

## Modeling of Management Accounting Innovations Implementation in Iranian Manufactures<sup>1</sup>

Rezvan Hejazi<sup>2</sup>, Zeinab Lotfi Aghel<sup>3</sup>

Received: 2022/04/04

Accepted: 2022/08/06

Research Paper

### Abstract

The purpose of this research is modeling the implementation of management accounting innovations in Iranian manufactures. The managers, management accountants, and organizations can improve the Iranian manufactures' situation by preparing necessary factors derived from this model. In order to gathering the data, 20 interviews were done with the interviewees who had both management accounting knowledge and some experiences in Iranian manufactures. Using thematic analysis, this research showed that, nowadays among all management accounting innovations, Iranian manufactures need Enterprises Resource Planning (ERP) and Activity Based Costing (ABC). Implementation of ERP and ABC consist of six steps which are making team, needs assessment, mapping all activities and process, training, launching the innovation and guarantee. The results showed that using ERP results in accessing to accurate, updated and more reliable information. Also using ABC results in more accurate product costing and therefore more accurate production decision making.

**Keyword:** Activity Based Costing, Enterprises Resource Planning, Management Accounting Innovations, Modeling, Theme Analysis.

**JEL Classification:** L60, M41, O21.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.34216.2771

2. Professor, Department of Accounting, Khatam University, Tehran. Iran. (Hejazi33@gmail.com).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Alzahra, University, Tehran. Iran. (Corresponding Author). (z.lotfi.a@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## ارائه الگویی برای پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی<sup>۱</sup>

رضوان حجازی<sup>۲</sup>، زینب لطفی عاقل<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۱۵

مقاله پژوهشی

### چکیده

پژوهش حاضر به ارائه الگویی برای پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی می‌پردازد. بر اساس این الگو مدیران، حسابداران مدیریت و نهادهای مربوطه می‌توانند با استفاده از موارد شناسایی شده تمهیدات لازم جهت بهبود وضعیت شرکت‌های تولیدی ایرانی فراهم نمایند. برای گردآوری داده‌های پژوهش از ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته از افراد آگاه به حسابداری مدیریت و دارای تجربه در شرکت‌های تولیدی ایرانی استفاده شده است. با استفاده از روش تحلیل تم نتایج پژوهش نشان داد که از بین روش‌های نوین حسابداری مدیریت شرکت‌های تولیدی ایرانی در حال حاضر به سیستم اطلاعاتی یکپارچه و سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت نیازمند هستند. مراحل پیاده‌سازی و به کارگیری سیستم اطلاعاتی یکپارچه و سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت در این پژوهش به ترتیب تشکیل تیم، نیازسنجی، تعیین فرآیندها، آموزش، اجرا و پشتیبانی می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان داد که وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه باعث دسترسی آسان و سریع به اطلاعات صحیح، دقیق، به موقع و با قابلیت اتکای بیشتر می‌گردد و نیز استفاده از سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت باعث می‌شود که بهای محصولات با دقت و صحت بیشتری محاسبه گردد و در نتیجه تصمیم‌گیری در رابطه با تولید با صحت بیشتری اخذ گردد.

**واژه‌های کلیدی:** روش‌های نوین حسابداری مدیریت، سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت، تحلیل تم.

طبقه بندی موضوعی: L60, M41, O21

10.22051/JERA.2022.34216.2771 :DOI

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، (Hejazi33@gmail.com).

۲. دانشجوی دکتری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران. (نویننده مسئول)، (z.lotfi.a@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## مقدمه

در حوزه حسابداری، اطلاعات نقش مهمی را در تصمیمات مدیریت ایفا می‌کنند (اکاب و همکاران، ۲۰۱۴، ص ۲۴۰). اطلاعات حسابداری برای درک صحیح موقعیت مالی سازمان لازم و ضروری هستند و به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری استراتژیک استفاده می‌شوند (یولا، ۲۰۱۴، ص ۷۴). سیستم اطلاعاتی حسابداری به عنوان یکی از منابع تامین‌کننده اطلاعات جهت تصمیم‌گیری مدیران دارای اهمیت ویژه‌ای است. به همین دلیل مدیران به اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری مدیریت اتکا می‌کنند. به عبارت دیگر ارائه اطلاعات بهتر به مدیران اجازه می‌دهد تا انتخاب بهتری داشته باشند و آثار مثبتی بر کیفیت تصمیم‌های اخذ شده را مشاهده کنند (رائس و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۱۰۳). حسابداری مدیریت ابزارهای گوناگون، روش‌ها و اطلاعات درون‌سازمانی مفیدی را ارائه می‌دهد (آزودین و نورحیاتی، ۲۰۱۸، ص ۲۲۲) و حسابداران مدیریت با برنامه‌ریزی آگاهانه و هوشمندانه، آمادگی لازم را برای ارائه خدمات مورد نیاز مدیران، فراهم می‌نمایند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹، ص ۷۷) و در نتیجه باعث بهبود عملکرد مالی سازمان می‌شوند. امروزه بسیاری از شرکت‌ها به دنبال اطلاعات به روز در رابطه با فرآیندهای صورت گرفته درون سازمان هستند که بتوانند با تحلیل این اطلاعات به موقع در رابطه با فعالیت‌های آتی خود به بهترین نحو تصمیم‌گیری نمایند. حسابداری مدیریت قادر به ارائه این اطلاعات به مدیریت می‌باشد. برای مثال مدیریت از این اطلاعات برای قیمت‌گذاری محصولات استفاده می‌کند. قیمت‌گذاری محصولات از تصمیمات مهمی است که مدیران با آن روبرو می‌شوند. (هرنگرن و همکاران، ۲۰۱۴، ص ۱۵). هم‌چنین مدیران با استفاده از این نوع اطلاعات به تجزیه و تحلیل سوددهی محصولات می‌پردازند و اگر محصولی دارای سوددهی نباشد تصمیمی راجع به کنارگذاری تولید این محصول اتخاذ می‌شود (دروری، ۲۰۰۰، ص ۲۴). انواع روش‌های موجود در حسابداری مدیریت امکان این نوع ارزیابی‌ها و اخذ تصمیمات را به مدیریت می‌دهد. امروزه حسابداری مدیریت روش‌های بسیاری را دربر می‌گیرد که از آن‌ها به عنوان روش‌های نوین حسابداری مدیریت یا همان نوآوری‌های حسابداری مدیریت یاد می‌کنند. کارت ارزیابی متوازن<sup>۱</sup>، بهایابی مبتنی بر فعالیت<sup>۲</sup>، مدیریت مبتنی بر فعالیت<sup>۳</sup>، اقدام به هنگام<sup>۴</sup>، سنجش مسئولیت،

