



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال هشتم / شماره ۳۲ / زمستان ۱۳۹۸

طراحی الگویی جهت حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران

نسیم محمودیان

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، (نویسنده مسئول)
nasim_mahmoudian@yahoo.com

رضوان حجازی

استاد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.
hejazi33@gmail.com

بیبا مشایخی

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.
mashaykhi@ut.ac.ir

آزاده مداحی

استادیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.
a.maddahi@alzahra.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۲/۱۰ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۵/۰۱

چکیده

اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند پشتیبانی لازم را از تصمیم‌گیری‌های مدیران به عمل آورد و این تصمیم‌گیری‌ها را مؤثرتر و کارا تر سازد. اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق فراهم نمودن ورودی اساسی برای ایجاد حساسیت در مدیران سازمان‌ها، نقش توانمندسازی را ایفا نماید. این تحقیق به طراحی الگویی جهت حساسیت‌زایی در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت با به‌کارگیری تئوری زمینه بنیان می‌پردازد و به‌ویژه بر روی تعاملات میان استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت تأکید دارد. مسئله اصلی این است که علی‌رغم مزیت‌های فراوان، چرا اطلاعات حسابداری مدیریت به‌صورت مؤثر مورد استفاده مدیران ایرانی قرار نمی‌گیرد و یا حتی برخی از شرکت‌ها فاقد بخش حسابداری مدیریت هستند. در این خصوص صاحب‌هایی غیرساختارمند با ۲۰ نفر از صاحب نظران شامل مدیران، حسابداران مدیریت و خبرگان که هر دو سوی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات هستند انجام پذیرفت. ارائه آموزش‌های لازم به حسابداران مدیریت و مدیران به منظور افزایش تخصص و دانش حسابداران مدیریت و نیز آشنایی مدیران با قابلیت‌ها و کاربردهای حسابداری مدیریت و نقش نهادها و انجمن‌های فعال حسابداری مدیریت در این زمینه و همچنین افزایش کیفیت گزارشات حسابداری مدیریت از طریق کسب مهارت‌های لازم توسط حسابداران مدیریت از جمله راهبردهای مهم در حساسیت‌زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران است.

واژه‌های کلیدی: حساسیت‌زایی، اطلاعات حسابداری مدیریت، تئوری زمینه بنیان.

۱- مقدمه

تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت در دهه اخیر بیشتر مورد توجه محققین حسابداری قرار گرفته است (مانند مدل، ۲۰۰۷، چاپمن، ۲۰۰۸، هاپ وود، ۲۰۰۸، پارکر، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۲ و برنز، ایوسک و مالینا، ۲۰۱۴). در دهه‌های اخیر، تحقیقات حسابداری مدیریت عمده‌تأ روی روش‌های جدید و موضوعات مربوط تمرکز یافته است. با وجود این، یکی از چالش‌های اصلی محققان، استمرار این رویکرد و انتخاب موضوعات مربوط و جدید است. بنابراین، انتخاب حوزه تحقیق باید با توجه به اولویت‌ها و دغدغه‌های مدیران صورت گیرد. حسابداران مدیریت دیروز، روی محیط ایستا تمرکز داشتند. در حالی که در اقتصاد امروز تقاضاها و بازارها به شدت در راستای کسب موفقیت تجاری است و برای دستیابی به موفقیت، یک سازمان باید قادر به تغییر روش‌های موجود با توجه به محدودیت‌های در حال تغییر باشد. در واقع، حسابداری مدیریت باید برای ترویج و توسعه خلاقیت سازمانی به کار گرفته شود، به این معنی که بتواند قادر به تغییر چارچوب فکری و چگونگی دستیابی به اهداف سازمان با شرایط جاری بازار گردد. بنابراین، حسابداری مدیریت به یکپارچه کردن نگرش‌های مختلف نظری و روش‌شناسی برای ایجاد دانش جدید و ترسیم جریان تحقیقات نیاز دارد (ثقفی و برزگر، ۱۳۹۱). تحقیقات کیفی از طریق رویکردهای پیش‌بینی‌نشده و عمدتاً به صورت تصادفی یعنی با رخنه کردن در ناشناخته‌ها صورت می‌گیرد. در بسیاری از موارد می‌توان با توجه به مفاهیم کیفی، کمبودها و نقص‌ها را از بین برد و باعث توسعه در روش‌ها، نظریه‌ها، رویکردها و تئوری‌ها گردید. مفاهیم کیفی در حسابداری مدیریت شامل ارتباط و تعامل آن با محیط اطراف می‌باشد که باید امروزه در نظر گرفته شوند و باعث تحصیل در نوآوری روند تئوری‌ها می‌شود (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵).

حسابداری مدیریت یک فرایند دارای ارزش افزوده و بهبود مستمر از برنامه‌ریزی، طراحی، اندازه‌گیری و به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی مالی و غیرمالی است که راهنمای عمل مدیران و مشوق رفتار و پشتیبان و خالق ارزش‌های فرهنگی لازم برای رسیدن به اهداف عملیاتی، تاکتیکی و راهبردی است (فاستر و یانگ، ۱۹۹۷). بقای شرکت‌ها در بازارهای جهانی با رقابت بسیار زیاد تا حد زیادی وابسته به نقش حسابداری مدیریت است که امکان ارزیابی موفق موقعیت‌های استراتژیک را فراهم می‌آورد (تیلمن، ۲۰۰۳). مقالاتی که طی سال‌های گذشته در مجله "تحقیقات حسابداری مدیریت" چاپ شده نشان می‌دهد که پیچیدگی‌های حسابداری مدیریت در عمل بسیار فراتر از رویکردهای ساده‌ی تصمیم‌گیری اقتصادی است

که در اغلب متون نشان داده شده است (اسکینز و برومیچ، ۲۰۰۱). هنگامی که شرکت‌ها با نا اطمینانی فزاینده‌ای مواجه می‌شوند، اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق فراهم نمودن ورودی اساسی برای ایجاد حساسیت در مدیران سازمان‌ها، نقش توانمندسازی را ایفا نماید. این فرآیند، حساسیت‌زایی از طریق اطلاعات حسابداری نام دارد. برای ایجاد حساسیت نسبت به اطلاعات در مدیران، شرایطی نیز باید ایجاد گردد. در ابتدا و قبل از هر چیز، یک آستانه اعتماد پیش از اینکه حسابداران اقدام به ارائه اطلاعات مورد نیاز نمایند، می‌بایست ایجاد گردد. سپس حسابداران باید اطمینان حاصل کنند که اطلاعات عمیقی را نه تنها نسبت به وظایف سازمان بلکه در مورد دیدگاه مالکان نسبت به کسب‌وکار به دست آورده‌اند. مالکان نیز به نوبه خود، حسابداران را قادر می‌سازند که به صورت مؤثرتری نقش‌های خود را ایفا نمایند (دبونو، ۲۰۱۴).

حسابداری مدیریت در بسیاری از کشورهای پیشرفته از جمله ژاپن و آمریکا، به عنوان محرک اصلی بهبود و توسعه تولید و بازاریابی اصلی مدیریت در افزایش کارایی واحد تجاری می‌باشد. ولی در بسیاری از شرکت‌های ایرانی، حتی بخش حسابداری مدیریت وجود نداشته و این حرفه جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده است؛ از این رو بسیاری از برنامه‌های مدیریت بدون راهکار و برنامه‌ریزی دقیق و مناسب و بر مبنای تجارب گذشته اتخاذ و تدوین می‌شوند و در بسیاری از موارد اهداف مورد نظر را تأمین نمی‌کند و ضرورت بازنگری جدی در این امر توصیه می‌شود (رضایی دولت‌آبادی و مهر آذین، ۱۳۹۲). حسابداری مدیریت دارای اهمیتی راهبردی در سازمان است چون این شاخه از حسابداری با ارائه طیف وسیعی از ابزارها و تکنیک‌های مدیریتی امکان هدایت کارا و اثر بخش سازمان را برای مدیران فراهم می‌آورد. با این وجود در ادبیات موجود، به خصوص در بعد داخلی مباحث حسابداری مدیریت با اقبال چندانی مواجه نشده است، به طوری که در یکی از مهم‌ترین ابعاد سیستم اطلاعاتی حسابداری، که حسابداری مدیریت است، خلأیی شدید احساس می‌شود (کاشانی‌پور، ۱۳۹۷).

پرسشی که مطرح می‌شود این است که آیا مدیران شرکت‌ها از ضعف‌های موجود در فرآیندهای تصمیم‌گیری خود ناشی از عدم کاربرد تکنیک‌های مؤثر حسابداری مدیریت آگاهی دارند. حسابداری مدیریت می‌تواند به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای مدیریت با تسهیل تحلیل، پیش‌بینی، گزارشگری و در نهایت تصمیم‌گیری، نقشی اساسی در بهبود فرصت‌های موجود، توسعه امکانات بالقوه و برقراری کنترل‌های مناسب و انعطاف‌پذیر ایفا کند. این شاخه از حسابداری،

برخلاف شاخه دیگر که بسیار نیز مورد توجه است، پشتوانه قانونی به جهت استفاده و رعایت ندارد و به شرایطی از قبیل میزان اعتقاد مدیران شرکت‌ها به استفاده صحیح از اطلاعات مناسب در تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل، دانش نظری ایشان و درک تأثیرگذاری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در موفقیت‌های تجاری سازمان بستگی دارد. تاکنون تحقیقات بسیاری در زمینه حسابداری مالی و موارد مرتبط با آن انجام شده است؛ اما نبود تحقیقات علمی در زمینه حسابداری مدیریت و کاربرد آن در شرکت‌های ایرانی خود می‌تواند نشانه‌ای از عدم توجه کافی به این شاخه از حسابداری حتی در بین افراد دانشگاهی نیز باشد. شواهد حکایت از آن دارد که متأسفانه استفاده از حسابداری به مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته است و فرهنگ یاری‌جویی از رویه‌های حسابداری مدیریت به اندازه کافی در بین مدیران ایرانی ترویج نیافته است. علی‌رغم آن که در طول سالیان گذشته، استقبال از مفاهیم جدید تصمیم‌گیری رو به گسترش بوده است اما این موضوع در قیاس با نرخ پیدایش فن‌آوری‌های جدید در ساخت‌وساز محصولات، سرعت تغییرات در فرآیندهای تولیدی، نرخ افزایش رقابت در مقیاس جهانی، افزایش شمار مؤسسات تولیدی در کشور و تعداد دیدگاه‌های نوین طرح شده در حسابداری مدیریت بسیار اندک بوده است (حساس یگانه، دیانتی دیلمی و نوروز بیگی، ۱۳۹۰).

مسئله اصلی این است که علی‌رغم مزیت‌های فراوان، چرا اطلاعات حسابداری مدیریت به صورت مؤثر مورد استفاده مدیران ایرانی قرار نمی‌گیرد و یا حتی برخی از شرکت‌ها فاقد بخش حسابداری مدیریت هستند. حسابداری مدیریت می‌بایست به واقعیت‌هایی که کسب‌وکارها با آن مواجه هستند نزدیک گردد. این تحقیق به منظور رفع مشکلات موجود در عدم به‌کارگیری اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری مدیران و عواقب نامطلوب آن از جمله کاهش توان رقابتی شرکت‌ها، کاهش ارزش شرکت و ثروت سهامداران به دنبال طراحی الگویی به منظور ایجاد حساسیت مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت با به‌کارگیری تئوری زمینه بنیان است.

این تحقیق به طراحی الگویی جهت حساسیت‌زایی در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت با به‌کارگیری تئوری زمینه بنیان می‌پردازد. تحقیق پیش رو به‌ویژه بر روی تعاملات میان استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت تأکید دارد. اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند پشتیبانی لازم را از تصمیم‌گیری‌های مدیران به عمل آورد و این تصمیم‌گیری‌ها را مؤثرتر و کارا تر سازد. شرکت‌های

تولیدی پتانسیل کمک حیاتی به سوی رونق اقتصادی رادارند درحالی که اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند حمایت‌های لازم را فراهم آورد و تصمیم‌گیری‌ها را کارا تر و مؤثرتر سازد. حسابداران به‌عنوان تهیه‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری، در موقعیت منحصربه‌فردی برای ایجاد سهم باارزشی که عملکرد شرکت را به صورت مستقیم و عملکرد ملی را به صورت غیرمستقیم بهبود خواهد بخشید، قرار دارند. باوجود این پتانسیل، مطالعات عمیق رویه‌ها و فرآیند حسابداری مدیریت در شرکت‌ها محدود است. این تحقیق این شکاف را بررسی خواهد کرد و به بدنه آکادمیک دانش در این حوزه کمک خواهد کرد. هدف خاص، توسعه الگویی است که بتواند فرآیندهای اساسی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی را شرح دهد. هدف تحقیق، بررسی تکنیک‌های حسابداری مدیریت نیست بلکه این تحقیق یک الگوی اساسی مبنایی از اینکه چطور اطلاعات حسابداری برای استفاده‌کنندگان صرف‌نظر از ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده، با اهمیت می‌شود ارائه خواهد داد. از این رو تمرکز روی فرآیندهایی خواهد بود که اطلاعات حسابداری مدیریت را مربوط می‌نماید. این تحقیق نشان می‌دهد که چگونه حسابداری مدیریت و حساسیت‌زایی نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت در یک چارچوب پیچیده در هم آمیخته‌اند که استفاده‌کنندگان و ارائه‌دهندگان اطلاعات حسابداری را به گسترش رابطه‌ای قوی ملزم می‌کند.

