

# بررسی مسائلی پیرامون رابطه بین تئوری و عمل در

## حسابداری مدیریت به مثابه شاخه‌ای از علوم اجتماعی

شاهرخ شهبازی

الهام‌السادات حسینی

### مقدمه

عنوان مقاله شاید منعکس‌کننده دیدگاه جوامع علمی مبنی بر نبود ارتباط بااهمیتی میان تئوری حسابداری مدیریت با رویه‌های به‌کارگرفته‌شده در دنیا واقعی باشد؛ همچنان که فضای حاکم بر قرن معاصر، فشارهای ناشی از الزام محققان دانشگاهی به انجام پژوهش‌های عملی را کاسته است.

اندیشمندان حرفه حسابداری از دهه ۱۹۶۰ به‌صورت سازمان‌های اجتماعی گرد آمدند (Ryan et al., 2002). در اصل، تشکیل این نهادها با تاکید محققان بر نظریه‌های تجربه‌گرایان حاصل شد. حکم‌فرمایی اندیشه اثبات‌گرایی در امریکا (Zimmerman, 1986) و Watts & Zimmerman, 1979, 1986) و رشد مطالعات موردی بر پایه تحقیقات حسابداری مدیریت در سرتاسر اروپا (Panozzo, 1997; Drury & Tayles, 1994, 2005)، شواهدی مبنی بر پیشرفت‌های حسابداری است. طی این فرایند، حسابداری مدیریت در ابتدا برای گسترش خود به مفاهیم اقتصادی وابسته و اساس آن نیز برگرفته از علوم اجتماعی مانند جامعه‌شناسی، روانشناسی و مطالعات سازمانی بوده است. به‌علاوه، این بهبودها شاید به‌دلیل ظهور روش‌های نظام‌مند و تحلیلی‌های ریاضی و شاید هم نظریه‌های فلسفی چشمگیر باشد.

در این مقاله بحث می‌شود که پژوهش‌های حسابداری مدیریت شیوه‌ای متفاوت از دیگر شاخه‌های علوم اجتماعی دارد که با آن پیوند خورده و اکنون پس از چند سال نظریه‌پردازی، بازگشت و تمرکز بر پژوهش‌های پیرامون رویه‌های بنیادین فنی و عملی حسابداری مدیریت ضروری است. همچنین، پیرامون فاصله بین تئوری [به مثابه شیوه آموزش] و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت در عمل بحث خواهد شد. کبل و همکاران (Cable et al., 2009) در تحقیق خود با موضوع «آموزش حسابداران مدیریت آینده» و در بخشی با عنوان «فاصله [بین نظریه (آموزش) و عمل] همچنان وجود دارد»، به شرح نتیجه‌های تحقیق خود پرداخته و نشان داده‌اند که فاصله‌ای عمیق بین تئوری حسابداری مدیریت مانند آنچه که در دانشگاه آموزش داده می‌شود با رویه‌های حسابداری مدیریتی که در عمل مورد استفاده قرار می‌گیرد، وجود دارد.

## نگاهی بر پژوهشهای حسابداری مدیریت در

### دهه‌های اخیر، پیشرفت و فاصله در تئوری و عمل

در ابتدای دهه ۱۹۸۰، حسابداران مدیریت دانشگاهی بیشتر اوقات در تحقیقها و بررسی مسائل و موارد مربوط به حسابداری مدیریت، از عمل فاصله گرفته بودند. بسیاری از آنها به طراحی الگوهای ساده بسیار خلاصه‌شده‌ای اقدام می‌کردند که از دنیای واقعیت فاصله زیادی داشت. همچنین، به تدوین الگوهای به‌طور عمده ریاضی و آماری پیچیده‌ای می‌پرداختند که نه تنها درک آنها دشوار بود، بلکه کاربرد علمی نیز نداشتند. ارتباط بین حسابداران در عرصه کار حرفه‌ای و استادان حسابداری دانشگاهی هم در حد مطلوبی نبود. در نتیجه، شکاف عمیقی بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت وجود داشت و بسیاری از مسائل کاربردی سازمانها بدون راه‌حل باقی مانده بود (نمازی، ۱۳۸۵).

بررسیهای مختلف نیز نشان داده است که موسسه‌های اقتصادی انگلیسی و امریکایی روشهای جدیدی را که در کتابهای دانشگاهی بررسی شده است، به‌کار نمی‌گیرند. برای مثال، **کوئس** (Coates, 1983) نشان داد که نوعی خلا استفاده از روشهای ریاضی در حسابداری مدیریت وجود دارد. **اسکاپنس** (Scapens, 1982) در تحقیق خود دریافت که تنها تعداد محدودی از روشهای کنترل مالی و سرمایه‌گذاری که در کتابهای دانشگاهی بررسی می‌شوند، در شرکتهای امریکایی و انگلیسی کاربرد دارند (حسین‌زاده ظروف‌چی، ۱۳۷۲).

