

## بررسی عوامل ناکامی تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت

دکتر احمد خدای پور

دانشیار بخش حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

سید رسول حسینی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

### چکیده

ادبیات تجربی حسابداری مدیریت<sup>۱</sup> در ایجاد مجموعه انبوهی از دانش ناموفق بوده است. مشابه سایر زمینه های تحقیقاتی حسابداری، این ادبیات هنوز به حدی رشد نکرده که جهت تدوین و آزمون تئوری هایی که فعالیت مشاهده شده را تبیین می کند، به توصیف فعالیت پردازد. در حالیکه نبود داده های عمومی در دسترس یکی از دلایل اصلی عدم گسترش این ادبیات می باشد، اما این مورد تنها یکی از عوامل می باشد. سایر عوامل عبارت است از: رویکرد استقرایی آن، انگیزه محققان، استفاده آن از چارچوب های غیر اقتصادی، نبود تئوری هایی که از لحاظ تجربی قابل آزمون هستند و تأکید آن بر تصمیم گیری نه کنترل.

**واژه های کلیدی:** حسابداری مدیریت، تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت

### مقدمه

در سالهای اخیر دغدغه ها و نگرانی های بسیاری از درک و توسعه حسابداری و بکارگیری آن در محتوای محیط تجاری امروز مطرح گردیده است. در مقابل ضرورت و نیاز به درک وسیع تر از محیط جدید، دنیای تحقیقات حسابداری در هر دو بعد حسابداری مالی و حسابداری مدیریت محدود به نظر می رسد [۱]. با این وجود، طی چند دهه گذشته رشد گسترده ای در تحقیقات حسابداری مدیریت و نظریه های حامی آن وجود داشته است. این رشد همچنین دربرگیرنده گسترش با اهمیت دامنه ی تحقیقات حسابداری مدیریت و نظریه های آن راجع به موضوع تحقیق و بنیان نظری مورد استفاده توسط محققان بوده است. علیرغم این رشد، افراد درگیر در فعالیت حسابداری مدیریت علاقه

زیادی از خود در زمینه تحقیق، نشان نداده اند. از جمله کارهای عمده در رابطه با تحقیقات حسابداری مدیریت می توان به تحقیقاتی که توسط محققانی از قبیل کاپلن و کوپر<sup>۲</sup> در زمینه بهایابی مبتنی بر فعالیت<sup>۳</sup> و ارزیابی متوازن<sup>۴</sup> انجام شده، اشاره نمود.

### نقش تئوری در تحقیقات تجربی

یکی از دلایلی که ادبیات تجربی حسابداری مدیریت در راستای ایجاد یک دانش مستقل ناموفق بوده این است که هدف ادبیات این حوزه در حسابداری، آزمون تئوری ها نمی باشد. علاوه بر این، در تعداد اندکی از مطالعات که تئوری ها مورد آزمون قرار می گیرند، فرضیه های آنها از رشته های دیگر مشتق شده است (تئوری انتظار<sup>۵</sup> یا احتمال<sup>۶</sup>). بر خلاف تحقیقات مبتنی بر پاداش<sup>۷</sup> (که با توصیف رویه ها شروع شده و لیکن فرضیه های تئوری بنگاه را آزمون می کند) و تحقیقات بازار سرمایه<sup>۸</sup> (که با توصیف رویه ها شروع شده و لیکن فرضیه های اقتصاد مالی را آزمون می کنند)، هیچ تئوری مبتنی بر اقتصاد متحد الشکلی برای پیشبرد تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت تدوین نشده است. به اختصار می توان گفت، یک تئوری آنچه را که مشاهده شده تبیین نموده و فرضیه های حاصل از تئوری را به صورت تجربی آزمون می کند و سپس آنچه را مشاهده خواهد شد پیش بینی می نماید. همان طور که همپل<sup>۹</sup> (۱۹۶۶) بیان می کند، دانش از طریق آزمون منظم فرضیه های پیشنهادی توسط تئوری ها رشد می کند. تئوری به نظم درآوردن منظم واقعیت ها را ممکن می سازد [۴].

آزمون فرضیه های مشتق شده از تئوری، دانش اندوزی را میسر می سازد، بدین معنی که فرضیه های رد شده تجدید نظر در تئوریهای اساسی را اجباری می کنند. تئوریها به دنبال تبیین نظامند قواعد تجربی بوده و معمولاً درک عمیق و دقیق پدیده های مورد سوال را تقویت می کنند. تئوری دانش و درک ما را از طریق پیش بینی و توضیح پدیده هایی که هنگام ایجاد تئوری ناشناخته بودند، گسترش می دهد. تئوری ها فرضیه هایی را پیشنهاد می کنند که ما را در بررسیهای علمی مربوط به جمع آوری اطلاعات کمک می کنند. نکته اساسی این است که بدون فرضیه، تجزیه و تحلیل و طبقه بندی داده ها کاری بیهوده است

(همپل، ۱۹۶۶) [۴]. مطالعات توصیفی که اخیراً انجام شده است با فرضیه های ابتدایی شروع شده است.