در ادامه، ابتدا پیشینه نظری و تجربی پژوهش بررسی شده، سپس روش تحقیق شامل نحوه گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آنها و در نهایت الگوی حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران و نیز پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه خواهد شد.

۲- مروری بر پیشینه نظری و تجربی پژوهش

هم‌راستا با رویکرد استراوس برای تئوری زمینه بنیان، یک مرور اولیه بر ادبیات، قبل از انجام تحقیق، انجام شده است. مرور ادبیات به صورت عمومی است زیرا هدف، تشخیص فرضیه‌های قابل آزمون نیست. بلکه هدف، حساس نمودن محقق نسبت به مسائل آشکار شده هنگام جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها است.

در بریتانیا، انجمن حسابداران مدیریت خبره (CIMA^۱، ۲۰۰۵) حسابداری مدیریت را به این صورت تعریف می‌کند: "کاربرد اصول حسابداری و مدیریت مالی برای ایجاد، حمایت، حفظ و افزایش ارزش سهامداران مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی در بخش عمومی و خصوصی. حسابداری مدیریت یک بخش کامل از مدیریت است." این تعریف روی این

این منابع اگر به شکل مناسبی با یکدیگر ترکیب شوند یک مبنای اطلاعات پشتیبانی تصمیم را به شکل بسیار جامعی ایجاد می‌کنند. در واقع در بعضی از موارد به هیچ‌عنوان از اطلاعات حسابداری مدیریت استفاده نمی‌شود. ووترز و ورداسدونک (۲۰۰۲)، بر این عقیده‌اند که در این مواقع ملاحظات دیگری برای مثال نیازهای تولید و افق‌های زمانی از ملاحظات مالی مهم‌تر می‌شوند حتی باینکه تصمیمات در نهایت تأثیرات مالی بر سازمان خواهند داشت. در موارد مطمئن، تجربه و بینش به‌تنهایی برای آگاه ساختن شخص تصمیم‌گیرنده کفایت می‌کند.

این نکته بسیار مطرح‌شده که تصمیم‌گیرندگان بر اطلاعات حسابداری اتکا نمی‌کنند زیرا چنین اطلاعاتی ممکن است به‌نوعی انتزاعی و تحلیل ناکاملی از موقعیت تصمیم‌گیری به نظر برسند. خلاصه کردن سناریوهای تصمیم‌گیری پیچیده به چند عدد محدود نمی‌تواند به تصمیم‌گیرنده این امکان را بدهد که درباره مشکلاتی که با آن روبرو هستند به‌خوبی بیاموزند. با این حال توانایی تفسیر اقلام مختلف در دسترس به تعداد محدودی نتیجه بیان‌شده در یک فرم مالی همچنین توانایی بسیار زیاد اطلاعات حسابداری است. این، مقایسه و ارزیابی اقلام متنوع را تسهیل می‌نماید (دبونو، ۲۰۱۴).

ووترز و ورداسدونک (۲۰۰۲)، سه موقعیت تصمیم‌گیری را شناسایی کرده‌اند که این نوع از اطلاعات بسیار مهم و تأثیرگذار خواهند بود: جایی که تصمیم‌گیرندگان می‌بایست تصمیمات جدید و یا نادر بگیرند، جایی که آن‌ها مجبورند ملاحظات جدیدی را در نظر بگیرند و جایی که دانش لازم برای اخذ تصمیم بین افراد متفاوت و کارکردهای متفاوت گسترده است. در دو بخش نخست کمبود تجربه در فرایندهای مبادله‌ای دخیل است و عواقب منتج از آن‌ها، اطلاعات حسابداری را به ابزار مناسبی جهت ارائه اطلاعات تصمیم در یک قالب قابل‌مقایسه تبدیل می‌کند. در نوع سوم، اطلاعات حسابداری به تبادل و انباشت اطلاعات از منابع مختلف کمک می‌کند.

ارتباط درک شده اطلاعات حسابداری ممکن است به‌وسیله ویژگی‌های نسبی مدیران و حسابداران تعیین شود. ساد (۱۹۸۳) میان حسابداران و یا کنترل‌کنندگان قوی و ضعیف تمایز قائل می‌شود. کنترل‌کنندگان قوی یک تعادل مثبت میان استقلال موردنیاز برای به دست آوردن کنترل و همچنین همکاری و مشارکت موردنیاز برای نقش ارائه خدمت برقرار می‌کنند. از سوی دیگر، کنترل‌کنندگان ضعیف تمایل دارند تا نقش خود را بدون مشارکت با وظیفه خدمت انجام دهند. همین تحلیل در مورد مدیران نیز وجود دارد. مدیران قدرتمند

حقیقت تأکید می‌کند که حسابداری مدیریت بخشی از مدیریت است و نه صرفاً یک فراهم آورنده اطلاعات برای مدیریت. مسئولیت حسابداران مدیریت اکنون در نتیجه ارتقای جایگاه سازمانی آن‌ها، مستقیماً به‌سوی سهامداران است. موسسه آمریکایی حسابداران مدیریت (IMA) نیز در تعریف خود به شکل مشابهی به برجسته کردن نقش حسابدار مدیریت به‌عنوان شریک در تصمیم‌گیری می‌پردازد: "حسابداری مدیریت تخصصی است که شامل مشارکت در تصمیم‌گیری مدیریت، طراحی برنامه‌ریزی و سیستم‌های مدیریت عملکرد می‌شود و برای تهیه اطلاعات موردنیاز متخصصان گزارش‌های مالی را فراهم می‌کند تا مدیریت را در تنظیم و پیاده‌سازی استراتژی سازمانی یاری نماید." (دبونو، ۲۰۱۴).

اطلاعات حسابداری مدیریت یکسان، می‌تواند نقش‌های متفاوتی بسته به شرایطی که محیط تصمیم‌گیری با آن روبروست ایفا کند. بارشل و همکارانش (۱۹۸۰) به تحلیل محیط‌های تصمیم‌درزمینه‌ای انواع و سطوح عدم قطعیت پیش رو پرداختند. جایی که هدف برای اقدام موردنیاز و نتیجه آن اقدام، هر دو روشن و از قبل قابل‌تعیین باشد، موقعیت به گونه ایی شبیه دیدگاه کارکردگرایان حسابداری مدیریت می‌شود. در اینجا به کار بردن قوانین و تکنیک‌ها می‌تواند پاسخ موردنیاز را فراهم کند. اگر اهداف روشن باشند اما نتایج اقدامات مشخص نباشند، به جای فراهم کردن پاسخ‌ها، اطلاعات حسابداری بینش‌هایی را نسبت به نتایج محتمل ارائه می‌دهد. این به تصمیم‌گیرندگان اجازه می‌دهد تا درباره موقعیت تصمیم‌گیری که با آن روبرو هستند بیشتر بیاموزند. در مواجهه با اهداف نامطمئن اما روابط علت و معلولی مشخص و واضح، ممکن است میان تصمیم‌گیرندگان مناقشه بر سر این که کدام اقدام باید اتخاذ شود به وجود بیاید. در اینجا، اطلاعات حسابداری الزامات را برای پشتیبانی هر کدام از دیدگاه‌های اشخاص ارائه می‌کند. در نهایت، در مواجهه با موقعیتی که هر دو اهداف و تأثیرات تصمیمات دارای عدم قطعیت هستند، تصمیمات به‌نوعی با توجه به الهام و جو موجود گرفته خواهند شد؛ بنابراین اطلاعات حسابداری پس از اتخاذ تصمیم موردنیاز خواهد بود تا بتوان یک‌پایه عقلانی مرتبط با آنچه در تصمیم‌گیری رخ داده به دست آورد. البته نمی‌توان ادعا کرد که حسابداری مدیریت در هر شکلی که به خود بگیرد در مواجهه با موقعیت‌های تصمیم‌گیری، تنها ابزار مفید و در دسترس مدیریت است. در بسیاری از موارد، اطلاعات حسابداری مدیریت تنها بخشی از مجموعه منابعی است که توسط مدیریت استفاده می‌شود و در نتیجه تنها یکی از صدهایی است که در گفتگوهای صورت گرفته هنگام حل مشکل وجود دارد.

نظریه معنا بخشی یکی از نظریه‌های معتبر و کاربردی است که برگرفته از حوزه علوم اجتماعی می‌باشد. دروین معنا بخشی را یک فرآیند تلقی می‌کند که معنا یافتن یا قابل فهم شدن، محصول آن فرآیند می‌باشد. افراد بر اساس نیاز و درک خود، آنچه را که می‌فهمند به آن معنا می‌بخشند. استفاده از این نظریه در بین پژوهشگران از حوزه‌های مختلف دانش بشری رو به افزایش است. در رویکرد مبتنی بر معنا بخشی، کاربر از طریق اطلاع جویی به دنیای اطراف خود معنا می‌بخشد تا بتواند فعالیت‌ها و حرکت خود را در یک موقعیت زمانی و مکانی خاص راهبری و کنترل کند (اعظمی و همکاران، ۱۳۹۵).

این تحقیق نشان می‌دهد که چگونه حسابداری مدیریت و حساسیت‌زایی نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت در یک چارچوب پیچیده درهم آمیخته‌اند که استفاده‌کنندگان و ارائه‌دهندگان اطلاعات حسابداری را به گسترش رابطه‌ای قوی ملزم می‌کند. حسابداری مدیریت می‌تواند اطلاعات مالی و غیرمالی متنوعی را در اختیار مدیران سازمان‌ها قرار دهد. نیاز روزافزون به اطلاعات صحیح و به‌موقع برای به‌کارگیری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران، به مقوله‌ای اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است. حال آنکه بسیاری از سازمان‌ها فاقد سیستم حسابداری مدیریت قوی هستند و یا آنکه برخی مدیران به دنبال کسب اطلاعات موردنیاز خود از این بخش نیستند. درواقع مدیران می‌بایست از ضعف موجود در فرآیندهای تصمیم‌گیری خود ناشی از عدم به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت آگاهی یابند. محیط سازمان‌ها به‌سرعت در حال تغییر است و حسابداری مدیریت نیز باید در تهیه اطلاعات به ترتیبی عمل نماید که این تغییرات را منعکس سازد. هدف این تحقیق، طراحی الگویی برای ایجاد حساسیت در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت است به‌گونه‌ای که مدیران این اطلاعات را در تصمیم‌گیری‌های خود مورد استفاده قرار دهند. همچنین هدف این پژوهش، توسعه الگویی است که بتواند فرآیندهای اساسی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی را شرح دهد. هدف تحقیق، بررسی تکنیک‌های حسابداری مدیریت نیست بلکه این تحقیق یک الگوی اساسی مبنایی از اینکه چطور اطلاعات حسابداری برای استفاده‌کنندگان صرف‌نظر از ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده، بااهمیت می‌شود ارائه خواهد داد. از این‌رو تمرکز روی فرآیندهایی خواهد بود که اطلاعات حسابداری مدیریت را مربوط می‌نماید تحقیق پیش رو به‌ویژه بر روی تعاملات میان استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت تأکید دارد. اطلاعات حسابداری

یک ایده روشن و واضح از اطلاعاتی که نیاز دارند در اختیاردارند و مطمئن می‌شوند که آن را به دست می‌آورند. مدیران ضعیف در تلاش برای شانه خالی کردن از به دست آوردن اطلاعات موردنیاز خود هستند. این موضوع را در ناتوانی خود برای فهم گزارش‌های حسابداری یا ناتوانی سیستم حسابداری برای ارائه اطلاعات موردنیاز را سرزنش می‌کنند. با ترکیب این دو نوع از کنترل‌کنندگان و مدیران پیرس و اودی یک نقشه شکاف درک را مطابق آنچه در زیرمی‌آید ایجاد کردند:

ترکیب حسابداری مدیریت/مدیر و احتمال شکاف درک شده

		مدیر		قوی	حسابدار
		ضعیف	قوی		
مدیریت	قوی	احتمال شکاف درک شده به حداقل می‌رسد شده کاهش می‌یابد	احتمال شکاف درک شده شده کاهش می‌یابد		
	ضعیف	احتمال شکاف درک شده شده افزایش می‌یابد	احتمال شکاف درک شده شده افزایش می‌یابد		

بنابراین هنگامی که هر دوی استفاده‌کننده و ارائه‌کننده نشانه‌هایی از ضعف را نشان می‌دهند احتمال این‌که گسترده‌ترین شکاف درک شده در ارتباط با مرتبط بودن و کارایی اطلاعات حسابداری مدیریت به وجود بیاید بسیار زیاد می‌شود. از سوی دیگر، هنگامی که هر دو ویژگی‌های قدرتمندی نشان می‌دهند احتمال این‌که اطلاعات حسابداری مدیریت به‌عنوان یک راهکار مؤثر و مرتبط دیده شود بسیار بالاتر خواهد بود. بسیار مهم آن‌که این تحلیل نشان می‌دهد جاییکه یکی از طرفین حداقل یک ویژگی قوی را نشان دهد شکاف درک شده کاهش خواهد یافت (پیرس و اودی، ۲۰۰۳).

نظریه حساسیت‌زایی و یا معنا بخشی^۳ یکی از پر استنادترین نظریه‌هایی است که در حوزه اطلاعات و ارتباطات مورد استفاده واقع شده است. معنا بخشی به معنی لغوی آن به معنادر بودن یا نبودن چیزی، فرآیندی یا پدیده‌ای اطلاق می‌شود. دروین (۱۹۹۹)، معنا بخشی را مناسب‌ترین راهبرد جهت تشریح موقعیت و شناسایی شکاف اطلاعاتی می‌داند. وی فرآیند اطلاع جویی را همان راهبردهای معنا بخشی می‌داند که به کاربر کمک می‌کنند دنیای اطراف خود را بهتر درک کرده و معنی بخشد. معنا بخشی مستلزم درک این نکته است که بفهمیم افراد چگونه اطلاعات را از درون پیام بیرون کشیده و تفسیر می‌کنند. استفاده از رویکرد معنا بخشی به کاربر کمک می‌کند تا موقعیت دشواری را که با آن مواجه شده درک کرده و نسبت به رفع شکاف شناختی و اطلاعاتی خود اقدام نماید.

