



Conceptualizing the Theoretical Framework of Management Accounting: A Grounded Theory Approach

Mohammadreza Mehrabanpour* 

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting & Finance, Faculty of Management and Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Qom, Iran. E-mail: mehrabanpour@ut.ac.ir

Rezvan Hejazi 

Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Financial Science, Khatam University, Tehran, Iran. E-mail: hejazi33@gmail.com

Rayan Ramezani 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Kish International Campus, Kish, Iran. E-mail: rayan.ramezani@ut.ac.ir

Abstract

Objective

The theoretical framework of management accounting encompasses the principles and concepts used to prepare and interpret financial information for managers. This framework assists accountants in preparing financial information aligned with organizational objectives and aids managers in accurately interpreting this information for effective decision-making. Additionally, it enhances the efficiency and quality of financial information and increases trust in organizations. Therefore, providing a coherent model for developing the theoretical framework of management accounting is crucial. Accordingly, this research aims to elucidate the importance of the theoretical framework of management accounting and propose an appropriate model for its development. Hence, the primary issue addressed in this study is to determine what model can be prescribed for developing the theoretical framework of management accounting.

Methods

In this research, both field and library methods were utilized to implement a grounded theory approach aimed at identifying core categories, causal conditions, contextual conditions, strategies, intervening conditions, and outcomes for developing the research model in 2023. The study population includes experts in management accounting, university professors in the field of accounting, and other scholars in management accounting from both domestic and international contexts, whose teaching and research areas closely align with the subject

of this research and who have encountered it in their work. A purposive snowball sampling approach was employed for sample selection in this study. To extract the components influencing the development of the theoretical framework of management accounting, and given the lack of a coherent model in the related literature, a systematic review of theoretical foundations and semi-structured interviews with 13 experts from both domestic and international contexts were conducted. This approach aimed to address the weaknesses of existing theoretical foundations and ensure the identified categories reached a saturation stage.

Results

The research results indicated that the research model for developing the theoretical framework of management accounting could be classified into 176 concepts and 69 components. As a result, 13 causal conditions, 14 contextual conditions, 14 strategies for model development, 10 intervening conditions, and 18 consequences for the development model of the theoretical framework of management accounting were listed.

Conclusion

Based on the research findings, it can be concluded that management accounting should have a theoretical framework. However, this framework is not universal; rather, each organization, due to its unique nature and functions, should use the theoretical framework of management accounting relatively, based on its informational needs. The present research contributes to the development of new concepts and principles, the improvement of existing theoretical foundations, and the enhancement of scientific knowledge in the field of management accounting from a theoretical perspective. Practically, this research leads to improved managerial decision-making, increased efficiency and quality of financial information, enhanced roles for management accountants, and facilitated organizational communications. Furthermore, the development of the theoretical framework of management accounting has multiple impacts beyond improving the comparability of accounting reports. Organizations can use the research findings to enhance their managerial decision-making, increase the quality and efficiency of financial information, and elevate the role of management accountants.

Keywords: Management Accounting, Theoretical Framework, Universality, Intragroup Differences, Grounded Theory.

Citation: Mehrabanpour, Mohammadreza; Hejazi, Rezvan & Ramezani, Rayan (2024). Conceptualizing the Theoretical Framework of Management Accounting: A Grounded Theory Approach. *Accounting and Auditing Review*, 31(4), 817- 849. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.4, pp. 817-849
Published by University of Tehran, Faculty of Management
<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.375432.1008940>
Article Type: Research Paper
© Authors

Received: May 02, 2024
Received in revised form: August 23, 2024
Accepted: October 30, 2024
Published online: December 11, 2024





مفهوم‌سازی چارچوب نظری حسابداری مدیریت: رهیافت داده‌بنیاد

محمد رضا مهربان پور*

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکده‌گان فارابی، دانشگاه تهران، قم، ایران.
رایانامه: mehrabanpour@ut.ac.ir

رضوان حجازی

استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. رایانامه: hejazi33@gmail.com

رایان رمضانیان

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس بین‌المللی کیش، دانشگاه تهران، کیش، ایران. رایانامه: rayan.ramezani@ut.ac.ir

چکیده

هدف: چارچوب نظری حسابداری مدیریت شامل اصول و مفاهیمی است که برای تهیه و تفسیر اطلاعات مالی مدیران استفاده می‌شود. این چارچوب به حسابداران کمک می‌کند تا اطلاعات مالی را بر اساس اهداف سازمان تهیه کنند و به مدیران در تفسیر صحیح این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های مؤثر یاری می‌رساند. همچنین، این چارچوب به بهبود کارایی و کیفیت اطلاعات مالی و افزایش اعتماد به سازمان‌ها کمک می‌کند. بنابراین، ارائه الگویی منسجم برای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت، حائز اهمیت است. بر این اساس، در این پژوهش تلاش شده است تا ضمن تشریح اهمیت چارچوب نظری حسابداری مدیریت، الگویی مناسب برای توسعه آن ارائه شود. بدین ترتیب مسئله اصلی پژوهش حاضر این گونه مطرح شده است: چه الگویی می‌توان برای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت تجویز کرد.

روش: در این پژوهش از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای در راستای اجرای رهیافت داده‌بنیاد و به‌منظور شناسایی مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای تدوین الگوی پژوهش استفاده شده است. جامعه پژوهش خبرگان حسابداری مدیریت، استادان دانشگاهی در رشته حسابداری و سایر صاحب‌نظران در زمینه حسابداری مدیریت داخل و خارج از کشور بودند. حوزه تدریس و پژوهش این افراد با موضوع پژوهش حاضر بسیار نزدیک بود و در نمونه‌هایی از کارهای خود با آن مواجه شده بودند. در پژوهش حاضر، برای انتخاب نمونه از رویکرد هدفمند گلوله برفی استفاده شد. به‌منظور استخراج مؤلفه‌های مؤثر بر توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت و با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط، از رویکرد مرور نظام‌مند مبانی نظری و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۳ نفر از خبرگان داخلی و خارج از کشور بهره برده شده است تا نقاط ضعف مبانی نظری موجود پوشش داده شود و مقوله‌های شناسایی شده به مرحله اقتناع برسد.

یافته‌ها: نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن بود که الگوی پژوهش مبنی بر توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت را می‌توان در ۱۷۶ مفهوم و ۶۹ مقوله طبقه‌بندی کرد. در نتیجه، ۱۳ شرط علی، ۱۴ شرط زمینه‌ای، ۱۴ راهبرد برای تدوین الگو، ۱۰ شرط مداخله‌گر و ۱۸ پیامد برای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت برشمرده شد.

نتیجه‌گیری: با توجه به یافته‌های پژوهش، می‌توان گفت که حسابداری مدیریت، می‌بایست چارچوب نظری داشته باشد؛ اما چارچوب مدنظر جهان‌شمول نیست و در واقع هر سازمان به‌علت ماهیت و کارکرد متفاوتش و بسته به نیازهای اطلاعاتی خود، باید به‌صورت نسبی از چارچوب نظری حسابداری مدیریت استفاده کند. پژوهش حاضر از بُعد نظری به توسعه مفاهیم و اصول جدید، بهبود مبانی نظری موجود و افزایش دانش علمی در حوزه حسابداری مدیریت کمک می‌کند. از بُعد کاربردی نیز این پژوهش به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی، افزایش کارایی و کیفیت اطلاعات مالی، ارتقای نقش حسابداران مدیریت و تسهیل ارتباطات سازمانی منجر می‌شود. در ضمن توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت، علاوه بر بهبود مقایسه‌پذیری گزارش‌های حسابداری، تأثیرهای متعددی دارد. سازمان‌ها می‌توانند با استفاده از یافته‌های پژوهش، تصمیم‌گیری‌های مدیریتی خود را بهبود بخشند، کیفیت و کارایی اطلاعات مالی را افزایش دهند و بر ارتقای نقش حسابداران مدیریت بیفزایند.

کلیدواژه‌ها: حسابداری مدیریت، چارچوب نظری، جهان‌شمولی، تفاوت‌های درون‌گروهی، داده‌بنیاد.

استناد: مهربان پور، محمدرضا؛ حجازی، رضوان و رمضانین، رایان (۱۴۰۳). مفهوم‌سازی چارچوب نظری حسابداری مدیریت: رهیافت داده‌بنیاد. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۴)، ۸۱۷-۸۴۹.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۳

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۶/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۰۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۹/۲۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.375432.1008940>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۴، صص. ۸۱۷-۸۴۹

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

حسابداری مدیریت، به‌عنوان ابزار کلیدی برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، در هدایت و کنترل سازمان‌ها نقش مهمی ایفا می‌کند و در قلب تصمیم‌گیری باکیفیت قرار دارد؛ زیرا مهم‌ترین اطلاعات و تجزیه‌وتحلیل‌ها را برای تولید و حفظ ارزش آشکار می‌سازد (فونگ، دائو و نگوین^۱، ۲۰۲۳). از آنجا که محیط و تکنولوژی به‌سرعت تغییر می‌کند، سیستم حسابداری مدیریت برای بقا، مجبور است خود را با شرایط موجود سازگار کند (دائو^۲، ۲۰۲۳). روش‌های عملیاتی کنونی باید با توجه به تغییرات محیطی و پیشرفت‌های تکنولوژیکی بازبینی شوند و بهبود یابند (الشراری^۳، ۲۰۲۴). همچنین، ممکن است روش‌های نوینی استنتاج شوند که این امر ضرورت تدوین و به‌کارگیری یک چارچوب نظری جامع در حسابداری مدیریت را بیش از پیش نمایان می‌کند (ایینهن و سابیت^۴، ۲۰۲۳). چارچوب نظری حسابداری مدیریت، مجموعه‌ای از اصول، مفهومی‌ها و فرضیه‌هایی است که به‌منظور تسهیل فرایند تصمیم‌گیری و بهبود کارایی و اثربخشی مدیریت مالی طراحی شده‌اند (واندرلی، میراندا، دی مریا و کالن^۵، ۲۰۱۱). یک چارچوب نظری حسابداری مدیریت مشابه قانون اساسی است، یعنی همان‌طور که قوانین عادی باید در راستای قانون اساسی وضع شوند (محمودی راد، مقدم و امیری، ۱۴۰۳)، روش‌های عملیاتی حسابداری مدیریت باید با چارچوب نظری حسابداری مدیریت هم‌سو شوند و در راستای آن تغییر، ترکیب و بهبود یابند (چناری، ۱۴۰۲). این چارچوب به‌عنوان بنیانی برای توسعه استانداردها، روش‌ها و فن‌های حسابداری عمل می‌کند و اطمینان می‌دهد که اطلاعات مالی تولیدشده، دقیق، قابل‌اتکا و مرتبط با نیازهای استفاده‌کنندگان است (الشراری، دیکسون و یوسف^۶، ۲۰۱۵).

برخلاف حسابداری مالی که کمابیش مبانی نظری منسجم، اصول و استانداردی برای عملیات آن حوزه دارد، راهنمای معتبری به همان کیفیت برای ارزیابی مدیران، بهبود کیفیت عملیات حسابداری مدیریت و رویه‌های مورد استفاده آن‌ها در سازمان‌ها وجود ندارد (واورو^۷، ۲۰۱۰؛ التیبت و ون‌آلبرتی^۸، ۲۰۱۳). در دهه‌های اخیر، شاهد توسعه و تکامل و ادراک چشمگیر حسابداری مدیریت هستیم، ولی هنوز هم تناقض‌هایی وجود دارد (روم و رهود^۹، ۲۰۰۷). اصلی‌ترین تضادی که می‌توان اشاره کرد این است که گاهی رشد نظریه‌های علمی، به اندازه کافی به خواسته‌های حرفه پاسخ نمی‌دهد. با این حال، تکامل ذکر شده در حسابداری مدیریت از الگوریتم تصادفی پیروی نمی‌کند، بلکه از محیط نشئت می‌گیرد (هارد، عبدالله و رفیع‌الحوک^{۱۰}، ۲۰۱۳). اغلب شکاف‌های عمده در این زمینه از دو منبع مختلف حاصل شده است: فعالیت شرکت‌ها و ادغام مفاهیم، مدل‌ها و نظریه‌های سایر رشته‌ها (واورو، ۲۰۱۰). از این رو، یکی از ایرادهای وارد بر حسابداری مدیریت، نبود چارچوب نظری منسجم است که بتوان رویه‌ها و تکنیک‌های متناسب با تغییر

1. Phong, Dao & Nguyen
2. Dao
3. Alsharari
4. Iyehnen & Sabit
5. Wanderley, Miranda, De Meira & Cullen
6. Alsharari, Dixon & Youssef
7. Waweru
8. Von Alberti Alhtaybat
9. Rom & Rohde
10. Hared, Abdullah & Rafiul Huque

محیط را بدان مرتبط ساخت (روم و رهود، ۲۰۰۷؛ واندردلی و همکاران، ۲۰۱۱؛ ایینهن و ساییت، ۲۰۲۳). با توجه به اهمیت روزافزون اطلاعات مالی و غیرمالی در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک، چارچوب نظری حسابداری مدیریت باید به گونه‌ای طراحی شود که بتواند با تغییرات محیطی و نیازهای متغیر مدیریت همگام شود (صدیقان، سالمی و لاستیکچیان، ۱۴۰۱). این امر مستلزم بررسی دقیق و به‌روزرسانی مستمر استانداردها و رویکردهای حسابداری است تا از انعطاف‌پذیری و جامعیت لازم برخوردار باشد (لاسیود، اسلام و روزلندر^۱، ۲۰۱۸).

با داشتن یک چارچوب نظری حسابداری مدیریت می‌توان روش‌های عملیاتی موجود را ارزیابی و در صورت ضرورت ترکیب و آن را بهبود بخشید. همچنین می‌توان برای استنتاج روش عملیاتی جدید تلاش کرد (انجمن حسابداران مدیریت^۲، ۲۰۱۴). با افزایش تقاضا برای حسابداری مدیریت، زمان آن رسیده که خلأ وجود چارچوب نظری حسابداری مدیریت جبران شود؛ زیرا با ارائه چارچوب نظری و متعاقب آن فراهم کردن زمینه استخراج استانداردهای متناسب، مدیران قادر خواهند بود سیستم‌های حسابداری مدیریت را به نحوی بکار گیرند تا عملکرد سازمان بهبود یابد (عرب مازار یزدی و محمدی، ۱۳۹۹). چارچوب مذکور، می‌بایست فراتر از زبان حسابداری مبتنی بر رویه‌ها حرکت کند تا به‌درستی بر جهت‌گیری حسابداری مدیریت تأکید کند (برور^۳، ۲۰۰۸). بنابراین، ضروری است که تعاریف سنتی حسابداری مدیریت با معرفی اصطلاحات فراگیرتر گسترش یابد. در این راستا، برای دستیابی به غنای لازم در وظایف و عملکرد حسابداران مدیریت، به تعریف جدید و جامع‌تری از چارچوب نظری حسابداری مدیریت نیاز است (برومویچ و اسکاپنز^۴، ۲۰۱۶). با توجه به اهمیت آموزش نظری در حسابداری مدیریت برای بلوغ تخصصی حسابداران و ورود آن‌ها به حرفه، بایستی چارچوب نظری جدیدی در حسابداری مدیریت تعریف شود تا این چارچوب بتواند تطبیق‌پذیری حسابداران را افزایش دهد و شکاف علمی موجود را پر کند (هارون^۵، ۲۰۱۵).

