فصلنامه پژوهش های مدیریت در جهان اسلام
شماره مجوز: ۸۵۴۹۵ شماره استاندارد بین المللی: ۶۰۹۴-۲۶۷۶ شماره بیست و پنجم (زمستان۱۴۰۴)

بررسی نقش حسابداری مدیریت در کاهش اثر تحریم‌های بین المللی در صنایع ایران

(تاریخ ارسال ۱۴۰۴/۱۰/۱۹ تاریخ پذیرش ۱۴۰۴/۱۲/۰۷)

دکتر فرزاد ایوانی
عضو هیئت علمی دانشگاه رازی کرمانشاه

حاتم جعفری [۱]
دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه رازی کرمانشاه

چکیده

در دهه اخیر، تشدید تحریم‌های بین‌المللی، بنگاه‌های اقتصادی ایران را با عدم‌قطعیت، شوک‌های هزینه‌ای و محدودیت‌های مالی گسترده مواجه کرده و الگوی تصمیم‌گیری مدیریتی را به‌طور جدی تحت تأثیر قرار داده است. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک زیرسیستم اطلاعاتی و قابلیت سازمانی، می‌تواند با بهبود کیفیت اطلاعات، پشتیبانی از تصمیم‌گیری و افزایش انعطاف‌پذیری، نقش مهمی در کاهش اثرات منفی تحریم‌ها ایفا کند. این پژوهش با هدف تبیین این نقش در صنایع ایران انجام شده است. این پژوهش با رویکرد کیفی و با استفاده از تحلیل مضمون انجام شد. داده‌ها از طریق مرور نظام‌مند ادبیات و مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته عمیق با ۱۷ نفر از مدیران ارشد، مدیران مالی و حسابداران صنایع مختلف بورس تهران گردآوری گردید. نمونه‌گیری به‌صورت هدفمند و گلوله‌برفی تا اشباع نظری انجام شد. داده‌ها با نرم‌افزار MAXQDA و طی مراحل کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل و روایی و پایایی یافته‌ها تأیید شد. یافته‌های

---

[۱] نویسنده مسئول

پژوهش نشان داد نقش حسابداری مدیریت در کاهش اثر تحریم‌ها در قالب شش مقوله اصلی تبیین می‌شود: کارکردهای تصمیم‌سازی، ابزارها و تکنیک‌های عملیاتی، مدیریت هزینه و ساختار ارزش، ظرفیت‌ها و بلوغ سازمانی، پیامدهای راهبردی و مالی، محدودیت‌ها و بسترهای محیطی. این مقوله‌ها بیانگر آن‌اند که اثربخشی حسابداری مدیریت مشروط به بهره‌گیری از ابزارهای تطبیقی، آمادگی سازمانی و شرایط نهادی حاکم است.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، تحریم‌های بین المللی، صنایع ایران

مقدمه

در دهه اخیر، تشدید تحریم‌های بین‌المللی علیه اقتصاد ایران، فضای فعالیت بنگاه‌های اقتصادی را با عدم‌قطعیت‌های چندلایه، شوک‌های هزینه‌ای، محدودیت‌های مالی و اختلال در زنجیره‌های تأمین مواجه ساخته است. این تحریم‌ها نه‌تنها دسترسی شرکت‌ها به بازارهای جهانی، منابع ارزی و فناوری‌های نوین را محدود کرده‌اند، بلکه با افزایش نوسانات نرخ ارز، دشوار شدن تأمین مواد اولیه و افزایش هزینه‌های مبادله، الگوی تصمیم‌گیری مدیریتی را به‌طور بنیادین تحت تأثیر قرار داده‌اند (بانک جهانی[۱]، ۲۰۲۲). در چنین شرایطی، بقا و تداوم فعالیت بنگاه‌ها بیش از هر زمان دیگر به توانایی آن‌ها در مدیریت منابع، کنترل هزینه‌ها و اتخاذ تصمیم‌های سریع و مبتنی بر اطلاعات اتکاپذیر وابسته شده است (چریشن[۲]، ۲۰۲۱).

از سوی دیگر، تجربه اقتصادهای تحت تحریم یا مواجه با بحران‌های ساختاری نشان می‌دهد که واکنش سازمان‌ها به شوک‌های بیرونی الزاماً یکسان نیست و تفاوت در عملکرد بنگاه‌ها تا حد زیادی به کیفیت نظام‌های داخلی برنامه‌ریزی و کنترل آن‌ها بازمی‌گردد (نمازی و

[۱] - World Bank
[۲] - Cheratian

مقیمی، ۱۴۰۴). در این میان، حسابداری مدیریت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین زیرسیستم‌های اطلاعاتی سازمان، نقش کلیدی در پشتیبانی از تصمیم‌گیری راهبردی، عملیاتی و تاکتیکی ایفا می‌کند (مالمی و برون[۱]، ۲۰۲۱). ادبیات معاصر حسابداری مدیریت تأکید دارد که این حوزه فراتر از ثبت و گزارش هزینه‌ها، شامل طراحی نظام‌های بودجه‌بندی پویا، تحلیل انحرافات مبتنی بر سناریو، ارزیابی عملکرد چندبعدی و تولید اطلاعات آینده‌نگر برای مواجهه با شرایط عدم‌قطعیت است (اوتلی[۲]، ۲۰۱۶).

در بستر تحریم‌های اقتصادی، اهمیت حسابداری مدیریت دوچندان می‌شود؛ زیرا مدیران با محدودیت منابع، افزایش فشارهای نقدینگی و ریسک‌های پیش‌بینی‌ناپذیر مواجه‌اند و نیاز دارند اثر تصمیم‌های جایگزین را پیش از اجرا ارزیابی کنند (هیبل و کوویین[۳]، ۲۰۲۳). پژوهش‌های بین‌المللی اخیر نشان می‌دهد که استفاده مؤثر از ابزارهای حسابداری مدیریت، نظیر بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، تحلیل حساسیت، هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت و گزارشگری مدیریتی مبتنی بر سناریو، می‌تواند به کاهش آسیب‌پذیری بنگاه‌ها در شرایط بحران و تحریم کمک کند (بیکر و همکاران[۴]، ۲۰۲۲). این ابزارها امکان شناسایی سریع گلوگاه‌های هزینه‌ای، ارزیابی پیامدهای نوسانات ارزی و طراحی راهبردهای جایگزین برای تأمین و تولید را فراهم می‌آورند.

