




## Management Accounting Framework in Small and Medium Enterprises in Iran

**Ali Ebrahimi Kordlar** 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: aebrahimi@ut.ac.ir

**Hassan Hajipour \*** 

\*Corresponding Author, Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: h.haji90@ut.ac.ir

### Abstract

#### Objective

Decision-making is one of the most important duties of managers in any company. This issue is more evident in small and medium-sized companies due to their limitations. One of the tools that can help managers in decision-making is management accounting. This study aims to provide a management accounting framework for Iranian small and medium-sized industries (SMEs).

#### Methods

This study is grounded in interpretive philosophy, employing an inductive approach and a cross-sectional time horizon. It follows a qualitative implementation approach and utilizes theme analysis from a strategic perspective. A semi-structured interviews were used to collect data. Furthermore, this study falls within the field of developmental research in terms of its outcomes, and in terms of its purpose, it is classified as exploratory research. To conduct the study, interviews were held with 20 experts and managers of small and medium-sized enterprises. Simultaneously, the data from these interviews were analyzed using a thematic analysis approach.

---

**Citation:** Kordlar, Ali Ebrahimi & Hajipour, Hassan (2025). Management Accounting Framework in Small and Medium Enterprises in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 224- 252. (in Persian)

---



## Results

The management accounting framework in SMEs obtained in this study consists of four dimensions: the current status of management accounting in SMEs, the role of management accounting in SMEs, barriers to the application of management accounting in SMEs, and drivers of the implementation of management accounting in SMEs. Each of these dimensions includes variables that are specific to management accounting among Iranian SMEs.

## Conclusion

The results of this study indicate that, although many managers of small and medium-sized enterprises believe that management accounting can aid in organizational decision-making and lead to optimal outcomes, it still lacks a significant role within these enterprises in Iran. Instead, the managers of these companies primarily rely on their intuition when making decisions, i.e., most small and medium-sized companies in Iran do not have any separate accounting units and at the best version, employ a person as a management accountant. In such a context, traditional management accounting techniques, including absorption and variable costing, incremental budgeting, return on investment, price analysis, volume analysis, earnings, and capital budgeting, are commonly used. The results of this study suggest that factors such as limited financial resources, inadequate human capital, cultural issues, and a lack of education have contributed to the absence of a dedicated management accounting function in small and medium-sized enterprises. These companies typically attract only limited financial resources due to their structural characteristics, and as a result, their primary focus is on meeting legal requirements. Additionally, managers of these companies tend to rely more on their knowledge rather than using the information provided by management accounting when making decisions, a practice rooted in the prevailing managerial culture in Iran. To address the constraints of financial resources and human capital in the use of management accounting, this study suggests reducing service costs by establishing specialized institutions that provide management accounting services. Furthermore, overcoming the cultural barriers to adopting management accounting can be achieved by increasing managers' awareness through the organization of management accounting training programs.

**Keywords:** Management Accounting, Small and Medium Enterprises (SMEs), Decision Making, Thematic Analysis.

## چارچوب حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط ایران

علی ابراهیمی کردلر

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: aebrahimi@ut.ac.ir

حسن حاجی پور\*

\* نویسنده مسئول، دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: h.haji90@ut.ac.ir

### چکیده

**هدف:** تصمیم‌گیری از جمله مهم‌ترین وظایف مدیران در هر شرکتی است. این موضوع در شرکتهای کوچک و متوسط با توجه به محدودیت‌هایی که با آن‌ها مواجهند، نمود بیشتری دارد. از جمله ابزارهایی که می‌تواند به مدیران در امر تصمیم‌گیری یاری رساند، حسابداری مدیریت است؛ از این رو هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه چارچوب حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط ایرانی است.

**روش:** پژوهش حاضر از نظر فلسفه تفسیری، از نظر رویکرد استقرایی، از نظر افق زمانی مقطعی، از نظر رویکرد اجرا کیفی و از منظر استراتژی مبتنی بر تحلیل مضمون است. همچنین در پژوهش حاضر به منظور گردآوری داده‌ها، از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته استفاده شده است. به علاوه، پژوهش حاضر از نظر نتیجه، در حوزه پژوهش‌های توسعه‌ای و از منظر هدف، در زمره پژوهش‌های اکتشافی جای دارد. در راستای اجرای پژوهش، در مجموع با ۲۰ نفر از خبرگان و مدیران شرکتهای کوچک و متوسط مصاحبه انجام شد و فرایند تحلیل آن‌ها نیز با استفاده از رویکرد تحلیل مضمون به اجرا در آمد.

**یافته‌ها:** چارچوب حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط به دست آمده در این پژوهش، از چهار بُعد جایگاه حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط، نقش حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط، موانع به کارگیری حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط و محرک‌های پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط تشکیل شده است. هر یک از این ابعاد خود مشتمل بر متغیرهایی هستند که خاص حسابداری مدیریت در میان شرکتهای کوچک و متوسط ایرانی است.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس نتایج پژوهش، از منظر بسیاری از مدیران شرکتهای کوچک و متوسط، حسابداری مدیریت می‌تواند در

**استناد:** ابراهیمی کردلر، علی و حاجی‌پور، حسن (۱۴۰۴). چارچوب حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۲)، ۲۲۴-۲۵۲.

تصمیم‌گیری‌های سازمان، به آن‌ها یاری رساند و به تصمیم‌های بهینه منجر شود؛ با این حال همچنان حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایران، جایگاه ویژه‌ای ندارد و مدیران این شرکت‌ها به‌طور عمده بر مبنای شهود خود تصمیم‌گیری می‌کنند. به عبارت دیگر، اغلب شرکت‌های کوچک و متوسط در ایران، فاقد هر گونه واحد حسابداری مجزا هستند و در بهترین حالت خود، فردی را به‌عنوان حسابدار مدیریت استخدام کرده‌اند. در چنین موقعیتی، به‌طور عمده، از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت، مانند بهایابی جذبی و متغیر، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، بازده سرمایه‌گذاری، تجزیه و تحلیل بهاء، حجم، سود و بودجه‌بندی سرمایه‌ای استفاده می‌شود. در پاسخ به چرایی این موضوع، نتایج پژوهش نشان داد که عواملی نظیر محدودیت منابع مالی و سرمایه انسانی، فرهنگ و ضعف آموزشی، از جمله دلایلی است که شرکت‌های کوچک و متوسط را از ایجاد یک واحد حسابداری مدیریت محروم ساخته است. به بیانی دیگر، چنین شرکت‌هایی، به دلیل نوع ساختار خود، منابع مالی اندکی جذب می‌کنند و در چنین وضعیتی، اولویت این شرکت‌ها، پاسخ‌گویی به مراجع قانونی است. از سوی دیگر، مدیران این شرکت‌ها، هنگام تصمیم‌گیری بر دانش خود بر موضوع تأکید بیشتری دارند تا استفاده از اطلاعات ارائه‌شده از سوی حسابداری مدیریت و این موضوع، از فرهنگ قلدربانانه در میان مدیران ایرانی نشئت می‌گیرد. از این رو مطابق با نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش، راه‌کار غلبه بر محدودیت منابع مالی و سرمایه انسانی برای استفاده از حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، کاهش بهای خدمات، از طریق ایجاد مؤسسه‌های تخصصی ارائه‌دهنده خدمات حسابداری مدیریت است. همچنین، غلبه بر ضعف فرهنگی مدیران نیز، به‌واسطه ارتقای آگاهی آن‌ها از طریق برگزاری دوره‌های آشنایی با حسابداری مدیریت میسر خواهد بود.

**کلیدواژه‌ها:** حسابداری مدیریت، شرکت‌های کوچک و متوسط، تصمیم‌گیری، تحلیل مضمون.

## مقدمه

شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، نقشی اساسی ایفا می‌کنند (هوپر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). طبق گزارش سالانه اتحادیه اروپا که در سال ۲۰۲۱ در خصوص شرکت‌های کوچک و متوسط منتشر شد، این شرکت‌ها ۵۳ درصد از تولید ناخالص ملی را در سال ۲۰۲۰ به خود اختصاص داده‌اند و ۶۵ درصد از کارکنان در این شرکت‌ها اشتغال داشته‌اند (کریمر، بوتساری، گوتادزه، لنگ و تورفس<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). در ایران نیز بنگاه‌های کوچک و متوسط، بیش از ۸۰ درصد از واحدهای تجاری را شامل می‌شوند (هلالی نسب، ۱۳۹۹)؛ بنابراین می‌توان گفت شرکت‌های کوچک و متوسط بخش وسیعی از اقتصاد ایران را تشکیل می‌دهند. همچنین با توجه به ساختار و انعطاف‌پذیری پایین بنگاه‌های بزرگ در برآورده ساختن نیازها و تقاضاهای متنوع، زمینه مناسبی برای رشد و توسعه بنگاه‌های کوچک و متوسط فراهم شده است (هوپر، ۲۰۱۸). به علاوه، برون‌سپاری و تمایل بنگاه‌های بزرگ به واگذاری بخش‌هایی از فعالیت خود به بنگاه‌های کوچک‌تر، عدم اطمینان در بازار، هزینه‌های هنگفت نگهداری و نوآوری در امر تولید، از جمله عواملی است که باعث شده است در دهه‌های اخیر، توجه به سمت بنگاه‌های کوچک و متوسط معطوف شود (آکس و آدرش<sup>۳</sup>، ۱۹۹۰). از سوی دیگر، شرکت‌های کوچک و متوسط در راستای رسالت خود، با موانع بسیاری مواجهند. محدودیت دسترسی به منابع مالی بیرونی، از جمله مهم‌ترین موانعی است که بنگاه‌های کوچک و متوسط با آن روبه‌رو هستند (آدرش، سانتزلی و ویوارلی<sup>۴</sup>، ۱۹۹۹). می‌توان گفت که یکی از دلایل این امر، آن است که بسیاری از شرکت‌های کوچک و متوسط، اطلاعات نهان خود را در اختیار سرمایه‌گذاران قرار نمی‌دهند؛ از این رو در جلب اعتماد آن‌ها موفق نیستند و در نتیجه در دریافت اعتبار لازم و تأمین مالی توفیق چندانی ندارند (ورهرامی، ۱۳۹۴). از دیگر موانعی که بقای شرکت‌های کوچک و متوسط را تهدید می‌کند، می‌توان به بی‌ثباتی سیاسی، موانع قانونی و مالیاتی و نرخ تورم اشاره کرد. به علاوه، طی سال‌های اخیر و به دنبال تغییراتی که در زمینه خدمات ارتباط جمعی و فروش اینترنتی محصولات و خدمات پدید آمده است، شرکت‌های کوچک و متوسط قادر شدند محصولات خود را با سهولت بیشتری در معرض دید مشتریان قرار دهند و این امر با توجه به تعدد چنین شرکت‌هایی، زمینه را برای رقابت شدید فراهم آورده است؛ از این رو بقا و پایداری شرکت‌های کوچک و متوسط در بازار رقابتی، مستلزم پاسخ‌گویی به نیازهای مشتریان با کیفیت بهتر و سرعت بیشتر است. از سوی دیگر، همان‌طور که اشاره شد، عموماً شرکت‌های کوچک و متوسط منابع محدودی دارند و همانند شرکت‌های بزرگ امکان بهره‌مندی از مزایایی نظیر کسب سرمایه از بازارهای مالی را ندارند. در نتیجه، در پاسخ‌گویی به نیاز بازار با دشواری‌هایی مواجهند. حال سؤالی که مطرح است، این است که شرکت‌های کوچک و متوسط چگونه می‌توانند بر چنین دشواری‌هایی فائق آیند و در مسیر رشد و توسعه قرار گیرند؟ از جمله راه‌حل‌های غلبه بر موانع یادشده، این است که شرکت‌های کوچک و متوسط توجه خود را روی محصولات و خدمات خود و نحوه توزیع آن‌ها متمرکز کنند (هوپر، ۲۰۱۸)؛ اما این امر چگونه محقق می‌شود؟ هوپر (۲۰۱۸) بیان می‌گوید: «در چنین موقعیتی، مدیران در شرکت‌های

