



# جایگاه‌یابی حسابداری در فرآیند تصمیم‌گیری‌های مدیریتی

دکتر غلامحسین خورشیدی<sup>۱</sup>، فرشید زرین‌کیا<sup>۲</sup>

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی، استادیار گروه مدیریت بازرگانی

۲- کارشناسی ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۳/۰۹ . تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۸/۰۵

## چکیده

تصمیم‌گیری برای آینده سازمان بدون تجزیه و تحلیل و ارزیابی صحیح و منطقی راهکارهای گوناگون، پیامدی جز اتلاف وقت و تحمل زیان‌های سنگین نخواهد داشت. تأکید اصول حسابداری مالی و وجود محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی سبب می‌گردد تا اطلاعات صورت‌های مالی با وجود قابل اتکا بودن به تنهایی برای برنامه‌ریزی مفید نباشد. ضرورت استفاده از گزارش‌های مبتنی بر حسابداری مدیریت در چنین مواقعی بیش از پیش نمایان است.

در این مقاله، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت، با هدف پاسخ به این سؤال که "عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت چیست؟" دنبال شده است.

بدین منظور ابتدا گزاره‌ها و موانع مهم تصمیم‌گیری در حوزه حسابداری مدیریت مبتنی بر ادبیات و مبانی نظری، استخراج و تجزیه و تحلیل و سپس با اتکاء بر نتایج به دست آمده از جامعه آماری و تحلیل داده با استفاده از نرم‌افزار SPSS، ویژگی‌های کلیدی و مهم مشخص و تعیین شده‌اند که این معیارها، پشتوانه نظری خوبی برای رتبه‌بندی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت است. در نهایت با توجه به نظر خبرگان و متخصصان در این حوزه و با استفاده از روش AHP و نرم‌افزار Exper choice عوامل مستخرج از مرحله قبل، رتبه‌بندی شده است.



1-Ghhossain@gmail.com  
2-F.Zarrinkia69@gmail.com

\* نویسنده مسئول



## واژگان کلیدی: تصمیم‌گیری مدیران، حسابداری، حسابداری مدیریت، فرایند تحلیل سلسله مراتبی

### مقدمه

امروزه منابع محدود داخلی از یک سو و گسترش رقابت در محیط متلاطم خارجی از سوی دیگر، سازمان‌ها را ملزم به استفاده بهینه از منابع درونی و تلاش فراوان برای بقا در محیط بیرونی می‌کند و تفکر استراتژیک مفهومی است که توجه سازمان را به هر دو جنبه معطوف می‌دارد. از آنجا که سازمان‌ها با به کارگیری استراتژی‌های متنوع تلاش می‌کنند هر دو جنبه داخلی و خارجی سازمان را در برنامه‌ریزی خود لحاظ کنند، استراتژی هر سازمان در وهله اول باید بر اساس اصولی تدوین گردد که موجب شود سازمان بهتر از رقبای استراتژیک خود ظاهر شده و بر پایه ظرفیتها و منابع سازمان، به مزیت رقابتی دست یابد.

برای دستیابی سازمان‌ها به موارد مذکور آگاهی از فرایند تصمیم‌گیری و استفاده از روش‌های مختلف تصمیم‌گیری در سطح درون سازمانی و برون سازمانی می‌تواند سودمند و کارساز باشد. تصمیم‌گیری نیازمند برنامه‌ریزی است و به منظور برنامه‌ریزی، دسترسی به اطلاعات ضروری می‌نماید. تصمیم‌گیری یکی از وظایف مهم مدیریت است و کنترل نیز یکی از اصلی‌ترین فرایندها در این زمینه است که از طریق آن مدیران اطمینان حاصل می‌کنند که عملکرد شرکت که ناشی از تصمیم‌گیری‌های آنها است، با فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده مطابقت دارد. از این رو تصمیم‌گیری و کنترل اطلاعات هنگامی سودمند است که همزمان به کار گرفته شود. برای تصمیم‌گیری در هر سازمانی به اطلاعات نیاز است و اطلاعاتی که سیستم حسابداری در هر سازمان فراهم می‌سازد، اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیری است. گزارش‌های حسابداری مدیریت با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران و مسئولان درون سازمانی تهیه می‌شود. فرایندهای برنامه‌ریزی، کنترل و همین‌طور تصمیم‌گیری در سازمانها بر پایه اطلاعات و نتایج سیستم حسابداری مدیریت استوار است [۶].

کارایی و اثربخشی مؤسسات اقتصادی و رشد و توسعه اقتصادی-اجتماعی جوامع به میزان قابل توجهی به توسعه کاربرد حسابداری مدیریت بستگی دارد.

در ایران به چند دلیل لزوم بازنگری پیوسته در روش‌های مدیریتی احساس می‌شود:

- به دلیل وجود منابع عظیم طبیعی نظیر ذخایر نفت و گاز، معادن و نیز وضعیت مناسب آب و هوایی و امکان تولید محصولات کشاورزی، مواد اولیه مورد نیاز در صنایع مادر به وفور در دسترس است. از این رو مدیریت این منابع اهمیت زیادی دارد.

- به دلیل وجود موقعیت استراتژیک و جغرافیایی کشور، زمینه ترانزیت کالا به کشورهای خارج و به عبارت دیگر صادرات کالا به راحتی امکان‌پذیر است. از این رو درآمدهای حاصل از محصولات تولیدی و کالاهای



صادراتی برای کشور مهم به شمار می‌آید.

● نرخ رشد جمعیتی در سال‌های اولیه انقلاب باعث شده تا وضعیت شغلی برای جوانان در اولویت کاری دولتمردان و واحدهای زیر مجموعه آنها قرار گیرد [۸].

این تحقیق با هدف شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت طراحی شده است و در پی آن است به این سؤالات اصلی پاسخ داده شود که:

- ۱- عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت چیست؟
- ۲- آیا اتفاق نظر جامعی با توجه به تجربیات موجود در کشور در خصوص عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران وجود دارد؟
- ۳- رتبه‌بندی و اولویت‌بندی این عوامل مبتنی بر رویکردها و اهداف حسابداری مدیریت چگونه است؟

### ادبیات و مبانی نظری تحقیق

تصمیم‌گیری ذاتا با رویدادهای آتی سروکار دارد. به همین دلیل، حسابداری مدیریت برخلاف حسابداری مالی که اساسا بر اطلاعات گذشته تمرکز دارد، عمدتا فراهم‌کننده اطلاعات با ماهیت جاری و آتی است [۲۵].

حسابداری مدیریت<sup>۱</sup> یک فرایند دارای ارزش افزوده و بهبود مستمر از برنامه‌ریزی، طراحی، اندازه‌گیری و به کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی مالی و غیر مالی است که راهنمای عمل مدیران و مشوق رفتار و پشتیبان و خالق ارزش‌های فرهنگی لازم برای رسیدن به اهداف عملیاتی، تاکتیکی و راهبردی است. در واقع حسابداری مدیریت کمک شایانی به روشن شدن این امر که الگوهای جدید مدیریتی چگونه در موفقیت سازمان‌ها موثر هستند، کرده است [۳۲].