ساختار تئوری و تحقیق تجربی اثر متقابلی دارند. حقایق و قواعد تجربی باعث می شوند که نظریه پردازان آنچه را که مشاهده می کنند، تبیین نمایند. علاوه بر این، تئوریها در مورد واقعیت هایی که هنوز جمع آوری نشده اند، پیش بینی هایی می نمایند. در نتیجه، خلاف قاعده های تجربی منجر به تجدید نظر تئوری می گردد (کوهن، ۱۹۶۹) [۱۰].

### مرور ادبیات تجربی حسابداری مدیریت

ایتنر و لارکر<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۱) تحقیق تجربی در حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دادند [۵]. ایتنر و لارکر چندین مشاهده در خصوص ادبیات حسابداری مدیریت تجربی ارائه نمودند:

۱) تحقیق در نتیجه تغییر در فعالیت می باشد. .... بسیاری از تحقیقات صرفاً با این واقعیت که یک موضوع خاص مورد توجه قابل ملاحظه نشریات تجاری قرار می گیرد، مورد تشویق قرار می گیرد، با اینکه تلاش اندکی در راستای تمرکز بر عمل یا مطالعه در برخی از متون نظری گسترده تر صورت می گیرد.

۲) از سوی دیگر با یک مجموعه گسترده نیافته ای از تحقیق که در راستای گسترش تحقیقات پیشین به منظور افزایش درک ما از موضوع ناموفق بوده، روبه رو هستیم. بسیاری از موضوعات تحقیق با اهمیت مورد کاوش قرار نگرفته اند. کمبود مطالعات مربوط، مقایسه نتایج متضاد را جهت دستیابی به اجماع در خصوص مزایای حاصل از فعالیت های اندازه گیری عملکرد تجاری، الزامی می سازد.

ناکامی در ایجاد یک مجموعه ای از دانش، نقص مطالعات ایتنر و لارکر نمی باشد. نویسندگان مسئولیت پژوهش در خصوص ادبیات را از دوش خود برداشته اند. سوالی که مطرح می باشد این است که چرا تعداد یافته هایی که قابل تعمیم می باشند اندک است؟ ادبیات تجربی حسابداری مدیریت بر تبیین فعالیت جاری حسابداری تمرکز دارد. همچنین

بسیاری از سایر زمینه های تحقیق حسابداری به شکل توصیفی آغاز شده اند. با این وجود به محض انباشت یافته های تجربی، تئوری ها جهت تبیین آنچه که مشاهده شده و جهت پیش بینی واقعه هایی که مشاهده خواهد شد، گسترش می یابند. ادبیات تجربی مدیریتی در پشت سر گذاشتن این مرحله ناموفق بوده است. چرا؟ به طور امیدوار کننده ای، با درک بهتر دلایل نبود پیشرفت در این ادبیات، از ایجاد برخی اشتباهات و خطاها در آینده جلوگیری خواهیم نمود.

ایتنر و لارکر با استفاده از چارچوب مدیریت بر مبنای ارزش<sup>۱۲</sup>، ادبیات تجربی حسابداری مدیریت خود را شکل دادند. این چارچوب که از فعالیت های مشاوره ای چندین شرکت برگرفته شده است، شامل مراحل زیر می باشد:

- ۱) انتخاب اهداف داخلی که ارزش سهامدار را افزایش می دهد،
  - ۲) انتخاب استراتژی ها و طرح های سازمانی جهت دستیابی به اهداف،
  - ۳) شناسایی متغیرهای عملکرد که ایجاد ارزش می کنند،
  - ۴) تدوین طرح های عمل،
  - ۵) ارزیابی موفقیت طرح های عمل،
  - ۶) ارزیابی و تعدیل اهداف داخلی، استراتژی ها، طرح ها و سیستم های کنترل.
- کاپلند و همکاران (۱۹۹۶) اساساً این چارچوب را بعنوان یک رویکرد تجویزی ارائه نمودند. همه شرکتها باید از آن پیروی نمایند [۶]. این چارچوب در مورد اینکه چه زمانی طرح های پاداش خاصی مورد استفاده قرار خواهد گرفت و یا اینکه چه شرکتهایی به احتمال زیاد بهایی مبتنی بر فعالیت را خواهند پذیرفت، پیش بینی هایی را انجام نمی دهند. در حالیکه آن تئوری های مختلف را شبیه سازی می کند، یک تئوری اثباتی<sup>۱۳</sup> در خصوص اینکه پدیده های مربوط به شرکت را نه تبیین و نه پیش بینی می کند، نمی باشد. ایتنر و لارکر توانستند یک تئوری مبتنی بر چارچوب، از قبیل پارادایم مالک-نماینده که رویکرد مکمل میلگروم و روبرتز<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۵) را در خود لحاظ می کند، انتخاب کنند [۱۲]. در بین محققان موضوع تعیین درست تصمیمات، معیارهای عملکرد، طرح های پاداش و سایر سیاستها پیوسته قطعی، وابسته به یکدیگر و درونی می باشند. ایتنر و لارکر این

