

مروری بر مطالعات انجام شده در زمینه‌ی ثبات و تغییر حسابداری مدیریت در طول زمان

میشم نوشادی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

سمانه خسودی نیا

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شیراز

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۸/۱۹ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۱/۱۹

چکیده

حسابداری مدیریت کنونی، در سنوات گذشته شاهد ثبات و تغییرات بوده است. از این رو، در سال‌های اخیر برای تشریح تغییرات و ثبات در حسابداری مدیریت مطالعاتی انجام شده است. بسیاری از محققان برای تعبیر این تغییرات و ثبات از مفاهیمی مانند قوانین^۱ و روال-ها^۲ استفاده کرده‌اند. نتایج این مطالعات منجر به روشن شدن چستی این مفاهیم و کمک به درک فرآیند تغییر و ثبات در حسابداری مدیریت شده است. عمده تحقیقات حسابداری مدیریت، قوانین و روال‌ها را به صورت پدیده‌های مرتبط ارائه می‌دهند؛ با این وجود برخی محققان اعتقاد دارند این دو مفهوم مجزا هستند و در مطالعه فرآیند تغییرات یا ثبات در حسابداری مدیریت، می‌توانند به صورت مستقل مورد توجه قرار گیرند؛ به دلیل اندک بودن شواهد تجربی برای حمایت از اعتقاد این محققان، مطالعه حاضر در پی یافتن پاسخی به این پرسش است که آیا قوانین و روال‌ها حداقل در تحقیقات حسابداری مدیریت بهتر است به صورت مفاهیم مجزا در نظر گرفته شود یا خیر؟ و در این مطالعه، عمدتاً^۳ به تحقیقات کوئین^۳ [۱۶]، برنز^۴ و اسکاپنز^۵ [۲] و کوئین [۱۷] (که از داده‌های آرشیوی ضبط شده در شرکت گینس استفاده کرده است) مراجعه شده است. شواهدی حاکی از این که قوانین و روال‌ها باید به صورت مجزا مورد توجه قرار گیرند، ارائه شده است. هم‌چنین یافته‌ها ماهیت با ثبات اما تغییر کننده روال‌های حسابداری مدیریت در طول زمان را به تصویر می‌کشند که این نکته‌ای قابل ارزش برای تحقیقات بعدی است.

کلمات کلیدی: تغییر حسابداری مدیریت، قوانین و روالها

۱- مقدمه

طی چند دهه‌ی گذشته، رشد گسترده‌ای در تحقیقات حسابداری مدیریت و نظریه‌های حامی آن وجود داشته است. علی‌رغم این رشد، افراد درگیر در فعالیت حسابداری مدیریت علاقه‌ی زیادی از خود در زمینه تحقیق، نشان نداده‌اند [۱]. با این وجود مطالعاتی در زمینه ثبات و تغییر در حسابداری مدیریت انجام شده است. برنز و اسکاپنز در مورد این-که «آیا حسابداری مدیریت تغییر کرده، تغییر نکرده، یا باید تغییر کند» سخن گفته‌اند. پس از این مطالعه، بسیاری از تحقیقات به پالایش معانی این پدیده‌ها و تعداد اندکی از تحقیقات، به چالش رابطه متقابل قوانین و روالها که توسط برنز و اسکاپنز ارائه شده است [۱۶ و ۱۷ و ۱۸ و ۸ و ۲۲ و ۶ و ۲۰ و ۴ و ۲۱].

مفاهیم قوانین و روالها توسط برنز و اسکاپنز استفاده شد تا فرآیند تغییرات و ثبات حسابداری مدیریت در طول زمان درک شود. آن‌ها چارچوبی ارائه دادند که اکنون به صورت گسترده‌ای به عنوان یک چارچوب مفهومی پذیرفته شده است. این چارچوب به تفصیل بیان می‌کند که چگونه رابطه متقابل قوانین و روالها می‌تواند توضیح دهد که حسابداری مدیریت در طول زمان نسبتاً ثابت مانده است و یا می‌تواند تغییر کند [۲]. فرضیه آغازین آن‌ها این است که ماهیت تغییرکننده (یا ثابت) حسابداری مدیریت می‌تواند با استفاده از معیارهای سازمانی^۶ مانند قوانین و روالها تفسیر شود. برنز و اسکاپنز در مورد قوانین و روالها و تفاوت آن‌ها بیان کرده‌اند که:

روالها به صورت "راهی که امور انجام می‌شوند" هستند که می‌تواند با قوانین که همانا "راهی که امور باید انجام شوند" تفاوت داشته باشد.

دیدگاه کلیدی در مطالعه برنز و اسکاپنز [۲] این است که فرآیندی (رمزگذاری^۷، وضع قانون^۸، تولید مجدد یا تکثیر^۹ و قوانین و روالها) وجود دارد که بر اساس آن ممکن است حسابداری مدیریت در طول زمان نمو پیدا کند، تغییر یابد، ثابت بماند و دوباره نمو پیدا کند. دیدگاه کلی این فرآیند پذیرفته شده است، اما در زمان حاضر برخی مفاهیم موجود در این فرآیند با جزئیات بیشتری مورد بررسی قرار گرفته است. کوئین [۱۶] با الهام گرفتن

از فلدمن^{۱۱} و پنتلند^{۱۲} [۵] بیان می‌کند که روال‌های حسابداری مدیریت دارای دو بعد هستند که این دو بعد عبارتند از روال‌های متظاهر یا وانمودی^{۱۳} و روال‌های کاربردی^{۱۴}. مطالعه کوئین [۱۶] به این دلیل قابل انتقاد است که مفهومی است و در آن از داده‌های تجربی جهت حمایت از رابطه متقابل قوانین و روال‌ها استفاده نشده است. به طور خلاصه، تفاوت اصلی مطالعات برنز و اسکاپنز [۲] و کوئین [۱۶] این است که در مطالعه اول، قوانین و روال‌ها در روند تغییر حسابداری مدیریت در کنار یکدیگر قرار گرفته‌اند، در حالی که کوئین [۱۶] آن‌ها را به صورت مفاهیم مجزا و متمایز به تصویر می‌کشد و پیشنهاد می‌دهد که ضرورتی برای وجود قوانین نیست. کوئین [۱۷] به جستجوی برخی زمینه‌های تجربی برای این ادعای کلیدی کوئین [۱۶] پرداخته است و از داده‌های ضبط شده آرشیوی استفاده کرده است (آرشیو سنت جیمزگیت بریوری از شرکت گینس). او در این تحقیق به مطالعه قوانین و روال‌های حسابداری مدیریت در طول چارچوب زمانی گسترده-تری پرداخته و ادعای کوئین [۱۶] را نیز بررسی نموده است.