مدیریت می‌تواند پشتیبانی لازم را از تصمیم‌گیری‌های مدیران به عمل آورد و این تصمیم‌گیری‌ها را مؤثرتر و کارا تر سازد. اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند مدیر را در امر شناسایی مسئله، ارزیابی مالی راهکارها و انتخاب راه‌حل و اجرای آن در جهت رسیدن به اهداف سازمان یاری نماید. حسابداری مدیریت با دارا بودن نقش توانمندسازی و فراهم نمودن اطلاعات دقیق‌تر و وسیع‌تر برای تصمیم‌گیری و همچنین تدوین استراتژی‌های کلی و برنامه‌های بلندمدت، شرکت را در جهت تحقق اهدافی چون حداکثر نمودن ارزش شرکت و ثروت سهامداران و همچنین ورود شرکت‌های ایرانی به بازارهای جهانی یاری می‌رساند.

پاولاتوز و کوستاکیز (۲۰۱۸)، تحقیقی را با عنوان نوآوری‌های حسابداری مدیریت در دوران بحران اقتصادی انجام داد. تحقیقات در حسابداری مدیریت دستورالعمل‌های بسیار کمی را در مواجهه سازمان با بحرانهای اقتصادی در فعالیتهای روزمره خود ارائه داده است. برای انجام تحقیق، پرسشنامه‌هایی توزیع گردید. تحلیل داده‌ها نشان داد، واحدهای تجاری که بیشترین تاثیر را از بحرانهای اقتصادی گرفته بودند، تمایل بیشتری به اتخاذ و به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت نسبت به شرکت‌هایی که کمتر تحت تاثیر بحرانهای اقتصادی بودند، داشتند. نوآوری‌های حسابداری مدیریت، اطلاعات بهتر و گسترده تری را برای مواجهه با ناطمینانی که ناشی از بحران اقتصادی است فراهم می‌نماید.

اوبو و آجیبولاد (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک و تصمیم‌گیری انجام دادند. آن‌ها عملی بودن به کارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک در بانک‌های نیجریه را به عنوان یک کشور در حال توسعه مورد بررسی قرار دادند. به منظور جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌هایی از ۷۱ نفر از مدیران بانک‌ها دریافت گردید. نتایج نشان داد که این بانک‌ها حسابداری مدیریت استراتژیک را نه به عنوان یک مفهوم بلکه به عنوان یک اصل عملیاتی به کار می‌گیرند. حسابداری مدیریت استراتژیک به تصمیم‌گیری‌های استراتژیک به منظور افزایش مزیت‌های رقابتی و افزایش سهم از بازار کمک خواهد کرد.

باترفیلد (۲۰۱۶) تحقیقی با عنوان تصمیم‌گیری مدیریتی و اطلاعات حسابداری مدیریت انجام داد. این تحقیق به صورت مطالعه موردی انجام گرفته و روش تحقیق ترکیبی است. شرکت مورد بررسی، شرکت ارائه‌دهنده خدمات مخابراتی در فنلاند است. نتایج تحقیق نشان داد که مدیران، داشتن گزارش‌های حاوی اطلاعات مالی را برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری در برخی حوزه‌ها مهم می‌دانند و بسیاری از آن‌ها

این گزارش‌ها را به صورت منظم و ماهانه استفاده می‌کنند. نتایج نشان داد که گزارش‌ها بر تصمیم‌گیری اثر می‌گذارد و مدیران بر اساس اطلاعات دریافتی عمل می‌کنند. اگرچه در بیشتر موارد تنها نیمی از اطلاعات مورد استفاده قرار گرفته است. کیفیت گزارش‌ها نیز متغیر بود. با توجه به نتایج، چالش‌های اصلی برای استخراج ارزش از گزارش‌ها برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری مربوط به در دسترس بودن، ثبات، دقت و مطابق بودن با نیازهای استفاده‌کننده بود. علاوه بر این، نتایج نشان داد که می‌بایست به گزارش‌های مالی به عنوان منبع استراتژیک برای دستیابی به درک کلی از آن در سازمان، توجه بیشتری نشان داد. نتایج تحقیق اهمیت بیشتر به گزارش‌های مدیریت به منظور ارائه اطلاعات صحیح به افراد صحیح و در زمان صحیح، تأکید بر تجربیات کلی استفاده‌کنندگان به منظور افزایش قابلیت استفاده گزارش‌ها در تصمیم‌گیری، توجه به نقش با اهمیت کیفیت بالای گزارش‌ها، ارتباطات و تعاملات چند سطحی و همچنین افزودن تحلیل بیشتر به گزارش‌ها به منظور ایجاد دید عمیق‌تر برای حمایت از تصمیم‌گیری را پیشنهاد می‌دهد.

دبونو (۲۰۱۴) تحقیقی با عنوان حسابداری مدیریت و حساسیت‌زایی انجام داد. او شرکت‌های تولیدی کوچک تا متوسط مالت را مورد بررسی قرارداد و به این منظور مصاحبه‌هایی را با مالکان، مدیران، حسابداران و مشاوران این شرکت‌ها انجام داد. نتایج تحقیق دبونو نشان می‌دهد اطلاعات حسابداری مدیریت نقش توانمندسازی را ایفا می‌کند زیرا استفاده‌کنندگان پیش از تصمیم‌گیری به اطلاعاتی از جانب حسابداران به عنوان ورودی نیازمند هستند. علاوه بر این، نتایج تحقیق نشان داد که اعتماد به حسابدار هنگام تعیین اینکه آیا تصمیم‌گیرندگان از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کنند، از هرگونه ملاحظات دیگری فراتر می‌رود. تصمیم‌گیرندگان با تغییرات در محیط تجاری خود مواجه می‌شوند که سبب افزایش ناطمینانی می‌شود. همین شرایط اتکای آنان به دانش قبلی و غریزی را برای تصمیم‌گیری‌های تجاری کاهش می‌دهد. در نتیجه مالکان به منظور دریافت اطلاعات ضروری به صورت کامل و صحیح، به سمت حسابداران خود متمایل می‌شوند. اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران بسیار عملی است و سبب حرکت روبه‌جلوی شرکت‌ها می‌شود. به منظور استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری، استراتژی‌هایی توسط حسابداران اتخاذ می‌شود اطلاعات به‌گونه‌ای ایجاد و ارائه می‌شود که مطابق با فرآیند حساسیت‌زایی در مدیران باشد. چنین استراتژی به شیوه‌ای که دانش کسب می‌گردد اشاره دارد. حسابداران با نزدیک ماندن به شرایط عملی، اطلاعات خاص مورد نیاز

تلاش‌های افراد سازمانی برای درک موقعیت‌هایی که در گذشته اتفاق افتاده است، موقعیت‌هایی که ممکن است در زمان حال رخ دهد و موقعیت‌هایی که پیش‌بینی می‌گردد در آینده رخ دهد می‌پردازد. حسابداران مدیریت آگاهانه و ناآگاهانه فعالیت‌های حساسیت‌زایی را برای درک موقعیت‌های استراتژیک و ساخت معانی برای خود که همچنین روی حساسیت‌زایی سایر افراد سازمانی تأثیر می‌گذارد، انجام می‌دهند. حساسیت‌زایی از طریق استراتژی‌های ساختار سازی و هماهنگ‌سازی، ایجاد سازش و متعادل‌سازی انجام می‌گیرد. شرایطی مداخله‌گر بر روی فعالیت‌های حساسیت‌زایی تأثیر می‌گذارد که عبارت‌اند از مجموعه‌ای از اطلاعات، دانش و آگاهی حرفه‌ای عملی که مبتنی بر مهارت‌ها و تجارب است و احساس برای بازی^۴. دو مجموعه از پیامدهای حساسیت‌زایی شناسایی گردید؛ پیامدی برای ایجاد استراتژی و پیامدی برای حسابداران مدیریت.

پیرس و اودی (۲۰۰۳) پژوهشی را با عنوان اطلاعات حسابداری مدیریت و نیازهای مدیران؛ مقایسه ادراکات مدیران و حسابداران انجام داد. در این مطالعه ادراکات حسابداران مدیریت و مدیران در یک سازمان با توجه به اطلاعات فراهم‌شده توسط حسابداری مدیریت مقایسه گردید و تفاوت‌ها مشخص گردید. به این منظور پرسشنامه‌هایی در اختیار مدیران و حسابداران مدیریت قرار گرفت. سوالات پرسشنامه در خصوص ادراکات مدیران از اطلاعات موردنیاز خود و همچنین تکنیک‌های مورد استفاده حسابداران مدیریت برای تهیه این اطلاعات تدوین گردیده بود. نتایج نشان داد که حسابداران مدیریت می‌بایست دانش و مهارت‌های لازم در سه حوزه را به دست آورند. کسب دانش تکنیکی کامل به‌منظور به دست آوردن اطلاعات مربوط به موقعیت‌های ایجادشده و دستیابی به تعادل بهینه بین اعتبار سازمانی و تکنیکی، آگاهی دقیق از سایر بخش‌های سازمان از جمله بخش فناوری اطلاعات و تولید و بازاریابی و در نهایت مجموعه‌ای از مهارت‌های اجتماعی و ارتباطی الزامی است. نتایج نشان داد شکاف عمیقی میان ادراکات مدیران و حسابداران مدیریت از مفید بودن انواع اطلاعات وجود دارد. بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت تنها از طریق همگرایی ادراکات مدیران و حسابداران مدیریت در خصوص ماهیت، زمان‌بندی و فرمت اطلاعات ممکن می‌شود و در نتیجه منجر به افزایش سودمندی و اعتبار سازمانی اطلاعات حسابداری مدیریت می‌گردد.

ووترز و ورداسدونک (۲۰۰۲) پژوهشی با عنوان پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیران با اطلاعات حسابداری را انجام دادند. آن‌ها به بررسی رابطه بین تصمیمات مدیران و اطلاعات

کسب‌وکار را به دست می‌آورند. اطلاعاتی که مربوط به شرایط خاص سازمان است و نه اصول عمومی. حسابداران با قرار دادن دیدگاه‌هایشان در کنار دیدگاه‌های مالکان، اهداف کسب‌وکار را درک نموده و دیدگاه‌های آنان همسو با دیدگاه‌های مالکان می‌گردد. ارائه اطلاعاتی که از این دیدگاه‌های مشترک پشتیبانی می‌کند، استراتژی اساسی برای حسابداران است. اطلاعات نمی‌تواند کسب گردد مگر اینکه حسابداران در موقعیتی قرار گیرند که بتوانند آن اطلاعات را به دست آورند. پیرو استراتژی حمایت از حسابداران، مالکان کسب اطلاعات توسط حسابداران را تسهیل می‌کنند. با این وجود پیش از همه، رابطه‌ای از اعتماد می‌بایست بین مالکان و حسابداران ایجاد گردد. ایجاد اعتماد شخصی بین مالکان و حسابداران، فرآیندی بلندمدت است. اعتماد ممکن است از طریق انتخاب حسابداران خوش‌نام ایجاد گردد. ایجاد اعتماد زمانی دنبال می‌شود که حسابداران اطلاعاتی با ارزش را ارائه دهند.

تیل و همکاران (۲۰۱۲) به طراحی مدل حساسیت‌زایی برای تصمیم‌گیری‌های اخلاقی رهبران سازمان‌ها پرداخته‌اند. رهبران سازمانی با چالش‌ها و فشارهای محیطی مواجه می‌شوند که آن‌ها را در معرض خطرات اخلاقی قرار می‌دهد. چهار استراتژی مقررات اخلاقی، بازخورد، پیش‌بینی و یکپارچگی اطلاعات برای هدایت خطرات اخلاقی، رهبران را یاری می‌رساند. کاربرد تاکتیکی استراتژی‌ها، مدیران را در حساسیت‌زایی و معنا بخشی معضلات پیچیده و مبهم اخلاقی و ارتقای رفتار اخلاقی یاری رساند.

ویک و همکاران (۲۰۰۵) پژوهشی را با عنوان سازمان‌دهی و فرآیند حساسیت‌زایی انجام دادند. نتایج نشان داد که مطالعه حساسیت‌زایی برای مطالعات سازمانی مفید است زیرا شکاف‌های زیادی را پر می‌کند. تحلیل حساسیت‌زایی یک میکرو مکانیسم که در طول زمان تغییرات کلانی ایجاد می‌کند را ارائه می‌دهد. همچنین سبب افزایش آینده‌نگری، عمل‌گرایی و تغییرات بزرگ می‌گردد.

