



فاصله‌ی نظریه و عمل در پژوهش‌های حسابداری مدیریت

جعفر فیضی

مدرس دانشگاه

هانی قاروی آهنگر

گروه حسابداری موسسه آموزش عالی کار واحد خرمدره

مجتبی اکبرپور

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه بابلسر

در دهه‌های اخیر زمینه‌ی پژوهشی محققان دانشگاهی در باب جنبه‌های عملی حسابداری مدیریت کم‌رنگ شده است. به گونه‌ای که به تدریج جنبه‌های کاربردی تحقیق رو به فراموشی گذاشته است. در کشور ما نیز این پدیده همچون سایر کشورها رایج بوده است. در چند دهه‌ی اخیر شاهد بوده‌ایم که حسابداری مدیریت بیش از پیش در دانشگاه‌ها مطرح شده است. این امر اعتبار دانشگاهی حسابداری را افزایش داده است. بنابراین، به معنای آن است که پژوهشگران دانشگاهی جنبه‌های کاربردی این دانش و همچنین مسایل و موضوعاتی را که ارتباط مستقیمی با عمل دارد نادیده گرفته‌اند. این مقاله به دنبال روشن ساختن دلایل این کمبودهای تحقیقی در این زمینه است.

مقدمه

پدیده‌ی جهانی‌سازی و افزایش پیچیدگی‌های تجاری، به همراه پیشرفت چشمگیر فناوری، به توسعه‌ی مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت منجر شده که به کنترل هزینه‌های سازمانی در دنیای رقابتی امروزی کمک فراوانی می‌کند؛ برای مثال می‌توان به کشور ژاپن اشاره کرد، کشوری که با درک صحیح جایگاه هزینه و فلسفه‌ی آن و یافتن چگونگی راه‌حل مسایل مدیریتی و کاهش آن، که با استفاده از فناوری‌های حسابداری مدیریت میسر شده‌اند، به گونه‌ای معجزه‌آسا عمل کرده است. بدون تردید، این موفقیت در نتیجه‌ی تعامل صحیح نظریه و عمل بوده است.

حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیر مالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی توجه و سعی می‌شود به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان یاری شود. با توجه به این که محیط تجاری حاکم بر سازمان‌ها هیچ‌گاه ایستا نیست و دائماً در حال تغییر است، حسابداری مدیریت نیز برای حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش باید دائماً پویا باشد؛ زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تحول و تکامل محیط تجاری حاکم بر سازمان‌های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود، عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریع‌تر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود، بلکه باعث کندی و یا حتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد (شباهنگ، ۱۳۸۴).



حسابداری مدیریت در عمل انضباط‌گرا است، با روش‌هایی برای کمک به مدیران در برنامه‌ریزی و کنترل زمان سروکار دارد، و این که روش‌ها چه‌گونه مؤثر واقع می‌شوند، و آیا ارتباط بین نظریه و عمل، منافع استفاده‌کنندگان روش‌های حسابداری مدیریت را تأمین می‌کند. (Helden et al., 2010). برخی حسابداران، حسابداری مدیریت را یک رشته‌ی کاملاً عملی می‌دانند و هیچ‌گونه رابطه‌ای بین عمل حسابداری مدیریت و مبانی نظری آن تصور نمی‌کنند. در حالی که هیچ رشته‌ی عملی‌ای نمی‌تواند بدون پشتوانه‌های نظری مستحکم و هیچ نظریه‌ای نمی‌تواند بدون کاربردهای عملی مفید و مؤثر باشد. ازاین‌رو، در سال‌های اخیر، اندیشمندان حسابداری به تدوین مبانی

نظری برای حسابداری مدیریت اهتمام کرده‌اند. آن‌ها در پژوهش‌های خود عمدتاً از نظریه‌های روان‌شناسی، اقتصاد، احتمالات، تاریخ و جامعه‌شناسی بهره برده‌اند.

وجود فاصله‌ی احتمالی در حسابداری مدیریت میان نظریه و عمل، ممکن است بیان‌گر آن باشد که استادان دانشگاه آخرین روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت را آموزش نمی‌دهند و یا مفاهیم و روش‌های سنتی را از برنامه آموزشی خود حذف کرده‌اند (Novin & Sedge, 1990; Scapens, 1983). درس حسابداری مدیریت به عنوان یک واحد درسی بحث برانگیز طی چند دهه‌ی اخیر مطرح بوده است. به‌راستی این درس چه سرفصل‌هایی را باید پوشش دهد و نیز آیا در آن فاصله‌ای بین نظریه و عمل وجود ندارد؟ (نوروش و مشایخی، ۱۳۸۴). با این همه، با توجه به نیاز مبرم سازمان‌ها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه در طول تاریخ برای حل مشکلات، حسابداری مدیریت با سرعت بیشتری در آینده توسعه خواهد یافت (نمازی، ۱۳۸۷).

