

## Evaluation of the Development Trend of Management Accounting in Small and Medium Enterprises in Iran<sup>1</sup>

Ali Ebrahimi Kordlar<sup>2</sup>, Hassan Hajipour<sup>3</sup>

Received: 2024/06/23

Accepted: 2024/11/25

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** This study aims to evaluate the evolution of management accounting in small and medium-sized enterprises (SMEs) in Iran and to examine its role in the decision-making processes of SME managers.

**Method:** This research adopts a qualitative approach. Data were collected through semi-structured interviews with 15 SME managers, selected using the snowball sampling method. Data analysis was conducted using Thematic Analysis.

**Results:** The findings indicate that management accounting in Iranian SMEs is in its early stages of development. Although SME managers recognize the need for management accounting, most of these enterprises continue to rely on traditional management accounting techniques for financial determination and control.

**Conclusion:** The results suggest that management accounting plays a limited role in the decision-making of Iranian SME managers, as it remains in the early stages of development, with few managers fully aware of its potential.

**Contribution:** This study contributes to the literature on management accounting and provides valuable insights that can benefit SME managers.

**Keywords:** Management Accounting, Small and Medium Enterprises, Thematic Analysis.

**JEL Classification:** M41.

1. doi: 10.22051/JAASCI.2024.47933.1866

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (aebrahimi@ut.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (h.haji90@ut.ac.ir).



## ارزیابی روند توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط ایران<sup>۱</sup>

علی ابراهیمی کردلر<sup>۲</sup>، حسن حاجی پور<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۰۵

### چکیده

**هدف:** هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی سیر تکاملی حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط ایران و بررسی جایگاه حسابداری مدیریت در تصمیم گیری مدیران این شرکتها است.

**روش:** پژوهش حاضر از منظر روش کیفی است. دادههای پژوهش از طریق مصاحبه با ۱۵ نفر از مدیران شرکتهای کوچک و متوسط به روش گلوله برفی گردآوری شد. همچنین تحلیل دادهها با استفاده از روش تحلیل تم انجام شده است.

**یافتهها:** نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت در میان شرکتهای کوچک و متوسط ایرانی در مراحل ابتدایی ایجاد قرار دارد و هر چند نیاز به حسابداری مدیریت در میان مدیران شرکتهای کوچک و متوسط به وضوح احساس می شود، اما همچنان اکثر این شرکتها از تکنیکهای سنتی حسابداری مدیریت در راستای تعیین و کنترل مالی بهره می گیرند.

**نتیجه گیری:** بر مبنای نتایج به دست آمده می توان بیان داشت حسابداری مدیریت نقش چندانی در تصمیم گیریهای مدیران شرکتهای کوچک و متوسط در ایران ندارد؛ چرا که حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط ایرانی در مراحل ابتدایی شکل گیری قرار داشته و کمتر مدیری در شرکت کوچک و متوسط نسبت به آن شناخت دارد.

**دانش افزایی:** یافتههای این پژوهش موجب غنای ادبیات پژوهشی در حوزه حسابداری مدیریت می گردد و نتایج آن می تواند مورد استفاده مدیران شرکتهای کوچک و متوسط قرار گیرد.

**واژههای کلیدی:** حسابداری مدیریت، شرکتهای کوچک و متوسط، تحلیل تم.

طبقه بندی موضوعی: M41

doi: 10.22051/JAASCI.2024.47933.1866

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (aebrahimi@ut.ac.ir)

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (h.haji90@ut.ac.ir)

jaasci.alzahra.ac.ir

## مقدمه

امروزه شرکت‌های کوچک و متوسط به عنوان نیروی محرک توسعه اقتصاد کشورها محسوب می‌شوند و نقشی اساسی در اقتصاد کشورهای توسعه یافته و همچنین در حال توسعه ایفا می‌کنند. در ایران شرکت‌های کوچک و متوسط حدود ۸۵ درصد از بنگاه‌های اقتصادی را شامل می‌شوند (مصطفی‌زاده، ۱۳۹۴: ۱۵) که این موضوع بیانگر نقش با اهمیت این شرکت‌ها در اقتصاد ایران است. با این حال شرکت‌های کوچک و متوسط با محدودیت‌هایی مواجه هستند که از جمله مهم‌ترین آنها دسترسی به منابع مالی است که این امر می‌تواند توسعه و حتی بقای چنین شرکت‌هایی را تحت‌الشعاع قرار دهد. همچنین شرکت‌های کوچک و متوسط به مانند شرکت‌های بزرگ با مسئله پایداری کسب‌وکار در نتیجه جهانی‌سازی، رشد و توسعه فناوری، افزایش رقابت در بازار کسب‌وکار و محدودیت‌های جذب سرمایه مواجه هستند. در چنین شرایطی مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط برای فائق آمدن بر این محدودیت‌ها، نیازمند اطلاعات مربوط هستند تا با تکیه بر آنها بتوانند وظایف برنامه‌ریزی، مدیریتی و نظارتی خود را به نحو مطلوب ایفا نمایند. حال سوالی که ممکن است مطرح شود این است که مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط چگونه می‌توانند این اطلاعات را به دست آورده و در تصمیم‌گیری‌های خود مورد استفاده قرار دهند؟ در پاسخ به این سوال می‌توان گفت اطلاعات و تکنیک‌های حسابداری مدیریت نقش بااهمیتی در تصمیم‌گیری‌های مدیران در واحدهای تجاری دارند (رسولی و بهرامفر، ۱۳۷۷: ۱۰۷؛ نیلسن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۵: ۶۴؛ عبدلهی و همکاران، ۲۰۱۷: ۴۴؛ بویو<sup>۲</sup> و همکاران ۲۰۲۰: ۱۱۱). بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌تواند منجر به بهبود سودآوری محصول، کاهش بها، بهبود کیفیت، کسب مزیت رقابتی گردد (آدرلر<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۰: ۱۴۸). همچنین حسابداری مدیریت می‌تواند منجر به ارتقای سطح کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی گردد (سلیمان‌زاده و همکاران، ۲۰۲۱: ۱۴۰۲). بر این اساس می‌توان گفت مطالعه در حوزه حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ضرورت دارد.

1. Nielsen  
2. Bui  
3. Adler

از سوی دیگر بررسی‌ها حاکی از آن است به دلایلی نظیر ملاحظات منفعت و هزینه، مباحث فرهنگی، فقدان نیروی انسانی توانمند و عدم ثبات سیاسی، (خدای پور و طالبی، ۱۳۸۹: ۱۱۷؛ حاجی‌ها و تقی‌زاده، ۱۳۹۵: ۱۰۸۵) تکنیک‌های حسابداری مدیریت در میان واحدهای تجاری ایران از جایگاه ویژه‌ای برخوردار نیستند و عمدتاً تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این در حالی است که نتایج پژوهش‌ها نشان داد تکنیک‌های پیشرفته حسابداری مدیریت می‌تواند با برآورده ساختن نیازهای اطلاعاتی مدیریت به بهبود عملکرد شرکت کمک نماید (حجازی و اسدی و ایقان، ۱۳۹۲: ۱۳). به علاوه، یکی از جنبه‌های بااهمیت در پژوهش‌های حسابداری مدیریت در کشورهای مختلف کسب شناخت از وضعیت موجود است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰: ۱). با این حال بررسی‌های انجام شده نشان داد با وجود انجام پژوهش‌های متعدد در حوزه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت در خصوص شرکت‌های بزرگ ایرانی، پژوهشی جامع که به بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط از منظر سیر تکاملی بپردازد انجام نشده است. از این رو مطالعه در خصوص کسب شناخت از وضعیت حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی و میزان تکامل آن در میان این شرکت‌ها ضرورت دارد.