قسمت‌های باقیمانده مقاله به این صورت ساختار بندی شده است: بخش ۲ به صورت خلاصه به مرور ادبیات و تاریخچه حسابداری مدیریت و مفاهیم و رابطه متقابل قوانین و روال‌ها می‌پردازد. سپس در بخش ۳ خلاصه‌ای از شیوه و روش دستیابی به داده‌های آرشیوی کوئین [۱۷] ارائه خواهد شد؛ به علاوه به صورت خلاصه فواید بالقوه مطالعه تغییرات در طول چارچوب زمانی طولانی مورد بررسی قرار می‌گیرد. بخش ۴ داده‌های آرشیوی از گینس (موضوع مطالعه کوئین [۱۷]) را معرفی می‌کند و داستان ثبات نسبی حسابداری مدیریت در یک بخش شرکت در طول چارچوب سازمانی گسترده را طرح-ریزی می‌کند. هم‌چنین چندین مثال از تغییرات حسابداری مدیریت مطرح می‌شود، عواملی که به صورت بالقوه محرک تغییرات هستند و روابط متقابل قوانین و روال‌ها را در طول زمان برای هر مثال تشریح می‌گردد. بخش ۵ مقاله را تکمیل می‌کند و شامل چندین نتیجه-گیری و محدودیت‌های تحقیقات انجام شده در این خصوص و پیشنهادات برای تحقیقات آینده است.

۲- مطالعه تغییرات در مفاهیم قوانین و روال‌ها

همان‌گونه که در مقدمه اشاره شد، مطالعه تغییرات دشوار است. مطالعه کوئین [۱۶ و ۱۷] به مطالعه برنز و اسکاپنز [۲] نزدیک است. در ادامه، تغییرات در قوانین و روال‌ها و رابطه متقابل بین آن‌ها بیان می‌شود. هم‌چنین ماهیت محصولات مصنوعی به عنوان مفهومی بااهمیت در مطالعه روال‌ها معرفی می‌شود. کوئین [۱۷] به صورتی تجربی ادعاهای کوئین [۱۷] در مورد قوانین و روال‌ها را نقد می‌کند. چارچوب مفهومی ارائه شده توسط برنز و اسکاپنز [۲] به صورت گسترده‌ای توسط کوئین [۱۶] مورد حمایت قرار می‌گیرد.

برنز و اسکاپنز [۲] هم‌چنین از یک رابطه میان سازمان‌ها^{۱۴} (که فعالیت‌های^{۱۵} فردی را شکل می‌دهند [۲]) و افراد^{۱۶} سخن می‌گویند و معتقدند که سازمان‌ها روابط میان گروه‌های اجتماعی و اعضای گروه‌ها را تعریف می‌کنند. در سال‌های اخیر مفهوم روال‌های سازمانی (یکی از عناصر کلیدی برنز و اسکاپنز [۲]) در تحقیقات توجه بیشتری را به خود جلب کرده است. پنتلند^{۱۷} و همکاران [۱۲] اشاره می‌کنند که ما هم‌چنان در کشمکش هستیم که چگونه یکی از انواع پدیده‌های بنیادی خود را که همان روال‌های سازمانی است، مفهوم سازی، مشاهده و مقایسه کنیم. اصطلاح روال‌های سازمانی توسط استین^{۱۸} نیز در مطالعات سازمانی معرفی شد. استین روال‌ها را به صورت زیر توصیف کرد:

(یک) روال سازمانی قسمتی از فعالیت هر سازمان است که به علت تکرار،

بدون داشتن جهتی خاص و یا نظارتی حتی جزئی توسط اعضای سازمان به

صورت عادت درآمده و به صورتی منظم تکرار شده است.

تعریف بالا به صورت ویژه، ماهیت تکرار شونده‌گی روال‌ها را نمایان می‌کند. روال‌ها پذیرفته می‌شوند و مورد قبول قرار می‌گیرند. به این مسئله که روال‌های سازمانی ارتباط بیشتری با فعالیت‌های سازمانی (مانند حسابداری مدیریت) باثبات نسبت به فعالیت‌های متغیر دارند، در بیشتر تحقیقات مرتبط اشاره شده است. پنتلند [۹]. بیشتر تحقیقات قبلی را مبنا قرار می‌دهد تا روال سازمانی را تعریف کند. وی در مطالعه خود چهار جزء اساسی برای روال‌ها به شرح زیر در نظر می‌گیرد:

۱- روال‌ها تکرار شونده هستند. ۲- یک الگوی قابل شناسایی از فعالیت‌هایی هستند که رخ می‌دهند. اجرای روال‌ها ممکن است با اجرای سابق خود متفاوت باشد، اما یک الگوی قابل شناسایی عمومی قابل تشخیص است. ۳- فعالیت‌ها به هم وابسته هستند و نشان دهنده وجود چندین گام مرتبط در اجرای روال‌ها هستند. ۴- چندین فعالیت درگیر هستند.

با در نظر گرفتن این چهار جزء، روال‌ها عواملی تأثیر گذار در زندگی سازمانی و یک عنصر کلیدی در فعالیت‌های سازمانی باثبات در طول زمان هستند [۲].