در ایران نیز شماری از مطالعات داخلی بر نقش حسابداری مدیریت در بهبود تصمیم‌گیری مدیران، افزایش کارایی و ارتقای تاب‌آوری سازمانی تأکید کرده‌اند. نتایج این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که بنگاه‌هایی که از نظام‌های پیشرفته‌تر حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند، توان بیشتری در کنترل هزینه‌ها، مدیریت نقدینگی و انطباق با شرایط بی‌ثبات اقتصادی دارند (رستمی‌جاز و همکاران، ۱۴۰۱؛ حسین‌پور و لغویان زاده، ۱۴۰۲). با این

---

۱ - Malmi & Brown
۲ - Otley
۳ - Hiebl & Quinn
۴ - Becker et al.

حال، بخش قابل‌توجهی از این مطالعات یا به‌صورت کلی به شرایط بحران پرداخته‌اند یا نقش تحریم‌ها را به‌عنوان یک شوک ساختاری خاص، به‌طور مستقیم و عمیق تحلیل نکرده‌اند.

نکته قابل‌توجه آن است که تحریم‌های بین‌المللی صرفاً یک عامل بیرونی اقتصادی نیستند، بلکه از طریق تغییر در ساختار هزینه‌ها، الگوی قیمت‌گذاری، روابط تأمین‌کنندگان و حتی رفتار مشتریان، بر تمامی ابعاد تصمیم‌گیری مدیریتی اثر می‌گذارند. از این منظر، حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان یک مکانیزم واسط عمل کند که اثرات بیرونی تحریم‌ها را به اطلاعات قابل‌تحلیل و قابل‌اقدام برای مدیران تبدیل می‌کند (بدفورد و همکاران[۱]، ۲۰۲۳). لاردو و همکاران[۲] (۲۰۲۲) در پژوهش خود بر این نکته تأکید دارند که کارکرد اصلی حسابداری مدیریت در شرایط بحرانی، افزایش شفافیت داخلی، پشتیبانی از تصمیم‌های اقتضایی و تسهیل یادگیری سازمانی در مواجهه با شوک‌های محیطی است.

با وجود اهمیت فزاینده این موضوع، خلأ پژوهشی معناداری در ادبیات داخلی و حتی بین‌المللی در خصوص تبیین دقیق سازوکارهای نقش‌آفرینی حسابداری مدیریت در کاهش اثر تحریم‌های بین‌المللی، به‌ویژه در سطح صنایع مختلف ایران، مشاهده می‌شود. بسیاری از مطالعات موجود یا رویکردی کلان و توصیفی دارند یا به ابزارهای خاصی از حسابداری مدیریت بدون در نظر گرفتن زمینه تحریمی پرداخته‌اند. ازاین‌رو، نیاز به پژوهشی که به‌صورت نظام‌مند و مبتنی بر شواهد تجربی، نقش و کارکرد حسابداری مدیریت را در کاهش اثرات تحریم‌ها تبیین کند، به‌وضوح احساس می‌شود. بر این اساس، پژوهش حاضر می‌کوشد با تمرکز بر صنایع منتخب ایران، نقش حسابداری مدیریت را در کاهش اثرات منفی تحریم‌های بین‌المللی مورد بررسی قرار دهد و نشان دهد چگونه ابزارها و فرایندهای این حوزه می‌توانند به بهبود تصمیم‌گیری، افزایش انعطاف‌پذیری و تقویت تاب‌آوری بنگاه‌ها

---

۱ - Bedford et al.

۲ - Lardo et al.

در شرایط تحریمی کمک کنند. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش، علاوه بر غنای ادبیات نظری، راهنمایی‌های عملی و کاربردی برای مدیران مالی، حسابداران مدیریت و سیاست‌گذاران صنعتی فراهم آورد.

بخش اول: مبانی‌نظری و پیشینه تحقیق

تحریم‌های بین‌المللی به‌عنوان یکی از شدیدترین اشکال مداخلات سیاسی- اقتصادی در سطح بین‌الملل، نوعی **شوک بیرونی ساختاری** محسوب می‌شوند که با ایجاد محدودیت‌های گسترده در حوزه‌های مالی، بانکی، تجاری و فناورانه، بستر فعالیت بنگاه‌ها را به‌طور بنیادین دستخوش تغییر می‌کنند. این شوک‌ها برخلاف نوسانات عادی بازار، ماهیتی پایدار، چند بعدی و پیش‌بینی‌ناپذیر دارند و از همین رو، توان سازگاری سازمان‌ها را به‌صورت جدی به چالش می‌کشند (اوکلو[۱]، ۲۰۲۳). یافته‌های پژوهشی اخیر نشان می‌دهد که آثار تحریم‌ها فراتر از پیامدهای کلان اقتصادی نظیر کاهش رشد اقتصادی، افت سرمایه‌گذاری خارجی و افزایش تورم بوده و به‌صورت مستقیم در سطح بنگاه نیز بروز می‌یابد. در سطح خرد، تحریم‌ها با افزایش هزینه‌های تأمین مالی، محدودسازی کانال‌های پرداخت بین‌المللی، اختلال در واردات مواد اولیه و تجهیزات، و کاهش دسترسی به فناوری‌های نوین، ساختار هزینه شرکت‌ها را دچار بی‌ثباتی می‌کنند. این وضعیت موجب می‌شود جریان‌های نقدی بنگاه‌ها ناپایدار شده و توان برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت و بلندمدت به‌طور محسوسی تضعیف گردد (طالقانی و سولا[۲]، ۲۰۲۵). علاوه بر این، تحریم‌ها از طریق ایجاد اختلال در زنجیره‌های تأمین جهانی، شرکت‌ها را ناگزیر به تغییر تأمین‌کنندگان، استفاده از مسیرهای غیرمستقیم و تحمل هزینه‌های مبادلاتی بالاتر می‌سازند. چنین تغییراتی نه‌تنها بهای تمام‌شده محصولات را افزایش می‌دهد، بلکه قابلیت

---

[۱] - Okello

[۲] - Taleghani & Sola

پیش‌بینی هزینه‌ها و زمان تحویل را نیز کاهش می‌دهد. در نتیجه، بنگاه‌ها با محیطی مواجه می‌شوند که در آن مفروضات ثبات، تداوم و قابلیت اتکای داده‌ها ـ که اساس مدل‌های سنتی برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی است ـ دیگر معتبر نیست (مورائس[۱]، ۲۰۲۰). ازاین‌رو، تحریم‌های بین‌المللی را می‌توان به‌عنوان عاملی دانست که ضرورت بازنگری در نظام‌های اطلاعاتی و کنترلی بنگاه‌ها را برجسته می‌سازد. در چنین بستری، سیستم‌های حسابداری مدیریت منعطف، تحلیلی و مبتنی بر سناریو، نقش حیاتی در کاهش ابهام، پشتیبانی از تصمیم‌گیری و افزایش توان تطبیق‌پذیری سازمان‌ها ایفا می‌کنند. این سیستم‌ها با فراهم‌سازی اطلاعات دقیق درباره هزینه‌ها، جریان‌های نقدی و پیامدهای تصمیمات جایگزین، می‌توانند اثرات منفی تحریم‌ها را تا حدی تعدیل کرده و زمینه را برای تداوم فعالیت بنگاه‌ها فراهم آورند (کیت و آنر، ۲۰۲۱).