هرچند از زمان تفکیک حسابداری مدیریت از حسابداری مالی و کفایت‌نکردن چارچوب نظری مالی در تأمین اهداف مورد انتظار حسابداری مدیریت، تلاش‌هایی در جهت تدوین اهداف، مفاهیم، ویژگی‌های کیفی و تعیین مخاطبان و به‌طور کلی چارچوب نظری حسابداری مدیریت، صورت گرفته است (روم و رهود، ۲۰۰۷؛ واندردلی و همکاران، ۲۰۱۱؛ احمد^۶، ۲۰۱۵؛ لاسیود و همکاران، ۲۰۱۸؛ ایینهن و ساییت، ۲۰۲۳)؛ اما تلاش‌های اخیر، اغلب در کشورهای توسعه‌یافته صورت گرفته و بیشتر در جهت بهبود ساختارهای قبلی متمرکز است. با توجه به ضرورت‌های گفته شده و با توجه به اینکه پژوهش‌های صورت گرفته در داخل کشور، اغلب به معرفی و تاریخچه حسابداری مدیریت بسنده کرده‌اند، یکی از خلأهای تحقیقاتی موجود، عدم ارائه مبانی نظری قوی در زمینه حسابداری مدیریت است؛ از این رو، هدف پژوهش حاضر این است که با بهره‌مندی از نظر خبرگان، مؤلفه‌های اصلی الگوی توسعه نظری حسابداری مدیریت را ارائه دهد و راه‌کارهای مؤثری در راستای به‌کارگیری الگوی مدنظر ارائه شود. بنابراین، شکاف نظری اصلی از فقدان الگویی منسجم

1. Lasyoud, Haslam & Roslender
2. Institute of Management Accountants
3. Brewer
4. Bromwich & Scapens
5. Haroun
6. Ahmed

برای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت نشئت می‌گیرد که بتواند به‌طور کامل با شرایط فرهنگی و اقتصادی هم‌خوانی داشته باشد. این شکاف با توجه به اهمیت توسعه چارچوب‌هایی که نه تنها افزایش مقایسه‌پذیری گزارش‌های حسابداری را ممکن می‌سازد، بلکه تأثیرهای گسترده‌تری نظیر ارتقای نقش مباشرتی حسابداران مدیریت، تفکر خلاقانه و خلق ارزش برای سازمان‌ها را دارد، مورد توجه قرار گرفته است. این تلاش‌ها به‌منظور افزایش کارایی و کیفیت اطلاعات مالی و همچنین اعتماد و اعتبار سازمان‌ها صورت می‌گیرد. از این رو هدف آن است که مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌ای، راهبردها و پیامدهای تدوین الگوی چارچوب نظری حسابداری مدیریت ارائه شود تا از این طریق به ارتقای تعاریف و جنبه‌های نظری و زیربنایی حسابداری مدیریت کمک شایان توجهی کند.

این پژوهش می‌تواند تحقیقی جدید در زمینه تدوین الگوی چارچوب نظری حسابداری مدیریت باشد که کاملاً از نوآوری ویژه‌ای برخوردار است. تحقیقات در حوزه حسابداری مدیریت، به‌طور عمده به توصیف تکنیک‌ها و رویه‌ها پرداخته‌اند و از ارائه یک چارچوب نظری منسجمی که بتواند با محیط پیچیده و در حال تغییر هماهنگ باشد و به توسعه چارچوب نظری کمک کند، بازمانده‌اند. تحقیقات پیشین در ایران از جمله عرب مازار یزدی و همکاران (۱۳۹۹) بر موضوعات خاصی مانند هزینه‌یابی محصول یا تاریخچه حسابداری مدیریت، محمودی راد و همکاران (۱۴۰۳) بر تفکر انتقادی، چناری (۱۴۰۲) بر تأثیر نظریه‌های حسابداری بر چارچوب‌های مفهومی، یزدانی، محقق و فاضلی (۱۴۰۲) بر عوامل بومی مؤثر بر حسابداری رفتاری و اهمیت اطلاعات دقیق و به‌موقع برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و صدیقیان و همکاران (۱۴۰۱) و کارمزدی، رهنمای رودپشتی، غلامی جمکرانی و دیانتی (۱۴۰۰) تأثیر پیشرفت‌های فناوری‌ها بر حسابداری مدیریت و نقش آن در تدوین استانداردها و رویه‌ها محدود شده‌اند. در کشورهای توسعه‌یافته، پژوهش‌هایی همچون اینهن و سابیت (۲۰۲۳)، سان، گوانگ، زنگ و لولی^۱ (۲۰۲۲)، ساموئل^۲ (۲۰۱۸) و جانسن^۳ (۲۰۱۸) نیز بر توسعه و تحلیل چارچوب‌های مفهومی و آموزشی در حسابداری مدیریت با تأکید بر تأثیر نظریه‌های حسابداری بر رویه‌ها و استانداردها و نقش آن‌ها در پر کردن شکاف میان تئوری و عمل متمرکز هستند؛ اما مطالعه حاضر در مقایسه با پژوهش‌های مذکور، به‌دنبال پُر کردن خلأ موجود در زمینه چارچوب نظری حسابداری مدیریت است و سعی دارد الگویی جامع و کاربردی ارائه دهد که تمامی ویژگی‌های مورد نیاز یک چارچوب نظری کامل را در بر بگیرد. این پژوهش نه تنها به‌عنوان یک مرجع نظری معتبر، بلکه به‌عنوان راهنمای عملی برای تصمیم‌گیرندگان و مدیران در سطوح بالای سازمانی قابل استفاده خواهد بود. این پژوهش با تمرکز بر شناسایی و تحلیل دقیق مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌ای، راهبردها و پیامدهای تدوین چارچوب نظری، به جنبه‌هایی پرداخته است که در تحقیقات قبلی نادیده گرفته شده‌اند و نوآوری ویژه‌ای دارد. این نوآوری‌ها شامل شناسایی و تحلیل دقیق عوامل مؤثر بر توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت و ارائه راه‌کارهای عملی برای بهبود کارایی و کیفیت اطلاعات مالی است. علاوه‌براین، پژوهش حاضر با ارائه الگویی منسجم و کاربردی، به بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، افزایش کارایی و کیفیت اطلاعات مالی، ارتقای نقش حسابداران مدیریت و تسهیل ارتباطات سازمانی کمک می‌کند. این الگو می‌تواند

1. Sun, Guang, Zeng & Lolli
2. Samuel
3. Jansen

به‌عنوان یک ابزار قدرتمند برای سازمان‌ها در جهت بهبود مقایسه‌پذیری گزارش‌های حسابداری و افزایش اعتماد به اطلاعات مالی مورد استفاده قرار گیرد.

در ادامه پژوهش حاضر، ابتدا چارچوب نظری حسابداری مدیریت و پیشینه‌های تجربی خارجی و داخلی مرتبط مرور شده است؛ سپس روش‌شناسی پژوهش تشریح و بر اساس آن یافته‌ها ارائه می‌شود. در نهایت بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای علمی و عملی مطرح خواهد شد.

مبانی نظری

چارچوب نظری شامل یک سیستم منسجم یا یکپارچه از مبانی و اهداف به هم وابسته است که می‌تواند به یک سلسله از سندهای همگن (دارای ارتباط منطقی با یکدیگر) منجر شود و البته این سیستم می‌تواند ماهیت، نقش (وظیفه)، محدوده و نحوه گزارشگری را تعیین کند (واورو، ۲۰۱۰). چارچوب نظری یعنی اصول، مفاهیم و محدودیت‌هایی که پژوهشگر باید هنگام طراحی یک رویکرد آن‌ها را مدنظر قرار دهد و بر اساس آن درباره روابط بین عواملی که در ایجاد یک مسئله، مهم تشخیص داده شده‌اند، نظریه‌پردازی می‌کند (رسولی و بهرامفر، ۱۳۷۷). چارچوب نظری به‌عنوان لنزی عمل می‌کند که پژوهشگر از طریق آن به پدیده مورد بررسی نگاه می‌کند. این چارچوب شامل شناسایی و تعیین متغیرهای مرتبط با مسئله تحقیق، تعیین چگونگی رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل، و بیان ماهیت و جهت این روابط بر اساس یافته‌های تحقیقات قبلی است. همچنین، باید به وضوح توضیح دهد که چرا انتظار می‌رود این روابط وجود داشته باشد و نموداری برای تجسم این روابط نظری ارائه دهد. این چارچوب به پژوهشگر کمک می‌کند تا با استفاده از یک لنز مشخص به پدیده مورد نظر نگاه کرده و بر اساس آن داوری کند، که می‌تواند شامل یک نظریه مشخص یا مجموعه‌ای از نظریه‌های مرتبط باشد که یک گفتمان علمی را تشکیل می‌دهند (واورو، ۲۰۱۰؛ محمد، آلاسفور و الگرو، ۲۰۱۵).

چارچوب نظری حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت شامل شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، آماده‌سازی، تفسیر و انتقال اطلاعاتی است که به مدیران در تحقق اهداف سازمانی کمک می‌کند (سجادی، اثنی عشری و شاکری، ۱۴۰۲؛ چارلز و همکاران، ۲۰۰۷) و بخش جدایی‌ناپذیری از فرایند استراتژیک درون سازمان را تشکیل می‌دهد (وان‌هلدن، ۲۰۰۵). انجمن حسابداران مدیریت خبره در انگلستان (ICAEW)^۴، حسابداری مدیریت را بخشی از مدیریت می‌داند که مستلزم شناسایی، تولید، ارائه، تفسیر و استفاده از اطلاعات مربوطه در خصوص تدوین استراتژی اقتصادی، برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌ها، تصمیم‌گیری، استفاده کارآمد از منابع و بهبود عملکرد و افزایش ارزش است (اندینچ و ترپ، ۲۰۲۰؛ خلیف، تریونو، ایریانتو و پریهاتینگتایس، ۲۰۲۰). این امر هم ارائه اطلاعات و هم ارائه مدل‌ها و تکنیک‌ها برای اتخاذ تصمیمات

1. Mohamed, Alasfour & Algeru
2. Charles et al.
3. Van Helden
4. Institute of Chartered Accountants in England and Wales
5. Endenich & Trapp
6. Kalifa, Triyuwono, Irianto & Prihatiningtias

پیچیده را شامل می‌شود (برور، ۲۰۱۸). بدین ترتیب، حسابداری مدیریت در مرحله اول اطلاعات مربوط به برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری و در مرحله دوم، در روند تعیین راهبرد شرکتی و تصمیم‌گیری عملیاتی و استراتژیک، با مدیران اجرایی همکاری نزدیک دارد (محمد و همکاران، ۲۰۱۵).

اهداف بلندمدت، اهداف کوتاه‌مدت حسابداری را تعیین می‌کنند و مبانی نیز عبارت‌اند از: مفاهیم اصلی حسابداری. این مفاهیم از آن دید زیربنایی هستند که سایر مفاهیم از آن‌ها نشئت می‌گیرد و برای ارائه یا تدوین استانداردهای گزارشگری، تفسیر و اعمال رویه‌ها، بارها به آن‌ها مراجعه می‌شود (التیب و ون‌آلبرتی، ۲۰۱۳). در رابطه با تعریف، رسالت و تدوین چارچوب حسابداری مدیریت، نظرهای متعدد و گاه متضادی وجود دارد؛ برای مثال ونگمیرش^۱ (۱۹۹۷) چنین اظهار می‌کند: «به نظر می‌رسد حسابداری مدیریت یک پدیده مستقل و بدون مبانی فلسفی عمیق است (که) صرفاً آموزش حسابداری بهای تمام‌شده / مدیریت را تسهیل می‌کند». در پاسخ به ادعای وی، تلاش‌های زیادی برای تعیین چارچوب‌ها و تعریف‌های جدید حسابداری مدیریت صورت گرفته است. این تلاش پیوسته در باب تفکر و مبانی حسابداری مدیریت به تلاش‌های جدید برای حرفه‌ای سازی این رشته پیوند خورده است. مرور ادبیات حسابداری مدیریت، الگوی منسجمی را برای چارچوب نظری نشان نمی‌دهد (ایینهن و ساییت، ۲۰۲۳).

چارچوب نظری برای حسابداری مدیریت، سازمان‌ها را در جهت شناسایی بهترین رویه هزینه‌یابی یاری می‌دهد و یک مبنای منطقی، جامع و مفید برای مقایسه، انتخاب، بکار بردن و طراحی رویکردهای هزینه‌یابی ارائه می‌دهد (هارد و همکاران، ۲۰۱۳). چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت یک رویکرد هزینه‌یابی نیست، بلکه مبنای منطقی و جامع برای طراحی و مقایسه رویکردهای هزینه‌یابی است (انجمن حسابداران مدیریت آمریکا^۲، ۲۰۱۴). نظام‌های حسابداری مالی و مدیریت به گونه‌ای طراحی شده‌اند که استفاده‌کنندگان اطلاعات را در فرایند تصمیم‌گیری و ارزیابی یاری رسانند. این نظام‌ها با ارائه داده‌های مالی دقیق و تحلیل‌های مدیریتی، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان در سطوح مختلف سازمانی کمک می‌کنند تا تصمیمات آگاهانه‌تری اتخاذ کنند و عملکرد سازمان را بهبود بخشند (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱). اما برای ارزیابی فعالیت این دو نظام و دستیابی به روش‌های جدید در محدوده هریک از آن‌ها، ناگزیریم نوعی چارچوب مفهومی را به کار گیریم. چارچوبی که از طریق آن بتوان روش‌های موجود را ارزیابی کرد و زمینه پیدایش روش‌های جدید را فراهم ساخت (ثقفی و امیر اصلانی، ۱۳۷۹).

گروهی از صاحب‌نظران با اینکه اعتقاد دارند حسابداری مدیریت با اقتصاد سازمانی گره خورده است؛ اما تهیه چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت را فاقد وجهت فلسفی می‌دانند (برد، هریسون و ریو^۳، ۲۰۰۷). با این حال، به نظر می‌رسد که مبنی بر اهمیت و ضرورت وجود چارچوب مفهومی برای حسابداری مدیریت، تأییدیه کلی وجود دارد؛ به‌ویژه با تغییر نقش حسابدار مدیریت از انطباق با قوانین و مقررات حسابداری مالی به مشارکت با تصمیم‌گیرندگان در بالاترین سطوح سازمان (کوپر^۴، ۲۰۰۶؛ کیترج^۵، ۲۰۰۹). از این رو، همواره تلاش‌هایی برای ارائه چارچوب نظری حسابداری

1. Vangermeersch
2. Institute of Management Accountants
3. Baird, Harrison & Reeve
4. Cooper
5. Kittredge

مدیریت انجام شده که متناسب با شرایط پیچیده و در حال تغییر روال است. امکان وجود چارچوب مفهومی برای حسابداری مدیریت، به امکان ارائه اهداف، اصول و مفروضات بستگی دارد. با توجه به تفاوت‌های میان اهداف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت، مفروضات حسابداری مالی را جزء در برخی استثنائات، نمی‌توان برای حسابداری مدیریت به کار برد (ریاحی بلکویی، ۱۳۹۰). در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی، چارچوب مفهومی مورد پذیرش عمومی ارائه شده است (برای مثال؛ چارچوب مفهومی ارائه شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا)؛ اما در زمینه حسابداری مدیریت هنوز چارچوبی ارائه نشده است که مورد پذیرش عمومی قرار گیرد. هرچند انجمن‌های حرفه‌ای دنیا، از جمله فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱ و انجمن حسابداران مدیریت آمریکا^۲، تلاش‌های درخور توجهی در زمینه ارائه چارچوب مفهومی برای حسابداری مدیریت انجام داده‌اند (احمد محمد، ۲۰۲۱). تدوین هر چارچوب نظری، به شناخت عناصر و سطوح تشکیل‌دهنده آن نیازمند است (گادفری و هادسون^۳، ۲۰۱۳). ساختار چارچوب نظری حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که عناصر این چارچوب شامل اهداف، مخاطبان، قیود و محدودیت‌ها، ویژگی‌های کیفی اطلاعات و اصول و مفروضات بنیادی می‌شود (ستایش و مهتری، ۱۳۹۷؛ فورتر و همکاران^۴، ۲۰۲۰). انتظار بر این است در عین حال که مشابهت‌هایی در اجزای چارچوب حسابداری مدیریت با چارچوب نظری حسابداری مالی وجود دارد (لمبرت^۵، ۲۰۱۰)، بنا به ماهیت حسابداری مدیریت، تعدیلاتی صورت گیرد. تغییرات محیطی بر عملکرد و انتظار از حسابداری اثرگذار است (کجریوال^۶، ۲۰۲۰) و بدین جهت در برهه‌های مختلف، اهداف متفاوتی برای حسابداری مطرح شده است (ناپیر^۷، ۱۹۹۵). این امر در خصوص حسابداری مدیریت نیز با توجه به سیر تکاملی آن صدق می‌کند (کوتاری، رامانا و اسکینر^۸، ۲۰۱۰؛ مک‌کینن^۹، ۲۰۱۳؛ کمپل، چن، دهلیوال، لو و استیل^{۱۰}، ۲۰۱۴).