عدم توجه پژوهشگران به موضوع عملی حاکی از چیرگی این باور است که ارتباط نظریه‌ی حسابداری مدیریت را با عمل امری نسبتاً مهم تلقی نمی‌کنند. به نظر می‌رسد جوّ معاصر ملاحظات عملی را برای دانشگاهیان کاهش داده است. در این مقاله، دلایل خلق چنین شرایطی را بررسی و همچنین در این مورد بحث خواهیم کرد که حسابداری مدیریت به شرطی می‌تواند به امور عملی و فنی محوریت دهد که بتواند فاصله‌اش را با علوم دیگر حفظ کند (Gudrun et al., 2010).

پیشینه‌ی نظری

در چند دهه‌ی اخیر، رشدی چشم‌گیری در تحقیقات حسابداری مدیریت و نظریه‌های مرتبط با آن وجود داشته است. این رشد صرفاً فقط رشد کمی نبوده، بلکه همچنین شامل گسترده‌شدن در موضوعات تحقیقی و نظریه‌های مختلفی است که پژوهشگران مورد استفاده قرار داده‌اند. به‌رغم این رشد، تمایل بسیار ناچیزی در زمینه‌های تحقیقات عملی مشاهده شده است. این تحقیقات شکل شناسایی، توسعه و ارتقای راه‌حلی برای مسائل عملی را داشته که در مراحل اولیه در بررسی‌های موردی حل‌ناشده مانده بودند. در نتیجه این امر را می‌توان در امتداد تکامل فرایند تحقیق و توسعه دانست. برخی با تأکید بر فاصله‌ی نظریه و عمل در حسابداری مدیریت، روش‌های پیچیده‌ی ریاضی در این زمینه را مورد انتقاد قرار داده‌اند و به کاربرد محدود آن در عمل اشاره می‌کنند. از جمله با اشاره به این موضوع که شاغلان در حرفه باید مناسبت و ارتباط این مطلب را در عمل درک کنند، بر توجه آنان به نتایج پژوهش‌های دانشگاهی تأکید می‌شود. در نتیجه، اغلب تحقیقات دانشگاهی در زمینه‌ی حسابداری مدیریت بایستی به شکلی طراحی و اجرا شود که در نهایت برای حرفه مفید واقع شود.

از سوی دیگر، به پیشرفت کند مفاهیم حسابداری مدیریت طی سال ۱۹۲۵ تا اواسط دهه‌ی ۱۹۸۰ اشاره می‌شود. در این دوره، اغلب دانشگاهیان در تحقیقات خود به‌جای مثال‌های واقعی، بر مدل‌های اقتصادی تأکید دارند، که آن هم منجر به فاصله بین نظریه و عمل شده است. این انتقاد با ایجاد چندین مفهوم و روش جدید در



حسابداری مدیریت از اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰ تا اوایل دهه‌ی ۱۹۹۰ دارای اعتبار بیشتری شد. از جمله‌ی آن‌ها می‌توان به هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده اقتصادی اشاره کرد (Cooper & Kaplan, 1988).

ادوارد و امانوئل انتشارات دانشگاهی را در دو مجله‌ی حسابداری بررسی کردند و برای اولویت‌بندی سرفصل‌های حسابداری مدیریت، از شاغلان حرفه نظرسنجی کردند. نتایج نشان می‌داد که بین نظریه و عمل، فاصله وجود دارد و دلیل آن تأکید دانشگاهیان بر چارچوب نظری است، به‌جای ابعاد سازمانی و اجتماعی. نظرات شاغلان حرفه نیز حاکی از آن بود که بهتر است تحقیقات دانشگاهی ارتباط بیش‌تری با مسائل عملی داشته باشد. (Edwards & Emmanuel, 1990)

یکی از بزرگ‌ترین مباحث انتقادی که در سال‌های اخیر به‌ویژه آمریکایی‌ها مطرح کرده‌اند این است که آموزش کنونی حسابداری مدیریت قادر نیست که همواره برای شاغلان در حرفه مناسب تلقی شود. در واقع پیشرفت فناوری باعث افزایش پیچیدگی در واحدهای اقتصادی جدید شده است و این امر منجر به ناکامی دانشگاهیان در تربیت مناسب دانش‌آموختگان حسابداری در صورت عدم تغییر در برنامه‌ی درسی حسابداری مدیریت خواهد شد. (Albrecht & Sack, 2000; French & Coppage, 2000)

