



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال دوم / شماره پنجم / بهار ۱۳۹۲

حسابداری مدیریت انتقادی

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، عضو موسس و هیات مدیره انجمن‌های مهندسی مالی و حسابداری مدیریت، رئیس انجمن حسابداری مدیریت و دبیرکل انجمن مهندسی مالی ایران
Rahnama.roodposhti@gmail.com

احمد گودرزی

دانش آموخته دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

تاریخ دریافت: ۹۱/۷/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۱/۱۰/۳۰

چکیده

حسابداری مدیریت با دیدگاه‌های مختلفی مورد بررسی محققان قرار گرفته است. دیدگاهی که تا حدی از نگاه محققان مغفول مانده است به دیدگاه حسابداری مدیریت انتقادی تعبیر می‌گردد. حسابداری مدیریت انتقادی، تلاشی جهت درک رویه‌های حسابداری مدیریت در سطح خرد و تسری آن به سطح کلان اجتماعی و سیاسی می‌باشد. در این رویکرد تأثیر جامعه و نهادها با تضادها و تقابلها در روابط اجتماعی بر حسابداری مدیریت مورد بحث قرار می‌گیرد. در این مقاله با تبیین مفاهیم حسابداری مدیریت انتقادی به بررسی رویکردهای حاکم بر حسابداری مدیریت پرداخته می‌شود. در حقیقت، مسائلی نظیر انواع رویکردهای حسابداری مدیریت، دیدگاه‌های حاکم بر حسابداری مدیریت انتقادی شامل دیدگاه اقتصاد سیاسی، فوکو و هابر ماس مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت انتقادی با تمرکز بر تغییر در رویکردهای حسابداری مدیریت ناشی از عوامل اساسی را روابط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی در هر جامعه، نقش قدرت دانش و درک سیستمها می‌داند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت انتقادی^۱، اقتصاد سیاسی^۲، دیدگاه فوکو^۳، دیدگاه هابر ماس^۴.

۱- مقدمه

دارد. حسابداری مدیریت که اغلب در قلمرو مالی است تابع مدیریت می باشد. نقش عملگر حسابداری مدیریت پشتیبانی از تصمیم گیری و کنترل به وسیله تهیه اطلاعات مالی و غیر مالی می باشد.

به طور خلاصه براساس نگرش مدیریتی-تکنیکی، حسابداری مدیریت شامل مجموعه ای از روشهای محاسباتی و یک عملگر یا زیر سیستم مدیریت از سیستم جامع اطلاعات سازمانی می باشد. این نگرش سنتی حسابداری مدیریت اکثراً در کتاب های درسی دانشجویان جهت یادگیری تکنیک ها وجود دارد.

دیدگاه تفسیری-عملی^۸ مربوط به درک مفهوم رویه حسابداری مدیریت است. واژه رویه (Practice) به سه مفهوم به کار گرفته می شود. رابرت کیلان^۹ و رهروان او رویه را توصیفی جهت مشخص نمودن مسائل و فرمول بندی کردن راه حلها در نظر می گیرند. بریکت و پو آلوس^{۱۰} (۲۰۰۱) رویه را مطالعه، تعیین تغییر حالتها و تعریف موضوع با واژه های عملی استفاده می کنند. محققین نظیری - رابرت اسکاپنس^{۱۱} - رویه را محدودتر و توصیف نظریه می دانند.

برکیت رویه حسابداری مدیریت را در ۴ عامل به هم پیوسته نهادهای اجتماعی (حرفه ها، متون سازمانی، تحقیقات و تکنولوژیها) می بیند. او اعتقاد به دیدگاه مبتنی بر منابع دارد که می تواند به رهنمودسازی، ساختار گرایی، تعهد، تغییر و کنترل بیانجامد.

دیدگاه انتقادی - اجتماعی و اقتصادی^{۱۲} مربوط به مکتب دانشگاهی است که به ارزیابی انتقادی رویه های حسابداری مدیریت در رابطه با تأثیر متقابل بین سازمانها و زمینه های اجتماعی - اقتصادی آن می پردازد. آنها منتقد به مفهوم حسابداری مدیریت براساس نگرش تکنیکی و مدیریتی در سازمان های اقتصادی می باشند. آنها معانی و عملکردهای حسابداری مدیریت را بسوی فرامرزهای سازمانی می برند و اعتقاد دارند که رویه های حسابداری مدیریت نقش اساسی را در تولید سیستم های وسیع اجتماعی - سیاسی بازی می کنند. برای مثال باکستی^{۱۳} (۱۹۹۳:۴) معتقد است: "حسابداری مدیریت مجموعه رویه های اجتماعی است که فضایی را در محدوده ای که فعالیت نیروی کار ممکن است مشاهده پذیر و

در دو دهه اخیر تکنیک های مختلف حسابداری مدیریت توسعه پیدا کرده اند. این تکنیکها را می توان بر اساس عنوان به سه طبقه تقسیم بندی نمود: مدیریت هزینه^۵، مدیریت استراتژیک^۶ و حسابداری مدیریت در سازمانهای جدید. این توسعه ها تحت عنوان تغییر حسابداری مدیریت مرسوم هستند. از مهم ترین نقش های حسابداری مدیریت در این باب می توان به موارد زیر اشاره نمود: (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸)

- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص میزان تولید و نوع آن.
- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص ساختار قیمت و میزان آن.
- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص استراتژی تولید.

اعتقاد بر این است که حسابداران مدیریت می بایستی نه تنها از توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت آگاه باشند بلکه همچنین از عوامل اجتماعی - اقتصادی موثر بر این تکنیکها آگاهی کسب نمایند.

بر این اساس، حسابداری مدیریت به ترتیب بر اساس سه رویکرد متفاوت مد نظر قرار گرفته شده است: تکنیکی - مدیریتی، تفسیری - عملی و اقتصادی - اجتماعی و انتقادی. (ویکراماسینگه، آلواتج، ۲۰۰۷، ص ۴) مقایسه این سه رویکرد ما را در درک بهتر حسابداری مدیریت توانمندتر خواهد نمود.

دیدگاه های مدیریتی - تکنیکی^۷ در حسابداری مدیریت عبارتست از:

- ۱- مجموعه از روشهای محاسباتی: حسابداران مدیریت جهت اتخاذ تصمیم و کنترل از انواع تکنیک هایی نظیر هزینه یابی محصول، بودجه بندی، تحلیل انحرافات، تجزیه و تحلیل سود، تحلیل رفتار هزینه و غیره استفاده می کنند. همه این روشها بعنوان روشهای محاسباتی در حسابداری مدیریت نامیده می شوند.
- ۲- یک عملگر مدیریتی یا زیر سیستم از سیستم جامع اطلاعات سازمانی: در یک سازمان، عوامل اصلی مدیریتی مانند تولید، بازاریابی، تحقیق و توسعه وجود

دارای محاسبات عقلانی باشد، ترسیم می کند. بنابراین محققان انتقادی با تردید در نگرش های تکنیکی- مدیریتی و توجه به تئوری های اجتماعی، معتقدند که رویه ها مادامیکه می توانند به عنوان یک تئوری اجتماعی توضیح داده شوند، نظری هستند. (ویکراماسینگه، آلوآتج، ۲۰۰۷، ص ۸)

جدول مقایسه رویکردها با یکدیگر

شرح	تکنیکی- مدیریتی	علمی- تفسیری	انتقادی- اجتماعی- اقتصادی
اهداف	توسعه ابزارها و تکنیکهای حسابداری مدیریت جهت اطمینان از کارایی و اثربخشی مدیریت سازمانها	توصیف، تفسیر و تئوریزه کردن آنچه که در عمل انجام می شود.	تأکید بر مسائل اجتماعی در استفاده از تکنیکها و ابزارهای حسابداری مدیریت
تمرکز	سازمانی/ تکنیکی	وجدان انسانی	اجتماع
گرایش	توصیفی	تفسیری	تفسیری
زیربنای تئوریک	اقتصاد نئو کلاسیک- تئوری سیستمها- روان شناسی صنعتی	تحلیل جامعه شناسی رفتار انسانی	تئوریهای جامعه شناسی (پسا مدرنیسم و امثال آن)

(Wickramasinghe and alwattage, 2007)

اعتقاد براینست که تغییرات ناشی از فعل و انفعالات بین عوامل محیطی و فرآیندهای داخلی می باشد. با تمرکز بر این تغییرات، ما می توانیم درک بهتری از چگونگی وقوع فعل و انفعالات، چه عواملی تاثیر بیشتری بر فعل و انفعالات داشته است؟ چرا تغییر سریع یا کند اتفاق می افتد؟ عناصر سازمانی چه واکنشی به تغییر نشان می دهند؟ و چگونه تغییر بر جامعه و اقتصاد رفاه اجتماعی تاثیر می گذارد؟ داشته باشیم.

