

## تغییر در حسابداری مدیریت و توسعه پایداری: یک چارچوب مفهومی با رویکرد نهاد گرایی<sup>۱</sup>

پیام شجاعی

عضو هیأت علمی و استادیار بخش مدیریت دانشگاه شیراز

محمد صادق زاده مهارلویی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز (نویسنده مسئول)

Sadeghzadeh.mohammad@gmail.com

حمیدرضا رضائی

دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشگاه شیراز

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۲/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۳/۰۵

### چکیده

حسابداری مدیریت تغییرات زیادی را در طی عمر خود طی کرده است. پژوهشهای زیادی وجود دارد که بر روی تغییرات حسابداری مدیریت تمرکز میکنند و با شیوه‌های گوناگون اقدام به تصویرگری آن در پژوهش‌های مختلف و با رویکردهای متفاوت نموده است. در این میان، ظهور رویه‌های جدید حسابداری مدیریت به اندازه مناسب بوسیله تئوری نهادگرایی سنتی قدیم و جدید توضیح داده نشده است. با توجه به این موضوع، این پژوهش به دنبال ارائه یک رویکرد جدید به منظور رفع کاستی‌های مرتبط با تغییرات حسابداری مدیریت در این زمینه می‌باشد. همچنین، با توجه به اهمیت بحث توسعه پایدار در این میان، نیاز به چارچوبی مفهومی که بتواند به حسابداری مدیریت در این امر کمک کند به شدت احساس می‌شود. پژوهش حاضر ارائه کننده این چارچوب مفهومی با توجه به رویکرد نهادگرایی به طور عام و کارآفرینی به طور خاص می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد اگرچه در سطح انفرادی، فرآیند تغییر عمدتاً نیازمند تفسیر و یکپارچه سازی رویه‌های جدید است، در سطح سازمانی این امر نیازمند رمزگشایی، اعمال و تولید مجدد چنین رویه‌هایی با توجه به زمینه نهادگرایی در درون هر سازمان است. برای اطمینان از نهادینه شدن چنین رویه‌هایی در سطح زمینه، فرآیندی از تئوری‌سازی و تجزیه کردن بایستی دنبال شود.

**واژه‌های کلیدی:** تغییرات حسابداری مدیریت، رویکرد نهادگرایی، رویکرد کارآفرینی، حسابداری پایداری، چارچوب مفهومی.

## ۱- مقدمه

هدف اولیه اطلاعات حسابداری کمک به کاربران در تصمیم گیری است. حسابداری مدیریت شاخه ای از حسابداری است که اطلاعاتی را برای مدیران فراهم می کند و یک بخش اساسی از فرآیند استراتژیک در یک سازمان را شکل می دهد و شامل فرآیند شناسایی، سنجش، جمع آوری، تحلیل، تدارک، تفسیر و تسهیم اطلاعات است که به مدیران در انجام اهداف سازمانی کمک می کند. (هورنگرن و همکاران، ۲۰۰۷) طبق تعریف اتکینسون<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) حسابداری مدیریت عبارتست از فرآیند شناسایی، سنجش، گزارش دهی و تحلیل اطلاعات پیرامون وقایع اقتصادی سازمان است. این فرآیند بایستی نیازهای اطلاعاتی افراد درون سازمان را فراهم نموده و راهنمای عملیاتی و تصمیمات مربوط به سرمایه گذاری باشد.

بایستی خاطر نشان ساخت امروزه سازمان ها با عدم اطمینان در محیط کسب و کار مواجه هستند و شرایط رقابت بازار نیز رو به افزایش است. در نتیجه منابع سازمانی و فرآیندها بایستی سازماندهی شوند و مورد پایش قرار گیرند تا به اهداف سازمانی دست یابند. برای این منظور سیستم های حسابداری مدیریت نقش حیاتی را ایفا می کنند زیرا اطلاعاتی برای فرآیند تصمیم گیری فراهم می آورند.

از طرف دیگر تغییر در حوزه های مدیریتی تأثیرات بسزایی بر حسابداری مدیریت گذاشته است. حسابداران مدیریت بایستی با تغییر در تکنیک ها و رویه ها مواجه شوند تا بتوانند روند کلی تغییرات را پیش بینی نمایند. گفته شده است که تکنیک های حسابداری مدیریت سنتی پیرامون بودجه بندی و کنترل به قدر کافی نتوانسته خواسته های استراتژیک در سازمان ها را برآورده نماید. علاوه بر این حسابداری مدیریت با دیگر جنبه های بازاریابی و استراتژیک در کسب و کار درگیر بوده به طوری که BSC و ABM واکنشی به حل این مسائل به شمار می آیند. (ویکرماسینگ و الواتج، ۲۰۰۷) به عبارت دیگر تغییر در حسابداری مدیریت به عنوان معرفی تکنیک های نوین حسابداری مدیریت مانند ABC یا BSC درک می شود. این دیدگاه خاص بوسیله محققان حسابداری در امریکای شمالی مورد پشتیبانی قرار می گیرد. به عبارت دیگر تغییر در حسابداری مدیریت با خلق و معرفی تکنیک های نوین یا با تغییرات در روش هایی که مدیران در اطلاعات حسابداری مدیریت بکار می گیرند رخ می دهد. علاوه بر این اقدامات حسابداری مدیریت بوسیله محیط سازمانی داخلی و خارجی شکل داده می شود. در نتیجه تغییر حسابداری مدیریت به دو روش مطالعه می شود: (واندرلی و کولن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳)

## • فرآیند حسابداری مدیریت

• تأثیر تغییر حسابداری مدیریت بر تغییر سازمانی  
برنس و اسکاپنس (۲۰۰۰) همچنین بیان می کنند که تغییرات حسابداری مدیریت در هنگامی که مطابق با رویه های موجود هستند آسان تر صورت می پذیرد. اما در این حالت، پیش بینی رفتار رویه های جدید به دلیل اینکه آنها می توانند عمدی و منطقی باشند و همچنین ممکن است تحت تاثیر سایر نهادها قرار گیرند، سخت است؛ علاوه بر این به بررسی نقش فشارهای بیرونی در فرآیند نهادینه سازی به طور وسیع پرداخته نمی شود. بنابراین، تغییرات حسابداری مدیریت نیاز به بررسی دقیق زمینه فعلی سازمان یعنی رویه ها و نهادها و به طور خاص فرضیات در نظر گرفته شده دارد. در نتیجه لزوم مطالعه تئوری نهادگرایی و تأثیر آن بر تغییر در حسابداری مدیریت بیش از گذشته مورد توجه قرار گرفته است. تئوری نهادگرایی چارچوبی برای فرآیند تغییر انطباقی مطرح می کند که تأثیر عوامل محیط بیرونی و شرایط بازار بر توسعه و تغییر سازمانی را مورد بررسی قرار می دهد (بارنت و کارول<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵). حسابداری به عنوان یک جریان نهادگرا شده درکی از فعالیتها مطابق با مجموعه هایی خاص از قوانین حسابداری و فرآیندهایی که کمک می کند به تصمیم گیری و انتخاب فعالیتها در جهان پیچیده و نامطمئن به ما می دهد. چنین رویکرد نهادگرایی به عنوان یک نقطه شروع برای موردکاوی های حسابداری مدیریت می تواند به کار رود. این امر به پژوهشگران کمک می کند که نگاهی جدی به ماهیت همه رویه های حسابداری مدیریت کنند و آن رویه هایی را که با ایده آل های تئوریک مطابقت ندارد را از بین ببرند.

هدف این تحقیق آن است که چارچوبی مفهومی برای پدیده تغییر در حسابداری مدیریت در چارچوب پایداری از منظر تئوری نهادی ارائه دهد. برای این منظور پس از بررسی پژوهش های صورت گرفته در حوزه تغییر در حسابداری مدیریت با رویکرد نهاد گرایی از یک طرف و چارچوب توسعه پایدار از سمت دیگر یک مدل یکپارچه ارائه خواهد شد. در قسمت دوم این تحقیق به چارچوب نظری و بررسی ادبیات موضوعی پرداخته می شود. در بخش سوم روش انجام تحقیق و در بخش چهارم مدل مفهومی تحقیق ارائه شده و در نهایت نتیجه گیری و ارائه پیشنهاداتی برای انجام تحقیقات آتی مطرح می گردد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در این قسمت ابتدا به توصیف اجمالی از حسابداری مدیریت و تغییر در آن مبادرت شده و سپس مفهوم حسابداری

پایداری و نهاد گرایی در حوزه حسابداری مدیریت مطرح می گردد. در ادامه به تحقیقات مطرح و عمده در حوزه تغییر در حسابداری مدیریت اشاره خواهد شد.

#### ۱-۲- حسابداری مدیریت

هدف اصلی اطلاعات حسابداری این است که به کاربران در تصمیم گیری کمک نماید. حسابداری مدیریت شاخه ای از حسابداری است که اطلاعاتی را برای مدیران فراهم نموده و بخش مهمی از فرآیند استراتژیک در درون سازمان را شکل می دهد. این فرآیند همان طور که اتکینسون (۱۹۹۷) اشاره می کند شامل شناسایی، سنجش و تجزیه و تحلیل، تهیه و تدارک، تفسیر و ایجاد اطلاعات برای مدیران در رسیدن به اهداف سازمانی است. جدول (۱) چهار کارکرد عمده حسابداری مدیریت را نشان می دهد.

