

# در جستجوی

## تئوری حسابداری مدیریت



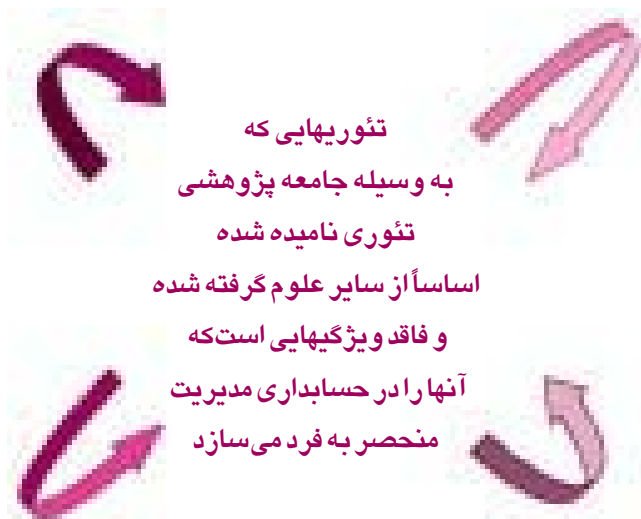
دکتر شکراله خواجوی  
کامین ناظمی

هدف این مقاله، بحث و بررسی پیرامون تئوری حسابداری مدیریت است. در این مقاله ضرورت ایجاد تئوری در حسابداری مدیریت بررسی شده و اعتقاد بر این است که تئوریه‌ها در زمینه‌ای کاربردی نظیر حسابداری مدیریت، باید تعبیرها و تفسیرهای مفیدی را برای مدیران، سازمانها و جامعه ارائه کنند. در این مقاله، ماهیت تئوریه‌های در حال توسعه و مورد استفاده، ارزیابی و بررسی می‌شود. این تئوریه‌ها به وسیله جامعه پژوهشی ارائه و به طور عمده از سایر علوم اجتماعی اقتباس شده، بنابراین فاقد ویژگی‌هایی است که آنها را منحصر به حسابداری مدیریت سازد. تئوریه‌هایی که در جایگاه تئوری قرار ندارد، می‌کوشد تا چگونگی کاربرد حسابداری مدیریت در دستیابی به عملکرد و کارایی بالاتر را تبیین کند. اعتقاد بر این است که این تئوریه‌ها، در حال حاضر در تدوین پشتوانه و تایید معتبر، جهت افراد شاغل در حرفه با ناکامی مواجه شده است. به بیان دیگر، تئوری حسابداری مدیریت باید بتواند در پاسخ به این پرسش ما را یاری رساند که: چه روشهایی را، چگونه و در چه شرایطی باید به کار بست تا تغییراتی در حسابداری مدیریت ایجاد شود؟ در پایان پیشنهادهایی ارائه می‌شود تا پژوهشهای حسابداری مدیریت بتواند در جهت ایجاد تئوریه‌های بهتر حرکت کند.

### مقدمه

فرهنگ ویستر (Webster) چنین تعریف شده است:  
"بیان سیستماتیک اصول و تبیین روابط آشکار یا مبانی برخی از پدیده‌های مشخص که مشاهده و تا حدودی تایید شده است..."  
تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هماهنگ از فرضیه‌های آزمون‌پذیر، مفاهیم و اصول علمی دانست که ساختار کلی لازم برای پژوهش در ماهیت حسابداری را ایجاد می‌کند. در دهه‌های اخیر کوششهای زیادی از سوی انجمنهای علمی و حرفه‌ای برای تدوین تئوری حسابداری انجام شده است. هدف تئوری، تشریح وضع موجود و پیشبینی وضعیت آینده

تا کنون کتابها و مقاله‌های بسیاری در زمینه تئوری حسابداری مالی نوشته شده است. علت این جریان را می‌توان تلاش برای یافتن مجموعه‌ای منسجم از اصول قراردادی، مبانی مفهومی و روشهای کاربردی دانست که زمینه را برای انجام کار حرفه‌ای و نیز پژوهشهای آینده در حسابداری مالی هموار می‌سازد. اما سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که آیا در حوزه حسابداری مدیریت نیز به وجود تئوری نیازی هست؟ پیش از ارائه تعریفی از تئوری حسابداری، بهتر است واژه تئوری تعریف شود. تئوری در



وضعیت پژوهش حسابداری مدیریت آغاز شد و تئوری، پاسخهایی را برای آن ارائه کرده است (Ithner & Larcker, 2001; Hapwood, 2002; Ithner & Larcker, 2002; Luft & Shields, 2002; Lukka & Mouritsen, 2002) اما همچنان پرسشهای دیگری وجود دارد. از جمله آنکه: هدف و نقش تئوری در پژوهش حسابداری مدیریت چیست؟ تئوریهای کنونی چگونه به این هدف دست می یابد؟ و به عنوان جامعه علمی، چگونه باید در مسیر توسعه تئوری حرکت شود؟ اینها موضوعهایی است که در این مقاله به آنها پرداخته می شود.