تغییر حسابداری مدیریت از شکل مکانیکی به پسا مکانیکی ناشی از انواع دیدگاه های حاکم بر تشریح رویه های حسابداری مدیریت بوده است. به طور خلاصه تغییر حسابداری مدیریت از شکل مکانیکی به پسا مکانیکی می توان به شکل زیر ترسیم نمود: (hall, 1988)

رویکردهای پسا- مکانیکی	رویکردهای مکانیکی
دیجیتالی کردن تکنولوژی	مکانیزه کردن تکنولوژی
گرایش مدیریت به مشتری	گرایش مدیریت به تولید
حسابداری مدیریت جدید	حسابداری مدیریت سنتی

رویکرد مکانیکی در حسابداری مدیریت جهت تسهیل شکل ماشینی در شرکت بوجود آمد از آنجاییکه تصمیمات سرمایه گذاری به ندرت انجام می شوند، تکنیک های بودجه بندی قابل انعطاف تر و پویاتر سرمایه گذاری مورد نیاز نبود. روشهایی از قبیل خالص ارزش

با توجه به مطالب فوق هدف مقاله بررسی دیدگاههای زیر بنایی درباره تغییرات حسابداری مدیریت و کاوش در دیدگاه حسابداری مدیریت انتقادی می باشد.

۲- روش شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه ای و از نوع پژوهش های تئوریک و نظری و مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می باشد. هدف این پژوهش ارائه الگویی مفهومی و چارچوبی نظری برای تبیین حسابداری مدیریت انتقادی می باشد.

۳- تبیین تئوریک مطالعات

"تغییر"^{۱۴} مفهوم کلیدی در حسابداری مدیریت انتقادی می باشد. "تغییر" یک روش شناسی یادگیری بوده و ما را در فهم شکل فرآیندهای داخلی عوامل محیطی در سازمانها یاری می کند. عوامل محیطی شامل: تکنولوژی، رقابت، اثرات جهانی سازی، ابهامات اقتصادی، اثرات فرهنگی و اجتماعی، نگرشهای سیاسی و همچنین اثرات نتایج و مطالعات حسابداری مدیریت می باشد. فرآیندهای داخلی شامل: همه عملگرهای بهم وابسته تحقیق و توسعه، حسابداری، مالی، بازاریابی، تولید و غیره می باشد.

بخش قابل تقسیم است: تئوری هزینه مبادلات^{۱۹}، تئوری نمایندگی^{۲۰} و تئوری اقتضایی^{۲۱}.

۱-۱-۳ تئوری هزینه مبادلات حسابداری مدیریت: تئوری هزینه مبادلات در دهه ۱۹۳۰ توسط رونالد کوس^{۲۲} به منظور توجیه و توضیح این مطلب که چرا برخی از فعالیتهای، تولیدات و یا خدمات در داخل سازمان انجام می گیرد و برخی دیگر از منابع خارجی تأمین می شوند. معرفی شد پس از گذشت حدود ۴۰ سال و در دهه ۷۰، این تئوری از سوی گروهی از محققین مورد توجه بیشتر قرار گرفته و بسط و گسترش یافت. بر اساس این تئوری، هزینه های شرکت را می توان در دو گروه کلی هزینه های تولید و مبادلات طبقه بندی نمود.

هزینه های تولید، در ارتباط مستقیم با فعالیتهای تولیدی سازمان هستند، نظیر هزینه های تولید، لجستیک و توسعه محصول. از سوی دیگر هزینه های مبادلات، به هزینه هایی اطلاق می شود که به برنامه ریزی و سازماندهی فعالیتهای سازمانها مرتبط بوده و به این ترتیب با توجه به ساختار شرکت ها، متغیر هستند. به بیان دیگر هزینه های مبادلات در صورت تغییر شیوه تخصیص منابع تغییر خواهد کرد در صورتیکه هزینه های تولید تنها به تکنولوژی مرتبط بوده و در نظامهای اقتصادی گوناگون یکسان و بدون تغییر باقی خواهند ماند. بر اساس مطالعات انجام شده، حداقل ۴۵ درصد تولید ناخالص ملی در کشورهای توسعه یافته به واسطه هزینه های مبادلات حاصل می شود.

به عقیده "کوس" هزینه های مبادلات مشخص می کند که کدام اقدامات در بازار و کدام یک در داخل سازمان انجام شود. در مورد اول قیمت و در مورد دوم بوروکراسی و ارتباطات موجود در داخل سازمان به عنوان مکانیزمهای تنظیم کننده عمل میکنند. بر این اساس، هرگونه مبادله ای دارای هزینه ای است اعم از هزینه مبادله بازار خارجی و یا هزینه مبادله بوروکراتیک داخلی. بر اساس تحقیقات انجام شده مهمترین هزینه های مبادلات بازار، به شرح زیر هستند:

- هزینه تعیین قیمت کالاها و خدمات
- هزینه مذاکره و تهیه قرارداد

فعلی، نرخ بازده داخلی و دوره بازگشت سرمایه جهت ارزیابی مالی کفایت می کردند.

فرآیند تولید استاندارد و مکانیکی شده، هزینه یابی استاندارد و سیستم های کنترلی بودجه متناسب با فرآیند، مورد استفاده قرار می گرفتند. بنابراین رویه های حسابداری مدیریت ساده و در سازمانها نهادینه شده بود. در نهایت حسابداری مسئولیت و روش شناسی ارزیابی عملکرد در بین شرکتها به کار گرفته می شود.

از اواخر سال ۱۹۸۰ رویکرد مکانیکی^{۱۵} به حسابداری مدیریت به رویکرد پسا- مکانیکی^{۱۶} منتقل شده سیستمهای تولید به تکنولوژی دیجیتالی تغییر یافت.

محیط های تولیدی قابل انعطاف، انواع طرح های تولید و عملیاتی که می تواند نیازهای مختلف مشتریان را جوابگو باشد. مدیریت مبتنی بر تولید به مدیریت مبتنی بر مشتری تغییر یافت. با ارتباط با تکنولوژی مبتنی بر دیجیتال و مدیریت مشتری، روشهای جدیدی را در شرکتها بوجود آورد و شرکتها را با مزایای رقابتی روبرو نمود.

۱-۳-۳- انواع دیدگاه های تغییر حسابداری مدیریت:

انواع دیدگاه های تغییر حسابداری مدیریت شامل دیدگاه منطقی، دیدگاه تفسیری و دیدگاه انتقادی می باشد.

