



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۲ / شماره ۳ (پیاپی ۴۷) / پائیز ۱۴۰۲
صفحه ۱۷۷ تا ۱۷۸

ارائه الگویی برای تکامل حسابداری مدیریت در سازمان های دولتی و خصوصی با رویکرد نهادی

پانیز شکرایی فرد

دانشجوی دکترای تخصصی رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
paniz_shokraei.fard@yahoo.com

هاشم نیکومرام

استاد بازنشسته، گروه مالی و حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

موسس و رئیس انجمن مهندسی مالی ایران

h-nikoomaram@srbiau.ac.ir

محمدحامد خان محمدی

دانشیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران

dr.khanmohammadi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۸/۱۲

چکیده

حسابداری مدیریت تغییرات زیادی را در طی عمر خود طی کرده است. پژوهشهای زیادی وجود دارد که بر روی تغییرات حسابداری مدیریت تمرکز می کنند و با شیوه های گوناگون اقدام به تصویرگری آن در پژوهش های مختلف و با رویکردهای متفاوت نموده است. در این میان، ظهور رویه های جدید حسابداری مدیریت به اندازه مناسب به وسیله 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 کاستی های مرتبط با تغییرات حسابداری مدیریت در این زمینه می باشد. نتایج این پژوهش می تواند الگوی مناسبی برای ساختاردهی حسابداری مدیریت در شرکت های خصوصی و به ویژه شرکت هایی که اخیراً خصوصی سازی شده اند، ارائه کند. در این راستا، برای رسیدن به مدل نهادی پیشنهادی، به روش توسعه ای، ابتدا رویکرد اقتصاد نهادگرایی سنتی و نوین و سپس جامعه شناسی نوین نهادی بررسی شد و نهایتاً مدل ترکیبی از این سه رویکرد به یک مدل نهادی در تکامل حسابداری مدیریت در شرکت های ایران شکل گرفت. در ادامه پیشنهادهایی با توجه به انواع ایزومورفیسیم های اجباری، تقلیدی، هنجاری، نهادی و رقابتی در دو قلمرو اقدام و عمل مدل نهادی پیشنهادی برای تکامل حسابداری مدیریت ارائه گردید.

واژه های کلیدی: ایزومورفیسیم، رویکرد نهادی، حسابداری مدیریت، قدرت منابع، اقتصاد نهادگرا.

۱- مقدمه

هدف اولیه اطلاعات حسابداری کمک به کاربران در تصمیم‌گیری است. حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که اطلاعاتی را برای مدیران فراهم می‌کند و یک بخش اساسی از فرآیند استراتژیک در یک سازمان را شکل می‌دهد و شامل فرآیند شناسایی، سنجش، جمع‌آوری، تحلیل، تدارک، تفسیر و تسهیم اطلاعات است که به مدیران در انجام اهداف سازمانی کمک می‌کند.

در سال‌های اخیر، «تغییر» موضوع پژوهش و بحث و بررسی در متون حسابداری مدیریت شده است. علاوه بر تجزیه و تحلیل ماهیت تغییر (اودین و هاپر^۱، ۲۰۰۱) و پیشنهادهای مربوط به نوع‌شناسی تغییر (لوکا و مدل^۲، ۲۰۱۰)، مطالعات متعددی منتشر شده است که روش تأثیرگذاری روش‌های حسابداری مدیریت جدید را بررسی می‌کند. به طور خاص، از منظر نهادی، سیستم حسابداری مدیریت به عنوان جزء غیرقابل تفکیک‌پذیری با قوانین و هنجارهای غالب که ساختار اجتماعی و سازمانی را تشکیل می‌دهند، دیده می‌شود (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰). این موضوعات بدین جهت مهم است که در دهه‌های اخیر، توجه به نقش محیط در علوم مختلف و به ویژه علوم اجتماعی صورت گرفته است.

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 به وسیله تئوری نهادگرایی سنتی قدیم و جدید توضیح داده نشده است. با توجه به موضوع، این پژوهش به دنبال ارائه یک رویکرد جدید به منظور رفع کاستی‌های مرتبط با تغییرات حسابداری مدیریت در این زمینه می‌باشد.

سیر نظریه‌های حسابداری: انتقال نظام‌های جدید به

عرصه عمل

مطالعات حسابداری متعددی به منظور ایجاد توصیفات مختلف در مورد فرآیندهای اجرایی به عنوان یک موضوع کلاسیک در پژوهش‌های حسابداری مدیریت، طرح شده‌اند. پرستون و همکاران (۱۹۹۲) به بررسی و شکل‌گیری یک سیستم حسابداری مدیریت بر مفاهیم لاتوری «ساخت، شبکه و جعبه سیاه» تاکید دارند آن‌ها بر «نوشتار، عمل از راه دور و مرکز محاسبه» متمرکز هستند. مطالعات تاریخی میلر، مطالعه موردی است که نه تنها اسناد و مدارک تاریخی را ذکر می‌کند بلکه به

ذکر مباحث کیفی و مشاهدات میدانی نیز می‌پردازد (پرستون و همکاران، ۱۹۹۲). بنابراین یکی از بخش‌های این فرآیند که بایستی مورد تحلیل قرار گیرد، روش‌هایی است که در آنها بر اساس منافع افراد شکل می‌گیرد و چگونگی صورت گرفتن تلاش‌ها برای متقاعد کردن ذینفعان بالقوه درباره مزایای سیستم مورد نظر می‌باشد.

پژوهش حسابداری متأثر از ANT بر این ادعا استوار است که حدود سازمانی از واسطه‌ها بهره می‌گیرد و تا حدی بوسیله محاسبات حسابداری ساخته می‌شود. هر چند محاسبات به نوبه خود بوسیله بازیگران سازمانی نیز تعبیر و تفسیر می‌شوند.

تغییر در حسابداری مدیریت

در چهار دهه گذشته بحث‌های زیادی در ادبیات حسابداری مدیریت و مربوط با آن صورت گرفته است. در تحقیقات حسابداری مدیریت دهه ۱۹۷۰ دوره‌ای از مدل‌های ریاضی اقتصادی بود (اسکاپنز، ۲۰۰۶). در طول و پس از آن دوران، سیستم‌ها در بافت تاریخی حسابداری مدیریت توسط تعداد زیادی از مطالعات مورد بررسی قرار گرفتند (جانسون، ۱۹۷۲؛ جانسون؛ جانسون، توماس، اچ، ۱۹۷۵؛ جانسون، ۱۹۷۸؛ جانسون، ۱۹۸۱؛ کاپلان، ۱۹۸۴؛ هوسکین و مکوه، ۱۹۸۶؛ لاف، ۱۹۸۶؛ میلر و اولری، ۱۹۸۷؛ ماکوه، ۱۹۸۸؛ بوگن، ۱۹۸۹؛ لاف، ۱۹۹۱؛ لاف، ۱۹۹۵؛ فوجیمورا، ۲۰۰۷). با این حال، تحقیقات باید بر روی سیستم‌ها و شیوه‌های حسابداری مدیریت فعلی با مطالعه توسعه چنین سیستم‌هایی در زمینه تاریخی آنها متمرکز شود. جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) حسابداری مدیریت پس از پیشرفت چشمگیر در فناوری و سیستم‌های اطلاعات، اهمیت خود را از دست داده است. از یک سو، برخی از محققان استدلال کرده‌اند که سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی همچنان مورد استفاده قرار می‌گیرند (دروری و همکاران، ۱۹۹۳؛ برنز و یزدی فر، ۲۰۰۱).

تغییر حسابداری مدیریت در سال‌های اخیر به موضوعی بحث برانگیز تبدیل شده است. این که آیا حسابداری مدیریت تغییر نکرده است، تغییر کرده یا باید تغییر کند، همه مورد بحث قرار گرفته است. علاوه بر این، به نظر می‌رسد که محیطی که حسابداری مدیریت در آن اعمال می‌شود، با پیشرفت در فناوری اطلاعات، بازارهای رقابتی‌تر، ساختارهای مختلف سازمانی و شیوه‌های جدید مدیریت تغییر کرده است (عزامل و همکاران^۳، ۱۹۹۳، ۱۹۹۶). گرچه برخی ممکن است ادعا کنند که ماهیت اساسی سیستم‌ها و شیوه‌های حسابداری مدیریت تغییر نکرده

³ Ezzamel et al

¹ Uddin & Hopper

² Lukka & Modell

استفاده از تکنیک‌هایی نظیر تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت بوده است.

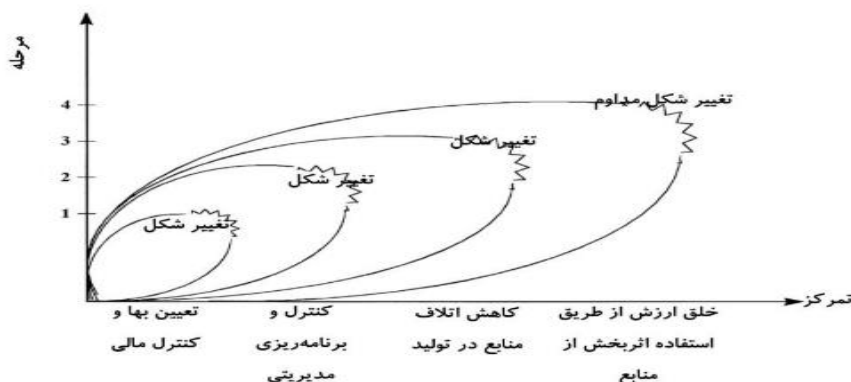
- مرحله سوم (۱۹۸۵ تا ۱۹۹۵): با افزایش رقابت جهانی و توسعه سریع تکنولوژی در اوایل دهه ۸۰ میلادی، بسیاری از بخش‌های صنعت تحت تأثیر قرار گرفتند. در این مرحله مدیریت بر کاستن از هزینه‌ها متمرکز بود اما تحلیل فرآیند به وسیله تکنولوژی‌ها صورت گرفت. در این زمان، تأکید حسابداری مدیریت معطوف به کاهش اتلاف منابع مورد استفاده در تولید بوده است.
- مرحله چهارم که بعد از سال ۱۹۹۵ شکل گرفت. در این مرحله، تأکید بر خلق ارزش از طریق استفاده‌ی اثربخش از منابع است و تکنیک‌های محرک ارزش برای مشتری و سهامدار و همچنین نوآوری‌های سازمانی را مورد توجه قرار می‌دهد. طبق بیان فدراسیون بین‌المللی حسابداران بعد از سال ۱۹۸۵ توجه دنیا و به‌خصوص کشورهای توسعه‌یافته به سمت مرحله چهارم حسابداری مدیریت معطوف بوده است (دیانتی و همکاران، ۱۳۹۴). شکل شماره ۱، تاریخچه تکامل حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

است (دروری و همکاران^۱، ۱۹۹۳)، شواهدی وجود دارد که استفاده از حسابداری مدیریت در فرایند آن تغییر کرده است (برومویچ و بهمانی^۲، ۱۹۸۹، ۱۹۹۴) در حال حاضر به نظر می‌رسد مدیران از سیستم‌های حسابداری و گزارش‌های مالی معمول خود با انعطاف‌پذیری بیشتر و همراه با طیف وسیعی از اقدامات دیگر، اعم از مالی و غیرمالی استفاده می‌کنند (میلر و اولری^۳، ۱۹۹۳).