اما دانش حسابداری، در سالهای گذشته شاهد رشد تحقیقهای حسابداری مدیریت بوده و تئوری‌ها نیز این امر را تایید می‌کنند (Luft & Shields, 2002; Zimmerman, 2001; Chapman et al., 2007; Malmi and Granlund, 2009). این رشد فقط افزایش ساده حجم تحقیقها نبوده و رشد گستره موضوعها و پایه‌های تئوری به‌کارگرفته‌شده در آن را نیز دربرمی‌گیرد (Baldvinsdottir et al., 2010).

از نمونه‌های برجسته این تحقیقهای کاربردی می‌توان به کارهای **کاپلان و برانس** (Kaplan & Bruns, 1987) و **کوپر و کاپلان** (Cooper & Kaplan, 1988) از دانشگاه هاروارد و به‌ترتیب در مورد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و کارت ارزیابی متوازن اشاره کرد. به‌رغم این رشد، ارائه رویه‌های کاربردی حسابداری مدیریت در تحقیقهای انجام‌شده همچنان

ناکافی بوده است.

کاپلان در مقاله مهمش با عنوان «فرگشت حسابداری مدیریت»<sup>۱</sup> بیان کرده که رویه‌های عملی حسابداری مدیریت از سال ۱۹۲۵ تا زمان انتشار تحقیق، پیشرفت چشمگیری نداشته‌اند (Kaplan, 1984).

اما تحقیقهای اخیر برای تعریف، اصلاح و انتشار راه‌حل‌های کاربردی در مورد مشکلات شناسایی‌شده در موارد مورد مطالعه، انجام شده است. در پی این مطالعه‌ها، انجام تحقیقهای پیش‌گفته به‌عنوان مرحله اصلاحی پس از فرایند تحقیق و توسعه و در اصل برای اصلاح رویه‌های کاربردی موجود انجام شده است. تحقیقهای انجام‌شده در دانشگاه هاروارد نشان می‌دهد که محققان علاقه‌مندند از انواع قابل اطمینان الگوهای تحقیقاتی استفاده کنند (Baldvinsdottir et al., 2010).

در حقیقت پس از ۱۶ سال و برخلاف یافته‌های کاپلان، بررسیهای **اینس و همکاران** (Innes et al., 2000) نشان داد که تغییر در رویه‌های حسابداری مدیریت چشمگیر بوده است. البته واضح است که اندیشمندانی مانند کاپلان، خود نقش بسیار بااهمیتی در این تغییرها داشته‌اند.

**بالدوینس‌دوتیر و همکاران** (Baldvinsdottir et al., 2010) اشاره می‌کنند که در سالهای اخیر، حسابداری مدیریت به‌عنوان ابزاری نوآورانه و در پی آن به‌عنوان ابزاری نهفته برای محققانی درآمده که نقش پشتیبان در اصلاح و بهبود روشهای عملی را داشته و در نهایت نیز منجر به معرفی رویه‌های کاربردی جدیدی شده است. در راستای ایفای این نقش، محققان مستقل دانشگاهی می‌توانند از این تحقیقها سود ببرند. البته برخی دیگر از محققان بر این باورند که فاصله بین آموزش و به‌کارگیری حسابداری مدیریت، بیشتر ناشی از دیدگاه‌های متفاوت دانشگاهیان و متخصصان حسابداری مدیریت پیرامون درجه اهمیت موضوعهای پیشرفته حسابداری مدیریت و سرعت به‌کارگیری آنها است (بهشتیان، ۱۳۸۷).

در هر صورت، واضح است که طیف وسیعی از موسسه‌های تحقیقاتی علاقه کمی برای تحت تاثیر قرار دادن رویه‌های فعلی به‌کارگرفته‌شده در عمل و توسط استفاده‌کنندگان به‌عنوان مخاطب اصلی تحقیقها دارند. به‌طور مثال، در هلند، مقاله «مفهومهای بخش عمومی» که توسط **ون هلدن و همکاران** (Van Helden



(et al., 2010) منتشر شد، این ایده را دنبال کرده است.

اما بد نیست در این جا یادآور شویم که قبل از به کارگیری رویه‌های عملی حسابداری مدیریت، باید مشکلات آن حل شود؛ زیرا برخی محققان معتقدند که در وضعیت کنونی آن چه که پیرامون رویه‌های حسابداری مدیریت برای به کارگیری در جنبه‌های عملی و برای مدیران مطرح شده، متناقض، گیج‌کننده و بی‌معنی است (سیدی، ۱۳۹۰).