محدودیت های چارچوب مبتنی بر ارزش را شناسایی نموده و موضوعات روش شناسی ایجاد شده را مورد بحث قرار دادند. چارچوب هنجاری اولیه مدیریت مبتنی بر ارزش حاکی از ماهیت ادبیات بوده و بر موفقیت نهایی آن امیدوار می باشیم.

بسیاری از مطالعات صورت گرفته توسط ایتنر و لارکر در خطاب به فعالیت (بهایابی مبتنی بر فعالیت، ارزش افزوده اقتصادی<sup>۱۵</sup> و ارزیابی متوازن) بوده است. بسیاری از موضوعات پیشنهادی تحقیق ایتنر و لارکر بر فعالیت متمرکز بوده است. محققان می توانند از طریق فراهم نمودن شواهدی در مورد روشهای مورد استفاده جهت تدوین اهداف مالی و غیرمالی و مفاهیم کاربردی آنها، مشارکت قابل ملاحظه ای داشته باشند. تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت جهت تدوین و آزمون تئوری های پیشنهادی حاصل از فعالیت، چیزی بیشتر از توصیف فعالیت را مورد استنتاج قرار نمی دهد. تشریح فعالیت به خودی خود غیر مولد نمی باشد. اگر هدف تحقیق ایجاد تئوری هایی باشد که از لحاظ تجربی قابل تأیید می باشد، آنگاه تشریح قوی فعالیت به تئوری های جدیدی منتج خواهد گردید. بعنوان مثال، محققان مالی در ابتدا گردش تصادفی<sup>۱۶</sup> قیمت اوراق بهادار را مستند می کنند که در نهایت منجر به فرضیه بازارهای کارا<sup>۱۷</sup> می گردد. ریسکی که وجود دارد آن است که تحقیق توصیفی می تواند منجر به قراردادهای مشاوره ای هنجاری<sup>۱۸</sup> گشته و موجب تدوین و آزمون تئوری نگردد. تحقیق توصیفی<sup>۱۹</sup> به تنهایی منجر به ادبیات منسجم درک فعالیت های حسابداری مدیریت نخواهد شد.

ایتنر و لارکر در تحقیق خود با بررسی مجلات معتبر آمریکای شمالی (۲۳٪)، مجلات نه چندان مطرح (۳۰٪)، مقالات تحقیقی (۸٪)، کتاب ها و رساله ها (۱۳٪) مجله های اقتصادی، مالی و آماری (۹٪)، مجله هایی با رویکرد حرفه ای (۱۳٪)، مجله های مدیریت و استراتژی (۳٪) و مجله های مالیاتی (۰٪) به نتایج ارزشمندی دست یافتند. نتایج آنها بیانگر این موضوع بود که تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت بیشتر در مجله های حرفه ای حسابداری و کمتر در مجلات پر رونق و معتبر حسابداری آمریکای شمالی چاپ شده اند. این امر نشان دهنده ناکامی و شکست تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت در ایجاد تئوری های زیربنایی و توسعه دانش می باشد که نشریات معتبر علمی حسابداری از چاپ

مقالات در زمینه حسابداری مدیریت همگام با سایر حوزه های تحقیقاتی حسابداری خودداری کرده اند. یکی از نتایج جالب توجهی که ایتنر و لارکر به آن دست یافتند این بود که ادبیات تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت کمتر به مباحث اقتصاد مالی و آمار متکی بوده اند و این شاید یکی از دلایل ناکامی تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت می باشد. تحلیل اعداد و ارقام ارائه شده توسط آنها با ماهیت توصیفی شیوه های عمل ادبیات حسابداری مدیریت نیز در ارتباط است. بنابراین این پژوهش ها کمتر به خلق و آزمون فرضیه های مشتق شده از اقتصاد یا مالی منجر شده اند.