لافت و شیلدز (۲۰۰۲) در پاسخ به زیمرمن (۲۰۰۱)، با استناد به پژوهشهای گذشته اظهار داشتند که پژوهشهایی در راستای تئوری حسابداری مدیریت، تا کنون انجام شده است. این موضوع نشان می دهد که تئوری یا تدوین تئوری حسابداری مدیریت، پیرامون تشریح علل و تاثیرات آن است. هر چند همه پژوهشگران این دیدگاه را نپذیرفته اند (Chua, 1986; Baxter & Chua, 2003)، اما به نظر می رسد که این دیدگاه، مسیر اصلی دستیابی به شناخت است که امروزه در پژوهش حسابداری مدیریت متداول است. اما پرسش این است که چرا به عنوان یک جامعه علمی، در جهت فهم هدفها و نتایج حسابداری مدیریت تلاش می کنیم؟ اعتقاد بر این است که هدف نهایی، به کارگیری تئوری در بهبود شیوه های حسابداری مدیریت است (Ithner & Larcker, 2001; Chenhall, 2003). به بیان دیگر، انجام پژوهش و توسعه تئوریه در حسابداری مدیریت، امکان استفاده این تئوریه توسط افراد مختلف را فراهم می سازد. بنابراین

است. در نتیجه، یکی از هدفهای اصلی تئوری در یک علم، داشتن مجموعه دانشی است که به خوبی تعریف، به نحوی سیستماتیک گردآوری، سازماندهی، و به حد کافی تأیید شده باشد تا چارچوب مناسبی را برای عملیات آینده فراهم کند.

هدف تئوری حسابداری، فراهم کردن مجموعه ای از اصول و روابطی است که عملیات مشاهده شده حسابداری را تبیین و عملیات مشاهده نشده را پیشبینی کند. به بیان دیگر، تئوری حسابداری باید بتواند دلایل انتخاب مبانی و روشهای مختلف حسابداری را توسط واحدهای انتفاعی تبیین و ویژگیهای واحدهایی را که از میان روشهای پذیرفته شده حسابداری، روش خاصی را انتخاب می کنند پیشبینی کند. ضمناً، تئوری حسابداری باید از طریق پژوهشهای حسابداری، آزمون و تأیید شود (شباهنگ ۱۳۸۱).

**ثقفی و امیراصلانی (۱۳۷۹)** معتقدند که وجود مبانی نظری در حوزه مدیریت سبب می شود تا آن دسته از روشهای عملیاتی که دارای اعتبار اجرایی است از روایی نظری نیز برخوردار باشد. از این رو جستجو برای دستیابی به مبانی نظری حسابداری مدیریت، گذاری گریز ناپذیر جلوه می کند.

به اعتقاد نویسندگان این مقاله تعدد روشها، اختیاری بودن آنها و وجود حوزه های متفاوت نظیر اقتصاد، ریاضیات، آمار، جامعه شناسی و روان شناسی در حسابداری مدیریت، دلیل قانع کننده ای برای نپرداختن به موضوع تئوری حسابداری مدیریت محسوب نمی شود، زیرا اگر قرار است تئوری در مجموع باعث رشد و ارتقای رشته و فراهم آوردن زمینه مناسب برای معرفی رویکردهای نوین باشد، طرح و بسط آن در حسابداری موضوعیت دارد. اگر چه هدف این مقاله، ارائه راهکاری برای چگونگی طرح و استقرار تئوری در حسابداری مدیریت نیست، اما تلاش می شود که ضرورت این موضوع و دلایل موید آن تشریح شود.

بخش عمده این مقاله، برگرفته از مقاله «در جستجوی تئوری حسابداری مدیریت» است که در سال ۲۰۰۴ توسط **مالمی (Malmi)** و **گرانلند (Granlund)** نوشته شده است.

### هدف تئوری حسابداری مدیریت

ضرورت پژوهش در زمینه حسابداری مدیریت چیست؟ طرح این موضوع ابتدا از سوی زیمرمن (Zimmerman, 2001) پیرامون

سیستمها یا رویه‌ها به کمک تئوریها می‌تواند در جهت کمک به مدیریت، کارکنان، گروههای ذینفع و یا کل جامعه بهبود یابد.

در نتیجه به نظر می‌رسد که تقریباً اکثر پژوهشهای اخیر در حسابداری مدیریت، دارای هدف مشترکی برای تئوری و پژوهش بوده و آن ارائه رهنمود و پیشنهادهایی در خصوص نحوه به‌کارگیری آنها در حسابداری مدیریت و یا کنار گذاشتن آنهاست.