حسابداری مدیریت شامل فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تهیه، تفسیر و مهارگری فعالیت‌های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب سرمایه‌های سازمان می‌باشد. از اهداف حسابداری مدیریت می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی؛
  - کمک به مدیران در رهبری و مهارگری فعالیت‌های عملیاتی؛
  - بهبود انگیزش کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای اهداف سازمان‌ها؛
  - سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان‌ها [۳].
- به گفته انجمن حسابداران خبره مدیریت (CIMA)<sup>۲</sup>، حسابداری مدیریت فرآیند تعریف، اندازه‌گیری،



- 1- Management accounting
- 2- Chartered Institute of Management Accountants



تجميع، تجزيه و تحليل، مهياسازي، تفسير و تبادل اطلاعات مورد استفاده مديريت جهت برنامهريزي، ارزيابي و مهارگري يك واحد تجاري و اطمينان از استفاده مناسب و پاسخگويي به منابع مي باشد. حسابداري مديريت همچنين تهيه گزارشهاي مالي براي گروههاي غيرمديريتي مانند ذينفعان، بستانكاران، سازمانهاي قانونگذار و مراجع مالياتي را شامل مي شود.

همچنين از نظر مؤسسه حسابداران رسمي آمريكا (AICPA)، حسابداري مديريت در عمل سه حوزه زير را پوشش مي دهد:

**يك) مديريت راهبردي** - ارتقاي نقش حسابداري مديريت به عنوان يك شريك راهبردي در سازمان؛

**دو) مديريت عملکرد** - توسعه عملکرد تصميمگيري كسب و كار و مديريت عملکرد سازمان؛

**سه) مديريت ريسك** - مشاركت در چارچوبها و شيوهها براي شناسايي، اندازهگيري، مديريت و گزارشگري ريسكها و دستيابي به اهداف سازمان [۲۸].

انجمن حسابداران خبیره مديريت (CIMA) بيان مي دارد يك حسابداز مديريت دانش و مهارت حرفهاي خود را در تهيه و ارائه اطلاعات مالي و ساير تصميمها به گونهاي به كار مي گيرد كه براي مديريت در تدوين سياستها و در برنامهريزي و مهارگري عمليات مورد تعهدش ياري رسان باشد. بنابر اين به حسابداران مديريت در بين حسابداران به عنوان ارزش آفرينان نگاه مي شود. آنها بيشتر علاقه دارند به جلو نگاه كنند و تصميماتي بگيرند كه آينده سازمان را تحت تأثير قرار خواهد داد. بنابر اين دانش و تجربه حسابداري مديريت مي تواند از زمينهها و كاركردهاي درون يك سازمان مانند مديريت اطلاعات، خزانهداري، حسابري كاري، بازراباي، ارزشيابي، قيمتگذاري، تداركات و غيره به دست آيد [۲۵].

توجه و تاكيد بسياري از حسابداران در بخش عمومي و خصوصي دستخوش دگرگونيهاي شده است و از آنجا كه صورتهاي مالي به تنهائي پاسخگوي نيازهاي اطلاعاتي مديريت براي تصميمگيريها نيست، مديران در بخش خصوصي و دولتي به دنبال كسب اطلاعات بيشتر به منظور ارزيابي و قضاوت در مورد كيفيت عمليات و پيشرفتهاي عملياتي براي برنامهريزيهاي آينده هستند. در نتيجه ايجاد چنين زمينههاي نياز به ضرورت وجود فنون حسابداري مديريت براي ارزيابي، اثربخشي، كاري و صرفه اقتصادي عمليات را به نحو چشمگيري افزايش داده است. بررسي علل درخواست روزافزون براي دريافت اطلاعات مالي و مديريتي نشان مي دهد كه دو موضوع زير بستر مناسبی برای انجام این امر فراهم کرده است:

**يك) هدايت مديران** براي توجه بيشتر به رعايت صرفه اقتصادي، كاري و اثربخشي در واحدهاي اقتصادي؛

**دو) ارتقاي تجربيات مديريتي** در زمينه تشخيص و يافتن واقعيات موجود در حسابداري و مشاوره مديريت و ارائه رهنمودهاي لازم به مديران [۲۶].

مروري بر سير تكاملی حسابداری مديريت، گويای اين است كه به رغم تغييرات تكنولوژيكي و تحولات





اقتصادی دهه گذشته، این شاخه از دانش حسابداری، اگر چه فراز و نشیب‌هایی را پشت سر گذاشته است، روش‌های مورد استفاده در آن از پیشرفت‌های چشمگیری برخوردار نبوده است [۱۵].

به طوری که حداقل تا سال ۱۹۲۵ حسابداری مدیریت پایه‌ای حسابداری مالی پیش رفته و حتی در مواردی پیشی گرفته است. با توجه به تغییرات محیطی از سال ۱۹۲۵، حسابداری مدیریت روند رو به رشد خود را از دست داده، به گونه‌ای که به گفته کاپلن و جانسن روش‌های حسابداری مدیریت امروزی با پیشینه شصت ساله نمی‌تواند اطلاعات مرتبطی برای مسائل و مشکلات جاری شرکت‌ها فراهم آورد [۲۹].

آنچه بدیهی به نظر می‌رسد این است که در حسابداری مدیریت میان علوم رفتاری، اقتصاد و روش‌های کمی ارتباط طبیعی ایجاد شده است که در نهایت به بهبود تصمیم‌گیری مدیران کمک می‌کند [۲۶].

در دو دهه اخیر تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت توسعه پیدا کرده‌اند. این تکنیک‌ها را می‌توان براساس عنوان به سه طبقه تقسیم‌بندی نمود: مدیریت هزینه، مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت در سازمان‌های جدید. این توسعه‌ها تحت عنوان تغییر حسابداری مدیریت مرسوم هستند [۱۰].

حسابداری مدیریت با آغاز هزاره جدید وارد مرحله تازه‌ای شده است. سرعت انتقال اطلاعات و ارتباط میان افراد از طریق اینترنت، مرجع جدیدی را به وجود آورده که از آن به عنوان نسل سوم اینترنت یاد می‌شود [۲۲].

حسابداری مدیریت به منظور موثر بودن در تصمیم‌گیری مدیریتی، باید به سرعت به تغییرات پاسخ دهد. برای مؤثر بودن، تغییرات باید در متن استراتژی سیستم حسابداری مدیریت باشد و استراتژی حسابداری مدیریت باید استراتژی رقابت و تولید سازمان را منعکس کند. توصیه محققین این است که حسابداران باید استراتژی کارکردی و رقابتی شرکت خود را در صورتی که بخواهند اثربخشی سیستم‌های موجود حسابداری مدیریت را ارزیابی کنند، شناسایی نمایند. سازگاری بین استراتژی‌های کارکردی و سیستم‌های حسابداری مدیریت، به توانایی شرکت‌ها برای رقابت و حتی ماندن در بازار رقابت تاثیر مستقیم دارد که بخشی از این امر بستگی به مدیریت عملکرد مناسب که توسعه دهنده انگیزش مدیران و کارکنان در کنار افزایش کارایی و اثربخشی می‌باشد، اتفاق خواهد افتاد [۲۳].