### **علل ناکامی تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت**

ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) در ناموفق بودن تحقیقات حسابداری به دو مورد اشاره نموده اند [۵]. یکی از مواردی که تعمیم نتایج تحقیقات حسابداری مدیریت را مشکل نموده عبارت است از تنوع نمونه ها، روشهای تحقیق و تئوری های مورد استفاده توسط محققان. این تنوع و گوناگونی به چند دلیل می باشد. یکی از دلایل اصلی، تفاوت در بنیان های تئوریک است که به منظور تشویق مطالعات حسابداری مدیریت، مورد استفاده قرار می گیرد. برخلاف تحقیقات بازار سرمایه که تقریباً به طور انحصاری بر مبنای تئوری های اقتصاد مالی قرار دارند، تحقیقات حسابداری مدیریت از رشته های گوناگونی از جمله اقتصاد، روانشناسی، جامعه شناسی و تحقیق در عملیات برگرفته شده است. عامل دیگر ایجاد گوناگونی و تنوع در تحقیقات حسابداری مدیریت، نبود داده های عمومی می باشد. در حالیکه تحقیقات حسابداری مالی و تحقیقات مربوط به پاداش مدیران اجرایی را می توان با استفاده از داده های صورتهای مالی و پایگاه داده ها انجام داد، داده های مربوط به فعالیت های حسابداری مدیریت به ندرت وجود دارد. در عوض، محققان بایستی پژوهش ها را با استفاده از ابزارهایی که از یک تحقیق به تحقیقی دیگر تغییر می کنند، انجام داده و داده ها را از اشخاص ثالث از قبیل شرکتهای مشاوره ای بدست آورده و یا داده های نگهداری شده خاص شرکت را که از بخش های تحقیقاتی بدست آمده است، گردآوری نمایند. مجموعه گسترده ای از منابع داده ها برای تحقیقات حسابداری مدیریت این امکان را فراهم

می آورد تا از تمرکز محدود خودداری نماید. این تمرکز محدود گاهی اوقات زمانی ایجاد می شود که محققان در دسترسی به داده ی عمومی با موانعی روبه رو گردند. با این وجود، ناهمگنی در نمونه ها مقایسه یافته ها بر مبنای تحقیقات پیشین و یا ارزیابی قابلیت تعمیم نتایج را مشکل می سازد. زیمرمن<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۱) به شش فرض راجع به اینکه چرا ادبیات تجربی حسابداری مدیریت در جمع آوری مجموعه منظمی از یافته ها ناموفق بوده است، اشاره می کند [۱۴]. این فرضیات عبارتند از: کمبود اطلاعات قابل اعتماد و سازگار، رویکرد تئوری ادبیات حسابداری مدیریت، تغییر انگیزه های محققان، ناموفق بودن ادبیات حسابداری مدیریت در پذیرش اقتصاد بعنوان ساختار اصلی آن، وجود تعداد معدودی از تئوری هایی که از لحاظ تجربی قابل آزمون می باشند و تمرکز تقریباً انحصاری بر روی تصمیم گیری و نه کنترل.

#### (۱) کمبود اطلاعات قابل اعتماد و سازگار

کمبود داده های معتبر یکی از موانع مهم پیشرفت ادبیات تحقیقات حسابداری مدیریت می باشد. به احتمال تنها بزرگترین مانع سر راه تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت نبود داده های منسجم در مورد فعالیت هایی است که در داخل شرکت اتفاق می افتد. در مورد سیستمهای بودجه بندی شرکت ها، روش های قیمت گذاری انتقالی<sup>۲۱</sup>، سیستم های بهایابی استاندارد<sup>۲۲</sup>، روش های تخصیص هزینه<sup>۲۳</sup> و ... مجموعه ای از داده های مقطعی وجود ندارد. این مطلب دلالت ضمنی بر موارد زیر دارد:

- دانشجویان مقطع دکتری حسابداری به جای تحقیق در این زمینه ها به تحقیق در محیط هایی که غنی از اطلاعات می باشد (از قبیل بازارهای سرمایه، طرح های پاداش و مالیات) گرایش دارند.
- داده های جمع آوری شده تحقیقات از مسائل شناخته شده ای از قبیل پاسخگوییهای جانبدارانه و تعصب های محقق لطمه می بیند. این محدودیت ها محققان را مجاب می کند تا در استنتاج از تحقیقاتی که روشهای پژوهشی را مورد استفاده قرار می دهند، محتاط عمل کنند.

- داده های جمع آوری شده از شرکت هایی که محققان احتمالاً به آنها دسترسی دارند، اغلب نمونه ای غیر تصادفی است. بعنوان مثال، شرکت هایی که دارای مشکل می باشند در مقایسه با شرکتهای موفق بیشتر مایلند تا محققان به اطلاعات آنها در خصوص سودآوری رقبا بالقوه و داده های خصوصی، دسترسی پیدا کنند.

