

## ارائه مدل ساختاری شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل

### مدیریت در شرکت‌های دولتی ایران

علیرضا فریمانی<sup>۱</sup>، امید پورحیدری<sup>۲\*</sup>، احمد خدای پور<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران.

۲. استاد گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۴

## Presenting the structural model of interactive and diagnostic approach in the use of management control systems in Iranian state-owned companies

Alireza Farimani<sup>1</sup>, Omid Pourheidari<sup>2\*</sup>, Ahmad Khodamipour<sup>3</sup>

1. PhD Student, Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran.

2. Professor Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran.

3. Associate Professor Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran.

Received: 2021/09/30

Accepted: 2022/02/03

### Abstract

**Subject and purpose of the article:** The main purpose of the research is to identify the indicators of interactive and diagnostic approaches in the use of management control systems in order to accept the new management accounting activities using the content analysis approach and provide a favorable structural model.

**Research method:** The statistical population is experts and the number of samples is determined through the snowball method. Field method using library studies and interviews is used to collect data in order to identify indicators. Data is analysed through the theme analysis method. MAXQDA software is used for qualitative content analysis.

**Research findings:** Finally, 17 criteria are determined: identifying strategic uncertainty and developing operational plans, face-to-face meetings between senior and operational managers, evaluate managers' interactions, producer of information that forms important goals, track progress towards goals and monitor results, planning in line with strategic goals, performance review and consequences assessment, Management Based Activity (MBA).

**Conclusion, originality and its contribution to the knowledge:** According to the proposed model, the criteria for identifying strategic uncertainty, time and cost management and communication management are the main criteria of the interactive and diagnostic approaches model in using management control systems in order to accept the new management accounting activities. Considering the goal of modern public management in transforming public sector organizations into organizations with more customer focus and more quality focus, this research is done to identify the indicators of interactive and diagnostic approaches in the use of management control systems in order to accept the new management accounting activities.

**Keywords:** interactive approach, diagnostic approach, management control systems, management accounting techniques, content analysis.

**JEL Classification:** M41, H83, I19

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** هدف اصلی از پژوهش حاضر شناسایی شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت در جهت میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا و ارائه مدل ساختاری مطلوب است.

**روش پژوهش:** جامعه آماری در پژوهش حاضر خبرگان هستند که برای تعیین تعداد نمونه، از روش گلوله برفی استفاده شد. به منظور گردآوری اطلاعات برای شناسایی شاخص‌ها از روش میدانی به کمک پژوهش‌های کتابخانه‌ای و مصاحبه استفاده شده است. تحلیل داده‌ها در این مطالعه با روش تحلیل تم انجام شده است. برای تحلیل محتوای کیفی از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است.

**یافته‌های پژوهش:** در نهایت ۱۷ معیار مشخص شدند. شناسایی نبود اطمینان راهبردی و توسعه برنامه‌های عملیاتی، جلسه‌های رودررو میان مدیران ارشد و عملیاتی، ارزیابی تعاملات مدیران، تولیدکننده اطلاعات شکل‌دهنده اهداف مهم، پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج، برنامه‌ریزی در راستای اهداف راهبردی، بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها، مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA).

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش:** براساس الگوی پیشنهادی، معیارهای شناسایی نبود اطمینان راهبردی، مدیریت زمان و هزینه و مدیریت ارتباطات از اصلی‌ترین معیارهای الگوی رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین هستند. با در نظر گرفتن هدف مدیریت عمومی نوین در تبدیل سازمان‌های بخش عمومی به سازمان‌هایی با تمرکز بیشتر بر روی مشتری و محوریت بیشتر کیفیت، این پژوهش به شناسایی شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت در جهت میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین پرداخته است.

**کلمات کلیدی:** رویکرد تعاملی، رویکرد تشخیصی، سیستم‌های کنترل مدیریت، تکنیک‌های حسابداری مدیریت، تحلیل محتوا.

**طبقه بندی موضوعی:** M41 ، H83 ، I19

\*. Corresponding Author: Omid Pourheidari

Email: Opourheidari@uk.ac.ir

\*. نویسنده مسئول: امید پورحیدری (مقاله مستخرج از رساله دکتری است)

Doi: 10.30473/GAA.2022.60649.1516

## مقدمه

حسابداری مدیریت، زاده تحولات پدید آمده در عرصه‌های کسب و کار و باز تعریف شیوه‌های مدیریت بنگاه‌ها است که سعی کرده است خود را با تغییر و تحولات هماهنگ کرده و به نیازهای اطلاعاتی صاحبان نفع پاسخ دهد. حسابداری مدیریت در دنیا، از رشد و پویایی سریعی برخوردار بوده و به طور منظم، محصولات فکری جدیدی را به راهبران شرکت‌ها و مدیران سازمانها عرضه کرده است. درباره جایگاه حسابداری مدیریت در کشورمان باید گفت، در شرایطی که در همه شرکت‌های معتبر دنیا، به کارگیری حسابداری مدیریت به عنوان یک ضرورت در متن تجربه روزمره بنگاه‌ها قرار گرفته و بسیاری از مدیران، موفقیت‌های خود را وامدار بهره برداری از داده‌های سودمند و هدایتگر حسابداری مدیریت می‌دانند، این مقوله در کشور ما بسیار مهجور واقع شده، سازمانها و بنگاه‌های ما از دستاوردهای آن محروم و متخصصان مالی ما نسبت به آن بیگانه‌اند. هنگامی که در محیط‌های کسب و کار ما نیز، رقابت معنی پیدا کند و اتخاذ راهبردهای رقابتی، دستمایه و تضمین کننده رشد و پایداری بنگاه‌ها قرار گیرد، بدون تردید، بهره مندی از مفاهیم، ابزار و تکنیک‌های حسابداری مدیریت برای گرفتن تصمیم‌های ارزش‌آفرین، اجتناب‌ناپذیر خواهد بود (جوادی پور و حمیدیان، ۱۳۹۸).

استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت، داده‌های دقیق و مربوط را ارائه می‌دهد که منجر به تصمیم‌گیری‌های موثر و دقیق‌تر توسط مدیران می‌شود، تصمیماتی که هریک می‌تواند بر عملکرد سازمان تاثیر گذارند. چگونگی عملکرد سازمان‌ها را می‌توان از طریق داده‌های صورت‌های مالی آن‌ها بررسی کرد (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۳۹۵). فعالیت‌های حسابداری مدیریتی سنتی بیشتر با نیازهای بخش عمومی سنتی همراستا است که با بوروکراسی و قواعد استاندارد شناخته می‌شود. در مقابل، فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر بخشی از فعالیت‌های مدیریتی بخش خصوصی نوآور است همراه با بازنگری‌های مدیریت عمومی نوین که می‌گوید این فعالیت‌ها باید به بخش عمومی نیز انتقال یابد. به طور دقیق‌تر نقش کارت امتیازی متوازن در بخش عمومی شناسایی شده است (بیور نلسون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). علاوه بر این یافته‌های پسلی و رایت<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) مبنی بر اینکه عمده بخش عمومی از سیستم‌های حسابداری مدیریتی معاصر، از جمله کارت امتیازی متوازن و شاخص‌های ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند، نقش سیستم‌های حسابداری مدیریتی معاصر در رسیدن به یک بخش عمومی

اثرگذار، بهره‌ور و قابل اطمینان را قوی‌تر نمود. سازمان‌های بخش عمومی در محیطی کار می‌کنند که دائماً در حال تغییر است که شاخصه آن افزایش جهانی‌سازی اقتصاد، شدت یافتن رقابت در بازار و آزاد شدن شرکت‌های تحت مالکیت دولت است (سانگینی و همکاران، ۲۰۱۳).

داده‌های حسابداری نقشی اساسی در این تغییر روند دارند چراکه فعالیت‌های حسابداری مدیریتی یک منبع مهم برای داده‌های سازمانی است. با این حال، فعالیت‌های سنتی حسابداری مدیریتی محدود به رسیدگی به نیازهای داده‌های سازمان است چرا که تمرکز آنها کوتاه مدت بوده و درون محور و مالی محور هستند. بر همین اساس، فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر برای سازمان‌ها منافع بالقوه‌ای مانند بهبود اثرگذاری، قدرت رقابت، بهبود کیفیت، و تمرکز بهتر بر روی مشتری دارد. اصلاحات جدید مدیریت عمومی که پشتیبان معرفی ایده‌های مدیریت نوآورانه در بخش خصوصی است، مشوق قبول فعالیت‌های مدیریت حسابداری معاصر در سازمان‌های بخش عمومی است. فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر همراستا با تغییر محوریت بخش عمومی، به سمت بهبود عملکرد و محوریت مشتری، مدیریت نتایج و کمک به دستیابی نیازهای مدیریت عمومی جدید است. علاوه بر این، با در نظر گرفتن هدف مدیریت عمومی نوین در تبدیل سازمان‌های بخش عمومی به سازمان‌هایی با تمرکز بیشتر بر روی مشتری و محوریت بیشتر کیفیت، فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر، مانند مدیریت کیفیت جامع، برای سازمان‌های بخش عمومی مناسب شناخته شده اند (آگوستینو و آرنابولدی، ۲۰۱۲). بنابراین با توجه به پژوهش‌های بسیار محدودی که در زمینه قبول و موفقیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های بخش دولتی انجام شده است، این پژوهش به شناسایی شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت در جهت میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین پرداخته است و به دنبال پاسخ به این پرسش است که شاخص‌ها و مولفه‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی مدیریت در استفاده از سیستم‌های کنترل که می‌تواند بر گزینش و قبول تکنیک‌های حسابداری مدیریت نوین تاثیرگذار باشد، کدامند؟

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با توجه به شرایط کنونی، روش‌ها و رویکردهای جدیدی در سال‌های اخیر در حوزه حسابداری مدیریت همچون هزینه‌یابی

معانی مختلفی دارند و حسابداری را از کنترل تفکیک می‌کنند. در سرتاسر این کار، واژه‌ی سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت به منظور کمک به سیستم‌های کنترل مدیریت استفاده می‌شود و همزمان نقش حسابداری مدیریت را نیز برجسته می‌سازد. فرض بر این است که سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت ساختارهایی هستند که به صورت نظام‌مند از داده‌های حسابداری مدیریت به منظور دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده استفاده می‌کنند و همزمان شامل طیف وسیعی از سازوکارهای کنترلی از جمله کنترل شخصی مدیریت ارشد یا کنترل سازمانی می‌شود و طراحی این سیستم‌ها به ساختار سازمانی بستگی دارد (مکینتاش و کوتون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰، روک و همکاران، ۲۰۲۰).