**نینیلوتو (Niniluoto, 1980)** معتقد است که منفعت نظری دانش را نیز باید در نظر گرفت، زیرا صرف نظر از هدفهای کنترل و پیشبینی، توسعه دانش موجب ارائه توضیح و تفسیر جامع و منظمی از واقعیات می‌شود. به اعتقاد لوکا و گراندلند (۲۰۰۲) می‌توان به خوبی این موضوع را در زمینه پژوهشهای حسابداری مدیریت بیان کرد. به هر حال پژوهش بدون هرگونه کوشش در جهت پیشبینی و کنترل رویدادها کافی نیست، سوال اینجاست که کدامیک از موارد پیشگفته در ارتباط با این مقاله است. به نظر می‌رسد در حال حاضر ترکیبی از منابع فنی و کاربردی دانش جهت ایجاد نظریات مفید افراد و سازمانهای مورد نظر، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### انواع تئوریها در حسابداری مدیریت

پژوهش و نحوه عمل در حسابداری مدیریت وابسته به دو گونه تئوری است. تئوریهایی که به وسیله جامعه پژوهشی، تئوری نامیده شده، اساساً از سایر علوم گرفته شده و فاقد ویژگیهایی است که آنها را در حسابداری مدیریت منحصر به فرد می‌سازد. تئوریهایی هم که در حال حاضر فاقد ویژگی تئوری است، می‌کوشد تا چگونگی کاربرد حسابداری مدیریت در تحصیل و کسب عملکرد بهتر را تشریح کند.



در ادامه به این تئوریها اشاره می‌شود.

### تئوریهای برخوردار از ویژگیهای یک تئوری

طبق نظرات لاف و شیلدز (۲۰۰۳)، در پژوهشهای حسابداری مدیریت، برخی مطالب منتشر شده مربوط به حسابداری مدیریت، توسط برخی از تئوریها تشریح شده است. به طور معمول حسابداری مدیریت شامل متغیرهای مستقل و وابسته است اما به تمام زنجیره علت و معلول اشاره نمی‌شود. این تئوریها در تشریح عوامل، اثرات و تنوع روابط متقابل حسابداری مدیریت مبتنی بر زمینه‌های اقتصادی، تئوریهای سازمانی، جامعه‌شناسی و روان‌شناسی است. ما به این تئوریها و مباحث پیرامونی که توسط آنها تشریح می‌شوند، نیازمندیم. اما سه نگرانی عمده نسبت به تئوریهای یادشده در حسابداری مدیریت وجود دارد. نخست اینکه هیچیک از این تئوریها بدان‌گونه نیست که بتوان بین تئوری حسابداری مدیریت و سایر تئوریها تمایز قائل شد. این تئوریها پیرامون حسابداری مدیریت بوده و خاص تئوری حسابداری مدیریت نیست (Humphrey & Scapens, 1996). تئوریهای حسابداری مدیریت همچنانکه مجله‌های معتبر پژوهشی دانشگاهی تشخیص داده‌اند، به واسطه پرس و جو و پرسش و پاسخ تعیین شده است. پژوهشگران، تئوری نمایندگی، تئوری اقتصاد اطلاعات، تئوری ساختار، تئوری سیستم-کاربر، تئوری هدفگذاری و تعداد بیشماری از سایر تئوریها را به کار می‌برند تا به تشریح منافع حسابداری مدیریت بپردازند. گاهی به نظر می‌رسد، آنچه مفید است از طریق تئوریهای از پیش تعیین شده و نه پدیده مورد نظر در حسابداری، تعیین شده است. به بیان دیگر تئوریهای مشابه را می‌توان حتی در تشریح موضوعهایی غیر از حسابداری مدیریت نیز به کار برد. در ادامه به این مسئله نیز می‌پردازیم که نیاز به تئوری حسابداری مدیریت وجود دارد، اما به این معنی نیست که نیازی به تفسیرهای ارائه شده و بینش منتج از سایر تئوریها وجود ندارد. بحث این است که به هر دو آنها نیاز وجود دارد.

دومین نگرانی، ماهیت ابر تئوری<sup>۲</sup> برخی از تئوریهای مورد استفاده است. مشکل اصلی این است که نمی‌توان این تئوریها را تحریف کرد و یا حتی طرحها و موضوعهایی را بر اساس آن ایجاد کرد که تحریف‌پذیر یا ابطال‌پذیر باشند.

نگرانی عمده، ناشی از فقدان تصویری روشن از تئوریهایی است

که بهترین تفسیرها را از اشکال متعدد حسابداری مدیریت و نتایج آنها در شرایط و چارچوب خاص زمانی فراهم آورد. از آنجا که موضوعهای پیرامون حسابداری مدیریت درک نمی‌شود، یافتن سرنخهایی جهت چگونگی به کارگیری حسابداری مدیریت، موضوعیت نمی‌یابد. ممکن است گفته شود که این مسئله صرفاً ناشی از فقدان اندوخته کافی از دانش است که متناسب با رشد و بلوغ رشته مرتفع خواهد شد. اما در این زمینه تردید وجود دارد زیرا به ندرت کوششهایی در جهت ارائه نقاط ضعف و قوت تئوریهای مختلف در یک مطالعه واحد مشاهده می‌شود. به نظر می‌رسد پژوهشگران حسابداری به یک تئوری خاص در هر زمان معتقدند و تلاش زیادی در جهت تعدیل و یا توسعه بیشتر تئوریهای اقتباسی به کار گرفته شده نمی‌کنند (Reiter & Williams, 2002). اگر به دنبال توسعه تئوریها نباشیم، از هرگونه اقتباس از تئوریهای مختلف به این علت استفاده می‌کنیم تا به تفسیر و تشریح بهتر موضوعهای «مورد علاقه و منفعت خود» دست یابیم و در این صورت امید زیادی به پیشرفت در زمینه تئوریهای حسابداری مدیریت وجود ندارد. نمی‌توان با راه‌حل پیشنهادی زیمرمن مبنی بر تکیه صرف بر تئوریهای اقتصادی موافق بود. افزون بر این، قدرت تبیین و پیشبینی تئوریهای مختلف، نیازمند ارزیابی تئوریهاست تا توسعه یافته، تعدیل و ترکیب شوند و قدرت تبیین آنها در زمینه حسابداری مدیریت افزایش یابد.

