

بررسی نقش فناوری اطلاعات بر حسابداری مدیریت

محمد حسین خزایی^۱، داود مژدگانلو^۲

^۱ رئیس دانشگاه علمی کاربردی مرکز علمی کاربردی خانه کارگر واحد مشهد
^۲ معاونت پژوهش و مدرس دانشگاه علمی کاربردی مرکز علمی کاربردی خانه کارگری واحد مشهد

نام نویسنده مسئول:

محمد حسین خزایی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۴

چکیده

در این مقاله، همگرایی حسابداری مدیریت (*MA*) و حسابداری مالی (*FA*) با تاکید بر پیشرفت های فناوری اطلاعات (*IT*) بررسی شد هاست و این موضوع که چگونه این همگرایی در دامنه فنی و تکنولوژیکی ظاهر می شود و چگونه در حوزه سازمانی و رفتاری انعکاس می یابد، مورد بررسی قرار گرفته است. طراحی مدل تحلیلی توسط هم و لاپرو (۲۰۰۸) با چشم انداز آینده نگر حسابداری مالی منجر به حرکت رو به جلو در حسابداری مدیریتی گردید و یک چهارچوب مفهومی برای تحلیل این همگرایی ایجاد نموده، مطابق با این چهارچوب، فناوری اطلاعات (*IT*) به عنوان یک تسهیل کننده، کاتالیزور، محرک یا عامل بهبود در جهت همگرایی حسابداری مدیریت با حسابداری مالی به کار گرفته می شو همگرایی پدیده ای بسیار گسترده تر از آن چیزی است که توسط هم و لاپرو ایجاد گردیده است. این همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژی شامل یکپارچه سازی عمدی سیستم های اطلاعاتی و نرم افزاری و ترکیب روش ها و استانداردها است. در حوزه سازمانی و رفتاری نیز شامل رفتارهای عمدی یا سهوی مطابق با نقش ها و فرایندها و همچنین همگرایی عمدی و یا سهوی مطابق با کار و وظایف می باشد. بر اساس مشاهدات به دست آمده چنین نتیجه گیری شد که حرکت رو به جلو عناصر حسابداری مالی، اغلب با حسابداری مدیریت در هم تنیده هستند و بالعکس و به نظر می رسد همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژی جلوتر از دامنه رفتاری و سازمانی است. در بیشتر مشاهدات فناوری اطلاعات نقش مهم و یا حتی در برخی موارد نقش تعیین کننده در فرایند همگرایی ایفا می کند.

واژگان کلیدی: حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، همگرایی حسابداری ملی و حسابداری مدیریت، فناوری اطلاعات.

مقدمه

حسابداری یک پدیده در حال تغییر است که هم فعالیت های حسابداری مدیریت MA و هم حسابداری مالی FA، تکنولوژی ها و مفاهیم آن به طور مستمر در حال تحول و تعریف مجدد هستند و با گذر زمان همگرا می شوند. در مطالعه تحلیلی که توسط همر و لاپرو (۲۰۰۸) انجام شد، آن ها بیان کردند که توسعه حسابداری مالی در یک حرکت رو به جلو، منجر به پیشرفت حسابداری مدیریت خواهد شد. آن ها در مورد تقسیم بندی حسابداری از لحاظ ماهیت به دو شاخه مجزا تحت عنوان حسابداری مدیریت و حسابداری مالی در پژوهش ها، ابراز نگرانی کردند. این دو پژوهشگر در مقاله خود با استفاده از یک مدل تئوریک نشان دادند که حسابداری مدیریت و حسابداری مستقل از هم نیستند و ویژگی های گزارشگری مالی، کیفیت حسابداری مدیریت را تحت تاثیر قرار می دهد. به منظور اثبات این قضیه آن ها همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژیکی را مدل سازی کردند. بدون طرح این پرسش که چگونه این همگرایی در عمل آشکار خواهد شد و یا این که این همگرایی ارتباطی با حوزه رفتاری و سازمانی دارد یا خیر (اورلیکووسکی ۱۹۹۱، ۱۹۹۲). بن برگر و انجل کورت (۲۰۱۱) نخستین شواهد رادر خصوص چگونگی همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی ارائه کردند که دارای اثرات رفتاری و سازمانی است. مطابق یافته های آن ها این همگرایی منجر به افزایش ثبات و در نتیجه اثربخشی بیشتر کنترل از دیدگاه مدیریت و همکاری بین کنترل کننده ها و حسابداران مالی خواهد شد. یک سیستم اطلاعات مدیریت و یا یک پایگاه داده باید برای مدیران جراین مفیدی از اطلاعات مرتبط را فراهم کنند که دسترسی و استفاده از آن به آسانی صورت گیرد.

امروزه اطلاعات در حجم بالا جمع آوری شده و به کمک سیستم های کامپیوتری ذخیره می شود. همچنین این امکان وجود داد که مقادیر زیادی از اطلاعات قابل دسترس در کسب و کارها و شرکت های عمومی موجود باشند. فناوری اطلاعات (IT) نقش اصلی را در توسعه سیستم های اطلاعاتی حسابداری (AIS) ایفا می کند. به عنوان مثال اتخاذ سیستم های برنامه ریزی منابع سازمان (ERP) کیفیت سهولت دستیابی به اطلاعات و زمان دسترسی به اطلاعات حسابداری را برای مدیران بهبود می بخشد.

هدف اصلی این مقاله این است که ماهیت چند وجهی ارتباط بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را بررسی نماید از این رو اهداف این مقاله عبارتند از:

- تئوری سازی و مفهومی کردن ارتباط بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت به ویژه همگرایی آنها
- توضیح این موضوع که چگونه همگرایی بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت نه تنها در حوزه فنی و تکنولوژیکی بلکه در حوزه سازمانی و رفتاری نیز بازتاب می یابد.

به منظور ارائه مثال های تشریحی از همگرایی مطالعات قبلی به عنوان شاهد تجربی غیر مستقیم به کار گرفته شده است. ساختار این مقاله به شرح زیر است ابتدا چارچوب مفهومی برای همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی با فرض واگرایی قبلی آن ها ارائه گردیده است. سپس نقش فناوری اطلاعات حوزه همگرایی (فنی و تکنولوژیکی، رفتاری و سازمانی) هراه با آشکارسازی همگرایی و نتایج اضافه گردیده است. دوم، مبانی نظری در دو حوزه فنی و تکنولوژیکی و رفتاری و سازمانی تشریح گردیده است. سوم به مباحث مهم در حال ظهور در این زمینه و پیامدهای دانشگاهی آن اشاره گردیده است.