1. Huber
2. Kraemer, Botsari, Gvetadze, Lang & Torfs
3. Acs & Audretsch
4. Audretsch, Santarelli & Vivarelli

کوچک و متوسط، به اطلاعات مربوط نیاز دارند تا با تکیه بر آن‌ها بتوانند وظایف برنامه‌ریزی، مدیریتی و نظارتی خود را به نحو مطلوب ایفا کنند. به علاوه، در مطالعات بسیاری به این موضوع اشاره شده است که از جمله علل اصلی ورشکستگی شرکت‌های کوچک و متوسط، ناتوانی در برنامه‌ریزی، مدیریت و نظارت بر فعالیت‌هاست که تمامی این فرایندها بر یک سیستم حسابداری مدیریت با کارایی مناسب<sup>۱</sup> متکی هستند. به عبارت دیگر، اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت، در رابطه با فعالیت‌های برنامه‌ریزی، مدیریت و کنترل در شرکت‌های کوچک و متوسط، نقش حائز اهمیتی ایفا می‌کند (احمد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

شرکت‌های کوچک و متوسط، همانند شرکت‌های بزرگ، به منظور مدیریت بهتر منابع و افزایش ارزش، نیاز دارند که از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استفاده کنند؛ با این حال شرکت‌های کوچک و متوسط، به دلیل محدودیت‌هایی نظیر اندازه و منابع محدود، عدم اطمینان و پیچیدگی عملیات، ممکن است قادر نباشند که مشابه آنچه در شرکت‌های بزرگ به کار گرفته می‌شود، تمام تکنیک‌های حسابداری مدیریت را به کار ببرند. برای نمونه بیو، لی و نگوین<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) دریافتند که میزان بهره‌گیری شرکت‌ها از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر مبنای اندازه، نوع عملیات و صنعت متفاوت است. به بیان دیگر، شرکت‌های بزرگ، به واسطه ساختار عملیاتی پیچیده‌تر و تنوع محصولات و خدمات، در مقایسه با شرکت‌های کوچک و متوسط از تکنیک‌های پیشرفته‌تر حسابداری مدیریت بهره می‌گیرند. همچنین همان طور که اشاره شد، شرکت‌های کوچک و متوسط در قیاس با شرکت‌های بزرگ، منابع مالی محدودتری دارند و این عامل سبب می‌شود تا استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، نسبت به شرکت‌های بزرگ، در سطح محدودتری باشد. از این رو مطالعه در حوزه حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ضرورت دارد. علاوه بر این، بحث در خصوص حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، یکی از موضوعاتی است که طی سال‌های اخیر، در ادبیات این حوزه از پژوهش‌های حسابداری در کانون توجه بوده است (لاویا لویز و هیبل<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). با این حال، نتیجه بررسی‌ها حاکی از وجود ضعف پژوهش در حوزه حسابداری مدیریت و کم‌توجهی به این شاخه از حسابداری در بین افراد دانشگاهی در ایران است (حساس یگانه، دیانتی دیلمی و نوروزبیگی، ۱۳۹۰). از سوی دیگر، هنگامی که در برابر پدیده‌ای هستیم که حدود و مرزهای آن نامشخص است و تئوری‌های موجود نمی‌توانند آن را توضیح بدهند، اولین مرحله این است که عناصر آن و مرزهای آن را مشخص کنیم. این موضوع در حیطه چارچوب قرار می‌گیرد (خواججه‌نایان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). با توجه به آنچه بیان شد، در پژوهش حاضر تلاش می‌شود تا خلاء موجود در این حوزه از ادبیات حسابداری، از طریق ارائه چارچوب حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی تا حدی مرتفع شود. انتظار بر این است که چارچوب حسابداری مدیریت حاصل از این پژوهش، به مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط در اتخاذ تصمیم‌های بهینه کمک کند.

پژوهش حاضر از منظر فلسفه یا پارادایم، در دسته تفسیرگرایی قرار می‌گیرد و از منظر روش، کیفی است. همچنین در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها، از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش

1. Well-functioning cost accounting system
2. Ahmad
3. Bui, Le & Nguyen
4. Lopez & Hieble
5. Khajeheian

مدیران مالی، مدیران واحدهای حسابداری مدیریت و مدیرعاملان شرکت‌های کوچک و متوسط است. به‌علاوه، در این پژوهش به‌منظور تجزیه‌وتحلیل داده‌ها از روش تحلیل مضمون بهره گرفته شده است.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری مدیریت بخش مهمی از سیستم اطلاعات اقتصادی است که در تصمیم‌گیری نقش کلیدی ایفا می‌کند؛ این موضوع هم در خصوص شرکت‌های کوچک و متوسط و هم شرکت‌های بزرگ مصداق دارد (برویر، فروموسانو و مانچیو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). هدف حسابداری مدیریت در سازمان، پشتیبانی از تصمیم از طریق جمع‌آوری، پردازش و انتقال اطلاعاتی است که به مدیریت سازمان در برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی فرایندهای تجاری و استراتژی شرکت کمک می‌کند (دهال<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). از آنجایی که حسابداری مدیریت با فراهم کردن اطلاعات برای استفاده‌کنندگان، به تصمیم‌گیری بهتر آن‌ها منجر می‌شود و به بهبود اثربخشی و کارایی عملیات سازمان کمک می‌کند، می‌توان آن را ابزار گزارشگری درون‌سازمانی نامید (دریوری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). از سوی دیگر، سیستم حسابداری مدیریت، هنگامی در امر تصمیم‌گیری مؤثر خواهد بود که بتواند اطلاعات دقیقی<sup>۴</sup> ارائه کند. شواهد حاصل از پژوهش‌های حسابداری، حاکی از آن است که نحوه ارائه و شکل گزارش‌های حسابداری، می‌تواند بر رفتار افراد و فرایند تصمیم‌گیری آن‌ها مؤثر باشد (توماس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). مطالعات پیشین بیانگر آن است که سیستم حسابداری مدیریت، می‌تواند اطلاعاتی را ارائه کند که به بهبود کیفیت تصمیم‌های مدیریتی در سازمان‌ها منجر شود. همچنین، سیستم حسابداری مدیریت به طرق مختلف، به تسهیل فرایند تصمیم‌گیری منجر می‌شود. سیستم حسابداری مدیریت، از طریق تهیه اطلاعات، به مدیران کمک می‌کند تا ابزار تصمیم را ساختاربندی کنند. برای نمونه، سیستم حسابداری مدیریت به تصمیم‌گیرندگان کمک می‌کند تا مشکلات را شناسایی کنند و درک خود را از شرایط محیطی افزایش دهند. به‌علاوه، سیستم حسابداری مدیریت اطلاعاتی را ارائه می‌کند که این اطلاعات برای مدیران، در راستای توجیه تصمیم‌ها مفید است. به عبارت دیگر، سیستم حسابداری مدیریت اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که از فرایندها و رویه‌هایی پشتیبانی می‌کند که اساس تصمیم‌گیری هستند (آلینو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹). افزون بر موارد مطروحه، عواملی نظیر بهبود سودآوری محصول، کاهش بها، بهبود کیفیت و کسب مزیت رقابتی را می‌توان از مزایای به‌کارگیری حسابداری مدیریت دانست (آدرلر، اورت و والدرون<sup>۷</sup>، ۲۰۰۰).

رویه‌های حسابداری مدیریت را می‌توان به‌طور کلی در دو دسته رویه‌های سنتی و رویه‌های مدرن طبقه‌بندی کرد. همچنین براساس طبقه‌بندی چنهال و لانگفیلد<sup>۸</sup> (۱۹۹۸) و آنجالاکیس، تریو و فلوروپولوس<sup>۹</sup> (۲۰۱۰)، تکنیک‌های حسابداری مدیریت را می‌توان در پنج طبقه کلی، مشتمل بر تکنیک‌های بودجه‌بندی، تکنیک‌های پشتیبان تصمیم‌گیری،

1. Breuer, Frumusanu & Manciu

2. Dahal

3. Drury

4. Accurate information

5. Thomas

6. Alino

7. Adler, Everett & Waldron

8. Chenhall & Langfield

9. Angelakis, Theriou & Floropoulos

تکنیک‌های برنامه‌ریزی بلندمدت، تکنیک‌های بهایابی محصول و تکنیک‌های ارزیابی عملکرد دسته‌بندی کرد. در جدول ۱ که اقتباسی از آنجلاکیس و همکاران (۲۰۱۰) است، تکنیک‌های حسابداری مدیریت براساس الگوی مزبور طبقه‌بندی شده است.

جدول ۱. طبقه‌بندی انواع رویه‌های حسابداری مدیریت

| سنتی / مدرن | دسته‌بندی                             | رویه‌های حسابداری مدیریت                         |
|-------------|---------------------------------------|--|
| سنتی        | تکنیک‌های بودجه‌بندی                  | بودجه عملیاتی روزانه                             |
| سنتی        |                                       | بودجه برنامه‌ریزی وضعیت مالی                     |
| سنتی        |                                       | بودجه رابط میان وضعیت مالی، منابع و فعالیت‌ها    |
| سنتی        |                                       | بودجه‌بندی جبران مدیران <sup>۱</sup>             |
| سنتی        |                                       | بودجه کنترل هزینه‌ها                             |
| سنتی        |                                       | بودجه هماهنگ‌کننده فعالیت‌ها در سراسر واحد تجاری |
| سنتی        |                                       | بودجه ارزیابی عملکرد مدیریت                      |
| سنتی        |                                       | بودجه برنامه‌ریزی جریان‌های نقدی                 |
| نوین        | تکنیک‌های پشتیبان تصمیم‌گیری          | مدیریت بر مبنای فعالیت                           |
| نوین        |                                       | الگوبرداری از سازمان‌های بزرگ‌تر                 |
| نوین        |                                       | الگوبرداری فرایندهای مدیریتی                     |
| نوین        |                                       | الگوبرداری فرایندهای عملیاتی                     |
| نوین        |                                       | الگوبرداری ویژگی‌های محصول                       |
| نوین        |                                       | الگوبرداری اولویت‌های استراتژیک                  |
| نوین        |                                       | الگوبرداری از سایر سازمان‌ها                     |
| سنتی        |                                       | تجزیه و تحلیل بها، حجم و سود                     |
| نوین        |                                       | تجزیه و تحلیل ارزش سهام‌داران                    |
| نوین        |                                       | روش‌های پژوهش عملیات                             |
| سنتی        |                                       | تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول                     |
| نوین        |                                       | تجزیه و تحلیل سودآوری محصولات                    |
| نوین        |                                       | بهایابی هدف                                      |
| سنتی        |                                       | تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش                        |
| سنتی        | معیارهای بودجه‌بندی سرمایه‌ای         |  |
| سنتی        | برنامه‌ریزی استراتژیک                 |  |
| سنتی        | پیش‌بینی‌های بلندمدت                  |  |
| سنتی        | تدوین برنامه استراتژیک مستقل از بودجه |  |
| سنتی        | تدوین برنامه استراتژیک همراه بودجه    |  |
| سنتی        | بهایابی محصول                         | بهایابی جذبی                                     |



| سنتی / مدرن | دسته‌بندی      | رویه‌های حسابداری مدیریت        |
|-------------|----------------|---------------------------------|
| نوین        | ارزیابی عملکرد | بهبابی مبتنی بر فعالیت          |
| سنتی        |                | بهبابی متغیر                    |
| نوین        |                | کارت ارزیابی متوازن             |
| سنتی        |                | تجزیه و تحلیل انحرافات بودجه    |
| سنتی        |                | جریان نقد بازده سرمایه‌گذاری‌ها |
| سنتی        |                | سود قابل کنترل                  |
| نوین        |                | رضایت مشتریان                   |
| سنتی        |                | سود قابل تقسیم                  |
| نوین        |                | نگرش‌های کارکنان                |
| نوین        |                | معیارهای غیرمالی                |
| نوین        |                | ارزیابی مستمر تأمین‌کنندگان     |
| نوین        |                | فرایندهای تولیدی                |
| نوین        |                | معیارهای کیفی                   |
| سنتی        |                | سود باقیمانده                   |
| سنتی        |                | بازده سرمایه‌گذاری‌ها           |
| نوین        |                | عملکرد تیم                      |

منبع: آنجلاکیس و همکاران (۲۰۱۰)

امروزه شرکت‌های کوچک و متوسط در تصمیم‌گیری خود، از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بهره می‌برند و این امر می‌تواند به بهبود بهره‌وری شرکت‌های یادشده منجر شود (عبدالهی، بلو، مختار و موسی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، برای مدیران اطلاعات حیاتی فراهم می‌آورد و به آن‌ها در خصوص کارایی و اثربخشی کسب‌وکار اطمینان می‌دهد. در نتیجه، از جمله رویه‌های رایج مدیریت که باید توسط شرکت‌های کوچک و متوسط مورد استفاده قرار گیرد، حسابداری مدیریت است (احمد، ۲۰۱۴). اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، می‌تواند هم در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و هم در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی مؤثر واقع شود (رندال و هورسمن<sup>۲</sup>، ۱۹۹۸).