حسابداری مدیریت فراتر از یک ابزار ثبت و گزارشگری، به‌عنوان یک سیستم پشتیبان تصمیم‌گیری شناخته می‌شود که اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها، عملکرد، بودجه‌ریزی و پیش‌بینی را در اختیار مدیران قرار می‌دهد. حسابداری مدیریت صرفاً یک ابزار ثبت و گزارشگری داخلی نیست، بلکه به‌عنوان یک **سیستم یکپارچه پشتیبان تصمیم‌گیری** شناخته می‌شود که با تولید و تحلیل اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها، عملکرد، بودجه‌ریزی، کنترل و پیش‌بینی، مدیران را در سطوح مختلف سازمانی یاری می‌دهد. این نظام اطلاعاتی، با تمرکز بر نیازهای تصمیم‌گیری درون‌سازمانی، امکان ارزیابی پیامدهای اقتصادی گزینه‌های مختلف مدیریتی را فراهم کرده و نقش کلیدی در تخصیص بهینه منابع ایفا می‌کند (اوتلی، ۲۰۲۰). در محیط‌هایی که با سطح بالایی از عدم‌قطعیت، نوسان و شوک‌های بیرونی همراه هستند ـ نظیر شرایط تحریمی ـ کارکرد حسابداری مدیریت اهمیتی دوچندان می‌یابد. تحریم‌ها با تضعیف قابلیت پیش‌بینی، افزایش ریسک‌های عملیاتی و مالی و تغییر سریع مفروضات برنامه‌ریزی، اثربخشی مدل‌های تصمیم‌گیری

[۱] - Moraes

سنتی را کاهش می‌دهند. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات به‌موقع، مرتبط و آینده‌نگر، به کاهش ابهام اطلاعاتی کمک کرده و بستر لازم برای تصمیم‌گیری عقلایی و مبتنی بر شواهد را فراهم می‌سازد (ابو عفیفه و صالح[۱]، ۲۰۲۲). شواهد تجربی نشان می‌دهد سازمان‌هایی که از سیستم‌های پیشرفته حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند، توانایی بالاتری در انطباق با شوک‌های محیطی نظیر بحران‌های اقتصادی، نوسانات شدید بازار و تحریم‌های بین‌المللی دارند. این سازمان‌ها نه‌تنها افت عملکرد کمتری را تجربه می‌کنند، بلکه در بسیاری موارد قادرند با بازطراحی ساختار هزینه و فرآیندهای عملیاتی، مزیت رقابتی خود را حفظ یا حتی تقویت کنند (پیرس و همکاران[۲]، ۲۰۲۳).

در مجموع، می‌توان استدلال کرد که حسابداری مدیریت با ایفای نقش محوری در کاهش عدم‌قطعیت اطلاعاتی، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری و افزایش انعطاف‌پذیری سازمانی، بستر لازم برای مقابله مؤثر با پیامدهای منفی تحریم‌ها را فراهم می‌سازد. این نقش، زمانی به حداکثر اثربخشی می‌رسد که سیستم‌های حسابداری مدیریت به‌صورت راهبردی طراحی شده و با نیازهای واقعی تصمیم‌گیری مدیران همسو باشند.

بر اساس نظریه اطلاعات، یکی از پیامدهای اصلی شوک‌های بیرونی نظیر تحریم‌های بین‌المللی، تشدید عدم تقارن اطلاعاتی درون سازمانی است. تحریم‌ها با ایجاد نوسانات شدید در هزینه‌ها، محدودیت‌های مالی و اختلال در زنجیره تأمین، کیفیت، به‌موقع‌بودن و قابلیت اتکای اطلاعات مدیریتی را تضعیف می‌کنند؛ به‌گونه‌ای که مدیران عملیاتی و استراتژیک ناگزیر تصمیمات خود را بر مبنای داده‌های ناقص، تأخیردار یا بعضاً متناقض اتخاذ می‌کنند. این وضعیت، ریسک خطای تصمیم‌گیری را افزایش داده و اثربخشی سیاست‌های مدیریتی را به‌طور معناداری کاهش می‌دهد (بوبریشف و همکاران[۳]، ۲۰۲۰). در

---

۱ - Abu Afifa & Saleh
۲ - Pires et al.
۳ - Bobryshev et al.

چنین شرایطی، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک سازوکار اطلاعاتی کلیدی، نقش محوری در کاهش شکاف اطلاعاتی ایفا می‌کند. از طریق طراحی و ارائه گزارش‌های داخلی به‌موقع، تحلیل‌های هزینه–فایده، پیش‌بینی جریان‌های نقدی و تحلیل سناریوهای جایگزین، حسابداری مدیریت امکان تولید اطلاعات معنادار و تصمیم محور را برای مدیران فراهم می‌سازد. این اطلاعات نه‌تنها سطح عدم‌قطعیت تصمیم‌گیری را کاهش می‌دهد، بلکه موجب همسویی بهتر میان سطوح مختلف مدیریتی و افزایش عقلانیت تصمیمات در شرایط بحرانی می‌شود (شوستر و همکاران[۱]، ۲۰۲۱). از سوی دیگر، نظریه منابع و قابلیت‌ها حسابداری مدیریت را صرفاً یک ابزار فنی یا عملیاتی تلقی نمی‌کند، بلکه آن را به‌عنوان یک **قابلیت سازمانی استراتژیک** می‌نگرد. بر اساس این دیدگاه، سازمان‌ها زمانی می‌توانند به مزیت رقابتی پایدار دست یابند که از قابلیت‌هایی برخوردار باشند که ارزشمند، نادر، تقلیدناپذیر و غیرقابل جایگزین باشند (چانگ و همکاران[۲]، ۲۰۲۳). سیستم‌های پیشرفته حسابداری مدیریت، در صورتی که به‌صورت اثربخش طراحی و نهادینه شوند، می‌توانند واجد این ویژگی‌ها باشند و به بخشی از سرمایه دانشی و سازمانی بنگاه تبدیل شوند (نظری‌پور و حیدری، ۱۴۰۳). در شرایط تحریمی که سازمان‌ها با محدودیت شدید منابع مالی، افزایش هزینه‌های مبادلاتی و کاهش انعطاف‌پذیری عملیاتی مواجه‌اند، قابلیت‌های مبتنی بر حسابداری مدیریت ـ نظیر تحلیل دقیق ساختار هزینه، کنترل و مدیریت نقدینگی، ارزیابی مستمر عملکرد و تحلیل سناریوهای جایگزین ـ اهمیت مضاعفی می‌یابند. این قابلیت‌ها به سازمان اجازه می‌دهند منابع محدود خود را به فعالیت‌های با ارزش‌افزوده بالاتر تخصیص داده، از اتلاف منابع جلوگیری کرده و واکنش‌های استراتژیک متناسب با شدت و دامنه تحریم‌ها اتخاذ کنند. بدین ترتیب، حسابداری مدیریت در چارچوب نظریه

[۱] - Schuster et al.
[۲] - Chang et al.