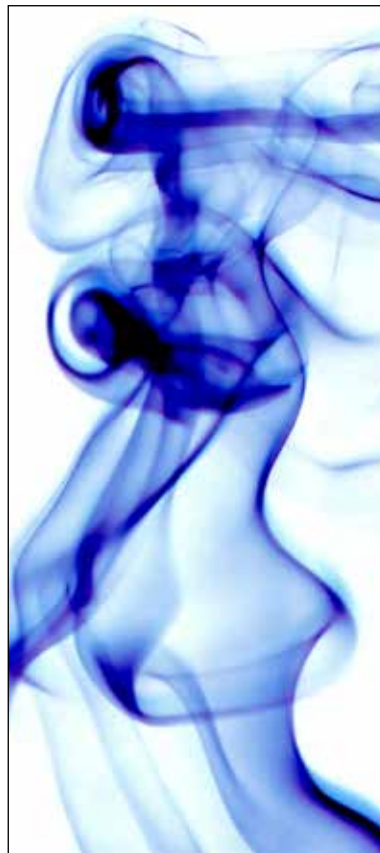
طی مطالعه‌ای در زلاند نو، فاصله‌ی ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلان در حرفه‌ی حسابداری مدیریت در مورد سرفصل‌های آموزشی و نیز مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان این رشته بررسی شده است. نتایج مطالعه حاکی از فاصله بین نظرات این دو گروه بود، به طوری که تأکید شاغلان در حرفه بر روش‌های سنتی حسابداری مدیریت بود، در حالی که دانشگاهیان بر روش‌ها و مفاهیم جدید تأکید داشتند. از سوی دیگر هر دو گروه تقریباً در مورد مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان این رشته توافق نسبی داشتند. (Hawkes & Tan, 2003)

در تحقیقی دیگر تأثیر نیازهای افراد شاغل در حرفه‌ی حسابداری مدیریت بر آموزش آن در دانشگاه‌های آفریقای جنوبی بررسی شد. نتایج این مطالعه حاکی از آن بود که فاصله‌ی انتظاراتی متفاوتی از آموزش حسابداری مدیریت بین دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه وجود دارد. همچنین نتیجه شد که نیازهای افراد شاغل در مورد حرفه هم

از لحاظ علمی و هم از لحاظ مهارت‌ها و قابلیت‌های فردی، بر آموزش حسابداری مدیریت در آفریقای جنوبی تأثیر دارد. علاوه بر این، مجموعه‌ای از مهارت‌ها و قابلیت‌های حرفه‌ای مورد نیاز برای دانش‌آموختگان حسابداری مدیریت و نیز سرفصل‌های آموزشی قابل افزودن به برنامه‌های قبلی ارائه می‌شود. (Jacobs, 2004)

در پژوهشی دیگر، میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت بررسی شده است. هفت ابزار مورد مطالعه شامل تجزیه و تحلیل نقطه‌ی سربه‌سر، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برنامه‌های دانشگاهی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برنامه‌های غیردانشگاهی، هزینه‌های مربوط و الگوهای تصمیم‌گیری درآمد، تحلیل بازده سرمایه‌گذاری، تحلیل انحرافات و حسابداری سنجش مسئولیت بود. بر اساس نتایج این تحقیق شیوه‌های هزینه‌های مربوط و مدل‌های تصمیم‌گیری درآمد، تحلیل انحرافات و تحلیل نقطه‌ی سربه‌سر، بیش‌ترین میانگین کاربرد و اثربخشی را نسبت به سایر ابزارها داشت. همچنین مشکلات مربوط به پذیرش ابزارهای جدید، مسئله‌ی هزینه و فایده‌ی به‌کارگیری ابزارها و کمبود نیروی زبده‌ی انسانی جزو مهم‌ترین موانع استفاده از این شیوه‌ها شناسایی شد و عواملی چون تجربه، آموزش و داشتن گواهینامه‌های تخصصی حسابداری مدیریت در عدم کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت مؤثر بوده است. (Margaret, 2005)

همچنین، در مقاله‌ای نقش نظریه در حسابداری مدیریت بررسی شده است. براین اساس، در علوم کاربردی مانند حسابداری مدیریت نظریه‌ها باید



شود. فعالان با سؤالات بسیار اساسی در مورد مدیریت کارآمد مواجه هستند، بنابراین آن‌ها نیازی به اطلاعات در مورد آخرین نوآوری ندارند. تکنیک‌های حسابداری مدیریت جدید شرکت‌های توسعه‌یافته‌ی محلی به عنوان مثال مقایسه‌ی دانشگاه و سیستم‌های مدیریت هزینه‌ها برای دولت‌های محلی است. این پژوهش بر این باور است که چنین تکنیک‌هایی نیازمند تطابق بسیار برای چارچوب شرکت‌های هلندی است. (Helden et. al, 2010)

مطالعات داخلی

در تحقیقی سیر تکاملی حسابداری مدیریت بررسی و این واقعیت بیان می‌شود که به‌رغم تغییرات فناورانه و تحولات اقتصادی دهه‌ی گذشته، این شاخه از دانش حسابداری اگر چه فرازوفرودهایی را پشت سر گذاشته است، لیکن روش‌های مورد استفاده در آن از پیشرفت‌های چشمگیری برخوردار نبوده است. در این تحقیق این نتیجه به دست آمد که حسابداری مدیریت به منظور پاسخگویی به نیازهای موجود، می‌باید به موضوعات عوامل انسانی و رفتاری و نقش این عوامل در مدیریت بیش از پیش توجه کند. یکی از پیش شرط‌های پاسخ‌گویی به نیازهای موجود، ارتقای صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران مدیریتی است. (نمازی، ۱۳۷۸)

