

مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۸، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، صص ۲۴-۴۶.

شناسایی و تحلیل کلان روندهای مؤثر بر آینده حسابداری مدیریت از منظر حرفه و کسب و کارها با رویکرد آینده پژوهی

دکتر جعفر باباجانی^{۱*} و دکتر عبدالخالق خنکا^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۱/۲۰

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۶/۱۱/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۸/۲۳

چکیده

مقدمه: محیط کسب و کار به شدت در حال تغییر و پیشرفت است و لازمه باقی ماندن در این محیط رقابتی شدید، اتخاذ تصمیم‌های درست و به موقع بوده که نیازمند وجود اطلاعات درست، مربوط، قابل اتکا و به موقع است. بنابراین، حسابداری مدیریت به عنوان یکی از ارکان اصلی تهیه کنندگان اطلاعات مورد نیاز مدیریت، باید متناسب با تحولات و پیشرفت‌ها حرکت کند.

روش پژوهش: پژوهش حاضر بر مبنای نوع داده، ترکیبی، بر مبنای هدف، کاربردی و بر مبنای نوع پژوهش، اکتشافی-پیمایشی است. در این پژوهش جامعه آماری شامل استادان و دانشجویان دکتری حسابداری، اعضای انجمن حسابداری مدیریت ایران و متخصصان حرفه حسابداری مدیریت است. برای شناسایی نیروهای پیشران در ۲۰ سال آینده، ابتدا هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه با خبرگان و سپس برای ایجاد اتفاق نظر نهایی، دلفی فازی اجرا شد. انتخاب خبرگان بر مبنای روش نمونه‌گیری قضاوتی گلوله برفی و اشباع نظری انجام شد. برای تحلیل نتایج دلفی از آزمون دو جمله‌ای و دلفی فازی استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که افزایش تقاضا برای حسابداری مدیریت و ایجاد توازن بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار در آینده است و انتظار بر این است که در آینده حسابداری مدیریت جایگاه خود را پیدا کند. همچنین، پیشران‌های افزایش انتظارات مشتریان و مشتری‌مداری و افزایش متخصصان حسابداری مدیریت در جایگاه‌های بعدی قرار دارد. تمامی پیشران‌های شناسایی شده به جز پیشران دیوان‌سالاری و نظام تملق‌محور اداری به وسیله خبرگان تأیید شد.

نتیجه‌گیری: به طور کلی از نظر خبرگان، حسابداری مدیریت جایگاه مناسبی ندارد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که مسئولان و فعالان و تمامی بازیگران تأثیرگذار بر حرفه برای بهبود آینده حسابداری مدیریت بر مبنای پیشران‌های ارائه شده در پژوهش حاضر برنامه‌ریزی و تلاش کنند.

واژه‌های کلیدی: آینده حسابداری مدیریت، آینده پژوهی، حرفه حسابداری مدیریت، کسب و کارها، نیروهای پیشران.

۱. استاد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی.

۲. دکتری حسابداری از دانشگاه علامه طباطبائی و استاد مدعو دانشگاه گنبد کاووس.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: jafar.babajani@gmail.com

مقدمه

حسابداری مالی است. هر چند حسابداری مالی از طریق شفاف سازی و گزارشگری فعالیت های اقتصادی و مالی خدمات ارزنده ای ارائه کرده است و حسابرسان مستقل از راه اعتباربخشی به این گزارش ها، نظام پیچیده اقتصادی کنونی را ممکن ساخته اند اما در دنیای پر رقابت کنونی تکیه صرف بر داده های حسابداری مالی نمی تواند رهنمود کافی برای مدیران باشد. در محیط رقابتی تحمیل شده بر اقتصاد ایران چاره ای جز بکارگیری نظام های نوین حسابداری مدیریت وجود ندارد و بدون آن بقای بسیاری از بنگاه های اقتصادی به خطر خواهد افتاد (۳).

افزون بر مطالب بیان شده در بالا با توجه به تحولات اقتصادی شامل همکاری با شرکت ها و بانک های خارجی و به منظور پیوستن به سازمان تجارت جهانی و رقابت با شرکت های خارجی و صادرات محصولات، باید شرکت ها توان رقابتی خود را افزایش دهند. این کار نیازمند داشتن مزایای رقابتی است که مهم ترین آن نیز قیمت و کیفیت است. در این ارتباط، مدیران می توانند از توان حسابداران مدیریت بهره گیرند و با اتکا بر اطلاعات آنان تصمیم های درست و به موقع اتخاذ کنند و توان رقابتی خود را افزایش دهند. برای این منظور، حسابداران مدیریت لازم است با آینده نگری جامع و مشاوره و راهنمایی مدیران و مسئولان، برنامه ریزی دقیقی برای آینده ارائه کنند. حسابداران مدیریت نیز لازم است برای پاسخ گویی به نیازهای مدیران و جامعه، مهارت ها و توانایی های خود را افزایش دهند. در این راستا، شناسایی تحولاتی که بر آینده حسابداری مدیریت تأثیر گذار است برای

در جهان در هم تنیده، روابط متقابل و پیچیده ای میان عواملی وجود دارد که موفقیت در کسب و کار وابسته به آن است و هیچ راهی برای الگوسازی دقیق رفتارها وجود ندارد. جهان برای هر شرکت یا سازمانی بسیار پیچیده است. در این ارتباط، مهم نیست که منابع آن سازمان یا شرکت، برای تولید یک طرح یا برنامه بر مبنای یک رویکرد علمی، چقدر است. روش های سنتی برنامه ریزی راهبردی نیز دشوار است چرا که مبتنی بر پیش بینی های پیچیده است (۱). در چنین شرایطی، آینده پژوهی راهی را برای پیشبرد طراحی و ترسیم آینده ارائه می کند. بنابراین، می توان گفت برای این که دید وسیعی نسبت به آینده داشته باشیم (آینده نگری) باید آن را بشناسیم (آینده شناسی) و برای شناخت آن باید درباره آن مطالعه و پژوهش کنیم (آینده پژوهی). به عبارت دیگر، لازمه آینده نگری، آینده شناسی و لازمه آینده شناسی، آینده پژوهی است (۲).

مطابق با آینده نگری مشخص شده در قانون برنامه های پنج ساله چهارم، پنجم و ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی جمهوری اسلامی ایران، ارتقای بهره وری از هدف های اساسی کشور است. این کار نیازمند تحول در نظام فعلی مدیریت بنگاه ها به سمت نظامی کارا و اثربخش است. هم چنین، برای تحول در ساختار مدیریت نیاز به ابزار نوین از جمله حسابداری مدیریت است. متأسفانه آن چه که بیشتر مدیران بنگاه ها تا به امروز به عنوان حسابداری به رسمیت شناخته اند،

حسابداران مدیریت اهمیت دارد. چرا که حسابداران مدیریت برای پاسخ‌گویی به نیازهای مدیران نه تنها باید متناسب با پیشرفت‌های جامعه پیشرفت کرده و سطح اطلاعات و توانایی‌های خود را بالا ببرند بلکه باید پیشرو نیز باشند. بنابراین، بررسی آینده حسابداری مدیریت در ایران با تأکید بر پیشران‌های حرفه حسابداری مدیریت و کسب‌وکار به منظور تحقق برنامه‌ها و چشم‌اندازهای آن ضروری است. هم‌چنین، نتایج پژوهش برای تدوین برنامه‌ای درازمدت، که نقشه راه برای آینده حسابداری مدیریت باشد، اهمیت بسزایی دارد.

با توجه به آن چه پیش از این بیان شد ضروری است تا با توجه به پیشرفت‌های حاضر و آینده و هم‌چنین برنامه‌های آینده در ایران و کشورهای پیشرفته و اقتصاد جهان و پیشرفت‌های حوزه حسابداری و حسابداری مدیریت در کشورهای پیشرفته و با در نظر گرفتن چشم‌انداز بیست ساله و سیاست‌های کلان اقتصادی شامل اقتصاد مقاومتی و برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، برای حوزه حسابداران مدیریت در ایران برنامه‌ریزی میان‌مدت و درازمدت انجام شود. در این راستا، در این پژوهش سعی بر آن است تا پیشرفت‌ها، نیازها و اولویت‌های حوزه حسابداران مدیریت بررسی شود تا بتوان همراه با پیشرفت جامعه حرکت و اطلاعات مورد نیاز تولید و اقتصاد را فراهم کرد. بنابراین، سؤال‌های پژوهش عبارت است از: ۱. پیشران‌ها و عوامل اصلی آینده‌ساز حسابداری مدیریت در حوزه حرفه حسابداری مدیریت و کسب‌وکار در ۲۰ سال آینده چه

مواردی است؟ ۲. برای همگام‌شدن با پیشرفت‌های کشور مانند چشم‌اندازها و سایر برنامه‌های راهبردی، باید برای آینده حسابداری مدیریت در حوزه آموزش و پژوهش چه برنامه‌ای تدوین شود؟ به طور کلی هدف اصلی این پژوهش به شرح زیر است:

شناسایی عوامل اصلی مؤثر بر آینده حسابداری مدیریت در ۲۰ سال آینده در حوزه حرفه حسابداری مدیریت و کسب‌وکار.

هدف‌های فرعی پژوهش به شرح زیر است:

۱. کمک به مسئولان و مدیران انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری از جمله انجمن حسابداری مدیریت ایران برای تدوین برنامه‌ای درازمدت برای آینده حسابداری مدیریت کشور.

۲. کمک به حسابداران مدیریت برای تطبیق‌دادن خود با تغییرات در این حرفه و به‌دست آوردن مهارت‌های مورد نیاز برای آینده.

۳. کمک به حسابداران مدیریت برای درک و تشخیص وظایفی که آن‌ها در آینده بر عهده خواهند گرفت.

۴. کمک به دانشگاهیان در جهت شناسایی مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده و آموزش آن‌ها به صورت عملی و نظری.

۵. کمک به مقامات تصمیم‌گیرنده در رابطه با تعیین رئوس و سرفصل‌های اصلی رشته حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام‌شده (صنعتی) با توجه به تحولات آینده.

از جمله مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از نتایج این

پژوهش وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و دانشگاه‌ها، استادان دانشگاه‌ها، حسابداران مدیریت، جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابداری مدیریت ایران، مدیران شرکت‌ها، مدیران مالی، دولت و به طور کلی بخش عمومی، پژوهشگران و دانشجویان است.