به طور سنتی حسابداری مدیریت تحت سلطه اطلاعات کمی و مالی بوده است. با این حال ابزارها و تکنیک های حسابداری مدیریت برای پشتیبانی از تصمیم گیری توسعه یافتند. این تکنیک ها و ابزارهای حسابداری مدیریت مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و رویکرد ارزیابی متوازن (BSC) به عنوان واکنشی برای برآورده کردن نیازهای اطلاعاتی ایجاد شدند. سیستم های ABC به شکل دقیقی هزینه فعالیت ها، محصولات، خدمات و مشتریان را مورد سنجش قرار می دهد و BSC نیز تصمیمات جاری و اقدامات مربوط به مزایای بلندمدت را به هم مرتبط می کند (اتکینسون، ۱۹۹۷). به نظر می رسد این تکنیک های نوین در ترکیب با ملاحظات مربوط به ثبات در تصمیم گیری نیز مفید باشند و این به دلیل توجه فزاینده به کیفیت، جنبه های غیر مالی و بلند مدت در انجام فعالیت ها است.

جدول (۱) چهار کارکرد حسابداری مدیریت

کارکرد	تعریف
کنترل عملیاتی	فراهم کردن بازخورد اطلاعاتی پیرامون کارایی و کیفیت وظایف انجام شده
هزینه یابی محصول و مشتری	سنجش هزینه های منابع بکار رفته برای تولید محصول یا خدمت به همراه بازار و تحویل محصول یا خدمت به مشتری
کنترل مدیریت	فراهم کردن اطلاعات پیرامون عملکرد مدیران و واحدهای عملیاتی
کنترل استراتژیک	فراهم کردن اطلاعات پیرامون عملکرد مالی بنگاه و عملکرد رقابتی بلند مدت، شرایط بازار، ترجیحات مشتری و نوآوری تکنولوژیک

(به نقل از اتکینسون، ۱۹۹۷: ۱۲)

#### ۲-۲- تغییر در حسابداری مدیریت

مونتانا معتقد است که با ورود به دوره مدرن و تغییر محیط تجاری و چهارچوب معادلات اقتصادی، اهداف بنگاه های اقتصادی نیز تغییر یافت. در این دوره علاوه بر اهدافی نظیر سودآوری و افزایش فروش از طریق ارتقاء سهم بازار و افزایش تولید، اهداف دیگری همانند ورود به بازارهای بین المللی، مسئولیت های زیست محیطی و اجتماعی، ارتباط قابل قبول با مشتریان و عرضه کنندگان منابع نیز در چهارچوب اهداف سازمانی مد نظر قرار گرفت. در راستای تامین هدفهای جدید سازمان، حسابداری صنعتی دیگر توان پاسخگویی و ارائه اطلاعات در برای تامین اهداف فوق را نداشت. بنابراین حسابداری مدیریت با تعریف اهدافی مدرن در راستای تامین هدفهای جدید سازمان ناشی از ورود به دوره مدرن گام برداشت (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳). مطالعه فرآیند تغییر در حسابداری نشان می دهد عواملی مانند مدیریت فرآیند تغییر و نقش تکنولوژی در اجرای سیستم های

نوین حسابداری دخیل هستند. مورد کاوی های صورت گرفته توسط اینس و میچل (۱۹۹۰) حاکی از آن است که ساختار سازمانی یک تسهیل کننده برای تغییر در حسابداری مدیریت می باشد. بنابراین سیستم حسابداری مدیریت بایستی با فرم های جدید سازمانی انطباق یابد و بهبود در روش ها و تکنولوژی های مرتبط با آن اجتناب ناپذیر است. تغییر ممکن است به صورت عمدی یا اتفاقی رخ دهد. عمدی یا تصادفی بودن هر تغییری وابسته به زمان (تجربه گذشته) و مکانی است که تغییر در آن رخ می دهد. درک چنین تغییراتی یک دانش واقع بینانه به حسابداری مدیریت را در پی دارد. با عنایت به تغییرات فنی در حسابداری مدیریت در کنار دو عامل زمان و مکان، می توان به یک رویکرد عملی به تغییر در حسابداری مدیریت<sup>۵</sup> دست یافت. این نکته به ما کمک خواهد نمود که درک شود چرا برخی از تکنیک ها و اقدامات در حسابداری مدیریت غالب شدند (ویکرماسینگ و الواتج<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷).

مدیریت بر کاستن از هزینه ها متمرکز بود اما تحلیل فرآیند بوسیله تکنولوژی ها صورت گرفت. هدف اساسی کاستن از اقدامات حین تولید محصولات بود تا در نهایت هزینه ها نیز حداقل گردد و سود مورد انتظار افزایش یابد. برخی از تکنیک های این مرحله شامل تولید بهنگام و هزینه یابی بر اساس فعالیت بود.

مرحله چهارم (۱۹۹۵ تا کنون): در دهه ۹۰ میلادی صنعت جهانی با عدم اطمینان های قابل ملاحظه و پیشرفت در تکنولوژی های تولید روبرو بوده و چالش های رقابت جهانی نیز به طور فزاینده ای رشد یافته است. در این مرحله شرکت ها متمرکز بر افزایش خلق ارزش بواسطه استفاده مؤثر از منابع بوده اند. مدیران تلاش کرده تا عوامل را شناسایی نمایند بخصوص آنهایی که محرک افزایش ارزش سهامداران هستند. در نتیجه فعالیت هایی که ارزش افزوده ندارند عمده حذف شده اند. تکنیک های رایج در این مرحله عبارتند از TQM، ABM، محک زنی و مهندسی مجدد.

ذکر این نکته ضروری است که تکنیک هایی که در هر مرحله استفاده شده اند در مرحله های بعدی نیز تسری پیدا کرده اند. بنابراین اقدامات حسابداری مدیریت سنتی و پیشرفته به نوعی تکمیل کننده یکدیگرند. مرور ادبیات موضوعی بر روی حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی چارچوب شکل (۱) را پیشنهاد می کند.

### ۲-۳- حسابداری پایداری

بر اساس اقدامات صورت گرفته توسط شورای توسعه پایدار<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) شاخص های توسعه پایدار تدوین شده اند. این شاخص ها شامل ۱۳۰ مورد می شوند که در چهار گروه دسته بندی شده است: (هیرن<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۸)

- ۱) شاخص های جنبه اجتماعی توسعه پایدار (مانند پویایی های جمعیت شناختی، ارتقاء آموزش، آگاهی اجتماعی و صیانت از سلامت انسان ها)
- ۲) شاخص های جنبه اقتصادی توسعه پایدار (مانند تغییر الگوی مصرف، منابع و مکانیزم های مالی، مشارکت و ایجاد ظرفیت)
- ۳) شاخص های جنبه زیست محیطی توسعه پایدار (مانند آب، زمین، منابع طبیعی، اتمسفر و ضایعات)
- ۴) شاخص های جنبه نهادی توسعه پایدار (مانند علم توسعه پایدار، ابزارها و مکانیزم های قانونی بین المللی، اطلاعات برای تصمیم گیری و تقویت نقش گروه های عمده)

رویکردها و تئوری های مختلفی به تغییر در حسابداری مدیریت وجود دارد. سه جنبه مختلف به تغییر در حسابداری مدیریت را می توان مد نظر قرار داد:

- ✓ معرفت شناسی ماهیت تغییر
- ✓ منطق تغییر
- ✓ مدیریت تغییر

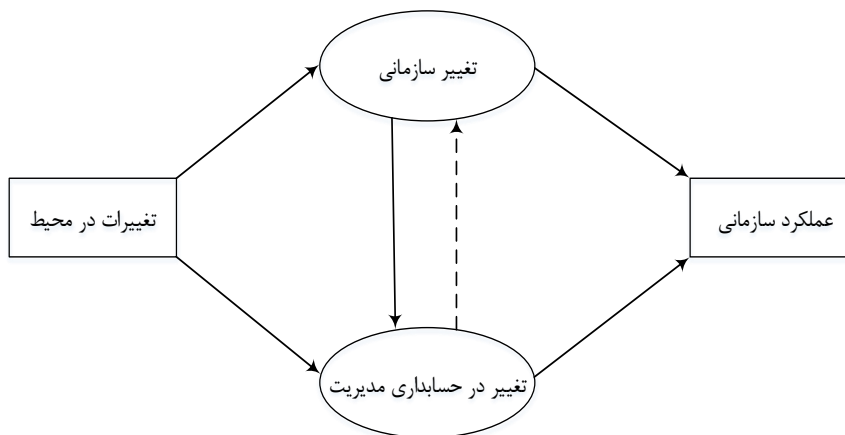
معرفت شناسی تغییر اشاره به مفهوم درون زای تغییر دارد و پیرامون شکاف میان تغییر و ثبات بحث می کند. منطق تغییر به دلیل و انگیزه بروز فرآیند تغییر در یک سازمان می پردازد که می تواند به دو شکل رسمی و غیر رسمی (مدیریت شده و مدیریت نشده) باشد. مدیریت تغییر نیز مربوط به مطالعه چگونگی انجام فرآیند تغییر در حسابداری مدیریت است (واندرلی و کولن، ۲۰۱۳).

مرور متون تفاوت میان تغییر و نوآوری را مشخص می سازد. برادفورد و کنت<sup>۷</sup> (۱۹۷۷) بحث می کنند که نوآوری به معنای انطباق ایده های جدید یا قدیمی با شرایط جدید یا با تنظیمات جدید است. اما تغییر لزوماً یک نوآوری یا ایده جدید نیست. علیرغم تفاوت میان این دو مفهوم، عوامل تأثیرگذار بر فرآیند تغییر در حسابداری مدیریت بر فرآیند انطباق نوآوری نیز تأثیر می گذارد. برای درک بهتر تغییر در حسابداری مدیریت<sup>۸</sup>، IFAC در سال ۱۹۹۸ چارچوبی را برای توسعه حسابداری مدیریت پیشنهاد نمود. این چارچوب سیر تکاملی حسابداری مدیریت را در چهار مرحله معرفی می کند (عمر<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۴: ۲۷).