ساختار کلی فرایند تدوین مبانی نظری برای حسابداری مدیریت تا حد زیادی مشابه حسابداری مالی است؛ بدین ترتیب می‌توان اجزا و عناصر مبانی نظری حسابداری مدیریت را در قالب ساختار زیر ارائه کرد (هارد و همکاران، ۲۰۱۳):

۱. هدف‌های حسابداری مدیریت: اولین و اساسی‌ترین اقدام در راستای تدوین اجزا و عناصر مبانی نظری حسابداری مدیریت، توجه به هدف‌های متصور در این نظام است.
۲. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت: برای تحقق هدف‌های مقرر در مبانی نظری، ارائه اطلاعات ضروری است. این اطلاعات باید دارای ویژگی کیفی اولیه باشد و بتواند استفاده‌کنندگان را در دستیابی به هدف‌های نظام حسابداری مدیریت یاری دهد.
۳. مفاهیم حسابداری مدیریت: پایه‌های اصلی ایجاد پیکره دانش حسابداری مدیریت، در مفاهیم این نظام ریشه دارد؛ از این رو بررسی و کندوکاو در این مفاهیم ضروری است.

1. International Federation of Accountants
2. Institute of Management Accountants
3. Godfrey & Hudson
4. Fuertes et al.
5. Lambert
6. Kejrival
7. Napier
8. Kothari, Ramanna & Skinner
9. Miihkinen
10. Campbell, Chen, Dhaliwal, Lu & Steele

۴. روش‌های عملیاتی حسابداری مدیریت: نظام حسابداری مدیریت حاصل به‌کارگیری دانش حسابداری مدیریت در عمل است. بنابراین باید به ابعاد عمل‌گرایانه و روش‌ها و رویه‌های عملیاتی توجه لازم داده شود. نیاز به ایجاد یک چارچوب مفهومی برای حسابداری مدیریت از دو جنبه ناشی می‌شود. اول آنکه، حسابداری مالی برای کاربران برون‌سازمانی منطبق با رهنمود استانداردها، مقررات و قوانینی است که ارائه اطلاعات حسابداری مدیریت به‌صورت بهینه را برای استفاده در تصمیمات داخلی مختل می‌کند. دوم آنکه، برخی اطلاعات حسابداری مدیریت همچون اطلاعات بهای تمام‌شده برای اهداف مختلفی هم برای کاربران برون‌سازمانی و هم درون‌سازمانی مفید است؛ اما مناسب‌ترین رویکرد جهت پشتیبانی تصمیم‌گیری در داخل سازمان‌ها به‌طور فراگیر مورد توافق قرار نگرفته است یا معیارهای آن به‌روشنی تبیین نشده است. نتیجه مطلوب ارائه چارچوب مفهومی، کمک به سازمان‌ها در طراحی و ساخت مدل‌های مبتنی بر اصول است که مدیران می‌توانند با موفقیت برای بهبود عملکرد خود و دستیابی به اهداف استراتژیک خود استفاده کنند (انجمن حسابداران مدیریت، ۲۰۱۴).

برخی از پژوهش‌ها چارچوب‌هایی را پیشنهاد کرده‌اند که به موضوع هزینه‌یابی محصول محدود است. برای مثال، گرینبرگ و ویلنر^۱ (۲۰۱۵) پیشنهاد می‌کنند که از نقشه‌های مفهومی^۲ به‌عنوان ابزاری برای ایجاد چارچوب‌های تلفیقی حسابداری مدیریت استفاده شود. آن‌ها آگاهانه استفاده از نقشه‌های مفهومی را به موضوع محدود هزینه‌یابی محصولات محدود می‌کنند و زمینه‌های دیگر مانند بودجه‌بندی را که معمولاً در حوزه حسابداری مدیریت طبقه‌بندی می‌شوند، کنار می‌گذارند. از این لحاظ، چارچوب تلفیقی آن‌ها مشابه چارچوب مفهومی هزینه‌یابی مدیریتی است که توسط مؤسسه حسابداران مدیریت پیشنهاد شده است. این چارچوب بر مدل‌های هزینه‌یابی موردنیاز تصمیمات مدیریتی تأکید دارد (انجمن حسابداران مدیریت، ۲۰۱۴؛ وایت و همکاران^۳، ۲۰۱۱).

چارچوب‌های دیگر حسابداری مدیریت تمرکز گسترده‌تری دارند و شامل مباحثی در حسابداری مدیریت فراتر از هزینه‌یابی محصول هستند. برای مثال، در چارچوب حسابداری مدیریت کوکینز^۴ (۲۰۰۱) اندازه‌گیری هزینه و هزینه‌های استفاده شده، به‌عنوان دو مؤلفه اساسی حسابداری مدیریت پیشنهاد شده است. اندازه‌گیری هزینه، شامل روش‌های جمع‌آوری داده‌های هزینه و تکنیک‌های تخصیص هزینه‌ها به عوامل هزینه‌زاست. از سوی دیگر، استفاده از اطلاعات هزینه‌ای در عملکرد، شامل تکنیک‌های حسابداری مدیریت است که هدف آن‌ها بهبود کنترل عملیاتی، ارزیابی عملکرد و برنامه‌ریزی برای دستیابی به سود است. به همین ترتیب، برگ^۵ (۲۰۱۵) برای موضوع حسابداری مدیریت، چارچوبی جهت‌دهنده را پیشنهاد می‌کند که به‌طور گسترده آن را ابزاری برای اداره شرکت می‌داند. توابع برنامه‌ریزی و کنترل در حسابداری مدیریت، به‌ترتیب به آینده و گذشته نگاه می‌کنند. این چارچوب تشخیص می‌دهد که عملکردهای مدیریتی ارائه شده توسط حسابداری مدیریت، شامل برنامه‌ریزی و کنترل است. با این حال، چارچوب‌های دیگر برای حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که زمان آن فرارسیده است که از اصطلاحات محدود مانند برنامه‌ریزی و کنترل دور شد و به‌سمت

1. Greenberg & Wilner
2. Conceptual Maps
3. White et al.
4. Cokins
5. Berg

درک گسترده‌تر از نقش و عملکرد حسابداری مدیریت به‌عنوان «افزودن ارزش ذی‌نفعان» پیش رفت (برور، ۲۰۰۸). این قالب حتی گسترده‌تر از حسابداری مدیریت، بازتاب تلاش مداوم در جهت‌گیری مجدد این رشته با پیوند دادن آن به استراتژی سازمانی است (بلاچر^۱، ۲۰۰۹). چارچوب مفهومی ساموئل (۲۰۱۸)، علاوه بر هزینه‌یابی بر بودجه‌بندی، کنترل و ارزش‌افزوده سهام‌داران نیز تمرکز دارد. این چارچوب به نوعی تکنیک‌های حسابداری مدیریت را دسته‌بندی کرده است و از لحاظ تمرکز، از سایر چارچوب‌های ارائه شده (کوکینز، ۲۰۰۱، برگ، ۲۰۱۵؛ گرینبرگ و ویلنر، ۲۰۱۵) کامل‌تر است؛ اما از لحاظ ساختار، چارچوب‌های ارائه شده توسط کوکینز (۲۰۰۱) و برگ (۲۰۱۵)، از این چارچوب کامل‌تر است.

با ایجاد کارگروه‌هایی که به‌طور مشترک توسط انجمن حسابداران مدیریت و بخش حسابداری مدیریت انجمن حسابداری آمریکا (AAA) حمایت مالی می‌شود، تلاشی برجسته و درخور اهمیت، در زمینهٔ تدوین چارچوب نظری انجام شده است. این چارچوب دامنه صلاحیت‌ها را مشخص می‌کند؛ از صلاحیت‌های بنیادی مانند صلاحیت‌های ارتباطی و مدیریتی مانند رهبری تا صلاحیت‌های حسابداری مانند برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل و کنترل که برای پیشبرد ارزش‌های حسابداری، یعنی امکان مدیریت عملکرد شرکت، موردنیاز است (ساموئل، ۲۰۱۸). چارچوب صلاحیت حسابداری مدیریت که توسط انجمن حسابداران مدیریت پیشنهاد شده است، به سهم خود، موضوعات و تکنیک‌های حسابداری مدیریت را در چارچوب صلاحیت‌های فوق‌الذکر قرار می‌دهد (انجمن حسابداران مدیریت، ۲۰۱۴؛ بوتز، گرونلند و سواقرمن^۲، ۲۰۰۹). تعریف جدیدی که توسط انجمن حسابداران مدیریت ارائه شده است، درک کامل مربوط به استراتژی حسابداری مدیریت را به تصویر می‌کشد. انجمن حسابداران مدیریت، حسابداری مدیریت را به‌عنوان «فرایند شناسایی، اندازه‌گیری ... و ارتباط اطلاعات مالی مورد استفاده توسط مدیریت برای برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل یک سازمان ...» تعریف کرد (انجمن حسابداران مدیریت، ۲۰۰۸). انجمن حسابداران مدیریت با شکستن این جهت‌گیری نسبتاً محدود، تعریف جدیدی از حسابداری مدیریت را به‌عنوان «یک رشتهٔ حرفه‌ای که در تدوین و اجرای استراتژی سازمان نقش اساسی دارد» پیشنهاد کرده است (ساموئل، ۲۰۱۸).

پژوهش‌هایی که در ادامه ذکر می‌شوند بر توسعه و تحلیل چارچوب‌های مفهومی و آموزشی در حسابداری مدیریت تأکید دارند و در پی پر کردن شکاف میان تئوری و عمل متمرکزند. اینهن و ساییت (۲۰۲۳) به تحلیل چگونگی توسعه مفاهیم و عملکردهای حسابداری مدیریتی از طریق مطالعه آثار علمی پرداختند. آن‌ها ضمن بررسی پیشینهٔ حسابداری مدیریتی و توسعهٔ ساختار کنترل مدیریتی، به بررسی ایده‌های موجود در این زمینه برای درک بهتر پیشینه و کاربرد عملی حسابداری مدیریتی پرداخته‌اند. سان و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی چارچوب حسابداری مدیریت پرداختند؛ زیرا در پژوهش‌های قبلی، رابطه داخلی میان روش‌های مدیریت و کنترل عملیات مورد توجه قرار نگرفته بود. مدل ساختار سه‌بعدی هال به‌عنوان مرجعی برای ساخت چارچوبی بر اساس کنترل عملیات و بررسی ویژگی‌های کنترلی با توجه به عناصر احتمالی نظیر ساختار سازمانی و روش‌های کنترل به کار رفت. ساموئل (۲۰۱۸) به بررسی چارچوب مفهومی برای آموزش حسابداری مدیریت پرداختند. این پژوهش که یک چارچوب مفهومی برای آموزش حسابداری مدیریت را پیشنهاد

1. Blocher

2. Bots, Groenland & Swaerman

می‌کند، بر تمایز سازمان‌ها از بازار و استفاده از حوزه «اقتصاد سازمانی» تمرکز دارد. محققان در این پژوهش به مفهوم‌سازی حسابداری مدیریت به‌عنوان پاسخی به کمبود نسبی جنبه‌های معاملات بازار در سازمان‌ها پرداختند. آن‌ها نه‌تنها انسجام فکری را به موضوع حسابداری مدیریت افزودند، بلکه به مرتب‌سازی منطقی موضوعات متنوع آن کمک کردند. چارچوب ساموئل (۲۰۱۸)، به‌جای توجیه حسابداری مدیریت با مفاهیمی مانند اطلاعات برای تصمیم‌گیری یا حسابداری برای برنامه‌ریزی و کنترل، بر نیاز به هماهنگی منابع برای کنترل عملکرد، اندازه‌گیری مصارف و تخصیص هزینه‌ها در سازمان تأکید کرد. این چارچوب به تبیین واضح‌تر رابطه بین حسابداری مدیریت، مدیریت عملکرد و مدیریت استراتژیک انجامید. محققان نتیجه‌گیری کردند که شفافیت در حسابداری مدیریت برای هویت حرفه‌ای و ادعاهای دانشی آن ضروری است و دانشجویان حسابداری و متخصصان آینده می‌توانند از یک ارائه کاملاً مستدل و ساختاریافته بهره‌مند شوند.

