویکرد بعدها توسط کاپلان (۱۹۹۸) با عنوان «تحقیق اجرایی مبتکرانه» نام گذاری شده است. این دو رویکرد «سودمندی» و «نواوری» پرطرفدارترین رویکردها در تحقیقات حسابداری مدیریت به شمار می‌روند. مالی و گرانلند (۲۰۰۶) برای انجام تحقیقات هر چه مفیدتر در حوزه حسابداری مدیریت بیان می‌کنند که پس از شروع به خلق تئوریهای تجویزی جدید، بایستی سایر جنبه‌های تحقیق نیز در نظر گرفته شود. اینها عبارتند از:

اول) ما باید تعداد افرادی از سازمان را که نمونه کافی برای یک تئوری سودمند بوجود می‌آورند را مدنظر قرار دهیم. این فرض که همه سازمان‌ها در صدد بهینه‌سازی کنترل و رویه‌های حسابداری و حداقل کردن ریسک خود هستند به سختی قابل پذیرش است. این امر بایستی صراحتاً توسط محقق در مقاله خود مورد بررسی قرار بگیرد.

دوم) اگر ما نتوانیم بهینه‌سازی رفتار را قبول کنیم، تحقیق باید بصورت روشن ارتباط بین رویه‌های کنترلی و حسابداری و عملکرد را ارزیابی کند.

سوم) ما نبایستی تمام توجه خود را به رویه‌های کنترلی و حسابداری در سازمان‌های موفق محدود کنیم. سازمان‌های غیر موفق می‌توانند بسیاری از سوالات ما را در مورد اینکه چرا این سیستم‌ها استفاده نمی‌شوند و یا چگونه به اشتباه از آنها استفاده می‌شود، پاسخ دهند.

چهارم) چگونه می‌توانیم یک تحقیق مفید انجام دهیم. ما باید شرایط و انگیزه تحقیق را با سوالات اساسی و مهم ایجاد کنیم.

پنجم) بخش نتایج مقاله باید هم در مورد تئوری مورد آزمون قرار گرفته باشد، و هم در مورد کاربردهای صریح و روشن تئوری مزبور توضیحاتی ارائه دهد.

۷- یزدانی، شنطیا (۱۳۸۲). «بررسی موانع و مشکلات موجود در بهره برداری از اطلاعات حسابداری مدیریت در سطح مدیران شرکت‌های سهامی شیلات ایران». پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران.

کنونی کمک کند. و می‌تواند نگرانیهای پیش روی محققان را در ارتباط با فاصله و شکاف ایجاد شده بین تحقیق و عمل رفع نماید. همچنین می‌تواند رهنمودهایی را در انجام هر چه بهتر تحقیقات آینده و ایجاد تئوری و آزمون آن در حوزه حسابداری مدیریت ارائه نماید که مواردی نیز پیشنهاد شده است.

#### منابع و ماخذ

- 8- Aareus, Champan; (2007). "Mangement accounting as practice" Accounting Organizations and society 32;1-27.
- 9- Baxter, J. & Chua, W.F., (2003). Alternative management accounting research - whence and whither, Accounting, Organization and Society, 28, 97-126.
- 10- Brickley, J., Smith, C., Zimmerman, J., 2001. Managerial Economics and Organizational
- 11- Architecture. Irwin McGraw-Hill, Boston.
- 12- Bruns, W., Kaplan, R. (Eds.), (1987). Accounting and Management Field Study Perspectives. Harvard Business School Press, Boston.
- 13- Chua, F.W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. The Accounting Review, LXI, 4, 601-632.
- 14- Demski, J., Zimmerman, J., (2000). On "research vs. teaching": a long-term perspective. Accounting Horizons 14, 343-352.
- 15- Demski, J.S., Dopuch, N., Lev, B., Ronen, J., Searfoss, G., & Sunder, S., (1991). A Statement on the state of academic accounting. Statement to the Research Director of the American Accounting Association.
- 16- Eldons, Henderiksen, (1992). "Accounting theory" Mic hel F.vanbreda;
- 17- Fama, E., (1965). The behavior of stock market prices. Journal of Business 38, 34-105.
- 18- Fama, E., (1970). Efficient capital markets: a review of theory and
- ۱- بهرامفر، نقی، خواجوی، شکر الله، ناظمی، امین (۱۳۸۷). «شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». مجله توسعه و سرمایه دانشگاه شهید باهنر کرمان. سال اول. شماره ۱. صص ۹۳-۱۱۶.
- ۲- رایان، ب.، اسکینز، ر. و م. تئوبالد (۱۹۹۲). روش تحقیق و فلسفه آن در حسابداری و امور مالی، مترجمین محسن دستگیر، سید محمد میرتونی و حسین آزاد، انتشارات دارالطب، چاپ اول.
- ۳- کاکوئی نژاد، محمد حسین (۱۳۷۱). «حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی شماره ۲ صص ۹۱-۱۲۱.
- ۴- متقی، علی اصغر (۱۳۷۹). «بررسی مشکلات و موانع استفاده از حسابداری مدیریت به منظور برنامه ریزی در شرکت‌های آب». پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران.
- ۵- نمازی، محمد (۱۳۷۸). «آینده حسابداری مدیریت». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی شماره ۲۹ صص ۱-۳۴.
- ۶- هندریکسن، ال. دان. اس.، ون براد، میکل اف. (۱۳۸۴). «تئوری‌های حسابداری». ترجمه دکتر علی پارسائیان. انتشارات ترمه تهران. چاپ اول.