۱-۱-۳ دیدگاه منطقی^{۱۷}:

دیدگاه منطقی نشان دهنده جریان اصلی تحقیق حسابداری مدیریت می باشد. محتوای نظری این دیدگاه مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک و تئوری سازمانی می باشد. اقتصاد نئو کلاسیک چارچوبی را برای حسابداری مدیریت به عنوان مجموعه ای از رویه های محاسباتی که منجر به تصمیم گیری جهت حداکثر نمودن منافع می باشد، ارائه می کند. همچنین تئوری سازمانی منجر به فهم ارتباط بین سیستم های حسابداری مدیریت و اقصانات سازمانی^{۱۸} می گردد. (Puxty, 1993)

تئوری های منطقی حسابداری مدیریت که توسط اقتصاد نئو کلاسیک و تئوری سازمانی رشد نموده به سه

مشتری خاص سرمایه گذاری نماید (و یا اگر مشاور در ارتباط خود با یکی از مشتریان سرمایه گذاری ویژه نماید) با گذشت زمان مشتری قادر خواهد بود بر فروشنده اعمال قدرت نماید. چرا که فروشنده امکان دیگری برای بهره برداری از سرمایه گذاری انجام شده ندارد. بنابراین لازم است تا مذاکرات پیچیده و طولانی میان طرفین انجام گیرد و تدابیر لازم جهت پیشگیری از مشکلات آتی احتمالی اندیشیده شود.

عدم اطمینان بالا، مانند عدم اطمینان در حوزه تکنولوژی، منجر به افزایش مبادلات بوروکراتیک خواهد شد چرا که برقراری روابط و عقد قراردادهایی که تمامی نتایج مورد نظر را برای سازمان به همراه داشته باشد بسیار مشکل و گران خواهد بود. همچنین تکرار زیاد مبادلات نیز از جمله عواملی است که تمایل شرکتها به انجام مبادلات بوروکراتیک را افزایش می دهد. زیرا تکرار فرآیند عقد قرارداد هزینه های بیشتری را در مقایسه با هزینه های بوروکراتیک، بر شرکت تحمیل می نماید.

لازم به ذکر است که بر اساس مطالعات انجام شده، شرکتها به هنگام تصمیم گیری در خصوص انجام فعالیتها در داخل و یا خارج سازمان علاوه بر تلاش برای کاهش هزینه مبادلات در پی حداقل ساختن هزینه کل هستند. شرکتها علاوه بر هزینه مبادلات هزینه های تولید را نیز متحمل می شوند. از اینرو در برخی موارد (همچنان که در خصوص فعالیتهای مربوط به مشاوره مدیریت نیز مشاهده می شود) بهبود ایجاد شده در هزینه های تولید در اثر بهره گیری از منابع خارجی بیش از افزایشی است که در هزینه های مبادلات رخ می دهد.

۲-۱-۱-۳- تئوری نمایندگی حسابداری مدیریت:

این عامل نیز از اقتصاد نو کلاسیک مشتق شده است. هدف آن شکل بندی کردن ارتباط بین عاملان (مالکان و مدیران ارشد) و کارگزاران (مدیران و سایر زیر مجموعه) می باشد. بر این اساس که کارگزاران متناسب با منافع خود عمل می کنند یعنی اینکه آنها به فکر حداکثر نمودن ثروت خویش می باشند. (بالمین، ۱۹۸۲، ۱۹۹۰، اسپاسیر و بالیر ۱۹۸۳). نقش حسابداری مدیریت در این زمینه منطقی توسعه مدلهای ارزیابی عملکرد، کنترل

• هزینه های ناشی از انحراف از موارد تعهد شده در قرارداد

• مهمترین هزینه های مبادلات داخلی یا بوروکراتیک عبارتند از:

• هزینه های اداری مربوط به برنامه ریزی جهت تولید محصول و یا دریافت خدمت مورد نظر از منابع درون سازمان

• هزینه تخصیص نادرست منابع

• هزینه کاهش انگیزه کارکنان^{۲۳}

در هر صنعتی هزینه مبادلات داخلی و بازار عامل تعیین کننده در انجام فعالیتها در داخل و خارج شرکت است.

همچنین بر اساس مطالعات انجام شده توسط ویلیامسون^{۲۴} در تئوری هزینه مبادلات، دو فرض زیر در مورد رفتار از اهمیت ویژه برخوردار هستند:

• رفتار و تصمیم گیری افراد در سازمانها از الگوی عقلایی محدود پیروی می کند. به این ترتیب حتی در صورت در اختیار داشتن تمامی اطلاعات مورد نیاز نیز، قراردادهای منعقد شده ایده آل نخواهند بود.

• رفتار و تصمیمات افراد در جهت برآورده ساختن منافع شخصی آنها و بهره گیری از فرصتهای موجود است. به این ترتیب در صورت نبود مکانیزمهای بازدارنده افراد به تعهدات خود پایبند نخواهند ماند.

با توجه به مفروضات بیان شده و مطالعات ویلیامسون، سه عامل زیر در تصمیم گیری در خصوص ترجیح برقراری مبادلات با خارج و یا داخل سازمان نقش تعیین کننده ایفا می کنند: (ویلیامسون، ۱۹۷۰)

• منحصر به فرد بودن دارایی

• عدم اطمینان

• میزان تکرار مبادلات

در شرایطی که دارایی مورد نظر به میزان زیادی خاص و یا منحصر به موارد استفاده ویژه باشد، هزینه بهره گیری از مبادلات بازار خواهد بود. منظور از دارایی، داراییهای فیزیکی، انسانی، مکان و یا داراییهای تخصصی هستند. در چنین شرایطی، انتظار می رود که رفتار فرصت طلبانه افراد افزایش یابد. به عنوان مثال چنانچه یک تأمین کننده، در نوعی از تجهیزات تنها برای یک

۲-۱-۳- دیدگاه تفسیری:

بر اساس دیدگاه تفسیری، عمل انسانی ناشی از عوامل خارجی است. این اعمال آگاهانه انجام شده و در برابر عوامل خارجی واکنش نشان می دهند و سرانجام در درون ساختاری از مقررات قرار می گیرند که پژوهشگر را محدود می نمایند. کار پژوهشگر از مرزسنجش فراتر می رود و او می کوشد موقعیت یا شرایط حاکم بر محیط را درک نماید. انجام دادن چنین کاری ایجاب می کند بجای فاصله گرفتن از مشاهده درصد مشارکت در عمل مربوطه برآمده و در این صحنه نقش فعال برعهده می گیرد. از آنجا که اگر "نوع عمل" در خارج از بستر یا محتوای خود تفسیر شود منجر به ارائه دیدگاههای مبهم خواهد شد، چنین دیدگاهی باعث میشود که بر موضوع درک فرآیند تاکید زیادی کرد (Smith, 2003:4). بر این اساس رویه های حسابداری مدیریت، ساختگی نیستند. متدولوژی اصلی حسابداری مدیریت بر اساس این دیدگاه، اعتقاد به رویه های حسابداری مدیریت انتقادی که خروجی عوامل سازمانی می باشد، است. برای مثال، بری و همکاران^{۲۵} (۱۹۸۵) نشان دادند که چگونه فرهنگ تولید منجر به کنترل دستمزد می گردد. چوآ^{۲۶} (۱۹۸۶) تحقیقی را با رویکرد تفسیری، با مقایسه فرآیند بودجه ریزی با رویکرد سنتی ارائه نمود. او در مطالعه اش بودجه ریزی را با دیدگاه تفسیری بصورت نمادین نه واقعی، مبهم نه دقیق، محدود به ارزش نه آزاد از ارزش می داند. دیدگاه تفسیری ابزاری جهت تشریح رویه های حسابداری مدیریت می باشد. بر خلاف تئوریهای منطقی، محققان تفسیری بر این باورند که عقلانیت بعنوان موضوعی باتفسیرهای سازمانی برای مدیران و کارکنان می باشد. بنابراین عقلانی بودن یک پروژه تفسیری بجای واقعیت جهانشمول است که می توان در هر سازمانی آنرا مشاهده نمود.