در تحقیق دیگری نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت بررسی شده و هدف از انجام این پژوهش پاسخ به این سؤال بود که آیا در مورد نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت در ایران، فاصله‌ای بین دیدگاه دانشگاهیان و

توضیحاتی برای فعالان در این زمینه مانند مدیران، سازمان‌ها و جامعه فراهم آورند. در این مقاله توسعه‌ی نظریه‌های حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته و در نهایت نتیجه شده است که نظریه و عمل در حسابداری مدیریت از هم فاصله گرفته‌اند و آن‌چنان که باید بین آن‌ها هماهنگی وجود ندارد. (Malmi & Granlund, 2009)

فاصله‌ی بین دانشگاهیان و فعالان حسابداری مدیریت بخش عمومی در کشور هلند در پژوهش دیگری مورد بررسی قرار گرفته و این نتیجه به دست آمده که فاصله‌ی دانشگاهیان از عمل و نیاز به مشارکت آن‌ها در تحقیقات سنتی عملی یا مقالات منتشره در قبل می‌تواند برای تعامل محدود مجموعه‌ای از مسائل حسابداری مدیریت تبیین



پوزیتویسم در آمریکا و رشد مطالعات موردی تفسیری بر مبنای تحقیقات پیمایشی در حسابداری مدیریت در سراسر اروپا، نشان‌دهنده‌ی پیشرفت‌های دانشگاهی در حسابداری است.

در طول این فرایند ارتباط اولیه‌ی حسابداری مدیریت با اقتصاد به طور مداوم گسترش یافته است تا علوم اجتماعی مانند جامعه‌شناسی، روان‌شناسی و مطالعات سازمانی را شامل شود. این پیشرفت‌های میان‌رشته‌ای دستاوردهای معتبر دانشگاهیان حسابداری را تأیید می‌کند. این نوع گرایش‌ها در تحقیقات حسابداری امروزه جای تعجب ندارد و برای دانشگاهیان این رشته جایگاهی والا در محیط اقتصادی فراهم می‌آورد. این نوع گرایش‌ها همچنین شکافی بین محققان حسابداری و فعالان در این رشته فراهم می‌آورد. از منظر یک علم اجتماعی هدف اولیه‌ی تحقیقات حسابداری تشریح و درک رفتار حسابداران است.

در طرح‌های تحقیقی بیش‌تر دانشگاهیان حسابداری، در چارچوب نهادی موردنظر، تغییرات یا اصلاح رفتار از اولویت برخوردار نیست. (Gudrun et al., 2010)

پذیرش موقعیت اجتماعی پژوهشگران حسابداری مدیریت با کاهش در رویه‌های تحلیل بنیادی و منطقی همراه بوده است. تناقضی که در این جا به وجود می‌آید بسی قابل تأمل است که تشدید تمرکز تحقیق از طریق تجربه‌گرایی، در آنچه که در عمل اتفاق می‌افتد به تحقیق در خروجی‌هایی منجر می‌شود که فعالان آن‌ها را مرتبط نمی‌یابند. به نظر نمی‌رسد نظریه و عملی که در این جا برای تجربه‌گرایی استفاده می‌شود بتواند عمل را به شیوه‌های



اندکی دارد، در این زمینه در کشور مطالعات زیادی صورت نپذیرفته است. در بیشتر تحقیقات حسابداری، توسعه‌ی حسابداری عملی به مثابه یک هدف نیست. چرا باید این چنین باشد؟ آیا در این شکاف ارتباط بین تحقیقات بر مبنای نظریه و عمل مهم بوده است؟ برای پاسخ گفتن به این سؤال باید حالتی را در نظر بگیریم که در آن تحقیقات و نظریه‌های حسابداری مدیریت توسعه یافته باشد.

علوم اجتماعی

از دهه‌ی ۱۹۶۰ به بعد حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی شناخته شده است (Ryan et al., 2002). اساساً این امر به علت تأکید محققان بر روی تجربه‌گرایی بوده است. سلطه‌ی

شاغلان در حرفه وجود دارد یا خیر؟ بر این اساس نتایج تحقیق حاکی از وجود فاصله بین دیدگاه‌های دو گروه مورد مطالعه در مورد مفاهیم و روش‌های پیشرفته‌ی حسابداری مدیریت است. (نوروش و مشایخی، ۱۳۸۴)