### تئوریهایی که موقعیت یک تئوری را ندارند

در حسابداری مدیریت تعدادی تئوریهای هنجاری یا سازه‌هایی نیز وجود دارد که این تئوریها شامل جریان و جوه نقد تنزیل شده برای بودجه‌بندی سرمایه‌ای، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تخصیص سربار، ارزیابی متوازن برای طراحی سیستم کنترل، چارچوب هزینه‌یابی کیفیت در مدیریت و کاهش هزینه‌های کیفیت و چارچوب مدیریت بر مبنای ارزش در هدایت تصمیم‌گیری و کنترل در تضمین (اطمینان بخشی) بازده سهامداران است. از دید پژوهشگران دانشگاهی، این موارد، تئوری به‌شمار نمی‌آید اگرچه این تئوریها بیان می‌کند که باید برخی چیزها را چگونه و چرا انجام دهیم. زیمرمن (۲۰۰۱) این مسئله را به شکل زیر مطرح کرده است: "تازمانی که مدیریت بر مبنای ارزش شبیه تئوریهای دیگر باشد، یک تئوری اثباتی محسوب نمی‌شود، زیرا پدیده‌های مرتبط با واحد تجاری را تشریح و پیشبینی نمی‌کند"

حتی اگر با تئوری اثباتی مورد نظر وی موافق باشیم، نظری مبنی بر اینکه مدیریت بر مبنای ارزش پدیده‌های مرتبط با واحد تجاری را تشریح و پیشبینی نمی‌کند، پذیرفتنی نیست. می‌توان استدلال کرد که هدف مدیریت بر مبنای ارزش، تشریح عملکرد شرکت در قالب بازده سهامداران است. توجه به مراحل ۶ گانه مدیریتی در پژوهش ایتنر و لارکر (۲۰۰۱)، زیمرمن (۲۰۰۱) و پژوهشهای دیگر (Martin & Petti, 2000; Malmi & Jarrel, 2001) مشخص می‌کند که چرا عملکرد یک شرکت نسبت به شرکت‌های مشابه بهتر است و چرا عملکرد یک شرکت در طول زمان بهبود می‌یابد. از چنین استدلالی می‌توان در جهت پیشبینی استفاده کرد. نظر زیمرمن در این مورد که چنین تئوریهایی با این فرض که شرکت‌ها از آن پیروی، و پژوهشهای قدرتمندی هم در حال حاضر از آن پشتیبانی و یا محدودیت‌های آن را ارائه کنند، پذیرفتنی است. در این صورت، تئوری پالایش و در پاره‌ای موارد رد می‌شود. اما برآستی در چه شرایطی این مراحل اجرا می‌شود؟ آیا تمام این مراحل با موفقیت روبه‌رو می‌شود؟ شرط لازم و کافی برای اینکه مدیریت بر مبنای ارزش، منجر به عملکرد بهتر شود چیست؟ زیمرمن همچنین در مقابله با تئوری مدیریت بر مبنای ارزش، نمونه‌هایی را مطرح می‌سازد که تئوری قادر به پیشبینی آن نیست، مثلاً اینکه چه شرکت‌هایی از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به احتمال زیاد استفاده می‌کنند و یا از کدام طرح پاداش دهی در شرکت استفاده می‌شود.

معلوم نیست که زیمرمن چه انتظاری از تئوری دارد، اما به نظر می‌رسد که وی انتظار دارد یک تئوری ساده وجود داشته باشد که در عین حال همه چیز را تشریح کند. ممکن است به یک تئوری نیاز داشته باشیم تا علت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت توسط شرکت‌ها را تشریح کند و نیز تئوری دیگری که مراحل مدیریتی برای ایجاد افزایش ارزش را نشان دهد. هر دو این تئوریها ممکن است مبتنی بر تئوریهای اقتصادی باشند اما باید توجه داشت که حتی در اقتصاد، تئوریهای مختلفی برای تشریح پدیده‌های گوناگون وجود دارد.