منابع و قابلیت‌ها، نقشی اساسی در جلوگیری از فرسایش مزیت رقابتی و افزایش تاب‌آوری سازمانی ایفا می‌کند.

ابونی و همکاران (۲۰۲۵) در پژوهشی با عنوان "تأثیر تحریم‌ها بر رفتار گزارشگری شرکت‌ها" نشان دادند که رابطه منفی بین تحریم‌ها و مدیریت سود وجود دارد که نشان‌دهنده رویکردی محافظه‌کارانه‌تر و شفاف‌تر به گزارشگری مالی در طول دوره‌های تحریم است. با این حال، رابطه بین تحریم‌ها و کیفیت گزارشگری پایداری به طور قابل توجهی منفی است که نشان‌دهنده کاهش کیفیت گزارشگری پایداری در زمان تحریم‌ها است. همچنین نتایج نشان داد که تحریم‌های مالی و تجاری تأثیر قابل توجهی دارند، در حالی که تحریم‌های نظامی و سایر انواع تحریم‌ها تأثیر قابل توجهی نشان نمی‌دهند.

اروکین و همکاران[۲۱] (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان " تغییر حسابداری مدیریت به عنوان یک استراتژی توسعه اقتصادی پایدار در دوره‌های پیش از رکود و رکود اقتصادی: شواهدی از روسیه" نشان دادند که در طول بحران، پاسخ‌دهندگان تمایل دارند استفاده از بسیاری از ابزارهای حسابداری مدیریت فعال و پایدار را کنار بگذارند و در عوض بر دستیابی به اثرات فوری و مستقیم بر فروش، سود و سایر پارامترهای عملکرد با به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت کوتاه‌مدت ساده‌تر تمرکز کنند.

ماکارنکو[۳] (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "همگرایی اصول حسابداری مدیریت روسیه و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تحت تحریم‌های متقابل روسیه و اتحادیه اروپا" نشان داد که در شرایط بحرانی مانند اعمال تحریم‌ها بین المللی، اصول حسابداری مدیریت می‌تواند با ارائه اطلاعات دقیق، مدیران بنگاه های اقتصادی رو زیمنه تصمیم گیری در

---

۱ - Abweny et al.
۲ - Erokhin et al.
۳ - Макаренко

شرایط اطمینان یاری رساند. اما استفادهاز تکنیکهای سنتی حسابداری مدیریت در این شرایط نمیتواند راهگشا باشد.

بخش دوم: روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با هدف بررسی نقش حسابداری مدیریت در کاهش اثر تحریم‌های بین المللی در صنایع ایران انجام شده است. برای دستیابی به مدلی که علاوه بر اتکا بر ادبیات نظری، ریشه در واقعیات عملیاتی و چالش‌های ویژه این نهاد مالی داشته باشد، از **رویکرد کیفی** بهره گرفته شد. روش اصلی تحلیل داده‌های کیفی، **تحلیل مضمون (تماتیک)** بود تا از طریق آن، مفاهیم، الگوها و مضامین کلیدی موجود در داده‌های متنی استخراج و در نهایت، چارچوب نظری مدل ساخته شود. گردآوری داده‌ها در دو فاز متوالی و تکمیلی انجام پذیرفت:

۱. **مطالعات اسنادی و کتابخانه‌ای:** در گام اول، با انجام یک **مرور نظام‌مند ادبیات**، مبانی نظری، پیشینه پژوهشی، شاخص‌های کلیدی و مدل‌های مرسوم در حوزه آزمون بحران نقدینگی و اعتباری، هم در سطح بین‌المللی و هم در بستر بانکداری ایران، مورد بررسی قرار گرفت. این فاز مبنایی برای شکل‌گیری چارچوب اولیه تحقیق و طراحی ابزار فاز بعدی فراهم آورد.

۲. **مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته عمیق:** به منظور تعمیق یافته‌های نظری و کشف ابعاد پنهان پژوهش از مصاحبه با خبرگان استفاده شد. جامعه خبرگان، متشکل از مدیران ارشد، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های حاضر در صنایع مختلف بورس اوراق بهادار تهران بودند. **معیارهای انتخاب مشارکت‌کنندگان** شامل داشتن حداقل مدرک کارشناسی ارشد در رشته‌های مرتبط، سابقه مدیریتی یا تخصصی مستقیم در حیطه عملیات و آشنایی با

حسابداری مدیریت بود. به دلیل محدودیت دسترسی به این جامعه تخصصی، از روش نمونه‌گیری **هدفمند** و سپس **گلوله برفی** استفاده شد. فرآیند مصاحبه تا **رسیدن به نقطه اشباع نظری** ادامه یافت که پس از مصاحبه پانزدهم محقق گردید و برای اطمینان، تا مصاحبه هفدهم تداوم یافت. هر مصاحبه به طور میانگین ۹۰ دقیقه به طول انجامید و در محیطی بدون حواس‌پرتی صورت پذیرفت.

به منظور انجام فرآیند مصاحبه، پرسشنامه مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بر مبنای یافته‌های فاز مطالعات اسنادی و چارچوب مفهومی اولیه پژوهش طراحی گردید. سؤالات به گونه‌ای تنظیم شدند که ضمن شفافیت و جلوگیری از سوءتفاهم، امکان کاوش عمیق در تجربیات، دیدگاه‌ها و پیشنهادات خبرگان را فراهم آورند. پیش از آغاز مرحله اصلی، **پایلوت مصاحبه** با حضور دو خبره انجام و نهایی‌سازی سؤالات بر اساس بازخوردهای دریافتی صورت گرفت.