مراحل تغییر در حسابداری مدیریت

تکامل سیستم‌های حسابداری مدیریت در چهار دوره انجام شده است که شامل موارد زیر است:

- مرحله یک مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۹۵۰ میلادی است که تأکید و تمرکز اصلی حسابداری مدیریت (بهتر است بگوییم حسابداری صنعتی) بر تعیین بها و کنترل مالی بوده است و منبع اصلی اطلاعات در این مرحله، صورتهای مالی به‌شمار می‌رفت.
- مرحله دوم (۱۹۶۵ تا ۱۹۸۵) که توجه حسابداری مدیریت به سمت گردآوری اطلاعات به‌منظور تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی مدیریتی و کنترل از طریق



شکل یک: دوره‌های تکاملی حسابداری مدیریت از دیدگاه سازمان IFAC

بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. شواهد حکایت از آن دارد که متأسفانه در ایران، استفاده از حسابداری، به مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته و فرهنگ یاری جویی از رویه‌های حسابداری مدیریت به اندازه کافی در بین مدیران ترویج نیافته است. نتایج به دست آمده از انجام این تحقیق، اطلاعات نسبتاً جامعی از وضعیت بکارگیری تکنیک‌های

وضعیت کنونی حسابداری مدیریت در ایران

یگانه و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی که از ۱۰۵ شرکت بورسی در ایران صورت گرفت، مشخص شد که ۷۳.۶٪ از شرکت‌های مورد مطالعه در مرحله اول تکاملی، ۵۱.۴٪ در مرحله دوم، ۴۵.۸٪ در مرحله سوم و ۱۵.۳٪ در مرحله چهارم قرار گرفته‌اند. بعلاوه، تهیه اطلاعات برای گزارش‌های هزینه کنترل و تخصیص سالانه، مالی موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه،

³ Miller and O'Leary

¹ Drury et al

² Bromwich and Bhimani

نمودند که عبارتند از: ۱- آشنایی کم مدیران با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت، ۲- عدم کفایت آموزش های این بخش در دانشگاه و سایر موسسات آموزشی برای تربیت مدیران، ۳- عدم ارایه به موقع اطلاعات توسط سیستم حسابداری و ۴- تغییرات مداوم رویه های اقتصادی

۴- توپولوژی تغییر حسابداری مدیریت

برخی از محققان روابط بین عوامل مختلف سازمانی و سیستمها و شیوههای حسابداری مدیریت را مورد مطالعه قرار دادهاند، شواهد موجود در ادبیات نشان می دهد پدیده های معاصر در طبیعت ثابت نیستند (هاپوود، ۱۹۸۷). میزان تغییرات حسابداری مدیریت در شرکت های مالزی بیشتر از سایرین در کانادا، فرانسه و سنگاپور بوده است (لیبی و واترهاوس، ۱۹۹۶؛ سلیمان، اس، ۲۰۰۳؛ سلیمان و میچل، ۲۰۰۵؛ چانگریه، ۲۰۰۸). مطالعاتی که بر توافقی های انجام شده صورت گرفته است بر این اساس پایدار است که بالاترین سطح تغییر حسابداری مدیریت در کنترل، برنامه ریزی و هزینه سیستم های فرعی بوده است. جدول ۱، توپولوژی تغییرات حسابداری مدیریت را نشان می دهد.

حسابداری مدیریت در شرکت های نمونه که می تواند به تمامی شرکت های ایرانی تعمیم یابد ارائه می دهد. تکنیک هایی مانند تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترانزنامه، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، تجزیه و تحلیل نسبت های مالی، بودجه بندی سالانه و برنامه ریزی مواد به نسبت سایر موارد کاربرد بیشتری دارد که می تواند علت آن الزام شرکت ها توسط بورس اوراق بهادار به ارائه گزارش های بودجه ای باشد. با نگاهی به جایگاه شرکت های ایرانی در مراحل تکاملی آشکار می شود که هنوز از منظر اجرای رویه های حسابداری مدیریت، این شرکت ها در مراحل ابتدایی قرار دارند. محققان در حین اجرای این تحقیق و بر اساس ارتباطاتی که با مسئولین بخش حسابداری مدیریت شرکت های نمونه ایجاد نمودند، به این گمان رسیده اند که مدیران مذکور آشنایی های لازم را با تکنیک های نوین ندارند و این خود می تواند دلیل با اهمیتی در خصوص عدم اجرای تکنیک های موجود در مرحله سوم و چهارم تکاملی باشد؛ که این امر در تطابق با یافته های تحقیق بهرامفر و همکاران (۱۳۸۷) که به شناسایی مشکلات توسعه حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنها چهار عامل و مانع توسعه حسابداری مدیریت در ایران را شناسایی

جدول ۱: توپولوژی تغییرات حسابداری مدیریت (منبع: محقق)

نوع تغییر	تعریف	محققین
اضافات	معرفی تکنیک های جدید به عنوان افزونه های سیستم حسابداری مدیریت (به عنوان مثال اولین بار ارائه یک بسته اندازه گیری عملکرد غیر مالی یا یک سیستم هزینه یابی کیفیت).	سیموندز (۱۹۸۱)، کلارک (۱۹۸۵)، اینس و میچل (۱۹۹۰، ۱۹۹۵)، شیلدر و یانگ (۱۹۹۱)، برایت و همکاران (۱۹۹۲)، کاپلان و نورتون (۱۹۹۲)، دروری و همکاران (۱۹۹۳)، فریدمن و لین (۱۹۹۵)، یوشیکاوا و همکاران (۱۹۹۵)، داتون و فرگوسن (۱۹۹۶)، مک لارن (۱۹۹۹).
جایگزینی	معرفی تکنیک های جدید به عنوان جایگزینی برای بخشی از سیستم حسابداری مدیریت (به عنوان مثال جایگزینی هزینه های سنتی با هزینه یابی بر مبنای فعالیت یا سیستم بودجه بندی ثابت با بودجه بندی انعطاف پذیر).	اینس و میچل (۱۹۹۰)، اینس و میچل (۱۹۹۵)، دارلینگتون و همکاران (۱۹۹۲)، برایت و همکاران (۱۹۹۲) کاپلان و نورتون (۱۹۹۲)، دروری و همکاران (۱۹۹۳)، شنک (۱۹۹۶)، گوسلین (۱۹۹۷)، جونز و داگدیل (۱۹۹۸)، برنز و همکاران (۱۹۹۹)، می و بریان (۱۹۹۹)، اندرسون و یانگ (۲۰۰۱).
اصلاح خروجی	اصلاح خروجی اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت (به عنوان مثال تهیه هفته نامه در مقابل گزارش های واریانس ماهانه یا نمایش اطلاعات عددی به شکل گرافیکی).	کاپلان (۱۹۸۶)، اینس و میچل (۱۹۹۰، ۱۹۹۵)، گوسلین (۱۹۹۷)، اندرسون و یانگ (۲۰۰۱)، گراندون (۲۰۰۱).
اصلاح عملیات	اصلاح عملکرد فنی سیستم حسابداری مدیریت (به عنوان مثال استفاده از یک برنامه از پیش تعیین شده در مقابل نرخ واقعی سربار در سیستم هزینه یابی موجود یا استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون برخلاف مبنای بازرسی برای تفکیک هزینه های ثابت و متغیر).	اینس و میچل (۱۹۹۰)، کاپلان و نورتون (۱۹۹۲)، آمت و همکاران (۱۹۹۴)، برنز و همکاران (۱۹۹۹)، وایویو (۱۹۹۹).
کاهش	حذف یک روش حسابداری مدیریت بدون جایگزینی (به عنوان مثال کنار گذاشتن بودجه بندی یا توقف تجزیه و تحلیل تجزیه و تحلیل).	والاندر (۱۹۹۹).

رویکردهای نهادی اقتصادی موثر در تکامل حسابداری مدیریت

در این زمینه، مقایسه اقتصادی نهادی قدیمی (OIE)، اقتصادی نهادی جدید (NIE) و جامعه شناسی جدید نهادی (NIS) ضروری است. اقتصادی نهادی قدیمی و اقتصادی نهادی جدید ناشی از عدم توجه به نهادها در اقتصاد نئوکلاسیک قابل پیش بینی است (رادرفورد، ۱۹۹۵). رفتار و عملکرد اقتصاد، تمرکز اصلی هر دو OIE و NIE است. همچنین، هر دو آنها به تغییراتی که در عوامل اقتصادی رخ داده پاسخ می‌دهند. اگرچه این نگرانی مشترک در اقتصاد نهادی یافت می‌شود، اما تفاوت‌هایی بین آنها وجود دارد. مشارکتهای اصلی NIE توسط نورث و ویلیامسون در نظر گرفته می‌شود، در حالی که سهم اصلی OIE توسط ویلن، کامون و میچل^۱ در نظر گرفته شده است (هاجسون^۲، ۱۹۹۳). در حال حاضر، کارهای نظری نهادی در تحقیقات حسابداری مدیریت افزایش یافته است. سه تأکید متفاوت برای به کارگیری نظریه نهادی وجود دارد که به ترتیب عبارتند از: اقتصاد نهادی قدیمی، اقتصاد نهادی جدید و جامعه شناسی نهادی جدید. این مطالعه استدلال‌های خود را از طریق تأکید بر اولین و دومی انجام می‌دهد. رویکرد جامعه شناسی جدید نهادی بر تغییرات مطالعه در حسابداری مدیریت غالب است. به نظر می‌رسد هر سه فرایند ایزومورفیسیم نهادی زمینه سازمانی تحقیقات حسابداری را شکل می‌دهند (ویلانی و همکاران^۳، ۲۰۱۷). در اقتصادی نهادی قدیمی، یک موسسه به عنوان «روش تفکر یا عمل با شیوع و ماندگاری خاصی تعریف می‌شود که در عادات گروه یا عادات یک مردم نهفته است» (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰) و موسسات طی یک فرایند تکامل می‌یابند. از عادی سازی فعالیت‌های انسانی نهادها شامل مفروضات بدیهی هستند که اقدامات هر بازیگر را آگاه و شکل می‌دهند. با این حال، و در عین حال، این مفروضات خود به خود نتیجه اقدامات اجتماعی هستند، یعنی از نظر اجتماعی ساخته شده‌اند (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰؛ برگر و لاکمن، ۱۹۶۷).

اقتصاد نهادی قدیمی (OIE)

ریشه‌های تاریخ اقتصادی نهادی قدیمی به بیش از ۱۰۰ سال پیش برمی‌گردد (مول و همکاران، ۲۰۰۶). ویلن در یکی از نشریات خود این سوال را مطرح کرد که «چرا اقتصاد یک علم تکاملی نیست» (ویلن، ۱۸۹۸). فرایند تکاملی توسط داروین پیشنهاد شده است. بعدها، این فرایندها توسط ویلن به کار گرفته شد (هاجسون، ۲۰۰۳؛ یوهانسون و سیوربو^۴، ۲۰۰۹). تصور ویلن

از اصول روش شناسی "داروینی" او را واداشت تا نظریه تکامل نهادی را که صرفاً "ماهیتاً" علت "بود، را توسعه دهد (رادرفورد^۵، ۱۹۹۸).