بیشتر تحقیق‌های حسابداری، بهبود رویه‌های عملی حسابداری را به عنوان هدف دنبال نمی‌کنند. چرا باید این‌گونه باشد؟ آیا فاصله بین تحقیق‌های نظری و رویه‌های به کار گرفته شده در عمل با اهمیت است؟ برای پاسخ دادن به این پرسشها باید شیوه‌های اجرای تحقیق‌های حسابداری مدیریت و نظریه‌های پشتیبان آن را مدنظر قرار داد (Baldvinsdottir et al., 2010).

### حسابداری مدیریت به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی

مقاله‌های منتشر شده درباره این مسئله بر کاربرد هر دو جنبه نظریه‌های اقتصادی و تحلیل گفتمان برای شرح مورد قبول بودن و استفاده ایده‌های پژوهش شده در عمل، تاکید می‌کنند. این توسعه روشمند، اعتبار مراکز علمی حسابداری را تضمین کرده است (Baldvinsdottir et al., 2010)؛ تا جایی که ویکراماسینگ و الاوتج (Wickramasinghe & Alawattage, 2007) در کتاب خود با عنوان «تغییر حسابداری مدیریت: رویکردها و چشم‌اندازها» ادعا کرده‌اند که حسابداری مدیریت به عنوان یکی از علوم اجتماعی متداول درآمده است (Vollmer, 2009). جای تعجبی ندارد که وجود چنین روندی در تحقیق‌های حسابداری، باعث شده است تا محققان حسابداری جایگاه شایسته‌ای در محیط دانشگاهی به دست آورند. اما به احتمال، همین دلیل نیز باعث شده است تا فاصله‌هایی میان تحقیق‌های حسابداری و به کارگیری آنها با عنوان رویه‌های عملی در دنیای واقعی به وجود آید. از منظر علوم اجتماعی، دستاورد اولیه تحقیق‌های حسابداری تشریح و درک رفتار حسابداران بوده است. تغییر (اصلاح) رفتار حسابداران مطابق با شیوه‌های توصیه شده به وسیله نهادهای اجتماعی حسابداری، هدف ترجیحی الگوی تحقیق‌های بیشتر محافل دانشگاهی حسابداری نبوده و یا دست‌کم در ابتدا این هدف را دنبال نمی‌کرده‌اند. البته

### ماهیت اجتماعی و یا

### رفتاری حسابداری

### باعث ارائه تحلیل‌های توصیفی از

### روشهای عملی حاکم بر

### ادبیات موضوع

### در محافل دانشگاهی

### شده است

همچنان بحث‌های زیادی پیرامون این موضوع وجود دارد که حسابداری مدیریت چه عنصرهایی از علوم اجتماعی را دربرمی‌گیرد و اصولاً چه تفاوت‌های روش شناختی با سایر علوم متداول اجتماعی دارد (Baldvinsdottir et al., 2010).

وُلمر (Vollmer, 2009) در مقاله خود با عنوان «حسابداری مدیریت به مثابه علم اجتماعی متداول» و در نقد کتاب «تغییر حسابداری مدیریت: رویکردها و چشم‌اندازها»، اثر ویکراماسینگ و الاوتج (۲۰۰۷) مطرح می‌کند که: «حسابداری مدیریت یک علم اجتماعی است که با مجموعه متنوعی از رویکردها تعریف می‌شود. این تعاریف برگرفته از تعمیم چشم‌اندازهای اجتماعی بر حسابداری مدیریت است؛ به‌ویژه اینکه این تعمیم‌ها باعث افزایش تاثیر جنبه‌های فنی و اقتصادی رویه‌های حسابداری شده و این نیز به نوبه خود جزء مهمی از به‌وجود آمدن نوعی تخصص و مهارت ویژه شده است.»

**گاو و همکاران** (Gago et al., 2003) معتقدند که به حساب آوردن حسابداری مدیریت به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی در اثر نگاه دیدگاه‌های قالب اقتصادی به حسابداری مدیریت به چشم‌اندازهایی جامعه‌محور بوده است. آنها همچنین مطرح می‌کنند که تحقیقات حسابداری مدیریت همواره تحت تاثیر تحلیل‌های اقتصادی بر پایه «سودمندی» و «روش شناخت» عینیت‌ها بوده است. حال آنکه یافته‌های این محققان نشان می‌دهد که برای به حساب آوردن حسابداری مدیریت به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی، انجام اصلاحاتی در هر دو جنبه نظری و عملی آن ضروری است.