جانسن و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی را با هدف بررسی چگونگی پر کردن شکاف میان تئوری و عمل در حسابداری مدیریتی ارائه دادند. آن‌ها مقاله‌هایی را مرور کردند تا اقداماتی را شکل دهند که به حل مشکلات عملی خاص و توسعه نظریه دانشگاهی کمک می‌کند. تشکیل مداخلات به‌عنوان یک مرحله کلیدی در تحقیقات مداخله‌گرایانه شناخته شد و نیاز به دانش نظری برای انجام آن تأکید شد. انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (۲۰۱۴) به همراه انجمن حسابداران رسمی آمریکا، اصول چهارگانه حسابداری مدیریت را تعریف کردند که شامل ارزش‌های بنیادین، سنجش‌های کیفیت، هنجارها و ویژگی‌های اساسی است. این اصول عبارت‌اند از: ۱. ارتباطات که بینش اثرگذاری فراهم می‌کند؛ ۲. اطلاعاتی که مربوط است؛ ۳. اثرگذاری بر ارزش که واکاوی می‌شود و ۴. حساب‌دهی که اعتماد می‌آورد. این چارچوب بر مدل‌سازی هزینه متمرکز بود و مبنایی برای مقایسه، انتخاب، پیاده‌سازی یا طراحی رویکردهای هزینه‌یابی بیان کرد. چارچوب شامل اصول، مفاهیم و محدودیت‌هایی بود که به تصمیم‌گیری مدیریتی کمک می‌کرد. برگ و همکاران (۲۰۱۵) مطالعه‌ای را انجام دادند که در آن به استفاده از نقشه‌های مفهومی برای ارائه یک چارچوب یکپارچه برای آموزش دوره‌های حسابداری مدیریت پرداختند. آن‌ها تأکید کردند که این چارچوب می‌تواند به ادغام موضوعات در دوره‌های حسابداری مدیریت کمک کند و یادگیری را افزایش دهد. برگ از نقشه‌های مفهومی سلسله‌مراتبی به‌عنوان ابزاری برای یکپارچه‌سازی استفاده کرد و چارچوبی را ارائه داد که موضوعات هزینه‌یابی را با یکدیگر و سایر موضوعات تدریس شده در دوره‌های مدیریتی و حسابداری مدیریت ادغام می‌کرد. خالدون و لاریسا^۱ (۲۰۱۳) چارچوب نظری را برای پیوند تحقیق و عمل در حسابداری مدیریت معرفی کردند. آن‌ها بر این باور بودند که تحقیقات باید فراتر از نخبگان مدیریتی به جنبه‌های اجتماعی و محیطی بپردازد. آن‌ها استدلال کردند که تحقیقات مرتبط، موضوعات دغدغه حرفه‌ای را پوشش دهد و پیشنهاد دادند که تحقیقات آینده باید چارچوب نظری را گسترش دهد و به تمرکز حسابداری مدیریت کمک کند. بروور (۲۰۰۸) مروری بر چارچوب حسابداری مدیریت انجام داد. وی بیان کرد که حسابداران مدیریت با مجهز کردن رهبری، پشتیبانی کردن از تلاش‌های مدیریت استراتژیک یک سازمان، ایجاد کردن هماهنگی عملیاتی در سراسر سازمان و تسهیل کردن یادگیری و بهبود مستمر، به حفظ و ایجاد ارزش برای سهام‌داران و ذی‌نفعان سازمان منجر

شده‌اند. کوکینز و همکاران (۲۰۰۱) چارچوبی نظری برای حسابداری مدیریت ارائه دادند که بر اهمیت درک هزینه‌ها و عوامل مؤثر بر آن تأکید می‌کند آن‌ها بیان کردند که روش‌های مختلف هزینه‌یابی می‌توانند با هم ترکیب شوند و مدیران نیاز به اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری دارند. پژوهش آن‌ها یک چارچوب کلی برای اندازه‌گیری هزینه‌ها ارائه کرد و تأکید کرد که این چارچوب می‌تواند به مدیران غیرمالی کمک کند تا حسابداری را بهتر درک کنند.

در ایران نیز محمودی راد و همکاران (۱۴۰۳) با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد به ارائه مدل مفهومی در راستای حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی از طریق مصاحبه با خبرگان در شرکت‌های دانش‌بنیان پرداختند. نتایج پژوهش در قالب مدل ارائه شده دارای سه مقوله شرایط علی تعامل اجتماعی سازی، رهبری و تفکر سیستمی، فرهنگ‌سازی به‌عنوان مقوله شرایط زمینه‌ای، شرایط محیطی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر، تدوین الزامات و تقویت عوامل مدیریتی به‌عنوان راهبردها و پیامدها شناسایی شدند. چناری (۱۴۰۲) تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب مفهومی را بررسی کردند. یافته‌ها حاکی از آن بود که در طول زمان، نظریه حسابداری در چارچوب مفهومی تأثیر مهمی داشته و کار نظریه‌پردازان حسابداری در این تأثیر اساسی بوده است. چارچوب مفهومی، اغلب به‌عنوان خروجی یک فرایند فن‌گرا به شمار می‌رود، اما تأثیر نظریه‌پردازان حسابداری بر چارچوب مفهومی آشکار است. یزدانی و همکاران (۱۴۰۲) به طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری پرداختند. بر اساس یافته‌های آن‌ها، ۴ مقوله به‌عنوان مقوله محوری ظاهر شدند که عبارت‌اند از: قضاوت حسابداران، قضاوت و تصمیم‌گیری افراد، عوامل رفتاری، ارزیابی و کنترل. صدیقیان و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی موضوعات نوین در حسابداری مدیریت پرداختند. آن‌ها تأکید کردند که اطلاعات دقیق و به‌موقع حسابداری مدیریت برای تصمیم‌گیری‌های مؤثر مدیران ضروری است. پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت با پیشرفت‌های فناورانه به‌روز شده و به نیازهای مدیران پاسخ می‌دهد. کارمزدی و همکاران (۱۴۰۰) پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات در حسابداری مدیریت را با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که ارزش اقتصادی اطلاعات و ارزیابی حسابداری مدیریت تأثیر چشمگیری بر سامانه اطلاعات حسابداری دارند. عرب مازار یزدی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت ارائه داده‌اند و بررسی کردند که مدیران به‌دنبال اطلاعات قابل‌اتکا و مرتبط برای تصمیم‌گیری هستند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که حسابداری مدیریت می‌تواند چارچوب مفهومی مستقلی داشته باشد و به‌عنوان علمی جدا از حسابداری مالی شناخته شود؛ زیرا استفاده‌کنندگان و اهداف ارائه اطلاعات در این دو شاخه متفاوت است. نتایج پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت چارچوب‌پذیر است و می‌توان چارچوب مفهومی جداگانه‌ای (جدا از چارچوب مفهومی حسابداری مالی) برای آن ارائه کرد و با توجه به آنکه چارچوب‌پذیر است، می‌توان آن را به‌عنوان علمی جدا از علم حسابداری مالی در نظر گرفت. صالحی، احمدی و هاشمی بلمیری (۱۳۹۶) پژوهشی درباره تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت انجام دادند. آن‌ها بر اهمیت تحقیقات کیفی و نقش آن در توسعه حسابداری مدیریت تأکید کردند و به بررسی چهار پارادایم تحقیقات کیفی و انواع آن پرداختند. همچنین، مشکلات و موانع موجود در این نوع تحقیقات را بررسی کردند. ولی پور و یوسفی منش (۱۳۹۵) پژوهشی را انجام دادند که در آن به بررسی عوامل مؤثر بر شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت پرداختند. هدف از این پژوهش، استخراج عوامل نظری مورد توافق در خصوص این شکاف بود. محققان با بررسی

مقالات و تحقیقات مرتبط، پنج مفهوم را به‌عنوان عوامل مؤثر در این شکاف معرفی کردند. این مفاهیم شامل عوامل دانشگاهی، حرفه حسابداری، تصمیمات مدیریتی، مالکیت سازمانی و خصیصه‌های تکنیک‌های حسابداری بودند. رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴) مطالعه‌ای را انجام دادند که به بررسی تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت پرداخت. این پژوهش کیفی بر مطالعات نظری مرتبط استوار بود و به شناسایی و تلخیص ادبیات مرتبط با تحقیقات روان‌شناسی و کاربرد آن‌ها در حسابداری مدیریت پرداخت. نتایج نشان داد که تئوری‌های روان‌شناسی می‌توانند برای تحلیل علت و اثرهای روش‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گیرند. تأثیر روش‌های حسابداری بر رفتار افراد تنها، به اهداف رسمی و عینی بسنده نمی‌کند، بلکه به درک فردی از این روش‌ها و تحریک توجه، شناخت و انگیزه افراد بستگی دارد. همتی، رحمانی و مصطفی‌پور (۱۳۹۴) به بررسی اهداف، چارچوب نظری وظایف حسابداری مدیریت پرداختند. آن‌ها بیان کردند که چارچوب نظری از تئوری حسابداری و ارتباط بین مؤلفه‌های مختلف سیستم منطقی ساخته شده است. با افزایش رقابت اقتصادی و اجتماعی، حسابداری مدیریت به شدت مورد توجه قرار گرفته و به یک دغدغه تبدیل شده است. در برخی کشورها، عملکرد حسابداری مدیریت از تحقیقات نظری پیشی گرفته است. نبود اصول استاندارد در تئوری حسابداری مدیریت، کاربرد و پیشرفت آن در شرکت‌ها را محدود کرده و به توسعه تحقیقات آسیب می‌زند. رهنمای رودپشتی، بنی مهر و میرسعیدی (۱۳۹۳) مطالعه‌ای انجام دادند که نشان داد حسابداری مدیریت با ورود شرکت‌ها به دوران مدرن، تکامل یافته و فن‌های جدید حسابداری مدیریت به وجود آمده‌اند. این تکنیک‌ها از فعالیت‌های شرکت‌ها در محیط‌های مدرن نشئت گرفته‌اند.

بررسی پژوهش‌های فوق نشان می‌دهد که توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت باید به گونه‌ای باشد که از یک سو به تحلیل و فهم عمیق‌تر مفاهیم و عملکردهای حسابداری مدیریتی بپردازد و از سوی دیگر، به ارتباط میان روش‌های مدیریتی و کنترل عملیات توجه داشته باشد (ایینهن و ساییت، ۲۰۲۳). این چارچوب می‌بایست بتواند موضوعات دغدغه حرفه‌ای را پوشش دهد، به تمرکز حسابداری مدیریت کمک کند، به شناسایی و پر کردن شکاف میان تئوری و عمل در حسابداری مدیریتی بپردازد و مداخلات را به‌عنوان یک مرحله کلیدی در تحقیقات مداخله‌گرایانه معرفی کند (سان و همکاران، ۲۰۲۲). ضروری است یک چارچوب نظری مؤثر بر اساس اصولی مانند ارزش‌های بنیادین، سنجه‌های کیفیت، هنجارها و ویژگی‌های اساسی بنا شود. این چارچوب باید از نقشه‌های مفهومی برای ارائه یک چارچوب یکپارچه برای آموزش دوره‌های حسابداری مدیریت استفاده کند، به ادغام موضوعات در دوره‌های حسابداری مدیریت کمک کند و به درک بهتر تغییرات سازمانی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری با استفاده از نظریه‌های اقتضایی و نهادی بپردازد و فشارهای محیطی مانند رقابت بازار را در نظر بگیرد. این فشارها می‌تواند بر حسابداری مدیریت و تغییرات سازمانی تأثیر بگذارد (ساموئل، ۲۰۱۸). در نهایت، مشخص شد که چارچوب نظری به مدیران غیرمالی کمک کند تا حسابداری را بهتر درک کنند و اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری در اختیار آن‌ها قرار دهد و به حسابداران مدیریت نیز امکان دهد تا با مجهز کردن رهبری، پشتیبانی از تلاش‌های مدیریت استراتژیک یک سازمان، ایجاد هماهنگی عملیاتی در سراسر سازمان و تسهیل یادگیری و بهبود مستمر، به حفظ و ایجاد ارزش برای سهام‌داران و ذی‌نفعان سازمان منجر شوند. این چارچوب باید به شناسایی توسعه نظری و انتقادهای اصلی حسابداری مدیریت بپردازد

و زمینه‌ای برای تحقیقات آینده فراهم آورد (ساموئل، ۲۰۱۸؛ جانسن و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین، با توجه به پژوهش‌های داخلی نیز می‌توان بیان کرد که چارچوب نظری حسابداری مدیریت مستلزم حمایت از تفکر انتقادی و تعامل اجتماعی است (چناری، ۱۴۰۲؛ یزدانی و همکاران، ۱۴۰۲ و صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱). تأکید بر تفکر انتقادی و تعامل اجتماعی در پژوهش‌ها نشان‌دهنده نیاز به یک چارچوب نظری است که از تبادل آزاد ایده‌ها و نقد سازنده حمایت کند. این امر می‌تواند به ایجاد فرهنگی کمک کند که در آن حسابداران مدیریتی به دنبال راه‌حل‌های نوآورانه و خلاقانه برای مسائل مالی هستند. نقش نظریه حسابداری در شکل‌گیری چارچوب‌های مفهومی برجسته شده است. این امر نشان می‌دهد که تئوری‌های حسابداری، باید کاربرد عملی داشته باشند و بتوانند به تصمیم‌گیری‌های مدیریتی کمک کنند (کارمزدی و همکاران، ۱۴۰۰). همچنین، شناسایی عوامل بومی و رفتاری که بر حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارد، اهمیت دارد. این عوامل می‌توانند شامل قضاوت‌های شخصی، فرهنگ سازمانی و دیگر عوامل رفتاری باشند که بر تصمیم‌گیری‌های مالی تأثیر می‌گذارد. مشخص شده است که با توجه به سرعت تغییرات فناورانه، چارچوب‌های نظری باید به گونه‌ای طراحی شوند که بتوانند با این تغییرات همگام شوند و از ابزارهای جدید برای بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی استفاده کنند (یزدانی و همکاران، ۱۴۰۲؛ ولی پور و همکاران، ۱۳۹۵). در نهایت نیز ارزش اقتصادی اطلاعات و تأثیر آن بر سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری نشان‌دهنده اهمیت ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع است. این امر می‌تواند به مدیران کمک کند تا تصمیم‌گیری‌های بهینه‌تری داشته باشند. به‌طور خلاصه، تحلیل یافته‌های پژوهش‌های پیشین داخلی نشان می‌دهد که چارچوب نظری حسابداری مدیریت باید قادر باشد که از تفکر انتقادی و تعامل اجتماعی حمایت کند، تأثیرهای نظریه حسابداری را در نظر بگیرد و به کاربردی شدن آن‌ها کمک کند، عوامل رفتاری و بومی را شناسایی کند و دربرگیرد، با پیشرفت‌های فناورانه همگام باشد و از آن‌ها برای بهبود تصمیم‌گیری‌ها استفاده کند و در نهایت، ارزش اقتصادی اطلاعات را به‌عنوان یک عنصر کلیدی در نظر داشته باشد و به ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع تأکید کند (یزدانی و همکاران، ۱۴۰۲ و ولی پور و همکاران، ۱۳۹۵). این اصول می‌توانند به‌عنوان مبنایی برای توسعه و بهبود چارچوب‌های نظری در حسابداری مدیریت عمل کنند و اطمینان دهند که حسابداری مدیریت قادر است که به‌طور مؤثر، به نیازهای مدیران و سایر ذی‌نفعان پاسخ دهد (چناری، ۱۴۰۲؛ یزدانی و همکاران، ۱۴۰۲ و صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱).

به‌طور کلی، خلأهای مطالعاتی موجود، فقدان الگوی منسجمی را برای چارچوب نظری و کمابیش تعاریف چارچوب نظری حسابداری مدیریت نشان می‌دهد. وجود چارچوب نظری حسابداری مدیریت، از تطبیق با قوانین و مقررات به نقش مشارکت در تصمیم‌گیرندگان در بالاترین سطح سازمان درک می‌شود. مطابق نتایج پژوهش‌ها مشخص شد که در حال حاضر چارچوب نظری که متناسب با محیط در حال تغییر و پیچیده باشد، تدوین نشده است و در واقع الگوی منسجمی که چارچوب نظری حسابداری مدیریت را مشخص و در آن اهداف، مبانی نظری، رهنمودهای عملیاتی، قیود و محدودیت‌ها و مخاطبان را در قالب یک الگوی منسجم مشخص کند، هنوز ارائه نشده است. پژوهش‌هایی که تا کنون صورت گرفته یا به موضوع خاصی مثل هزینه‌یابی محصول و اندازه‌گیری محدود است یا به معرفی و تاریخچه حسابداری مدیریت بسنده شده است. در تحقیقات صورت گرفته در زمینه حسابداری مدیریت، بیشتر به توصیف رویه‌ها و

تکنیک‌های حسابداری مدیریت پرداخته شده است. در واقع بیشتر تحقیقات در زمینه حسابداری مدیریت به بررسی الگوهای تئوری حسابداری مدیریت، بررسی‌های کمی در خصوص ارائه چارچوب مفهومی، سیر تکاملی حسابداری مدیریت، بررسی و ظهور تکنیک‌های حسابداری مدیریت و موانع توسعه‌ای حسابداری مدیریت پرداخته شده است. در تحقیقات خارجی نیز عموماً به بازبینی چارچوب نظری حسابداری مدیریت، تعاریف اصول، ارائه چارچوب مفهومی هزینه‌یابی، بررسی تئوری‌ها و اصول حسابداری مدیریت بسنده کرده‌اند. بنابراین در هیچ‌کدام از پژوهش‌های صورت گرفته مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌ای، راهبردها و پیامدهای تدوین الگوی چارچوب نظری حسابداری مدیریت بررسی نشده است که پژوهش حاضر سعی در انجام آن دارد.