واضح است که داده های بهتر همیشه بر داده های بدتر ارجح می باشد. اما سخت است که تنها کمبود اطلاعات را عامل عدم توفیق ادبیات تجربی حسابداری مدیریت بدانیم. علم اقتصاد با علاقه زیادی از عهده سوالهای غیر سنتی بر آمده و پیشرفت در خور ملاحظه ای در ایجاد اطلاعات استاندارد شده کرده است. لیزر<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۰) نمونه هایی را ارائه می کند که در آن علم اقتصاد با موفقیت از عهده مسائل سنتی (از قبیل تبعیض، خانواده، تئوری شرکت و آموزش) برآمده است [۱۱]. بسیاری از این مطالعات بر استفاده ساختگی از مجموعه اطلاعات موردی تکیه می کنند. متأسفانه داده های ضعیف منجر به پیامدهای غیرکارکردی متنوعی می گردد. داده های ضعیف اغلب جهت تأیید تئوری ضعیف یا نبود تئوری و یا روشهای تحقیقی که به طور مناسبی طراحی و اجرا نشده است، مورد استفاده قرار می گیرد.

## ۲) رویکرد غیر تئوریک

در سال ۱۹۸۶ دانشگاه هاروارد کنفرانسی را در زمینه مطالعات حسابداری مدیریت برگزار نمود تا نویسندگان را تشویق به درک و مستند نمودن فعالیت های حسابداری مدیریت واقعی سازمانها نماید. .... دومین و حتی مهمترین هدف کنفرانس این بود تا فرایند از طریق روشهای تحقیق میدانی در حسابداری مدیریت بعنوان یک روش قانونی تحقیق، آغاز گردد (برونز<sup>۲۵</sup> و کاپلن، ۱۹۸۷) [۳]. هاپ وود<sup>۲۶</sup> (۱۹۸۳)، کاپلن (۱۹۸۳، ۱۹۸۴، ۱۹۸۶) و دیگران، محققان را تشویق نمودند تا تحقیقات میدانی بیشتری را با مستند نمودن فعالیت های معاصر، انجام دهند [۶]، [۷]، [۸]. کاپلن (۱۹۸۶) فرایند تحقیقی را توصیف می کند که ابتدا بر روی مطالعات موردی و میدانی تمرکز نموده و سرانجام مدل ها و تئوری ها را



تدوین می کند [۸]. در حالیکه کاپلن (۱۹۸۶) اشاره می کند که تئوری در راهنمایی تحقیق تجربی سودمند می باشد، اما فرآیند تحقیقات حسابداری مدیریت را شامل مشاهده و توصیف بیان می کند [۸]. محققان حسابداری باید در تلاش در این زمینه باشند که درک کنند چگونه اطلاعات حسابداری توسعه یافته و یا در سازمانهای واقعی مورد استفاده قرار می گیرد. توجه داشته باشید که کاپلن محققان را ملزم رفتن به میدان پژوهش و آزمون فرضیه های این تئوری ها، نمی کند. او ادعا می کند که بر خلاف سایر علوم اجتماعی، حسابداری مدیریت یک مجموعه منظم و قابل اعتمادی از دانش واقعی را انباشته نمی کند و از اینرو، تدوین تئوری ها یا آزمون گزاره ها، هنوز زود می باشد. بیش از ۱۵ سال از نخستین الزام به انجام تحقیق میدانی می گذرد. در حال حاضر مجموعه ای از این قبیل تحقیقات وجود دارد. اما این تحقیقات به تدوین و آزمون آن دسته از تئوری هایی که تصور می شد، منجر نگردیده است. شاید آن خیلی زود باشد، اما تحقیقات میدانی کافی انجام نشده یا تحقیقات صورت گرفته از کیفیت پایین برخوردار می باشد. این دلایل به طور حتم پذیرفتنی می باشد.

### ۳) تغییر انگیزه های تحقیق

شاید ادبیات تجربی حسابداری مدیریت در راستای حرکت از توصیف فعالیت به تدوین و آزمون تئوری ها ناموفق بوده است، زیرا محققان در این زمینه از خود انگیزه ای نشان نمی دهند. احتمالاً محققان جهت تبیین فعالیت در مقایسه با تدوین و آزمون فرضیه ها، از انگیزه قوی تری برخوردار هستند. در صورتیکه دانشگاه ها افراد دانشجویی را به انجام تحقیقاتی تشویق کنند که کاربردی تر بوده و از بنیان تئوریک کمتری برخوردار باشند، آنگاه انگیزه افراد دانشجویی تغییر می کند. تحقیق توصیفی معمولاً در نشریات عمومی مستندات بیشتری را ارائه نموده و از اینرو در مقایسه با تحقیقاتی که از بنیان تئوریک بیشتری برخوردار هستند موجب بهبود شهرت دانشگاه در جامعه تجاری می گردد. همچنین مشاوره با افراد دانشجویی وجود دانشگاه در جامعه تجاری را پررنگتر می کند. دانشجویان بازرگانی اغلب فعالیت های مشاوره را بر فعالیت های تحقیق ترجیح می دهند.