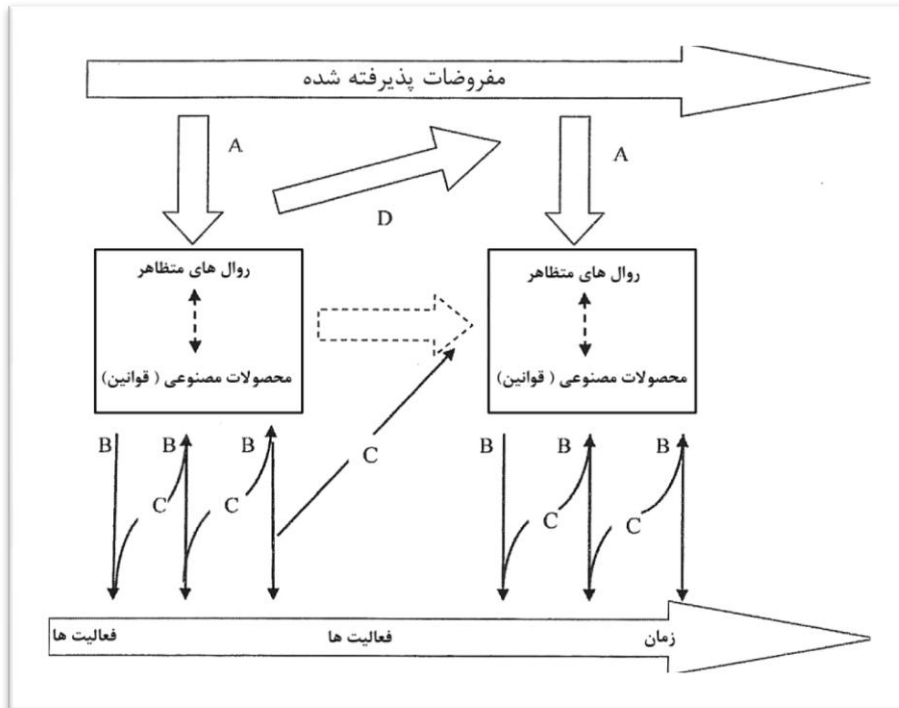
طبق گفته‌های برنز و اسکاپنز [۲]، اگرچه روال‌ها همان‌طور که در تعریف بالا نقل شد عموماً با ثبات در ارتباط هستند، اما آن‌ها سرچشمه تغییرات نیز هستند. آن‌ها چگونگی این تغییرات را تشریح نکردند؛ اما مطالعات صورت گرفته در پس از مطالعه آن‌ها، بینشی را برای مفهوم‌سازی روال‌ها (و هم‌چنین قوانین) فراهم کردند که در درک این مسئله که چگونه تغییر در روال‌ها به وجود می‌آید، مفید بوده‌اند. به عنوان نمونه مطالعه فلدمن و پنتلند [۵] و پنتلند و فلدمن [۱۱ و ۱۲] بیان‌گر این است که چگونه روابط متقابل میان اجزای روال‌ها، علی‌رغم ثبات روال‌ها، خودشان باعث تغییر در روال‌ها می‌شوند. فلدمن و پنتلند اشاره کرده‌اند که روال‌های سازمانی شامل دو بعد روال‌های متظاهر و روال‌های کاربردی یا اجرایی هستند. بر اساس مطالعه فلدمن و پنتلند [۵] روال‌های متظاهر و کاربردی و قوانین به صورت زیر تشریح می‌شوند:

روال‌های متظاهر ممکن است به عنوان مفهومی ضمنی شناخته شده باشند و قالباً درک این روال‌ها چه هستند را شکل می‌دهد و ممکن است به عنوان یک رویه استاندارد، تدوین شوند و یا به عنوان یک هنجار پذیرفته شوند. این روال‌ها ترتیب-های منظم انتزاعی و شناختی هستند که افراد را قادر می‌سازد که به یک عملکرد ویژه از روال راهنمایی شوند و درک فردی افراد مختلف را به هم می‌آمیزد. روال‌های کاربردی هنگامی که در روال سازمانی به کار گماشته می‌شوند، فعالیت‌های ویژه‌ای هستند که توسط افراد در زمان و مکان معین اتخاذ می‌شوند. بنابراین به طور مختصر می‌توان گفت روال‌ها همیشه پتانسیل تغییر را دارد (در هر اجرا) اما با

این حال درک زیرساختی نسبتاً باثباتی را در ذهن افراد حفظ کرده‌اند که همان روال متظاهر است. به علاوه قوانین به عنوان محصولات مصنوعی روال‌ها ترسیم شده‌اند که فعالیت روال‌ها را فراهم ساخته و تحمیل می‌کند. روشن‌ترین مثال، قوانین رسمی و یا رویه‌های استاندارد هستند. این‌ها نشان می‌دهند که قوانین یک پدیده مجزا از به روال‌ها هستند که دومی بر اولی مقدم است و محصولات ضرورتاً با روال‌های متظاهر مشابه نیستند بلکه تلاشی برای رمزگذاری آن‌ها هستند.

در ادبیات حسابداری مدیریت، کوئین [۱۶] پیشنهاد می‌دهد که چارچوب برنز و اسکاپنز [۲] می‌تواند به صورتی اصلاح شود که در بردارنده مواردی باشد که قوانین نوشته شده رسمی وجود دارند در مقابل مواردی که هیچ قانون رسمی نوشته شده‌ای وجود ندارد (شکل ۱ را ببینید). در مورد دوم، طبق مطالعه برنز و اسکاپنز [۲]، روال متظاهر می‌تواند در طول زمان جایگزین قوانین در رابطه‌ی متقابل قوانین- روال شود. جایی که قانون (نوشته شده) وجود دارد (به ویژه در سازمان‌های رسمی و بزرگ)، روال‌های متظاهر معمولاً مقدم بر قانون‌ها هستند. به عبارت دیگر قوانین عمدتاً محصولات مصنوعی روال‌ها هستند [۱۱]. در هر دو مورد، روال‌های کاربردی با آن چه برنز و اسکاپنز [۲] به عنوان روال توصیف کردند برابر است که همان عملکرد واقعی ناشی از روال‌ها است. تعداد اندکی از مطالعات حسابداری مدیریت این رابطه متقابل همراه با جزئیات روال‌های متظاهر و کاربردی به صورت تجربی بررسی کرده‌اند و تعداد کمتری به نقش قانون در این رابطه متقابل پرداخته‌اند. اگرچه مطالعات محدودی در مورد روال‌های متظاهر و کاربردی در حسابداری مدیریت، چارچوب پذیرفته شده جامع برنز و اسکاپنز [۲] که توسط کوئین [۱۶] اصلاح شده را پذیرفته‌اند اما همین نشان می‌دهد که فرآیند تغییر و یا ثبات در حسابداری مدیریت در طول زمان می‌تواند به صورتی مفید با اصطلاح قانون و روال مفهوم‌سازی شود. شکل شماره ۱ مطالعه کوئین [۱۶] را به تصویر می‌کشد.