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) تمایزی آشکار میان تئوری اثباتی و هنجاری قائل می‌شوند. تئوری در نظر ایشان منجر به دستورعمل و تجویز رویه‌های حسابداری نمی‌شود. به اعتقاد آنها تجویز وابسته به ویژگیهای یک هدف و کارکرد آن است. اعتقاد بر این است که می‌توان یک تئوری حسابداری مدیریت داشت که در جهت پیشینه

ساختن ارزش، تعادل اجتماعی، ثبات محیطی و غیره عمل کند. پژوهش در حسابداری مدیریت در صورتی غنی تر می شود که پژوهشگران آشکارا یک موضوع و تابع (کارکرد) آن موضوع را در نظر بگیرند و تفسیر و تئوریهایی در تایید آن موضوع ایجاد کنند. نمونه دیگری از مباحث جدید در حسابداری مدیریت، یعنی هزینه یابی بر مبنای فعالیت را در نظر بگیرید. طرفداران آن معتقدند که مدل های سنتی و ساده حسابداری صنعتی به عملکرد ضعیفی منجر می شود. این گروه نشان دادند که تخصیص سربار بر اساس حجم محصولات به انحراف هزینه های تولید و در نتیجه تصمیم های اشتباه منتهی می گردد. بنابراین آنها ساز و کار ایجاد این مکانیزم ضعیف را تشریح کردند. آنها پیشنهاد کردند که تخصیص هزینه به جای تکیه بر حجم و ظرفیت تولید، بر مبنای رابطه علت و معلولی انجام شود. ممکن است تصور شود که در هزینه یابی بر مبنای فعالیت در جایگاه یک تئوری حسابداری مدیریت، به وسیله ردیابی فرایندهای تخصیص هزینه، حسابداری اطلاعات مفیدتری را برای تصمیم گیری مدیریت فراهم می کند و تصمیم گیری دقیقتر به عملکرد بهتر منجر می شود. بنابراین، تئوری هزینه یابی بر مبنای فعالیت تشریح می کند که حسابداری، جهت دستیابی به عملکرد بهتر چگونه عمل کند و چرا منجر به اطمینان از عملکرد بهتر می شود. حتی در شکل هنجاری آن، تئوری ادعا کرد که هزینه یابی بر مبنای فعالیت سودمند است و انحرافات هزینه یابی را در سازمان های دارای تولیدات متعدد، فرایند پیچیده تولید و دارای سهم بالایی از هزینه های سربار، رفع می کند. پژوهش حسابداری مدیریت با تمام محدودیتهایی که داشته، بینش مفید و سودمندی را ارائه کرده است. بر اساس پژوهش، ممکن است پیشبینی شود که شرکتها به احتمال زیاد هزینه یابی بر مبنای فعالیت را اجرامی کنند، همچنان که زیمرمن انتظار داشته است.

اعتقاد بر این است که تلاش برای ایجاد هویت علمی جهت حسابداری مدیریت به واسطه اقتباس از سایر زمینه ها، حسابداران را با بحران هویت روبرو کرده است. ریترو ویلیامز (۲۰۰۲) نیز کم و بیش همین موضوع را در حسابداری مالی مطرح کرده اند. تئوری منحصر به فردی در حسابداری مدیریت که در حال حاضر به وسیله مجامع پژوهش بین المللی، علمی تلقی شود وجود ندارد.

چرا مجامع دانشگاهی حسابداری مدیریت نمی توانند به فعالیت مبتنی بر تئوریهای حسابداری مدیریت افتخار کنند؟ عوامل

متعددی وجود دارد که بین حسابداران و اقتصاددانان از یک طرف و تئوریهای سازمان از طرف دیگر تمایز قائل می شود. این بدان معنا نیست که حسابداران باید این تئوریها را به همین شکل بپذیرند و دنبال کنند. بلکه لازم است تا دامنه تئوریها مشخص شود و تئوریهای جدید توسعه یابند تا نیازهای گروههای جامعه به یک علم کاربردی، شبیه حسابداری مدیریت برآورده شود و توسعه جامعه که سازمانها بخشی از آن هستند، تسهیل گردد.

### مرکز تئوری حسابداری مدیریت

تاکنون موضوع بحث این بود که تئوری حسابداری مدیریت باید در استنتاج رهنمودهایی برای به کارگیری، سودمند و به گونه ای منحصر به فرد باشد. اما مرکز این تئوری چه چیز باید باشد؟ از دیدگاه مدیریتی پاسخ بسیار آسان و روشن است. اول آنکه تئوری باید شامل احکامی باشد که بگوید کدامیک از «روشهای کنترلی و حسابداری»، «چگونه» و در «چه شرایطی» باید به کار گرفته شوند (Ithner & Larcker, 2001). با روشهای کنترلی و حسابداری نمی توان بکارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن، مدیریت بر مبنای ارزش یا سایر تئوریهای هنجاری موجود را به عنوان هدف برگزید. «روشهای کنترلی و روشهای حسابداری» ممکن است به برخی طبقه بندیهای متداول به کار رفته مانند اتکا بر ارزیابی عملکرد مالی، ارزیابی عملکرد غیر مالی یا هر دو، اتکا بر کنترلهای فنی، اجتماعی-آرامانی یا هر دو، استفاده از رویکردهای ساده و پیچیده تخصیص هزینه و غیره اشاره کند. «چگونگی» ممکن است به کاربرد این سیستمها از راه تشخیص، اثر متقابل، کاربرد آنها به عنوان پیشزمینه در سایر روشها، کاربرد آنها در سطوح بالایی، میانی و پایینی سلسله مراتب سازمانی و رسمی، موضوعهای سیاسی، عوامل اقتصادی، عوامل شخصی، عوامل تاریخی و غیره باشد. کلمه «باید» در تعریف بالا به وجود یک ارتباط الزامی با نحوه عمل اشاره دارد. ممکن است عملکرد در شرایط مختلف، به اشکال گوناگون تعریف شود. عملکرد صحیح برای سازمانهای دولتی احتمالاً به شکل متفاوتی نسبت به عملکرد سازمانهای بخش خصوصی تعریف می شود.