در هر حال، پذیرش محققان حسابداری مدیریت به عنوان محققان علوم اجتماعی با تحقیقاتی روشمند افرادی مانند **باگزتر و اگزنفیلد** (Baxter & Oxenfeldt, 1961)، **توماس** (Thomas, 1974)، **سالومونز** (Solomons, 1965) و **آنتونی** (Anthony, 1975) و در قالب تحلیل‌های توصیفی رویه‌های منطبق بر فضای تحقیقاتی دهه ۱۹۷۰ صورت پذیرفته است. امروزه تحلیل عمیق روشهای نوین برای دستیابی به رویه‌های کاربردی به نسبت نادر شده است، اگرچه همچنان انتظارهای چشمگیری از این رویه وجود دارد؛ به طور مثال، **دی‌هاس و کلین‌گلد** (De Hass & Kleingeld, 1999) و **نورکلایت** (Norreklit, 2000). این امر باعث ایجاد این تضاد شده است که میان تمرکز بر تحقیقات تجربی و نتایج حاصل از آن با آنچه که به واقع در عمل و در حسابداری مدیریت برای استفاده‌کنندگان از این رویه‌ها اتفاق می‌افتد، ارتباطی دیده نمی‌شود (Baldvinsdottir et al., 2010).

### **روش‌مندی اجتماعی- فنی تحقیقات حسابداری مدیریت**

محققان حسابداری با تحقیق‌هایشان درباره حسابداری چه دستاوردی را منتشر می‌کنند که جامعه‌شناسان، اقتصاددانان، و فیلسوفان نمی‌توانند بدان دست یابند؟ برای پاسخ به این پرسش باید بر ماهیت اجتماعی- فنی حسابداری مدیریت تکیه کرد. رفتار حسابداری دربرگیرنده تعامل درونی افراد با روشهای حسابداری است. اگر این روشهای حسابداری قابل درک نباشند و به اندازه کافی به وسیله محققان نیز تشریح و موشکافی نشوند، توضیح و تفسیر رفتارهای صورت گرفته به وسیله تحقیق‌ها ممکن است ناقص و به طور نهنفته‌ای

گمراه‌کننده باشد (Baldvinsdottir et al., 2010).

این جنبه از روش‌مندی برای محققان حسابداری نسبت به سایر محققان علوم اجتماعی، مزیتی نسبی محسوب شده و آنها را قادر می‌کند تا تفسیرهای رفتاری را که به طور ویژه‌ای قابلیت تحلیل دارند، واکاوی کند. بدون توجه کافی به جنبه فنی تحقیقات، جنبه اثبات‌پذیری حسابداری نیز از میان خواهد رفت. شاید صحیح‌تر باشد که حسابداری به عنوان یکی از شاخه‌های علوم اجتماعی و یا دیگر علوم روشمند دسته‌بندی شود. این ماهیت حسابداری باعث توصیف آن با استفاده از شیوه‌های فنی و مسئله‌گون شده است. در زمانی که شاهد تلاشی همه‌جانبه برای اعتبار بخشیدن هر چه بیشتر به علوم اجتماعی هستیم، محققان دانشگاهی حسابداری در استفاده از روشهای فنی برای بررسی موضوعهای مورد مطالعه‌شان، در بسیاری از موارد کوتاهی نموده‌اند. این کوتاهی باعث می‌شود که تفسیر کامل نتیجه‌های مهم تحقیق و شیوه‌های دستیابی بدان در تحقیقات حسابداری و رویه‌های کاربردی وابسته به آن برای خواننده مشکل شود (Baldvinsdottir et al., 2010).

اگر این موضوع پذیرفته شود که تحقیقات حسابداری باید بر پایه روشهای قاعده‌مند انجام گیرد، آن‌گاه باید انتظار داشت که مجله‌های منتشرکننده تحقیقات حسابداری انباشته از توصیف‌های جزئی و عمیق جنبه‌های فنی رویه‌های ارائه‌شده باشد؛ البته بیشتر اوقات این چنین نیست. برای مثال، در جایی که بودجه‌بندی یا هزینه‌یابی و یا اندازه‌گیری عملکرد مطرح می‌شود، تمرکز مطالعه تنها بر استفاده از روشهای فنی و ماهیت آن رویه‌هایی است که نتیجه‌های تحقیق را تحت تاثیر قرار می‌دهند (Baldvinsdottir et al., 2010).

شاید این مطلب صحیح باشد که ماهیت اجتماعی و یا رفتاری حسابداری باعث ارائه تحلیلهای توصیفی از روشهای عملی حاکم بر ادبیات موضوع در محافل دانشگاهی شده است. اما در هر صورت، اکنون این چرخش به سمت به‌کارگیری روشهای مطالعه درباره بسیاری از علوم اجتماعی و علوم مبتنی بر نظریه‌های فلسفی از جمله تحقیقات پیرامون رویه‌های کاربردی حسابداری روی داده است. تحقیقات حسابداری مدیریت از تمرکز بر تحقیقات فنی به سمت تمرکز بر تحقیقات اجتماعی حرکت می‌کند. علت این رویداد کوتاهی در انجام تحقیقاتی است که می‌کوشند تا شیوه‌ای برای برقراری

توازن میان هر دو جنبه فنی و اجتماعی تحقیق‌های حسابداری ارائه داده و بنابراین منعکس‌کننده ماهیت واقعی مطالعات حسابداری باشند (Baldvinsdottir et al., 2010).

