

## اهمیت زمینه صنعت در نوع رویه‌های حسابداری مدیریت

هاشم ولی پور<sup>۱</sup>، هاشم کاویانی فرد<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۱۳

### چکیده

زمینه صنعت از عوامل مهم در تعیین رویه‌های عمل حسابداری مدیریت محسوب می‌شود. اهمیت و نحوه بکارگیری این موضوع در پژوهش‌های تجربی آینده ایجاب می‌کند در این مقاله به آن پرداخته شود. مطالعه حاضر، ضمن ارائه تعریف مفهومی از زمینه صنعت، به مرور و بررسی تأثیر آن بر رویه‌های عمل حسابداری مدیریت می‌پردازد. در غالب پژوهش‌ها، این مفهوم به معنای رویه‌های عمل اصلی سازمان بکار برده شده است. رویکردهای نظری موجود در این پژوهش‌ها، عمدتاً بر دو نوع ویژگی صنعت یعنی رویه‌های عمل اصلی سازمان و عوامل مختص هر صنعت، تأکید داشته‌اند. در این مطالعه، چگونگی تأثیر این دو ویژگی بر نوع رویه‌های حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته و نوع ویژگی‌های صنعت مورد تأکید در پژوهش‌های مرور شده، اثر زمینه صنعت بر رویه‌های عمل حسابداری مدیریت و رویکردهای تجربی اتخاذ شده در این پژوهش‌ها تبیین شده است. بر این اساس، فرصت‌هایی جهت انجام تحقیقات آتی پیشنهاد گردیده است.

**واژه‌های کلیدی:** صنعت، رویه‌های عمل حسابداری مدیریت، رویه‌های عمل اصلی سازمان، عوامل

تأثیرگذار متمایز.

طبقه‌بندی موضوعی: F14

کد DOI: 10.22051/ijar.2017.12234.1207

<sup>۱</sup> دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزآباد، (h.valipour@gmail.com)

<sup>۲</sup> مربی، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد داریون، نویسنده مسئول، (hkaviani2002@gmail.com)

### مقدمه

بررسی دلایلی که حسابداری تحت روش‌های خاصی انجام می‌شود را نمی‌توان فقط با تمرکز بر ویژگی‌های فنی عملیات مشخص نمود. بلکه لازم است حسابداری را به‌عنوان بخشی از یک بافت بزرگ‌تر دانست که به رویه‌ها و مفاهیم خاص حسابداری منجر می‌گردد. توسعه پژوهش‌های حسابداری در چند دهه اخیر نشان داده که رویه‌های مورد عمل حسابداری کاملاً با محیط گسترده سازمانی که در آن واقع شده مرتبط است (چپمن، کوپر و میلر، ۲۰۰۹؛ لاپسلی و رایت، ۲۰۰۴). از دهه ۱۹۷۰ به بعد بسیاری از پژوهش‌گران، حسابداری را با توجه به زمینه فعالیت آن بررسی نموده‌اند (لاپسلی و رایت، ۲۰۰۴). در این مطالعات، بررسی ارتباط زمینه صنعت با رویه‌های عمل حسابداری بر اساس رویکردهای نظری متفاوت دنبال شده است.

مطالعات مبتنی بر نظریه نهادی، زمینه صنعت را شامل مجموعه‌ای از باورها و هنجارهای حاکم بر سازمان تعریف نموده‌اند (میلر و اولری، ۲۰۰۷). بنابراین منطقی است که یک سازمان سیستم‌های حسابداری و کنترل خاصی را اتخاذ نماید. پژوهش‌های انجام شده مبتنی بر تئوری اقتضایی عوامل زمینه‌ای همچون عدم اطمینان محیطی، شدت رقابت، نوع استراتژی دنبال شده توسط سازمان، فرهنگ سازمانی و یا پیچیدگی وظایف آن (چن‌هال، هال و اسمیت، ۲۰۱۳) را مورد بررسی قرار داده‌اند. بر اساس یافته‌های این پژوهش‌ها، زمینه صنعت شامل مجموعه عواملی است که سیستم حسابداری یا کنترل خاصی مناسب با یک سازمان را تعیین می‌کند (گردین و گریو، ۲۰۰۸).

نظریه شبکه-کنشگر مفهوم زمینه را به شیوه سطحی‌گرایی بر حسب تمام اشخاص مرتبط با یک سازمان بیان می‌کند (جاستینسن و موریتسن، ۲۰۱۱). به عبارتی زمینه شامل شبکه‌ای از عوامل می‌باشد که به موضوع حسابداری مرتبط می‌باشند (آندون، باکستر و چوآ، ۲۰۰۷؛ جاستینسن و موریتسن، ۲۰۱۱). نظریه‌های عملی زمینه را به مفهوم پیوند عملیات سازمان با سازوکارهای مهمی همچون روش‌های حسابداری و فن‌آوری تلقی می‌کنند (آهرنر و چپمن، ۲۰۰۷).

با بررسی مطالعات انجام شده بر اساس رویکردهای نظری فوق‌الذکر می‌توان پی برد که ویژگی‌های زمینه‌ای متعددی در هر مطالعه قابل شناسایی می‌باشد. این ویژگی‌ها شامل عواملی همچون نوع مالکیت سازمان (خصوصی در مقابل دولتی)، صنعتی که سازمان به آن تعلق دارد، اندازه آن (کوچک در مقابل بزرگ)، هدف آن (انتفاعی در مقابل غیرانتفاعی)، موقعیت

جغرافیایی آن، دوره زمانی مورد مطالعه و عوامل قومی، فرهنگی می‌باشند (افرین و هوپر، ۲۰۰۷).