1. Balanced Score Card
2. Activity Based Costing (ABC)
3. Activity Based Management (ABM)
4. Just in Time (JIT)

ارزیابی عملکرد، مهندسی ارزش<sup>۱</sup>، بودجه‌بندی سرمایه‌ای<sup>۲</sup> و جامع و .... همگی از جمله نوآوری‌های موجود در حسابداری مدیریت می‌باشند. نوآوری حسابداری مدیریت به معنی آن نیست که حسابداری مدیریت روشی جدید در جامعه مطرح ساخته و شرکت‌ها به تازگی از آن استفاده می‌کنند بلکه نوآوری به معنای آن است که انتظار می‌رود با استفاده از این نوآوری‌ها، سازمان به عملکرد بهتری دست یابد و در محیط تجاری به کار خود ادامه دهد. بنابراین می‌توان گفت در پژوهش حاضر منظور از نوآوری در حسابداری مدیریت روش‌هایی هستند که در حوزه حسابداری مدیریت قرار دارند، برای مدیریت اطلاعاتی مفید جهت تصمیم‌گیری فراهم می‌کنند، باعث بهبود فرآیندهای شرکت می‌شوند و با ایجاد تغییر در محیط شرکت توانایی تغییر دارند (عسکرنی، ۲۰۱۶، ص ۴۵۵).

با توجه به مطالب فوق‌الذکر می‌توان گفت وجود حسابداری مدیریت تاثیر مثبتی بر عملکرد مالی و غیرمالی سازمان دارد و سازمان‌هایی که از روش‌های حسابداری مدیریت استفاده کرده‌اند عملکرد بهتری را تجربه کرده‌اند (ابوبکر و همکاران، ۲۰۱۶، ص ۶۷). همچنین نوآوری‌های حسابداری مدیریت در واقع همگی ابزارها و اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مدیریت می‌باشند. در حال حاضر هیچ نوع الگویی برای استفاده از نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی ارائه نشده است. اگرچه در سال‌های اخیر نوآوری‌های حسابداری مدیریت مانند بهیابایی مبتنی بر فعالیت، کارت ارزیابی متوازن و ..... علاقه بسیاری از پژوهش‌گران را به خود جلب کرده است اما در هیچ پژوهشی نحوه پیاده‌سازی و به کارگیری این نوآوری‌ها مطالعه و بررسی نشده است. به عبارت دیگر فرآیند نوآوری‌های حسابداری مدیریت و نحوه عمل آن‌ها به خوبی توضیح داده شده اما الگویی برای به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌ها ارائه نشده است. در بسیاری از شرکت‌ها نیاز به برخی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت احساس می‌شود اما به دلیل فقدان دانش در رابطه با چگونگی بسترسازی و پیاده‌سازی این روش‌ها، شرکت‌ها قادر به برطرف کردن این نیازها نیستند و یا از روش‌هایی استفاده می‌کنند که ناکارآمد هستند و در نهایت نیاز اصلی شرکت برطرف نمی‌شود.

با توجه به مساله موجود که همان فقدان الگوی به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌باشد سوال‌هایی که در این رابطه وجود دارد آن است که شرکت‌های ایرانی به کدام یک از

---

1. Value Engineering (VE)  
2. Capital Budgeting

نوآوری‌های حسابداری مدیریت نیاز دارند و چه الگویی جهت به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌توان به شرکت‌های تولیدی ایرانی ارائه نمود.

بنابراین هدف اصلی پژوهش حاضر عبارت است از ارائه الگوی به کارگیری و پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی.

در بسیاری از موارد مشاهده می‌شود که پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های خارجی به صورت یک مورد مطالعه در تحقیقات وارد شده است. در این مقالات خارجی ابتدا روش نوین و شرکت مورد نظر تعریف شده‌اند، پس از آن به مشکل شرکت که به دلیل فقدان روش نوین مورد نظر به تفصیل پرداخته شده است و سپس چگونگی ایجاد محیط مناسب برای به کارگیری روش نوین توضیح داده شده است و در نهایت به کارگیری روش نوین و نتایج حاصل شرح داده شده است. متأسفانه در تحقیقات داخلی این موارد مشاهده نمی‌شود. این امر به آن دلیل است که: ۱. بسیاری از شرکت‌ها با نوآوری‌های حسابداری مدیریت آشنا نیستند و به همین دلیل قادر به بهبود نیستند. ۲. اطلاعاتی در رابطه با نحوه پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی که از این روش‌ها بهره می‌گیرند در دسترس نیست و همین باعث شده که الگویی برای پیاده‌سازی این روش‌ها و هم‌چنین تحقیقات داخلی به اندازه کافی موجود نباشد. لذا این پژوهش علاوه بر ارائه الگویی برای به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی به غنی‌سازی ادبیات پژوهش نیز کمک خواهد کرد.

### مبانی نظری پژوهش

اطلاعات حسابداری در موفقیت سازمان به طور فزاینده‌ای با اهمیت تلقی می‌شود. با رشد اهمیت اطلاعات همانند منابع، سازمان‌ها به سیستمی برای مدیریت این منبع نیاز پیدا می‌کنند (صحف، ۲۰۱۳، ص ۷۷). سیستم حسابداری مالی و سیستم مدیریت بهای تمام شده دو زیر مجموعه اصلی سیستم اطلاعات حسابداری سازمان می‌باشند. مدیریت بهای تمام شده بر روش‌ها و فعالیت‌های مدیران در به کارگیری موثر منابع، به منظور افزایش ارزش برای مشتریان و دست‌یابی به اهداف سازمانی (پیشینه‌سازی ارزش شرکت) تمرکز می‌کند. مدیریت بهای تمام شده شامل دو سیستم حسابداری بهای تمام شده و سیستم حسابداری مدیریت می‌باشد. سیستم حسابداری مدیریت به عنوان مهم‌ترین زیرمجموعه سیستم اطلاعاتی مدیریت، منبع اصلی ارائه اطلاعات به شمار می‌آید (بهرامی و خلیفه سلطانی، ۱۳۹۹، ص ۱۶۶).

سیستم حسابداری بهای تمام شده تنها به محاسبه بهای تمام شده محصولات، مشتریان، فعالیت‌ها، فرآیندها و به طور کلی موضوعات بها می‌پردازد و نقطه اشتراک بین حسابداری مالی و مدیریت بهای تمام شده می‌باشد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲، ص ۸).

تعاریف گوناگونی از حسابداری مدیریت وجود دارد. انجمن حسابداران رسمی<sup>۱</sup> حسابداری مدیریت را این گونه تعریف می‌کند: حسابداری مدیریت کاربردی از حسابداری و تکنیک‌های آماری برای اهداف مشخص تولید و تفسیر اطلاعاتی است که به مدیریت در پیشینه‌سازی کارایی و پیش‌بینی، فرموله کردن و هماهنگ‌سازی عملیات کمک می‌کند. سازمان حسابداران مدیریت و بهای تمام شده<sup>۲</sup> نیز حسابداری مدیریت را به عنوان کاربرد مهارت و دانش حرفه‌ای در تهیه اطلاعات حسابداری در حوزه‌ای که به مدیریت در شکل‌دهی رویه‌ها در برنامه‌ریزی و کنترل عملیات در حال اجرا کمک می‌نماید، تعریف می‌کند. یکی از اصلی‌ترین تهیه‌کنندگان اطلاعات، حسابداران مدیریت هستند و در دنیای کنونی از حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران مدیریت نام می‌برند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹، ص ۷۸).

