

مروری بر سیر تکامل حسابداری مدیریت در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه

مهدی عارفی نژاد^{۱*}

عباس شیبانی تدرجی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰

چکیده

این مقاله به طور تحلیلی ادبیاتی را بررسی میکند تا منشأ و تکامل حسابداری مدیریت را که با افزایش اشتها در استفاده از آن به ویژه در دو دهه گذشته افزایش یافته است، روشن کند. این مقاله بیشتر به بررسی انتقادی منتقدان گسترده در مورد "از دست دادن ارتباط" حسابداری مدیریت در افزایش عملکرد به طور صریح در یک محیط تجاری مدرن که به سرعت در حال تغییر است، میپردازد. تلاش دیگری در این مقاله برای درک بهتر کاربرد همزمان شیوه های حسابداری مدیریت سنتی و معاصر انجام شده است. همچنین سطح فعلی تمایل به استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه را تجزیه و تحلیل نموده است. بررسی انتقادی ادبیات مرتبط نشان داد که تاریخچه حسابداری مدیریت به انقلاب صنعتی ۱۹۰۰ بر میگردد. این مطالعه همچنین نشان داد که حسابداری مدیریت همچنان به تکامل خود ادامه میدهد زیرا شرکت ها با مشکلات جدیدی روبرو می شوند. بنابراین، استفاده از حسابداری مدیریت مزیت رقابتی را بهبود می بخشد و برای سازمان ارزش ایجاد می کند.

واژگان کلیدی

حسابداری مدیریت، شیوه های حسابداری مدیریت، کشورهای توسعه یافته، کشورهای در حال توسعه

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران. (*نویسنده مسئول)

Mahdi.arefi90@yahoo.com

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران. A64.sheybani@gmail.com

مقدمه

حسابداری مدیریت به عنوان مهم ترین جزء نظام اطلاعاتی مدیریت، بایستی با توجه به تحولات بازار، اقتصاد جامعه، فرهنگ و منابع مالی شرکت، نقش و وظیفه تهیه اطلاعات را ایفا کند، که این مطلب بیانگر نقش تاثیرگذار محیط بر اثربخشی اطلاعات حسابداری مدیریت است (هورنگرن و همکاران^۱، ۲۰۱۲).

لذا، مطالعات متعددی موافق هستند که استفاده از حسابداری مدیریت برای موفقیت و بقای یک واحد تجاری ضروری است، زیرا باعث ارتقای کارایی و همچنین بهبود مزیت رقابتی واحد تجاری میشود (میچل و رید^۲، ۲۰۰۰؛ فولک و همکاران^۳، ۲۰۰۲؛ هورنگرن و همکاران^۴، ۲۰۱۹).

آزودین و منصور^۵ (۲۰۱۸) همچنین بیان کردند که حسابداری مدیریت ابزارهای مختلفی را فراهم میکند که به اجرای عملکردهای اولیه مدیریت مانند بودجه ریزی، هزینه یابی، برنامه ریزی سود، تصمیم گیری و ارزیابی عملکرد کمک میکند. در همین موضوع، پروول و همکاران^۶ (۲۰۱۳) همچنین فرض کرد که استفاده از حسابداری مدیریت یک امر اجتناب ناپذیر برای واحدهای بزرگ و کوچک است که در یک محیط تجاری جهانی در حال تغییر فعالیت میکنند. چندین محقق ادعا کرده اند که اگر حسابداری مدیریت به خوبی اجرا شود، ارزشی برای واحد تجاری ایجاد می کند (کاپلان^۷، ۱۹۹۸؛ میچل و رید^۲، ۲۰۰۰؛ لوکاس و همکاران^۸، ۲۰۱۳).

با این حال، بحث هایی در دانشگاه در مورد ارتباط شیوه های حسابداری مدیریت سنتی در محیط کسب و کار مدرن وجود دارد. جانسون و کاپلان^۹ (۱۹۸۷) فرض کردند که حسابداری مدیریت ارتباط خود را در دنیای معاصر از دست داده است زیرا آنها قادر به ارائه نسل مناسب برای مدیریت نیستند. کمال^{۱۰} (۲۰۱۵) اظهار داشت که از اواسط دهه ۱۹۹۰ حسابداری مدیریت به دلیل شکست در شروع تغییر و مقابله با تغییرات در محیط کسب و کار مدرن مورد انتقاد جدی قرار گرفته است. لارنس ورتکلیف، به نقل از کمال (۲۰۱۵) اظهار داشتند که مدیران و حسابداران مدیریت از شکست نقشه ها در رسیدگی به چالش هایی که با آن مواجه هستند ناراضی هستند. ارسطو میگوید: «اگر چیزی را میفهمی به آغاز و تکامل آن نگاه کن». لیتلتون^{۱۱} (۱۹۶۱) نیز به درستی اظهار داشت که "ما در شرایط بدی برای کمک به جنبش های عاقلانه تر هستیم، اگر روند خیلی ضعیف درک شود". با توجه به گفته لطفی^{۱۲} (۱۹۹۵)، شوتر (۱۹۹۹) اطلاعات کمی در مورد تحول حسابداری مدیریت وجود دارد. مورخان سنتی حسابداری در مورد حسابداری مالی مطالب زیادی نوشته اند. بنابراین ارسطو و لیتلتون این شکاف در تواریخ روند تحولات حسابداری مدیریت تایید میشود. بلک کاوی^{۱۳} (۱۹۹۲) و همچنین کلی و پرت^{۱۴} (۱۹۹۲) موافق هستند که حسابداری مدیریت اساساً بر اساس مکتب

¹ Horngren et al

² Mitchell and Reed

³ ; Folk et al

⁴ Horngren et al

⁵ Azoudine and Mansour

⁶ Provel et al

⁷ Kaplan

⁸ Lucas et

⁹ Johnson and Kaplan

¹⁰ Kamal

¹¹ Littleton

¹² Loft

¹³ Black Covey

¹⁴ Kelly and Pratt

فکری عملکردی است. این مقاله بررسی خواهد کرد که تا چه حد این ادعا درست است که "منشا و تکامل حسابداری مدیریت اساساً بر اساس مکتب فکری عملکردی است". بنابراین، نیاز به تجزیه و تحلیل عاقلانه منشا و تغییرات در حسابداری مدیریت وجود دارد، زیرا در ابتدا با مسائل حسابداری بهای تمام شده مرتبط بوده است. هدف اصلی این مقاله بررسی منشا و تکامل حسابداری مدیریت است.

بنابراین، برای درک بهتر کاربرد حسابداری مدیریت، این مقاله به بررسی اتخاذ شیوه های حسابداری مدیریت در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه پرداخته است.