همچنین، در تحقیقی حسابداری مدیریت یکی از عوامل اثر گذار بر افزایش کارایی واحدهای تجاری معرفی، و بیان می‌شد که با گسترش جوامع بشری، بازارهای تجاری نیز گسترش یافته و واحدهای تجاری بزرگ‌تر و متعددی پدید آمده‌اند و به رقابت با یکدیگر می‌پردازند، در این شرایط، مدیران در راستای افزایش کارایی واحدهای تجاری تلاش‌های بیشتری را صرف می‌کنند و بدین منظور اطلاعات مورد نیاز خود را معمولاً از سه منبع عمده‌ی اقتصاددان‌ها، تحلیل‌گران مالی و حسابداران مدیریت تأمین می‌کنند. (مهرانی و نونهال نهر، ۱۳۸۶)

در تحقیق دیگری موانع به‌کارگیری یکی از مفاهیم حسابداری مدیریت (هزینه‌یابی هدف) در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. در این تحقیق وجود زمینه‌های به‌کارگیری این سیستم در ایران بررسی شد. موانع بررسی شده در این تحقیق پنج عامل قیمت‌گذاری هدف، تمرکز بر مشتری، روحیه‌ی کار گروهی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و مهندسی ارزش بودند و نتایج تحقیق حاکی از آن بود که فقدان هر کدام از عوامل بالا مانعی برای به‌کارگیری این مفهوم در ایران است. (دستگیر و عرب‌یار محمدی، ۱۳۸۹)

در نهایت، از آن‌جا که بحث حسابداری مدیریت در ایران پیشینه‌ی

عملی که شامل ارزش‌هایی برای اهداف تحقیق باشد تشریح کند.

نظم اجتماعی - تکنیکی

پژوهشگران حسابداری چه کمکی می‌توانند به تحقیقات حسابداری بکنند که جامعه‌شناسان، اقتصاددانان و فیلسوفان قادر به آن نیستند؟

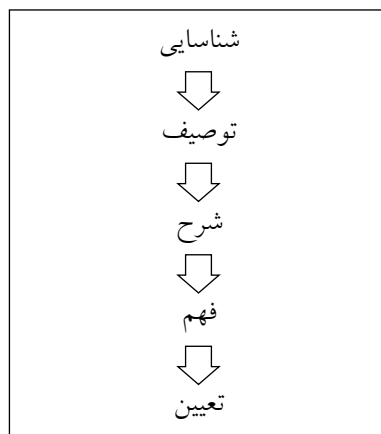
پاسخ این سؤال در ماهیت اجتماعی - فنی حسابداری مدیریت است. رفتارهای حسابداری شامل کنش‌های متقابل بین افراد و تکنیک‌های حسابداری است. در صورتی که این تکنیک‌های حسابداری به درستی درک نشود و پژوهشگران به اندازه‌ی کافی آن را تشریح نکنند، توصیفات رفتاری فعالیت‌های تحقیقی احتمالاً ناقص و گمراه‌کننده خواهند بود. این جنبه‌ی تکنیکی علم است که به پژوهشگران حسابداری مزیتی مشابه پژوهشگران علوم اجتماعی می‌دهد و آن‌ها را قادر به تشریح رفتارهایی می‌کند که در انجام آن توانایی دارند. بدون توجه کافی به محور تکنیکی، ماهیت حسابداری پژوهش از دست می‌رود. این پژوهش‌ها ممکن است به طور صحیح در تحقیقات علوم اجتماعی یا علوم دیگر طبقه‌بندی شوند و ماهیت آن‌ها امکان تجویز تکنیکی را بسیار مسئله‌ساز خواهد کرد. در تلاش برای به‌دست آوردن اعتبار برای علوم اجتماعی، پژوهشگران دانشگاهی حسابداری ممکن است در بسیاری از موارد تا حدودی محوریت تکنیکی موضوعات‌شان را نادیده گرفته باشند. این امر تفسیر کامل معانی نتایج و روش‌هایی را که تحقیقات حسابداری و عمل با هم مرتبط می‌شوند نادیده می‌گیرد.

در صورتی که پذیرفته شود تحقیقات

علوم اجتماعی و بر مبنای فلسفی رویه‌های حسابداری کاملاً صحیح است. تحقیقات حسابداری مدیریت از تمرکز عمده بر روی تکنیک به تمرکز عمده بر روی اجتماع تغییر پیدا کرده است. به تحقیقاتی نیز بی‌اعتنایی شده که به دنبال متعادل کردن هر دو جنبه‌ای است که به همین دلیل ماهیت دنیای واقعی علم حسابداری را بازتاب می‌دهد.

پژوهش‌های تجربی

نمودار یک مراحل اصلی در تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد. ابتدا یک حوزه یا موضوع از پژوهش با شواهد تجربی مناسب و کافی انتخاب می‌شود. سپس شرایط و رفتار عملگرها باید از طریق توصیف مشخص شود. نظریه‌ها می‌توانند از طریق شواهد توصیفی توسعه داده شوند یا می‌توان از نظریه‌های وارداتی برای داده‌های گردآوری شده استفاده کرد.