مبانی نظری

مدیران برای انجام هر یک از وظایف خود همواره با مواردی مواجه می‌شوند که نیاز به اتخاذ تصمیم دارد و برای تصمیم‌گیری در ارتباط با هدف‌های برنامه‌ریزی، کنترل، هدایت و رهبری، هماهنگی نیرو و امکانات نیازمند اطلاعات هستند (۴). یکی از مهم‌ترین نظام‌های تهیه اطلاعات برای مدیران، حسابداری مدیریت است. حسابداری مدیریت، به ویژه در چند دهه گذشته، موفق به پیشرفت‌های قابل توجهی شده است. در ابتدا، حوزه فعالیت آن محدود به تعیین بهای تمام‌شده بود اما به تدریج فعالیت آن گسترده‌تر شد. در حال حاضر، مهم‌ترین حوزه‌های فعالیت حسابداری مدیریت شامل تعیین بهای تمام‌شده، تصمیم‌گیری با استفاده از اطلاعات مالی، کنترل عملیات، ارزیابی عملکرد مدیران، بودجه‌ریزی جامع، بودجه‌ریزی سرمایه‌ای، ایجاد انگیزه در بین کارکنان و مدیران و بررسی عوامل مهم رفتاری است (۵). باربر معتقد است که در آینده بر مهارت‌های فردی (شامل درک ابهام و توانایی ایفای رهبری)، مهارت‌های بین فردی (تسهیل کارگروهی، توان‌مندسازی کارکنان و نقش مشاوره‌ای و آموزش)، مهارت‌های تحلیلی (شامل تسهیل تحلیل تجاری)، توانایی تفکر بصری، تصنعی و خلاقانه و

مهارت‌های سازمانی تأکید خواهد شد (۶). در این راستا، کوکینز در پژوهشی حسابداری مدیریت را به شش دوره تقسیم کرده است. این شش دوره از دوره باستان که مبادله کالا با کالا بود شروع و به دوره تحلیل‌های پیش‌گویانه ختم می‌شود. این دوره‌ها در جدول شماره ۱ ارائه شده است (۷).

کوکینز در تحلیلی دیگر حسابداری مدیریت را بر مبنای ارزش افزوده حسابداری مدیریت، به سه دوره تقسیم می‌کند که در دوره اول هدف حسابداری مدیریت ارائه اطلاعات بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و موجودی‌ها بوده و حسابداری مدیریت در این دوره کم‌ترین ارزش افزوده را دارد. در دوره دوم وظیفه تحلیل و گزارشگری بها بر عهده حسابداری مدیریت است. در این دوره انحرافات بودجه تحلیل، سودآوری گزارش و عملکرد اندازه‌گیری می‌شود. حسابداری مدیریت در این دوره ارزش افزوده متوسطی دارد. در دوره سوم حسابداری مدیریت با ارائه برنامه‌ریزی بهای تمام‌شده در تصمیم‌گیری‌ها مشارکت دارد و مدیریت را برای اتخاذ تصمیم‌های بهتر راهنمایی می‌کند. در این دوره حسابداری مدیریت بیشترین ارزش افزوده را برای شرکت ایجاد می‌کند (۸). کوکینز معتقد است تغییرات اصلی حسابداری مدیریت شامل توسعه تحلیل سودآوری محصول به تحلیل سودآوری مشتری، بسط‌دادن نقش حسابداری مدیریت با مدیریت عملکرد بنگاه اقتصادی، حرکت به سوی حسابداری آینده‌نگرانه، ترکیب تحلیل‌های تجاری با روش‌های مدیریت عملکرد شرکت، بهبود و سازگارسازی روش‌های حسابداری مدیریت، مدیریت

جدول ۱: دوره‌های شش‌گانه حسابداری مدیریت

دوره اول	دوره دوم	دوره سوم	دوره چهارم	دوره پنجم	دوره ششم
باستان	قرون وسطی	دوره صنعتی	مطابقت با قوانین	مشتری مداری	تحلیل پیش‌گویانه
مبادله کالا با کالا	وجود پول و سرانجام دفترداری	حسابداری هزینه‌یابی استاندارد و روش‌های علمی	قوانین استهلاک تسریعی برای حمایت از سرمایه‌گذاران	تسهیم بها بر مبنای علت و معلولی برای انواع محصولات، خدمات و مشتریان	تغییر از دیدگاه سنتی راهبردی و عملیاتی به دید پیش‌گویانه
قبل از میلاد	۱۴۹۴	۱۹۱۱	۱۹۳۰	۱۹۸۰	۲۰۱۵

همکاران در پژوهشی نشان دادند که مدیریت کیفیت جامع، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و کارت ارزیابی متوازن برخی از فن‌های جدید حسابداری مدیریت است که برای همراهی با تغییرات جدید فن‌آوری ارائه شده است. از مهم‌ترین تغییرات حسابداری مدیریت، فعال شدن بسیار زیاد حسابداری مدیریت در بخش مدیریت فرایند تجاری است (۱۲).

نتایج پژوهش راملی و همکاران نشان داد که حسابداران مدیریت باید دید وسیعی از تجارت داشته باشند و نباید صرفاً به مسائل حسابداری توجه کنند. آنان باید بر مسائل راهبردی از جمله، گسترش شاخص‌های ارزیابی عملکرد به معیارهای غیرمالی برای افزایش عملکرد شرکت تمرکز کنند. همچنین، وظایف و مهارت‌های حسابداران مدیریت با توجه به تحولات و جهانی‌شدن باید تغییر یابد (۱۳). مونی‌زولا در پژوهشی نشان داد که در گذشته حسابداری مدیریت با حسابداری مالی تفاوت چندانی نداشته اما با تغییرات کنونی وضعیت بهتر شده است. در حال حاضر رویکرد جدیدی وارد حسابداری مدیریت شده و حسابداران مدیریت نقش تصمیم‌گیری و ارزش‌آفرینی و دستیابی به هدف‌های سازمان را بر عهده دارند. بنابراین، کشورهای در حال توسعه برای مدیریت

فن‌آوری اطلاعات و تلفیق خدمات با تجارت و ضرورت بهبود مهارت‌ها و شایستگی‌ها با مدیریت رفتاری بها است (۸). کرل در پژوهشی آینده حسابداری مدیریت را بررسی کرد. وی عوامل تأثیرگذار بر تغییر در حسابداری مدیریت را به سه حوزه تقسیم و در مقابل این سه گروه محرک تغییر، چالش‌های سازمانی مقابل شرکت‌ها و سازمان‌ها را تشریح و سرانجام وظیفه حسابداری و حسابداران مدیریت را برای کمک به مدیران مشخص کرد که در جدول شماره ۲ ارائه شده است (۹).

پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش سلیمان و همکاران نشان داد که استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌ها ضروری است و دلیل استفاده نکردن از این فن‌ها عواملی نظیر آگاهی‌نداشتن مدیران ارشد سازمان، تأکید بیش از حد بر تهیه اطلاعات مالی و هزینه‌بر بودن استفاده از آن است (۱۰). نتایج پژوهش یزدی‌فر و تسامنی نشان داد که نقش‌ها و وظایف، فن‌ها و روش‌ها و مهارت‌های حسابداری مدیریت تغییر کرده است و نقش و وظایف حسابداران مدیریت هم در حرفه و هم در بخش دانشگاهی تغییر کرده است (۱۱). تلها و

جدول ۲: پیشران‌های آینده حسابداری مدیریت

پیشران	چالش سازمانی	وظیفه حسابداران مدیریت
تغییرات اقتصادی، محیطی و جغرافیای سیاسی	ضرورت شناسایی و واکنش مؤثر و مداوم در برابر تهدیدها، چالش‌ها و فرصت‌ها به صورت خلاقانه و زیرکانه	توسعه نقش رهبری به منظور تلاش برای مدیریت
پیشرفت فن‌آوری	جمع‌آوری اطلاعات از اقیانوس داده‌ها و ارائه آن به تصمیم‌گیرندگان	نقش اصلی در توسعه آینده‌نگرانه و امکانات مدیریت عملکرد و مدیریت مالی خلاقانه و درست
تغییرات جمعیت‌شناختی	ضرورت بهبود ارزش‌گذاری، مدیریت و توسعه دارایی‌های نامشهود	توسعه نقش حسابداری مدیریت در حوزه سرمایه‌ساختاری و روابط انسانی

(۴۱٪)، آرمان‌ها و انتظارات نسل‌های آینده (۳۹٪)، تغییرات مسیر حاکمیت و تأثیر قدرت‌های جهانی و منطقه‌ای و سازمان‌های بین‌المللی (۵۲٪) و تغییر انتظارات جامعه و تحول حوزه‌ها و نقش‌های حسابداران (۵۰٪) است (۱۸-۱۵).

نتایج پژوهش سامکین و استینبنک نشان داد که در حال حاضر دانشگاه‌ها و استادان حسابداری با این چالش روبه‌رو هستند که چگونه با توجه به روند حرکت و تغییر سریع محیط، در میدان رقابت باقی بمانند و هم‌چنان یکی از بازیگران عرصه تجارت و اقتصاد باشند. برای رسیدن به این هدف باید رویکردهای نظری، روش‌شناختی و تجربی تغییر یابد و آموزش و یادگیری (تعلیم و تربیت) یکی از حوزه‌های مهم برای تحول باشد. هم‌چنین، این موضوع در پژوهش‌هایی به طور مفصل مورد بررسی قرار گیرد (۱۹).

نتایج پژوهش رشنو نشان داد که گسترش نیافتن تفکر نظام‌مند موجب شده است که طراحی و اجرای نظام‌های حسابداری بدون توجه به ساختار سازمانی انجام شود و بسیاری از مدیران به دلایل مختلف از

نتیجه‌محور و فعال منابع محدود به حسابداران مدیریت نیاز دارند (۱۴).