تعریف حسابداری مدیریت

تعریف مورد توافق جهانی برای حسابداری مدیریت وجود ندارد (اسکاپنسر^{۱۵}، ۱۹۹۱؛ احمد، ۱۹۹۹). تعاریف مختلفی توسط نویسندگان و نهادهای حسابداری مختلف ارائه شده است. موسسه حسابداران مدیریت (IMA) حسابداری مدیریت را اینگونه تعریف میکند: "حرفه ای که شامل مشارکت در تصمیم گیری مدیریت، طراحی برنامه ها و سیستم های مدیریت عملکرد و ارائه تخصص در گزارشگری مالی و کنترل برای کمک به مدیریت در تدوین و اجرای یک استراتژی سازمان". موسسه خبره حسابداران مدیریت (CIMA) حسابداری مدیریت را به عنوان "فرایند شناسایی، اندازه گیری، انباشت، تجزیه و تحلیل، آماده سازی، تفسیر و ارتباطات توصیف میکند. اطلاعاتی که توسط مدیریت برای برنامه ریزی، بررسی و کنترل در یک واحد تجاری و اطمینان از استفاده صحیح و پاسخگویی منابع آن مورد استفاده قرار میگیرد.

تعدادی از محققان تعاریف فوق را در نحوه نگرش حسابداری مدیریت منعکس میکنند. حسابداری مدیریت جمع آوری، ثبت و گزارش داده های آماری و حسابداری مفید برای اهداف تصمیم گیری مطابق با نیازهای گیرنده است (برانز و مک کینون^{۱۶}، ۱۹۹۳؛ فلتهم^{۱۷}، ۱۹۶۸؛ سینگر و کراسمن^{۱۸}، ۱۹۵۸). (هورنگن و همکاران، ۲۰۰۵).

بنابراین میتوان جمع آوری کرد، که حسابداری مدیریت عبارت است از جمع آوری، ثبت و گزارش دهی آمارهای مفید و داده های حسابداری برای اهداف تصمیم گیری مطابق با نیازهای گیرنده. حسابداری مدیریت، حفظ امتیاز، حل مسئله، اطلاعات طراحی و سیستم های حسابداری را در یک سازمان برای القای تصمیم گیری منطقی فراهم میکند.

حسابداری مدیریت رشته ای از حسابداری است که همه حوزه های حسابداری را به عنوان علم عملی خلق ارزش در یک واحد تجاری با شیوه های پیشرو لازم برای هدایت کسب و کارهای موفق ادغام میکند. این شامل تجزیه و تحلیل مالی و استراتژی کسب و کار است. حسابداری مدیریت بیشتر تجزیه و تحلیل داده های کمی و کیفی را در تلاش برای تولید و همچنین حفظ ارزش برای سازمان ها ترکیب میکند. این برای بقا و رشد موجودیت به ویژه در یک اقتصاد پویا ضروری است. وظیفه اصلی حسابداری مدیریت نه تنها ارائه اطلاعات به مدیریت به منظور اجرای وظایف مدیریتی خود است، بلکه نقش حیاتی طراحی مجدد سیستم حسابداری را نیز ایفا میکند. این به طور عمده به این معنی است که بخشی جدایی ناپذیر از فرآیند استراتژیک در کل تمرین خلق ارزش را تشکیل میدهد. نقش حسابداران مدیریت به نقش

¹⁵ Scapens

¹⁶ Bruns & McKinnon

¹⁷ Feltham

¹⁸ Singer and Crossman

شرکای تجاری با تأکید بیشتر بر مسائل استراتژیک و در نتیجه کار به عنوان یک مشاور مدیریت داخلی تقویت شده است (کاپلان و اتکینسون^{۱۹}، ۱۹۹۸).

سیر تحول حسابداری مدیریت

مورخان سنتی حسابداری اتفاق نظر دارند که حسابداری مالی قبل از حسابداری مدیریت پدید آمده است و اظهار تأسف می‌کنند که اهمیت بیشتری به حسابداری مالی و اصول آن داده شده است.

مانند اصل دو ورودی که بیش از سه قرن از هر اصل حسابداری مدیریتی قدیمی تر است (گاریسون و نورین^{۲۰}، ۲۰۰۰). تأکید بر حسابداری مالی نتیجه نقش نظارتی آن برای صاحبان کسب و کار است. بوور^{۲۱} (۲۰۰۰) تأکید کرد که در دهه ۱۹۵۰ حسابداری مدیریت در ابتدا به عنوان حسابداری هزینه شناسایی شد. استدلال شده است که حسابداری بهای تمام شده را میتوان تا ۱۶۰۰ ردیابی کرد.

بوینز و ادواردز (۱۹۹۷) این استدلال را با تأیید اینکه شیوه های حسابداری بهای تمام شده توسط کارخانه آهن استاورلی تا سال ۱۹۶۰ اعمال می شد، تقویت می کنند.

بریک و اورویک (۱۹۴۸) همچنین خاطرنشان کردند که شیوه های حسابداری بهای تمام شده، پایه وسیعی را در توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت ایجاد کرد.

پیدایش حسابداری مدیریت را میتوان در اوایل انقلاب صنعتی به ویژه در صنعت نساجی و راه آهن ایالات متحده و انگلستان دنبال کرد (جانسون^{۲۲}، ۱۹۸۱؛ الخاطر^{۲۳}، ۱۹۹۹). در همین راستا، گارنر^{۲۴} (۱۹۴۷) همزمان با کاپلان و اتکینسون (۱۹۹۸) این چنین فرض کرد که حسابداری مدیریت در انقلاب صنعتی قرن نوزدهم به وجود آمد، زیرا شرکت ها صنعتی شدند و معیارهای کارایی مالی و غیر مالی را به کار گرفتند. علاوه بر این، در همان دوران، شرکت های تطبیق فلزات متعدد ظهور کردند که مدیریت آنها تأکید بیشتری بر ارزیابی و ارزیابی کارایی و تحلیل سیستم های عملیاتی داخلی داشت (اسکاپنس^{۲۵}، ۱۹۹۱). به گفته کاپلان و اتکینسون (۱۹۹۸) صنعت نساجی و راه آهن دوتایی در طول انقلاب صنعتی به طور قابل توجهی به توسعه حسابداری مدیریت کمک کرد. کارخانه های نساجی فرآیند و روش هایی را برای پیگیری کارایی خود در تولید پارچه ایجاد کردند، در حالی که سرمایه قابل توجهی در ساخت خطوط و اقدامات عملیاتی بهره وری صنعت راه آهن اجتناب ناپذیر بود. در صنعت راه آهن، اقدامات جدید هزینه یابی، مانند هزینه هر کیلوگرم در هر کیلومتر و هزینه هر مسافر در هر کیلومتر توسعه یافتند و به طور متوالی در سایر صنایع مورد استفاده قرار گرفتند (جانسون، ۱۹۸۱؛ کاپلان و اتکینسون، ۱۹۹۸).