۳-۱-۳- دیدگاه انتقادی:

دیدگاه انتقادی موجب گسترش یافتن دیدگاه تفسیری بر اساس تاکید بر "مالکیت دانش" و جنبه های کاربردی سیاسی، اقتصادی و اجتماعی دانش می شود. این دیدگاه در پاسخ به مسائل دیدگاه منطقی و همچنین حل

مدیریت، تصمیم گیری و غیره است. محققین بر این باورند که این مدلها در سازمانهایی که روابط بین عامل و کارگزار وجود دارد جای می گیرد. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت راه حلی را برای مسائل گوناگون بین عامل و کارگزار ارائه می کند (ویلسون و چوآ، ۱۹۹۳). زمانی که عاملان، تکنیک های حسابداری مدیریت را بعنوان راه حلی جهت مسئله نمایندگی تشخیص دهند می توانند از تکنیک های جدید برای این موضوع استفاده نمایند.

۳-۱-۱- تئوری اقتضائی:

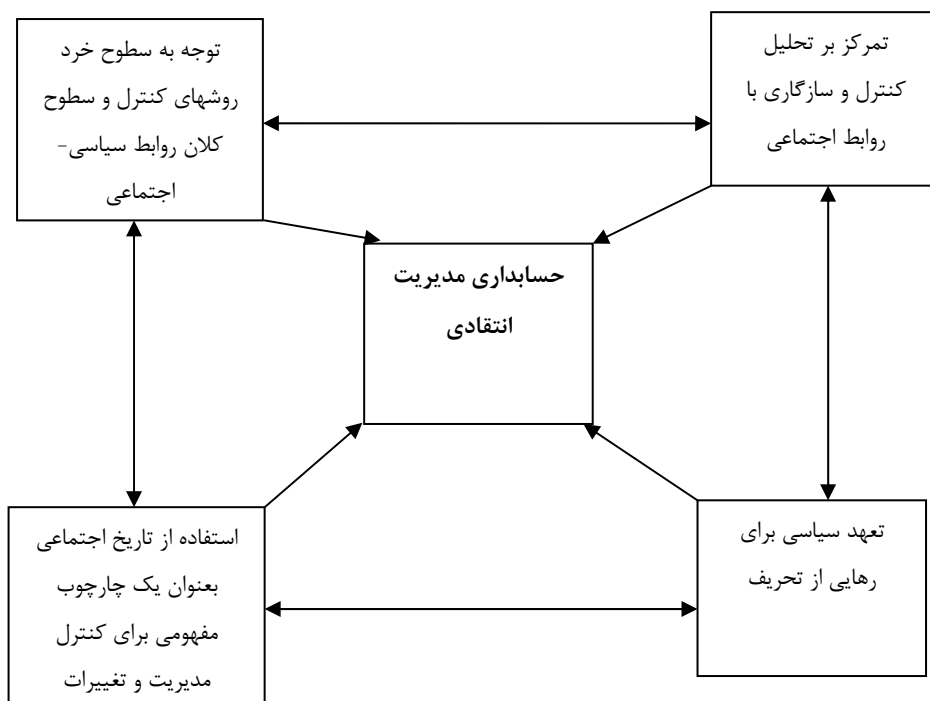
رهیافت اقتضائی که گاهی رهیافت وضعیتی نیز نامیده می شوند بر اجتناب از اصول گرایی مطلق تاکید دارد، در حقیقت ضرورت مدیریت بر مبنای اقتضاء از این واقعیت نشأت می گیرد که عملکرد مدیر در هر زمان، باید با توجه به موقعیت و مجموعه شرایط فعالیت وی ارزیابی شود. بر این اساس تلاش می شود تا واکنشهای مدیریتی با مسائل و منحصر بود وضعیتهای گوناگون، هماهنگ گردد.

این تئوری شکلی از تئوری سیستمها، تئوری های سازمانی و رفتاری می باشد. محققان در این مکتب گرایش به درک ارتباط بین متغیرهای محیطی و متغیرهای سازمانی دارند. متغیرهای محیطی شامل تکنولوژی، ابهام و پیچیدگی می باشند و متغیرهای سازمانی شامل ساختار، مالکیت، اندازه، پیچیدگی کار و عدم تمرکز گرایی می باشند. مطالعات حسابداری مدیریت در این زمینه منمركز بر ارتباط بین متغیرهای محیطی و حسابداری (نظیر انواع بودجه بندی، کنترلهای مدیریت و سیستمهای ارزیابی عملکرد) هم بین طرحهای سازمانی و هم متغیرهای حسابداری می باشند. هدف اینگونه مطالعات، ایجاد تعمیم سازی درباره روابط فوق و تجویز آنست که حسابداری مدیریت چگونه می تواند از موقعیت های مختلف بهترین استفاده را نماید. (Otley, 1994)

- یک دیدگاه استدلالی است. حسابداری مدیریت مبتنی بر رفتار معقول - محاسبات منطقی، تصمیم گیری منطقی و کنترل‌های منطقی می باشد.
- تقلیل گراست. حسابداری مدیریت قابل تقسیم به دو جزء می باشد. یکی حسابداری مدیریتی که به بررسی پدیده های اقتصادی می پردازد و دومی اثرات اجتماعی حسابداری مدیریت است که می تواند به بررسی اثرات و اعمال فردی تقلیل یابد. (Jermier, 1998, p: 235)

بطور خلاصه، واژه "تحقیق انتقادی" در متون حوزه حسابداری مدیریت: "تلاشی جهت فهم روشهای حسابداری مدیریت در سطح خرد و تغییر آن در سطح کلان اجتماعی و سیاسی است. با این وجود، جامعه و نهادهایشان با تضادها و تقابلهای در روابط اجتماعی نابرابر و استثمار گرایانه روبرویند". ویژگیهای حسابداری مدیریت انتقادی را بشرح ذیل می توان ترسیم نمود:

- مسائل دیدگاه تفسیری ایجاد گردید. موضوع این دیدگاه بررسی تأثیر متقابل بین سازمان و مسائل اجتماعی - سیاسی و زمینه تاریخی با توجه به سایر موضوعات علوم اجتماعی مثل جامعه شناسی تاریخ، علوم سیاسی، مردم شناسی و غیره است.
- این دیدگاه یک دیدگاه سازمانی است. بنابراین حسابداری مدیریت چیزی به غیر از سطوح اجتماعی - اقتصادی و زمینه اجتماعی نیست.
- گرایش تکنیکی دارد. زیرا حسابداری مدیریت صرفاً به دنبال ارزیابی کارایی تکنیکی فرآیند تولید به جای ارزیابی کلی می باشد.
- تاریخی است. دیدگاه های منطقی معمولاً گرایشی به نادیده گرفتن تکامل تاریخی تکنیک های حسابداری مدیریت دارند.
- دیدگاه سیاسی است. با وجود اینکه موضوعات سیاسی مانندسئوال از قدرت (و منافع) معمولاً در رویه های حسابداری مدیریت ارائه می گردد. محققان رویکرد عقلانی از آن اجتناب می ورزند.



Wickramasinhe and alwattage, 2007

دستمزد در تشریح تکامل حسابداری مدیریت نمودند. همچنین در تحقیقی دیگر، آرمسترانگ (۲۰۰۰) اقدام به بررسی تضاد بین سرمایه و کار نمود.