#### ۴) چارچوب‌هایی با مبانی غیراقتصادی

تاریخ تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت نشان داده است که این رشته همواره ارتباط تنگاتنگی با سایر علوم اجتماعی بویژه اقتصاد داشته است. لیزر (۲۰۰۰) اظهار می‌دارد که «علم اقتصاد از مهمترین علوم اجتماعی است، وسعت و دامنه آن فراتر از مصرف‌کنندگان، شرکت‌ها، بازارها و دولت رفته و به توضیح سایر تقابلهای اجتماعی می‌پردازد و گزینه‌ای برای رشته‌های دیگر همانند مالی، حسابداری، حقوق، علوم سیاسی و جامعه‌شناسی می‌باشد» [۱۱]. در اصل، اقتصاد به دلیل اینکه یک علم می‌باشد، موفق بوده است. سایر پژوهش‌های حسابداری انجام شده (از قبیل انتخاب روش‌های حسابداری، تئوری نمایندگی، بازارهای سرمایه، حاکمیت شرکتی، افشای اطلاعات، مالیات و ارتباط ارزشی) تقریباً به طور انحصاری مبتنی بر علم تئوری‌های علم اقتصاد تکیه قرار دارند. سایر علوم اجتماعی، از قبیل روانشناسی شناختی<sup>۲۷</sup>، می‌توانند چارچوب‌های مورد نیاز را جهت تدوین تئوری‌های حسابداری فراهم کنند. با این وجود، شواهد تجربی ۴۰ سال اخیر نشان می‌دهد که با وجود برخی استثنای‌های اندک، بیشترین نوآوری‌های تحقیقات حسابداری ریشه‌های مفهومی خود را از اقتصاد برگرفته‌اند. یا اقتصاد پر قدرت است و یا تعداد حسابداران که در سایر رشته‌های علوم اجتماعی جهت توسعه ادبیات حسابداری به خوبی آموزش دیده باشند، بسیار کم است. خلق دانش نیازمند صرفه‌های اقتصادی زیادی از قبیل محققان آموزش دیده‌ای است که یک چارچوب بنیادی را که از زبان مشترکی استفاده می‌کند، بکار گیرند. تا اندازه‌ای، تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت که فرضیه‌ها را آزمون می‌کنند، اغلب تئوری‌هایی (از قبیل تئوری انتظار و تئوری احتمال) را که مبتنی بر اقتصاد نمی‌باشند، بکار می‌گیرند. اگر تئوری‌های مبتنی بر اقتصاد در مقایسه با سایر علوم اجتماعی (همانطور که توسط لیزر بیان گردید) در پیشبرد دانش مولدتر باشد، آنگاه عامل دیگر که مانع از پیشرفت تحقیقات حسابداری مدیریت می‌گردد اتکای آن بر تئوری‌هایی خواهد بود که مبانی اقتصادی ندارند.

## ۵) تعداد کم تئوریهای تجربی قابل آزمون

در حالیکه تجربه گرایان حسابداری مدیریت در تدوین و آزمون فرضیه های مشتق شده از تئوری ها، سهل انگار بوده اند تئوری پردازان حسابداری مدیریت نیز در این امر سهیم می باشند. مقاله های مربوط به تئوری حسابداری مدیریت به ندرت گامهای بعدی را بر می دارند و مفاهیم تجربی تئوری (فرضیه های قابل آزمون) را به سخره می گیرند. در تحقیقاتی که عنوان تئوریک دارند به ندرت بخشی تحت عنوان «پیش بینی های تجربی» دیده می شود. ظرافت و زیبایی ریاضی بویژه قابلیت انعطاف پذیری آن در چنین تئوری هایی کمتر به چشم می خورد. ظاهراً یک فرض ضمنی وجود دارد و آن این است که تئوری پردازان باید مدلهایی را تدوین نموده و تجربه گرایان بایستی این مدلها را بکار گرفته و مفاهیم تجربی را این تئوری استنتاج کنند. تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت در صورتیکه تئوری پردازان تلاش بیشتری در راستای ایجاد مدلهایی با پیش بینی های قابل آزمون انجام داده و مفاهیم تجربی مدلهای خود را مورد بحث قرار دهند، با کیفیت بالایی انجام خواهند شد.