روش شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه ای و از نوع پژوهش های تئوریک و نظری مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می باشد. هدف تحقیق ارائه چارچوبی مفهومی برای تبیین همگرایی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت با تاکید بر نقش فناوری اطلاعات در این همگرایی و نتیجه آن دانش افزایی در حوزه حسابداری می باشد.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

به منظور تشریح تئوری سازی در این مقاله طبقه بندی لیولین به کار برده شده است. مفاهیم حسابداری مدیریت و حسابداری مالی نمونه هایی از تفاوت هایی است که در ادبیات دانشگاهی به کار برده می شود. در این مقاله همگرایی بنی حسابداری دیریت و حسابداری مالی به طور متقارن با تمرکز بر نقش فناوری اطلاعات و تاثیرات آن در حوزه فنی و تکنولوژیکی (T&T) و نیز در حوزه سازمانی و رفتاری (B&O) بررسی شده است. به عبارت دیگر با در نظر گرفتن تاثیر فناوری اطلاعات، چگونه حسابداری دیریت و حسابداری مالی در حوزه فنی و تکنولوژیکی همگرا می شوند و چگونه این همگرایی بر افراد و سازمان ها در حوزه رفتاری و سازمانی تاثیر می گذارد. این فعالیت ها سایر محققان را تشویق می کند که ماهیت ارتباط بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را هم در طرح پژوهش های جدید و هم در تفسیر آن از طریق نتایج به دست آمده در نظر بگیرند. در مجموع ارتباط بین این دو بخش و توسعه آن برای اهداف پژوهشی نیز مفید می باشد. همچنین چنین رویکردی برای استاندارد گذاران درک مهمی از این موضوع ارائه می دهد که چگونه کیفیت حسابداری می تواند در گزارشات مالی تاثیرگذار باشد. از نقطه نظر عملی، از دید افراد شاغل در حرفه این مطالعه به درک گسترده حسابداری مدیریت و حسابداری مالی و پدیده های مرتبط با گزارشگری، کنترل و تصمیم گیری کمک می کند.

همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی یک موضوع عصر کنونی است. در مفهوم همگرایی هم یکپارچگی عمدی و هم فعالیت های افراد، ایندو شاخه حسابداری را به سمت یکدیگر سوق می دهد. بدین ترتیب به روابط بین آن ها شکل جدیدی داده و آن ها را همگرا می سازد. این روابط اغلب از فناوری اطلاعات تاثیر می پذیرند و از طریق سیستم های عناصر حسابداری (فرایندهای حسابداری، استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، روش های حسابداری، استانداردها و سیستم های اطلاعاتی حسابداری) را شامل می شود و در حوزه فنی و تکنولوژیکی و نیز سازمانی و رفتاری قابل مشاهده است. اگرچه این همگرایی ممکن است منجر به یک مجموعه واحد و یکپارچه شود، با این وجود این دو شاخه مستقل از هم هستند که در شرایط فعلی همگرا هستند اما این همگرایی به صورت کامل نیست.

چارچوب مفهومی همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی

چارچوب مفهومی همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی بر پایه پرسش های زیر است:

۱. هدف نهایی اطلاعات حسابداری چیست؟

۲. عملکرد و جهت گیری تحولات اخیر حسابداری چگونه است؟

۳. چگونه سیستم های نوین و فناوری اطلاعات در همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی دخیل هستند؟

با به کارگیری این چارچوب مفهومی، در بخش سه مثال هایی از نتایج این همگرایی ارائه شده است. ویژگی های مشابه این همگرایی رد مطالعه ژوزف و همکاران (۱۹۹۶) مشاهده شده است که نشان می دهد که تاثیر حسابداری مدیریت بر حسابداری مالی در شرکت های بزرگ عضو بورس دیده می شود. همچنین این ویژگی ها توسط گراندلند و لوکا (۱۹۹۸) و لوکا (۲۰۰۷) مستند گردیده است. لوکا (۲۰۰۷) در مطالعه خود در خصوص تغییرات حسابداری مدیریت گزارشی تهیه کرده بود، گزارش وی با تکیه بر سیستم های جداگانه و موازی با هم تهیه شده بود.

هدف نهایی حسابداری

هدف نهایی حسابداری را می توان به دو دسته کنترل و تصمیم گیری تقسیم نمود (زیمرن، ۲۰۰۰) در حسابداری مدیریت، کنترل شامل برنامه ریزی، سایبرنتیک، کنترل های اداری و فرهنگی و همچنین سیستم های پاداش می شود. در حالی که تصمیم گیری شامل تصمیمات استراتژیک و عملیاتی است (مالی و ایکاهیمو، ۲۰۰۳، مالی و براون، ۲۰۰۸). در حسابداری مالی کنترل به مباشرت اشاره دارد که در آن مدیر نسبت به افراد ذینفع پاسخگو است، به ویژه نسبت به سرمایه گذاران. با توجه به منابعی که از طریق آن ها تامین شده است. در فرایند تصمیم گیری اطلاعاتی که برای سرمایه گذاران تهیه

می شود باید ارزیابی شود تا آن ها بتوانند تصمیمات آگاهانه اتخاذ کنند (همر و لایرو ۲۰۰۸). اگرچه به نظر می رسد که روش ها در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی متفاوت از یکدیگر است اما هدف نهایی آن ها شبیه به آن چیزی است که در بالا اشاره شد: تصمیم گیری (MA) ارزیابی (FA) و کنترل (MA) مباشرت (FA). در مجموع حسابداری مدیریت از طریق بهبود در فرایند تصمیم گیری و مدیریت اعضای یک سازمان به خلق ارزش سازمان کمک می کند. حسابداری مدیریت نظامی است که وظیفه آن اندازه گیری و تهیه اطلاعات مالی و عملیاتی است به نحوی که فعالیت مدیران را هدایت نموده، رفتارهای مناسب را برانگیخته و ارزش های مورد نیاز برای دستیابی به اهداف راهبردی سازمان را خلق و پشتیبانی کند. (رهنمای رودپشتی ۱۳۹۲)

حسابداری مدیریت از اهداف کنترلی گذشته نگر به سمت سیستم های اطلاعاتی آینده نگر برای برنامه ریزی راهبردی کنترل و تصمیم گیری حرکت می کند. همچنین بر کنترل های سالانه در محیط های عملیاتی رقابتی محدود و پایدار تمرکز دارد تا نیازهای اطلاعاتی مدیران را به منظور درک عملکرد و کنترل مسئولیت پاسخ گویی در سازمان مرتفع سازد (گرانلند و لوکا ۱۹۹۸، گرانلد و مالی ۲۰۰۲، ایکاهیمو و تایپالینماکی ۲۰۱۰) تغییرات جدید مانند رقابت جهانی، تغییر در نیازهای مشتریان و تغییر در فناوری، محیط عملیاتی کسب و کار را پویا نموده است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲) در نتیجه نیازهای اطلاعاتی جدید برای حسابداری مدیریت پدیدار شده است که در آن اطلاعات با رویکرد آینده نگر به منظور حمایت از برنامه ریزی راهبردی و تصمیم گیری مورد نیاز است (گرانلند و لوکا ۱۹۹۸، کاذر و گولدینگ ۲۰۰۸، گورتزکی و همکاران ۲۰۱۳) با استفاده از اطلاعات حسابداری مالی و به ویژه سیستم های مالی، می توان نقش مباشرت را ایفا نمود که در آن مدیریت در خصوص عملکرد گذشته به ذینفعان پاسخگو است. برای اهداف مباشرت، مدیریت گزارشات مالی فصلی و سالانه به گار می گیرد تا اهداف حسابداری را مرتفع سازد (زف ۲۰۰۵، ایکاهیمو و تایپالینماکی ۲۰۱۰) حسابداری مالی همزمان از حسابداری مباشرت گذشته نگر به ارزیابی آینده نگر تبدیل شده است که به سرمایه گذاران در تصمیم گیری کمک می کند (جونز و لوتر ۲۰۰۵، ایرلی و شولتز ۲۰۰۸، همرو لایرو، ۲۰۰۸). در دو شاخه حسابداری یدر نهایت دارای حوزه های مشابه با اهداف نهایی مشابه هستند (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳)