شکل ۱: مرسوم کردن فعالیت‌های حسابداری مدیریت



A: رمز گذاری B: تقویت روال‌های کاربردی

C: اجرای مکرر روال‌های کاربردی در زمان و مکان معین D: مرسوم کردن^{۱۹}

مطالعه کوئین [۱۶] همان‌طور که در شکل ۱ نشان داده می‌شود با پیشنهادات اصلی برنز و اسکاپنز [۲] بسیار مشابه است و روند کلی تغییر- ثبات آن‌ها را حمایت می‌کند. اگرچه دو اصلاح کلیدی به شرح زیر در آن صورت گرفته است:

ابتدا این که، بر اساس مطالعه کوئین [۱۶]، قوانین، محصولات روال‌ها هستند. کوئین [۱۶] به صورت ویژه‌ای قانون را به صورت "نمود روال‌ها که سندیت دارد و به صورت رسمی پذیرفته شده‌اند و می‌توانند فعالیت‌ها را هدایت کنند" تعریف کرد. که این بدان معنا است که قوانین اگر ارائه شوند ممکن است با روال‌های متظاهر رابطه متقابل داشته باشند. اگر قوانین حسابداری مدیریت وجود داشته باشد، آن‌گاه این امکان وجود دارد که روال‌های متظاهر به صورت قوانین مستند^{۲۰} شناخته شوند که هر دو هم مستند^{۲۱} هستند و هم افراد آن‌ها

را درک می‌کنند. اگرچه این امکان نیز وجود دارد که روال‌های متظاهر در مغایرت با قانون‌ها باشند و یا آن قوانین ارائه (اجرا) نشوند [۱۰]. بنابراین رابطه متقابل قوانین و روال‌های متظاهر، تجربی و آزمایشی است؛ خطوط نقطه‌ای در شکل ۱ به این جهت است. دوم این که کوئین [۱۶] روال‌های کاربردی را با آن چه برنز و اسکاپنز [۲] به عنوان روال معرفی می‌کنند برابر می‌داند. در شکل ۱ تقویت روال کاربردی به وسیله خط B به همراه اجرای مکرر این روال‌ها در خط C نشان داده شده است. روال‌های کاربردی، اجرای قوانین را در صورت وجود قوانین و در غیر این صورت، اجرا بر اساس درک افراد از آن‌چه که مورد انتظار است (که همان روال متظاهر است) به وسیله خط B نشان داده شده است. همچنین این امکان وجود دارد که اجرای یک روال باعث تغییر شود [۵] که این موضوع توسط خطوط موج نشان داده شده است. در نهایت مشابه با مطالعه برنز و اسکاپنز [۲]، رابطه متقابل روال‌های متظاهر و کاربردی می‌تواند در طول زمان به صورت فعالیت‌های حسابداری مدیریت سازماندهی شود که این موضوع به این دلیل است که اجرای روال‌ها ممکن است با اجرای سابق آن متفاوت باشد و این تفاوت می‌تواند به صورت هنجار درآید و روالی جدید را شکل دهد - دو دسته رابطه متقابل در شکل ۱ بدین منظور است. برای خلاصه کردن مطالعه کوئین [۱۶] می‌توان گفت تفاوت کلیدی آن با سایر تحقیقات این است که این مطالعه، قوانین و روال‌ها را به صورت مفاهیمی مجزا تفکیک^{۲۲} می‌کند. اگرچه این تفکیک، فرآیند تغییر را که ابتدا توسط برنز و اسکاپنز [۲] مجسم شده بود تضعیف نمی‌کند. با در نظر گرفتن این، کوئین [۱۶] قوانین را به عنوان بیانیه‌های نوشته شده در نظر می‌گیرد که کارها چگونه باید انجام شوند (مثل محصولات مصنوعی) و چنین موارد نوشته شده‌ای می‌توانند در اسنادی مانند مستندات دستی^{۲۳} و مینوت‌های هیأت مدیره^{۲۴} و سایر اسناد سازمانی یافت شوند.

۳. مطالعه تغییرات در طول چارچوب زمانی گسترده

مطالعه تغییرات در طول یک دوره زمانی گسترده ممکن است به بررسی رابطه متقابل قوانین و روال‌ها کمک کند. داوسون^{۲۵} و پتیکرو^{۲۶} چندین مطالعه در مورد تغییرات سازمانی انجام داده‌اند که به صبوری و زمان زیاد نیاز داشته است. مسئله زمان به دلیل فشار

مداوم برای چاپ نتایج تحقیق همیشه در مطالعات آکادمیک با مشکل مواجه بوده است. داوسون چنین می‌گوید که نتیجه فشار برای چاپ تحقیقات آکادمیک، مطالعات کوتاه-مدت در مورد تغییرات سازمانی بوده است و این امر احتمالاً باعث شده است که "زندگی سازمانی پیچیده و مبهم" به خوبی مشخص نشده باشد. در واقع آن چه محققانی مانند داوسون و پتیگرو می‌گویند این است که برای مطالعه فرآیند تغییرات، محقق به زمان کافی نیاز دارد تا دریابد که تغییرات چگونه تحقق یافته‌اند. کوئین [۱۷] برای حل این مشکل، تغییرات و ثبات در حسابداری مدیریت را بر مبنای دوره زمانی بلندمدت - یک قرن یا بیشتر - با استفاده از داده‌های آرشیوی شرکت گینس بررسی کرده است. اگر چه کوئین [۱۷] در مطالعه خود از داده‌های ضبط شده تاریخی استفاده می‌کند، اما باید آن را به عنوان یک مطالعه که از متون تاریخی گسترده استفاده کرده است در نظر گرفت، تا این که تنها یک مطالعه تحقیقی باشد که تاریخچه حسابداری مدیریت را بیان کند. بازگویی مجدد بخشی از تاریخچه برای تدوین متن در مطالعه کوئین [۱۷] اجتناب‌ناپذیر بوده است. همان‌طور که توسط ادبیات تحقیق و مفاهیمی که تاکنون ترسیم شد آشکار گردید، مطالعه روند تغییرات زمان‌بر و پیچیده است. مطالعه کوئین [۱۷] موارد ضبط شده در یکی از بخش‌های شرکت گینس سنت جیمز گیت بریوری در دوبلین را در حدود یک قرن و بعد از اوایل دهه ۱۸۷۰ بررسی کرده است.

داده‌های ضبط شده آرشیوی به دو دلیل می‌توانند مناسب باشند:

- ۱- داده‌های ضبط شده در گذشته باعث می‌شود که قوانین وضع شده آشکار شود.
- ۲- داده‌های آرشیوی، به لحاظ در نظر گرفتن چارچوب زمانی گسترده‌تر، حوزه‌ای وسیع‌تر را برای مطالعه رابطه متقابل قوانین و روال‌های حسابداری مدیریت در طول زمان فراهم می‌کند و بیان‌گر این است که چگونه این روابط متقابل بر ثبات یا تغییر در حسابداری مدیریت تأثیر گذاشته است.