کلیه مصاحبه‌ها ضبط، پیاده‌سازی و سپس با استفاده از **نرم‌افزار تحلیل کیفی** *MAXQDA* و بر اساس مراحل سه‌گانه کدگذاری در تحلیل مضمون (براون و کلارک، ۲۰۰۶) مورد تحلیل قرار گرفتند. این مراحل عبارت بودند از:

۱) **کدگذاری باز:** مطالعه مکرر متون و استخراج کدهای اولیه؛

۲) **کدگذاری محوری:** سازماندهی کدهای مشابه در قالب مضامین فرعی و اصلی؛ و

۳) **کدگذاری انتخابی:** یکپارچه‌سازی و تعریف نهایی مضامین و استخراج الگوی نهایی.

برای افزایش **اعتبار (روایی)** یافته‌های کیفی، از راهبردهای بازبینی توسط مشارکت‌کنندگان (بازخورد) و توافق بین کدگذاران استفاده شد. **پایایی** تحلیل نیز از طریق

کدگذاری مستقل حدود ۲۰ درصد از داده‌ها توسط دو پژوهشگر و محاسبه **ضریب توافق کاپای کوهن** (۰/۹۲۶) تأیید گردید که حاکی از توافق بالا و پایایی قابل قبول است.

در تمام مراحل پژوهش، اصول اخلاقی رعایت شد. مشارکت در مصاحبه کاملاً **داوطلبانه** و مبتنی بر **رضایت آگاهانه** بود. به شرکت‌کنندگان درباره اهداف پژوهش، محرمانه ماندن هویت و اطلاعاتشان و حق انصراف در هر مرحله توضیحات لازم ارائه گردید. داده‌ها به صورت ناشناس کدگذاری و تحلیل شدند.

بخش سوم: یافته‌های پژوهش

در این مطالعه، جهت گردآوری داده‌های کیفی عمیق، از روش مصاحبه نیمه‌ساختیافته استفاده شد. حجم نمونه پژوهش شامل هفده نفر از مدیران ارشد، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های حاضر در صنایع مختلف بورس اوراق بهادار تهران بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند و با معیار دسترسی به دانش و تجربه عملی در زمینه حسابداری مدیریت انتخاب شدند. روند مصاحبه با پرسش‌های کلیدی پیرامون «بررسی نقش حسابداری مدیریت در کاهش اثر تحریم‌های بین المللی در صنایع ایران» آغاز گردید. مسیر پرسشگری در ادامه، به‌صورت پویا و بر اساس پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان توسعه یافت تا ابعاد پیچیده موضوع به طور کامل واکاوی شود. کلیه مصاحبه‌ها با رضایت آگاهانه افراد ضبط و سپس برای تحلیل، کلمه‌به‌کلمه پیاده‌سازی شدند. برای تحلیل داده‌های کیفی، از روش تحلیل محتوای موضوعی با رویکرد استقرایی استفاده گردید. ابتدا متون پیاده‌شده مصاحبه‌ها به‌طور مکرر و عمیق مطالعه شدند تا نویسنده با کلیت داده‌ها آشنا گردد. در مرحله بعد، کدهای اولیه به‌صورت نظام‌مند از درون داده‌ها استخراج شدند. این کدها در چندین دور بازبینی و پالایش گردیدند تا به درون‌مایه‌ها و مقوله‌های معنادار نهایی تبدیل شوند. برای ارائه شفافیت فرآیند تحلیل و اعتباربخشی به یافته‌ها، نمونه‌ای از

نقل‌قول‌های خام مشارکت‌کنندگان به همراه کدهای اولیه استخراج‌شده در جدول ۱ ارائه شده است:

جدول ۱. نمونه نقل قول‌ها مصاحبه شوندگان و کدهای اولیه استخراج شده

نقل قول‌های مصاحبه شوندگان	کدهای اولیه احصا شده
اثربخشی حسابداری مدیریت منوط به عبور از نقش سنتی و حرکت به سمت تصمیم‌سازی است	عبور از حسابداری سنتی، تصمیم‌سازی مدیریتی، بهای تمام‌شده پویا، ناکارآمدی ثبت‌محور
تحریم مسئله‌ای ساختاری است و حسابداری مدیریت توان کاهش واقعی آن را ندارد	اغراق در نقش حسابداری مدیریت، محدودیت ساختاری تحریم، شفاف‌سازی آسیب‌ها
حسابداری مدیریت از طریق تحلیل گلوگاه‌ها و بازطراحی زنجیره ارزش اثر تحریم را تعدیل می‌کند	تحلیل گلوگاه‌ها، حذف هزینه‌های غیرمولد، بازطراحی زنجیره ارزش
ابزارهای حسابداری مدیریت در شرایط تحریم حیاتی و تعیین‌کننده می‌شوند	بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، حسابداری مسئولیت‌پذیری، کاهش حاشیه خطا
ضعف اصلی در اجرا و نهادینه‌سازی حسابداری مدیریت در صنایع ایران است	ضعف پیاده‌سازی، شکاف نظریه و عمل، بی‌توجهی مدیران

حسابداری مدیریت زمینه‌ساز تاب‌آوری و تغییر مدل کسب‌وکار در تحریم است	نهادینه‌سازی، تاب‌آوری سازمانی، تصمیم‌گیری داده‌محور
نقش حسابداری مدیریت وابسته به سیاست‌های کلان و شرایط نهادی است	وابستگی به سیاست‌های کلان، محدودیت نقش مستقل، اثرگذاری مقطعی
حسابداری مدیریت شدت اثر تحریم را کاهش می‌دهد، نه خود تحریم را	کاهش شدت اثر تحریم، نقش میانی، شجاعت مدیریتی

در مرحله تحلیل بعدی، داده‌های کدگذاری‌شده مورد بازبینی مجدد قرار گرفتند. طی این فرآیند، کدهای دارای تشابه معنایی و مفهومی در یک مقوله واحد ادغام شدند، در حالی که برخی کدهای منحصربه‌فرد بدون تغییر باقی ماندند. هم‌زمان، عنوان برخی از درون‌مایه‌ها (تم‌ها) اصلاح گردید تا به‌طور دقیق‌تری محتوای زیرمجموعه خود را بازتاب دهد. جدول (۲) سیر تحول و سازمان‌دهی داده‌ها را از مرحله کدهای اولیه تا شکل‌گیری مضامین فرعی به‌صورت شفاف نمایش می‌دهد.