اگرچه به نظر می رسد که پیشرفت ها در شاخه حسابداری مدیرتی و حسابداری مالی متفاوت باشد، مطالعه اخیر همرو و لایرو (۲۰۰۸) نشان می دهد که این دو مستقل از هم نیستند. مدل تحلیلی آن ها برای نقش مباشرت حسابداری مالی، هیچ دلیل منطقی برای ادغام حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را نشان نداد. حسابداری مالی به طور گسترده به سرمایه گذاران در تصمیم گیری کمک می کند، منطقی است که حسابداری مدیریت را به حسابداری مالی ارتباط دهیم تا اطلاعاتی را برای ارزیابی دارایی های شرکت در صورت های مالی به دست آوریم. میزان دقتی که برای ایجاد سیستم های حسابداری مدیریت شرکت (MAS) مورد نیاز است به صورت مستقیم به ویژگی های حسابداری مالی مرتبط است (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳). بنابراین منطقی است که در بلند مدت این دو شاخه حسابداری به سوی یکدیگر همگرا شوند.

از دیدگاه محدوده به گسترده: به سوی آینده و دید بلند مدت در حسابداری محیط عملیاتی و ماهیت فعالیت های تجاری، به صورت فزاینده ای آینده نگر شده اند. این موضوع الزامات جدیدی را برای حسابداری مدیریت ایجاد نموده است که بیشتر مبتنی بر آینده و تجارت محور گردد. این امر منجر به استفاده از اطلاعات حسابداری آینده نگر، شامل سنجه های غیرمالی گردیده است. همچنین با استفاده از پیش بینی های کوتاه مدت، به جای تکیه بر طرح ها و برنامه های منسوخ و قدیمی به برنامه ریزی فرایندهای کسب و کار کمک می کند (اسکاپینز و جزایری ۲۰۰۳). در حسابداری مدیریت راهبردی، دیدگاه حسابداران بلند مدت است. آن ها شاخص های غیرمالی عملکرد آینده و اطلاعات محیط عملیاتی خارجی مانند بازارها و رقبا را تهیه می کنند (بمانی و کشت ورز ۱۹۹۹، گیلدینگ و همکاران ۲۰۰۰). در عمل یکی از مهمترین ابزارهای مدیریت راهبردی، کارت امتیازدهی متوازن (BSC) است که عناصری را که از نقطه نظر مدیریت و سرمایه گذاران با اهمیت است ثبت می کند. این عناصر شامل معیارهای مهمی است که منجر به یکپارچگی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی می شود. در این راستا وظیفه و نقش حسابداران تغییر خواهد کرد. پژوهشهای زیادی شواهدی برای توسعه حسابداری مدیریت ارائه نمودند که مرتبط با تغییر در نقش حسابداری مدیریت است و حسابداران را به

سمت حمایت از برنامه ریزی و تصمیم گیری های راهبردی در محیط کسب و کار پویا سوق می دهد (ژوزف و همکاران ۱۹۹۶، گرانلند و لوکا ۱۹۹۸، برنز و وایو ۲۰۰۱).

روند جدید حسابداری مالی با تاکید بر ارزش های منصفانه و شفافیت، حرکت از رویکرد مباشرت به سوی رویکرد تصمیم گیری است. تغییر بنیادی در این شاخه، حرکت از حسابداری بهای تمام شده تاریخی به حسابداری ارزش منصفانه است. هدف اصلی حسابداری بهای تمام شده تاریخی ارزیابی اهداف گزارشگری ملای است (پنمن ۲۰۰۷). سیر تکاملی فرایند استاندارد گذاری به سوی حسابداری ارزش منصفانه در دهه ۱۹۹۰ در امریکا آغاز شد (لاندسمن ۲۰۰۷) و با روندی مشابه در سال ۲۰۰۳ در استانداردهای IFRS نیز اتفاق افتاد (تروبرگ ۲۰۰۷).

این توسعه در صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس، اهداف زیر را دنبال می کند، ترازنامه ابزار اولیه برای رساندن اطلاعات به سهامداران است. همه دارایی ها بدهی ها به ارزش منصفانه ثبت می شود، سود اقتصادی صحیح در صورت سود و زیان گزارش می شود یعنی تغییرات در ارزش شرکت در طی سال مالی، و عواید جاری نمی توانند برای پیش بینی عواید آتی مورد استفاده قرار گیرند (پنمن ۲۰۰۷). حسابداری ارزش افزوده منصفانه در اصل شکاف نامتقارن بودن اطلاعات بین سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی را از منظر انتخاب های راهبردی در سطح شرکت و توانایی مدیریت شرکت برای استفاده از این گزینه ها به سوی موفقیت تجاری در آینده پر خواهد کرد. الزامات ارزش منصفانه به عنوان منبع اصلی اطلاعات آینده نگر برای حسابداری ارزش منصفانه چالش های اصلی کیفیت حسابداری مدیریت به نظر می رسند (همرو لاپرو ۲۰۰۸) در مجموع تغییرات اخیر فعالیت با سهامداران و سایر ذی نفعان نقش مباشرت سنتی حسابداری مالی را از پاسخگویی به سهامداران به سوی الزامات شفاف گسترده تر و پاسخ گویی به کل جامعه گسترش داده است. از سوی دیگر همچنین می توان افزایش شفافیت داخلی که توسط سیستم های اطلاعاتی گزارشگری مدیریت فراهم گردیده است را مشاهده کرد. در حالی که حسابداری به شکل کاغذی مرسوم در گذشته گزارش می شود برای مدیران سطوح بالا این امکان وجود دارد که با استفاده از این سیستم های گزارشگری الکترونیکی به ابعاد چندگانه ای از امور مالی در سطوح بالا (درآمد یا سودآوری) دسترسی یابند. این تحولات در وظایف حسابداری در نمودار ۱ نشان داده شده است که همچنین تغییر به سوی جهت گیری وسیع در حسابداری را نشان می دهد. تاکید می کنیم که اطلاعات کوتاه مدت و تاریخی همچنان در حسابداری منعکس می شود همچنین تا اندازه ای به پاسخگویی گسترده تر و آینده نگر تمرکز دارد.

فناوری اطلاعات نوین: به سوی یکپارچگی و همگرایی در حسابداری

در بخش قبلی در خصوص این که حسابداری مدیریت و حسابداری مالی مستقل از یکدیگر نیست بحث شد. در این بخش فناوری اطلاعات به عنوان یک رکن اساسی در ارتباط درونی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی با نقش های مختلف آن در این همگرایی افزوده می شود. نقش هایی که توسط فناوری اطلاعات در فرایندهای حسابداری و کنترل ایفا می شود کل زنجیره نقش ها را از بهبود بهره وری تا نقش واسطه گری پوشش می دهد (گرانلند ۲۰۱۱). فناوری اطلاعات یک محیط اطلاعاتی ایجاد می کند که انجام عملیات به صورت یکپارچه و انعطاف پذیری را تسهیل می کند (ارلیکووسکی ۱۹۹۱، آرنولد و همکاران ۲۰۱۱) و لذا تبدیل به یکی از ارکان اساسی و اجتناب ناپذیر اطلاعات حسابداری گردیده است (گرانلند و مورستن ۲۰۰۳، هیونین و همکاران ۲۰۰۶، گرانلند ۲۰۱۱). این امر تحقق اهداف حسابداری را از طریق استفاده از فناوری هایی نظیر اینترنت و ارتباطات دیجیتال، رهیافت های نرم افزاری و پایگاه داده ها تسهیل نموده است (دیچاو و همکاران، ۲۰۰۷).