۴- رهایی از تحریف: تئوری‌های نئوکلاسیک اقتصادی و تئوری اقتضایی بر هدف حداکثر کردن سود تاکید دارند. تئوری‌های تفسیری بر شرح و تفسیر روابط اجتماعی در یک نگرش غیر سیاسی، با فرض نقش "بی طرفی" برای محققان تاکید دارد. بنابراین آنها بطور تلویحی فرض می کنند که علمی بودن یعنی بی طرفی، ولی تئوری‌سینهای انتقادی دارای نگرشی متفاوت از دو طبقه فوق می باشند. آنها معتقدند جوامع به بخشهای مختلفی اعم از نظر اجتماعی، کاری، جنسیتی، محیطی و غیره تقسیم بندی می شوند. این گروهها علاقمند به منافع متفاوت دارای اشتراکاتی هستند که مد نظر محقق انتقادی می باشد. آرمسترانگ (۲۰۰۰) طی تحقیقی بر بودجه بندی قابل انعطاف و روابط آن با استفاده کنندگان به این نتیجه رسید که بودجه بندی قابل انعطاف ابزاری جهت امنیت سود و تغییرات نظامهای کنترلی استفاده کنندگان می باشد.

چارچوب مفهومی تغییر حسابداری مدیریت را بشکل زیر می توان ترسیم نمود. (Waweyu, N. Uliana, E. (2008)

۲-۳- مکاتب فکری حسابداری مدیریت انتقادی

سه مکتب تفکری با توجه به ویژگیهای دیدگاه حسابداری مدیریت انتقادی رادر مطالعات این مکتب می توان تشخیص داد:

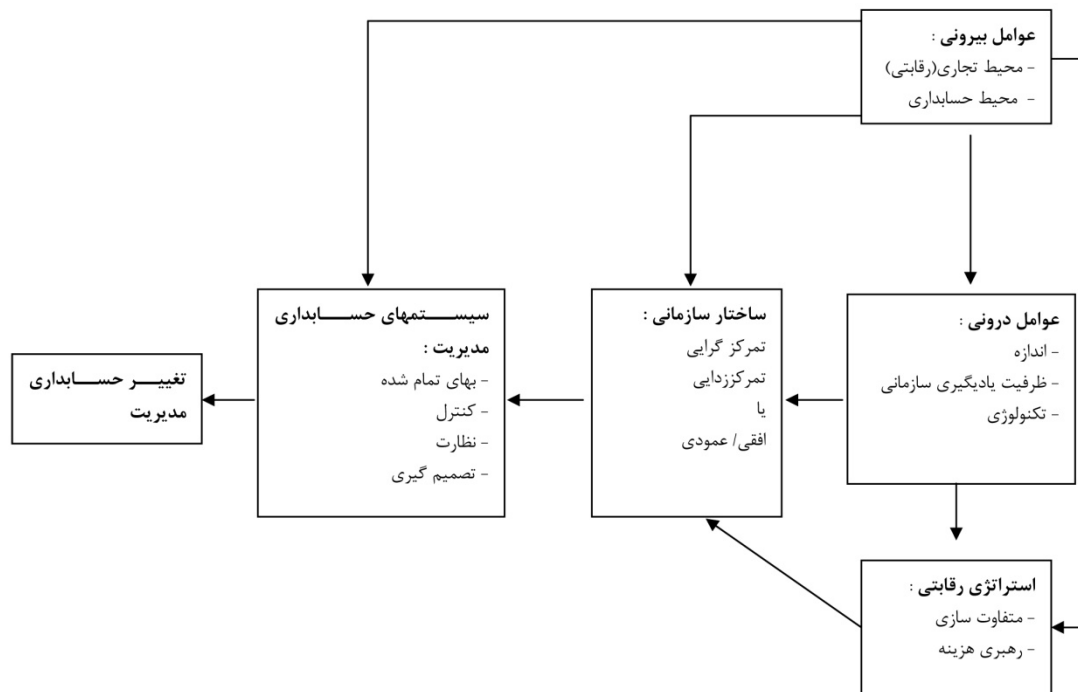
- (۱) دیدگاه اقتصاد سیاسی حسابداری مدیریت
- (۲) دیدگاه‌های پست مدرن (دیدگاه های فوکو و دریدا)
- (۳) دیدگاههای هابر ماس یا مکتب فرانکفورت

۱- توجه به جامعه بزرگتر: تئوری‌سین‌های انتقادی اعتقاد دارند که پدیده سازمانی، حسابداری و کنترل مدیریت نمی تواند بطور کامل قابل فهم باشد، مگر اینکه رابطه آنها با متون سیاسی- اجتماعی بطور گسترده ای عملیاتی گردد. پدیده سازمانی کنترل و حسابداری مدیریت نمی تواند ضرورت، وجود یا رشد مستقلی از دگرگونی‌های اجتماعی داشته باشد. بنابراین نظریه انتقادی در لوازم حسابداری مدیریت، بررسی عمیق از ساختارها و گفتمان‌های اجتماعی در انواع پدیده های حسابداری مدیریت در محدوده ساختارها و گفتمانهای اجتماعی می پردازد. به همین خاطر، هوپر و کوپر^{۲۷} (۲۰۰۶) معتقدند "حسابداری مدیریت محصول اجتناب ناپذیر از الزامات بازار یا تغییرات تکنولوژی نیست بلکه بطور تلویحی تحت تاثیر نزاعهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی می باشد."

۲- توجه به تاریخ اجتماعی: برای محققان حسابداری مدیریت، تحلیل تاریخی روش شناسی مهمی می باشد. به این دلیل که برای آنها، بسط و گسترش تاریخ حسابداری به گونه ای است که می تواند عملیات حسابداری را بعنوان دانشی متفاوت، با انواع روابط اجتماعی نشان دهد. (میلر، ۱۹۹۱)

برای محققان حسابداری انتقادی تاریخ اجتماعی منفک از تاریخ حسابداری نمی باشد، عبارتی آنها بر ارتباط متقابل بین "تاریخ اجتماعی" و "تاریخ حسابداری" تاکید دارند. (تینکر، ۱۹۸۰)

۳- توجه به تضادها و تناقضها: در نظریه انتقادی، ارتباطات اجتماعی مردان و زنان و حتی موسسات اجتماعی (واحدهای اقتصادی) مبتنی بر روابط متناقض و متغایر می باشد. بر همین اساس محققان حسابداری مدیریت انتقادی اعتقاد دارند که تمرکزشان می بایستی بر برخوردها، تضادها و نزاعها باشد تا سازمانهای اقتصادی خیلی بهتر تغییرات رویه های حسابداری مدیریت را بکار ببرند، زیرا این تضادها و نزاعها، در اولین قدم جهت نیاز به کنترل است. برای مثال هوپر و آرمسترانگ^{۲۸} (۱۹۹۱) با تاکید بر اهمیت نزاعهای سرمایه داری، اقدام به ادغام



۱-۲-۳- دیدگاه اقتصاد سیاسی

در این دیدگاه جامعه، سیاست و اقتصاد جدا از هم نیستند و مسائل اقتصادی را نمی توان جدا از ملاحظات اجتماعی و سیاسی مورد بررسی قرار داد. براساس این دیدگاه گزارشهای حسابداری مدیریت بعنوان مدارک و شواهد اجتماعی، سیاسی و اقتصادی نگریسته می شود. مطالعات کوپر (۱۹۸۰)، کوپرو همکاران (۱۹۸۷) و کوپرو هوپر (۲۰۰۶) نشان دهنده وجود عوامل فراساختاری در سازمانها می باشد. این دیدگاه نشان می دهد که فاکتورهایی نظیر خانواده، ایالات، حرفه حسابداری، فرهنگ، ایدئولوژیهای حاکم، صنعت، تجارت، روابط بین المللی، اتحادیه های تجاری در حسابداری مدیریت موثر است. در اقتصاد سیاسی، حسابداری مدیریت انتقادی بر مفهوم و تئوری فرآیند کار و روابط حاکم بر آن استوار می باشد. براین اساس، مجموعه روابط تولید مانند روابط بین کار و سرمایه، روابط بین گروههای حرفه ای و سایر گروهها، روابط بین مدیران و کارکنان و غیره مورد مطالعه قرار می گیرد.