### رویکرد تشخیصی و تعاملی سیستم‌های کنترل مدیریت

رویکرد تعاملی نسبت به استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت، می‌تواند با در نظر داشتن تأکید آن بر گسترش یادگیری سازمانی و پرورش ایده‌های جدید، تسهیل کننده قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر باشد. در حالی که استفاده تعاملی از سیستم‌های کنترل مدیریت، شامل گفتمان و پیوندها است، سازمان‌هایی که از سیستم‌های کنترل مدیریت به این شکل استفاده می‌کنند بیشتر نسبت به نقش فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر آگاه هستند و آن را قبول دارند. به طور مشخص، سازمان‌هایی که بر روی استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت به شکل تعاملی تأکید دارند می‌توانند فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر را به کار گیرند، مانند ایجاد معیار سنجش، تا به یادگیری سازمانی و رشد ایده‌های جدید برسند. علاوه بر این، فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر ابزارهایی هستند که سازمان‌ها به کار می‌گیرند تا ایده‌های نوآورانه را به کار گرفته و از بخش‌ها یا شرکت‌هایی با عملکرد بهتر یاد بگیرند. باید یادآور شد که استفاده از فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر مانند هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت، مدیریت کیفیت جامع و کارت ارزیابی متوازن زمانها را قادر می‌سازد به فاکتورهای کلیدی موفقیت مانند نوآوری دستیابی پیدا کنند (جرار و اسمیت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). با در نظر داشتن اینکه استفاده تعاملی از سیستم‌های کنترل مدیریت مشوق نوآوری است، سازمان‌هایی که از سیستم‌های کنترل مدیریت به شکل تعاملی استفاده می‌کنند بیشتر ممکن است حسابداری مدیریتی معاصر را بپذیرند. علاوه بر این، با در نظر داشتن اینکه استفاده تعاملی از سیستم‌های کنترل مدیریت تشویق کننده استقلال

بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف و حسابداری ناب، در صدد این مهم هستند که جایگاه واقعی محصولات یا خدمات را در جامعه و اقتصاد به لحاظ کیفیت و قیمت ترسیم کنند و با مدیریت بهینه هزینه در سازمان‌ها از وقوع بحران مالی پیشگیری کنند (نیرومند و ایمانی، ۱۳۹۵). حسابداری مدیریت هنوز در دوران نوپایی قرار دارد. در گذشته این موضوع نقش ثانویه‌ای را برای حسابداری مالی ایفا می‌کرد، البته رویدادهای دو دهه گذشته موجب پیشرفت حسابداری مدیریت و به عنوان زمینه تخصصی و مجزا از حسابداری مالی شناخته شد. تعداد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده طی دو دهه گذشته بیشتر از دو دهه اول بوده است و این نشان می‌دهد که نبود نوآوری حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده طی دو دهه گذشته، مساله ساز نبوده است (اشرف گنجویی و نایب زاده، ۱۳۹۲). هم اکنون، حسابداری مدیریت از مسئولیت کاربردی به مسئولیت حرفه‌ای تبدیل شده است. در واقع این تحول تابع حسابداری مدیریت بوده است. در نیمه آخر قرن نوزدهم شیوه‌های مدیریت به طور چشم‌گیری تغییر یافت. آنچه که تغییر یافت مسایلی مانند محیط با سرعت تکنولوژی بود. مدیریت به عنوان یک فرمان و ساختار کنترل به کار برده می‌شد که هر گونه تصمیم در آن در رأس گرفته می‌شد (وطن پرست و همکاران، ۱۳۹۷).

### سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت<sup>۱</sup> و نقش آنها در سازمان‌ها

سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت به عنوان عناصر منسجم ساختار سازمانی تلقی می‌شوند، زیرا داده‌های سودمند و ضروری را برای فرآیند تصمیم‌گیری ارائه می‌کنند و در نتیجه، بر راهبرد شرکت اثر می‌گذارند. محبوبیت ابزارهای سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت درخصوص راهبرد حمایتی در سال‌های اخیر افزایش یافته است و محبوبیت این حوزه ناشی از تدوین روش‌هایی همچون بودجه بندی، کارت‌های امتیازی متوازن یا برآورد هزینه‌ی فعالیت محور است. بودجه همیشه بخش پیوسته سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت بوده‌اند و پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که می‌توان از بودجه برای ترویج خلاقیت و تغییر استفاده کرد. با این حال، پیدا کردن تعریف پذیرفته شده درخصوص سیستم‌های کنترل مدیریت، سیستم‌های حسابداری مدیریت و یا حتی کنترل سازمانی در پیشینه پژوهش‌ها کار آسانی نیست، زیرا تعاریفی وجود دارند که در آن این واژگان به عنوان مترادف استفاده می‌شود و همچنین تعاریف دیگری نیز وجود دارد که در آن این واژگان

بر روی استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت به عنوان یک مکانیزم بازخورد برای ایجاد محدودیت‌ها و تسهیل انطباق تاکید دارد، فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر در شرکت‌هایی که از سیستم‌های حسابداری مدیریت به شکل تشخیصی استفاده می‌کنند مورد استفاده قرار می‌گیرد. به همین شکل، با در نظر داشتن استفاده تشخیصی از سیستم‌های حسابداری مدیریت مرتبط با نظارت بر عملکرد کارمندان و یا بخش‌ها است که فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر برای سازمان‌ها، داده‌هایی را فراهم می‌کند که این نظارت‌ها را آسان کند. ارتباط میان میزان قبول و موفقیت فعالیت‌های حسابداری مدیریتی نوین را همچنین می‌توان به واسطه ادبیات به کارگیری سیستم وصف کرد (تریو و همکاران، ۲۰۰۹). همچنین، ادبیات سیستم داده‌ها نشان‌دهنده این است که میزان مقبولیت سیستم‌ها بر روی موفقیت سیستم‌های میان سازمانی اثر دارد. در راستای دستیابی به هدف اصلی پژوهش، پرسش‌های زیر مطرح و مورد بررسی قرار گرفته اند:

شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت و میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین در شرکت‌های دولتی ایران کدامند؟  
الگوی ارتباط میان شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت و میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین در شرکت‌های دولتی ایران چگونه است؟

### پیشینه تجربی پژوهش

#### پیشینه پژوهش‌های داخلی

عزیزی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود با عنوان مدل‌سازی تفاوت استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری، به ارائه مدلی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که میزان استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اختلاف معنی‌داری دارد و اینکه شیوه‌های مختلف حسابداری مدیریت تأثیر یکسانی بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت ندارند. امیریکی لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹)، پژوهشی را با عنوان الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار انجام دادند و به بررسی اکتشافی عوامل انگیزشی و الزامات حسابداری مدیریت توسعه پایدار و یکپارچگی پیامدهای حسابداری مدیریت پایدار با تصمیمات راهبردی شرکت و همچنین ارزیابی

میان بخش‌های مختلف سازمان است، استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت به شکل تعاملی تسهیل کننده قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر می‌است. فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر مانند ایجاد معیارهای سنجش و کارت امتیازی متوازن در نقش ابزارهایی کار می‌کنند که دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده را امکان پذیر می‌سازند. بر همین اساس، چون رویکرد تشخیصی بر روی استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت به عنوان یک مکانیزم بازخورد برای ایجاد محدودیت‌ها و تسهیل انطباق تاکید دارد (تریو و همکاران، ۲۰۰۹).

### قبول و موفقیت فعالیت‌های حسابداری مدیریتی نوین

استفاده تشخیصی از سیستم کنترل مدیریت، در حالی است که کنترل فقط و فقط از بالا به پائین و از طرف رئیس صورت می‌گیرد. تقریباً بدون استثنا اغلب پژوهش‌های قبلی حسابداری مدیریت به صورت صریح و ضمنی فرض بر این دارند که بودجه بصورت تعریف سیمونز به عنوان نقش تشخیصی همکاران، پیشتر به عنوان ماشین پاسخ گو از آن یاد کرده‌اند بکار گرفته می‌شود. از طرف دیگر استفاده تشخیصی کنترل که همان کنترل تشخیصی بعد از تولید محصول است، درگیر استفاده کنترل در بررسی و مشاهده محصولات خروجی سازمان به صورت دائم برای تصحیح انحرافات از استانداردهای موجود است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). در استفاده تشخیصی از سیستم کنترل مدیریت، گزارش مدیران ارشد و سطح بالا با شدت کمتری افراد را درگیر عملیات بودجه‌ای می‌کند و فقط به صورت چشمگیر درگیر یک اصول استثنایی هستند. در این حالت نیروی انسانی بر دیگران تکیه می‌کنند تا از موارد ویژه که نیازمند توجه آنان است آگاهی یابند. در نتیجه کمترین تعامل در میان مدیران ارشد و مدیران اجرایی و زیردستانشان وجود دارد. می‌توان یکی از علل جلب توجه مدیران به غیر ضروری بودن فعالیت‌های بودجه توسط اعضای سازمان و ناکارآمد بودن آنها را در صورت محاسبه عملکرد به صورت پیوسته و مقایسه آنها با بودجه را به استفاده تشخیصی از بودجه ارتباط داد. با مطالعه رابطه میان ریسک راهبردی و سیستم‌های کنترلی از جمله تشخیصی و تعاملی شاهد روابط نزدیک و مکمل آنها نیز می‌شویم (حجازی و رامشه، ۱۳۹۲).

فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر مانند ایجاد معیارهای سنجش و کارت امتیازی متوازن در نقش ابزارهایی کار می‌کنند که دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده را امکان پذیر می‌سازند. بر همین اساس، چون رویکرد تشخیصی

رویکردهای جدیدی در سال‌های اخیر در حوزه حسابداری مدیریت همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف و حسابداری ناب، در صدد این مهم هستند که جایگاه واقعی محصولات را در جامعه و اقتصاد به لحاظ کیفیت و قیمت ترسیم کنند و با مدیریت بهینه هزینه در سازمان‌ها از وقوع بحران مالی پیشگیری کنند. داوودیان و محمدی پور (۱۳۹۲)، پژوهشی را با عنوان جایگاه حسابداری مدیریت در مدیریت نوین، انجام دادند. به اعتقاد آن‌ها با توجه به نیاز مردم، سازمانها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه، برنامه‌ای جامع، هم برای آموزش دانشجویان و هم برای آموزش مستمر (ضمن خدمت) گردآوری کنند، به گونه‌ای که کارکنان امروز و آینده‌شان را برای ایفای نقش پویاتر در سازمان‌ها آماده ساخته و آنها را برای رویارویی با ماهیت در حال تغییر حسابداری مدیریت یاری دهند.