حسابداری مدیریت به همان اندازه که در شرکت‌های بزرگ سودمند است، می‌تواند در شرکت‌های کوچک و متوسط نیز مفید واقع شود (لوهر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲)؛ با این حال نتایج پژوهش‌ها در این حوزه، حاکی از آن است که شرکت‌های کوچک و متوسط در مقایسه با شرکت‌های بزرگ، به میزان کمتری از حسابداری مدیریت بهره می‌برند. اندازه شرکت بر سیستم حسابداری آن اثرگذار است (عبدالقادر و لوتر<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). علاوه بر اندازه، شرکت‌های کوچک و متوسط دارای ویژگی‌های متعددی هستند که آن‌ها را از شرکت‌های بزرگ‌تر جدا می‌کند و بر نحوه عملکرد آن‌ها تأثیر می‌گذارد. از

1. Abdullahi, Bello, Mukhtar & Musa
2. Randall & Horsman
3. Lohr
4. Abdel-Kader & Luther

جمله این ویژگی‌ها عبارت‌اند از: ساختار مالکیت و منابع محدود شامل زمان، منابع مالی و مزیت رقابتی (بریج، اونیل و کرومی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳). در چنین شرکت‌هایی مدیران شرکت‌ها که اغلب مالکان آن نیز هستند، تمایل دارند در امور مختلف شرکت، از جمله حسابداری نقش ایفا کنند. در چنین شرایطی، عملیات روزمره شرکت، اغلب منعکس‌کننده مهارت‌های شخصی، ارزش‌ها، نگرش‌ها و نمایش قدرت و نفوذ مدیر مذکور است (حلبی، بارت و دیت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). از دیگر عوامل اثرگذار بر به‌کارگیری حسابداری مدیریت، ساختار سازمانی است. به عبارت دیگر، هرچه ساختار سازمانی از نظر بخش‌ها و سطوح سازمانی پیچیده‌تر باشد و به تصمیم‌گیری غیرمتمرکزتر منجر شود، اطلاعات حسابداری مدیریت پیچیده‌تری برای تصمیم‌گیری صحیح تجاری مورد نیاز است (لوپز و هیبل، ۲۰۱۵؛ عبدالقادر و لوتر، ۲۰۰۸). شرکت‌های کوچک و متوسط، اغلب به دلیل عدم برخورداری از منابع کافی، در به‌کارگیری حسابداری مدیریت با محدودیت مواجهند. در این راستا، لوهی (۲۰۱۲) دریافت که حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، به دو دلیل، به میزان محدودی به‌کار گرفته می‌شود: ۱. عدم فزونی منافع به‌کارگیری حسابداری مدیریت بر بهای آن و ۲. شرکت‌های کوچک و متوسط بدون به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت، قادرند جایگاه خود را در بازار حفظ کنند. در پژوهش دیگری آرمیتاژ، وب و گلین<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) دریافتند که پیاده‌سازی تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، از عواملی نظیر سن شرکت‌های کوچک و متوسط، پیچیدگی محیط عملیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط و همچنین، درک این موضوع که تکنیک‌های حسابداری مدیریت در فرایند تصمیم‌گیری سودمندند نشئت می‌گیرد. به عبارت دیگر، یکی از چالش‌های به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط این است که مدیران آن‌ها در خصوص حسابداری مدیریت دانش اندکی دارند. همچنین، نتایج پژوهش خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) نشان داد که مهم‌ترین موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت عبارت‌اند از: هزینه و منفعت به‌کارگیری ابزارها، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت. به علاوه، از جمله مهم‌ترین موانع به‌کارگیری تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت، بهای تغییر است که خود شامل زمان بر بودن فرایند تغییر، بهای مرتبط با تغییر افراد و بهای مربوط به تغییر تجهیزات است. افزون بر آنچه بیان شد، عوامل دیگری نیز وجود دارد که تغییر به‌سمت به‌کارگیری تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت را با دشواری مواجه می‌سازد. این عوامل عبارت‌اند از (آدلر و همکاران، ۲۰۰۰):

۱. ضعف مرتبط با مهارت افراد؛
۲. مناسب دانستن تکنیک‌های جاری حسابداری مدیریت از سوی استفاده‌کنندگان؛
۳. ناکارآمدی مدیریت؛
۴. سرمایه‌گذاری در سیستم‌های موجود؛
۵. ضعف‌های نرم‌افزاری مرتبط؛
۶. اطلاعات ناکافی در خصوص تکنیک‌های نوین؛
۷. ترس از تغییر.

1. Bridge, O'Neill & Cromie  
 2. Halabi, Barrett & Dyt  
 3. Armitage, Webb & Glyn

### پیشینه تجربی پژوهش

رسولی و بهرامفر (۱۳۷۷) در پژوهش خود به بررسی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت پرداختند. براساس یافته‌های این پژوهش، اگر اطلاعات حسابداری کیفیت لازم را داشته باشد، مدیریت در تصمیم‌گیری‌های خود از آن استفاده می‌کند.

بهرامفر، خواجوی و ناظمی (۱۳۸۷) در پژوهش خود، به بررسی موانع و مشکلات حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن‌ها ۵۲ شرکت از میان صنایع مختلف را ارزیابی کردند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که چهار عامل مانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است:

۱. آشنا نبودن مدیران از مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت؛

۲. عدم آموزش کافی و مناسب در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی به‌منظور آماده‌سازی مدیران آینده؛

۳. عدم تهیه اطلاعات به‌موقع توسط سیستم‌های حسابداری؛

۴. تغییرات پیاپی در سیاست‌های اقتصادی؛

۵. نبود استانداردهای پذیرفته شده در حسابداری مدیریت.

طالب‌نیا و ولی‌پور (۱۳۸۷) در پژوهشی به ارزیابی به‌کارگیری تکنیک‌های متداول بودجه‌بندی سرمایه‌ای و موانع به‌کارگیری این تکنیک‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اکثر شرکت‌های یادشده از این تکنیک‌ها استفاده نمی‌کنند. از سوی دیگر، رایج‌ترین رویکرد مورد استفاده در میان شرکت‌ها، دوره باز یافت سرمایه است. از جمله دیگر یافته‌های پژوهش این است که بین میزان تحصیلات و میزان استفاده از تکنیک‌ها، رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما بین نوع تکنیک مورد استفاده و مبلغ سرمایه‌گذاری رابطه برقرار است. به‌علاوه، موانع فنی و مهارتی، ساختاری و محیطی، باعث عدم به‌کارگیری تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای شده است و بیشترین تأثیر را موانع فنی و مهارتی دارد.

دستگیر و سخنور (۱۳۸۷) در پژوهشی، عوامل مؤثر در به‌کارگیری روش‌های حسابداری مدیریت، از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های تولیدی استان خوزستان را ارزیابی کردند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که عوامل زیر در به‌کارگیری روش‌های حسابداری مدیریت به‌طور قوی مؤثرند:

۱. آموزش حسابداران در به‌کارگیری روش‌های حسابداری مدیریت؛

۲. آشنایی مدیران مالی با مسائل حسابداری مدیریت؛

۳. پاسخ‌گو بودن مدیران در به‌کارگیری روش‌های حسابداری مدیریت؛

۴. وجود سیستم‌های حسابداری؛

۵. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت؛

۶. هزینه تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری مدیریت؛

۷. بهبود مستمر عملیات؛

۸. شرایط رقابتی میان شرکت‌ها؛

۹. پیچیدگی عملیات شرکت.

حساس یگانه و همکارانش (۱۳۹۰) وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۱۰۵ شرکت بررسی کردند. نتایج به‌دست‌آمده از پاسخ‌های مدیران ۷۲ شرکت، حاکی از آن است که از شرکت‌های مورد مطالعه ۷۳/۶ درصد در مرحله اول تکاملی، ۵۱/۴ درصد در مرحله دوم، ۴۵/۸ درصد در مرحله سوم و ۱۵/۳ درصد در مرحله چهارم قرار دارند. همچنین، تهیه اطلاعات جهت گزارشگری مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد بررسی، بیشتر و مواردی همچون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کمتر در کانون توجه قرار گرفته‌اند.

کمال‌زارع و محمدزاده سالطه (۱۳۹۴) به ارزیابی و شناسایی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت در ایران پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که از دیدگاه جامعه آماری پژوهش، مؤلفه‌های پیش‌بینی‌های هیئت‌مدیره درباره سود، پاداش پرداختی سالانه به کارکنان، هزینه‌های نمایندگی، کیفیت داده‌ها و هزینه‌های زیست‌محیطی، از محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت و مؤلفه‌های تغییرات سازمانی، عدم دسترسی به اعضای هیئت‌مدیره، عدم شفافیت اطلاعات مالی و عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها، از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت به حساب می‌آیند.

شهریاری، اسمعیلی، به نوید و میراشه (۱۳۹۸) در پژوهشی، پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در بنگاه‌های کوچک و متوسط را بررسی کردند. بر اساس نتایج این پژوهش، به‌منظور آنکه شرکت‌های کوچک و متوسط در ارزیابی‌های مالی خود زیان‌ده نباشند و همواره در مسیر پیشرفت گام بردارند، بایستی بررسی دقیقی انجام دهند و حتی روش‌های مدیریتی و حسابداری را بازنگری کنند. برای دستیابی به این مهم، نمی‌توان از نقش سیستم‌های حسابداری مدیریت چشم‌پوشی کرد و لزوم توجه به آن بیش از گذشته ضروری است.

گیچاگا<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) تأثیر به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌های تولیدی در کشور کنیا را ارزیابی کرد. نتایج این پژوهش نشان داد که بیشترین استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، برای امور تصمیم‌گیری است. در این راستا، از ابزارهایی نظیر تجزیه و تحلیل استراتژیک، بودجه‌بندی، ارزیابی عملکرد و بهیابایی استفاده می‌شود. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌توانند به مدیریت در شناخت ریسک‌های اثرگذار بر عملکرد شرکت کمک کند و موجب بهبود شاخص‌هایی نظیر بازده حقوق صاحبان سهام شود.

آنجلاکیس، تریو، فلوروپولوس و ماندیلاس<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی به مقایسه به‌کارگیری تکنیک‌های سنتی و نوین حسابداری مدیریت پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که استفاده از تکنیک‌های سنتی، به‌طور کلی مرسوم‌تر از تکنیک‌های نوین است؛ با این حال، بر اساس نتایج پژوهش شرکت‌ها تمایل دارند تا در آینده از تکنیک‌های نوین به‌ویژه تکنیک‌های ارزیابی عملکرد و حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده بیشتری کنند.