تحقیقات آرشیوی عموماً بر اساس دو خط هدایت می‌شوند (۱) دنبال کردن فرآیندهای سازمانی در طول زمان و (۲) بررسی کردن تأثیر رخدادها (عمدتاً خارجی) بر سازمان‌ها در طول زمان. تحقیق کوئین [۱۷] بر یک وجه شرکت گینس در طول زمان تمرکز دارد.

اسناد ضبط شده آرشیوی مورد مطالعه قرار گرفته شامل: دفتر کل‌های بخش مورد نظر در شرکت، اطلاعات حسابداری مرتبط با این بخش، گزارش‌های مختلف تهیه شده توسط بخش برای هیئت مدیره و صورت‌جلسات هیئت مدیره بوده است. کوئین [۱۷] با اخذ اسناد ضبط شده و با حضور متعدد در مکان شرکت در یک دوره سه ماهه و عکس‌های گرفته شده که اجازه بررسی بیرون از مکان را می‌داد تجزیه و تحلیل خود را انجام داده است.

با این حال که داده‌های ضبط شده آرشیوی برای پیدا کردن قوانین، همان‌گونه که توسط کوئین [۱۶] تعریف شده بود مناسب بودند، اما مسئله مهم در این تحقیق چگونگی بکارگیری داده‌های ضبط شده برای مطالعه قوانین و هم‌چنین تقابل قوانین و روال‌ها در طول زمان بود. روال‌های کاربردی، انجام عملی برگرفته از یک روال در زمان و مکان مشخص قابل ملاحظه‌اند [۱۲]. در حالی که هر چه روال‌ها، متظاهر و شناختی‌تر^{۲۷} باشد، مشاهده امکان‌ناپذیرتر خواهد بود (شکل ۱ را ببینید). در مورد اسناد ضبط شده آرشیوی نمی‌توانیم روال‌های متظاهر و کاربردی را ببینیم. در مورد روال‌های کاربردی مهم، اجرای آن‌ها قابل مشاهده نیستند. در عوض همان‌طور که یوهانسون^{۲۸} و سیوربو^{۲۹} [۷] بیان کرده‌اند، آن‌ها قابل مشاهده است، محصولات مصنوعی هستند.

به طور مختصر در این جا باید گفت بزرگترین محدودیت تحقیقات آرشیوی این است که ما نمی‌توانیم به طور قطع از فعالیت زیربنایی پشتوانه قوانین و روال‌های متظاهر و کاربردی و فعالیت حسابداری مدیریت مرتبط با آن مطمئن باشیم. اگرچه اسناد ضبط شده آرشیوی گزارشات مستند و بسیار دقیق از آن چه در سازمان‌ها رخ داده است هستند.

۴- تغییرات در قوانین و روال‌ها - از منابع داخلی و خارجی

برنز و اسکاپنز [۲] و کوئین [۱۶] بیان کرده‌اند که رابطه متقابل در حال اجرای قوانین (اگر حضور داشته باشند) و روال‌ها (متظاهر و یا کاربردی) می‌تواند سبب تغییرات در حسابداری مدیریت شود. چنین روابط متقابل مشابهی هم‌چنین می‌توانند سبب ارتقاء ثبات نیز باشند. برنز و اسکاپنز [۲] نشان می‌دهند که دو نوع تغییر می‌تواند در فعالیت‌های حسابداری مدیریت رخ دهد، و این گفته توسط کوئین [۱۶] نیز تأیید می‌شود. ابتدا این که راه موجود

انجام کارها می‌تواند دوباره ایجاد شود [۲] و دوم این که تغییر توسط تغییرات خارجی مانند پیشرفت در تکنولوژی، یا پشت سر گذاشتن بحران‌ها صورت گیرد [۲] همان‌طور که ذکر شد، تجزیه و تحلیل آرشیوی که در مطالعه کوئین [۱۷] به کار برده شده است بر اسناد ضبط شده بخش‌ها، گزارش‌های کارخانه و گزارش‌های حسابرسی تمرکز دارد. اولین اسناد ضبط شده یافت شده بخش مورد بررسی در شرکت گینس دفتر کل است که متعلق به سال ۱۸۶۷ استدر حالی که اطمینانی وجود ندارد که آیا چنین دفتر کل‌هایی برای این ۱۰۸ سال (یعنی از سال ۱۷۵۹) وجود داشته باشند، هم‌چنین اسناد ضبط شده انتقال محصولات تولیدی به داخل و خارج از کارخانه و استفاده از آن‌ها برای گزارشات بعدی، اولین روال‌های حسابداری مدیریت در سال ۱۸۶۷ است. بنابراین کاری که توسط کوئین [۱۷] ارائه شده است (همان‌طور که توسط کوئین [۱۶] گفته شد) با این فرض شروع می‌شود که روال‌های حسابداری مدیریت قبل از قانون‌ها (نوشته شده) وجود داشته‌اند. نمی‌توان گفت که روال‌های حسابداری مدیریت همیشه مقدم بر قانون‌ها بوده‌اند [۱۶]، اما حداقل یک نقطه شروع برای تجزیه و تحلیل رابطه متقابل قانون و روال فراهم می‌کنند.

در این قسمت چندین مثال از تغییرات اسناد ضبط شده در مطالعه کوئین [۱۷] به تشریح بیان می‌شود. اولین مثال از تغییرات در اسناد ضبط شده حسابداری مدیریت بخش بررسی شده، به استهلاک ماشین‌آلات توجه دارد. محصولات مصنوعی (یادداشت‌های حسابرسان^{۳۰} و اظهاریه^{۳۱}) خلق یک قانون جدید را نمایش می‌دهند، و هم‌چنین نشان از یک روال متظاهر (با توجه به درکی که فلدمن و پنتلند [۵] از روال‌ها دارند) دارند که شاهدهی بر کاربرد واقعی این قانون جدید تا حداقل سال ۱۹۱۰ در اسناد ضبط شده بخش است. این روال که در این مثال، قانونی که توسط حسابرسان برون سازمانی آغاز می‌شود را دنبال می‌کند، کاربردی است. با نبود مدرکی دال بر تغییرات اساسی در محصولات مصنوعی (گزارش استهلاک در اسناد ضبط شده کارخانه)، روال متظاهر منعکس کننده قانون است. در این مثال رابطه متقابل^{۳۲} قوانین و روال‌ها، قانون جدید، توالی روال جدید

(متظاهر و کاربردی)، با تغییرات در عوامل بیرونی (که همان حسابرس است) را دنبال می‌کند.