تیلمن (۲۰۰۳) پژوهشی را با عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک و حساسیت‌زایی انجام داد. او یک شرکت چندملیتی بزرگ در آلمان را مورد بررسی قرار داد. او بررسی نمود که حسابداری مدیریت استراتژیک چگونه درک شده و در عمل مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین بررسی نمود که حساسیت‌زایی چیست و حسابداری مدیریت چگونه در جهت کمک به فرآیندها مورد استفاده قرار می‌گیرد. داده‌های تحقیق از طریق مصاحبه عمیق و ساختار نیافته و همچنین مشاهده و جمع‌آوری اسناد و مدارک، جمع‌آوری گردید. نتایج نشان می‌دهد که حساسیت‌زایی فرآیند اجتماعی اساسی است که به

حسابداری پرداختند. این تحقیق به صورت مطالعه موردی انجام شده است. برای این منظور دانشجویان کارشناسی ارشد در قالب انجام پروژه خود به مدت ۸ الی ۹ ماه به صورت کارآموز تمام وقت در شرکت مشغول به کار شدند. آن‌ها به تحلیل مشکل اساسی شرکت و ارائه راه حل پرداختند. داده‌ها از طریق بررسی اسناد و مدارک، مصاحبه و مشارکت شخصی به دست آمد. نتایج تحقق موقعیت‌هایی را نشان می‌دهد که در آن مدیران اطلاعات حسابداری را برای پشتیبانی از تصمیماتشان سودمند تلقی نموده‌اند. (۱) هنگامی که مدیران باید تصمیمی مهم، جدید و یا نادر را اتخاذ نمایند. (۲) هنگامی که باید ملاحظات جدیدی را مدنظر قرار دهند. (۳) هنگامی که دانش عملیاتی در اختیار افراد مختلفی از بخش‌های مختلف سازمان قرار دارد.

اریکسون (۲۰۰۱) به توسعه حساسیت‌زایی در سازمان‌ها و طراحی چارچوب مفهومی برای افزایش درک از تغییرات استراتژیک در سازمان‌ها پرداخته است. هنگامی که سازمان‌ها با تغییرات مواجه شوند، معانی مشترک و فردی به چالش کشیده شده و در معرض بازسازی قرار می‌گیرند؛ بنابراین اگر می‌خواهیم تغییرات سازمانی را درک کنیم، ضروری است که معانی غالب شده بر افراد سازمانی همانند فرآیندهایی که به وسیله آن این معانی تغییر می‌کند را درک نمود.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی را با عنوان تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، انجام دادند. جامعه آماری پژوهش، تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری ۳۰۱ شرکت بوده و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان دادند که بیشتر شرکت‌ها از ابزارهای سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند و ابزارهای نوین جایگاه مناسبی در شرکت‌ها ندارد. دلیل این امر را می‌توان در آشنایی اندک مدیران و کارکنان از این ابزارها جست و جو کرد. دلیل دیگر آن است که شرکت‌ها سال‌های زیادی از ابزارهای سنتی استفاده کرده‌اند و تغییر به سمت ابزارهای نوین، نیاز به هزینه، آموزش و زمان کافی دارد. همچنین، نتایج حاکی از آن هستند که رابطه‌ای بین عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت وجود ندارد.

زارعی و بزرگر (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان ارزیابی تأثیر تصویرسازی داده‌ها در گزارش‌های حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری مدیران انجام دادند. هدف این پژوهش وارد کردن تکنیک تصویرسازی داده‌ها به حوزه حسابداری مدیریت و همچنین تصریح تأثیر تصویرسازی بر گزارش‌های حسابداری

مدیریت و تصمیم‌گیری بود. چالش بزرگ این است که اطلاعات و داده‌ها چگونه جمع‌آوری شود تا منتج به تسهیل و سازمان‌دهی فرایند تصمیم‌گیری گردد. تصویرسازی داده‌ها نشان‌دهنده روشی برای غلبه بر این چالش و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری و گزارش‌های مدیریت است. نمونه آماری پژوهش، مدیران واحدهای تولیدی و دانشجویان حسابداری بودند. نتایج به دست آمده نشان داد که جداول و نمودارهای تکمیلی سبب بهبود کیفیت تصمیم‌گیری می‌شود؛ اما تأثیری بر اطمینان نتایج تصمیم‌گیری ندارد. همچنین نتایج نشان داد مدیران با ارائه جدول و نمودار، قادر به تصمیم‌گیری بهتری بوده و امتیاز بسیار بالایی را دریافت نموده‌اند و در شرایطی که اطلاعات را تنها به شکل جدول دریافت کردند، عملکرد ضعیفی را نشان دادند.

صالحی و همکاران (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان واکاوی نارسایی‌ها و تنگناهای مربوط به نقش حسابداری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران انجام دادند. این نارسایی‌ها در سه بخش کلی تحت عناوین کم اثر بودن محتوای گزارشگری اطلاعات مالی (نبود اطلاعات آتی نگر، طولانی بودن چرخه تولید اطلاعات و ...)، قصور فراهم‌کنندگان اطلاعات حسابداری (عدم آشنایی حسابداران و حسابرسان با صنعت، عدم آموزش حرفه‌ای مناسب، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای، پیروی از شیوه سنتی گزارش دهی و ...) و عدم استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری (عدم آشنایی مدیران با مفاهیم و روش‌های حسابداری، تقابل مدیر و حسابدار به واسطه تفسیرهای مختلف از اطلاعات و ...) ارائه گردیده است.

ابراهیمی کردلر و مقدسی پور (۱۳۹۳) پژوهشی را با عنوان تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران انجام دادند. ۱۴۰ پرسشنامه از مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران مالی صنعت نفت و گاز دریافت شد. نتایج نشان داد میزان استفاده از "مرحله اول" یعنی تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی در ایران زیاد می‌باشد و میزان استفاده از سایر مراحل یعنی مرحله دوم: تهیه و آماده‌سازی اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، مرحله سوم: کاهش اتلاف منابع سازمان و مرحله چهارم: خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع در سطح پایینی قرار دارد. اهمیت استفاده از "مرحله اول" در سطح متوسطی می‌باشد و اهمیت استفاده از مراحل دوم، سوم و چهارم زیاد می‌باشد. ترتیب اهمیت مراحل از کمترین به بیشترین به صورت مرحله اول، مرحله دوم، مرحله چهارم و مرحله سوم قرار دارند.

رضایی دولت‌آبادی و مهر آذین (۱۳۹۲) پژوهشی با عنوان تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان‌ها، در محیط‌های متغیر و پویا انجام دادند. این پژوهش

بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه تحلیل سربه‌سر استفاده می‌کنند. همچنین مدیران از ابزارهای کارت ارزیابی متوازن، فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت چندان استفاده نمی‌کنند. این تحقیق نشان داد که ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سربه‌سر بیشترین اثربخشی را دارد. همچنین ابزارهای فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نیز اثربخش است. مهم‌ترین موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت موردبررسی به ترتیب هزینه و منفعت به‌کارگیری ابزارها، کمبود نیروی انسانی زنده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت است.

بهرام فر و همکاران (۱۳۸۶) پژوهشی را با عنوان شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نمونه آماری شامل ۵۲ شرکت از میان صنایع موجود در بورس است. روش این تحقیق، استقرایی و بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه و مصاحبه است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که چهار عامل از موانع عمده در توسعه حسابداری مدیریت شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این عوامل عبارت است از (۱) آشنا نبودن مدیران نسبت به مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت. (۲) عدم آموزش کافی و مناسب در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی به‌منظور آماده‌سازی مدیران آینده. (۳) عدم تهیه اطلاعات به‌موقع توسط سیستم‌های حسابداری. (۴) تغییرات پیاپی در سیاست‌های اقتصادی. از سوی دیگر، نبودن استانداردهای پذیرفته‌شده در حسابداری مدیریت از دیدگاه پاسخ‌دهندگان مانعی بر سر راه توسعه این رشته نیست.

۳- سؤالات پژوهش

با توجه به اینکه هدف اصلی پژوهش طراحی الگویی برای ایجاد حساسیت در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت می‌باشد، بر این اساس سؤالات تحقیق به شرح زیر طرح می‌شود:

- ۱) الگوی مناسب برای تبیین عوامل مؤثر بر ایجاد حساسیت در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت چیست؟
- ۲) عوامل مؤثر بر ایجاد حساسیت در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت چیست؟

از روش کتابخانه‌ای استفاده نموده است. نتایج نشان می‌دهد مدیران یک سازمان همواره ناگزیر از تصمیم‌گیری‌های گوناگونی در امور روزمره و همچنین هدف‌های سازمان در فضای کسب‌وکار رقابتی هستند و از طرفی با توجه به تغییراتی که پیرامون سازمان‌ها اتفاق می‌افتد اگر سازمان‌ها نتوانند خود را با این تغییرات وفق دهند و بهترین راهکارها را جهت هماهنگی خود با آن‌ها انتخاب کنند؛ موقعیت خود را در حال و آینده به خطر بیندازند. حسابداری مدیریت با یکسری روش‌های نوین در بحث هزینه‌یابی و تکنیک‌های مدیریتی می‌تواند در جهت هماهنگی سازمان‌ها با تغییرات محیط پیرامون کسب‌وکارشان کمک فراوانی نماید. امروزه رقابت در ابعاد مختلفی مطرح است؛ مثل سرعت تحویل محصول یا ارائه خدمات به مشتری، افزایش کیفیت محصول یا ارائه خدمات و کاهش قیمت محصول؛ بنابراین سازمان‌ها برای دستیابی به مزیت رقابتی باید به یک سازمان چابک تبدیل شوند تا اینکه نه‌تنها بتوانند پاسخگوی تغییرات موجود باشند؛ بلکه با یک پیش‌بینی دقیق تغییرات آتی را نیز در نظر بگیرند.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) پژوهشی را با عنوان بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. در این تحقیق، نمونه‌ای متشکل از ۱۰۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار انتخاب شد که در نهایت نتایج به‌دست‌آمده از پاسخ‌های مدیران ۷۲ شرکت، حکایت از آن دارد که ۷۳٫۶٪ از شرکت‌های مورد مطالعه در مرحله اول تکاملی (تعیین بها و کنترل مالی)، ۴۵٫۸٪ در مرحله دوم (کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی)، ۱۵٫۳٪ در مرحله سوم (کاهش اتلاف منابع در تولید) و ۱۵٫۳٪ در مرحله چهارم (خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع) قرار گرفته‌اند. به‌علاوه، تهیه اطلاعات برای گزارش‌های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. شواهد حکایت از آن دارد که متأسفانه استفاده از حسابداری به‌مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته است و فرهنگ یاری‌جویی از رویه‌های حسابداری مدیریت به‌اندازه کافی در بین مدیران ایرانی ترویج نیافته است.

خدمای پور و طالبی (۱۳۸۹) پژوهشی با عنوان بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. نتیجه تحقیق نشان می‌دهد مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزارهای

۳) چه راهبردهایی برای دستیابی به حساسیت‌زایی در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت اتخاذ می‌شود؟

۴- روش پژوهش

رویکرد تحقیق کیفی است و این رویکرد، ریشه در پارادایم تفسیری^۵ دارد. محقق تفسیری، به جای شروع تحقیق از نظریه، به دنبال نظریه سازی از معنا بر اساس رویکرد استقرایی است. هدف رویکرد کیفی تحقیق، فهم تفسیری است. از طریق فهم تفسیری می‌توان معنایی را که دیگران در موقعیت‌های قرار گرفته به رفتار خود می‌دهند، کشف نمود (ایمان، ۱۳۹۳). در این تحقیق از نظریه زمینه بنیان^۶ مطابق با رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۰)، استفاده می‌شود. نظریه زمینه بنیان یک روش تحقیق کیفی است که یک سلسله رویه‌های سیستماتیک را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای مبنایی بر استقرا درباره پدیده‌ای ایجاد کند. یافته‌های تحقیقی مشتمل است بر تنظیم نظری واقعیت تحت بررسی. از طریق این روش نه تنها مفاهیم و رابطه بین آنها ایجاد می‌شود بلکه آنها به طور موقتی مورد آزمایش هم قرار می‌گیرند (محمدی، ۱۳۹۳). بر خلاف فرآیند تحقیق خطی که در تحقیق اثباتی نرمال در نظر گرفته می‌شود، فرآیند تحقیق تفسیری تکرارشونده است. یعنی حرکت به سوی جلو و عقب بین مراحل (تیلمن، ۲۰۰۳). راسل (۱۹۹۶) تاکید نمود که تحقیق تفسیری شامل تحلیل مداوم و بازخورد از میان مراحل تحقیق است جاییکه محقق به تدریج مسائل و سوالات با محوریت خبرگان را از طریق دیدگاه نظری ایجاد شده و در نهایت از طریق توصیف و درک نظری، کشف می‌کند. محقق تفسیری به جای شروع تحقیق از نظریه، به دنبال نظریه سازی از معنا بر اساس رویکرد استقرایی است. مراحل تحقیق کیفی بر خلاف تحقیق کمی، ثابت و از قبل تعیین شده نیست. اگرچه در تحقیق کیفی جهت کلی حرکت، عناصر ساختاری تحقیق و شیوه‌های تحلیل و ارزیابی یافته‌ها مشخص است ولی در مسیر تحقیق کیفی، تصمیمات خلاقانه محقق، برای حضور طبیعی در میدان تحقیق و ورود به تعاملات اجتماعی پرمایه و غنی برای جمع‌آوری اطلاعات عمیق‌تر حائز اهمیت است (ایمان، ۱۳۹۳).