ادعا بر این است که تئوری حسابداری مدیریت باید شامل مجموعه ای از قضایا در خصوص نحوه فعالیتهای کنترلی و حسابداری سازمان در شرایط مختلف باشد. اگر به عنوان مثال،

**به نظر می‌رسد  
پژوهشگران حسابداری  
به یک تئوری خاص در هر زمان معتقدند و  
تلاش زیادی در جهت تعدیل و  
یا توسعه بیشتر  
تئوریهای اقتباسی به کار گرفته شده  
نمی‌کنند**



استدلال بر اساس اینکه تعداد نامحدودی از عوامل و روابط میان آنها در دنیای پیچیده وجود دارد کار آسانی است و بر این اساس، ایجاد تئوری ناممکن به نظر می‌رسد. اگر چنین فرض شود، دوراه بیشتر وجود ندارد: نخست به مسائل پژوهشی خود پایان دهیم و جستجو برای ایجاد شغل‌های مولد و برتر را آغاز کنیم و اجازه دهیم تا پول و ثروت در جهت هدف‌های سودمند سرمایه‌گذاری شود. اگر توانایی در ایجاد دستورعمل مفید جهت اجرا نداشته باشیم در این صورت بهتر است اعلام کنیم پول و سرمایه‌ای که در پژوهش‌های حسابداری مدیریت صرف می‌شود، در علوم دیگر نظیر پزشکی، مهندسی و غیره صرف شود. راه حل دوم، شروع تئوریهای هنجاری است. ما می‌توانیم از توسعه و پالایش تئوریهای هنجاری موجود یا ایجاد تئوریهای جدید که در مطالعات تجربی ریشه دارند، آغاز کنیم.

رویکرد دیگر در ایجاد تئوریهای مطلوب، رفع مشکلها و مسائل عملی به وسیله افراد شاغل در حرفه و ترکیب موقعیتهای جدید در شکل کلی و عمومی است. در حسابداری مدیریت، چنین رویکردی توسط کالانان و دیگران (۱۹۹۳) با عنوان **رویکرد پژوهش سازنده** و توسط کاپلان (Kaplan, 1998) با عنوان **پژوهش فعالیت ابداع و نوآوری**<sup>۴</sup> مطرح شده است. اخیراً این رویکرد بر مبنای اینکه دانش در حوزه حسابداری مدیریت به شیوه مفیدی افزایش نمی‌یابد، پیشنهاد شده است. پژوهشگرانی که از

مدیریت عملکرد و سیستمهای کنترلی مدیریت را در نظر بگیریم، **آتلی (Otely, 1999)** یک چارچوب کلی در خصوص اداره و اجرای پژوهش در این سطوح ارائه کرده است. اما پاسخ به این پرسشها همچنان مبتنی بر پژوهش و استدلالهای نظری است. چارچوبی که وی پیشنهاد می‌کند شامل ۵ مرحله، مشابه ۶ مرحله به کار رفته توسط ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) است. او پرسشهایی را در قالبی مدیریتی مطرح کرده است که مشابه بحث و استدلال در خصوص نقش تئوری در حسابداری مدیریت است. ۵ پرسش آتلی بر هدفهای سازمانی و ارزیابی شرایط آن، استراتژی، برنامه‌ها، فرایندها، فعالیتها جهت دستیابی به هدفها و ارزیابی موفقیتها به دست آمده، سطح فعالیت گذشته و راه تنظیم هدفهای کواهمدت، پاداش و یا تنبیه مرتبط با میزان دستیابی به این هدفها و جریانهای اطلاعاتی است که منجر به آموزش و انعطاف‌پذیری در شرایط مختلف می‌شود. برای پاسخگویی به این پرسشها ما نیازمند مدیریتی سودمند و در عین حال یک تئوری مشخص برای نظم دادن به نحوه کاربرد سیستم کنترل مدیریت در تحصیل عملکرد بهتر هستیم.

همچنین تئوری باید شامل احکامی در خصوص نحوه تغییر حسابداری مدیریت باشد. در اینجا تاکید بر پیاده‌سازی و اجرا است. کلمه باید در اینجا به مفاهیم عملکرد و موفقیت در انجام تغییرات اشاره دارد. عوامل مرتبط با موفقیت و شکست روشهای مختلف در پیاده‌سازی و اجرا، مبنای خوبی را برای چنین تئوریهایی فراهم می‌آورند، اگرچه جهت پیوند دادن این شرایط با سایر شرایط، فعالیتهای زیادی باید انجام پذیرد.