### تحقیق‌های تجربی

نگاره ۱ طرحی کلی از مراحل تحقیق در حسابداری مدیریت را به نقل از بالدوینس‌دتیور و همکاران (۲۰۱۰) ارائه می‌دهد. در ابتدا موضوع یا قلمرو تحقیق با تعریف و شناسایی شواهد تجربی مناسب انتخاب می‌شود. در مرحله بعد، موقعیت و رفتار عملگرها و عوامل تأثیرگذار، مشاهده و توصیف می‌شوند و در نهایت، تئوری‌ها با استفاده از شواهد توصیف‌شده اصلاح می‌شوند (به‌طور مثال، استنتاج‌هایی نظیر **تئوری داده بنیاد**<sup>۲</sup>). نقش تئوری این است که توضیح دهد در عمل چه چیزی کشف می‌شود. در جایی که این توضیحات قانع‌کننده باشند، به فهم اینکه «چه چیزی کشف شده است؟» خواهند انجامید. این که توصیف‌ها بتوانند برای تحقیق‌های منتشرشده در زمینه حسابداری مدیریت استحکام کافی فراهم آورند، به‌ندرت اتفاق می‌افتد (اگرچه چنین انتظاری وجود دارد، به‌طور مثال به پاتل (Patell, 1987) رجوع کنید). تشریح و درک نیازها و الزام‌های انتشار مقاله‌های دانشگاهی و شناسایی آن‌ها از هدف‌های اولیه چنین تحقیق‌هایی بوده است. لازم به گفتن نیست که هیچ یک از دو گروه سردبیران و ویراستاران علمی مجله‌ها، انتظار ندارند که تحقیق‌های حسابداری به‌صورت

توصیفی ارائه شود. اگر چه این امر دلالت بر آن ندارد که هیچ تحقیقی بدون طی مراحل بالا انجام نمی‌شود. در هر صورت، این‌گونه تحقیق همچنان نادر باقی می‌ماند. اما می‌توانید به تحقیق **کاسانن و همکاران** (Kasanen et al., 1993) برای ترویج چنین ساختاری (یک رویکرد عملی) برای تحقیق در حسابداری مدیریت و به تحقیق **توملا** (Tuomela, 2005) مانند نمونه کاربردی این روش مراجعه کنید.

نتیجه نهایی ناشی از تحقیقی که به‌عنوان تحقیق کاربردی در نظر گرفته می‌شود، در درک رویه‌های تجویز شده ممکن است بر محقق حتی اثری منفی داشته باشد. برچسب مشاوره‌ای بودن (انجام مطالعه موردی برای اهداف کاربردی، مثلاً برای شرکت یا صنعتی خاص) برای این نوع از تحقیق‌ها شاید به‌واسطه قابلیت استفاده نتایج این تحقیق‌ها توسط همه گروه‌های عام استفاده‌کننده باشد. بنابراین، بُعدی از چشم‌انداز حسابداری مدیریت همچنان کم‌فروغ باقی می‌ماند و البته آن بُعد نیز بیشتر برای انتشار نتایج تحقیق غیرضروری است (Baldvinsdottir et al., 2010).

### دستاوردهای تحقیق‌های تجربی

تحقیق تجربی در حسابداری مدیریت شاید به‌مانند طیف پیوسته دیده شود. ممکن است تحقیقی محض طراحی شود تا یافته‌های عملی در دنیای واقعی را توضیح دهد. در این چنین تحقیقی نباید هیچ‌گونه سوءداوری و یا پیش‌داوری وجود داشته باشد. استفاده‌کنندگان رویه‌ها در عمل به آرامی تحت‌تأثیر یافته تحقیق قرار می‌گیرند. از طرفی محقق نباید به‌سرعت و به‌واسطه فشارها برای توجیه یافته‌های عملی مرتبط تحت‌تأثیر قرار گیرد. این موضوع بر این امر دلالت نمی‌کند که این نوع از تحقیق در باره رویه‌ها در عمل تأثیری بر آنها ندارد؛ بلکه امید است شیوه‌های عملی بر پایه فهم ژرفای رفتارها و عوامل محیطی مربوط بنا شوند. سرانجام، می‌توان امیدوار بود که تحقیقی از این نوع به ارائه برخی شیوه‌های راهنمای عملی منجر شود.