## ۶) تأکید بر تصمیم گیری به جای کنترل

این موضوع به خوبی درک شده که سیستم حسابداری هر دو نقش تصمیم گیری و کنترل را ایفا می کند (زیمرمن، ۲۰۰۰) [۱۴]. با این وجود، بسیاری از ادبیات و تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت که بر مبنای تأکید بر وظیفه تصمیم گیری و برنامه ریزی قرار دارد، نقش کنترل را نادیده می گیرد. بعنوان مثال، مدیریت کیفیت جامع<sup>۲۸</sup>، مهندسی مجدد<sup>۲۹</sup>، بهایابی مبتنی بر فعالیت، تئوری محدودیت ها<sup>۳۰</sup>، مدیریت زنجیره ارزش<sup>۳۱</sup>، تولید به هنگام<sup>۳۲</sup> و ارزیابی متوازن همگی فرض را بر این می گذارند که نمایندگان مشتاقانه رویکرد جدید را می پذیرند، زیرا آن از حداکثر نمودن ارزش شرکت اطمینان بوجود می آورد. فرض بهایابی مبتنی بر فعالیت این است که اگر شما مدیران را از طریق بهای دقیق تر محصول توجیه کنید، آنها آن را خواهند پذیرفت. رویکرد «سرزمین رویاها<sup>۳۳</sup>» بکارگیری نفع شخصی را نادیده می گیرد. به ویژه، پذیرش بهایابی مبتنی بر فعالیت سود و زیانهای

بادآورده را بین مدیران داخلی ایجاد می کند، زیرا هزینه های محصول بخشی از سیستم های کنترل های داخلی بسیاری از شرکتها می باشد.

به استثنای علاقه هایی که اخیراً در زمینه معیارهای ارزش افزوده اقتصادی ایجاد شده است، بیشتر مدیران به گونه ای رفتار می کنند که از بکارگیری تکنیک هایی که به نحو بهتری منافع مدیریت و کارکنان را تنظیم می کنند، اجتناب می کنند. در بین حسابداران مدیریت این ادعا که نقش آنها برنامه ریزی (بهبود تصمیم گیری) و کنترل (کاهش تضاد نمایندگی) را در بر می گیرد، عمومیت یافته است. آنها تمایل دارند تا تعداد مساوی از تیم تصمیم گیری وجود داشته باشد (سیگل و سورنسن<sup>۳۴</sup>، ۱۹۹۹) [۱۳]. به وجود مشکل در ارزیابی تجربی اهمیت نسبی تصمیم گیری یا کنترل برای سیستم حسابداری یک شرکت مشخص، توجه کنید. در نقطه تعادل، سیستم های کنترل شرکت نباید الزامی باشد و از اینرو آن نشان خواهد داد که سیستم های حسابداری برای کنترل مورد استفاده قرار خواهد گرفت.

زیمرن (۲۰۰۱) بیان می کند راجع به اینکه چرا برخی از علمای حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه، از نقش تصمیم گیری حسابداری از نقطه نظر نقش کنترلی آن، دفاع می کنند، مطمئن نیست [۱۴]. در سال ۱۹۹۹ انجمن حسابداران مدیریت در نشریه جدید خود با نام «حسابداری مدیریت برای استراتژی مالی» حسابداران را تماشاچیان بی اراده خطاب کرد که در زمانی که دیگران مشغول بازی هستند آنها فقط تماشاگر هستند. شاید تحقیق از نوع تصمیم گیری برای مشارکت کنندگان عمومی تر باشد و از اینرو محققان حسابداری از انگیزه بیشتری برخوردار هستند تا چنین تحقیقاتی را انجام دهند. اگر محققان وارد این حوزه فکری می شوند که سیستم های حسابداری فقط برای تصمیم گیری به کار می روند، در حالی که در واقع برای کنترل استفاده می شوند در این صورت یک دیدگاه نادرست روشهای جمع آوری اطلاعات آنها را تحت تاثیر قرار خواهد داد.

### **نتیجه گیری**

ایتنر و لارکر مشاهده نمودند که ادبیات تجربی حسابداری مدیریت در گسترش مجموعه دانشی که بر مبنای مطالعات اخیر ایجاد گردیده، ناموفق بوده و بسیاری از سوالات مهم