انجمن حسابداران خبره انگلیس و جامعه حسابداران مدیریت آمریکا در پژوهش‌هایی پیشران‌ها و محرک‌های تغییر و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران در آینده را در سطح جهان (قاره‌ها) بررسی کردند. در این پژوهش‌ها قوانین و مقررات، فن‌آوری‌های الکترونیکی، انتظارات جامعه از حرفه و جهانی‌سازی به عنوان پیشران اصلی شناسایی شد که هر یک عناصر و شاخص‌های مختلفی دارد. هم‌چنین، توانش‌های (قابلیت‌های) حرفه‌ای به اخلاق و مهارت‌های فنی، هوش، خلاقیت، توانش‌های الکترونیکی، هوش هیجانی، بصیرت (توانایی چشم‌اندازسازی) و خبرگی تقسیم می‌شود. افزون بر این، تأثیرگذارترین عوامل بیرونی در ۱۰ سال (و بیش از ۱۰ سال) آینده شامل توسعه نظام‌های حسابداری خودکار هوشمند (۵۵٪)، میزان تغییر و نوسان‌های اقتصادی (۴۲٪)، گسترش انتظارات و حوزه ارزش کسب‌وکار (۴۲٪)، هماهنگی و هم‌گرایی بیشتر حسابداری و تجارت (کسب‌وکار) (۴۲٪)، پذیرش رایانش ابری به وسیله کسب‌وکار

فن‌آوری‌های اطلاعاتی نوین استفاده خواهند کرد. دایره حسابداری و امور مالی از تنوع کار بیشتری برخوردار خواهد بود و اشخاص مربوط به رشته‌های مختلفی در آن دایره‌ها بکار گرفته خواهند شد و شرکت‌ها از وسایل ارتباطی و مخابراتی بیشتری استفاده خواهند کرد (۲۳).

خدای پور و طالبی در پژوهشی نشان دادند که مدیران شرکت‌ها از ابزار بودجه‌ریزی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر استفاده می‌کنند. همچنین، مدیران از ابزار کارت ارزیابی متوازن، فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت چندان استفاده نمی‌کنند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ابزار بودجه‌ریزی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر بیشترین اثربخشی را دارد و ابزار فرایند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نیز اثربخش است. مهم‌ترین موانع استفاده از ابزار حسابداری مدیریت، به ترتیب، هزینه و منفعت بکارگیری ابزار، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه‌مدت به وسیله دولت است (۲۴). محبی و طالب‌نیا در پژوهشی به مقایسه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و هزینه‌یابی سنتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بهای خدمات و کالای محاسبه شده طبق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نسبت به روش‌های سنتی، دقیق‌تر و درست‌تر است. بنابراین، استفاده از روش‌های جدید مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا می‌تواند به افزایش اثربخشی و

جمله نداشتن تخصص کافی، علاقه‌ای به اجرای نظام‌های کنترلی ندارند. در نتیجه، از نظام‌های کنترل سنجش مسئولیت به نحو مناسب و مطلوب استفاده نمی‌شود (۲۰). اعتمادی و زارعی در پژوهشی نشان دادند که شرکت‌های خودروساز برای حفظ جایگاه خود در بازار باید به استفاده از روش‌های مدیریت هزینه از جمله، هزینه‌یابی بر مبنای هدف روی آورند (۲۱). نتایج پژوهش دستگیر و یارمحمدی نشان داد که نبود امکان تعیین قیمت رقابتی، رایج‌نبودن طرز فکر مشتری‌مداری، نداشتن روحیه کارگروهی، استفاده‌نکردن از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و استفاده‌نکردن از مهندسی ارزش موانعی برای بکارگیری روش هزینه‌یابی هدف است (۲۲).

نتایج پژوهش خدای پور و فتوحی اردکانی نشان داد که در آینده، بیشتر مدیران اجرایی ارشد از بین حسابداران مدیریت و مدیران مالی انتخاب خواهند شد. مهم‌ترین تغییر قابل توجه در حرفه حسابداری مدیریت، دور شدن از تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته و روی آوردن به تفکر راهبردی درباره آینده است. شرکت‌ها روی حسابدارانی سرمایه‌گذاری خواهند کرد که دارای معلومات کلی در زمینه تجارت باشند و بتوانند مطالعه‌های موردی را به منظور حل مشکلات بکار گیرند. همچنین، شرکت‌ها از حسابدارانی استقبال خواهند کرد که اندیشه‌های جدید داشته، خطرپذیر باشند و توانایی کارگروهی را نیز داشته باشند. در آینده تقریباً همه شرکت‌ها بر عملیات گروهی تأکید خواهند کرد و تصمیم‌گیری‌ها به صورت گروهی انجام خواهد شد. حسابداران مدیریت و مدیران مالی از

دیلمی و درخشان در پژوهشی دیگر نشان دادند که هزینه‌یابی جریان مواد و انرژی می‌تواند به عنوان ابزاری جامع و دقیق برای شناسایی و تحلیل ناکارایی‌های انرژی بکار گرفته شود. به هزینه‌یابی جریان مواد و انرژی باید همانند بسیاری از رویکردهای حسابداری هزینه‌یابی زیست‌محیطی، به عنوان یک روش حسابداری برای بهبود فرایند تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و زیست‌محیطی، با در نظر گرفتن مصرف مواد و انرژی، نگریسته شود. در نتیجه، این روش، جایگزینی برای روش حسابداری هزینه‌یابی انرژی سنتی و دانش هزینه‌یابی ایجاد شده ناشی از آن نیست. هم‌چنین، مفهوم هزینه‌یابی انرژی سنتی می‌تواند بسیاری از اطلاعاتی که حسابداری هزینه‌یابی جریان مواد و انرژی برای ارزیابی هزینه به آن نیاز دارد را تأمین کند (۳۰). دانش‌فرد در پژوهشی بر اساس سه حوزه ادبیات حسابداری مدیریت، ادبیات مرتبط با حوزه بهره‌وری و برنامه‌ریزی مالی نشان داد که بهره‌وری مالی به شکل‌گیری برنامه‌های دولت در بخش عمومی کمک می‌کند و برنامه‌های مالی بخش عمومی برابری اجتماعی و تقاضای عمومی اثر مثبت دارد (۳۱). مهرانی و رام‌روز در پژوهشی با بررسی پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری مدیریت نشان دادند که در سال‌های اخیر پژوهش‌های تعامل‌گرا محبوب‌تر شده و موضوع‌های متنوع‌تری را تحت پوشش قرار داده است (۳۲). نتایج پژوهش عالمشاه نشان داد که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا بهتر از

کارایی تصمیم‌های مدیران کمک کند (۲۵). حساس‌یگانه و همکاران در پژوهشی با بررسی وضعیت حسابداری مدیریت نشان دادند که شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، به تهیه اطلاعات برای گزارش‌های مالی سالانه و تخصیص و کنترل هزینه‌ها توجه بیشتر و به مدیریت خطر، تصمیم‌گیری راهبردی و برنامه‌ریزی توجه کم‌تر دارند (۲۶). عالمشاه در پژوهشی نشان داد که ۱. اولویت پایین حسابداری هزینه‌های زیست‌محیطی، ۲. مقاومت در برابر تغییر روش‌های سنتی، ۳. کارایی یا ملاحظات مخارج و منافع، ۴. محدودیت منابع و نیروی متخصص، ۵. دشواری جمع‌آوری و تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی و ۶. فشار خارجی عواملی است که بر فرایند تصمیم‌گیری در مورد بکارگیری روش‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی اثر می‌گذارد (۲۷). پورزمانی و مشایخی‌فرد در پژوهشی نشان دادند که برای کنترل بهینه مصرف مواد خام، آب، انرژی و سوخت، ایجاد و دفع ضایعات و پسماند و پیشگیری از آلودگی محیط زیست باید از ابزار حسابداری مدیریت زیست‌محیطی هم‌چون ارزیابی چرخه عمر و هزینه‌یابی چرخه عمر استفاده شود (۲۸). نتایج پژوهش دیانتی دیلمی نشان داد که با توجه به اهمیت اقتصاد مقاومتی در داخل کشور و نیز وظیفه همه اقشار مردم، به ویژه دانشگاهیان در این مورد، ابزار حسابداری مدیریت می‌تواند به مدیران بنگاه‌های اقتصادی کمک کند تا به اجرایی کردن ارکان اقتصاد مقاومتی به‌ویژه تولید ملی در بنگاه‌های اقتصادی خود پردازند (۲۹). دیانتی

روش‌های سنتی، بهای تمام شده خدمات را محاسبه می‌کند. بنابراین، بیمارستان‌ها به منظور تصمیم‌گیری و مدیریت درست و ارائه اطلاعات دقیق و واقعی باید از نظام‌های جدید استفاده کنند تا به کارایی و اثربخشی بیشتر منجر شود (۳۳).

روش پژوهش

پژوهش حاضر در دو مرحله انجام شد که در هر دو مرحله از نوع کاربردی محسوب می‌شود. در مرحله اول هدف، تهیه و ارائه پیشنهادهای تأثیرگذار بر آینده حسابداری مدیریت و تجزیه و تحلیل آن و در مرحله دوم هدف، ارائه برنامه کاربردی در برنامه‌ریزی در حوزه حسابداری مدیریت در ایران بود. بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز، پژوهش حاضر در هر دو مرحله به جهت گردآوری داده‌ها به صورت واقعی و بدون دست‌کاری به عنوان پژوهش‌های توصیفی (غیرآزمایشی) محسوب می‌شود. این پژوهش بر مبنای نوع داده نیز از نوع پژوهش‌های ترکیبی (آمیخته) است که شامل نتایج کمی و کیفی است.

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شد. به این معنا که مبانی نظری پژوهش از طریق کتاب‌ها، مقاله‌ها، پایان‌نامه‌های کارشناسی ارشد و رساله‌های دکتری، مجلات و نشریات و سایر منابع معتبر و داده‌های

پژوهش با استفاده از روش‌های هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز، مصاحبه و دلفی فازی جمع‌آوری شد. با این وجود در برخی موارد داده‌ها از روش‌های دیگری نظیر مشاهده، بررسی اسناد و مدارک و مشارکت خود پژوهشگران نیز به دست آمد. در ادامه هر یک از روش‌های بالا به صورت مختصر تشریح شده است.

هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه به منظور شناسایی نیروهای پیشران ابتدا، جلسه‌هایی به صورت هم‌اندیشی با خبرگان برگزار و نظرات آنان دریافت شد. این جلسه‌ها (به صورت ۲، ۳ و در مواردی ۴ نفره) در مجموع شامل ۹ فرد خبره بود. هم‌چنین، به منظور دریافت نظرات افراد متخصص که دسترسی حضوری به آن‌ها دشوار بود، سؤال‌های کاملاً باز از طریق فضای مجازی ارسال و نتایج دریافت شد. در این مرحله نیز تعداد خبرگان ۷ نفر بودند. در مرحله بعد در این پژوهش از مصاحبه نیمه ساختاریافته به عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده و با ۱۰ نفر از خبرگان در کشور مصاحبه شد. در این پژوهش، هدف، بررسی آینده حسابداری مدیریت بر مبنای پیشران‌های آینده‌ساز است و بنابراین در مرحله مصاحبه، مفاهیم مرتبط با آن مانند عوامل مؤثر (پیشران‌ها) و تغییرات به صورت به نسبت تفصیلی مورد بحث قرار گرفت. مصاحبه‌ها در پژوهش حاضر با رویکردی اکتشافی هدایت شد و هدف از آن آزمون فرضیه‌ها نبوده بلکه هدف اصلی، پاسخ‌گویی به سؤال‌های پژوهش بود. به طور کلی سؤال‌ها تقریباً باز

بیش تر تشریح کردند و الگوریتم یکپارچه‌سازی فازی را برای پیش‌بینی ضریب نفوذ آینده رایانه‌ها در سازمان‌ها بسط دادند. پس از آنان سو و یانگ عدد فازی مثلی را برای در بر گرفتن نظرات متخصصان و ایجاد روش دلفی فازی بکار بردند. مقادیر بیشینه و کمینه نظرات متخصصان به عنوان نقاط مرزی اعداد مثلی فازی در نظر گرفته شد و میانگین هندسی به عنوان درجه عضویت اعداد مثلی فازی و برای حذف اثر نقاط مرزی بکار رفت. مزیت روش ابداع شده به وسیله سو و یانگ در سادگی آن است. زیرا نظرات متخصصان در یک مرحله جمع‌آوری می‌شود. در این پژوهش برای جمع‌بندی نظرات خبرگان در مرحله هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه، از روش دلفی فازی استفاده و تعداد ۲۱ پرسش‌نامه قابل استفاده دریافت شد. لازم به ذکر است پرسش‌نامه تهیه شده در چندین نوبت از جمله در مرحله مصاحبه به وسیله خبرگان اصلاح و نظرات هر یک از آنان در مورد پرسش‌نامه دلفی دریافت و موارد مورد نظر لحاظ شد. گفتنی است پرسش‌نامه به لحاظ ویرایش ادبی و روش پژوهش نیز به وسیله متخصصین حوزه مربوط بررسی و ویرایش مناسب انجام شد.

جامعه آماری، نمونه و قلمرو پژوهش

در این پژوهش جامعه آماری شامل استادان و دانشجویان دکتری حسابداری، اعضای انجمن حسابداری مدیریت ایران و متخصصان حرفه حسابداری مدیریت است. برای مصاحبه تنها افرادی انتخاب شدند که دانش، تجربه و شناخت کافی از

و گسترده بود اما نه آنقدر باز که همه چیز را در بر گیرد و نه آنقدر محدود که امکان اکتشاف‌های نو و جدید را از بین ببرد. سپس، واژگان، عبارت‌ها، مفاهیم، سؤال‌ها و موضوعاتی که به پژوهش مرتبط است تعیین شد. فرایند دنبال شده برای ورود به مصاحبه‌ها شامل معرفی شخصی، بیان هدف پژوهش، اظهار رازداری در مورد اطلاعات و توضیح در این مورد بود که چرا مصاحبه‌شونده برای این مصاحبه انتخاب شده است. اطلاعات دریافتی از مصاحبه‌شوندگان، در جلسه مصاحبه به وسیله مصاحبه‌گر ضبط و یادداشت‌برداری نیز شد. سپس، با استفاده از نرم‌افزار ورد، مصاحبه‌ها به صورت الکترونیکی نسخه‌برداری شد. به منظور تحلیل داده‌ها اطلاعات جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تحلیل شده و نتایج مصاحبه برای تأیید به گروه خبرگان از طریق پرسش‌نامه ارسال شد. به طور کلی در این پژوهش با ۱۰ نفر از خبرگان منتخب با روش نمونه‌گیری قضاوتی و گلوله‌برفی، مصاحبه نیمه ساختاریافته انجام شد و تا اشباع نظری ادامه یافت. لازم به ذکر است در این مرحله نیروهای پیشران شناسایی شده از طریق مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین و روش هم‌اندیشی خبرگان و پرسش‌نامه باز تعدیل شد تا بر مبنای آن مرحله دلفی فازی اجرا شود.

دلفی فازی

موری و همکاران در پژوهشی برای بهبود روش دلفی سنتی، مفهوم یکپارچه‌سازی روش دلفی سنتی با نظریه فازی را در سال ۱۹۸۵ ارائه کردند. ایشیکاوا و همکاران کاربرد نظریه فازی در روش دلفی را

تاریخچه حسابداری مدیریت و سایر عوامل مؤثر بر حسابداری مدیریت در کشورهای پیشرفته و ایران بررسی می‌شود. قلمرو مکانی این پژوهش نیز کشور ایران است.

یافته‌ها

نتایج هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه در این قسمت بخشی از نتایج هم‌اندیشی خبرگان و مصاحبه با صاحب‌نظران به صورت کاملاً خلاصه و در پایان نیز پیشران‌های اصلی ارائه شده است. صاحب‌نظران معتقدند که نقش مشاوره‌ای حسابداران مدیریت بیشتر می‌شود و آنان باید از توانایی‌های چندمهارتی برخوردار باشند. بنابراین، حسابداران مدیریت باید توان آینده‌نگری بالایی داشته باشند و بتوانند رفتار هزینه‌ها و رقبا و فروش محصولات و تحولات آینده را پیش‌بینی و حتی پیش‌گویی کنند. در نتیجه، تقاضا برای افرادی که از توانایی چندمهارتی برخوردارند در آینده بیشتر خواهد شد. گفتنی است سودآور نبودن برخی صنایع ارتباطی به ضعف حسابداری آن‌ها ندارد بلکه ناشی از مدیریت نادرست است که البته حسابداران مدیریت می‌توانند با ارائه مشاوره‌های مبتنی بر داده‌های مالی و بازار و با آینده‌نگری مناسب، به مدیریت در زمینه اتخاذ تصمیم‌های درست کمک کنند. یکی از بزرگ‌ترین مشکلات در حوزه حسابداری مدیریت، نبود پایگاه داده و یا محرمانه بودن اطلاعات حسابداری به ویژه در سازمان‌های دولتی است. ایجاد پایگاه داده جامع، دقیق

موضوع دارند. در پژوهش کیفی معمولاً از نمونه‌گیری تصادفی اجتناب می‌کنند. زیرا، روشی مناسب برای یافتن افراد با اطلاعات لازم نیست. به این معنا که در این پژوهش‌ها، نمونه‌گیری مورد نیاز، نمونه‌گیری نظری و گلوله برفی است که بر اساس سازه‌هایی به لحاظ نظری مرتبط انجام می‌شود. در این فرایند یکی از مفاهیم مهم اشباع نظری است. افزایش تعداد مشاهده یا نمونه تا زمانی ادامه می‌یابد که دیگر موجب افزایش بینش و بصیرت نشود یا تا وقتی که پژوهشگر متوجه شود که دیگر چیز تازه‌ای کشف نمی‌شود.

در این پژوهش از روش نمونه‌گیری قضاوتی و گلوله برفی و نظری استفاده شد و با ۱۰ نفر خبره مصاحبه و با مشارکت ۲۱ نفر خبره، پرسش‌نامه دلفی جمع‌آوری شد. در مصاحبه، ابتدا، تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در مورد موضوع پژوهش را معرفی کنند و یا در مواردی که برای تکمیل الگو، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب مناسب را معرفی کنند. کفایت نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری محقق شده است. قلمرو موضوعی پژوهش حوزه حسابداری مدیریت و ارائه پیشران‌های آینده‌ساز برای حسابداری مدیریت است. قلمرو زمانی پژوهش شامل جمع‌آوری نظرات مشارکت‌کنندگان از طریق مصاحبه و دلفی طی یک دوره زمانی در سال‌های ۱۳۹۵-۱۳۹۶ است. هم‌چنین،

طرف استفاده کنندگان درون سازمانی از پیشرفت چندانی برخوردار نبوده است. در جهت ایجاد انگیزه در مدیریت شرکت‌ها برای بکارگیری حوزه حسابداری مدیریت باید بین صنعت و دانشگاه ارتباط برقرار شده و مدیران و مسئولان با مزایای حسابداری مدیریت و بهای تمام شده آشنا شوند تا تقاضا برای این حوزه افزایش یابد. برای این کار می‌توان همایش‌ها و کارگاه‌های مشترک با مدیران و مسئولان شرکت‌ها و سازمان‌ها برگزار کرد. البته، یکی دیگر از دلایل نبود تقاضا برای حسابداری مدیریت نبود افراد متخصص کافی در این حوزه است. بنابراین، باید توجه داشت افراد متخصص این حوزه را نیز باید به تعداد کافی تربیت و آموزش داد تا پاسخ‌گوی تقاضای مدیران و مسئولان باشند. گفتنی است مطابق با نظر خبرگان، بسیاری از مدیران حاضر هستند در ازای افزایش سودآوری شرکت با بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت با حسابداران مدیریت همکاری و قرارداد منعقد کنند. پای‌بند بودن استادان و اعضای انجمن‌ها و حسابداران مدیریت به قرارداد بین خود با مدیران و مسئولان می‌تواند به افزایش اطمینان جامعه و شرکت‌ها و سازمان‌ها کمک کند و ایفا نکردن تعهدات منجر به کاهش اطمینان جامعه به حسابداران مدیریت خواهد شد.