سیستم برنامه ریزی منابع سازمان نظامی یکپارچه برای مدیریت واحد تجاری است که از مجموعه ای از نرم افزارهای جامعه تشکیل شده است. این سیستم به گونه ای طراحی شده که می تواند کلیه فعالیت ها و فرایندهای کسب کار در درون سازمان را یکپارچه کرده و شرایط مدیریت یکپارچه را فراهم سازد (راهنمای رودپشتی ۱۳۹۲). تحقیقات جدید نشان می دهد که نوآوری های جدید در فناوری اطلاعات مانند سیستم های برنامه ریزی منابع سازمان هر دو فرایندهای داخلی و خارجی شرکت را پشتیبانی کرده و یکپارچه می نماید. بنابراین مبنای وسیعتری برای کنترل مدیریت ایجاد می کند (گرانلند و مالی ۲۰۰۲، گرانلند و مورستن ۲۰۰۳، هارتمن و واسن ۲۰۰۳، گرانلند و تاپپالینماکی ۲۰۰۵) به صورت مشابه سازمان های تجاری فرایندها و سیستم های حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را یکپارچه می کنند که در آن گزارشگری داخلی شرکت

مبنایی برای گزارشات مدیریت ایجاد می کند (ژوزف و همکاران ۱۹۹۶، گراندلند و لوکا ۱۹۹۸). بر اساس این مطالعات همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی توسط سیستم های اطلاعاتی نوین حسابداری تسهیل شده و یا ایجاد می شود. این سیستم های دیجیتالی هزینه نگهداری پایین تری دارند اگرچه پیاده سازی اغلب هزینه بر است. فناوری اطلاعات می تواند زمان مورد نیاز برای پردازش معاملات و یکپارچه کردن اطلاعات حسابداری را کاهش دهد. همچنین کیفیت اطلاعات یکپارچه شده را افزایش می دهد و در نتیجه جذابیت استفاده از آن بیشتر می شود (برازل و دنگ ۲۰۰۸)

بنابراین دیجیتالی شدن یک پیش نیاز ضروری و یک عنصر کلیدی تسهیل کننده برای همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی در عصر کنونی است (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳)

به منظور درک اثرات فناوری اطلاعات نوین باید بررسی شود که چگونه سیستم ها و فناوری اطلاعات امروزی بر یکپارچگی و همگرایی حسابداری تاثیر می گذارد. اطلاعات مبتنی بر معامله در حسابداری مالی می تواند به عنوان مبنای داده ها جهت مقایسه با بودجه برای حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گیرد و یا می تواند در پایگاه داده ها ذخیره شود و برای پالایش، تبدیل و تحلیل بیشتر در راستای اهداف کنترل و تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد. به عبارت دیگر داده های حسابداری مالی به طور مداوم به عنوان داده های خام در سیستم های اطلاعاتی مبتنی بر مطالعه ذخیره می شوند و در صورت نیاز از طریق یک واسطه یا به واسطه مستقیم به سیستم های اطلاعاتی حسابداری مدیریت که به منظور تحلیل و گزارشگری طراحی شده منتقل می شوند (هوپر و همکاران ۱۹۹۲، ژوزف و همکاران ۱۹۹۶، لوکا ۲۰۰۷)

نمودار ۲ نشان می دهد که چگونه اطلاعات حسابداری مالی به سیستم های اطلاعاتی مدیریت در سطح اصلی فرایند حسابداری پالایش می یابد (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳). در صورتی که سیستم های اطلاعاتی حسابداری یکپارچه تر گردند این مسیر کوتاه تر می شود و بخش عمده ای از واسطه ها حذف می شوند. به صورت مشابه چنانچه داده ها و اطلاعات از حسابداری مالی به حسابداری مدیریت و بالعکس جریان فزاینده ای داشته باشد این دو شاخه همگرا می شوند که در آن یکی از تغییرات احتمالی در حسابداری ناشی از سیستم های برنامه ریزی منابع سازمان و سیستم های اطلاعاتی یکپارچه است (روم و روحده ۲۰۰۷)

نمودار ۲ همچنین با استفاده از چارچوب کنترلی هارتمن و اسن (۲۰۰۳) شکل گرفته است که چارچوب کنترلی را از دیدگاه مدیریت دانش به سیستم های اطلاعاتی و فرایند ارتباط، حمایت از خلق دانش و یکپارچگی، گسترش داده است. این چارچوب شامل سه حوزه برای کنترل سازمان ها می باشد: حوزه اطلاعات، ارتباطات و کسب و کار

اگرچه چارچوب هارتمن و اسن فاقد دو جزء مهم مرتبط با این مقاله است، نخست بر حسابداری مدیریت و کنترل داخلی تاکید دارد و فرایند گزارشگری مبتنی بر حسابداری مالی و ارتباط بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را نادیده گرفته است. دوم ارتباط بین داده، اطلاعات و دانش را که برای تحلیل سطح همگرایی بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی اهمیت داد به روشنی مشخص نکرده است. ارتباط بین این اجزا به صورت مشخص در نمودار ۲ نشان داده شده است و دو حوزه فنی و تکنولوژیکی (T&T) و رفتاری و سازمانی (B&O) برای تحلیل همگرایی تعیین گردیده است.

به منظور افزایش درک نقشی که فناوری اطلاعات در همگرایی ایفا می کند، سطوح متفاوتی از یکپارچگی توسط گراندلند و مالی (۲۰۰۲) مورد بررسی قرار گرفت که می تواند به عنوان یک زنجیره مورد توجه قرار گیرد. سیستم های اطلاعاتی حسابداری متفاوت از راه حل های صفحات گسترده و بسته های نرم افزاری برای سیستم های اطلاعاتی جامع هستند. مانند ماژول ها در سیستم های برنامه ریزی منابع سازمان (دیچاو و موریستن ۲۰۰۵، هیون و همکاران ۲۰۰۵). تاکنون چهار نوع از یکپارچگی حسابداری با فناوری اطلاعات شناسایی گردیده است. نخست یکپارچگی فرا داده که در مواقعی که بسته های نرم افزاری تخصصی یکپارچه به عنوان نرم افزار حسابداری مدیریت، فراداده را از نرم افزار حسابداری مالی می گیرند به توضیح مفاهیم مشترک نیاز دارد. دوم هر دو ماژول های حسابداری مدیریت و حسابداری مالی ممکن است یک سیستم مانند برنامه ریزی منابع سازمان (ERP) یکپارچه باشند. در این مرحله از یکپارچگی داده ها فقط در یک مکان ذخیره و نگهداری می شوند. سوم زمانی که اطلاعات از منابع مختلف با هم ترکیب می شوند مانند داده های تلفیقی برای گزارش مدیریت از یک منبع ذخیره داده به یک سیستم هوشمند کسب و کار. چهارم زمانی که یکپارچه سازی فقط در سطح یک رابط کاربری اتفاق

بیفتد به گونه ای که استفاده کنندگان نمی دانند که اطلاعات از تعدادی پایگاه داده یا منبع داده جمع آوری گردیده است (پالهییم و پروب ۲۰۱۰، پالهییم ۲۰۱۱)