بدون پاسخ باقی مانده اند. این ادبیات در راستای تغییر از توصیف فعالیت به تدوین و آزمون فرضیات ناموفق بوده است. قطعاً نبود پیشرفت تا حدی به دلیل وجود مشکلاتی در مطمئن بودن داده های خوب می باشد. با این وجود، سایر رشته ها (بویژه اقتصاد) بر محدودیت های موجود در داده ها غلبه نموده اند. پیشرفت نیازمند همکاری بهتر بین تجربه گرایان و تئوری پردازان حسابداری مدیریت می باشد. تئوری پردازان باید به دنبال تدوین مدل‌هایی باشند که منجر به مفاهیم قابل رد گردد و تجربه گرایان باید جهت توجیه مقالاتی که فاقد فرضیه های قابل آزمون هستند و یا فرضیه های فرموله شده ضعیفی را آزمون می کنند، استفاده از داده های نامناسب را متوقف کنند. محققان حسابداری مدیریت احتمالاً با تکیه بر فرضیاتی که مبتنی بر اقتصاد می باشند، تحقیقات را بهتر انجام می دهند. تا اندازه ای که انگیزه های موجود در دانشگاه ها به سمت تحقیقات عملگرا تغییر می کند، مقالاتی که به آزمون و تدوین تئوری می پردازند نیز کمتر خواهد بود. در بلند مدت، اندوخته دانش ما نه تنها در حوزه تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت بلکه در تمامی بخشهای تحقیق حسابداری لطمه خواهد دید.

#### منابع و ماخذ

۱) ثقفی، علی و برزگر، قدرت اله، (۱۳۹۱)، "تحقیقات حسابداری مدیریت: با تأکید بر

روش تحقیق کیفی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۱.

2) Baldvinsdottir, Gudrun et al, (2010), "Issues in the relationship between theory and practice in management accounting", **Management Accounting Research**, Vol. 21.

3) Bruns, W., Kaplan, R., (Eds.), (1987), "Accounting and Management Field Study Perspectives", **Harvard Business School Press**, Boston.

4) Hempel, C., (1966), "Philosophy of Natural Science", Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

- 5) Ittner, Christopher D., (2001), "Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management Perspective", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 32, PP. 349–410.
- 6) Kaplan, R., (1983), "Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research", **Accounting Review**, Vol. 58, PP. 686–705.
- 7) Kaplan, R., (1984), "The evolution of management accounting", **Accounting Review**, Vol. 59, PP. 390–418.
- 8) Kaplan, R., (1986), "The role for empirical research in management accounting", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 11, PP. 429–452.
- 9) Kaplan, R., Norton, D., (1996), "The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action", **Harvard Business School Press**, Boston, MA.
- 10) Kuhn, T., (1969), "The Structure of Scientific Revolutions", **University of Chicago Press**, Chicago.
- 11) Lazear, E., (2000), "Economic imperialism", **Quarterly Journal of Economics**, Vol. 115, PP. 99–146.
- 12) Milgrom, P., Roberts, J., (1995), "Complementarities and fit: strategy, structure, and organizational change in manufacturing", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 19, PP. 179–208.

13) Siegel, G., Sorensen, J., (1999), "Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession", **Institute of Management Accountants**, Montvale, NJ.

14) Zimmerman, Jerold L., (2001), "Conjectures regarding empirical managerial accounting research", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 32, PP. 411-427.

### **Investigate of Management Accounting Empirical Researches Failed Factors**

**Ahmad Khodamipour (Ph.D)**

Accounting associate of Shahid Bahonar University

**Said Rasoul Hosayni**

Accounting Ph.D student of Shahid Bahonar University

#### **Abstract**

The empirical managerial accounting literature has failed to produce a substantive cumulative body of knowledge. This literature has not matured beyond describing practice to developing and testing theories explaining observed practice, like other areas of accounting research. While the lack of publicly available data is a popular reason for this literature's underdeveloped state, it is not the only one. Other conjectures include: its inductive approach, researchers' incentives, its use of non-economics-based frameworks, the

lack of empirically testable theories, and its emphasis on decision making, not control.

---

- 1 - Empirical Managerial Accounting Literature
- 2 - Kaplan and Cooper
- 3 - Activity Based Costing (ABC)
- 4 - Balanced Scorecard
- 5 - Expectancy Theory
- 6 - Contingency Theory
- 7 - Incentive Compensation Studies
- 8 - Capital Market Studies
- 9 - Hempel
- 10 - Kuhn
- 11 - Ittner and Larcker
- 12 - Value Based Management (VBM) framework
- 13 - Positive Theory
- 14 - Milgrom and Roberts
- 15 - Economic Value Added (EVA)
- 16 - Random Walk
- 17 - Efficient Markets Hypothesis
- 18 - Normative Consulting Engagements
- 19 - Descriptive Research
- 20 - Zimmerman
- 21 - Transfer Pricing Methods
- 22 - Standard Cost Systems
- 23 - Cost Allocation Schemes
- 24 - Lazear
- 25 - Bruns
- 26 - Hopwood
- 27 - Cognitive Psychology
- 28 - Total Quality Management
- 29 - Re-engineering
- 30 - Theory of Constraints
- 31 - Value Chain Management
- 32 - Just-in-Time
- 33 - Field of Dreams
- 34 - Siegel and Sorensen