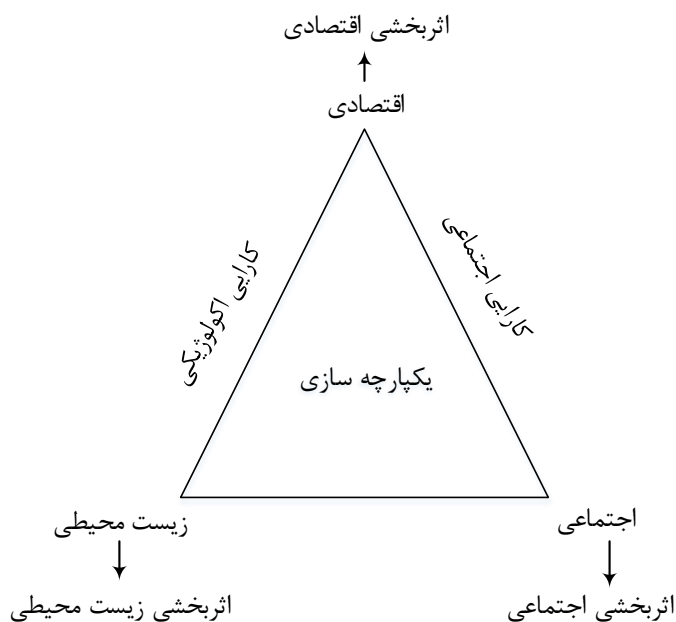
مرحله اول (قبل از ۱۹۵۰): در این مرحله بیشتر سازمان ها متمرکز بر تعیین هزینه بوده که مرتبط با ارزش موجودی ها و تخصیص سربار بود. برخی تکنیک های حسابداری مدیریت برای تخمین هزینه، مانند LIFO و FIFO در این دوره ایجاد شدند. در این مرحله تخمین هزینه بسیار اهمیت داشت زیرا با تخمین هزینه مدیران قادر به کنترل جایگاه مالی خود بودند.

مرحله دوم (۱۹۶۵-۱۹۸۵): شرکت ها به سمت تولید اطلاعات با هدف برنامه ریزی و کنترل مدیریتی قدم برداشتند. این بسیار مهم بود زیرا تنها اطلاعات ارزشمند می تواند به مدیران در گرفتن تصمیمات صحیح کمک نماید. تکنیک های حسابداری مدیریت مانند هزینه یابی حاشیه ای و حسابداری سنجش مسئولیت در این مرحله معرفی شدند تا به مدیران در انتخاب درست تصمیمات استراتژیک کمک نمایند.

مرحله سوم (۱۹۸۵-۱۹۹۵): با افزایش رقابت جهانی و توسعه سریع تکنولوژی در اوایل دهه ۸۰ میلادی، بسیاری از بخش های صنعت تحت تأثیر قرار گرفتند. در این مرحله



شکل (۱) چارچوب تغییر سازمانی و تغییر در حسابداری مدیریت



شکل (۲) مثلث پایداری (نقل از شالتگر و باریت<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰))

خاص مسئولیت حسابداری پایداری و نوع اطلاعات لازم برای آن باشد. به شکل آشکار و ضمنی استنباط می شود که عملیات حسابداری فعلی شرکت ها و سیستم های اطلاعاتی به میزان کافی به شناخت جنبه های محیطی و اجتماعی کسب و کار نپرداختند و در نتیجه به طور کامل در تصمیم گیری و ارزیابی عملکرد به حساب نیامده اند (شالتگر و باریت<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۰).

واژه حسابداری پایداری برای اشاره به فرآیند جمع آوری، تحلیل و تسهیم اطلاعات مرتبط با پایداری به کار گرفته می شود و شامل هر گونه اطلاعات مورد نیاز یا مرتبط با مدیریت پایداری شرکت است. علاوه بر این در برگزیده انواع جدیدی از اطلاعات و برخی اوقات نیز اطلاعاتی که قبلاً و پیش از بحث پایداری جمع آوری شده اند (مانند تبعیت قانونی از قوانین نیروی کار) این دیدگاه نوین مبتنی بر سیستم جدید حسابداری و یا توسعه ای از حسابداری سنتی به حساب می آید و تا حدی بستگی دارد به این که چه فردی در سازمان

## ۴-۲- تئوری نهاد گرایی

اقتصاد قراردادهای پرهزینه و اقتصاد هزینه معاملات به دلیل عدم توانایی تئوری نئوکلاسیک شرکت برای توضیح الزامات قراردادی که فعالیتهای اقتصادی در درون یک شرکت را نظام مند می‌کند، توسعه یافتند. آن‌ها در درون چارچوب اصلی اقتصاد و به عنوان بخشی از اقتصاد نئوکلاسیک توسعه یافتند. افزون بر این، یک رویکرد در نقطه مقابل نیز وجود داشت که مفروضات پایه اقتصاد نئوکلاسیک را به چالش می‌کشید. اگرچه هر دو رویکرد، اهمیت نهادها را در تئوری اقتصاد درک کرده بودند اما در موضع تحلیلی که نسبت به نهادها داشتند با هم متفاوت بودند. در رویکردی که وابسته به اقتصاد نئوکلاسیک بود، نهادها ضمنی و خاموش بوده و به عنوان محدودیتهایی ایستا در نظر گرفته شده بودند که در نهایت تعادل اقتصادی را تعریف می‌کردند. اما در رویکرد دیگر، نهادها می‌توانند به طور واضح مورد تحلیل قرار گیرند و به عنوان ابزارهایی پویا و فعال که به آن‌ها نگاه می‌شود که توانایی جلوگیری از تغییر یا سرعت بخشیدن به آن را دارند (اسکاپنز، ۱۹۹۴). با توجه به این که هر دو این تئوری‌ها نقش نهادها را در نظر می‌گرفتند به آنها تئوری نهادگرا گفته می‌شد و در ادامه به تئوری‌های نهادگرای قدیم و جدید تغییر نام دادند.

برنس و اسکاپنس<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۰) تغییر در حسابداری مدیریت را در تغییر قوانین و روال‌ها مفهوم سازی کردند. در تئوری اقتصاد نهادگرایی سنتی<sup>۱۵</sup> حسابداری مدیریت به عنوان یک اقدام سازمانی روال مند و بالقوه نهادینه شده محسوب می‌شود. با این تعریف اقدامات حسابداری بوسیله مؤسساتی شکل داده می‌شود که فعالیت سازمانی را هدایت می‌کنند. سه شکاف در اقتصاد نهادگرایی سنتی در فرآیند تغییر در حسابداری مدیریت مطرح می‌شود:

✓ تغییر رسمی در مقابل غیر رسمی

✓ تغییر تدریجی در مقابل بنیادی<sup>۱۶</sup>

✓ تغییر پسروی یا پیشروی<sup>۱۷</sup>

تغییر رسمی در مقابل غیر رسمی مناسب تشریح روابط دو جانبه میان حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی است. در این نوع تقابل دلالت بر این است که تغییرات لزوماً رسمی (هدایت شده) نیست بلکه خارج از کنترل افراد مسئول در این حوزه می‌باشد. در این حالت رویه‌های سازمانی همان استراتژی و ساختار سازمانی هستند. تغییر رسمی زمانی رخ می‌دهد که سیستم یا تکنیک‌های حسابداری مدیریت تغییر می‌کند. تغییر غیر رسمی زمانی رخ می‌دهد که تغییر در شرایط عملیات سازمان (مانند ساختار مالکیت یا تکنولوژی تولید) ایجاد می‌شود (مت<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۰). دو شکاف دیگر یعنی تغییر تدریجی و یکباره به همراه تغییر پیشروی و پسروی در بر گیرنده معضلات رویه‌ها و نهادهای موجود و متمرکز بر یک سیستم ارزشی در فرآیند تغییر حسابداری مدیریت هستند.

در رویکرد جدید یعنی جامعه شناسی نهادگرایی نوین<sup>۱۹</sup>، رویه‌های حسابداری به عنوان ویژگی‌هایی تعریف شده‌اند که می‌تواند سازمان‌ها را مشروع و قانونی کند (کاروتز<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۵). این رویکرد عمدتاً به دنبال جستجوی این است که چگونه تغییرات درون سازمانی در درون بخش‌های سازمان تجزیه می‌شود. به طور خلاصه، جامعه شناسی نهادگرایی نوین به عنوان دیدگاهی جدید در فرآیند درک تغییرات حسابداری مدیریت از طریق فرآیند جدایی، مقاومت و قدرت در نظر گرفته می‌شود. به هر حال، این بینشی را به منظور فراهم کردن اینکه چگونه فرآیند نهادگرایی در درون سازمان‌ها رخ می‌دهد، فراهم نمی‌کند (دامبرین و همکاران<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۷).

جدول (۲) تفاوت‌های بین دو جریان نهادگرایی در متون سازمانی و حسابداری مدیریت نشان می‌دهد.