با وجودی که همه رویکردهای نظری فوق‌الذکر به زمینه صنعت توجه داشته‌اند، اما غالب این پژوهش‌ها از چگونگی شکل‌گیری رویه‌های حسابداری مدیریت تحت تأثیر ویژگی‌های صنعت، تبیین واضحی ارائه نمی‌دهند. در این مقاله سعی شده که نظرات موجود در رابطه با اثرات صنعت بسط داده شود، به طوری که بینش جامعی از نحوه تأثیر عوامل مختلف زمینه صنعت بر شکل‌گیری رویه‌های عمل حسابداری مدیریت فراهم گردد. بنابراین با ذکر مثال‌هایی در ارتباط با موضوع، شیوه‌های مختلف نظریه‌پردازی در آن‌ها مورد بحث قرار گرفته است. بنا بر مباحث گفته شده هدف از این مقاله بررسی اهمیت صنعت برای حرفه حسابداری مدیریت و چگونگی توجه به این زمینه خاص در مطالعات تجربی می‌باشد. در ادامه ابتدا مفهوم زمینه صنعت تبیین شده است و این که چگونه می‌توان رویه‌های عمل سازمانی را به‌عنوان ویژگی‌های صنعت محسوب کرد. سپس، در مورد چگونگی توجه به اثرات صنعت بر ادبیات حسابداری مدیریت بحث شده است. سرانجام با مدنظر قرار دادن جزئیات بیشتر در مطالعات انتخابی نشان داده شد که چگونه آن‌ها ویژگی‌های صنعت را مورد بررسی قرار داده‌اند. با انجام این کار، فرصت‌هایی برای پژوهش‌های آتی نیز شناسایی شده است.

## مبانی نظری

### تعاریف مفهومی زمینه صنعت

صنعت را می‌توان به روش‌های مختلفی تعریف نمود. صرف‌نظر از اینکه در نهایت صنعت چگونه تعریف شده باشد، وجه مشترک همه این تعاریف همان ایده گروهی از سازمان‌های مشابه و همگن می‌باشد. بنابراین اغلب صنعت را به گروهی از شرکت‌ها مرتبط می‌دانند که محصولات یا خدمات مشابه ارائه می‌دهند (والکر، ۲۰۱۴).

بر اساس بررسی مطالعات انجام شده می‌توان دو روش را جهت تعریف و مفهوم‌سازی ویژگی‌های صنعت مورد ملاحظه قرار داد. اولین روش، تعریف مفهومی ویژگی‌های صنعت است. وابستگی صنعت به رویه‌های عمل سازمانی به قدری بارز است که رویه‌های عمل خاص سازمان نشان می‌دهد که آن سازمان به کدام صنعت خاص تعلق دارد. برای مثال، در صورتی به

یک سازمان عنوان بانک اطلاق می‌دهیم و جزء صنعت بانک‌داری محسوب می‌شود که رویه‌های عمل متناسب با تعریف یک بانک را داشته باشد. به‌عنوان مثال به اعطای وام مبادرت نماید، تسهیل‌کننده معاملات مالی باشد، سپرده‌ها را بپذیرد، و سایر فعالیت‌هایی را در این حوزه انجام دهد. از این مفهوم استنباط می‌شود که زمینه صنعت چیزی به‌جز مجموعه رویه‌های عمل اصلی سازمانی مرتبط با صنعت خاص نیست.

دومین راه تعریف زمینه صنعت بر این اساس است که تفاوت در رویه‌های عمل سازمان به صنعت وابسته آن مربوط می‌شود. به‌عبارتی رویه‌های عمل سازمانی معلول صنعت خود هستند (مسنر، ۲۰۱۶) و چنان‌چه بتوان این رویه‌ها را به شرکت‌های داخل یک صنعت خاص به‌طور تجربی ردیابی کرد، حتی بدون این که جزء تعریف آن صنعت باشند، آن‌گاه این رویه‌ها ویژگی زمینه صنعت محسوب می‌شوند. بنابراین در روش دوم، مفهوم زمینه صنعت بر اساس رویه‌های عملی که در سازمان‌ها به‌وجود می‌آورد تعریف می‌شود. به‌عنوان مثال وضع مقررات جدید معرفی شده در صنعت بانک‌داری را در نظر بگیرید. اعمال این مقررات بدون این که متناسب با تعریف بانک باشد، منجر به شکل‌گیری رویه‌های عمل سازمانی همچون مدیریت ریسک در بانک‌داری شده و از این‌رو بخش مهمی از زمینه صنعت محسوب می‌شوند. در همین ارتباط می‌توان گفت که رویه‌های عمل سازمانی به‌واسطه قوانین خاص صنعت، مشاوران و یا شرکت‌های نرم‌افزاری ارائه دهنده امکانات برای یک صنعت خاص، مجامع صنعتی و سازمان‌های مدعی تخصص در بخش‌های خاص اقتصاد، فن‌آوری، و یا دستورالعمل‌ها تحت تأثیر قرار می‌گیرد (میلر و اولری، ۲۰۰۷).

مفهوم اول ویژگی‌های صنعت در مقایسه با مفهوم دوم دامنه سوالات تجربی بیشتری پیرامون دلایل تفاوت نقش صنایع خاص نسبت به سایر صنایع را مطرح می‌کند. به‌عنوان مثال، چرا نقش مشاوران در یک صنعت مهم‌تر از دیگری است؟ و یا چرا بخش بانک‌داری نظام‌مندتر از سایر بخش‌ها است؟ یا چرا مجموعه‌ای از هنجارهای خاص یک صنعت توسعه یافته است. این پرسش‌ها را می‌توان با اشاره به رویه‌های عمل اصلی سازمانی مورد استفاده، برای تعریف صنعت مربوطه پاسخ داد.