جدول ۲. کدهای مصاحبه و مضامین فرعی

مفهوم اولیه	شرح مفهوم	کدهای اولیه
تصمیم‌سازی مبتنی بر داده	استفاده از اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری در شرایط تحریم	تحلیل هزینه-فایده، تصمیم‌گیری داده‌محور، اطلاعات به‌موقع
بهای تمام‌شده تطبیقی	تطبیق محاسبه هزینه‌ها با نوسانات ناشی از تحریم	بهای تمام‌شده پویا، تعدیل قیمت مواد اولیه، هزینه‌یابی انعطاف‌پذیر
کنترل و مدیریت هزینه‌ها	تمرکز بر مهار هزینه‌های فزاینده ناشی از تحریم	حذف هزینه‌های غیرمولد، کنترل هزینه ارزی، کاهش اتلاف
بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر	انطباق بودجه با شرایط ناپایدار اقتصادی	بودجه‌بندی پویا، بازنگری مستمر بودجه، سناریونویسی مالی
تحلیل سناریوهای تحریمی	پیش‌بینی و ارزیابی پیامدهای سناریوهای مختلف تحریم	سناریو بدبینانه، سناریو خوش‌بینانه، تحلیل ریسک
تاب‌آوری مالی سازمان	توان سازمان برای بقا و ادامه فعالیت در تحریم	پایداری مالی، کاهش شوک اقتصادی، حفظ نقدینگی
بازطراحی زنجیره ارزش	اصلاح ساختار فعالیت‌ها برای کاهش وابستگی خارجی	بومی‌سازی تأمین، تغییر تأمین‌کننده، کوتاه‌سازی زنجیره

مدیریت گلوگاه‌های هزینه	شناسایی نقاط بحرانی هزینه‌زا در شرایط تحریم	شناسایی گلوگاه، تمرکز هزینه، اولویت‌بندی منابع
شفافیت اطلاعات مدیریتی	افزایش وضوح اطلاعات برای مدیران	گزارش‌های شفاف، افشای هزینه واقعی، کاهش ابهام
مسئولیت‌پذیری مدیریتی	پاسخگویی مدیران بر اساس اطلاعات حسابداری	حسابداری مسئولیت‌پذیری، ارزیابی عملکرد، پاسخگویی
نهادینه‌سازی حسابداری مدیریت	استقرار پایدار سیستم‌های حسابداری مدیریت	استقرار سیستم، فرهنگ استفاده از داده، بلوغ حسابداری
محدودیت‌های ساختاری تحریم	عواملی که خارج از کنترل حسابداری مدیریت هستند	محدودیت ارزی، قطع دسترسی بازار، تحریم بانکی
شکاف نظریه و عمل	فاصله بین دانش حسابداری و اجرای واقعی آن	عدم استفاده مدیریتی، گزارش‌های بلااستفاده، صوری‌بودن
شجاعت و بلوغ مدیریتی	میزان جسارت مدیران در استفاده از داده‌ها	پذیرش واقعیت هزینه، تصمیم‌های سخت، تغییر استراتژی
تغییر مدل کسب‌وکار	سازگاری استراتژیک سازمان با تحریم	تغییر بازار هدف، تنوع محصول، نوآوری سازمانی
کاهش ریسک تصمیم‌گیری	کم‌کردن خطای تصمیم‌ها در فضای عدم‌قطعیت	تحلیل انحرافات، کاهش ریسک، تصمیم آگاهانه

وابستگی به سیاست‌های کلان	تأثیر محیط نهادی بر کارایی حسابداری مدیریت	سیاست ارزی، مقررات دولتی، ثبات اقتصادی
نقش میانی حسابداری مدیریت	نه ناجی مطلق، نه ابزار بی‌اثر	نقش تعدیل‌کننده، کاهش شدت بحران، اثر غیرمستقیم
یادگیری و انطباق سازمانی	یادگیری مستمر سازمان در شرایط تحریم	اصلاح رویه‌ها، یادگیری از بحران، تطبیق ساختاری
تصمیم‌سازی مبتنی بر داده	استفاده از اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری در شرایط تحریم	تحلیل هزینه-فایده، تصمیم‌گیری داده‌محور، اطلاعات به‌موقع
بهای تمام‌شده تطبیقی	تطبیق محاسبه هزینه‌ها با نوسانات ناشی از تحریم	بهای تمام‌شده پویا، تعدیل قیمت مواد اولیه، هزینه‌یابی انعطاف‌پذیر

در نهایت مضامین فرعی با توجه به قرابت معنایی دسته‌بندی و تحت عنوان مضامین اصلی دسته بندی شدند (جدول ۳).

جدول ۳. مفاهیم (مقوله‌های اصلی)

مقوله اصلی (تم)	مفاهیم اولیه تشکیل‌دهنده (از جدول ۲)	شرح کوتاه و نقش در مدل آزمون بحران
کارکردهای تصمیم‌سازی حسابداری مدیریت	تصمیم‌سازی مبتنی بر داده، کاهش ریسک تصمیم‌گیری، نقش میانی حسابداری مدیریت	این مفاهیم مستقیماً به خروجی شناختی و تصمیمی حسابداری مدیریت مربوط‌اند
ابزارها و تکنیک‌های عملیاتی حسابداری مدیریت	بهای تمام‌شده تطبیقی، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، تحلیل سناریوهای تحریمی، مدیریت گلوگاه‌های هزینه	این مفاهیم ابزارهای اجرایی و فنی حسابداری مدیریت را نشان می‌دهند
مدیریت هزینه و ساختار ارزش	کنترل و مدیریت هزینه‌ها، بازطراحی زنجیره ارزش	تمرکز این مقوله بر اصلاح ساختار هزینه و ارزش‌آفرینی در شرایط تحریم است
ظرفیت‌ها و بلوغ سازمانی	نهادینه‌سازی حسابداری مدیریت، شفافیت اطلاعات مدیریتی، مسئولیت‌پذیری مدیریتی، شجاعت و	این مفاهیم به آمادگی درونی سازمان برای بهره‌برداری از حسابداری مدیریت مربوط‌اند

	بلوغ مدیریتی، یادگیری و انطباق سازمانی	
پیامدهای راهبردی و مالی تحریم‌زدایی	تاب‌آوری مالی سازمان، تغییر مدل کسب‌وکار	این مقوله پیامدهای نهایی و قابل مشاهده استفاده مؤثر از حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد
محدودیت‌ها و بسترهای محیطی	محدودیت‌های ساختاری تحریم، وابستگی به سیاست‌های کلان، شکاف نظریه و عمل	این مفاهیم شرایط زمینه‌ای و موانع اثرگذاری حسابداری مدیریت را توضیح می‌دهند

بحث و نتیجه گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در شرایط تحریم‌های بین‌المللی، نه به‌عنوان یک ابزار صرفاً فنی یا کنترلی، بلکه به‌مثابه یک سازوکار تصمیم‌سازی و یک قابلیت سازمانی استراتژیک ایفای نقش می‌کند. نتایج حاصل از تحلیل کیفی دیدگاه خبرگان حاکی از آن است که اثربخشی حسابداری مدیریت در کاهش اثر تحریم‌ها، ماهیتی تدریجی، اقتضایی و مشروط دارد و به‌شدت وابسته به نحوه طراحی، نهادینه‌سازی و میزان استفاده واقعی مدیران از اطلاعات تولیدشده توسط این سیستم است. این یافته، به‌طور مستقیم با استدلال‌های نظری مبتنی بر نظریه اطلاعات و نظریه منابع و قابلیت‌ها هم‌راستا بوده و آن‌ها را در بستر صنایع ایران بسط می‌دهد.