دومین مثال از تغییرات از انتهای سال مالی منتهی به ۳۰ ژوئن ۱۹۰۹ است، در این جا، بخش مورد نظر تغییرات را در شیوه مستهلک‌سازی از یک زمان به زمان دیگر پیشنهاد می‌دهد، که در نتیجه هیئت مدیره نیز آن را به رسمیت می‌شناسد- بنابراین یک قانون و یا روال متظاهر قدیمی، روال متظاهر و یا کاربردی جدید (بخش تغییر را انجام می‌دهد و هیئت مدیره تصویب می‌کند)، رابطه متقابل قانون جدید (تصویب رسمی هیئت مدیره) رخ می‌دهد. هنگامی که هیئت مدیره یک تغییر پیشنهادی را تصویب می‌کند، آن تغییر به صورت قانون در می‌آید و بنابراین روال‌های متظاهر و کاربردی به عنوان قانون منعکس می‌شوند.

سومین مثال به طور خلاصه، پیشنهاد یک حساب کنترلی در دفتر کل عمومی برای هزینه‌های بخش است، و این که حساب‌های بخش جزئیات را نگهداری کنند. در حالی که ۸ حساب برای هزینه‌های مختلف بخش باید در دفتر کل این بخش نگهداری می‌شد، و یک حساب خلاصه^{۳۳} نیز باید هم‌چنین در دفتر کل بخش نگهداری شود و هر سه ماه مانده حساب خلاصه چک شود. تغییرات از اول ژانویه ۱۹۲۵ آغاز شده بود و رئیس حسابداری در تاریخ ۲ ژانویه ۱۹۲۵ به صورت رسمی به تغییرات اشاره می‌کند. این نشان دهنده مثالی از قانونی است که دنبال نشده است، یعنی روال‌های کاربردی و متظاهر، دست کم برای "مواد قدیمی" مغایر با قوانین بوده‌اند. اگرچه، اگر ما فرض کنیم تغییرات ژانویه ۱۹۲۵ در قوانین به صورتی دیگر به کار گرفته شده‌اند، آن‌گاه رابطه متقابل قوانین و روال‌ها در این مثال در توالی یک قانون و یا روال متظاهر جدید به دنبال روال کاربردی (جدید) است.

چهارم، تهیه مقدمات گشایش بخش جدید پارک رویال (در لندن) در سال ۱۹۳۶ یکی از منابع تغییرات حسابداری در اسناد حسابداری ضبط شده در گینس است. در این مثال قوانین (در شکل تغییرات پیشنهادی مورد توافق، یادداشت‌های مؤسسه حسابرسی) مقدم بر روال‌ها هستند. منبع تغییرات قوانین جدید بخش مورد نظر، خارجی بوده است، و دلیل تغییر شاید کاهش قیمت‌ها و بحث عمر دارایی‌ها بوده‌اند.

جدول ۱: خلاصه تغییرات حسابداری مدیریت در بخش مورد بررسی در سال ۱۹۳۶

منبع تغییرات	رابطه متقابل قوانین و روالها	توضیح مختصر	مثالها
خارجی	قانون جدید، روال متظاهر / کاربردی جدید	سیاست مستهلک‌سازی	۱
داخلی	A. تغییرات مستهلک‌سازی قانون (مثال ۱) و روال متظاهر قدیم، روال متظاهر / کاربردی جدید، قانون جدید B. حساب‌های سه‌ماهه روال متظاهر (جدید) و روال کاربردی	حساب‌های بخش	۲
داخلی	قوانین جدید، روال جدید - برخی شواهد از روال- هایی که از قوانین تغییر می‌کند	حساب‌های دفتر کل	۳
داخلی، اما توسط محیط- های تجاری خارجیش می‌روند.	قوانین جدید، روال‌های جدید (متظاهر و کاربردی)	ساده‌سازی قبل از ایجاد بخش جدید در لندن	۴

ثبات در طول زمان

اگرچه مثال‌هایی از تغییرات طبق مطالعه کوئین [۱۷] در جدول ۱ آمده است، اما برخی عناصر حسابداری در طول کل این دوره نسبتاً ثابت باقی مانده بود. پاسخ‌های اخذ شده در نتیجه‌ی بررسی آرشیوی تأیید می‌کند که دست‌کم قسمتی از روال‌های حسابداری برای بیش از یک قرن از زمان شرکت شدن گینس ثابت باقی مانده است. یعنی اگرچه شیوه فیزیکی ضبط اسناد تغییر کرده است یعنی این تغییر از دفتر کل‌های دست‌نوشته تا سیستم پیچیده ERP بوده است، اما اطلاعات موجود در بخش، مطلب‌هایی از کارمندان فروش و محاسبه روال‌هایی نسبتاً ثابت در حسابداری برگشت از فروش را نشان می‌دهند که زمان آن تقریباً به دست‌کم یک قرن قبل برمی‌گردد. این روال‌ها سرانجام توسط سیستم‌های اطلاعاتی امروزی در شرکت‌ها احاطه شده‌اند که همان قانون‌ها هستند، که در قالب کدهای برنامه‌ای ارائه می‌شوند. بنابراین می‌توان گفت که رابطه متقابل قوانین و روال‌ها در داستان بخش آخر چنین است: روال‌ها (همان‌طور که در دفتر کل‌های بخش نشان داده شده است)، قوانین (در حال حاضر ERP و قبلاً سیستم‌های اطلاعاتی) و روال‌ها (حسابداری امروزی برای برگشت از فروش). با در نظر گرفتن این که اکنون برگشت از

فروش‌ها توسط سیستم اطلاعاتی مدیریت می‌شوند (با قانون‌ها در کدهای برنامه‌ها جا گرفته‌اند) و روال‌های متظاهر و کاربردی مشابه شده‌اند.

۵- نتیجه‌گیری:

در آغاز، هدف مطالعه کوئین [۱۷] فراهم کردن برخی زمینه‌های تجربی برای پیشنهاد کلیدی کوئین [۱۶] بود- این که قوانین و روال‌ها می‌توانند به صورت جداگانه^{۳۴} در نظر گرفته شوند و قوانین نیز می‌توانند وجود نداشته باشند. این تفکیک در تضاد با مطالعه‌برنز و اسکاپنز [۲] بود، آن‌ها قوانین و روال‌ها را به عنوان یک واحد ترکیبی تجزیه و تحلیلی در چارچوب‌های خود در نظر می‌گرفتند و در واقع آن‌ها تثبیت قوانین و روال‌ها در چارچوبشان را به عنوان امری قراردادی تلقی می‌کردند.