جدول (۲) تفاوت‌های بین دو جریان نهادگرایی

نهاد گرایی سنتی	نهاد گرایی نوین		
مکان نهادگرایی	سازمان	مکان نهادگرایی	رشته یا جامعه
پویایی سازمانی	تغییر	پویایی سازمانی	پایداری
تضاد منافع	مرکزی	تضاد منافع	بیرونی
تاکید سازمانی	ساختار غیررسمی	تاکید سازمانی	نقش نمادین ساختارهای رسمی
پویایی	تغییر	پویایی	مقاوم و تجزیه کننده
قدرت	تسهیل کننده یا مانعی برای تغییر	قدرت	فشار سازمانی ملایمی را ایجاد یا محدود می‌کند
تناقضات	ایجادکننده شرایط برای تغییر	تناقضات	ایجادکننده مقاومت یا تجزیه؛ تسهیل کننده داخلی سازی هنجارها
حسابداری	تسهیل کننده تغییر شکل سازمانی	حسابداری	تسهیل کننده تجزیه؛ نشانه؛ ابزار قانونی سازی

آرویو<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۲)

### جدول (۳) جریان نهادگرایی در مقابل کارآفرین نهادی

کارآفرین نهادی	ترکیب اقتصاد نهادی قدیم و جدید	
رویه‌های جدید	رویه‌ها در حال حاضر نهادینه شده‌اند	تغییرات
اقدامات هدفمند (فعال)	تجزیه (مجهول)	نمایندگی
اثر بر روی تغییرات	تسهیل‌کننده یا جلوگیری‌کننده از تغییرات	قدرت
اهداف استراتژیک (فعال)	مقاومت (مجهول)	منافع

آر ویو<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۲)

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که پژوهش حاضر در پی درک عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت و همچنین بهبود آن‌ها می‌باشد و بنا دارد برای انجام اقدامات اصلاحی به خط مشی گذاران، رهنمودهایی را ارائه دهد یک پژوهش کاربردی محسوب می‌شود. بنابراین این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و می‌توان نتایج حاصل از این پژوهش را به عنوان الگویی در سازمان‌های امروزی (هزاره سوم) و کارآفرین که رویکردهای توسعه پایدار را دنبال می‌کنند بکار گرفت. افزون بر این، روش پژوهش حاضر مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های تئوریک و نظری، مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می‌باشد. بر اساس این رویکرد، هدف این پژوهش تبیینی منسجم و ارائه الگوی مفهومی از تغییر در حسابداری مدیریت و توسعه پایداری با رویکرد نهاد گرایی است. از سوی دیگر با توجه به دانش افزایی و ارائه یک مدل اقتضایی جهت استفاده بیشتر از مفاهیم حسابداری مدیریت، این پژوهش جهت گیری توسعه‌ای نیز دارد. همچنین رویکردی که این پژوهش به تغییر در حسابداری مدیریت دارد یک حوزه بین رشته‌ای را در برمی‌گیرد. از طرفی جنبه‌های کارآفرینانه و نهادگرایی مد نظر قرار گرفته و از طرف دیگر به مبانی تغییر در حسابداری مدیریت توجه شده است. ضمن آن‌که رویکرد پایداری نیز در محتوای مدل مفهومی جای داده می‌شود. در نتیجه دانش حاصل، به شکلی بین رشته‌ای دستاورد علوم مدیریتی، حسابداری و اقتصادی است.

اقتصاد نهادگرایی قدیم در درک فرآیند تغییرات مفید است اما توضیحی درباره تغییرات حسابداری مدیریت آن‌گونه که اقتصاد نهادگرایی جدید توضیح می‌دهد، بیان نمی‌کند. جامعه‌شناسی نهادگرایی نوین مسائل درون سازمانی همچون تضادهای داخلی و توزیع قدرت را آن‌گونه که اقتصاد نهادگرایی قدیم با آن رفتار می‌کند، در نظر نمی‌گیرد (ریبیرو و اسکاپنز، ۲۰۰۶؛ یزدی‌فر و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین، با وجود اینکه این دو در سطح تجزیه و تحلیل با هم تفاوت دارند، هر دوی این رویکردها به دلیل چارچوب مفهومی مشترکشان کامل‌کننده هم هستند (آر ویو، ۲۰۱۲). با وجود این که ترکیب این دو دیدگاه می‌تواند عناصر مهمی را همزمان در تغییرات در نظر بگیرد اما همچنان تمایل به دست‌کم گرفتن نقش نمایندگی کنش‌گران سازمانی در فرآیند تغییرات حسابداری دارد. این نقش می‌تواند با استفاده از کارآفرینی نهادی بیشتر مورد بررسی قرار بگیرد.

### ۲-۵- کارآفرین نهادی - یک رویکرد سازمانی

پژوهشگران سازمانی سعی کرده‌اند که از طریق مفهوم کارآفرین نهادی، اقتصاد نهادی قدیم و جدید را به هم پیوند دهند (دی‌مگیو، ۱۹۸۸؛ دسین و همکاران، ۲۰۰۲). کارآفرین نهادی، کنش‌گرانی هستند که با تحریک حوادثی که به نظر مهم می‌رسند و تشویق تجزیه نهادی رویه‌های شایع، نهادگرایی مجدد را ایجاد می‌کنند.

همانگونه که در جدول (۳) نشان داده شده است ادبیات تغییرات حسابداری مدیریت سعی در غلبه بر برخی از انتقادات با معرفی نقش قدرت و تجزیه در تغییرات سازمانی داشته است. رویکرد کارآفرینی نهادی که بوسیله پژوهشگران سازمانی ارائه شد به بهترین نحو به بررسی رویه‌های جدید حسابداری و تغییرات آن می‌پردازد.

در واقع، توضیح دادن نهادینه کردن رویه‌های جدید یا تغییرات غیرمشابه با استفاده از رویکرد ترکیبی به نظر مشکل می‌رسد به خصوص هنگامی که آن‌ها ناشی از چندین تعامل و مذاکره بین ذی‌نفعان گوناگون باشند، به این دلایل، چارچوب مفهومی ارائه شده در قسمت بعدی به جای این که بر پایه ترکیب اقتصاد نهادی قدیم و جدید باشد بر پایه رویکرد کارآفرین نهادی است.

## ۴- شکل گیری مدل مفهومی

با توجه به مرور ادبیات موضوعی و بررسی مقالات متعدد در حوزه تغییر در حسابداری مدیریت و نهاد گرایی، مدل مفهومی تحقیق احصاء می‌شود. توجه به چارچوب نهادگرایی و تجزیه و تحلیل در سطح زمینه‌ای، سازمانی و فردی بایستی برای شکل گیری مدل تحقیق در وهله اول مورد توجه قرار گیرد.

## ۴-۱- تغییرات حسابداری مدیریت در چارچوب نهاد

## گرایی

یکی از مباحث اصلی این است که ذی‌نفعان در جستجوی راهی برای تاثیر گذاشتن و اعمال فشار بر سازمان‌ها هستند. در این میان، سازمان‌ها می‌توانند به چندین شیوه به این فشارها پاسخ دهند. استراتژی سازمانی می‌تواند به عنوان خروجی مذاکره بین سازمان و ذی‌نفعانش دیده شود. در این حالت، رویه‌های حسابداری مدیریت نه تنها منعکس کننده استراتژی‌های سازمانی هستند بلکه به نوبه خود به وسیله تعاملات و مذاکرات بین مدیران و ذی‌نفعان تحت تأثیر قرار می‌گیرد. بنابراین، دو فرآیند تغییر همزمان در این چارچوب مورد ارزیابی قرار می‌گیرند: فرآیند تغییر سازمانی (به عنوان مثال تغییر در مدل تجارت) و فرآیند تغییر حسابداری مدیریت (بهبود یا اتخاذ سیستمهای اندازه‌گیری عملکرد، سیستمهای بهایابی و ...). به دلیل تغییرات اساسی که یک مدل تجاری جدید برای شرکت مورد نیاز است، فرآیند تغییرات سازمانی باید دلالت بر جداسازی نهادها از مدل‌های پیش‌فرض باشد تا یک مدل جدید را نهادینه کرد. همچنین باید توجه داشت که تغییرات نهادی در سطوح مختلف (انفرادی، سازمانی و زمینه فعالیت) رخ می‌دهد. مطابق با دیدگاه تریسی<sup>۲۴</sup> و همکاران (۲۰۱۱) پژوهش کارآفرین نهادی گرایش به تمرکز بر اینکه چگونه اشخاص و یا کنش‌گران سازمان‌ها سطح زمینه فرآیند که مربوط به گسترش و قانونمندسازی هستند را تغییر می‌دهد اما تفاوت میان سطوح ریز و کلی تحلیل نسبتاً بدون تغییر باقی می‌ماند. سودابی و همکاران (۲۰۰۷) بر نیاز به اتصال مجدد پژوهش نهادی با فرآیندی که در درون سازمان رخ می‌دهد تاکید می‌کنند. بنابراین، فرآیند تغییر حسابداری مدیریت این سه سطح تجزیه و تحلیل (انفرادی، سازمانی و زمینه فعالیت) را ترکیب می‌کند اما این چارچوب در ابتدا بر فرآیندی در سطح زمینه تمرکز و سپس به منظور بررسی در سطوح سازمانی و انفرادی تکامل پیدا می‌کند. تحلیل سطح زمینه‌ای عمدتاً بر مبنای مدل‌های تغییر نهادی پژوهش‌های تلبرت و زاگر (۱۹۹۶) و گرین‌وود و همکاران (۲۰۰۲) است درحالی که

سطوح تحلیل انفرادی و سازمانی الهام گرفته از چارچوب تغییرات حسابداری مدیریت پژوهش برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) و چارچوب یادگیری سازمانی کروسن و همکاران (۱۹۹۹) می‌باشد.