در هر صورت، استفاده از یافته‌های چنین تحقیقی نیازمند ابزاری است که به‌وسیله آن این یافته‌ها برای تدوین‌کنندگان رویه‌های عملی مورد استفاده واقع شود. برای مثال، برای کسانی که مطالعه‌های نظری را در شیوه‌های عمل و در سامانه حسابداری مدیریت‌شان به‌کار می‌گیرند، چه راهنمای عملی در

### نگاره ۱- گام‌های تحقیق‌های تجربی در حسابداری مدیریت







## در حسابداری مدیریت

### تحقیقها و رویه‌های عملی

### همچنان مستقل از یکدیگر

### باقی مانده‌اند

شد و در پی آن ارزیابی صحیح فایده و معیندار این تحقیقها نیز با مشکل روبه‌رو خواهد شد. نتیجه این پدیده نیز احتمالاً به ایجاد فاصله‌ای میان یافته‌های علمی و کاربردها در رویه‌های عملی منجر می‌شود. یعنی فاصله‌ای میان دانش نظری و آنچه که در عمل نیاز است که اتفاق افتد، به وجود می‌آید (Pfeffer & Sutton, 1999). در نتیجه، تحقیقهای دانشگاهی از ظرفیت و نظرهای استفاده‌کنندگان رویه‌های عملی به‌عنوان مخاطبانی هوشمند برای اصلاح و جهت‌دهی تحقیقها محروم خواهند شد (Baldvinsdottir et al., 2010).

در پایان طیف تحقیقهای حسابداری مدیریت، تحقیقهایی هستند که هدف از انجام آنها اثرگذاری مستقیم و ایجاد تغییر در رویه‌های عملی است. پیشنهادهای این تحقیقها به‌طور نهفته برای تجویز رویه‌های عملی بوده و در گروه تحقیقهای دانشگاهی جایگاه در خوری ندارد. تنها گروه کوچکی از محققان حسابداری این‌گونه تحقیقها را انجام می‌دهند. همان‌طور که ون هلدن و همکاران (۲۰۱۰) یادآور شده‌اند، این امر به این دلیل است که این تحقیقها در ناحیه‌ای خاکستری و در جایی میان تحقیقهای دانشگاهی و پیشنهادهای مشاوره‌ای قرار دارند. این موقعیت دو حالت را ایجاد می‌کند؛ اول، این نوع تحقیق ممکن است ماهیتی سودمند داشته (Kasanen et al., 1993) و برای حل مشکلی در دنیای واقعی و با توجه به ویژگی مسئله طراحی شده باشد. ون هلدن و همکاران (۲۰۱۰) در مقاله خود مطرح می‌کنند که تحقیقهایی با این ماهیت (با فرض تکوین دانش نسبت به انجام تحقیق) برای مقاصد مادی به‌وسیله مشاور و یا محقق که آن را اجرا کرده و نقش مهمی نیز در بخش عمومی دارد، انجام می‌شود. در مقابل، ممکن است محقق در نقش یک منتقد تئاتر ظاهر شده و کاستی‌ها و مسائل رویه‌های عملی حسابداری مدیریت را

مقایسه با دیگر سازمانها ممکن است وجود داشته باشد؟ آیا این تحقیق به شناسایی نقاط ضعف و قوت نهفته کمک می‌کند؟ این تحقیق چگونه می‌تواند در تغییر حسابداری مدیریت برای استفاده‌کنندگان رویه‌ها در عمل و برای کسانی که با چالشهای سامانه‌شان مواجه هستند، کمک‌کننده باشد؟ آیا این تحقیق منجر به پیش‌بینی واکنش کارکنان درباره تغییرهای سازمان خواهد شد؟ آیا می‌تواند نحوه عملی را پیشنهاد دهد که منجر به بهبود احتمال اجرای موفقیت‌آمیز تغییرها شود؟

به‌کارگیری اینگونه تحقیق به‌عنوان راهنمای عمل، همچنان به‌عنوان چالشی برای استفاده‌کنندگانی که در عمل نیز با کمبود زمان و فقدان مهارت برای انجام این وظایف و به‌خصوص در مواجهه با جنبه‌های ریاضی، آماری، و نظری تحقیقهای حسابداری روبه‌رو هستند، باقیمانده است. این وجه از تحقیق بیانگر ماهیت علمی آن است، اما همین وجه نیز می‌تواند در دسترس افراد خارج از فضای دانشگاهی قرار گیرد. اندیشمندان دانشگاهی می‌توانند دلیل آوردند که محقق دانشگاهی انگیزه و قصدی برای تجویز یک رویه خاص ندارد (جز اینکه برای نمونه، یافته تحقیق به اثبات آن وابسته باشد). با وجود اینکه نشانه‌هایی مبنی بر جهت‌دهی تحقیق در راستای توجیه رویه‌های عملی موجود یافت شده، اما در حسابداری مدیریت تحقیقها و رویه‌های عملی همچنان مستقل از یکدیگر باقی مانده‌اند؛ یعنی، بدون هیچگونه وابستگی به نتیجه‌های دلخواه استفاده‌کنندگان. به‌علاوه، اگر یافته‌های تحقیق دانشگاهی که توسط دانشگاهیان انجام شده است، تنها در دیگر تحقیقها مورد استفاده محققان دیگر قرار گیرد، این یافته‌ها در حلقه جامعه دانشگاهی باقی خواهند ماند. اگر تشریح، بحث، و واکاوی این یافته‌ها تنها میان جامعه دانشگاهی باشد، آن‌گاه توجیه و به‌کارگیری تحقیقهای حسابداری در خارج از جامعه دانشگاهی با سختی روبه‌رو خواهد