سؤال‌های پژوهش

برای تحقق اهداف مطالعه، با توجه به پیشینه و مبانی نظری، سؤال‌های زیر بیان شده است:

۱. الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت چگونه است؟

۱-۱. مقوله‌های محوری الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت کدامند؟

۱-۲. شرایط علی الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت کدامند؟

۱-۳. شرایط زمینه‌ای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت کدامند؟

۱-۴. راهبردهای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت کدامند؟

۱-۵. شرایط مداخله‌ای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت کدامند؟

۱-۶. پیامدهای تدوین الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های علمی بر اساس دو مبنای هدف و ماهیت یا روش طبقه‌بندی می‌شوند. این پژوهش بر اساس هدف، جزء پژوهش‌های بنیادی است. بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، جزء تحقیقات اکتشافی یا ترکیبی است. در این پژوهش از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای به صورت کیفی استفاده شد. روش کتابخانه‌ای بیشتر برای استفاده از منابع علمی پژوهش و نیز مطالعه اسناد، مدارک، گزارش‌ها و مکتوباتی است که می‌توان داده‌های اولیه موردنیاز محقق را فراهم آورد. قلمروی زمانی این مطالعه سال ۱۴۰۲ بود. قلمروی مکانی نیز با توجه به هدف پژوهش، در سطح بین‌الملل است. در روش تحلیل داده‌ها، از تکنیک‌های تحلیل محتوا و رهیافت داده‌بنیاد استفاده شد. تحلیل محتوا به منظور شناسایی و طبقه‌بندی مضامین و مفاهیم کلیدی در داده‌های متنی به کار رفته است. همچنین، به منظور استخراج مقوله‌های چارچوب نظری حسابداری مدیریت از رویکرد داده‌بنیاد استفاده شد. با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط به چارچوب نظری حسابداری مدیریت، از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان نیز استفاده شد تا ضعف‌های مبانی نظری موجود پوشش داده شود و مقوله‌های شناسایی شده به مرحله اقناع برسد. پس از تعیین مقوله‌های شناسایی شده، از طریق نرم‌افزار اطلس تی، نسخه ۹ کدگذاری‌ها انجام شد و در نهایت مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای تدوین الگوی پژوهش ارائه شد. از آنجا که پژوهش حاضر کیفی است، پس از استخراج مقوله‌های

اساسی (اجزای چارچوب نظری حسابداری مدیریت) با مرور مبانی نظری، تعدادی صاحب‌نظر در حسابداری مدیریت به‌صورت هدفمند انتخاب شد تا با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، نظر نهایی خود را در خصوص مقوله‌ها اعلام کنند و به مرحله اقناع برسند. در ادامه نیز با به‌کارگیری رهیافت داده‌بنیاد، الگوی پژوهش ارائه شد. بر این اساس، جامعه مورد مطالعه شامل خبرگان حسابداری مدیریت، استادان دانشگاهی در رشته حسابداری و سایر صاحب‌نظران در زمینه حسابداری مدیریت داخل و خارج از کشور بود. حوزه تدریس و پژوهش این افراد با موضوع پژوهش حاضر بسیار نزدیک بود و در نمونه‌هایی از کارهای خود با آن مواجه شده بودند. شایان ذکر است که تعداد افراد نمونه در نمونه‌گیری، بر مبنای اشباع نظری داده‌هاست؛ یعنی تا زمانی نمونه‌گیری ادامه پیدا می‌کند که همچنان مؤلفه‌ها و نظرهای جدیدی توسط اعضای نمونه عرضه شود (ثقفی و برزگر، ۱۳۹۱؛ عابدنظری و آزاد، ۱۳۹۸). در پژوهش حاضر از رویکرد هدفمند گلوله برفی در انتخاب نمونه استفاده شد. بر این اساس، ۱۳ خبره حسابداری مدیریت از کشور آمریکا (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱، انجمن حسابداری مدیریت آمریکا و دانشگاه ممفیس آمریکا) و داخل کشور نیز از دانشگاه‌های شیراز، الزهراء، بین‌المللی امام خمینی، شهید بهشتی و... به‌عنوان نمونه پژوهش، انتخاب و با آن‌ها مصاحبه شد.

روایی و پایایی یافته‌ها از طریق روش بازبینی توسط همتا و کدگذاری توسط دو نفر مستقل ارزیابی شدند. در بازبینی توسط همتا از سه خبره که قبلاً نیز با آن‌ها به‌عنوان نمونه پژوهش مصاحبه شده بود، استفاده شد؛ بدین ترتیب که یافته‌های پژوهش با آن‌ها به اشتراک گذاشته شد و بازخورد آن‌ها در مورد اقناع یافته‌ها دریافت شد. این فرایند باعث شد تا اطمینان حاصل شود که تفسیر داده‌ها و نتایج به‌دست‌آمده، بازتاب دقیقی از تجربه‌ها و دیدگاه‌های شرکت‌کنندگان است. همچنین، جهت بررسی اعتبار یافته‌ها، از دو نفر مستقل برای کدگذاری استفاده شده است تا روایی و پایایی پژوهش افزایش یابد و تحلیل محتوای اطلاعات گردآوری شده تنها مبتنی بر قضاوت یک فرد نباشد؛ بنابراین، استفاده از دو فرد مستقل و مسلط به موضوع پژوهش سبب افزایش روایی و پایایی بین‌گروهی پژوهش می‌شود (کندراکی، ولمن و آموندسون^۲، ۲۰۰۲). همچنین، برای تأمین پایایی درون‌گروهی دو فرد مذکور طی چند دوره فرایند کدگذاری‌ها را انجام دادند تا نظر آن‌ها در طول زمان دستخوش تغییرات قرار نگیرد و دارای ثبات نظر باشند. افزون بر این، با توجه به بررسی متون تحلیل و نمونه‌گیری مناسب برای جمع‌آوری اطلاعات، روایی پژوهش نیز تأیید شده است. در نهایت، نتایج حاصل از این دو روش با یکدیگر مقایسه شدند تا هرگونه اختلاف یا تناقض در تفسیر داده‌ها شناسایی و بررسی شود. این امر به تصحیح و تعدیل نتایج کمک کرد و اطمینان بخشید که یافته‌ها نه تنها معتبر و قابل اعتماد هستند، بلکه قابلیت تعمیم به جامعه آماری وسیع‌تری را نیز دارند. از طریق این فرایند، روایی محتوایی و سازه‌ای پژوهش تقویت شد و پایایی آن از طریق اطمینان از ثبات و قابلیت اعتماد نتایج در زمان‌های مختلف، تأیید شد.

در ادامه نیز مجدداً روایی و پایایی یافته‌ها از طریق ارائه مفاهیم شناسایی شده به ۱۳ خبره پیشین و نظرخواهی از آنان، نسبت روایی محتوایی و شاخص روایی محتوا محاسبه شد (لاوشه، ۱۹۷۵ و به نقل از نبوی، احدی سرکانی، یعقوب نژاد و حسینی، ۱۴۰۲). برای محاسبه نسبت روایی محتوایی از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا هر یک از مفاهیم را بر

اساس طیف سه‌بخشی لیکرت (۱. گویه ضروری است؛ ۲. گویه مفید است، ولی ضروری نیست و ۳. گویه ضرورتی ندارد) و برای محاسبه شاخص روایی محتوا نیز (۱. غیر مرتبط؛ ۲. نیاز به بازبینی اساسی؛ ۳. مرتبط اما نیاز به بازبینی و ۴. کاملاً مرتبط) طبقه‌بندی کنند.

نسبت روایی محتوایی از طریق رابطه ۱ برای تک تک مفاهیم محاسبه شد:

$$CVR = \frac{(N_e - \frac{N}{2})}{\frac{N}{2}} \quad \text{رابطه ۱}$$

که در آن N: تعداد کل متخصصان و Ne: تعداد متخصصانی که گزینه ضروری را انتخاب کرده‌اند.

حداقل مقدار قابل قبول برای نسبت روایی محتوا (CVR) بر اساس تعداد خبرگان (در پژوهش حاضر ۱۳ خبره)، برابر با ۰/۵۴ است و اگر شاخص روایی محتوا کمتر از ۰/۵۴ باشد، آن گویه بایستی حذف شود. با توجه به اینکه برای تمامی ۱۷۶ مفهوم شناسایی شده، حداقل ۷ خبره آن را ضروری دانسته‌اند؛ این مسئله تضمین می‌کند که نسبت روایی محتوایی برای هر مفهوم مثبت باشد و تمامی مفاهیم تأیید می‌شوند.

همچنین، شاخص روایی محتوا (CVI) نیز از طریق فرمول زیر برای تمامی مفاهیم محاسبه شد:

رابطه ۲) شاخص روایی محتوا = (تعداد متخصصانی که به گویه نمره ۳ و ۴ داده‌اند تقسیم بر تعداد کل متخصصان)

حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص روایی محتوا برابر با ۰/۷۹ است و اگر شاخص روایی محتوا کمتر از ۰/۷۹ باشد، آن گویه بایستی حذف شود. نتایج نشان می‌دهد که دامنه شاخص روایی محتوا تمامی مفاهیم شناسایی شده، از ۰/۸۳ تا ۰/۹۶ است، بنابراین مفاهیم قابل قبول هستند.

یافته‌های پژوهش

همان‌طور که بیان شد به منظور استخراج اجزای چارچوب نظری حسابداری مدیریت با استفاده از رویکرد داده‌بنیاد، علاوه بر مرور مبانی نظری، از مصاحبه با خبرگان نیز استفاده شد. بر این اساس با ۱۳ خبره حسابداری مدیریت مصاحبه به عمل آمد که ویژگی‌های جمعیت شناختی آنان در جدول ۱ ارائه شده است. از آنجا که معیار انتخاب خبرگان دارا بودن مدرک دکتری حسابداری یا دانشجوی دکتری حسابداری و همچنین، سابقه تدریس در دانشگاه در زمینه حسابداری مدیریت بوده است، مشخص است که ۷۰ درصد مصاحبه‌شوندگان سابقه شغلی بین ۱۰ تا ۲۰ سال را داشته‌اند. همچنین، ۷۷ درصد سن خبرگان بیشتر از ۴۵ سال بوده است. همان‌طور که مشخص است ۱۰۰ درصد مصاحبه‌شوندگان مرد بودند. بر اساس اطلاعات ارائه شده، می‌توان نتیجه گرفت که پژوهش حاضر، روی یک نمونه نسبتاً متخصص و با تجربه متمرکز شده است. این خبرگان با داشتن سابقه‌ای طولانی در زمینه حسابداری مدیریت و همچنین مدرک دکتری، دیدگاه‌های عمیق و مفیدی در مورد چارچوب نظری حسابداری مدیریت ارائه داده‌اند.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

ویژگی	معیار	فراوانی	درصد فراوانی
سابقه شغلی حرفه‌ای	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۹	۷۰
	بیشتر از ۲۰ سال	۴	۳۰
سن	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۳	۲۳
	بیشتر از ۴۵ سال	۱۰	۷۷
جنسیت	مرد	۱۳	۱۰۰
	زن	۰	۰

در این بخش از پژوهش یافته‌های حاصل از مرور مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان در قالب رویکرد داده‌بنیاد (استراوس و کوربین^۱، ۱۹۹۰) ارائه شده است. تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت که در ادامه هر یک از این روش‌های کدگذاری و نحوه استفاده از آن‌ها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله‌ها بر اساس هر یک از مصاحبه‌ها، صورت گرفته است که به‌عنوان نمونه یک مدل تحلیل در ادامه ارائه می‌شود.

کدگذاری باز

در این مرحله، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به‌صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود. پس از شناسایی مفاهیم، روابط بین آن‌ها و محور مشترک ارتباط‌دهنده آن‌ها با یکدیگر شناسایی می‌شود. به‌بیان دیگر از طریق مقایسه مفاهیم با یکدیگر، محورهای مشترک دیگری به‌دست می‌آید که به آن‌ها مقوله (طبقه) اطلاق می‌شود (حسن‌زاده و مشایخی، ۱۳۹۸). به‌دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، مشخصات و ابعاد هر مقوله نیز تعیین می‌شود. در این پژوهش به‌طور میانگین، از هر مصاحبه ۳۳ مفهوم استخراج شد و هر مفهوم به‌طور میانگین چهار بار تکرار شده است. بیشترین تکرار مفهوم‌ها مربوط به مفهوم «تغییرات فناوری»، «رقابت»، «اطلاعات مربوط»، «نیازهای متفاوت و نامحدود»، «گسترده‌ی حسابداری مدیریت»، «فقدان چارچوب جهان‌شمول» و «متناسب بودن در بنگاه» بوده است.

نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش در مصاحبه اول و به‌طور خاص در پاسخ به سؤال دوم به شرح زیر

است:

- شرایط علی‌الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت کدام‌اند؟

(اول اینکه ما چارچوب نظری مدیریت در حسابداری مدیریت نداریم، ما نظریه اقتصادی داریم {تئوری اقتصادی}. ما باید برای هر سازمانی با توجه به تئوری‌هایی که در آن سازمان‌ها وجود دارد جلو برویم {وضعیت خاص بنگاه}. لذا نمی‌توانیم چارچوب کلی بدهیم. می‌توانیم مثلاً بگوییم که اطلاعات حسابداری مدیریت باید به‌موقع باشد {به‌موقع بودن}، باید مربوط باشد این‌ها را می‌توانیم بگوییم {مربوط بودن}. شرایط کیفی می‌توانیم داشته باشیم {ویژگی کیفی}. اما مباحث

تکنیکی، نمی‌توانیم این چارچوب کلی را برای بنگاه‌های مختلف استفاده کنیم؛ زیرا تفاوت درون‌گروهی و بین‌شرکتی وجود دارد {تفاوت درون‌گروهی و بین‌شرکتی}. وضعیت هر شرکتی فرق می‌کند {وضعیت متفاوت هر شرکت} و نمی‌توانیم چارچوب نظری داشته باشیم که برای همه شرکت‌ها قابل استفاده باشد {وضعیت شرکت}. حسابداری مدیریت جنبه عملیاتی دارد، چون تئوری باید وارد عمل شود، در نتیجه نمی‌توان اجرا شود {کاربرد بودن}. کلیاتی از جمله تناوب ارائه اطلاعات {تناوب ارائه اطلاعات} ویژگی کیفی اطلاعات {ویژگی کیفی اطلاعات} می‌توانیم داشته باشیم. شرایط داخلی شرکت تأثیرگذار است، از جمله سیاست داخلی شرکت، مدیریت، سیستم حسابداری، مدیریت، کنترل کیفی، کارکنان، انگیزش {وضعیت شرکت}. البته، شرایط خارجی هم تأثیرگذار است، از جمله اقتصاد، سیاست، خارج از سازمان است، اجتماع {وضعیت اقتصادی و اجتماعی}. حتی در سطح مدیریت دیدگاه‌ها فرق می‌کند. مدیران چه نقشی در بودجه دارند هم خیلی اثرگذار است. مدیران سطح بالا چه نقشی در بودجه دارند، مدیران سطح پایین چه نقشی دارند، مدیران سطح متوسط چه نقشی دارند. پس، مدیریت نقش مهمی دارد {سطوح مدیریتی}. مبانی حسابداری مدیریت تأثیرگذار است بر مبانی نظری. حسابداری مدیریت از زمان هخامنشیان هم وجود داشت. حسابداری مدیریت سابقه تاریخی دارد، زمان هخامنشیان. {سابقه تاریخی}. بدون چارچوب نمی‌توان حرکت کرد).

