

## آشنایی با تئوری های حسابداری مدیریت: مروری بر ادبیات نظام مند

حمید الواری چناری<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۲۷ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۶/۲۶

### چکیده

حسابداری مدیریت به مدیریت شرکتها برای رسیدن به اهداف بلند مدت و میان مدت و کوتاه مدت کمک زیادی می کند به طوری که بیشتر شرکت های بزرگ دنیا از تئوری، مبانی، اصول، روش ها، برنامه ها و استراتژی های آن، برای موفقیت و دستیابی به اهداف خود از آن بهره میگیرند و خود را در بازار های رقابتی شدید جهانی شاخص کرده و سهم خود را از بازار هدف افزایش میدهند یا با مدیریت و رهبری هزینه به دنبال کسب حاشیه سود بیشتر هستند. در این میان شناخت تئوری های مرتبط با حسابداری مدیریت میتواند کمک شایانی به سرمایه گذاران و مدیران و بسیاری از ذینفعان بالقوه و بالفعل بنماید تا بتوانند شرکت های مستعد پیشرفت و پرسود را در بازار شناسایی کرده، آنها را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و در صورت نزدیک بودن با اهداف سرمایه گذاری آنها، در آن شرکت ها سرمایه گذاری کرده و سودآوری کنند؛ بنابراین، این مقاله مروری بر مطالعات اصلی تئوری ها در حسابداری مدیریت از طریق مرور ادبیات سیستماتیک (SLR) ارائه می کند. دستورالعمل های PRISMA دنبال شد و داده ها از پایگاه داده ی [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com) جمع آوری شد. نمونه نهایی شامل ۹ مقاله بود که بین سال های ۲۰۱۰ و ۲۰۲۲ منتشر شد. نتایج ما استخراج ۳۱ تئوری مختلف را از این مقالات نشان میدهند و همچنین نشان می دهد که تحقیقات تئوری ها در حسابداری مدیریت بیشتر تمایل دارد بر مباحث مرتبط با تئوری اقتضایی تمرکز کند.

### واژگان کلیدی

تئوری، حسابداری مدیریت، بررسی نظام مند ادبیات

۱. دانشجوی دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان - پردیس، کرمان، ایران.

([hamidalvary2@gmail.com](mailto:hamidalvary2@gmail.com))

## مقدمه

حسابداری مدیریت به مدیریت شرکتها برای رسیدن به اهداف بلند مدت و میان مدت و کوتاه مدت کمک زیادی می کند به طوری که بیشتر شرکت های بزرگ دنیا از تئوری، مبانی، اصول، روش ها، برنامه ها و استراتژی های آن برای موفقیت و دستیابی به اهداف خود از آن بهره میگیرند و خود را در بازار های رقابتی شدید جهانی شاخص و برند کرده و سهم خود را از بازار هدف افزایش میدهند یا با مدیریت و رهبری هزینه به دنبال کسب حاشیه سود بیشتر هستند.

در این میان شناخت تئوری های مرتبط با حسابداری مدیریت میتواند کمک شایانی به سرمایه گذاران و مدیران و بسیاری از ذینفعان بالقوه و بالفعل بنماید تا بتوانند شرکت های مستعد پیشرفت و پرسود را در بازار شناسایی کرده و پس از شناسایی، آنها را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و در صورت نزدیک بودن با اهداف سرمایه گذاری آنها، در آن شرکت ها سرمایه گذاری کرده و سودآوری کنند.

تئوری های حسابداری در واقع راهنماهایی هستند که راه و روش عملیات های حسابداری و فرایند های حسابداری را تعیین و تشریح میکنند و هر حسابدار و حسابرس مستقل، هر مدیر شرکت، هر سرمایه گذار و تحلیل گران مالی، هر مدیر بانک و موسسه اعتباری و هر تدوین گر استاندارد در حوزه حسابداری نیاز دارند که با این تئوری ها آشنا بوده و برای نفوذ بیشتر در حرفه به یادگیری آنها بپردازد.

بنابراین، این مقاله با هدف ارائه یک مرور کلی از مطالعات اصلی در مورد تئوری های حسابداری مدیریت از طریق بررسی ادبیات سیستماتیک (SLR)، با اشاره به برخی نشانه ها برای تحقیقات آینده است.

### برای انجام این کار، سوالات پژوهشی زیر مطرح می شود:

**Q1:** تئوری های اصلی که توسط مطالعات مربوط به تئوری های حسابداری مدیریت مورد توجه قرار گرفته است؟

**Q2:** موضوعات اصلی مورد توجه مطالعات مربوط به تئوری های حسابداری مدیریت چیست؟

**Q3:** نتایج اصلی در مطالعات مربوط به تئوری های حسابداری مدیریت چیست؟

برای پاسخ به این سؤالات، این مقاله به بررسی نتایج ۹ مقاله می پردازد. این مقاله با تأمل در مورد آنچه انجام شده است و آنچه باید در آینده انجام شود، با پیشنهاد مضامین جدید و روش ها و زمینه های مختلف برای کمک به محققان در حسابداری و حسابداری مدیریت، به ادبیات کمک می کند. از نظر عملی، تمام ذینفعان بالقوه و بالفعل می توانند بینشی در مورد چگونگی مدیریت بهتر سازمان خود به دست آورند.

ساختار باقی مانده این سند به شرح زیر است: بخش ۲ پیشینه مفهومی را تعریف می کند. روش اتخاذ شده در بخش ۳ شرح داده شده و نتایج در بخش ۴ ارائه شده است.

## ۲. پیشینه نظری

### ۲.۱. حسابداری مدیریت

این مقاله با هدف درک چگونگی تئوری های حسابداری مدیریت و تحقیقات تکامل یافته است، نویسنده، بین سال های ۲۰۱۰ و ۲۰۲۲، شش موضوع اصلی را شناسایی کرد: (۱) مباحث پیرامون تئوری اقتضایی (۲) نظریه نمایندگی (۳) نوآوری در آینده پژوهی (۴) عملگرایی (۵) پیشینه تاریخی حسابداری مدیریت (۶) دیدگاه انتقادی به تحقیقات کیفی.

با توجه به پیشرفت روزافزون حسابداری مدیریت، تئوری های مختلفی درباره آن بیان شده است به عنوان مثال (Bryer, 2013a) در مقاله خود با عنوان "آمریکارایی و تئوری حسابداری مالی - بخش ۲: "شرکت تجاری مدرن"، گذار آمریکا به سرمایه داری و پیدایش حسابداری مدیریت" از شواهد حسابداری برای بررسی زمان و چگونگی ورود سرمایه داری به آمریکا استفاده می کند. این مقاله به جستجوی سرمایه داران در تاریخ آمریکا ادامه می دهد که در «آمریکایی گرایی و تئوری حسابداری مالی» آغاز شده است. قسمت ۱: آیا آمریکا سرمایه داری متولد شد؟ بخش اول به این نتیجه رسید که آمریکا به معنای مارکس «سرمایه دار زاده شده» نیست و ذهنیت سرمایه داری در کشاورزی حتی در اواخر قرن نوزدهم، در مزارع برده های جنوب در اثر جنگ داخلی، یا در شرکت های تولیدی تا دهه ۱۸۳۰ ظاهر نشده بود. این مقاله (بخش دوم) تر آلفرد چندلر را به چالش می کشد که «شرکت تجاری مدرن» نوع جدیدی از سرمایه داری» را از حدود اواسط قرن نوزدهم به ارمغان آورد. شواهد حسابداری از کارخانه های نساجی بوستون، راه آهن و صنعت آهن و فولاد را دوباره بررسی می کند. این نتیجه می گیرد که همکاران بوستون که مورخان اغلب آنها را «سرمایه داران اولیه»، «سرمایه داران مدیریتی» که چندلر در راه آهن می بیند و «سرمایه داران کارآفرین» که او در صنعت آهن و فولاد و جاهای دیگر می بیند، نیمه سرمایه دار باقی ماندند، زیرا سرمایه ها و کارگران آنها "آزاد" نبودند. این مقاله «رنسانس هزینه یابی»، معرفی و گسترش هزینه یابی محصول، هزینه یابی استاندارد، ROI و بودجه های انعطاف پذیر و شواهد موجود در مطالعات چندلر و جانسون و کاپلان در مورد شرکت پودر دوپونت و جنرال موتورز را دوباره بررسی می کند. این نشان می دهد که سرمایه داری تنها در حدود سال ۱۹۰۰، پس از بیش از دو دهه تضاد شدید بین «سرمایه و کار» در آمریکا ظاهر شد و در دهه ۱۹۲۰ تثبیت شد. این نقطه عطف حیاتی در تاریخ تجارت آمریکا است، این مقاله استدلال می کند که ظاهر «سرمایه داری مدیریتی» نیست. این نتیجه گیری می کند که آمریکا تا اواخر دهه ۱۹۲۰ به سرمایه داری بریتانیا نرسید، زیرا نخبگان حاکم آن با مشکل ایدئولوژیک ناشی از انتقال استثنایی آن از جامعه تولیدکنندگان ساده کالا و نیمه سرمایه داران، به ویژه تهدید سوسیالیسم مردمی، مواجه بودند.

به منظور حمایت از تصمیم گیری شرکتی برای اقدامات تولید پاک تر، سازمان ها به دنبال حمایت از رویکردها و ابزارهای مختلف جدید بوده اند. یکی از روش هایی که توجه آکادمیک و عملی فزاینده ای را به خود جلب کرده است، حسابداری مدیریت محیطی (EMA) است. EMA به عنوان رابط بین حسابداری مدیریت و استراتژی های محیطی شرکت، از جمله تولید پاک تر، نقش اطلاعاتی مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می کند. به طور خاص، هنگام

پیگیری استراتژی‌های تولید پاک‌تر، EMA به مجموعه‌ای از ابزارهای حسابداری، اطلاعات اقتصادی و زیست‌محیطی مربوطه را در اختیار مدیران قرار می‌دهد تا تصمیم‌گیری کنند و عملکرد را ارزیابی کنند. علیرغم محبوبیت حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان رویکردی برای حمایت از اقدامات تولید پاک‌تر شرکتی، تاکنون، نحوه اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی با توجه به مرحله توسعه استراتژی تولید پاک‌تر تا حد زیادی ناشناخته است. بنابراین این مطالعه به دنبال شناسایی چگونگی استفاده از حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و ویژگی‌های اطلاعاتی در بین سازمان‌ها در مراحل مختلف توسعه استراتژی تولید پاک‌تر است. با تکیه بر دیدگاه تئوری اقتضایی از پیچیدگی سیستم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، مراحل توسعه استراتژی تولید پاک‌تر و استفاده‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، یک چارچوب تحلیلی ایجاد کرد. (Gunarathne & Lee, 2021) در مقاله خود تحت عنوان "توسعه استراتژی تولید پاک‌تر شرکتی و حسابداری مدیریت زیست‌محیطی: دیدگاه تئوری اقتضایی" به بررسی این مهم در کشور سریلانکا پرداخته‌اند.

یکی از ویژگی‌های جالب تحقیق حسابداری مدیریت کیفی، روش‌های متعددی است که از طریق آن استفاده می‌کند و به نظریه متصل شد. همانطور که پارکر خاطر نشان می‌کند: "...تئوری و بینش نظری می‌تواند یا از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های تجربی اطلاع‌رسانی کند، یا از همان فرآیند تحلیل داده‌های کیفی بیرون بیاید." در برخی موارد، هدف از تحقیق توسعه نظریه است. به طور معمول، به دنبال نسخه‌های نظریه زمینه‌ای، هدف توسعه نظریه ماهوی است، یعنی نظریه‌ای که پدیده‌ای را در یک زمینه خاص توضیح می‌دهد، بدون اینکه ادعایی مبنی بر اینکه یک نظریه صوری یا بدون زمینه است. در کارهای کیفی مثبت‌گرا، هدف احتمالاً آزمایش تئوری یا «تفصیل» نظریه است. این رویکرد در تاونلی و همکاران (۲۰۰۳) و ریچاردسون و کیلفویل (۲۰۰۹) دیده می‌شود که در آن مطالعات طولی ادارات دولتی و یک آژانس سازمان ملل به ترتیب برای گسترش دیدگاه‌های نظری موجود در مورد استفاده از حسابداری استفاده شد. (Alan J Richardson, 2012) در مقاله خود تحت عنوان "پارادایم‌ها، تئوری و عملکرد حسابداری مدیریت: نظری در مورد پارکر" تحقیق حسابداری مدیریت کیفی: ارزیابی محصولات تحویلی و ارتباط "به تجزیه و تحلیل و نقد و بررسی مقاله پارکر و ویژگی‌های کیفی مقاله‌های حسابداری مدیریت پرداخته‌اند.