### رویه‌های متفاوت حسابداری مدیریت ناشی از صنعت

استفاده از ایده‌های فوق برای حسابداری مدیریت منجر به ارائه دو رویکرد می‌شود که بر اساس آن‌ها رویه‌های عمل حسابداری مدیریت را می‌توان با ویژگی صنعت مرتبط دانست. از یک سو مطابق با تعریف اول ارائه شده برای ویژگی‌های صنعت، تفاوت در حسابداری مدیریت میان صنایع از تفاوت در رویه‌های عمل اصلی سازمان‌ها ناشی می‌شود. به‌عنوان مثال، واضح است که روش‌های حسابداری بهای تمام شده بین شرکت‌های تولیدی و شرکت‌های خدماتی متفاوت است. یکی از دلایل این است که شرکت‌های خدماتی موجودی ندارند. به‌طور مشابه، روش‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان ویژگی غالب برخی از صنایع (مانند دارویی) در مقابل سایر صنایع (مانند شرکت‌های خرده‌فروشی) می‌باشد. البته حسابداری مدیریت در داخل یک صنعت لزوماً به‌طور یکنواخت و همسان انجام نمی‌شود. با این حال به خاطر تشابه در رویه‌های عمل اصلی سازمانی در یک صنعت خاص، می‌توان تا حدی یکنواختی در حسابداری مدیریت سازمان‌های آن صنعت را انتظار داشت. همچنین ممکن است تفاوت در حسابداری مدیریت سازمان‌ها از نوع دوم ویژگی‌های صنعت ناشی شود. به‌عبارتی قوانین، مقررات، راهکارهای مشاوران یا بهترین رویه‌های عمل اجرا شده در یک صنعت طی زمان به رویه‌های عمل خاص حسابداری مدیریت منجر می‌گردد. به‌عنوان مثال، مقررات بازل<sup>۱</sup> تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر رویه‌های عمل حسابداری مدیریت و مدیریت ریسک در بانک‌ها داشت. تأثیر مشابه را می‌توان در بیمارستان‌های بسیاری از کشورها یافت که در آن‌ها سیستم پرداخت بر مبنای بخشی از هزینه‌ها تحت تأثیر پاره‌ای از اصلاحات مقرراتی اجرا شده است.

نگاره ۱ تأثیر این دو نوع ویژگی‌های صنعت بر حسابداری مدیریت را با ذکر مثالی از صنعت بانک‌داری نشان می‌دهد.

نگاره (۱): تصویری از انواع ویژگی‌های صنعت

رویه‌های عمل حسابداری مدیریت	مثالی از یک بانک	منشاء ویژگی‌های صنعت
روش‌های ارزیابی اعتبار	اعطای وام	رویه‌های عمل اصلی سازمان
اندازه‌گیری ریسک خاص	مقررات ریسک اعتباری	عوامل تأثیرگذار متمایز

رویه‌های حسابداری مدیریت به شیوه متفاوتی به وسیله این نوع ویژگی‌های صنعت تحت تأثیر قرار می‌گیرد. در این جا سوال کلی تری را مورد توجه قرار می‌دهیم، مبنی بر این که چگونه ادبیات حسابداری مدیریت به بررسی اثرات صنعت پرداخته است؟

### مروری بر پیشینه

در عمل تنها تعداد کمی از مطالعات به بررسی مستقیم اثرات صنعت پرداخته‌اند. در این جا جهت سادگی، از یک طبقه‌بندی دودویی برای مطالعات استفاده شده است. به این ترتیب که یک گروه از مطالعات با وجود شناخت ویژگی‌های صنعت گرایش به بررسی چنین ویژگی‌هایی نشان نمی‌دهند، و گروه دوم مطالعاتی هستند که تا حدودی اثرات صنعت را بررسی نموده‌اند. همچنین بین دو طرح مطالعاتی از لحاظ مطالعه در یک صنعت (مبتنی بر منطق تک ویژگی) و یا در دو یا چند صنعت (مبتنی بر منطق تطبیقی) تمایز صورت گرفته است. نگاره ۲ ترکیبی از این طبقه‌بندی و تمایز بین چهار نوع مطالعات و نحوه ارتباط آن‌ها با ویژگی‌های صنعت را نشان می‌دهد.

نگاره (۲): رویکردهای مطالعه اثرات صنعت در یک صنعت یا چند صنعت

تعداد صنعت			
چند صنعت	یک صنعت		
مطالعاتی که اثرات صنعت را با معرفی متغیرهای ساختگی صنعت کنترل می‌کنند تا یافته‌های قابل تعمیم ایجاد نمایند. این مطالعات، مقطعی (کمی یا کیفی) با داده‌هایی از صنایع مختلف می‌باشند و علاقه خاصی به بررسی عمیق اثرات صنعت بر پدیده مورد علاقه حسابداری مدیریت نشان نمی‌دهند.	این نوع مطالعات ویژگی‌های صنعت را مورد مطالعه قرار نمی‌دهند و یافته‌های آن‌ها مرتبط با یک صنعت خاص است. به عنوان مثال مطالعات موردی تک مرحله‌ای و مطالعات آرشویی مبتنی بر داده‌های یک صنعت خاص.	ندارند	گرایش مطالعات به زمینه صنعت
این مطالعات گذشته از این که به دنبال مقایسه رویه‌های حسابداری مدیریت بین صنایع مختلف هستند، در مورد تفاوت‌های پدیدار شده بین صنایع نیز اظهار نظر می‌کنند. به طور کلی، چنین مطالعاتی خیلی گسترده نیستند. علت آن به تلاش برای تعمیم مربوط می‌شود.	مطالعاتی که به ویژگی‌های یک صنعت خاص با جزئیات بیشتر می‌پردازند و یافته‌های خود را با توجه به ویژگی‌های آن صنعت تدوین می‌کنند. در این نوع مطالعات اثرات صنعت کنترل نمی‌شود و کاملاً به دنبال کشف روابط نظری هستند.	دارند	

