

شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر نقی بهرام فر*

دکتر شکرالله خواجهی**

امین ناظمی***

تاریخ دریافت: ۸۵/۰۹/۱۹ تاریخ پذیرش: ۸۶/۰۷/۰۵

چکیده

در این مقاله، موانع و مشکلات حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی می شود. نمونه آماری شامل ۵۲ شرکت از میان صنایع موجود در بورس است. روش این تحقیق، استقرایی و براساس اطلاعات جمع آوری شده از طریق پرسشنامه و مصاحبه است. آزمون فرضیات به کمک روش آماری توزیع کای دو انجام شده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که چهار عامل از موانع عمده در توسعه حسابداری مدیریت شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این عوامل عبارت است از: ۱- آشنا نبودن مدیران نسبت به مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت ۲- عدم آموزش کافی و مناسب در دانشگاهها و مراکز آموزشی به منظور آماده سازی مدیران آینده ۳- عدم تهیه اطلاعات بموقع توسط سیستمهای حسابداری ۴- تغییرات پیاپی در سیاستهای اقتصادی. از سوی دیگر، نبودن استانداردهای پذیرفته شده در حسابداری مدیریت از دیدگاه پاسخ دهندگان مانعی بر سر راه توسعه این رشته نیست.

واژه های کلیدی: سیستمهای حسابداری، توسعه حسابداری مدیریت، آموزش حسابداری مدیریت، استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت.

* استادیار حسابداری دانشگاه تهران

** دکتری حسابداری از دانشگاه تهران

*** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

۱- مقدمه

به دلیل پیچیدگی سازمانی و گسترش فعالیتهای تجاری، مدیران همواره ناگزیر از تصمیم‌گیریهای گوناگونی در مورد امور روزمره و همچنین هدفهای کوتاه‌مدت و بلندمدت سازمان هستند، برای مثال در یک شرکت تولیدی باید تصمیم گرفته شود که چه محصولی تولید شود و اگر چندین محصول متفاوت تولید می‌شود، بهترین ترکیب تولید چیست؛ چه روشی برای تولید مناسب است؟ آیا بهتر است از سیستم ماشینی استفاده، یا از سیستم دستی تولید استفاده گردد؟

تصمیم‌گیری بدون تجزیه و تحلیل و ارزیابی صحیح و منطقی شقوق گوناگون، پیامدی جز اتلاف وقت و تحمل زیانهای سنگین نخواهد داشت. از این رو آگاهی از فرایند تصمیم‌گیری و استفاده از روشهای مختلف تصمیم‌گیری در سطح درون‌سازمانی و برون‌سازمانی می‌تواند سودمند و کارساز باشد. کارآیی و اثربخشی مؤسسات اقتصادی و رشد و توسعه اقتصادی - اجتماعی جوامع به میزان قابل توجهی به توسعه کاربرد حسابداری مدیریت بستگی دارد. بویژه اینکه فرایندهای برنامه‌ریزی و کنترل یا تصمیم‌گیری بر پایه اطلاعات و نتایج سیستم حسابداری مدیریت استوار است. تصمیم‌گیری نیازمند برنامه‌ریزی است و به منظور برنامه‌ریزی، دسترسی به اطلاعات ضروری می‌نماید.

برنامه‌ریزی یکی از وظایف مهم مدیریت است که مانند پلی، زمان حال را به آینده مرتبط می‌سازد. کنترل نیز فرایندی است که از طریق آن مدیران اطمینان حاصل می‌کنند که عملکرد شرکت با فعالیتهای برنامه‌ریزی شده مطابقت دارد. از این رو، برنامه‌ریزی و کنترل هنگامی سودمند است که همزمان به کار گرفته شود.

برای برنامه‌ریزی و کنترل در هر سازمانی به اطلاعات نیاز است و اطلاعاتی که سیستم حسابداری در هر سازمان فراهم می‌سازد، اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیری به منظور برنامه‌ریزی و کنترل است.

اطلاعات حسابداری را می‌توان به اطلاعات حسابداری مالی و اطلاعات حسابداری مدیریت تقسیم‌بندی کرد. اطلاعات حسابداری با هدف گزارشگری برون‌سازمانی به افراد ذینفع تهیه می‌شود، اما گزارشهای حسابداری مدیریت برای تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران و مسئولان درون‌سازمانی است. در مرحله «برنامه‌ریزی» حسابداری مدیریت

آینده نگر است و در مرحله «کنترل» از طریق مقایسه ارقام واقعی با بودجه و استانداردهای از پیش تعیین شده عمل می‌کند.

در ایران به چند دلیل لزوم بازنگری پیوسته در روشهای مدیریتی احساس می‌شود:
 اولاً: 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.
 ثانیاً: به دلیل وجود موقعیت استراتژیک و جغرافیایی کشور، زمینه ترانزیت کالا به کشورهای خارج و به عبارت دیگر صادرات کالا براحتی امکانپذیر است. از این رو درآمدهای حاصل از محصولات تولیدی و کالاهای ترانزیتی برای کشور مهم به شما می‌آید.

ثالثاً: 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.
 با وجود این دلایل به نظر می‌رسد حدود استفاده از روشهای حسابداری مدیریت در تهیه اطلاعات برای مدیران نامعلوم است. این تحقیق با هدف روشن کردن این موضوع انجام می‌شود؛ به عبارت دیگر تلاش می‌شود به این سؤالات پاسخ داده شود که علل عدم به کارگیری (احتمالی) روشهای حسابداری مدیریت چیست؛ آیا هماهنگی لازم بین آموزش حسابداری در کشور با نیازهای حرفه‌ای جامعه در این زمینه وجود دارد؟ سیاستهای اقتصادی جامعه چه تأثیری بر توسعه روشهای حسابداری مدیریت خواهد گذاشت؟

ادامه مقاله به این بخش‌ها تقسیم می‌شود: در بخش اول مطالعات قبلی مرور می‌شود. در بخش دوم فرضیات تحقیق ارائه می‌شود. در بخش سوم، روشهای گردآوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات تشریح می‌شود. در بخش چهارم نتایج تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات ارائه می‌شود. بخش پنجم به نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها برای تحقیقات آینده اختصاص دارد.