در طول چند دهه گذشته، رشد فزاینده‌ای در تحقیقات حسابداری مدیریت و در زیربنای تئوری آن وجود داشته است. این رشد صرفاً حجمی نبوده است. هم از نظر موضوع تحقیق و هم در مبانی نظری به کار گرفته شده توسط محققان، گستره قابل توجهی را شامل می‌شود. علیرغم این رشد، علاقه‌اندکی به تحقیقات توسط افراد درگیر در حسابداری مدیریت نشان داده شده است. یکی از استثناهای برجسته در این مورد، کارهایی است که از دانشگاه هاروارد توسط دانشگاهیان مانند R. Kaplan و R. Cooper در مورد موضوعاتی مانند هزینه‌یابی بر اساس فعالیت و کارت امتیازی متوازن پدید آمده است. این کار به شکل شناسایی، توسعه و ترویج راه‌حلی برای مشکلات عملی است که در ابتدا در مطالعات موردی رویه فعلی کشف شده‌اند. در نتیجه ممکن است به عنوان در انتهای توسعه فرآیند تحقیق و توسعه در

نظر گرفته شود. در اصل، بر بازیافت شیوه های موجود استوار است. کار هاروارد نشان می دهد که تمرین کننده با اشتیاق از نوع خاصی از تحقیق استفاده می کند. در واقع، نظرسنجی ها نشان می دهد که رویه حسابداری مدیریت را به طور قابل توجهی تغییر داده است، (Baldvinsdottir et al., 2010) در مقاله خود تحت عنوان "مسائل مربوط به رابطه بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت" بیان میدارند که اکثر تحقیقات حسابداری، توسعه حسابداری عملی را به عنوان هدف ندارند. چرا باید اینگونه باشد؟ آیا این شکاف ارتباطی بین توسعه نظری مبتنی بر تحقیق و عمل مهم است؟ برای پاسخ به این سؤالات باید روشی را در نظر بگیریم که تحقیق و تئوری حسابداری مدیریت توسعه یافته است.

(Boučková, 2015) در مقاله خود با عنوان "حسابداری مدیریت و تئوری نمایندگی" بیان میدارند که چگونه حسابداری مدیریت توسعه یافته است و ما پتانسیلی برای گسترش مفهوم حسابداری مدیریتی با استفاده از تئوری نمایندگی داریم.

(Otley, 2016b) در مقاله ای با عنوان "تئوری احتمالی حسابداری مدیریت و کنترل: ۱۹۸۰-۲۰۱۴" بیان میدارد که این مقاله، مروری بر تحقیق در مورد حسابداری مدیریت و کنترل ارائه می دهد که از دیدگاه احتمالی استفاده کرده است. از بررسی سال ۱۹۸۰ من درباره موضوع (Otley, 1980) شروع می شود و به دنبال آن است که این موضوع را به امروز برساند. با این حال، تعدادی ویژگی وجود دارد که برای تعریف دامنه این بررسی نیاز به توضیح دارد. اولاً، این موضوع در سه دهه اخیر دامنه خود را گسترش داده است و به نظر منطقی می رسد که جنبه هایی از سیستم های کنترل مدیریت (MCS) را نیز در بر گیرد که در ارتباط با اطلاعات حسابداری مدیریت به جای تمرکز صرف بر روی تکنیک های حسابداری مدیریت استفاده می شود. دوم، حسابداری مدیریت با انواع تکنیک های جدید در حال توسعه و رایج شدن، به ویژه در دهه های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰، خود تغییر کرده است. سوم، سازمان ها با تغییر شکل های سلسله مراتبی سنتی به شکل های مسطح تر و استراتژی هایی که بر تمرکز بر یک کسب و کار اصلی تأکید دارند، به جای تلاش برای احاطه کردن کل زنجیره تأمین در یک نهاد حقوقی واحد، تغییر کرده اند.

مقاله "بررسی پارادایم های تحقیقاتی بسیار تثبیت شده: احیای زمینه در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر نظریه احتمالی (اقتضایی)" که توسط (Granlund & Lukka, 2017) نوشته شده است بیان میدارد که این مقاله اساساً نقدی است بر استفاده بیش از حد مکانیکی از شیوه های تحقیقاتی تثبیت شده، مانند مواردی که در حال حاضر در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال (CBMA) مشهود است. برای نشان دادن این مشکل، این مقاله طراحی و کاربرد سازه ها و اندازه گیری های رایج عدم قطعیت، به ویژه عدم قطعیت محیطی درک شده (PEU) و عدم قطعیت وظیفه (TU) را در عمل تحقیقاتی نهادینه شده تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال (CBMA) بررسی می کند. علاوه بر این، از آنجایی که برخی از یافته های مربوط به عدم قطعیت در تحقیقات موجود در CBMA مختلط هستند، ما یک مسیر جایگزین برای انجام تحقیقات مبتنی بر احتمال در حسابداری مدیریت پیشنهاد می کنیم و این را با یک مطالعه میدانی از تجارت توسعه دارو نشان می دهیم.

(C. Nitzl, 2016) در مقاله ی خود که " استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی-PLS) در تحقیقات حسابداری مدیریت: دستورالعمل‌هایی برای توسعه تئوری آینده " نام دارد میگوید که در تحقیقات حسابداری مدیریت، از قابلیت‌های مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) فقط تا حدی استفاده شده است. این قابلیت های هنوز استفاده نشده PLS-SEM یک ابزار مفید در وضعیت اغلب اکتشافی تحقیقات در حسابداری مدیریت است. پس از بررسی یازده مجله حسابداری مدیریت با رتبه برتر تا پایان سال ۲۰۱۳، ۳۷ مقاله که در آنها از PLS-SEM استفاده شده است، شناسایی شده است. این مقالات بر اساس معیارهای مرتبط متعدد برای تعیین پیشرفت در این حوزه تحقیقاتی، از جمله دلایل استفاده از PLS-SEM، ویژگی‌های داده‌ها و مدل‌ها و ارزیابی و گزارش مدل، تحلیل می‌شوند. تمرکز ویژه ای بر میزان اهمیت این معیارهای تحلیل شده برای توسعه آینده تحقیقات حسابداری مدیریت است. برای اطمینان از توسعه نظری مستمر در حسابداری مدیریت، این مقاله همچنین توصیه هایی را برای جلوگیری از مشکلات رایج ارائه می دهد و راهنمایی برای استفاده پیشرفته از PLS-SEM در تحقیقات حسابداری مدیریت ارائه می دهد.

(Hall, 2016b) در تحقیقش با نام " درک غنای نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال " میگوید تئوری روانشناسی به طور گسترده در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا به کار گرفته شده است، اما در مورد اینکه چگونه می توان از آن به طور مفیدتر استفاده کرد، توجه چندانی نشده است. پس از تجزیه و تحلیل تحقیقات قبلی، به ویژه مطالعات منتشر شده در تحقیقات حسابداری مدیریت، پنج راه برای توسعه استفاده از نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال را شناسایی و مورد بحث قرار می‌دهم: (۱) ارتباط قوی تر بین مطالعات فردی و سطح سازمانی، (۲) دیدگاه پویاتر در مورد روابط بین شیوه های حسابداری مدیریت و فرآیندهای روانشناختی، (۳) استفاده بیشتر از مطالعات میدانی در مقابل نظرسنجی ها، (۴) بررسی وابستگی های متقابل بین شیوه های حسابداری مدیریت و سایر انواع اطلاعات و (۵) تمرکز بیشتر بر نقش احساسات.

## ۲.۲. تئوری های اصلی مورد استفاده در تحقیقات حسابداری مدیریت

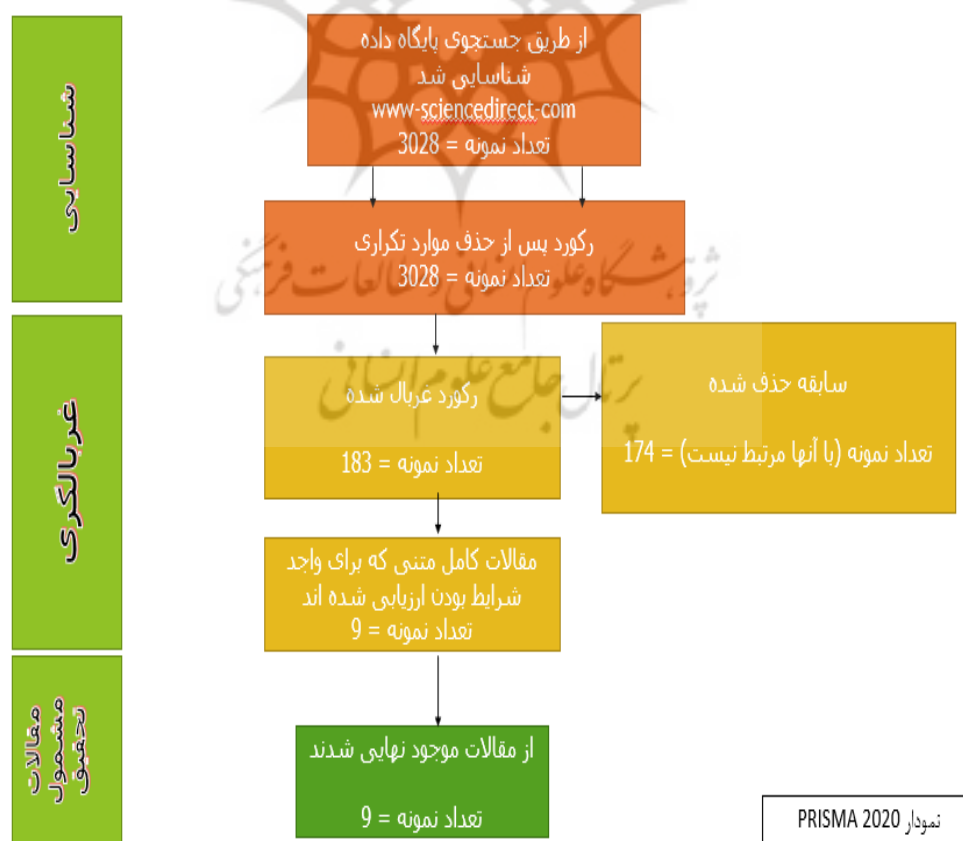
با توجه به تئوری های موجود در مقالات مختلف تعداد ۳۱ تئوری در این ۹ مقاله یافت گردید که بیشترین تئوری، تئوری اقتضایی (احتمالی) است که در ۵ مقاله به آن اشاره شده است. (Gunarathne & Lee, 2021) مینویسند که دیدگاه اقتضایی نشان می‌دهد که طراحی و استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت، مانند حسابداری مدیریت زیست محیطی، مشروط به زمینه سازمانی است که این سیستم‌ها و کنترل‌های حسابداری در آن عمل می‌کنند. قبلاً پیشنهاد شده بود که چندین عامل احتمالی مانند عدم قطعیت محیطی، استراتژی، ساختار، وابستگی متقابل و دامنه کنترل، استفاده و توسعه سیستم های حسابداری مدیریت را تعیین می کند در حالی که این عوامل احتمالی به طور کلی در ادبیات حسابداری مدیریت مورد بحث قرار گرفته اند، به صراحت مشخص شده است که "استراتژی محیطی" با حسابداری مدیریت زیست محیطی مرتبط است.



تئوری حسابداری مدیریت در ۲ مقاله ذکر شده است. (C. Nitzl, 2016) درباره تئوری حسابداری مدیریت مینویسد من یک معیار جدید برای ارزیابی قابلیت اطمینان اندازه گیری های بازتابی و یک روش جدید برای کنترل واریانس اندازه گیری مشترک توصیه می کنم. چنین توصیه های حیاتی برای اطمینان از دقت تحقیق و انتشارات در تحقیق و توسعه تئوری حسابداری مدیریت آینده با استفاده از PLS-SEM حیاتی هستند. ۲۹ نظریه ی باقیمانده هر کدام یک بار در یک مقاله ظاهر می شوند (جدول ۱ را ببینید).

### ۳. روش شناسی

در این مقاله یک مرور ادبیات سیستماتیک (SLR) انجام شده و برای تئوری های حسابداری مدیریت اعمال می شود، با توجه به اینکه روش های مورد استفاده در مرورهای سنتی به وضوح مشخص نمی کنند که چه چیزی در مورد یک موضوع مشخص است یا نیست، SLR ها با بررسی های روایی سنتی با اتخاذ یک فرآیند علمی و قابل تکرار، به منظور به حداقل رساندن خطاها یا سوگیری ها از طریق جستجوهای جامع ادبیات متفاوت هستند (José Vale 1, 2022). به منظور انتخاب نمونه برای مطالعه حاضر، دستورالعمل های PRISMA (اقلام گزارش ترجیحی برای بررسی های سیستماتیک و متاآنالیز) که در اصل توسط (Liberati et al., 2009) پیشنهاد شده است و در سال ۲۰۲۰ به روز شد استفاده شد. نمودار جریان PRISMA 2020 بر اساس سه مرحله است: شناسایی، غربالگری و مقالات مشمول تحقیق (شکل ۱ را ببینید).