در کمترین مدت زمان، اقتصاد نهادی قدیمی تحقیقات را در سطوح اقتصاد کلان به کار گرفت (مول و همکاران، ۲۰۰۶). با این حال، محققان دیگر تأکید کرده‌اند که OIE بر سطوح خرد اقتصادی و درون سازمانهای خاص تمرکز می‌کند (اسکاپنز، ۱۹۹۴؛ برنز، ۲۰۰۰؛ برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰؛ برنز و همکاران، ۲۰۰۳؛ اسکاپنز، ۲۰۰۶). بنابراین، OIE برای درک شیوه‌های حسابداری مدیریت در سازمانهای فردی مفید است (اسکاپنز، ۲۰۰۶). همچنین برای مطالعه تغییرات حسابداری مدیریت و مطالعه تغییرات در قوانین و روال که فعالیت‌های سازمانی را شکل می‌دهد مفید است (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰؛ بوسکو و همکاران، ۲۰۰۶). همچنین دسترسی به برخی از پیچیدگی‌های تحقیق را برای دستیابی به درک بهتر از تغییرات حسابداری مدیریت را ارائه می‌دهد (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰؛ اسکاپنز، ۲۰۰۶).

محققان دیدگاه OIE را در مطالعات خود پیاده سازی کرده‌اند (احمد و اسکاپنس، ۲۰۰۰؛ دیتریش، ۲۰۰۱؛ سوین و همکاران، ۲۰۰۲؛ اسکاپنز و جزایری، ۲۰۰۳؛ برنز و بالدوینسدوتیر، ۲۰۰۵؛ سیتی نیپها و اسپنس، ۲۰۰۵). سوین و همکاران (۲۰۰۲) از نظریه نهادی برای درک نقش حسابداری مدیریت در تغییرات سازمانی استفاده می‌کنند. دیتریش (۲۰۰۱) یک بررسی از ارتباطات احتمالی بین حسابداری مدیریت و سطوح اقتصاد خرد ارائه می‌دهد. برنز و بالدوینسدوتیر (۲۰۰۵) تغییر نقش حسابداران مدیریت در انگلستان در دهه ۱۹۹۰ را توضیح می‌دهند و احمد و اسکاپنز (۲۰۰۰) اهمیت نهادهای اجتماعی را در توسعه شیوه‌های تخصیص هزینه را نشان می‌دهند. اسکاپنز و جزایری (۲۰۰۳) مفاهیم این ERP برنامه‌ریزی منابع سازمانی در سراسر جهان را بررسی کرده و تغییرات حسابداری مدیریت را بررسی می‌کنند. سیتی نیپها و اسکاپنز (۲۰۰۵) رابطه بین ثبات و تغییر در روند تغییرات حسابداری را بررسی می‌کنند.

اقتصاد نهادی جدید (NIE^۶)

نهادگرایان جدید، که برخی از مفروضات نئوکلاسیک در مورد سازگاری اقتصادی را اصلاح می‌کنند (داگر، ۱۹۹۵)، بر اهمیت به حداقل رساندن هزینه معاملات تأکید می‌کنند. اقتصاد نهادی جدید (NIE) از سهم مهم ادبیات نهادگرایی غفلت می‌کند.

⁴ Johansson and Siverbo

⁵ Rutherford

⁶ New Institutional Economics

¹ Veblen, Commons & Mitchell

² Hodgson

³ VAILATTI et al

جامعه‌شناسی جدید نهادی^۱ NIS

مدیریت نه تنها منعکس‌کننده استراتژی‌های سازمانی هستند بلکه به نوبه خود به وسیله تعاملات و مذاکرات بین مدیران و ذینفعان تحت تأثیر قرار می‌گیرد. فرآیند تغییرات سازمانی باید دلالت بر جداسازی نهادها از مدل‌های پیش‌فرض باشد تا یک مدل جدید را نهادینه نماید.

مدل چهار سطحی تحلیل نهادی ویلیامسون

این مدل که در شکل شماره ۷ مشخص است، دارای چهار سطح است. سطح اول نهادی شامل نهادهایی است که عمدتاً موضوع علم جامعه‌شناسی است و مفاهیمی نظیر فرهنگ، مذهب و مانند آن را دربر می‌گیرد. سطح دوم نهادی که افقی در حد ۱۰ تا ۱۰۰ سال دارد، سطحی است که در آن خرد جمعی انسان‌ها به تدوین قوانین بازی پرداخته که این دسته از قواعد را می‌توان در قوانین رسمی کشور یا قراردادهای یا تعهدات درون گروهی جستجو کرد. در سطح سوم نهادی، آنچه اهمیت دارد ایجاد ساختاری حاکمیتی است به گونه‌ای که از اجرای قواعد، اطمینان حاصل گردد. مواردی نظیر آیین نامه‌های اجرایی، سازمان‌های رسمی که برای اطمینان از اجرای قوانین تاسیس شده‌اند و همچنین مکانیزم‌های تنبیهی، همگی مثالهایی از سطح سوم نهادی هستند. سطح چهارم، لایه است که بازیگران با فرض ثابت انگاشتن قواعد و درجه‌ای که قواعد مورد قبول واقع می‌شوند، اقدام به تخصیص منابع می‌کنند.

به نظر می‌رسد جامعه‌شناسی جدید نهادی در برابر اقتصاد نهادی نوین صعود می‌کند (مول و همکاران، ۲۰۰۶). علاوه بر این، تعدادی از نظریه پردازان نهادی فرض می‌کنند که از آنجا که سازمانها می‌خواهند زنده بمانند، مجبورند قوانین نهادی را که مشروعیت و راههای دستیابی به منابع را فراهم می‌کند، رعایت کنند (اشمید، ۲۰۰۱). همانطور که قبلاً نشان داده شد، جامعه‌شناسی جدید نهادی جستجو می‌کند تا توضیح دهد که چرا سازمانها در مناطق خاص شبیه به نظر می‌رسند (اسکاپنز، ۲۰۰۶).

در جامعه‌شناسی جدید نهادی ساختارها و فرایندهای داخلی و رسمی یک سازمان - یعنی همه رویه‌ها، قوانین و روال معمول که نحوه انجام فعالیتهای سازمان را برای تحقق اهداف مشخص می‌کند - توسط عوامل خارجی شکل می‌گیرد (یزدی‌فر، ۲۰۰۴) مایر و روان (۱۹۷۷؛ ۱۹۹۱) ساختارهای رسمی سازمان - های متعدد در جامعه صنعتی به طور قابل توجهی افسانه‌های محیط‌های نهادی را به عنوان جایگزینی برای خواسته‌های فعالیت‌های کاری تکرار می‌کنند. مطابق با نظر مایر و روان (۱۹۷۷)، (۱۹۹۱)

مدلهای نهادی در حسابداری مدیریت

استراتژی سازمانی می‌تواند به عنوان خروجی مذاکره بین سازمان و ذینفعانش دیده شود. در این حالت، رویه‌های حسابداری

هدف	سال(فراوانی)	سطح	
اغلب غیرقابل محاسبه و خودبخودی	۱۰۰ تا ۱۰۰۰	ارزشهای محصور شده سنتی شامل نهادهای غیررسمی، عادات، عرف‌ها، سنن، هنجارها و مذهب	سطح اول
نیل به محیط نهادها	۱۰ تا ۱۰۰	محیط نهادی: قوانین رسمی بازی، به خصوص حقوق مالکیت(سیاسی، قضایی و دیوان‌سالاری)	سطح دوم
نیل به ساختار حکمرانی	۱ تا ۱۰	حکمرانی: بازی کردن در بازی(همراستایی ساختارهای حکمرانی با مبادلات)	سطح سوم
نیل به قوانین مربوط به شرایط نهایی	مستمر	تخصیص منابع و نیروی انسانی(قیمت‌ها و مقادیر، هم-ترازی انگیزاننده‌ها)	سطح چهارم

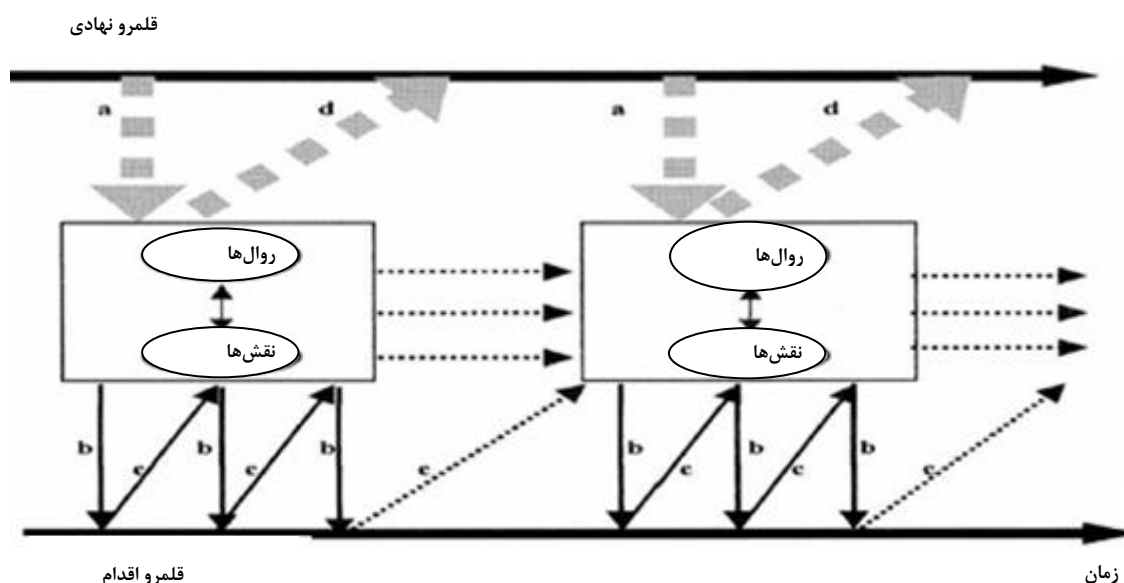
شکل ۲: مدل چهار سطحی ویلیامسون (منبع: ویلیامسون، ۲۰۰۰)

^۱ New Institutional Sociology

مدل چارچوب تغییرات حسابداری مدیریت پژوهش برنز و اسکاپنز

چارچوب برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) روند نهادینه شدن را در شکل شماره ۳ نشان می‌دهد که عناصر همزمان و دیاکرونیکی را ترکیب می‌کند: در حالی که نهادها اقدام را همزمان محدود می‌کنند و شکل می‌دهند، اقدامات از طریق اثر جمعی خود، نهادها را به طور متقابل تولید و بازتولید می‌کنند. با این حال، رویه‌های تغییر در قلمرو نهادی در بازه‌های زمانی طولانی‌تری از تغییر در حوزه عمل اتفاق می‌افتد (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰). بالای شکل نشان

دهنده قلمرو نهادی، پایین شکل نشان دهنده قلمرو عمل است. همچنین هر دو قلمرو در یک روند جمعی تغییر در طول زمان ادامه دارند. مولفه مرکزی شکل روشی را نشان می‌دهد که قوانین و روالها به عنوان شیوه‌هایی که قلمرو نهادی و قلمرو عمل را پیوند می‌دهد. برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) قوانین و روال معمول را ارائه می‌دهد، در زیر توضیح داده می‌شود، که یک روش تغییر جمعی وجود دارد و فرآیندهای این تعاملات شامل کدگذاری، تصویب، تولید محتوا و نهادینه شدن است (بوسکو، ۲۰۰۶؛ اسکاپنز، ۲۰۰۶). بنابراین برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) چهار مرحله تغییر را در مراحل زیر (فلش) توضیح می‌دهند:



شکل ۲- فرآیند نهادینه سازی (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰)
(a) رمزگذاری؛ b = تصویب؛ c = کپی کردن؛ d = نهادینه سازی