۲- پیشینه تحقیق

رشد و توسعه اقتصادی - اجتماعی یا فقر و عقب ماندگی و زوال اجتماعی در هر جامعه با رابطه ای متقابل و مستقیم، به کارآیی نظامهای مدیریت و مدیران سازمانهای آن جامعه وابسته است.

«مدیریت»، فرایند به کارگیری مؤثر و کارآمد منابع مادی و انسانی در برنامه‌ریزی، سازماندهی، بسیج منابع و امکانات، هدایت و کنترل است که برای دستیابی به اهداف سازمانی و براساس نظام ارزشی مورد قبول صورت می‌گیرد (رضائیان، ۱۳۶۸: ۶). از آنجا که مدیران به منظور تصمیم‌گیری صحیح، نیازمند اطلاعات هستند، به نظر می‌رسد آنها به سیستمهای اطلاعاتی دارند که آنها را در انجام وظایف کمک نماید.

حسابداری مدیریت 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 (فاستر و یانگ^۱، ۱۹۹۷: ۶۴).

به نظر می‌رسد حسابداران مدیریت در چندین دهه اخیر با مشکلات و موانع متعددی در اجرای وظایف خود روبرو شده‌اند. مروری بر سیر تکاملی حسابداری مدیریت، گویای این «واقعیت» است که به رغم تغییرات تکنولوژیکی 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 (نمازی، ۱۳۷۸: ۳). به رغم تغییرات قابل ملاحظه‌ای که در ماهیت سازمانها و ابعاد رقابتی در ۶۰ سال گذشته انجام شده، خلاقیت و نوآوری بسیار کمی در طراحی و به کارگیری حسابداری صنعتی و سیستمهای کنترل مدیریتی روی داده است (کاپلن، ۱۹۸۴: ۳۹۰). حداقل تا سال ۱۹۲۵ حسابداری مدیریت پایه‌پای 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 را از دست داده به گونه‌ای که به گفته کاپلن و جانسن (۱۹۸۷) روشهای حسابداری مدیریت

1-Foster and Young.

امروزی با پیشینه ۶۰ ساله نمی تواند اطلاعات مرتبطی برای مسائل و مشکلات جاری شرکتها فراهم آورد (نورین، ۱۹۸۷: ۱۱۰).

از طرف دیگر، دانشجویان رشته حسابداری بسیاری از روشهای برنامه ریزی خطی، تجزیه و تحلیل رگرسیون و تسهیم هزینه ها را فرا می گیرند ولی کمتر آنچه را که یاد گرفته اند به کار می گیرند. البته نمی توان صرف عدم به کارگیری این روشها را دلیل بر بی فایده گی آنها دانست. شاید شرکتها نمی توانند از روشهای حسابداری مدیریت به نحو احسن استفاده نمایند. آنچه بدیهی به نظر می رسد این است که در حسابداری مدیریت میان علوم رفتاری، اقتصاد و روشهای کمی ارتباط طبیعی ایجاد شده است که نهایتاً به بهبود تصمیم گیری مدیران کمک می کند (هورن گرن، ۱۹۸۹: ۳۲-۲۲). بونیز و ادوار دز (۱۹۹۷) در بررسی تاریخی خود از حسابداری مدیریت در کشور انگلیس نشان دادند که رابطه میان نظریه حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی و روشهای مورد استفاده در عمل در طی ۱۰۰ سال اخیر کاملاً تغییر یافته است به گونه ای که تا پیش از سال ۱۹۵۰ در انگلیس، روشهای مورد استفاده در صنایع معادن و فلزات پیشقدم به تئوری (مبانی نظری) حسابداری مدیریت بوده که این روش در اواخر قرن بیستم جابه جا شده، به گونه ای که تئوری حسابداری مدیریت بر روشهای مورد استفاده در حرفه پیشی گرفته است. آتلی (۲۰۰۱) معتقد است که تحقیقات مربوط به حسابداری مدیریت در مسیری قرار گرفته که راه خود را گم کرده است و نمی تواند موضوعات واقعی فرا روی مدیران را در دنیای واقعی تشخیص دهد.

حسابداری مدیریت با آغاز هزاره جدید وارد مرحله تازه ای شده است. سرعت انتقال اطلاعات و ارتباط میان افراد از طریق اینترنت، مرجع جدیدی را به راه انداخته است که از آن به عنوان نسل سوم اینترنت یاد می شود (آنتونی، ۲۰۰۳). به نظر می رسد که لازمه اینکه حسابداران پایه پای تغییرات و تحولات حرکت کنند و از قافله عقب نیفتند، آگاهی و بصیرت کافی و انعطاف در قبال تحولات پیش رو است.

عبدالقادر و لاتر (۲۰۰۳) 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 کننده طیف وسیعی از اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری صحیح نیست و بودجه‌بندی، سودآوری محصول و معیارهای عملکرد مالی همچنان مورد توجه قرار دارد، و روشهای نوین حسابداری مدیریت به میزان کمتری از آنچه در متون آموزشی از آن یاد شده، مورد استفاده قرار می‌گیرد. آنها نحوه تکامل تدریجی حسابداری مدیریت، در قرن بیستم به صورت زیر ارائه می‌کنند:

الف- پیش از ۱۹۵۰؛ **کنترل مالی و تعیین بهای تمام شده**. در این مدت تمرکز بیشتر بر تعیین بهای تمام شده محصولات بود؛ تکنولوژی تولید ساده و تولید محصولات در فرایندی جدا و تفکیک شده انجام می‌گرفت.

ب- سالهای ۱۹۶۵-۱۹۵۰؛ **اطلاعات برای کنترل و برنامه‌ریزی مدیران**. در این دوره، حسابداری مدیریت به عنوان جزئی از سیستم کنترل مدیریتی، نوعی رویکرد عکس‌العمل نگر به شناسایی مشکلات و اتخاذ تصمیمات در برابر انحرافات داشت.

ج- سالهای ۱۹۸۵-۱۹۶۵؛ **کاهش در استفاده از منابع در فرایند تولید**. در این دوره استفاده از روباتها و کامپیوتر به منظور بهبود کیفیت و کاهش در میزان هزینه‌ها رایج بوده است.