#### پیشینه پژوهش‌های خارجی

پیتر و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود به مطالعه بررسی نقش سیستم‌های کنترل مدیریت زیست محیطی به عنوان سازوکاری برای تبدیل راهبردی زیست محیطی به عملکرد مدیریت زیست محیطی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که سیستم‌های کنترل مدیریت زیست محیطی نقش میانجی در رابطه میان راهبرد زیست محیطی و عملکرد مدیریت زیست محیطی دارند. علاوه بر این، سطح ادغام میان سیستم‌های کنترل مدیریت عادی و زیست محیطی به طور معناداری بر رابطه میان سیستم‌های کنترل زیست محیطی و عملکرد مدیریت زیست محیطی تأثیر می‌گذارد. هیل (۲۰۱۸)، پژوهشی را با عنوان علم «حسابداری مدیریت» به عنوان یک منبع سیاسی برای توانمندسازی موسسه‌های دولتی نهادینه شده انجام داد. در نهایت، یافته‌های بررسی نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت نه تنها ممکن است یک منبع مهم در قانونمندی‌سازی تغییرات نهادی به وقوع پیوسته باشد، بلکه در شناسایی نیاز به تغییر، به دست آوردن حمایت دیگران برای تغییر و اجرای تغییر نیز مهم است. گانورکار و همکاران (۲۰۱۸) با انجام پژوهشی در صنعت مبلان کشور هندوستان، به کارگیری مدل TDABC به عنوان یکی از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت، را در صنایع کوچک مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش آنها نشان داد که به کمک مدل TDABC، می‌توان هزینه‌های سربار کارخانه را به شکلی مناسبتر به محصولات تخصیص داد. بیور نیلسون و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی که در یکی از بیمارستانها انجام دادند، با استفاده از مدل TDABC به عنوان یکی از ابزارهای نوین حسابداری

پیامدهای آن پرداختند. داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل یافته‌ها، مبنای توسعه الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار قرار گرفت. حاجیها و سرخانی گنجی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت، به بررسی اثر میانجی روش‌های حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که میان طراحی سیستم هزینه و استفاده از روشهای حسابداری مدیریت رابطه مثبت معناداری وجود دارد. همچنین روش‌های حسابداری مدیریت نقش میانجی بر رابطه میان طراحی سیستم هزینه و عملکرد دارند. برزگر و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود با عنوان "بررسی نقش هويت های چندگانه در بروز مسأله‌ی نمایندگی پنهان در حسابداری مدیریت" به بررسی نقش هويت‌های چندگانه و تعارض‌های هويتي در بروز مسئله نمایندگی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که میان چندهويتي بودن حسابداران مدیریت و تعارض‌های هويتي آنان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. هم‌چنین، بین تعارض‌های هويتي حسابداران مدیریت، اختیارات شغلی و مشارکت کاری آنان با فرآیندهای نمایندگی پنهان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

رستمی مازویی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود با عنوان واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم داده‌های حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران به این نتیجه رسیدند که کنشگران فنی و انسانی نقش مؤثری در بهبود کارکردهای نظام حسابداری مدیریت ایفا می‌کنند و برخلاف رویکرد سنتی متداول، در رویکرد کنشگری این بازیگران به عنوان مداخله‌گرانی که توانایی تأثیر و تغییر تصمیم‌های راهبردی را دارند نگریده می‌شوند.

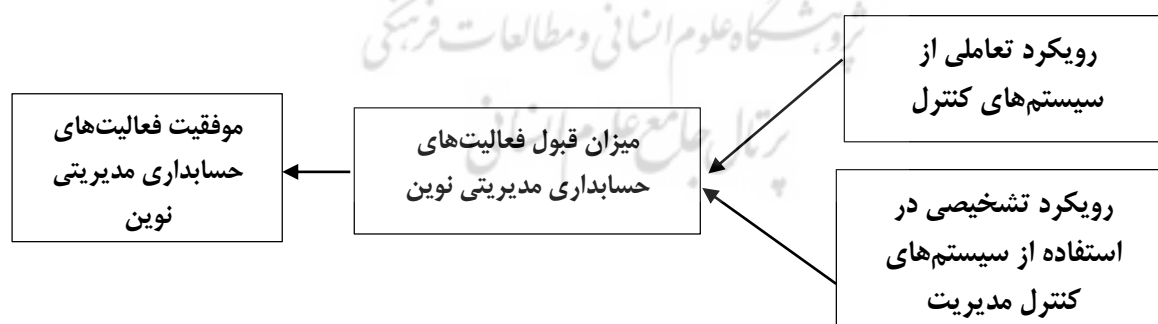
محسنی و وفایی پور (۱۳۹۸) در پژوهشی به اولویت بندی عوامل موثر بر نسل سوم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عملگرا (PFABC) مطالعه موردی: بیمارستان نمازی شیراز) پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که شاخص اقتصادی بیشترین تأثیر در رابطه نسل سوم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عملگرا (PFABC) و شاخص سازمانی کمترین تأثیر در رابطه نسل سوم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عملگرا (PFABC) با شیوه تحلیل سلسله مراتبی (AHP) دارد. نیرومند و ایمانی خوشخو (۱۳۹۵)، پژوهشی را با عنوان رویکردهای نوین حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه سازمان‌ها، انجام دادند. از نظر آن‌ها، با توجه به شرایط کنونی اقتصاد، روش‌ها و

حسابداری مدیریت به این شکل استفاده می‌کنند بیشتر نسبت به نقش فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر آگاه هستند و آن را قبول دارند. علاوه بر این، فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر ابزارهایی هستند که سازمانها به کار می‌گیرند تا ایده‌های نوآورانه را به کار گرفته و از بخش‌ها یا شرکت‌هایی با عملکرد بهتر یاد بگیرند. علاوه بر این با بکارگیری فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر به عنوان ابزاری برای شکل دهی استراتژی‌ها، به کارگیری آنها شاید بیشتر از زمانی خواهد بود که سیستم‌های حسابداری مدیریت به شکل تعاملی مورد استفاده قرار می‌گرفتند (لنگفیلد-اسمیت، ۲۰۰۹). باید یادآور شد که استفاده از فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر مانند هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت، مدیریت کیفیت جامع و کارت ارزیابی متوازن زمانها را قادر می‌سازد به فاکتورهای کلیدی موفقیت مانند نوآوری دستیابی پیدا کنند (جرار و اسمیت، ۲۰۱۴). با در نظر داشتن اینکه استفاده تعاملی از سیستم‌های حسابداری مدیریت مشوق نوآوری است، سازمان‌هایی که از سیستم‌های حسابداری مدیریت به شکل تعاملی استفاده می‌کنند بیشتر ممکن است حسابداری مدیریتی معاصر را بپذیرند. علاوه بر این، با در نظر داشتن اینکه استفاده تعاملی از سیستم‌های حسابداری مدیریت تشویق کننده استقلال میان بخش‌های مختلف سازمان است، استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت به شکل تعاملی تسهیل کننده قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر است.

مدیریت، به این نتیجه رسیدند که هزینه‌های درمان و هزینه‌های پرسنلی، بیشترین هزینه را در بین هزینه‌های کل بیمارستان به خود اختصاص می‌دهند. یافته‌های آنها نشان داد که مدل‌های سنتی توان چنین ارزیابی را ندارند، در نتیجه لازم است در سیاست دریافت‌ها برای درمان‌های مختلف، تجدید نظر به عمل آید. ابوبکر نوحو و همکاران (۲۰۱۷)، پژوهشی را با عنوان پذیرش و موفقیت فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین در بخش‌های عمومی انجام دادند. این مطالعه دریافت که هر دو رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت نوین، چه در حالت کامل و چه در حالت انتخابی، نشان‌دهنده ارتباطی مثبت با قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر است. علاوه بر این، با وجود اینکه میزان موفقیت فعالیت‌های حسابداری مدیریت معاصر در سطح متوسط بوده است، اما گستره قبول این فعالیت‌ها موفقیت آنها را بهبود بخشیده است.

### مدل مفهومی پژوهش

رویکرد تعاملی نسبت به استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت، می‌تواند تسهیل کننده قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریتی معاصر باشد با در نظر داشتن تأکید آن بر گسترش یادگیری سازمانی و پرورش ایده‌های جدید (سیمونز، ۱۹۹۵). در حالی که استفاده تعاملی از سیستم‌های حسابداری مدیریت، شامل گفتمان و پیوندها است، سازمان‌هایی که از سیستم‌های



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

دولتی ایران است. از سوی دیگر با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و نیز روش میدانی مانند مصاحبه، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش پیمایشی-مقطعی است. در این راستا براساس مطالعه‌های کتابخانه‌ای و سپس مصاحبه‌های تخصصی با خبرگان به

### روش شناسی

#### نوع روش

پژوهش حاضر، بر اساس هدف یک پژوهش بنیادی است، زیرا در صدد یافتن شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت و کشف الگوی روابط میان این فعالیت‌ها در شرکت‌های

گام چهارم: استخراج داده‌های مقاله‌ها  
گام پنجم: تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی  
گام ششم: کنترل کیفیت تحلیل  
گام هفتم: ارائه گزارش و یافته‌های مطالعه

### یافته‌ها

#### شناسایی و بازیابی پژوهش‌ها

در این پژوهش، دو پایگاه داده غیر ایرانی Scopus، Proquest و دو پایگاه داده ایرانی magiran و SID به منظور شناسایی و گردآوری پژوهش‌های مختلف مورد جستجو قرار گرفت که در نتیجه این جستجو و با وارد کردن معیارهای ورود حدود ۹۴ مطالعه برای بررسی یافت شد. واژه‌های کلیدی جستجو شده در این پژوهش به صورت نگاره ۱ است.

نگاره ۱. واژه‌های جستجو شده

فارسی	انگلیسی
سیستم‌های کنترل مدیریت	Management Control Systems
حسابداری مدیریت	Management Accounting

منبع: یافته‌های پژوهش گر

#### تعیین معیارهای ورود و خروج مطالعه (تعیین منابع، اندازه نمونه)

به منظور انتخاب منابع مناسب روال به این ترتیب طی شد که ابتدا کلید واژه حسابداری مدیریت در هر یک از پایگاه‌ها جستجو شد اما با توجه به اینکه این واژه، واژه‌ای کلی و اغلب منابع یافت شده شامل مباحثی نامرتبط با موضوع مورد نظر این پژوهش بودند، بنابراین این واژه، به واژه مرکب وضعیت حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترل مدیریت محدود شد. لازم به یادآوری است که تعداد کل مقاله‌ها یافت شده با در نظر گرفتن معیارهای ورودی، ۳۴ مطالعه (فارسی و انگلیسی) است که پس از بررسی تمامی آنها و در نظر گرفتن معیارهای خروجی از منظر معیار محتوا و یا نبود دسترسی سرانجام نتایج استخراج شده از ۳۴ مطالعه (۲۱ پژوهش انگلیسی و ۱۳ پژوهش فارسی) مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت. در ادامه معیارهای ورود و خروج مناسب به منظور یافتن مطالعه‌های جامع مرتبط با موضوع پژوهش برای بررسی آنها، مطابق با نگاره ۲ در این پژوهش در نظر گرفته شده است.

شناسایی شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت پرداخته شده است.