این تحقیق روی فرآیندهای اجتماعی و تعاملات مرتبط با حسابداری مدیریت که در محیط اقتصادی رخ می‌دهد تمرکز می‌کند. به این ترتیب قویاً ریشه در رویکرد تفسیری در تحقیقات حسابداری دارد. این رویکرد، حسابداری را به عنوان یک پدیده اجتماعی می‌بیند که توسط اشخاص درگیر، ایجاد و تفسیر می‌شود. معنا و شیوه استفاده از اطلاعات حسابداری

مطلق نیست بلکه به تاثیرات محیطی، سازمانی و اشخاص بستگی دارد. محققان با بررسی این تاثیرات می‌توانند درک عمیقی را از اینکه چگونه اطلاعات حسابداری حساسیت را می‌شوند به دست آورند. استراتژی تحقیق، اصول تئوری زمینه بنیان را دنبال می‌کند. این رویکرد اجازه می‌دهد مسایلی که مرتبط با مشارکت کنندگان تحقیق است، از خود مشارکت کنندگان پدیدار گردد. بنابراین اطمینان می‌دهد که تفسیر آنها از پدیده‌ها دریافت شده است. تئوری زمینه بنیان از رویکرد تفسیری پشتیبانی می‌کند و ایجاد تئوری‌هایی که میان مخاطبان مختلف انتقال پذیر هستند را تسهیل می‌کند.

۴-۱- قلمرو تحقیق، جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق، مدیران سطوح عالی شرکت‌های تولیدی شامل مدیر عامل، اعضای هیئت مدیره، مدیران مالی یا رئیس حسابداری، معاون مالی اداری یا معاون مدیر مالی و همچنین رئیس حسابداری مدیریت شرکت‌های تولیدی و خبرگان در زمینه حسابداری مدیریت می‌باشد. با در نظر گرفتن این مسئله که شرکت‌های تولیدی بیشترین استفاده از تکنیکها و ابزارهای حسابداری مدیریت را دارند و با توجه به نیاز متفاوت این شرکتها به اطلاعات حسابداری مدیریت و همچنین اینکه اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیریهای مدیران این شرکتها می‌تواند بسیار سودمند واقع شود، شرکت‌های تولیدی به عنوان جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته شده‌اند. در این تحقیق به منظور نمونه‌گیری از روش گلوله برفی^۷ استفاده می‌شود در این روش، آمارگیر پس از شناسایی یا انتخاب اولین واحد نمونه‌گیری از آن برای شناسایی و انتخاب دومین واحد نمونه‌گیری استفاده یا کمک می‌گیرد. به همین ترتیب واحدهای دیگر نمونه شناسایی و انتخاب می‌شوند. نمونه‌گیری موجود در روش‌شناسی نظریه بنیادی، نمونه‌گیری نظری^۸ است. بدین معناکه جمع‌آوری داده‌ها پس از اشباع نظری^۹ به اتمام می‌رسد. یعنی تا زمانی که الف) هیچ داده جدیدی مرتبط به یک مقوله به دست نیاید؛ ب) مقوله از لحاظ ویژگیها و ابعاد به خوبی پرورش یافته باشد و گوناگونیهای آن را به نمایش بگذارد؛ ج) مناسبات میان مقوله‌ها به خوبی مشخص و اعتبارشان ثابت شده باشد. اشباع نظری بسیار مهم است. پژوهشگر باید تا جایی که تمام مقوله‌ها اشباع شوند به گردآوری داده‌ها ادامه دهد (افشار، ۱۳۹۶).

در این پژوهش مصاحبه‌هایی به صورت غیرساختارمند با هر دو سوی تصمیم‌گیرندگان و ارائه‌دهندگان اطلاعات یعنی مدیران و حسابداران مدیریت و همچنین خبرگان در حوزه حسابداری مدیریت انجام پذیرفت. به منظور انجام تحقیق

کدگذاری باز^۱: روندی است که در آن مفاهیم شناسایی می‌شوند و برحسب خصوصیات و ابعادشان گسترش می‌یابند (محمدی، ۱۳۹۳). کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خرد کردن، مقایسه سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان موردبررسی قرار می‌گیرند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار "مقوله پردازی" گفته می‌شود و "مقوله"، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

۴-۳- نمونه‌ای از کدگذاری انجام شده در تحقیق به شرح زیر است:

تجربه‌ای که من خودم داشتم در شرکت‌هایی که تا کنون کار کردم یک مشکل اساسی این است که دانش مالی مدیران ارشد کم است. مدیران ارشد منظورم مدیر عامل و هیئت مدیره {دانش مالی مدیران ارشد} چون دانش مالی آنها کم است به تبع نیازی که دارند هم کم است. یعنی نمی‌دانند از دانش حسابداری مدیریت و گزارش‌هایی که از واحد حسابداری مدیریت می‌آید چه نوع گزارشاتی است و چه استفاده‌هایی از آن می‌توانند بکنند. {دانش مدیران نسبت به حسابداری مدیریت} ... آدم‌هایی که در حوزه حسابداری مدیریت کار میکنند باید قبلاً تجربه کاری داشته باشند. یعنی شما وقتی یک آدم صفر کیلومتر را از دانشگاه به واحد حسابداری مدیریت می‌آورید مشکلی که پیش می‌آید این است که هیچ سنی نسبت به اطلاعات مالی ندارد، {تجربه حسابداران مدیریت} واقعیت را تا حالا ندیده یعنی صرفاً کتاب را فقط خوانده و چون واقعیت را ندیده قدرت تحلیل ندارد. بنابراین تنها گزارشی که می‌تواند تهیه کند این است که از همان صورت مالی یک گزارش تهیه کند. {قدرت تحلیل حسابداران مدیریت} در واقع گزارشی که از صورت مالی درمی‌آید گزارشی نیست که وظیفه واحد حسابداری مدیریت باشد... تجربه ای که خود من داشتم، مدیرعاملی داشتیم که ۴ یا ۵ سالی بود که در آن سمت بود. شخصی که دانش مالی داشت به جای او نشست. اتفاقی که افتاد این بود که اولین دوره گزارشات ماهانه که برای او ارسال شد همه را دور انداخت و گفت اینها به هیچ درد من نمی‌خورد. چند تا عامل در آن تاثیر داشت. یکی شکل گزارشات بود چون از نظر او شکل ساده ای

تلاش گردید تا مصاحبه‌ها با افرادی که در حوزه تحقیق دارای دانش و تجربه بالایی هستند انجام پذیرد. در مجموع پس از انجام ۲۰ مصاحبه با صاحب نظران، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند و نیازی به انجام مصاحبه جدید نبود. در این پژوهش ۲۰ مصاحبه با صاحب نظران به شرح ذیل انجام گرفته است:

سمت	تعداد	تحصیلات	
		کارشناسی ارشد	کارشناسی دکترا
مدیر عامل	۳	۱	۲
عضو هیئت مدیره	۲	۱	۱
مدیر مالی	۴	۱	۱
رئیس حسابداری مدیریت	۲	۲	
رئیس حسابداری	۲	۱	۱
معاون مالی	۱	۱	
معاون مدیر مالی	۳	۱	۲
عضو هیئت علمی دانشگاه	۳		۳
جمع	۲۰	۸	۷

پس از انجام هر مصاحبه تحلیلهای لازم بر روی داده‌ها انجام پذیرفته و مفاهیم مربوطه استخراج میگردد و سپس مصاحبه بعدی انجام میپذیرفت تا در نهایت به رسیدن به اشباع نظری، الگوی پژوهش مشخص گردید. الگوی پژوهش در اختیار صاحب نظران قرار گرفت و سپس الگوی نهایی ارائه گردید.

۴-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان (رویکرد استراوس و کوربین، ۱۹۹۰)، طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. کدگذاری نشان‌گر عملیاتی است که طی آن داده‌ها خرد می‌شوند، مفهوم‌پردازی می‌شوند و آنگاه به روش‌های جدید دوباره به یکدیگر متصل می‌شوند. کدگذاری روند اصلی ساختن و پرداختن نظریه از داده‌ها است (محمدی، ۱۳۹۳). اولین گام یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع است. دومین گام یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. با توجه به توضیحات فوق، کدگذاری سه‌گانه یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، در قلب تحلیل نظریه‌پردازی زمینه بنیان قرار گرفته است که این‌ها ضرورتاً به‌طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به‌طور هم‌زمان انجام می‌گیرند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

داشت. خیلی مقید به شکل گزارش بود میگفت شما وقتی گزارش را من میدهم اگر من را جذب نکند من ورق نمیزنم بروم صفحه دوم. اگر من را جذب کند چه بسا تا آخر آن را بخوانم و چه بسا کوچکترین اشتباهاتی که در آن هست را نبینم ولی وقتی جذب نکند من یک ورق میزنم و آن را دور میاندازم و هیچ استفاده ای از آن نمیکنم و بر اساس چیزی که خودم فکر میکنم شروع به تصمیم گیری می کنم. {شکل گزارشات} میگفت چرا گزارشات رنگی نیست؟ {رنگی بودن گزارشات} چرا نمودار ندارد؟ چون نمودار خیلی برای مدیر تاثیرگذار است. اگر جدول بگذاری مدیر باید یک ساعت برای فهم آن وقت بگذارد اما نمودار آنی که نگاه کند میتواند همه چیز را با هم مقایسه کند و وضعیت را ببیند. چه چیزی خارج از دامنه چه چیزی داخل دامنه است. {استفاده از نمودار در گزارشات}... ببینید ژاپنی‌ها مدل خاصی دارند. مثلاً یک ماه کار می‌کنند و یک گزارش چهار صفحه‌ای ارائه می‌دهند ولی در این چهار صفحه، مهمترین نکات کلیدی را به رکنی که می‌خواهد تصمیم‌گیری کند را می‌دهند. برعکس مدل‌های دیگری هم داریم که یک نفر می‌رود در همین یک ماه کار می‌کنند و حدود سیصد صفحه گزارش می‌دهند ولی مدیر نمی‌خواهد حجم بالایی اطلاعاتی ایجاد کند بویژه خروج حسابداری مدیریت باید همین باشد. می‌خواهد گزارش‌های مختصر و مفید داشته باشد. {خلاصه بودن گزارشات}... جایگاه خیلی مهم است به نظرم هر چقدر این جایگاه نظارتی که روی واحد حسابداری مدیریت می‌شود در بالاترین سطح باشد دست حسابداری مدیریت بازتر است نسبت به اینکه اطلاعات درست تر اطلاعات درست تری بدهد که دستکاری نشده اند. چون بالاخره سهامدار که با خودشان یعنی سهامدار نمی‌خواهد چیزی را از خودش قایم کند می‌خواهد همه اطلاعات شفاف را داشته باشد {سطوح نظارت بر واحد حسابداری مدیریت} فکر کنم جایگاهش اگر مثل حسابرسی در همان لول قرار بگیرد خیلی می‌تواند کمک کند یعنی دست حسابداران مدیریت را باز می‌کند برای رپورتینگ ... فکر می‌کنم افرادی که در واحد حسابداری مدیریت کار می‌کنند اگر افراد متخصصی باشند و اشراف داشته باشند نسبت به کاری که باید در واحد حسابداری انجام بدهند {تخصص حسابداران مدیریت} شاید در وهله اول با یک سری مقاومت‌ها روبرو شوند اما اگر این تعدد حساب‌های یعنی تعدد گزارشات درست که منجر به نتیجه درست می‌شود زیاد شود و به آن مدیر در واقع داده شود {دقت گزارشات حسابداری مدیریت} بعد از چندین بار که می‌بیند این اثر مثبت داشته و آن تحلیل درست بوده {دقت تحلیلهای حسابداران مدیریت} اگر اینجا گفته فلان لاین

شرکت دارد زبان می‌دهد واقعا دارد زبان می‌دهد اگر یگوید فلان تسهیلات را نگیر براساس این آنالیزها و من نگرفتم و چنین سودی را و فرصتی را توانستم برای سازمانم بخرم و چنین زبانی ندادم. این کم کم باعث می‌شود که مقاومت کم شود و نسبت به اینکه این گزارشگری باشد. این در سطح بالا یعنی در سطح هیات مدیره است. بنابراین تخصص نیروهای حسابداری مدیریت بسیار بسیار به نظرم مهم است اگر این در واقع اتفاق به این صورت بیافتد خوب حسابداری مدیریت جایگاه خودش را پیدا می‌کند {جایگاه سازمانی واحد حسابداری مدیریت} و وقتیکه برای هیات مدیره این موضوع جا می‌افتد برای بقیه دپارتمان‌ها هم جا می‌افتد که اگر اطلاعات قرار است به این واحد داده شود اطلاعات چنین اثری را روی منافع سازمان دارد {تعاملات با بخشهای مختلف سازمان} پس ما هم سعی کنیم که به صورت زنجیره وار این اطلاعات را در اختیار آن افراد و یا دپارتمان قرار بدهیم و این طوری نباشد که با چانه زنی بخواهید اطلاعات بگیرید یعنی مشخص باشد که این واحد است و دپارتمان‌ها ملزم هستند که این دیتاها را در اختیار واحد حسابداری مدیریت قرار بدهند {دسترسی به اطلاعات} که این هم از نظر جایگاهی هم همان چیزی که اول گفتم زمانی می‌توانیم به صورت مناسب اتفاق بیافتد که واحد حسابداری مدیریت زیر نظر هیات مدیره باشد چیزی که الان نداریم.

با بررسی نقل قول بالا مفاهیم "دانش مالی مدیران ارشد"، "دانش مدیران نسبت به حسابداری مدیریت"، "تجربه حسابداران مدیریت"، "قدرت تحلیل حسابداران مدیریت"، "شکل گزارشات"، "رنگی بودن گزارشات"، "استفاده از نمودار در گزارشات"، "خلاصه بودن گزارشات"، "سطوح نظارت بر واحد حسابداری مدیریت"، "تخصص حسابداران مدیریت"، "دقت گزارشات حسابداری مدیریت"، "جایگاه سازمانی واحد حسابداری مدیریت"، "تعاملات با بخشهای مختلف سازمان" و "دسترسی به اطلاعات" استخراج گردیده است. تعداد کل مفاهیم استخراج شده ۲۸۰ مفهوم میباشد و دفعات تکرار مفاهیم ۱۰۲۷ می‌باشد. سپس مفاهیم به دست آمده با یکدیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آنها بررسی شدند و مقوله‌ها که نشان دهنده محورهای مشترک بین مفاهیم اند استخراج گردیدند. در نهایت ۸۷ مقوله از مفاهیم مورد نظر استخراج گردید. به عنوان مثال مفاهیم اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت، رازداری حسابداری، رعایت ضوابط اخلاقی حسابداران مدیریت، قابلیت اعتماد حسابداری و صداقت

حسابداران مدیریت؛ مقوله ویژگیهای اخلاقی حسابداران مدیریت را تشکیل می‌دهند.