کار مهم براورمن به عنوان کار و انحصار سرمایه (۱۹۷۴) اولین نظریه فرآیند کار در بکارگیری تحلیل نظریه کنترل در سطوح سازمانی بود. غایت شناسی

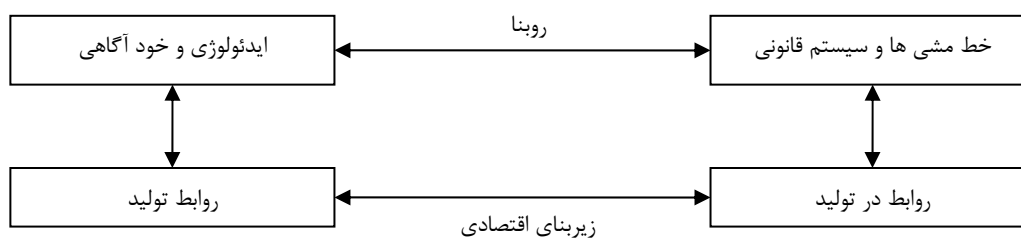
اجتماعی دیدگاه اقتصاد سیاسی مبتنی بر مبارزه طبقاتی است که می گوید تعارض اولیه اجتماعی را در کار و سرمایه می بیند در فضای اجتماعی تولیدی، کار بطور مستقیم با سرمایه درگیر می شود. هدف کنترل کار، تبدیل نیروی کار به محصول و ایجاد ارزش افزوده می باشد. فرآیندهای کار بر اساس ساختارها و روابط کنترلی صورت می گیرد. در این دیدگاه دو مجموعه روابط در فرآیند کار موجود است:

- روابط تولید^{۲۹}

- روابط در تولید^{۳۰}

مجموعه این روابط در نهایت منجر به تولید می شود. روابط تولید، روابط مالکیت اقتصادی هستند که بعنوان مبنای کلی روابط اصلی و فرعی در تولید مورد توجه قرار گرفته می شوند. روابط در تولید از طرف دیگر نگرشهای ارتباطی فرآیند کار می باشد. عبارت دیگر روابط در تولید نشان می دهد که چگونه ارزش مازاد ایجاد می گردد در حالیکه روابط تولیدی نشان می دهد که کدام ارزش مازاد مناسبتر است. (cooper & hopper, 1990)

ترکیب روابط تولید و روابط در تولید مبنایی را برای رونمای اجتماعی ایجاد می کند. شیوه تولید با توجه به زیربناهای مختلف اجتماعی تعریف می شود و شامل یک مبنای اقتصادی و رونمایی می باشد.



(cooper & hopper,1990)

نیروی کار می‌باشد. غالباً از مجموعه‌ی ابزار تولید و روابط تولیدی به "وجه تولید" تعبیر می‌شود تغییر شیوه‌ی تولید و پیدایش تحولات اقتصادی در اثر اختلال در تعادل مابین نیروهای مولد و روابط تولید به وجود می‌آید. زیرا انسان موجودی ابزارساز است و ابزار تولیدی در سایه‌ی افزایش قدرت علمی و فنی انسان تدریجاً تکامل می‌یابد و میزان تولید را بالا می‌برد. با تکامل ابزار تولید انسان‌های نو، با بینش نو، وجدان تکامل یافته پا به میدان، می‌گذارند، زیرا همچنان که انسان ابزارساز است، ابزار هم به نوبه‌ی خود انسان‌ساز است. از طرف دیگر رشد تولید و بالا رفتن میزان آن مناسبات اقتصادی جدیدی را ایجاد می‌کند، و آن مناسبات اقتصادی به نوبه‌ی خود مقتضی یک سلسله مناسبات اجتماعی دیگر است که آنها را توجیه نماید. این است که گفته می‌شود، اقتصاد زیربنای اجتماعی و سایر شئون روبنا است. یعنی همه شئون اجتماعی برای توجیه و تفسیر وضع اقتصادی جامعه است و هنگامی که زیربنای جامعه در اثر تکامل ابزار تولید و بالا رفتن سطح تولید دگرگون می‌شود، جبراً روبناها باید تغییر کند. ولی همواره قشر وابسته به اقتصاد کهن که دگرگونی را به زیان خود می‌بیند، کوشش می‌نماید وضع را به همان حال نگاه دارد، اما قشر نوخاسته، یعنی قشر وابسته به ابزار تولید جدید که منافع خود را در دگرگونی اوضاع و برقراری روابط تولید جدید تشخیص می‌دهد، کوشش می‌کند جامعه را تغییر دهد و سایر شئون اجتماعی را با ابزار تکامل یافته و سطح جدید تولید هماهنگ سازد. نزاع و کشمکش میان این دو گروه که یکی وابسته به گذشته و دیگری وابسته به آینده است، سخت در می‌گیرد و شدت می‌یابد تا به اوج خود که نقطه‌ی انفجار است می‌رسد و جامعه با یک

یکی از مفاهیم اساسی در دیدگاه اقتصاد سیاسی، مفهوم زیربنا و روبنا (infrastructure superstructure) است. "این دیدگاه جامعه را به بنایی تشبیه می‌کند که زیربنا و شالوده آن را قوای اقتصادی، و روبنای آن را (یعنی خود بنا را) افکار و آداب و رسوم و نهادهای قضایی، سیاسی، مذهبی و غیره تشکیل می‌دهد. همان‌طور که وضع یک ساختمان به وضع پی و اساس آن بستگی دارد، اوضاع اقتصادی (روابط تولید) نیز به اوضاع فنی (ابزار تولید) وابسته است، همچنین چگونگی افکار و رسوم و نظام سیاسی نیز تابع وضع اقتصادی است." بنابراین در هر جامعه‌ی زیربنا "ساخت اقتصادی" آن جامعه است و سایر نهادها و ارگان‌ها همه تابع آن می‌باشند. و ایدئولوژی، فلسفه، دین، هنر، سیاست و... همه بازتاب‌هایی از چگونگی ساخت اقتصادی جامعه بوده و همگی "روبنای" را در آن جامعه تشکیل می‌دهند؛ به طوری که با تغییر ساخت اقتصادی جامعه، یعنی با تغییراتی که در زیربنای جامعه در مسیر تاریخ به وجود می‌آید، عوامل روبنایی نیز متناسب با آن تغییر می‌کنند. هیچ‌کدام از عوامل روبنایی جامعه مستقل از زیربنا نیست تا بتواند از تغییراتی که به تبع تحولات زیربنایی به وجود می‌آید، مصون بماند، چه در آن صورت دیگر روبنا نیست. ساخت اقتصادی جامعه از ترکیب دو بخش به وجود آمده است:

- ۱- نیروهای مولد: عواملی را گویند که به‌طور کلی در امر تولید نقش دارند و اعم از نیروی انسانی و ابزار تولید (که محصول رابطه انسان با طبیعت است) می‌باشد.
- ۲- روابط تولید: روابطی است که بین انسان‌ها در ارتباط با تولید به وجود می‌آید که در واقع مبین شکل مالکیت بر ابزار تولید و نمایش‌گر رابطه‌ی صاحبان ابزار با

دارند، هدف دیدگاه پست مدرن ساختن معانی متفاوت بر مبنای زبان بجای معانی ثابت بر اساس تئوری سازی می باشد. (تامپسون و مک های ۲۰۰۲).