بنابراین اعتقاد بر این است که پژوهشگران حسابداری مدیریت، صرفاً جهت توسعه تئوری خاص حسابداری مدیریت نمی‌کوشند بلکه مجموعه‌ای از تئوریهایی که قادر به تفسیر روشها، به کارگیری و تغییر آنها در یک دامنه مشخص باشد، مناسب به نظر می‌رسد.

### **چگونه پژوهش منجر به ایجاد تئوریهای بهتر در حسابداری مدیریت می‌شود**

می‌توان دوراه اصلی در ایجاد تئوریهای مطلوب را مشخص کرد. اول، تغییر و اصلاح رویه جاری با اتکا بر روشهای اثباتی سایر رویکردهای پژوهشی. این تئوریهها ممکن است علمی و یا هنجاری باشند. دوم تأیید و تاکید بیشتر بر رویکردهای پژوهشی مبتنی بر مداخله. در ادامه، هر یک از رویکردها مورد بررسی قرار می‌گیرند.

اعتقاد بر این است که  
می‌توان یک تئوری حسابداری مدیریت داشت  
که در جهت پیشینه ساختن ارزش  
تعادل اجتماعی  
ثبات محیطی و غیره  
عمل کند

رشته‌ها بوده و در عمل مفید خواهند بود. در حال حاضر دو نوع از تئوریها به کار گرفته شده و توسعه یافته است: تئوریهایی که به وسیله جامعه پژوهشی به کار گرفته شده و از رشته‌های مرتبط اقتباس شده است. با وجود توانایی در خصوص تشریح تعدادی از موضوعهای سودمند، آنها به ندرت، در تشریح نوع سیستمها، چگونگی و شرایط استفاده از آنها مفید است. ما همچنین تعدادی تئوری‌های دیگری داریم که از دیدگاه جامعه پژوهشی، تئوری به شمار نمی‌آیند. هدف کلی این تئوریها ارائه رهنمودهایی در عمل است. البته به ندرت به نقصها و محدودیتهای ذاتی آنها اشاره می‌شود. دوره اصلی برای پیش بردن پژوهش مطرح شد. نخست توسعه رویکردهای پژوهشی متداول که به نظر می‌رسد نیازمند در نظر گرفتن تابع هدفی جهت توانایی در ساختن تئوریهای معنی‌دار هستیم. همچنین نیاز داریم تا حدودی در فرض و تلقی خود در مورد بهینه‌سازی حسابداری مدیریت و سیستمهای کنترلی شرکتها بازنگری کنیم. بنابراین، پژوهشها باید به مفاهیم عملکردی فعالیتهای مختلف اشاره کند. این روش تحقیق ممکن است بر حوزه وسیعی متمرکز شود یا بر فعالیتهای شناخته شده‌ای چون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یا ارزیابی متوازن تمرکز یابد. دوم، اتکا بر رویکردهای پژوهشی طرفدار مداخله، از قبیل رویکرد سازنده یا پژوهش حسابداری نوآوری، که مستلزم ایجاد فعالیتهای جدیدی است.

به نظر می‌رسد دستورعمل مربوط به موضوع پژوهش که در این مقاله پیشنهاد شد برای جامعه پژوهشی جهت مساعدت بیشتر به سازمانها و جوامع مفید است. همچنین می‌تواند دست‌کم برخی نگرانیها در مورد خلاء میان پژوهش و عمل را برطرف کند. در نهایت ما به

رویکرد پژوهش سازنده استفاده می‌کنند مالمی و دیگران (۲۰۰۰) و **توملا** (Tumela, 2004) به گونه‌ای در وضعیتهای سازمانی اقدامهای مداخله‌ای می‌کنند و به طور فعال در فرایند ابداع و نوآوری ساختار جدید کنترلی مدیریت سهیم هستند. این نتایج وابستگی زیادی به پژوهشهای اثباتی دارد.

کاپلان (۱۹۹۸) رویکرد فعالیت ابداع و نوآوری را توسعه داد. وی در نقل قولی از **لویین** (Lewin) می‌گوید: "اگر دانشمندان اجتماعی صادقانه به دنبال شناخت حقیقت پدیده‌ها باشند، باید برای تغییر آنها کوشش کنند. ساخت و ایجاد پدیده‌ها، بهترین آزمون روایی، اعتبار و قابلیت استناد قانونی است و نه پیشبینی آنها".

هر دو رویکرد پژوهش فعالیت ابداع و نوآوری و پژوهش سازنده، از یک هسته مشترک برخوردار است. به هر حال چنین رویکردهایی ریسک مشخصی دارد. و ریسکهای مربوط به این روشها شناسایی شده و مورد بحث قرار گرفته، و به وسیله مدیریت پژوهش کنترل پذیر است (Lukka, 2000).