#### جامعه و نمونه و جمع آوری داده‌ها

جامعه آماری در پژوهش حاضر خبرگانی هستند که دارای حداقل درجه استادیاری بوده و به لحاظ نظری و تجربی با موضوع مورد پژوهش آشنایی دارند. از دیدگاه ۱۵ نفر از خبرگان با روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. روش‌های گردآوری داده‌ها در این پژوهش به دو دسته کتابخانه‌ای و میدانی تقسیم می‌شود. در خصوص جمع‌آوری داده‌های مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش از روش‌های کتابخانه‌ای و برای گردآوری داده‌ها برای شناسایی شاخص‌ها از روش میدانی به کمک مطالعه‌های کتابخانه‌ای و مصاحبه<sup>۱</sup> استفاده شده است که در این روش نتایج قابل قبول و تاثیرگذاری در جهت شناخت مولفه‌ها حاصل شد.

#### تحلیل داده‌ها

در این مطالعه روش اصلی برای برقراری قابلیت اطمینان و قابلیت تایید از طریق رسیدگی فرآیندها و یافته‌های پژوهش بوده است. قابلیت اطمینان بوسیله بررسی کردن ثبات فرایندهای مطالعه و قابلیت تایید توسط سنجیدن انسجام داخلی و درونی دستاورد پژوهش، یعنی داده‌ها، یافته‌ها، تفسیرها و پیشنهادها صورت می‌گیرد. عناصری که می‌تواند در این رسیدگی‌ها مورد استفاده قرار گیرد شامل داده‌های خام، یادداشت‌های دامنه، نکته‌های تئوری، راهنمای رمزگذاری، نکات فرآیند و غیره است. فرآیند رسیدگی براساس ۵ مرحله انجام شده است: پیش ثبت کردن، تعیین توانایی رسیدگی، توافق رسمی، اعتمادپذیری (قابلیت اطمینان و تایید) و مذاکره‌ها. تحلیل محتوای داده‌های کیفی با روش فراترکیب به کمک نرم‌افزار MAXQDA برای ترکیب مطالعه‌های حاصل از مرور هماهنگ حول موضوع این پژوهش انجام شده است. برای دستیابی به هدف پژوهش از روش فراترکیب استفاده شد. این الگو شامل هفت مرحله است که به گفته عرب و همکاران (۱۳۹۳) این هفت مرحله و ابعاد مختلف آن در این پژوهش تبیین شده است:

گام اول: تنظیم هدف پژوهش

گام دوم: مرور سامانمند بر ادبیات

گام سوم: جستجو و انتخاب متون مناسب

## نگاره ۲. نحوه جستجو و معیارهای ورود و خروج پژوهش‌ها

تعداد یافته‌های نهایی	معیارهای خروج از پژوهش	تعداد یافته‌های اولیه	معیارهای ورود به پژوهش		پایگاه داده
			فیلتر مرحله دوم	فیلتر مرحله اول	
۲۱	نامرتب از نظر محتوا/عدم دسترسی	۶۵	English language Journal papers, Dissertation & thesis	Article title, Abstract, Keywords /1980 to present	LATIN
تعداد یافته‌های نهایی	معیارهای خروج از مطالعه	تعداد یافته‌های اولیه	معیارهای ورود به مطالعه		پایگاه داده
			فیلتر مرحله دوم	فیلتر مرحله اول	
۱	نامرتب از نظر محتوا/عدم دسترسی	۱	مطالب همه مجلات عضو	عنوان، نام نویسنده، چکیده و کلید واژگان	magiran
۷		۷	مطالب همه مجلات عضو	عنوان، نام نویسنده، چکیده و کلید واژگان	
۵		۵	مطالب همه مجلات عضو	عنوان، نام نویسنده، چکیده و کلید واژگان	

منبع: یافته‌های پژوهش گر

مواردی که کیفیت مطلوب دارد وارد تحلیل شود. در این پژوهش از سیاه‌ای که شامل معیارهای مختلف برای ارزیابی کیفیت بالا، پایین و متوسط هر یک از پژوهش‌های اولیه استفاده شده است. هدف از امتیازدهی به هر مطالعه، افزایش اعتبار مطالعه با ابزار مناسب سیاه‌ها و خروج پژوهش‌های با کیفیت پایین از فرایند ترکیب است. در نگاره ۳ نمونه‌ای از سیاه‌های ارزیابی ۵ مطالعه بر اساس الگوی کارلسن<sup>۱</sup> و همکارانش (۲۰۰۷) آورده شده است.

## استخراج یافته‌ها و ارزیابی کیفیت هر یک از پژوهش‌ها

در پژوهش‌های مروری نظام‌مند، جستجوی جامع منجر به پیدا کردن بسیاری از مطالعه‌های مرتبط خواهند شد ولی از آنجائی که کلیه این پژوهش‌ها از کیفیت کافی برخوردار نیستند باید پس از مرور دوباره پژوهش‌ها و استخراج نتایج هر یک از آنها، هر پژوهش پیش از ورود به ترکیب با ابزار مناسب و از نظر معیارهای تعریف شده ارزیابی شده و تنها

## نگاره ۳. نمونه‌ای از چک لیست ارزیابی ۵ مطالعه بر اساس الگوی Carlsen و همکارانش (۲۰۰۷)

ردیف	معیار مطالعه	مطالعه ۱	مطالعه ۲	مطالعه ۳	مطالعه ۴	مطالعه ۵
۱	استراتژی نمونه گیری	x	x	x	x	؟
۲	روش گردآوری داده	x	x	x	x	x
۳	نحوه تجزیه تحلیل داده ها	x	x	x	x	x
۴	تناسب طرح پژوهش با هدف پژوهش	x	x	x	x	x
۵	بیان روشن یافته‌ها	x	؟	x	x	x
۶	توجیه مناسب نتیجه پژوهش	x	x	x	x	؟
۷	تجانس بین پارادایم های هدایت کننده پروژه پژوهشی با روش‌های انتخاب شده	x	x	x	x	؟
درجه کیفیت (بالا/پایین/متوسط)		بالا	متوسط	پایین	بالا	متوسط
ملاحظات			نیازمند قضاوت توسط مرورگر سوم	نیازمند قضاوت توسط مرورگر سوم		نیازمند قضاوت توسط مرورگر سوم

منبع: یافته‌های پژوهش گر



مرور چندباره مطالعه‌ها و شناسایی درست مفاهیم و ارتباط میان آنها به منظور ترکیب نتایج، با استفاده از روش کدگذاری محوری و با برقراری پیوند بین مقوله‌ها و راهبردها، داده‌ها به شیوه جدیدی با یکدیگر ارتباط داده خواهند شد. سرانجام پس از بررسی پژوهش‌ها از جنبه‌های مختلف و تعیین ارتباط میان مقوله‌ها و راهبردها، مرحله کدگذاری محوری به پایان رسیده تا در گام نهایی تحلیل، کدگذاری انتخابی و خلق مدل نهایی پیشنهادی انجام شود. بنابر نظر کرسول (۲۰۰۵) مدل نهایی می‌تواند در قالب نمودار ارائه شود.

### کدگذاری باز و جدول بندی داده ها

در شکل ۲ چند مورد از استخراج مفاهیم، کدگذاری و مقوله‌بندی آنها با روش کدگذاری باز پیشنهاد شده توسط ساندوسکی و بروسو (۲۰۰۶) به عنوان نمونه آورده شده است.

#### شناسایی نکات کلیدی و کدگذاری

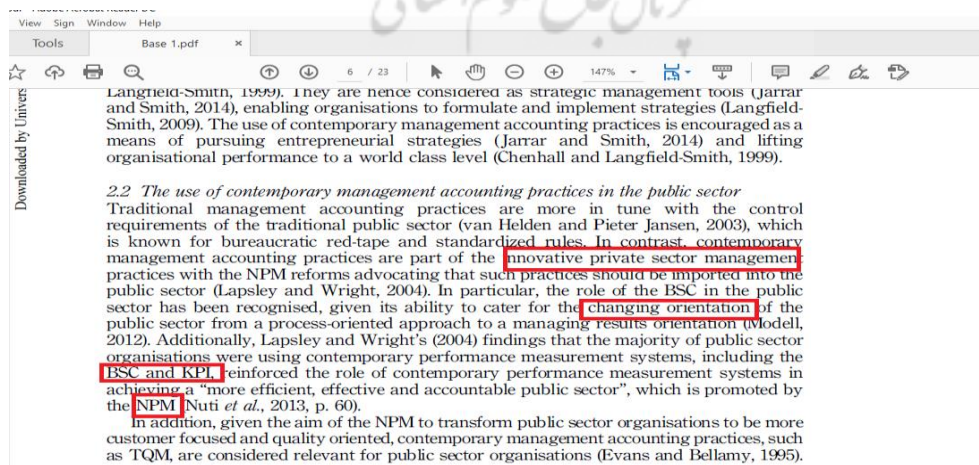
«همان‌طور که شخص در سازمان تا سطوح بالاتر مدیریت پیشرفت می‌کند، هزینه‌های بیشتر و بیشتری قابل کنترل می‌شوند. ما هزینه را در این سطح در سازمان قابل کنترل در نظر می‌گیریم جایی که مدیریت در آن سطح قدرت تصویب هزینه را دارد. اگر مدیریت ارشد نه مدیران بخش فروش بتواند بودجه تبلیغات را تصویب کند، هزینه‌های تبلیغاتی را کنترل می‌کند. هزینه‌های گزارش شده در اظهارنامه‌های درآمد، این امکان وجود دارد که از سه نوع اظهارنامه درآمد استفاده شود:

گزارش دهی مالی خارجی شرکت‌ها هزینه‌یابی تولید ثابت را به هر واحد تولیدشده اختصاص می‌دهند» {کنترل هزینه‌ها} {وضعیت حساب‌ها و پیش‌بینی} {الگوبرداری و کنترل}

در این مرحله منابع استخراج شده حداقل توسط دو نفر «مرورگر» به طور مستقل مطالعه و از نظر معیارهای یاد شده در نگاره ۳ مورد بررسی قرار گرفتند و در صورت رد شدن، دلیل مربوطه نیز یاد شد. در صورت اختلاف نظر میان افراد «مرورگر سوم» داوری خواهد کرد. «میزان توافق» میان دو مرورگر با استفاده از آزمون کاپا تعیین می‌شود. مقدار شاخص کاپا که به کاپای کوهن معروف است، میان صفر تا یک نوسان دارد. هر چه مقدار این سنجه به عدد یک نزدیک تر باشد نشان می‌دهد که توافق بیشتری بین رتبه دهندگان وجود دارد. اما زمانی که مقدار کاپا به عدد صفر نزدیکتر باشد، در آن صورت، شاهد توافق کمتر بین دو رتبه دهنده هستیم. در این پژوهش، شاخص کاپا ۰/۷۶ است که نشان دهنده توافق بالا میان دو مرورگر است. در نهایت، تمامی مقاله‌های «وارد مطالعه شده» توسط یک نفر متخصص و صاحب نظر در آن زمینه کنترل و تایید می‌شود. منابع به صورتی در اختیار «مرورگرها» قرار می‌گیرند که نام مؤلف، مؤسسه و مجله مربوطه پوشانده شده باشد.