از جمله مطالعات نوع اول می‌توان به مطالعه موردی توسط کاب و همکاران (۱۹۹۵) در مورد تغییر حسابداری مدیریت در بانک اشاره نمود. هدف از مطالعه آن‌ها توضیح چگونگی تغییر در رویه‌های عمل حسابداری مدیریت می‌باشد. این محققان با توجه به عوامل داخل و خارج سازمان یک مدل تغییرات در حسابداری ارائه دادند. بر اساس نتایج استخراج شده از مدل نتیجه‌گیری کردند که عوامل داخلی سازمان مثل افزایش سطح مذاکرات و ارتباطات غیررسمی بین مدیران و حسابداران مدیریت موجب تغییرات زیادی در روش‌های تسهیم بها، محاسبه ارزش پول، فرآیند بودجه بندی و الگویابی شده‌اند.

مثالی برای نوع دوم مطالعات، پژوهش انجام شده توسط الدنبرگ و کالاپر (۱۹۹۷) می‌باشد. آن‌ها اثرات تغییر در مقررات بهداشت را بر رویه‌های حسابداری مدیریت بیمارستان‌ها مورد بررسی قرار دادند. نتیجه بررسی آن‌ها نشان داد که بیمارستان‌ها به تغییرات قانونی هم به واسطه‌ی تغییر ترکیب انواع بیماران خود و هم با تغییر روش تسهیم هزینه واکنش نشان می‌دهند. مطالعات کیفی از این نوع بر شرح مفصل روش‌های عمل سازمانی تکیه می‌کنند و در نتیجه ابعاد این روش‌ها را برجسته می‌سازند.

در ادبیات حسابداری مدیریت برخی از نمونه‌های جالب دیگر این نوع پژوهش‌ها را می‌توان یافت. به عنوان مثال، مایکس (۲۰۰۹) مدیریت ریسک و روش‌های مدیریت عملکرد در صنعت بانک‌داری را با استفاده از رویکرد موردی مقایسه‌ای توصیف می‌کند. یافته‌های تحقیق مایکس حاکی از شکل‌گیری روش‌های مدیریت ریسک تحت وضع مقررات جدید بانک‌داری بوده است. مطالعه نما و لاو (۲۰۱۴) در صنعت عرضه خصوصی سهام انجام شده است. هدف آن‌ها شناخت رویه‌های عمل شرکت‌های این صنعت و کشف قابلیت تأثیر بر حسابداری و رویه‌های محاسباتی مرتبط می‌باشد. این نویسندگان به توصیف رویه‌های مختلف این شرکت‌ها مانند جذب سرمایه، یافتن منابع سرمایه‌گذاری، مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها، تحقق سودهای سرمایه، و خدمات مشتری پرداختند و در هر مورد، رویه‌های محاسباتی انجام شده را مشخص نمودند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که چگونه رویه‌های اصلی شرکت‌های صنعت عرضه خصوصی سهام انواع خاصی از حسابداری را به وجود می‌آورد که قابلیت کاربرد آن‌ها به شدت مرتبط با رویه‌های عمل سازمانی است که در آن قرار دارند.

مثالی در مورد نوع سوم از مطالعات که در سمت چپ بالای نگاره ۲ بیان شده‌اند، مطالعه انجام شده توسط چن‌هال و همکاران (۲۰۱۳) با رویکرد مطالعه اقتضایی می‌باشد که متناسب بودن سیستم‌های حسابداری مدیریت با متغیرهای مختلف زمینه از قبیل عدم اطمینان محیطی، پیچیدگی کار، و یا شدت رقابت را مورد بررسی قرار داده‌اند. آن‌ها به نتیجه رسیدند که برخی از صنایع سطح بالاتری از شدت رقابت و یا پیچیدگی کار نسبت به سایر صنایع دارند. با این حال، مطالعات اقتضایی معمولاً به بررسی چنین ویژگی‌های صنعت علاقه‌مند نیستند، بلکه به ایجاد نظریه‌ای علاقه‌مندند که قابل تعمیم میان صنایع باشد.

در نهایت، مطالعات نوع چهارم را ذکر می‌کنیم که در گوشه پایین سمت چپ نگاره ۲ واقع شده‌اند. مثالی در این مورد مطالعه لمبرت و اسپونم (۲۰۱۲) درباره نقش حسابداران مدیریت می‌باشد. این پژوهش‌گران با استفاده از اطلاعات دوازده شرکت از صنایع مختلف بر اساس رویکرد مطالعه اقتضایی بین چهار سبک عمل حسابداری مدیریت، یعنی سبک‌های متمایز، حمایتی، مشارکتی و قادر مطلق تمایز قائل شدند. آن‌ها در مطالعه‌شان بررسی کردند که چرا صنایع خاص با سبک عمل خاصی از حسابداری مدیریت ارتباط دارند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که سبک عمل متمایز حسابداری مدیریت با منطق غالب بازاریابی مرتبط است و ساختارهای انعطاف‌پذیرش، سازمان را قادر می‌سازد به روند بازار دارای رشد زیاد نزدیک شوند. موفقیت این سبک متکی به نوآوری، تمایز، و همچنین ارتقاء می‌باشد.

در ادامه با نگاه دقیق‌تر به مطالعات در زمینه صنعت می‌توان به نتیجه رسید که چگونه ویژگی‌های صنعت را مورد بررسی قرار داده‌اند. در انجام این کار، هم بینش‌های حاکم بر این مطالعات مشخص می‌شود و هم فرصت‌هایی برای تحقیقات آینده شناسایی می‌گردد.