## ۴-۲- تجزیه و تحلیل در سطح زمینه‌ای

در این سطح، دو مدل نهادگرایی در ادبیات سازمانی به طور گسترده‌ای مورد بحث قرار گرفته است که عبارتند از مدل‌های تالبرت و زاگر (۱۹۹۶) و گرین‌وود و همکاران (۲۰۰۲). مدل تالبرت و زاگر تمرکز زیادی بر روی خلاقیت دارد یعنی اینکه چگونه ساختارهای جدید نهادینه می‌شوند این مدل دارای سه مرحله قبل از نهادگرایی (رویه سازی)، نیمه نهادگرایی که شامل مجسم کردن، تئوری سازی و گسترش است و در نهایت نهادگرایی کامل که شامل رویه‌سازی است می‌باشد. در حالی که مدل گرین‌وود و همکاران (۲۰۰۲) بر تجزیه ساختارهای قدیمی تمرکز دارد یعنی چگونه ساختارهای قدیم مورد بازخواست قرار می‌گیرند و بنابراین اجازه ظهور و نهادینه‌سازی ساختارهای جدید را می‌دهد، در مدل گرین‌وود و همکاران (۲۰۰۲) فرآیند تغییرات نهادی با اقدامات ناگهانی یعنی با آغاز یا تحریک رخدادهای اجتماعی، تکنولوژیکی یا قانونمند آغاز می‌شود. یک اقدام ناگهانی همچنین می‌تواند هنگامی رخ دهد که کارآفرین نهادی تناقضات را مثل انگیزه برای تجزیه نهادها و رویه‌های موجود بااهمیت سازد (مونیر<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۵). مرحله دوم، تجزیه نهادگرایی است (الیور، ۱۹۹۲). الیور تجزیه نهادها را این‌گونه تعریف می‌کند: «تفویض رویه‌های سازمانی بنا نهاده شده به عنوان نتیجه چالش‌های سازمانی یا شکست سازمان‌ها برای ایجاد مجدد اقدامات سازمانی پیش‌فرض یا قانونی قبلی». الیور (۱۹۹۲) سه مکانیسم (سیاسی، ساختاری و اجتماعی) را برای مشخص کردن تجزیه نهادها مشخص می‌کند که می‌تواند در درون یک سازمان یا یک محیط ایجاد شود. مرحله سوم این فرآیند تئوری سازی است که به طور گسترده در متون کارآفرین سازمانی و نهادی مورد بحث قرار گرفته است (استرنگ<sup>۲۶</sup> و میر<sup>۲۷</sup>، ۱۹۹۳). استرنگ و میر (۱۹۹۳) بیان می‌کنند که رویه‌های جدید باید به منظور اینکه به طور گسترده‌ای اتخاذ شوند تئوریزه شوند. آنها تئوریزه شدن را اینگونه تعریف می‌کنند: «توسعه خودآگاهی و مشخص سازی طبقه‌بندی انتزاعی و فرموله کردن الگوهای روابط از قبیل زنجیره‌های علت و معلولی». تالبرت و زاگر (۱۹۹۶) بیان می‌کنند که دو کار اصلی در تئوری‌سازی وجود دارد: مشخص کردن مساله و توضیح راه‌حل ممکن. به اعتقاد آنها تئوری سازی باید قبل از



بازتولید تعدیل شود. به هر حال، به منظور نهادینه سازی در سطح زمینه، لازم است تا رویه‌های جدید مجدداً بازتولید شود، به وسیله سایر سازمان‌ها گسترش یابد و مورد پذیرش بالایی قرار گیرد تا تبدیل به کیفیت هنجاری شود (بارلی و تالبرت، ۱۹۹۷). با الهام از مدل‌های قبلی تغییرات، چارچوب مفهومی ارائه شده به منظور توضیح فرآیند تغییر حسابداری مدیریت در سطوح چندگانه در شکل (۳) نشان داده شده است.

#### ۴-۴- تغییرات حسابداری مدیریت در چارچوب پایداری

حسابداری مدیریت زیست محیطی در متون حسابداری به عنوان وسیله‌ای که شرکتها از آن برای مذاکره و تعریف مفاهیم محیط زیست (گری و همکاران، ۱۹۹۵؛ لارینگا گنزالس و همکاران، ۲۰۰۱)، دستورات محیط زیستی مناسب (لارینگا گنزالس و ببینگتون، ۲۰۰۱)، نمایش مسائلی که شرکتها ممکن است با آن مواجه شوند (بال، ۲۰۰۵) یا تحریک فعالیتهای محیط کاری (بال، ۲۰۰۷) ترسیم می‌شود. به هر حال فرآیند تغییر رویه‌های حسابداری مدیریت به طور کامل در این پژوهش‌ها توسعه نیافته است. به منظور توضیح چنین فرآیندی گروه دیگری از پژوهشگران حسابداری از بررسی توسعه حسابداری مدیریت از طریق دیدگاه نهادی دفاع می‌کنند که در آن نهادهای قانون‌گذار، هنجارساز و شهودی به عنوان ستون‌هایی برای درک تغییرات حسابداری مدیریت در نظر گرفته می‌شوند (قیان<sup>۲۸</sup> و بریت<sup>۲۹</sup>، ۲۰۰۸). فشارهای قهری، تقلیدی و هنجاری می‌تواند اتخاذ همگرایی آغازین سیستم‌های حسابداری مدیریت زیست محیطی را توضیح دهد (بولکر و همکاران<sup>۳۰</sup>، ۲۰۰۶). افزون بر این، حسابداری مدیریت زیست محیطی-اجتماعی رویه‌ای نهادگرا در درون یک سازمان نیست و در واقع، رویه‌های پایا در بسیاری از سازمان‌ها به درستی ادغام نشده‌اند. بسیاری از پژوهشگران بیان کرده‌اند که پایداری نیاز به تغییرات شدید در چارچوب‌های ذهنی سازمان‌ها (از یک مدل اقتصادی به سمت یک مدل پایداری) دارد. بنابراین، برای بررسی ظهور چنین رویه‌های حسابداری مدیریتی چارچوب مفهومی ارائه شده در قسمت قبل، با توجه به زمینه‌ای که در آن تغییرات حسابداری مدیریت بوسیله مسائل پایداری تحریک می‌شوند، تعدیل می‌شود. در واقع توسعه پایدار نقش سنتی سازمان‌ها در جامعه را به چالش می‌کشد و بنابراین، به نظر می‌رسد که استفاده از مدل گرین‌وود و همکاران (۲۰۰۲) نسبت به مدل تالبرت و زاگر (۱۹۹۶) تغییرات نهادی مربوط تر است. به هر حال، سیستم‌های حسابداری مدیریت پایدار لزوماً در جستجوی تجزیه نهادهای سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی می‌باشد

مجسم کردن (بهبود اجماع اجتماعی و افزایش اتخاذ خلاقیت) باشد. ساختارهای جدید هنگامی گسترش پیدا می‌کنند که کارآفرینان نهادی اظهار کنند که ساختارهای آنها دارای برتری است و بنابراین مشروعیت را به رویه‌های جدید می‌دهند. در نهایت، کارآفرین نهادی نه تنها باید اجماع اجتماعی را در ارتباط با ارزش ساختارهای جدید سازمان بهبود دهد بلکه باید اتخاذ ساختارهای جدید را در این زمینه تشویق کند. این فرآیند مجسم کردن نامیده می‌شود و به طور پیوسته تا گسترش رویه‌های جدید ادامه پیدا می‌کند (تالبرت و زاگر، ۱۹۹۶). در نهایت، هنگامی که ساختارهای جدید ایجاد شود، ممکن است آنها را به عنوان کاملاً نهادی در نظر بگیریم یعنی بدون انتقادی به عنوان راه قطعی تفکر شناخته شوند (تالبرت و زاگر، ۱۹۹۶).

#### ۴-۳- تجزیه و تحلیل در سطح سازمانی و فردی

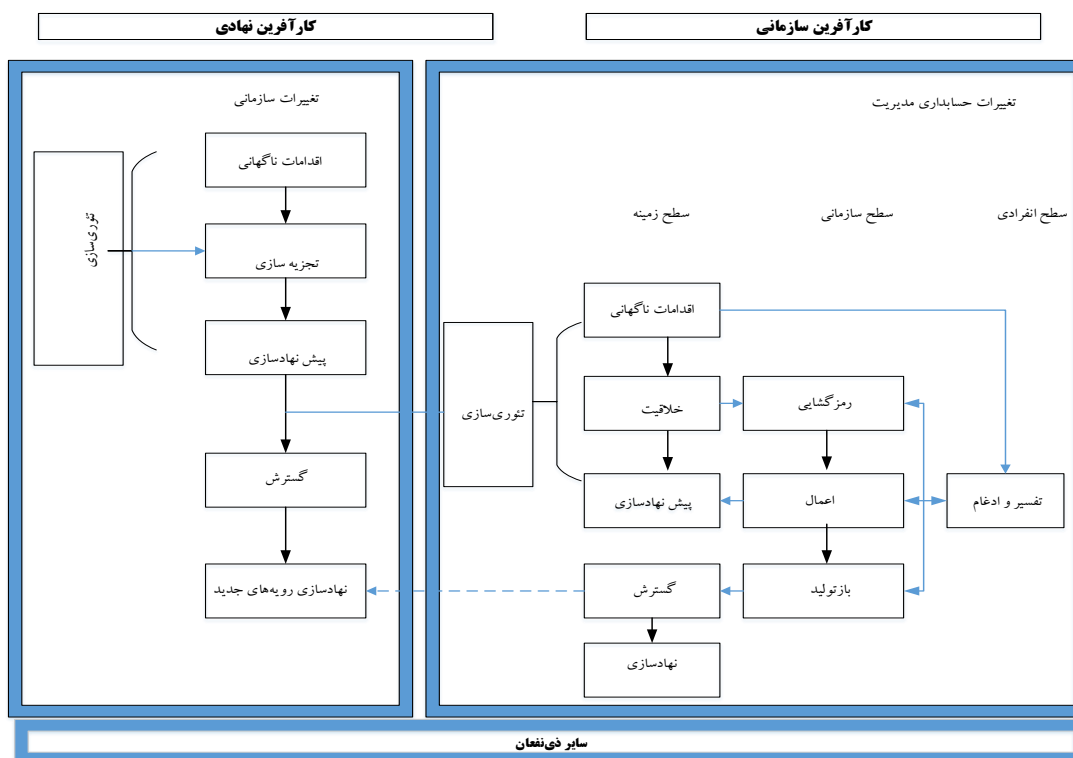
فرآیند تغییر در سطوح انفرادی و سازمانی بوسیله انجام اقدامات ناگهانی در سطح زمینه آغاز می‌شود اما چنین عملی درک کنش‌گران سازمانی از مفروضات رویه‌های روزانه را نیز باید تحت تاثیر قرار دهد. بنابراین، فرآیند انفرادی از تفسیر و یکپارچگی نقش مهمی را طی مراحل رمزگشایی، اقدام و بازتولید رویه‌های جدید در سطح سازمانی بازی می‌کند. در واقع، قبل از معرفی رویه‌های جدید حسابداری مدیریت، مدیران باید این ایده آغازین را تفسیر، نام‌گذاری و آن را با نقشه‌های شناختی ترکیب کنند (لرنس و همکاران، ۲۰۰۵). پس از انجام چنین تفسیری، توسعه درک مشترک در میان مدیران برای رسیدن به اعمال هماهنگ از طریق تعدیلات دوطرفه نیاز است (کراسن و همکاران، ۱۹۹۹). این بعد دو فرآیندی است که مدل جدید احتمالاً در نقشه شهودی مدیران ظاهر می‌شود. مدل جدید که فرضیات ضمنی نهادینه شده در سازمان را به چالش می‌کشد سپس به کنش‌گران سازمانی برای رمزگشایی، اقدام و بازتولید ارائه می‌شود. به هر حال، فرآیند رمزگشایی تحت تاثیر خلاقیت یا سایر جایگزین‌ها در سطح زمینه قرار می‌گیرد. همانگونه که بارلی و تالبرت (۱۹۹۷) بیان می‌کنند اعمال یک رویه ممکن است مستلزم انتخاب آگاهانه یا آگاهی از جایگزین‌ها باشد یا نباشد اما اگر افراد از وجود آن‌ها آگاه شوند، آن‌ها نیز به تفسیر و یکپارچه سازی در نقشه‌های شهودی نیاز دارند. در طی هر دو فرآیند، هر دینفعی همچنین سعی دارد برای اطمینان از در نظر گرفته شدن نگرانیهایش در رویه‌های جدید حسابداری اعمال فشار کند. در این حالت، تفسیر و یکپارچه سازی می‌تواند به عنوان فرآیند روزمره‌ای در نظر گرفته شود که می‌تواند در مراحل رمزگشایی، اقدام و