با توجه به تعاریف فوق می‌توان گفت هدف اصلی سیستم حسابداری مدیریت تهیه اطلاعات مربوط و دقیق برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی با هدف کمک به مدیریت جهت کسب اثربخشی و کارایی در سازمان است. وجود نوآوری‌های حسابداری مدیریت نیل به این هدف را تسهیل می‌کند.

منظور از نوآوری‌های حسابداری مدیریت روش‌هایی هستند که در حوزه حسابداری مدیریت قرار دارند، برای مدیریت اطلاعاتی مفید جهت تصمیم‌گیری فراهم می‌کنند، باعث بهبود فرآیندهای شرکت می‌شوند و با ایجاد تغییر در محیط شرکت توانایی تغییر دارند (عسکرانی ۲۰۱۶، ص ۴۵۵). در رابطه با این تعریف در این پژوهش باید گفت که ممکن است برخی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت سال‌ها پیش در حوزه حسابداری مدیریت معرفی شده باشند اما از آنجایی که به کارگیری این روش‌ها سبب بهبود تصمیمات و فرآیندهای درون‌سازمانی می‌گردد روشی نوین محسوب می‌گردد. به عبارت دیگر منظور از روش نوین الزاماً روشی جدید و نوظهور نیست. برخی از این نوآوری‌های حسابداری مدیریت عبارت‌اند از: بهایابی بر

1. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

2. Institute of Cost and Management Accountants (ICMA)

مبنای فعالیت، کارت ارزیابی متوازن، بهایابی هدف، مدیریت بر مبنای فعالیت، سیستم اطلاعاتی یکپارچه مدیریت کیفیت جامع و ..... .

### پیشینه تجربی پژوهش

گانورکار و همکاران (۲۰۱۸) مطالعه موردی در رابطه با پیاده‌سازی بهایابی مبتنی بر فعالیت زمانگرا<sup>۱</sup> در واحدهای تجاری کوچک انجام دادند. این پژوهش گران مدلی برای پیاده‌سازی این نوآوری در شرکت‌های تولیدی در هند جهت برآورد بهای محصولات ارائه دادند و در نهایت بهای محاسبه شده با استفاده از این نوآوری و بهای محاسبه شده در روش سنتی را با یکدیگر مقایسه نمودند. نتایج نشان داد که با استفاده از بهایابی مبتنی بر فعالیت زمانگرا بهای محاسبه شده محصولات از دقت بیشتری برخوردار است. هم‌چنین در این پژوهش داده‌های به دست آمده از بهایابی مبتنی بر فعالیت زمانگرا جهت ارائه به مدیریت و کاربرد آن در تصمیم‌گیری‌ها ارائه شده است.

بیورجین و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی کاربرد اقدام به هنگام در صنایع هواپیماسازی پرداختند و در پژوهش خود بیان کردند که تقاضا برای انعطاف‌پذیری در کالاهای سرمایه‌ای سفرهای مانند هواپیما در حال افزایش است. مشتریان پس از سفارش اولیه خود گزینه‌هایی را در محصول تقاضا می‌کنند و این تغییرات و موارد درخواستی می‌تواند در شبکه تولید باعث اختلال گردد. در این پژوهش سعی شده است که با پیاده‌سازی اقدام به هنگام از همان مراحل اولیه طراحی این مشکل برطرف گردد و با استفاده از این نوآوری حسابداری مدیریت انعطاف‌پذیری در تولید محصولات افزایش یافته است و هم‌چنین نیازهای مشتریان نیز به خوبی از همان ابتدا شناسایی و در تولید محصولات لحاظ شده است.

آلمیدا و چونها (۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنوان استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت در شرکت تولیدی به بررسی پیاده‌سازی بهایابی مبتنی بر فعالیت در کارخانه تولید قهوه در پرتغال پرداختند. این دو پژوهشگر بیان کردند با استقرار این سیستم شرکت قادر به ارائه اطلاعات مربوط، مفید، قابل اتکا و به‌روز می‌باشد. استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت به کسب اطلاعات گسترده، دقیق، مربوط و مفید منجر می‌شود که نشان می‌دهد این سیستم با نیازهای شرکت مطابقت دارد.

1. Time-Driven Activity Based Costing (TDABC)

جلیلی و یوسفی (۱۳۹۵) به بررسی کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان پرداختند. نتایج به دست آمده از این پژوهش نشان داد که بستر مناسبی از لحاظ علمی جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان وجود دارد و همچنین امکان شناسایی محرک‌های هزینه و عامل فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان وجود دارد.

نمازی و غلامی (۱۳۹۵) به مطالعه الگوی جامع رتبه‌بندی شرکت‌ها با استفاده از اطلاعات حسابداری، ارزیابی متوازن و تکنیک پاپریکا پرداختند. این دو پژوهش‌گر برای انجام پژوهش خود معیارهای مهم موجود در ادبیات رتبه‌بندی برای ۱۱۳۳ سال - شرکت را به کار گرفتند. یافته‌ها نشان داد که دقت و توان توضیح‌دهندگی الگوی رتبه‌بندی مبتنی بر ارزیابی متوازن و روش ترکیبی از روش حسابداری بیشتر است. همچنین دقت و توان توضیح‌دهندگی الگوی ترکیبی نسبت به الگوی رتبه‌بندی بر ارزیابی متوازن نیز بیشتر است.