- challenge for management accounting research. *Accounting Review* 58, 686–705.
- 28-Kaplan, R., (1984). The evolution of management accounting. *Accounting Review* 59, 390–418.
- 29-Kaplan, R., (1986). The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 11, 429–452.
- 30-Kaplan, R.S., (1998). Creating New Management Practice through Innovation Action Research, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89-118.
- 31-Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A., (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243-264.
- 32-Kuhn, T., (1969). *The Structure of Scientific Revolutions*. University of Chicago Press, Chicago.
- 33-Luft, J. & Shields, M., (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research, *European Accounting Review*, 11:4, 795-803.
- 34-Luft, J. & Shields, M.D., (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research, *Accounting, Organization and Society*, 28.
- 35-Lambert, R., (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics* 32,3–87.
- 36-Lazear, E., (2000). Economic imperialism. *Quarterly Journal of Economics* 115, 99–146.
- 37-Lukka, K., (2005). Approaches to case research in management accounting: The nature of empirical empirical work. *Journal of Finance* 25, 383–417.
- 19-Fields, T., Lys, T., Vincent, L., (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics* 31, 255–307.
- 20-Hempel, C., (1966). *Philosophy of Natural Science*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- 21-Hopwood, A., (2002). 'If only there were simple solutions, but there aren't': some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research, *European Accounting Review*, 11:4, 777-785.
- 22-Ittner, C.D., Lanen, W.N. & Larcker, D.F. (2002). The association between Activity-Based Costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, 40, 711-727.
- 23-Ittner, C.D & Larcker, D.F., (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a valuebased management perspective, *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349-410.
- 24-Jazayery, M. and P. Cuthbert (2004). Research in Management Accounting: What needs to be Researched?. Working paper, 10, Manchester University, pp. 1-20.
- 25-Jensen, M., Meckling, W., (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305–360.
- 26-Jönsson, S. & Lukka, K. (forthcoming) Doing action research in management accounting. To appear in A. Hopwood, M. Shields & C. Chapman (Eds.) *The Handbook of Management Accounting*.
- 27-Kaplan, R., (1983). Measuring manufacturing performance: a new

- 47- Stigler, G., (1971). The theory of economic regulation. *Bell Journal of Economics and Management Science* 2, 3–21.
- 48- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L., (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood-Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- 49- Weick, K.E., (1989). Theory construction as disciplined imagination, *Academy of Management Review*, 14:4, 516-531.
- 50- Zimmerman, J.L., (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research, *Journal of Accounting and Economics*, 32, 411-427.
- intervention and theory linkage. In S. Jönsson & J. Mouritsen (eds.) *Accounting in Scandinavia: The Northern Lights*. Liber & Copenhagen Business School Press.
- 38- Malmi, T., Graulnd, M., (2006) “in serch of management accounting theory” online [www.elsevier.com](http://www.elsevier.com).
- 39- Maher, M., (2000). Management accounting education at the millennium. *Issues in Accounting Education* 15, 335–346.
- 40- Miller, P. & O’Leary, T. (1990). Making accountancy practical. *Accounting, Organization and Society*, 15:5, 479-498.
- 41- Morin, R.A. and Jarrell, S.L., (2001). *Driving Shareholder Value: Value-Building Techniques for Creating Shareholder Wealth*. New York, McGraw-Hill.
- 42- Niiniluoto, I., (1980). *Johdatus tieteenfilosofiaan. Käsitteen- ja teorianmuodostus [An Introduction to the Philosophy of Science: The Formation of Concepts and Theory]*. Keuruu: Otava.
- 43- Otley, D., (1999). Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- 44- Scholes, M., Wolfson, M., (1992). *Taxes and Business Strategy*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- 45- Siegel, G., Sorensen, J., (1999). *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession*. Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- 46- Smith, C., Watts, R., (1992). The investment opportunity set and corporate financing, dividend and compensation policies. *Journal of Financial Economics* 32, 263–292.

#### یادداشت‌ها

- 1 -Fama  
2 - Horen geran  
3 - The absolute-truth approach  
4 -The conditional-truth approach  
5 -The costly-truth approach  
6 -The behavioral approach  
7 -Weick  
8 - Zimmerman , watts  
9 - Zimmerman  
10 - Kasanen  
11 -Chua , Baxter  
12 -Niiniluoto  
13 - Luft , shields  
14 -Malmi , granlund  
15 -Activity based costing  
16 - Balanced scorecard  
17 -Total quality management  
18 -Value based management  
19 - Ittner,larcker  
20 - Otley  
21 -Hampel  
22 -Kuhn;1999  
۲۳ - مجلات مطالعات مالی، حسابداری مدیریت و توسعه و سرمایه در نمونه نهایی آورده نشدند.
- 24 -Lazer  
25 -hHendriksen  
26 -Otley  
27 -Lambert  
28 -Fama  
29 -Jensen, Meckliny

- 30 - Coas
- 31 - Stigler
- 32 - Scholes, Wolfson
- 33 - Smith, Watts
- 34 - Hepwand Kaplan , bruns
- 35 - Kaplan
- 36 - Braows, solane, tailor
- 37 - Kaplan, janson
- 38 - Meher
- 39 - Demsky, zimmerman
- 40 - Economic value added
- 41 - Siegel , Sorensen
- 42 - Management control system
- 43 - Kasanen