نمودار یک: مراحل تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت

نقش نظریه کمک به توضیح و تشریح آن چیزی است که به صورت تجربی کشف شده است (نظریه‌ی اثباتی). هرگاه توضیحات متقاعدکننده باشد به درک آن چیزی می‌انجامد که یافت شده



حسابداری باید بر مبنای تکنیکی بنا نهاده شود، پس باید از نشریات تحقیقات حسابداری انتظار داشت که مملو از توصیفات گسترده و غنی از تحقیقات عملی باشند که جنبه‌های تکنیکی حسابداری را مورد توجه قرار دهند. اما در بسیاری موارد چنین نیست. برای مثال زمانی که بودجه‌بندی یا هزینه‌یابی بر مبنای سنجش عملکرد در کانون مطالعه قرار دارد، فقط مطالب محدودی در مورد این رویه‌ها در نتایج پژوهش مشاهده خواهد شد. ممکن است کاملاً درست باشد که ماهیت رفتاری و اجتماعی حسابداری در تحلیل‌های بنیادی، تکنیک‌های عملی نادیده گرفته شده است که نوشتارهای پژوهشی حسابداری را تحت سیطره دارد. با این حال، بحث در مورد بیش‌تر تحقیقات



هیچ‌گونه نظریه‌ی اقتصادی‌ای برای راهبرد تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت ایجاد نشده است. نظریه آن‌چه را که پژوهش می‌شود توضیح می‌دهد، فرضیه‌های برگرفته را به طور تجربی آزمون می‌کند و آن‌چه را که هنوز مورد پژوهش قرار نگرفته پیش‌بینی می‌کند (شمس زاده، ۱۳۸۲). شش علت به‌عنوان عوامل ناکامی نوشتارهای موضوعی تحقیق‌های تجربی حسابداری برای اندوختن یافته‌های نظام‌مند گمانه‌زنی می‌شود که این شش علت عبارتند از:

- (۱) کمبود اطلاعات قابل اعتماد و منسجم
- (۲) رویکرد غیرنظری نوشتارهای حسابداری مدیریت
- (۳) تغییر انگیزه‌های پژوهشگران
- (۴) چارچوب غیراقتصادی مبانی
- (۵) کمبود نظریه‌های تجربی آزمون‌پذیر
- (۶) تأکید بیش‌تر روی امر

تصمیم‌گیری به جای کنترل به نظر می‌رسد بزرگ‌ترین عاملی که باعث ناکامی تحقیقات حسابداری مدیریت شده، نبود اطلاعات منسجم درباره‌ی فعالیت‌های داخلی شرکت‌ها است. هیچ‌گونه اطلاعات جامعی درباره‌ی سیستم‌های بودجه‌ای شرکت‌ها، روش‌های قیمت‌گذاری انتقالی، سیستم‌های حسابداری صنعتی و طرح‌های تخصیص هزینه و مانند آن‌ها وجود ندارد.

عوامل این کمبود می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. توجه دانشجویان دکترای حسابداری به پژوهش‌های جلب شده است که سرشار از اطلاعات است، مثل بازارهای سرمایه، مالیات و پاداش جبران خسارت.



خود می‌تواند به ناکامی این پژوهش‌ها در ارائه و آزمون نظریه‌ها بیانجامد". وی علاوه بر رویکرد استقرایی به مسئله‌ی پژوهش‌های تجربی حسابداری مدیریت که ممکن است معلول اطلاعات باشد، عامل‌های دیگری نظیر انگیزه‌ی پژوهشگران، استفاده از مبانی غیراقتصادی، نبود نظریه‌های تجربی قابل آزمون و تأکید حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری به جای کنترل را دیگر علت‌های ناکامی تحقیقات تجربی حسابداری می‌داند.

نقش نظریه در پژوهش‌های تجربی

یکی از علت‌های ناتوانی نوشتارهای تجربی مدیریتی در خلق دانش این است که هدف نوشتارهای این حوزه در حسابداری آزمون نظری نیست.

است. در حسابداری مدیریت بسیار نادر است که توضیحات و توصیفات عناصری کافی برای انتشار پژوهش را فراهم آورد. تبیین و درک آن چیزی است که برای انتشارات دانشگاهی مورد نیاز است و این موارد به عنوان اهداف اولیه‌ی تحقیقات دانشگاهی است. هیچ نیازی به این امر نیست و هیچ الزامی از طرف ناشران و داوران وجود ندارد که تحقیقات حسابداری باید دستورالعملی ایجاد کند. این موضوع به این معنا نیست که هیچ پژوهشی وجود ندارد که شامل این مرحله‌ی آخر شود. انجام پژوهش‌هایی که کاربردی تلقی می‌شود یعنی پژوهش‌هایی که منظور از آن فراهم آوردن توصیفات برای فعالان در عمل است، حتی ممکن است تأثیر منفی بر روی پژوهشگران داشته باشد. نام یا عنوان پژوهش‌های از نوع مشورتی شاید برای این نوع تحقیقات بسیار نزدیک باشد. بنابراین بُعد توصیفی در تحقیقات حسابداری مدیریت بسیار نادر باقی می‌ماند و عموماً نیز انتشار چنین پژوهش‌هایی الزامی نیست.