با در نظر گرفتن اهداف تحقیق، پیشنهاد کوئین [۱۶] را در نظر بگیرید که قوانین نیازی به وجود ندارند. در جدول ۱، مثال ۲B (حساب‌های سه‌ماهه بخش) بخشی از مطالعه کوئین [۱۶] مبنی بر این که قوانین لزوماً همیشه قسمتی از روند تغییرات حسابداری مدیریت نیستند و توسط برنز و اسکاپنز [۲] نیز مطرح شده است را حمایت می‌کند (شکل ۱ را ببینید). در مثال ۲B، یک تغییر اساسی در حسابداری مدیریت رخ داده است که در آن بخش، مسئول تهیه حساب‌های خود فرض شده است. همان‌طور که گفته شد، این مسئولیت از طرف مؤسسه حسابرسی پیشنهاد شده است، اما علی‌رغم حجم زیاد اسناد ضبط شده بخش از سال ۱۸۶۷، هیچ مدرکی دال بر این که مؤسسه حسابرسی حساب‌های بخشرا در سال‌های پیش از ۱۹۰۹ تهیه می‌کرده است وجود ندارد. هم‌چنین هیچ مدرک نوشته شده‌ای از حساب‌های بخش‌مشاهده نشده است. یعنی در سال ۱۹۰۹ قانونی برای بخش وجود نداشته تا آن را دنبال کند. بنابراین بدون قانون، کارمندان بخش از درک متظاهر خود برای تهیه حساب‌های بخش بر اساس نیاز خود و نیاز هیئت مدیره استفاده می‌کرده‌اند. از آن‌جا که این وظیفه مکرر تکرار می‌شد، می‌توان آن را روال را خوند (بخش ۲ و جدول ۱ را ببینید) و روال متظاهری که هدایت‌کننده روال کاربردی است. بنابراین همان‌طور که توسط کوئین [۱۶] ذکر شده است، قانون‌ها لزوماً قسمتی از روند تغییرات حسابداری مدیریت نیستند (مانند مثال ۲B) و هنگامی که قوانین حاضر نباشند، روال‌های متظاهر ترسیم می‌شوند تا به افراد

کمک کنند [۱۱ و ۱۰]. از طرفی تمامی مثال‌های آورده شده در جدول ۱ با تصور کوئین (۲۰۱۱) که قوانین نیازی به وجود ندارند تناقض دارند. در واقع مثال‌های ۱، ۳ و ۴ نه تنها نشان دهنده تغییرات بر اساس قوانین هستند بلکه نشان دهنده قوانین جدید نیز هستند. بنابراین، بر اساس مدارکی که در در مطالعه کوئین [۱۷] ارائه شد، و موردی که بر اساس آن مطالعه کوئین [۱۶] بنیان‌گذاری شده بود، این چنین به نظر می‌رسد که قوانین و روال‌ها ممکن است در روند تغییرات در سازمان‌های مختلف بااهمیت باشند، و به صورت بالقوه باید توسط محققین به صورت جداگانه در نظر گرفته شوند.

علاوه بر این، مثال‌هایی از تغییرات حسابداری مدیریت که در بخش بررسی شده مطرح شد، داستان ثبات فعالیت‌های حسابداری مدیریت در مورد برگشت از فروش‌ها، ارزش اشاره‌های بیشتر را دارد. حسابداری مدیریت مرتبط با کنترل محصولات تولیدی - ثبت انتقال و موجودی - متوجه تغییرات از دهه ۱۸۷۰ تاکنون نبوده است. می‌توان گفت که این روال در آن تغییر کرده است، برای مثال، (۱) اکنون دفتر کل‌ها کامپیوتری هستند نه دست - نوشته (۲) سطح جزئیات در مورد دنبال کردن محصولات تولیدی مربوط به هر مشتری کاهش پیدا کرده است. هم‌چنین می‌توان گفت که این روال تغییر نکرده است و تقریباً در طول زمان ثابت باقی مانده است. با استفاده کردن از ۴ ویژگی روال که توسط پنتلند [۹] مطرح شده بود (بخش ۲ را ببینید) این روال این ویژگی‌ها را دارد، چه ما در نظر بگیریم که این روال در طول زمان تغییر کرده است و یا ثابت باقی مانده است، می‌توان گفت که الگوی فعالیت در زیربنای روال تغییر کرده است [۱۲]

از محدودیت‌های تحقیق کوئین (۲۰۱۳) می‌توان به ۱- عدم قابلیت تعمیم یافته‌های تحقیق به دلیل این که تنها یک سازمان مورد نظر بوده است، ۲- عدم اطمینان نسبت به ضبط تمام عناصر مورد نظر فرآیند تغییر در طول زمان، ۳- قابل مشاهده نبودن تنها محصولات مصنوعی و ۴- عدم امکان پرس و جوی مستقیم اشاره نمود.

در مجموع، کوئین [۱۷] شواهدی برای حمایت از مطالعه کوئین [۱۶] فراهم می‌کند، اما هم‌چنین تناقض‌هایی با برخی یافته‌های او نیز دارد. این چنین نشان داده شده که قوانین لزوماً جزئی از ثبات و یا تغییر حسابداری مدیریت نیستند؛ در حالی که روال‌ها در این

فرآیند فراگیرترند. اگر چه ثابت شده است که قوانین نیز نقطه شروع آن چه نتیجتاً در گینس روال شده است، هستند. بنابراین قوانین و روالها مفاهیم مجزایی هستند، و هر کدام جداگانه به ما کمک می‌کنند تا تغییرات حسابداری مدیریت را تفسیر کنیم. با غیرمجموعه کردن (تفکیک) قوانین و روالها، و در نظر گرفتن دومی به صورتی خردتر همان‌طور که توسط فلدمن و پنتلند [۵] گفته شده است، ممکن است برای محققین ساده‌تر باشد تا درک بیشتر و غنی‌تری از روند تغییرات حسابداری مدیریت نسبت به آن‌چه ابتدا توسط برنز و اسکاپنز [۲] ترسیم شده بود فراهم کنند. هم‌چنین درک این مسئله در تحقیقات آینده که چرا قوانین و یا روالها ممکن است در روند تغییر حسابداری مدیریت مهم‌تر باشند نیز می‌تواند تصویر کلی تغییرات ترسیم شده توسط برنز و اسکاپنز [۲] را بیشتر پشتیبانی کند. اگرچه یک عامل بالقوه جالب نیز وجود دارد که در تحقیق کوئین [۱۷] و هم‌چنین در تحقیق کوئین [۱۶] و برنز و اسکاپنز [۲] اشاره‌ای به آن نشده است و آن تکنولوژی اطلاعات است. تحقیق در مورد رابطه متقابل قوانین و روالها به همراه تکنولوژی هنوز می‌تواند مفید باشد و درک ثبات و تغییرات حسابداری مدیریت را با اتخاذ مفاهیمی چون قوانین و روالها افزایش دهد.