در شناسایی موانع و تنگناهای موجود و تاثیرگذار بر عدم استفاده مدیران در تصمیم‌گیری‌ها از اطلاعات حسابداری مدیریت به منظور برنامه‌ریزی، مهارگری منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری مدیران سه شاخص مهم و اساسی مطرح می‌شود. این سه گروه از موانع عبارت است از: شاخص‌های فنی، شاخص‌های رفتاری و شاخص‌های فرهنگی [۷].

#### الف) شاخص‌های فنی

آشنابودن مدیران بامفاهیم و تکنیک‌های حسابداری مدیریت یکی از مهمترین دلایل عدم استفاده از سیستم





جدول شماره (۱): موانع تاثیرگذار بر عدم تصمیم‌گیری مدیران

شاخص‌های رفتاری	شاخص‌های فرهنگی	شاخص‌های فنی	
عدم توجه به ایجاد سیستم‌های انگیزش	نداشتن روحیه نوآوری فردی و خلاقیت	عدم تمایل مدیران نسبت به الگوبایی سیستم‌های موفق	۱
عدم گرایش به روحیه همبستگی گروهی	نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض	آشنا نبودن مدیران با مفاهیم و تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۲
		تغییرات و جایجایی زود هنگام مدیران	۳
		سایر شاخص‌های فنی	۴

حسابداری مدیریت آشنا نبودن مدیران موسسات با مفاهیم و روش حسابداری مدیریت می‌باشد. بنابراین اغلب مدیران به دلیل داشتن مشغله ذهنی فراوان، اهمیت و اعتبار کمتری برای اطلاعات حسابداری قائلند. به طور خلاصه کمتر سازمانی یافت می‌شود که بتواند بدون داشتن اطلاعات قابل اتکای حسابداری به فعالیت خود ادامه دهد و یا در بازارهای جهانی و پر رقابت امروزی پیشرفت کند [۲].

لذا توسعه کاربردی سیستم‌های حسابداری مدیریت مستلزم آموزش مدیران موسسه‌های اقتصادی در زمینه برنامه‌ریزی، استفاده از منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری است [۹].

۱- عدم تمایل مدیران نسبت به الگوبایی سیستم‌های موفق

در سال‌های اخیر صاحب‌نظران اعتقاد پیدا کرده‌اند که سیستم‌های حسابداری مدیریت باید به نحوی طراحی شود که اطلاعات مالی مورد نیاز مدیریت را جهت برنامه‌ریزی دقیق و به‌موقع فراهم کند. با توجه به این که استفاده از اصول استانداردها و میثاق‌های پذیرفته شده در حسابداری مدیریت امکان‌پذیر نیست، اما صاحب‌نظران این رشته و کارگزاران آن عقیده دارند که می‌توان از الگوهایی که در موسسه‌های موفق برای طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت به کار رفته است، استفاده نمود. لذا این تجارب موفق به تدریج موجبات تدوین استانداردها و رهنمودها را فراهم می‌آورد. علاوه بر آن حتی باید تجربیات ناموفق و اشتباهاتی را که سایر کشورها انجام داده‌اند را نیز باز شناخت و از انجام دادن آن دوری جست [۹].

۲- تغییرات و جایجایی زود هنگام مدیران

نگهداری کارکنان سازمان‌ها به ویژه نگهداری مدیران، ابعادی وسیع‌تر از ارتباط دادن انسان با حقوق و مزایای دریافتی و تامین بهداشت و ایمنی در محیط کار دارد. نباید تصور شود که توقعات کارکنان در همه جا و در فضای کاری یکسان است و به راحتی می‌توان این توقعات را تشخیص داد [۵].



۴- علاوه بر شاخص‌های فوق عدم آشنایی حسابداران با روش‌های حسابداری، عدم ارتباط متقابل مدیران و کارکنان، ارائه گزارشات ضعیف و همچنین به‌موقع نبودن این گزارشات برای تصمیم‌گیری، توسط واحدهای حسابداری نیز از مجموعه شاخص‌های فنی اثرگذار است.

### ب) شاخص‌های رفتاری

۱- عدم توجه به ایجاد سیستم‌های انگیزش رفتاری، تشویق و تنبیه انگیزه‌ها، هدف‌ها و شرایط محیطی مهمترین عوامل موثر بر رفتار سازمانی هستند که در مقوله شرایط محیطی، استراتژی‌های داخلی و خارجی نقش اساسی ایفا می‌کنند. ساختار و دیدگاه هدف‌دار مدیریت، رفتار سازمانی را تشکیل می‌دهد و با توجه به این دیدگاه، ارزیابی و تحلیل مالی و همچنین حسابداری و ابزارهای مهارگری اقتصادی نقش اساسی را بازی می‌کنند.

### ۲- عدم گرایش به روحیه همبستگی گروهی

در کلیه شرکت‌هایی که فاقد انسجام لازم و همبستگی باشند، دیر یا زود شرکت‌ها با مشکل جدی مواجه خواهند شد، به خصوص در شرایط رقابتی و زمانی که شرکت از نظر سوددهی وضعیت خوبی ندارند این وضعیت بحرانی‌تر است، لذا مهارگری عملیات و وظایف با مشکل جدی مواجه خواهد شد [۱۲].

### ج) شاخص‌های فرهنگی

### ۱- نداشتن روحیه نوآوری فردی و خلاقیت

مدیران گاهی سردرگم و هراسناک از راه دور می‌شوند که اگر درست با مسائل برخورد کنند، اعتماد می‌آفرینند و دیگران را در راه یادگیری و رشد تقویت می‌کنند و موجبات افزایش عملکرد کارکنان را فراهم می‌آورد [۱۱]. لذا با عدم توجه مدیران به این شاخص فرهنگی، نمی‌توان از اطلاعات حسابداری مدیریت استفاده کرد.

### ۲- نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض

پژوهش‌ها نشان داده است مهارگری بودجه‌ایی، فرآیند سازمانی پیچیده‌ایی است که نیازمند توجه کافی با ارتباط نزدیک میان فرایندهای کمی و واکنش‌های انسانی است [۱۱].

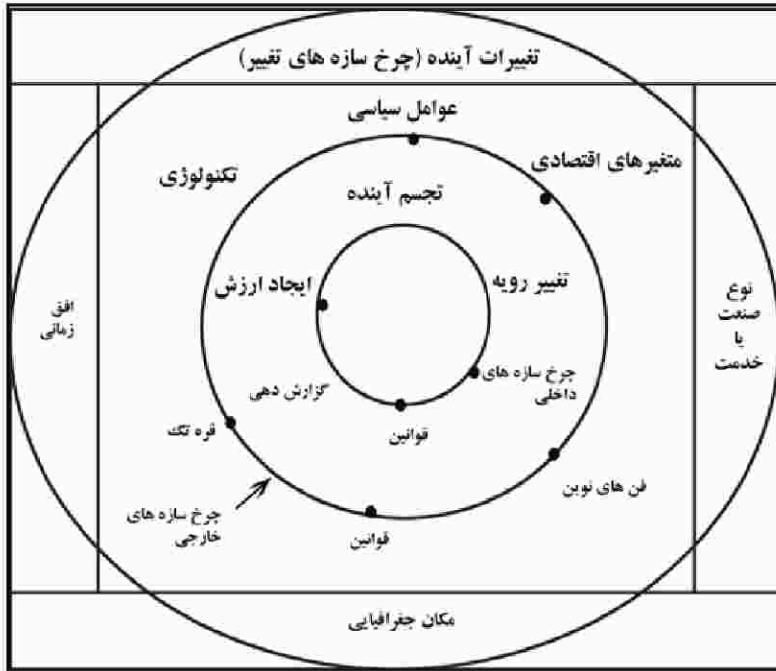
### ۳- نداشتن روحیه مسئولیت و پاسخ‌گویی

اصولاً مهارگری بدون وجود برنامه مفهومی ندارد. بنابراین اولین مرحله در استقرار مهارگری داشتن اهداف، برنامه‌ها و تعریف آنها و قبول مسئولیت فعالانه مدیران عالی شرکت‌ها و سازمان‌ها است [۹].