د- سالهای ۱۹۹۵-۱۹۸۵؛ **ایجاد ارزش از طریق استفاده مؤثر از منابع**. در این دوره به دلیل عدم اطمینان و پیشرفت‌های غیرقابل پیش‌بینی در تولید و تکنولوژی و ارائه اطلاعات از طریق شبکه جهانی ارتباطات و تجارت الکترونیکی، توجه مدیریت بر ایجاد ارزش از طریق استفاده مؤثر از منابع بوده است.

جزایری و کاتبرث (۲۰۰۴) در مطالعه خود با بررسی مقالات انتشار یافته در مجلات حسابداری مدیریت در بین سالهای ۲۰۰۴-۲۰۰۰ نشان دادند که اولویت‌های مربوط به چالش‌های 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 از سال ۱۹۸۲ 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 موضوعاتی نظیر مدیریت منابع انسانی^۱، مدیریت هزینه، تأثیر قوانین و مقررات، رشد فروش و مدیریت تغییرات، زنجیره عرضه و ارزش^۲، توسعه محصولات جدید، تأثیر فناوری و جهانی سازی از موضوعات مهمی است که در اولویت تحقیقات حسابداری مدیریت در قرن جدید قرار گرفته است.

عسکرانی (۲۰۰۴) معتقد است که در نیمه دوم قرن بیستم، نوآوریهای حسابداری مدیریت در مقاطع مختلف ظهور و بروز کرده است. وی این موارد را به این صورت تقسیم بندی کرده است:

- دهه ۱۹۵۰؛ جریانهای نقدی تنزیل یافته، مدیریت جامع کیفیت، قیمت گذاری انتقالی
 - دهه ۱۹۶۰؛ تکنولوژی کامپیوتری، بودجه بندی بر مبنای هزینه فرصت، بودجه بندی بر مبنای صفر، درخت تصمیم گیری، روشهای یافتن مسیر بحرانی، مدیریت بر مبنای هدف
 - دهه ۱۹۷۰؛ اقتصاد اطلاعات، نظریه نمایندگی، تولید بموقع، منحنی یادگیری، مدیریت پرتفوی، برنامه ریزی مواد اولیه، متنوع سازی
 - دهه ۱۹۸۰؛ هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای هدف، مدیریت ارزش افزوده، نظریه محدودیتها، معیار گزینی
 - دهه ۱۹۹۰؛ مهندسی مجدد فرایند تولید، رقابت بر مبنای زمان، تأمین مالی خارجی، تمرکز بر صلاحیت و شایستگی
- روشهایی نظیر هزینه یابی و بودجه بندی بر مبنای فعالیت (ABC/ABM) و معیار گزینی^۳ با هدف ارتباط دادن میان علتها و معلولها و در به منظور افزایش کارایی در فرایندهای تولید و انجام دادن فعالیتها معرفی و به کار گرفته است (هورن گرن، ۲۰۰۴: ۲۰۸-۲۰۷)؛ به بیان دیگر ارتباط میان عوامل هزینه و محصولات به گونه ای که بهای تمام

1-Human Resource Management.

2-Value and Supply Chain.

3-Bench Marking.

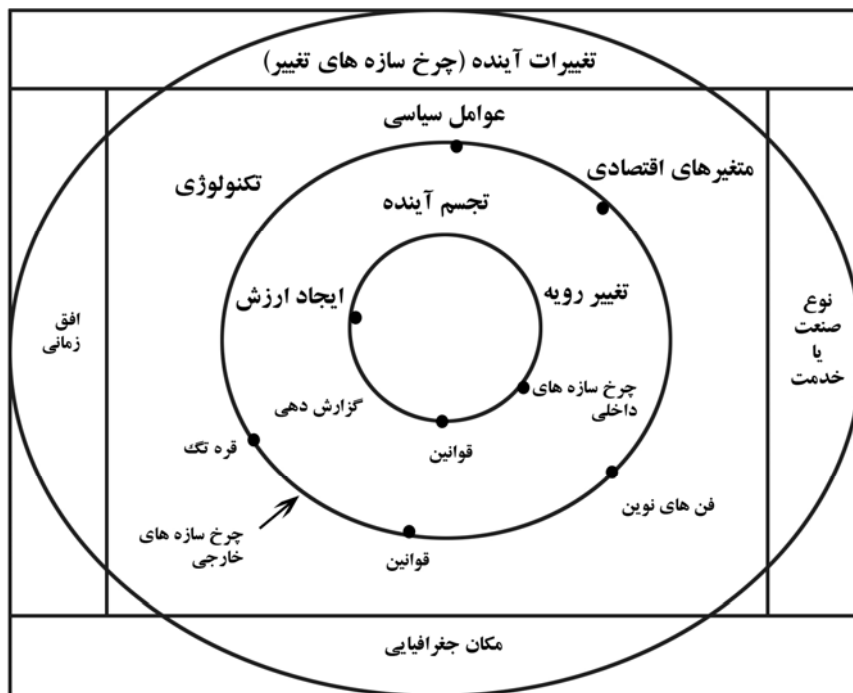
شده را به گونه ای منطقی و منصفانه محاسبه کند از اهداف اصلی پیدایش روشهای حسابداری مدیریت است.

لازمه حضور یک شرکت در عرصه رقابت، کسب تواناییهای لازم و به دست آوردن استانداردهای بالای عملکرد به منظور تأمین نیاز مشتریان است. علاوه بر آن موفقیت هر شرکت در گرو حفظ و رضایت پایدار مشتریان نیز است. در این صورت، مدیران، می توانند به بقای خود در شرکت امیدوار باشند. بنابراین به نظر می رسد وجود یک سیستم اطلاع رسانی مناسب برای مدیران که از جانب حسابداران پشتیبانی می شود در دستیابی به اهداف ضروری باشد. آنچه بیشتر مد نظر است، این است که اوضاع جدید نیاز به استفاده از روشهای جدید و مطابق با تحولات و پیشرفتهای را اجتناب ناپذیر ساخته است. بنابراین از هر سیستم حسابداری مدیریت انتظار می رود خود را با وضعیت جدید وفق دهد و در صورت امکان، فراتر از اوضاع فعلی شرکت پیش رود. امروزه نقش حسابداری مدیریت از اندازه گیری و گزارشگری فعالیتهای تجاری به مشارکت در دیگر بخشها نظیر طراحی و نوآوری در بهبود عملکرد واحد تجاری گسترش یافته است. در سالهای اخیر شاهد رشد گسترده برنامه هایی هستیم که برای افزایش کیفیت محصول، کاهش هزینه و بهبود عملکرد طراحی شده اند. تولید بموقع^۱، مدیریت کیفیت جامع^۲، هزینه یابی هدف^۳، معیارسنجی^۴، هزینه یابی بر مبنای فعالیت^۵، مدیریت بر مبنای فعالیت^۶، ارزیابی متوازن، شش سیگما^۷ و نظریه محدودیتها^۸ نمونه هایی از این برنامه ها است (آلبرایت و لام، ۲۰۰۶).