تا اینکه در جستجوی یکپارچه کردن مسائل محیط زیستی و اجتماعی در سیستم‌های حسابداری مدیریت باشد. همان‌طور که پیشتر نیز بیان شد، سیستم‌های حسابداری مدیریت پویا بیشتر نشان‌دهنده خلاقیت هستند تا یک شکل جدیدی از اندیشیدن حسابداری مدیریت.

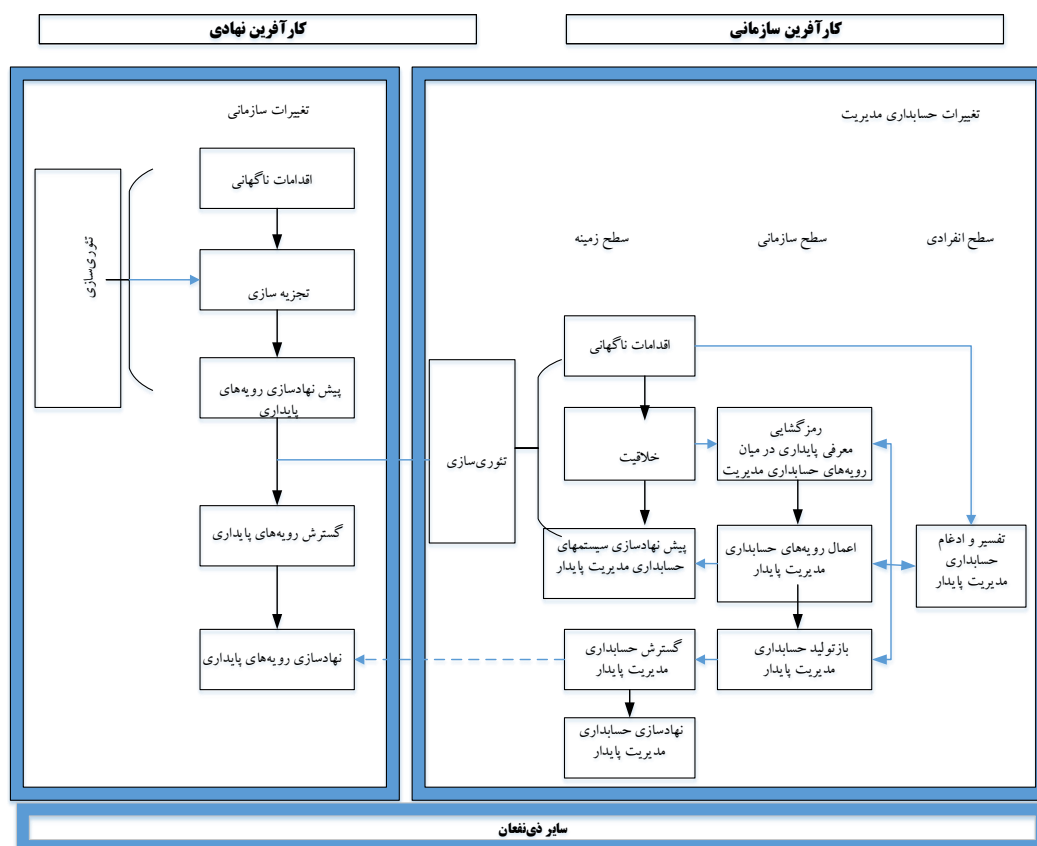
در این چارچوب مفهومی زمینه‌ای، فرآیند نهادسازی با رخدادهای محرک (به عنوان مثال تغییرات قانونی) که باید تغییرات نهادی را در سطح زمینه، سازمانی و انفرادی آغاز کند، شروع می‌شود. هر تغییر سازمانی معمولاً منجر به توسعه استراتژی زیست محیطی یا اجتماعی می‌شود که نه تنها بوسیله هر سازمان تعریف و اجرا می‌شود بلکه از نظر اجتماعی از طریق تعاملات با ذی‌نفعانش ساخته می‌شود. ساختار اجتماعی به وسیله تجزیه نهادهای مدل‌های تجاری قدیم در زمینه سازمان آغاز می‌شود و در ادامه استراتژی‌های پایداری مختلف قبل از نهادسازی رویه‌های پایداری مختلف بوسیله این سازمان‌ها پیروی می‌شود. در واقع، مرحله قبل از نهادسازی در ادبیات با مشخصه‌هایی مانند اینکه سازمان به طور مستقل خلاقیت دارد، به دنبال راه‌حل‌های قابل دوام برای مسائل محلی است (گرین وود و همکاران، ۲۰۰۲). بنابراین، جای تعجب نیست که ساختارهای مختلف از قبیل پایداری، استراتژی، برنامه‌ها یا ساختارهای سازمانی منعکس کننده پاسخ خاص هر سازمان به چالش‌های ادغام پایداری در عملیات روزمره شکل می‌گیرند. در مرحله قبل از نهادسازی، فرآیند تغییر حسابداری مدیریت آغاز می‌شود. همان‌طور که قبلاً بیان شد، یک فرآیند موازی از تئوری سازی از طریق سه مرحله ابتدایی تغییرات رخ می‌دهد. در این حالت خاص، تناقض می‌تواند کمبود رویه‌های حسابداری مدیریت باشد که اجازه کنترل استراتژی‌های پایداری جدید را می‌دهد. هنگامی که تناقضات بااهمیت شد و مشکل در سطح زمینه مشخص گردید، فرآیند رمزگشایی، اقدام و بازتولید رویه‌های جدید حسابداری مدیریت در سطح سازمانی رخ می‌دهد. به هر حال، رمزگشایی، اقدام و بازتولید نیازمند تفسیر و یکپارچگی منطق‌های جدید در پشت رویه‌های جدید حسابداری است. فرآیند یادگیری سازمانی که در سطح انفرادی رخ می‌دهد بوسیله کارآفرینان نهادی هدایت می‌شود که سعی در اعمال تفسیر خودشان از پایداری در درون هر سازمان و ادغام آن در درون رویه‌های جدید حسابداری مدیریت دارند. این فرآیندها همچنین اعمال رویه‌های جدید در سطح سازمانی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. در واقع، اعمال (تصویب) مرحله‌ای است که در آن هر سازمان رویه‌های جدید حسابداری را آزمایش می‌کند که بعد از

بازتولید پذیرش بوسیله سایر سازمان‌ها گسترش یافته و به عنوان پیش‌فرض در سطح زمینه به کار می‌روند. به عبارت دیگر، نهادی سازی استراتژی‌های پایداری و رویه‌های حسابداری مدیریت پایدار هنگامی به طور کامل به دست خواهد آمد که اکثر گروه‌های ذی‌نفع چنین قوانین و ساختارهای جدید را پذیرفته و به آن‌ها مشروعیت دهند. همه اقدامات در پشت فرآیند نهادی سازی در سطح زمینه، سازمان یا انفرادی می‌تواند به عنوان گونه‌های مختلف کارهای نهادی که در سطوح مختلف رخ می‌دهند در نظر گرفته شود. تحلیل چندسطحی از تغییرات حسابداری مدیریت با زمینه پایداری در شکل (۴) نشان داده شده است.

همانگونه که شارما و هنریکز (۲۰۰۵) بیان کرد چندین شرکت به طور فعالانه ملاحظات محیط زیستی را در استراتژی تجاریشان در دهه گذشته ادغام کردند. یک نمونه صنعت فرش ایالات متحده است که تعهد به کاهش اثرات زیست محیطی دارد و امروزه یکی از طرفداران زیست محیطی در صنعت نساجی است (روسینکو<sup>۳۱</sup>، ۲۰۰۷). در واقع، بیشتر شرکت‌های صنعت فرش ایالات متحده مدل‌های تجاری خود را با توجه به پایداری محیط زیست بازبینی کرده‌اند (استابز<sup>۳۲</sup> و ککلین<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۸؛ آتراه<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۸). در سطح صنعت، صنعت فرش ایالات متحده یک سازمان چندین ذی‌نفعی ایجاد کرده است با نام «تلاش برای بازیافت فرش آمریکا»<sup>۳۵</sup> که به دنبال افزایش رویه‌های تولید محیط زیست به‌منظور بهبود راه‌حل‌های مبتنی بر بهبود محیط زیست برای بازیافت و استفاده از فرش‌های کهنه (دست دوم) است (روسینکو<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۰). استابز و ککلین (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که در میان عواملی که به نهادی سازی پایداری کمک می‌کنند، دید رهبری بنیان‌گذار شرکت و همچنین وجود ابزاری برای اندازه‌گیری و گزارشگری پیشرفت پایداری نقشی اساسی دارد. بنابراین، بر پایه چنین مطالعاتی، امکان دارد که فرض کنیم بعضی از سیستم‌های حسابداری مدیریت به عنوان رابط به منظور در نظر گرفتن مسائل پایداری اتخاذ شده‌اند. همچنین، توسعه چنین سیستم‌هایی به نهادینه سازی پایداری کمک کرده است.