به بیان دیگر ارتباط میان عوامل هزینه و محصولات به‌گونه‌ای که بهای تمام شده را به گونه‌ای منطقی و منصفانه محاسبه کند، از اهداف اصلی پیدایش روش‌های حسابداری مدیریت است. به‌منظور بررسی و تجزیه و تحلیل علل موانع توسعه حسابداری مدیریت باید عوامل درونی و برونی شرکت را در نظر گرفت. الگوی نوین حسابداری مدیریت که در شکل شماره (۱) ارائه شده است بخشی از این موانع را بیان می‌کند.



شکل شماره (۱): موانع توسعه مسابرداری



همان‌طور که در شکل شماره (۱) ملاحظه می‌شود، آنچه موجب تغییرات در مسابرداری مدیریت می‌شود در سه سطح به وجود می‌آید: در سطح اول تغییرات آینده، نوع صنعت، افق زمانی و مکان جغرافیایی شرکت، مسابرداری مدیریت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در سطح دوم متغیرهای اقتصادی، عوامل سیاسی، فن‌آوری، فن‌های نوین، قوانین و فرهنگ ملاحظه می‌شود. سرانجام، در سطح سوم ایجاد ارزش، تجسم آینده، تغییر روش، قوانین و گزارش‌دهی عوامل تأثیرگذار به شمار می‌آید [۱۳].

با توجه به مبانی نظری و از مجموع تحقیقات صورت گرفته در زمینه مسابرداری مدیریت معیارها و ویژگی‌های مؤثر بر تصمیم‌گیری در حوزه مسابرداری مدیریت عبارت است از:

۱- متغیرهای اقتصادی؛

۲- عوامل سیاسی؛

۳- تکنولوژی؛

۴- قوانین و مقررات؛





- ۵- نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض در میان مدیران مالی و تصمیم گیران؛
- ۶- نداشتن روحیه پاسخگویی و مسئولیت پذیری گروهی در سازمان‌ها؛
- ۷- نداشتن روحیه نوآوری در میان مدیران و حسابداران؛
- ۸- عدم گرایش به روحیه همبستگی گروهی؛
- ۹- عدم آشنایی حسابداران و مدیران با روش‌های حسابداری مدیریت؛
- ۱۰- عدم تهیه گزارش‌های اساسی و به موقع توسط واحدهای حسابداری برای اخذ تصمیم؛
- ۱۱- عدم وجود چشم انداز روشن از آینده سازمان در میان مدیران و کادر مالی سازمان‌ها؛

### مروری بر ادبیات تحقیق

سادات اشکوری [۱۱۸] با بررسی چگونگی و میزان کاربرد اطلاعات حسابداری در صنعت آب برای تصمیم‌گیری نشان داد که به عقیده ۶۴ درصد از افراد جامعه آماری، تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری در صنعت آب ایران، توانایی تهیه اطلاعات بموقع را ندارند. ۷۶ درصد از افراد نیز عقیده داشته‌اند که کاربرد و کارکرد اطلاعات حسابداری در صنعت آب ایران شناخته شده نیست.

سروری [۱۱۶] با بررسی ابزارهای و روش‌های کاربردی در حسابداری مدیریت مشخص نمود، افزایش رقابت‌ها در محیط جهانی، پیشرفت‌های فناوری اطلاعات، مشتری محوری، تغییر ساختار مدیریتی و تغییر در محیط اجتماعی سیاسی فرهنگی منجر به شکل‌گیری حسابداری مدیریت گردید. استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت جزء جدا نشدنی برای فعالیتهای واحدهای اقتصادی به حساب می‌آید. سیستم حسابداری مدیریت بر اطلاعات مالی و غیرمالی تمرکز دارد و این سیستم‌ها عمدتاً آینده‌نگر و از قاعده‌ای تبعیت نمی‌کند. در عصر کنونی اقتصاد جهان بین استراتژی بلندمدت (مربوط به حسابداری مدیریت) و اهداف کوتاهمدت (مربوط به حسابداری مالی) رابطهای جدانشدنی وجود دارد. واحدهای اقتصادی در چنین شرایطی می‌بایست با اتخاذ استراتژی‌های مشخص خود را با محیط در حال تغییر تطبیق دهند.

ذبیحی [۱۱۴] با بررسی سیستم حسابداری بهای تمام شده در شرکت‌های پرورش طیور نشان داد که اطلاعاتی که توسط سیستم حسابداری موجود جمع‌آوری می‌شود، پاسخگوی نیازهای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مدیریت نیست.

ذکریایی [۱۱۵] با بررسی کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت در واحدهای تولیدی خودروسازی ایران نشان داد که مدیران واحدهای خودروسازی از اطلاعات و گزارش‌های قسمت حسابداری استفاده می‌کنند و آنها در تصمیم‌گیری خود از این اطلاعات بهره می‌برند.

پرتویی [۱۱۷] در مقاله با هدف بررسی رابطه‌ی بین مدیریت واقعی سود و مدیریت حسابداری سود به‌منظور هموارسازی سود با استفاده از جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به عنوان نماینده‌ی متغیر مدیریت واقعی



سود و اقلام تعهدی اختیاری به عنوان نماینده‌ی متغیر مدیریت حسابداری سود به این نتیجه رسید که مدیران از هر دو روش مدیریت سود برای هموارسازی سود استفاده می‌کنند و مدیریت واقعی سود و مدیریت حسابداری سود بصورت همزمان انجام می‌شوند.

یزدانی [۲۰] با بررسی موانع و مشکلات موجود در بهره‌برداری از اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت شیلات نشان داد که مدیران این شرکت، وقت کافی به منظور بهره‌برداری از این اطلاعات را ندارند و از سوی دیگر، دانش کافی و آشنایی لازم را برای استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت برای تصمیم‌گیری‌ها نیز در آنها مشاهده نمی‌شود.

گوران حیدری [۱۹] در پژوهشی با عنوان حسابداری مدیریت اسلامی بیان نمود حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از حسابداری در کنترل ورهبری سازمان است. بنابراین اهداف و خصوصیات حسابداری اسلامی نه تنها باید موجب ارائه تصویر درست درباره واحد تجاری شود بلکه باید به گونه‌ای باشد که واحدهای تجاری را به سوی احسان و پرهیز از بی‌عدالتی رهنمون سازد. برای حسابداری اسلامی اهداف متفاوتی مانند سودمندی برای تصمیم‌گیری، پاسخگویی، پاسخگویی اسلامی و پاسخگویی از طریق زکات مطرح شده است.