اگر حسابداری مدیریت و حسابداری مالی هر دو ابزارهای یکپارچه و همانندی را به کار گیرند چالش های متعددی به وجود می آید. این چالش ها می توانند در ارتباط با عوامل شخصی باشند مانند طراحی مدل حسابداری در سیستم اطلاعاتی (به عنوان مثال نیاز به استفاده از ضوابط یکسان شناسایی درآمد در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی در مواقعی که مدیر فروش ارزش فروش را پیش بینی می کند اما مدیر شرکت فقط درآمد واقعی را با پیش بینی شده مقایسه می کند)، وجود واحدهای فرعی برای تحلیل و گزارشگری (مانند نیاز به تعریف دقیق مراکز هزینه، اگر شخصیت حقوقی سازمان برای گزارشگری حسابداری مالی و واحد کسب و کار برای گزارشگری حسابداری مدیریت، از ترکیب مراکز هزینه مشابه ساخته شده باشند) یا ضوابط تخصیص سربار (مانند نیاز به استفاده از روش های تخصیص مشابه در بودجه ها و دفتر اداری) (تاپالینماکی و ایکاهیمیو ۲۰۱۳)

برای ایجاد یکپارچگی بیشتر در مواقعی که رابط نرم افزاری برای انتقال داده ها در معاملات ساخته می شود باید تفاوت های حسابداری مدیریت و حسابداری مالی شناسایی شود. به عنوان مثال انتقال داده ها از نرم افزار دفتر داری و سیستم مدیریت ارتباط با مشتری (CRM) به یک پایگاه داده از سیستم گزارشگری چندبعدی مانند پردازش تحلیلی آنلاین یکی از تفاوت های حسابداری مدیریت و حسابداری مالی از الزامات دستوری در حسابداری مالی ناشی می شود. این داده های هنجار محور، اغلب پیش از این که داده ها به سیستم حسابداری مدیریت فرستاده شوند، با ضوابط حسابداری خاص پردازش می شوند. تفاوت مهم دیگری که باید مدنظر قرار گیرد در طراحی و ساخت مدل حسابداری در سیستم های اطلاعاتی حسابداری مدیریت، شامل الزامات سنجش پذیری و انعطاف پذیری برای طراحی است که واکنش سریع و آسان را در مثل های حسابداری برای تغییر در محیط کسب و کار فراهم می نماید. مانند حسابداری ناب (گرانلاند و ماکس ۲۰۰۵) به علاوه رابط کاربری نقش کلیدی در سیستم های اطلاعاتی حسابداری امروزی ایفا می کند.

سیستم های اطلاعاتی حسابداری مبتنی بر تحلیل و بسته های نرم افزاری گزارشگری مدیریت می توانند توسط سطوح مختلف مدیران در سیستم های اطلاعاتی یکپارچه مورد استفاده قرار گیرند (وندرو و ووتر ۲۰۰۲، روم و روحده، ۲۰۰۷). صحت آن ها از نظر اصول و استانداردهای حسابداری مالی و همچنین تکنیک های حسابداری مدیریت ممکن است به طرز قابل توجهی متفاوت باشد. متعاقب آن بسیاری از تصمیمات مهم سیستم های اطلاعاتی توسط حسابداران و اعضای حرفه اتخاذ می شود تا اطمینان حاصل شود که نقطه نظرات و نیازها از نظر دو گروه متفاوت استفاده کنندگان نهایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی مورد توجه قرار گرفته باشد. این تصمیمات به طرح ضوابط حسابداری، واسط بین سیستم های اطلاعاتی حسابداری، طراحی و پیکره بندی مدل های حسابداری مانند پیکره بندی قابلیت ها رد بسته های نرم افزاری حسابداری و ماژول های حسابداری در سیستم های برنامه ریزی منابع سازمان مرتبط می باشد (دیچاو و همکاران، ۲۰۰۷، ونگر و همکاران ۲۰۱۱)

سلطه فناوری اطلاعات ممکن است یک اعتماد کاذب در سیستم های حسابداری ایجاد نماید. به عنوان مثال وقتی ضوابط حسابداری اتوماتیک برای همگرایی داده های حسابداری مالی و اطلاعات حسابداری مدیریت تعریف می شود پیچیدگی بیشتر شده و برای بقا در محیط عملیاتی پویا به رقابت می پردازند. مگر در مواردی که همزمان با تغییرات، مدیریت شده و مجدد تعریف گردند. در غیر این صورت این احتمال وجود دارد که اطلاعات حسابداری ناکافی یا نادرست باشد. در مجموع سیستم های اطلاعاتی یکپارچه ممکن است منجر به وضعیتی شوند که اطلاعات حسابداری برای کنترل عملیاتی یا اطلاعات حسابداری راهبردی آمیخته شود و در نتیجه اطلاعات به کار گرفته شده هیچ یک از کنترل های عملیاتی و راهبردی سازمان را پشتیبانی نکند (کوپر و کاپلن ۱۹۹۸). تغییر مداوم در الزامات حسابداری مدیریت می تواند کیفیت گزارشگری حسابداری مالی را به مخاطره بیندازد.

به منظور مفهوم سازی نقش فناوری اطلاعات در همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی، کوب و همکاران (۱۹۹۵) اصطلاحاتی را با عنوان تسهیل کننده محرک، کاتالیزور و فراهم کننده برای تغییرات حسابداری معرفی نمودند. زمانی که

فعالیت های فناوری اطلاعات به عنوان تسهیل کننده همگرایی تلقی شود نقش فناوری اطلاعات برای وقوع همگرایی لازم است اما کافی نیست.

نقش محرک فناوری اطلاعات اشاره به نفوذ کلی در فرایند همگرایی دارد. در چنین مواردی فناوری اطلاعات زمینه را برای ایجاد تغییرات مهیا می سازد. در قوی ترین حالت، وقتی فناوری اطلاعات فی نفسه همگرایی را ایجاد می کند، نقش یک فراهم کننده همگرایی را ایفا می کند. اگرچه نقش هایی که در بالا اشاره شد به ظاهر ساده و واضح می آیند اما در واقعیت شناسایی و تفکیک آن ها ساده نیست زیرا فناوری اطلاعات به طور همزمان نقش های متعدد یا خصوصیتی از هر یک را به عهده دارد. در مجموع فناوری اطلاعات در سازمان های مختلف نقش های متعدد و گاهی واگرا ایفا می کند. نقش فناوری اطلاعات در حسابداری مدیریت و کنترل مدیریت بیش از این توسط برنز و وایو (۲۰۰۱) و گراندلند (۲۰۰۱) مورد آزمون قرار گرفت اما در حسابداری مالی و ارتباط بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی ناشناخته باقی مانده است.