### اهمیت صنعت با تأکید بر مثال‌ها و فرصت‌های پژوهشی

مطالعاتی که زمینه صنعت را مورد بررسی قرار داده‌اند، چندین بعد متفاوت دارند. در این جا جهت روشن ساختن ابعاد مربوط، بر روی سه بعد تمرکز شده است به طوری که این ابعاد عبارتند از (۱) انواع ویژگی‌های مورد بررسی صنعت (۲) اثرات ویژگی‌های صنعت بر حسابداری مدیریت و (۳) رویکرد تجربی که آن‌ها به کار گرفته‌اند.



### انواع ویژگی‌های صنعت

دو نوع ویژگی صنعت قبلاً متمایز شدند. بدین معنی که، برخی از مطالعات چگونگی شکل‌گیری روش‌های مورد عمل حسابداری در اثر رویه‌های عملیاتی اصلی سازمان‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند. و سایر مطالعات بر تأثیر عوامل اثرگذار متمایز بر نوع روش‌های عمل حسابداری مدیریت تأکید می‌کنند.

### اثرات بر حسابداری مدیریت

زمینه برای تحقیق با هر دو رویکرد ویژگی‌های صنعت گفته شده در قسمت پیشین وجود دارد. از یک طرف، فرصت‌هایی برای بررسی بیشتر در مورد نحوه تأثیرپذیری رویه‌های حسابداری مدیریت از روش‌های عمل اصلی سازمان‌های صنعت وجود دارد. مثالی از چنین رویه‌های عملی را می‌توان در شرکت‌های بیمه ذکر کرد. این شرکت‌ها دارای رویه‌های عملی می‌باشند که از لحاظ ماهیت کاملاً محاسباتی و مبتنی بر ملاحظات محاسبات بیمه‌ای هستند (لاپسلی و رایت، ۲۰۰۴). در این خصوص سوالات جالبی راجع به تعامل بین دانش حسابداری مدیریت و دانش محاسبات بیمه‌ای مطرح می‌گردد. به‌عنوان مثال چگونه رویه‌های عمل حسابداری مانند بودجه بندی، حسابداری بهای تمام شده، یا گزارشگری تحت ملاحظات محاسبات بیمه‌ای شکل گرفته‌اند؟ به‌طور مشابه، شرکت‌های فعال در بخش حمل و نقل مانند خطوط هوایی به‌خاطر نگرانی که نسبت به استفاده از ظرفیت دارند رویکرد بسیار فعالی نسبت به مدیریت درآمد اتخاذ می‌کنند. یکی دیگر از مجموعه‌های جالب شرکت‌های رسانه‌ای می‌باشند و از آن‌جا که در این شرکت‌ها تصمیم‌گیری در مورد برنامه‌ها و ترتیبات حق امتیاز بسیار حائز اهمیت است، لذا رویه‌های عمل حسابداری نقش مهمی در این باره بازی خواهد کرد.

از سوی دیگر، فضا برای بررسی دقیق‌تر عوامل متمایز تأثیرگذار مانند مقررات ویژه صنعت، استانداردهای صنعت، یا امکانات نرم‌افزاری صنایع خاص نیز وجود دارد. به‌عنوان مثال، همان‌طور که توسط دمیرین و رابسون (۲۰۱۱) در صنعت داروسازی بررسی شده، قوانین حمایت از حق امتیازها به شدت اقتصاد شرکت‌های دارویی را تحت تأثیر قرار داده است. در بخش خرده‌فروشی، مقررات مربوط به رفتار ضدرقابتی شرکت‌های خرده‌فروشی را از تبادل انواع خاصی

از اطلاعات (به عنوان مثال، قیمت‌ها) با تولیدکنندگان منع می‌دارد. در مورد تأثیر نرم‌افزارها نیز می‌توان ملاحظه نمود که شرکت‌های نرم‌افزاری بسته‌های خاص صنعت را فقط برای برخی از صنایع ارائه می‌دهند. این امر می‌تواند منجر به پژوهش‌هایی با موضوع بررسی همسانی رویه‌های حسابداری مدیریت میان شرکت‌های این صنایع گردد. مثال‌های فوق نشان دادند که زمینه صنعت می‌تواند اثرات مختلفی بر حسابداری مدیریت داشته باشد. اولین رویکردی که طبق آن می‌توان گفت ویژگی‌های صنعت بر نوع رویه‌های حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارد، برحسب سیستم‌ها و یا ابزارهای خاصی است که در یک صنعت استفاده می‌شود. این می‌تواند از تفاوت‌های ظریف در طراحی سیستم‌های حسابداری گرفته تا خصیصه‌های ذاتی یک صنعت تغییر داشته باشد. برای مثال، کاملاً روشن است که انواع مختلف عملیات بین صنایع دلالت بر تفاوت در معیارهای عملکرد شرکت‌ها دارد. این امر به‌ویژه برای معیارهای عملیاتی عملکرد مصداق دارد. به عنوان مثال، خطوط هوایی از واحد مسیر-صندلی به عنوان معیاری برای ظرفیت خود استفاده می‌کنند که این واحد در صنایع دیگر معنای چندانی ندارد. چرا که در آن‌ها ظرفیت به‌طور متفاوت اندازه‌گیری می‌شود. شرکت‌های تولیدی کیفیت محصولات خود را تا حدودی با توسل به استانداردهای کیفیت هدف اندازه‌گیری می‌کنند، در حالی که این استانداردها اغلب در صنایع خدماتی (مانند مشاوره) به دلیل ذهنی بودن ارزیابی کیفیت مناسب نیستند. حتی معیارهای مالی که قابلیت کاربرد در تمام زمینه‌ها را دارند (شارپ و برگ و لی، ۲۰۱۳)، گاهی اوقات ممکن است فقط مناسب یک صنعت خاص باشند. به عنوان مثال، شرکت‌های بیمه از نسبت ترکیبی برای نشان دادن سود یا زیان محاسبات بیمه‌ای استفاده می‌کنند. بانک‌ها گاهی اوقات از معیارهایی مانند بازده تعدیل شده سرمایه در مقابل ریسک استفاده می‌کنند، که در صنایع دیگر وجود ندارد. چنین خصوصیتی به خودی خود جالب توجه نیستند، اما سوالاتی را ایجاد می‌کنند که ممکن است ارزش کاوش داشته باشد. به عنوان مثال، چگونه و چرا معیارهای عملکرد خاص در یک صنعت پدیدار می‌شوند؟ چرا برخی از شرکت‌ها این معیارها را اتخاذ می‌کنند در حالی که دیگر شرکت‌ها معیارهای حسابداری سنتی را به کار می‌برند؟ مثالی برای یک ابزار پیچیده‌تر که در یک صنعت خاص پدید آمده است توسط میلر و اولری (۲۰۰۷) ارائه شده، که در مطالعه خود از نقشه‌های راه تکنولوژی برای هماهنگ کردن تصمیمات سرمایه‌گذاری در صنعت نیمه‌رساناها استفاده کردند. اقتصاد صنعت نیمه‌رساناها در ۵۰ سال اخیر با قانون شناخته شده مور شکل گرفته است. این قانون نخستین بار توسط گوردون مور در سال