شانهای و لانگ فیلد [۲۴] با بررسی کاربرد روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در شرکت‌های استرالیایی بیان کردند که به رغم اینکه اغلب شرکت‌ها این روش‌ها را به کار گرفته‌اند، هنوز روش‌های سنتی کاربرد زیادی دارد. البته اغلب این شرکت‌ها بر استفاده از روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در آینده تأکید داشتند. به نظر پژوهشگران یاد شده شاید هنوز زود باشد که اظهار نظر شود که روش‌های سنتی حسابداری مدیریت برای تولیدکنندگان نامناسب و نامربوط است.

عبدالقادر و لاتر [۲۱] با بررسی وضعیت روش‌های حسابداری مدیریت شرکت‌های انگلیسی نشان دادند که روش‌های حسابداری مدیریت که در بسیاری از شرکت‌های انگلیسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، همچنان فراهم کردن طیف وسیعی از اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری عملی صحیح و تأثیرگذار نیست و بودجه‌بندی، سودآوری محصول و معیارهای عملکرد مالی همچنان در کنار توجه به سایر گزینه‌ها مورد توجه قرار دارد و روش‌های نوین حسابداری مدیریت تحت تأثیر سایر متغیرها و مولفه‌های تأثیرگذار قرار دارد.

انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (۲۰۰۳) پژوهشی در زمینه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های آمریکایی را انجام داده است. شیوه‌های مورد بررسی آنها در قالب چهار گروه شیوه‌های بودجه‌بندی و ارزشیابی، شیوه‌های پشتیبان تصمیم‌گیری، روش‌های کنترل، تحلیل و برنامه‌ریزی و شیوه‌های سنجش و بهبود عملکرد دسته‌بندی شد. برخی از یافته‌های کلیدی این پژوهش به شرح زیر بود:

مدیریت هزینه از عوامل اصلی در تصمیم‌گیری‌های اساسی است.

● پذیرش ابزار مدیریت هزینه جدید در محیط اقتصادی فعلی اولویت ندارد.

● ابزارهای حسابداری مدیریت سنتی هنوز به صورت گسترده به کار می‌رود.



تأمین منابع لازم، فناوری‌های مؤثر و کارآمد و تجربه‌های داخلی به‌علاوه شیوه‌های مقداری به‌عنوان مهمترین محرک‌های پذیرش بهترین روش‌ها است.

جزایری و کاتبرث [۲۷] در مطالعه خود با بررسی مقالات انتشار یافته نشان دادند که اولویت‌های مجلات حسابداری مدیریت مربوط به چالش سازمان‌ها و مدیران در این تحقیقات در نظر گرفته نشده است. یک دلیل برای این موضوع تغییر در منابع ایجادکننده ارزش در واحدهای تجاری معرفی شده است. به بیان دیگر دارایی‌های مشهود ۶۲ درصد ارزش دارایی‌های کل شرکت و در پایان قرن بیستم تنها ۱۰ تا ۱۵ درصد آنها را شامل می‌شود. آنها به این نتیجه رسیده‌اند که موضوعات مهمی در آینده نظیر مدیریت منابع انسانی، مدیریت هزینه، تأثیر قوانین و مقررات، رشد فروش و مدیریت تغییرات، زنجیره عرضه و ارزش، توسعه محصولات جدید، تأثیر فناوری و جهانی‌سازی از موضوعات مهمی است که در اولویت تحقیقات حسابداری مدیریت در قرن جدید قرار می‌گیرد.

### روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه، یک مطالعه توصیفی - تحلیلی است که به روش مقطعی در میان کارشناسان خبره حسابداری و برخی از مدیران مالی شرکت‌های مختلف تولیدی و خدماتی کشور انجام شده است. تعداد حجم‌نمونه پژوهش برای نظرخواهی در مورد مولفه‌ها و معیارهای مؤثر بر تصمیم‌گیری مدیران شامل ۳۰ نفر بود که به روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی شده انتخاب شدند. در مرحله دوم تنها دهنفر از مجموعه مدیران مالی با سابقه کار ستادی و تصمیم‌گیری که در زمینه حسابداری مدیریت در حوزه مختلف فعالیت داشته و سال‌های متمادی در شرکت‌های تولیدی و خدماتی کشور حضور دارند، برای اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت بر اساس روش تحلیل سلسله مراتبی، انتخاب شدند. ابزار اصلی این تحقیق متشکل از دو پرسشنامه اصلی است. پرسشنامه اول که بر اساس مبانی نظری تحقیق تهیه شده است، برای سنجش نتایج نظرخواهی از جامعه آماری در مورد مولفه‌ها و معیارهای تصمیم‌گیری مدیران می‌باشد. پرسشنامه دوم، برای اولویت‌بندی این عوامل و معیارها بر مبنای عوامل و ویژگی‌های نهایی شده در پرسشنامه اول در زمینه تصمیم‌گیری در حوزه حسابداری مدیریت با استفاده از ماتریس مقیاس زوجی و به روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) طراحی شده است. در ضمن روایی پرسشنامه توزیع شده در بین جامعه آماری از لحاظ اعتبار محتوا، با استفاده از نظر ۵ تن از اساتید صاحب‌نظر تأیید شده و پایایی پرسشنامه نیز به وسیله ضریب آلفای کرونباخ محاسبه گردید که مقدار این ضریب برای پرسشنامه اول  $\alpha=0.81$  و برای پرسشنامه دوم  $\alpha=0.85$  می‌باشد. در این پژوهش از نرم‌افزارهای SPSS18 برای تحلیل داده‌ها، آزمون‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار و فراوانی و همچنین آزمون تی و همچنین نرم‌افزار Expert choice برای تحلیل پرسشنامه دوم استفاده گردید.

### یافته‌های پژوهش

نتایج نظرخواهی در مورد عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری به شرح جدول شماره (۲) می‌باشد.



جدول شماره (۲): نتایج نظرخواهی در زمینه عوامل موثر بر تصمیم‌گیری

نتیجه آزمون	p-value	تکرار معیار	بالاترین	نظرات پاسخ‌دهندگان				معیارهای و ویژگی‌های عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران	
				مخالف	مخالف	بی‌نظر	موافق	مخالف	موافق
✓	۰/۰۰۱۸	۰/۹۱	۴/۱۷	۲	۰	۴	۱۱	۱۳	۱. منبرهای اقتصادی
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۵۳	۴/۵۷	۰	۰	۱	۱۱	۱۸	۲. عوامل سیاسی
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۴۴	۴/۴۸	۰	۰	۳	۱۱	۱۷	۳. تکنولوژی
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۷۳	۴/۵۰	۱	۰	۱	۱۰	۱۸	۴. قوانین و مقررات
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۵۰	۴/۵۴	۰	۰	۰	۱۴	۱۶	۵. نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض در میان مدیران مالی و تصمیم‌گیران
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۸۴	۴/۳۳	۱	۰	۴	۹	۱۶	۶. نداشتن روحیه پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری گروهی در سازمان‌ها
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۶۱	۴/۶۳	۰	۱	۳	۷	۲۱	۷. نداشتن روحیه نوآوری در میان مدیران و حسابداران
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۸۴	۴/۴۷	۰	۰	۰	۴	۲۴	۸. عدم گرایش به روحیه همبستگی گروهی
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۶۲	۴/۴۳	۰	۰	۲	۱۳	۱۵	۹. عدم آشنایی حسابداران و مدیران با روش‌های حسابداری مدیریت
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۷۰	۴/۳۰	۰	۰	۴	۱۳	۱۳	۱۰. عدم ارسال گزارش‌های اساسی وبه موقع توسط واحدهای حسابداری برای اتخاذ تصمیم
✓	۰/۰۰۰۱	۰/۵۶	۴/۶۰	۰	۰	۱	۱۰	۱۹	۱۱. عدم وجود چشم‌انداز روشن از آینده سازمان در میان مدیران و کادر مالی سازمان‌ها