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل علل موانع توسعه حسابداری مدیریت باید عوامل درونی و برونی شرکت را در نظر گرفت. الگوی نوین حسابداری مدیریت در آینده که

-
- 1-Just in time.
 - 2-Total quality management (TQM).
 - 3-Target Costing.
 - 4-Benchmarking.
 - 5-Activity Based Costing (ABC).
 - 6-Activity Based Management (ABM).
 - 7-Six Sigma.
 - 8-Theory of Constraints.

توسط نمازی (۱۳۷۸) ارائه شده است برای این کار مناسب به نظر می‌رسد. در شکل شماره ۱ این الگو نشان داده شده است.



شکل ۱- الگوی نوین حسابداری مدیریت در آینده

همان‌طور که در شکل شماره ۱ ملاحظه می‌شود، آنچه موجب تغییرات در حسابداری مدیریت می‌شود در سه سطح به وجود می‌آید: در سطح اول تغییرات آینده، نوع صنعت، افق زمانی و مکان جغرافیایی شرکت، حسابداری مدیریت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در سطح دوم متغیرهای اقتصادی، عوامل سیاسی، فناوری، فنهای نوین، قوانین و فرهنگ ملاحظه می‌شود. سرانجام، در سطح سوم ایجاد ارزش، تجسم آینده، تغییر روش، قوانین و گزارش دهی عوامل تأثیرگذار به شمار می‌آید. در این تحقیق، سطح دوم مبنای ارزیابی و بررسی عوامل و موانع مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت قرار می‌گیرد، به بیان دیگر تأثیر

متغیرهای اقتصادی، فناوریهای نوین و قوانین و گزارشگری در هنگام آزمون فرضیات مدنظر قرار می‌گیرد.

آموزش مفاهیم حسابداری مدیریت و تأثیر آن در تصمیم‌گیری مدیران نیز باید مدنظر قرار گیرد. در مجموعه فزاینده‌ای از منابع، از جمله برخی از مطالعات موردی، پرسشنامه‌ها و مصاحبه‌ها تصویری کاملاً متفاوت از حسابداری مدیریت ارائه کرده که با تصویر ارائه شده در کتابهای درسی تفاوت دارد. بسیاری از روشهای که مؤلفان و نویسندگان کتابهای درسی از آنها دفاع می‌کنند، در عمل کاربرد گسترده‌ای ندارد (رایان و دیگران، ۱۹۹۲: ۸۳).

با توجه به این مطالب به نظر می‌رسد لزوم تجدید نظر در روشهای حسابداری مدیریت که در مرور مطالعات خارجی نشان داده شد، تحقیق و بررسی درباره حسابداری مدیریت و موانع و محدودیت‌های آن در کشور احساس می‌شود. با توجه به نتایج، می‌توان با دقت بیشتری نظام آموزشی در دانشگاه‌ها، سیستمهای اطلاعاتی مدیریتی در شرکتها و قانونگذاری و رعایت استانداردها را طراحی کرد.

مطالعات انجام شده در ایران

صنعتکار (۱۳۷۵)، با بررسی شرکتهای موجود در صنعت چاپ، نشان داد که آشنا نبودن مدیران و مسئولان چاپخانه‌ها با هزینه‌یابی و سیستم کنترل عملیات بر زمان و هزینه گردآوری اطلاعات تأثیرگذار بوده است.

اسماعیلی (۱۳۷۶) با بررسی شرکتهای تولیدی صنعت خودروسازی نشان داد که در بیشتر شرکتها، اطلاعات و گزارشهای لازم تهیه، و به مدیریت ارائه نمی‌شود. وی بررسی جامع و دقیق و ریشه‌یابی لازم از سوی کارشناسان دانشگاهی و صاحبان صنعت را موجب بهبود در این زمینه معرفی کرده است.

سادات اشکوری (۱۳۷۷) با بررسی چگونگی و میزان کاربرد اطلاعات حسابداری در صنعت آب نشان داد که به عقیده ۶۴٪ از افراد جامعه آماری، تهیه‌کنندگان اطلاعات

حسابداری در صنعت آب ایران، توانایی تهیه اطلاعات بموقع را ندارند. ۷۶٪ از افراد نیز عقیده داشته‌اند که کاربرد و کارکرد اطلاعات حسابداری در صنعت آب ایران شناخته شده نیست.

رسولی (۱۳۷۷) نیز با بررسی ۷۰ شرکت مورد بررسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس نشان داد که اطلاعات حسابداری مدیریت، ویژگی کیفی (مربوط بودن، کامل بودن، صحیح بودن و بموقع بودن) دارد و مدیریت، هنگام ارزیابی عملکرد، شناسایی انحرافات و دلایل آنها و نیز بررسی کارایی و اثربخشی از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند.

ذیحی (۱۳۷۸) 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.

ذکریابی (۱۳۷۹) 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 را بهره می‌برند.