ترخونی (۱۳۹۵) به مطالعه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و حسابداری ناب و نقش‌های اطلاعات ایجاد شده توسط سیستم‌ها پرداخت. این پژوهش‌گر با بررسی و مقایسه سه سیستم حسابداری که از سال ۱۹۸۰ طراحی شده به این نتیجه رسیده است که چگونه در شرکت‌ها در فرآیندهای حسابداری با استفاده از ابزارهای ناب، مانند نقشه‌های جریان ارزش حل مساله و کایزن، تصمیم‌گیری می‌شود در حالی که تصمیماتی که تحت سیستم حسابداری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا هستند بر اساس سطح تولید فردی اتخاذ می‌شوند و در نهایت این پژوهش‌گر بیان کرد که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا هر دو سطح فرآیند و تولید را در راستای تصمیم‌گیری تحت پوشش قرار می‌دهد. همچنین این مقاله نشان که در بهبود و کنترل عملیاتی بر اساس روش‌های حسابداری ناب و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا معیارهای غیرمالی دارای اهمیت بالایی هستند در حالی که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بیشتر بر معیارهای مالی تاکید دارد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف و ماهیت یک پژوهش کاربردی و از نوع کیفی می‌باشد و دارای داده‌های کیفی می‌باشد. از بعد رویکرد پژوهش حاضر از نوع استقرایی می‌باشد، زیرا که انتظار داریم با بررسی شرکت‌های مورد نظر و مطالعه کافی به الگویی دست بیابیم که شرکت‌ها



بر اساس این الگو قادر به پیاده‌سازی نوآوری‌های مدیریت باشند و راه کارهایی ارائه دهیم که این کاربرد روش‌های نوین در بین شرکت‌های ایرانی گسترش یابد. برای انجام پژوهش حاضر نیاز به یک طرح پژوهش چند مرحله‌ای است که به صورت چند گام انجام خواهد شد. گام‌های پژوهش به شرح زیر است:

۱. مرور ادبیات و استخراج مطالب مورد نیاز؛
۲. مصاحبه اکتشافی. این مرحله از مصاحبه دارای سوالات باز می‌باشد و هدف از انجام این مرحله شناسایی وضعیت مطلوب و وضعیت موجود در شرکت‌های ایرانی از لحاظ به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌باشد.
۳. مصاحبه اصلی. هدف از انجام این مرحله مصاحبه آن است که مراحل مورد نیاز برای پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی تعیین شود.
۴. تدوین الگوی پژوهش. این الگو بیان می‌کند که شرکت‌ها جهت پیاده‌سازی نوآوری مورد نیاز باید دارای چه مرحله‌ای را طی کنند.

تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته در هر دو مرحله مصاحبه اکتشافی و مصاحبه اصلی به روش تحلیل تم می‌باشد. تحلیل تم روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارش الگوی (تم) داده‌ها است (براون کلارک، ۲۰۰۴). تحلیل تم شامل سه مرحله کدگذاری توصیفی، کدگذاری تفسیری و یکپارچه‌سازی می‌باشد که در این پژوهش همه مراحل تحلیل تم توسط پژوهشگر صورت گرفته است. انجام مصاحبه‌ها تا جایی ادامه پیدا کرده که اشباع نظری حاصل شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر عبارت است از اعضای هیئت علمی در دانشگاه‌های دولتی، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان دکتری حسابداری، افراد دارای سه سال سابقه حرفه‌ای در حسابداری و مدیران شرکت‌های ایرانی. برای انجام مصاحبه‌های این پژوهش نمونه آماری با استفاده از روش گلوله برفی تعیین خواهد شد.

### یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با ۲۰ نفر مصاحبه صورت گرفت که نتایج حاصل از تحلیل تم در ادامه ارائه خواهد شد. جدول زیر ویژگی‌های کلی مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد:

جدول ۱. ویژگی مصاحبه‌شوندگان

تخصصیات	سابقه کار	صنعت فعالیت
دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	شوینده
دکتری حسابداری	بالای ۲۰ سال	خوراکی - شوینده - نوشیدنی - پلاستیک
دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خودرویی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	نوشیدنی - پلاستیک
دکتری حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	دارویی
دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	دارویی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خوراکی - بازرگانی
کارشناسی ارشد حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خودرویی - شوینده - کاشی‌سازی
دانشجوی دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	فلزی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	فلزی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	خوراکی - خدماتی
دکتری حسابداری	بالای ۲۰ سال	دارویی - خوراکی - شوینده - خدماتی
کارشناسی ارشد حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	خوراکی - شوینده - خودرویی - بازرگانی
دکتری حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	خوراکی - شوینده - خودرویی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	شوینده - خدماتی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	خودرویی - خدماتی
کارشناسی ارشد حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	شوینده - بازرگانی
کارشناسی ارشد حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	خوراکی - بازرگانی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	خودرویی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خودرویی - خدماتی

## تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های اکتشافی بر اساس روش تحلیل تم

در مصاحبه‌های اکتشافی صورت گرفته در شرکت‌های تولیدی فعال در صنایع شوینده، خوراکی، نوشیدنی، پلاستیکی، خودرویی و دارویی سوالاتی در رابطه با وضعیت موجود در

شرکت و صنعت مورد نظر از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد. هم‌چنین در رابطه با وضعیت ایده‌آل در این شرکت‌ها و صنایع نیز سوالاتی از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد. جداول زیر نشان‌دهنده تم‌ها و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های اکتشافی صورت گرفته می‌باشد.

جدول ۲. تحلیل تم مصاحبه‌های اکتشافی

تم اصلی	تم فرعی	تم فرعی ۲	مفهوم
وضعیت موجود	بهایابی	عدم استفاده صحیح از سیستم بهایابی	عدم به‌روزرسانی سیستم عدم صرف نیروی انسانی و زمان کافی برای کار با سیستم
		فقدان سیستم بهایابی صحیح	بهایابی به صورت سنتی ضعف در رهگیری و تسهیم بها
	سیستم‌های اطلاعاتی	فقدان سیستم اطلاعاتی یکپارچه	عدم دسترسی کامل و آسان به اطلاعات عدم دسترسی به اطلاعات صحیح
وضعیت مطلوب	بهایابی مبتنی بر فعالیت	استفاده از سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت	پاسخ‌گوی نیازهای شرکت در صورت تغییر تولید تعیین بهای محصول به صورت دقیق گزارش محاسبه بهای تمام شده صحیح
		استفاده در همه سطوح	پیاده‌سازی کامل سیستم اطلاعاتی یکپارچه وجود جریان اطلاعاتی صحیح در شرکت
	سیستم اطلاعاتی یکپارچه	اصلاح فرآیندها	اصلاح فرآیندها بر اساس رویه‌های سیستم یکپارچه
		دریافت خروجی از سیستم اطلاعاتی یکپارچه	تهیه گزارش‌های مورد نیاز به موقع و با قابلیت اتکای بیشتر کسب اطلاعات مالی و غیرمالی در سیستم اطلاعاتی یکپارچه

مصاحبه‌های اکتشافی نشان داد که یکی از ابعاد قابل توجه در وضعیت موجود شرکت‌های تولیدی ایرانی محاسبه بهای تمام شده محصولات تولیدی می‌باشد. از نظر مصاحبه‌شوندگان به چند دلیل بهای تمام شده محصولات تولیدی در شرکت‌های تولیدی ایرانی اشتباه محاسبه می‌شود. برخی از شرکت‌های تولیدی هنوز از سیستم بهایابی سنتی استفاده می‌کنند. برخی دیگر از شرکت‌های تولیدی از سیستم بهایابی جدید موجود در بازار استفاده می‌کنند اما سیستم محاسبه بهای تمام شده را به‌روزرسانی نمی‌کنند. در بسیاری از موارد باید نیروی متخصصی وجود داشته باشد که بتواند همه داده‌های اولیه مورد

نیاز سیستم بهای تمام شده را گردآوری و در آن وارد نماید و به این ترتیب محاسبه بهای تمام شده صورت بگیرد. بنابراین بعد اول در رابطه با وضعیت مطلوب محاسبه صحیح بهای تمام شده محصولات تولیدی است. استفاده از روش بهایی مبتنی بر فعالیت باعث می‌شود که بهای هر محصول به صورت صحیح و با دقت کافی صورت بگیرد.