شکل ۱. نمودار PRISMA 2020. اقتباس از (Page et al., 2021)

بنابراین، ما با انتخاب پایگاه داده به منظور جمع آوری مقالاتی که در RSL قرار می گیرند، شروع کردیم. پایگاه اطلاعاتی انتخاب شده [www-sciencedirect.com](http://www-sciencedirect.com) بود که با اقتدار، انتشارات با شناخت علمی بالا توجیه می شود. داده ها در ۲۰ آبان ۱۴۰۱ جمع آوری شد، جستجوی نشریه با استفاده از کلیدواژه ی زیر انجام شد: «حسابداری مدیریت». در مجموع ۳۰۲۸ نتیجه به دست آمد: سپس با توجه به موضوع و زمینه کاربرد، فیلتر بر حسب زمینه تحقیق اعمال شد. در [www-sciencedirect.com](http://www-sciencedirect.com)، حوزه های زیر انتخاب شدند: تئوری؛ حسابداری مدیریت؛ تئوری و حسابداری مدیریت. در نتیجه، نمونه به ۱۸۳ مقاله کاهش یافت. در نهایت تصمیم بر این شد که فقط مقالات علمی، نقدها و مقالات دسترسی زودهنگام انتخاب شوند، به استثنای سایر نشریات مانند کتاب، مجموعه مقالات کنفرانس و به اصطلاح ادبیات خاکستری. در مرحله غربالگری، عناوین، ۱۸۳ مقاله باقی مانده خوانده شد که منجر به حذف ۱۷۳ مقاله شد در نهایت نمونه ای از ۹ نتیجه به دست آمد و بدین ترتیب مرحله دوم PRISMA (غربالگری) به پایان رسید. در نتیجه، ۹ مقاله واجد شرایط برای تجزیه و تحلیل در نظر گرفته شد. به منظور ساختار تجزیه و تحلیل مقالات، یک پایگاه داده اکسل ایجاد شد که در آن اطلاعات مرتبط برای هر مقاله گنجانده شد.

#### ۴. نتایج

این بخش به تجزیه و تحلیل کیفی مقالات منتخب، برجسته کردن مطالب و ویژگی های کتاب سنجی آنها اختصاص دارد.

##### ۴.۱. موضوعات اصلی مطرح شده در مطالعات تئوری های حسابداری مدیریت

حوزه هایی که در آنها تحقیقات و فعالیت های فراوانی صورت میگیرد پیش زمینه ای برای ایجاد تئوری و تئوری پردازی به وجود می آوردند. بخش های قابل توجهی از این حوزه ها در این مرور ادبیات سیستماتیک (SLR) مورد بررسی قرار گرفته اند. در واقع، در طول ارزیابی نمونه، دسته ای پدید آمد که شامل چهار مقاله با تمرکز بر «نظریه احتمالی (اقتضایی)» بود که هر کدام از دیدگاه و زوایای مختلفی به این موضوع پرداخته اند شما میتوانید برای بررسی مقاله های مربوط به این دسته به مقاله ی " بررسی پارادایم های تحقیقاتی بسیار تثبیت شده: احیای زمینه در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر نظریه احتمالی (اقتضایی) " که توسط (Markus Granlund\*, 2017)، مقاله ی (Otley, 2016b) با عنوان " تئوری احتمالی حسابداری مدیریت و کنترل: ۱۹۸۰-۲۰۱۴"، مقاله ی (Hall, 2016b) با عنوان " درک غنای نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال " و مقاله ی (Nuwan Gunarathne a, 2021) تحت عنوان " توسعه استراتژی تولید پاک تر شرکتی و حسابداری مدیریت زیست محیطی: دیدگاه تئوری اقتضایی " مراجعه کنید.

با توجه به وجود مباحث احتمالی (اقتضایی)، مطالعه (Otley, 2016b) جهت جستجوی ادبیات اولیه با استفاده از سه مرحله انجام شد. ابتدا، یک لیست اولیه با جستجوی کلمات کلیدی در نسخه های آنلاین هفت مجله اصلی حسابداری



ایجاد شد. ثانیاً جستجوی بیشتر با استفاده از پایگاه‌های داده الکترونیکی اصلی که دسترسی به اکثر مجلات مهم دیگر را فراهم می‌کنند، انجام شد. در نهایت، این فهرست با بررسی فهرست های مرجع مقالات کلیدی که قبلاً شناسایی شده بودند تکمیل شد. هدف از این کار ایجاد فهرستی از مقالات مرتبط بود که تا حد امکان در حوزه رویکردهای احتمالی حسابداری مدیریت و کنترل کامل باشد.

در این مقاله تئوری احتمالی (اقتضایی) از جنبه های متفاوتی مانند تکیه بر معیارهای عملکرد حسابداری، عدم اطمینان محیطی و خصومت، استراتژی، فرهنگ، اثربخشی و سیستم ها و بسته ها مورد بررسی قرار گرفت.

از سوی دیگر موضوع به مقاله ی " بررسی پارادایم های تحقیقاتی بسیار تثبیت شده: احیای زمینه در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر نظریه احتمالی (اقتضایی) " که توسط (Markus Granlund\*, 2017) نوشته شده بر میخوریم که بیان میدارد در تجارت توسعه دارو، عملیات در امتداد خط لوله توسعه محصول اتفاق می افتد که شامل دو مؤلفه بسیار متفاوت و عمده است: مرحله کشف و مرحله توسعه بالینی. هدف مرحله کشف دارو ایجاد مولکول های جدید با پیامدهای پزشکی خاص، اما بدون عوارض جانبی ناکارآمد است. دو ویژگی بر ماهیت مرحله کشف تأکید می کند: شیمیایی بسیار بالا، بیوشیمیایی، دانش پزشکی یا دارویی و درجه قابل توجهی از خلاقیت. عنصر اول دلالت بر این دارد که فقط افراد بسیار تحصیلکرده قادر به موفقیت در مرحله کشف خط لوله توسعه دارو هستند. عنصر اخیر نشان می دهد که فرآیند کشف، با آزمون ها و خطاهایش، تلاشی بسیار نامطمئن با توجه به نتایج آن است. در واقع، تقاضاها در این نوع کسب و کار پیچیده و نتایج نامطمئن هستند. شرکت های تولید دارو همچنین باید از مولکول ها یا ترکیبات بالقوه موفق جدید خود با پتنت محافظت کنند و متعاقباً تمایل دارند آنها را در نشریات علمی "پرچم" کنند. یکی از نگرانی های کنونی تجارت توسعه دارو، فقدان بهره وری تحقیق و توسعه است. این تصور مشترک است که مرحله کشف کل صنعت توسعه دارو امروزه نه تنها قادر به تولید ترکیبات جدید کافی برای نیازهای خود نیست، بلکه نسبت ورودی به خروجی مرحله کشف رضایت بخش نیست به عنوان مثال، داروسازی ۲۰۲۰: کدام مسیر را انتخاب خواهید کرد؟

مرحله توسعه بالینی تنها در صورتی می تواند آغاز شود که یک شرکت به یک مولکول جدید، نوآورانه و ثبت اختراع با پتانسیل پزشکی دسترسی داشته باشد که مقررات دارویی جدید (IND) را نیز رعایت کرده باشد. سه مرحله اصلی در مرحله بالینی فرآیند توسعه دارو وجود دارد، از جمله آزمایش های علمی روی دارو با حیوانات و انسان ها. ماهیت مرحله بالینی به طور قابل توجهی با مرحله کشف متفاوت است: اگرچه وظایف مرحله بالینی به مهارت های هماهنگی مناسب برای انجام فرآیندهای آزمون به طور موثر و مقرون به صرفه نیاز دارد، اما از نظر نسبی نیاز به خلاقیت به اندازه مورد نیاز نیست. مرحله کشف اگر داروی جدید هر سه مرحله بالینی را پشت سر بگذارد، مجوز فروش از مقامات پزشکی کشورها و مناطقی که قرار است در آنها به فروش برسد، قابل درخواست است.

خط لوله تجارت توسعه دارو در بسیاری از جنبه ها باز است. یک شرکت می تواند تنها در برخی از قسمت های خط لوله فعالیت کند. به عنوان مثال، فقط در برخی از مراحل توسعه بالینی. علاوه بر این، شرکتی که در کل خط لوله فعالیت

می‌کند، حداقل در اصل، این فرصت را دارد که برای مولکول‌های جدید از شرکت‌های دیگر مجوز بگیرد یا مولکول‌های جدید توسعه یافته خود یا داروهایی که قبلاً توسعه داده شده است را به شرکت‌های دیگر صادر کند که سپس به توسعه خود ادامه می‌دهند. یا حتی آنها را به بازار عرضه کنند. از آنجایی که هزینه‌های بازاریابی برای بازیگران کوچک در این تجارت بسیار زیاد و غیرقابل استطاعت است، سرنوشت معمولی یک داروی اصلی جدید که توسط یک شرکت توسعه داروی کوچک تولید شده است، صدور مجوز به یک شرکت «داروسازی بزرگ» است، معمولاً در مقطعی از مرحله رشد بالینی

یک مسئله مهم برای شرکت‌های کوچکتر تولید دارو، نحوه تامین مالی فعالیت‌هایشان است. یک راه حل معمولی برای این شرکت‌ها تامین مالی از سرمایه‌گذاران سهام خصوصی است که در نهایت تمایل به خروج از طریق IPO دارند. از آنجایی که معمول است که این شرکت‌ها در سال‌های اولیه چرخه عمر خود درآمد فروش زیادی ندارند، آنها تمایل دارند که نیاز مزمین به سرمایه‌گذار جدید از سوی سرمایه‌گذاران جدید فعلی یا بالقوه خود داشته باشند. این امر منجر به فشار مداوم و عدم اطمینان در مورد آینده بلندمدت این شرکت‌ها می‌شود.

(Hall, 2016b) در مقاله اش با نام " درک غنای نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال " میگوید من از عبارت "تحقیق مبتنی بر اقتضا" به جای "نظریه اقتضایی" برای تمایز بین رویکرد اقتضایی به تحقیقات حسابداری مدیریت و نظریه (های) دقیق بسیج شده در یک مطالعه خاص استفاده می‌کنم. به این معنا که جهت‌گیری اقتضایی رویکردی به تحقیقات حسابداری مدیریت است که به دنبال درک این موضوع است که چگونه عملیات و اثرات شیوه‌های حسابداری مدیریت «جهانشمول» نیستند - آنها به زمینه‌های مختلفی که این شیوه‌ها در آن عمل می‌کنند بستگی دارد. در این رویکرد، نظریه (های) خاص می‌تواند برای ارائه پیش‌بینی‌ها و/یا توضیحاتی برای روابط مورد انتظار و/یا مشاهده شده، مانند نظریه‌های اقتصاد، روانشناسی یا جامعه‌شناسی، یا ترکیبی از آنها استفاده شود. تمرکز من بر استفاده از نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا است که مدت‌هاست برای مطالعه رویه‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرد. نظریه روانشناسی بر تبیین و پیش‌بینی رفتار با بررسی رفتارهای فردی و نه سازمانی و اجتماعی و پدیده‌های ذهنی به جای عینی تمرکز دارد. به این ترتیب، نظریه روانشناسی را می‌توان در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا به منظور درک و توضیح عملکرد و اثرات شیوه‌های حسابداری مدیریت از طریق در نظر گرفتن نحوه تأثیر آنها بر افراد استفاده کرد. مطالعات می‌توانند از انواع نظریه‌های روانشناسی از روانشناسی شناختی، انگیزشی و اجتماعی استفاده کنند. نظریه‌های روانشناسی مورد استفاده برای درک تأثیرات سیستم‌های سنجش عملکرد معاصر، نظریه پردازش اطلاعات، نظریه تعیین هدف و نظریه‌های عدالت هستند. وی همچنین می‌گوید هدف اول من تجزیه و تحلیل روش‌هایی است که در آن نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضای پیشین به کار گرفته شده است، به ویژه نقش آن در توسعه پیش‌بینی‌ها و/یا توضیح برای اثرات

شیوه های حسابداری مدیریت. با تکیه بر این تحلیل مطالعات قبلی، هدف دوم من شناسایی و بحث در مورد پنج راه برای توسعه استفاده از نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال است که به شرح زیر میباشند:

۱ - بر ایجاد پیوندهای قوی تر بین مطالعات فردی و سطح سازمانی تمرکز می کند ۲ - و سپس از دیدگاهی پویاتر در مورد روابط بین شیوه های حسابداری مدیریت و فرآیندهای روانی بحث می کند ۳ - استفاده بیشتر از مطالعات میدانی را در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا پیشنهاد می کند ۴ - اهمیت بررسی محیط اطلاعاتی گسترده تری را که در آن شیوه های حسابداری مدیریت عمل می کنند را در نظر می گیرد و ۵ - رویکرد نهایی او به گسترش دامنه نظریه های روانشناسی مورد استفاده در درک عملکرد شیوه های حسابداری مدیریت در سازمان ها مربوط می شود.