در سال (۱۹۹۳) مدیریت شرکت DuPont Power در ایالات متحده، مجموعه جدیدی از شیوه های حسابداری مدیریت را ایجاد کرد که از جمله آنها بازگشت سرمایه (ROI) بود. سپس (ROI) در حدود دهه ۱۹۲۰ با سایر PAM های گسترده که بقای شرکت را تضمین می کرد، اجرا شد (کاپلان و اتکینسون، ۱۹۹۸). با این حال، در طول

¹⁹ Atkinson

²⁰ Garrison & Noreen

²¹ Bower

²² Johnson

²³ Al-Khater

²⁴ Garner

²⁵ Scapens

دوره ۱۹۵۰-۱۹۲۵ پیشرفت کندتری در نوآوری های حسابداری مدیریت مشاهده شد (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷). مطالعات مختلفی بین دهه های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ انجام شد و تکنیک های حسابداری مدیریت بسیار صنعتی در این دوره توسعه یافت (اسکاپن، ۱۹۹۱). در طول این دوره، اطلاعات حسابداری مدیریت برای پشتیبانی و اطمینان از اینکه الزامات گزارشگری مالی به موقع است، بسیار مورد توجه قرار گرفت. در این دوره حسابداری مالی بیش از حسابداری مدیریت برجسته شد زیرا منتقدان حسابداری مدیریت تأکید کردند که اجرای همزمان این دو سیستم بسیار گران است، از این رو، حسابداری مدیریت شیوه های حسابداری مالی را تابع اعمال میکند (واور^{۲۶}، ۲۰۱۰). چندین رویکرد نظری برای توضیح تحول حسابداری مدیریت وجود دارد. لطفی (۱۹۹۵) به وضوح تاریخچه حسابداری مدیریت را با توصیفی بدون تزئین از مکاتب فکری مختلف توضیح داد.

دیدگاه سنتی مکتب فکری

مکتب یا رویکرد سنتی منشأ حسابداری مدیریت را پاسخی به چالش هایی میداند که از دوره ۱۸۷۳ تا ۱۸۹۶ رکود بزرگ سرچشمه میگیرد. بنابراین تغییرات در حسابداری مدیریت نتیجه واکنش به تغییرات محیط اقتصادی است. طرفداران این رویکرد ادعا میکنند که منشأ حسابداری مدیریت به اواخر قرن ۱۸۰۰ باز میگردد و بهترین تکنیک ها برای واحد های تولیدی در اوایل قرن ۱۹۰۰ توسعه یافته است (کومبز و همکاران^{۲۷}، ۲۰۰۵). طرفداران رویکرد نئوکلاسیک معتقد بودند که حسابداری مدیریت اولین بار در اواخر قرن شانزدهم توسعه یافت (لطفی، ۱۹۹۵). این مکتب فکری به دلیل مشاهده منفعلانه تکنیک های حسابداری مدیریت که توسط واحد های تجاری برای حداکثر کردن سود به کار می رفت، شناخته شده است (گلیاویکا^{۲۸}، ۲۰۱۲).

مکتب فکری از دست رفته ارتباط " که زاینده فکر جانسون و کاپلان بود، گواهی میدهد که تکنیک های حسابداری مدیریت که در اوایل دهه ۱۹۰۰ توسعه یافتند دیگر برای محیط اواخر دهه ۱۹۸۰ مرتبط نیستند. از اینرو، آنها ارتباط خود را از دست داده اند (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷). طرفداران این مکتب فکری استدلال میکنند که روش های حسابداری مدیریت برای رسیدگی به چالش های مختلفی که در دنیای کسب و کار سرچشمه گرفته بودند، توسعه داده شد. بنابراین، میتوان ادعا کرد که تکنیک های قرن نوزدهم نمی توانند به مسائل جاری پردازند. این به دلیل این واقعیت است که مسائل و مشکلاتی که در زمان توسعه این تکنیک ها به وجود آمدند به شدت تغییر کرده اند. چالش های موجود در محیط تجاری مدرن در مقایسه با قرن نوزدهم پیچیده تر است. در نتیجه، PAM های سنتی ارتباط خود را در دنیای معاصر از دست داده اند زیرا آنها قادر به ارائه ژن مناسب برای مدیریت نیستند (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷).

مکتب فکری فرایند کار

مکتب فکری فرایند کار گواهی میدهد که منشأ حسابداری مدیریت به بازه های زمانی خاص مرتبط نیست، بلکه ابزاری است که برای استثمار نیروی کار به عنوان راهی برای کاهش شدید قدرت نیروی کار برای ساختن امپراتوری هایی برای صاحبان سهام ایجاد شده است (هاپوود^{۲۹}، ۱۹۹۸). این حال، سایر نمایندگان رویکرد فرایند کار ادعا میکنند که حسابداری مدیریت در دهه ۱۸۷۰ توسعه یافت زیرا آنها از کارکنان نیمه ماهر از طریق اتوماسیون به جای کارکنان ماهر

²⁶ Waweru

²⁷ Coombs et al

²⁸ Gliaubica

²⁹ Hopwood

استفاده می کردند تا اندازه کارخانه را افزایش دهند، نیروی کار را کنترل کنند و ارزش اقتصادی برای واحد تجاری ایجاد کنند. هاپوود (۱۹۹۸) این رویکرد در مورد فرآیندهایی در مورد نحوه کنترل نیروی کار و همچنین کاربرد شیوه های تولید موثر است (هاپوود، ۱۹۹۸).

مدل تحول حسابداری مدیریت IFAC

سیرتاریخی تحولات نقش های حسابداری مدیریت به دو بخش عصر انقلاب صنعتی و عصر فرا صنعتی تقسیم می شوند؛ در عصر انقلاب صنعتی (دوره زمانی قبل از سال ۱۹۵۰) بر تعیین بهای محصولات تاکید میشود. اما در عصر فرا صنعتی (بعد از سال ۱۹۵۰ تاکنون) که از آن به عنوان عصر مدیریت استراتژیک یاد میشود ۳ مکتب برنامه ریزی استراتژیک (۱۹۵۱-۱۹۸۰) مکتب رقابتی (۱۹۸۰-۱۹۹۰) و سایر مکاتب (سال ۱۹۹۰ به بعد) را وجود دارد (کمال و همکاران، ۲۰۱۵). در مکتب برنامه ریزی استراتژیک تأکید حسابداری مدیریت به ارائه اطلاعات برای اهداف برنامه ریزی و کنترل تغییر یافت. در این مرحله، حسابداری مدیریت به عنوان یک فعالیت مدیریتی اما در نقش کارکنان تلقی گردید. در مقابل مکتب رقابتی به دنبال شوک قیمت نفت در دهه ۱۹۷۰ نمود یافت؛ چالش منطبق شدن با رقابت جهانی با معرفی مدیریت نوین و تکنیک های تولید و در عین حال کنترل هزینه، از طریق کاهش ضایعات در فرایندهای تجاری بر طرف گردید (کمال و همکاران، ۲۰۱۵). همچنین مکتب فرا صنعتی که دوره زمانی دهه ۱۹۹۰ به بعد را شامل می شود، تأکید حسابداران مدیریت در این دوره ایجاد خلق ارزش از طریق به کارگیری کار او اثربخش منابع است. در نتیجه حسابداری مدیریت بخش حیاتی فرآیند مدیریت سازمان است، چرا که اطلاعات مستقیماً در اختیار مدیران قرار می گیرد (عبدالقادر و همکاران^{۳۰}، ۲۰۰۶). بنابراین، در سال ۱۹۹۸ فدراسیون بین المللی حسابداران چهار مرحله اساسی را شناسایی کرد که نشان دهنده تحول حسابداری مدیریت است.