با بررسی نقل‌قول بالا و کدگذاری باز آن، مفاهیم «تئوری اقتضایی، وضعیت خاص بنگاه، به‌موقع بودن، مربوط بودن، ویژگی کیفی اطلاعات، تفاوت درون‌گروهی و بین‌شرکتی، وضعیت شرکت، تناوب ارائه اطلاعات، وضعیت اقتصادی و اجتماعی، سطوح مدیریتی، سابقه تاریخی و...»، استخراج شد. سپس برای تشکیل مقوله‌ها، مفاهیم به‌دست‌آمده با یکدیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها بررسی شدند و مقوله‌هایی که نشان‌دهنده محورهای مشترک بین مفاهیم‌اند، استخراج شدند. برای مثال در مفاهیم بالا، مفهوم وضعیت شرکت نشان‌دهنده مقوله اصلی فهم دقیق از محیط کسب‌وکار و مفاهیم تفاوت درون‌گروهی و شرکتی نشان‌دهنده مقوله اصلی تفاوت درون‌گروهی هستند. سایر مفاهیم و مقوله‌ها نیز به همین ترتیب استخراج شدند. تعداد کل مفاهیم و مقوله‌های اصلی در این پژوهش به ترتیب ۱۷۶ مفهوم و ۶۹ مقوله بوده است که تقریباً به‌طور میانگین، هر سه مفهوم، یک مقوله را تشکیل داده است که در ادامه (بخش الگوی پژوهش) تشریح شده‌اند. در جدول ۲ نمونه‌ای از کدگذاری باز، محوری و انتخابی که در مصاحبه‌ها استخراج شده، نشان داده شده است.

با بررسی مصاحبه‌های صورت گرفته، ابتدا مفاهیم مربوطه که به صورت نمونه‌ای در جدول شماره ۲ ارائه شده است به‌عنوان کد اولیه (باز) استخراج شدند. سپس برای تشکیل مقوله‌ها، مفاهیم به‌دست‌آمده با یکدیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها بررسی شدند و مقوله‌هایی که نشان‌دهنده محورهای مشترک بین مفاهیم‌اند، استخراج شدند. سایر مفاهیم و مقوله‌ها نیز به همین ترتیب استخراج شدند و سپس ۶۹ مقوله استخراج شده از مصاحبه‌ها به سوالات مربوطه تخصیص داده شدند و در نهایت این مقوله‌ها به پدیده اصلی یعنی چارچوب نظری حسابداری مدیریت ربط داده شدند.

جدول ۲. نوع کدگذاری نمونه‌ای مصاحبه‌ها

کد انتخابی	کد محوری (مقوله)	کد اولیه (باز)
چارچوب نظری حسابداری مدیریت	تغییر در محیط قانونی و مالی	قانون اجبار قانونی قیمت گذاری نهاد قانونی
	تدوین فرضیه‌های قابل آزمون	طرح فرضیات منطقی تئوری بومی زمینه ساز طرح تئوری خلق نظریه
	تصمیم‌گیری بهینه	معیارهای گزارشگری قابلیت مقایسه تنوع گزارشات تجهیز مدیران به مدل‌های مختلف
	فهم دقیق از محیط کسب و کار	ساختار رقابتی، محیط رقابتی - بازار رقابتی، رقابت، وضعیت رقبا، وضعیت شرکت، سیستم حسابداری خاص، ماهیت و کارکرد متفاوت
	افزایش پایداری شرکت در بلندمدت	توسعه پایدار پایداری شرکتها استراتژی پایدار

کدگذاری محوری

پس از شناسایی کدهای باز، در مرحله کدگذاری محوری، کدها دسته‌بندی و به مقولات بزرگ‌تری تبدیل می‌شوند. همان‌گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنج‌گانه زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند.

- الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.
- ب) راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدید مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.
- ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.
- د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).
- ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در ادامه پژوهش در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است.

نتایج این بخش در توضیحات مرتبط با شکل ۱ تشریح شده است.

کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیفگر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله‌های فرعی و مفاهیم مطالعه به صورت یکپارچه، نظریه داده‌بنیاد تدوین می‌شود (نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). در این پژوهش، مقوله «توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت» که تمام مقوله‌ها در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند، به عنوان مقوله محوری انتخاب شده است. مدل استخراج شده این پژوهش از فرایند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده، در شکل ۱ مشاهده می‌شود. در ادامه، بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود. گفتنی است که به دلیل محدودیت‌های موجود، در هر یک از بخش‌ها تنها به یک یا چند مورد از مقوله‌های شناسایی شده، اشاره شده است.



شکل ۱. الگوی پژوهش

مطابق شکل ۱ و نتایج حاصل از کدگذاری‌ها، مشخص می‌شود که در پاسخ به سؤال فرعی اول، توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت به عنوان اصلی‌ترین مقوله از نظر خبرگان انتخاب شده است. همچنین، در پاسخ به سؤال فرعی دوم مشخص شد که شرایط علی مؤثر بر توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت عبارت است از: ۱. استانداردسازی؛ ۲. تقاضای حرفه؛ ۳. استقبال جهانی؛ ۴. تصمیم‌گیری بهینه؛ ۵. اطلاعات مربوط (به درد بخور)؛ ۶. خواسته‌های مدیران؛ ۷. خواسته‌های متفاوت؛ ۸. تحلیل دقیق‌تر؛ ۹. گسترش قلمرو حسابداری مدیریت؛ ۱۰. ارائه راهنمایی؛ ۱۱. تبیین ارتباطات؛ ۱۲. درک نادرست از حسابداری مدیریت؛ ۱۳. ارزیابی عملکرد.

یافته‌های حاصل از بررسی سؤال فرعی سوم نشان داد که شرایط زمینه‌ای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت عبارت است از: ۱. تفاوت درون‌گروهی؛ ۲. شناخت محیط حقوقی و قانونی؛ ۳. اختیار تصمیم‌گیری؛ ۴. استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی؛ ۵. شناخت اهداف و استراتژی‌های سازمانی؛ ۶. فهم دقیق از محیط کسب‌وکار؛ ۷. استانداردهای بین‌المللی؛ ۸. آشنایی با فرایندها و ساختار سازمانی؛ ۹. افزایش نقش هوش مصنوعی در حسابداری مدیریت؛ ۱۰. تفاوت در نوع نگرش؛ ۱۱. نبود راهنما و دستورالعمل برای تهیه اطلاعات حسابداری؛ ۱۲. کاربرد متفاوت ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری داخلی و خارجی؛ ۱۳. بی‌توجهی به حسابداری مدیریت؛ ۱۴. وابستگی حسابداری به استاندارد گزارشگری مالی سنتی.

بر اساس یافته‌های به‌دست‌آمده برای بررسی سؤال فرعی چهارم، راهبردهای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت عبارت است از: ۱. تبیین روابط علت معلولی؛ ۲. ارائه راه‌کارهای عملی؛ ۳. چارچوب جهانی؛ ۴. تعریف صلاحیت حسابداری مدیریت؛ ۵. مبنایی برای قضاوت حرفه‌ای؛ ۶. توسعه نظریه‌ها و ارزیابی نظریه‌های قبلی؛ ۷. متناسب بودن با بنگاه؛ ۸. بررسی تجزیه و تحلیل و سودآوری بنگاه؛ ۹. شفافیت گزارشگری؛ ۱۰. توجه و تبیین روش‌های پژوهش؛ ۱۱. تدوین فرضیه‌های قابل آزمون؛ ۱۲. حمایت از تصمیم‌گیری؛ ۱۳. تقویت فهم علمی؛ ۱۴. تعیین اطلاعات مربوط و قابل اتکا.

نتایج بررسی سؤال فرعی پنجم نشان داد که شرایط مداخله‌ای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت عبارت است از: ۱. شرایط اقتضایی محیط شرکت؛ ۲. حمایت مؤسسه‌های حسابرسی از گزارشگری مالی؛ ۳. تغییرات در ساختار سازمانی؛ ۴. پذیرش توسط حرفه؛ ۵. تغییرات در محیط کسب‌وکار؛ ۶. تحولات فنی و تکنولوژیک؛ ۷. تغییر در محیط قانونی و مالی؛ ۸. محیط آکادمیک؛ ۹. توجه بیش از حد به حسابداری مالی؛ ۱۰. تغییرات در نیازها و انتظارات مشتریان. در نهایت نیز نتایج بررسی سؤال فرعی ششم نشان داد که پیامدهای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت عبارت است از: ۱. تسهیل ارتباطات؛ ۲. بهبود عملکرد سازمان؛ ۳. افزایش پایداری شرکت در بلندمدت؛ ۴. تفکر خلاقانه؛ ۵. تشکیل کمیته حسابداری مدیریت؛ ۶. توسعه مهارت؛ ۷. بهبود مقایسه‌پذیری؛ ۸. کنترل کیفی؛ ۹. ارتقای اهمیت اطلاعات پشتیبان تصمیم‌گیری داخلی؛ ۱۰. ارتقای نقش حسابداران مدیریت؛ ۱۱. افزایش سودآوری در بلندمدت؛ ۱۲. افزایش دقت در تصمیم‌گیری؛ ۱۳. جهانی‌سازی؛ ۱۴. انتشار راهنمای عملی؛ ۱۵. انتخاب مدیران لایق؛ ۱۶. توسعه دانش اطلاعات؛ ۱۷. تدوین استراتژی؛ ۱۸. استفاده نسبی از چارچوب.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

چارچوب نظری حسابداری مدیریت شامل اصول و مفاهیمی است که برای تهیه و تفسیر اطلاعات مالی مدیران استفاده می‌شود. این چارچوب به حسابداران کمک می‌کند تا اطلاعات مالی را بر اساس اهداف سازمان تهیه کنند و به مدیران در تفسیر صحیح این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های مؤثر یاری می‌رساند. همچنین، این چارچوب به بهبود کارایی و کیفیت اطلاعات مالی و افزایش اعتماد به سازمان‌ها کمک می‌کند. بنابراین، ارائه الگویی منسجم برای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت، حائز اهمیت است. بر این اساس، در این پژوهش سعی شد که ضمن تشریح اهمیت چارچوب

نظری حسابداری مدیریت، الگویی مناسب برای توسعه آن ارائه شود. مسئله اصلی پژوهش حاضر این بود که چه الگویی را می‌توان برای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت تجویز کرد. در این پژوهش که در سال ۱۴۰۲ به اجرا درآمد، از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای در راستای اجرای رهیافت داده‌بنیاد به‌منظور شناسایی مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای تدوین الگوی پژوهش استفاده شد. جامعه مورد مطالعه شامل خبرگان حسابداری مدیریت، استادان دانشگاهی در رشته حسابداری و سایر صاحب‌نظران در زمینه حسابداری مدیریت داخل و خارج از کشور بودند که حوزه تدریس و پژوهش آن‌ها با موضوع پژوهش حاضر بسیار نزدیک بوده و در نمونه‌هایی از کارهای خود با آن مواجه شده‌اند. در پژوهش حاضر از رویکرد هدفمند گلوله برفی در انتخاب نمونه استفاده شد. به‌منظور استخراج مؤلفه‌های مؤثر بر توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت و با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط، از رویکرد مرور نظام‌مند مبانی نظری و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۳ نفر از خبرگان داخلی و خارج از کشور استفاده شد تا ضعف‌های مبانی نظری موجود پوشش داده شود و مقوله‌های شناسایی شده به مرحله اقناع برسد.

نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که الگوی پژوهش مبنی بر توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت را می‌توان در ۱۷۶ مفهوم و ۶۹ مقوله طبقه‌بندی کرد. در نتیجه، ۱۳ شرط علی، ۱۴ شرط زمینه‌ای، ۱۴ راهبرد برای تدوین الگو، ۱۰ شرط مداخله‌گر و ۱۸ پیامد برای الگوی توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت برشمرده شد. با توجه به نتایج پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری مدیریت می‌تواند چارچوب نظری داشته باشد؛ اما چارچوب مدنظر جهان‌شمول نیست و در واقع هر سازمان به‌علت ماهیت و کارکرد متفاوتش و بسته به نیازهای اطلاعاتی خود، می‌تواند به‌صورت نسبی از چارچوب نظری حسابداری مدیریت استفاده کند. در ضمن توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت، علاوه بر بهبود مقایسه‌پذیری گزارش‌های حسابداری، تأثیرهای متعددی دارد. این تأثیرها شامل تسهیل ارتباطات، افزایش پایداری شرکت در بلندمدت، تفکر خلاقانه، افزایش سودآوری، جهانی‌سازی، تدوین استراتژی، و توسعه مهارت می‌شوند. این نتایج می‌توانند به تصمیم‌گیران سازمان‌ها کمک کنند تا با استفاده از چارچوب‌های نظری حسابداری مدیریت، بهبودهای مؤثری در عملکرد سازمانی خود داشته باشند. همچنین، توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت می‌تواند به افزایش شفافیت گزارشگری کمک کند. علاوه بر این، با توجه به تغییرات مداوم در محیط کسب‌وکار، چارچوب نظری می‌تواند به‌عنوان یک ابزار مهم برای انطباق و تطابق سریع‌تر با این تغییرات عمل کند. در نهایت، توسعه یک چارچوب نظری قوی و جامع، می‌تواند به تقویت نقش حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و افزایش کارایی و اثربخشی فرایندهای تجاری کمک کند.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده در خصوص شرایط علی، مشخص شد که توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان یک ابزار مهم برای رفع چالش‌های موجود در فرایند تصمیم‌گیری مالی درون سازمانی و رفع خواسته‌های متفاوت مدیران عمل کند. شرایط علی مؤثر بر این توسعه، نشان‌دهنده نیاز به بهبود در سیستم‌های مالی و حسابداری است که می‌تواند به افزایش شفافیت و تحلیل دقیق‌تر منجر شود. این امر، به سهم خود، می‌تواند به جلب اعتماد بیشتر سرمایه‌گذاران و استقبال جهانی کمک کند. استقبال جهانی از چارچوب‌های نظری حسابداری مدیریت و تلاش برای کمک به تصمیم‌گیری بهینه و استانداردسازی بخشی از گزارشگری درون‌سازمانی، می‌تواند به ایجاد یک

محیط کسب و کار پویا و رقابتی منجر شود. همچنین، توجه به اطلاعات مربوط و خواسته‌های مدیران و سایر ذی‌نفعان، می‌تواند به تدوین استراتژی‌های مؤثرتر و اتخاذ تصمیمات دقیق‌تر کمک کند. در نهایت، توسعه یک چارچوب نظری به‌عنوان یک الگوی راهنما می‌تواند به تبیین ارتباطات و ارتقای درک صحیح از حسابداری مدیریت کمک کند. این امر، به ایجاد تصمیم‌گیری بهینه توسط مدیران منجر می‌شود و می‌تواند به ارزیابی عملکرد سازمان‌ها و تقویت جایگاه آن‌ها در عرصه بین‌المللی کمک کند. هر چند مطابق مصاحبه‌های صورت گرفته مشخص شد که تدوین یک چارچوب نظری جهان‌شمول برای حسابداری مدیریت به دلایل متعددی دشوار است. اول اینکه، حسابداری مدیریت به‌طور گسترده‌ای بر اطلاعات مالی و غیرمالی متکی است که ممکن است بر اساس صنعت، فرهنگ، تفاوت‌های درون‌گروهی و بین‌شرکتی، سلیقه، علاقه‌ها و انگیزه‌های متفاوت مدیران و قوانین محلی متفاوت باشد. دوم اینکه، گزاره‌های جهان‌شمول، مانند آنچه کارل پوپر (۱۹۵۳) توضیح داده، باید بدون استثنا و محدودیت زمانی و مکانی باشند که در عمل اثبات آن‌ها دشوار یا غیرممکن است. سوم اینکه، تنوع در نظریه‌ها و رویکردهای مدیریتی وجود دارد که ایجاد یک نظریه عام و جهان‌شمول را پیچیده می‌کند. در پژوهش‌های دیگر، همچون پژوهش محمودی راد و همکاران (۱۴۰۳) تأکید بر تفکر انتقادی و تعامل اجتماعی به‌عنوان شرایط علی مطرح شده است؛ اما پژوهش حاضر مواردی فراتر از تفکر انتقادی را دربرمی‌گیرد. کارمزدی و همکاران (۱۴۰۰) نیز به ارزش اقتصادی اطلاعات در حسابداری مدیریت پرداخته‌اند که با تأکید این مطالعه بر اطلاعات مربوط و مفید برای تصمیم‌گیری هم‌خوانی دارد.