1. Gichaaga

2. Angelakis, Theriou, Floropoulos & Mandilas

لوپز و هیبل (۲۰۱۵) در پژوهشی به مرور سیستماتیک وضعیت جاری مطالعات، در حوزه حسابداری مدیریت پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که میزان استفاده از حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، در مقایسه با شرکت‌های بزرگ کمتر و متفاوت است. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که عوامل محیطی، کارکنان و عوامل سازمانی، در نحوه به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط اثرگذار است. در نهایت، نتایج پژوهش مزبور حاکی از آن است که شرکت‌های کوچک و متوسط از مزایای حسابداری مدیریت بهره می‌برند.

آرمیتاژ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که شرکت‌های کوچک و متوسط مورد مطالعه در این پژوهش، از تکنیک‌های حسابداری مدیریت به میزان اندکی استفاده می‌کنند. همچنین آن‌ها نشان دادند که سه عامل در به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط نقش دارد: ۱. درک سودمندی تکنیک‌های حسابداری مدیریت؛ ۲. پیچیدگی محیط عملیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط؛ ۳. سن شرکت‌های کوچک و متوسط.

احمد (۲۰۱۷) در پژوهش خود، به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت و رابطه آن را با عملکرد شرکت‌های کوچک و متوسط بررسی کرد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، براساس نوع سنتی و نوین آن متفاوت است. سیستم‌های بهایابی و سیستم‌های مدیریت عملکرد، از جمله رویکردهای متداول مورد استفاده در شرکت‌های نمونه است. از سوی دیگر، تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت، اغلب در شرکت‌های بزرگ مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه معناداری میان به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت‌ها وجود دارد و این امر بر اهمیت به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت تأثیر دارد.

یو و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی میزان استفاده مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، به‌منظور انجام وظایف برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی و تصمیم‌گیری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که تمامی شرکت‌های فعال در وی‌تنام، از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند؛ با این حال میزان بهره‌گیری شرکت‌ها بر مبنای اندازه، نوع عملیات و صنعت متفاوت است. شرکت‌های کوچک، اغلب از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند؛ در حالی که شرکت‌های بزرگ از تکنیک‌های نوین، از جمله بهایابی مبتنی بر فعالیت، بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت، بهایابی هدف و برنامه‌ریزی استراتژیک بهره می‌برند.

ما، چن، ژو و آلدیری<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی، به بررسی استفاده حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های کوچک و متوسط در بازارهای نوظهور پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد: ۱. مدیران ارشد در شرکت‌های کوچک و متوسط، درک درستی از حسابداری مدیریت استراتژیک ندارند؛ ۲. مدیران ارشد مالی با وجود برخورداری از دانش حسابداری مدیریت استراتژیک، قادر نیستند آن را در تصمیم‌های استراتژیک سازمان به‌کار ببرند؛ ۳. شرکت‌های کوچک و متوسط به این درک رسیده‌اند که فرهنگ سازمانی، در دستیابی به اهداف استراتژیک مؤثر است؛ اما میزان اهمیت آن به

میزان مورد نیاز کافی نیست؛ ۴. مدیران میانی در شرکت‌های کوچک و متوسط معتقدند که واحدهای عملیاتی سازمان هسته مرکزی سازمان را تشکیل می‌دهند و منابع باید برای دستیابی به نیازهای آن‌ها تخصیص داده شود.

نارتی و وندریپول<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که کدام یک از نوآوری‌های صورت گرفته در حوزه ابزارهای حسابداری مدیریت، قادر است به مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط، برای غلبه بر چالش‌ها کمک کند. در این پژوهش هشت تکنیک حسابداری مدیریت، شامل بهایابی مبتنی بر فعالیت، بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت، بهایابی چرخه عمر محصول، مدیریت کیفیت جامع، بهایابی محیطی، بهایابی هدف، بهایابی کایزن و تجزیه و تحلیل ارزش بررسی شد. نتایج این پژوهش نشان داد که شرکت‌های کوچک و متوسط، تکنیک‌های حسابداری مدیریت مزبور را در استراتژی خود جای داده‌اند و از آن‌ها به منظور ارتقای بهره‌وری و دستیابی به پایداری استفاده می‌کنند.

یلا کوجالا، کوهیا کوسیسستو، ایکاهایمونن، لاین و کری<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) در پژوهش خود به بررسی چالش‌های به‌کارگیری حسابداری مدیریت در کسب و کارهای کوچک پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ۷۸ درصد از شرکت‌های کوچک با چالش به‌کارگیری حسابداری مدیریت مواجهند که این چالش، اغلب از عوامل سازمانی، سیستم‌ها، نیروی کار و منابع نشئت می‌گیرد.

### روش‌شناسی پژوهش

از آنجایی که در این پژوهش تلاش می‌شود تا واقعیت مطابق با آنچه هست و توسط مشارکت‌کنندگان تجربه می‌شود درک شود؛ از این رو از منظر فلسفه، پژوهش حاضر در دسته پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد. از منظر رویکرد توسعه تئوری، این پژوهش از نوع استقرایی است. به سبب آنکه پژوهش حاضر از منظر فلسفه، در حیطه تفسیرگرایی قرار دارد و با در نظر گرفتن این موضوع که هدف پژوهش حاضر، درک و فهم عمیق از موضوع مورد مطالعه، از طریق برقراری ارتباط دوستانه با مشارکت‌کنندگان و کسب داده‌هایی است که از طریق پژوهش کمی اغلب نمی‌توان به آن‌ها دست یافت، از منظر رویکرد اجرا، در حوزه پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد. همچنین، در پژوهش حاضر تلاش بر شناخت الگوهای تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط بر مبنای اطلاعات حسابداری مدیریت است؛ از این رو استراتژی این پژوهش، بر تحلیل مضمون مبتنی است. در پژوهش حاضر، به منظور گردآوری داده‌های پژوهش، از رویکرد مصاحبه نیمه‌ساختار یافته و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از رویکرد تحلیل مضمون استفاده شده است. از منظر افق زمانی، این پژوهش در حوزه پژوهش‌های مقطعی قرار می‌گیرد. با توجه به ماهیت و نتیجه مورد انتظار، پژوهش حاضر از نظر نتیجه، در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای و از منظر هدف، در حوزه پژوهش‌های اکتشافی جای می‌گیرد. در جدول ۲ خلاصه روش‌شناسی پژوهش حاضر ارائه شده است.

1. Nartey & Van der Poll

2. Ylä-Kujala, Kouhia-Kuusisto, Ikäheimonen, Laine & Kärrä

## جدول ۲. ابعاد روش‌شناسی پژوهش

| سطوح               | گزینه‌های موجودی در ادبیات  | ویژگی پژوهش حاضر   |
|--------------------|---|--|
| فلسفه یا پارادایم  | اثبات‌گرایی، تفسیرگرایی، تئوری انتقادی و پسا - ساختارگرایی  | تفسیرگرایی   |
| رویکرد توسعه تئوری | استدلال قیاسی، استدلال استقرایی و استدلال استفهامی  | استدلال استقرایی   |
| روش                | کمی، کیفی و آمیخته (ترکیبی)   | کیفی   |
| استراتژی           | آزمایش، پیمایش، روایتی، پدیدارشناسی، تئوری داده‌بنیاد، مطالعه موردی، قوم‌نگاری، اقدام پژوهی، تحلیل مضمون (تم)، گروه کانونی، پژوهش‌های آرشیوی و مستند و مطالعه موردی و ... | تحلیل مضمون (تم)   |
| افق زمانی          | مقطعی و طولی  | مقطعی  |
| تکنیک‌ها و رویه‌ها | گردآوری داده: داده‌های آرشیوی، مشاهده، مصاحبه و ...<br>تجزیه و تحلیل داده: تحلیل موضوعی، تحلیل مضمون و ...  | گردآوری داده: مصاحبه نیمه‌ساختاریافته<br>تجزیه و تحلیل داده: تحلیل مضمون |
| نتیجه              | بنیادی، توسعه‌ای و کاربردی  | توسعه‌ای   |
| هدف                | اکتشافی، توصیفی، توضیحی، ارزیابی و ترکیبی   | اکتشافی  |

## تحلیل مضمون

همان‌طور که بیان شد، در این پژوهش از تحلیل مضمون به‌عنوان روش تجزیه و تحلیل داده‌ها بهره گرفته شده است. تحلیل مضمون روشی برای تحلیل داده‌های کیفی است و از جمله روش‌هایی به‌شمار می‌رود که بر شناسایی الگوی معنایی در یک مجموعه داده متمرکز است. هدف تحلیل مضمون، شناسایی تم‌ها یا به عبارت دیگر، الگوها در داده‌های مهم یا مورد توجه پژوهشگر است و از این تم‌ها برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش استفاده می‌کنند یا اینکه مطالبی درباره یک مسئله می‌گویند (مگوایر و دلاهانن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷؛ به نقل از قاسمی و هاشمی، ۱۳۹۹). در تحلیل مضمون ابتدا داده‌ها باید کدگذاری شوند. کدها، ویژگی‌هایی از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) هستند که برای تحلیل جالب به نظر می‌آیند. از توالی کدها در کنار یکدیگر، تم‌ها تشکیل می‌شود (کرمی و تاجیک، ۱۳۹۴). در پژوهش حاضر، از رویکرد تحلیل مضمون براون و کلارک<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) استفاده شده است. در این پژوهش به‌منظور کدگذاری، از حروف انگلیسی و اعداد به شرح زیر استفاده شده است:

- حروف EI معرف Exploratory Interview و به‌عنوان علامت اختصاری برای مصاحبه‌های اکتشافی استفاده شده است.
- حروف MI معرف Main Interview و به‌عنوان علامت اختصاری برای مصاحبه‌های اصلی استفاده شده است.
- هر مصاحبه از ۰۱ به بالا شماره‌گذاری شده است.

## جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر را مدیران مالی، مدیران واحدهای حسابداری مدیریت و مدیرعاملان در شرکت‌های کوچک و متوسط تشکیل می‌دهند. در ایران تعریف، واحد و جهان‌شمولی از شرکت‌های کوچک و متوسط وجود ندارد و اکثر

تعاریف نیز برمبنای تعداد کارکنان است (گلفندشتی و آقابابایی، ۱۳۹۷)؛ به همین دلیل، در این پژوهش از تعریف سازمان صنایع کوچک و شهرک‌های صنعتی، برای تعیین شرکت‌های کوچک و متوسط استفاده شده است که این شرکت‌ها را برمبنای تعداد کارکنان به سه دسته شرکت‌های خرد (تعداد کارکنان کمتر از ۱۰ نفر)، شرکت‌های کوچک (تعداد کارکنان کمتر از ۵۰ نفر) و شرکت‌های متوسط (تعداد کارکنان کمتر از ۱۰۰ نفر) تقسیم‌بندی می‌کند. براساس این طبقه‌بندی، در مجموع با مدیران ۲۰ شرکت مصاحبه نیمه‌ساختاریافته انجام شد که از این میان ۴ شرکت در دسته شرکت‌های خرد، ۱۰ شرکت در دسته شرکت‌های کوچک و ۶ شرکت در دسته شرکت‌های متوسط جای می‌گیرند.