متقی (۱۳۷۹) با بررسی موانع و مشکلات استفاده از حسابداری مدیریت در شرکتهای آب نشان داد که این شرکتها واحدی به نام حسابداری مدیریت ندارند و به گزارشگری درون‌سازمانی در این شرکتها اهمیت داده نمی‌شود. همچنین وضعیت اقتصادی و هزینه استفاده روشهای حسابداری مدیریت در عدم بکارگیری روش‌ها نقشی ندارد. تحقیقات دیگری نیز نتایج مساعدی از وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای داخلی نشان می‌دهد؛ به عنوان نمونه صادقیان آژیری (۱۳۷۷) با بررسی نظریات مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس نشان داد که ۹۱/۲ درصد مدیران معتقدند که اعداد حسابداری ارائه شده در گزارشگری درون‌سازمانی، محتوای اطلاعاتی لازم را برای تصمیم‌گیری و اعمال کنترل توسط مدیران را دارا است.

یزدانی (۱۳۸۲) 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 نیز در آنها مشاهده نمی‌شود.

در این تحقیق عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت از دو بُعد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بررسی می‌شود. از دید درون‌سازمانی، عوامل به دو بخش تقسیم می‌شود: بخش اول مربوط به اطلاعات و معلومات اولیه مدیران است. هرچه سطح معلومات علمی مدیر بیشتر باشد، انتظار می‌رود که وی در تصمیمات خود، نگاه علمی‌تری داشته باشد. بنابراین دو موضوع آموزش مفاهیم حسابداری مدیریت و آشنایی مدیران با این مفاهیم در نظر گرفته شده است (فرضیه اول و دوم). بخش دوم به میزان سرعت انتقال اطلاعات در سیستم درونی واحدهای سازمانی مربوط است؛ به بیان دیگر هر چه میزان سرعت انتقال اطلاعات تهیه شده توسط حسابداران به مدیران بیشتر باشد، انتظار می‌رود که عکس‌العمل مدیران نیز با سرعت بیشتری انجام گیرد و بنابراین تصمیم‌گیری ب‌موقع اتخاذ شود (فرضیه سوم).

از بُعد برون‌سازمانی به نظر می‌رسد تأمل بر دو موضوع ضروری است: اولاً سیاستها و خطی‌مشی‌های اتخاذ شده از سوی مقامات دولتی بر وضعیت اقتصادی کشور تأثیر خواهد گذاشت؛ به عبارت دیگر با توجه به اینکه سیاستهای پولی و مالی تنظیمی از سوی دولت با هدف دستیابی به توسعه اقتصادی مورد نظر صورت می‌گیرد، انتظار می‌رود سیاستهای مطلوب، نتایج مناسب و برعکس، سیاستهای نامطلوب تأثیر نامناسبی بر وضعیت اقتصادی در سطح خرد و کلان داشته باشد. حال هر چه میزان تغییر در این برنامه‌ریزیها و دفعات اتخاذ تصمیم، بدون دلیل افزایش یابد، این موضوع باعث ایجاد بی‌ثباتی اقتصادی می‌شود و در نتیجه، نوسانات نامطلوبی در سطح جامعه ایجاد می‌کند. این مورد به خودی خود بر روی تصمیم‌گیری مدیران شرکتهای دولتی و خصوصی تأثیر منفی خواهد گذاشت. از این رو انتظار می‌رود از موانع توسعه حسابداری مدیریت به شمار می‌آید (فرضیه چهارم).

سرانجام بودن یا نبودن استانداردهای حسابداری مدیریت (همانند حسابداری مالی که توسط سازمان حسابرسی در ایران انتشار یافته است) از موضوعات قابل توجه در مورد توسعه حسابداری مدیریت به شمار می رود. این موضوع در فرضیه پنجم آزمون می شود. با لحاظ کردن مطالب گفته شده و بررسی ادبیات موضوع و همچنین وضعیت اقتصادی- اجتماعی کشور، فرضیات تحقیق به شرح زیر ارائه می گردد:

۳- فرضیات تحقیق

در این مطالعه پنج فرضیه اصلی به شرح زیر آزمون می شود:

- ۱- بین میزان آشنایی مدیران با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی داری وجود دارد.
- ۲- بین آموزش مناسب و کافی مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت در دانشگاه های کشور و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی داری وجود دارد.
- ۳- میان تهیه اطلاعات بموقع توسط سیستمهای حسابداری (و در نتیجه دستیابی بموقع مدیران به اطلاعات مورد نیاز) و توسعه حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۴- بین تغییرات پیاپی سیاستهای اقتصادی و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی داری وجود دارد.
- ۵- میان وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت و توسعه حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود دارد.

۴- روشهای گردآوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات

جامعه آماری مورد تحقیق، مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به منظور جلوگیری از مسأله تعصب^۱ در گزینش شرکتهای از روش انتخاب تصادفی بهره گیری شده است و مدیران ۵۲ شرکت انتخاب شدند. سپس برای

مدیران این شرکتها پرسشنامه فرستاده شده است. برای اطمینان از دستیابی به پرسشنامه‌های مورد نیاز تعداد ۸۵ پرسش‌نامه میان مدیران توزیع گردید. از این تعداد ۵۹ عدد پرسشنامه برگشت داده شد که از این تعداد ۵۲ پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل بوده است. با توجه به نوع تحقیق و نمونه آماری موردنظر، این تحقیق برمبنای تحقیق میدانی انجام شده است. در جمع آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است؛ ابتدا به منظور تعیین موضوعی و تحقیقات مرتبط با پژوهش با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع آوری اطلاعات مبادرت شد و پس از مطالعه مقدماتی به موازات مطالعات مستمر نظری به روش میدانی، پرسش‌نامه‌ای به عنوان ابزار تحقیق تدوین، و برای هر یک از سئوالات جوابهای ممکن در نظر گرفته شد که مراد از تدوین آن جمع آوری نظریات و برداشتها در خصوص اهداف و فرضیات تحقیق بود. در اجرای تحقیق، موضوع هر سؤال بر مبنای ادبیات مرتبط با موضوع تعیین گردید. علاوه بر پرسش‌نامه برای دستیابی به دیدگاه‌های صاحب‌نظران از مصاحبه‌ی حضوری نیز بهره گرفته شد.