یافته های علمی پژوهش

در این بخش مثال های تشریحی از آشکارسازی همگرایی بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی ارائه می شود. این همگرایی به طرق مختلف آشکار می شود که در دو حوزه فنی و تکنولوژیکی (T&T) و رفتاری و سازمانی (B&D) تقسیم بندی شده است (ارلیکووسکی ۱۹۹۲، ۱۹۹۱). همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژیکی شامل آشکارسازی و نتایج مرتبط با عناصر فنی و تکنولوژیکی حسابداری و سیستم های اطلاعاتی مربوطه است. در حالی که همگرایی در حوزه رفتاری و سازمانی شامل آشکارسازی و نتایج آن در فرایندهای اجتماعی و سازمانی و همچنین کاربرد اطلاعات حسابداری در خلق دانش می باشد. فعالیت های ترکیب و یکپارچه سازی بیشتر در حوزه فنی و تکنولوژیکی قرار می گیرند مانند قرارداد حسابداری، داده ها در سیستم ها و نرم افزارها، داده های حسابداری یا اطلاعات مرتبط با روش ها و استانداردها یکپارچه سازی عمدی فرایندها و عملکرد حسابداری مدیریت مالی و همگرایی عمدی نقش و وظایف حسابداران، در حوزه رفتاری و سازمانی قرار می گیرد و مرتبط با اطلاعات حسابداری و دانش آن است. در حوزه رفتاری و سازمانی، یکپارچگی و همگرایی همچنین ممکن است به آشکارسازی یا نتایج غیرعمدی منجر شود. در این مقاله روی آن دسته از همگرایی تمرکز داریم که منجر به حرکت از حوزه فنی و تکنولوژیکی به سوی رفتاری و سازمانی می شوند. برای بررسی تحلیلی ابتدا باید این دو حوزه را جداگانه بررسی نمود و سپس ارتباط آن ها را مورد اربایی قرار داد. یک محیط فناوری اطلاعات یکپارچه با سیستم برنامه ریزی منابع سازمان به خودی خود یکپارچگی رابه شرکت نمی آورد اما می تواند طرز فکر اعضای سازمان را تغییر دهد (دیچاو و موریتسن ۲۰۰۵). به علاوه آشکارسازی همگرایی و نتایج آن چند وجهی هستند و می توانند از جنبه های مختلف مورد بررسی قرار گیرند (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳)

همچنین فناوری اطلاعات در طراحی وظایف حسابداری ایفای نقش می کند (لوکاسن و بارودی ۱۹۹۴). مثال دیگری از این همگرایی در افزایش تامین مالی از منابع خارجی آشکار می شود (نیکلسن و همکاران ۲۰۰۶). همچنین این امکان وجود دارد که اطلاعات حسابداری مدیریت به وسیله تهیه کنندگان خدمات حسابداری، جمع آوری گردد. این امر توسط پیشرفت فناوری اطلاعات مهیا شده و تسهیل می گردد. برنامه های نرم افزاری مشخص و رهیافت های مبتنی بر فناوری اطلاعات فقط منجر به همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی نمی شود بلکه فرایندهای حسابداری مدیریت را نیز استاندارد می کند. (گراندلند و لوکا ۱۹۹۸، ایکاهیمو و تایپالینماکی ۲۰۱۰). در مجموع در راستای همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی قواعدی برای شیوه تفکر مدیران ایجاد می شود. برای هیئت مدیره بسیار حائز اهمیت است که تحلیل های مالی با انتظارات بازار سرمایه ترکیب شود و در اختیار آن ها قرار گیرد. در این شرایط زمان بندی دقیق مبتنی بر حسابداری مالی برای اهداف برنامه ریزی و کنترل در حسابداری مدیریت نیز اتخاذ می شود. در این نوع همگرایی، فناوری اطلاعات نقش مستقیمی به عهده ندارد می تواند به ضرورت غیرمستقیم ارائه گزارش در زمان کوتاه تر در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی تسهیل نماید.

مثال دیگر از یکپارچگی طرز تفکر در بودجه بندی بر مبنای هدف است. در این روش هدف کاهش هزینه ها با تمرکز بر تلاش های تمامی دوایر مربوط به یک شرکت است (رهنمای رودپشتی و جلیلی ۱۳۸۸). پیش بینی های تحلیل گران مالی، نقش مهمی در کنترل مالی و فرایند مدیریت شرکت ها ایفا می کند. دلایل محکمی وجود دارد که پیش بینی های تحلیل گران مالی، بر فرایند بودجه بندی تاثیرگذار است و این امر از طریق بررسی امور مالی شرکت در راستای تعیین سود هدف بدست می آید (جنسن ۲۰۰۴). در این مرحله حسابداری مدیریت برای اهداف کنترلی به کار گرفته می شود. همچنین یکپارچگی عمدی منجر به الزامات بیشتر در سازمان می شود تا حسابداری مالی، به عنوان محرک فرایندها به منظور برنامه ریزی و کنترل در حسابداری مدیریت عمل نماید. همچنین در یکپارچگی غیر عمدی نیز اهداف غیرواقعی در سازمان ایجاد می شود که می تواند منجر به مدیریت سود در حسابداری گردد.

لازم به ذکر است که همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی فقط در نتیجه تغییرات با اهمیت ناشی از فناوری در رشته حسابداری نیست. همچنین همگرایی فقط مربوط به شاخه های حسابداری نیست و همه رشته های مرتبط با اقتصاد و تجارت را شامل می شود مانند حسابداری، بازاریابی، مدیریت و سایر رشته های مرتبط. بنابراین منافع زیادی برای پژوهش های بین رشته ای خواهد داشت. در آینده ای نزدیک این همگرایی ادامه می یابد و انتظار می رود که حسابداری به طور کامل یکپارچه گردد (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳). یک راه مبتنی بر فناوری می تواند مبتنی بر XBRL (زبان گزارشگری تجارت) باشد که بین کسب و کار اطلاعات مالی ارتباط برقرار می کند. همچنین به سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان کمک می کند تا اطلاعات خود را بر اساس یک مبنای منظم، مورد استفاده قرار دهند (دی برسنی و گری ۲۰۰۱، دی برسنی و همکاران ۲۰۰۵)

با استفاده از XBRL این امکان فراهم می شود که هر داده به صورت دقیق تعریف شود و مطابق با طبقه بندی استاندارد به سایر اقلام مرتبط گردد (هانتون ۲۰۰۲). در XBRL فناوری اطلاعات به عنوان یک تسهیل کننده همگرایی در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی عمل می کند. به صورت همزمان استانداردسازی طبقه بندی شرکت ها، تحلیل داده ها را برای همه سهامداران بهبود می بخشد و نیز در حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می گیرد (دی برسنی و همکاران ۲۰۰۵، یون و همکاران ۲۰۱۱، آلس و دی برسنی ۲۰۱۲). علاوه بر موارد فوق فناوری اطلاعات نوین برخی از اطلاعات حسابداری را به غیر حسابداران انتقال می دهد و از این رو کل رشته حسابداری را با سایر فرایندهای کسب و کار یکپارچه و همگرا می سازد.