مفهوم "تفاوت" بطور تدریجی با واژه های پراکندگی، سیال، فروپاشیده و غیره بکار گرفته شده است.

بر این اساس واقعیت یک پدیده معین نیست، واقعیت ها می توانند گوناگون باشند. هدف محققان در جهان اجتماعی پست مدرن کشف فهم واقعیت های اجتماعی بادر نظر گرفتن این واقعیت است که معانی همراه با تغییرات محیطی، تغییر می کنند. می باشد.

هسارد^{۳۲} (۱۹۹۴:۹) می گوید: حقیقت، محصول بازیهای زبانی است. با این اساس ما می توانیم برداشتهای مختلفی از یک متن با خواندن چندباره آن داشته باشیم.

در نزد محققان و حسابداران حسابداری مدیریت، جهان پسا مدرنیسم، ماهیت سازمانی و اجتماعی معاصر می باشد. همانگونه که مونتگتا^{۳۳} (۱۹۹۷:۱۳۰) ویژگیهای دیدگاه پست مدرنیته را بشرح ذیل می داند:

(۱) انعطاف پذیری در تولید^{۳۴}: بدین مفهوم است که با تولید قابل انعطاف که جایگزین تولید انبوه و تکنولوژیهای وابسته است فرصتهایی را برای ارائه یک چارچوب اقتصادی ایجاد می کند.

(۲) انعطاف پذیری در بازار کار^{۳۵}: بدین مفهوم است که با بکارگیری مهارتهای گوناگون، امکان بهره برداری از مزایای کار ارزان در بازارهای ثانویه ایجاد می گردد.

(۳) انعطاف پذیری در مصرف^{۳۶}: بدین مفهوم است که با استفاده از امکانات بانکی و اعتباری فناوری اطلاعات و خرید آنلاین ایجاد فرصتهای مصرف کالاهای یک بار مصرفی ایجاد می گردد.

(۴) انعطاف پذیری در بازار سرمایه: بدین مفهوم است که با استفاده از بازار جهانی سهام انتقال سریع وجوه نقد صورت می گیرد.

(۵) انعطاف پذیری در سازمانها: بدین مفهوم است که شکل سازمان از تمرکز اداری و سلسله مراتبی به عملکرد تمرکز زدایی و تکثرگرایی و از ساختارهای سنتی به سازمانهای شبکه ای تغییر می نماید.

گام انقلابی به صورت دگرگونی نظام کهن و برقراری نظام جدید، پیروزی نیروهای نو و شکست کامل نیروهای کهنه، تبدیل به ضد خود می گردد و مرحلهی تازه ای از تاریخ آغاز می شود. این سیر و مراحل در اثر رشد فزاینده-ی ابزار تولید در جامعهی جدید نیز ادامه دارد. بنابراین، رشد ابزار تولید و پیدایش تضاد اقتصادی، سبب دگرگونی نظام اقتصادی جامعه شده و به تبع آن سایر نهادهای جامعه متحول می شوند.

تفسیر اقتصاد سیاسی، متکی بر تحلیل تقسیم قدرت بین گروه های ذینفع در جامعه، و فرآیندهای سازمانی در ذینفعان ممکن است پیشرفته تر باشد. بنابراین، از نقطه نظر اقتصاد سیاسی، سود چیزی بالاتر از کارایی تکنولوژی است یعنی توزیع قدرت در جامعه و جامعه سیاسی و ساختار سازمانی منعکس کننده توزیع قدرت می باشد (تینکر، ۱۹۸۰، ۱۴۷)

از دیدگاه اقتصاد سیاسی، سود نشان دهنده چیزی بالاتر از کارایی تکنولوژی است، توزیع قدرت در جامعه و اجتماعی- سیاسی و ساختار سازمانی است که منعکس کننده توزیع قدرت می باشد.

داده های سود، محصولات اجتماعی- اقتصادی واقعی است که موجب توزیع ناهمسان قدرت بین سرمایه و کار می شود و یک ساختار سازمانی و اجتماعی- سیاسی که منعکس کننده توزیع قدرت می باشد. تأکید هوپر و آرمسترانگ بر تضادهای برخورد های اجتماعی در فرآیندهای کار می باشد.

۲-۲-۳- دیدگاه پسا مدرنیسم- ساختارگرا (دیدگاه فوکو)

پست مدرنیسم یک شیوه تفکر درباره پست مدرنیته است، یک دوره تاریخی که فرض می کنند از مدرنیته موفقترند. همچنین آن منتقد به مبانی نظری پروژه مدرنیته است. زیربنای پسا مدرنیسم، مفهوم "تفاوت"^{۳۱} است که ما می توانیم جهان معاصر را بصورت های مختلفی درک کنیم و کلید فهم این مفهوم، "تفاوت" است (کوپرو پارل ۱۹۸۸). بعبارت دیگر ما نمی توانیم یک مفهوم مشخص از هر چیز ارائه نماییم در عوض، با رد روایت هایی که بر معانی مشخص تمرکز

۳-۲-۳- دیدگاه‌ها بر ماس یا مکتب فرانکفورت: درک و تغییر سیستم‌های حسابداری

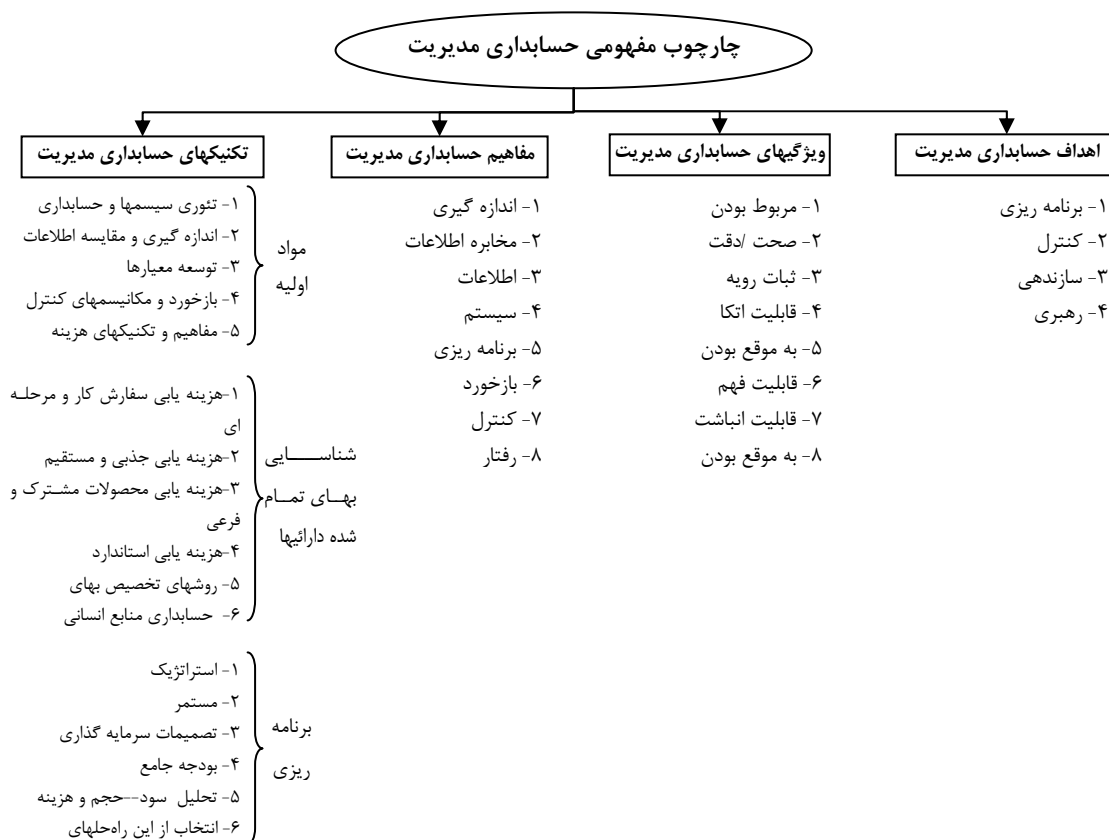
در محدوده پروژه محققین حسابداری انتقادی، محققینی نظیر لافلین^{۳۷}، آرنیکتون و پاکستی^{۳۸} ۱۹۹۱، برادبنت^{۳۹} ۱۹۹۱، چوآ^{۴۰} ۱۹۹۳ از تئوری انتقادی هابر ماس بهره برده برداری نموده اند.