پژوهش حاضر از رویکرد نمونه‌گیری غیراحتمالی بهره می‌گیرد. همچنین انتخاب مشارکت‌کنندگان به‌صورت هدفمند و با استفاده از روش گلوله برفی انجام شده است؛ از این رو نمونه پژوهش حاضر افرادی از جامعه آماری هستند که بر اساس روش گلوله برفی<sup>۱</sup>، توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شده‌اند. در این راستا، ابتدا با چند صاحب‌نظر که به تشخیص پژوهشگران و براساس تخصص آن‌ها در زمینه موضوع پژوهش انتخاب شدند، مصاحبه‌های اکتشافی صورت گرفت. هدف از این مصاحبه‌ها زمینه‌سازی برای انجام مصاحبه‌های اصلی و شناسایی سؤال‌های بااهمیت در حوزه پژوهش است. در ادامه از آن‌ها درخواست شد تا افراد آگاه به موضوع پژوهش را در چارچوب جامعه آماری معرفی کنند. از جمله موارد حائز اهمیت در رابطه با نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، این است که محقق تا چه زمانی باید به فرایند نمونه‌گیری ادامه بدهد. در پژوهش‌های کیفی، معیار مشخصی برای تعیین تعداد نمونه وجود ندارد؛ با این حال در پژوهش‌های کیفی قاعده کلی این است که فرایند جمع‌آوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها و عناصر اساسی مورد پژوهش به حد اشباع نظری<sup>۲</sup> برسد (مهرانی، حساس یگانه، ابویی اردکان و گنجی، ۱۳۹۸). در این پژوهش و براساس اشباع نظری، ۲۰ مصاحبه با مدیران شرکت کوچک و متوسط، در بازه زمانی سال ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۳ انجام شده است. در جدول ۳ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است.

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

| ویژگی‌های جمعیت‌شناختی | طبقه                      | فراوانی | ویژگی‌های جمعیت‌شناختی | طبقه           | فراوانی |
|------------------------|---------------------------|---------|------------------------|----------------|---------|
| جنسیت                  | مرد                       | ۱۸      | رشته تحصیلی            | حسابداری       | ۱۹      |
|                        | زن                        | ۲       |                        | مدیریت مالی    | ۱       |
| تحصیلات                | کارشناسی ارشد             | ۵       | سن                     | ۳۰ تا ۴۰ سال   | ۱۴      |
|                        | دانشجوی دکتری             | ۱       |                        | ۴۰ تا ۵۰ سال   | ۴       |
|                        | دکتری                     | ۱۴      |                        | بیش از ۵۰ سال  | ۲       |
| موقعیت شغلی            | مدیرعامل                  | ۱       | سابقه کاری             | ۵ تا ۱۰ سال    | ۱۲      |
|                        | قائم مقام مدیرعامل        | ۱       |                        | ۱۰ تا ۱۵ سال   | ۵       |
|                        | مدیر ارشد مالی            | ۱۱      |                        | ۱۵ سال به بالا | ۳       |
|                        | مدیر واحد حسابداری مدیریت | ۳       |                        |                |         |
|                        | مدیر مالی                 | ۴       |                        |                |         |

1. Snowball
2. Theoretical Saturation



## یافته‌های پژوهش

## نتایج تجزیه و تحلیل بر اساس روش تحلیل تم

برای یافتن تم‌ها، ابتدا داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌ها با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا کدگذاری و دسته‌بندی شد؛ سپس تم‌های حاصل از داده‌ها تعیین و نام‌گذاری شد. در جدول ۴ نتایج حاصل از تحلیل مضمون، همراه با دسته‌های تم‌ها و همچنین با ذکر کدهای مربوطه ارائه شده است. توضیح تم‌ها در ادامه ارائه می‌شود.

جدول ۴. نتایج تحلیل مضمون حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط

| کدها   | تم فرعی  | تم اصلی  |
|--|--|--|
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI06, MI08, MI09, MI10, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17 | استفاده از تکنیک‌های سنتی  | جایگاه حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط              |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI03, MI04, MI05, MI07, MI09, MI11, MI12, MI13, MI16                         | کمک به تصمیم‌گیری مدیران   | نقش حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط                 |
| EI01, EI02, EI03, MI02, MI03, MI04, MI05, MI10, MI14, MI15, MI17                                     | ضعف آموزشی   | موانع به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط    |
| EI01, EI02, EI03, EI03, MI01, MI02, MI04, MI05, MI08, MI10   | فرهنگ  |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI04, MI08, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17                                     | محدودیت منابع مالی   |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI03, MI04, MI05, MI08, MI10, MI11, MI14, MI15, MI16                         | محدودیت سرمایه انسانی  |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI08, MI09, MI10, MI14, MI16, MI17                               | آگاهی مدیران   | محرك‌های پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI07, MI10, MI12, MI13, MI15, MI16, MI17             | بهبود آموزش  |  |
| EI01, EI02, EI03, MI04, MI08, MI11, MI14, MI116, MI17  | کاهش بهای خدمات حسابداری مدیریت  |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI08, MI10, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17                   | تکنیک‌های بهایابی:<br>بهایابی جذبی و بهایابی متغیر                       | تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط           |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI06, MI08, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17                   | تکنیک‌های بودجه‌بندی:<br>بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، بودجه‌بندی بر مبنای صفر |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI06, MI08, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17                   | تکنیک‌های ارزیابی عملکرد:<br>بازده سرمایه‌گذاری                          |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI10, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17             | تکنیک‌های پشتیبان تصمیم:<br>تجزیه و تحلیل بها، حجم، سود                  |  |
| EI01, EI02, EI03, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI10, MI11, MI14, MI15, MI16, MI17             | تکنیک‌های برنامه‌ریزی بلندمدت:<br>بودجه‌بندی سرمایه‌ای                   |  |

### تم اصلی ۱: جایگاه حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایران

جایگاه حسابداری مدیریت میان شرکت‌های کوچک و متوسط، موضوع مورد بحث در این بخش از پژوهش است. در این راستا، از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا با توجه به تجربه خود در شرکت‌های کوچک و متوسط، به این موضوع که وضعیت فعلی حسابداری مدیریت میان شرکت‌های کوچک و متوسط به چه صورت است و تا چه اندازه در چنین سازمان‌هایی نقش ایفا می‌کند، پاسخ دهند. اکثر مصاحبه‌شوندگان معتقدند که حسابداری مدیریت، در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی، به‌دلایلی نظیر محدودیت منابع مالی، محدودیت منابع انسانی و... توسعه چندانی نداشته است و این شرکت‌ها، فقط از برخی رویه‌ها و تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت در راستای بهایابی، بودجه‌بندی و کنترل‌های مالی بهره می‌برند. یکی از مصاحبه‌شوندگان وضعیت حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایران را این گونه توصیف می‌کند:

«ما اگر حسابدارها رو در نظر بگیریم، خیلی آن نقشی که در تصمیم‌گیری باید ایفا کنند رو ندارند. یعنی بیشتر حسابدارها دنبال ثبت و ضبط رویدادها هستن و پاسخ‌گویی به الزامات قانونی. یک حلقه مفقوده‌ای وجود داره بین مدیران و حسابداران. ما مدیران می‌گیم اطلاعات وجود نداره، حسابدارها می‌گن که اطلاعات هست؛ ولی مدیران براساس اطلاعات تصمیم نمی‌گیرن و این شده یک چاله جلوی پای ما. به قول دکتر ثقفی، شاید از نظر بلوغ حسابداری مدیریت هنوز شرکتی در ایران وجود نداره که بدون اجزای بهای تمام شده‌اش چیه و چه جوریه و به چه قیمتی شده. بسیار روش‌های سنتی وجود داره تو محاسبات و خیلی جاها اگر این سؤال چالشی رو مطرح بکنی به جواب اساسی نمی‌رسی (MI05).»

### تم اصلی ۲: نقش حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط

اکثر مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که مدیران برای اتخاذ تصمیم‌های درست در شرایط دشوار اقتصادی نیازمند اطلاعات هستند؛ اطلاعاتی دقیق که می‌تواند آن‌ها را در انتخاب میان یک گزینه از میان گزینه‌های موجود یاری رساند. آن‌ها معتقدند که حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق ارائه این اطلاعات به تصمیم‌گیری مدیران کمک کند؛ بنابراین به باور اکثر مصاحبه‌شوندگان، مهم‌ترین نقش حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، کمک به تصمیم‌گیری مدیران است و این تصمیم‌گیری در سه سطح برنامه‌ریزی، کنترل و نظارت است. مصاحبه‌شونده‌ای نقش حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط را این گونه توصیف می‌کند:

«در شرایط سخت اقتصادی الان، مدیران باید تصمیمات درست بگیرند. مثلاً در مورد نحوه ورود به بازار، قیمت‌گذاری محصولات، سودآوری محصولات، با چه استراتژی وارد بازار می‌شه، همه مواردی هستند که نیازمند تصمیم‌گیری هستند. من یه خورده بخوام شیفتش بدم به کار خودمون در حسابداری، به نظرم توی این شرایط شرکت‌های کوچک و متوسط نیاز به تصمیمات درست دارند که این تصمیمات درست از دو طریق حاصل می‌شه. یکی افراد توانایی باید داشته باشند که بتونند تصمیمات درست بگیرند؛ یعنی یکسری شرکت‌های کوچک و متوسط موفق، یکسری آدم‌های باهوش و بیزینسمن‌های خوبی اونجا بودند و یکی اینکه اطلاعات مناسبی در دسترسشون باشه که اون افراد تصمیم‌گیر بتونن تصمیمات با کیفیتی بگیرند. بخش مدیران و تصمیماتی که می‌گیرند، خیلی سمت ما نمیداد. ویژگی‌های شخصی آدم‌هاست. بعضیا به واسطه دانش و تجربه‌ای که دارند محیط

بیزینس رو خوب می‌شناسند و تصمیمات خوبی می‌گیرند؛ ولی اون چیزی که باز بخوام شیفت کنم به سمت حسابداری باز اطلاعاتمون هست. توی شرکت‌های کوچک و متوسط، به دلیل ساختار کوچک، تصمیمات اثرات بزرگی دارند. پس وقتی می‌خوایم تصمیمی گرفته بشه باید براساس اطلاعات موثقی گرفته بشه. پس در اینجا به نظرم نقش اطلاعات در شرکت‌های کوچک و متوسط خیلی بیشتر می‌شه. چون هم تصمیمات مدیرانش اثر بیشتری می‌گذاره نسبت به شرکت‌های بزرگ و حتی ممکنه حیات و مماتش رو تحت تأثیر قرار بده، این اطلاعات رو کی باید بده؟ حسابداریها، حسابداریهای مدیریت (MI04)».

### تم اصلی ۳: موانع به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط

همان طور که بیان شد، نتایج حاصل از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه نشان داد که حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایران، در مراحل ابتدایی قرار دارد و به‌طور عمده از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت بهره گرفته می‌شود. در این راستا، در این بخش به چرایی این موضوع پرداخته شده است. به عبارت دیگر، چرا شرکت‌های کوچک و متوسط نتوانسته‌اند پا را فراتر گذارند و از تکنیک‌های به‌روز و پیشرفته‌تر حسابداری مدیریت استفاده کنند. به‌طور کلی، اکثر مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که چهار عامل محدودیت منابع مالی، محدودیت سرمایه انسانی، ضعف آموزش و ضعف فرهنگی، در عدم رشد و توسعه حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط نقش اساسی را دارند.

#### محدودیت منابع مالی و سرمایه انسانی

محدودیت منابع مشتمل بر منابع مالی و منابع انسانی ماهر در حوزه حسابداری مدیریت از جمله مهم‌ترین عوامل در به‌کارگیری حسابداری مدیریت از سوی مصاحبه‌شوندگان معرفی شده است. به عقیده مصاحبه‌شوندگان اکثر شرکت‌های کوچک و متوسط، همانند شرکت‌های بزرگ قادر نیستند منابع مالی را جذب کنند؛ از این رو نمی‌توانند واحد جداگانه‌ای برای حسابداری مدیریت ایجاد کنند. یکی از مصاحبه‌شوندگان این موضوع را این گونه شرح می‌دهد:

«تقریباً حسابداری مدیریت، شاید هنوز هم که هنوز توی ایران مغفول هست و همچنان جا داره که جایگاهش ارتقا پیدا کنه. در شرکت‌های کوچک و متوسط، عمدتاً حسابداری مدیریت به‌صورت ذهنی و ابتدایی هست؛ به دلیل اینکه منابع محدودی دارند، زیرساخت‌های کمتری دارند، نیروی انسانی کمتری دارند. حسابداری مدیریت هرچند ضروری هست، ولی مثل کالای لوکس هست برای شرکت‌های کوچک و متوسط؛ بنابراین اول شرکت‌ها میان اون کالایی که ضروری هست، مثل حسابداری مالی که بوک‌کیپینگ می‌کنه رو ایجاد می‌کنند و بعد به سراغ حسابداری مدیریت می‌روند (MI08)».