#### انتخاب روش ترکیب و تحلیل یافته‌های پژوهش‌ها

با انتخاب روش فراترکیب و از آنجا که هدف این روش، تجزیه یافته‌های هر یک از پژوهش‌ها، کشف نکات اساسی در آنها و ترکیب نتایج به یک جایگزین کلی‌تر است. در آغاز امر به‌منظور تجزیه یافته‌های هر مطالعه و کشف نکات اساسی با روش کدگذاری باز پیشنهاد شده توسط ساندوسکی و بروسو (۲۰۰۶)، ابتدا تمام نکات و عوامل کلیدی استخراج شده از مستندات به عنوان کد در نظر گرفته شده سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از کدها، آنها با یکدیگر مقایسه شده و در یک مقوله مشابه با در نظر گرفتن وجه اشتراکشان از نظر پژوهشگر، جمع و دسته بندی شده‌اند. در مرحله بعد پس از



شکل ۲. نمونه اول از کدگذاری انجام گرفته در این پژوهش (مقاله ابوبکر و همکاران، ۲۰۱۷)

این روال برای تمام پژوهش‌ها صورت پذیرفت و سرانجام نکات کلیدی برگرفته شده از پژوهشگران هر یک از پژوهش‌های گذشته، بصورت زیر جدول بندی شد که در ستون اول شماره پژوهش مستخرج شده همراه با نام پایگاه داده مربوط به آن، در دو ستون دوم نام پژوهشگر، سالی که در آن پژوهش صورت گرفته و هدف پژوهشگر از آن پژوهش آورده شده است. در دو ستون بعدی روش پژوهش یادشده و کشوری که داده‌های پژوهش از آن استخراج شده یا پژوهش برای آن حوزه انجام گرفته یاد شده است. دو ستون نهایی نیز مربوط به رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین و عوامل موثر بر آن از نقطه نظر محقق است که بیان کننده همان کدهای کلیدی استخراج شده از مفاهیم اصلی است (کرسول، ۲۰۰۵).

مطالب جمع آوری شده وارد نرم افزار MAXQDA شده‌اند. در این نرم افزار به صورت کیفی به تجزیه و تحلیل و شناسایی عوامل موثر بر الگوی پژوهش پرداخته شده است.

#### مقوله بندی کدهای شناسایی شده

در ادامه با مقایسه مفاهیم مختلف به این نتیجه رسیدیم که مفاهیم شفافیت داده‌ها و شیوه ارتباطی نهادها به صورت آشکار که در پژوهش‌های مختلف مطرح شده بود، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین به آن تخصیص یافت.

#### نگاره ۴. کدهای شناسایی شده مرتبط با راهبردها و عوامل موثر در هر یک از پژوهش‌ها

ردیف	سال/نویسنده	هدف/پرسش پژوهش	سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین و عوامل موثر بر آن
L1	(2020) Astaiani et al	تأثیر ویژگی‌های فرآیند حسابداری بر حسابداری برون سپاری - مبتنی بر ابر سیستم‌های اطلاعات حسابداری	انعطاف پذیری مدیریت شناسایی انتظارات سازمان و مشتریان ارزیابی عملکرد صحیح مدیریت عملکرد
L2	(2019) Kocsis	بنیادی مفهومی از طراحی و پژوهش در سیستم‌های اطلاعات حسابداری	آموزش صحیح مدیریت هزینه و سود کارایی سرمایه گذاری برنامه ریزی فرآیندها
L3	(2019) Nimmagadda et al.	سیستم داده‌های علم طراحی هدایت شده کلان داده (DSIS) برای مدیریت پایداری و حسابداری	مدیریت هزینه برنامه ریزی و کارایی تصمیم گیری تجزیه و تحلیل و ارزیابی عملکرد مدیریت کیفیت شاخص‌های توسعه پایدار
L4	(2017) Nuraddeen et al	اجرای مدیریت حسابداری در بخش دولتی	ارزیابی عملکرد برنامه ریزی استراتژیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مدیریت کیفیت هزینه‌یابی الگوبرداری
L5	(2014) Macinati et al.	مدیریت حسابداری و عملکرد مالی	اجرای مدیریت حسابداری طراحی مدیریت حسابداری اندازه شرکت منطقه جغرافیایی استراتژی

منبع: یافته‌های پژوهش گر

## نگاره ۵. کدهای شناسایی شده مرتبط با راهبردها و عوامل مؤثر در هر یک از پژوهش‌ها

عنوان	نویسنده	کد
Impact of accounting process characteristics on accounting outsourcing - Comparison of users and non-users of cloud-based accounting information systems	Astaiani et al.(2020)	L1
A conceptual foundation of design and implementation research in accounting information systems	Kocsis (2019).	L2
Big Data Guided Design Science Information System (DSIS) Development for Sustainability Management and Accounting	Nimmagadda et al. (2019)	L3
The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector	Nuraddeen et al. (2017)	L4
Management accounting use and financial performance in public health-care organisations	Macinati et al. (2014)	L5
Adjustment process in Iranian women with breast cancer	Taleghani et al. (2008)	L6
Management accounting as a political resource for enabling embedded agency	Heibl et al. (2018)	L7
The Impact of Theory of Constraints on the Management Accounting.	Majercak et al. (2013)	L8
Social media marketing and possibilities of quantifying its effectiveness in the process of brand value building and managing.	Majerova et al. (2013)	L9
New accounting information system: An application for a basic social benefit in Spain	Miguel et al. (2018)	L10
The Use of Accounting Information System for the Management of Business Cost	Ponisciakova et al. (2015)	L11
Managerial decision-making and financial accounting information	Socea (2012)	L12
Management of gender integrated organization.	Sukalova (2013)	L13
The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance	Su et al. (2015)	L14
Challenges in management accounting innovation adoption: evidence from Malaysian companies	Ramli et al (2013)	L15
Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues	Grabner et al (2013)	L16
Configurations of control: an exploratory analysis	Bedford, et al (2015)	L17
The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective	Arjaliès, et al. (2013)	L18
An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms	Abdel-Maksoud et al. (2012)	L19
configuration approach to management control systems design in service organizations	Auzair. (2015)	L20
The relationships between organizational culture, total quality management practices and operational performance	Baird et al. (2011)	L21
نقش سیستم داده‌های حسابداری بر بهبود مزیت رقابتی صنعت بانکداری	انصاری و همکاران (۱۳۹۷)	P1
اولویت‌بندی شیوه‌های حسابداری مدیریت در شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده‌های نفتی ایران	آشنایی و همکاران (۱۳۹۷)	P2
بررسی نقش فناوری داده‌ها در پیشبرد سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران	جامعی و کرم زاده (۱۳۹۴)	P3
بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم‌های داده‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	خواجهی و اعتمادی (۱۳۹۲)	P4
جایگاه و اهمیت سیستم داده‌های حسابداری در سازمان	رجب دری (۱۳۹۴)	P5
نقش سیستم داده‌های حسابداری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران شرکت ملی گاز ایران	قنبری و همکاران (۱۳۹۳)	P6
بررسی تأثیر سیستم‌های داده‌ها بر قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت	نظری پور (۱۳۹۵)	P7
واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم داده‌های حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران	رستمی و همکاران (۱۳۹۸)	P8
رویکرد های نوین حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه سازمان‌ها	نیرومند و همکاران (۱۳۹۵)	P9
تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، همایش بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث حسابداری مدیریت در صنعت	همت فر و همکاران (۱۳۸۹)	P10
ارتباط داده داده‌های حسابداری مدیریت با یادگیری سازمانی و عملکرد تولید	ملانظری و داور (۱۳۹۲)	P11
بررسی رابطه بودجه تعاملی و بودجه تشخیصی با اثر بخشی تیم و نقش اثر جمعی ادراک شده	گرکز و بیگلدی (۱۳۹۸)	P12
بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت	حاجیها و همکاران (۱۳۹۹)	P13

منبع: یافته‌های پژوهش گر

در نگاره ۶ نیز کدهای ایجاد شده همراه با مقوله‌های اصلی وابسته به هر دسته آورده شده است.

## نگاره ۶. مقوله‌بندی کدهای شناسایی شده

مفاهیم و کدهای شناسایی شده	مقوله کلی	منبع
شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی	سیستم های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین و عوامل موثر بر آن	L3, L4,L5, L6, L8, L9, L10, L11, L12, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13
جلسه های رودرو بین مدیران ارشد و عملیاتی		L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12,
ارزیابی تعاملات مدیران		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12, P13,
تولید کننده داده ها شکل دهنده اهداف مهم		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12
پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج		L1, L3, L4,L5, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L16, L17, L18, L19, L20, P1, P2, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P11, P12, P13,
برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک		L2, L3, L4,L5, L7, L8, L9, L10, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13,
بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها		L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L20, L21, P1, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13,
مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)		L1, L2, L3, L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P7, P9, P10, P11, P12, P13,
بهبابی بر مبنای فعالیت (ABC)		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L11, L12,L13, L14, L15, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12
کارت امتیازی متوازن (BSC)		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13,
مدیریت کیفیت جامع (TQM)		L13, P6, P11, P12
مدیریت کیفیت جامع (TQM)		L10, L17, L19, L20, L21
مدیریت استراتژیک بها (SCM)		L6, L13, L19, L20, L21, P11
تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA)		L15, P4,
الگو برداری (Benchmarking)		P12
کلاس های آموزش های ضمن خدمت		L6, L14, L16, L17, L19, L20, P1, P5, P7, P8,
مدیریت ارتباطات	L2, L8, L9, L14, L17, L20, P10,	

منبع: یافته‌های پژوهش گر

## مدل ساختاری تفسیری

در این بخش از مدل ساختاری تفسیری (ISM) استفاده شده است. این روش به طبقه‌بندی عوامل و شناسایی روابط میان معیارها می‌پردازد.