بر اساس نظریه اطلاعات، یکی از پیامدهای اصلی تحریم‌های بین‌المللی، تشدید عدم‌قطعیت و عدم تقارن اطلاعاتی در سازمان‌هاست. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که

تحریم‌ها از طریق نوسانات شدید در هزینه‌های تـأمین، محـدودیت‌هـای ارزی، اخـتلال در زنجیره تأمین و کاهش پیش‌بینی‌پذیری محیط کسب‌وکار، کیفیت و به‌موقع‌بودن اطلاعـات مدیریتی را تضعیف می‌کنند. در چنین شرایطی، مدیران ناگزیر با داده‌های ناقص، تـأخیردار و بعضاً متناقض مواجه‌اند که این امر ریسک خطای تصمیم‌گیری را به‌طور معناداری افزایش می‌دهد. این نتیجه با یافته‌های بوبریشف و همکاران (۲۰۲۰) هم‌خوانی دارد که تحریم‌ها را به‌عنوان یک شوک اطلاعاتی معرفی می‌کنند که عقلانیت تصمیم‌گیری مـدیریتی را تهدیـد می‌کند.

در این بستر، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت از طریق تولید گزارش‌های داخلی به‌موقع، تحلیل‌های هزینه - فایده، تحلیل انحرافات، پیش‌بینی جریان‌هـای نقـدی و طراحی سناریوهای تحریمی، نقش کلیدی در کاهش شکاف اطلاعاتی ایفا می‌کند. این یافته با نتایج شوستر و همکاران (۲۰۲۱) هم‌راستاسـت کـه نشـان مـی‌دهنـد کیفیـت اطلاعـات مدیریتی در شرایط بحرانی، عامل تعیین کننـده در همسـویی سـطوح مختلـف مـدیریتی و کاهش خطای تصمیم‌گیری است. با این حال، یافته‌های این پژوهش یک گام فراتـر رفتـه و نشان می‌دهد که صرف وجود اطلاعات کافی نیست؛ بلکه «تصمیم‌محور بـودن» اطلاعـات و همسویی آن بـا نیازهـای واقعـی مـدیران عملیـاتی و اسـتراتژیک شـرط اصـلی اثربخشـی حسابداری مدیریت در شرایط تحریم است.

از منظر نظریه منابع و قابلیت‌ها، نتایج پژوهش حاضر تأیید می‌کند که حسابداری مـدیریت می‌تواند به‌عنوان یک قابلیت سازمانی استراتژیک تلقی شـود، مشـروط بـر آنکـه بـه‌صـورت اثربخش طراحی و نهادینه گردد. خبرگان مورد مطالعـه بـر ایـن نکتـه تأکیـد داشـتند کـه سیستم‌های پیشرفته حسابداری مدیریت، در صورت نهادینـه‌سـازی، بـه بخشـی از سـرمایه دانشی سازمان تبدیل شـده و واجـد ویژگـی‌هـای ارزشـمندی، دشـواری تقلیـد و غیرقابـل جایگزینی می‌شوند. این یافته با دیدگاه چانگ و همکاران (۲۰۲۳) و نیز نظری‌پور و حیدری

(۱۴۰۳) هم‌سوست که حسابداری مدیریت را فراتر از یک ابزار عملیاتی و به‌عنوان یک منبع مزیت رقابتی پایدار معرفی می‌کنند.

در شرایط تحریمی که سازمان‌ها با محدودیت شدید منابع مالی، افزایش هزینه‌های مبادلاتی و کاهش انعطاف‌پذیری عملیاتی مواجه‌اند، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که قابلیت‌های مبتنی بر حسابداری مدیریت ـ از جمله تحلیل دقیق ساختار هزینه، مدیریت گلوگاه‌های هزینه، کنترل نقدینگی و بازطراحی زنجیره ارزش ـ نقشی اساسی در جلوگیری از اتلاف منابع و تخصیص بهینه آن‌ها ایفا می‌کنند. این نتایج نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت می‌تواند شدت اثر تحریم‌ها را کاهش دهد، هرچند قادر به حذف یا خنثی‌سازی کامل آن‌ها نیست. این تمایز، از منظر تحلیلی بسیار مهم است، زیرا از اغراق در نقش حسابداری مدیریت جلوگیری کرده و آن را در جایگاه واقعی خود قرار می‌دهد.

یافته‌های این پژوهش همچنین نشان داد که اثربخشی حسابداری مدیریت در شرایط تحریم، با چالش‌های جدی اجرایی و نهادی مواجه است. مفاهیمی نظیر شکاف بین نظریه و عمل، استفاده صوری از گزارش‌های مدیریتی و ضعف نهادینه‌سازی، بیانگر آن است که در بسیاری از صنایع ایران، ظرفیت بالقوه حسابداری مدیریت به‌طور کامل بالفعل نشده است. این نتیجه با یافته‌های اروکین و همکاران (۲۰۱۹) هم‌راستاست که نشان دادند در دوره‌های بحران، سازمان‌ها تمایل دارند ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت را کنار گذاشته و به ابزارهای کوتاه‌مدت و ساده‌تر روی آورند. پژوهش حاضر این یافته را در بستر تحریم‌های ایران تأیید کرده و نشان می‌دهد که چنین رویکردی، اگرچه ممکن است در کوتاه‌مدت پاسخ‌گو باشد، اما در بلندمدت به تضعیف قابلیت‌های تصمیم‌سازی سازمان منجر می‌شود.

از سوی دیگر، نتایج پژوهش با یافته‌های ماکارنکو (۲۰۱۹) هم‌خوانی دارد که تأکید می‌کند استفاده از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت در شرایط تحریمی کارآمد نیست. خبرگان مورد مطالعه تصریح کردند که تنها در صورت استفاده از ابزارهای تطبیقی، پویا و

سناریومحور است که حسابداری مدیریت می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری تحت عدم‌قطعیت یاری رساند. این نتیجه نشان می‌دهد که «نوآوری در حسابداری مدیریت» خود به‌عنوان یک عامل کلیدی در کاهش اثر تحریم‌ها مطرح است.