(Nuwan Gunarathne a, 2021) در مقاله ای تحت عنوان " توسعه استراتژی تولید پاک تر شرکتی و حسابداری مدیریت زیست محیطی: دیدگاه تئوری اقتضائی " از کشور سریلانکا بیان میدارند به منظور حمایت از تصمیم گیری شرکتی برای تولید پاک تر اقدامات سازمان ها به دنبال حمایت از رویکردها و ابزارهای مختلف جدید بوده اند. یکی از روش هایی که توجه آکادمیک و عملی فزاینده ای را به خود جلب کرده است، حسابداری مدیریت محیطی (EMA) است. به عنوان رابط بین حسابداری مدیریت و استراتژی های محیطی شرکت، از جمله تولید پاک تر، EMA نقش اطلاعاتی مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می کند. به طور خاص، هنگام پیگیری استراتژی های تولید پاک تر، EMA با مجموعه ای از ابزارهای حسابداری، اطلاعات اقتصادی و زیست محیطی مربوطه را در اختیار مدیران قرار می دهد تا تصمیم گیری کنند و عملکرد را ارزیابی کنند.

با رشد EMA در عمل، مطالعات مختلف وضعیت فعلی برنامه های کاربردی EMA را در صنایع مختلف و تنظیمات کشور بررسی کرده اند. در این میان، کاوش عواملی که وضعیت فعلی EMA را تعیین می کنند، جنبه مهم تحقیق است. با استفاده از لنزهای نظری مختلف مانند نظریه نهادی، نظریه انتشار و نظریه اقتضایی، این مطالعات به عواملی اشاره کرده اند که توسعه یا اجرای EMA را تعیین می کنند. مطالعات قبلی که از دیدگاه تئوری احتمالی پیروی کرده اند نشان می دهد که استراتژی محیطی یک عامل احتمالی مهمی است که اجرای شیوه های EMA را در یک سازمان تعیین می کند. از آنجایی که کاربردهای EMA ارتباط نزدیکی با استراتژی مدیریت محیطی دارد، مرحله توسعه استراتژی تولید پاک تر می تواند نحوه استفاده از اطلاعات EMA را در یک سازمان شکل دهد. با این حال تا کنون، هیچ مطالعه ای به طور خاص بررسی نکرده است که چگونه استفاده از EMA با توجه به سطح سازمان های توسعه استراتژی تولید پاک تر متفاوت است.

سطح توسعه استراتژی تولید پاک تر می تواند ساختارهای سازمانی، جمع آوری اطلاعات، استفاده و تصمیم گیری را تعیین کند. با این حال، به دلیل ناآگاهی از توسعه استراتژی تولید پاک تر، ابزارهای EMA به عنوان ابزاری ثابت در هر سازمانی مطرح شده اند. این خطر کاهش ارزش عملی و کاربرد ابزارهای EMA را دارد. این مطالعه به دنبال شناسایی چگونگی استفاده از EMA و ویژگی های اطلاعاتی آن در بین سازمان ها در مراحل مختلف توسعه استراتژی تولید

پاک‌تر از طریق یک رویکرد مطالعه موردی چندگانه است. با توجه به تئوری اقتضایی، توسعه استراتژی تولید پاک‌تر و استفاده‌های EMA، یک چارچوب تحلیلی برای پاسخ به سؤال تحقیقاتی زیر ایجاد شد: کاربردها و ویژگی‌های اطلاعات EMA چگونه به مراحل توسعه استراتژی تولید پاک‌تر مشروط است؟

در پاسخ به سوال تحقیق فوق، این مطالعه به ارائه چندین مشارکت می‌پردازد. ابتدا، ادبیات توسعه استراتژی تولید تمیزتر شرکتی (یا مدیریت زیست محیطی گسترده) را با EMA مرتبط می‌کند. این ارتباط از آنجایی که تولید پاک‌تر یا توسعه استراتژی زیست محیطی و EMA خود را به خود اختصاص داده‌اند، اما با گفت‌وگوی محدود، علی‌رغم ارتباط ظاهری، بسیار مهم است. دوم، این مطالعه دامنه اجرای EMA را با کاوش تجربی مناطق (یا حوزه‌ها) و کاربردهای عملکردی آن‌ها گسترش می‌دهد. سوم، درک نظری EMA را با ارائه بینشی در مورد اینکه چگونه مرحله توسعه استراتژی تولید پاک‌تر بر توسعه و پیاده‌سازی سیستم‌های EMA از دیدگاه تئوری احتمالی تأثیر می‌گذارد، گسترش می‌دهد.

نتایج همچنین نشان می‌دهد که یکی از مقالات مضامین خود را روی دسته دیگری متمرکز می‌کنند: پیشینه‌ی حسابداری مدیریت و نحوه پیدایش آن در آمریکا. (Bryer, 2013a) در مقاله خود با عنوان "آمریکانگرایی و تئوری حسابداری مالی - بخش ۲: "شرکت تجاری مدرن"، گذار آمریکا به سرمایه داری و پیدایش حسابداری مدیریت" می‌نویسد شرکت‌های بزرگی از دهه ۱۸۸۰ ظاهر شدند که تولید انبوه را با توزیع انبوه ادغام کردند که بسیاری از آنها با ادغام در دهه ۱۸۹۰ ایجاد شدند و می‌گویند که آنها نمونه‌ای از «سرمایه داری مدیریتی» بودند، زیرا توسط مدیرانی اداره می‌شدند که جایگزین بازار شده بودند که وظایف هماهنگ کردن جریان کالاها از طریق فرآیندهای موجود تولید و توزیع و تخصیص بودجه و پرسنل برای تولید و توزیع آینده را بر عهده گرفتند. برخلاف مالک-تولیدکنندگان سنتی که «سرمایه‌دار» بودند، زیرا به بازار پاسخ می‌دادند و بنابراین «روش‌های قدیمی حسابداری را کاملاً کافی می‌دانستند»، مدیران «سرمایه‌دار» بودند زیرا باید روشها و رویه‌های جدیدی را ابداع می‌کردند، به ویژه روش‌های حسابداری، برای گنجاندن ذهنیت بازار در عملکرد سازمان‌های خود. به گفته جانسون و کاپلان (1987)، تاریخچه حسابداری مدیریت از تز چندلر پشتیبانی می‌کند، زیرا تأیید می‌کند که جستجو برای «کارایی» که بنگاه تجاری مدرن را ایجاد کرد، اختراع تمام تکنیک‌های مدرن را تا دهه ۱۹۲۰ نیز تحریک کرد.

به گفته چندلر، شرکت تجاری مدرن نوع جدیدی از رابطه بین مالکیت و مدیریت و بنابراین نوع جدیدی از سرمایه داری را به اقتصاد آمریکا آورد. از آنجا که سهامداران نفوذ، دانش، تجربه یا تعهد لازم برای شرکت در فرماندهی عالی را نداشتند، کنترل سرمایه، اعم از سیاست بلندمدت و عملیات تفصیلی را به مدیریت واگذار کردند. مارکس موافق بود که «جدایی» مالکیت از کنترل سرمایه برای پیشرفت سرمایه داری به بالاترین سطح خود ضروری است.

این مقاله ابتدا شواهدی را از صنعت نساجی بوستون، راه آهن و صنعت آهن و فولاد بررسی می‌کند که نشان می‌دهد سرمایه‌داری به معنای مارکس تا دهه ۱۸۸۰ ظاهر نشده بود. صنعت نساجی بوستون که توسط «بوستون آسوشیتس» تأمین

مالی و سازماندهی می شود، بازرگانان برجسته ای که کارخانه های یکپارچه بزرگ را تبلیغ می کردند و مالک آن بودند، در نیمه اول قرن نوزدهم پیشرفته ترین صنعت در آمریکا بود. کارخانه های آن ها اولین کارخانه هایی بودند که توسط سرمایه های اجتماعی بزرگ تأمین مالی شدند، اولین کارخانه هایی بودند که کارگران مزدبگیر را که به طور منظم به صورت نقدی پرداخت می شدند، استخدام کردند و اولین کارخانه هایی بودند که سرمایه گذاری هنگفتی روی فناوری تولید صرفه جویی در نیروی کار داشتند. مورخان حسابداری به آنها اعتبار داده اند که پیچیده ترین گزارش های آن زمان را تولید کرده اند و مورخان اجتماعی و اقتصادی اغلب آنها را «سرمایه داران نیوانگلند» می نامند.

دوم، این مقاله پیدایش حسابداری مدیریت آمریکایی را مجدداً بررسی می کند تا سرمایه دارانی را به معنای مارکس پیدا کند، کسانی که بر بازگشت سرمایه تمرکز کرده اند و ظاهرشان را توضیح دهد.

یک مقاله هم به «حسابداری مدیریت و رابطه تئوری و عمل در آن» می پردازد. مقاله ی ( Gudrun Baldvinsdottir, 2010a) تحت عنوان "مسائل مربوط به رابطه بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت" حسابداری مدیریت را از جنبه های تحقیقات معاصر، علوم اجتماعی، رشته اجتماعی و فنی و تحقیق تجربی مورد بررسی قرار می دهند. آنها در مورد جنبه تحقیقات معاصر بیان میدارند که در طی سال های اخیر، حسابداری مدیریت به یک روش نوآورانه تبدیل شده است و در نتیجه این پتانسیل برای محقق وجود دارد که حداقل با ارزیابی شیوه های جدید معرفی شده، نقش حمایتی در توسعه این رشته در سطح عملی ایفا کند. آنها از جنبه علوم اجتماعی میگویند که از دهه ۱۹۶۰ به بعد حسابداری به طور محکم به عنوان یک علم اجتماعی تثبیت شد. در اصل، این امر با تأکید محققان آن بر تجربه گرایی حاصل شده است. تسلط پوزیتیویسم در ایالات متحده آمریکا و رشد تحقیقات موردی تفسیری و مبتنی بر پیمایش در حسابداری مدیریت در سراسر اروپا پیشرفت تحصیلی حسابداری را نشان دهد. در طول این فرآیند، پیوندهای اولیه حسابداری مدیریت با اقتصاد به طور پیوسته گسترش یافته و شامل علوم اجتماعی مانند جامعه شناسی، روانشناسی و مطالعات سازمانی می شود. جنبه های رشته اجتماعی و فنی می نویسند که رفتار حسابداری شامل تعامل افراد و تکنیک های حسابداری است. اگر این تکنیک های حسابداری توسط محقق درک نشده و به اندازه کافی توصیف نشده باشند، توضیحات رفتاری که توسط فعالیت های تحقیقاتی ایجاد می شود احتمالاً ناقص و بالقوه گمراه کننده هستند. این جنبه های فنی این رشته است که به محققان حسابداری مزیت نسبی نسبت به محققان علوم اجتماعی می دهد و آنها را قادر می سازد تا توضیحاتی از رفتاری ارائه دهند که به طور خاص قادر به تولید آن هستند. بدون توجه کافی به هسته فنی، پژوهش مهر «حسابداری» را از دست خواهد داد. از جنبه تحقیق تجربی اعلام میدارند که مراحل کلیدی در تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت وجود دارد. آنها میگویند: ابتدا یک حوزه یا موضوع تحقیق با شواهد تجربی مناسب مشخص شده انتخاب می شود. دوم، موقعیت و رفتار بازیگران باید از طریق توصیف به تصویر کشیده شود. نظریه ها می توانند از شواهد توصیفی توسعه یابند (مثلاً استقرایی مانند نظریه پایه) یا نظریه های وارداتی ممکن است برای داده هایی که جمع آوری شده اند اعمال شوند. نقش تئوری کمک به توضیح آن چیزی است که به صورت تجربی یافته شده است. در



جایی که توضیح قانع کننده باشد، می تواند به درک آنچه پیدا شده است منجر شود. در حسابداری مدیریت، توصیف به ندرت پیش می آید که محتوای کافی برای انتشارات تحقیقاتی فراهم کند (اگرچه استثنایایی وجود دارد - به عنوان مثال، پاتل، ۱۹۸۷). توضیح و درک چیزی است که برای انتشارات دانشگاهی مورد نیاز است و آنها به عنوان هدف اولیه تحقیقات دانشگاهی شناخته شده اند. با توجه به اینکه در دهه های اخیر علاقه محققان دانشگاهی به جنبه های عملی حسابداری مدیریت کاهش یافته است. این مقاله به بررسی برخی از دلایل این موضوع می پردازد.