شناسایی کند. براساس نظر ایشان، مسئله مهم درباره این دو نحوه عمل مستلزم تعیین نقش محقق حسابداری مدیریت برای یافتن راهکاری جهت ارائه رویه‌های بهتر در عمل است (Baldvinsdottir et al., 2010).

## نتیجه‌گیری

روند تحقیقاتی حسابداری مدیریت در چند سال اخیر در این مقاله، بررسی شد و طی بازبینی تحقیقاتی صاحب‌نظران معلوم گردید که محققان با انجام تحقیقاتی تجربی به این نتیجه رسیده‌اند که بین تئوری و آموزش حسابداری مدیریت در محافل دانشگاهی و رویه‌هایی که حسابداران در عمل از آنها استفاده می‌کنند، فاصله‌ای قابل توجه وجود دارد. همچنین به این موضوع پرداخته شد که حسابداری مدیریت با توجه به روندی که طی کرده است، اکنون جزء یکی از شاخه‌های علوم اجتماعی به حساب می‌آید و انتظار می‌رود تا با استفاده از روشهای خود و پس از رفع مشکلاتش، به بهبود مطلوب زندگی اجتماعی کمک کند. دستاوردهای تجربی محققان به ما نشان داد که حسابداری مدیریت هم‌اکنون به منزله مجموعه‌ای پیچیده از دانش و مهارت درآمده است و با توجه به این امر، آموزش حسابداران

مدیریت با توجه به نیازهای اقتصادی جامعه امری بسیار مهم است. سرانجام، دانشگاهیان باید با حسابداران مدیریت حرفه‌ای همکاری موثری داشته باشند تا هم محققان بتوانند نیازهای جامعه را شناسایی و تحقیقاتی خود را به‌منظور رفع این نیازها ساماندهی کنند و هم در عمل، رویه‌ها و الگوهای طراحی شده به‌وسیله دانشمندان حسابداری به‌کار گرفته شود.



## پانوشتها:

1- The Evolution of Management Accounting

2- Grounded Theory

## منابع:

- بهشتیان اشرف، فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار، ماهنامه حسابدار، شماره ۲۰۱، آذرماه ۱۳۸۷، صص ۴۰-۴۳.
- حسین‌زاده ظروفچی بهنام، حسابداری مدیریت: گذشته، اکنون، و آینده، ماهنامه حسابدار، شماره ۵۶، ۱۳۷۲، صص ۷۰-۷۷.
- سیدی سید احمد، مشکلات حسابداری مدیریت از دیدگاه فلسفی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۲۷، زمستان ۱۳۹۰، صص ۲۴-۲۰ و ۷۳.
- نمازی محمد، چالشها و فرصتهای حسابداری مدیریت، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۰، ۱۳۸۵، صص ۳-۱۲.
- Anthony R.N., **Accounting for the Cost of Interest**, Lexington, Mass., US, 1975
- Baldvinsdottir G., M. Falconer, N. Hanne, **Issues in the Relationship between Theory and Practice in Management Accounting**, Management Accounting Research, Vol. 21, 2010, pp. 79-82
- Baxter W., A.R. Oxenfeldt, **Costing and Pricing: The Cost Accountant versus the Economist**, Business Horizons, Vol. 4, No. 4, 1961, pp. 77-90
- Cable R.J., P. Healy, E. Mathew, **Teaching Future Management Accountants**, Management Accounting Quarterly, Vol. 10, No. 4, summer 2009, pp. 44-50
- Chapman C.S., A.G. Hopwood, M.D. Shields, **Handbook of Management Accounting Research**, Elsevier, Amsterdam, 2007
- Coates J.B., J.E. Smith, R.J. Stacey, **The Results of a Preliminary Survey in to the Structure of Divisionalised Companies, Divisionalised Performance Appraisal and the Associated Role of Management Accounting**, In D.J. Cooper, R.W. Scapens, and J.D. Arnold, Management Accounting Research and Practice, CIMA, 1983
- Cooper R. and R.S. Kaplan, **Measure Costs Right:**