سوال اصلی پژوهش حاضر این است که حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی از چه جایگاهی برخوردار است و از منظر سیر تکاملی در چه مرحله‌ای قرار دارد. نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند ضمن کسب شناخت از وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی خلاء موجود در ادبیات این حوزه از پژوهش‌های حسابداری تا حد امکان پوشش دهد.

پژوهش حاضر از منظر فلسفه یا پارادایم در دسته تفسیرگرایی قرار دارد و از منظر روش کیفی است. همچنین در این پژوهش جهت گردآوری داده از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش را مدیران مالی، مدیران واحدهای حسابداری مدیریت و مدیران عامل شرکت‌های کوچک و متوسط شکل داده‌اند. در پژوهش حاضر به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل تم بهره گرفته شده است.

در این پژوهش، ابتدا به تبیین مبانی نظری موضوع پرداخته شده و سپس مروری بر پیشینه مطالعات تجربی صورت گرفته است (بخش دوم)؛ در ادامه روش شناسی پژوهش ارائه شده است (بخش سوم) و سپس یافته‌های پژوهش ارائه گردیده است (بخش چهارم)؛ در پایان ضمن بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی شرح داده شده است (بخش پنجم).

## مبانی نظری

### شرکت‌های کوچک و متوسط

تعریف شرکت‌های کوچک و متوسط در میان کشورهای مختلف متفاوت است. به طور کلی، شرکت‌های کوچک و متوسط براساس دو شاخص ماهیت و تعداد کارکنان تعریف می‌شوند. طبق تعریف استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که تعریفی مبتنی بر ماهیت است، شرکت‌هایی در دسته شرکت‌های کوچک و متوسط جای می‌گیرند که الزام به پاسخگویی عمومی نداشته باشند. در تعریفی دیگر، کمیسیون اتحادیه اروپا در گزارش سالانه خود شرکت‌های کوچک و متوسط را براساس تعداد نیروی کار، جمع دارایی‌ها و گردش مالی به سه دسته شرکت‌های خرد، شرکت‌های کوچک و شرکت‌های متوسط به شرح جدول ۱ طبقه‌بندی کرده است (کریمر<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

جدول ۱. طبقه‌بندی کمیسیون اتحادیه اروپا در خصوص شرکت‌های کوچک و متوسط

نوع	تعداد کارکنان	گردش مالی	جمع دارایی‌ها
خرد	کمتر از ۱۰ نفر	کمتر از ۲ میلیون یورو	کمتر از ۲ میلیون یورو
کوچک	بین ۱۰ تا ۵۰ نفر	کمتر از ۱۰ میلیون یورو	کمتر از ۱۰ میلیون یورو
متوسط	بین ۵۰ تا ۲۵۰ نفر	کمتر از ۵۰ میلیون یورو	کمتر از ۴۳ میلیون یورو

در ایران نیز به مانند دیگر کشورهای جهان، تعاریف مختلفی از شرکت‌های کوچک و متوسط ارائه شده است که در جدول ۲ به برخی از مهم‌ترین آنها اشاره شده است.

## جدول ۲. تعاریف شرکت‌های کوچک و متوسط از دیدگاه برخی نهادهای ایرانی

تعریف	سازمان
صنایع کوچک به صناعی گفته می‌شود که تعداد شاغلان آنها بین ۵ تا ۵۰ نفر باشد و صنایع بزرگ، صناعی می‌باشند که تعداد شاغلان بیش از ۵۰ نفر داشته باشند.	سازمان صنایع کوچک و شهرک‌های صنعتی
بنگاه‌های کوچک و متوسط، واحدهای صنعتی و خدماتی هستند که کارکنان آنها کمتر از ۵۰ نفر است.	وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت جهاد کشاورزی
واحدهای تولیدی (کالا و خدمات) که کارکنان آن کمتر از ۵۰ نفر است، بنگاه کوچک اطلاق می‌شود.	آیین‌نامه اجرایی گسترش بنگاه‌های کوچک و زود بازده (مصوب سال ۱۳۸۴)
واحدهای با کمتر از ۱۰ نفر کارکنان "خرد"، ۱۰ تا ۴۹ نفر کارکنان "کوچک"، ۵۰ تا ۹۹ نفر کارکنان "متوسط" و بالاتر از ۱۰۰ نفر کارکنان "بزرگ" نامیده می‌شوند.	اداره آمار بانک مرکزی

شرکت‌های کوچک و متوسط نقش پر رنگی در اقتصاد کشورها دارند. بر اساس گزارش سالانه اتحادیه اروپا در خصوص شرکت‌های کوچک و متوسط در سال ۲۰۲۱، شرکت‌های مذکور حدود ۵۳ درصد از تولید ناخالص ملی و ۶۵ درصد اشتغال‌زایی را در سال ۲۰۲۰ در این ناحیه به خود اختصاص داده‌اند (کریمر و همکاران، ۲۰۲۱:۲). در اقتصاد ایران نیز شرکت‌های کوچک و متوسط بیش از ۸۵ درصد از تعداد کل واحدهای صنعتی کشور را شامل می‌شوند. همچنین این بنگاه‌های اقتصادی در امر اشتغال‌زایی نقش اساسی داشته و چیزی در حدود ۳۳ درصد از اشتغال‌زایی در این بنگاه‌های شکل گرفته است. افزون بر این، در پایان سال ۱۳۹۴ سهم صنایع کوچک و متوسط از کل تعداد طرح‌های در دست اجرا در بخش صنعت و معدن چیزی در حدود ۹۵ درصد بوده است (ستایش و همکاران، ۱۴۰۱:۲۲۲).

## سیر تکاملی تعریف حسابداری مدیریت

تعریف واحد و جهان شمولی از حسابداری مدیریت وجود ندارد؛ برخی از تعاریف بسیار کلی بوده و برخی دیگر صرفاً بر حوزه خاصی تمرکز دارد (اسکینز، ۱۹۹۱ به نقل از احمد، ۲۰۱۲:۳۸). به عنوان نمونه، تعریف انجمن حسابداران مدیریت منعکس کننده تغییر در تقاضای اطلاعات

حسابداری توسط استفاده کنندگان است. این انجمن در نخستین تعریف خود از حسابداری مدیریت در سال ۱۹۸۱ حسابداری مدیریت را به شرح زیر تعریف می نماید:

«حسابداری مدیریت شامل فرآیند شناسایی، اندازه گیری، انباشت، تجزیه و تحلیل، آماده سازی، تفسیر و انتقال اطلاعات مالی است که توسط مدیریت برای برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل یک سازمان و اطمینان از استفاده مناسب و پاسخگویی به منابع استفاده می شود؛ حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه گزارش های مالی برای گروه های غیر مدیریتی مانند سهامداران، اعتباردهندگان، نهادهای نظارتی و مقامات مالیاتی است.»

انجمن حسابداری مدیریت در سال ۲۰۰۸ تعریف خود را مورد بازبینی قرار داد و حسابداری مدیریت را به شرح زیر تعریف کرد:

"حرفه ای شامل مشارکت در تصمیم گیری مدیریت، ابداع سیستم های برنامه ریزی و مدیریت عملکرد و ارائه تخصص در گزارشگری و کنترل مالی برای کمک به مدیریت در تدوین و اجرای استراتژی یک سازمان."

تغییر در تعریف فوق نشان دهنده تکامل نقش حسابداری است. به عبارت دیگر در تعریف اول نقش حسابداری صرفاً معطوف به معاملات و رعایت است. با این حال در تعریف دوم حسابداری به عنوان شریک تجاری سازمان تلقی شده و انتظار می رود در اموری از قبیل مدیریت عملکرد، بودجه بندی و برنامه ریزی، فرآیندهای راهبری شرکت، مدیریت ریسک، کنترل داخلی، گزارشگری مالی نقش داشته و متخصص در روش های حسابداری بهای تمام شده باشند (احمد، ۲۰۱۲: ۳۹).