یکی از مقالات نیز به بررسی و نقد یک مقاله دیگر می پردازد. (Alan J. Richardson, 2012) در مقاله خود تحت عنوان " پارادایم ها، تئوری و عملکرد حسابداری مدیریت: نظری در مورد پارکر " تحقیق حسابداری مدیریت کیفی: ارزیابی محصولات تحویلی و ارتباط " در نقد و بررسی مقاله پارکر میگوید به طور خاص، اولاً استدلال می کنم که تنوع فلسفی بیشتری در تحقیقات حسابداری مدیریت کیفی نسبت به آنچه پارکر پیشنهاد می کند وجود دارد و این تنوع باید به عنوان منبع قوت ادبیات و به عنوان محدود کننده تأثیر احتمالی برخی از نگرانی های پارکر شناخته شود. دوم، ضمن توافق با پارکر در مورد ارزش رویکردهای چند نظری، من معتقدم که ما باید به ادبیاتی که از آنها نظریه می گیریم کمک کنیم و نه اینکه صرفاً مصرف کننده نظریه سایر ادبیات باشیم. ما همچنین باید در مورد اینکه چه چیزی دانش انباشته در تحقیقات حسابداری مدیریت کیفی را تشکیل می دهد، یا اینکه آیا چنین نگرانی در این ادبیات معتبر است، به بحث پردازیم تا بهتر درک کنیم که چگونه این ادبیات به توسعه تئوری کمک می کند. در نهایت، من چارچوبی را برای مکان یابی عملکرد حسابداری مدیریت در پارادایم های سنتی حسابداری مدیریت دانشگاهی ارائه می کنم که توجیه نظری و تقویت پیشنهاد پارکر را ارائه می دهد که محققان کیفی می توانند در سطوح عمیق تری که سنت آنها به بهترین وجه برای آنها مناسب است، به رهبری فکری کمک کنند.

یکی از تحقیقات با عنوان " استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) در تحقیقات حسابداری مدیریت: دستورالعمل هایی برای توسعه تئوری آینده " توسط (D. C. Nitzl, 2016) به استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) در تحقیقات حسابداری مدیریت اشاره دارد و به مبحث آینده پژوهی اشاره دارد و میگوید مدل های معادله ساختاری (SEMs) انعطاف پذیری را برای آزمایش چنین مدل هایی ارائه می دهند، به فرد اجازه می دهد از چندین پیش بینی کننده و متغیرهای معیار، ساخت متغیرهای پنهان (غیرقابل مشاهده)، خطاهای مدل در اندازه گیری برای متغیرهای مشاهده شده و آزمون روابط میانجی و تعدیل در یک مدل واحد استفاده کند. صاحب نظران حسابداری مدیریت بر نیاز به تحقیقات SEM بیشتر در حسابداری مدیریت برای آزمایش مدل های تحقیقاتی به روشی جامع تأکید کرده اند. با این حال، محققان در این زمینه معمولاً روش هایی را که با آن آشنا هستند ترجیح می دهند. برخلاف سایر زمینه های تحقیقاتی، استفاده از SEM به طور کلی در حسابداری مدیریت کمتر رایج است که در آن تحلیل رگرسیون تا کنون روش غالب بوده است. با توجه به تمرکز بر روی روش های خاصی که در گذشته بسیار مفید بوده اند و درک محدود روش های جدید، منطقی است که محققان



حسابداری مدیریت تنها در معرض خطر استفاده از روش های خاص باشند. با این حال، تسلط OLS تا حدودی شگفت‌انگیز است، زیرا استدلال می‌کند که برآوردگر OLS یکی از ضعیف‌ترین انتخاب‌هایی است که محققان می‌توانند انجام دهند. در برخی موارد، خطای استاندارد آن بیش از ۱۰۰ برابر بیشتر از برخی روش‌های مدرن است. برخی نویسندگان، محققان حسابداری مدیریت را تشویق می‌کند تا مهارت‌های آماری خود را به طور منظم به روز کنند تا از ارائه تحقیقات با کیفیت بالا اطمینان حاصل کنند و برخی دیگر به محققان در مورد انتخاب‌های ضعیف بر اساس دانش محدود از جایگزین‌های روشمند هشدار می‌دهد.

یکی از جایگزین‌های روش شناختی که محققان دانش محدودی در مورد آن دارند PLS-SEM است. اسمیت (۲۰۱۱، ص ۸۳) PLS-SEM را به عنوان SEM "مرد فقیر" توصیف می‌کند و سودمندی و اهمیت PLS-SEM را در آزمایش مدل‌های اکتشافی پیچیده تشخیص نمی‌دهد. این بیانیه به طور ضمنی نشان دهنده سنت قوی در تحقیقات حسابداری مدیریت برای استفاده از رویکردهای تأییدی برای آزمایش مدل است. PLS-SEM، به عنوان یک SEM و برادر مدل معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس (CB-SEM)، در ابتدا توسط وولد (۱۹۸۲) برای موقعیت‌هایی که در آن‌ها فقط یک نظریه ضعیف وجود دارد و بنابراین مجموعه‌ای از تأثیرات ممکن متفاوت وجود دارد، توسعه یافت. برای داده‌های آرشیوی یا ثانویه، امکان بازنگری و اصلاح اندازه‌گیری‌های سازه اغلب اصلاً وجود ندارد (ریگدون، ۲۰۱۳). از آنجایی که PLS-SEM توسط شناسایی و سایر جنبه‌های فنی محدود نمی‌شود، می‌توان مدل‌های پیچیده را با ساختارها و شاخص‌های مختلف آزمایش کرد. علاوه بر این، PLS-SEM سطح مورد نیاز از قدرت آماری را با حجم نمونه کوچکتر از CB-SEM درک می‌کند. به طور خلاصه، از طریق ویژگی‌های خاص خود، PLS-SEM به دلیل درجه بالایی از انعطاف‌پذیری که برای تعامل بین تئوری و داده‌ها ارائه می‌دهد، ابزار مفیدی برای تحقیقات حسابداری مدیریت ارائه می‌دهد که با توجه به وضعیت فعلی ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به مشکلات رایج، هدف اصلی این تحقیق، اطمینان از توسعه نظری مستمر در حسابداری مدیریت، ارائه‌ی توصیه‌هایی برای جلوگیری از این مشکلات و راهنمایی برای استفاده پیشرفته از PLS-SEM در تحقیقات حسابداری مدیریت است.

در نهایت، آخرین دسته به نام «نظریه نمایندگی» شناسایی شد که تنها یک مقاله را شامل می‌شود: (bouckova, 2015) در مقاله خود با عنوان "حسابداری مدیریت و تئوری نمایندگی" می‌گوید تئوری نمایندگی یکی از مهمترین پارادایم‌های نظری در حسابداری مدیریتی در ۲۵ سال گذشته بوده است. مفهوم آن یک چارچوب نظری غنی برای درک فرآیندها در شرکت از دیدگاه مالک-مدیر فراهم می‌کند. هدف این مقاله توضیح این است که چگونه حسابداری مدیریت تکامل یافته و با استفاده از تئوری نمایندگی، چگونه زمینه را برای گسترش بیشتر مفهوم حسابداری مدیریتی فراهم می‌بینیم.

بایمن (۱۹۹۰) جستجوی گسترده‌ای در مورد نظریه نمایندگی انجام داد که تجزیه و تحلیلی از مبانی نظری اصلی و مسائل فنی را ارائه می‌دهد که هنگام مدل‌سازی مشکلات حسابداری مدیریت از دیدگاه تئوری نمایندگی به وجود می‌

آیند. نویسندگان سه شاخه اساسی از نظریه نمایندگی را شناسایی می کنند که می تواند در زمینه تحقیقات حسابداری مدیریت به کار رود.

### الف) مدل عامل اصلی

### ب) مدل اقتصاد هزینه معاملات

### ج) مدل روچستر

در این قسمت به طور مختصر به مزایای اساسی این مدل ها اشاره می کنیم. همچنین زمانی که مدل ها در زمینه حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می گیرند، به محدودیت های آنها اشاره می کنیم.

### مدل عامل اصلی

با مدل اصلی-نماینده، ما بر انتخاب قراردادهای قبلی و گزینه های سیستم اطلاعاتی تمرکز می کنیم. این مدل مبتنی بر رفتار منطقی افراد است و فرض می کند که آنها قادر به پیش بینی و ارزیابی احتمالات احتمالی آینده هستند. اعمال افراد در مدل به طور درونزا بر اساس ترجیحات و باورهای مشخص شده آنها مشتق شده است. از افراد انتظار داریم که دقیقاً مطابق ترجیحات خود عمل کنند.

قراردادها کامل هستند به این معنا که برای هر رویداد، اقداماتی که باید توسط طرفین قرارداد انجام شود را نشان می دهد. این مدل انتظار عدالت پذیری کامل حقوق قراردادی را دارد.

برای همه مدل های عامل اصلی یک فرض عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. مدیر اطلاعاتی دارد که مالک اصلی نمی تواند بدون هزینه به آنها دسترسی پیدا کند. در نهایت، همچنین فرض می شود که نماینده ریسک گریز است.

همچنین مزیت اصلی مدل مالک-مدیر در حسابداری مدیریتی، اطمینان از چارچوب منسجم و مفیدی است که در آن بتوانیم حسابداری مدیریت را نشان دهیم و مسائل حسابداری مدیریتی را تصور کنیم.

تاکید مدل بر بازیکن منطقی و یک راه حل بهینه، پژوهش را وادار به مطالعه استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت در زمینه مدل هایی می کند که در آنها یک ناکارآمدی اساسی وجود دارد که استفاده از این رویه ها ممکن است یک راه حل بهینه برای آن باشد. مدل عامل اصلی شناخت جدیدی از نقش شیوه های حسابداری مدیریت و نیازهای اطلاعاتی آنها به ارمغان می آورد.

### مدل اقتصاد هزینه معاملات

این مدل فرض می کند که افراد به نفع خود عمل می کنند. این را می توان به عنوان رفتار فرصت طلبانه توصیف کرد - افراد همیشه طبق قوانین رفتار نمی کنند، اما آنها منافع خود را ترجیح می دهند.

برخلاف مدل مالک-مدیر، در اینجا فرض می کنیم که افراد عقلانیت محدودی دارند. در نتیجه ی عقلانیت محدود، افراد نمی توانند همه حوادث محتمل احتمالی آینده را پیش بینی کنند و بنابراین نمی توانند از قبل این حوادث غیر مترقبه را در قراردادهای کاری وارد کنند؛ بنابراین، برخلاف مدل مالک-مدیر، در این مدل قراردادها را ناقص فرض می کنیم.

این به این معنی است که ممکن است رویدادهایی در آینده رخ دهد که به صورت قراردادی حل نمی شوند. به دلیل محدود بودن مدل عقلانیت دیگر نمی توان به قابلیت اجرایی قانونی کامل قراردادها تکیه کرد. قراردادهای مدل مالک-مدیر کامل تلقی می شوند و بنابراین نمی توان چانه زنی پس از آن را انجام داد. اکنون ناقص بودن قراردادها در مدل به طور طبیعی منجر به مطالعه بیشتر قراردادها و ملاحظات مربوط به سیستم پاداش می شود.

این مدل توضیحی از روابط غیرمعمول بین شرکت هایی ارائه می دهد که در تلاش برای ایجاد یا استفاده از قدرت انحصاری هستند. تجزیه و تحلیل بر اساس مدل نشان داد که برخی از این روابط ممکن است به دلیل تمایل برای به حداقل رساندن هزینه های معامله باشد. این مدل بر روی حل و فصل روابط قراردادی بین شرکت ها تمرکز دارد، بر خلاف مدل مالک-مدیر که بیشتر بر روابط قراردادی درون شرکت تمرکز دارد.

شاید شناخته شده ترین استفاده از مدل اقتصاد هزینه معاملات در حسابداری مدیریت در کار "رابطه از دست رفته" جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) ارائه شود. نویسندگان سازمان را به عنوان جایگزینی برای مکانیسم بازار برای هماهنگی فعالیت های اقتصادی در نظر می گیرند. حسابداری مدیریت در حال تبدیل شدن به یک عنصر حیاتی در محیط شرکت است که نظارت و پشتیبانی مدیریت اطلاعات را برای شرکت فراهم می کند.

### مدل روچستر

مدل روچستر بر اساس کار جنسن و مکلینگ (۱۹۷۶) است. این مدل بسیار شبیه به مدل اقتصاد هزینه معاملات است که رفتار فرصت طلبانه و هزینه های معاملات را نیز ذکر می کند. با این حال، این مدل بر اساس تئوری حسابداری مثبت است. یکی از مزایای مدل روچستر این است که این چارچوب برای مشکل نمایندگی اعمال می شود و هدف آن درک چگونگی بروز مشکل نمایندگی و چگونگی کاهش آن توسط ساختار سازمانی است.

تحقیقات مبتنی بر مدل مثبت روچستر تمایل به شناسایی موقعیت هایی دارد که در آن تفاوت های منافع بین مالک و مدیر مشهود است و مقرون به صرفه بودن را در تنظیم مکانیسم های کنترلی ارزیابی می کند.

هر سه مدل چارچوب مشابهی را برای تجزیه و تحلیل رفتار افراد در زمینه اقتصادی برای درک ضررهای کارایی ناشی از منافع متفاوت افراد و تحلیلی از پیامدهای فرآیندهای کنترلی مختلف برای کاهش افت کارایی ناشی از مشکل نمایندگی ارائه می کنند. اکنون افت کارایی ناشی از مشکل نمایندگی، نیاز به حسابداری مدیریتی را در شرکت افزایش می دهد.