بازیگران از منابع و قدرت کافی برای مداخله در این روش برخوردار باشند. سومین فرایند (فلش c) به عنوان راهنمای رفتارهای مکرر برای بازتولید روالها صورت می‌گیرد. این بازتولید ممکن است شامل تغییرات مورد نظر (آگاهانه) یا ناخواسته (ناخودآگاه) باشد. تغییرات آگاهانه تنها در صورتی اتفاق می‌افتد که بازیگران بتوانند منابع و منطق لازم را برای سوال جمعی از قوانین و روالهای قابل دسترس جمع‌آوری کنند. از سوی دیگر، تغییر ناخودآگاه ممکن است در فقدان سیستم‌های نظارت بر اجرای روالها و در مواردی که قوانین و روالها به درستی توسط بازیگران سوءتفاهم شده و/یا پذیرفته نمی‌شود، رخ دهد. چهارمین و آخرین فرایند (پیکان d) نهادینه شدن روالها و قواعدی است که از طریق رفتار تک تک بازیگران بازتولید شده است. این مستلزم جداسازی الگوهای رفتاری از شرایط

اولین فرایند (فلش a) شامل رمزگذاری اصول نهادی، فرض شده بر مفروضات، در قوانین و روال است. به طور کلی، روالهای جاری منعکس کننده (یعنی رمزگذاری) اصول نهادی غالب و قوانین جدیدی را تشکیل می‌دهند، که به نوبه خود منجر به ایجاد و یا بازسازی روالهای جاری می‌شود. این روش رمزگذاری مفروضات بدیهی، از جمله استانداردهای نهادی، را از طریق تحقق آنها در معانی، ارزشها و قدرت موجود را نشان می‌دهد. فرایند دوم (فلش b) شامل بازیگران است که روالها (و قوانین) را که اصول نهادی را رمزگذاری می‌کنند، وضع می‌کنند. این روش تصویب ممکن است شامل انتخاب آگاهانه باشد، اما معمولاً نتیجه نظارت بازتابی و ارائه دانش ضمنی در مورد نحوه انجام کارها خواهد بود. این نحوه تصویب قوانین و روال است، به ویژه اگر قوانین و روالها با معانی و ارزشهای موجود روبرو شوند و

با توجه به ارکان‌های یکپارچه نهادها، سه عنصر تحلیلی وجود دارد که نهادها را تشکیل می‌دهند. سیستم‌های نظارتی، هنجاری و فرهنگی-شناختی (اسکات، ۲۰۰۱). هر عنصر مهم است و همه آنها ممکن است به صورت ترکیبی کار کنند، اما از طریق مکانیسم‌ها و فرایندهای متمایز عمل می‌کنند. آنها مبنایی برای انطباق، نظم، منطق و مشروعیت حسابداری را ارائه می‌دهند: علاوه بر این، برخی از شاخص‌های این پدیده‌ها قابل بررسی است.

۵-۹- مدل آریو

مطابق با دیدگاه تریسی 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 قانونمندی هستند را تغییر می‌دهد، اما تفاوت میان سطوح ریز و کلی تحلیل نسبتاً بدون تغییر باقی می‌ماند. سودایی و همکاران (۲۰۰۷) 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 گرین وود 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

با توجه به مطالعه صورت گرفته توسط آریو (۲۰۱۲) می‌توان استنباط نمود که رویکرد کارآفرین نهادی توانسته تئوری‌سازی 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 متمرکز باشد. شکل شماره پنج، نحوه ارتباط میان کارآفرین نهادی و کارآفرین سازمانی را به تصویر کشیده است. هنگام بروز تغییر در قالب یک تغییر ناگهانی، سطح زمینه‌ای در تغییرات حسابداری مدیریت بیشترین تأثیر را از اقدامات پیش‌نهادسازی 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،

تاریخی آنهاست، به طوری که قوانین و روال‌ها دارای ویژگی هنجاری و صادقانه‌ای هستند، که رابطه آنها را با علایق بازیگران مختلف مبهم می‌کند. به عبارت دیگر، قوانین و روال‌ها به سادگی به این شکل در می‌آیند، یعنی نهادها. این موسسات سپس در قوانین و روال‌های جاری رمزگذاری می‌شوند و قوانین جدید و غیره را شکل می‌دهند.

برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) مشاهده کرده‌اند که علوم اجتماعی به تئوری نهادی علاقه فزاینده‌ای نشان داده‌اند و ادبیات حسابداری این علاقه را حداقل به دو طریق منعکس می‌کند:

(۱) جامعه‌شناسی جدید نهادی (NIS)؛ و

(۲) اقتصاد نهادی قدیمی (OIE).

در زمینه حسابداری مدیریت، اسکاپنز (۱۹۹۴) مشاهده کرده است که با گذشت زمان، حسابداری مدیریت می‌تواند ساختاری باشد که منعکس کننده طرز فکر و عملکرد یک سازمان خاص است. برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) از مفاهیم «عادات»، «روال‌ها» و «موسسات» برای توصیف اینکه چگونه روش‌های حسابداری می‌توانند به روال عادی تبدیل شوند و چگونه با گذشت زمان در پیش فرض‌ها و باورهای یک سازمان ادغام شوند، استفاده کرده‌اند. این پیش فرض‌ها و باورها عمیقاً در گروه اجتماعی نهفته است.

مدل سوین و همکاران

سوین^۱ و همکاران (۲۰۰۲) متعاقباً از مدل برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) در تحقیقات خود استفاده کردند، که از رویکرد مطالعه موردی برای تفسیر نقش حسابداری مدیریت در تغییرات سازمانی در یک بانک چند ملیتی مستقر در بریتانیا استفاده کرد. این بانک هزینه‌بایی بر مبنای فعالیت را در بخش تسویه حساب خود پیاده‌سازی کرده بود و این مطالعه بر سه دوگانگی متمرکز بود:

(۱) تغییر رسمی در مقابل تغییر غیر رسمی؛

(۲) تغییر انقلابی در مقابل تغییر تکاملی؛ و

(۳) تغییرات واپس‌گرایانه در مقابل تغییرات پیشرونده.

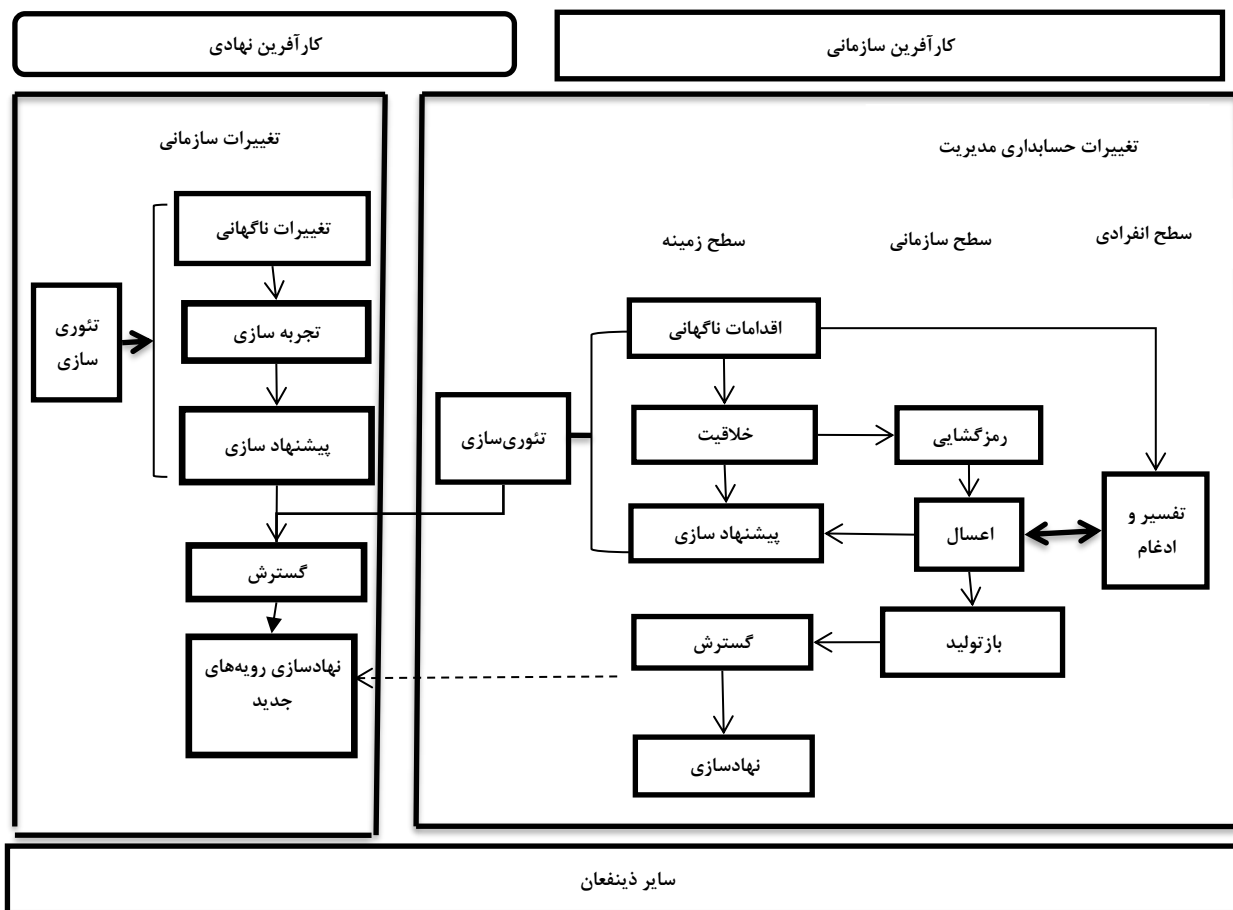
نظریه اسکات

اسکات (۲۰۰۱) چارچوب خود «ارکان نهادها» را بر اساس آثار جامعه‌شناسان کلاسیک مانند وبر (۱۹۲۴)، پارسونز (۱۹۳۴/۱۹۹۰)، سیمون (۱۹۴۵)؛ سلزنیک (۱۹۵۷)؛ برگر و لاکمن (۱۹۶۷)، علاوه بر این، در آثار مهم مایر و روان (۱۹۷۷)، دی ماجیو و پاول (۱۹۸۳) و مایر و اسکات (۱۹۸۳).

^۱ Sojin

زمینه توسعه مفهوم و رویه‌های پایداری در کل یک نهاد به عنوان پدیده‌ای منسجم را فراهم می‌آورد.

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



شکل ۳: تغییرات حسابداری مدیریت و نهادگرایی (آریو، ۲۰۱۲)

راهها را به سازمان‌ها تحمیل خواهند کرد (کارروترز، ۱۹۹۵، ۳۱۷). بنابراین، مفهوم ایزومورفیسم نهادی یک ابزار مفید برای درک سیاست و رسمیت است که زندگی سازمانی اخیر را در بر می‌گیرد (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳).

ایزومورفیسم نهادی

مایر و روان (۱۹۹۱)، سازمان‌ها توسط پدیده‌هایی در محیط خود ساختار یافته‌اند و تمایل دارند با آنها ایزومورفیک شوند. اولین توضیح در چنین ایزومورفیسمی این است که سازمانهای رسمی با محیط خود همسان شوند. ایزومورفیسم نهادی در چندین مفهوم از نحوه گسترش رفتار سرچشمه می‌گیرد، که از طریق آنها تغییرات ایزومورفیک نهادی رخ می‌دهد، هر کدام دارای پیشینه مختص به خود هستند، که برای درک سیاست و

ایزومورفیسم در حسابداری مدیریت

ایزومورفیسم یک فرایند محدود کننده است که یک واحد در یک جمعیت را مجبور می‌کند شبیه واحدهای دیگر باشد که با مجموعه‌ای از شرایط محیطی یکسان روبرو هستند. دی‌ماجیو و پاول (۱۹۸۳) دو نوع ایزومورفیسم را تشخیص می‌دهند، که شامل رقابتی و نهادی می‌باشد.