یافته‌ها در جدول شماره (۲) نشان می‌دهد که میانگین امتیاز هر یک از عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران بیشتر از ۷۵ درصد نمره قابل اکتساب بوده است. به عبارت دیگر، کلیه خبرگان جامعه آماری با معیارها و ویژگی‌های عوامل



موثر بر تصمیم‌گیری مدیران موافق بودند و مولفه جدیدی را پیشنهاد نکردند.

### مراحل روش فرایند تحلیل سلسله مراتبی به منظور مقایسه‌های زوجی

یکی از روش‌های تصمیم‌گیری با شاخص‌های (AHP) فرایند تحلیل سلسله مراتبی چندگانه است که به کارگیری این روش مستلزم چهار گام عمده زیر است:

**گام اول:** مدل‌سازی، در این گام مساله و هدف از تصمیم‌گیری به صورت سلسله مراتبی از عناصر تصمیم که با هم در ارتباط هستند، در می‌آید. عناصر تصمیم شامل شاخص تصمیم‌گیری و گزینه‌های تصمیم است.

**گام دوم:** قضاوت ترجیحی یا مقایسه‌های زوجی است، مقایسه‌های بین گزینه‌های مختلف تصمیم‌گیری بر اساس هر شاخص و در مورد اهمیت شاخص تصمیم با انجام مقایسه زوجی صورت گرفته می‌شود.

**گام سوم:** محاسبه وزن‌های نسبی، وزن و اهمیت عناصر تصمیم نسبت به هم از طریق مجموعه‌ای از محاسبات عددی تعیین می‌شود.

**گام چهارم:** ادغام وزن‌های نسبی و محاسبه وزن نهایی، این گام به منظور رتبه‌بندی گزینه‌های تصمیم صورت می‌پذیرد.

در روش AHP موضوعی تحت عنوان سازگاری سیستم وجود دارد. نرخ ناسازگاری مکانیزی می‌است که سازگاری مقیاسه‌ها را مشخص می‌کند. این مکانیزم نشان می‌دهد که تا چه اندازه می‌توان به اولویت‌های جداول اعتماد کرد. تجربه نشان داده است که اگر نرخ ناسازگاری کمتر از  $0/1$  باشد، می‌توان سازگاری مقیاسه‌ها را پذیرفت. در غیر این صورت باید مقیاسه‌ها مجدداً انجام گیرد [۴].

مقایسه و تعیین اولویت معیارهای اصلی براساس هدف

از آنجایی که تعداد عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران که در جدول شماره (۱) مورد نظر سنجی و تأیید قرار گرفته، زیاد می‌باشد، با مشورت و استفاده از نظرات خبرگان و بر اساس اطلاعات حاصل از جدول شماره (۱) با استفاده از داده‌های مربوط به میانگین هر کدام از گزاره‌های احصاء شده، معیارها زیر به‌عنوان معیارهای اصلی برای اولویت‌بندی و رتبه‌بندی عول موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه حسابداری مدیریت مدنظر قرار گرفت:

۱- نداشتن روحیه نوآوری در میان مدیران و حسابداران؛

۲- عدم وجود چشم‌انداز روشن از آینده سازمان در میان مدیران و کادر مالی سازمان‌ها؛

۳- عوامل سیاسی؛

۴- نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض در میان مدیران مالی و تصمیم‌گیران؛

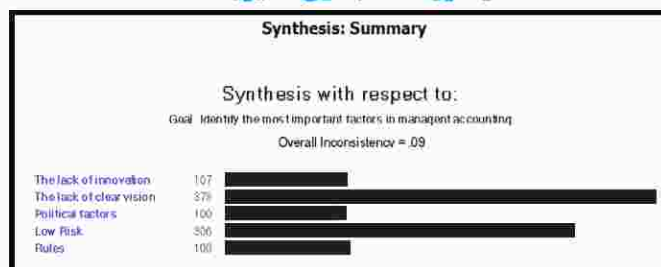
۵- قوانین و مقررات؛

با مقایسه زوجی معیارهای اصلی براساس هدف، ضریب اهمیت هر یک از معیارهای اصلی محاسبه می‌شود. برای این منظور در مرحله دوم توزیع پرسش‌نامه‌ها، از نظر ده متخصص خبره استفاده شده است. اعداد به‌دست



آمده ضرب اهمیت هر یک از معیارهای اصلی را نشان می‌دهد. جدول (۳) خروجی نرم‌افزار Expert choice بوده و بردار ویژه معیارهای مذکور ارائه می‌نماید.

### جدول شماره (۳) : تعیین اولویت عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه مساب‌اری مدیریت



همچنان‌که در جدول فوق مشاهده می‌کنید معیارهای عدم وجود چشم انداز روشن از آینده سازمان در میان مدیران و کادر مالی سازمان‌ها (۰/۳۷۸)، نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض در میان مدیران مالی و تصمیم‌گیران (۰/۳۰۶)، قوانین و مقررات (۰/۱۰۹)، نداشتن روحیه نوآوری در میان مدیران و حسابداران (۰/۱۰۷)، عوامل سیاسی (۰/۱۰۰) به ترتیب بیشترین اولویت را به خود اختصاص داده‌اند. نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده (۰/۰۹) برآورد گردیده است و چون مقدار به دست آمده از ۰/۱ کوچکتر است، بنابراین می‌توان به مقایسه انجام شده اتکا نمود.

### نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها

برای اتخاذ یک تصمیم مساعد باید بتوان، ارزش هر یک از نتایج احتمالی را که پس از انجام تصمیم او حاصل خواهد شد، پیش‌بینی کرده و به طور ضمنی این ارزش‌ها را با نوعی مقیاس کمی مقایسه، و احتمال موفقیت را بررسی نماید، که این کار همیشه ساده نخواهد بود. تصمیم‌گیری از اجزای جدایی‌ناپذیر مدیریت به‌شمار می‌آید به طوری که در تعیین خط مشی‌های و استراتژی سازمان‌ها، در تدوین هدف‌ها، طراحی سازمان، انتخاب، ارزیابی و در تمامی اعمال مدیریت، تصمیم‌گیری جزء اصلی و رکن اساسی است.