همچنین به منظور ارزیابی و حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسشنامه، علاوه بر استفاده از نظریات اصلاحی صاحب‌نظران، (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری) از پیش از آزمون نیز استفاده شد. در پیش آزمون، پرسشنامه پیش از انتشار نهایی برای ۱۵ نفر از افراد جامعه آماری فرستاده شده و پاسخهای این گروه در بررسی اطلاعات درخواستی مورد مطالعه قرار گرفت. در این میان، پرسش‌های نامربوط، ابهامات، اشتباه‌های تایپی و مسائلی که پاسخها منتج شده است، شناسایی، و اصلاحات لازم دیگر نیز انجام گردید.

در این تحقیق با توجه به نوع فرضیه‌ها و کیفی بودن پاسخهای دریافتی از آزمون «کای دو» استفاده شده است، آزمون کای دو از مجموعه آزمونهای ناپارامتری است و با این هدف استفاده می‌گردد تا مشخص شود که آیا بین فراوانی مشاهده شده و فراوانیهای نظری مورد انتظار، تفاوتی منظم و معنی‌دار وجود دارد یا تفاوتی است ناچیز و برحسب

$$1-\chi^2.$$

شانس (منصو فر، ۱۳۷۳:۲۲۴). سطح معنی دار مورد نظر با فرض $\alpha = 0/1$ در نظر گرفته شده است. سپس با استفاده از نرم افزار رایانه ای "SPSS" داده های به دست آمده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

۵- نتایج تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات

۱-۵. بررسی فرضیه اول

فرضیات صفر و یک به این صورت تعریف می شود:

H_0 : بین آشنایی مدیران با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنادار وجود ندارد.

H_1 : بین آشنایی مدیران با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنادار وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه از پاسخهای دریافتی پرسشنامه استفاده شده است. همان طور که در جدول شماره ۱ ملاحظه می شود با توجه به اینکه کای دو محاسبه شده بزرگتر از کای دو جدول است، فرض H_0 رد، و با اطمینان ۹۹٪ فرض مورد ادعای تحقیق پذیرفته می شود؛ به بیان دیگر، همان طور که انتظار می رفت، سطح آشنایی مدیران با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت ارتباط معنی داری با توسعه حسابداری مدیریت دارد.

۲-۵. بررسی فرضیه دوم

فرضیه دوم تحقیق به دنبال بررسی بودن یا نبودن ارتباط بین آموزش مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت در دانشگاه های کشور و توسعه حسابداری مدیریت است. برای این منظور فرضیه های آماری به شرح زیر تعریف می شود:

H_0 : بین آموزش مناسب و کافی مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت در دانشگاه های کشور و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی داری وجود ندارد.

H_1 : بین آموزش مناسب و کافی و روشهای حسابداری مدیریت در دانشگاه های کشور و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی دار وجود دارد.

با توجه به اینکه کای دو محاسبه شده بزرگتر از کای دو جدول است، فرض H_0 رد و با اطمینان ۹۹٪ فرض مورد ادعای تحقیق پذیرفته می‌شود. علاوه بر آزمون آماری فوق، نتایج سؤالات یک و دو مصاحبه نیز صحت این نتیجه‌گیری را تأیید می‌کند. زیرا تمامی مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند که بنا به دلائلی از قبیل کمبود منابع فارسی مناسب و کافی، عدم تسلط دانشجویان به زبان خارجی، کمبود استادان با تجربه در این حوزه، مفاهیم حسابداری مدیریت به گونه شایسته‌ای تدریس نمی‌شود.

۳-۵. بررسی فرضیه سوم

به منظور بررسی فرضیه سوم در مورد تأثیر تهیه اطلاعات بموقع بر توسعه حسابداری مدیریت، فرضیه‌های صفر و یک به صورت زیر تعریف می‌شود:

H_0 : میان تهیه اطلاعات بموقع توسط سیستم‌های حسابداری (و در نتیجه دستیابی بموقع مدیران به اطلاعات مورد نیاز) و توسعه حسابداری مدیریت رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

H_1 : میان تهیه اطلاعات بموقع توسط سیستم‌های حسابداری (و در نتیجه دستیابی بموقع مدیران به اطلاعات مورد نیاز و توسعه حسابداری مدیریت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج پرسشنامه ارسالی و مصاحبه حاکی از این است که همانند فرضیه‌های اول و دوم، فرضیه صفر تحقیق رد شده و فرضیه مورد ادعای تحقیق تأیید می‌شود. به بیان دیگر همان‌طور که انتظار می‌رود هرچه تهیه اطلاعات بموقع و با سرعت بیشتری انجام شود، مدیریت در تصمیم‌گیری، اطلاعات به روزتری در اختیار دارد. بنابراین در توسعه حسابداری مدیریت تأثیر مثبت خواهد گذاشت.

۴-۵. بررسی فرضیه چهارم

فرضیات صفر و یک برای آزمون فرضیه چهارم به این صورت تعریف می‌شود:

H_0 : بین تغییرات پیاپی سیاست‌های اقتصادی و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.

H₁: بین تغییرات پیاپی سیاستهای اقتصادی و توسعه حسابداری مدیریت ارتباط معنی داری وجود دارد.

در آزمون فرضیه چهارم، تأثیر تغییرات پیاپی سیاستهای اقتصادی بر توسعه حسابداری مدیریت آزمون شده است. براساس از پرسشنامه ارسالی و هم چنین نتایج مصاحبه های، فرضیه صفر رد، و فرضیه مورد ادعا تأیید می شود، به بیان دیگر تغییرات پیاپی سیاستهای اقتصادی باعث بی نیازی مدیران به اطلاعات سیستمهای حسابداری می تواند از موانع توسعه حسابداری مدیریت به شمار می آید.

۵-۵. بررسی فرضیه پنجم

آزمون فرضیه پنجم در زمینه اهمیت وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت است. فرضیات صفر و یک به این صورت تعریف می شود:

H₀: میان استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت و توسعه حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود ندارد.

H₁: میان استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت و توسعه حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود دارد.