به طور خلاصه، امکان گروه بندی موضوعات مطرح شده در نمونه در هر یک از دسته های زیر وجود داشت:

(۱) مباحث پیرامون تئوری اقتصادی

(۲) نظریه نمایندگی

(۳) نوآوری در آینده پژوهی

(۴) عملگرایی

**(۵) پیشینه تاریخی حسابداری مدیریت****(۶) دیدگاه انتقادی به تحقیقات کیفی**

در مرحله بعد، یک دیدگاه طولی در رابطه با تکامل مضامین مقالات شامل نمونه ارائه شده است (شکل ۲ را ببینید).



شکل ۲. روند انتشار مقالات.

**چشم انداز طولی**

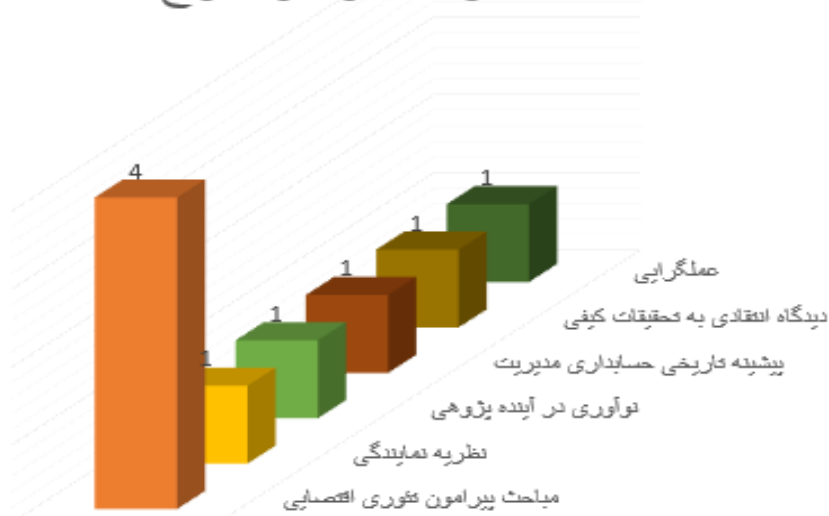
مقالات شامل نمونه بین سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۲۲ منتشر شد.

یک مقاله در سال ۲۰۱۰ به موضوع عملگرایی اشاره کرده است. یک مقاله در مورد دیدگاه انتقادی به تحقیقات کیفی مربوط به سال ۲۰۱۲ است. در سال ۲۰۱۳ هم یک مقاله با موضوع پیشینه تاریخی حسابداری مدیریت و یک مقاله هم در سال ۲۰۱۵ با موضوع نظریه نمایندگی منتشر شده است. در سال ۲۰۱۶ بیشترین تعداد مقالات منتشر شده است که دو مقاله با موضوع مباحث پیرامون تئوری اقتصادی (احتمالی) و یک مقاله با موضوع نوآوری در آینده پژوهی بودند. یک مقاله نیز در سال ۲۰۱۷ به موضوع مباحث پیرامون تئوری اقتصادی (احتمالی) پرداخته است.

در طی سال‌های ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰ هیچ مقاله‌ای منتشر نشده و در سال ۲۰۲۱ هم یک مقاله با موضوع مباحث پیرامون تئوری اقتصادی (احتمالی) منتشر شده است.

به طور خلاصه، تجزیه و تحلیل طولی نشان می‌دهد که مطالعات روی حسابداری مدیریت و تئوری‌ها تمایل دارند بر مباحث پیرامون تئوری اقتصادی (احتمالی) تمرکز کنند و با توجه به اینکه آخرین مقاله مربوط به موضوع پایداری، مسئولیت اجتماعی و مدیریت زیست محیطی در تئوری اقتصادی (احتمالی) است مشخص می‌شود که این موضوع از اهمیت ویژه برای محققان برخوردار است.

## تعداد مقالات برای هر موضوع



شکل ۳. تعداد مقالات در هر دسته.

### ۴,۲. نتایج اصلی مطالعات حسابداری مدیریت و تئوری

دسته بندی های برجسته شده در اولین سوال تحقیق برای توصیف نتایج مقالات اتخاذ شد. برخی از مقالات برای نشان دادن نمونه هایی از چنین نتایجی برای هر دسته استفاده می شود.

در مورد مباحث پیرامون تئوری اقتصادی، (Otley, 2016b) پیشنهاد کرد که دیدگاه محدود اقتصادی که بر پاسخ ها به پرسش نامه های کاربردی کلی تکیه دارد، باید با رویکردی متناسب تر جایگزین شود که زمینه سازمان های خاص را در نظر می گیرد.

وی همچنین نوشت که در این زمینه، یک راه رو به جلو را می توان در بکارگیری آنچه که توسط ریچارد لافلین تفکر محدوده میانی (MRT) نامیده شد و در (Broadbent and Laughlin (2014) به خوبی توضیح داده شد، یافت. آنها استدلال می کنند که " رویکرد تحقیقاتی با استفاده از MRT بینش های مهمی را در مورد ماهیت و عملکرد MCS ها، به ویژه در شرایط عدم اطمینان ارائه می دهد " (ص ۲۵۵). آن ها جهان اجتماعی را نه به عنوان یک قاعده تحت حاکمیت، بلکه به عنوان تفسیری ساخته شده می نگرند که نشان می دهد که نمی توان آن را صرفاً با توصیف های نظری دقیق شرح داد. با این حال، این تعامل اجتماعی نیز در چارچوب ساختارها و نهادهای اجتماعی موجود و در عین حال پویا تعبیه شده است. این بدان معنا نیست که محققان باید فارغ از نظریه (در هر صورت غیرممکن) به این حوزه بروند، اما نظریه هایی که فرض می شوند باید صریح باشند و برای انطباق باز باقی بمانند. چنین رویکردی نشان دهنده حد وسطی بین اتخاذ یک موضع تئوریک اولیه و تلاش برای ایجاد تفاسیر بدون آلودگی به باورهای قبلی است، همانطور که گاهی اوقات توسط طرفداران نظریه پایه پیشنهاد می شود.

در مورد مباحث پیرامون تئوری اقتصادی همچنین (Hall, 2016b) در تحقیقش با نام " درک غنای نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال " می نویسد من از تحقیقات قبلی برای تجزیه و تحلیل روش هایی استفاده کردم که نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا به کار گرفته شده است. با تکیه بر این تحلیل، من پنج راه برای توسعه استفاده از نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا را شناسایی و مورد بحث قرار دادم که بر ایجاد پیوندهای قوی تر بین مطالعات فردی و سطح سازمانی، اتخاذ دیدگاهی پویاتر و استفاده قوی تر از مطالعات میدانی، بررسی حسابداری مدیریت در زمینه سایر حسابها و فرآیندهای سازمانی و گسترش دامنه نظریه های روانشناسی برای دربرگرفتن نقش احساسات اشاره دارند. هدف این رویکردها بهبود روشی است که نظریه روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر اقتضا به کار می رود. اما همچنین ممکن است بینش هایی را در مورد استفاده از تئوری و نظریه پردازی در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال به طور گسترده تر ارائه دهند. با توجه به نقش طولانی و متمایز تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر احتمال، هدف نهایی پرورش تحقیقاتی است که بینش بیشتری در مورد عملکرد و اثرات شیوه های حسابداری مدیریت در سازمان ها ارائه می دهد.

در ادامه بحث پیرامون تئوری اقتصادی مقاله " بررسی پارادایم های تحقیقاتی بسیار تثبیت شده: احیای زمینه در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر نظریه احتمالی (اقتضایی) " که توسط (Markus Granlund\*, 2017) نوشته شده است میگوید: تجزیه و تحلیل ما نشان می دهد که چگونه سازه ها و ابزار اندازه گیری خاص بر زمینه تحقیقات CBMA به شیوه ای پارادایماتیک تسلط دارند. در نتیجه، سازه ها و ابزارهای اندازه گیری عدم قطعیت - که در برجسب های PEU و TU ثبت شده اند - در تحقیقات احتمالی قبلاً منتشر شده به طور مداوم به شیوه ای بدیهی که اعتبار آنها را زیر سوال نمی برد، بازتولید شده اند. در واقع، استفاده از آنها در واقع ضروری به نظر می رسد هنگامی که تحقیقات CBMA به عدم قطعیت می پردازند. علاوه بر این، توجیه صریح استفاده از سازه های تثبیت شده بر اساس اینکه دیگران قبلاً آنها را به کار گرفته اند، به یک روش استاندارد مداوم تبدیل شده است.

و در نهایت (Nuwan Gunarathne a, 2021) در مقاله ای تحت عنوان " توسعه استراتژی تولید پاک تر شرکتی و حسابداری مدیریت زیست محیطی: دیدگاه تئوری اقتضایی " میگویند این مطالعه به دنبال شناسایی چگونگی استفاده از EMA در بین سازمانها در سطوح مختلف توسعه استراتژی تولید پاک تر بود. به طور کلی، این مطالعه نشان داد که استفاده های EMA در مراحل اولیه توسعه استراتژی تولید پاک تر به استثنای استفاده از EMA برای صرفه جویی در هزینه و بهبود کارایی، در سازمانها محدود و پراکنده است. با این حال، سطح بالای استفاده از EMA برای تصمیم گیری در مورد بهبود هزینه و کارایی عمدتاً توسط حسابداری انرژی و مواد هدایت می شود. این مطالعه همچنین نشان داد که حتی در سازمانهایی که در سطوح پیشرفته توسعه استراتژی تولید پاک تر هستند، استفاده از EMA عمدتاً بر روی عملکردهای کنترل و سرپرستی با برخی کاربردهای محدود برای اهداف مختلف تصمیم گیری مانند قیمت گذاری، تجزیه و تحلیل CVP و تصمیم گیری های کوتاه مدت انجام میشود.



با توجه به مقاله مربوط به نظریه نمایندگی، (bouckova, 2015) در مقاله خود با عنوان " حسابداری مدیریت و تئوری نمایندگی " نتیجه میگیرد و مینویسد که این مقاله توسعه حسابداری مدیریتی را با تاکید بر تغییرات قابل توجهی که این مفهوم را به ظاهر کنونی شکل داده است، خلاصه می کند. جهانی شدن و آزادسازی بازارها منجر به افزایش رقابت می شود و شرکت ها به اطلاعات مدیریتی با کیفیت و به موقع نیاز دارند. ساختار سازمانی تازه ایجاد شده نیازمند تغییراتی در شیوه های مدیریت و یک سیستم انعطاف پذیر حسابداری مدیریت است. با توجه به این تغییرات در محیط کسب و کار، حسابداری مدیریتی باید بتواند بازخورد دقیق و قابل اعتمادی در مورد موفقیت یا شکست نسبی استراتژی شرکت ارائه دهد.

حسابداری مدیریت طی دو قرن اخیر تغییرات قابل توجهی را پشت سر گذاشته است، اما ما هنوز راه درازی برای توسعه داریم که طی آن حسابداری مدیریت باید بیشتر بر روی پرداختن به نیازهای شرکت ها در تئوری اقتصادی تمرکز کند. با ترکیب حسابداری مدیریتی و تئوری نمایندگی، چارچوبی برای درک و تجزیه و تحلیل روابط درون شرکت ایجاد کرده ایم که در آن یک طرف اختیار تصمیم گیری را به طرف های دیگر واگذار می کند.

تئوری نمایندگی بر این فرض استوار است که افراد عقلانی هستند، در حالی که سود خود را بیشتر از شرکت ها ترجیح می دهند. تئوری نمایندگی مشکلی را توصیف می کند که مدیران قبلاً در دهه ۵۰ مشاهده کرده بودند. ممکن است نتیجه بگیریم که نظریه متعارف شرکت قادر به تمرکز بر مسئله نمایندگی نبود.

مزیت حیاتی تئوری نمایندگی در مفهوم حسابداری مدیریتی نیز کاربرد در حوزه اندازه گیری عملکرد، سیستم پاداش، کنترل و مدیریت در تحلیل هزینه های مرتبط است. ما می توانیم فضایی را برای تحقیقات بیشتر با جهت گیری عملی و نظری در تحول حسابداری مدیریت شناسایی کنیم.