یکی دیگر از ابعاد قابل توجه در رابطه با وضعیت موجود در شرکت‌های تولیدی ایرانی وجود سیستم‌های اطلاعاتی جزیره‌ای می‌باشد. این نوع سیستم در شرکت‌های تولیدی باعث شده است که جریان اطلاعات در شرکت به کندی صورت گیرد، دسترسی به اطلاعات سخت باشد و احتمال وقوع اشتباه در گردآوری اطلاعات مورد نیاز همواره وجود داشته باشد و در نتیجه کیفیت صحت و قابل اتکا بودن اطلاعات نیز از بین می‌رود. بنابراین بعد دوم در رابطه با وضعیت مطلوب وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه<sup>۱</sup> در شرکت‌های تولیدی است. از نظر مصاحبه‌شوندگان بهبود وضعیت سیستم اطلاعاتی شرکت‌های تولیدی منجر به بهبودی بسیاری از موارد و فرآیندهای جاری در شرکت می‌گردد. طبیعی است زمانی که جریان اطلاعات بین همه واحدها وجود داشته باشد بسیاری از فرآیندهایی که قبلاً در شرکت انجام می‌شده است حذف می‌گردد، بسیاری از محاسبات نیز به صورت اتوماتیک صورت می‌گیرد و هم‌چنین با ارائه اطلاعات به‌روز، کیفیت به‌موقع بودن اطلاعات را نیز حفظ می‌نماید.

### تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های اصلی بر اساس روش تحلیل تم

در مصاحبه‌های اصلی در رابطه با نحوه پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری لازم برای شرکت‌های تولیدی که از مصاحبه‌های اکتشافی استخراج شده سوال‌هایی پرسیده شد. جداول زیر نشان‌دهنده تم‌ها و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های اصلی صورت گرفته می‌باشد.

جدول ۳. تحلیل تم مصاحبه‌های اصلی

تم اصلی	تم فرعی	مفهوم
پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه و بهایی مبتنی بر فعالیت	تشکیل تیم	تشکیل سه دسته تیم IT، کاربران اصلی و نهایی محول کردن وظایف به افراد تیم
	نیازسنجی	مدون‌سازی نیازهای شرکت بررسی نرم‌افزارهای موجود تعیین زیرساخت لازم برای نرم‌افزار تعیین نیروی متخصص

۱. Enterprise Resource Planning (ERP)

مفهوم	تم اصلی	تم فرعی
تعیین فرآیندهای موجود آشنایی کامل با همه فرآیندها و اصطلاحات موجود در سیستم اصلاح فرآیند بر اساس سیستم جدید سفارشی سازی آموزش غیررسمی		تعیین فرآیندها
آموزش تخصصی رسمی آموزش منافع سیستم و ایجاد انگیزه در افراد برای پذیرش سیستم		آموزش
استقرار نرم‌افزار تست سیستم		اجرا
راهنمایی به‌روزرسانی		پشتیبانی

از نظر مصاحبه‌شوندگان از آنجایی که پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه و یا بهایابی مبتنی بر فعالیت نیاز به زیرساخت دارد بنابراین باید مراحل جهت این پیاده‌سازی طراحی و تدوین گردد و با دقت این مراحل طی شود. در مرحله اول باید سه دسته تیم تشکیل شود. تیمی که در راس قرار دارد یا همان تیم اول شامل نیروهای متخصص فناوری اطلاعات و مشاوران می‌باشد. تیم دوم متشکل از افراد کلیدی یا همان کاربران اصلی سیستم در واحدهای مرتبط سازمان است. تیم سوم شامل کارشناسان خبره و یا همان سرپرستان در هر واحد می‌باشد که وظایف محول شده از نیروهای متخصص کلیدی تیم دوم را انجام می‌دهند. این افراد کاربران نهایی سیستم در سازمان هستند.

پس از تشکیل تیم نوبت به نیازسنجی می‌رسد. نیازسنجی به معنی شناسایی و اولویت‌بندی همه نیازهای شرکت در همه ابعاد است. نیازهای عملیاتی توسط تیم متشکل از کارشناسان خبره در هر واحد به صورت کاملاً واضح تعریف و به تیم متشکل از افراد کلیدی ارائه می‌گردد و در نهایت افراد کلیدی به دلیل تسلط کامل بر فعالیت‌های واحد این نیازها را مدون و اولویت‌بندی می‌کنند و به تیم اول ارائه می‌دهند. تیم اول با توجه به زیرساخت و گردش اطلاعاتی لازم برای این نیازهای عملیاتی، نیازهای سیستمی را تشخیص می‌دهند و سپس به بررسی نرم‌افزارهای موجود جهت رفع این نیازها می‌پردازند. در هنگام بررسی نرم‌افزارهای موجود، تیم مربوطه

زیرساخت‌های لازم برای این نرم‌افزار را تعیین و با زیرساخت‌های موجود در شرکت مقایسه می‌کنند. هم‌چنین این تیم نیاز شرکت تولیدی به نیروی متخصص جهت آموزش، انطباق سیستم با فعالیت‌های شرکت، تست و پشتیبانی را در نظر می‌گیرد. در نهایت تیم اول باید مناسب‌ترین نرم‌افزار را با توجه به فرآیندها و شرایط موجود سنجیده و اعلام نماید.

پس از نیازسنجی و انتخاب نرم‌افزار مرحله تعیین فرآیندها شروع می‌شود. در این مرحله باید همه فرآیندهای موجود در شرکت مشخص شود. این کار توسط تیم‌های تشکیل شده انجام می‌شود. تعیین فرآیندهای موجود شامل اعلام همه فعالیت‌های اجرایی، رسم فلوجارت هر کدام از این فعالیت‌ها و توضیح مختصری از هر فعالیت می‌باشد. به عبارت دیگر در این مرحله پیکره اطلاعات و نحوه گردش آنها شکل می‌گیرد. پس از پیکربندی کامل همه فرآیندها، باید داده‌های اولیه و اساسی در سیستم قرار گیرد. این مرحله از پیاده‌سازی بسیار اهمیت دارد زیرا که همه فرآیندهای موجود در شرکت باید ارائه شوند و در صورت لزوم حذف و یا اصلاح شوند. از آنجایی که در این مرحله همه تیم‌ها حضور دارند و همه فرآیندها بحث و بررسی می‌شوند، یک آموزش غیررسمی نیز صورت می‌گیرد.