نتایج نشان می دهد که تمامی مصاحبه شوندگان بیان کرده اند که نبودن استاندارد پذیرفته شده در حسابداری مدیریت را نمی توان از موانع توسعه این حوزه از دانش حسابداری به شمار آورد، زیرا اولاً در کشورهای دیگر، که تا این زمان استاندارد پذیرفته شده ای همانند استانداردهای حسابداری مالی وجود ندارد، حسابداری مدیریت به مسائل مشابه در کشور، مبتلا نیستند. ثانیاً صرف وجود استاندارد در صورت نبودن سایر عوامل مؤثر در رشد و بهبود، به کارگیری روشهای حسابداری مدیریت کارساز نیست. با توجه به مطالب یاد شده فرضیه صفر رد و فرضیه مورد ادعا تأیید می شود. به عبارت دیگر نبودن استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت از موانع توسعه این رشته از دید پاسخ دهندگان به شمار نمی آید. نتایج کلی به دست آمده در آزمون فرضیات را می توان در نگاره شماره ۱ ملاحظه کرد.

نگاره شماره ۱ - خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

شماره فرضیه	متغیر وابسته (Y)	متغیر مستقل (X)	سطح معنی دار بودن	میزان خطا	χ^2 محاسبه شده	جدول χ^2 آزادی	درجه آزادی	نتیجه آزمون
۱	توسعه حسابداری مدیریت	آشنایی مدیران با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت	٪۹۹	٪۱	۲۰۴/۹۰	۴۵/۴۶	۲۶	فرضیه مورد ادعای تحقیق تأیید می‌شود.
۲	توسعه حسابداری مدیریت	آموزش مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت	٪۹۹	٪۱	۳۲۶/۲۲	۴۵/۴۶	۲۶	فرضیه مورد ادعای تحقیق تأیید می‌شود.
۳	توسعه حسابداری مدیریت	تغییرات پیاپی سیاستهای اقتصادی			پرسشنامه ارسالی و نتایج مصاحبه			فرضیه مورد ادعای تحقیق تأیید می‌شود.
۴	توسعه حسابداری مدیریت	عدم توجه بموقع اطلاعات حسابداری			پرسشنامه ارسالی و نتایج مصاحبه			فرضیه مورد ادعای تحقیق تأیید می‌شود.
۵	توسعه حسابداری مدیریت	نبودن استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مدیریت			نتایج مصاحبه			فرضیه مورد ادعای تحقیق رد می‌شود.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

۶-۱. نتیجه‌گیری

عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بر توسعه حسابداری مدیریت تأثیر گذار است. در این مطالعه از جنبه درون‌سازمانی، ویژگی علمی مدیران از قبیل آشنایی با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت و آموزش مفاهیم و روشها در دانشگاه‌ها به دانشجویان (که مدیران آینده هستند) و تهیه اطلاعات بموقع مورد توجه قرار گرفت. نتایج بر تأثیر معنی دار این سه عامل بر توسعه حسابداری مدیریت حکایت دارد. از جنبه برون‌سازمانی دو مورد تهیه استانداردهای حسابداری مدیریت و تغییرات پیاپی سیاستهای اقتصادی دولت مورد توجه قرار گرفت. نتایج بر تأثیر معنی دار دومی و عدم تأثیر معنی دار مورد اول بر توسعه حسابداری مدیریت حکایت دارد. بقیه نتایج در تحقیق حاکی از موارد زیر است:

در سالهای اخیر تعداد بسیار محدودی از روشهای حسابداری مدیریت در واحدهای تولیدی مورد استفاده قرار گرفته است، که عبارت است از: تجزیه و تحلیل نقطه سربه سر^۱، هزینه یابی استاندارد^۲، بودجه جامع^۳، بودجه بندی سرمایه ای^۴ و از روشهایی همچون حسابداری سنجش مسئولیت^۵، هزینه یابی تفاضلی^۶، کاربرد تحقیق در عملیات و هزینه یابی بر مبنای فعالیت^۷ در شرکت های ایرانی کمتر مورد استفاده شده است. ذکر این نکته لازم است که رویکردهای حسابداری مدیریت با توجه به نوع نگرش در کشورهای مختلف متفاوت است؛ به عنوان نمونه میهر (۲۰۰۱) با مقایسه مطالعات انجام شده در امریکا و انگلیس به این نتیجه رسیده است که در آمریکا روشهای کمی و اخیراً اقتصادی در حسابداری مدیریت مورد توجه بوده و این در حالی است که در انگلیس، زمینه های رفتاری و علوم اجتماعی بیشتر مد نظر بوده است. در جستجو برای یافتن علل و موانع عدم استفاده از روشهای حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی دو جنبه: الف) نبودن دانش مدیران نسبت به مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت و ب) سایر عوامل مشخص گردید. پاسخ دهندگان در مورد مشکلات دلائل عدم به کارگیری روشهای حسابداری مدیریت این مطالب را عنوان کرده اند:

- ۱) نبودن اطلاعات لازم برای انجام دادن پیش بینی های لازم
 - ۲) نبودن هماهنگی و همکاری سایر بخش های واحد تولیدی با امور مالی
 - ۳) مشکل بودن تفهیم روش مورد عمل به مدیران تولید
 - ۴) آشنا نبودن تفکیک هزینه های ثابت و متغیر
- همان طور که نتایج تحقیق نشان می دهد، موانع توسعه حسابداری مدیریت را می توان به دو گروه الف) مشکلات درون سازمانی و ب) مشکلات برون سازمانی طبقه بندی کرد. براحتی می توان استنباط نمود که مشکلات درون سازمانی، عمدتاً ناشی از عدم آگاهی

1-Cost-Volume-Profit Analysis (CVP).

2-Standard Costing.

3-Master Budget.

4-Capital Budgeting.

5-Responsibility Accounting.

6-Differential Costing.

7-Activity-Based Costing (ABC)

مدیران از روشها و مفاهیم حسابداری مدیریت است که سبب عدم حمایت و همکاری آنها در به کارگیری روشها می شود. مشکلات برون سازمانی عمدتاً به ناکارآمدی بازار سرمایه، عدم ثبات قیمتها، نامشخص بودن سیاستهای پولی و مالی و سیاستهای مربوط به صادرات و واردات ارتباط دارد.