ایزومورفیسم رقابتی

ایزومورفیسم رقابتی مستلزم فشار بر روی شباهت ناشی از رقابت بازار است. هانان و فریمن (۱۹۷۷) شباهت رقابت یا هدف کارآمدی را استدلال می‌کنند (میزروچی و فاین، ۱۹۹۹). وقتی یکی از بهترین، ارزان‌ترین یا کارآمدترین روش‌ها برای انجام کارها وجود داشته باشد، نیروهای رقابتی سرانجام یکی از بهترین

رسمیتی که در زندگی سازمانی معاصر را فرا گرفته، مفید واقع شود. این مفهوم به سه دسته تغییر ایزومورفیسم نهادی تقسیم می‌شود: ایزومورفیسم اجباری، تقلیدی و هنجاری (دی‌ماجیو و

پاول، ۱۹۸۳؛ ۱۹۹۱). جدول (۳) محرک‌های همگرایی و واگرایی شیوه‌های حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

فشارهای اقتصادی	فشارهای قهری	فشارهای هنجاری	فشارهای تقلیدی
<ul style="list-style-type: none"> • نوسانات/ رکودهای اقتصادی • جهانی، مقررات زدایی بازارها • افزایش رقابت (جهانی شدن بازارها) • تکنولوژی پیشرفته تولید • فناوری اطلاعات پیشرفته 	<ul style="list-style-type: none"> • قوانین مربوط به معاملات • قرارداد تجاری معامله ای • هماهنگی قوانین حسابداری مالی • تأثیر معاملاتی ((به ویژه شرکت های جهانی)) بر شرکت های تابعه آنها • نفوذ ستاد به طور کلی 	<ul style="list-style-type: none"> • حرفه‌ای شدن حسابداری مدیریت • تحقیق و یادگیری دانشگاهی 	<ul style="list-style-type: none"> • محدودیت در عملکرد شرکت های پیشرو • صنعت مشاوره بین المللی/ جهانی
<ul style="list-style-type: none"> • قوانین ملی • نهادهای ملی/ مقررات (اتحادیه های کارگری، موسسات مالی و غیره) 	<ul style="list-style-type: none"> • فرهنگهای ملی • فرهنگ های شرکتی 		<ul style="list-style-type: none"> • عوامل ایجاد کننده واگرایی

جدول ۳: محرکهای شیوه‌های حسابداری مدیریت

(منبع: گرانلوند و لوکا، ۱۹۹۸)

تخصصی ناشی می‌شود. دوم از مراکز رشد و توسعه آموزش - های حرفه‌ای ناشی می‌شود که به انتشار تاکتیک‌های جدید کمک می‌کند. دانشگاه‌ها و سازمان‌های آموزش حرفه‌ای برای توسعه استانداردهای سازمانی نسبت به مدیران حرفه‌ای و سایر کارکنان که مهم هستند.

نظریه پردازی‌های محوری در پژوهش‌های حسابداری

مدیریت

در دیدگاه پدیده حسابداری، مقوله حسابداری بواسطه ابهامات محیطی و فناوری شکل می‌گیرد و اغلب توسط دیگر عناصر یک بسته کنترلی، وارد عرصه می‌شود. نیروهای شرطی محیطی و فناوری، متغیرهای مستقل هستند و مقوله حسابداری یک متغیر وابسته است. بدین ترتیب، مقوله حسابداری تحت تأثیر ویژگی‌های محیط و فناوری قرار می‌گیرد و به تأثیری تبدیل می‌شود که با محیط مورد نظر مطابقت دارد. در این حالت، حسابداری یک انطباق اساساً انفعالی نسبت به محتوا وجود دارد (نظریه اقتضایی). از دیدگاه تفسیری و توجه به مفهوم‌سازی تکامل حسابداری، پدیده حسابداری، دروندادی است که توسط مفهوم سازی فردی درک و تعبیر می‌گردد. قدرت حسابداری ضعیف است اما قدرت مردمی که تعبیرش را به آن می‌افزاید، قوی است و مردم، پیام یک سیستم حسابداری را از دل آن بیرون می‌کشند و تصمیم می‌گیرند که به آن عمل کنند یا اینکه به آن بی‌اعتنا باشند. مقوله حسابداری، اطلاعات خاصی را شامل می‌شود که بایستی تعبیر شوند از آن طریق معنا یابند و به خودی خود، هیچ نیست. این مقوله زمانی معنا پیدا می‌کند که ابتدا تعبیر

ایزومورفیسم اجباری

از نظر دی‌ماجیو و پاول، ایزومورفیسم اجباری ناشی از فشارهای رسمی و غیررسمی است که توسط سازمان‌های دیگر به سازمانها وابسته وارد می‌شود و انتظارات فرهنگی در جامعه‌ای است که سازمانها در آن فعالیت می‌کنند (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳، ۱۵۰). در بسیاری از موارد، تغییر سازمان واکنش مستقیم به مجوز دولت است (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳).

وجود یک محیط کلی حقوقی بر رفتار و ساختار یک سازمان تأثیر می‌گذارد. ایزومورفیسم اجباری عوامل بیرونی (مانند سیاست‌های دولت، مقررات، روابط تأمین کنندگان) را بر سازمانها برای اتخاذ ساختارها و فرایندهای داخلی خاص تحمیل می‌کند (مول، و همکاران، ۲۰۰۶). به طور خلاصه، با توجه به مفهوم جامعه شناسی جدید نهادی ایزومورفیسم اجباری، تغییر حسابداری مدیریت را می‌توان در نتیجه تغییر عوامل خارجی که بر سطح سازمانی شرکت‌های خصوصی شده و/یا بر آنها تأثیر می‌گذارد، تصور کرد (یزدی‌فر، ۲۰۰۴).

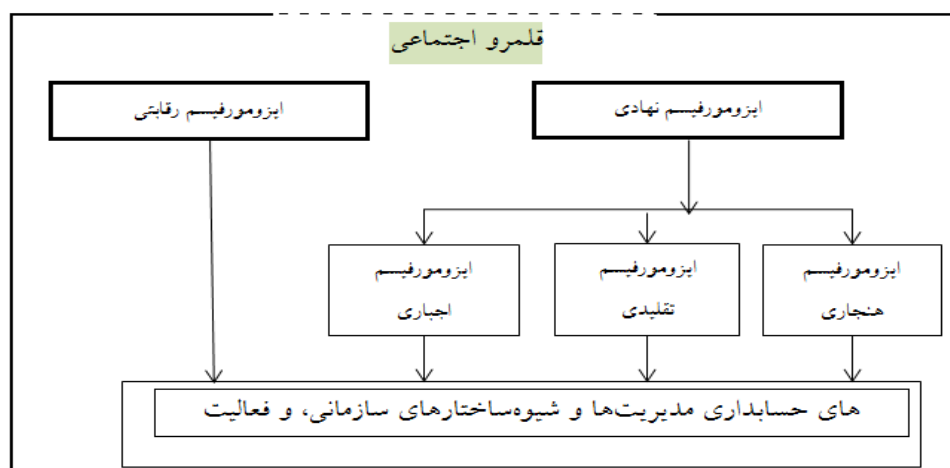
ایزومورفیسم هنجاری

سومین منبع تغییر سازمانی ایزومورفیسم هنجاری است و عمدتاً ناشی از حرفه‌ای شدن است. حرفه‌ای شدن به عنوان مبارزه جمعی اعضای یک شغل برای تعریف شرایط و روش - های کار آنها، برای کنترل «تولید کننده» (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳، ۱۵۲). دو جنبه حرفه‌ای شدن وجود دارد که منابع مهم ایزومورفیسم هستند. اولین مورد از آموزش رسمی و مشروعیت در پایگاه دانش تولید شده توسط دانشگاه‌های

ادغام بین OIE، NIS و بسیج قدرت و رسیدن به مدل نهادی

این مطالعه از یک چارچوب نظری یکپارچه از جامعه شناسی جدید نهادی، اقتصادی نهادی قدیمی و بسیج قدرت استفاده می‌کند (یزدی‌فر و همکاران، ۲۰۰۸؛ حسن، ۱۹۹۶؛ سیتی-نبیها و اسکاکنز، ۲۰۰۵)، که بر فرایندهای حسابداری مدیریت تمرکز دارد. چارچوب نظری ترکیبی مورد استفاده در این مطالعه به توضیح، تفسیر و درک تأثیرات رخ داده در سازمان کمک می‌کند، که شامل قوانین و رول‌های در راستای چارچوب نظری برنز و اسکاکنز است. همچنین به توضیح، تفسیر و درک عوامل بیرونی، از جمله ایزومورفیسم اجباری، تقلیدی و هنجاری، پیرو چارچوب نظری دی ماجیو و پاول کمک می‌کند. به گفته یزدی‌فر (۲۰۰۴)، از دیدگاه نهادی، می‌توان آن را برای پژوهشگران اصلی حسابداری مورد بحث قرار داد. سیستم‌های جدید حسابداری که توسط تیم مدیریتی جدیدی ارائه شده است، در شرکت‌های خصوصی برای افزایش کارایی سازمان در حال اتخاذ است. در مقابل، نظریه‌پردازان جامعه شناسی جدید نهادی تشخیص می‌دهند که شرکت‌های خصوصی شده ممکن است سیستم‌های جدید را نه تنها به دلیل کارایی آنها، بلکه در نتیجه فشارهای ایزومورفیسم اجباری، تقلیدی و یا هنجاری ناشی از مدیریت جدید (یا مشاوران، دولت و سازمان‌های نظارتی) بپذیرند. یزدی‌فر (۲۰۰۴) خلاصه مکانیسم تغییر حسابداری مدیریت را همانطور که در شکل ۴ نشان داده شده است را ارائه می‌دهد.

شود، سپس می‌تواند اعمال گردد. در رویکرد سازمانی به تکامل حسابداری مدیریت، حسابداری از فشارهای مربوط به هنجار سازی و همگون سازی مشتق می‌شود. مثل مقوله های حسابداری خاص که تحت تاثیر هنجارها و جریاناتی ایجاد می‌شوند که گرایش به کاهش تنوع دارند و منجر به «ایزومورفیسم» می‌شوند. با این حال پدیده های حسابداری ضرورتا سودمندی قابل استدلالی ندارند یا اغلب خالی از ابزارهای مشروعیت بخش هستند. بدین ترتیب، محتوای سازمانی به سمت تعیین واقعیت حسابداری شرکت مربوطه گرایش دارد. از نظر تئوری نمایندگی و توجه به حقوق تصمیم‌گیرندگان، مقوله های حسابداری، با انگیزش‌ها مرتبطند و بر طبق ویژگی‌های ساختاری روابط موکل/ عامل طرح می‌شوند. مقوله های حسابداری درک می‌شوند تا بر طبق تفویض حقوق تصمیم‌گیری از یکدیگر متفاوت شوند و انتظار می‌رود که کارآمد باشند، چون مدیران، آنها را به منزله بازیگرانی برای به حداکثر کردن منافع (سود) در نظر می‌گیرند. در نهایت از دید تئوری ساختارگرایی، سیستم های حسابداری در سیستم های مسئولیت (پاسخگویی) بکار می‌روند. سیستم های مسئولیت (پاسخگویی)، سیستم های اجتماعی بادوامی هستند که توسط مدیران و با استفاده از شکل آینه‌وار و روحیه پنهان کاری سیستم های حسابداری ایجاد می‌شوند. بیشتر زندگی اجتماعی بر مبنای قواعد (ساختار) و منابعی پایه ریزی می‌شوند که در خارج از ساختار مورد نظر وجود دارد، با این حال، اعمال و اقدامات قرار گرفته داخل و کل سیستم های مسئولیت (پاسخگویی) را به یکدیگر پیوند می‌دهد.