## تحقیقها

در ناحیه‌ای خاکستری و

در جایی میان

تحقیقاتی دانشگاهی و

پیشنهادهای مشاوره‌ای

قرار دارند

**A Critical Analysis of Some of its Assumptions**, Management Accounting Research, Vol. 11, 2000, pp. 65-88

- Panozzo F., **The Making of the Good Academic Accountant**, Accounting Organizations and Society, Vol. 22, No. 5, 1997, pp. 447- 480
- Patell J.M., **Cost Accounting, Process Control and Product Design: A Case Study of the Hewlett-Packard personal Office Computer Division**, The Accounting Review, Vol. 62, No. 4, 1987, pp. 808-839
- Pfeffer J., R.I. Sutton, **Knowing what to Do is not Enough: Turning Knowledge into Action**, California Management Review, Fall, 1999, pp. 83-108
- Ryan R., R.W. Scapens, M. Theobald, **Research Method & Methodology in Finance & Accounting**, Thomson, London, UK, 2002
- Scapens R.W., **The Control of Capital Investment in Divisionalized Companies**, Management Accounting, October 1982, pp. 24-29
- Solomons D., **Divisional Performance: Measurement and Control**, Richard D Irwin, Illinois, USA, 1965
- Thomas A.L., **The Allocation Problem: Part 2**, American Accounting Association, 1974
- Tuomela T., **The Interplay of Different Levers of Control: A Case Study of Introducing A New Performance System**, Management Accounting Research, Vol. 16, No. 3, 2005, pp. 293-20
- Van Helden Jan G., D. Northcott, **Examination the Practical Relevance of Public Sector Management Accounting Research**, Financial Accountability & Management, Vol. 26, No.2, May 2010, pp. 213-240
- Vollmer Hendrik, **Management Accounting as Normal Social Science**, Accounting, Organization and Society, No. 34, 2009, pp. 141-150
- Watts R., J. Zimmerman, **The Demand for and Supply of Accounting Theories**, The Market for Excuses, The Accounting Review, Vol. 59, 1979, pp. 273-305
- Watts R., J. Zimmerman, **Positive Accounting Theory**, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986
- Wickramasinghe D., & C. Alawattage, **Management Accounting Change: Approaches and Perspectives**, London, New York: Routledge Pub, 2007
- Zimmerman J., **The Costs and Benefits of Cost Allocations**, The Accounting Review, Vol. 54, 1979, pp. 504-521
- Zimmerman J., **Conjectures Regarding Empirical Management Accounting Research**, Journal of Accounting and Economics. Vol. 32, Issue 1 & 3, 2001, pp. 411-427

**Make the Right Decisions**, Harvard Business Review, September- October 1988, pp. 96-103

- Drury C., M. Tayles, **Product Costing in UK Manufacturing Organizations**, The European Accounting Review, Vol. 3, Issue 3, 1994, pp. 443-469
- Drury C., M. Tayles, **Explicating the Design of Overhead Absorption Procedures in UK Organizations**, British Accounting Review, Vol. 37, Issue 1, 2005, pp. 47-84. ISSN 0890-8389
- De Haas M., A. Kleingeld, **Multilevel Design of Performance Measurement Systems: Enhancing Strategic Dialogue Throughout the Organization**, Management Accounting Research. Vol. 10, 1999, pp. 233-261
- Gago S., M. Barrachina, V. Ripoll, **Social Research Evolution in Management Accounting: Reflection Using Bunge's Theory**, Paper Work, University of Valencia, and Departmameento de Economia de la empresa, University Carlos III of Madrid, Spain, January 2003
- Innes J., F. Mitchell, D. Sinclair, **Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results**, Management Accounting Research, Vol. 11, 2000, pp. 349-362
- Kasanen E., K. Lukka, A. Siitonen, **The Constructive Approach in Management Accounting Research**, Journal of Management Accounting Research, Vol. 5, 1993, pp. 243-264
- Kaplan R.S., **The Evolution of Management Accounting**, the Accounting Review, Vol. 59, No. 3, 1984, pp. 390-418
- Kaplan R.S., W. Bruns, **Accounting and Management: A Field Study Perspective**, Harvard Business School Press, 1987, ISBN 0-87584-186-4
- Kasanen E., K. Lukka, A. Siitonen, **The Constructive Approach in Management Accounting Research**, Journal of Management Accounting Research, Vol. 5, No. Fall, 1993, pp. 94-102
- Luft J.L., M.D. Shields, **Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research**, Accounting, Organizations and Society, No. 28, 2003, pp. 169-249
- Luft J.L., M.D. Shields, **Zimmerman's Contentious Conjectures Describing the Present and Prescribing the Future of Empirical Management Accounting Research**, European Accounting Review, Vol. 11, Issue 4, 2002
- Malmi T., M. Granlund, **In Search of Management Accounting Theory**, The European Accounting Review, Vol.18, No.3, 2009, pp. 597-620
- Norreklit H., **The Balance on The Balanced Scorecard-**