یکی از صاحب‌نظران حسابداری، تحقیقات انجام‌شده در حوزه‌ی حسابداری مدیریت را به چالش کشیده، اعتقاد دارد و استدلال می‌کند که "نوشتارهای تجربی حسابداری مدیریت نتوانسته است به بدنه‌ی دانش این رشته از حسابداری چیزی بیفزاید و ادبیات موضوعی حسابداری مدیریت تنها به توضیح شیوه‌های عمل پرداخته و در ایجاد و آزمون نظریه همچون سایر حوزه‌های تحقیقات حسابداری موفق نبوده است" (Zimmerman, 2001) وی استدلال می‌کند که "بیش‌تر تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت از نوع استقرایی (توصیفی) است که این

چه گونه نسبت به سیستم واکنش نشان خواهند داد، می توانند پیش بینی های درستی انجام دهد؟

آیا این پژوهش ها می تواند فعالیت هایی ارائه کند که احتمال موفقیت را در تغییرات افزایش دهد؟ تبدیل تحقیقات به راهنمایی های عملی همچنان یک چالش است، زیرا فعالان فاقد زمان و مهارت برای انجام این کار است، به ویژه زمانی که با چالش ریاضی، آماری و جنبه های نظری تحقیقات حسابداری مواجه می شوند. این جنبه ها ممکن است تحقیق را از نظر ماهیت علمی تقویت کند ولی علاوه بر آن می تواند دسترسی به آن را در خارج از محیط دانشگاهی نیز تسهیل بخشد. مشاغل دانشگاهی همچنین می تواند به این معنی باشد که پژوهشگران دانشگاهی انگیزه ای برای تجویز ندارند (مگر این که برای مثال یافته های تحقیق مرتبط با نشان دادن تأثیرات تحقیق باشد).

تا زمانی که سازوکاری برای مخاطب قرار دادن این موضوع موجود نباشد، تحقیقات و عمل در حسابداری مدیریت احتمالاً به صورت مستقل باقی بماند یعنی بدون هیچ ارتباطی یا کمکی به دست فراهم آورندگان و کاربران. علاوه بر این، در صورتی که پژوهش را محققان دانشگاهی برای افراد دانشگاهی دیگر تهیه کنند، شاهد یک دور بسته ی پژوهشی در جامعه ی دانشگاهی خواهیم بود. در صورتی که توضیح و درک به خودی خود به عنوان هدف انتخاب شوند، توجه پژوهش های حسابداری در خارج از جامعه ی دانشگاهی سخت خواهد بود و در پی آن ارزیابی مناسب معناداری یا اهمیت آن ها نیز سخت خواهد بود. نتایج احتمالاً نشان دهنده ی شکاف کاربردی دانش است، یعنی



باشد که با آن مرتبط هستند. سرانجام باید امیدوار بود که پژوهش هایی از این نوع دارای ارتباط برای هدایت عمل باشند. با این حال، نیاز به مهیا کردن یافته های پژوهشی از این نوع است تا افرادی که دستورالعمل هایی برای عمل تجویز می کنند از آن استفاده کنند. برای مثال، مطالعات نظریه ی احتمالات به فعالانی که سیستم حسابداری مدیریت خودشان را با سازمان های دیگر مقایسه می کنند چه راهنمایی می تواند انجام دهد؟ آیا می تواند در شناسایی توان بالقوه ی قدرت عملی و یا ضعف ها کمک کند؟

پژوهش ها در تغییرات حسابداری مدیریت چه گونه به فعالان کمک می کند تا با چالش تغییر سیستم شان مواجه هستند؟ آیا در مورد این که کارکنان

۲. داده های پژوهش ها از مشکلات کاملاً شناخته شده مثل پاسخ گویی های جانبدارانه ی مسئولان و تعصب های پژوهشگران آسیب می بیند.

۳. داده های گردآوری شده از شرکت هایی که پژوهشگران احتمالاً به آن ها دسترسی دارند، اغلب نمونه ای غیر تصادفی است. مثلاً شرکت هایی که مشکل دارند بیشتر مایل اند که محققان به اطلاعات آن ها دسترسی پیدا کنند تا شرکت هایی که موفق تر هستند. زیرا شرکت های اخیر از این که شرکت های رقیب احتمالاً به اطلاعات اختصاصی آن ها دسترسی پیدا کنند نگران هستند. تا حدودی که پژوهشگران به اطلاعات اختصاصی دست پیدا کنند، پژوهش آن ها تکراری نخواهد بود و می توان بینش هایی از این اطلاعات به دست آورد (شمس زاده، ۱۳۸۲).