پس از آماده شدن سیستم باید آموزش‌های لازم صورت بگیرد. جلسات آموزشی باید به صورت رسمی برگزار شود. به منظور از بین بردن مقاومت افراد در برابر سیستم جدید باید در ابتدا سیستم جدید، مزایای آن و دلیل استفاده از آن، به صورت کامل توضیح داده شود. آموزش تخصصی باید با ارائه جزوه، محیط آموزشی مناسب، سیستم‌های قابل دسترس و به همراه مدرس مسلط بر موضوع برگزار گردد. آموزش با ارائه مثال‌هایی از جریان کار و در محیط آزمایشی صورت می‌گیرد.

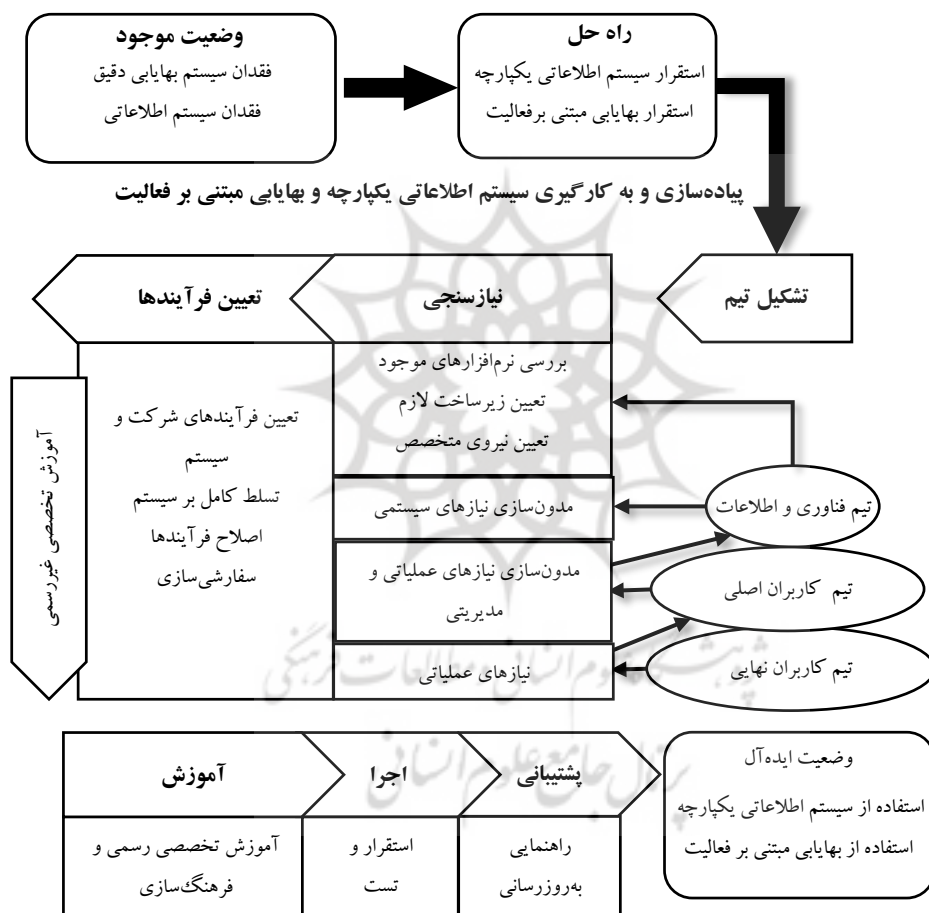
پس از آماده شدن سیستم و افراد جهت کار با سیستم جدید مرحله اجرا آغاز می‌شود. در مرحله اجرا باید مدیریت تغییر به خوبی صورت گیرد که پیاده‌سازی سیستم با شکست روبه‌رو نشود. تست سیستم یکی از مهم‌ترین قسمت‌ها در این مرحله است که باید با دقت کافی صورت گیرد.

از نظر مصاحبه‌شوندگان یک مرحله پس از اجرا و تحویل سیستم وجود دارد که اهمیت بسیار بالایی دارد و آن مرحله پشتیبانی است. پس از تحویل سیستم امکان آن وجود دارد که کاربران آموزش‌های مربوط به کار با سیستم را فراموش کرده باشند و یا اینکه در سیستم داده‌ای اشتباه وارد کنند. در این صورت پشتیبانی با آموزش و یا راهنمایی‌های لازم مشکلات به وجود آمده

را رفع می‌نماید. هم‌چنین در برخی از موارد سیستم مستقر شده باید به‌روزرسانی گردد که این امر نیز وظیفه پشتیبانی می‌باشد.

با توجه به تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های اکتشافی و اصلی صورت گرفته در این پژوهش می‌توان الگوی به کارگیری و پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت را در شرکت‌های تولیدی ایرانی به شرح زیر ارائه نمود:

**نگاره ۱. الگوی ارائه شده جهت پیاده‌سازی و به کارگیری سیستم اطلاعاتی یکپارچه و بهایابی مبتنی بر فعالیت در شرکت‌های تولیدی ایرانی**



## نتیجه گیری

پژوهش‌های بسیاری در حوزه حسابداری مدیریت و روش‌های نوین حسابداری مدیریت در ایران صورت گرفته است اما در هیچ یک از این پژوهش‌ها به بررسی نیاز شرکت‌های تولیدی ایرانی به روش‌های نوین حسابداری مدیریت و نحوه پیاده‌سازی این روش‌ها پرداخته نشده است. به عبارت دیگر هیچ الگویی جهت پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی ارائه نشده است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که شرکت‌های تولیدی ایرانی بیش از هر چیزی به روش بهایابی مبتنی بر فعالیت و نیز سیستم اطلاعاتی یکپارچه نیاز دارند. برخی از شرکت‌های تولیدی ایرانی دارای سیستم بهایابی دقیقی می‌باشند اما عدم به‌روزرسانی آن و یا عدم صرف نیروی انسانی و زمان کافی جهت کار با این سیستم سبب شده که بهایابی صورت گرفته به صورت دقیق و صحیحی صورت نگیرد. در برخی از شرکت‌های تولیدی ایرانی همچنان سیستم بهایابی سنتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به دلیل ضعف در ره‌گیری و تسهیم بها، عملیات محاسبه بهایابی به درستی صورت نمی‌گیرد. بنابراین استفاده از بهایابی مبتنی بر فعالیت باعث می‌شود که بهایابی محصولات به درستی صورت گیرد و در صورت تغییر در تولید سیستم قابلیت تغییر در نحوه محاسبه را داشته باشد و در نهایت اطلاعات دقیقی در رابطه با بهای محصولات به مدیریت ارائه دهد. عدم وجود یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه نیز باعث ایجاد مشکلاتی از جمله عدم دسترسی آسان و سریع به اطلاعات صحیح شده است. بنابراین با پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه دسترسی آسان و سریع به اطلاعات و گزارش‌هایی با دقت و صحت بالا فراهم می‌گردد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که جهت پیاده‌سازی این دو روش نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی لازم است که مراحل و فرآیندهایی به ترتیب طی شود. این مراحل به ترتیب عبارت‌اند از: تشکیل تیم، نیازسنجی سازمان، تعیین فرآیندها، آموزش، اجرا و در نهایت پشتیبانی. تشکیل تیم در سه دسته نیروهای متخصص فناوری اطلاعات، کاربران اصلی سیستم (شامل مدیران و رؤسای هر واحد) و کاربران نهایی سیستم (سرپرستان و کارشناسان هر واحد) صورت می‌گیرد. نیازسنجی سازمان توسط تیم‌های تشکیل شده صورت می‌گیرد، بدین ترتیب که کاربران نهایی نیازهای خود را به تیم کاربران اصلی اعلام می‌نمایند و تیم کاربران اصلی نیازهای مدیریتی خود را به این نیازهای عملیاتی اضافه نموده و به تیم متخصصان فناوری اطلاعات ارائه می‌نمایند. تیم متخصصان فناوری اطلاعات نیازهای اعلام شده را با نرم‌افزارهای موجود منطبق ساخته و زیرساخت‌ها و نیروی متخصص لازم را شناسایی می‌کند. پس از مرحله نیازسنجی مرحله تعیین فرآیندها می‌باشد که در این