یکی از مهمترین انواع همگرایی مرتبط با استانداردهای حسابداری است که تفاوت های با اهمیتی در نحوه عمل و تصمیم گیری ایجاد نموده است. استانداردهای حسابداری به ویژه آن ها که با اطلاعات آینده نگر مرتبط می باشند و شفافیت بخش ها را افزایش می دهند نقش حسابداری مدیریت در تهیه صورت های مالی مناسب در حسابداری مالی را بالا می برند. این امر نیازمند برآورد جریان های نقدی آتی برای ارزش گذاری منصفانه و ارائه اطلاعات مدیریت در واحدهای تجاری است (همر و لابرو ۲۰۰۸) مثال های دیگر از همگرایی بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی در حزه فنی و تکنولوژیکی شامل حسابداری سرمایه های فکری، گزارشگری داوطلبانه، قیمت گذاری انتقالی، تحلیل رقبا، مشتریان و اندازه گیری عملکرد می باشد (همر و لابرو ۲۰۰۸، ونبرگر و آنجل کورت ۲۰۱۱)

در این بخش چگونگی همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی در حوزه رفتاری و سازمانی مورد بررسی قرار می گیرد. همگرایی در حوزه فنی و تکنولوژیکی یکپارچگی را به سمت حوزه رفتاری و سازمانی سوق می دهد (تایپالینماکی و ایکاهیمو ۲۰۱۳). فناوری اطلاعات تاثیر خود را در حوزه تلاش های ذهنی از طریق تاثیر بر شناخت با تغییر در طرز فکر کارمندان و افزایش چابکی در فرایند تجاری گسترش می دهد (دیچاو و موریتسن ۲۰۰۵، راسچه ۲۰۱۰). هارتمن و واسن (۲۰۰۳) اظهار داشتند که در یک چارچوب کنترلی حوزه کسب و کار (شامل فرایندهای تجاری اصلی، یکپارچگی و خلق دانش، کنترل مدیریت) حوزه ارتباطات (شامل حسابداری مدیریت، کنترل داخلی، انتقال اطلاعات) و حوزه اطلاعات (شامل سیستم های اطلاعات حسابداری و سایر برنامه های کاربردی) از طریق روابط علی به هم ارتباط پیدا می کنند. آن ها ادعا کردند که این علیت ناشی از این حقیقت است که کنترل فرایندها خود نیازمند کنترل است. به بیان دیگر یک روش موثر خلق دانش در

دو حوزه اطلاعات و ارتباطات از طریق فرایندهای موثر برقراری ارتباط بین اطلاعات مربوط و قابل اعتماد و نیز طراحی ساز و کارهای موثر و کارآمد سیستم های اطلاعاتی ایجاد می گردد.

نتیجه گیری و بحث

حسابداری و شاخه های اصلی آن، حسابداری مدیریت و حسابداری مالی در حال تغییر و حرکت رو به جلو هستند. یکی از این تغییرات حرکت به سوی همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی است که در این مقاله در خصوص آن بحث و بررسی صورت گرفت. هدف نهایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی مشابه است که شامل ارزیابی عملکرد گذشته برای اهداف پاسخگویی و اطلاع رسانی و نیز طرح هایی برای آینده جهت اتخاذ تصمیمات منطقی تخصیص سرمایه می باشد. روند اخیر حرکت حسابداری مدیریت از برنامه ریزی و کنترل کوتاه مدت مبتنی بر اطلاعات تاریخی به برنامه ریزی و کنترل راهبردی آینده نگر و همچنین حسابداری مالی از حسابداران بهای تمام شده تاریخی برای اهداف مباشرت، به حسابداری ارزش منصفانه جهت ارزیابی اهداف و تصمیم گیری بوده است. همچنین افزایش شفافیت منجر به نیاز به یک ارتباط نزدیک بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی می شود. در این راستا فناوری اطلاعات می تواند همگرایی را تسهیل کرده کاتالیز کند محرک آن باشد و یا حتی آن را ایجاد نماید. این امر اغلب موارد ابتدا در حوزه فنی و تکنولوژیکی و سپس در حوزه رفتاری و سازمانی پدیدار می شود. آشکارسازی همگرایی و نتایج مشاهده شده آن بر این نکته دلالت دارد که فناوری اطلاعات نقش عمده ای به عنوان تسهیل کننده این فرایند دارد. یکپارچگی سیستم های اطلاعاتی به صورت گسترده ای توسط سازمان ها پذیرفته شده است و روند همگرایی به دلیل رشد فزاینده بسترهای تکنولوژیکی پیشرفته بیشتر از قبل نمایان می شود. آشکارسازی همگرایی و نتایج آن می تواند در حوزه فنی و تکنولوژیکی و همچنین در حوزه رفتاری و سازمانی بررسی شود. در حوزه فنی و تکنولوژیکی، پیشرفت های اخیر مانند گزارشگری داوطلبانه، مقررات بازار سرمایه و سنجش عملکرد شامل عناصر عمده ای از همگرایی است که فناوری اطلاعات در آن نقش عمده ای را ایفا می کند. در حوزه رفتاری و سازمانی نیز دلایل متعددی از یکپارچگی بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی شامل فرایندهای حسابداری نقش حسابداران و کنترل شبکه های تجاری وجود دارد.

سیستم های اندازه گیری عملکرد و سیستم های محرک تصمیم گیری، همگرایی در سطح فنی را به همگرایی در سطح رفتاری تبدیل می کنند و حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را در سطح داده در سیستم اطلاعاتی و سطح اطلاعات در گزارشات، ترکیب می نمایند.

همان گونه که داده ها می توانند از سیستم های اطلاعاتی متعدد با هم ترکیب شوند داده های حسابداری مالی نیز به اطلاعات حسابداری مدیریت تبدیل می شوند. این نوع اطلاعات به عنوان اطلاعات حسابداری یا اطلاعات کنترل مدیریت مورد استفاده قرار می گیرند.

برای افراد شاغل در حرفه حسابداری چارچوب تحلیلی مبتنی بر پژوهش برای ارتقای درک حسابداری همگرا پیشنهاد می شود بدون درک مناسب از تغییرات در حوزه فنی و تکنولوژیکی و نیز حوزه رفتاری و سازمانی، تغییرات در حوزه فنی و تکنولوژیکی ممکن است پیامدهای نامطلوب و غیر منتظره در حوزه رفتاری و سازمانی داشته باشد.

وجود یک چارچوب مفهومی مناسب به درک این روابط کمک خواهد کرد. در حوزه آموزشی و دانشگاهی نیز باید پژوهش های گسترده ای در خصوص همگرایی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی و حوزه های مرتبط با آن صورت گیرد. این امر می تواند تاثیر بسزایی بر درک جامعه از شاخه های حسابداری داشته باشد و وضعیت حسابداری را نه فقط در محیط دانشگاهی بلکه در عمل نیز بهبود بخشد. پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی روش های مختلف همگرایی به صورت تجربی مورد آزمون قرار گیرد.