انجمن حسابداری مدیریت خبره یک نهاد حرفه ای بین المللی است که در بریتانیا واقع شده است. این نهاد در سال ۱۹۸۷ حسابداری مدیریت را ارائه کننده اطلاعات برای مدیران در خصوص مقاصد تدوین سیاست ها، برنامه ریزی و کنترل فعالیت های شرکت، تصمیم گیری در مورد اقدامات جایگزین، افشاء به اشخاص خارج از واحد تجاری، افشای کارمندان، و حفاظت از دارایی ها، تعریف می کند. این انجمن در سال ۲۰۰۵ میلادی تعریف خود از حسابداری مدیریت را به شرح زیر اصلاح کرد:

"حسابداری مدیریت عبارت است از کاربرد اصول حسابداری و مدیریت مالی برای ایجاد، حفاظت، افزایش ارزش برای ذینفعان شرکت های انتفاعی و غیرانتفاعی در بخش های دولتی و خصوصی."

تعریف اصلاح شده انجمن حسابداران مدیریت خبره حاکی از گسترده شدن نقش حسابداری مدیریت است. همچنین این تعریف نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت با تمرکز بر کارایی، برنامه‌ریزی استراتژیک و ایجاد ارزش به نگرانی‌های مدیریت ارشد نزدیک‌تر شده است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۱۹۸۹) حسابداری مدیریت را به شرح زیر تعریف می‌کند: «فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، انباشت، تجزیه و تحلیل، آماده‌سازی، تفسیر و انتقال اطلاعات (اعم از مالی و عملیاتی) که توسط مدیریت برای برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل در سازمان و برای اطمینان از استفاده و پاسخگویی منابع آن استفاده می‌شود.»

فدراسیون بین‌المللی حسابداران نه سال پس از این تعریف که دیدگاه سنتی به حسابداری مدیریت داشت، تعریف جدیدی از حسابداری مدیریت را توسط کمیته مدیریت مالی و حسابداری مدیریت ارائه نمود؛ در تعریف جدید حسابداری مدیریت به عنوان فعالیتی در نظر گرفته می‌شود که در تمامی فرآیندهای مدیریتی و در کل سطوح سازمان نقش دارد. بر این اساس، حسابداری مدیریت به بخشی از فرآیند مدیریت اطلاق می‌شود که بر ارزش افزایی سازمان از طریق استفاده مؤثر از منابع توسط افراد، در شرایط پویا و رقابتی متمرکز است.

به طور کلی، در تمامی تعاریف ارائه شده از حسابداری مدیریت این موضوع مشهود است که تعاریف ابتدایی دیدگاه محدود و سنتی به آن داشته و رفته رفته تأکید و تمرکز تعاریف حسابداری مدیریت به سمت کمک به مدیران ارشد در راستای خلق ارزش معطوف شده است.

حسابداری مدیریت ابتدا به عنوان حسابداری بهای تمام شده شناخته شد (احمد، ۲۰۱۲: ۴۱). شیوه‌ها و نظریه‌های منشاء حسابداری بهای تمام شده را می‌توان در قرن چهاردهم ردیابی کرد. در این دوره فعالیت‌های بازرگانی در ایتالیا، انگلیس، فنلاند و آلمان رشد سریعی داشت و شرکت‌های صنعتی مختلف به تولید پارچه‌های پشمی، کتاب، سکه و سایر محصولات مشغول بودند. حسابداری بهای تمام شده در این زمان به جنبه‌های تخصصی حسابداری عمومی می‌پرداخت و اموری نظیر ثبت و تجزیه و تحلیل مخارج کارخانه را عهده‌دار بود (گارنر، ۱۹۴۷ به نقل از احمد، ۲۰۱۲: ۳۰). شواهد اولیه یافت شده از حسابداری بهای تمام شده مربوط به بهایابی سفارش کار در کشور ایتالیا است

(جنکس<sup>۱</sup> و همکاران، ۱۹۵۴ به نقل از احمد، ۲۰۱۲: ۳۰). علاوه بر این پارکر<sup>۲</sup> (۱۹۶۹) به اسناد به دست آمده از فرانچسکو دی مارکو داتینی تاجر ایتالیایی قرن ۱۳ میلادی اشاره می‌کند که در آن شواهدی مبنی بر استفاده از حسابداری سفارش کار، حسابداری تعهدی و استهلاك یافت شده است (احمد، ۲۰۱۲: ۳۰). توسعه حسابداری بهای تمام شده در قرن نوزدهم و تا اواسط قرن بیستم در نتیجه صنعتی شدن و افزایش اندازه شرکت‌ها ادامه یافت (گارنر<sup>۳</sup>، ۱۹۴۷ به نقل از احمد، ۲۰۱۲: ۳۰)؛ به گونه‌ای که حسابداری بهای تمام شده را محصول انقلاب صنعتی می‌دانند (جانسون<sup>۴</sup>، ۱۹۸۱) به نقل از احمد، ۲۰۱۲: ۲۹). در اواخر قرن ۲۰ میلادی روند تغییر در اصطلاح حسابداری بهای تمام شده به حسابداری مدیریت آغاز شد.

جانسون و کاپلان<sup>۵</sup> (۱۹۸۷) معتقد هستند که تا سال ۱۹۲۵ تقریباً تمام رویه‌های حسابداری مدیریت که امروزه مورد استفاده قرار می‌گیرند، توسعه یافته بودند. از طرف دیگر، ویلسون<sup>۶</sup> و چاو<sup>۷</sup> (۱۹۸۸) ادعا می‌کنند که اصلاح حسابداری مدیریت یا "حسابداری مدیریتی در اوایل دهه ۱۹۶۰ میلادی مورد استفاده گسترده قرار گرفته است. آنها همچنین از جمله عوامل تغییر از حسابداری بهای تمام شده به حسابداری مدیریت را "توسعه ساختار سازمانی جدید از قبیل شکل‌گیری شرکت‌های چند ملیتی" و "رشد صنایع فعال در حوزه خدمات مانند مؤسسات مالی و گسترش تعداد دولت‌ها و سازمان‌های شبه دولتی" بیان می‌کنند (احمد، ۲۰۱۲: ۳۱).

بر اساس نتایج پژوهش انجام شده توسط حساس یگانه همکاران (۱۶: ۱۳۹۰) با عنوان "بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی از منظر مراحل تکاملی، در مراحل ابتدایی قرار دارند.

مراحل تکامل حسابداری مدیریت به طور کلی بر اساس دو دیدگاه دسته‌بندی می‌شود (حساس یگانه و همکاران، ۳: ۱۳۹۰): رویکرد غربی و رویکرد شرقی. در دیدگاه غربی تأکید بر نتایج

- 
1. Jencks
  2. Parker
  3. Garner
  4. Johnson
  5. Kaplan
  6. Wilson
  7. Chau

حسابداری مدیریت است، در صورتی که دیدگاه شرقی تمرکز بر جزئیات، ابزارها و روش‌هایی است که موجب دستیابی به نتایج می‌شود (نیشیمورا به نقل از حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰:۴). در جدول ۳ مراحل تکامل حسابداری مدیریت براساس رویکردهای مزبور ارائه شده است.