مروری بر ادبیات موضوع بیانگر آن است که تاکنون در سطح کشور تحقیق قابل ملاحظه‌ای در زمینه شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری مدیران در حوزه مساب‌اری مدیریت نشده است. در این تحقیق مولفه و شاخص‌های اصلی موثر بر تصمیم‌گیری در حوزه مساب‌اری مدیریت از ادبیات و مبانی نظری گردآوری شده استخراج شد. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که مولفه‌های یافت شده از مبانی نظری، از نظر جامعه آماری تحقیق مولفه‌های مهم و تاثیرگذار هستند. کما اینکه بر اساس یافته‌ها و نتایج آزمون آماری تحقیق این ادعا تأیید شده است. بر اساس آنچه که عبدالقادر و لاتر در یافته‌های تحقیق خود به آن اشاره کرده‌اند، فراهم کردن طیف



وسیع‌تری از اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری عملاً امری صحیح و تاثیرگذار نیست و بودجه‌بندی، سودآوری محصول و معیارهای عملکرد مالی همچنان در کنار توجه به سایر گزینه‌ها مورد توجه قرار دارد و روشهای نوین حسابداری مدیریت، تحت تاثیر سایر متغیرها و مولفه‌های تاثیرگذار قرار دارد. همچنین بر اساس تحقیقات جزایری و کاتیرث، موضوعهای مهمی در آینده نظیر مدیریت منابع انسانی، مدیریت هزینه، تاثیر قوانین و مقررات، رشد فروش و مدیریت تغییرات، زنجیره عرضه و ارزش، توسعه محصولات جدید، تاثیر فناوری و جهانی‌سازی از موضوعات مهمی است که در اولویت تحقیقات حسابداری مدیریت در قرن جدید قرار می‌گیرد. این مولفه‌ها از جمله مواردی هستند که نشان‌دهنده تاثیرپذیری حسابداری مدیریت از سایر مولفه‌های مهم در حوزه‌های دیگر است. مجموعه این ادعاها و نتایج تحقیقات صورت گرفته، توسط جامعه آماری این تحقیق هم اثبات شده است و می‌توان ادعا کرد که مجموعه‌ای از مولفه‌های مهم در زمینه حسابداری مدیریت وجود دارد که بر تصمیم‌گیری در سازمان‌ها تاثیرگذار است. نداشتن روحیه نوآوری در میان مدیران و حسابداران، عدم وجود چشم انداز روشن از آینده سازمان در میان مدیران و کادر مالی سازمان‌ها، عوامل سیاسی، نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض در میان مدیران مالی و تصمیم‌گیران و همچنین قوانین و مقررات از مهمترین مواردی هستند که فارغ از اینکه در زمره گزاره‌های تکنیکی و فنی در زمینه حسابداری مدیریت محسوب نمی‌شوند، بر تصمیم‌های اتخاذ شده توسط مدیران که قرار است ناشی از اطلاعات مستخرج از حسابداری مدیریت باشد، بسیار تاثیرگذار می‌باشد. پیشنهاد می‌شود با شناخت درست و مناسب از متغیرهای اقتصادی که به نوعی بر سیستم‌های حسابداری مدیریت و تصمیم‌گیری مدیران تاثیرگذار است در سازمانها فضای مناسب و رو به رشدی ایجاد شود. بررسی عوامل سیاسی و پیامدهای آن توسط مدیران مالی و مدیران ارشد سازمان‌ها و موسسات تولیدی و خدماتی و حتی حسابداران مدیریت باید با توجه و شناخت بیشتری مدنظر قرار گیرد. تاثیر تکنولوژی بر حیات سازمان و محیط داخلی و خارجی آنها یکی از مولفه‌های مهم در هر کشوری است. عدم توجه حسابداران مدیریت به این مولفه تاثیر زیادی بر تصمیم‌گیری‌ها و نتایج و تبعات آن خواهد داشت. اشراف بر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و شناخت اهمیت آن بر تصمیم‌های متاخذ یکی از مسئولیت‌های مهم در حوزه تصمیم‌گیری‌های سازمانی متاثر از خروجی نظام‌های حسابداری مدیریتی است. تکیه صرف بر مدل‌های رایج بدون در نظر گرفتن محدودیت‌های قانونی کشور در زمینه‌های مختلف، اثرگذاری ابزارهای حسابداری مدیریت را حتی با وجود استقرار درست آن، دچار مشکل می‌کند. نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض در میان مدیران مالی و تصمیم‌گیران هم یکی از نکات مهم و یکی از متغیرهای این تحقیق است که توسط جامعه آماری تحقیق مورد توجه قرار گرفته است. عدم توجه به اهمیت ریسک‌های منطقی و حساب شده در فضای رقابتی، امکان تصمیم‌گیری‌های اساسی و بزرگ را به تاخیر خواهد انداخت. نداشتن روحیه پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری گروهی در سازمان‌ها و گروه‌های تصمیم‌گیر ناشی از بی‌انگیزگی و یا سایر علت‌های موضوعه، عنصر مهمی است که در جامعه آماری این تحقیق مورد توجه و تاکید قرار گرفته شده است. ضعف در روحیه نوآوری در میان مدیران و حسابداران علاوه بر اثر تصمیم‌گیری، امکان حرکت رو به رشد سازمان در فضا و محیط رقابتی و دائمی



در حال حرکت به سوی نوآوری را تحت تاثیر قرار می‌دهد. عدم گرایش به روحیه همبستگی گروهی در میان مجموعه مالی، حس اعتماد به نفس و پذیرش شروع به حرکت‌های بزرگ در سازمان‌ها را با خطر جدی مواجه خواهد کرد. عدم آشنایی حسابداران و مدیران با روش‌های حسابداری مدیریت در غالب تکنیک‌های مختلف که اغلب از رشته‌های همچون مدیریت و یا صنایع وارد عرصه حسابداری شده است، امکان به روز شدن را از حسابداران مدیریت گرفته و این عدم رشد و به روز بودن در زمینه‌های مختلف که اغلب حالت رقابتی به خود گرفته است، پدیده‌ای منفی و مخرب محسوب می‌شود. عدم ارسال گزارش‌های اساسی و به‌موقع توسط واحدهای حسابداری برای اخذ تصمیم نیز از جمله مواردی است که توسط جامعه آماری تحقیق مورد توجه قرار گرفته است. عدم وجود چشم‌انداز روشن از آینده سازمان در میان مدیران و کادر مالی سازمان‌ها که خود ناشی از عدم طرح‌ریزی درست استراتژی‌های سازمان است به یکی از نقاط ضعف مهم در سازمان‌ها، شرکت‌ها و موسسات تولیدی خدماتی تبدیل شده است.

اما درک این پدیدار ذهنی که سازمان‌ها، واحدهایی ایستا محسوب می‌شوند، ممکن است بتواند روش‌های حسابداری مدیریت را منطبق با نیازهای آنان تدوین کند؛ سازمان‌ها همزمان با ورود و خروج مدیران و کارکنان تغییر می‌کنند. علاوه بر این، اولویت‌ها و سیستم‌های ارزشی محیط نیز در حال تغییر است و ناگزیر سازمان‌ها باید خود را با محیط در حال تغییر مطابقت دهند. دو نیروی اصلی موثر بر سازمان‌های امروزی، عبارتند از: تغییرات تکنولوژی و رقابت‌های جهانی. سازمان‌هایی که نتوانند خود را با این دو نیرو تطبیق دهند، در بلندمدت قادر به ادامه حیات نخواهند بود.