افزون بر مطالب ذکر شده در بالا، تفکر و نحوه تولید باید تغییر کند. ابتدا، باید بازار هدف و سلیقه‌های مصرف‌کننده شناسایی و بر مبنای آن محصولات تولید شود. حسابداران مدیریت باید در این حوزه از توانایی‌های پیش‌بینی‌کنندگی بالایی برخوردار باشند و

و درست می‌تواند تحولی عظیم در حوزه پژوهش و آموزش ایجاد کند. این مهم نیز می‌تواند با ایجاد ارتباط دانشگاه با صنعت و جامعه مطابق با هدف‌های دانشگاه تحقق یابد. در این حوزه باید انگیزه لازم در صنعت برای ارتباط و استفاده از مزایای ارتباط با دانشگاه ایجاد و طرفین متقاعد شوند که این ارتباط موجب ایجاد ارزش افزوده می‌شود. پس از آن باید شرکت‌ها و سازمان‌ها داده‌های واقعی تهیه و پایگاه داده ایجاد کنند تا قابل استفاده در پژوهش‌ها و آموزش‌ها باشد.

تصمیم‌گیری و محاسبه بهای تمام شده، نیازمند داشتن داده‌های درست و دقیق است. البته، در حوزه بهای تمام شده ترکیب و نسبت سه عنصر شامل مواد، دستمزد و سربار و هم‌چنین رفتار هزینه‌ها با توجه به تحولات فن‌آوری اطلاعات و محیط و قوانین تغییر خواهد کرد و با مکانیزه شدن و بکارگیری ربات‌ها و فن‌آوری‌های جدید، محاسبه بهای تمام شده مهم‌تر خواهد شد. در حوزه حقوق و دستمزد با توجه به قوانین کار و قراردادهای حقوق ثابت، لحاظ کردن هزینه حقوق و دستمزد به عنوان هزینه متغیر، باعث سردرگمی شده است. در حوزه بهای تمام شده کم‌توجهی به بهای تمام شده هم از طرف مدیریت و هم از طرف حسابداران باعث عقب‌افتادن این حوزه از حوزه حسابداری مالی و مالیاتی شده است. به بیان دیگر، به دلیل تقاضای گزارش مالی به وسیله ادارات مالیاتی، سازمان تأمین اجتماعی، صندوق‌های بازنشستگی، بانک‌ها و بورس و غیره حسابداری مالی و مالیاتی در شرکت‌ها و سازمان‌ها وضعیت مناسبی دارد اما حوزه حسابداری مدیریت به دلیل نبود تقاضا از

بازارها و سلیقه‌ها را شناسایی و با آداب، رسوم و فرهنگ مشتریان آشنا باشند. گفتنی است این زمینه آشنایی در حال حاضر محدود به یک منطقه یا کشور نیست بلکه باید از کشورهای دیگر نیز شناخت کافی داشته باشند. در حال حاضر زنجیره ارزش بسیار گسترده شده و به عبارت دیگر برای تولید باید دید جهانی از زنجیره ارزش داشت. برای داشتن چنین دیدی لازم است توانایی جامعه‌شناسی و روان‌شناسی و سایر علوم و رشته‌های مربوط را افزایش داد. هم‌چنین، در حوزه حسابداری مدیریت، به دانش و علم و شناخت از عملیات و فعالیت‌های تولیدی شرکت نیاز است. بنابراین، لازم است که حسابداران مدیریت با رشته‌های فنی مانند مهندسی عمران و برق و غیره و ریاضی، آمار، تولید و فرایند تولید و کنترل کیفیت آشنایی داشته باشند. در نتیجه، از طریق ارائه این دروس در واحدهای مصوب و یا از طریق استخدام دانش‌آموختگان در رشته‌های بین‌رشته‌ای باید این موارد به حسابداران مدیریت آموزش داده شود تا آنان بتوانند مشکلات شرکت را شناسایی و متناسب با آن پیشنهادهای کاربردی ارائه کنند؛ به گونه‌ای که برای شرکت ایجاد ارزش افزوده کند. البته، برخی از صاحب‌نظران نیز معتقدند برای بالابردن جذابیت حرفه باید تلاش‌هایی کرد و با عناوین جذاب مانند رایانش مالی، مهندسی مالی و غیره افراد باهوش و با استعداد را جذب کرد. با توجه به هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه و هم‌چنین مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین، پیشران‌های تأثیرگذار بر حسابداری مدیریت در حوزه حرفه حسابداری مدیریت و کسب‌وکار در ۲۰ سال

آینده به شرح زیر شناسایی و بررسی شدند:

حوزه کسب‌وکارها: سرمایه‌داری آینده (پارادایم‌های بازار و کسب‌وکار حاکم در آینده)، واکنش پیشروان تجارت (شرکت‌های پیشرو) به تغییرات پیرامون، کیفیت و دسترسی به صاحب‌نظران و استعدادهای جهانی حرفه، تأثیر ترکیب مراکز و نهادهای مالی، انتخاب زبان‌های تجاری بین‌المللی، میزان ادغام و تحصیل ملی و جهانی، میزان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، میزان جریان و صادرات نوآوری‌ها، سرعت و مدت چرخه تجاری، تجربه پذیرش الگوهای تجاری جدید، عموم (برون)‌سپاری بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار (۱۸-۱۵)، سطوح پیچیدگی تجارت، پذیرش نظام‌های یکپارچه برای مدیریت پیچیدگی تجارت، توانایی و قابلیت‌های مدیریت خطر بنگاه اقتصادی، ارزیابی رویه‌ها و قوانین حاکمیت شرکتی، گسترش کارآفرینی اجتماعی در بخش‌های اجتماعی و تجارت، گستره و تنوع انتظارات ذی‌نفعان خارجی، تمرکز و تأکید بر مدیریت شهرت شرکت به عنوان بخشی از راهبرد کسب‌وکار (۱۲)، سطح تعهد سازمانی به مسئولیت اجتماعی، انسان‌دوستی و کار داوطلبانه، استفاده از وجه نقد در معاملات مالی، مدیریت پاسخ‌گویی و رعایت قوانین در درون شرکت، نقش آینده واسطه‌گرها و دلال‌ها، ظهور بخش‌های صنعتی و حرفه‌های جدید، مدیریت خطر، سیاست‌های حوزه حسابداری مدیریت شرکت‌ها، پیچیدگی کسب‌وکار، اهمیت اطلاعات غیرمالی، ساختار سلسله‌مراتبی تملق محور، تولید در سطح جهانی، تجارت الکترونیک بین

توانش‌های الکترونیکی، بصیرت، اخلاق و مهارت‌های فنی، خبرگی، خلاقیت، هوش، هوش هیجانی، تعریف حوزه وظایف و نقش حسابداران مدیریت، اندازه و پیچیدگی کارهای مالی مدیران، اطلاعات غیرمالی و گزارشگری یکپارچه، شفافیت در گزارشگری مالی، توازن بین حسابداری مالی برون‌سازمانی و حسابداری مدیریت درون‌سازمانی، مدیریت حسابرسی داخلی، تغییر ساختارها و الگوهای تجاری مؤسسات و شرکت‌های حسابداری، فرصت‌های ناشی از پذیرش قوانین جهانی، ارزیابی زنجیره تأمین جهانی حسابداری، پذیرش استانداردهای پذیرفته‌شده بین‌المللی حسابداری، تأثیر قوانین شرکت‌های با اندازه خاص بر شیوه‌های حسابداری آن‌ها، میزان پذیرش زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر به عنوان استاندارد داده‌های حسابداری و اهمیت دارایی‌های نامشهود در ارزش‌گذاری شرکت.

دلفی فازی

پس از تهیه فهرست پیشران‌های اولیه، با نظرات استادان راهنما و مشاور و استادان متخصص در حوزه حسابداری مدیریت و همچنین خبرگان در مرحله مصاحبه، پیشران‌های یاد شده در بالا جمع و تعدیل شد و سرانجام ۲۳ پیشران در حوزه حرفه و کسب‌وکار انتخاب و پرسش‌نامه دلفی تهیه و به خبرگان مرحله دلفی ارسال شد.

اطلاعات فردی و عمومی خبرگان-دلفی

تمامی مشارکت‌کنندگان با تحصیلات دکتری و

شرکت‌ها و بین شرکت و مشتری، تمرکز بر مشتری، منابع مالی، امکانات و غیره.

حوزه حرفه حسابداری مدیریت: انتظارات و تعریف جامعه از حسابداری مدیریت، توانایی مهارت‌های حسابداری مدیریت در اقتصادهای در حال گذار، سطح مهارت‌های کارآفرینی در حرفه، درک و تصور عموم و جذابیت حرفه (۱۸-۱۵)، تأسیس و به رسمیت شناختن انجمن‌های حسابداری، تأثیر رقابت از طریق ورود افراد خارج از حرفه به ارائه خدمات حسابداری، تمایلات به مهارت‌های بین‌رشته‌ای، تمایلات به تحلیل‌های انتزاعی، الزامات تجارت برای فراهم کردن بیش از پیش اطلاعات غیرمالی، تداوم کامل کردن الگوهای گزارشگری، افزایش تأکید بر نقش حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری، تقاضای چندمهارتی از حسابداران مدیریت، تقاضای مهارت‌های ارتباطی، تقاضای مهارت‌های تحلیلی و تجسمی، تقاضای مهارت‌های دیدگاه مالک-تجارت، تقاضای مهارت‌های فردی (شامل درک ابهام و توانایی ایفای رهبری)، تقاضای مهارت‌های بین فردی (توانمندسازی کارکنان و نقش مشاوره‌ای)، تقاضای مهارت‌های تحلیلی (شامل تسهیل تحلیل تجاری)، تقاضای مهارت‌های خلاقانه، تقاضای مهارت‌های سازمانی، تقاضای کارگروهی (۱۰، ۱۱ و ۱۸)، مشارکت در کارهای مدیریتی، مشارکت در تدوین راهبردهای شرکت (۱۲)، اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت، تغییر شاخص‌های ارزیابی عملکرد به غیرمالی، نیروهای انسانی متخصص حسابداری مدیریت، توانش‌های (قابلیت‌های) حرفه‌ای،

مشارکت تعداد ۲۱ نفر خیره، ۹۰/۶٪ است.

آزمون دوجمله‌ای

نتایج آزمون نسبت یا دوجمله‌ای مندرج در جدول شماره ۴ مربوط به پیشران‌ها نشان می‌دهد که به جز ۵ پیشران، برای سایر پیشران‌ها تعداد نظر موافق و مخالف در مقدار معنی‌داری ۵٪ با هم برابر نیست و این نابرابری به نفع نظر موافق است. از این رو، به نظر پاسخ‌دهندگان پیشران‌های ارائه شده، جزء پیشران‌های آینده‌ساز حسابداری مدیریت است. ستون آخر این جدول، میانگین امتیازات هر پیشران را نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، میانگین امتیازات تمامی پیشران‌ها بیشتر از ۳ است.