پروژه انتقادی فیلسوف مکتب فرانکفورت^{۴۰}، یورگن هابر ماس اشاره می کند به ما اجازه درک تغییر محیط و وضعیت موجود را میدهد. نگرش انتقادی هابر ماس بر این اساس است که نمیتوان از علم و تکنولوژی بدون در نظر گرفتن تاثیر آنها بر جامعه در نظر گرفت. او معتقد به انتقال علمی سازی کنش ارتباطی بسوی عقلانی سازی زیست جهان می باشد (پاورو لافلین ۱۹۹۷). اگرچه هابر ماس بطور صریح اشاره ای به حسابداری ندارد محققین

فوق بر اساس تئوری اجتماعی او، ضرورت ترسیم کار مطابق دانش و منافع انسانی (۱۹۷۸)، تئوری و عمل (۱۹۷۴) و نظریه کنش ارتباطی (۱۹۸۴ و ۱۹۸۷) را طراحی نموده اند.

مهمتر از آن هابر ماس معتقد به ارائه یک تئوری عمومی از تکامل اجتماعی با تاکید بر نقش زبان می باشد. او در این کار از واژه "منطق توسعه" استفاده می کند که بوسیله محققان حسابداری جهت گسترش یک روش شناسی عمومی جهت درک و تغییر سیستمهای حسابداری بکار گرفته شده است. (لافلین ۴۸۴: ۱۹۸۷).

بلکویی (۲۰۰۲) ساختار مفهومی حسابداری مدیریت را بشکل زیر ترسیم می نماید.



- professions, accounting, organizations and society, 10(2), 129-148
- 5) Armstrong. (1994) the influence of Michel Foucault on accounting research. *Critical perspective on accounting*, 5(1), 25-55
 - 6) Baxter, J. and Chua, W.F. (2003) alternative management accounting research- whence and whither. *accounting, organizations and society*, 28(2/3), 97-126
 - 7) Braverman, H. (1974) labor and monopoly capitalism: the degradation of work in the twentieth century. *New York: Monthly Review Press*
 - 8) Broadbent, J. (2002) critical accounting research: a view from England. *Critical perspective on accounting*, 13(4), 433-449
 - 9) Broadbent, J. and Laughlin, R. (1997) developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach. *accounting, auditing and accountability journal*, 10(5), 622-648
 - 10) Cooper, D.J. and Hopper, T.M. (1990) critical studies in accounting. *accounting, organization and society*, 12/5, 407-414
 - 11) Hopper, T. and Powell, A. (1985) making sense of research into the organizational and social aspects of MA: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22, 429-465
 - 12) Laughlin, R. (1987) accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory. *accounting, organizations and society*, 12(5), 479-502
 - 13) Loft, A. (1986) towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the UK 1914-1925. *accounting, organizations and society*, 11(2), 137-169
 - 14) Johnson and Kaplan (1987) *Relevance lost: the rise and fall of management Accounting*, Boston: Harvard business school press.
 - 15) Macintosh, N.B. and Scapens, R.W. (1990) structuration theory in management accounting. *accounting, organizations and society*, 15(3), 455-477
 - 16) Waweyu, N. Uliana, E. (2008) Predicting change in management accounting system: a contingent approach, problem and perspectives in management, volume 6, issue 2
 - 17) Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2009) *management accounting change: approaches and perspectives*, Routledge press

بر همین اساس چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت انتقادی که مبتنی بر تغییر حسابداری مدیریت می‌باشد بشکل زیر می‌باشد:

۴- نتیجه گیری و بحث

مقاله حاضر با بررسی دیدگاه‌های نظری در حسابداری مدیریت بر لزوم نگرش به تغییرات در حسابداری مدیریت تاکید و آنرا مورد تحلیل قرار داد. دیدگاه‌های حسابداری مدیریت انتقادی سه دیدگاه اقتصاد سیاسی، پسا مدرن و هابرماس مطرح گردید. دیدگاه اقتصاد سیاسی با تاکید بر مفهوم کار و فرآیند آن سعی در فهم تغییر حسابداری مدیریت دارد. دیدگاه پسا مدرن مبتنی بر نگرش فوکو با ارائه روابط قدرت و دانش و خودنظمی، قدرت ارزشیابی در حسابداری مدیریت را مدنظر قرار داد. نهایتاً دیدگاه هابرماس با تاکید بر زیست جهان و سیستمها، تغییر درک سیستمها را در حسابداری مدیریت مورد تاکید قرار داده است. در این مقاله بر مقایسه این دیدگاه‌های پرداخته نشده است زیرا اعتقاد نگارندگان بر آنست که همه آنها در زیر سایه تئوری انتقادی بوده و هر یک از منظری خاص، تغییر در حسابداری مدیریت را بررسی نموده اند.

فهرست منابع

- ۱) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۵) نظام حسابداری مدیریت، فرآیند تولید به وقع و نرخ بازده سرمایه گذاری، مجله اقتصاد مدیریت، شماره ۶۸، صص ۵۲-۴۲
- ۲) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۸) حسابداری مدیریت و ارزش آفرینی سازمانی (رویکردی فلسفی و علمی) اولین کنفرانس بین المللی حسابداری مدیریت
- 3) Armstrong, M.A (1998) the political economy of international transfer pricing, 1945-1994: state, capital and the decomposition of class, *critical perspective of accounting*, 9(4), 391-432
- 4) Armstrong. (1985) changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organizational

- ¹ Critical management accounting
- ² Political economy
- ³ Foucault
- ⁴ Habermas
- ⁵ Cost management
- ⁶ Strategic management
- ⁷ Technical-managerial
- ⁸ Interpretive-pragmatic
- ⁹ Kaplan
- ¹⁰ Birkett and poullaos
- ¹¹ Scapens
- ¹² Critical-social and economics
- ¹³ Baxity
- ¹⁴ Change
- ¹⁵ Mechanistic
- ¹⁶ Post-mechanistic
- ¹⁷ Rational
- ¹⁸ Organization contingencies
- ¹⁹ Transaction cost theory
- ²⁰ Agency theory
- ²¹ Contingency theory
- ²² Ronald H.coase
- ²³ بر اساس تئوری هزینه مبادلات کارمندان شاغل در سازمانهای کوچک نسبت به کارکنان سازمانهای بزرگ انگیزه بیشتری دارند. زیرا منطبق ساختن نظامهای انگیزشی با نیازهای و سلیقه کارکنان در چنین شرکتهایی بیشتر امکانپذیر است.
- ²⁴ Williamson
- ²⁵ Barry et al.
- ²⁶ Chua
- ²⁷ Hooper and cooper
- ²⁸ Hooper and Armstrong
- ²⁹ Relation of production
- ³⁰ Relation in production
- ³¹ Different
- ³² Hassard
- ³³ Montagna
- ³⁴ Flexibility in production
- ³⁵ Flexibility in labour market
- ³⁶ Flexibility in consumption
- ³⁷ Laughlin
- ³⁸ Arrington and puxty
- ³⁹ Broadbent
- ⁴⁰ Frankfort school