سازمان‌هایی که در چنین محیط‌های پویا فعالیت می‌کنند برای تهیه اطلاعات مورد نیاز، ناگزیر به سیستم حسابداری مدیریت خود اتکا می‌کنند. چنانچه تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تکاملی سازمان عقب بیفتد، این سیستم در واقع ترمزی برای مواجهه با محیط در حال تغییر محسوب خواهد شد. بنابراین سازمان‌ها باید با تغییرات محیط سازگار شوند و حسابداری مدیریت نیز باید خود را با تغییرات سازمان هماهنگ کنند.

همراه با تحولات پیچیده در زمینه مقوله‌هایی چون تاثیر سرمایه‌های فکری در ساختار ثروت، پیدایش سازمان‌های مجازی و تجارت الکترونیک، اهمیت اقتصاد مبتنی بر دانش و سرمایه فکری، تغییر در انتظارات سهامداران، توجه و تاکید بر مسوولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها در سطح جامعه و رعایت اخلاق سازمانی، شکلگیری زنجیره‌های ارزش و تغییرات اساسی در مدل اداره سازمانها متناسب با تئوریهای جدید به پیچیدگی‌های مدیریتی افزوده است. در چنین شرایطی ارائه گزارشات حسابداری مدیریت متناسب با ویژگی‌های صنعت و شرایط کلان اقتصادی می‌تواند مسیر حرکت سازمان در راستای رسیدن به اهداف تعیین شده را هموار نماید.

در نهایت پیشنهاد می‌شود نحوه استفاده از حسابداری مدیریت در صنایع مختلف بررسی شود تا ویژگی‌های خاص صنعت، مزایا و محدودیت‌های حسابداری مدیریت در صنایع مختلف مشخص شده و اصولی معین برای استفاده از این بخش مهم از علم حسابداری که به طور مستقیم بر تصمیم‌گیری‌های مدیران نقش دارد، تدوین گردد تا





به‌فرایند خلق ارزش در بنگاه‌های اقتصادی و نهایتاً اقتصاد جامعه کمک نماید.

- ۱- بلانچارد، کن. (۱۳۸۱). مدیریت بر قلب‌ها، ترجمه عبدالرضا رضایی نژاد. تهران، نشر فردا.
- ۲- رایدر، هریر. (۱۳۸۰). راهنمای جامع حسابداری عملیاتی، ترجمه محمد مهمنی و محمد عبدالله‌پور. تهران، انتشارات سازمان حسابداری.
- ۳- شباهنگ، رضا. (۱۳۸۴). حسابداری مدیریت. تهران، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری.
- ۴- مومنی، منصور. (۱۳۹۱). مدل‌ها و نرم‌افزارهای تصمیم‌گیری چند شاخصه. تهران، انتشارات صانعی.
- ۵- میرسپاسی، ناصر. (۱۳۸۳). مدیریت منابع انسانی. تهران، نشر میر.
- ۶- نوروش، ایرج. مشایخی، بیتا. (۱۳۸۸). حسابداری مدیریت. تهران، انتشارات کتاب نو
- ۷- انصاریان، مهدی. (۱۳۸۲). "استراتژی و حسابداری مدیریت"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۵۶
- ۸- بهرام فر، نقی. (۱۳۷۷). "ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت". فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۱
- ۹- جوادی‌جادو، محمد هادی. (۱۳۸۰). "مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران". ماهنامه حسابداری، شماره ۸۹-۹۰
- ۱۰- رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۸). "حسابداری مدیریت و ارزش آفرینی سازمانی (رویکردی فلسفی و علمی)"، کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت.
- ۱۱- ظروفچی، بهنام. (۱۳۸۷). "حسابداری مدیریت گذشته اکنون و آینده". ماهنامه حسابداری، شماره ۸۹-۹۰
- ۱۲- مام بیگی، محسن. (۱۳۸۰). "حسابداری مدیریت و روش‌های تصمیم‌گیری". ماهنامه حسابداری، شماره ۸۹-۹۰
- ۱۳- نمازی، محمد. (۱۳۷۸). "آینده حسابداری مدیریت"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۳-۳۴: ۲۶
- ۱۴- ذبیحی، علی. (۱۳۷۸). بررسی سیستم حسابداری بهای تمام شده در شرکت‌های پرورش طیور و ارائه الگوی بهینه. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران، ایران.
- ۱۵- ذکریابی، علی. (۱۳۷۹). بررسی کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت در واحدهای تولیدی خودروسازی ایران. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران، ایران.
- ۱۶- سروی، الیاس. (۱۳۹۳). "نگاه اجمالی به پنجاه ابزار، روش و تکنیک‌های کاربردی در حسابداری"



- مدیریت". فصلنامه دانش و پژوهش های حسابداری، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۶
- ۱۷- پرتویی، ناصر. (۱۳۹۲). " بررسی رابطه ی بین مدیریت واقعی سود و مدیریت حسابداری سود از دیدگاه هموارسازی سود". فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۷
- ۱۸- سادات اشکوری، سیدعلی. (۱۳۷۷). بررسی تحلیلی چگونگی و میزان کاربرد اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های صنعت آب ایران. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران، ایران.
- ۱۹- گوران حیدری، سید فرهاد. (۱۳۹۴). " حسابداری مدیریت اسلامی". فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۳
- ۲۰- یزدانی، شنطیا. (۱۳۸۲). بررسی موانع و مشکلات موجود در بهره‌برداری از اطلاعات حسابداری مدیریت در سطح مدیران شرکت‌های سهامی شیلات ایران. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران. ایران.

21-Abdel-Kader, M. & R. Luther (2003). An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices, working paper, University of Essex.

22-Anthony, R. (2003). Management Accounting: A personal history, **Journal of Management Accounting Research**, 15, pp. 249-253.

23-Bouwens, J. & van Lent, L. (2006). Performance measure properties and the effect of incentive contracts, **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 18, 55-75.

Chenhall & Langfield-Smith (1998). Adoption and benefits of management accounting techniques and practices: An Australian study, **Management Accounting Research**, Vol. 9.

24-Funck, E. (2007). The balanced scorecard equates interests in healthcare organizations, **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 3 No. 2, pp. 88-103.

25-Horngren. C. (2004). Management accounting: Some Comments, **Journal of Management Accounting Research**, 16, pp. 207-211.

26-Jazayeri, M. and P. Cuthbert (2004). Research in Management Accounting: What needs to be researched? Working Paper, 10, Manchester University, pp. 1-20.

27-Nandini, C. & Deirdre, C. & Paul, M. (2012). Graph standardization and management accounting at AT&T during the 1920s, **Accounting History**, 17(1), 35-62.

28-Noreen, E. (1987). Commentary on H. Thomas Johnson and Rubert S. Kaplan's Relevance Lost: the Rise and fall of management accounting, **Accounting Horizons**, December, pp. 11-16.