جدول ۳. مقایسه مراحل تکامل حسابداری مدیریت در رویکردهای غربی و شرقی

رویکرد شرقی		رویکرد غربی		مراحل تکامل
در این مرحله شرکت‌ها فاقد سیستم حسابداری مدیریت مستقل هستند و تمرکز بر استفاده از نسبت‌های مالی است.	مرحله گذار	در این مرحله تمرکز بر تعیین بها و کنترل مالی، از طریق استفاده از تکنیک‌های بودجه‌بندی و حسابداری بهای تمام شده بود.	تعیین بها و کنترل مالی	مرحله ۱ (قبل از ۱۹۵۰ میلادی)
در این مرحله تأثیر بودجه دولت مشهود بوده و تمرکز عمدتاً بر کنترل بودجه‌ای، بهایابی استاندارد و تجزیه و تحلیل انحرافات است.	مرحله سستی	در این مرحله تمرکز به ارائه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، از طریق استفاده از تکنیک‌هایی مانند تجزیه و تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت بود.	ارائه اطلاعات به منظور کنترل و برنامه‌ریزی مدیریت	مرحله ۲ (از ۱۹۵۰ تا ۱۹۶۵ میلادی)
در این مرحله کاربرد فرمول‌های ریاضی رواج داشت و عمده فعالیت‌ها معطوف به کنترل، برنامه‌ریزی و پیش‌بینی‌های آتی بود. در این دوره برنامه‌ریزی خطی و مدل موجودی کالای بهینه رواج بیشتری داشت.	مرحله کمی	در این مرحله توجه به کاهش ضایعات در منابع مورد استفاده در فرآیندهای تجاری، از طریق استفاده از تجزیه و تحلیل فرآیند و تکنیک‌های مدیریت بها متمرکز بود.	کاهش اتلاف منابع	مرحله ۳ (از ۱۹۶۵ تا ۱۹۸۵)

رویکرد شرقی		رویکرد غربی		مراحل تکامل
در این مرحله اطلاعات حسابداری مدیریت با رویه‌های کنترل مدیریتی در جهت دستیابی به سیستم بهایابی و حسابداری مدیریت اثربخش منطبق با سیاست‌ها مدیریت تلفیق می‌شود. از جمله ابزارهای مطرح این مرحله بهایابی هدف، سیستم اقدام به‌هنگام و مدیریت کیفیت جامع است.	مرحله یکپارچه	در این مرحله توجه به خلق ارزش از طریق استفاده مؤثر از منابع و استفاده از تکنیک‌های شناسایی محرک‌های ارزش مشتری، ارزش سهامداران و نوآوری سازمانی، معطوف شده بود.	خلق ارزش	مرحله ۴ (از ۱۹۸۵ به بعد)

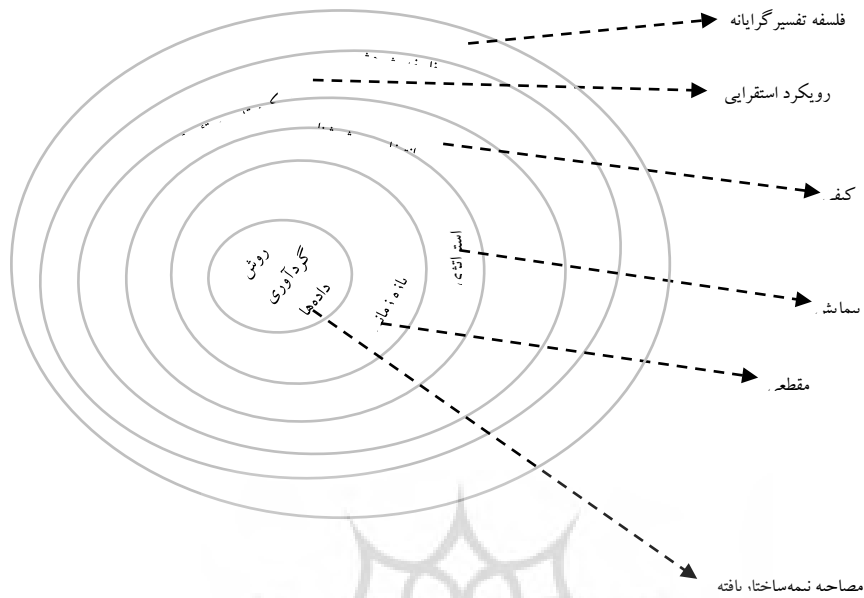
### سوال‌های پژوهش

پژوهش حاضر به طور کلی به دنبال پاسخ به سوال‌های زیر است:

- سوال اول: نقش شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران چیست؟ موانع بقا و رشد آن‌ها در ایران چیست؟
- سوال دوم: حسابداری مدیریت از منظر سیر تکاملی در چه مرحله‌ای قرار دارد؟
- سوال سوم: نقش حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی چیست؟

### روش‌شناسی پژوهش

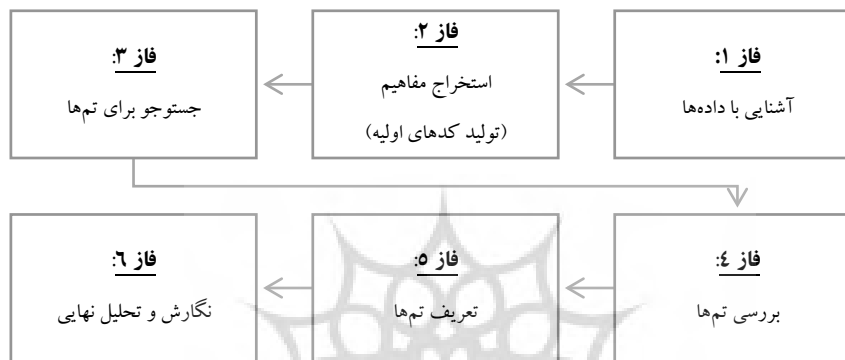
از منظر ساندرز<sup>۱</sup> (۲۰۱۹:۱۲۴) روش‌شناسی پژوهش شامل فلسفه یا پارادایم، رویکرد تدوین تئوری، روش، استراتژی، افق زمانی، تکنیک‌ها و رویه‌ها است. اساس روش‌شناسی پژوهش حاضر بر مبنای الگوی ارائه شده توسط ساندرز که مدل پیاز ساندرز شهرت دارد، بنا شده است. روش‌شناسی پژوهش بر اساس الگوی مزبور در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. روش‌شناسی پژوهش براساس مدل پیاز ساندروز (۲۰۱۹:۱۲۴)

جامعه آماری پژوهش حاضر را مدیران مالی، مدیران واحدهای حسابداری مدیریت و مدیران عامل در شرکت‌های کوچک و متوسط تولیدی تشکیل می‌دهند. جهت تعیین شرکت‌های کوچک و متوسط در این پژوهش از تعریف کمیسیون اتحادیه اروپا جهت انتخاب شرکت‌های کوچک و متوسط استفاده شده است. همچنین از روش گلوله برفی جهت انتخاب نمونه در این پژوهش استفاده شده است. در این نوع از پژوهش‌ها فرآیند گردآوری داده تا جایی ادامه می‌یابد که پژوهشگر به اشباع نظری در خصوص مقوله‌ها دست یابد؛ بر این اساس در این پژوهش با ۱۵ نفر از مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط مصاحبه صورت گرفت که عمدتاً زمان این مصاحبه‌ها بین ۲۵ دقیقه تا ۴۰ دقیقه متغیر بوده است. همچنین تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها با استفاده از روش

تحلیل تم مطابق با رویکرد براون<sup>۱</sup> و کلارک<sup>۲</sup> (۳۵:۲۰۰۶) انجام شده است. رویکرد براون و کلارک از این جهت که چارچوب روشن و قابل استفاده‌ای برای تحلیل تم ارائه می‌دهد، از جمله مهم‌ترین رویکردهای تحلیل تم در علوم اجتماعی می‌باشد، از این رو در این پژوهش از رویکرد مذکور استفاده شده است. مراحل تحلیل تم براساس رویکرد پیشنهادی براون و کلارک (۲۰۰۶) در شکل ۲ ارائه شده است.