مرحله ۱: تعیین هزینه و کنترل مالی

مرحله اولیه به عنوان دوره قبل از ۱۹۵۰ "تعیین هزینه و کنترل مالی" شناسایی شد. این دوره به عنوان فعالیت "فنی" شناسایی شد، تمرکز بیشتر بر روی تعیین هزینه و تنظیم فرآیندهای کنترل مالی بود. در این دوران، بسیاری از نهادها در تلاش بودند تا موقعیت اقتصادی قوی داشته باشند. بسیاری از شرکت ها با افزایش سهم بازار خود از طریق افزایش تقاضای بین المللی موفق به انجام این کار شدند. آنها همچنین بر بهبود کیفیت محصول و همچنین تولید در مقیاس بزرگ تمرکز کردند. از این رو، نیاز به توسعه روش های حسابداری مدیریت وجود داشت (گلیوبیکا^{۳۱}، ۲۰۱۲). در این مرحله روش های مختلف بودجه بندی و حسابداری بهای تمام شده توسعه یافت.

مرحله ۲: اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت

مرحله دوم "اطلاعات برنامه ریزی و کنترل مدیریت" دوره ۱۹۶۵ - ۱۹۵۰ است. این دوره به عنوان دوره فعالیت مدیریت شناخته شد. در این دوره توجه بیشتری به ارائه اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه ریزی و کنترل معطوف شد. کنترل های مدیریتی در این مرحله تأکید بیشتری داشتند چرا که توجه بیشتر به نگهداری صحیح تولید و مدیریت داخلی معطوف شد. مدیریت در تصمیم گیری با استفاده از تجزیه و تحلیل تصمیم و حسابداری مسئولیت که در آن

³⁰ Abdel-Kader et al

³¹ Gliubica

دوران توسعه یافته بود، حمایت دریافت کرد. هاپر و اسکاپنس^{۳۲} (۱۹۹۵) همچنین اشاره کرد که در همان دوره، سیستم های کنترل حسابداری مدیریت واکنش پذیر بودند، زیرا تمایل داشتند تنها در شناسایی مشکل در زمان و مکان هایی که انحرافات نامطلوب از استراتژی کسب و کار وجود داشت، استفاده شوند.

مرحله ۳: کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری

مرحله سوم مرحله «کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری» در دوره ۱۹۸۵-۱۹۶۵ است. این دوره با رویدادهای مهم جهانی مانند رکود اقتصاد جهانی در دهه ۱۹۷۰ و شوک قیمتی بازار نفت در سال ۱۹۷۳ مشخص شد.

در سراسر این دوره رقابت جهانی افزایش یافت زیرا کشورهایمانند ژاپن از نظر اقتصادی پیشرفت کردند و تجارت جهانی را با فراز و نشیب مواجه کردند. رقابت شدید جهانی شرکت ها را به سمت یافتن راه های جدیدی برای بهبود کیفیت تولید و کاهش هزینه با استفاده از تجزیه و تحلیل فرآیند سوق داد. در این دوره، تکنیک های حسابداری مدیریت مختلفی مانند تئوری محدودیت ها، معیارسنجی، مدیریت کیفیت جامع (TQM) هزینه یابی هدف و هزینه یابی بر مبنای فعالیت توسعه یافتند (توان و مت^{۳۳}، ۲۰۱۰).

مرحله ۴: ایجاد ارزش از طریق منابع موثر از سال ۱۹۸۵-۲۰۰۰ است.

در طول این دوره فرایندهای تولید با تکنولوژی پیشرفته بر خلق ارزش برای مشتریان و سهامداران تاثیر گذاشت. زیرا سازمان ها دریافتند که روش های سنتی هزینه و حسابداری مدیریت در کمک به آن ها شکست خورده است. به دست آوردن مزیت رقابتی مانند کارت امتیازی متوازن، حسابداری مدیریت استراتژیک و هزینه یابی مبتنی بر فعالیت در این دوره معرفی شد (کاپلان و نورتون، ۲۰۱۰). بنابراین میتوان استدلال کرد که مدل توسعه یافته توسط فدراسیون بین المللی حسابداری در سال (۱۹۹۸) به درک سیستماتیک توسعه حسابداری مدیریت کمک میکند.

شیوه های حسابداری مدیریت در کشورهای توسعه یافته

بسیاری از مطالعات حسابداری مدیریت در کشورهای توسعه یافته در مقایسه با اقتصادهای نوظهور انجام شده است، احتمالاً به این دلیل که شیوه های حسابداری عمدتاً در کشورهای توسعه یافته ایجاد شده است. آدلر و همکاران^{۳۴} (۲۰۰۰) مطالعه ای را در مورد ارزیابی پذیرش نقشه های پیشرفته در بین مشاغل تولیدی در نیوزلند انجام دادند. این نظرسنجی نشان داد که نرخ استفاده پایینی برای PAM های پیشرفته وجود دارد زیرا بسیاری از شرکت ها از MAP های سنتی استفاده میکنند. دروری و همکاران^{۳۵} (۱۹۹۳) یک نظرسنجی در بریتانیا انجام داد و استفاده از PAM ها توسط ۳۰۳ واحد تولیدی را بررسی کرد و آنها کشف کردند که بیش از ۶۷ درصد از آنها از PAM های مختلف استفاده میکردند. مطالعه آنها همچنین نشان داد که تفاوت هایی در درک شیوه های مختلف در میان پاسخ دهندگان وجود دارد.

³² Hopper and Scapens

³³ Tuan-Mat

³⁴ Adler et al

³⁵ Drury et al

به طور مشابه (گوناسهکاران و ماری^{۳۶}، ۱۹۹۹). نیز مطالعه ای را در بریتانیا انجام دادند و آنها کشف کردند که PAM ها نقش مهمی در بهبود رقابت SME دارند. آنها همچنین نشان دادند که توجه کمی توسط EMS ها به پذیرش نقشه های معاصر مانند ABC می شود.

عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۶) مطالعات قبلی را تکرار کردند. گوناسکاران و همکاران (۱۹۹۹) در مورد استفاده از MAPs در انگلستان مطالعه کردند، اما مطالعه آنها بر روی ۳۸ شرکت در صنعت غذا و نوشیدنی بود. آنها نقشه ها را به پنج دسته مختلف دسته بندی کردند، سیستم هزینه یابی، سیستم بودجه بندی، سیستم اندازه گیری عملکرد و سیستم تحلیل استراتژیک. نتایج آنها نشان داد که میزان استفاده از PAM های سنتی در مقایسه با PAM های معاصر زیاد است. اگرچه، نقشه های معاصر در مقایسه با نقشه های سنتی از ارزش بالایی برخوردار هستند، اما در عمل به ندرت به کار می روند. علاوه بر این، این مطالعه نشان داد که شکاف قابل توجهی بین تئوری و عمل وجود دارد. یک مطالعه جدیدتر که توسط لورنز (۲۰۱۵) انجام شده است که استفاده از PAM های معاصر را در بخش خدمات انگلستان تجزیه و تحلیل می کند. نتایج نشان داد که ۷۳ درصد از نهادها از MAP های سنتی استفاده می کنند در حالی که ۲۸ درصد از MAP های معاصر استفاده می کنند. این نشان می دهد که استفاده از MAP ها با نوع صنعتی که واحد در آن فعالیت می کند نیز متفاوت است.

کسانی که در بخش تولید هستند، در مقایسه با کسانی که در بخش خدمات هستند، بیشتر از PAM های معاصر استفاده می کنند (بروژمن و اسلاگمولدر^{۳۷}، ۱۹۹۶). کاربرد PAM ها و همچنین تغییرات حسابداری مدیریت را در بین واحدهای تجاری در بلژیک بررسی کردند. آنها دریافتند که شرکت های بلژیکی بیشتر از MAP های سنتی با تعداد کمی از MAP های معاصر استفاده می کنند. بواتنگ و دروری^{۳۸} (۲۰۰۷) مطالعه ای را در مورد تجزیه و تحلیل پیاده سازی و مزایای درک شده PAM ها در شرکت های دولتی چین و سرمایه گذاری های مشترک انجام دادند. نتایج آنها نشان داد که این نهادها از PAM ها استفاده می کنند. عمدتاً سیستم های هزینه یابی و بودجه بندی را هدف قرار می دهند و مزایای بیشتری برای این نهادها دارند، اگرچه با مزایای کمتر درک شده در استفاده از سیستم های پشتیبانی تصمیم همراه است. در کشورهای دیگر مانند ایالات متحده آمریکا، ژاپن، کانادا و استرالیا، مطالعات قبلی نشان می دهد که میزان پذیرش نقشه های سنتی و معاصر بالاست، هرچند که نمونه های سنتی نرخ نسبتاً بالاتری دارند (یوشیکاوا^{۳۹}، ۱۹۹۸). لوکاس و همکاران^{۴۰} (۲۰۱۳) با هدف ارزیابی کیفیت عمومی حسابداری مدیریت و نحوه تامین منابع بخش حسابداری مدیریت، مطالعه ای در مورد اینکه چگونه PAM ها می توانند عملکرد شرکت های کوچک و متوسط را در بریتانیا بهبود بخشند، انجام دادند. آنها بیشتر نقشه هایی را که هستند مورد بررسی قرار دادند مورد استفاده یا عدم استفاده EMS ها و همچنین شناسایی زمینه های بهبود در PAM ها در میان EMS ها در محیط معاصر انجام دادند.

یالسن^{۴۱} (۲۰۱۲) یک مطالعه مقایسه بین کشوری در مورد استفاده از PAM ها و مزایای آنها بر عملکرد شرکت در ترکیه، یونان، فنلاند، هند، ژاپن و استرالیا انجام داد. این مطالعه نشان داد که همه کشورها هم از PAM های سنتی و هم

³⁶ Gunasekaran and Marri

³⁷ Bruggeman and Slagmulder

³⁸ Boateng and Drury

³⁹ Yoshikawa

⁴⁰ Lucas et al

⁴¹ Yalcin

معاصر استفاده می کنند، اگرچه کشورهای سنتی نرخ استفاده بالاتری نسبت به PAM های معاصر دارند. ژاپن و ترکیه در استفاده از PAM های معاصر با هزینه یابی ABC و هزینه یابی چرخه عمر بیشتر در دو کشور پیشرو بودند. در ترکیه، اوزیورکه و یلماز^{۴۲} (۲۰۱۵) مطالعه ای در مورد استفاده از سیستم هزینه یابی در EMS ها انجام دادند و دریافتند که واحدهای متوسط از هزینه یابی ABC استفاده میکنند در حالی که واحدهای کوچک از سیستم هزینه یابی سنتی استفاده میکنند. دلیل اصلی عدم استفاده از ABC به دلیل کمبود نیروی آموزش دیده در حسابداری مدیریت بوده است.

در سال (۲۰۱۶) مطالعه ای در مورد کاربرد MAPS در صنعت فست فود در ترکیه انجام شد. نتایج آنها با یافته های اوزیورکه و یلماز (۲۰۱۵) مطابقت داشت زیرا آنها نشان دادند که رویکرد سنتی بیشتر مورد استفاده قرار میگیرد، اما در سیستم هزینه یابی آنها از هزینه یابی ABC استفاده می کنند. این مطالعه بیشتر نشان داد که واحدهای صنعتی در صنعت فست فود شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را عمدتاً برای کمک به فرآیندهای اداری اتخاذ کرده اند. این مطالعات نشان میدهد که استفاده از PAM ها در موجودیت های بزرگ با ادبیاتی مطابقت دارد، که بیان میکند که موجودیت های بزرگ کاربران بالاتری از PAM ها هستند.

(رید و اسمیت، ۲۰۰۲؛ لوکاس و همکاران، ۲۰۱۳). در کشورهای توسعه یافته، استفاده از MAP ها قابل توجه است و این ممکن است به این دلیل باشد که این شیوه ها بیشتر مورد استفاده قرار می گیرند و همچنین کشورهای توسعه یافته با ژاپن پیشتاز هستند.

شیوه های حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه

آلبوم^{۴۳} (۲۰۱۲) اظهار داشتند که اقتصادهای نوظهور ویژگی های اقتصادی مشابهی دارند و به عنوان یک مقصد سرمایه گذاری جذاب توجه سرمایه گذاران را به خود جلب کرده اند. سرمایه گذاران بیشتر نیاز به درک درجه اجرای مختلف داشتند.