۱۹۶۵ فرموله‌بندی شد و سپس در سال ۱۹۷۵ تجدیدنظر شد، قانون مور نشان می‌دهد که تعداد اجزای الکترونیکی روی یک مدار مجتمع هر دو سال دو برابر می‌شوند، در حالی که بهای تولید در همان زمان، بطور قابل توجهی کاهش می‌یابد. بدین ترتیب، این قانون ارتباط روشنی بین فن‌آوری و بعد اقتصادی تولید نیمه‌هادی تصور می‌کند. ارتباطی که تنها در صورتی تحقق می‌یابد که شرکت‌های مختلف در صنعت محصولات خود را با سرعت مشابه‌ای توسعه دهند. این دلیلی است که شرکت‌های تولید کننده نیمه هادی بر تحولات در مواد اولیه، سیستم‌های تولید و تجهیزات تولید تکیه و تأکید می‌کنند و بدون آن‌ها نمی‌توانند در محصول نهایی بهبود ایجاد نمایند. بنابراین برای این که قانون مور به واقعیت تبدیل شود، هماهنگی فعالیت‌های تحقیق و توسعه در صنعت بسیار مهم می‌باشد. میلر و اولری نشان می‌دهند که این امر با استفاده از یک نقشه راه تکنولوژی قابل دستیابی است که برای اولین بار در سال ۱۹۹۲ منتشر شد و پس از آن به روزرسانی گردید. نقشه راه فناوری در نتیجه اجماع در فرایند ساخت میان شرکت‌های صنعت بود. صنعت بر اساس پیش‌بینی‌های جداگانه هر شرکت برای پیشرفت و کاهش هزینه‌های فن‌آوری، در مورد نرخ‌های پیشرفت گستره صنعت و کاهش هزینه موافقت کرد که یک چشم انداز برای آینده این صنعت ایجاد نماید و به‌عنوان یک ابزار واسطه، برای تصمیمات سرمایه‌گذاری شرکت کنندگان در صنعت عمل نماید. بنابراین مطالعه میلر و اولری مثالی از یک ابزار حسابداری مدیریت فراهم می‌نماید که در سطح صنعت پدیدار می‌گردد و رفتار شرکت کنندگان در صنایع مختلف را هماهنگ می‌سازد. برای مطالعه صنایع دیگر نیز آزادی عمل وجود دارد که از ابزارهای مربوط یا مشابه‌ای به منظور مرتبط ساختن اهداف استراتژیک میان مدت و بلندمدت به تصمیم‌گیری‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای کوتاه‌مدت استفاده می‌کنند. بدین ترتیب سوالات دیگری مطرح می‌گردد. از جمله این که چگونه بنیان‌های علمی و فنی خاص یک صنعت کارکرد چنین ابزارهایی را شکل می‌دهند؟ و چگونه شرکت‌های مختلف به منظور توسعه این ابزارها همکاری می‌کنند؟

ممکن است زمینه صنعت به گونه‌ای رویه‌های حسابداری مدیریت را تحت تأثیر قرار دهد که قابل مشاهده نباشد، به‌عنوان مثال با ایجاد چالش‌های خاصی که پیش‌روی شرکت قرار می‌گیرند. مطالعه دم‌برین و رابسون (۲۰۱۱) در مورد اندازه‌گیری عملکرد فروش در صنعت داروسازی یک مورد در خور توجه است. اما نتیجه‌ای که آن‌ها به‌دست آوردند فقط این نیست که

شرکت‌های دارویی در مقایسه با شرکت‌های دیگر صنایع انواع مختلفی از معیارها را برای ارزیابی عملکرد فروش استفاده می‌کنند، بلکه آن‌ها با چالش مرتبط ساختن درآمدهای ایجاد شده به کارمندان مسئول درآمدها یا به عبارتی نمایندگان فروش دارو مواجه شدند. زمینه‌های مختلف صنایع در مورد رویه‌های عمل حسابداری مدیریت مانند برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی، اندازه‌گیری عملکرد، و یا حسابداری بهای تمام شده چه نوع چالش‌هایی ایجاد می‌کنند؟