شکل ۲. فرآیند تحلیل تم براساس رویکرد براون و کلارک (۳۵:۲۰۰۶)

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش به طور کلی در دو بخش ارائه شده است: یافته‌های مرتبط با مطالعه در حوزه شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی و یافته‌های مرتبط با وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط از منظر سیر تکاملی.

### نتایج مطالعه در حوزه شرکت‌های کوچک و متوسط ایران

نتایج حاصل از تحلیل تم در خصوص وضعیت شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی در جدول ۴ ارائه شده است.

1. Braun  
2. Clark

## جدول ۴. نتایج تحلیل تم شرکت‌های کوچک و متوسط

تم اصلی	تم فرعی	دفعات تکرار	مصاحبه شونده
نقش شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران	ارزآوری	۲	MI05
	اشتغال‌زایی	۱۰	MI03, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI14, MI15
	رشد اقتصادی	۷	MI01, MI02, MI03, MI05, MI11, MI13, MI15
	عرضه متوازن کالا و خدمات	۴	MI06, MI07, MI08, MI15
	کاهش ریسک سیاسی	۱	MI08
	نوآوری	۷	MI02, MI05, MI06, MI11, MI12, MI13, MI15
پیامدهای از بین رفتن شرکت‌های کوچک و متوسط	بحران اقتصادی	۷	MI07, MI09, MI11, MI12, MI13, MI14
	بیکاری	۱۱	MI01, MI02, MI03, MI07, MI08, MI11, MI12, MI14
موانع بقا و رشد شرکت‌های کوچک و متوسط	عدم ثبات اقتصادی	۱۸	MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI13, MI14, MI15
	عدم ثبات سیاسی	۱۲	MI01, MI04, MI05, MI09, MI10, MI11, MI12, MI13, MI15
	محدودیت منابع مالی	۱۴	MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI09, MI11, MI12, MI13, MI14, MI15

## نقش شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران

به عقیده اکثر مصاحبه‌شوندگان شرکت‌های کوچک و متوسط سهم به‌سزایی در رشد اقتصادی، اشتغال‌زایی، نوآوری و عرضه متوازن کالا و خدمات بر عهده دارند. همچنین برخی از مصاحبه‌شوندگان ارزآوری و کاهش ریسک سیاسی را نیز به عنوان دیگر نقش‌های شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران بیان کردند.

## رشد اقتصادی و اشتغال‌زایی

نتایج تحلیل اظهارات مصاحبه‌شوندگان نشان داد به‌مانند اکثر کشورهای جهان، شرکت‌های کوچک و متوسط سهم به‌سزایی در اشتغال‌زایی و رشد اقتصادی در ایران دارند. در واقع بخش زیادی

از فعالیت‌های اقتصادی در ایران در قالب شرکت‌های کوچک و متوسط در حال انجام است. به عنوان نمونه مصاحبه‌شونده‌ای این موضوع را این‌گونه شرح می‌دهد:

«... شرکت‌های کوچک و متوسط هم در رشد اقتصادی و تولید ناخالص داخلی کشورها و هم در اشتغال‌زایی نقش به‌سزایی دارند و اگر اهمیت آنها بیشتر از شرکت‌های بزرگ نباشد، قطعاً کمتر هم نیست (MI03)»

همچنین:

«... به هر حال اشتغال کشور رو اینها دارند تامین می‌کنند ولی اینکه توی ارزش افزوده و تولید ناخالص ملی چقدر مشارکت دارند و چقدر هست، خب قطعاً نسبت به اشتغالشون کمتر هست، اما اینکه دقیقاً چقدر هست دیتایی روش ندارم. سر انگشتی شاید به چیزی بین ۲۰ تا ۵۰ درصد (MI09)»

### توازن در ارائه کالا و خدمات به مشتریان و نوآوری

شرکت‌های کوچک و متوسط علاوه بر اینکه می‌توانند به رشد اقتصادی و اشتغال‌زایی کمک نمایند، نقش به‌سزایی در ایجاد توازن در ارائه کالا و خدمات به مشتریان و همچنین نوآوری دارند. به عبارت دیگر این شرکت‌ها با توجه به اینکه از ساختار ساده‌تری نسبت به شرکت‌های بزرگ برخوردار هستند، انعطاف‌پذیری بیشتری داشته و از این رو به سرعت می‌توانند در برابر تغییرات در محیط اقتصادی واکنش نشان داده و نیازهای متنوع و روز افزون مشتریان را شناسایی و مرتفع سازند. به عنوان نمونه یکی از مصاحبه‌شوندگان اینگونه نقش شرکت‌های کوچک و متوسط را در ایجاد توازن در عرضه کالا و خدمات و همچنین نوآوری توصیف می‌کنند:

«... خیلی از شرکت‌های کوچک و متوسط هستند که تغییرات در محصولات و خدمات را رقم زدند چون که این شرکت‌ها به نظر می‌رسد انعطاف‌پذیری بیشتری دارند و سریع‌تر می‌توانند در برابر تغییرات محیطی و نیازهای مشتریان واکنش نشان دهند و آن چیزی را که مشتری می‌خواهد به آنها عرضه کنند. از یک بعد دیگر هم اگر به موضوع نگاه کنیم متوجه می‌شویم که همانطور که گفتم بسیاری از خدمات و کالاها در این بنگاه‌های کوچک و متوسط ایجاد و ارائه می‌شوند. این شرکت‌ها در ایجاد توازن در ارائه کالا و خدمات بسیار موثر هستند. اگر این شرکت‌ها نباشند شاید خیلی از خدمات و کالاها با قیمت‌های بالاتری به دست ما برسد پس وجود این‌ها برای اقتصاد بسیار مهم است (MI15)».

### کاهش ریسک سیاسی

در میان مصاحبه‌شوندگان افرادی نیز بودند که دیدگاه بدبینانه‌تری نسبت به نقش شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران داشته و معتقد هستند که شرکت‌های کوچک و متوسط نسبت به نمونه‌های مشابه در دنیا نقش کمتری در تولید ناخالص ملی دارند. با این حال کوچک و متوسط بودن را عاملی می‌دانند که منجر می‌گردد تا نسبت به ریسک‌های سیاسی مصون باشند و با توجه به شرایط اقتصادی ایران که تحت تحریم‌های شدید قرار دارد، می‌توانند بخشی از نیازهای کشور را تأمین نمایند.

«... در این سال‌های اخیر به این نتیجه رسیدند که این‌ها [شرکت‌های کوچک و متوسط] باید جایگاهشون ارتقا پیدا کنه، چرا که تحریم شدن اینها گویا سخت‌تره. وقتی شرکتی بزرگ باشه ریسک‌های سیاسی بیشتر هست (MI08)»

### ارز آوری

آخرین موردی که در اظهارات مصاحبه‌شوندگان مشهود بود و بر آن تأکید داشتند، اهمیت شرکت‌های کوچک و متوسط از منظر ارز آوری و جلوگیری از خروج ارز بود. بسیاری از مصاحبه‌شوندگان معتقد هستند که شرکت‌های کوچک و متوسط می‌توانند با تمرکز بر یک نیاز خاص، که با وجود تحریم‌های شدید ممکن است مستلزم صرف زمان و منابع مالی بسیاری جهت تأمین باشد، ضمن ارائه آن کالا یا خدمت، از خروج ارز جلوگیری نماید. به عنوان نمونه مصاحبه‌شونده‌ای نقش شرکت‌های کوچک و متوسط را در جلوگیری از خروج ارز اینگونه توصیف می‌کند:

«... قبلاً این محصول وارد میشد و خروج ارز داشتیم. با چه قیمتی؟ با قیمت برند محصولی که پتنت بود توی دنیا. چند برابر قیمت. علاوه بر اینکه شرکت ما تونست قیمت رو بیاره پایین‌تر، تونست از خروج ارز هم جلوگیری بکنه و حتی ما تونستیم به کشورهای اطراف هم صادرات داشته باشیم (MI05)»

### آسیب‌پذیری شرکت‌های کوچک و متوسط در برابر موانع

همانطور که در بخش پیشین به آن اشاره شد، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حکایت از اهمیت و جایگاه ویژه شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران دارد. با این حال

این شرکت‌ها به دلایل گوناگونی که در ادامه به آنها پرداخته خواهد شد با موانع بسیاری در جهت بقا و رشد مواجه هستند که به طور کلی آنها را نسبت به شرکت‌های بزرگ در برابر تغییرات در محیط اقتصادی آسیب‌پذیرتر می‌نماید. عواملی نظیر محدودیت منابع مالی، عدم ثبات سیاسی و عدم ثبات اقتصادی از جمله عواملی هستند که بسیاری از مصاحبه‌شوندگان به آنها اشاره داشته‌اند و به عنوان تم‌های فرعی شناسایی گردیده‌اند.

### محدودیت منابع مالی

محدودیت منابع مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین موانع رشد و بقای شرکت‌های کوچک و متوسط در اکثر متون این حوزه از ادبیات و همچنین نقطه مشترک غالب مصاحبه‌شوندگان عنوان شده است. محدودیت منابع مالی را اغلب به ساختار مالکیت شرکت‌های کوچک و متوسط و عدم توانایی آنها در تأمین مالی از بازار سرمایه نسبت داده‌اند. به عنوان نمونه مصاحبه‌شونده‌ای اینگونه این موضوع را شرح می‌دهد:

«... من فکر میکنم بزرگ‌ترین چالش برای شرکت‌های کوچک و متوسط تأمین سرمایه در گردش هست. اینها به راحتی نمیتونن از بانک‌ها وام بگیرن. حالا اخیراً یکسری قوانین مثل رفع موانع تولید اومده ولی اینا خیلی اثرگذار نیست. این شرکت‌ها خیلی‌هاشون به سختی میتونن حتی حقوق کارمنداهاشون رو پرداخت کنند (MI13).»

### عدم ثبات اقتصادی و سیاسی

تحلیل داده‌های پژوهش حاکی از آن است که علاوه بر محدودیت منابع مالی، عدم ثبات اقتصادی و سیاسی از دیگر عواملی است که می‌تواند بقا و رشد شرکت‌های کوچک و متوسط را با مخاطره مواجه سازد. محیط اقتصادی و سیاسی ایران به واسطه تورم و تحریم‌ها متفاوت از بسیاری از کشورهای دنیا است و این امر بر فضای کلی اقتصادی کشور اثرگذار است و شرکت‌های کوچک و متوسط نیز از این موضوع متأثر می‌گردند. در ادامه برخی از نظرات مصاحبه‌شوندگان در این خصوص ارائه شده است.

«... اقتصاد ایران خیلی متلاطم و پر نوسان هست. مثلاً نرخ ارز خیلی نوسان داره. یعنی نوسانات اقتصاد کلان یکی از موانع اصلی است. این چه طور مانع میشه؟ امکان پیش‌بینی پذیری مالی رو برای شرکت‌های کوچک و متوسط سخت میکنه. به عنوان مثال یک شرکت فکر میکنه نرخ ارز میره بالا، میره موجودی بیشتری میخره، در حالی که هزینه نگهداری بالایی میده، یهو نرخ ارز افت پیدا میکنه (MI08)؛ ... بحران بعدی سایه جنگ هست. سرمایه گذار وقتی سایه ترس رو روی کشور ببینه اصلاً فرار میکنه (MI11)»

### پیامدهای از بین رفتن شرکت‌های کوچک و متوسط

در بخش‌های قبلی به نقش و جایگاه بی‌بدیل شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد ایران اشاره شد. همچنین این موضوع که شرکت‌های کوچک و متوسط در جهت رشد و بقای خود با موانعی نظیر محدودیت منابع مالی، عدم ثبات سیاسی و عدم ثبات اقتصادی مواجه هستند، مورد بحث و بررسی قرار گرفت. نتایج بررسی‌های آماری حاکی از آن است که ۲۰ درصد بنگاه‌های کوچک و متوسط یک سال پس از ورود به بازار و ۵۰ درصد از آن‌ها ۵ سال پس از ورود به بازار مجبور به خروج از آن می‌گردند (ستایش و همکاران، ۲۲۵:۱۴۰۱ به نقل از پیروز و شفیعی، ۱۳۹۵). در ادامه این بخش از پژوهش به این مسئله می‌پردازیم که از بین رفتن شرکت‌های کوچک و متوسط چه پیامدهایی را برای اقتصاد ایران به دنبال خواهد داشت. تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه بیانگر دو پیامد مهم است: بحران اقتصادی و بیکاری.

### بحران اقتصادی و بیکاری

هر چند که اقتصاد ایران، اقتصادی مبتنی بر منابع نفت و گاز و منابع زیرزمینی است و شرکت‌های دولتی و نیمه دولتی بسیاری از صنایع بزرگ و مادر را شامل می‌شوند، اما نمی‌توان نقش شرکت‌های کوچک و متوسط را در تأمین بسیاری از کالاها و خدمات مورد نیاز جامعه نادیده گرفت. به عبارت دیگر، شرکت‌های کوچک و متوسط اغلب بر مبنای ضرورتی که در جامعه در رابطه با تولید یک کالا یا ارائه خدمتی احساس شده است، تاسیس شده‌اند؛ از این رو نبود این شرکت‌ها یا ناکارآمدی آنها در تأمین نیازهای جامعه می‌توان بخشی از اقتصاد را با چالش مواجه سازد. همانطور که پیش‌تر

اشاره شد، از منظر سهم از اقتصاد ایران، آمارها حاکی از آن است که شرکت‌های کوچک و متوسط با برخورداری از سهم حدود ۸۵ درصد از تعداد واحدهای صنعتی در کشور، حدود ۱۴ درصد از ارزش افزوده را به خود اختصاص داده‌اند (ستایش و همکاران، ۲۲۲:۱۴۰۱). از سوی دیگر، اگر چه شرکت‌های کوچک و متوسط به نسبت شرکت‌های بزرگ در ایران سهم کمتری از تولید ناخالص ملی را به خود اختصاص داده‌اند، با این حال یک مرور ساده در ادبیات این حوزه ما را به این باور می‌رساند که بخش عمده‌ای از اشتغال‌زایی در این بنگاه‌ها ایجاد می‌شود. مطابق با نتایج پژوهش ستایش و همکاران (۲۲۲:۱۴۰۱) حدود ۳۳ درصد از اشتغال‌زایی در بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۳ توسط واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط شکل گرفته است. بنابراین عدم توانایی چنین بنگاه‌هایی برای ادامه فعالیت در شرایط اقتصادی متلاطم ایران می‌تواند منجر به خسارت جبران ناپذیری به وسعت از بین رفتن بسیاری از فرصت‌های شغلی شود. به عنوان نمونه در ادامه به برخی از دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان در این خصوص اشاره شده است:

«... درسته که این شرکت‌ها سهم ریالی کمتری نسبت به شرکت‌های بزرگ دارند ولی اینطور نیست که فکر کنی اگه اینا نباشن وضعیت اقتصاد همینه که هست. نه این فکر عبثی هست. اینا از بین برن تولید خیلی از کالاها و خدمات متوقف میشه. اصلا میریم به سمت فروپاشی اقتصادی. این تحدید جدی هست (MI09)؛ ... اون کارخانه‌ای که بحث رشد اقتصادیش اتفاق نیفته بسته میشه. چه اتفاقی میفته؟ بسته شدن یک کارخانه عواقبش چیه؟ بیکاری کارکنان (MI11)»

### وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایران

در جدول ۵ نتایج حاصل از تحلیل تم در خصوص مراحل تکاملی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایران ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج تحلیل تم وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط

تم اصلی	تم فرعی	دفعات تکرار	مصاحبه‌شونده
وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط	مرحله ۱: تعیین بها و کنترل مالی	۴۶	MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI06, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12, MI13, MI14, MI15

مطابق با نتایج به دست آمده حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایران طبق دسته‌بندی مدل غربی در مرحله اول یعنی تعیین بها و کنترل مالی قرار دارد. بر مبنای نتایج به دست آمده، حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی در مراحل ابتدایی شکل‌گیری قرار دارد و بسیاری از تکنیک‌های سنتی از جمله بهایابی در این شرکت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. به عنوان مثال مصاحبه‌شونده‌ای جایگاه حسابداری مدیریت در ایران را اینگونه شرح می‌دهد:

«... من به نظرم الان در حال حاضر برای حسابداری مدیریت اسمش هست ولی از ۱۰۰ بخوایم بگیم چقدر اثربخشی داره ۲۰ میتونه باشه و مثلاً در بعضی از شرکت‌ها حتی تا ۵۰. یعنی اون پتانسیلی که توش وجود داره به نظرم بهش نرسیدیم (MI04)»

همچنین نتایج پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط نقش چندانی نداشته و عمدتاً مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط از رویکردهای سنتی حسابداری مدیریت بهره می‌برند. به عنوان مثال مصاحبه‌شونده‌ای جایگاه حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط را اینگونه شرح می‌دهد:

«... الان مثلاً چیکار میکنیم؟ حسابداری مدیریت رو توی سازمان تقلیلش میدیم. میگیم برو بهای تمام شده رو بدست بیار. آقا بهای تمام شده حسابداری مدیریت نیست. بخدا بهایابی مبتنی بر فعالیت حسابداری مدیریت به تنهایی نیست. کلی ما تکنیک داریم اینکه ما بیایم چرخه عمر محصول رو واکاوی کنیم. استراتژی‌های قیمت‌گذاری رو در بیاریم و ... (MI06)»

همچنین:

«... در شرکت‌های کوچک و متوسط معمولاً شناخت [نسبت به حسابداری مدیریت] وجود نداره. دلیلش چیه؟ اینها اصلاً تعریف حسابداری و ابعادش رو نمیشناسن. وظایفی که به عهده حسابداران مدیریت و جایگاهی که حسابداری مدیریت داره رو نمی‌دانند (MI01)»

### بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که در بخش‌های قبلی این پژوهش اشاره شد، شرکت‌های کوچک و متوسط عنصر اصلی توسعه اقتصاد کشورها هستند. به واقع این قبیل شرکت‌ها نقشی اساسی در اقتصاد کشورهای توسعه

یافته و همچنین در حال توسعه ایفا می کنند. در ایران نیز به مانند سایر نقاط جهان شرکت های کوچک و متوسط نقش قابل توجهی در اقتصاد دارند. در این راستا نتایج پژوهش حاضر نیز بر اهمیت شرکت های کوچک و متوسط در ایران صحنه گذاشته است. براساس نتایج بدست آمده شرکت های کوچک و متوسط در ایران نقش به سزایی در رشد اقتصادی، اشتغال زایی، نوآوری، ارزآوری، کاهش ریسک سیاسی و عرضه متوازن کالا و خدمات بر عهده دارند. از سوی دیگر در این پژوهش به کسب شناخت در خصوص موانع رشد و بقای شرکت های کوچک و متوسط در ایران پرداخته شد. در بخش های پیشین بیان شد که دسترسی به منابع مالی از جمله مهم ترین محدودیت هایی است که شرکت های کوچک و متوسط با آن مواجه هستند و این امر می تواند حتی بقاء آنها را با مخاطره مواجه سازد. همچنین بیان شد که عدم ثبات سیاسی، موانع قانونی و مالیاتی و نرخ تورم از جمله دیگر عوامل اثرگذار بر رشد و بقای شرکت های کوچک و متوسط است. همراستا با ادبیات این حوزه، نتایج این پژوهش حاکی از آن است که در ایران نیز عواملی نظیر عدم ثبات سیاسی، عدم ثبات اقتصادی و محدودیت منابع مالی از جمله مهم ترین موانع در مسیر رشد و بقای شرکت های کوچک و متوسط هستند. به واقع شرکت های کوچک و متوسط عمدتاً از بنیه مالی ضعیف تری نسبت به شرکت های بزرگ برخوردار هستند. این امر عمدتاً ناشی از ساختار مالکیت آنها است که اغلب خانوادگی هستند و به صورت سنتی اداره می شوند. از سوی دیگر، با توجه به اینکه کشور ایران در سال های اخیر تحت سخت ترین تحریم ها و تنش های سیاسی قرار گرفته است، ساختار بازارهای مالی و پولی نیز دائم پرنوسان است و این منجر به کاهش سرعت رشد و حتی نابودی شرکت های کوچک و متوسط می گردد. حال سوالی که مطرح می شود این است که این امر چه پیامدهایی برای جامعه و اقتصاد خواهد داشت؟ بر مبنای نتایج بدست آمده در این پژوهش، نابودی شرکت های کوچک و متوسط به طور کلی با دو پیامد همراه خواهد بود: بحران اقتصادی و بیکاری. اگر چه اقتصاد ایران مبتنی بر منابع طبیعی از جمله نفت و گاز است و احتمالاً شرکت های کوچک و متوسط بخش کمتری از تولید ناخالص ملی را به خود اختصاص دهند، با این حال از منظر تعدادی عمده شرکت های فعال در ایران از نوع شرکت های کوچک و متوسط است. از این رو از بین رفتن شرکت های کوچک و متوسط منجر به از بین رفتن ارائه بسیاری از خدمات و کالاهایی می شود که هم اکنون از طریق آنها به بازار عرضه می شود. به بیانی دیگر، شرکت های کوچک و متوسط عمدتاً ارائه کننده کالاها و

خدماتی هستند که شرکت‌های بزرگ وارد آنها نشده‌اند. لذا اگر بقاء این شرکت‌ها با مخاطره مواجه شود، بخش زیادی از کالاها و خدمات یا به بازار عرضه نمی‌شود و سطح رفاه جامعه را کاهش می‌دهد و یا با هزینه گزافی عرضه خواهد شد که باز همان اثر را خواهد داشت و اقتصاد را با یک بحران و چالش مواجه می‌سازد. از سوی دیگر تعطیلی شرکت‌های کوچک و متوسط به بیکاری شمار زیادی از افراد منجر خواهد شد که این خود می‌تواند منجر به بسیاری از ناهنجاری‌های اجتماعی از قبیل دزدی، اعتیاد، طلاق و عواملی از این دست گردد.