شیوه های حسابداری مورد استفاده در کشورهای توسعه یافته، به افزایش تعداد مطالعات انجام شده در اقتصادهای نوظهور کمک کرده است (مورتی^{۴۴}، ۲۰۱۷). مطالعات تجربی نشان میدهد که اقتصادهای نوظهور در مقایسه با کشورهای توسعه یافته از نرخ رشد اقتصادی سریعی برخوردار هستند در این راستا، کشورهای در حال توسعه در دو دهه اخیر توجهات را به دیدگاه پژوهشی جلب کرده اند. در دهه گذشته تحقیقات در مورد حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه یافته افزایش یافته است. آلبو و آلبو (۲۰۱۲) فرض کردند که معمولاً دو رگه در تحقیقات حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه وجود دارد. یکی بر میزان پذیرش PAM های سنتی و معاصر در کشورهای مختلف و دیگری بر تأثیر PAM ها بر عملکرد سازمانی متمرکز است.

اویروگبا^{۴۵} (۲۰۱۵) مطالعه ای را در مورد پذیرش PAM ها در بین شرکت های فهرست شده نیجریه انجام داد. این مطالعه نشان داد که شرکت های فهرست شده از PAM های معمولی و مدرن در عملیات خود استفاده میکنند، زیرا

⁴² Ozyere and Yilmaz

⁴³ Album

⁴⁴ Morty

⁴⁵ Oyorugba

سهم بزرگی در بهبود مزیت رقابتی دارند (لفتس^{۴۶}، ۲۰۰۸). مطالعه ای را در لیبی انجام داد و به بررسی انتشار نقشه های سنتی و معاصر در میان آنها پرداخت.

نهادهای متوسط و بزرگ یافته های مطالعه با نتایج به دست آمده در کشورهای توسعه یافته که واحدهای بزرگ در مقایسه با موجودیت های متوسط، از PAM ها استفاده میکنند، همخوانی دارد. با این حال، MAP های کمی در لیبی در مقایسه با تکنیک های افشا شده توسط کتاب های حسابداری مدیریت وجود دارد.

در مالزی، احمد (۲۰۱۴) در مورد پذیرش PAM ها در میان EMS ها تحقیق کرد. این مطالعه نشان داد که EMS ها به طور گسترده از PAM های سنتی از جمله بودجه بندی مرسوم، معیارهای عملکرد مالی و هزینه یابی سنتی استفاده میکنند. این مطالعه همچنین نشان داد که تعداد کمی از نهادهای متوسط، نقشه های معاصرمانند، ABC تجزیه و تحلیل پشتیبانی تصمیم و حسابداری مدیریت استراتژیک را اتخاذ کرده اند. علاوه بر این، مشخص شد که سیستم بودجه ریزی معاصر نرخ پذیرش بالاتری در واحدهای متوسط نسبت به شرکت های کوچک دارد. این به این دلیل است که شرکت های متوسط در مقایسه با شرکت های کوچک دارای پرسنل آموزش دیده با تجربه تر و عملیات پیچیده تری هستند. در سال احمد (۲۰۱۴) مطالعه بعدی را انجام داد که کاربرد PAM ها و همچنین رابطه آن را با عملکرد در میان شرکت های کوچک و متوسط مالزی ارزیابی کرد. یافته ها مشابه نتایج سال (۲۰۱۴) بود، اگرچه در مطالعه ۲۰۱۷ افزایش استفاده از MAP توسط EMS ها در مقایسه با سال (۲۰۱۴) وجود داشت. این مطالعه همچنین نشان داد که PAM ها به طور قابل توجهی با عملکرد شرکت مرتبط هستند.

افزایش جذب PAM ها به طور مثبت بر عملکرد مالی واحد تجاری تأثیر میگذارد، بنابراین آن واحدهایی که در تلاش برای ایجاد و حفظ مزیت رقابتی هستند باید استفاده از MAP ها را تشدید کنند (کمال، ۲۰۱۶؛ ماداکوه^{۴۷}، ۲۰۱۷). تعدادی نیز بودجه توسط EMS ها در کیپ متروپولی در آفریقای جنوبی را بررسی کردند. این مطالعه نشان داد که اکثر EMS ها از بودجه برای برنامه ریزی، نظارت، کنترل و اندازه گیری عملکرد تجاری استفاده میکنند. همچنین یافته ها نشان داد که مانع استفاده مؤثر از سیستم های بودجه ریزی در میان شرکت های کوچک و متوسط به دلیل عدم حمایت و قدردانی از سوی مدیریت ارشد و کمبود پرسنل آموزش دیده در حسابداری مدیریت است. نتایج آنها همچنین نشان داد که اکثر EMS ها از سیستم بودجه ریزی مرسوم در مقایسه با سیستم بودجه ریزی معاصر استفاده می کنند. استقبال کم در استفاده از سیستم بودجه ریزی معاصر به دلیل عدم آموزش کارکنان حسابداری بود. از این رو، آموزش های جامع تر برای اجرای موفق سیستم بودجه ریزی معاصر ضروری است. مولانی و همکاران^{۴۸} (۲۰۱۵) مطالعه ای را بر روی ۲۶۸ شرکت کوچک و متوسط در هند انجام دادند که تأثیر بودجه ریزی بر عملکرد را بررسی می کرد. SME ها از سیستم بودجه ریزی سنتی استفاده میکنند. این به دلیل کمبود نرم افزارهای مدل سازی مالی بود، زیرا آنها برای سازمان پرهزینه تلقی میشدند و همچنین هزینه های بالای آموزش کارکنان مرتبط با استفاده از سیستم بودجه ریزی معاصر بود. آنها همچنین نشان دادند که سیستم بودجه ریزی سنتی تأثیر مثبتی بر رشد فروش دارد در حالی که سیستم بودجه ریزی معاصر تأثیر منفی بر رشد فروش دارد.

⁴⁶ Lofts

⁴⁷ Madakoh

⁴⁸ Mullaney et al

در زیمبابوه، ادسون و همکاران^{۴۹} (۲۰۱۶) مطالعه ای را انجام دادند که اطلاعات حسابداری مدیریت را به عنوان ابزاری برای بهبود عملکرد شرکت های کوچک و متوسط در بخش گردشگری تجزیه و تحلیل میکرد. این مطالعه نشان داد که اطلاعات حسابداری مدیریت به طور قابل توجهی عملکرد شرکت های کوچک و متوسط را بهبود میبخشد. با این حال، آنها سطح پذیرش PAM ها در میان EMS ها در بخش گردشگری در زیمبابوه را فاش کردند (دلمینی، ۲۰۲۰). یک مطالعه اکتشافی در مورد درک اجرای MAPs در بین واحدهای تولیدی بزرگ در زیمبابوه انجام داد. بر اساس این مطالعه، واحدهای بزرگ از PAM های سنتی تر و کمی معاصر مانند هزینه یابی، ABC بخشی از حسابداری مدیریت استراتژیک و به موقع استفاده می کنند. مطالعات قبلی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به اتفاق آرا نشان میدهند که PAM های سنتی به طور گسترده با سطح پایینی از PAM های معاصر استفاده میشوند.