## نگاره ۷. نمادگذاری عوامل

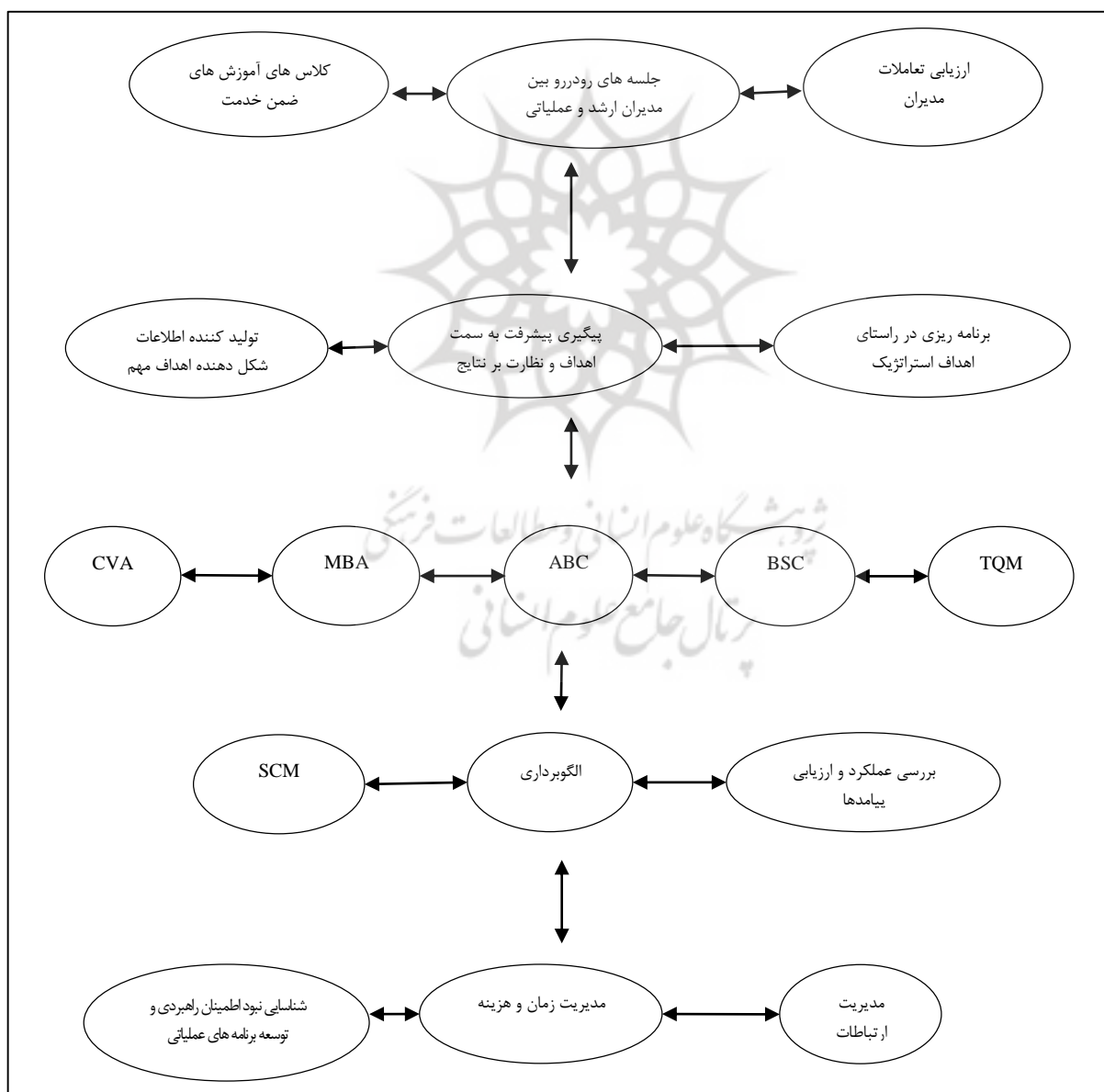
نماد	عوامل
C7	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA)
C8	مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)
C9	بهبابی بر مبنای فعالیت (ABC)
C10	کارت امتیازی متوازن (BSC)
C11	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
C12	مدیریت راهبردی بها (SCM)
C13	الگو برداری (Benchmarking)
C14	بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها
C15	شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی
C16	مدیریت زمان و هزینه
C17	مدیریت ارتباطات

منبع: یافته‌های پژوهش گر

نماد	عوامل
C1	کلاس‌های آموزش های ضمن خدمت
C2	جلسه‌های رودرو بین مدیران ارشد و عملیاتی
C3	ارزیابی تعاملات مدیران
C4	تولید کننده اطلاعات شکل دهنده اهداف مهم
C5	پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج
C6	برنامه ریزی در راستای اهداف راهبردی

و سیستم‌های کنترلی بر تشخیص، اندازه‌گیری، تفسیر و کنترل فعالیت‌های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه‌های سازمانی است. با کنترل مدیریت ارتباطات، مدیریت زمان و هزینه و همچنین شناسایی نبود اطمینان راهبردی می‌تواند مهم‌ترین اهداف حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی را برآورده ساخت. در نهایت این مدل به روش‌های ارزیابی و بهبود مانند جلسه، تصمیم‌گیری و آموزش منتهی می‌شود. در گام‌های دوم و سوم این مدل روش‌های کنترلی مناسب پیشنهاد شده است، استفاده و اجرای یک و یا تعدادی از این سیستم‌های کنترلی، میزان فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین را بهبود می‌بخشد.

با مشخص شدن سطح عوامل، می‌توان مدل ساختاری تفسیری آنها را رسم نمود. به این منظور نخست با توجه به ماتریس دسترسی نهایی، طراحی شده و سپس با حذف روابط‌گذار، مدل نهایی به دست می‌آید. مدل اولیه در اختیار خبرگان قرار گرفته و با اعمال نظر آنها اصلاح شده است. تمامی ۱۷ معیار شناسایی شده براساس مدل ساختار تفسیری تحلیل شدند. یک مدل شماتیک ارائه شد. براساس الگوی پیشنهادی، معیارهای شناسایی عدم اطمینان راهبردی، مدیریت زمان و هزینه و مدیریت ارتباطات از اصلی‌ترین معیارهای الگوی رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین هستند. حسابداری مدیریت



شکل ۳. مدل ساختاری تفسیری

## بحث و نتیجه گیری

در قسمت کیفی عوامل موثر بر سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین و عوامل موثر بر آن شناسایی شدند. در نهایت ۱۷ معیار مشخص شدند. شناسایی نبود اطمینان راهبردی و توسعه برنامه‌های عملیاتی، جلسه‌های رودررو میان مدیران ارشد و عملیاتی، ارزیابی تعامل‌های مدیران، تولید کننده داده‌های شکل دهنده اهداف مهم، پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج، برنامه ریزی در راستای اهداف راهبردی، بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها، مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA) (آستایان و همکاران، ۲۰۲۰)، بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) (رملی و همکاران، ۲۰۱۳)، کارت امتیازی متوازن (BSC) (سوسکا، ۲۰۱۴)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) (یدفرد و همکاران، ۲۰۱۵)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) (آرجالیاس و همکاران، ۲۰۱۳)، مدیریت راهبردی بها (SCM) (نورالدین و همکاران، ۲۰۱۷)، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA) (نیماگادا و همکاران، ۲۰۱۹)، الگو برداری (Benchmarking) (مکیناتی و همکاران، ۲۰۱۴)، کلاس‌های آموزش‌های ضمن خدمت (انصاری و همکاران، ۱۳۹۷) و مدیریت ارتباطات (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۹). نتایج به دست آمده، با نتایج به دست آمده از پژوهش ابوبکر نوحو و همکاران (۲۰۱۷)، عبدالمقصود و همکاران (۲۰۱۲) همخوانی دارد. افزایش روز افزون استفاده از ابزارهای مبتنی بر فناوری داده‌ها و ارتباطات و توسعه آن، تحولات شگرفی را در دنیای کسب و کار و به ویژه در حوزه حسابداری و مالی به وجود آورده است. این در حالی است که بالا رفتن نیاز شرکتها به افزایش سطح ارتباطات و داده‌ها و همچنین برخورداری از ابزارهای نوین داده‌ای و ارتباطی، سبب شده تا پیشرفت‌های مبتنی بر فن‌آوری با سرعت بیشتری ارائه شود. از این رو به کارگیری این ابزارها و مدیریت بر منابع مالی به عنوان یکی از منابع مهم سازمانی، امکان دسترسی به منابع مالی پایدار با نوسان‌های کمتر را برای شرکتها فراهم می‌سازد. در دنیای رقابتی امروزه منابع انسانی یکی از عواملی است که می‌تواند برای سازمان‌ها مزیت رقابتی ایجاد کند. موفقیت یا شکست هر سازمانی، تا حد زیادی بستگی به افراد آن سازمان دارد و سازمان‌هایی می‌توانند به بقای خود ادامه دهند که با توجه به تغییرات دنیای کنونی، نقش قابل قبولی را در انعطاف‌پذیری با این تغییرات ایفا کنند. در این خصوص لازم به یادآوری است که علت جداسازی میان منابع انسانی و سایر منابع سازمانی، به این خاطر است که منابع انسانی یک سازمان، دارای قابلیت‌هایی نظیر یادگیری، تغییرپذیری، نوآوری و خلاقیت هستند که با مدیریت صحیح، می‌توانند بقای طولانی مدت سازمان‌ها را تضمین کنند. اهمیت ایجاد یک سیستم حسابداری جدید و به دنبال آن مدیریت مؤثر منابع انسانی به این دلیل است که سالیانه سهم عظیمی از هزینه‌های هر سازمانی را هزینه‌های عملیاتی آن تشکیل می‌دهد که بخش قابل ملاحظه‌ای از آن به نیروی انسانی بر می‌گردد. بر خلاف عصر صنعتی

که سازمان‌ها دارای‌های فیزیکی خود را مورد توجه قرار می‌دهند، امروزه به اقتضای محیط و پیدایش اقتصاد مبتنی بر دانش، سرمایه انسانی بخش قابل توجهی از ارزش سازمان را تشکیل می‌دهد و بر این اساس، باید به عنوان یک دارایی از ترازنامه نشان داده شود تا بر اساس تجزیه تحلیل‌های کمی حاصل از آن، تصمیمات مناسبی توسط مدیریت گرفته شود و اقدام‌های لازم صورت گیرد (آکس و گرو، ۲۰۰۸). تمامی ۱۷ معیار شناسایی شده براساس مدل ساختار تفسیری تحلیل شدند. یک مدل شماتیک ارائه شد. در نهایت می‌توان گفت رعایت عوامل موثر در رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین می‌تواند مزایای زیر را برای سازمان به دنبال داشته باشد: افزایش پاسخگویی عمومی، مدیریت برای عملکرد بهتر، بهبود نحوه تخصیص منابع، در برگرفتن کلیه سطوح مدیریت، ارائه یک ابزار تشخیص ارزشمند، کمک به توجیه بودجه، مبنای نظام مدیریت عملکرد گسترده، اجازه می‌دهد برنامه‌ها اهداف دو جانبه داشته باشند، ایجاد امکان مقایسه در هزینه واحد و حمایت از تصمیمات آگاهانه و ملموس. براساس الگوی پیشنهادی، معیارهای شناسایی نبود اطمینان راهبردی، مدیریت زمان و هزینه و مدیریت ارتباطات از اصلی ترین معیارهای الگوی رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین هستند. حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی بر تشخیص، اندازه گیری، تفسیر و کنترل فعالیت‌های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه های سازمانی است. با کنترل مدیریت ارتباطات، مدیریت زمان و هزینه و همچنین شناسایی نبود اطمینان راهبردی می‌تواند مهم ترین اهداف حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی را برآورده ساخت. در نهایت این مدل به روش‌های ارزیابی و بهبود مانند جلسه، تصمیم گیری و آموزش منتهی می‌شود. در گام های دوم و سوم این مدل روش‌های کنترلی مناسب پیشنهاد شده است، استفاده و اجرای یک و یا تعدادی از این سیستم‌های کنترلی، میزان فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین را بهبود می بخشد.