بررسی نتایج پژوهش بر مبنای دلفی فازی شامل ۶ گام بود. گام اول: کم‌ترین مقدار از هر معیار به عنوان

استادان دانشگاه در حوزه حسابداری و حسابداری مدیریت بودند. بنابراین، این افراد هم به دلیل فعالیت در حسابداری مدیریت و هم دارا بودن تحصیلات دانشگاهی، از نظر تجربی و نظری افرادی آگاه هستند. همچنین، تمامی مشارکت‌کنندگان در حوزه‌های حسابداری مدیریت، حسابداری، حسابرسی یا مدیریت مالی تجربه داشته‌اند و به عنوان متخصصان حوزه حسابداری مدیریت در کشور هستند. جزئیات اطلاعات عمومی خبرگان این مرحله در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

آزمون پایایی

به منظور بررسی همسانی گویه‌های پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج آزمون نشان داد که آلفای کرونباخ، با توجه به تعداد سؤال‌ها و

جدول ۳: اطلاعات عمومی خبرگان دلفی فازی

متغیر	شرح	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
سن	کم‌تر از ۳۵ سال	۴	۱۹	۱۹
	بین ۳۵-۴۵ سال	۵	۲۳/۸	۴۲/۸
	بین ۴۶-۵۵ سال	۲	۹/۵	۵۲/۴
	بین ۵۶-۶۵ سال	۱۰	۴۷/۶	۱۰۰
	جمع	۲۱	۱۰۰	
شغل	استاد دانشگاه	۲۱	۱۰۰	۱۰۰
رشته	حسابداری مدیریت	۱	۴/۸	۴/۸
	حسابداری	۱۹	۹۰/۵	۹۵/۲
	سایر	۱	۴/۸	۱۰۰
	جمع	۲۱	۱۰۰	
حوزه تخصصی	حسابداری مدیریت	۲۰	۹۵	۹۵
	حسابداری مدیریت-فن‌آوری	۱	۵	۱۰۰
	جمع	۲۱	۱۰۰	

جدول ۴: آزمون دو جمله‌ای مبتنی بر نظر موافق یا مخالف

میانگین	مقدار معنی‌داری	درصد موافق	تعداد		سؤال‌های پرسش‌نامه
			مخالف ۳ =>	موافق ۳ <	
۳/۹	۰/۰۳	۰/۷۶	۵	۱۶	سرمایه‌داری آینده: پارادایم‌های بازار و کسب و کار حاکم در آینده
۴	۰/۰۱	۰/۸۱	۴	۱۷	واکنش پیشروان تجارت به تغییرات پیرامون
۳/۸۶	۰/۰۱	۰/۸۱	۴	۱۷	تأثیر ترکیب مراکز و نهادهای مالی و میزان ادغام و تحصیل ملی و جهانی شرکت‌ها
۳/۶۷	۰/۱۹	۰/۶۷	۷	۱۴	انتخاب زبان‌های تجاری بین‌المللی
۴/۳۸	۰/۰۰	۰/۹	۲	۱۹	پذیرش الگوهای تجاری و تولیدی جدید و نظام‌های نوین حسابداری مدیریت
۴/۱۹	۰/۰۰	۰/۸۶	۳	۱۸	گسترش نوآوری‌ها و عموم (برون) سپاری بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار
۴/۲۹	۰/۰۰	۰/۹۵	۱	۲۰	پذیرش نظام‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری
۴/۲۴	۰/۰۰	۰/۸۶	۳	۱۸	سرعت و پیچیدگی کسب و کار و توانایی و قابلیت‌های مدیریت خطر بنگاه اقتصادی
۴/۴۸	۰/۰۰	۱	۰	۲۱	افزایش گستره و تنوع انتظارات ذی‌نفعان و جامعه و مدیریت ارتباط با مشتری و تجربه مشتری و مشتری‌مداری
۴/۱۴	۰/۰۱	۰/۸۱	۴	۱۷	تأکید بر مدیریت شهرت شرکت و مسئولیت اجتماعی و انسان‌دوستی به عنوان بخشی از راهبرد تجارت
۴/۱	۰/۰۱	۰/۸۱	۴	۱۷	تغییر شاخص‌های ارزیابی عملکرد به غیرمالی و افزایش پاسخ‌گویی و رعایت قوانین در درون شرکت
۳/۹	۰/۰۰	۰/۸۶	۳	۱۸	انتظارات، درک و تعریف جامعه از حسابداری مدیریت و جذابیت حرفه
۴/۳۳	۰/۰۰	۰/۸۶	۳	۱۸	تقاضای چندمهارتی از حسابداران مدیریت (شامل مهارت‌های ارتباطی، تحلیلی، انتزاعی و تجسمی، خلاقانه، سازمانی، کارگروهی، بین‌رشته‌ای و غیره)
۴/۳۸	۰/۰۰	۰/۹	۲	۱۹	افزایش مشارکت در کارهای مدیریتی و تدوین راهبردهای شرکت و افزایش نقش مشاوره‌ای
۴/۳۸	۰/۰۰	۰/۹۵	۱	۲۰	گسترش اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت
۴/۴۳	۰/۰۰	۱	۰	۲۱	افزایش نیروهای انسانی متخصص حسابداری مدیریت
۴/۵۲	۰/۰۰	۱	۰	۲۱	افزایش تقاضا برای حسابداری مدیریت و ایجاد توازن بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت
۴/۲۹	۰/۰۰	۰/۹	۲	۱۹	تغییر ساختارها و الگوهای تجاری مؤسسات و شرکت‌های حسابداری و ارزیابی جهانی زنجیره تأمین حسابداری
۳/۸۱	۰/۰۸	۰/۷۱	۶	۱۵	فرصت‌های ناشی از پذیرش قوانین جهانی حسابداری (از جمله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر و غیره به عنوان استاندارد داده‌های حسابداری)
۳/۸۶	۰/۳۸	۰/۶۲	۸	۱۳	افزایش رقابت با ورود افراد خارج از حرفه و انجام وظایف حسابداری مدیریت به وسیله سایر رشته‌ها مانند رایانه، صنایع، مهندسی مالی و غیره.
۳/۴۸	۰/۳۸	۰/۶۲	۸	۱۳	تأثیر قوانین شرکت‌های با اندازه خاص بر شیوه‌های حسابداری آن‌ها
۳/۲۹	۰/۶۶	۰/۴۳	۱۲	۹	ساختار سلسله‌مراتبی تملق‌محور و دیوان‌سالاری اداری
۳/۴۸	۱	۰/۴۸	۱۱	۱۰	نقش آینده واسطه‌گرها و دلال‌ها و نظام‌های نوین بازاریابی و توزیع

مقدار نیز مربوط به پیشران ساختار سلسله مراتبی تملق محور و دیوان سالاری اداری است که مطابق با نتایج فازی جزء پیشران آینده ساز تأیید نشد. نتایج دلفی فازی و رتبه بندی در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

نتیجه گیری

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که حسابداران مدیریت باید برخی مهارت های ارتباطی را کسب کنند. از جمله می توان به کارگروهی اشاره کرد. در حال حاضر بسیاری از دانشجویان در انجام تکالیف عالی هستند اما چون کارهای گروهی را به درستی آموزش ندیده اند در عمل با مشکل مواجه می شوند. آنان باید مهارت های تفکر تحلیلی، تجسمی، انتزاعی و انتقادی کسب کنند. حسابداری مدیریت در حوزه زیست محیطی باید در آینده نقش و تأثیرگذاری خود را افزایش دهد و گزارش های زیست محیطی را دقیق و درست ارائه کند. چرا که باید پاسخ گوی نیازهای جامعه باشد.

با گسترش شرکت ها و افزایش ترکیب های تجاری، پیچیدگی تجارت و اقتصاد و هم چنین فعالیت های شرکت ها افزایش می یابد. برای مقابله با این پیچیدگی و گستردگی باید حسابداری مدیریت نیز هوشمندی و دقت خود را افزایش دهد تا نیازهای مدیران و مسئولان را تأمین کند. گفتنی است فن آوری اطلاعات در این حوزه نمی تواند در برخورد با یک رویداد جدید جوابگو باشد. بنابراین، برای مقابله با رویدادها و پیچیدگی های جدید باز هم نیازمند حسابداران مدیریت است. به عبارت دیگر، فن آوری اطلاعات سرانجام

کمینه مشخص شد. گام دوم: بیشترین مقدار هر معیار به عنوان بیشینه مشخص شد. گام سوم: میانگین هندسی هر شاخص محاسبه شد. گام چهارم: از آن جا که در پرسش نامه از طیف ۵ گزینه ای لیکرت استفاده شده بود، عدد میانه یعنی ۳ به عنوان آستانه مشخص شد. گام پنجم: با استفاده از روش میانگین فازی برای اعداد فازی ساخته شده در هر معیار، میانگین فازی محاسبه شد. گام ششم: با مقایسه آستانه و میانگین فازی در وضعیتی که آستانه کوچک تر از میانگین فازی شاخص باشد شاخص پذیرفته می شود. نتایج حاصل از تحلیل دلفی فازی نشان داد که تمامی پیشران ها به جز یک پیشران به عنوان پیشران های آینده ساز تأیید می شود. به بیان دیگر، برای تمامی پیشران های مورد بررسی (به جز یک پیشران) میانگین به دست آمده در حالت فازی بالاتر از حد آستانه است. بنابراین، می توان این طور بیان داشت که در مورد بیشتر معیارهای شناسایی شده در این پژوهش از دید خبرگان اجماع وجود دارد و هیچ معیاری از نظر آن ها زائد یا ناکارآمد شناسایی نشده است. هم چنین، پیشران ها بر مبنای میانگین امتیازات رتبه بندی شد که بیشترین مقدار امتیاز مربوط به افزایش تقاضا برای حسابداری مدیریت و ایجاد توازن بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت با میانگین ۴/۵۲ است و دلالت بر این موضوع دارد که در آینده حسابداری مدیریت جایگاه خود را در شرکت ها و سازمان ها پیدا کرده و بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت توازن برقرار خواهد شد. افزایش انتظارات مشتریان و افزایش متخصصان حسابداری مدیریت، به ترتیب، در جایگاه دوم و سوم قرار گرفت. کم ترین