شکل ۴: عوامل همگنی در اشکال و شیوه‌های سازمانی: دیدگاه جامعه شناسی جدید نهادی (NIS) (یزدی‌فر، ۲۰۰۴)

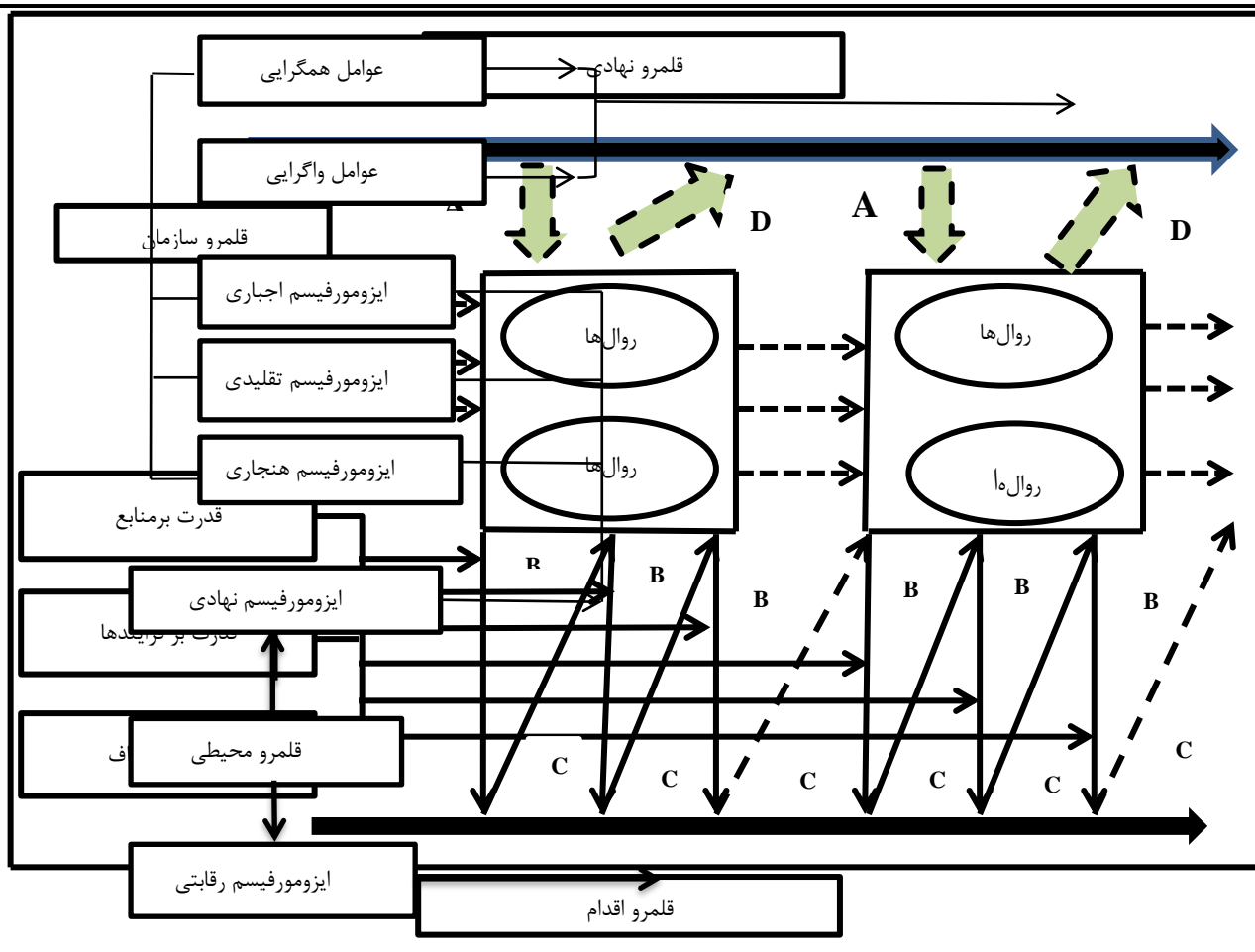
مفید است که در رابطه‌ای مستقیم با اهداف مدرن امروزی بوده و بایستی بتوان با ایجاد بازارهای جدید و توجه به نقاط قوت و ضعفی که از طریق ایزومورفیسم نهادی برای برنامه‌ریزی منابع بنگاه‌های بزرگ و کوچک اقتصادی پیش می‌آید با بکارگیری روش‌های پیشرفته حسابداری به جهت بهره‌وری و عملکرد سرمایه برای کسب سود از طریق فن‌آوری‌های جدید و پیش-بینی رفتار و رویه‌های جدید با تعیین هدف و تجربه‌سازی دقیق به تجزیه و تحلیل قیاسی با دیگر رقبا پرداخته و در تحقیقات حسابداری که خود مستلزم تخصیص سرمایه‌های مناسب و تدوین استانداردهای لازم برای برداشتن گام‌های مفید در راستای تقویت و بهره‌وری درست و بهینه از سیستم اقتصادی و بهره‌برداری از شرایط کنونی برای آینده می‌باشد اقدام نمود.

آنچه که از مطالب فوق و پیشینه پژوهش برآورد شده در قالب گویه‌ها و مقوله‌های که با مشورت و دریافت نظر خبرگان امر در این پژوهش مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد شامل: عوامل ساختاری (اصطلاحات تخصصی، روشهای تخصصی و محاسباتی، اصول و مفروضات، استانداردهای حرفه ای و...)، عوامل نهادی سیاسی، فرهنگی-اجتماعی (سن، تحصیلات، آگاهی، فرهنگ، ریسک پذیری، اعتماد، تجربه قبلی، و غیره)، عوامل داخلی سازمان (عوامل فنی، ایزومورفیسم، قدرت مدیران ارشد و مالی، تضاد قدرت بین مدیران ارشد و مدیر مالی، قوانین و سیستم حسابداری، تحولات محیطی، پیشرفت‌های فناوری و...)، عوامل نهادی اقتصادی (تجهیزات، میزان سرمایه، سودآوری و غیره)، عوامل نهادی فناوری و تکامل حسابداری مدیریت (بومی‌سازی فناوری، دسترسی، رصد فناوری، تجاری سازی فناوری، اشاعه و بکارگیری اطلاعات مرتبط با داده‌ها، تامین نهاده‌ها، فرآوری و بازاریابی و غیره) که در فصل چهارم با نظر خبرگان و جامعه آماری مورد مطالعه در غالب پرسشنامه برای دریافت نتیجه نهایی پرداخته می‌شود و در نهایت به منظور پیاده‌سازی چارچوب نهادی ترکیبی، روش و روش تحقیق مناسب باید انتخاب شود. این مدل ترکیبی در شکل شماره ۴ مشخص شده است.

طبق الگوی نهادگرایی، روابط قدرت مهمترین روابط در جامعه است. داگر و شرمن قدرت را «توانایی وادار ساختن دیگران به آنچه شما می‌خواهید انجام می‌دهند» تعریف می‌کنند (داگر و شرمن، ۱۹۹۴). روابط قدرت توسط جامعه شناسی جدید نهادی در نظر گرفته می‌شود. دی‌ماجیو و پاول انواع مختلفی از فشارها را شامل می‌شوند، مانند فشارهای قهری، هنجاری و تقلیدی. با این حال، روابط قدرت در چارچوب برنز و اسکاپنز توجه چندانی ندارند، زیرا بر قوانین، روال، اقدامات و نهادهایی تمرکز دارد که بر سیستم قدرت ایجاد می‌شوند. بنابراین، برنز و اسکاپنز سه بعد دیگر قدرت را بر منابع، فرایندها و معنا که توسط هاردی مشخص شده است را نادیده می‌گیرند. برنز (۲۰۰۰) نشان می‌دهد که پویایی فرایندهای تغییر را می‌توان با ترکیب یک چارچوب نهادی از تغییر حسابداری مدیریت و یک چارچوب بسیج قدرت درک کرد. همچنین، یزدی‌فر و همکاران. (۲۰۰۸) تأیید می‌کنند که جامعه شناسی جدید نهادی و اقتصادی نهادی قدیمی با تکیه بر چارچوب بسیج قدرت تکمیل می‌شوند. شکل (۴-۴) نشان دهنده چارچوب نظری ترکیبی مورد استفاده در این مطالعه است که شامل جامعه شناسی جدید نهادی، اقتصادی نهادی قدیمی و بسیج قدرت است.

به طور خلاصه، نتیجه بررسی مدل‌های موجود در تکامل حسابداری مدیریت، یک چارچوب نظری نهادی است که می‌تواند با اقتصاد نهادی قدیمی و جامعه شناسی جدید نهادی یکپارچه شود تا نحوه شکل‌گیری و محدود کردن رفتارها و اقدامات نهادها و سازمان‌ها و تجزیه و تحلیل نحوه تغییر و تحول افراد در موسسات و سازمانها را توضیح دهد. دیدگاه اقتصادی نهادی قدیمی که توسط برنز و اسکاپنز (۲۰۰۰) اتخاذ شده است، درک فرایندهای تغییر در سازمان را امکان پذیر می‌سازد (سیتی-نبیها و اسکاپنز، ۲۰۰۵؛ اسکاپنز، ۲۰۰۶).

بنابر نتایج بدست آمده از پیشینه این پژوهش که محققان و صاحب نظران در زمینه حسابداری مدیریت بیان نموده‌اند. امروزه اصول اقتصادی و اطلاعات اقتصاد چه در اقتصادی نهادی جدید و یا اقتصادی نهادی قدیمی مستلزم اقدامات اقتصادی



شکل ۵: مدل نهادی پژوهش

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در این پژوهش فرایندهای تکاملی حسابداری مدیریت در چارچوب رویکرد نهادی مورد مطالعه قرار گرفت. علاوه بر این، اهداف این پژوهش تحلیل ادراکات تیم مدیریت و حسابداران در اثرگذاری بر تغییرات رخ داده در سیستم‌های حسابداری مدیریت پس از خصوصی‌سازی است. همچنین تأثیر عوامل نهادی بر سیستم‌ها و عملکردهای حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار داد. موارد زیر، نتایج اصلی بدست آمده از رساله را ارائه می‌دهد. مطالعات موردی نشان می‌دهد که اهداف شرکت‌های خصوصی به طور کامل تغییر کرده است. این اهداف از اهداف اجتماعی به اهداف اقتصادی تغییر یافته است. به طور خاص‌تر، زمانی که شرکت‌ها به بخش خصوصی واگذار شدند و دچار تغییرات عمده شدند، اهداف خود را از اهداف سیاسی و اجتماعی به اهداف اقتصادی تغییر دادند. این تغییرات با اصلاح قوانین مهم و قراردادهای تأسیس آنها منعکس شده است. بنابراین، تغییرات در همراه با تمرکز جدید بر بازاریابی و بازاریابی نبوده است.