کدگذاری محوری^{۱۱}: روند ارتباط دادن خرده مقولات به یک مقوله است. کدگذاری محوری به سمت کشف روابط و ربط دادن مقولات به یکدیگر در راستای یک پارادایم (مدل الگویی) سوگیری شده می‌رود (محمدی، ۱۳۹۳). در کدگذاری محوری مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. اگر در کدگذاری باز داده‌ها را بشکنیم و از هم جدا کنیم، یا به منظور نمایش داده‌ها و مقوله‌های نظری، داده‌ها را باز کنیم، کدگذاری محوری دوباره مقوله‌های قبلی را با روش‌های متفاوت مفهومی در کنار هم قرار می‌دهد؛ بنابراین در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات فوآلذکر، در کدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود:

شرایط علی^{۱۲}: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر میانجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالیکه، از آنجا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند.

بستر (زمینه)^{۱۳}: بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های ویژه‌ای است که به پدیده مورد نظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد.

مقوله اصلی (محوری)^{۱۴}: پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه، که در این پژوهش، "حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران" می‌باشد.

شرایط مداخله‌گر^{۱۵}: شرایط ساختاری که به پدیده‌های تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند.

راهبردها^{۱۶}: راهبردها مبتنی بر کنشها و واکنشهایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر (حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند است و به دلیلی صورت می‌گیرد. همواره شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند.

پیامدها^{۱۷}: نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنشها و واکنشها هستند. (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲)

کدگذاری انتخابی: روند انتخاب مقوله اصلی به‌طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقولاتی که نیاز به اصلاح و گسترش بیشتر دارند است (محمدی، ۱۳۹۳). در این کدگذاری، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به‌دست‌آمده و تحلیل رو به رشد است. در مجموع هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریه انتزاعی درباره داده‌ها است، یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). در این تحقیق پس از کدگذاری انتخابی، الگوی حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران ایجاد خواهد گردید.

۵- یافته‌های پژوهش

با اجرای مراحل سه گانه کدگذاری باز، محوری و انتخابی، الگوی پژوهش ارائه گردید. استراوس و کوربین دو روش را برای بیان مدل و نتیجه تحقیق بیان می‌کنند؛ روش نمودار و روش خط سیر داستان (کرمی و بیگ بشرویه، ۱۳۹۶). در این تحقیق به منظور ارائه الگو و نتیجه تحقیق از روش نمودار استفاده گردیده است.

به دلیل محدودیتهای موجود، در هر بخش تنها به چند مورد از مقوله‌های استخراج شده اشاره می‌گردد.

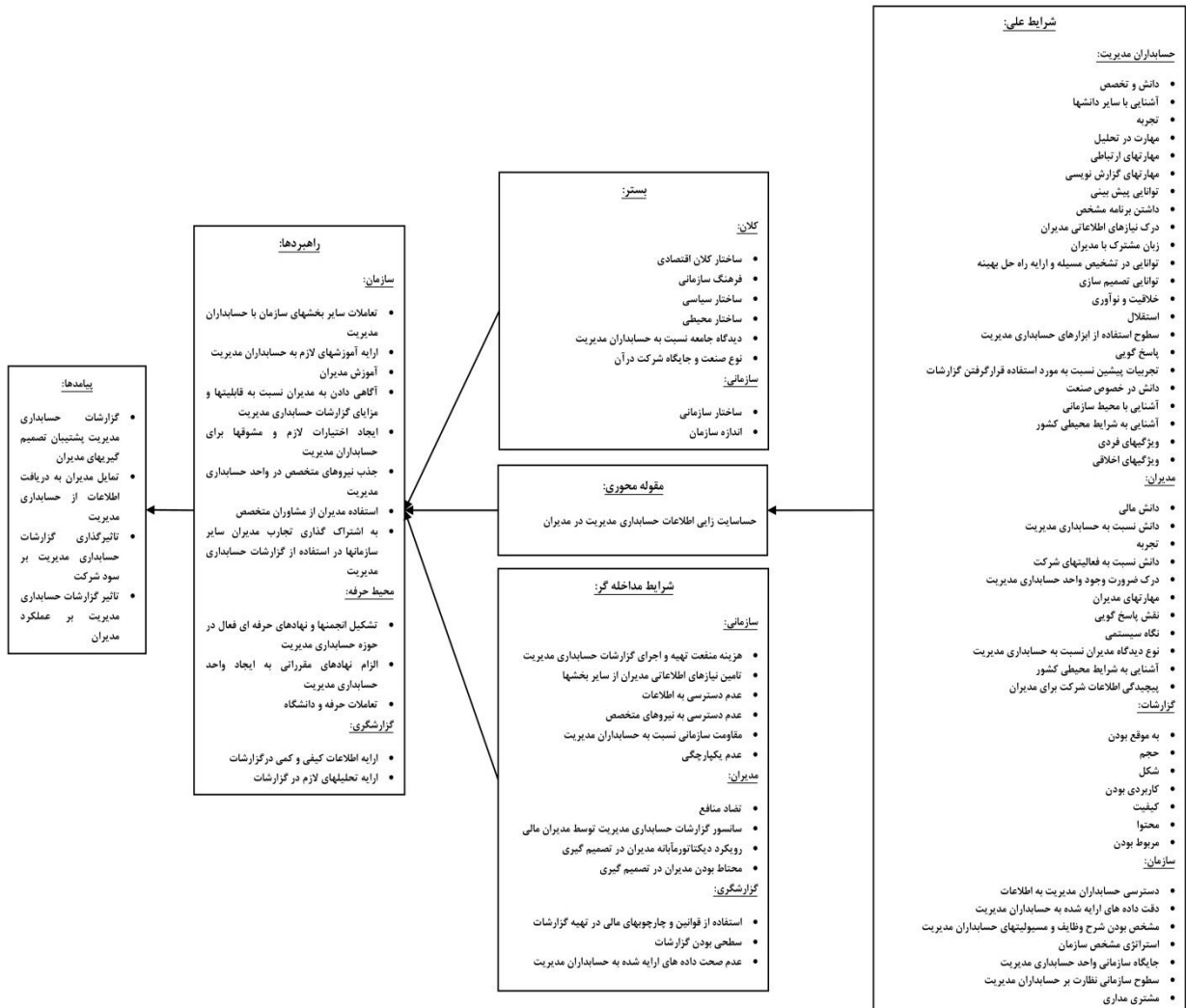
شرایط علی:

مطابق با نتایج استخراج شده از مصاحبه‌های صورت گرفته با صاحب نظران، شرایط علی را می‌توان در چهار گروه شرایط علی مرتبط با حسابداران مدیریت، شرایط علی مرتبط با مدیران، شرایط علی مرتبط با گزارشات و شرایط علی مرتبط با سازمان در نظر گرفت.

حسابداران مدیریت: از جمله مهمترین مقوله‌های علی مرتبط با حسابداران مدیریت، دانش و تخصص آنها است. دانش و تخصص حسابداران مدیریت منجر به تهیه گزارشاتی با کیفیت، نتیجه بخش و موثر برای ارائه به مدیران می‌گردد. مقوله‌ی دیگر، تجربه حسابداران مدیریت است. به عقیده مصاحبه شوندگان، تنها دانش و تحصیلات کافی نمی‌باشد و حسابداران مدیریت برای تهیه اطلاعات می‌بایست تجربه کافی را نیز دارا باشند تا بتوانند در کنار گزارشات، تحلیل‌های موثری نیز ارائه دهند. بنابراین مقوله مهم بعدی قدرت تحلیل حسابداران مدیریت می‌باشد. حسابداران مدیریت می‌بایست با

مدیریت باید ازینکه مدیران برای تصمیم گیریهایشان به چه اطلاعاتی نیاز دارند آگاهی داشته باشند و بر اساس نیازهای مدیران، گزارشات خود را تهیه نمایند تا بتواند حساسیت لازم را در آنان ایجاد کند. در این میان خلاقیت و نوآوری حسابداران مدیریت نیز عاملی تاثیر گذار است. همچنین مهارتهای گزارش نویسی حسابداران مدیریت نیز عاملی بسیار مهم است. به این منظور حسابداران مدیریت می‌توانند از نرم افزارهای کاربردی نیز استفاده نمایند. مقوله بعدی در ارتباط با حسابداران مدیریت، ویژگیهای اخلاقی آنان است. این عامل در رازداری و قابلیت اعتماد حسابداران مدیریت. این عامل در ارتباط با کسب اطلاعات سازمان می‌تواند بسیار مهم باشد. علاوه بر این اطمینان لازم در مدیران را برای اتکا کردن به گزارشات حسابداران مدیریت فراهم می‌سازد.

سایر دانشها آشنایی داشته باشند. به عقیده مصاحبه شوندگان، حسابداری مدیریت دانشی چند رشته‌ای است و صرف حسابدار بودن کافی نیست. بنابراین حسابداران مدیریت می‌بایست با مباحث تولید، بازر، منابع انسانی، فناوری اطلاعات و ... آشنایی داشته باشند. مقوله دیگر مهارتهای ارتباطی حسابداران مدیریت است که عاملی بسیار مهم در حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در استفاده کنندگان است. مهارتهای اجتماعی و ارتباطی حسابداران مدیریت، قدرت بیان آنان، نحوه صحبت کردن و انجام مذاکرات و همینطور مهارت در ارائه گزارشات عاملی بسیار تاثیر گذار است. همچنین مهارتهای ارتباطی حسابداران مدیریت می‌تواند در تعاملات آنان با سایر بخشهای سازمان و دریافت اطلاعات مورد نیازشات از سایر بخشها بسیار موثر واقع گردد. مقوله بعدی درک نیازهای اطلاعاتی مدیران است. به منظور تهیه گزارشات، حسابداران



دسترسی حسابداران مدیریت به اطلاعات است. در واقع ساختار سازمانی می‌بایست به گونه‌ای باشد که حسابداران مدیریت دسترسی لازم به اطلاعات مورد نیاز خود را داشته باشند. وجود ERP در سازمان هم مقوله‌ای تاثیر گذار است. یکپارچگی اطلاعات، سهولت لازم را برای دریافت اطلاعات صحیح و به موقع برای حسابداران مدیریت فراهم می‌آورد.

مقوله محوری

"حساسیت اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران"، مقوله محوری است و دیگر مقوله‌ها را می‌توان به آن ربط داد.

راهبردها:

راهبردهای مستخرج از مصاحبه‌ها را می‌توان در سه گروه راهبردهای سازمانی، راهبردهای محیط حرفه و راهبردهای گزارشگری طبقه‌بندی نمود.

سازمان: در خصوص راهبردهای سازمانی، مهمترین

مقوله‌ها، ارائه آموزشهای لازم به حسابداران مدیریت و آموزش مدیران است. آموزش به حسابداران مدیریت و آشنایی آنان با ابزارهای نوین حسابداری مدیریت، سبب بهبود کیفیت گزارشات تهیه شده توسط آنان و در نتیجه سبب افزایش حساسیت زایی این گزارشات در مدیران می‌گردد. از سوی دیگر آموزش مدیران نیز سبب افزایش مهارتها و تخصص آنان می‌گردد. مقوله مهم دیگر، تعاملات سایر بخشهای سازمان با حسابداران مدیریت است. الزام سایر واحدها به ارائه اطلاعات لازم به حسابداران مدیریت و تعاملات موثر با آنان، دسترسی حسابداران مدیریت به اطلاعات را سهولت می‌بخشد. مقوله مهم دیگر جذب نیروهای متخصص در واحد حسابداری مدیریت است. مقوله آگاهی دادن به مدیران نسبت به قابلیتها و مزایای گزارشات حسابداری مدیریت نیز عاملی تاثیرگذار است که سبب آشنایی مدیران با نوع اطلاعات و گزارشات قابل تهیه توسط حسابداران مدیریت، قابلیت‌های گزارشات حسابداری مدیریت در رفع نیازهای اطلاعاتی آنان، قابلیت گزارشات حسابداری مدیریت در کمک به تصمیم‌گیریهایشان و مزایای استفاده از این گزارشات در تصمیم‌گیری می‌گردد.

محیط حرفه: مهمترین راهبرد در این حوزه، تشکیل

انجمنها و نهادهای حرفه‌ای فعال در این حوزه است. نهادهای حرفه‌ای فعال می‌توانند در آگاهی‌دهندگی و آموزش نقش حسابداری مدیریت، کاربردها و مزایای آن بسیار موثر واقع شوند. همچنین ایجاد مجلات تخصصی در حوزه حسابداری مدیریت و ارائه افته‌های آموزشی واقعی در این مجلات می‌تواند در آموزش حسابداران مدیریت بسیار موثر واقع گردد. از دید

مدیران: مقوله مهم مرتبط با مدیران، دانش مالی آنان

است. آشنایی تصمیم‌گیرندگان با ادبیات حسابداری و دانش مالی آنان عاملی مهم از دید مصاحبه‌شوندگان است. مقوله دیگر دانش مدیران نسبت به حسابداری مدیریت است. دانش مدیران نسبت به حسابداری مدیریت برای آنان انگیزه بخش است و همچنین در درک اهمیت حسابداری مدیریت از دید تصمیم‌گیرندگان بسیار اثربخش است. در واقع هنگامی که حسابداری مدیریت در چارچوب ذهنی مدیران شکل بگیرد، آنان نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت احساس نیاز می‌کنند. مقوله مهم دیگر نوع دیدگاه مدیران نسبت به حسابداری مدیریت است. اعتقاد مدیران به واحد حسابداری مدیریت و دیدگاه آنان نسبت به نقش واحد حسابداری مدیریت در سازمان بسیار مهم است.

گزارشات: مقوله‌های بسیار مهم در ارائه گزارشات، به

موقع بودن و مربوط بودن گزارشات حسابداری مدیریت است. همچنین مقوله دیگر حجم گزارشات است. اکثر مدیران مایل به دریافت اطلاعاتی مختصر و مفید هستند. شکل گزارشات نیز مقوله‌ای تاثیرگذار است. استفاده از نمودار، اشکال و جداول در گزارشات و همچنین رنگی بودن گزارشات جذابیت لازم و میل به خواندن گزارشات را در مدیران ایجاد نموده و آنان را ترغیب به استفاده از گزارشات می‌نماید. مقوله دیگر کیفیت گزارشات است. قابل فهم بودن، دقت و صحت گزارشات از جمله عوامل تاثیرگذار هستند.

سازمان: مقوله مهم از دید مصاحبه‌شوندگان، جایگاه

سازمانی واحد حسابداری مدیریت است که شامل اهمیت، جایگاه، پذیرش و مقبولیت این واحد در سازمان است. مقوله بعدی سطوح نظارت بر حسابداران مدیریت است. در بسیاری از شرکتهای ایرانی، واحد حسابداری مدیریت زیرمجموعه مدیریت مالی قرار دارد در صورتی که در بسیاری از کشورهای پیشرفته، حسابداری مدیریت بازوی سمت راست مدیرعامل و هیئت مدیره است و جایگاه آن بالاتر از مدیریت مالی است. در واقع حسابداران مدیریت می‌بایست بخشی از اطلاعات مورد نیاز خود را از بخش مالی، بخشی را از تولید و ... تهیه نمایند بنابراین در بسیاری از کشورها این واحد زیر مجموعه مدیریت مالی قرار ندارد. به عقیده مصاحبه‌شوندگان، واحد حسابداری مدیریت می‌بایست تحت نظارت مدیرعامل و هیئت مدیره باشد زیرا آنان رغبت بیشتری به دریافت اطلاعات دارند و همچنین حمایت آنان، تعاملات حسابداران مدیریت با سایر بخشها و دسترسی آنان به اطلاعات را سهولت می‌بخشد. عامل بعدی

مدیران: از جمله مقوله‌های مداخله‌گر مرتبط با مدیران، تضاد منافع است. به علت تمایل مدیران به نشان دادن وضعیت مناسب از فعالیتهای شرکت، در برخی موارد، گزارشات حسابداری مدیریت دارای تضاد با منافع مدیران ارشد سازمان می‌باشد. مقوله بعدی سانسور گزارشات حسابداری مدیریت توسط مدیران مالی است. در سازمانهایی که واحد حسابداری مدیریت زیرمجموعه مدیریت مالی است، در برخی موارد، مدیران مالی به علت عدم تمایل به گزارش نمودن برخی مشکلات و مسائل، اقدام به دستکاری و سانسور گزارشات حسابداری مدیریت می‌نمایند. مقوله بعدی رویکرد دیکتاتورمآبانه مدیران در تصمیم‌گیری است. برخی مدیران ترجیح می‌دهند به جای استفاده از گزارشات حسابداری مدیریت، بر اساس باورها و ذهنیات شخصی خود اقدام به تصمیم‌گیری نمایند و با مقاومت نشان دادن در مقابل این گزارشات، حس شخصی خود را در تصمیم‌گیری ارجح می‌دانند.

بستر:

بسترها در دو گروه کلان و سازمانی قرار می‌گیرند.

کلان: از جمله این مقوله‌ها، ساختار کلان اقتصادی می‌باشد. شامل ثبات اقتصادی، شرایط تحریمی، شرایط تورمی، محیط رقابتی، ورود رقبای خارجی و امکان تعیین قیمت رقابتی. فرهنگ سازمانی شامل روحیه کار گروهی در سازمان، ساختار سیاسی شامل ساسیتهای کلان کشور و ساختار محیطی شامل سرعت تغییر تکنولوژی و نیز سرعت تغییر قوانین می‌باشد.

سازمان: یکی از این مقوله‌ها ساختار سازمانی شامل وجود چارت سازمانی و کنترل‌های داخلی می‌باشد. مقوله بعدی نیز اندازه سازمان می‌باشد.

پیامدها:

در صورت اجرای راهبردها، پیامدهای مورد نظر، تمایل مدیران به دریافت اطلاعات از حسابداری مدیریت می‌باشد و در واقع گزارشات حسابداری مدیریت پشتیبان تصمیم‌گیریهای مدیران قرار می‌گیرد. همچنین گزارشات حسابداری مدیریت تاثیرگذار بر عملکرد مدیران و سود شرکت می‌گردد. در این صورت اطلاعات حسابداری مدیریت حساسیت زایی لازم در مدیران ایجاد کرده است.

مصاحبه شوندگان، الزام نهادهای مقرراتی به ایجاد واحد حسابداری مدیریت در سازمانهای مربوطه نیز مقوله دیگری در این حوزه است که سبب آشنایی بیشتر با حسابداری مدیریت و ارتقای جایگاه آن در سازمانها می‌گردد. تعاملات حرفه و دانشگاه و در واقع ارتباط دانشگاه و صنعت نیز در ایجاد نیروهای متخصص و با تجربه عاملی تاثیرگذار است. از سوی دیگر به عقیده برخی مصاحبه شوندگان، ایجاد واحد درسی حسابداری مدیریت در مقطع کارشناسی نیز سبب آشنایی فارغ التحصیلان این مقطع که جذب بازار کار می‌شوند با حسابداری مدیریت می‌گردد.

گزارشگری: یک عامل راهبردی مهم در گزارشگری، ارائه تحلیلهای لازم در گزارشات است. تحلیلی بودن گزارشات می‌تواند کمک موثری به مدیران برای تصمیم‌گیری نماید و حساسیت لازم را در آنان ایجاد می‌کند. از جمله تحلیلهای فعالیتها و روندهای شرکت، اطلاعات رقبا و نیز تحلیل نیازهای مشتریان. مقوله راهبردی دیگر ارائه اطلاعات کیفی در کنار اطلاعات کمی در گزارشات حسابداری مدیریت است.

شرایط مداخله گر:

شرایط مداخله گر را می‌توان در سه گروه سازمانی، مدیران و گزارشگری طبقه بندی نمود.

سازمان: یکی از مقوله‌های مهم در سطح سازمان، مقاومت سازمانی نسبت به حسابداری مدیریت است. که شامل مقاومت سازمانی در برابر حسابداران مدیریت و مقاومت در برابر ارائه اطلاعاتی مورد نیاز به آنان می‌گردد. عدم ارائه اطلاعات به حسابداران مدیریت سبب پایین آمدن کیفیت گزارشات آنان می‌شود. مقوله بعدی عدم دسترسی به اطلاعات می‌باشد. خلا اطلاعاتی در سازمان، عدم یکپارچگی اطلاعات و عدم وجود نرم‌افزارهای جامع، سبب در دسترس نبودن اطلاعات مورد نیاز در سازمان می‌گردد. هزینه منفعت تهیه و اجرای گزارشات حسابداری مدیریت نیز از جمله مقوله‌های مداخله گر می‌باشد.

گزارشگری: از جمله مقوله‌های مداخله‌گر در این حوزه، عدم صحت داده‌های ارائه شده به حسابداران مدیریت است. عدم دقت داده‌های ارائه شده به حسابداران مدیریت توسط سایر بخشها، سبب پایین آمدن کیفیت گزارشات و در نتیجه کاهش حساسیت زایی این اطلاعات در مدیران می‌گردد. عامل بعدی سطحی بودن گزارشات است. سطحی بودن گزارشات حسابداران مدیریت و عدم اطلاع دقیق از ریز فعالیتها و عملیات شرکت، سبب کاهش حساسیت زایی این گزارشات می‌گردد.

۶- ارزیابی و اعتباربخشی به الگو

روایی در تحقیقات کیفی بدین معناست که مفاهیم و گزاره‌های نظام‌مندی که برای توضیح موقعیت مشخصی از جهان اجتماعی و انسانی به دست می‌دهیم و در اینجا "نظریه زمینه بنیان" است، بتواند موجهیت میان ذهنی لازم را داشته باشد، چه از حیث ارتباط معنادار نظریه با داده‌ها و شواهد لازم از یک موقعیت و چه از جهت اعتباری که دلیل‌آورهای محقق با خود دارد، به نحوی که متقاعدکنندگی عمومی داشته باشد، شهود و دعوی شخصی نباشد، و قوت استنباطها و صحت منطقی استنتاجها بتواند یک نظریه را اعتبار بخشد (فراسخ‌خواه، ۱۳۹۵). به منظور اعتباربخشی به الگو و نتایج تحقیق مطابق با نظریه زمینه بنیان از معیارهای زیر استفاده شده است:

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف. به‌طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد.

کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود.

مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل‌باور است؛ به‌منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیان و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی، کوربین و استراوس شاخص‌های مقبولیت را معرفی کرده‌اند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هنگامی که شرکت‌ها با نا اطمینانی فزاینده‌ای مواجه می‌شوند، اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق فراهم نمودن ورودی اساسی برای ایجاد حساسیت در مدیران سازمان‌ها، نقش توانمندسازی را ایفا نماید. این فرآیند، حساسیت‌زایی از طریق اطلاعات حسابداری نام دارد. برای ایجاد حساسیت نسبت به اطلاعات در مدیران، شرایطی نیز باید ایجاد گردد. این تحقیق به طراحی الگویی جهت حساسیت‌زایی در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت با به‌کارگیری تئوری زمینه بنیان پرداخته است. تحقیق پیش رو به‌ویژه بر

روی تعاملات میان استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت تأکید نموده است. اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند پشتیبانی لازم را از تصمیم‌گیری‌های مدیران به عمل آورد و این تصمیم‌گیری‌ها را مؤثرتر و کارا تر سازد. بقای شرکت‌ها در بازارهای جهانی با رقابت بسیار زیاد تا حد زیادی وابسته به نقش حسابداری مدیریت است که امکان ارزیابی موفق موقعیت‌های استراتژیک را فراهم می‌آورد. در پژوهش حاضر با هر دو سوی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری مدیریت مصاحبه‌هایی انجام پذیرفت و در نهایت الگویی جامع به منظور حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران ارائه گردید. مطابق با الگوی حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران، راهبردهای مورد نظر ارائه گردیده و اینکه این راهبردها در شرایطی اعم از بستر و مداخله گر باید اجرا گردد و چه پیامدهایی را در بردارد. این راهبردها در سه سطح سازمان، محیط حرفه و گزارشگری، تقسیم بندی گردیده است. راهبردهای سازمانی شامل تعاملات حسابداران مدیریت با سایر بخشهای سازمان؛ ارایه آموزشهای لازم به حسابداران مدیریت؛ آموزش حسابداری مدیریت به مدیران؛ آگاهی دادن به مدیران نسبت به قابلیتها و کاربردهای حسابداری مدیریت؛ آگاهی دادن به مدیران نسبت به مزایا و قابلیت‌های گزارشات حسابداری مدیریت در کمک به تصمیم‌گیری‌هایشان؛ ایجاد اختیارات لازم و مشوقها برای حسابداران مدیریت؛ الزام سایر واحدها به ارایه اطلاعات لازم به حسابداران مدیریت؛ استفاده مدیران از مشاوران متخصص و به اشتراک گذاری تجارب مدیران سایر سازمانها در استفاده از گزارشات حسابداری مدیریت می‌باشد. راهبردهای محیط حرفه شامل تشکیل انجمنها و نهادهای فعال در حوزه حسابداری مدیریت؛ الزام نهادهای مقرراتی به ایجاد واحد حسابداری مدیریت و تعاملات حرفه و دانشگاه می‌باشد. راهبردهای گزارشگری نیز شامل ارائه اطلاعات کیفی و کمی در گزارشات و ارائه تحلیلهای لازم در گزارشات می‌باشد.

با توجه به نتایج تحقیق باترفیلد (۲۰۱۶)، چالش‌های اصلی برای استخراج ارزش از گزارش‌ها برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری مربوط به در دسترس بودن، ثبات، دقت و مطابق بودن با نیازهای استفاده‌کننده بود. مطابق با الگوی ارائه شده در این تحقیق نیز، دسترسی حسابداران مدیریت به اطلاعات، کیفیت گزارشات و درک نیازهای اطلاعاتی مدیران توسط حسابداران مدیریت جز عوامل علی‌الگو طبقه بندی شده‌اند. نتایج تحقیق دبونو (۲۰۱۴)، نشان داد که اعتماد به حسابدار هنگام تعیین اینکه آیا تصمیم‌گیرندگان از اطلاعات حسابداری

استفاده می‌کنند، از هرگونه ملاحظات دیگری فراتر می‌رود. مطابق با الگوی پژوهش حاضر نیز ویژگیهای اخلاقی حسابداران مدیریت شامل قابلیت اعتماد آنان جز عوامل علی‌الگو می‌باشد. نتایج تحقیق زارعی و برزگر (۱۳۹۶) نشان داد که جداول و نمودارهای تکمیلی سبب بهبود کیفیت تصمیم‌گیری می‌شود. همچنین نتایج نشان داد مدیران با ارائه جدول و نمودار، قادر به تصمیم‌گیری بهتری بوده و امتیاز بسیار بالایی را دریافت نموده‌اند و در شرایطی که اطلاعات را تنها به شکل جدول دریافت کردند، عملکرد ضعیفی را نشان دادند. در الگوی ارائه شده تحقیق حاضر نیز شکل گزارشات شامل استفاده از نمودارها، اشکال و جداول جز عوامل علی‌الگو طبقه بندی گردیده‌اند. همچنین نتایج تحقیق کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۷) و بهرام‌فر و همکاران (۱۳۸۶)، نشان داد که عدم آشنایی مدیران به ابزارها، مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت، عامل مهمی در عدم توسعه حسابداری مدیریت در سازمانها می‌باشد. همچنین بهرام‌فر و همکاران (۱۳۸۶) به نقش تهیه اطلاعات به موقع توسط حسابداران در این زمینه اشاره نمودند. مطابق با الگوی پژوهش حاضر نیز آشنایی مدیران با حسابداری مدیریت و نیز به موقع بودن اطلاعات از جمله عوامل علی‌تاثیرگذار در حساسیت‌زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران می‌باشد.

در این پژوهش، علاوه بر این عوامل، مقوله‌های متعدد دیگری در قالب الگوی ارائه شده، بیان گردیده‌است. به طور کلی اجرای راهبردهای ارائه شده در الگو با در نظر گرفتن بستر و شرایط مداخله‌گر، سبب تمایل مدیران به دریافت اطلاعات از حسابداران مدیریت و تاثیرگذاری گزارشات حسابداری مدیریت بر روی عملکرد مدیران و سود شرکت می‌گردد. همچنین گزارشات حسابداری مدیریت، پشتیبان تصمیم‌گیریهای مدیران قرار می‌گیرد.

انجمنها و نهادهای حرفه‌ای فعال در حوزه حسابداری مدیریت می‌توانند در آگاهی‌دهندگی و آموزش حسابداری مدیریت، کاربردها و مزایای آن نقش موثری داشته باشند. زیرا از جمله مهمترین راهبردها، آموزش به حسابداران مدیریت و مدیران است. مجلات تخصصی در حوزه حسابداری مدیریت با ارائه افته‌های آموزشی واقعی در این مجلات، می‌توانند در آموزش حسابداران مدیریت بسیار موثر واقع گردند. همچنین تعاملات میان حرفه و دانشگاه نیز در ایجاد نیروهای متخصص و با تجربه بسیار حائز اهمیت است. از سوی دیگر الزام نهادهای مقرراتی به ایجاد واحد حسابداری مدیریت در سازمانهایی که دارای شرایط لازم (ملاحظات اندازه سازمان، هزینه منفعت و ...) می‌باشند در آگاهی نسبت به حسابداری مدیریت و قابلیتها

و مزایای آن بسیار تاثیر گذار خواهد بود. ساختار سازمانی شرکت می‌بایست به گونه‌ای باشد که تعاملات حسابداران مدیریت با سایر بخشها به سهولت انجام پذیرد و با تفویض اختیارات لازم به واحد حسابداری مدیریت، دسترسی به موقع آنان به اطلاعات سازمان صورت پذیرد. وجود سیستمهای یکپارچه اطلاعاتی در سازمان نیز دسترسی حسابداران به اطلاعات را سهولت می‌بخشد. همچنین ایجاد کنترلهای داخلی موثر در سازمان نیز سبب بالا رفتن صحت و دقت داده‌های ارائه شده به حسابداران مدیریت می‌گردد که در نهایت سبب افزایش کیفیت گزارشات می‌گردد. در بسیاری از کشورهای پیشرفته، واحد حسابداری مدیریت بازوی سمت راست هیئت مدیره و مدیرعامل است و جایگاه آن بالاتر از مدیریت مالی است. در صورتی که واحد حسابداری مدیریت به صورت مستقیم تحت نظارت مدیر عامل و هیئت مدیره باشد، حسابداران مدیریت به صورت کارآتری نیازهای اطلاعاتی مدیران را درک نموده و همچنین با ارتقا جایگاه سازمانی آنان و تفویض اختیارات لازم، حسابداران مدیریت دسترسی بهتری به اطلاعات سازمان دارند و همین مسئله سبب افزایش کیفیت گزارشات حسابداری مدیریت و در نهایت افزایش حساسیت‌زایی این اطلاعات در مدیران می‌گردد. نحوه ارائه و کیفیت گزارشات نیز عاملی تاثیرگذار است. حجم بالای گزارشات از زمان و حوصله مدیران خارج است و احتمال حساسیت‌زایی اطلاعات را در مدیران کاهش خواهد داد. بنابراین گزارشات حسابداران مدیریت باید به صورت خلاصه و کم حجم تهیه گردد. استفاده از نمودارها و جداول و همچنین رنگی بودن گزارشات نیز عامل مهمی در حساسیت‌زایی این گزارشات است. همچنین کیفیت گزارشات، مفید و مربوط بودن، شفاف و قابل فهم بودن، دقیق بودن و صحت گزارشات و ... نیز در حساسیت‌زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران موثر است. حسابداران مدیریت می‌بایست در گزارشات خود علاوه بر اطلاعات کمی، اطلاعات کیفی را نیز ارائه نمایند و در این گزارشات تحلیلهای با کیفیت و کاربردی نیز ارائه نمایند. حسابداران مدیریت با افزایش مهارتهای خود از جمله مهارتهای اجتماعی و ارتباطی و همچنین مهارتهای لازم در گزارش نویسی و استفاده از نرم افزارهای مرتبط با این حوزه؛ می‌توانند حساسیت‌زایی اطلاعات حسابداری مدیریت را در مدیران افزایش دهند. تشکیل واحد حسابداری مدیریت از تخصصهای مختلف شامل حسابداری، مهندسی صنایع، بازاریابی، فناوری اطلاعات و ... و نیز آشنایی حسابداران مدیریت با سایر دانشها از جمله برنامه ریزی تولید، بازاریابی، منابع انسانی، فناوری

- اطلاعات و ... نیز عاملی تاثیرگذار در حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت می باشد.
- پیشنهاد برای پژوهشهای آتی
- (۱) در پژوهش حاضر از الگوی حساسیت زایی به منظور ایجاد حساسیت در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت استفاده شده است. در پژوهشهای آتی، می توان از الگوی حساسیت زایی در سایر حوزه های مرتبط با حسابداری نیز استفاده نمود.
- (۲) در پژوهشهای آتی، می توان با استفاده از روشهای کمی، عوامل موثر بر حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران را بررسی نمود.
- (۳) اعتماد به حسابداران یکی از عوامل مهم در حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران است. در پژوهشهای آتی می توان بررسی نمود که چه عوامل و استراتژی هایی سبب ایجاد اعتماد میان مدیران و حسابداران می گردد.

محدودیت های پژوهش

- یکی از محدودیت های پژوهش حاضر مربوط به رویکرد آن است. از آنجا که در پژوهشهای کیفی، پدیده مورد نظر در بستری که رخ می دهد مورد مطالعه قرار می گیرد، لذا امکان تعمیم پذیری نتایج و یافته های تحقیق به دیگر شرایط و موقعیتها محدود می باشد.

فهرست منابع

- * ابراهیمی کردلر، علی و مقدسی پور، هنگامه (۱۳۹۳). تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*. شماره بیست و سوم. ص ۵۷-۸۳.
- * استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. اصول روش تحقیق کیفی. ترجمه: بیوک محمدی (۱۳۹۳). تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- * استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. مبانی پژوهش کیفی، فنون و مراحل تولید نظریه زمینه ای. ترجمه: ابراهیم افشار (۱۳۹۶). نشر نی.
- * اعظمی، محمد؛ فتاحی، رحمت الله و پریخ، مهری (۱۳۹۵). نظریه معنابخشی و کاربرد آن در پشتیبانی از رفتار اطلاع جویی کاربران در محیط رابط کاربر پایگاه های اطلاعاتی. *پژوهش نامه کتابداری و اطلاع رسانی*. (۱)۶، ص ۲۵-۴۷.
- * ایمان، محمدتقی (۱۳۹۳). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی (چاپ دوم). قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- * بهرام فر، نقی؛ خواجهی، شکراله و ناظمی، امین (۱۳۸۶). شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله توسعه و سرمایه*. شماره اول. ص ۹۳-۱۱۶.
- * ثقفی، علی و برزگر، قدرت اله (۱۳۹۱). تحقیقات حسابداری مدیریت؛ با تاکید بر روش تحقیق کیفی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*. شماره ۱. ص ۴-۱۹.
- * حساس یگانه، یحیی؛ دیانتی دیلمی، زهرا و نوروز بیگی، ابراهیم (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله حسابداری مدیریت*. شماره هشتم. ص ۱-۱۸.
- * خدای پور، احمد و طالبی، رقیه (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*. شماره دوم. ص ۱۱۷-۱۳۷.
- * رضایی دولت آبادی، حسین و مهرآذین، سمیرا (۱۳۹۲). تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمانها، در محیطهای متغیر و پویا. *پژوهش حسابداری*. شماره هشتم. ص ۸۹-۹۹.
- * زارعی، سونیا و برزگر، الهه (۱۳۹۶). ارزیابی تأثیر تصویرسازی داده ها در گزارش های حسابداری مدیریت بر تصمیم گیری مدیران. *فصلنامه حسابداری مدیریت*. شماره سی و چهارم. ص ۱-۱۳.
- * صالحی، اله کرم؛ مرادی، محمد و بزرگمهریان، شاهرخ (۱۳۹۴). واکاوی نارساییها و تنگناهای مربوط به نقش حسابداری در فرآیند تصمیم گیری مدیران. *پژوهش حسابداری*. شماره ۱۸. ص ۵۱-۶۸.
- * صالحی، اله کرم؛ احمدی، محمدعلی و هاشمی بلمیری، سمیرا (۱۳۹۵). تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت با تاکید بر مبانی فلسفی. *پژوهش حسابداری*. شماره ۲۵. ص ۳۷-۵۵.
- * فراستخواه، مقصود (۱۳۹۵). روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر نظریه برپایه نشر آگاه.
- * کاشانی پور، محمد؛ حمیدی زاده، علی؛ کاظم پور، مرتضی و کبیری پور، مرتضی (۱۳۹۷). تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت. *فصلنامه حسابداری مدیریت*. سال یازدهم. شماره ۳۶. ص ۸۱-۹۲.
- * کرمی، غلامرضا و بیک بشرویه، سلمان (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده سازی نظام ارزشهای منصفانه در ایران با تاکید

یادداشت ها

1. Chartered Institute of Management Accountants
2. Institute of Management Accountants
3. Sense Making Theory
4. بر طبق نظر پیر بوردیو، عاملان اجتماعی همواره و به طور متداوم بر طبق معیارهای اقتصادی و عقلانی صریح، محاسبه نمی کنند. بلکه عاملان اجتماعی مطابق با وضعیت ها و مهارت عملی، عمل می کنند. عاملان اجتماعی بر طبق احساسی که برای بازی دارند، عمل می کنند. (معمولاً این احساس با ریختار و بازی با میدان یکسان در نظر گرفته می شود.)
5. Interpretive
6. Grounded Theory
7. Snowball sampling
8. Theoretical sampling
9. Theoretical saturation
10. Open coding
11. Axial coding
12. Causal conditions
13. Context
14. Phenomena
15. Intervening conditions
16. Action strategies
17. Consequences

- بر اندازه گیری. بررسیهای حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۴. شماره ۴. ص ۵۷۳-۵۹۶
- * مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار. شماره بیست و سوم. ص ۱۰۳-۱۳۷.
- * Butterfield, E. (2016). Managerial Decision-making and Management Accounting Information.
- * Debono, F. (2014). Management accounting and sensemaking-a grounded theory study of Maltese manufacturing SMEs (Doctoral dissertation, University of Southampton).
- * Ericson, T. (2001). Sensemaking in organisations—towards a conceptual framework for understanding strategic change. Scandinavian journal of management, 17(1), 109-131.
- * Oboh, C. S., & Ajibolade, S. O. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. Future Business Journal, 3(2), 119-137.
- * Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2018). Management accounting innovations in a time of economic crisis. The Journal of Economic Asymmetries, 18, e00106.
- * Pierce, B. & O'Dea, T. (2003), "Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared", The British Accounting Review, vol. 35, no. 3, pp. 257-290.
- * Scapens, R. W. and Bromwich, M. (2001), Editorial Report: Management Accounting Research: the first decade, Management Accounting Research, Vol. 12, No. 2, pp. 245-254.
- * Thiel, C. E., Bagdasarov, Z., Harkrider, L., Johnson, J. F., & Mumford, M. D. (2012). Leader ethical decision-making in organizations: Strategies for sensemaking. Journal of Business Ethics, 107(1), 49-64.
- * Tillmann, K. (2003). Strategic management accounting and sense making: A grounded theory study (Doctoral dissertation, University of Southampton).
- * Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (2005). Organizing and the process of sensemaking. Organization science, 16(4), 409-421.
- * Wouters, M. & Verdaasdonk, P. (2002), "Supporting Management Decisions with Ex ante Accounting Information", European Management Journal, vol. 20, no. 1, pp. 82-94.