نتیجه گیری

این مقاله در مورد ریشه ها و تحولات حسابداری مدیریت بحث میکند. این مطالعه نشان داد که خاستگاه حسابداری مدیریت به دهه ۱۹۰۰ باز می گردد و در ابتدا به عنوان حسابداری هزینه شناسایی شد. حسابداری مدیریت ریشه در اصول حسابداری بهای تمام شده دارد که قبل از دهه ۱۶۰۰ سرچشمه گرفته است. مدلی که توسط IFAC ایجاد شده است نشان میدهد که توسعه حسابداری مدیریت دارای چهار مرحله است، بنابراین «تعیین هزینه ها و کنترل مالی، اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت، کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری و ایجاد ارزش از طریق استفاده مؤثر از منابع است. بررسی ادبیات نشان داد که MAP ها به تکامل خود ادامه میدهند. تغییرات در استفاده سازمان از PAM ها تحت تأثیر محیط خارجی سازمان است. PAM های سنتی و معاصر مکمل یکدیگر هستند، PAM هایی که در اوایل دهه ۱۹۰۰ مورد استفاده قرار گرفتند، حتی امروز نیز قابل استفاده هستند.

این مطالعه همچنین نشان داد که حسابداری مدیریت همچنان به توسعه خود ادامه میدهد زیرا شرکت ها با مشکلات جدیدی روبرو میشوند که باید حل شوند. مکتب فکری (از دست دادن ارتباط حسابداری مدیریت) توسط ادبیات تجربی رد شد. نشان داده شد که بیشتر سازمان ها نقشه های سنتی MAP را در مقایسه با نقشه های مدرن در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه اعمال می کنند. همچنین اشاره کرد که کشورهای توسعه یافته از PAM های معاصر بیشتری در مقایسه با اقتصاد های نوظهور استفاده می کنند. این به این دلیل بود که این شیوه ها در کشورهای توسعه یافته با ژاپن پیشرو است. مطالعات آتی باید سطح پذیرش نقشه ها را بر اساس تجزیه و تحلیل کشور به کشور ارزیابی کند. علاوه بر این، نیاز به ارزیابی فرصت ها و چالش های مربوط به کاربرد MAP ها در سازمان های با اندازه های مختلف وجود دارد. موضوع دیگری که باید برای تحقیقات آینده در نظر گرفته شود، تأثیر همه گیری COVID-۱۹ بر کاربرد PAM ها است.

⁴⁹ Edson et al

منابع و مأخذ

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5): 336-357.
- Abdel-Kader, M., Robert, L., IFAK, S. (2006). Conception of the evolution of management accounting: A research note. *Advances in Management Accounting*, 15, 229-247.
- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1): 2-27.
- Adler, R., Everett, A. M., & Waldron, M. (2000). Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing: Utilization, Benefits, and Barriers to Implementation, *Accounting Forum* 24(2):131 – 150
- Ahmad, K. (2012). The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMEs, University of Exeter.
- Ahmad, K. (2014). The Adoption of Management Accounting Practices in Malaysian Small and Medium-Sized Enterprises. *Asian Social Science*, 10(2): 1911-2025.
- Ahmad, K. (2017). The implementation of management accounting practices and its relationship with performance in Small and Medium Enterprises. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353.
- Ahmed, E. M. A. (2021). Leadership and organizational distress: Review of literature. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147- 4478), 10(6), 01–18. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v10i6.1373>.
- Akmeşe, H. & Bayrakçı, S. (2016). A Research on Use of Management Accounting Tools and Techniques in Fast Food Operations: The Case of Konya. 2nd Multidisciplinary Conference. Madrid: SPAIN 2-4 November, 8-21.
- Albu, N., & Albu, C.N. (2012). Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. *Journal of International Management and Accounting*, 23(3): 245-276.
- AL-Khater, K (1999). An Exploratory Survey of Management Accounting in the GCC Petrochemical Companies and Two Overhead Cost Case Studies using Grounded Theory Approach, Unpublished PhD Thesis, UK, University of Dundee.
- Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R. (1995). The changing nature of issues in management accounting. In Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R.(eds), *Issues in Management Accounting*. Hertfordshire: Prentice Hall.
- Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. & Wu, A. (1997). New Directions in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, (9):79-108.
- Azudin, A & Mansor N. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology, *Asia Pacific Management Journal* (23): 222-226.
- Belkaoui, A.R. (1992). *Accounting Theory*, Third edition. Academic Press: London.
- Boer, G.B. (2000). Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow, *Issues in Accounting Education*, 15:(۲) ۳۲۱-۳۱۳.
- Boyns, T., & Edwards, J. (1997). The construction of cost accounting systems in Britain to 1900: the case of the coal, iron and steel industries. *Business History*, 39(3): 1-29.
- Bruggeman, W., Slagmulder, R. & Waeytens, D. (1996). Management accounting changes: the Belgium experience, in Bhimani, A. (ed.). *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: 1-30.
- Bruns W.J., & McKinnon SM. (1993). Information and managers: A field study. *Journal Management Accounting Research*, 5:84۱۰۸-.

- Chenhall, R.H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1): 1-19.
- CIMA. (2015). What is management accounting? Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) <http://www.cimaglobal.com>
- Coombs, H, Hobbs, D & Jenkin, E. (2005). *Management Accounting Principles and Applications*, SAGE Publications, London.
- Crossman P.T. (1958). The nature of management accounting. *Account Rev* 33(2):222.
- Dlamini B. & Schutte, D.P. (2020). An overview of the historical development of Small and Medium Enterprises in Zimbabwe, *Small Enterprise Research*, 27(3):306-322. DOI: 10.1080/13215906.2020.1835704.
- Dlamini, B. (2020). Insight on the use of Management Accounting Practices among large manufacturing entities in Zimbabwe: A Case Study of Bulawayo Metropolitan Province. *International Journal of Advanced Research and Publications*, (4)2: 31-36.
- Drury, C., Braund, S., Osborne, P. & Tayles, M. (1993). A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies, *Chartered Association of Certified Accountants Eastern Studies*, 44(4), 571-583.
- Edson, G., Manuere, F., & Devine, T. (2016). Management Accounting Information: A Panacea or Myth for Improving Performance of SMEs in the Tourism Sector. *The International Journal of Business & Management*, 4(8):305-310. Retrieved from <https://www.internationaljournalcorner.com/index.php/theijbm/article/view/126997>.
- Fadaly, D.S. (2008). *Contingent Framework for Management Accounting Practices in Egyptian Pharmaceutical organizations*. PhD Thesis, De Montfort University Leicester.
- Feltham G.A. (1968). The value of information. *Account Rev* 43(4):684-696
- Folk, J.M., Ray H. G. & Eric W. N. (2002). *Introduction to Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill.
- Garner, S.P. (1947). Historical Development of Cost Accounting. *The Accounting Review*, 22(4): 385-389.
- Garrison, R, H, & Noreen, E., W. (2000). *Managerial Accounting*, 9th Edition, Irwin McGraw – Hill, USA.
- Gliaubicas, D. (2012). The Research of Management Accounting Evolution in the Context of Economic Changes. *Economics and Management*, 17: 22-29.
- Gunasekaran, A., Marri, H.B. & Grieve, R.J. (1999). Justification and implementation of activity based costing in small and medium sized enterprises. *Logistics Information Management*, 12(5): 386-394.
- Hansen, S.C. & Van der Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15 (4): 415-439.
- Hopper, T. & Scapens, R.W. (1995). *Issues in management accounting*. Prentice Hall: London.
- Hopper, T., Storey, J. & Wilmott, H. (1987). Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view, *Accounting, Organisation and Society*, 12(5): 437-456.
- Horn gren, C., Datar, S., Rajan, M. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th Edition. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Hopwood, A.G. (1987). The archeology of accounting systems, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3): 207-234.
- Horn gren C.T., Bhimani A., Datar S., & Foster G. (2005). *Management and cost accounting*. Financial Times Prentice Hall, Harlow.
- Horn gren, C., Datar, S., Foster, G., Rajan, M., & Ittner, C. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Hoskin, K. & Macve, R. (1988). The genesis of accountability: The Western point connection. *Accounting, Organisations and Society*, :207-234.