در نهایت می‌توان این گونه نتیجه گرفت که سازمانها برای حفظ مزیت رقابتی باید با تغییرات بوجود آمده چه از منابع خارجی از قبیل رقیب، مشتریان، دولت و تغییر قوانین و چه از منابع داخلی از قبیل کاهش هزینه و بهبود کیفیت؛ هماهنگ شوند حسابداری مدیریت می‌تواند مدیران را در گرفتن تصمیم‌های صحیح برای پویایی محیط کسب و کار یاری کند. تامین داده‌های مورد نیاز در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی می‌تواند از مهم‌ترین پیامدهای این مدل باشد. همچنین کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی، انگیزش کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای سازمان و همچنین سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای سازمان، مدیران و سایر کارکنان سازمان از دیگر نتایج به کارگیری مدل پیشنهادی است.

آماري نماينده تمامی صنایع نیست و نتایج نیز قابلیت تعمیم‌پذیری را ندارند.

همچنین چون داده‌های گردآوری شده در این گونه پژوهش‌ها از نوع زمینه‌یابی و خود گزارشی هستند، نمی‌توان از امکان انحراف نتایج روش مشترک جلوگیری کرد. هرچند که تجزیه و تحلیل آماری نشان می‌دهد که پراکنش روش مشترک یک مورد و مسئله جدی در روش معادله‌های ساختاری با حجم نمونه دلخواه نیست. در گردآوری داده‌ها نیز سعی شود که با ایجاد جمع پاسخ‌دهنده و استفاده از روش اجماع، باورها و دیدگاه‌های جمعی افراد را در آزمون‌ها شرکت دهند.

کامبود منابع علمی به صورت فارسی در زمینه موضوع پژوهش از دیگر محدودیت‌های پژوهش حاضر است.

با توجه به این که پژوهش حاضر مبتنی بر پارادایم پراگماتیسم، طرح پژوهش ترکیبی، راهبرد پدیدار نگاری و پیمایش، طراحی و اجرا شد، تعمیم‌پذیری آن مقید به زمان و بستر پژوهش است. اما به اعتقاد کاپلان، تعمیم‌ها جهان شمول، نامحدود به زمان و مکان و فارغ از بستر بوده و ارزش آن‌ها در توانایی برای دستیابی به پیش بینی نهفته است. بنابراین تعمیم نظری (آماري) یافته‌های پژوهش محل ابهام و تردید است. البته شایان یادآوری است که به لحاظ تعمیم استنباطی، الزامات دربرگیرنده اعتبارپذیری، باورپذیری و انتقال‌پذیری در پژوهش رعایت شده است تا زمینه استنباط نتایج قابل تعمیم باشد.

#### منابع

- اتشانی، مسعود، مشدئی، مجتبی، محمود زاده، علی اصغر. (۱۳۹۳). اولویت بندی تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده‌های نفتی ایران با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP)، فصلنامه فرآیند نو، دوره ۹، شماره ۴۸، ۹۲-۷۹.
- اشرف گنجویی، اسما، نایب زاده، شهناز. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمانی شرکت‌های تولیدی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد، [https://www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11\\_119.html](https://www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11_119.html)
- امیریکی لنگرودی، حبیب؛ کردستانی، فرزین و رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۹). الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار، حسابداری مدیریت، بهار ۱۳۹۹، ۱۱۳ (۴۴)، ۱-۲۱.

#### پیشنهاد‌های ناشی از نتایج پژوهش

بر اساس نتایج به دست آمده و تفاوت در میزان استفاده تشخیصی و تعاملی از بودجه با اثربخشی تیم‌های سازمانی پیشنهاد می‌شود:

- ۱- به منظور افزایش کارایی حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی، کنترل‌هایی از قبیل بودجه، جهت برنامه‌ریزی و ارزیابی مورد استفاده قرار گیرد.
- ۲- با قرار دادن صندوق پیشنهادها و انتقادات و پیش و اندازه‌گیری سطح بودجه‌بندی به صورت مستمر و ادواری، از نیازهای سازمانی آگاه شد و در جهت رفع نیازها نهایت تلاش را مبذول داشت.
- ۳- داشتن یک محیط پویا در سازمان و به دور از هرگونه پافشاری در استفاده از روش‌های موجود؛
- ۴- قرار دادن بخشی در سازمان‌ها که تغییرات را ارزیابی و کارشناسی کرده و مدیریت تغییر را اعمال کند.
- ۵- مدیران در انتخاب روش‌ها برای هماهنگی با تغییرات همواره سه بعد کیفیت، زمان و بهای تمام شده را در نظر داشته باشند.
- ۶- دوره‌های آموزشی برای مدیران و اعضای تیم‌های تصمیم‌گیرنده سازمانی برگزار گردد و از افراد متخصص و باتجربه به منظور آموزش استفاده نمود.

#### پیشنهاد‌هایی برای پژوهش‌های آینده

پیشنهاد می‌شود هدف پژوهش در دیگر جوامع محدودتری همچون استان‌های کشور نیز آزمون شود. پیشنهاد می‌شود هدف پژوهش‌های آینده در زمینه پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای اندازه‌گیری اثربخشی سیستم‌های کنترلی با رویکرد مدیریت نوین باشد. همچنین هدف پژوهش حاضر می‌تواند در دیگر سازمان‌های کشور نیز اجرا شود. بهتر است در پژوهش‌های آینده، از شیوه‌های داده‌کاوی و شبکه عصبی برای پیش‌بینی وضعیت اثربخشی مدیریت نوین و سیستم‌های حسابداری نیز استفاده شود.

#### محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌های ساختاری این پژوهش این گونه بوده که هنگامی قابلیت پذیرش و اتکای پژوهش در گرو توجه به نمونه آماری است، سودمندی پژوهش یک نرخ بالا از شرکت‌کنندگان در پژوهش زمینه‌یابی را خواستار است و به علت انتخاب نمونه آماری از یک صنعت که به دلیل کنترل متغیرهای ناخواسته صورت گرفته، نمونه

- انصاری، زمیفرآ و قصابی، فایزه. (۱۳۹۷). نقش سیستم اطلاعات حسابداری بر بهبود مزیت رقابتی صنعت بانکداری، اولین کنفرانس علمی پژوهشی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران، ایلام.
- برزگر، ناهید؛ صیادی، محمد و مرادخانی، بهنام. (۱۳۹۸). بررسی نقش هویت های چندگانه در بروز مسأله ی نمایندگی پنهان در حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۳(۱۱)، ۱۵۰-۱۶۵
- جامعی، رضا و کرم زاده، طاهره. (۱۳۹۳). بررسی نقش فناوری اطلاعات روی پیشبرد سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی ایران (دانشگاه علوم پزشکی کرمانشاه)، پژوهش های تجربی حسابداری، پاییز ۱۳۹۳، ۴(۱۳). جوادپور، مهران و حمیدیان، محسن. (۱۳۹۸). کاربرد مدل Light TDABC در انتخاب سودآورترین محصولات تولیدی (مطالعه موردی: شرکت تولید محصولات لبنی هموطن)، حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۱)، ۳۶-۱۹.
- حاجیه، زهره و سرخانی گنجی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت، حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۴)، ۵۳-۴۱.
- حجازی، رضوان و رامشه، منیژه. (۱۳۹۲). بررسی روابط میان استراتژی تمایز، نوآوری و سیستم های کنترل مدیریت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، پاییز ۱۳۹۲، ۲(۷)، ۷۳-۶۱
- خواجهی، شکرالله و اعتمادی جوریبایی، مصطفی. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر پیاده سازی موفق سیستم های اطلاعاتی حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی، تابستان ۱۳۸۹، ۲(۴). داوودیان، معصومه و رحمت الله محمدی پور. (۱۳۹۲). جایگاه حسابداری مدیریت در مدیریت نوین، دومین همایش ملی علوم مدیریت نوین، گرگان، موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی حکیم جرجانی.
- دیبانتی دیلمی، زهرا؛ علم بیگی، امیر و برزگر، مرتضی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال نهم، ص ۱۰-۱.
- رحب دری، حسین. (۱۳۹۳). جایگاه و اهمیت سیستم اطلاعاتی حسابداری در سازمان، سومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان.
- رستمی مازویی، نعمت؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رییس زاده، سید محمدرضا و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۸). واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران، حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۱)، ۱۱۰-۹۱.
- رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷). مبانی حسابداری مدیریت: رویکرد و دیدگاه نوین، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- عزیززی، اصغر؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ عبدی، رسول و رضایی، نادر. (۱۴۰۰). مدل سازی تفاوت استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری، ۱۸(۱)، ۸۰-۶۷.
- قنبری، علی محمد؛ سرلک، نرگس و هاشمی، مهدی. (۱۳۹۲). نقش سیستم اطلاعات حسابداری در فرآیند تصمیم گیری مدیران شرکت ملی گاز ایران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی تابستان ۱۳۹۲ شماره ۱۸.
- گرکز، منصور و بیگلری، بهرام. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بودجه تعاملی و بودجه تشخیصی با اثر بخشی تیم و نقش اثر جمعی ادراک شده، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۲)، ۱۰۲-۸۷.
- محسنی، عبدالرضا و وفایی پور، روح اله. (۱۳۹۸). اولویت بندی عوامل موثر بر نسل سوم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا (PFABC) مطالعه موردی: بیمارستان نمازی شیراز، حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۱)، ۱۸۴-۱۷۱.
- ملانظری، مهناز و داور، سمانه داور. (۱۳۹۲). ارتباط اطلاعات حسابداری مدیریت با یادگیری سازمانی و عملکرد تولید، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۳(۹)، ۱۴۵-۱۲۵.
- نیرومند، حسن و امید ایمانی خوشخو. (۱۳۹۵). رویکرد های نوین حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه سازمان ها، اولین کنفرانس ملی مدیریت مهندسی، آستانه اشرفیه، مؤسسه آموزش عالی مهرآستان گیلان.
- همت فر، محمود؛ همد، هادی و وظیفه دمیرچی، قادر. (۱۳۸۹). تکنیک های نوین حسابداری مدیریت ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، همایش بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث حسابداری مدیریت در صنعت، دورود، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دورود.
- وطن پرست، محمدرضا؛ تصدی کاری، محمدجواد و احمدزاده لایق، نرگس. (۱۳۹۷). مروری بر تاریخچه و تکنیک های حسابداری مدیریت، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۲)، ۵۳-۳۹.