#### ضعف آموزش

کمابیش تمامی مصاحبه‌شوندگان به ضعف آموزشی به‌عنوان عاملی مهم در عدم به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط اشاره کردند. مصاحبه‌شوندگان معتقدند آموزش‌هایی که در زمینه حسابداری مدیریت در مراکز آموزشی ارائه می‌شود، فقط دربرگیرنده یکسری تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت است که برآورده‌کننده

نیازهای مدیران در شرایط اقتصادی جاری کشور نیست. در ادامه، نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه ارائه شده است.

«بین روی بحث آموزش، حقیقتاً فاتحهٔ آکادمیک رو خوندم توی ایران؛ به نظرم ابر چالش داریم توی این مملکت. فضایی که توی دانشگاه‌ها وجود داره، پاسخ‌گوی نیازهای صنعت نیست. حالا از هر جنبه‌ای بخوایم نگاه بکنیم؛ مثلاً امتیاز اساتید براساس ریسرچ‌هایی است که می‌کنند. نمی‌خوام بحث رو باز کنم؛ ولی می‌خوام استناد بکنم به نمونه‌های جهانی که وجود داره. توی دنیا، دانشگاه میاد به‌صورت جنرال دانشجویها رو تربیت می‌کنه و تخصص رو می‌ذاره برای دوره‌های آموزشی که صنعت داره ارائه می‌کنه (MI05)».

### ضعف فرهنگی

به عقیدهٔ بسیاری از مصاحبه‌شوندگان، فرهنگ از جمله موانع دیگری است که بر سر راه به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط وجود دارد. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که مدیران در زمان اتخاذ تصمیم‌های اساسی سازمان، بر دانش و اشراف خود بر موضوع تأکید بیشتری دارند تا استفاده از اطلاعات ارائه شده از سوی حسابداری مدیریت. مصاحبه‌شوندگان این موضوع را نشئت‌گرفته از فرهنگ قلدرمآبانه در میان مدیران ایرانی می‌دانند و بیان می‌کنند که مدیران ما در کل به‌دنبال این هستند تا حرف اول و آخر را در تصمیم‌های سازمان بزنند. برای نمونه مصاحبه‌شونده‌ای ضعف فرهنگی در به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط را این‌گونه شرح می‌دهد:

«خب فرهنگ یکی از بحث‌های ما مدیران هست. ما یک فرهنگ قلدرمآبانه رو توی مدیریت داریم؛ من اگه مدیر هستم، باید من تصمیم بگیرم! حرف اول و آخر رو من باید بزنم. به نظام و سیستم قائل نیستم که اگه فلان محصول باید تولید بشه، من دوست دارم باید تولید بشه؛ حتی توی بخش خصوصی هم همین‌ها. به‌خاطر همین می‌گم فرهنگ. اصلاً ربطی به خیلی چیزهای دیگه نداره و اون فرهنگ دیکتاتوری که خیلی جاها وجود داره. متکی به سیستم و نظام نیستیم. بله یک ضعف فرهنگی وجود داره و ما دوست داریم دستور بدیم (MI05)».

### تم اصلی ۴: محرک‌های پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط

پیاده‌سازی حسابداری مدیریت با توجه به موانعی که در بخش پیشین به آن‌ها اشاره شد با دشواری‌های بسیاری همراه است. در این بخش از پژوهش، به راه‌کارهایی که از سوی مصاحبه‌شوندگان در خصوص پیاده‌سازی حسابداری مدیریت می‌تواند کمک کند، اشاره خواهد شد. به نظر اکثر مصاحبه‌شوندگان، به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، نیازمند است به بهبود آموزش، ارتقای آگاهی مدیران و کاهش بهای ارائهٔ خدمت حسابداری مدیریت.

### بهبود آموزش

از منظر غالب مصاحبه‌شوندگان، دانشگاه‌ها و سایر مراکز آموزشی، باید نظام آموزش خود را از لحاظ حسابداری مدیریت بازنگری کنند و آموزش حسابداری مدیریت را به‌گونه‌ای طراحی کنند که فراگیران بتوانند تکنیک‌های روز حسابداری مدیریت را بیاموزند و در صنعت به‌کارگیرند. همچنین اکثر مصاحبه‌شوندگان بر این موضوع که نیازمندی‌های شرکت‌های

مختلف در صنایع مختلف، از منظر اطلاعاتی متفاوت است، تأکید داشتند و معتقد بودند که برخی از آموزش‌ها نیز می‌بایست از سوی شرکت‌ها در قالب آموزش‌های ضمن خدمت ارائه شود. در این راستا، به دیدگاه یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص اشاره شده است.

«اگر بخوایم یک تحول مناسبی در حسابداری مدیریت ایجاد بشه، باید از آموزش شروع کنیم. این موضوع باید بیاد توی آموزش. مثلاً با ایجاد یک گرایش حسابداری مدیریت در دانشگاه (MI04).»

### ارتقای آگاهی مدیران

ارتقای آگاهی مدیران در خصوص حسابداری مدیریت، از دیگر موضوعاتی است که شماری از مصاحبه‌شوندگان به آن به‌عنوان عامل تسهیلگر در به‌کارگیری حسابداری مدیریت اشاره کرده‌اند. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که برخی از مدیران شرکت‌ها، به‌واسطه اینکه ممکن است زمینه مالی نداشته باشند، از کارکردهای حسابداری مدیریت و تکنیک‌های آن نیز ناآگاه باشند. بنابراین با ارتقای آگاهی مدیران از طریق برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری مدیریت، می‌توان زمینه را برای پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط فراهم آورد. گزیده‌ای از نظرهای مصاحبه‌شوندگان در خصوص این موضوع در ادامه آورده شده است.

«بین اکثر مدیران بنگاه‌ها خصوصاً شرکت‌های کوچک و متوسط آگاهی نسبت به این موضوع [حسابداری مدیریت] ندارند و اصلاً نمی‌دونن همچین نیاز و مسئله‌ای وجود داره؛ خب یک تعداد دیگه‌ای به ضرورتش رسیدن و یکسری کارهایی دارند انجام می‌دن. شاید دسته اول رو بگم ۷۰ و ۸۰ درصد هستن؛ در واقع در جهل مرکب هستن. شاید ۱۰ و ۲۰ درصد می‌دونن و نیازمندیش رو دارن و شکسته و بسته دارن از این کار استفاده می‌کنن. یکسری گزارش‌ها دارن می‌گیرند؛ مثلاً درآمد چقدر بود، هزینه چقدر بود و سود چقدر بود. تعداد خیلی کمی شاید بگم وجود داره که شاید به این رسیدن که گزارشاتی وجود داره که منجر به خلق ارزش بشه و مجموعاً شاید بگیم یک کار حرفه‌ای و یک کار ساختاریافته‌ای دارن انجام می‌دن، شاید بگم محدود هستن. ولی احتمالاً می‌شه با انگشت‌های چند نفر شمرد. مین استریم در این فضا و باغ نیستن. بخوام جمع‌بندی کنم، این طور می‌تونم بگم که چیزی که ضرورت داره، اینه که مدیران نسبت به این موضوع و ابزارهایی که وجود داره آگاه بشوند (MI09).»

### کاهش بهای ارائه خدمات حسابداری مدیریت

یکی دیگر از عواملی که می‌تواند زمینه‌ساز به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط شود، کاهش بهای خدمات حسابداری مدیریت است. به عقیده برخی از مصاحبه‌شوندگان، این امر از طریق ایجاد مؤسسه‌هایی که بتوانند خدمات حسابداری مدیریت را ارائه کنند، محقق خواهد شد. به عبارت دیگر، اکثر شرکت‌های کوچک و متوسط، به دلیل محدودیت منابع مالی، این امکان را ندارند که واحد حسابداری مدیریت را ایجاد کنند و برای آن افراد توانمندی را استخدام کنند که قادر باشند اطلاعات با کیفیتی را برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیریت قرار دهند. از این رو می‌تواند با برون‌سپاری این موضوع به مؤسسه‌های تخصصی حسابداری مدیریت، ضمن بهره‌مندی از خدمات باکیفیت، بهای کمتری نیز بابت آن پرداخت کنند. در ادامه به دیدگاه یکی از مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اشاره شده است.

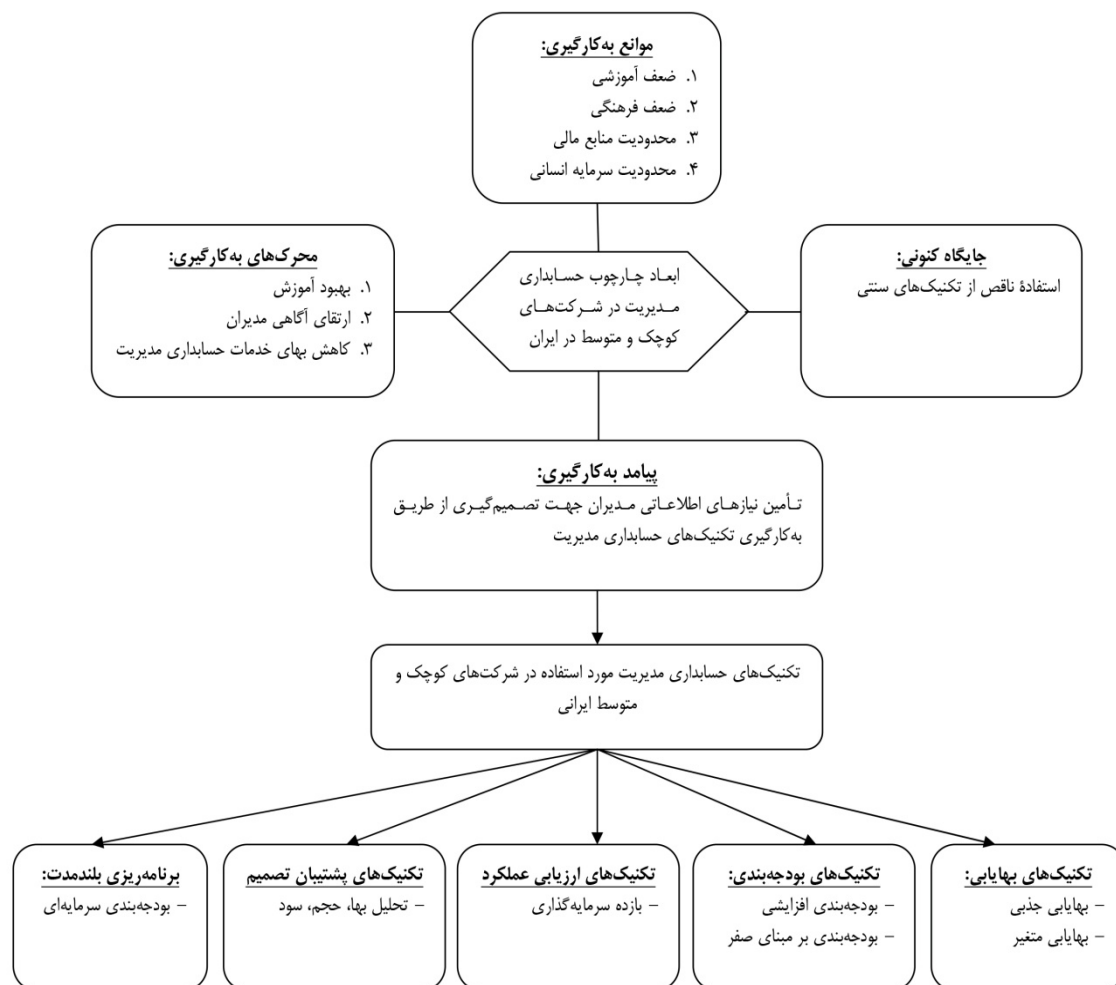
«به نظر من یکی از راه‌های داشتن حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، این هست که بتونیم بهای خدمات رو کاهش بدیم. حالا می‌پرسی چطور؟ از طریق ایجاد مؤسسات حسابداری مدیریت. این مؤسسات می‌تونن یک خدمت ارزون قیمت که اطلاعات سودمندی رو در اختیار مدیریت قرار بده رو، فراهم کنه (MI08)».