علاوه بر آنها، شرکت‌های خصوصی با چندین مشکل جدی در بسیاری از زمینه‌ها، قبل و بعد از خصوصی‌سازی شامل کمبود نقدینگی، رقابت خارجی، هزینه‌های بالای نیروی کار و سایر مشکلات مربوط به فرایند تولید مواجه شدند. پس می‌توان گفت دلیل اصلی همه این مشکلات کمبود نقدینگی است. یکی از راه‌حل‌های موجود برای رفع مشکل نقدینگی استقراض بانکی است. همچنین در برخی موارد، دلایل مذهبی و شرعی مانع دریافت وام با بهره بالا توسط شرکت‌ها می‌شود. علاوه بر این، تحریم‌های ایران توسط نهادهای بین‌المللی و آمریکا و اروپا از دهه ۱۳۶۰ تاکنون یکی از موانع است. وضعیت بازاریابی هر دو شرکت عالی بود، مخصوصاً وقتی صادرات ممنوع شد و در ضمن بسیاری از شرکت‌های رقیب خارجی به خاطر تحریم از ایران خارج شدند. در دهه ۱۳۹۰، تحریم‌های بین‌المللی برداشته شد و بخش نفت و گاز و انرژی اتمی، توسعه را آغاز کردند و به دنبال فناوری‌های مدرن بودند. علاوه بر این، شرکت‌های مورد مطالعه در برخی موارد با مشکلات بازاریابی مرتبط با رقابت جهانی مواجه بودند.

استفاده کرده‌اند. در این قدرت، تکامل معنای جدیدی دارد که آن را مشروع، مطلوب، منطقی یا اجتناب‌ناپذیر می‌کند. به علاوه، قدرت فراتر از منابع مورد سوء استفاده قرار گرفته است. شرکت‌های دولتی این قدرت را به کار گرفته‌اند تا قوانین جدیدی بازتولید و تصویب کنند. بنابراین، تغییرات سیستم‌های هزینه‌یابی و پذیرش مفاهیم جدیدی مانند برای شرکت‌هایی که در بورس به صورت موفقیت‌آمیز فرض شده است، زیرا بین قوانین جدید و روتین‌های نوظهور با نهادهای موجود سازگاری وجود دارد.

قدرت مانع از کاربرد مدیریت کیفیت جامع به عنوان یک قانون جدید شده است. به عبارت دیگر، قدرت نقش حیاتی در حمایت از ایده برخی فعالان شخصی در مقابل دیگران دارد. در خصوص رویکرد مدیریت کیفیت جامع، قدرت فراتر از منابع به طور گسترده‌ای، به ویژه برای ترغیب مدیران اجرایی برای عدم پذیرش تامین مالی پروژه در راستای جلوگیری از تغییر، مورد استفاده قرار گرفته است. شرکت بورسی قدرت فراتر از منابع را برای حفظ ثبات رفتاری اعمال می‌نماید. علاوه بر این، تیم مدیریت ارشد به منظور جلوگیری از مشارکت مدیران قبلی اداره کنترل کیفیت در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با پذیرش مدیریت کیفیت جامع قدرت فراتر از فرآیندها را بکار می‌گیرند. در این زمینه ممکن است تیم‌های مدیریت کیفیت جامع در راستای قوانین جدید با مقاومت و تضاد سازمانی روبرو شود که منجر به شکست خواهد شد.

در مورد تصمیمات قیمت‌گذاری شرکت‌ها، رییس اداره هزینه، مدیر امور مالی و معاون مالی قدرت خود را فراتر از منابع در شکل تجربه استفاده کرده‌اند که در آن رییس اداره هزینه به پیچیدگی محاسبه هزینه اشاره داشته و دارا بودن تجربه بالا را در این امر موثر می‌داند. همچنین، بقیه اعضای سازمان نیز از مشارکت در تصمیم‌گیری قیمت‌گذاری منع می‌شوند. بنابراین، قدرت فراتر از فرایندها به منظور حفظ ثبات نهادی با هنجارها و ارزشهای موجود آشکار می‌شود. این تلاش برای تکامل را می‌توان یک تکامل غیررسمی در نظر گرفت. به این ترتیب، تکاملات غیررسمی در سطح ضمنی رخ می‌دهد، زیرا دیدگاه بخش بازاریابی به عنوان شرایط قیمت‌گذاری متغیر مفهوم سازی شده است. قبل از خصوصی سازی در شرکت‌های بورسی، مدیران مالی (ذیحسابان) توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شد. برخی مفاهیم دیوان محاسبات عمومی در قانون محاسبات عمومی عنوان می‌کنند که همه شرکت‌های ایرانی باید بودجه-ریزی مبتنی بر کنترل را پیاده کنند. بدین ترتیب، نهادهای مالی معتقدند که ایده بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل توسط سازمان برنامه و بودجه مطرح شده است.

برخی از یافته‌های با سه نوع ایزومورفیسم دربرگیرنده فشارهای نهادی مرتبط بودند. ایزومورفیسم تقلیدی را می‌توان در سیستم‌های شرکت‌های نفتی اداره شده توسط مدیران ارشد نفتی مشاهده کرد وقتی شرکت خصوصی تحت کنترل مدیران بخش نفت قرار گرفت. همچنین، می‌توان گفت تغییر از سیستم دستی به سیستم‌های کامپیوتری ناشی از کپی کردن سیستم‌های مورد استفاده در خارج از شرکت‌ها بود. ایزومورفیسم زمانی هنجاری است که سیستم‌های حسابداری مدیریت تحت تأثیر آموخته‌های دانشگاهی کارکنان در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حرفه‌ای قرار داشته باشد. این فشارها نقش دانشگاه‌ها و مراکز تحقیقاتی را به عنوان نهادهای حرفه‌ای در همگرایی و همگن-سازی سیستم‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی برجسته می‌کند.

فشارهای اجباری بر شرکت‌های خصوصی توسط سازمان حسابرسی ایران برای پذیرش سیستم‌های هزینه‌یابی در دهه ۱۳۷۰ وجود داشت. علاوه بر این، سازمان بورس و اوراق بهادار شرکت‌ها را مجبور می‌کند تا هر سه ماه یکبار به صورت فصلی، صورتهای مالی خود را به این سازمان ارائه دهند. علاوه بر این، قوانین جدید مرتبط با انواع خاصی از صورتهای مالی و هزینه‌ای توسط سازمان ایمیدرو صادر شده است. به منظور نیاز به کاربردهای خاص کنترلی، ساختارهای گزارشگری مشخص برای شرکت‌های دولتی توسط دیوان محاسبات کشور الزام شده است. این امر میزان سازگاری بین شرکت‌های دولتی ایرانی را توسعه می‌دهد. همچنین برخی روتین‌های حسابداری مدیریت تحت تأثیر قوانین محلی بوده است. به عنوان مثال اندازه‌گیری عملکرد افراد کاملاً تحت تأثیر قانون کار، قانون خدمات کشوری و طرح طبقه‌بندی کارگران شرکت‌ها قرار گرفته است. علاوه بر این، سازمان برنامه و بودجه اعلام کرده است که همه شرکت‌ها و واحدهای دولتی باید آن را در تهیه بودجه و استفاده از آن در کنترل فعالیت‌های خود استفاده کنند. مثال دیگر برای ایزومورفیسم اجباری این است که شرکت‌های دولتی باید یک مطالعه قیمت‌گذاری شامل روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای قیمت‌های تصویب‌شده خود انجام دهند. بنابراین، همه الگوهای فوق نشان دهنده ایزومورفیسم اجباری ناشی از فشارهای رسمی اعمال شده توسط شرکت‌های دولتی بر شرکت‌های خصوصی است.

در برخی از شرایط، روتین‌های جدید به شیوه‌های تفکر و عمل و مفروضات اصلی تبدیل شده است. عمدتاً سیستم‌های هزینه‌یابی هر دو شرکت در مرحله اولیه و سیستم‌های تولیدی ارائه در بورس و شرکت‌های بورسی. لذا در این راستا، مدیران دولتی فراتر از مفاهیمی شامل نمادها، مناسک و زبان از قدرت

خوبی در حسابداری داشتند ولی فاقد شرایط لازم در حسابداری بودند. تکامل سیستم هزینه‌یابی نیز می‌تواند به عنوان یک تغییر انقلابی در نظر گرفته شود، زیرا شامل اختلال در روتین‌ها و نهادهای موجود است و همچنین توسط سیستم‌های فناوری اطلاعات موردقبول واقع می‌شود. یک تغییر غیررسمی در محاسبه قیمت محصولات شرکت‌ها در بورس وجود دارد. این تغییر غیررسمی زمانی رخ داد که حسابداران فرایند محاسبه هزینه را با ادغام هزینه‌های نیروی کار و هزینه‌های سربار تحت عنوان هزینه مبادله تسهیل می‌کنند.

مطالعات موردی نشان داده است که تغییر جزئی در ساختار هزینه شرکت‌های بورسی وجود دارد. به عنوان مثال، در بورس، نسبت مواد مستقیم به هزینه کل تولید افزایشی است، در حالی که نسبت نیروی کار مستقیم و هزینه‌های سربار کاهش یافته است. در مقابل، در بورس، مطالعات نشان داده است که نسبت هزینه‌های سربار به هزینه کل تولید کمی افزایشی است، در حالی که نسبت مواد مستقیم به کل هزینه تولید کاهش یافته است و در نسبت نیروی کار مستقیم ثبات وجود دارد. با این حال، ساختار هزینه تحت تأثیر سیستم خاصی مانند سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت قرار نگرفته است.

بسیاری از گزارشها توسط شرکت‌های بورسی برای اشخاص ثالث مانند شرکت‌های مادر و بازار سهام تهیه شده است. اگرچه این گزارشات با استفاده از داده‌ها و اطلاعات موجود توسط شرکت آماده می‌شود، از آنها در کسب‌وکار شرکت‌های بورسی استفاده نمی‌شود. مورد بعدی زمانی رخ داد که قوانین مربوط به گروه‌های خاص گزارشهای مالی، از جمله صورتهای هزینه، توسط شرکت مادر اجرا شده بود اما شرکت‌های تابعه مختلف در برابر آن مقاومت کرده بودند. بنابراین، قوانین جدید مدنظر شرکت مادر نهادینه نمی‌شوند، زیرا روتین‌های جدیدی باز تولید نشده است. دلیل ماهوی این مقاومت ممکن است نبود دانش در مورد بخشی از پیاده‌سازی قوانین و/یا میراث فرهنگی جدید باشد.

با توجه به اهداف که ارائه الگو می‌باشد نتایج حاصل از آزمون‌ها نشان می‌دهد که الگوی مناسب ارائه شده، از سودمندی لازم جهت شناسایی تکامل حسابداری مدیریت برخوردار است و این امر موجب شد که دانش حسابداری مدیریت پارادایم قرن بیست و یکم قلمداد شود.

با توجه به مدل نهادی تکامل حسابداری مدیریت پیشنهادی زیر برای پیاده‌سازی مدل عنوان می‌شود:

- توجه به عوامل ایجادکننده انواع ایزومورفیسم‌ها در شرکتهای دارای سیستم‌های حسابداری و اهمیت دادن

در مورد قدرت فراتر از منابع بین مدیران ارشد و مدیران امور مالی اختلاف نظر وجود دارد. از یک سو، اختیارات امضای چک به مدیران امور مالی داده شده بود و بنابراین آنها کنترل پول را در دست داشتند. از سوی دیگر، مدیر ارشد از قدرت خود فراتر از فرآیندهای سازمانی استفاده می‌کند تا مانع از مشارکت مدیران امور مالی در فرایندهای تصمیم‌گیری شود.