هنگام اشاره به حسابداری مدیریت، یک مقاله از آنها به عنوان نوآوری در آینده پژوهی اشاره می کند. یکی از تحقیقات با عنوان " استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) در تحقیقات حسابداری مدیریت: دستورالعمل هایی برای توسعه تئوری آینده " (D. C. Nitzl, 2016) به استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) در تحقیقات حسابداری مدیریت اشاره دارد و میگوید SEM می تواند یک ابزار تجزیه و تحلیل بسیار مفید برای توسعه تئوری آینده در حسابداری مدیریت، به ویژه بر اساس مناسب بودن آن برای سؤالات تحقیق اکتشافی باشد. در واقع، تحقیقات حسابداری مدیریت اغلب دارای عناصر اکتشافی است زیرا مبنای نظری اغلب ضعیف است؛ بنابراین، محققان معمولاً با عدم قطعیت در مورد درستی مدل خود مواجه می شوند و بنابراین متغیر وابسته خود را غیرقابل توضیح می گذارند. با توجه به اینکه محققان حسابداری مدیریت اغلب مجبور به استفاده از متغیرهای جدید توسعه یافته در SEM هستند، یافته های آنها احتمالاً غیرقابل اعتماد است زیرا چنین سازه هایی هنوز به طور گسترده آزمایش نشده اند یا از مدل سازی ساختاری پس از واقعیت داده های ثانویه مانند داده های معاملات یا داده های صورت های مالی استفاده می کنند. علاوه بر این، مطالعات حسابداری اغلب با حجم نمونه

کوچک مشخص می شوند - مشکلی که می تواند با PLS-SEM بهتر از CB-SEM حل شود. در یک مرحله اکتشافی از تحقیقات، مهم است که برخی از اثرات را به دلیل قدرت کم خیلی زود رد نکنید.

بر اساس بررسی انجام شده، حسابداران مدیریت باید به موضوعات زیر توجه بیشتری داشته باشند. (۱) آنها باید به شدت روی جهت گیری پیش بینی کننده به عنوان دلیلی برای استفاده از PLS-SEM به عنوان یک روش مبتنی بر مؤلفه (از جمله استفاده از اندازه گیری های سازنده) تمرکز کنند. (۲) اندازه نمونه لازم برای یک PLS-SEM خاص باید با استفاده از تجزیه و تحلیل توان بررسی شود تا حداقل اثرات متوسط را تشخیص دهد. (۳) تا حد امکان باید از چندین آیتم برای اندازه گیری سازه استفاده شود، در حالی که آیتم های کدگذاری شده باینری باید با دقت بسیار مورد استفاده قرار گیرند (به عنوان مثال، به عنوان متغیرهای وابسته استفاده نمی شوند). (۴) با توجه به هدف پیش بینی، معیارهای اضافی برای ارزیابی مدل درونی (به عنوان مثال، ارتباط پیش بینی کننده و اندازه اثر) باید استفاده شود. (۵) گزارش گزینه های فنی و محاسباتی مورد استفاده برای تخمین ها در PLS-SEM (به عنوان مثال، روش راه اندازی و طرح وزن دهی) نباید نادیده گرفته شود.

علاوه بر این، انواع پیشرفت های جدید در زمینه PLS-SEM وجود دارد که در آینده نباید توسط محققان حسابداری مدیریت نادیده گرفته شود. (۱) PLSc-SEM جدید نتایج مشابهی را با CB-SEM ارائه می دهد و بسیاری از مزایای PLS-SEM سنتی را حفظ می کند. (۲) کنترل CMV با استفاده از متغیرهای نشانگر باید به کار گرفته شود. (۳) پس از بررسی، می توان یک CTA برای تمایز بین اندازه گیری های شکل دهنده و بازتابی زمانی که در مورد مشخصات اندازه گیری شک وجود دارد انجام داد. (۴) HTMT همچنین باید به عنوان معیاری برای ارزیابی اعتبار متمایز استفاده شود. (۵) SRMR را می توان برای ارزیابی تناسب جهانی یک مدل تحقیقاتی در یک PLS-SEM استفاده کرد.

مانند هر روش تحلیلی، PLS-SEM نیز دارای محدودیت های خاصی است و نباید بدون فکر از آن استفاده کرد. هر سکه دو روی دارد: در یک طرف، PLS-SEM درجه بالایی از آزادی را ارائه می دهد. از طرف دیگر، یک محقق باید با دقت و به شیوه ای بسیار مسئولیت پذیر از آن استفاده کند. اگر چندین انتخاب در گیر در اجرای PLS-SEM به اشتباه انجام شود، مدل بر قابلیت اطمینان و اعتبار نتایج تأثیر منفی می گذارد و احتمالاً می تواند به توسعه تئوری آینده در حسابداری مدیریت آسیب برساند. در سال های اخیر، استفاده از PLS-SEM پیچیده تر شده است؛ بنابراین، محققان حسابداری مدیریت باید دانش خود را در مورد PLS-SEM بهبود بخشند.

دسته چهارم به ابزار عملگرایی می پردازد. (Gudrun Baldvinsdottir a, 2010) در مقاله خود تحت عنوان "مسائل مربوط به رابطه بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت" نتیجه می گیرند که نیاز است محققان دانشگاهی تمرکز قوی تری بر هسته فنی موضوع داشته باشند و از یافته های تحقیقات تجربی استفاده کنند تا بتوان از آنها برای توسعه و حمایت از عمل استفاده کرد.

دسته پنجم به پیشینه تاریخی حسابداری مدیریت اشاره دارد. (Bryer, 2013a) در مقاله خود با عنوان "آمریکاکرایی و تئوری حسابداری مالی - بخش ۲: "شرکت تجاری مدرن"، گذار آمریکا به سرمایه داری و پیدایش حسابداری مدیریت " نتیجه میگیرد که سرمایه داری حتی در دهه ۱۸۹۰ در آمریکا وجود نداشت. بررسی حسابداری توسط کارخانه‌های نساجی بوستون، راه آهن، صنعت آهن و فولاد نشان می‌دهد که «سرمایه‌داران اولیه»، «سرمایه‌داران مدیریت» و «سرمایه‌داران کارآفرین» که کسب و کارهای بزرگ را اداره می‌کنند، فقط بخشی از سرمایه‌داری به معنای مارکس، فقط نیمه سرمایه‌دار بودند.

این مقاله تاریخچه حسابداری مدیریت، معرفی و گسترش هزینه‌یابی محصول، هزینه‌یابی استاندارد، بازگشت سرمایه و بودجه‌های انعطاف‌پذیر را مورد بررسی مجدد قرار می‌دهد که نمونه‌ای از مطالعات چندلر و جانسون و کاپلان درباره دوپونت و جنرال موتورز است .

ما به تحقیقات بیشتری نیاز داریم، اما این شواهد نشان می‌دهد که سرمایه داری تنها در حدود سال ۱۹۰۰ پس از دو دهه درگیری شدید بین سرمایه و کار ظاهر شد و تنها در حدود سال ۱۹۲۰ استقرار یافت.

دسته نهایی، با عنوان "دیدگاه انتقادی به تحقیقات کیفی" است. (Alan J. Richardson, 2012) در مقاله خود تحت عنوان "پارادایم‌ها، تئوری و عملکرد حسابداری مدیریت: نظری در مورد پارکر" تحقیق حسابداری مدیریت کیفی: ارزیابی محصولات تحویلی و ارتباط " نتیجه میگیرد که: پارکر سهم و پتانسیل تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت را برجسته می‌کند. او از حسابداران مدیریت می‌خواهد که میراث کیفی خود را بپذیرند و به دنبال راه‌هایی باشند تا اطمینان حاصل شود که مشارکت‌های بیشتر در ادبیات دانشگاهی و عمل محقق می‌شود. در حالی که من با دیدگاه کلی ادبیات حسابداری مدیریت که پارکر ارائه می‌کند موافق هستم، سه حوزه متفاوت را پیشنهاد کرده‌ام که بحث بیشتر در مورد آنها ضروری است:

(۱) نگاهت بین استفاده از روش‌های کیفی و موقعیت‌های مختلف فلسفی باید برای تشویق استفاده بیشتر از روش‌های کیفی در ادبیات «جریان اصلی» و اطمینان از اینکه «روش‌های ترکیبی» به‌طور سازگار با تعهدات فلسفی زیربنای هر پروژه تحقیقاتی استفاده می‌شوند، توضیح داده شود.

(۲) بحث بیشتر در مورد استفاده از نظریه در مطالعات کیفی، سهم چنین مطالعاتی در نظریه، راه‌های جلوگیری از استفاده سطحی از نظریه به عنوان واژگان توصیفی ساده و نقش دانش جمعی در تحقیقات کیفی و

(۳) رابطه بین عمل و تحقیقات دانشگاهی در علوم اجتماعی به‌طور کلی نیاز به مفهوم سازی مجدد دارد تا محدودیت‌های مناسب در نظریه پردازی دانشگاهی در مقایسه با نیازهای عمل و روش‌هایی که در آن نظریه‌های دانشگاهی ممکن است توسط سیاست‌گذاران و دست‌اندرکاران برای ترکیب خلاقانه دیدگاه‌های پارادایماتیک متعدد در پاسخ‌های عمل‌گرایانه مورد استفاده قرار گیرند/استفاده شوند.

۴,۳. نظریه‌های اصلی مطرح شده در مطالعات تئوری‌ها در حسابداری مدیریت

از طریق تجزیه و تحلیل مقالاتی که نمونه را تشکیل می‌دهند، سی و یک نظریه مختلف ذکر شده است (جدول ۱ را ببینید)

نویسندگان	نظریه‌ها
(Nuwan Gunarathne a, 2021) (Markus Granlund*, 2017) Gudrun Baldvinsdottir a, 2010 Otley, 2016 Hall, 2016	تئوری اقتضائی (احتمالی)
Gudrun Baldvinsdottir a, 2010 Nitzl, 2016	تئوری حسابداری مدیریت
Otley, 2016	تئوری سازمان و اقتصاد
Nitzl, 2016	تئوری آینده
Nitzl, 2016	نظریه کنش مستدل
Hall, 2016	نظریه روانشناسی
Hall, 2016	پردازش اطلاعات
Hall, 2016	تعیین هدف
Hall, 2016	نظریه‌های عدالت
Hall, 2016	نظریه نقش
Hall, 2016	نظریه انگیزشی
Hall, 2016	نظریه ناهماهنگی شناختی
Hall, 2016	نظریه انتظار
Hall, 2016	تئوری آرزو
Hall, 2016	تئوری رفتار برنامه ریزی شده
(bouckova, 2015)	تئوری نمایندگی
Richardson, 2012	نظریه‌های انتخاب نهادی عقلایی
Bryer, 2013	تئوری مارکس
Bryer, 2013	نظریه هزینه معاملات
Bryer, 2013	نظریه تعادل عمومی اقتصاد نئو کلاسیک
Bryer, 2013	نظریه‌های مدیریت هزینه
Bryer, 2013	نظریه‌های علاقه

نویسندگان	نظریه ها
Bryer, 2013	نظریه مارکس
Bryer, 2013	نظریه کنترل مدیریت
Bryer, 2013	نظریه هزینه ارزش
Bryer, 2013	تئوری حسابداری مالی
Bryer, 2013	تئوری حسابداری استهلاک
(Nuwan Gunarathne a, 2021)	نظریه نهادی
(Nuwan Gunarathne a, 2021)	نظریه انتشار
(Markus Granlund*, 2017)	نظریه سیستم کنترل مدیریت (MCS)
Gudrun Baldvinsdottir a, 2010	نظریه اقتصادی و تحلیل گفتمان

بیشترین تئوری، تئوری اقتضائی (احتمالی) است که در ۵ مقاله به آن اشاره شده است. تئوری حسابداری مدیریت در ۲ مقاله ذکر شده است. بقیه نظریه ها در یک مقاله ظاهر می شوند (جدول ۱ را ببینید).  
با توجه به نظریات مذکور می توان نتیجه گرفت که کارایی حسابداری مدیریت در یک واحد سازمان نتیجه ای از سازگاری بین محیط بیرون واحدهای سازمانی و ترتیبات درونی آن واحدها و واحدهای مرتبط می تواند باشد.

### ۵. چند تامل برای تحقیقات بیشتر و سخنان پایانی

نتایج اولین سوال تحقیق - نوشته های اصلی تحت پوشش در مطالعات حسابداری مدیریت به ما این امکان را داد که ۳۱ تئوری را شناسایی کنیم که هر یک به مقالاتی مرتبط است. تئوری های شناسایی شده از دیدگاه های روانشناسی، اقتصادی، اجتماعی، مالی و حسابداری، سازمانی، مدیریتی، جغرافیایی، تاریخی، فرهنگی، آموزشی و سیاسی به مسئله حسابداری مدیریت نگریسته و ابعاد آن را مورد بررسی قرار داده و در رسیدن حسابداری مدیریت به اهداف خود پیشنهادهایی داشته اند.

در مجموع می توان گفت که تئوری ها در شکل گرفتن نظام های پیشرفته حسابداری مدیریت نقش بسزایی دارند و با تبیین کامل ابعاد مختلف تئوری ها می توان از حسابداری مدیریت به عنوان ابزار بسیار قویتر برای نزدیک شدن به اهداف مالی کمک گرفت تا در کنار این اهداف، محیط زیست و اجتماع و دنیای پیشرفته تری داشته باشیم.