آخرین سوال که تاکنون توجه کمی به آن شده این است که چگونه زمینه صنعت برای کارکنان حرفه‌ای ستادی همچون حسابداران مدیریت یا مدیران مالی اهمیت پیدا می‌کند. اغلب حسابداران مدیریت به‌عنوان شرکای کسب و کار برای مدیران عملیاتی کار می‌کنند و این امر آن‌ها را ملزم به درک فرآیندهای کسب و کار زمینه می‌کند (شارپ و برگ و لی، ۲۰۱۳). با این حال، میزان تفاوت دانش تجاری میان صنایع کمتر شناخته شده است. بررسی این موضوع جالب است که بدانیم زمان جابجایی حسابداران مدیریت بین صنایع کاری مختلف چه اتفاقی می‌افتد. از یک طرف، این امر می‌تواند چالش‌های مرتبط کاری را مشخص سازد که حسابداران مدیریت در حین جابجایی بین صنایع با آن مواجه می‌شوند و از سوی دیگر نیز می‌تواند موانع پویایی کار آن‌ها را تبیین نماید. این موانع شامل فرآیندهای مختلف عملیاتی، فرهنگ کسب و کار، مقررات، و یا فن‌آوری است که باعث تفاوت در روش‌های مورد استفاده سیستم‌های حسابداری مدیریت شرکت‌ها می‌گردد. خلاصه اثرات صنعت بر حسابداری مدیریت در نگاره ۳ منعکس شده است.

### نگاره (۳): خلاصه اثرات صنعت بر حسابداری مدیریت

تأثیر بر حسابداری مدیریت	ذکر مثال
تأثیر عملیات مختلف صنایع بر طراحی سیستم‌های حسابداری	تفاوت در معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها
مواجه ساختن حسابداری مدیریت با چالش‌های خاص	مشخص ساختن میزان ارتباط درآمد ایجاد شده و نمایندگان فروش در شرکت‌های دارویی جهت ارزیابی عملکرد فروش
تأثیر بر برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی، اندازه‌گیری عملکرد، و یا حسابداری بهای تمام شده	نوع روش بهایابی قابل کاربرد در صنایع مختلف سبک و سنگین، صنایع تولیدات بلندمدت، سفارشی، مستمر، یکنواخت و پیوسته
تأثیر بر کارکنان حرفه‌ای ستادی همچون حسابداران مدیریت یا مدیران مالی	انطباق دانش آن‌ها و الزام به درک زمینه صنعت جدید در مواقع جابجایی حسابداران مدیریت بین صنایع

### رویکردهای تجربی

قبلاً بین رویکرد تک‌ویژگی و رویکرد تطبیقی تمایز قائل شدیم تا بتوانیم به مطالعه اثرات زمینه صنعت پردازیم. مطالعاتی که رویکرد تک‌ویژگی دارند بر یک صنعت تمرکز می‌کنند. مطالعات مبتنی بر منطق تطبیقی دو یا چند صنعت را در بر دارند. در بین مطالعاتی که علاقه به بررسی ویژگی‌های صنعت نشان می‌دهند، مسلماً رویکرد تک‌ویژگی غالب‌تر است. مطالعات میلر و اولری (۲۰۰۷)، مایکس (۲۰۰۹)، آهرنز و چپمن (۲۰۰۷)، همه رویکرد تک‌ویژگی را دنبال کرده‌اند. این رویکرد برای مطالعه نوع اول ویژگی‌های صنعت، یعنی رویه‌های عمل اصلی سازمان مفیدتر واقع می‌شود. مسلماً بهترین ویژگی با تمرکز بر فقط یک صنعت به دست می‌آید. منطق تطبیقی در این مورد کمتر فایده بخش است، زیرا این نوع از ویژگی‌های صنعت برای تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای مناسب نمی‌باشد. برای مثال، از مقایسه رویه‌های حسابداری مدیریت اتخاذ شده جهت روش‌های اعطای وام یک بانک با نقش حسابداری مدیریت در بخش تحقیقات یک شرکت دارویی، چیز زیادی به دست نمی‌آید. تنها در صورتی که نوع مشابهی از رویه‌های اصلی سازمانی مورد توجه باشد (به‌عنوان مثال، فعالیت‌های تحقیقاتی در صنایع مختلف) رویکرد تطبیقی مؤثر به نظر می‌رسد.

زمانی که به نوع دوم ویژگی‌های صنعت یعنی عوامل متمایز تأثیرگذار مثل مقررات، استانداردها، خدمات مشاوره، یا امکانات نرم‌افزاری توجه گردد، هر دو نوع رویکرد تجربی تحقیق می‌تواند مفید واقع شوند. رویکرد تک‌ویژگی امکان بررسی عمیق عوامل تأثیرگذار بر صنعت خاص مورد نظر را فراهم می‌سازد و همچنین بررسی این که چگونه این عوامل به رویه‌های حسابداری مدیریت خاص منجر می‌شوند (دالا و اولیور، ۲۰۱۳). در مقابل، رویکرد تطبیقی در این مورد مفید واقع می‌شود که چگونه انواع مشابهی از عوامل در صنایع مختلف عمل می‌کنند.

### نتیجه‌گیری

در این مقاله این سوال مطرح گردید که آیا صنعت در تعیین رویه‌های عمل حسابداری مدیریت اهمیت دارد، و اگر چنین است، چگونه این زمینه خاص را می‌توان در پژوهش‌های تجربی مورد توجه قرار داد. بنابراین مواردی از مطالعات موجود انتخاب گردید که به شیوه‌های

متفاوتی به زمینه صنعت توجه داشته‌اند. همچنین مواردی مشخص گردید که با توجه به نوع ویژگی‌های خاص صنعت، اثرات بر حسابداری مدیریت، و رویکرد تجربی اتخاذ شده زمینه صنعت کاملاً متفاوتی دارند. برای هر یک از این ابعاد، برخی فرصت‌های تحقیقاتی پیش روی مطالعات آینده پیشنهاد گردید.

البته لازم است تأکید گردد که هر مطالعه تجربی نیاز به اظهار نظر در مورد ویژگی‌های صنعت ندارد. با این حال، توجه صریح‌تر به ویژگی‌های صنعت هم از نقطه نظر تجربی و هم از لحاظ نظری ارزشمند است، زیرا به لحاظ تجربی نحوه کار صنایع مختلف را نشان می‌دهد و همچنین به لحاظ نظری توضیحات بهتری در مورد نحوه عمل حسابداری به شیوه فعلی فراهم می‌سازد. ردیابی ابعاد علمی، فنی، مادی و اجتماعی رویه‌های عمل خاص صنعت می‌تواند درک ما از شباهت‌ها و تفاوت‌های رویه‌های حسابداری مدیریت بین سازمان‌ها را بهبود بخشد.

### پی نوشت

- این مقررات یک مجموعه جامع از اقدامات اصلاحی است که توسط کمیته نظارت بانکی بال توسعه یافته است تا با تقویت، تنظیم، نظارت و مدیریت ریسک بخش بانکی به بهبود شفافیت و افشای بانک‌ها کمک کند.

### منابع

- Ahrens, T. , Chapman, C. , (2007). "Management accounting as practice". *Account. Organ. Soc.* 32 (1-2) , 1- 27.
- Andon, P. , Baxter, J. , Chua, W. F. , (2007). "Accounting change as relational drifting: a field study of experiments with performance measurement". *Manag. Account. Res.* 18, 273-308.
- Chapman, C. S. , Cooper, D. , Miller, P. , (2009). "Accounting, Organizations and Institutions. *Essays in Honour of Anthony Hopwood*". Oxford University Press, Oxford, pp. 1-29.
- Chenhall, R. H. , Hall, M. , Smith, D. . (2013). "Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts". *Account. Organ. Soc.* 38 (4) , 268-287.
- Cobb, I. , Helliard, C. , Innes, J. , (1995). "Management accounting change in a bank". *Manag. Account. Res.* 6 (2) , 155-175.
- Dambrin, C. , Robson, K. , (2011). "Tracing performance in the pharmaceutical industry". *Account. Organ. Soc.* 36, 428-455.
- Davila, A. , Foster, G. , (2007). "Management control systems in early-stage startup companies". *Account. Rev.* 82 (4) , 907-937.

- Dhalla, R. , Oliver, C. , (2013). "Industry identity in an oligopolistic market and firms' responses to institutional pressures". *Organ. Stud.* 34 (12) , 1803–1834.
- Efferin, S. , Hopper, T. , (2007). "Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company". *Account. Organ. Soc.* 32 (3) , 223–262.
- Eldenburg, L. , Kallapur, S. , (1997). "Changes in hospital service mix and cost allocations in response to changes in Medicare reimbursement schemes". *J. Account. Econ.* 23 (1) , 31–51.
- Gerdin, J. , Greve, J. , (2008). "The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research". *Account. Organ. Soc.* 33 (7–8) , 995–1009.
- Justesen, L. , Mouritsen, J. , (2011). "Effects of actor-network theory in accounting research". *Account. Audit. Account. J.* 24 (2) , 161–193.
- Lambert, C. , Sponem, S. , (2012). "Roles, authority and involvement of the management accounting function". *Eur. Account. Rev.* 21 (3) , 565–589.
- Lapsley, I. , Wright, E. , (2004). "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda". *Manag. Account. Res.* 15 (3) , 355–374.
- Messner, M. , (2016). "Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice". *Management Accounting Research* (June): 103-111.
- Mikes, A. , (2009). Risk management and calculative cultures. *Manag. Account. Res.* 20 (1) , 18–40.
- Miller, P. , O'Leary, T. , (2007). "Mediating instruments and making markets: capital budgeting, science and the economy". *Account. Organ. Soc.* 32 (7–8) , 701–734.
- Nama, Y. , Lowe, A. , (2014). "The 'situated functionality' of accounting in private equity practices: a social 'site' analysis". *Manag. Account. Res.* 25 (4) , 284–303.
- Sharp, B. M. , Bergh, D. D. , Li, M. , (2013). "Measuring and testing industry effects in strategic management research: an update, assessment, and demonstration". *Organ. Res. Methods* 16 (1) , 43–66.
- Walker, S. P. , (2014). "Accounting and rural rehabilitation in New Deal America". *Account. Organ. Soc.* 39 (3) , 208–235

## The Importance of Industry Context in Management Accounting Practices

Hashem Valipour<sup>1</sup>, Hashem Kavianifard<sup>2</sup>

Received : 2017/04/03

Approved: 2017/09/04

### Abstract

The industry context is considered as an important factor in determining management accounting practices. The importance and use of this topic in future empirical research requires addressed in this paper. The present study, while presenting a conceptual definition of the industry context, reviews and examines its impact on management accounting practices. In most researches, this concept is used to mean the core organizational practices. The theoretical approaches in these studies mainly focused on two types of industry specifics, namely, the core organizational practices and the distinct factor of influence to each industry. In this study, the effect of these two specifics on the type of management accounting practices has been studied and the type of industry characteristics is emphasized in the reviewed researches, the effect of the industry context on the management accounting practices and the empirical approaches adopted in these studies. Based on this, opportunities for future research are suggested.

**Keywords:** Industry, Management accounting practices, Core organizational practice, Distinct factors of influence.

**JEL classification:** F14

---

DOI: 10.22051/ijar.2017.12234.1207

<sup>1</sup> Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Firozabad Branch, Firozabad, Iran.(h.valipour@gmail.com)

<sup>2</sup> Instructor of Accounting, Islamic Azad University, Dariun Branch, Dariun, Iran, Corresponding author.(hkaviani2002@gmail.com)