### تم اصلی ۵: تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط

در این بخش از پژوهش به بحث پیرامون تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط پرداخته می‌شود و دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در این خصوص در قالب تم‌های پژوهش ارائه می‌شود. همان طور که پیش‌تر اشاره شد، حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی، در مراحل ابتدایی شکل‌گیری قرار دارد. اغلب مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که حسابداری مدیریت برای شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی، به سبب مصائبی که با آن‌ها مواجهند، همانند کالای لوکس است و در چنین شرکت‌هایی از درجه اهمیت کمتری برخوردار است. به بیانی دیگر، شرکت‌های کوچک و متوسط در وهله اول به دنبال پاسخ‌گویی به الزامات قانونی هستند؛ به همین سبب، به عقیده بسیاری از مصاحبه‌شوندگان، تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده در شرکت‌های کوچک و متوسط ایران، تکنیک‌های سنتی است. اگرچه به عقیده اکثر مصاحبه‌شوندگان، تمامی تکنیک‌های حسابداری مدیریت، به‌ویژه تکنیک‌های پیشرفته‌تر، به فراخور نوع شرکت و صنعتی که در آن فعالیت دارد، می‌تواند در ارائه اطلاعات با کیفیت جهت تصمیم‌گیری کمک کند؛ اما شرکت‌های کوچک و متوسط، به‌طور عمده، از تکنیک‌های سنتی بهیابایی، شامل بهیابایی جذبی و متغیر در زمینه بهیابایی، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر و بودجه‌بندی بر مبنای صفر در زمینه بودجه‌بندی، بازده سرمایه‌گذاری در زمینه ارزیابی عملکرد، تجزیه و تحلیل بها، حجم، سود در زمینه تکنیک‌های پشتیبان تصمیم و بودجه‌بندی سرمایه‌ای در زمینه برنامه‌ریزی بلندمدت استفاده می‌کنند. در ادامه به برخی از دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان در این خصوص اشاره شده است.

«چون اینجا داریم درباره شرکت‌های کوچک و متوسط صحبت می‌کنیم که ویژگی‌شون محدودیت در منابع هست، تعداد نیروی انسانی محدود، نمی‌تونن برون‌د به سمت حسابداری مدیریت و گزارش‌های پیشرفته و اصطلاحاً گران قیمت. مثلاً همون طور که صحبت کردیم، توی حوزه بهیابایی، به نظر می‌رسه بهیابایی مبتنی بر فعالیت، بهیابایی چرخه عمر محصول و بهیابایی هدف، نه اونقدر ضرورت داره، نه مثلاً نیازش احساس می‌شه برای شرکت‌های کوچک و متوسط؛ لذا به نظر می‌رسه توی بحث بهیابایی، همون بهیابایی جذبی و بهیابایی متغیر اوکی باشه. توی بودجه‌بندی هم به نظر می‌رسه که اونهایی که سطحی هستند، مثل بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، بودجه‌بندی مبتنی بر مبنای صفر می‌تواند سودمند باشه. ولی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، بازم به نظرم کالای گرانی هست برای یک شرکت کوچک یا متوسط. در حوزه ارزیابی عملکرد، به نظر می‌رسه بازده سرمایه‌گذاری‌ها یک رویکرد ساده هست و می‌شه استفاده کرد؛ اما کارت ارزیابی متوازن باز یک کالای لوکس محسوب می‌شه و هم گران هست. توی تکنیک‌های پشتیبان تصمیم، به نظر می‌رسه که تجزیه و تحلیل بها حجم و سود که حتماً استفاده می‌شه. تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری استفاده می‌شه. به نظر می‌رسه که تحلیل زنجیره ارزش یا مدیریت بر مبنای فعالیت، اون مدل گزارش‌هایی هستند که حالت پیشرفته دارند و افرادی که بتونن اینا رو تهیه کنند، محدود هستند. حقوقشون بالاست. توی برنامه‌ریزی استراتژیک تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای، حتماً استفاده می‌شه. اگر بخوام جمع‌بندی کنم، همان طور که اولش گفتم در شرکت‌های کوچک و متوسط با فرض

اینکه حسابداری مدیریت ایجاد شده، گزارش‌هایی که ابتدایی هستند، به نظر می‌رسد که کاربرد بیشتری دارند  
(MI08).



شکل ۱. چارچوب پیشنهادی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط ایران

(منبع: یافته‌های پژوهش)

## نتیجه‌گیری

شرکت‌های کوچک و متوسط در ایران، در رشد اقتصادی و اشتغال‌زایی نقش چشمگیری برعهده دارند؛ اما این شرکت‌ها در مسیر رشد و بقا با موانعی مواجهند که از جمله مهم‌ترین آن‌ها، محدودیت منابع مالی است. همان‌طور که در این پژوهش اشاره شد، در چنین شرایطی مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط، به‌منظور تخصیص بهینه منابع خود، به تصمیم‌گیری بهینه و کارآمد نیازمندند. از جمله ابزارهایی که می‌تواند به مدیران در این امر یاری رساند، حسابداری مدیریت است. در این راستا، نتایج این پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان ابزاری در جهت کمک به تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های کوچک و متوسط مؤثر واقع شود. به عبارت دیگر، مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط می‌توانند با بهره‌گیری از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، منابع محدود خود را به‌گونه‌ای کارا و اثربخش

تخصیص دهند و ضمن حفظ بقاء، به رشد و توسعه واحد اقتصادی خود نیز سرعت بخشند. این موضوع با یافته‌های پژوهش رسولی و بهرامفر (۱۳۷۷) و آرمیتاژ و همکاران (۲۰۱۶) هم‌راستاست. آن‌ها نشان دادند که اگر اطلاعات حسابداری کیفیت لازم را داشته باشد، مدیریت در تصمیم‌گیری‌های خود از آن استفاده می‌کند و همچنین، استفاده از حسابداری مدیریت در فرایند تصمیم‌گیری سودمند است.

با این حال، نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که حسابداری مدیریت در میان شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی، در مراحل اولیه شکل‌گیری قرار دارد و اکثر شرکت‌های کوچک و متوسط، فاقد واحد حسابداری مدیریت مستقل هستند و در بهترین حالت، انتظار می‌رود که در چنین شرکت‌هایی، فردی به‌عنوان حسابدار مالی که از دانش حسابداری مدیریت نیز برخوردار است، گزارش‌هایی را به فراخور نیاز مدیریت تهیه و ارائه کند. در این راستا، نتایج این پژوهش بیانگر آن است که شرکت‌های کوچک و متوسط در ایران، از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت، از جمله بهایابی جذبی و متغیر در امر بهایابی، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر و بودجه‌بندی بر مبنای صفر در بحث بودجه‌بندی، از رویکرد بازده سرمایه‌گذاری جهت ارزیابی عملکرد، تجزیه و تحلیل بها، حجم، سود به‌عنوان تکنیک پشتیبان تصمیم و بودجه‌بندی سرمایه‌ای در خصوص برنامه‌ریزی بلندمدت استفاده می‌کنند. این یافته با نتایج پژوهش آنجلاکیس و همکاران (۲۰۱۵) و بیو و همکاران (۲۰۲۰) هم‌سو است. آن‌ها دریافتند که میزان بهره‌گیری شرکت‌ها بر مبنای اندازه، نوع عملیات و صنعت متفاوت است. شرکت‌های کوچک، اغلب از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند، در حالی که شرکت‌های بزرگ از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. از جمله دلایل این امر بر مبنای یافته‌های این پژوهش، عبارت‌اند از: محدودیت منابع مالی، محدودیت سرمایه انسانی، فرهنگ و ضعف آموزشی.

بر اساس نتایج این پژوهش، کمبود منابع مالی، یکی از محدودیت‌های بسیار مهم شرکت‌های کوچک و متوسط ایران در استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت است. با وجود محدودیت منابع مالی، این شرکت‌ها اولویت خود را در پاسخ‌گویی به نیازهای قانونی حسابداری می‌دانند و کمتر به موضوعات حسابداری مدیریت توجه دارند. از سوی دیگر، شرکت‌های کوچک و متوسط در رقابت برای به خدمت گرفتن نیروی انسانی در قیاس با شرکت‌های بزرگ، اغلب ناتوان هستند؛ بنابراین در چنین شرکت‌هایی کمتر افرادی حضور دارند که بتوانند گزارش‌های مدیریتی با کیفیتی ارائه کنند. نتایج این بخش از پژوهش با یافته‌های بهرامفر و همکاران (۱۳۸۷) و آدلر و همکاران (۲۰۰۰) منطبق است. آن‌ها عواملی نظیر عدم آگاهی مدیران، ضعف آموزشی و محدودیت منابع مالی را مانعی برای به‌کارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌ها می‌دانند. همچنین در شرکت‌های کوچک و متوسط، به‌طور عمده جدایی مدیریت از مالکیت به نسبت شرکت‌های بزرگ کمتر است. در چنین شرایطی، مدیران شرکت‌ها اغلب بر مبنای دانش و اشراف خود بر موضوع، به تصمیم‌گیری اقدام می‌کنند و بر اطلاعات حسابداری مدیریت تکیه کمتری دارند. بر مبنای نتایج به‌دست آمده در این پژوهش، این عامل از نوعی ضعف فرهنگی در میان مدیران ایرانی نشئت گرفته است. در نهایت، نتایج این پژوهش بیان می‌دارد که محرک‌های پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، مشتمل است بر کاهش بهای خدمات، ارتقای آگاهی مدیران و بهبود آموزش. به بیانی دیگر، در صورتی که بتوان بهای خدمات حسابداری مدیریت را برای شرکت‌های کوچک و متوسط کاهش داد، می‌توان انتظار داشت تا مدیران از حسابداری مدیریت در این شرکت‌ها



استقبال کنند. از جمله راه‌های کاهش بهای خدمات، ایجاد مؤسسه‌هایی است که به‌طور تخصصی خدمات حسابداری مدیریت را ارائه می‌کنند. همچنین ارتقای آگاهی مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط از مزیت‌ها و کارکردهای حسابداری مدیریت را می‌توان عاملی برای غلبه بر ضعف فرهنگی عنوان شده، به‌عنوان مانعی برای پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در چنین شرکت‌هایی قلمداد کرد.

### محدودیت پژوهش

محدودیت اصلی این پژوهش به ماهیت و ذات پژوهش‌های کیفی مربوط است. ماهیت پژوهش‌های کیفی به‌شکلی است که ممکن است از سویه‌ها و گرایش‌های پژوهشگر تأثیر بپذیرد. به عبارت دیگر، از آنجا که در پژوهش کیفی بایستی داده‌ها تفسیر شوند، ممکن است هرچند ناخواسته، سویه‌های شخصی پژوهشگر بر تفسیرهای وی اثرگذار باشد. با وجود این، پژوهشگران این پژوهش تمام تلاش خود را به کار گرفته‌اند تا به‌شکلی بی‌طرفانه داده‌ها را تحلیل و نتایج را ارائه کنند.