- Atshani, M., Mashdaei, M., & Mahmoudzadeh, A.A. (2014). Prioritization of Management Accounting Techniques in the National Iranian Petroleum Refining and Distribution Company Using Analytic Hierarchy Process (AHP), *New Process Quarterly*, 9(4)8, 92-79. (in Persian)
- Auzair, S.M. (2015). A configuration approach to management control systems design in service organizations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 11 No. 1, pp. 47-72.
- Ax, C., Greve, J. & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing”, *International Journal of Production Economics*, 115(1), 92-103.
- Azizi, A., Anvari Rostami, A.A., Abdi, R., Rezaei, N. (2021). Modeling the Difference between Using Management Accounting Techniques on Performance Management Control Systems Using Structural Equations and Choosing the Best Influence Path, 8 (1), 80-67. (in Persian)
- Baird, K., Hu, K.J. & Reeve, R. (2011). The relationships between organizational culture, total quality management practices and operational performance, *International Journal of Operations & Production Management*, 31(7), 789-814.
- Barzegar, N., Sayadi, M., & Moradkhani, B. (2019). Investigating the Role of Multiple Identities in the Occurrence of Hidden Representation in Management Accounting, *Quarterly of New Research Approaches in Management and Accounting*, 3(11) (2019), 150-165. (in Persian)
- Bauer-Nilsen, K., Hill C., Trifiletti DM. Libby B., Lash DH. Lain M., Christodoulou D., Hodge C., and Showaiter TN. (2018). Evaluation of Delivery Costs for External Beam Radiation Thertapy and Brachytherapy for Locally Advanced Cervical Cancer Using Time-Driven Activity-Based Costing, *International Journal of Radiation Oncology\*Physics*, 1(100), 88-94.
- Bedford, D.S. & Malmi, T. (2015). Configurations of control: an exploratory
- Abdel-Maksoud, A., Abdallah, W. & Youssef, M. (2012). An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), 84-97.
- Abubakar, N.K., Baird Appuhami, B.A. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector, *Asian Review of Accounting*, 25(1) 106 – 126.
- Agostino, D. & Arnaboldi, M. (2012). Design issues in balanced scorecards: the ‘what’ and ‘how’ of control, *European Management Journal*, 30(4), 327-339.
- Amirbeyki Langroudi, H; Kurdestani, F & Rezaei, Gh. (2020). Sustainable Development Accounting Model of Sustainable Development, *Management Accounting*, 13(44), Spring 1399, 1-21. (in Persian)
- Ansari, Z & Ghasabi, F. (2018). The role of accounting information system on improving the competitive advantage of the banking industry, the first scientific conference on new achievements in the study of management sciences, accounting and economics in Iran, Ilam. (in Persian)
- Arjaliès, D.L. & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective, *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300.
- Asatiani, I., Uday Apte, E.P., Mikko & Rönkkö, T.S. (2020). Impact of accounting process characteristics on accounting outsourcing - Comparison of users and non-users of cloud-based accounting information systems, *International Journal of Accounting Information Systems*, 34, 2019, 100419.
- Ashraf Ganjoui, A., Nayebzadeh, Sh. (2014). Investigating the Impact of Changes in Management Control and Accounting Systems on Organizational Performance of Manufacturing Companies, 11th Iran National Accounting Conference, Mashhad, Ferdowsi University of Mashhad, [https://www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11\\_119.html](https://www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11_119.html). (in Persian)

- performance, *Management Accounting*, 14(44), 53-41. (in Persian)
- Hejazi, R., & Ramsheh, M. (2013). Investigating the Relationships between Distinction Strategy, Innovation and Management Control Systems, *Management Accounting and Auditing Knowledge*, Fall 2013, 2(7); 61-73. (in Persian)
  - Hemmat far, M., Hamdam, H., & Vazifeh Damirchi, Gh. (2010). New Management Accounting Techniques, Management Tools in a Competitive Business Environment, Conference on Strategies for Improving Management Accounting in Industry, Doroud, Islamic Azad University, Doroud Branch. (in Persian)
  - Hiebl, M. R. W. (2018). Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research*, 38, 22-38.
  - Jamei, R., & Karamzadeh, T. (2014). Investigating the role of information technology on the development of accrual accounting system in Iran University of Medical Sciences (Kermanshah University of Medical Sciences), *Empirical Accounting Research*, Fall 2014, 40(13). (in Persian)
  - Jarrar, N.S. & Smith, M. (2014). Innovation in entrepreneurial organisations: a platform for contemporary management change and a value creator, *The British Accounting Review*, 46(1), 60-76.
  - Javadpour, M., Hamidian, M. (2019). Application of Light TDABC model in selecting the most profitable products (Case study: Compatriot Dairy Production Company), *Management Accounting*, 12 (41), 19-19-36. (in Persian)
  - Khajavi, Shokrallah, & Etemadi Joriabi, Mustafa. (2010). Investigating the Factors Affecting the Successful Implementation of Accounting Information Systems in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting Research*, Summer 2010, 2(4). (in Persian)
  - Kocsis, D. (2019). A conceptual foundation of design and implementation research in accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 34, 100420.
  - analysis, *Management Accounting Research*, 27(1), 2-26.
  - Carlsen B, Glenton C, & Pope C. (2007). Thou shalt versus thou shalt not: a Meta synthesis of GPs attitude to clinical practice guidelines. *Br J Gen.Pract*, 57: 971-8.
  - Creswell J. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press.
  - Davoodian, M., & Mohammadipour, R. (2013). The position of management accounting in modern management, the second national conference on modern management sciences, Gorgan, Hakim Jorjani Non-Profit Higher Education Institute. (in Persian)
  - Diyanati Deilami, Z., Elm Beigi, A., & Barzegar, M. (2016). Investigating the Relationship between the Application of Advanced Management Accounting Tools and Economic Value Added, *Quarterly of Management Accounting*, 9, 10-1. (in Persian)
  - Ganorkar Ashwin, B., Lakhe Ramesh, R., & Agrawal Kamalkishor, N. (2018). Impiementation of TDABC in SME: A Case Study, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(2): 87-113.
  - Gerkez, M., & Bigleri, B. (2017). Investigating the Relationship between Interactive Budget and Diagnostic Budget with Team Effectiveness and the Role of Perceived Collective Effect, *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(22), 102-87. (in Persian)
  - Ghanbari, A.M., Sarlak, N., & Hashemi, M. (2013). The role of accounting information system in the decision-making process of managers of the National Iranian Gas Company, *Accounting and Auditing Research Summer 2013* (18). (in Persian)
  - Grabner, I. & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues, *Accounting, Organizations and Society*, 38(6), 407-419.
  - Hajiha, Z., & Sarkhani Ganji, H. (2020). Investigating the role of management accounting mediation on the relationship between cost system design and firm

- Business Costs, *Procedia Economics and Finance*, 26, 418 – 422.
- Rahb Dori, H. (2014). The position and importance of accounting information system in the organization, Third National Conference on Accounting, Financial Management and Investment, Gorgan. (in Persian)
  - Ramli, A., Sulaiman, S. & Mitchell, F. (2013). Challenges in management accounting innovation adoption: evidence from Malaysian companies, *Journal of Finance and Accounting*, 2 (2), 125-130.
  - Roodposhti Rahnama, F. (2008). Fundamentals of Management Accounting: A New Approach and Perspective, Tehran, Islamic Azad University, Science and Research Branch. (in Persian)
  - Rostami Mazouei, N., Rahnama Rudposhti, F., Raiszadeh, S.M.R., & Pourzamani, Z. (2019). Analysis and explanation of the effects of technical and human actors on the functions of management accounting information system using network theory of actors, *management accounting*, 12(41), 110-91. (in Persian)
  - Socea, A.-D. (2012). Managerial decision-making and financial accounting information. *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, 58, 47-55.
  - Songini, L., Gnan, L. & Malmi, T. (2013). The role and impact of accounting in family business, *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 71-83.
  - Su, S., Baird, K. & Schoch, H. (2015). The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance, *Management Accounting Research*, 26(1), 40-53.
  - Sukalova, V., & Ceniga, P. (2013). The Activity Based Costing method - the way to higher effectiveness of the transport company. *Faktry prosperity podniků v lokálním a globalním prostredí optikou roku 2013, sbornik ze 7. Mezinarodni vědecke konference 25. ríjen 2013, Praha: Oeconomica, ISBN 978-80-245-1959-3, 672-679.*
  - Taleghani, F., Yekta, Z., & Nikbakht Nasrabadi, A. (2008). Adjustment Process in <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.06.003>  
<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.06.003>.
  - Langfield-Smith, K. (2009), *Management Accounting: Information for Creating and Managing Value*, 5th ed., McGraw-Hill Higher Education, Sydney.
  - Lapsley, I. & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the publicsector: a research agenda, *Management Accounting Research*, 15(3), 355-374.
  - Macinati, P, Anessi-Pessina, E/ Health Policy 117 (2014) 98–111. Magd, H. & Curry, A. (2003). Benchmarking: achieving best value in public-sector organisation, *Benchmarking: An International Journal*, 10(3), 261-286.
  - Molanazari, M., & Davar, S. (2013). The relationship between management accounting information and organizational learning and production performance, *Quarterly of Experimental Accounting Research*, Year 3, Number 9, 145-125. (in Persian)
  - Nimmagadda, Shastri L, Torsten Reiners, & Gary Burke. (2019). Big Data Guided Design Science – Information System (DSIS) Development for Sustainability Management and Accounting, *Procedia Computer Science*, 112, 2017, 1871-1880.
  - Niromand, H., & Imany Khoshkho, O. (2016). New approaches to management accounting and cost management of organizations, the first national conference on engineering management, Astaneh Ashrafieh, Mehrastan Higher Education Institute, Guilan. (in Persian)
  - Nuraddeen A., Nuhu K., Baird A., & Bala A. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector, *Asian Review of Accounting*, 25(1) 106 – 126.
  - Peter, G., Rötzel, A., Stehle, Burkhard, P., & Katrin, H. (2019). Integrating environmentalmanagement control systems tottranslate environmental strategyinto managerial performance, *Journal of Accounting &Organizational Change*, 15(4), 626-653.
  - Ponisciakovaa, OI., Gogolovaa, M., & Ivankova, K. (2015). The Use of Accounting Information System for the Management of

Iranian Women with Breast Cancer, May 2008 *Cancer Nursing* 31(3): E32-41, DOI:10.1097/01.NCC.0000305720.98518.35.

- Theriou, N., Loukas, A., Maditinos, D. & Šević, Ž. (2009). Management control systems and strategy: a resource based perspective. Evidence from Greece, paper presented at the 7th International Conference on Accounting and Finance in Transition, ICAFT, London.
- Vatanparast, M.R., Tasadikari, M.J., & Ahmadzadeh Layegh, N. (2018). A Review of the History and Techniques of Management Accounting, *Accounting and Management Perspectives*, 1(2), 53-39. (in Persian)
- Simons, R. (1995). *Levers of Control - How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