مرحله با همکاری هر سه دسته از تیم‌های تشکیل شده، همه فرآیندهای شرکت و سیستم جدید به صورت کامل مشخص و توضیح داده می‌شود و در صورت لزوم برخی از فرآیندهای موجود در شرکت حذف، تعدیل و با یکدیگر ادغام می‌گردند و در برخی از موارد نیز سیستم موجود بر اساس نیاز شرکت سفارشی‌سازی می‌گردد. از آنجایی که در این مرحله همه تیم‌ها حضور دارند و همه فرآیندهای موجود در شرکت و سیستم ارائه می‌گردند بنابراین یک آموزش تخصصی غیررسمی نیز صورت می‌گیرد اما در مرحله بعدی آموزش رسمی به همه افراد داده می‌شود. در مرحله آموزش علاوه بر آموزش کار با سیستم باید منافع سیستم جهت از بین بردن مقاومت افراد در برابر تغییر نیز ارائه گردد. در مرحله اجرا که پس از مرحله آموزش می‌باشد، سیستم جدید مستقر شده و آزمون‌های لازم انجام می‌گردد. در مرحله نهایی که پشتیبانی می‌باشد راهنمایی‌ها و به‌روزرسانی‌های لازم برای کاربران و سیستم صورت می‌گیرد.

پژوهش حاضر نشان می‌دهد در صورتی که شرکت‌های تولیدی ایرانی از روش بهیابایی مبتنی بر فعالیت و سیستم اطلاعاتی یکپارچه استفاده کنند به وضعیت مطلوبی دست خواهند یافت که این وضعیت مطلوب عبارت‌اند از: بهیابایی صحیح محصولات تولید شده، دسترسی آسان و سریع به اطلاعات مالی و غیرمالی، تهیه گزارش‌هایی با قابلیت اتکای بالا، به موقع و صحیح که در نهایت همه این موارد به تصمیم‌گیری صحیح مدیریت بر مبنای اطلاعات ارائه شده توسط روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌گردد.

### مقایسه پژوهش با سایر پژوهش‌ها

پژوهش‌های گوناگونی در رابطه با عوامل موثر، مزیت‌ها و مراحل مربوط به پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت و همچنین ایجاد تغییر در سازمان صورت گرفته است. هو و لین (۲۰۰۴) عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه را زیرساخت، طراحی سیستم، استقرار و سازمان معرفی می‌کند. عامل زیرساخت که شامل سخت‌افزار، نرم‌افزار و شبکه می‌باشد، در الگوی حاضر در مرحله نیازسنجی پیاده‌سازی توضیح داده شده است. طراحی سیستم که شامل یکپارچگی، فرآیندها، معماری فرآیندها و جهت‌گیری کسب و کار می‌باشد، در مرحله تعیین فرآیندها، پیاده‌سازی این الگو با عنوان شناسایی فرآیندهای اجرایی، حذف و اصلاح فرآیندها سیستم بیان شده است. استقرار که به معنی برنامه‌ریزی و استرژژی است، در مرحله اجرا در پیاده‌سازی و تصمیم‌گیری در مورد نحوه پیاده‌سازی در مرحله تشکیل تیم بیان شده است. گانش و مهتا (۲۰۱۰) عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه را مهندسی مجدد فرآیندها و ساختار بندی نرم‌افزار، انتخاب نوع نرم‌افزار سیستم اطلاعاتی یکپارچه، فرهنگ سازمانی، زیرساخت فناوری اطلاعات، هزینه استقرار، توسعه

نرم‌افزار، تست نرم‌افزار، تیم پروژه، خدمات مشاور و ارتباط با شرکت ارائه‌دهنده سیستم و آموزش کاربران دانستند. همه عوامل موثر ذکر شده توسط این دو پژوهشگر، در الگوی این پژوهش تحت عناوین گوناگونی مانند تعیین فرآیندها، انتخاب نرم‌افزار، فرهنگ‌سازی، تعیین زیرساخت لازم، اجرا و تست، تشکیل تیم و پشتیبانی نرم‌افزار ارائه و توضیح داده شده است. دان و همکاران (۲۰۱۱) نیز به عواملی مانند اهداف، دانش کاربران، هزینه پیاده‌سازی، مدیریت تغییر اثربخش، تیم پیاده‌سازی، آموزش کاربران، متخصصان برون‌سازمانی، ارتباطات سازمانی، دانش نیروهای ارائه‌دهنده سیستم و سفارشی‌سازی حداقلی به عنوان عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه اشاره نمودند که در پژوهش حاضر اهداف و هزینه پیاده‌سازی در مرحله نیازسنجی، تیم پیاده‌سازی در مرحله تشکیل تیم، آموزش کاربران در مرحله آموزش تخصصی غیررسمی و رسمی و در نهایت سفارشی‌سازی در مرحله تعیین فرآیندها عنوان شده است. گلدستون (۲۰۱۹) عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه را تحت عناوین انطباق سیستم اطلاعاتی یکپارچه با سازمان، مهندسی مجدد فرآیندهای موجود، برنامه‌های دقیق انتقال داده و تیم داخلی بهترین کارمندان بیان نمود که در الگوی حاضر به همه این موارد در مراحل نیازسنجی، تعیین فرآیندها و تشکیل تیم اشاره شده است.