نتایج دومین سوال تحقیق - موضوعات اصلی تحت پوشش در مطالعات حسابداری مدیریت به ما این امکان را داد که ۶ دسته را شناسایی کنیم که هر یک شامل مقالاتی با موضوعات مشابه است. دسته های شناسایی شده برچسب گذاری شدند: (۱) مباحث پیرامون تئوری اقتصادی (۲) نظریه نمایندگی (۳) نوآوری در آینده پژوهی (۴) عملگرایی (۵) پیشینه تاریخی حسابداری مدیریت (۶) دیدگاه انتقادی به تحقیقات کیفی. این مضامین با موضوعاتی که توسط حسابداری مدیریت در سایر بخش ها به طور مستقیم یا غیرمستقیم اتخاذ شده است، همسو هستند. شاید بتوان گفت که می توان با

ترکیب کردن روش های مختلف کمی و کیفی بتوان در مسیر آینده پژوهی قدمهای بزرگی برداشت و با ترکیب دانش و عمل، قفل های باز نشده را گشود و کمک های زیادی به رشد حسابداری مدیریت و تئوری های آن کرد. با توجه به سوال سوم پژوهش، نتایج نشان می دهد حسابداری مدیریت طی دو قرن اخیر تغییرات قابل توجهی را پشت سر گذاشته است، اما ما هنوز راه درازی برای توسعه داریم که طی آن حسابداری مدیریت باید بیشتر بر روی پرداختن به نیازهای شرکت ها در تئوری اقتصادی تمرکز کند. با ترکیب حسابداری مدیریتی و تئوری نمایندگی، چارچوبی برای درک و تجزیه و تحلیل روابط درون شرکت ایجاد کرده ایم که در آن یک طرف اختیار تصمیم گیری را به طرف های دیگر واگذار می کند.

تئوری نمایندگی بر این فرض استوار است که افراد عقلانی هستند، در حالی که سود خود را بیشتر از شرکت ها ترجیح می دهند. تئوری نمایندگی مشکلی را توصیف می کند که مدیران قبلاً در دهه ۵۰ مشاهده کرده بودند. ممکن است نتیجه بگیریم که نظریه متعارف شرکت قادر به تمرکز بر مسئله نمایندگی نبود. محقق با نتیجه گیری پارکر موافق است که میگوید (باید بر بررسی، نقد و روشن کردن سطوح عمیق تر سازمانی، مسئولیت پذیری و مسائل رابط زمینه ای تمرکز کنیم).

از مقاله آمریکا گرایی میتوانیم نتیجه بگیریم که هر سرزمینی میتواند با تلاش های فراوان به تمام خواست های خود در زمینه های حسابداری و مالی و اقتصادی برسد اگر بتواند زمینه های ارتباط صنعت را با محققین فراهم نماید. می توانیم با صراحت بگوییم و نتیجه بگیریم که در حوزه محیط زیست قوانین و مقررات به اندازه کافی موجود نیست و میتوان قوانین و مقررات زیادی وضع نمود تا بسیاری از شرکت های بزرگ و کوچک را ملزم به رعایت نکات مرتبط با مفاهیم پایداری کرد.

از بررسی پارادایم های نظریه احتمالی میتوانیم نتیجه بگیریم که برای غلبه بر فضای پر تنش و دارای ریسک اقتصادی، امروزه حسابداری مدیریت یک نیاز اساسی است که میتوان با ابزار های پیشرفته آن قدرت قطعیت را در برآورد های مالی بالا برد. محققان حسابداری مدیریت با تمرکز بر هسته فنی حسابداری مدیریت میتوانند راه های زیادی را برای توسعه این دانش از جنبه عملی کشف نمایند.

پیشنهاد اساسی محققین به شرح ذیل جهت تحقیقات آتی پیشنهاد شده است

- ۱ - مزیت حیاتی تئوری نمایندگی در مفهوم حسابداری مدیریتی نیز کاربرد در حوزه اندازه گیری عملکرد، سیستم پاداش، کنترل و مدیریت در تحلیل هزینه های مرتبط است. ما می توانیم فضایی را برای تحقیقات بیشتر با جهت گیری عملی و نظری در تحول حسابداری مدیریت شناسایی کنیم.
- ۲ - با افزایش تعداد تحقیقات کیفی در حوزه حسابداری مدیریت میتوان به غنی تر و عمیق تر شدن ادبیات آن کمک کرده و راه را برای تصمیم گیری در عمل راحت تر کرد.



۳ - از زمان صنعتی شدن آمریکا تا به امروز علوم جدید زیادی ظهور پیدا کرده اند که ما میتوانیم با ترکیب آنها با حسابداری مدیریت، انقلاب های بزرگتری از انقلاب صنعتی مانند انقلاب رفاه اقتصادی برای تمام انسانها رقم بزنیم

۴ - براساس مطالعه میدانی خود در تجارت توسعه دارو، ما تقویت یک مسیر اختیاری برای انجام تحقیقات CBMA را پیشنهاد می کنیم - مسیری که به ایده های اولیه دانشمندان اولیه احتمالی وفادار باشد و به معنای باز کردن و تکان دادن جعبه فعلی تحقیقات نهادینه شده باشد. تمرینات در این زمینه انگیزه این تحقیق تا حدی این واقعیت است که برخی از یافته های مربوط به عدم قطعیت در تحقیقات موجود CBMA مختلط هستند. بر اساس یافته های کار میدانی در مورد شیوه های روزمره در تجارت کشف دارو، این مقاله نمونه ای از چگونگی عدم قطعیت می تواند به روش هایی متفاوت از آنچه در تحقیقات فعلی CBMA ایجاد شده است، ارائه دهد. تجزیه و تحلیل ما راه های متعددی را آشکار کرد که در آن تحلیل امیکی می توانست آن را زیر سوال برد، یا حداقل به طور قابل توجهی مکمل، استفاده از ساختارها و شیوه های اندازه گیری که به طور معمول در تحقیقات معمولی CBMA اعمال می شوند، در سطح اخلاقی انتزاعی تر. از این رو، پیشنهاد می کنیم که تحقیقات CBMA می تواند یک بار دیگر - همانطور که در روزهای اولیه تحقیقات احتمالی انجام داد - بررسی ارائه شده توسط حوزه emic را در دستور کار تحقیقاتی خود قرار دهد .

ما همچنین یک مسیر بالقوه برای خروج از این شیوه های را کد پیشنهاد می کنیم. در حالی که از نظر کارایی عملکردی است، اثرات شیوه های مکانیکی همچنین می تواند تخیل را محدود کند و منجر به نزدیک بینی شود که مانع از کاوش احتمالات هیجان انگیزی می شود که در حال حاضر در بین محققان CBMA نامطلوب هستند. بنابراین، محققان باید از چنین خطراتی آگاه باشند، شروع به درک پیامدهای بالقوه نا کارآمد آنها کنند و سپس مهارت هایی را برای شناسایی و غلبه بر آنها کسب کنند. در حالی که مطالعه در دست برخی از گزینه ها را به عنوان اولین گام در این زمینه پیشنهاد می کند، کاوش و بحث جدی بیشتر در داخل آکادمی مورد نیاز است.

۵ - دستور کار تحقیقاتی در حسابداری مدیریت، در زمان های اخیر، بر علم اجتماعی و تجربه گرایی مبتنی بر بین رشته ای تأکید داشته است. این امر به دستیابی به اعتبار علمی برای رشته کمک کرده است. تمرکز بر یافتن رفتار در دنیای عملی به جای گرفتن راهنمایی برای عمل بوده است. نتایج حاصل از چنین مطالعاتی برای تحقیقات بیشتر است تا برای عمل. در نتیجه، یادگیری عملی از تحقیق، از نظریه های آن و از پیوندهای بین رشته ای آن، در بسیاری از دستور کار تحقیقات حسابداری مدیریت گم شده است. این غیبت در صورتی مهم است که هدف نهایی تحقیقات علوم اجتماعی بهبود زندگی باشد (به جای توصیف و/یا درک آن). اگر هدف قبلی (بهبود زندگی) پذیرفته شود، حداقل باید از یافته های تحقیق و درک نظری به نفع عملکرد حسابداری مدیریت استفاده شود.

۶ - یکی از ویژگی های اصلی عناصر (زیر سیستم ها) یک MCS کلی این است که آنها از سیستم های تا حد زیادی مستقل تشکیل شده اند. پس اگر ما تئوری ها را به عنوان اسکلت و آزمایشات تجربی را به عنوان گوشت آن فرض کنیم ما با ترکیب و ادغام بسته های حسابداری مدیریت میتوانیم به بهبود حسابداری مدیریت کمک کنیم.

برای مثال، معیارهای عملکردی که یک طرح پاداش مدیریت ارشد را هدایت می‌کند، ممکن است آن چیزی نباشد که در BSC سطح بالا مشخص شده است.

۷- احتمالات برای تحقیقات آینده را می‌توان به ویژه در درک بهتر چگونگی تبدیل اطلاعات حسابداری مدیریت به اطلاعات مفید و قابل اعتماد مشاهده کرد که می‌تواند برای ارزیابی عملکرد استفاده شود. در حالی که افزایش دسترسی به اطلاعات ارزیابی عملکرد به پیش بینی دقیق تر نتایج کسب و کار کمک می‌کند. خط دیگر توسعه تحلیلی از نظریه نمایندگی ارائه می‌دهد که اشکال جدیدی از ساختار سازمانی را در نظر می‌گیرد. ساختار سازمانی عامل کلیدی است که از طریق آن مشکل مدیریت به طور سنتی مورد بحث و بررسی قرار گرفته و حل شده است. تحقیقات آینده باید توجه بیشتری به ترکیب انگیزشی داشته باشد و همچنین استراتژی‌های نظارتی را در ساختار سازمانی جدید شرکت در نظر بگیرد.

هدف این SLR ارائه کمکی نظری به تحقیق در مورد تئوری‌های حسابداری مدیریت و پر کردن شکاف موجود در ادبیات در مورد این موضوع خاص است. برای انجام این کار، چندین سرخ برای تحقیقات بیشتر ذکر شد، مانند موضوعات بالقوه‌ای که باید مورد توجه قرار گیرند و روش‌های مختلفی که باید اتخاذ شود. این مطالعه بدون محدودیت نیست. اصلی‌ترین مورد استفاده از (فقط) یک پایگاه داده و حذف نشریاتی مانند کتاب، مجموعه مقالات کنفرانس و به اصطلاح ادبیات خاکستری است که نمونه را به میزان قابل توجهی کاهش داد؛ بنابراین، تحقیقات بیشتر باید سعی کند نمونه را با گنجاندن این نوع اسناد بزرگتر کند.

### منابع و مآخذ

- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). **Issues in the relationship between theory and practice in management accounting**. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82.
- Boučková, M. (2015). **Management accounting and agency theory**. *Procedia Economics and Finance*, 25, 5-13.
- Bryer, R. (2013a). **Americanism and financial accounting theory—Part 2: The ‘modern business enterprise’, America's transition to capitalism, and the genesis of management accounting**. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4-5), 273-318.
- Granlund, M., & Lukka, K. (2017). **Investigating highly established research paradigms: Reviving contextuality in contingency theory based management accounting research**. *Critical Perspectives on Accounting*, 45, 63-80.
- Gunarathne, N., & Lee, K.-H. (2021). **Corporate cleaner production strategy development and environmental management accounting: A contingency theory perspective**. *Journal of Cleaner Production*, 308, 127402.
- Hall, M. (2016b). **Realising the richness of psychology theory in contingency-based management accounting research**. *Management Accounting Research*, 31, 63-74.
- José Vale 1, Joana Amaral 2, Luís Abrantes 2, Carmem Leal 3 and Rui Silva. (2022). **Management Accounting and Control in Higher Education Institutions: A Systematic Literature Review**. 1-22.

Liberati, A., Altman, D. G., Tetzlaff, J., Mulrow, C., Gøtzsche, P. C., Ioannidis, J. P., Clarke, M., Devereaux, P. J., Kleijnen, J., & Moher, D. (2009). **The PRISMA statement for reporting systematic reviews and meta-analyses of studies that evaluate health care interventions: explanation and elaboration.** *Annals of internal medicine*, 151(4), W-65-W-94.

Markus Granlund\*, K. L. (2017). **Investigating highly established research paradigms: Reviving.** 1. ۱۸-

Nitzl, D. C. (2016). **The use of partial least squares structural equation modelling (PLS-SEM) in management accounting research: Directions for future theory development.** 1-17.

Nuwan Gunarathne a, b., \*, Ki-Hoon Lee. (2021). **Corporate cleaner production strategy development and environmental management accounting: A contingency theory perspective.** 308, 1-10.

Otley, D. (2016b). **The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014.** *Management Accounting Research*, 31, 45-62.

Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., & Brennan, S. E. (2021). **The PRISMA 2020 statement: an updated guideline for reporting systematic reviews.** *International journal of surgery*, 88, 105906.

Richardson, A. J. (2012). **Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming)“Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance”.** *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 83-۸۸.