### نتیجه‌گیری

در این مقاله استدلال شد که هدف پژوهش و استدلال نظری (ایجاد فرضیه) در حسابداری مدیریت، باید تعیین نوع فعالیتهای حسابداری مدیریت و شرایط اجرایی شدن آنها باشد. به طور کلی به تئوری حسابداری مدیریت، نیاز هست، چرا که به نوع سیستمها یا تکنیکها، چگونگی و شرایط استفاده از آنها اشاره می‌کند. همچنین به تئوریهایی نیاز است که نحوه تغییر در فعالیتهای حسابداری مدیریت را تشریح می‌کند. چنین تئوریهایی منحصر به

- Luft, J. & Sheilds, M., **Zimmerman's Contentious Conjectures: Describing the Present and Prescribing the Future of Empirical Managemnet Accounting Research**, *European Accounting Review*, 2002, 11:4, pp. 765-803
- Lukka, K., **The Key Issues of Applying the Constructive Approach to Field Research**. In Reponen, T. (ed.) *Management Expertise For the New Millenium*. Publications of the Turku School Of Economics and Business Administration, Series A-1, 2000
- Lukka, K. & Grandlund, M. **The Fragmented Communication Strucure Within the Accountingacademia: the case of Activity-based Costing Research Genres, Accounting, Organization and Society**, 2002, 27, pp. 165-190
- Lukka, K. & Mouritsen, J., **Homogenity or Heterogenity of Research in management Accounting**, *European Accounting Review*, 2002, 11:4, pp. 805-811
- Malmi, T., Jervinen, P. & Lillrank, P., **A colloborative Approach for Managing Project Cost of Poor Quality**, *European Accounting Review*, 2004, 13:2, pp. 293-317
- Martin, J.D. and Petty, J.w., **Value Based Management: the Corporate Response to the Shareholder Revolution**. Boston, Harvard Business School Press, 2000
- Niiniluoto, I., **Johdatus Tieteenfilosofiaan. Kaositteen-Ja Teorianmoudostus an Introduction to the Philosophy of Sience: The Formation of Concepts and Theory**, Keruruu: Otava
- Otely, D., **Performance management: a Framework for Management Control Systems Research**, *Managment Accounting Research*, 1999, 10, pp. 363-382
- Reiter, S.A. & Williams, P.F., **the Structure and Progressivity of Accounting Research: the Crisis in the Academy Revisited**, *Accounting, Organization and Society*, 2002, 27, pp. 575-607
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L., **Positive Accounting Theory Englewood-Cliff**, NJ: Prentice-Hall, 1986
- Weik, K.E., **Theory Constriction as Disiplined Imagination**, *Academy of Management Review*, 1989, 14:4, pp. 516-531
- Zimmerman, J.L., **Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research**, *Journal of Accounting and Economics*, 2001, 32, pp. 411-427

نظر می‌رسد این دستورعمل می‌تواند پژوهش در رشته حسابداری مدیریت را از پژوهش در سایر رشته‌های مرتبط متمایز سازد و به حسابداری مدیریت، هویت و شخصیت بهتری ببخشد.



#### پانوشتها:

- 1- Webster's New Universal Unabridged Dictionary, 2nd. Edition
- 2- Malmi, T. and Granlund, M., **In Search of Management Accounting Theory**, Working Paper, 2004  
[www.business.uq.au/events/speakers/malmi-paper.pdf](http://www.business.uq.au/events/speakers/malmi-paper.pdf)
- 3- Meta Theoretical
- 4- Innovation Action Research

#### منابع:

- ◆ تقفی، علی و امیراصلانی، حامی، مقدمه‌ای بر مبانی نظری حسابداری مدیریت، حسابرس، ۸، ۱۳۷۹، صص ۳۴-۴۳.
- ◆ شیاهنگ، رضا، **تئوری حسابداری**، جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱.
- Baxter, J. & Chua, W.F., **Alternative Management Accounting Research-Whence and Whither**, *Accounting, Organization and Society*, 2003, 28, pp. 97-126
- Chenhall, R., **Managment Control Systems Design within its Organizational Context: Finding from Contingency-based Research and Directions for Future Accounting, Organization and Society**, 2003, 28, pp.127-168
- Chua, F. W. **Radical Developments in Accounting Thought**. *The Accounting Review*, LXI, 1986, pp. 601-632
- Hopwood, A., **If only there were Simple Solutions, but there aren't: Some Reflections on Zimmerman's Critique of Empirical Management Accounting Research**, *European Accounting Review*, 2002, 11:4, pp. 777-785
- Humphrey, C. & Sopaens, R., **Theories and case studies of Organizational Accounting Practices: Limitation or Liberation?** *Accounting*, 1996, 9:4, pp. 86-106
- Ithner, C.D & Larcker, D.F., **Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Managment Perspective**, *Journal of Accounting and Economics*, 2001, 32, pp. 349-410
- Ithner, C.D & Larcker, D.F., **Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice**, *European Accounting Review*, 2002, 11:4, pp. 787-794
- Kaplan, R.S., **Creating New Management Practice thought Innovation Action Research**, *Journal of Management Accounting Research*, 1998, 10, pp. 89-118
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A., **The Constructive Approach in Management Accounting Research**, *Journal of Management Accounting Research*, 1993, 5, pp. 243-264