شکل (۳) تغییرات حسابداری مدیریت و نهاد گرایی (آریو، ۲۰۱۲)

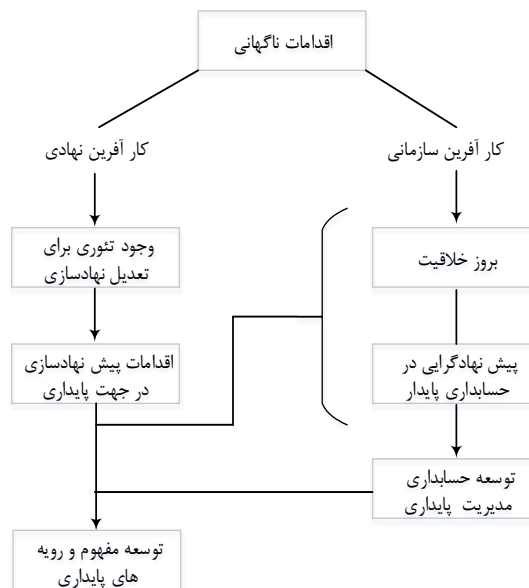


شکل (۴) تغییر در حسابداری مدیریت با رویکرد پایداری در چارچوب نهادی (آریو، ۲۰۱۲)

بوده است. رویکرد کارآفرین نهادی به ما این اجازه را می‌دهد تا به بررسی تغییرات حسابداری مدیریت که به وسیله استراتژی‌های ضمنی پایداری یا ظهور نگرانی‌های زیست‌محیطی و اجتماعی ایجاد می‌شوند، پرداخته شود. به طور خاص، معرفی رویکرد کارآفرین نهادی می‌تواند به کنش‌گران در یکپارچه کردن مسائل نمایندگی، قدرت و منافع در ارتباط با استراتژی‌های پایداری و مخصوصاً درک چگونگی ایفای نقش چنین مسائلی در تعریف حسابداری مدیریت پایدار کمک کند. یکی از مراحل کلیدی که باید به نحو وسیعی در سطح زمینه مورد بررسی قرار گیرد، تئوری‌سازی است که می‌تواند بینشی درباره فرآیند مشخص کردن ذی‌نفعان (مونیر، ۲۰۰۵). در طراحی رویه‌های جدید حسابداری (سیستم‌های زیست‌محیطی و اجتماعی حسابداری) و روشن ساختن راه‌های کسب مشروعیت این رویه‌ها (گرین وود و همکاران، ۲۰۰۲) باشد.

تحلیل چند سطحی نیز برای تجزیه‌تحلیل گونه‌های مختلف کارهای نهادی ارائه شد که در سطوح مختلف رخ می‌دهد. اگرچه در سطح انفرادی، فرآیند تغییر عمدتاً نیازمند تفسیر و یکپارچه سازی رویه‌های جدید است، در سطح سازمانی این امر نیازمند رمزگشایی، اعمال و تولید مجدد چنین رویه‌هایی با توجه به زمینه نهادگرایی در درون هر سازمان است. برای اطمینان از نهادینه شدن چنین رویه‌هایی در سطح زمینه، فرآیندی از تئوری‌سازی و تجزیه کردن بایستی دنبال شود. فرآیند تئوری‌سازی نیازمند دو نوع اصلی از کارهای نهادی است: انگیزه برای اتخاذ رویه‌های جدید حسابداری و ایجاد پیوستگی برای کسب موافقت برای اجرای آن‌ها.

این امر نیز باید مورد توجه قرار گیرد که چگونه ذی‌نفعان مختلف درباره موضوعی خاص به منظور ارتقا و قراردادن حسابداری مدیریت استراتژیک درون یک سازمان به رویه‌ها مذاکره می‌کنند. مشاهده تناقض بین الزامات داخلی و خارجی شرایطی را برای تغییرات نهادی فراهم می‌کند (برنز و بالدوینسدتیر، ۲۰۰۵). به‌ویژه هنگامی که حسابداری زیست‌محیطی ابزاری باشد که می‌تواند تناقض‌های بین بیشینه‌سازی سود در کوتاه مدت و توسعه پایدار بلند مدت را نشان دهد. این مورد همچنین برای ارزیابی اینکه چه نوع فرآیند تغییری پس از ظهور چنین تناقض‌هایی رخ می‌دهد و چگونگی رخداد این فرآیندها جالب خواهد بود. با توجه به این موارد می‌توان مشخص کرد که تغییر در رویه‌های حسابداری مدیریت ظاهری است یعنی سیستمی است که ظاهر متفاوتی را به نمایش می‌گذارد اما فرضیات اصلی آن در سیستم باقی می‌ماند یا



شکل (۵) مدل مفهومی تحقیق

با توجه به مطالعه صورت گرفته توسط آریو (۲۰۱۲) می‌توان استنباط نمود که رویکرد کارآفرین نهادی توانسته تئوری سازی مورد نیاز برای توسعه مفهوم پایداری را فراهم آورد؛ به طوری که اقدامات پیش نهادگرایی در این راستا توانسته به کارآفرینان سازمانی در بروز خلاقیت و شکل‌گیری حسابداری پایدار مثر ثمر باشد. شکل (۵) نحوه ارتباط میان کارآفرین نهادی و کارآفرین سازمانی را به تصویر کشیده است. هنگام بروز تغییر در قابل یک تغییر ناگهانی، سطح زمینه‌ای در تغییرات حسابداری مدیریت بیشترین تأثیر را از اقدامات پیش نهادسازی در جهت پایداری خواهد پذیرفت. این بدین معناست که تئوری سازی لازم برای نهادگرایی حسابداری مدیریت پایدار حاصل فرآیند کارآفرینان نهادی خواهد بود. متعاقب این تعاملات، کارآفرینی در سطح سازمانی با اعمال رویه‌های حسابداری مدیریت پایدار و بازتولید آن شکل می‌گیرد. در نهایت در سطح فردی تفسیر و ادغام حسابداری مدیریت پایدار شکل می‌گیرد که زمینه توسعه مفهوم و رویه‌های پایداری در کل یک نهاد به عنوان پدیده‌ای منسجم را فراهم می‌آورد.

##### ۵- نتیجه گیری و بحث

با توجه به این که ظهور رویه‌های جدید حسابداری مدیریت به اندازه مناسب بوسیله تئوری نهادگرایی سنتی قدیم و جدید توضیح داده نشده است، این پژوهش به دنبال ارائه یک رویکرد جدید با تمرکز بر روی فرآیند تغییر به منظور رفع کاستی‌های مرتبط با تغییرات حسابداری مدیریت در این زمینه

- \* Ball, A. (2007), "Environmental accounting as workplace activism", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18 No. 7, pp. 759-78.
- \* Barley, S.R. and Tolbert, P.S. (1997), "Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution", *Organization Studies*, Vol. 18 No. 1, pp. 93-117.
- \* Barnett, W. P., & Carroll, G. R. (1995). Modeling internal organizational change. *Annual Review of Sociology*, 21, 217-236.
- \* Bradford, M. G. & Kent, W. A. (1977). *Human Geography: Theories and their Applications*, Oxford: Oxford University Press.
- \* Brundtland, G.H. (1987), *Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development*, Oxford University Press, Oxford.
- \* Burns, J. and Baldvinsdottir, G. (2005), "An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis", *European Accounting Review*, Vol. 14 No. 4,
- \* Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- \* Carruthers, B.G. (1995), "Accounting, ambiguity, and the new institutionalism", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 No. 4, pp. 313-29.
- \* Crossan, M.M., Lane, H.W. and White, R.E. (1999), "An organizational learning framework: from intuition to institution", *The Academy of Management Review*, Vol. 24 No. 3, pp. 522-37.
- \* Dacin, M.T., Goodstein, J. and Scott, W.R. (2002), "Institutional theory and institutional change: introduction to the special research forum", *Academy of Management Journal*, Vol. 45 No. 1, pp. 45-56.
- \* Dacin, M.T., Goodstein, J. and Scott, W.R. (2002), "Institutional theory and institutional change: introduction to the special research forum", *Academy of Management Journal*, Vol. 45, No. 1, pp. 45-56.
- \* Dambrin, C., Lambert, C. and Sponem, S. (2007), "Control and change: analysing the process of institutionalisation", *Management Accounting Research*, Vol. 18 No. 2, pp. 172-208.
- \* DeSimone, L.D. and Popoff, F. (1997), *Eco-efficiency: The Business Link to Sustainable Development*, MIT Press, Cambridge, MA.
- \* DiMaggio, P.J. (1988), "Interest and agency in institutional theory", in Zucker, L. (Ed.), *Institutional Patterns and Organizations*, Ballinger, Cambridge, MA, pp. 3-22.
- \* DiMaggio, P.J. (1988), "Interest and agency in institutional theory", in Zucker, L. (Ed.), *Institutional Patterns and Organizations*, Ballinger, Cambridge, MA, pp. 3-22.
- \* Dyllick, T. and Hockerts, K. (2002), "Beyond the business case for corporate sustainability", *Business Strategy & the Environment*, Vol. 11 No. 2, pp. 130-41.
- \* Epstein, M.J. and Roy, M.-J. (2003), "Improving sustainability performance: specifying,

اینکه باطنی است بیدن معنی که تغییرات قابل اعتماد که فرضیات بدیهی را اصلاح می کند (گری و همکاران، ۱۹۹۵).  
 با توجه به نتایج پژوهش حاضر پیشنهاد می شود که پژوهشگران به بررسی نحوه تعامل ذی نفعان گوناگون درباره رویه های حسابداری مدیریت، چگونگی رخ دادن خلاقیت در رویه های نهادینه شده حسابداری مدیریت، شناسایی کارآفرینان نهادی و سازمانی تغییرات حسابداری مدیریت و اینکه چگونه نقششان را در این زمینه ایفا می کنند بپردازند. در نهایت به پژوهشگران توصیه می شود به بررسی حالت هایی که در آن معیارهای پایداری در تصمیم گیری مورد استفاده قرار می گیرند و حالت هایی که از تصمیم گیری کنار گذاشته می شوند بپردازند.