در پژوهش حاضر سعی شده است که داده‌ها به شکلی بی‌طرفانه تحلیل و ارائه شوند، اما به طور کلی یکی از محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی گرایش‌های شخصی پژوهشگر می‌باشد. این مورد را می‌توان از محدودیت‌های هر پژوهش کیفی دانست. هم‌چنین از آنجایی که پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه در زمینه وبستر خاص خود رخ می‌دهد، بنابراین امکان تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش به سایر موقعیت‌ها محدود می‌باشد.

پیشنهادهای پژوهش حاضر برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

الف. مطالعه و بررسی الگوی پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های خدماتی و بازرگانی.

ب. مطالعه موردی پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی.

ج. ارائه راهبردهایی جهت بهبود وضعیت و تاثیر مولفه‌های موثر، محیطی و بازاری بر پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی.

د. انجام پژوهش مقایسه‌ای بین وضعیت سودآوری، سهم از بازار و میزان کیفیت محصولات تولیدی پیش و پس از پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه و بهایابی مبتنی بر فعالیت و یا آموزش مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت به مدیران.

## منابع

- باباجانی، جعفر، قربانی‌زاده، وجه‌الله، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۹). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۵): ۷۷-۹۶.
- بهرامی، ماندانا، خلیفه‌سلطانی، سیداحمد. (۱۳۹۹). تدوین مدل اعتماد مدیر و حسابداران مدیریت، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۶): ۱۶۳-۱۸۶.
- ترخونی، بهارک. (۱۳۹۵). هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و حسابداری ناب؛ نقش‌های اطلاعات ایجاد شده توسط سیستم‌ها، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۳(۱۶): ۸۳-۹۶.
- جلیلی، محمد، یوسفی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان، مطالعات کمی در مدیریت، ۳(۲۶): ۷۷-۹۶.
- مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، علیزاده، محمد، فرجی، امید. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت، انتشارات نگاه دانش.
- نمازی، محمد، غلامی، رضا. (۱۳۹۵). الگوی جامع رتبه‌بندی شرکت‌ها با استفاده از اطلاعات حسابداری، ارزیابی متوازن و تکنیک پاپریکا، مجله دانش حسابداری، ۷(۲۷): ۷-۳۳.

## References

- Abubakar, N., Baird, K., Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance. *Advances in Management Accounting*, 3(26):67-98.
- Almeida, A., Cunha J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Manufacturing Engineering Society International Conference 2017, Spain*.
- Askarany, D. (2016). Attributes of Innovation and Management Accounting Changes. *Contemporary Management Research*, 12(4): 455-466.
- Azudin, A., Noorhayati, M. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3): 222-226.
- Babajani, J., Ghorbanizade, V., Khonka, A. (2020). Future studies on management accounting: education and research perspective. *Emperical Research in Accounting*, 9(35): 77-96.
- Bahrami, M., Khalifeh soltani, S.A. (2020). Formulation of trust model of manager and management accountants. *Emperical Research in Accounting*, 9(36): 163-186.
- Braun, V., Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101.
- Buergin, J., Belkadi, F., Hupays, C. Gupta, R., Bitte, F., Lanza, G., Bernard, A. (2018). A modular-based approach for Just-In-Time Specification of customer orders in the aircraft manufacturing industry. *IRP Journal of Manufacturing Science and Technology*, 3(21):61- 74.

- Crowther, D. *Managing finance: A socially responsible approach*. Butterworth-Heinemann; 1st Edition (October 15, 2004)
- Dan, P., Upadhyay, P., Jahanyan, S. (2011). Factors influencing ERP implementation in Indian manufacturing organizations: A study of micro, small and medium-scale enterprises. *Journal of Enterprise Information Management*, 24(2): 130-145.
- Drury, C. (2000). *Management and Cost Accounting (Management & Cost Accounting)*. Cengage Learning Business Press (January 1, 1644)
- Ganesh, L., Mehta, A. (2010). Critical success factors for successful enterprise resource planning implementation at Indian SMEs. *International Journal of Business, Management and Social Sciences*, 75(1): 65-78.
- Ganorkar, A., Lakhe, R., Agrawal, K. (2018). "TDABC for a Manufacturing Environment: A Case Study". *Review of Applied Management Studies*, 16(2): 2-10.
- Ganorkar, A., Lakhe, R., Agrawal, K. (2019). Cost and productivity analysis of the manufacturing industry using TDABC and MOST. *South African journal of industrial engineering*, 3(1): 196-208.
- Goldston, J. (2019). *Critical Success Factors in Enterprise Resource Planning Implementation in U.S. Manufacturing*. Doctoral thesis.
- Gill, A., Amin, S., Saleem, A. (2020). Investigation of critical factors for successful ERP implementation: an exploratory study. *Journal of business and social review in emerging economies*. 6(2): 565- 575
- Hadid, W., Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: the role of organizational culture and information systems. *Management accounting research*. 50(1): 1-17
- Ho, L., Lin, G. (2004). Critical Success Factor Framework for the implementation of integrated-enterprise systems in the manufacturing environment. *International Journal of Production Research*, 42(17): 3731- 3742.
- Horngren, C., Datar, S., Fastar, G. (2014). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 15th edition, Pearson Education Inc.
- Jalili, M., Yousefi, M. (2016). Function of Activity Based Costing in Zanjan province food industry. *Journal of Management research*, 3(26): 77- 96. (In Persian)
- Mehrani, S., Karami, G., Alizadeh, M., Faraji, O. (2013). *Management accounting*. Negah Danesh Inc. (in Persian)
- Namazi, M., Gholami, R. (2016). Total ranking model using accounting information, balanced score and papricka technic. *Journal of accounting knowledge*, 7(27): 7 -33. (in Persian)
- Okab, R., Al-Oqool, M., Bashayreh, M. (2014). The Importance of the Accounting Information and the Role of the Scientific Accounting Research in Developing the Economic Development Service in the Developing Countries (Case Study Jordan). *Research in Applied Economics*, 6(1):240
- Raes, A., Heijltjes, M., Glunk, U. (2011). The interface of the top management team and middle managers: A process mode. *Academy of Management Review*, 36(1):102–126.

- Roska, V., Bubic, J. (2011). Accounting information systems for management decisions: empirical research in Croatia. *Journal of Accounting, Finance and Business (IJAFB)*, 4(22), 90- 100
- Sahaf, M. (2013). *Management accounting*. Copyright, Vikas.
- Tarkhouni, B. (2016). Activity based costing and lean accounting: Information role in systems. *Journal of new research in accounting and management*, 3(16): 77-96. (In Persian)
- Tran, T., Thao, N. (2020). Factors affecting the application of ABC costing method in manufacturing firms in Vietnam. *Management science letters*, 10(11): 2625-2634
- Ullah, H. (2014). Role of information in strategic decision making in manufacturing industrial in Bangladesh. *Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing*, 14(1):74-91.

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