- Ittner, C. D. & Larcker, D.F., (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*: 349-410.
- Johnson, H. (1981). Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *Accounting Review*, 56(3): 510-518.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Cambridge, M A: Harvard University Press.
- Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting The Cost and Management 43(4):12-19.
- Kaplan, R & Atkinson, A. (1998). *Advanced Management Accounting*, 3rd Edition. USA, Prentice Hall International, Inc.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management. *Accounting horizons*, 15(1):87-104.
- Kelly, M. & Pratt, M. (1992). Purposes and paradigms of management accounting: beyond economic reductionism, *Accounting Education*. 1 (3), 225-246.
- Leftesi, A., (2008). *The Diffusion of Management Accounting Practices in Developing Countries: Evidence from Libya*. Ph.D. Thesis, University Huddersfield, United Kingdom.
- Littleton, A.C. (1961). *Essays on Accountancy*. University of Illinois Press: Urbana.
- Loft, A. (1995). *The history of management accounting: relevance found in* (ed.) Ashton, D., Lorenz, A. (2015). *Contemporary Management Accounting in the UK Service Sector*, PhD Thesis, University of Gloucestershire.
- Lucas M., Prowle M., & Lowth G. (2013). Management Accounting Practices of (UK) Small-Medium-Sized Enterprises (SMEs). Improving SME performance through Management. *Accounting Education, Chartered Institute of Management Accounting* 9(4): 1-14.
- Luther, R. & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study, *Management Accounting Research*, 12: 299-320.
- Maduekwe, C.C., & Kamala, P., (2016). The use of budgets by small and medium enterprises in Cape Metropolis, South Africa. *Problems and Perspectives in Management*, 14(1).
- Mitchell, F. & Reid, G. (2000). Problems, Challenges, and Opportunities: Small Business as a Setting for Management Accounting Research. *Management Accounting Research*, 11(4): 385-390.
- Mulani, J., Chi, G. & Yang, J. (2015). Effects of the budgetary process on SME's performance: An Exploratory study based on Selected SME's in India, *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(14): 135-154.
- Muriithi, SM. (2017). African Small and Medium Enterprises (SMEs) Contributions, Challenges and Solutions. *European Journal of Research and Reflection in Management Sciences* 5(1):37
- Okoli, C., & Schabram, K. (2010). A guide to conducting a systematic literature review of information systems research. *Sprouts*, 10(26), 1-46.
- Oyerogba, E.O. (2015). Management Accounting Practices in the Developing Economies: The Case of Nigeria Listed Companies. *The Journal of Accounting and Management*, 5(2).
- Özyürek, H., & Yılmaz, M. (2015). Application of Costing System in the Small and Medium Sized Enterprises (SME) in Turkey, *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 9(1): 389-397.
- Rashid, M.M., Ali, M.M. and Hossain, D.M. (2021), Strategic management accounting practices: a literature review and opportunity for future research, *Asian Journal of Accounting Research*, 6(1), 109-132. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2019-0051>.
- Reid, G.C. & Smith, J. A. (2002). The bigger picture: feature on information management systems. *Financial Management*: 24-26.

- Scapens, R.W. (1991). *Management Accounting: A Review of Recent Developments*. The Macmillan Press Ltd.
- Shotter, M. (1999). The origin and development of management accounting, *Meditari Accountancy Research* 7: 209-235.
- Singer F.A. (1961). Management accounting. *Accounting Review*, 36(1):112.
- Templier, M., & Paré, G. (2015). A Framework for Guiding and Evaluating Literature Reviews. *Communications of the Association for Information Systems*, 37. <https://doi.org/10.17705/1CAIS.03706>.
- Urwick, L., & Brech, E. (1948). *The Making of Scientific Management*. London.
- Vom Brocke, J., Simons, A., Niehaves, B., Riemer, K., Plattfaut, R., & Cleven, A. (2009). Reconstructing the giant: On the importance of rigour in documenting the literature search process. *Proceedings of the 17th European Conference on Information Systems*, 2206–2217.
- Waweru, N.M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 8(3-1).
- Wu, J., Boateng, A. & Drury, C. 2007. An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. *The International Journal of Accounting*, 42: 171-185.
- Yalcin, S. (2012). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-Country Comparison. *Accounting in Europe*, 9(1): 95-110.
- Yoshikawa, T. (1994). Some aspects of the Japanese approach to management accounting, *Management Accounting Research*, 5: 279-89.

A Review of the Evolution of Management Accounting in Developed and Developing Countries

**Mehdi Arefi Nejad
Abbas Sheibani Tazarji**

Abstract

This article analytically reviews the literature to shed light on the origins and evolution of management accounting, which has increased with the increasing appetite for its use, especially in the last two decades. This article further critically examines the widespread criticisms of management accounting's "loss of relevance" in enhancing performance explicitly in a rapidly changing modern business environment. Another attempt is made in this article to better understand the concurrent application of traditional and contemporary management accounting practices. It also analyzes the current level of willingness to use management accounting practices in developed and developing countries. A critical review of the relevant literature revealed that the history of management accounting dates back to the Industrial Revolution of 1900. The study also revealed that management accounting continues to evolve as companies face new problems. Therefore, the use of management accounting improves competitive advantage and creates value for the organization.

Keywords

Management Accounting, Management Accounting Practices, Developed Countries, Developing Countries