علاوه بر این، مدیران ارشد در استفاده از قدرت فراتر از مفاهیم برای جلوگیری از شکل‌گیری تضاد شکست خوردند. این قوانین نتوانست روتین‌های جدیدی را شکل دهد یا با روتین‌های جدید شکل گیرد، زیرا آنها با نهادهای موجود در تضاد بودند.

سوابق مطالعات سیستم‌های حسابداری مدیریت در ایران نشان می‌دهد که پس از خصوصی‌سازی، بسیاری از شرکت‌های بورسی از سلطه مدیران مالی آزاد شدند. با این حال مجمع عمومی شرکت با استفاده از انواع قدرت، ایده مدیران امور مالی (FC) را به شرکت تحمیل کرد. بنابراین، قوانین جدیدی پدید آمد که خود روتین‌های جدیدی ایجاد کرد. این امر می‌تواند به عنوان یک تکامل انقلابی تلقی شود، زیرا این نوع تکامل شامل اختلال اساسی در روتین‌ها و نهادهای موجود است. این روتین‌های جدید با مراحل رمزگذاری و تصویب آغاز شد و با بسیج قدرت افزایش یافت. پیش از این، هنگامی که قوانین و روتین‌ها، هنجارها، معانی و ارزشهای موجود را به چالش می‌کشیدند، روند تصویب با مقاومت مواجه می‌شد. علاوه بر این، این فرآیند شاهد استفاده از قدرت فراتر از منابع توسط بازیگران مختلف سازمانی به عنوان تضاد سازمانی بود. همچنین، فرایندهای روتین‌های جدید به عنوان رفتار پرتکرار ایجاد شده است که منجر به بازتولید روتین‌های جدید در طول زمان شده است.

نقش حسابداران تهیه و ارائه گزارش به مدیران می‌باشد. هنوز هم موانعی بین حسابداران و سایر اعضای سازمان وجود دارد. تمرکز اطلاعات حسابداری مدیریت منجر به کاهش یا محدودسازی مسئولیت‌های مدیران در سطوح مختلف سازمانی برای مدیریت هزینه‌ها شده است. با وجود تحولات محیط کسب و کار، تنوع در تکنولوژی مورد استفاده برای تولید و مدیریت دو شرکت، از تکنولوژی بدوی تا فناوری نسبتاً پیشرفته، وجود دارد. همچنین، برخی از شرکتهای مورد بررسی مشمول فشار رقابتی قوی شده‌اند که نتیجه آن از دست دادن مشتریان، ظهور رقبای جدید و بازشدن بازار بوده است. پیشرفت نسبی در فناوری اطلاعات به تقویت استقلال حسابداری مدیریت از حسابداری مالی کمک کرده است. در مقابل، فناوری اطلاعات بر روتین‌های انجام گرفته توسط حسابداران تأثیر نگذاشته است. هیچ یک از این عوامل تأثیر خاصی بر سیستم‌های حسابداری مدیریت نداشته است. با این حال، برخی از مشاوران حسابداری سابقه

- * Burns, J. (2009). "Addressing Definitional Ambiguity: Management Accounting Routines as Propensities to Act." Unpublished paper.
- * Burns, J. and K. Nielsen (2006). "How Do Embedded Agents Engage in Institutional Change?" *Journal of Economic Issues*. 40(2): 449.
- * Burns, J. and R. Scapens (2008). Organizational Routines in Accounting. In M. Becker Ed. Eds. *Handbook of Organizational Routines*. Cheltenham, Edward Elgar: 87-106.
- * Burns, J. and R. W. Scapens (2000). "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework." *Management Accounting Research*. 11(1): 3-25.
- * Cobb, I., Helliard, C. and Innes, J., (1995), 'Management Accounting Change in a Bank', *Management Accounting Research*, 6 (2):173.
- * Cooper, R. and R. S. Kaplan (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions " *Harvard Business Review*. 66(5): 96-103.
- * DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields." *American Sociological Review*. 48(2): 147-160.
- * DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1991a). Introduction. in W. W. Powell and P. J. DiMaggio Ed. Eds. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, the university of Chicago: 1-38.
- * DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1991b). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. in W. W. Powell and P. J. DiMaggio Ed. Eds. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, the university of Chicago.
- * DiMaggio, P.J. and Powell, W.W., 'Introduction', In: Powell, W.W. and DiMaggio, P.J., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago: the university of Chicago,
- * Drury, C. and M. Tayles (2005). "Explicating the Design of Overhead Absorption Procedures in Uk Organizations." *The British Accounting Review*. 37(1): 47-84.
- * Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*. Cambridge, Polity, p. 29.
- * Granlund, M. and Lukka, K. (1998) It's a small world of management accounting practices, *Journal of management accounting research*, 10, p. 157.
- * Hannan, M. T. and J. Freeman (1977). "The Population Ecology of Organizations." *The American Journal of Sociology*. 82(5): 929-964.
- * Hodgson, G. M. (1993). "Institutional Economics: Surveying The 'old' and The 'new'." *Metroeconomica*. 44(1): 1-28.
- * Innes, J. and Mitchell, F., (1990), 'the Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence', *Management Accounting Research*, 1:3-19.
- * Johansson, T. and S. Siverbo (2009). "Why Is Research on Management Accounting Change Not Explicitly Evolutionary? Taking the Next Step in the Conceptualization of Management Accounting
- به نقش توازن قدرت در تصمیم گیری های مربوط به حسابداری مدیریت؛
- توجه به عوامل محیطی موثر بر شکل دهی منابع قدرت در تصمیمات مالی شرکتها اعم از وضعیت بازار، قوانین اداری و استخدامی، سیستمهای فناوری اطلاعات و ...؛
- اهمیت دادن به نقش روالها و روتینهای موجود در تکامل رویه های حسابداری مدیریت در شرکتها؛
- تجزیه و تحلیل ارتباط بین عوامل انسانی و غیر انسانی موثر بر عوامل نهادی ساختاری؛
- توجه به قوانین و قانونگرایی در راستای عوامل نهادی و ساخت دهی به حسابداری مدیریت؛
- برنامه ریزی موثر در جهت استفاده موثر از عوامل نهادی ساختاری بر اساس تجزیه و تحلیل اجزای تشکیل دهنده آن؛
- لزوم برگزاری جلسات نقد و بررسی عملکرد سیستم اطلاعات حسابداری به صورت منظم و آشنایی با نقاط قوت و ضعف آن و تلاش در جهت رفع کاستیهای سیستم حسابداری مدیریت؛
- برگزاری جلسات هماهنگی و هم افزایی مشترک بین منابع قدرت سازمان اعم از مدیران مالی، مدیر عامل و مدیران ارشد سازمان؛
- تجزیه و تحلیل عوامل درآمد، هزینه و سود و زیان موسسات؛
- استفاده از سیستمهای نوین حسابداری مدیریت برای کمک به توسعه رویکرد و تفکر حسابداری مدیریت؛
- برگزاری دوره ها و کارگاههای علمی به منظور آشنایی با جدیدترین نرم افزارهای مالی

فهرست منابع

- * سرمد، زهره، بازرگان، عباس، حجازی، الهه (۱۳۹۱)، روش تحقیق در علوم اجتماعی، موسسه نشر آگه، تهران.
- * متوسلی، محمود (۱۳۹۸). بنیانهای حقوقی اقتصاد پویا، مطالعات و ساستهای اقتصادی، دوره ۱۵، شماره ۲، ۲۳۱-۲۴۸.
- * Archer, M. S. (1995). *Realist Social Theory: The Morphogenetic Approach*. Cambridge, Cambridge University Press.
- * Barley, S. R. and P. S. Tolbert (1997). "Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution." *Organization studies*. 18(1): 93.
- * Burns, J. (2000). "The Dynamics of Accounting Change Inter-Play between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics." *Accounting Auditing and Accountability Journal*. 13: 566-596.

- Change." *Management Accounting Research* 20: 146-162.
- * Lukka, K. and S. Modell (2010). "Validation in Interpretive Management Accounting Research." *Accounting, Organizations and Society*. 35(4): 462-477.
 - * Macintosh, N. and R. Scapens (1990). "Structuration Theory in Management Accounting." *Accounting, Organizations and Society*. 15(5): 455-477.
 - * Marko Järvenpää, (2009), "The institutional pillars of management accounting function", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 5 Iss 4 pp. 444 – 471 Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/18325910910994676>
 - * Moll, J., J. Burns and M. Major (2006). *Institutional Theory*. in Z. Hoque Ed.^ Eds. *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London, Spiramus Press Ltd.
 - * Rutherford, M. (1995). "The Old and New Institutionalism: Can Bridges Be Built?" *Journal of Economic Issues*. 29(2).
 - * Rutherford, M. (1998). "Veblen's Evolutionary Programmed: A Promise Unfulfilled." *Cambridge Journal of Economics*. 22(4): 463-477.
 - * Scapens, R. S. and M. Jazayeri (2003). "E.R.P. Systems and Management Accounting Change: Opportunities or Impacts? A Research Note "European Accounting Review. 12: 201-233.
 - * Sherer, P. D. and K. lee (2002). "Institutional Change in Large Law Firms: A Resource Dependency and Institutional Perspective." *Academy of management Journal*. 45(1): 102-119.
 - * Taken from: Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*. Cambridge, Polity, p. 29.
 - * Uddin, S. and T. Hopper (2001). "A Bangladesh Soap Opera: Privatization, Accounting, and Regimes of Control in a Less Developed Country." *Accounting, Organizations and Society*. 26(7/8): 643-672.
 - * Veblen, T. (1898). "Why Is Economics Not an Evolutionary Science? 1." *Quarterly Journal of Economics* 12(4): 373-397.
 - * Veblen, T. (1919). *The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays* New York,.
 - * Yazdifar, H. (2004) *Insight into the dynamics of management in group*, Ph.D. Manchester University



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 47/ Autumn 2023

Provide a Model for the Evolution of Management Accounting in Public and Private Organizations with an Institutional Approach

Paniz shokraei fard

Ph.D. Student , Department of accounting, Science and Research branch, Islamic Azad University , Tehran ,Iran.
paniz_shokraei.fard@yahoo.com

Hashem Nikoomaram

Retired full Professor. Department of Finance and Accounting ,Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
.Founding and Chairman of the Financial Engineering Association of Iran. (Corresponding Author)
nikoomaram@srbiau.ac.ir

Mohammad Hamed khanmohammadi

Associate Professor, Department of Accounting, Damavand Branch,, Islamic Azad University, Damavand, Iran.
dr.khanmohammadi@yahoo.com

Abstract

Management accounting has undergone many changes throughout its life. There is a lot of research that focuses on changes in management accounting and has illustrated it in different ways with different methods and with different approaches. Meanwhile, the emergence of new management accounting practices has not been adequately explained by the old and new traditional institutionalist theory. According to the cause, this study seeks to provide a new approach to address the shortcomings associated with management accounting changes in this area. The results of this study can provide a good model for structuring management accounting in private companies, especially companies that have recently been privatized. In this regard, to achieve the proposed institutional model, in a developmental way, first the traditional and modern institutional economics approach and then the new institutional sociology were studied and finally a combined model of these three approaches to an institutional model in the evolution of management accounting in companies was introduced. Then, according to the types of forced, imitative, normative, institutional and competitive isomorphisms in the domain of action and practice, the proposed institutional model for the evolution of management accounting was presented.

Keywords: Isomorphism, Institutional Approach, Management Accounting, Power of Resources, Institutional Economics.