### پیشنهاد‌های پژوهش

در این پژوهش نشان داده شد که اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت، در تصمیم‌گیری مدیران نقش بسزایی دارد و این خواسته از سمت مدیران این شرکت‌ها مشهود است؛ اما به‌سبب موانع ذکر شده در بخش‌های پیشین، اغلب قادر به ایجاد واحد حسابداری مدیریت مستقل نیستند، به مدیران مؤسسه‌های خدمات مالی و حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا واحدی مستقل برای ارائه خدمات حسابداری مدیریت در مؤسسه‌ها ایجاد کنند تا ضمن بهره‌مندی از مزیت‌های مالی برای خود، شرکت‌های کوچک و متوسط نیز از خدمات این چینی با بهای کمتری بهره‌مند شوند. همچنین به مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط، به‌عنوان تصمیم‌گیران اصلی سازمان پیشنهاد می‌شود که آگاهی خود را از رویه‌های حسابداری مدیریت، از طریق شرکت در دوره‌های تخصصی حسابداری مدیریت ارتقا دهند. در نهایت با توجه به اینکه در این پژوهش مطالعه در حوزه حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط، بدون در نظر گرفتن نوع صنعتی که شرکت در آن فعالیت دارد، انجام شده است، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش دیگری این موضوع بر اساس تفکیک شرکت‌ها در صنایع مختلف بررسی و نتایج حاصل از آن با یافته‌های این پژوهش مقایسه شود.

### منابع

- بهرام‌فر، نقی؛ خواجوی، شکراله و ناظمی، امین (۱۳۸۷). شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *توسعه و سرمایه*، ۱ (۱)، ۹۳-۱۱۶.
- حساس یگانه، یحیی؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا و نوروزیگی، ابراهیم (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مدیریت*، ۴ (۸)، ۱-۱۸.
- خدای‌پور، احمد و طالبی، رقیه (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۲ (۱)، ۱۱۷-۱۳۸.

- دستگیر، محسن و سخنور، عباس (۱۳۸۷). عوامل مؤثر در به‌کارگیری روش‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های تولیدی استان خوزستان. *مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان*، ۳ (۲۰)، ۹۴-۱۱۸.
- رسولی، ولی‌الله و بهرامفر، نقی (۱۳۷۷). ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۷ (۱)، ۸۶-۱۰۹.
- شهریاری، سعید؛ اسمعیلی، طاهره؛ به‌نوید، الهام و میراشه، آرزو (۱۳۹۸). پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در بنگاه‌های کوچک و متوسط. *فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۳ (۲۰)، ۷۰-۷۹.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله و ولی‌پور، هاشم (۱۳۸۷). به‌کارگیری تکنیک‌های متداول بودجه‌بندی سرمایه‌ای در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و بررسی موانع به‌کارگیری این تکنیک‌ها. *آینده‌پژوهی مدیریت*، ۱۹ (۷۷)، ۵۳-۶۶.
- قاسمی، یارمحمد و هاشمی، علی (۱۳۹۹). انجام پژوهش به‌روش تحلیل تماتیک: راهنمای عملی و گام‌به‌گام برای یادگیری و آموزش (مورد مطالعه: مصرف موسیقی دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه ایلام). *فصلنامه علمی فرهنگ ایلام*، ۲۰ (۶۴) و (۶۵)، ۷-۳۳.
- کریمی غلامرضا و تاجیک، کامران (۱۳۹۴). مدل‌سازی حسابداری توری در ایران بر اساس روش تحلیل تم. *فراپند مدیریت و توسعه*، ۲۸ (۱)، ۱۴۱-۱۶۴.
- کمال‌زارع، الهام و محمدزاده‌سالمه، حیدر (۱۳۹۴). ارزیابی و شناسایی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت در ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴ (۱۵)، ۱-۱۴.
- گلفندشتی، مریم و آقابابایی، محمدابراهیم (۱۳۹۷). تأثیر منابع تأمین مالی بر رشد شرکت‌های کوچک و متوسط پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *اقتصاد مالی*، ۱۲ (۴۴)، ۱۴۳-۱۶۰.
- مهرانی، ساسان؛ حساس یگانه، یحیی؛ ابویی اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا (۱۳۹۸). طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی. *دانش حسابرسی*، ۱۹ (۷۶)، ۵-۳۸.
- ورهرامی، ویدا (۱۳۹۴). شناسایی عوامل مؤثر بر روند تأمین مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط با استفاده از مدل لاجیت با رویکرد پنل. *فصلنامه علمی پژوهشی راهبرد اقتصادی*، ۴ (۱۵)، ۷۱-۹۰.
- هلالی نسب، عماد (۱۳۹۹). اهمیت و نقش بنگاه‌های کوچک و متوسط در اقتصاد. *فصلنامه پژوهشنامه مدیریت و صنایع*، ۲ (۲)، ۳۲-۵۰.

## References

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Abdullahi, S. R., Bello, S., Mukhtar, I. S. & Musa, M. H. (2017). Cost-volume-profit analysis as a management tool for decision making in small business enterprise within Bayero University, Kano. *Iosr Journal Of Business And Management (Iosr-Jbm)*, 19(2), 40-45.

- Acs, Z. J. & Audretsch, D. B. (1990). *Small Firms in the 1990s*. Dordrecht, MA: Springer Netherlands.
- Adler, R., Everett, A. M. & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation. *In Accounting Forum*, 24(2), 131-150.
- Ahmad, K. (2014). The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium-sized enterprises. *Asian Social Science*, 10(2), 236.
- Ahmad, K. (2017). The implementation of management accounting practices and its relationship with performance in small and medium enterprises. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353.
- Alino, N. U. (2009). *The effect of management accounting systems on reducing conflict and improving decision-making in heterogeneous groups* (Doctoral dissertation, University of South Carolina).
- Angelakis, G., Theriou, N. & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in accounting*, 26(1), 87-96.
- Angelakis, G., Theriou, N., Floropoulos, I. & Mandilas, A. (2015). Traditional and currently developed management accounting practices – a Greek study. *International Journal of Economics & Business Administration*, 3(3), 52-87.
- Armitage, H. M., Webb, A. & Glynn, J. (2016). The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: A field study of Canadian and Australian practice. *Accounting Perspectives*, 15(1), 31-69.
- Audretsch, D.B., Santarelli, E. & Vivarelli, M. (1999). Start-up size and industrial dynamics: some evidence from Italian manufacturing. *International Journal of Industrial Organization*, 17(7), 965-983.
- Bahramfar, N., Khajavi, Sh. & Nazemi, Amin (2008). Identifying the Obstacles of Management Accounting Development in Productive Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Development and Capital*, 1(1), 93-116. (in Persian)
- Braun, V. & Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Breuer, A., Frumusanu, M. L. & Manciu, A. (2013). The role of management accounting in the decision making process: Case study Caras Severin county. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 15(2), 355.
- Bridge, S., O'Neill, K. and Cromie, S. (2003), *Understanding Enterprise, Entrepreneurship and Small Businesses* (2<sup>th</sup> ed.), Palgrave Macmillan, New York, NY, USA, p. 520.
- Bui, N. T., Le, O. T. T. & Nguyen, P. T. T. (2020). Management accounting practices among vietnamese small and medium enterprises. *Asian Economic and Financial Review*, 10(1), 94-115.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management accounting research*, 9(1), 1-19.

- Dahal, R. K. (2019). Changing role of management accounting in 21st Century. *Review of Public Administration and Management*, 7(3), 1-8.
- Dastgir, M. & Sokhnoor, A. (2008). Factors Affecting the Application of Management Accounting Methods from the Perspective of Financial Managers of Manufacturing Companies in Khuzestan Province. *Journal of Faculty of Administrative Science and Economics, University of Isfahan*, 20(2): 94-118. (in Persian)
- Drury, C. M. (2013). *Management and cost accounting*. MA: Springer.
- Ghasemi, Y. & Hashemi, A. (2020). Doing a Research by Thematic Analysis: A Practical, Step-by-Step Guide for Learning and Teaching (Case Study: Music usage of M.A. Students at Ilam University). *Culture of Ilam*, 20(64.65), 7-33. (in Persian)
- Gichaaga, P. M. (2014). *Effects of management accounting practices on financial performance of manufacturing companies in Kenya* (Doctoral dissertation, University of Nairobi).
- Golghandashti, Maryam & Aghababaei Mohammad Ebrahim (2018). The Effect of Financing Resources on the Growth of Small and Medium Enterprises Listed in Tehran Stock Exchange. *Financial Economics*, 12(44), 143-160. (in Persian)
- Halabi, A. K., Barrett, R. & Dyt, R. (2010). Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(2), 163-179.
- Hassas Yeganeh, Y., Dianati Deilami, Z. & Norouzbeigi, E. (2011). Management accounting practices in the firms listed on the Tehran stock exchanged: An empirical examination. *Management Accounting*, 4(8), 1-18. (in Persian)
- Helali Nasab, E. (2020). The Importance and Role of Small and Medium Enterprises in the Economy. *Journal of Management and Industries*, 2(2), 32-50. (in Persian)
- Huber, C. (2018). *Key Indicators of an Effective Cost Accounting System for Managerial Decision Making: An Explanatory Study of German SMEs* (Doctoral dissertation, Abertay University).
- Kamal Zare, E. & Mohammadzadeh Salteh, H. (2015). Assess and identify the incentives and barriers to changes in management accounting of Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(15), 1-14. (in Persian)
- Karami, G.R. & Tajik, K. (2015). Modeling Inflation Accounting in Iran Based on Thematic Analysis. *Management and Development Process*, 28(1), 141-164. (in Persian)
- Khajeheian, D. (2019). Qualitative methods in media entrepreneurship research: Clarification of the terms framework, model and pattern. *AD-minister*, (34), 15-34.
- Khodamipour, A. & Talebi, R. (2010). A Study of the Application of Management Accounting Tools by Managers of Manufacturing Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(1): 117-138. (in Persian)
- Kraemer, H., Botsari, A., Gvetadze, S., Lang, F. & Torfs, W. (2021). European Small Business Finance Outlook 2020. *The impact of covid-19 on sme financing markets* (No. 2020/67). EIF Working Paper.

- Lavia López, O. & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research. *Journal of management accounting research*, 27(1), 81-119.
- Lohr, M. (2012). Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25(1), 35-55.
- Ma, L., Chen, X., Zhou, J. & Aldieri, L. (2022). Strategic management accounting in small and medium-sized enterprises in emerging countries and markets: A case study from China. *Economies*, 10(4), 74.
- Mehrani, Sa., Hassas Yeganeh, Y., Abouei Ardakan, M. & Ganji, H. (2019). Designing a Professional Audit Skepticism Model Based on Grounded Theory. *Journal of Audit Science*, 19(76), 5-38. (in Persian)
- Nartey, S. N. & Van der Poll, H. M. (2021). Innovative management accounting practices for sustainability of manufacturing small and medium enterprises. *Environment, Development and Sustainability*, 23(12), 18008-18039.
- Randall, R. & Horsman, S. (1998). Can failure in SMEs be reduced by better management accounting?. In *National Small Firms Policy and Research Conference*, 153-190.
- Rasouli, V. & Bahramfar, N. (1998). The study of the relationship between the quality of management accounting information and the extent of its use. *Accounting and Auditing Review*, 7(1), 86-109. (in Persian)
- Shahriari, S., Esmaeili, T., Beh-Navid, E. & Mirasheh, A. (2019). Adoption of Management Accounting Techniques in Small and Medium Enterprises. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 3(20), 70-79. (in Persian)
- Talebniya, Gh. & Valipour, H. (2008). Applying common capital budgeting techniques in companies listed in the stock exchange and investigating the barriers to using these techniques. *Journal of Future Studies Management*, 19(77), 53-66. (in Persian)
- Thomas, T.F. (2016). Motivating revisions of management accounting systems: An examination of organizational goals and accounting feedback. *Accounting, Organizations and Society*, 53, 1-16.
- Varharami, V. (2015). Determination of the Effective Factors on Financing of the SME through Logit Model with Panel Data. *A Quarterly Journal of Economic Strategy*, 4(15), 71-90. (in Persian)
- Ylä-Kujala, A., Kouhia-Kuusisto, K., Ikäheimonen, T., Laine, T. & Kärri, T. (2023). Management accounting adoption in small businesses: interfaces with challenges and performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(6), 46-69.