جدول ۵: دلفی فازی و رتبه‌بندی نیروهای پیشران در ۲۰ سال آینده

پیشران	میانگین ساده	رتبه	L	U	آستانه	میانگین فازی	وضعیت
افزایش تقاضا برای حسابداری مدیریت و ایجاد توازن بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت	۴/۵۲	۱	۴	۵	۳	۴/۵	تأیید
افزایش گستره و تنوع انتظارات ذی‌نفعان و جامعه و مدیریت ارتباط با مشتری و تجربه مشتری و مشتری‌مداری	۴/۴۸	۲	۴	۵	۳	۴/۴۷	تأیید
افزایش نیروهای انسانی متخصص حسابداری مدیریت	۴/۴۳	۳	۴	۵	۳	۴/۴۵	تأیید
پذیرش الگوهای تجاری و تولیدی جدید و نظام‌های نوین حسابداری مدیریت	۴/۳۸	۴	۳	۵	۳	۴/۱۶	تأیید
افزایش مشارکت در کارهای مدیریتی و تدوین راهبردهای شرکت و افزایش نقش مشاوره‌ای	۴/۳۸	۴	۳	۵	۳	۴/۱۶	تأیید
گسترش اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت	۴/۳۸	۴	۳	۵	۳	۴/۱۷	تأیید
تقاضای چندمهارتی از حسابداران مدیریت (شامل مهارت‌های ارتباطی، تحلیلی، انتزاعی و تجسمی، خلاقانه، سازمانی، کارگروهي، بین‌رشته‌ای و غیره)	۴/۳۳	۵	۲	۵	۳	۳/۸۷	تأیید
پذیرش نظام‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری	۴/۲۹	۶	۳	۵	۳	۴/۱۳	تأیید
تغییر ساختارها و الگوهای تجاری مؤسسات و شرکت‌های حسابداری و ارزیابی جهانی زنجیره تأمین حسابداری	۴/۲۹	۶	۳	۵	۳	۴/۱۲	تأیید
سرعت و پیچیدگی کسب‌وکار و توانایی و قابلیت‌های مدیریت خطر بنگاه اقتصادی	۴/۲۴	۷	۳	۵	۳	۴/۰۹	تأیید
گسترش نوآوری‌ها و عموم (برون) سپاری بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار	۴/۱۹	۸	۳	۵	۳	۴/۰۷	تأیید
تأکید بر مدیریت شهرت شرکت، مسئولیت اجتماعی و انسان‌دوستی به عنوان بخشی از راهبرد تجارت	۴/۱۴	۹	۳	۵	۳	۴/۰۴	تأیید
تغییر شاخص‌های ارزیابی عملکرد به غیرمالی و افزایش پاسخ‌گویی و رعایت قوانین در درون شرکت	۴/۱	۱۰	۳	۵	۳	۴/۰۲	تأیید
واکنش پیشروان تجارت به تغییرات پیرامون	۴	۱۱	۳	۵	۳	۳/۹۸	تأیید
سرمایه‌داری آینده: پارادایم‌های بازار و کسب‌وکار حاکم در آینده	۳/۹	۱۲	۳	۵	۳	۳/۹۳	تأیید
انتظارات، درک و تعریف جامعه از حسابداری مدیریت و جذابیت حرفه	۳/۹	۱۲	۱	۵	۳	۳/۳۸	تأیید
تأثیر ترکیب مراکز و نهادهای مالی و میزان ادغام و تحصیل ملی و جهانی شرکت‌ها	۳/۸۶	۱۳	۱	۵	۳	۳/۳۶	تأیید
افزایش رقابت با ورود افراد خارج از حرفه و انجام وظایف حسابداری مدیریت به وسیله سایر رشته‌ها مانند رایانه، صنایع، مهندسی مالی و غیره	۳/۸۶	۱۳	۳	۵	۳	۳/۸۹	تأیید
فرصت‌های ناشی از پذیرش قوانین جهانی حسابداری (از جمله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر و غیره به عنوان استاندارد داده‌های حسابداری)	۳/۸۱	۱۴	۱	۵	۳	۳/۳۲	تأیید
انتخاب زبان‌های تجاری بین‌المللی	۳/۶۷	۱۵	۱	۵	۳	۳/۲۶	تأیید
نقش آینده واسطه‌گرها و دلال‌ها و نظام‌های نوین بازاریابی و توزیع	۳/۴۸	۱۶	۱	۵	۳	۳/۰۷	تأیید
تأثیر قوانین شرکت‌های با اندازه خاص بر شیوه‌های حسابداری آن‌ها	۳/۴۸	۱۶	۱	۵	۳	۳/۱۳	تأیید
ساختار سلسله مراتبی تملق‌محور و دیوان‌سالاری اداری	۳/۲۹	۱۷	۱	۵	۳	۲/۹۵	رد

می‌تواند دانش موجود را خودکار کند و سرعت را افزایش دهد اما برای مقابله با رویداد یا فعالیت یا وضعیتی جدید نمی‌تواند کاربرد داشته باشد و در نتیجه حسابداران مدیریت باید برای موقعیت‌های جدید، نظریه‌ها و فن‌های جدید ارائه کنند. به طور کلی حسابداران مدیریت باید به طور دائم نظریه‌ها و فن‌های جدید ارائه کنند تا به وسیله فن‌آوری اطلاعات استفاده شود.

در حوزه طراحی و برنامه‌نویسی نرم‌افزارهای حسابداری و حسابداری مدیریت نیز حرفه با مشکلات عدیده‌ای مواجه است. مهم‌ترین آن شناخت برنامه‌نویس از فرایند و عملیات حسابداری است. به گونه‌ای که طراحی و ساخت برخی قسمت‌های لازم با توجه به ویژگی‌هایی که مدنظر حسابداران مدیریت است چندان میسر نیست. این نقش برنامه‌نویسی که با عملیات حسابداری کاملاً گره خورده به افراد غیر از حسابداران مدیریت واگذار شده است در حالی که اگر حسابداران مدیریت با توانایی برنامه‌نویسی تربیت و آموزش داده شوند، می‌توان به راحتی این نیازهای اساسی را پاسخ گو بود. صاحب‌نظران معتقدند برای رفع این مشکل دروس مربوط به برنامه‌نویسی و سایر مهارت‌ها و دانش لازم باید در واحدهای درسی مصوب گنجانده شود. به این منظور بهتر است برای حفظ بازار حسابداری مدیریت و وظایف و نقش‌های مربوط، به جای واگذاری وظایف و نقش‌ها به افراد متخصص فن‌آوری اطلاعات باید این افراد متخصص را در سطح تحصیلات تکمیلی جذب رشته حسابداری کرد تا ضمن حفظ بازار فعلی، به اعتبار و جذابیت حرفه

افزوده شود. البته، در این حوزه می‌توان به انجمن‌ها و سازمان‌ها و مؤسسات بزرگ حسابداری و حسابداری مدیریت توصیه کرد که در زیرمجموعه خود بخش فن‌آوری را ایجاد و از دانش‌آموختگان بین‌رشته‌ای حسابداری مدیریت و رایانه استفاده کنند. بنابراین، در صورتی که برنامه‌ریزی مناسب نداشته و به موقع اقدام نشود ممکن است بسیاری از شغل‌های حسابداری به فن‌آوری اطلاعات واگذار شود. این خطر نزدیک است و چندان دور از انتظار نیست. در نتیجه، حسابداران مدیریت افزون بر افزایش مهارت و علم خود در حوزه‌هایی مانند تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی، باید مفاهیم بین‌رشته‌ای را نیز بیاموزند.

انجمن‌های حرفه‌ای و علمی باید متناسب با راهبردهای انجمن حسابداری مدیریت ایران و با آینده‌نگری مناسب برنامه‌هایی برای پیشبرد هدف‌های حسابداری مدیریت تدوین کنند. انجمن‌ها باید در حوزه ارتباط بین دانشگاه و صنعت تلاش کنند به گونه‌ای که زمینه ایجاد اعتماد هر چه بیشتر بین حرفه و صنعت را فراهم کنند. همچنین، انجمن حسابداری مدیریت ایران باید توانایی‌ها و مهارت‌های اعضای خود را در زمینه نیازهای جامعه افزایش دهد و با برگزاری نشست‌ها و همایش‌ها و کارگاه‌ها، مدیران و مسئولان را با قابلیت‌ها و توانایی‌های حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت آشنا کند.

به طور کلی پیشنهادها برای بازیگران اصلی (شامل وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه‌ها، انجمن‌های حرفه‌ای، حسابداران مدیریت، دولت و بخش عمومی، شرکت‌ها و کسب‌وکارها و

درست و انجام محاسبات بهای تمام شده به وسیله حسابداران مدیریت برای مدیریت حقوق بین دوره‌ای و بین نسلی در بخش دولتی، گزارشگری مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی و کنترل مسایل زیست‌محیطی و مدیریت آلاینده‌های شرکت برای کاهش مضرات آن بر مبنای تحلیل بهای تمام شده راه‌حل‌های مختلف، ارزیابی جهانی زنجیره تأمین و بازار هدف با کمک حسابداران مدیریت و ارزیابی اقتصادی طرح‌های جدید، افزایش پاسخ‌خواهی جامعه بابت کیفیت و قیمت و هم‌چنین برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی و گسترش ارتباطات فضای مجازی و اینترنت با صاحب‌نظران جهانی حرفه.

نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های راملی و همکاران (۱۳)، مونیولا (۱۴)، انجمن حسابداران خبره انگلیس و جامعه حسابداران مدیریت آمریکا (۱۸-۱۵)، سامکین و استینبک (۱۹)، عالمشاه (۲۷)، پورزمانی و مشایخی فرد (۲۸) و دیانتی دیلمی (۲۹) همسو است. به پژوهشگران توصیه می‌شود که ایجاد رشته‌های تحصیلی بین‌رشته‌ای و الحاق دروس بین‌رشته‌ای به حسابداری مدیریت و حسابداری، آینده حسابداری مدیریت در ایران با استفاده از سایر روش‌های آینده‌پژوهی، کاربرد فن‌آوری‌های نوین در گزارشگری درون و برون‌سازمانی شرکت‌ها و سازمان‌ها در آینده و کاربرد رایانش و حسابداری ابری در ایران را در پژوهش‌های خود بررسی کنند. در انجام این پژوهش محدودیت خاصی وجود نداشته است. با این وجود، گفتنی است که باید در

سایر بازیگران) در حوزه حسابداری مدیریت عبارت است از: همکاری بین‌رشته‌ای با رشته‌های مرتبط با حسابداری مدیریت و افزایش مفاهیم بین‌رشته‌ای در حسابداری مدیریت با افزایش کیفیت آموزش (آموزش چندمهارتی شامل مهارت‌های ارتباطی، تحلیلی، انتزاعی و تجسمی، خلاقانه، سازمانی، کارگروهی و غیره و آموزش کاربردی فن‌آوری‌های نوین و روش‌های عملی حسابداری مدیریت با ایجاد آموزشگاه‌های حسابداری مدیریت به وسیله سازمان فنی و حرفه‌ای کشور)، ایجاد آزمایشگاه حسابداری مدیریت و حسابداری در دانشگاه‌ها و ایجاد مرکز ارتباط با صنعت (در دانشگاه‌هایی که این مرکز وجود ندارد) و تشویق استادان و دانشجویان برای تحقق هدف‌های نسل سوم دانشگاه با کارگروه مالی خبره، ایجاد بخش‌هایی درون انجمن حسابداری مدیریت ایران به منظور ارتباط با صنعت و جذب افراد بین‌رشته‌ای و افراد باهوش و با استعداد، انعقاد تفاهم‌نامه همکاری با انجمن‌ها و مؤسسات حسابداری مدیریت و حسابداری معتبر جهانی و همکاری بین واحد حسابداری مدیریت شرکت با سایر شرکت‌های پیشرو در آن صنعت (داخلی یا خارجی)، ایجاد توازن در بخش مالی و حسابداری مدیریت و توجه کافی به حسابداری مدیریت و ایجاد بازار برای حسابداران مدیریت و ارزیابی عملکرد آن‌ها، برگزاری جلسات هم‌اندیشی و کارگاه‌های آموزشی-پژوهشی مشترک با متخصصان حوزه حسابداری مدیریت کشورهای پیشرفته و متخصصان داخلی، تعیین بهای تمام شده خدمات و محصولات به صورت تخصصی، دقیق و

گروه خبرگان، پیشران‌های دیگری نیز به آن اضافه شود. هم‌چنین، در مرحله دلفی فازی نیز بر مبنای نظرات خبرگان، ۲۲ پیشران اصلی از ۲۳ پیشران اولیه انتخاب شد، که در صورت تغییر گروه خبرگان ممکن است پیشران‌های اصلی شناسایی شده تغییر کند.

تعمیم نتایج به این موضوع توجه شود که در این پژوهش پیشران‌های اولیه از طریق مبنای نظری، پیشینه پژوهش، هم‌اندیشی خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه مشخص شد. هر چند این پیشران‌ها با تعدیل چندین باره پیشران‌های اولیه، سرانجام به تعداد ۲۳ پیشران آینده‌ساز کاهش یافته است اما ممکن است در صورت تغییر

References

- 1 Azedi Tehrani, Sh. (2009). "Future Proofing: A Necessity for Management of Sustainable Development", *Tadbir Magazine*, No. 200, pp. 19-25. [In Persian]
- 2 Seifzadeh, S. H. (1997). *Theorizing International Relations: Fundamentals and Paradigms*, 1st Edition, Tehran: SAMT. [In Persian]
- 3 Salami, Gh. (2008). "The Role of Management Accounting in Firms", *Donya-e-Eqtasad Newspaper*, No. 1615, Date 2008/09/10. [In Persian]
- 4 Khani, A.; Mehrani, S.; and E. Ghane (2013). "Applying Time-Driven Activity-Based Costing in the ICU Ward of Shariati Hospital of Isfahan Province", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 4, pp. 40-57. [In Persian]
- 5 Namazi, M. (1999). "The Future of Management Accounting", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 8, No. 2, pp. 3-34. [In Persian]
- 6 Barbera, M. (1996). "Management Accounting Futures", *Charter, Sydney Institute of Chartered Accountants in Australia*, Vol. 67, No. 10, pp. 52-54.
- 7 Cokins, G. (2013). "Top 7 Trends in Management Accounting: Part 1", *Strategic Finance*, Vol. 94, No. 4, pp. 21-29.
- 8 Cokins. G. (2014). "Top 7 Trends in Management Accounting: Part 2", *Strategic Finance*, Vol. 95, No. 7, pp. 41-48.
- 9 Krell. E. (2013). "Forecasting the Future Role of the Management Accountant: 2020 Vision", *Available at: www.Cmaweblne.Org/.../Management-Accounting-Roles-And-Challenges-A*. [Online] [20 April 2017]
- 10 Sulaiman, M. B.; Nik Ahmad, N. N.; and N. Alw (2004). "Management Accounting Practices in Selected Asian Countries: A Review of the Literature", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 4, pp.493-508.
- 11 Yazdifar, H. and M. Tsamenyi (2005). "Management Accounting Change and the Changing Roles of Management Accountants: A Comparative Analysis Between Dependent and Independent Organizations", *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 1, No. 2, pp. 180-198.
- 12 Talha, M.; Raja, J. B.; and A. Seetharaman (2010). "A New Look at Management Accounting", *The Journal of Applied Business Research*,

- Vol. 26, No. 4, pp. 83-96.
- 13 Ramli, A.; Zainuddin, Z. N.; Sulaiman. S.; and R. Muda (2013). "Changing Roles of Management Accountants in Malaysian Companies: A Preliminary Study", *International Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2, No. 2, pp. 89-93.
- 14 Monisola, A. E. (2014). "A Review of the Management Accountant's Role in the Effective Utilization of Organization's Resources: Implication for Developing Countries", *Journal of Economics and Finance*, Vol. 5, No. 5, pp. 16-22.
- 15 ACCA and IMA (2012). "100 Drivers of Change for the Global Accountancy Profession", Available at: www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/PDF.../drivers-for-change-5mins.pdf. [Online] [15 July 2017]
- 16 ACCA and IMA (2013). "Drivers of Change in the US", Available at: <https://www.imanet.org/-/media/7938cd40f19e4d0a8360c3f282c44a92.ashx>. [Online] [20 March 2016]
- 17 ACCA and IMA (2013). "Drivers of Change in Asia-Pacific", Available at: www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/PDF-technical/.../pol-af-doca.p.pdf. [Online] [15 July 2017]
- 18 ACCA and IMA (2016). "Professional Accountants-The Future: Drivers of Change and Future Skills", Available at: <http://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2016/june/professional-accountants-the-future-report.html>. [Online] [15 July 2017]
- 19 Samkin, G. and L. Stainbank (2017). "Teaching and Learning: Current and Future Challenges Facing Accounting Academics, Academics, and the Development of an Agenda for Future Research", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 24, No. 3, pp. 294-317.
- 20 Rashno, D. (1994). "Effective Factors on Not Using Accountability Controls in Companies", *M. A. Thesis in Accounting, Allameh Tabataba'i University*. [In Persian]
- 21 Etemadi, H. and Gh. Zarei (2005). "Effective Factors on the Necessity of Using Target Costing and Value Engineering in the Automotive Industry", *Journal of Social Sciences and Humanities University of Shiraz*, Vol. 22, No. 2, pp. 24-43. [In Persian]
- 22 Dastgir, M. and J. Yarmohammadi (2003). "Investigating Obstacles of Target Costing System in the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 12, No. 1, pp. 63-75. [In Persian]
- 23 Khaddamipoor, A. and H. Fotouhi Ardekani (2009). "The Future and Perspective of Management Accounting: The Viewpoints of the Academic Society and Professional Managers", *Development and Capital*, Vol. 2, No. 3, pp. 55-86. [In Persian]
- 24 Khaddamipoor, A. and R. Talebi (2010). "Investigating the Application of Management Accounting Tools by the Directors of the Manufacturing Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *The Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 1, No. 2, pp. 117-137. [In Persian]
- 25 Mohebbi, M. and Gh. Talebnia (2016). "The Comparison of the Cost of Services Provided to Diabetic Patients Using Time-Driven Activity-Based Costing and Traditional Methods in Nader Kazemi Shiraz Health Center", *Journal of Health Accounting*, Vol. 5, No. 1, pp. 43-59. [In Persian]
- 26 Hassas Yeganeh, Y.; Dianati Deilami, Z.; and E. Norouzbeigi (2012).

- “Investigating Management Accounting Status in the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Management Accounting*, Vol. 4, No. 4, pp. 1-18. [In Persian]
- 27 Alamshah, S. A. (2015). “Investigating Factors Impacting on Adopting Environmental Management Accounting (EMA) Methods”, *Management Accounting*, Vol. 7, No. 3, pp. 89-109. [In Persian]
- 28 Poorzamani, Z. and S. Mashayekhifard (2016). “Integrated Approach of Environmental Management Accounting to Green Manufacturing Design by Using Fuzzy Analytic Hierarchy Process”, *Management Accounting*, Vol. 8, No. 4, pp. 21-37. [In Persian]
- 29 Dianati Deilami, Z. (2015). “Management Accounting as an Efficient Tool to Service Resistance Economy”, *Management Accounting*, Vol. 8, No. 1, pp. 61-82. [In Persian]
- 30 Dianati Deilami, Z. and M. Derakhshan (2016). “Energy Cost Accounting: Conventional and Flow-Oriented Approach”, *Management Accounting*, Vol. 8, No. 4, pp. 1-20. [In Persian]
- 31 Daneshfard, K. (2016). “Financial Productivity Approach to the Model of Public Sector Management Accounting, Studying the Role of Rationality, Cost Effectiveness and Financial Efficiency”, *Management Accounting*, Vol. 9, No. 2, pp. 129-148. [In Persian]
- 32 Mehrani, S. and A. Ramrooz (2017). “A Review of Interactionism and non-Interventionism Studies in Management Accounting”, *Accounting and Audit Management Knowledge*, Vol. 6, No. 1, pp. 77-90. [In Persian]
- 33 Alamshah, S. A. (2017). “Calculating the Cost of Services of the Laboratory Department of Alami Herandi Clinic (Isfahan Social Security Organization) Using Time-Driven Activity Based Costing and Comparing It with the Approved Tariffs in 2015”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 88-110. [In Persian]