شرایط زمینه‌ای الگوی پیشنهادی حاکی از آن بود که توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت با چالش‌ها و فرصت‌های منحصربه‌فردی روبه‌رو است. از یک‌سو، تفاوت در نوع نگرش صاحب‌نظران می‌تواند به‌عنوان مانعی برای ارائه یک چارچوب نظری در حوزه حسابداری مدیریت باشد. از سوی دیگر، برای تدوین چارچوب نظری حسابداری مدیریت، به فهم دقیق از محیط کسب و کار، شناخت اهداف و استراتژی‌های سازمان، آشنایی با فرایندها و ساختار سازمانی و شناخت محیط حقوقی و قانونی نیاز داریم. هوش مصنوعی و فناوری‌های نوین، فرصت‌هایی برای افزایش کارایی و دقت در حسابداری مدیریت ارائه می‌دهند. با این حال، برای بهره‌برداری کامل از این فناوری‌ها، نیاز به توسعه دستورالعمل‌ها و راهنماهایی است که بتوانند با ماهیت پیچیده و زمان‌بر بودن حسابداری مدیریت هم‌خوانی داشته باشند. در نهایت، توجه به حسابداری مدیریت و کاهش وابستگی به استانداردهای گزارشگری مالی سنتی، می‌تواند به تصمیم‌گیری‌های داخلی و خارجی سازمان‌ها کمک کند و به آن‌ها امکان دهد تا با انعطاف‌پذیری بیشتری به محیط پویای کسب و کار واکنش نشان دهند. این امر مستلزم آن است که حسابداران و مدیران به اهمیت حسابداری مدیریت و نقش آن در توسعه استراتژیک سازمان‌ها توجه بیشتری نشان دهند. این یافته‌ها تا حدی با نتایج پژوهش چناری (۱۴۰۲) که تأثیر نظریه حسابداری بر چارچوب مفهومی را بررسی کرده، هم‌سو است و شرایط زمینه‌ای را که بر توسعه چارچوب نظری تأثیر می‌گذارد، نشان می‌دهد. همچنین، تأکید پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۶) بر اهمیت تحقیقات کیفی در توسعه حسابداری مدیریت با شرایط زمینه‌ای که بر توسعه چارچوب نظری تأثیر می‌گذارد، مرتبط است.

راهبردهای الگو به‌عنوان یک راهنما برای توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که این چارچوب باید به‌گونه‌ای طراحی شود که هم با معیارهای جهانی هم‌خوانی داشته باشد و هم نیازهای خاص بنگاه‌ها را برآورده سازد.

توسعه نظریه‌ها و ارزیابی نظریه‌های قبلی و همچنین تبیین روابط علت و معلولی و تدوین فرضیه‌های قابل آزمون، به حسابداران کمک می‌کند تا با درک بهتری از اهداف کلان و جزئیات فنی، به تصمیم‌گیری‌های دقیق‌تری دست یابند و تجزیه و تحلیل دقیق‌تری از سودآوری بنگاه داشته باشند. جهانی‌سازی و تعریف صلاحیت‌های حسابداری مدیریت، امکان همکاری و تبادل دانش با سایر کشورها را فراهم می‌آورد، در حالی که مبنایی برای قضاوت حرفه‌ای، انعطاف‌پذیری لازم برای سازگاری با شرایط متغیر را به ارمغان می‌آورد. ارائه راه‌کارهای عملی و توجیه و تبیین روش‌های پژوهش، به‌عنوان ابزاری برای استانداردسازی و بهبود فرایندهای حسابداری عمل می‌کنند، در حالی که متناسب‌سازی با بنگاه و بررسی تجزیه و تحلیل و سودآوری بنگاه، به سازمان‌ها کمک می‌کند تا اطلاعات مالی را به شکلی که بیشترین ارزش را برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک دارد، تحلیل و استفاده کنند. در نهایت، شفافیت گزارشگری و تعیین اطلاعات مربوط و اتکالپذیر و همچنین تقویت فهم علمی و حمایت از تصمیم‌گیری، به افزایش اعتماد ذی‌نفعان و بهبود مدیریت عملکرد کلی سازمان منجر می‌شود. این امر به توجه ویژه به توسعه مهارت‌های حسابداری مدیریت و همچنین فرهنگ سازمانی نیازمند است که ارزش حسابداری مدیریت را درک کرده و آن را در تمامی سطوح سازمانی ترویج دهد. هرچند پژوهش یزدانی و همکاران (۱۴۰۲) به طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری پرداخته است؛ راهبردهای معرفی شده از منظر عوامل رفتاری با نتایج پژوهش حاضر هم‌سو است.

بر اساس نتایج مشخص شد می‌توان گفت که توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت تحت تأثیر عوامل و شرایط متعدد مداخله‌گری قرار دارد که هر یک به سهم خود می‌تواند هم به‌عنوان چالش و هم به‌عنوان فرصت عمل کند. شرایط اقتصادی محیطی شرکت و حمایت مؤسسه‌های حسابرسی نشان‌دهنده اهمیت تطابق با استانداردهای محلی و بین‌المللی و نیاز به همکاری نزدیک بین حسابداران مدیریت و حساب‌رسان است. تغییرات در ساختار سازمانی و تغییرات در نیازها و انتظارات مشتریان همچنین پذیرش توسط حرفه، بیانگر نیاز به آموزش و توسعه مهارت‌های حسابداری مدیریت در بین حرفه‌ای‌ها و دانشگاهیان است. تغییرات در محیط کسب‌وکار، تحولات فنی و تکنولوژیک و تغییر در محیط قانونی و مالی، همگی بر نحوه گزارشگری مالی و توسعه حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارند و نیاز به یک رویکرد انعطاف‌پذیر و به‌روز را نشان می‌دهند. محیط آکادمیک نیز باید به تولید دانش و پژوهش‌های کاربردی در این زمینه تشویق کند. توجه بیش از حد به حسابداری مالی می‌تواند مانعی برای توسعه حسابداری مدیریت باشد. با توجه به این عوامل، توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت باید به‌گونه‌ای باشد که هم با شرایط بنگاه سازگار باشد و هم بتواند با اصول و رهنمودهای جهانی همگام شود. این امر مستلزم تلاش مشترک و هم‌افزایی بین دولت، مؤسسه‌های آموزشی، حرفه‌ای‌ها و بخش خصوصی است تا بتوان یک محیط حسابداری مدیریتی پویا و کارآمد را شکل داد. در پژوهش صدیقیان و همکاران (۱۴۰۱)، تأکید بر پیشرفت‌های فناورانه، به‌عنوان یک شرط مداخله‌گر مطرح شده است؛ اما این پژوهش شرایط مداخله‌گر گسترده‌تری را دربرگرفته که فراتر از تکنولوژی محض است. ولی‌پور و همکاران (۱۳۹۵) نیز شکاف بین تئوری و عمل را به‌عنوان شرایط مداخله‌گر معرفی کرده که با نتایج این پژوهش مطابقت دارد.

توسعه چارچوب نظری حسابداری مدیریت که به‌عنوان یک ابزار استراتژیک برای بهبود عملکرد مالی سازمان‌ها شناخته می‌شود، می‌تواند تأثیرهای مثبت شایان توجهی در سطح سازمان‌ها و جامعه حرفه‌ای داشته باشد. این توسعه با

فراهم آوردن یک چارچوب مشخص و منسجم، به مدیران اجازه می‌دهد تا با دقت بیشتری برنامه‌ریزی، استراتژی‌های لازم را تدوین و زمینه افزایش پایداری بنگاه در بلندمدت را فراهم کنند. علاوه بر این، حسابداران مدیریت با استفاده از این چارچوب می‌توانند مهارت‌های خود را توسعه و با استفاده نسبی از چارچوب و بهبود مقایسه پذیری در سازمان‌ها افزایش سودآوری بنگاه در بلندمدت را به ارمغان بیاورند. با توجه به نقش کلیدی حسابداری مدیریت در توسعه و پیشبرد اهداف مالی، تلاش‌های صورت گرفته برای توسعه چارچوب نظری آن می‌تواند به ایجاد یک جامعه حرفه‌ای پویا و متحد با اتکا بر تفکر خلاقانه منجر شود که در آن حسابداران مدیریت نقش فعال‌تری در رهبری تغییرات و نوآوری‌های مالی، تسهیل ارتباطات و توسعه دانش اطلاعات ایفا می‌کنند. این امر نه تنها به ارتقای کارایی و اثربخشی مدیریت مالی در سازمان‌ها کمک می‌کند، بلکه می‌تواند به تشکیل کمیته حسابداری مدیریت، انتخاب مدیران لایق و انتشار راهنمای عملی مؤثر برای تمام ذی‌نفعان و تقویت جایگاه آن‌ها در عرصه حسابداری مدیریت جهانی نیز منجر شود. پیامدهای مطرح شده در پژوهش حاضر با نتایج مطالعات کارمزدی و همکاران (۱۴۰۰)، ایینهن و ساییت (۲۰۲۳)، سان و همکاران (۲۰۲۲)، ساموتل (۲۰۱۸) و جانسن و همکاران (۲۰۱۸) هم‌سو است. همچنین، عرب مازار یزدی و همکاران (۱۳۹۹) آن‌ها بر این باورند که حسابداری مدیریت می‌تواند چارچوب مفهومی مستقلی داشته باشد که با نتایج این مطالعه در رابطه با توسعه چارچوب نظری و استقلال آن از حسابداری مالی هم‌راستا است. یافته‌های پژوهش راهنمای رودپستی و همکاران (۱۳۹۳) مبنی بر تکامل حسابداری مدیریت با ورود به دوران مدرن با تأکید پژوهش حاضر بر گسترش قلمرو حسابداری مدیریت و نقش هوش مصنوعی در آن هم‌راستا است.

بر اساس نتایج پژوهش به استانداردارگذاران پیشنهاد می‌شود که توسعه دستورالعمل‌ها برای ادغام چارچوب نظری حسابداری مدیریت در استانداردهای ملی و بین‌المللی و ایجاد سیستم‌های نظارتی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی چارچوب‌های نظری در عمل را در اولویت قرار دهند. همچنین، ضروری است که حرفه حسابداری به آموزش و توسعه مهارت‌های حسابداران برای استفاده بهینه از چارچوب‌های نظری حسابداری مدیریت موجود و تشویق به تحقیق و توسعه در زمینه‌های نوآوری و بهبود چارچوب‌های موجود اهتمام ورزد. حسابداران مدیریت می‌بایست استفاده از چارچوب نظری برای تقویت تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و عملیاتی و همچنین، ارتقای دانش و مهارت‌های تحلیلی برای تفسیر دقیق‌تر اطلاعات مالی را در اولویت قرار دهند و به نقش چارچوب نظری در افزایش شفافیت و اعتبار گزارش‌های مالی توجه ویژه‌ای داشته باشند. محققان نیز انجام مطالعات بیشتر برای ارزیابی تأثیر چارچوب نظری بر عملکرد سازمانی و توسعه تحقیقات بین‌رشته‌ای برای درک بهتر چارچوب نظری توسط حسابداران مدیریت را دستور کار خود قرار دهند. برای افزایش کارایی حسابداری مدیریت و بهره‌برداری بهینه از توسعه چارچوب نظری، پیشنهاد می‌شود که دستورالعمل‌هایی برای اجرای مؤثر تغییرات مبتنی بر چارچوب نظری تدوین شود. این دستورالعمل‌ها می‌توانند به مدیران و کارکنان کمک کنند تا از اصول و مفاهیم حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری‌های روزانه استفاده کنند. همچنین، برگزاری دوره‌های آموزشی برای کارکنان و مدیران با هدف آشنایی با چارچوب‌های نظری موجود در حسابداری مدیریت و توانمندی‌های مرتبط با آن توسط نهادهای ذی‌ربط ضروری به نظر می‌رسد. ارتقای همکاری بین حسابداران مدیریت و حسابداران مالی از طریق تشکیل کمیته‌های مشترک برای تبادل دانش و تجربیات بین این دو گروه حسابداری نیز خالی از لطف نخواهد بود.

مهم‌ترین محدودیت در انجام پژوهش حاضر این مهم است که تفسیر داده‌های کیفی می‌تواند به‌شدت متکی به زمینه و دیدگاه پژوهشگر باشد که ممکن است به تورش و تعصب در نتایج منجر شود؛ لذا تعمیم نتایج به جامعه وسیع‌تر ممکن است با چالش‌هایی همراه باشد. همچنین، از آنجا که نمونه‌گیری بر اساس اشباع نظری انجام شده، ممکن است تعداد نمونه‌ها نتواند تمامی دیدگاه‌ها و تجربه‌های مرتبط با موضوع پژوهش را پوشش دهد و بر نتایج پژوهش تأثیر بگذارد.

منابع

- تقفی، علی؛ برزگر، قدرت اله (۱۳۹۱). تحقیقات حسابداری مدیریت با تأکید بر روش تحقیق کیفی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۱(۱)، ۴-۱۹.
- تقفی، علی؛ امیر اصلانی، حامی (۱۳۷۹). مقدمه‌ای بر مبانی نظری حسابداری مدیریت. *مجله حسابرسی*، ۹، ۳۴-۴۳.
- چناری، حسن (۱۴۰۲). مروری بر ادبیات نظریه حسابداری و چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱)، ۱۳۷-۱۶۴.
- حسن‌زاده، شادی؛ مشایخی، بیتا (۱۳۹۸). تبیین الگوی مفهومی چرایی و چگونگی مدیریت سود بانک‌ها؛ رویکرد نظریه زمینه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳(۳)، ۳۷۱-۳۹۳.
- رحمانی، علی؛ ملانظری، مهناز؛ فعال قیومی، علی؛ محمودخانی، مهناز؛ بهبهانی نیا، پریسا؛ سادات پارسایی، منا؛ قدیریان‌آرانی، محمدحسین؛ خدیور، آمنه (۱۴۰۱). طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲(۲)، ۲۸۷-۳۱۰.
- رسولی، ولی‌الله؛ بهرام‌فر، نقی (۱۳۷۷). ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۷(۱).
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی مهر، بهمن؛ میرسعیدی، سیدجعفر (۱۳۹۳). مدرنیته و حسابداری مدیریت، *نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۲)، ۱-۱۲.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رستمی مازویی، نعمت (۱۳۹۴). مروری بر تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت، *حسابداری مدیریت*، ۸(۲۵)، ۱-۲۱.
- ریاحی بلکویی، احمد (۱۳۹۰). *تئوری حسابداری*، (علی پارسائیان، مترجم)، (چاپ اول)، تهران: انتشارات ترمه.
- ستایش، محمد حسین؛ مهتری، زینب (۱۳۹۷). چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۲)، ۸۵-۱۰۶.
- سجادی، سیدحسین؛ اثنی عشری، حمیده؛ شاکری، اکبر (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ نوآوری‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱(۱)، ۲۷-۱.
- صالحی، اله کرم؛ احمدی، محمد علی؛ هاشمی بلمیری، سمیرا (۱۳۹۶). تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت با تأکید بر مبانی فلسفی. *پژوهش حسابداری*، ۷(۲)، ۳۵-۵۵.