۲-۶. پیشنهادها

در این مقاله، موانع توسعه حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته است. تا حد امکان تلاش در این به منظور انجام شد که زمینه را برای اجرای بهبود نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریتی فراهم آورد. در این راستا به نظر می رسد فراهم ساختن زمینه لازم باید در اولویت قرار گیرد. موارد زیر به منظور اجرای مطالعات آتی و نیز اتخاذ تصمیمات از سوی مقامات مسئول پیشنهاد می شود:

۱. دقت در انتخاب و به کارگیری مدیران کارآمد، همچنین آموزش مستمر به آنان و تفهیم مزایای به کارگیری روشهای حسابداری مدیریت
۲. بهبود سیستمهای آموزش دروس مرتبط در دانشگاهها از طریق افزایش ساعات دروس، جذب استادان با تجربه و هماهنگی بیشتر بین مباحث آموزشی و نیازهای جامعه
۳. بهبود سیستم حسابداری شرکتها، به منظور تهیه اطلاعات مفید، مربوط، بموقع به منظور آسانتر بودن تصمیم گیری مدیران.
۴. تأسیس انجمن حسابداری مدیریت ایران
۵. ایجاد درس حسابداری مدیریت در دوره کارشناسی حسابداری
۶. جذب نیروی متخصص و کارآمد و آموزش مستمر به کارکنان حسابداری
۷. ترجمه و تألیف کتابها و مقالات مناسب در زمینه حسابداری مدیریت
۸. توجه به بهره‌وری شرکتها و لحاظ کردن این عامل به عنوان یکی از عوامل ارزیابی عملکرد
۹. تلاش در به منظور تثبیت سیاست‌های اقتصادی، که مدیریت براساس آنها بتواند برای آینده برنامه‌ریزی کند.

۱۰. اجرای سمینارهایی به منظور شناساندن مفاهیم حسابداری مدیریت به مدیران سطح میانی و دانشگاهیان و سازمانهای ذی ربط
۱۱. ایجاد یا فعال کردن دفتری تحت عنوان ارتباط با صنعت به منظور مطرح کردن نیازها و مشکلات صنایع در زمینه روشهای یاد شده و تبادل نظر و ارائه طریق توسط دانشگاه

۶-۳. محدودیت‌های تحقیق

محدودیت اصلی و اساسی و غیرقابل پرهیز تحقیقهای مبتنی بر پرسشنامه و مصاحبه این است که نتایج تا حدود زیادی به میزان ادراک، تفسیر و تحلیل محقق و پاسخ‌دهندگان بستگی دارد. محدودیت دیگری که تحقیق با آن رو به رو است، تکیه بر استفاده یا عدم استفاده از روشهاست. بدون تردید گستردگی و پیچیدگی کاربرد هر یک از روشها از یک واحد تولیدی به واحد دیگر ممکن است متفاوت باشد. این تحقیق قصد تبیین عامل تفاوت‌های مذکور و اظهار نظر در مورد کیفیت و چگونگی به کارگیری روشهای مورد استفاده را ندارد و سرانجام اینکه تحقیق در محدوده شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است که نتایج آن می‌تواند قابل تعمیم به تمام واحدهای اقتصادی کشور نباشد.

منابع و ماخذ

- اسماعیلی، وحید (۱۳۷۶). "نیازسنجی و بررسی وضعیت موجود گزارشگری و اطلاع‌رسانی سیستم اطلاعاتی حسابداری به مدیران صنعت خودروسازی و ارائه پیشنهادات اصلاحی در این زمینه، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- ذیحی، علی (۱۳۷۸). "بررسی سیستم حسابداری بهای تمام شده در شرکت‌های پرورش طیور و ارائه الگوی بهینه"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- ذکریابی، علی (۱۳۷۹). "بررسی کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت در واحدهای تولیدی خودروسازی ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- رایان، ب.، اسکینز، ر. و م. تنوبالد (۱۹۹۲). روش تحقیق و فلسفه آن در حسابداری و امور مالی، مترجمین محسن دستگیر، سیدمحمد میرتونی و حسین آزاد، انتشارات دارالطب، چاپ اول.
- رضائیان، علی (۱۳۶۸) اصول مدیریت، انتشارات سمت
- رسولی، ولی‌ا... (۱۳۷۷). "ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن بر تصمیم‌گیری مدیریت، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- سادات اشکواری، سیدعلی (۱۳۷۷). "بررسی تحلیلی چگونگی و میزان کاربرد اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های صنعت آب ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- صادقیان آذیری، قادر (۱۳۷۷). "تحقیقی پیرامون محتوای اطلاعاتی اعداد حسابداری در گزارشگری درون‌سازمانی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- صنعتکار، سعید (۱۳۷۵). "تحقیقی تطبیقی پیرامون سیستم هزینه‌یابی و کنترل در صنعت چاپ ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- متقی، علی اصغر (۱۳۷۹). "بررسی مشکلات و موانع استفاده از حسابداری مدیریت به منظور برنامه‌ریزی در شرکت‌های آب"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- منصورفر، کریم (۱۳۷۲). روش‌های آماری، انتشارات دانشگاه تهران.

نمازی، محمد (۱۳۷۸). "آینده حسابداری مدیریت"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶: ۳-۳۴.

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.

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

Albright, T., & M. Lam, (2006). "Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework". *JOURNAL OF MANAGERIAL ISSUES*, Vol XVIII., 157 – 174.

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

Askarany, D. (2004). "The Evolution of Management Accounting Innovations and Level of Satisfaction with Traditional Accounting Techniques", working paper, University of South Australia.

Boyns, T. and R. Edwards (1997). "British cost and Management Accounting Theory and Practice, C. 1850-C. 1950, Resolved and Unresolved Issues", *Business and Economic History*, 26, pp. 452-483.

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

Johnson, T. and R. Kaplan (1987). *Relevance Last: the rise and fall of management accounting*, Boston: Harvard Business school press, 1st edition.

Hornigren, C. (1989). "Cost and management accounting: Yesterday and today", *Journal of Management Accounting Research*, 1, pp. 21-32.

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

Kaplan, R. (1984). "The evolution of management accounting", *The Review Accounting*, 59, pp. 390-418.

- Maher, M. (2001). "The evolution of management accounting research in the United States", *British Accounting Review*, 33, pp. 293-305.
- 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.
- Othey, D. (2001). "Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing systems for performance management", *British Accounting Review*, 33, pp. 243-261.