در انجام این پژوهش، موارد زیر ممکن است بر نتایج و یافته های پژوهش تأثیرگذار باشد: برخی از پژوهشگران بیان داشتند که رویه های حسابداری مدیریت زیست محیطی به طور موازی با سیستم های حسابداری مدیریت سنتی ظاهر شده اند بنابراین، آنها به طور عمده ای از سیستم های حسابداری مدیریت مجزا شده اند. در این موارد صحبت درباره تغییرات واقعی سخت است و بنابراین، فرآیند تغییر باید متمرکز بر توضیح مسائل فشارهای نهادی، مشروعیت بخشی و تجزیه باشد تا اینکه بر روی مسائل مرتبط با قبل از نهادینه سازی رویه های جدید و تئوری سازی کارها باشد. افزون بر این، فرض اصلی این پژوهش این است که فرآیند نهادگرایی رخ می دهد. به هر حال، به دلیل جدید بودن توسعه پایداری در خیلی از رشته های (شاخه های) سازمانی، ارزیابی این مورد که آیا فرآیند تغییراتی که رخ می دهد فرآیندی نهادگرایی است یا خیر سخت و مشکل است.

#### فهرست منابع

- \* رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی مهد، بهمن و سید جعفر میرسعیدی (۱۳۹۳). «مدرنیته و حسابداری مدیریت». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره دوازده، صص. ۱-۱۲.
- \* Arroyo, P. (2012). Management accounting change and sustainability: an institutional approach, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3, pp. 286-309.
- \* Atkinson A., R. Banker, R. Kaplan, S. Young (1997), *Management Accounting*, New Jersey.
- \* Ball, A. (2005), "Environmental accounting and change in UK local government", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18 No. 3, pp. 346-73.

- and Burritt, R.L. (Eds), *Environmental Accounting for Cleaner Production*, Springer, Dordrecht.
- \* Ribeiro, J.A. and Scapens, R.W. (2006), "Institutional theories in management accounting change", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 3 No. 2, pp. 94-111.
  - \* Rusinko, C.A. (2007), "Green manufacturing: an evaluation of environmentally sustainable manufacturing practices and their impact on competitive outcomes", *IEEE Transactions on Engineering Management*, Vol. 54 No. 3, pp. 445-54.
  - \* Rusinko, C.A. (2010), "Evolution of environmentally sustainable practices: the case of the US carpet industry and CARE", *International Journal of Sustainable Economy*, Vol. 2 No. 3, pp. 258-76.
  - \* Scapens, R.W., Ezzamel, M., Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2003). *The future direction of UK management accounting practice*. Amsterdam/London, Elsevier, 56 p.
  - \* Schaltegger, S. and Burritt, R.L. (2010), 'Sustainability accounting for companies. Catchphrase or decision support for business leaders?' *Journal of World Business*, 45(4), 375-84.
  - \* Sharma, S. and Henriques, I. (2005), "Stakeholder influences on sustainability practices in the Canadian forest products industry", *Strategic Management Journal*, Vol. 26 No. 2, pp. 159-80.
  - \* Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-61.
  - \* Strang, D. and Meyer, J.W. (1993), "Institutional conditions for diffusion", *Theory and Society*, Vol. 22 No. 4, pp. 487-511.
  - \* Stubbs, W. and Cocklin, C. (2008), "An ecological modernist interpretation of sustainability: the case of Interface Inc.", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 17 No. 8, pp. 512-23.
  - \* Suddaby, R., Elsbach, K., Greenwood, R., Meyer, J. and Zilber, T.B. (2007), "Academy of management journal special research forum call for papers: organizations and their institutional environments: bringing meaning, culture, and values back in", *The Academy of Management Journal*, Vol. 50 No. 2, pp. 468-9.
  - \* Tolbert, P. and Zucker, L.G. (1996), "The institutionalization of institutional theory", in Clegg, S.R. and Hardy, C. (Eds), *Handbook of Organization Studies*, Sage, London, pp. 175-90.
  - \* Tracey, P., Phillips, N. and Jarvis, O. (2011), "Bridging institutional entrepreneurship and the creation of new organizational forms: a multilevel model", *Organization Science*, Vol. 22, No. 1, pp. 60-80.
  - \* Unruh, G.C. (2008), "The biosphere rules", *Harvard Business Review*, Vol. 86 No. 2, pp. 111-7.
  - \* Wanderley, C. and Cullen, J. (2013). *Management Accounting Change: A Review*, 10 (4), 294-307.
  - \* Wickramasinghe, D. and Alawattage, C (2007), *Management Accounting Change: Approaches and perspectives*, first published by Routledge.
  - \* Yazdifar, H. and Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of implementing and measuring key principles", *Journal of General Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 15-31.
  - \* Greenwood, R., Suddaby, R. and Hinings, C.R. (2002), "Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutional fields", *Academy of Management Journal*, Vol. 45 No. 1, pp. 58-80.
  - \* Horngren, C., Sundem, G., Stratton, W., Burgstahler, D., & Schatzberg, J. (2007). *Introduction to management accounting*. (14th ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
  - \* Innes, J. & Mitchell, F. (1990). "The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence," *Management Accounting Research*, 1(1), 3-19.
  - \* Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3):323-343.
  - \* Laitinen, E. K. (2001). Management accounting change in small technology companies: Towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, 12(4), 507-541.
  - \* Laitinen, E. K. (2006). Explaining management accounting change: Evidence from Finland. *International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(2), 252-281.
  - \* Larrinaga-Gonzalez, C. and Bebbington, J. (2001), "Accounting change or institutional appropriation? A case study of the implementation of environmental accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 No. 3, pp. 269-92.
  - \* Lawrence, T.B., Mauws, M.K., Dyck, B. and Kleysen, R.F. (2005), "The politics of organizational learning: integrating power into the 4I framework", *The Academy of Management Review*, Vol. 30 No. 1, pp. 180-91.
  - \* Mat, T. (2010). *Management accounting and Organizational Change: Impact of Alignment of Management accounting System, Structure and Strategy on Performance*, A thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, Cowan University, and Perth Western Australia.
  - \* Moores, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organization configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 351-389.
  - \* Munir, K.A. (2005), "The social construction of events: a study of institutional change in the photographic field", *Organization Studies*, Vol. 26, No. 1, pp. 93-112.
  - \* Oliver, C. (1992), "The antecedents of deinstitutionalization", *Organization Studies*, Vol. 13 No. 4, pp. 563-88.
  - \* Omer, N., Abd-Rahman, I. K., & Sulaiman, S. (2004). Management accounting in Malaysia - Has relevance been lost? *Accountants Today*, November, 26-28. pp. 725-57.
  - \* Qian, W. and Burritt, R. (2008), "The development of environmental management accounting: an institutional view", in Schaltegger, S., Bennett, M.

management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2):180-198.

- \* Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M. and Askarany, D. (2008), "Management accounting change in a subsidiary organisation", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, pp. 404-30

## یادداشت‌ها

<sup>1</sup> بخش عمده مقاله برگرفته از مقاله زیر است:

Arroyo, P. (2012). Management accounting change and sustainability: an institutional approach, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3, pp. 286-309

<sup>2</sup>. Atkinson et al.

<sup>3</sup>. Wanderley and Cullen

<sup>4</sup>. Barnett and Carroll

<sup>5</sup>. Management Accounting Change

<sup>6</sup>. Wickramasinghe and Alawattage

<sup>7</sup>. Bradford and Kent

<sup>8</sup>. International Federation of Accountants

<sup>9</sup>. Omer

<sup>10</sup>. Commission on Sustainable Development (CSD)

<sup>11</sup>. Heeren

<sup>12</sup>. Schaltegger and Burritt

<sup>13</sup>. Schaltegger and Burritt

<sup>14</sup>. Burns and Scapens

<sup>15</sup>. Old Institutional Economic (OIE)

<sup>16</sup>. revolutionary versus evolutionary change

<sup>17</sup>. regressive versus progressive change

<sup>18</sup>. Mat

<sup>19</sup>. New Institutional Sociology (NIS)

<sup>20</sup>. Carruthers,

<sup>21</sup>. Dambrin et al.

<sup>22</sup>. Arroyo

<sup>23</sup>. Arroyo

<sup>24</sup>. Tracey et al.

<sup>25</sup>. Munir

<sup>26</sup>. Strang

<sup>27</sup>. Meyer

<sup>28</sup>. Qian

<sup>29</sup>. Burritt

<sup>30</sup>. Bollecker et al.

<sup>31</sup>. Rusinko

<sup>32</sup>. Stubbs

<sup>33</sup>. Cocklin

<sup>34</sup>. Unruh

<sup>35</sup>. Carpet America Recovery Effort

<sup>36</sup>. Rusinko