با توجه به اهمیت شرکت‌های کوچک و متوسط که نتایج این پژوهش نیز بر آن دلالت داشت، ضرورت یافت تا نسبت به جایگاه حسابداری مدیریت در میان این شرکت‌ها مطالعه صورت پذیرد. چرا که مقدمه هر تغییری ابتدا کسب آگاهی از وضعیت موجود می‌باشد. در این راستا در پژوهش حاضر مطابق با مدل چهار مرحله‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۱۹۹۸) در خصوص تکامل حسابداری مدیریت، با استفاده از روش تحلیل تم جایگاه حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی از منظر مرحله تکاملی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی در مراحل ابتدایی ایجاد قرار دارد و اگرچه این نیاز به وضوح در میان مدیران احساس می‌شود، اما همچنان اکثر این شرکت‌ها از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت در راستای تعیین و کنترل مالی بهره می‌گیرند. نتایج این پژوهش همراستا با نتایج بدست آمده در پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۶:۱۳۹۰)، کاشانی‌پور و همکاران (۸۱:۱۳۹۷) است که دریافتند شرکت‌های ایرانی از منظر مرحله تکامل حسابداری مدیریت در مرحله اول قرار دارند و عمده رویکردهای مورد استفاده، تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت می‌باشد.

در پژوهش حاضر بررسی جایگاه حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط از منظر مراحل تکاملی بدون در نظر گرفتن نوع صنعتی که این شرکت‌ها در آن فعالیت می‌نمایند انجام شده است. لذا پیشنهاد می‌شود تا در پژوهشی دیگر وضعیت حسابداری مدیریت میان شرکت‌های کوچک و متوسط بر اساس دسته‌بندی صنایع مورد بررسی قرار گرفته و نتایج آن با یافته‌های پژوهش حاضر مقایسه شود.

## منابع

- حاجیها، زهره و تقی زاده، زهرا (۱۳۹۵). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش های حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی*، ۱۴(۴)، ۱۰۶۷-۱۰۸۹.
- حجازی، رضوان و اسدی وایقان، لایلا (۱۳۹۲). بررسی تأثیر عدم اطمینان محیطی ادراک شده بر رابطه بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت ها در ایران. *مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲(۸)، ۱۳-۲۴.
- حساس یگانه، یحیی؛ دیبانتی دیلمی، زهرا و نوروزیگی، ابراهیم (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله حسابداری مدیریت*، ۴(۸)، ۱-۱۸.
- خدای پور، احمد و طالبی، رقیه (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۲(۱)، ۱۱۷-۱۳۸.
- رسولی، ولی الله و بهرامفر، نقی (۱۳۷۷). ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم گیری مدیریت. *مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۷(۱)، ۸۶-۱۰۹.
- ستایش، هدیه؛ معمارنژاد، عباس؛ هژبر کیانی، کامبیز و ترابی، نقی (۱۴۰۱). بررسی اثر کارگاه های صنعتی کوچک و متوسط بر رشد ارزش افزوده بخش صنعت در اقتصاد ایران. *اقتصاد مالی (اقتصاد مالی و توسعه)*، ۱۶(۵۹)، ۲۲۱-۲۵۲.
- سلمان زاده، حسین، کردستانی، غلامرضا و کاظمی، حسین (۱۴۰۲). ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۳(۴)، ۱-۲۴.
- کاشانی پور، محمد؛ حمیدی زاده، علی؛ کاظم پور، مرتضی و کبیر پور، مرتضی (۱۳۹۷). تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت (شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۶)، ۸۱-۹۲.
- مصطفی زاده، آرمین (۱۳۹۴). الگوی تأمین مالی بنگاه های کوچک و متوسط تحلیلی بر مفهوم و اهمیت تأمین مالی بنگاه های کوچک و متوسط. *مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی*.
- هاشمی، علی و قاسمی، یارمحمد (۱۳۹۸). انجام پژوهش به روش تحلیل تماتیک: راهنمای عملی و گام به گام برای یادگیری و آموزش (مورد مطالعه: مصرف موسیقی دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه ایلام). *فصلنامه علمی فرهنگ ایلام*، ۲۰(۶۴،۶۵)، ۷-۳۳.

## References

- Abdullahi, S. R; Bello, S; Mukhtar, I. S; & Musa, M. H. (2017). Cost-volume-profit analysis as a management tool for decision making in small business enterprise within Bayero University, Kano. *Iosr Journal of Business and Management (Iosr-Jbm)*, 19(2), 40-45.
- Adler, R; Everett, A. M; & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation. *In Accounting Forum*, 24(2), 131-150.
- Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*. University of Exeter (United Kingdom).
- Braun, V; & Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), .77-101.
- Bui, N. T; Le, O. T. T; & Nguyen, P. T. T. (2020). Management accounting practices among Vietnamese small and medium enterprises. *Asian Economic and Financial Review*, 10(1), 94-115.
- Garner, S. P. (1947). Historical development of cost accounting. *The Accounting Review*, 22(4), 385-389.
- Hajiha, Z; & Taghizadeh, Z. (2016). Investigating the Relationship between Organizational Culture and the Extent of Application of Management Accounting Methods in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Organizational Culture Management*, 14(4), 1067-1089. (In Persian)
- Hashemi, A; & Ghasemi, Y. (2020). Doing a Research by Thematic Analysis: A Practical, Step-by-Step Guide for Learning and Teaching (Case Study: Music usage of M.A. Students at Ilam University). *A scientific journal of ilam culture*, 20(64.65), 7-33. (In Persian)
- Hassas Yeganeh, Y; Dianati Deilami, Z; & Norouzbeigi, E. (2011). A Study of the Status of Management Accounting in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting*, 4(8), 1-18. (In Persian)
- Hejazi, R; & Asadi Vayghan, L. (2013). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Companies Performance in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2(8), 13-24. (In Persian)
- Jencks, W. B. (1954). Historical dates in accounting. *The Accounting Review*, 29(3), 486-493.
- Johnson, H. T. (1981). Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *Accounting Review*, 510-518.
- Johnson, T. H; & Kaplan, R. S. (1987). Relevance lost: the rise and fall of management accounting.
- Kashanipour, M; Hamidizadeh, A; Kazempour, M; & Kabirpour, M. (2018). The Impact of Economic and Human Factors on the Use of Management Accounting Tools (Companies Listed in Tehran Stock Exchange). *Journal of management Accounting*, 11(36), 81-92. (In Persian)

- Khodamipour, A; & Talebi, R. (2010). A Study of the Application of Management Accounting Tools by Managers of Manufacturing Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(1), 117-13. (In Persian)
- Kraemer, H; Botsari, A; Gvetadze, S; Lang, F. & Torfs, W. (2021). *European Small Business Finance Outlook 2020*.
- Mostafizadeh, A. (2015). Small and Medium Enterprises Financing Model: An Analysis of the Concept and Importance of Small and Medium Enterprises Financing. Research Center of the Islamic Consultative Assembly. (In Persian)
- Nielsen, L. B; Mitchell, F; & Nørreklit, H. (2015, March). Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing. *In Accounting Forum*, 39(1), 64-82.
- Parker, R. H. (1969). *Management accounting: An historical perspective*. Macmillan
- Rasouli, V; & Bahramfar, N. (1998). Qualitative Characteristics of Management Accounting Information and its Role in Management Decision-Making. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 7(1), 86-109. (In Persian)
- Salmanzadeh, H; Kordestani, G; & Kazemi, H. (2024). Evaluating the Role of Management Accounting in Promoting Transparency and Preventing Corruption in the Public Sector. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(4), 1-24. (In Persian)
- Saunders, Mark; Lewis, Philip; & Thornhill, Adrian. (2019). Research methods for business students. Eighth edition. Harlow: Pearson Education.
- Scapens, R. W. (1991). Management accounting: a review of contemporary developments.
- Setayesh, H; Memarnejad, A; Hejbarkiani, K; & Torabi, T. (2022). Studying the Impact of Small and Medium-Sized Manufacturing Industries on the Growth of Industrial Value Added in Iran's Economy. *Financial Economics*, 16(59), 221-252. (In Persian)
- Wilson, R. M. S; Chua, W. F; & Wilson, R. M. S. (1993). *Managerial accounting: method and meaning* (Vol. 2). London: Chapman & Hall.

## COPYRIGHTS



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