اهداف پژوهش های تجربی

پژوهش های تجربی در حسابداری مدیریت می تواند به عنوان یک زنجیره تلقی شود. از یک دیدگاه، پژوهش می تواند به گونه ای طراحی شود که رویه ها را همان گونه که در دنیای واقعی وجود دارد درک کند و توضیح دهد. در چنین پژوهش هایی هیچ هدفی برای تحت تأثیر قرار دادن رویه ها به مدد تحقیق وجود نخواهد داشت. فعالان تنها به عنوان هدف تحقیق تلقی خواهند شد و پژوهشگران تحت تأثیر فشار توجیه یافته در شرایط مرتبط عملی ضروری قرار نخواهند گرفت. این امر به این معنا نیست که این نوع پژوهش ها هیچ تأثیری بر جنبه ی عملی ندارد (Gudrun et al., 2010). باید امیدوار بود که دستورالعمل ها برای عمل بر اساس درک مناسب و درست از رفتارها و شرایطی

شکافی بین نظریه‌های فهمیدن و فهم آنچه که نیاز هست انجام شود. (Solomons, 1965)

از سوی دیگر استمرار پژوهش‌ها، در تحقیقات مداخله‌گرانه‌ای قرار دارد که هدف از آن‌ها به صورت مستقیم یاری به توسعه و تغییرات در عمل است. در حالی که این امر پتانسیل‌هایی برای تجویز ارائه می‌دهد ولی دارای موقعیت معتبر در مجموعه‌ی پژوهش‌های حسابداری نیست و گروه کم‌شماری از پژوهشگران حسابداری آن را دنبال می‌کنند.

تأکید حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری به جای کنترل کاملاً واضح است که سیستم‌های حسابداری، قواعد

تصمیم‌گیری و کنترل هستند، اما بیش‌تر تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت و ادبیات موضوعی این رشته، بر وظیفه‌ی تصمیم‌گیری یا برنامه‌ریزی تأکید می‌کنند و تقریباً جنبه‌ی کنترلی حسابداری را نادیده می‌گیرند (شمس‌زاده، ۱۳۸۲).

پیشنادهای پژوهشی

برنامه‌های پژوهشی که اخیراً برای حسابداری مدیریت پیشنهاد شده است بر روی تجربه‌گرایی علوم اجتماعی و بین‌رشته‌ای تأکید داشته‌اند. این امر زمینه‌های اکتساب اعتبار علمی را پرورش داده است. در دنیای عمل، تمرکز بر یافتن رفتار بوده است که در

برابر دریافت راهنمایی برای عمل است. نتایجی که از چنین پژوهش‌هایی گرفته می‌شود برای مطالعات بیش‌تر است، نه برای عمل. در نتیجه آموزه‌های به‌دست آمده از تحقیقات، از رابط‌های نظری و بین رشته‌ای آن، از برنامه‌ی تحقیقات حسابداری مدیریت نادیده گرفته شده است. این غیبت یک موضوع مهم است در صورتی که هدف غایی تحقیقات علوم اجتماعی بهبود زندگی است (به جای این که به تبیین و توضیح ساده بپردازد). در صورتی که اهداف پیشین (بهبود زندگی) پذیرفته شود، حداقل یافته‌های تحقیق و درک نظرات باید برای بهره‌مند شدن رویه‌های حسابداری مدیریت به‌کار گرفته شود.

گزیده‌ی منابع

Elsevier, Amsterdam, 2007.

- Hawkes, Fowler, Tan, Management accounting education: Is there a gap between academia and practitioner perceptions?, Working paper, Eastern Institute of Technology, New Zealand, 2003.
- Novin, Pearson, Sedge, Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of views, 1990.
- Scapens, R.W, Closing the gap between theory and practice, Management Accounting, London, 61, (10), 1983, PP 34-36.
- Tuomela, T, The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance system, Management Accounting Research 16 (3), 2005, 293-320.
- Watts, R, Zimmerman, J, The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses, The Accounting Review 59, 1979, 273-305.
- Watts, R, Zimmerman, J, Positive Accounting Theory, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986.
- Zimmerman, J, Conjectures regarding empirical management accounting research, Journal of Accounting and Economics. 32 (1-3), 2001, 411-427.

- شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴.
- شمس‌زاده، باقر، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت: عدم توفیق تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت، حسابرس، شماره ۲۰، ۱۳۸۲.
- دستگیر، محسن، عرب یارمحمدی، جواد، بررسی موانع به‌کارگیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۳۹، ۱۳۸۹.
- مهرانی، ساسان و نونهال نهر، علی اکبر، نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی واحدهای تجاری، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۹۰، ۱۳۸۶.
- نوروش، ایرج و مشایخی، بیتا، نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱، ۱۳۸۴.
- نمازی، محمد، آینده حسابداری مدیریت، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی شماره ۲۹، ۱۳۷۸.
- Chapman, C.S, Hopwood, A.G, Shields, M.D, Handbook of Management Accounting Research.