- صدیقیان، محمد جواد؛ سالمی، امیرحسین و لاستیکچیان، امیر حسین (۱۴۰۱). نگاهی بر موضوعات نوین حسابداری مدیریت. فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۴(۵).
- عابدنظری، مونا و آراد، حامد (۱۳۹۸). روش شناسی کیفی در تحقیقات حسابداری مدیریت با تأکید بر چالش‌ها و فرصت‌ها. حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۱)، ۱۱۱-۱۳۳.
- عرب مازار یزدی، محمد؛ محمدی، پویان (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت، هفدهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تهران.
- کارمزدی، زهرا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ دیانتی، زهرا (۱۴۰۰). پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات در حسابداری مدیریت با بهره‌برداری از مدل‌سازی معادلات ساختاری. نشریه علمی حسابداری مدیریت، ۱۴(۴)، ۱۹-۴۱.
- گادفری، جین و هادسون، آلن (۲۰۱۳). تئوری حسابداری، (علی پارسائیان)، (چاپ اول)، تهران: انتشارات ترمه.
- محمودی راد، فرشته؛ مقدم، عبدالکریم؛ امیری، هوشنگ (۱۴۰۳). ارائه مدل حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۱)، ۲۸۱-۲۹۶.
- نبوی، غلامرضا؛ احدی سرکانی، سید یوسف؛ یعقوب نژاد، احمد و حسینی، سیده عاطفه (۱۴۰۲). ارائه الگوی جامع جلوگیری از اطاله دادرسی جرائم اقتصادی با کمک فنون حسابداری قضایی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۸(۱۵)، ۱۴۵-۱۷۴.
- همتی، حسن؛ رحمانی، زهرا؛ مصطفی پور، آسو (۱۳۹۴). اهداف و چهارچوب نظری حسابداری مدیریت. دومین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت حسابداری، با رویکرد ارزش‌آفرینی، شیراز.
- ولی پور، هاشم؛ یوسفی‌منش، حمید (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر در شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت. مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۲(۴/۱)، ۱۵۴-۱۶۵.
- یزدانی، فرشید؛ محقق، عارفه؛ فاضلی، نقی (۱۴۰۲). طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۶۰)، ۲۰۲-۲۳۲.

References

- Abednazari, M. & Arad, H. (2019). Qualitative methodology in management accounting research with emphasis on challenges and opportunities. *Management Accounting*, 12(41), 111-132. (in Persian)
- Ahmed Mohamed Ghandour, D. (2021). Analytical review of the current and future directions of management accounting and control systems. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 9(3), 42-73.
- Ahmed, M. N. (2015). Utility of Management Accounting Tools & Techniques for the Successful Retail Operations-A Theoretical Framework. *Journal of Management Value & Ethics*.

- Al-Htaybat, K. & von Alberti-Alhtaybat, L. (2013). Management accounting theory revisited: Seeking to increase research relevance. *International Journal of Business and Management*, 8(18), 12.
- Alsharari, N. M. (2019). Management accounting and organizational change: alternative perspectives. *International Journal of Organizational Analysis*, 27(4), 1124-1147.
- Alsharari, N. M. (2024). The interplay of strategic management accounting, business strategy, and organizational change: as influenced by a configurational theory. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(1), 153-176.
- Alsharari, N. M., Dixon, R. & Youssef, M. A. E. A. (2015). Management accounting change: critical review and a new contextual framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 476-502.
- Arab Mazar Yazdi, M. & Mohammadi, P. (2020). Conceptual framework of management accounting, *17th International Management Conference. (in Persian)*
- Baird, K., Harrison, G. & Reeve, R. (2007). Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting & Finance*, 47(1), 47-67.
- Berg, T. (2015). A compass for teaching enterprise governance. *Accounting Education*, 24(6), 559-563.
- Blocher, E.J. (2009). Teaching cost management: A strategic emphasis. *Issues in Accounting Education*, 24(1), 1-12.
- Bots, J., Groenland, E. & Swaerman, D. (2009). An empirical test of Birkett's competency model for management accountants, survey evidence from Dutch practitioners. *Journal of Accounting Education*, 27(1), 1-13.
- Brewer, P. (2008). Redefining management accounting: promoting the four pillars of our profession. *Strategic Finance*, 27-35.
- Bromwich, M. & Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9.
- Campbell, J. L., Chen, H., Dhaliwal, D. S., Lu, H. M. & Steele, L. B. (2014). The Information Content of Mandatory Risk Factor Disclosures in Corporate Filings. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 386-455.
- Charles, T., Hornargen, Gary L., Sundem, Burgstahler, D. & Schatzberg, J. (2007), *Introduction to Management Accounting, sixteenth edition, Pearson Education*, 17th edition, Page 3.
- Chenari, H. (2023). A Literature Review of the Accounting Theory and the Conceptual Framework of Financial Accounting Standards. *Journal of Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 3(1), 137-164. (in Persian)
- Cokins, G. (2001). A Management Accounting Framework. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(1), 73- 82. <https://www.researchgate.net/publication/227690593>
- Conceptual framework, (2018). Retrieved from: <https://www.ifrs.org/issuedstandards/list-ofstandards/conceptual-framework>.

- Cooper, P. (2006). Adapting management accounting knowledge needs to functional and economic change, *Accounting Education: An International Journal*, 15(3), 287-300.
- Cooper, R. & Kaplan R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review, Analytic Services*, 66(5), 96-103.
- Dao, N. H. (2023). Factors Affecting the Use of Management Accounting Information in Vietnamese Commercial and Service Enterprises. *International Journal of Professional Business Review*, 8(6), e02451-e02451.
- Endenich, C. & Trapp, R. (2020). Ethical implications of management accounting and control: A systematic review of the contributions from the Journal of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 163(2), 309-328.
- Fuertes, G., Miguel Alfaro, M., Vargas. M., Gutierrez, S., Ternero, R. & Sabattin, J. (2020). Conceptual Framework for the Strategic Management: A Literature Review—Descriptive. *Journal of Engineering*, (1). <https://doi.org/10.1155/2020/6253013>
- Godfrey, J. & Hudson, A. (2013). *Accounting theory* (Ali Parsaian, Trans.). (1 th ed.). Tehran, Terme publications. (in Persian)
- Greenberg, R. K. & Wilner, N. A. (2015), using concept maps to provide an integrative framework for the aching the cost or managerial accounting course. *Journal of Accounting Education*, 83, 16-35.
- Hackett, D., Selby, I., Sexton, L., Spence, P. & Witt, K. (2014). Global Management Accounting Principles: Improving decisions and building successful organizations. *Institute of Management Accountants*.
- Hared, B. A., Abdullah, Z. & Rafiul Huque, S. M. (2013). Management Control Systems: A review of literature and a theoretical framework for future researches. *European Journal of Business and Management*, 5(26), 1-13.
- Haroun, A. E. (2015). Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method. *Journal of Quality in Maintenance Engineering*, 21(3), 258-270.
- Hemati, H., Rahmani, Z. & Mustafa Pour, A. (2015). Objectives and theoretical framework of management accounting. *The second international conference on economics, accounting management, with a value creation approach, Shiraz*. (in Persian)
- IMA. (2008). Definition of Management Accounting and management accountants. *Strategic Finance*, 48-50.
- Iyehen, C. & Sabit, M. S. (2023). The Evolution and Development of Management Accounting Theories and Practices: A Review of Theoretical Frameworks. *Central Asian Journal of Innovations on Tourism Management and Finance*, 4(2), 40-54.
- Jansen, E. P. (2018), Bridging the gap between theory and practice in management accounting: Reviewing the literature to shape interventions, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1486-1509.
- Kalifa, A. M., Triyuwono, I., Irianto, G. & Prihatiningtias, Y. W. (2020). The use and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(1), 91-102.

- Karmozdi, Z., Rahnamay Roodpashti, F., Gholami Jamkarani, R. & Dianti, Z. (2021). Paradigm of the economic value of information in management accounting using structural equation modeling. *Scientific Journal of Management Accounting*, 14(4), 19-41. (in Persian)
- Kejriwal, A. (2020). IASB's Revised Conceptual Framework of Financial Reporting: An Overview. *International Journal of Disaster Recovery and Business Continuity*, 11(1), 2627-2636.
- Khaldoon, A.A. & Larissa, V.A. (2013), Management Accounting Theory Revisited. Seeking to Increase Research Relevance. *International Journal of Business and Management*, 18(18), 1-14.
- Kittredge, J. (2009). A performance framework for Management accounting. *Cost Management*, 23(2), 20-23.
- Kondracki, N. L., Wellman, N.S. & Amundson, D.R. (2002). Content Analysis: Review of Methods and Their Applications in Nutrition Education. *Journal of nutrition education and behavior*, 34(4), 224-230.
- Kothari, S. P., Ramanna, K. & Skinner, D. J. (2010). Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 246-286.
- Lambert, R. (2010). Discussion of Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 287- 295.
- Lasyoud, A. A., Haslam, J. & Roslender, R. (2018). Management accounting change in developing countries: evidence from Libya. *Asian Review of Accounting*, 26(3), 278-313.
- Lawshe, C.H. (1975). A Quantitative Approach to Content Validity. *Personnel psychology*, 28(4), 563- 575.
- Mahmoudi Rad, F., Moghadam, A. K. & Amiri, H. (2024). Presenting a management accounting model based on critical thinking using Grounded theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(51), 281-296. (in Persian)
- Miihkinen, A. (2013). The Usefulness of Firm Risk Disclosures under Different Firm Riskiness, Investor-Interest, and Market Conditions: New evidence from Finland. *Advances in Accounting*, 29(2), 312- 331.
- Mohamed, A.M., Alasfour, H. F. & Algeru, I.O. (2015). The influence of organizational culture on the adoption of MAPs among companies operating in Libya: contingency perspective. *Journal of the Faculty of Economics for Scientific Researches*, 1(1), 4-31.
- Napier, C. (1995). *The History of Financial Reporting in the United Kingdom*. European financial reporting: Academic Press, Royal Holloway, University of London.
- Nelson, M. W. (2010). The origin and evolution of Management accounting a review of the theoretical framework. *Problems and perspectives in Management*, 8(3), 165-182.
- Phong, T. T. T., Dao, H. M. & Nguyen, L. A. T. (2023). Impact of strategic management accounting on operating performance: research in public universities of Vietnam. *International Journal of Professional Business Review*, 8(8), 60. <https://doi.org/10.26668/busine>

- Rahmani, A., Molanazari, M., Faal Qayoumi, A., Mahmoudkhani, M., Behbahani Nia, P., Sadat Parsai, M., Qadirian Arani, M. H. & Khadivar, A. (2022). Design of the Financial Management and Accounting Maturity Model for Public Sector Entities. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 29(2) 287-310. (in Persian)
- Rahnamay Roodposhti, F. & Rostami Mazouei, N. (2015). A review of psychological theories in management accounting research. *Journal of Management Accounting*, 8(25), 1-21. (in Persian)
- Rahnamay Roodposhti, F., Bani Mehr, B. & Mirsaeidi, J. (2014). Modernity and Management Accounting. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 3 (12), 1-12. (in Persian)
- Rasouli, W. A. & Bahram Far, N. (1998). Qualitative characteristics of management accounting information and its role in management decision making. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 7(1). (in Persian)
- Riahi Balkowii, A. (2011). Accounting theory (Ali Parsaian, Trans.). (1th ed.). Tehran, Terme Press. (in Persian)
- Rom, A. & Rohde, C. (2007). Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(1), 40-68.
- Saghafi, A. & Amir Aslani, H. (2007). An introduction to the theoretical foundations of management accounting. *Auditor magazine*, 9, 34-43. (in Persian)
- Saghafi, A. & Barzegar, G. (2012). Management accounting research; emphasizing qualitative research methods. *Accounting and Auditing Studies*, 1(1), 4-19. (in Persian)
- Sajadi, S. H., Asnaashari, H. & Shakri, A. (2023). The Impact of Innovative Culture on the Implementation of Strategic Management Accounting Techniques. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 30(1), 1-27. (in Persian)
- Salehi, A. K., Ahmadi, M. A. & Hashemi Belmiri, S. (2017). Qualitative research in management accounting with emphasis on a philosophical basis. *Journal of Accounting Research*, 7(2), 35-55. (in Persian)
- Samuel, S. (2018). A conceptual framework for teaching management accounting. *Journal of accounting Education*, 44, 25-34.
- Sedighian, M. J., Salemi, A. H. & Lastikchian, A. H. (2022). A look at new topics in management accounting. *Journal of Research in Management and Accounting*, 4(5). (in Persian)
- Setayesh, M. H. & Mehtari, Z. (2018). A Framework for General Theoretical Foundations of Integrated Reporting in Iran. *Journal of Financial Accounting Research*. 10(2), 85-106. (in Persian)
- Strauss, A. L. & Corbin, J. (1990). *Basis of qualitative research: Grounded theory and Technique*, Sage.
- Strauss, A. L. & Corbin, J. (1998). *Basis of qualitative research: Grounded theory: Procedures and Technique*. (2nd Edition): Sage, Newbury Park, London.

- Sun, Y., Guang, Y., Zeng, CH. & Lolli, F. (2022). Research on management accounting framework and Quantitive correlation based on hall three. Dimensional structure, mathematical problem in engineering, *Mathematical Problems in Engineering, Hindawi*, 2022, 1-16, July.
- Tuan Mat, T.Z. (2014). Theoretical Framework on Management Accounting and Organisational Change. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 9(2).
- Vali Pour, H. & Yousefi Manesh, H. (2017). Investigating effective factors in the gap between theory and practice in management accounting. *Journal of Economic Studies, Financial Management, and Accounting*, 2(1/4), 154-165. (in Persian)
- Van Helden, G. J. (2005). Researching public sector transformation: the role of management accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1), 99-133.
- Vangermeersch, R. (1997). Managerial Accounting needs a philosophical base Management. Accountant, *Management Accounting*, 78(12), 45-47.
- Wanderley, C. D. A., Miranda, L. C., De Meira, J. M. & Cullen, J. (2011). Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. *BASE Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 8(2), 111-121.
- Waweru, N. M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. Problems and perspectives in management, *Problems and Perspectives in Management*, 8(3-1), 165-182.
- White, I., Clinton, D., van der Merwe, A., Cokins, G., Thomas, C., Templin, k. & Huntzinger, j. (2011). Why we need a conceptual framework for Managerial costing. *Strategic Finance*, 93(4), 36-42.
- Yazdani, F., Mohaghegh, A. & Fazli, N. (2023). Designing a structural model of local factors affecting behavioral management accounting. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 15(60), 202-232. (in Persian)