در ارتباط با نتایج پژوهش ابونی و همکاران (۲۰۲۵)، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که اگرچه تحریم‌ها ممکن است به افزایش محافظه‌کاری در گزارشگری مالی منجر شوند، اما در سطح گزارشگری مدیریتی، خطر کاهش کیفیت اطلاعات تصمیم‌ساز همچنان وجود دارد. پژوهش حاضر این شکاف را برجسته می‌کند و نشان می‌دهد که تمرکز صرف بر شفافیت گزارشگری مالی، بدون تقویت حسابداری مدیریت، نمی‌تواند پاسخ‌گوی نیازهای تصمیم‌گیری در شرایط تحریم باشد.

در مجموع، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنایع ایران، در مواجهه با تحریم‌های بین‌المللی، نقشی «تعدیل‌کننده و توانمندساز» ایفا می‌کند. این نقش زمانی به حداکثر اثربخشی می‌رسد که سیستم‌های حسابداری مدیریت به‌صورت راهبردی طراحی شوند، با نیازهای واقعی مدیران همسو باشند، و در بستری از شجاعت مدیریتی، شفافیت اطلاعاتی و یادگیری سازمانی مورد استفاده قرار گیرند. در غیر این صورت، حسابداری مدیریت به ابزاری صوری و کم‌اثر تقلیل یافته و توان ایفای نقش مؤثر در کاهش اثر تحریم‌ها را از دست خواهد داد.

منابع و مآخذ

- حسین‌پور، مهدی؛ لغویان زاده، مسعود. (۱۴۰۲). ارتقای عملکرد مالی سازمان ها با بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک، نشریه پژوهش های پیشرفت و تعالی، ۶(۲)، ۴-۲۶.

- رستمی‌جاز، حمید؛ احمدی، فائق؛ حسینی سارانی، محمدهادی. (۱۴۰۱). نقش ویژگی های سازمانی در رابطه بین شیوه های حسابداری مدیریت و پایداری شرکت، نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۵۷)، ۳۸-۵۸.

- نظری‌پور، محمد؛ حیدری، امیرمحمد. (۱۴۰۳). بررسی عوامل موثر در به کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک با تاکید بر متغیرهای اقتضایی و کنترلی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۱۱۸)، ۷۳۳-۷۶۲.

- نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه. (۱۴۰۴). شبکه کنشگران نوآوری های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت: دیدگاه های شرقی و غربی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۲(۱۲۰)، ۳۹۲-۴۳۱.

- *Abu Afifa, M. M., & Saleh, I. (۲۰۲۲). Management accounting systems effectiveness, perceived environmental uncertainty and companies' performance: the case of Jordanian companies. International Journal of Organizational Analysis, ۳۰(۲), ۲۵۹-۲۸۸.*

- *Abweny, M., Ahmed, R., Benjasak, C., & Nguyen, D. T. (۲۰۲۵). The influence of sanctions on corporate reporting behaviour: International evidence. International Journal of Finance & Economics, ۳۰(۳), ۳۳۲۲-۳۳۳۹.*

- *Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U., & Thaten, M. (۲۰۲۲). Budgeting in times of crisis: Evidence from firms facing environmental uncertainty. Management Accounting Research, ٥٥, ۱۰۰۷۸۳. https://doi.org/۱۰.۱۰۱٦/j.mar.۲۰۲۱.۱۰۰۷۸۳*

- *Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (۲۰۲۲). Management control systems as a package: Opportunities, challenges, and research directions. Accounting, Organizations and Society, ۱۰۳, ۱۰۱۳۷٥. https://doi.org/۱۰.۱۰۱٦/j.aos.۲۰۲۲.۱۰۱۳۷٥*

- *Bobryshev, A. N., Chaykovskaya, L., Dudaev, G. H., Serebryakova, E. A., & Karlov, D. I. (۲۰۲۰). The concept of management accounting in the conditions of uncertainty and risk. Journal of Organizational Research, ٥(۲-۲۰۲۰), ٦٨-٨١.*

- *Chang, K., Lasyoud, A. A., & Osman, D. (۲۰۲۳). Management accounting system: Insights from the decision making theories. Social Sciences & Humanities Open, ٨(۱), ۱۰۰٥۲۹.*

- *Erokhin, V., Endovitsky, D., Bobryshev, A., Kulagina, N., & Ivolga, A. (۲۰۱۹). Management accounting change as a sustainable economic development strategy during pre-recession and recession periods: evidence from Russia. Sustainability, ۱۱(۱۱), ۳۱۳۹.*

- *Hiebl, M. R. W., & Quinn, M. (۲۰۲۳). Management accounting in turbulent times: A review and future research agenda. Journal of Management Control, ۳٤(۱), ۱–۳۰. https://doi.org/۱۰.۱۰۰۷/s۰۰۱۸۷-۰۲۲-۰۰۳٤۹-٦*

- *Keith, A. J., & Ahner, D. K. (۲۰۲۱). A survey of decision making and optimization under uncertainty. Annals of Operations Research, ۳۰۰(۲), ۳۱۹-۳٥۳.*

- *Макаренко, Т. В. (۲۰۱٦). The convergence of russian management accounting principles and ifrs under the mutual*

sanctions of russia and the european union. In интеллектуальный потенциал xxi века (pp. ٦٧-٧٣).

- *Moraes, H. C. (٢٠٢٠). Poverty narratives and power paradoxes in international trade negotiations and beyond.*
- *Okello, K. (٢٠٢٣). Economic sanctions and regime change. Global Journal of International Relations, ١(١), ١٣-٢٣.*
- *Otley, D. (٢٠١٦). The contingency theory of management accounting and control: ١٩٨٠–٢٠١٤. Management Accounting Research, ٣١, ٤٥–٦٢. https://doi.org/١٠.١٠١٦/j.mar.٢٠١٦.٠٢.٠٠١*
- *Pires, R., Alves, M. C. G., & Fernandes, C. (٢٠٢٣). The usefulness of accounting information and management accounting practices under environmental uncertainty. Journal of Risk and Financial Management, ١٦(٢), ١٠٢.*
- *Schuster, P., Heinemann, M., & Cleary, P. (٢٠٢١). Decision-Making Under Uncertainty. In Management Accounting (pp. ١٠٥-١٢٤). Cham: Springer International Publishing.*
- *Taleghani, M., & Sola, M. J. (٢٠٢٥). A Study of the Impact of International Sanctions on Iran's Oil Industry: From a Supply Chain Perspective. International Journal of Applied Engineering Research, ٢٠(٣), ٥٠١-٥٠٧.*
- *World Bank. (٢٠٢٢). Iran economic monitor: Weathering economic uncertainty. World Bank Publications.*