۶ - پی‌نوشت

-
- 1 rules
 - 2 routines
 - 3 Quinn
 - 4 Burns
 - 5 Scapens
 - 6 institutional phenomena
 - 7 encoding
 - 8 enacting
 - 9 reproduction
 - 10 Feldman
 - 11 Pentland
 - 12 Ostensive
 - 13 performative
 - 14 institutions
 - 15 actions
 - 16 actors

17 Pentland
18 Stene
19 institutionalization
20 documented rule
21 documented
22 unbundles
23 manuals
24 board minutes
25 Dawson
26 Pettigrew
27 cognitive
28 Johansson
29 Siverbo
30 Audit Office Memorandum
31 pro-forma statement
32 interactions
33 summary account
34 Unbundled

منابع و مأخذ

۱. خدای پور، احمد و حسینی، سید رسول، (۱۳۹۲)، "بررسی عوامل ناکامی تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۵، ص ۶۸-۵۹.
2. Burns, J., Scapens, R., (2000), "Conceptualising management accounting change: an institutional framework", **Management Accounting Research**, Vol. 11, No. 1, PP. 3-25.
3. Dawson, P., (1994), **Organizational Change - A Processual Approach**, PChapman Publishing, United Kingdom.
4. Dillard, J., Rigsby, J., Goodman, C., (2004), "The making and remaking of organization context - duality and the institutionalization process", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 17, No. 4, PP. 506-542.
5. Feldman, M., Pentland, B., (2003), "Reconceptualising organizational routines as a sources of flexibility and change", **Administrative Science Quarterly**, Vol. 48, PP. 94-118.
6. Hassan, M. K., (2005), "Management accounting and organizational change: an institutional perspective", **Journal of Accounting and Organizational Change**, Vol. 1, No. 2, PP. 125-140.
7. Johansson, T., Siverbo, S., (2009), "Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change", **Management Accounting Research**, Vol. 20, No. 2, PP. 146-162.

8. Lukka, K., (2007), "Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action", **Management Accounting Research**, Vol. 18, PP. 76–101.
9. Pentland, B., (2011), "The foundation is solid, if you know where to look: comment on Felin and Foss", **Journal of Institutional Economics**, Vol. 7, No. 2, PP. 279–293.
10. Pentland, B., Feldman, M., (2008), "Issues in field studies of organizational routines, In: Becker", M. (Ed.), *Handbook of Organizational Routines*, Edward Elgar, Cheltenham, PP. 281–300.
11. Pentland, B., Feldman, M., (2005), "Organizational routines as a unit of analysis", **Industrial and Corporate Change**, Vol. 14, No. 5, PP. 793–815.
12. Pentland, B., Haerem, T., Hillison, D., (2010), "Comparing organizational routines as recurrent patterns of action", **Organization Studies**, Vol. 31, No. 7, PP. 917–940.
13. Pettigrew, A., (1997), "What is processual analysis?", **Scandinavian Journal of Management**, Vol. 13, No. 4, PP. 337–348.
14. Pettigrew, A., (1990), "Longitudinal field research on change: theory and practice", **Organization Science**, Vol. 1, No. 3, PP. 267–292.
15. Pettigrew, A., (1987), "Context and action in the transformation of the firm", **Journal of Management Studies**, Vol. 24, No. 6, PP. 649–670.
16. Quinn, M., (2011), "Routines in management accounting research: further exploration", **Journal of Accounting and Organizational Change**, Vol. 7, No. 4, PP. 337–357.

17. Quinn, M., (2013), "Stability and change in management accounting over time-Acentury or so of evidence frome Guinness", **Management Accounting Research**.
18. Ribeiro, J., Scapens, R., (2006), "Institutional theories in management accounting change: contributions", issues and paths for development, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 3, No. 2, PP. 94–111.
19. Stene, E., (1940), "An approach to the science of administration", **American Political Science Review**, Vol. 34, No. 6, PP. 1124–1137.
20. Siti-Nabiha, A. K., Scapens, R., (2005), "Stability and change: an institutional iststudy of management accounting change", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 18, No. 1, PP. 44–73.
21. Soin, K., Seal, W., Cullen, J., (2002), "ABC and organizational change: an institutional perspective", **Management Accounting Research**, Vol. 13, No. 2, PP. 249–271.
22. Spraakman, G., (2006), "The impact of institutions on management accounting changes at the Hudson's Bay Company", **Journal of Accounting and Organizational Change**, Vol. 2, No. 2, PP. 101–122.
23. Van der Steen, M., (2009), "Inertia and management accounting change", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 22, No. 5, PP. 736–761.

The review of researches of stability and change in management accounting over time

abstract

In recent years, much has been written on the nature of management accounting change, and indeed stability. Many researchers have used concepts such as rules and routines to interpret this change and/or stability. Recent research has provided an increasingly clear picture of what rules and routines are, as well as contributing to our understanding of the processes of change and stability in management accounting. Management accounting research has mainly presented rules and routines as related phenomena, but some conceptual work has suggested they are separable and can (and possibly should) be considered independently when studying processes of change/stability within management accounting. However, empirical support for such work has been scarce to date. This paper uses work of Quinn, 2011, Burns and Scapens, 2000 and Quinn, 2013 (that uses from the archival records of the Guinness company) and other researchers in an effort to establish whether rules and routines, at least in management accounting research, are best considered separable concepts or not. The archival records are artefacts of rules and routines and thus can be used to trace the interactions of rules and routines over time. Support for the notion that rules and routines should be considered separately is presented. The findings also portray the stable, but changing, nature of management accounting routines over time; a point worthy of further research.

Keywords: Management accounting change, Rules, Routines