منابع و مراجع

- [۱] رهنمای رودپشتی، فریدون، سابداری مدیریت راهبردی مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین، انتشارات ترمه، ۱۳۹۲
- [۲] رهنمای رودپشتی، فریدون، جلیلی، محمد، هزینه یابی بر مبنای هدف مبتنی بر ارزش آفرینی، انتشارات ترمه
- [3] Northouse Peter G. (2004). Leadership theory and practice (3r ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- [4] Mappes Thomas A (1988). What is personal ethics and should we be teaching more of it? Teaching Philosophy 11 (1): 33-40.
- [5] Duska Ronald F, Duska Brenda (2003). Accounting ethics. Maiden, MA: Blackwell Publishing
- [6] Ward Suzanne pinac, Ward Dan R, Deck AB (1993). Certified Public Accountants: Ethical perception skills and attitudes on ethics education. Journal of Business Ethics 72(8): 601-610.
- [7] Yi-Hui Ho (2007). Undergraduate accounting students perceptions of accounting ethics: A cross-cultural comparative study. A dissertation submitted to the faculty of the graduate school of the university of Minnesota
- [8] Cohen Jeffret R. Pant Lauiew, Sharp David J. (1995). An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions. Behavioral Research in Accounting 7: 37-64. 23.
- [9] Ketz J. Edward, Miller Paul p.w (1997). Some ethical issues about financial reporting and public accounting and some proposals. In L. A. Ponemon (Ed.), Research on accounting ethics 3: 49-78. Greenwich, CT: JAI Press Inc.
- [10] Mele Danenec (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. Journal of Business Ethics 57(1): 97-109.
- [11] Landry Raymond, Moyes Glen D, Cortes Angelica C. (2004). Ethical perceptions among Hispanic students: Differences by major and gender. Journal of Education for Business 80(2): 102-108.
- [12] Ahadiat N, Mackie JJ (1993). Ethics education in accounting: An investigation of the importance of ethics as a factor in the recruiting decisions of public accounting firms. Journal of Accounting Education 11(2): 243-257
- [13] Armstrong Mary Beth (2002). Ethical issues in accounting. In N. E. Bowie (Ed.), The blacksell guide to business ethics (pp. 145-164). Maiden, MA Blackwell Publishers.
- [14] McDaniel Stephen R. Kinney Lamce, Chalip L (2001). Across-cultural investigation of the ethical dimensions of alcohol and tobacco sports sponsorships. Teaching Business Ethics 5(3): 307330.
- [15] Gowthorpe Catherine, Blake John (1998). Ethical issues in accounting. New York, NY: Routledge.
- [16] Armstrong Mary Beth (1993). Ethics and professionalism for CPAs. Cincinnati, OH: SouthWestern
- [17] Schlegelmilch Bodo B, Robertson Diana C (1995). The influence of country and industry on ethical perceptions of senior executives in the U.S. and Europe. Journal of International Business Studies, 26(4): 859-881.
- [18] Teoh Hai Yap, Serang David Paul, Lim Chui Choo (1999). Individualism-collectivism cultural differences affecting perceptions of unethical practices:

- Some evidence from Australian and Indonesian accounting students. *Teaching Business Ethics* 3(2): 137-153.
- [20] Schumann Paul L (2001). Amoral principles framework for human resource management ethics. *Human Resource Management Review* 77(1/2): 93111.
- [21] Ziegenfuss Douglas E., & Martinson, Otto B. (2002). The IMA code of ethics and IMA members' ethical perception and judgment *Managerial Auditing Journal* 17(4): 165-173.
- [22] Venezia Chiulien Chuang (2005). The ethical reasoning abilities of accounting students. *Journal of American Academy of Business* 6(1): 200-207.
- [23] Velasquez Manuel G. (1992). *Business ethics: Concepts and cases* (3rd ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- [24] Reidenbach R Eric, Robin Donald P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics* 9(8): 639-653
- [25] Reidenbach, R. Eric Robin Donald P. (1988). Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics* 7(11): 871-879.
- [26] Flory Steven M. Phillips Thomns J, Jr, Reidenbach R. Eric Robin Donald P. (1992). A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting *The Accounting Review* 67(2): 284-302 19.
- [27] Dolfsma Wilfred (2006). Accounting as applied ethics: Teaching a discipline. *Journal of Business Ethics* 63(3): 209-215. 20.
- [28] Smith L. Murphy, Smith Katherine T. Mulig Elizabet vallery (2005). Application and assessment of an ethics presentation for accounting and business classes. *Journal of Business Ethics* 61(2): 153-164.
- [29] Cohen Jeffery R. Pant, Laurie W. Sharp David J. (1993 a). A validation and extension of a multidimensional ethics scale. *Journal of Business Ethics* 12(1): 13-26.
- [30] Cohen Jeffery R. Pant Laurie W. Sharp David J. (1996). Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian accountants. *Behavioral Research in Accounting (Supplement)*: 98-119.
- [31] Brody Richard G. Coulter John M, Lin Suming (1999). The effect of national culture on whistleblowing perceptions. *Teaching Business Ethics* 3(4): 385-400
Queensland University of Technology, School of Accountancy
- [32] Bancroft Patricia C (2002). An investigation of moral reasoning as a predictor of ethical awareness, ethical intention and ethical orientation. Unpublished doctoral dissertation, Nova Southeastern University, Florida.
- [33] Roxas Maria L, Stoneback Jane Y. (2004). The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics* 50(2): 149-165.
- [34] Beekun Rafik I, Stedham Yronne, Yamamura Jeanne H. (2003). Business ethics in Brazil and the U.S.: A comparative investigation. *Journal of Business Ethics* 42(3): 267-279.
- [35] Salter Stephen B. Guffey Daryl M. McMillan, Jeffery J (2001). Truth, consequences and culture: A comparative examination of cheating and attitudes about cheating among U.S. and U.K. students. *Journal of Business Ethics* 31(1): 37-50.
- [36] Ponemon Lawrexie A (1993). Can ethics be taught in accounting? *Journal of Accounting Education*, 77(2): 185-209.

- [37] Cruz Cheryl A. Shafer William E. Strawser Jerry R. (2000). A multidimensional analysis of tax practitioners' ethical judgments. *Journal of Business Ethics* 24(3): 223-244. 36.
- [38] Patel Chris (2003). Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. *Journal of International Accounting Research*, 2, 69
- [39] Greenberg Robert R (2001). The relationship of the dit and behavior: A replication. *Issues in Accounting Education* 16(3): 367-380. 96.
- [40] Windsor Carolyn A. Ashkanasy Neal M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organizations and Society* 20(11%): 701-720.
- [41] Sennetti John T. Shawver Tara J. Bancroft Patricia C. (2004). The moral and cultural reasoning of IPO accountants: A small sample study. In C. Jeffrey (Ed.), *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, vol. 9. (pp. 101-127). Oxford, UK: Elsevier Ltd.
- [42] Chan Samuel, Leung Philomena (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal* 21(A): 436-457.
- [43] Cohen Jeffrey R Pant Lauriew W, Sharp David J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics* 30(4): 319-336.
- [44] Thorne Linda (1998). The role of virtue in auditors' ethical decision making: An integration of cognitivedevelopmental and virtue-ethics perspectives. In L. A Ponemon (Ed.), *Research on accounting ethics* 4: 291-308. Stamford, CT: JAI Press Inc.
- [45] Rest James, Narvaez Darcia, Bebeau Muritly J, Thoma Stephen I (1999). *Postconventional moral thinking: A Neo-Kohlbergian approach*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- [46] Karande Kiran, Shankarmahesh Mahesh N. Rao C.P. Rashid Zabid Ma. (2000). Perceived moral intensity, ethical perception, and ethical intention of American and Malaysian managers: A comparative study. *International Business Review* 9: 37-59.53.
- [47] Koehn Daryl. (2000). What is practical judgment? *Professional Ethics Journal* 5(3/4): 3-18.
- [48] Armstrong Mary Beth, Ketz J. Edward, Owsen Dwight (2003). *Ethics education in accounting Moving toward ethical motivation and ethical behavior*
- [49] Arzova S. Burak, Kidwell Linda A. (2004). The ethical behaviours of final year Turkish accountancy students compared with their Australian and Irish counterparts. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 7(3): 385-400.
- [50] O'Leary Conor, Cotter Derry (2000). The ethics of final year accountancy students: An international comparison *Managerial Auditing Journal*, 15(3): 108-115.
- [51] O'Leary Conor, Mohamad Shafi (2005). A bi-national study of accountancy students' ethical attitudes (Working Paper 2005-013). Brisbane, Australia: