Journal Website

Article history:
Received 25 March 2026
Revised 7 July 2026
Accepted 71 August 2026
Published online 06 November 2027

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 6, Issue 4, pp 1-24

E-ISSN: 3041-8933

# Managerial Resistance to the Adoption of Modern Management Accounting Systems from the Perspective of Change Management

Maryam Bandanipour[1], Javad Rahdarpour[2*],

[1] Department of Management and accounting, technical and vocational university (TVU), Tehran, Iran
[2] Department of Management, ZAB.C., Islamic Azad University, Zabol, Iran

*** Corresponding author email address**: drjrahdarpour@iau.ac.ir

A r t i c l e  I n f o

**Article type:**
*Original Research*

**How to cite this article:**
Bandanipour, M., Rahdarpour, J. (2026). Managerial Resistance to the Adoption of Modern Management Accounting Systems from the Perspective of Change Management. *Dynamic Management and Business Analysis, 6*(4), 1-24.
https://doi.org/10.61838/dmbaj.4.4.1

© 2025 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

A B S T R A C T

**Objective:** This study aimed to explain the dynamics, underlying determinants, and patterns of managerial resistance to the adoption of modern management accounting systems from a change management perspective.

**Methodology:** This qualitative study was conducted within an interpretivist paradigm using a case study strategy. Participants comprised 12 senior and middle managers from four medium- and large-sized manufacturing organizations in Tehran Province, selected through purposive sampling until theoretical saturation was achieved. Data were collected through semi-structured interviews, 32 hours of participant observation, and the review of 27 organizational documents. The data were analyzed using a six-phase thematic analysis procedure. Methodological rigor was enhanced through member checking, data-source triangulation, documentation of the research process, reflexive notes, and peer debriefing.

**Findings:** The analysis yielded 240 basic codes, 28 subthemes, and nine overarching themes: perceived threats to managerial position and power, fear of transparency and surveillance, technical and skill-related concerns, distrust in the system and implementation process, operational and cost concerns, cultural and organizational misalignment, collective and group resistance, fear of individual and occupational consequences, and weaknesses in the change management process. The findings demonstrated that managerial resistance is a multilayered and dialectical phenomenon emerging from interactions among individual, group, and structural factors. Perceived threats to power, transparency, and managerial autonomy constituted the central core of resistance. Resistance frequently manifested in covert and passive forms. Senior managers predominantly expressed strategic concerns regarding control, organizational position, and costs, whereas middle managers emphasized workload, technical competence, performance evaluation, and operational consequences.

**Conclusion:** Managerial resistance to modern management accounting systems should not be regarded merely as an individual or technical obstacle; rather, it represents a dynamic and context-dependent process shaped through interactions between managerial perceptions and organizational culture, structure, and change practices. The proposed concept of "dialectical resistance" suggests that resistance can serve not only as an impediment but also as a source of feedback for identifying weaknesses in change initiatives and promoting organizational learning. Successful implementation therefore requires managerial participation, comprehensive training, transparent communication, sensitivity to managerial and professional differences, and contextual adaptation of management accounting systems to organizational and cultural conditions.

***Keywords:*** *Managerial Resistance, Modern Management Accounting Systems, Change Management, Dialectical Resistance, Qualitative Research, Thematic Analysis*

## EXTENDED ABSTRACT

### Introduction

The accelerating pace of digital transformation, technological innovation, sustainability requirements, and competitive pressure has significantly reshaped the role of management accounting within contemporary organizations. Management accounting is no longer confined to historical cost reporting and routine financial control; rather, it increasingly functions as a strategic information system that supports planning, performance evaluation, resource allocation, organizational learning, and long-term value creation. The evolution of the field has therefore been accompanied by a growing emphasis on integrated, forward-looking, and analytically sophisticated approaches capable of responding to complex managerial environments (Scapens & Bromwich, 2010). Recent developments in digitalization and sustainability have further intensified this transformation by encouraging organizations to adopt modern management accounting systems that incorporate advanced analytics, nonfinancial indicators, multidimensional performance measures, and technologically enabled decision-support mechanisms (Yousef et al., 2026). Such systems may contribute to organizational performance, strategic alignment, and sustainability when they are effectively adapted to organizational needs (Khoshnavā et al., 2022; Malchi et al., 2024).

However, the adoption of modern management accounting systems is not merely a technical process. Changes in management accounting often alter established routines, reporting relationships, decision rights, performance criteria, and patterns of accountability. Consequently, implementation can affect organizational culture, professional identities, managerial autonomy, and existing power relations (Burns et al., 2003). Studies of management accounting change emphasize that new systems become embedded only when their technical design is accompanied by appropriate organizational and behavioral change processes (Hopper & Bui, 2023; Masschelein, 2024). The effectiveness of modern management accounting tools is also contingent upon organizational characteristics, managerial requirements, structural conditions, and the degree of fit between the system and its specific context (Hejazi & Lotfi-Aghal, 2022; Yaghoubian et al., 2021).

Among the most significant barriers to successful implementation is managerial resistance to change. Resistance may appear in explicit forms such as direct opposition, criticism, or refusal, but it may also emerge through delayed cooperation, limited information sharing, passive noncompliance, or symbolic acceptance without behavioral commitment. Contemporary change-management literature no longer regards resistance solely as irrational obstruction. Instead, it may represent a meaningful response to perceived threats, uncertainties, implementation deficiencies, conflicting interests, or problematic aspects of the change process (Ford & Ford, 2022). Resistance may therefore provide potentially valuable information about organizational weaknesses and can become a source of adaptation and learning if it is recognized and constructively managed (Nagel, 2025).

Managerial resistance is particularly important because managers occupy a dual position in organizational change: they are expected to facilitate and legitimize change while simultaneously experiencing its consequences. Leadership behavior can influence organizational readiness and shape employee responses across both micro and macro levels (Oreg & Berson, 2019). Managers may resist when they perceive new systems as threatening their autonomy, competence, professional standing, or influence.

Cognitive and affective processes are therefore central to understanding resistance, because reactions to change are shaped not only by objective consequences but also by beliefs, emotions, expectations, and interpretations (Bovey & Hede, 2021). Effective change management consequently requires participation, communication, readiness development, trust, training, and attention to the human dimensions of organizational transformation (Cameron & Green, 2020; Hayes, 2021; Lauer, 2021).

The sensitivity of managerial resistance is even greater in management accounting because accounting systems are directly connected with transparency, performance monitoring, control, and accountability. By expanding the visibility and traceability of managerial performance, modern systems may be interpreted as mechanisms that redistribute power or restrict discretionary decision-making. Evidence from accounting change indicates that resistance is frequently intertwined with organizational control and power relations rather than being attributable simply to technological inadequacy (Baxter & Chua, 2020). Critical perspectives likewise emphasize that organizational change occurs within political and power-laden environments in which actors may defend established interests and positions (McCabe, 2020). Organizational culture and institutional norms are also influential because accounting practices are embedded within broader systems of values, expectations, and established routines (Ghanbari & Vafaei-Rizi, 2013; Shojaei et al., 2017).

Furthermore, technological competence and organizational maturity can affect responses to implementation. Inadequate knowledge and limited technological skills may intensify insecurity and resistance among managers who fear that new systems will expose weaknesses in their competencies (Maleki Eskouei et al., 2023). The broader expansion of digital management technologies has similarly increased the importance of managerial adaptability and technological readiness (Mobedi, 2018). Organizations with higher levels of management accounting maturity may be better prepared to incorporate advanced systems, whereas transition from lower to higher maturity requires coordinated changes in capabilities, structures, and managerial behavior (Naser Torabi et al., 2021). Organizational change management can play a major role in facilitating this progression (Naser Torabi et al., 2022). Governance structures also shape the environment in which such systems are introduced, particularly through their effects on transparency, accountability, and strategic management accounting practices (Sahari & Heydarpour, 2023).

Accordingly, managerial resistance to modern management accounting systems should be examined as a multidimensional and context-dependent phenomenon involving psychological, technical, cultural, structural, political, and process-related factors. Recent approaches to change management highlight the need for multiple perspectives rather than universal prescriptions (Palmer et al., 2022; Senior et al., 2020; Sveningsson & Sörgärde, 2020). Similarly, the integration of change management with management accounting implementation requires simultaneous attention to system design and organizational dynamics (Leto, 2025). Therefore, the present study aimed to explain the dynamics of managerial resistance to the adoption of modern management accounting systems from the perspective of change management.

**Methods and Materials**

This study employed a qualitative approach within an interpretivist paradigm because the phenomenon under investigation was closely associated with managers' perceptions, interpretations, experiences, and context-dependent meanings. An inductive logic was adopted to allow concepts and



E-ISSN: 3041-8933

patterns to emerge from the empirical data rather than being imposed through predetermined categories. A qualitative case-study strategy was used to investigate managerial resistance in the natural organizational environment.

The study population consisted of senior and middle managers from four medium- and large-sized manufacturing organizations in Tehran Province that had experienced the implementation or upgrading of management accounting systems. Participants were selected through purposive sampling based on direct involvement in the implementation process, at least five years of managerial experience, participation in relevant decision-making, and willingness to describe their experiences. Sampling continued until theoretical saturation was reached, resulting in a final sample of 12 managers, including six senior and six middle managers.

Data were collected through three complementary sources. The primary source was semi-structured interviews conducted with all participants. Interviews lasted between 45 and 90 minutes and focused on experiences of organizational change, perceptions of new systems, perceived benefits and disadvantages, emotional and cognitive reactions, implementation challenges, and coping strategies. In addition, the researcher conducted 32 hours of participant observation across six implementation-related meetings and organizational interactions. Twenty-seven organizational documents, including project reports, meeting minutes, implementation instructions, internal correspondence, and performance evaluation documents, were also reviewed. This triangulation of data sources strengthened the depth and credibility of the analysis.

The data were analyzed using a six-phase thematic analysis process. Interview transcripts, observation notes, and organizational documents were repeatedly reviewed, coded, compared, and organized into progressively higher levels of conceptual abstraction. Credibility was enhanced through member checking with participating managers, data-source triangulation, peer review, reflexive note-taking, and systematic documentation of the research process.

**Findings**

The thematic analysis generated 240 basic codes, which were organized into 28 subthemes and subsequently consolidated into nine main themes. These themes were: perceived threat to position and power; fear of transparency and surveillance; technical and skill-related concerns; distrust in the system and implementation process; operational and cost concerns; cultural and organizational misalignment; collective and group resistance; fear of individual and occupational consequences; and weaknesses in the change management process.

The first theme indicated that managers frequently interpreted modern management accounting systems as potential threats to managerial authority, decision-making discretion, and professional influence. Concerns about reduced autonomy and changes in established power relations were repeatedly identified. The second theme showed that increased transparency and monitoring were often associated with fears of greater accountability, exposure of errors, and negative performance evaluation.

Technical and skill-related concerns included perceived system complexity, insufficient technological knowledge, difficulties in adapting to unfamiliar tools, and attachment to established routines. Distrust in the system and implementation process was reflected in doubts regarding data accuracy, skepticism about claimed benefits, negative memories of previous failed change initiatives, and beliefs that existing systems were adequate.

Operational and cost concerns centered on increased workload, additional time requirements, hidden implementation expenses, training costs, maintenance demands, and possible disruption of routine operations. Cultural and organizational misalignment was evident when managers perceived new systems as inconsistent with organizational values, professional norms, or actual operational conditions.

Resistance was also strongly social. Participants described group alignment, shared opposition, and the formation of negative collective attitudes, particularly among middle managers. Concerns about personal and occupational consequences included fear of marginalization, damage to career advancement, reduced status, and replacement due to inadequate technical competence. Finally, weaknesses in change management included insufficient managerial involvement in decision-making, inadequate preparation and training, limited communication of benefits, and perceptions that change had been imposed from higher organizational levels.

Comparison across managerial levels revealed distinctive patterns. Senior managers were more concerned with strategic control, organizational power, large-scale costs, and broader structural consequences, whereas middle managers emphasized workload, technical competence, performance evaluation, and immediate operational difficulties. Differences were also observed across professional backgrounds. Managers with accounting expertise expressed greater concern about data accuracy and reliability, while those with industrial management backgrounds focused more strongly on operational efficiency and hidden costs.

The analysis further demonstrated that resistance frequently appeared in covert and passive forms. Some managers formally expressed support in official meetings while subsequently delaying data submission, reducing cooperation, or engaging only minimally with implementation teams. Overall, the findings indicated that managerial resistance was multilayered, dynamic, and dialectical, emerging through interactions among individual interpretations, group processes, system characteristics, organizational culture, structural conditions, and change-management practices.

**Discussion and Conclusion**

The findings demonstrate that resistance to modern management accounting systems cannot be adequately explained as a simple unwillingness to adopt new technology. Instead, managerial resistance reflects a complex interaction between perceived threats, professional concerns, group dynamics, cultural compatibility, organizational structures, and the quality of implementation. The central role of perceived threats to power, transparency, and autonomy suggests that managers evaluate new accounting systems not only according to their technical usefulness but also according to how these systems may alter their position within the organization.

The strong presence of psychological and skill-related concerns further indicates that resistance is partly rooted in uncertainty about personal competence and future consequences. Managers who feel insufficiently prepared for new technologies may interpret implementation as a challenge to their professional identity. Consequently, technical training alone is unlikely to be sufficient unless it is accompanied by efforts to explain the rationale for change, build confidence, and address emotional concerns.

The findings concerning collective resistance show that managerial reactions are socially constructed rather than purely individual. Group discussion and shared interpretation may amplify concerns and transform personal reservations into collective opposition. This is particularly important


E-ISSN: 3041-8933

among middle managers, who often occupy the interface between strategic decisions and operational implementation. Their participation can therefore either facilitate or obstruct organizational transformation.

A further important conclusion is that resistance is partly generated by weaknesses in the change process itself. Managers who are excluded from decision-making, insufficiently informed, or inadequately trained are more likely to experience implementation as imposed and unfair. This suggests that resistance should not automatically be interpreted as a personal deficiency. In many situations, it can function as diagnostic feedback regarding shortcomings in communication, system design, cultural alignment, or implementation strategy.

The study therefore proposes the concept of "dialectical resistance" to describe resistance as an evolving process created through reciprocal interaction between managers and organizational structures. Resistance both responds to change and influences its subsequent trajectory. Under this interpretation, resistance may obstruct implementation, but it may also provide information that helps organizations identify blind spots and adjust implementation strategies.

In conclusion, successful adoption of modern management accounting systems requires an integrated and context-sensitive change-management approach. Organizations should address technical, behavioral, cultural, structural, and political dimensions simultaneously. Meaningful managerial participation, transparent communication, differentiated training, sensitivity to organizational culture, and adaptation of systems to professional and operational realities are essential. When resistance is interpreted constructively rather than suppressed, it can be transformed from an obstacle into a source of organizational learning, implementation refinement, and more sustainable change.




شاپای الکترونیکی: ۸۹۳۳-۳۰۴۱

# مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار

دوره ۶، شماره ۴، صفحه ۲۴-۱

وبسایت مجله

تاریخچه مقاله
دریافت شده در تاریخ ۵ فروردین ۱۴۰۵
اصلاح شده در تاریخ ۱۶ تیر ۱۴۰۵
پذیرفته شده در تاریخ ۲۶ مرداد ۱۴۰۵
منتشر شده در تاریخ ۱۵ آبان ۱۴۰۶

# مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر

مریم بندانی پور[۱]، جواد راهدار پور[۲*]

۱.گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، تهران، ایران
۱. گروه مدیریت، واحد زابل، دانشگاه آزاد اسلامی، زابل، ایران

*ایمیل نویسنده مسئول: drjrahdarpour@iau.ac.ir

اطلاعات مقاله

**نوع مقاله**
*پژوهشی اصیل*

**نحوه استناد به این مقاله:**
بندانی پور، مریم.، راهدارپور، جواد.(۱۴۰۵). مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر. *مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار*، ۶(۴)، ۲۴-۱.

© ۱۴۰۴ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به‌صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

## چکیده

**هدف:** پژوهش حاضر با هدف تبیین پویایی‌ها، عوامل زمینه‌ساز و الگوهای مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر انجام شد. **روش‌شناسی:** این پژوهش با رویکرد کیفی، پارادایم تفسیرگرایی و راهبرد مطالعه موردی انجام شد. مشارکت‌کنندگان شامل ۱۲ مدیر ارشد و میانی از چهار سازمان تولیدی متوسط و بزرگ در استان تهران بودند که به روش نمونه‌گیری هدفمند و تا دستیابی به اشباع نظری انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، ۳۲ ساعت مشاهده مشارکتی و بررسی ۲۷ سند سازمانی گردآوری شدند. تحلیل داده‌ها با استفاده از روش تحلیل مضمون شش‌مرحله‌ای انجام گرفت. برای افزایش استحکام روش‌شناختی، از بازبینی مشارکت‌کنندگان، مثلث‌سازی منابع داده، مستندسازی مسیر پژوهش، یادداشت‌های تأملی و بازبینی همتا استفاده شد. **یافته‌ها:** تحلیل داده‌ها به استخراج ۲۴۰ کد پایه، ۲۸ مضمون فرعی و ۹ مضمون اصلی شامل تهدید درک‌شده نسبت به جایگاه و قدرت، هراس از شفافیت و نظارت، نگرانی‌های فنی و مهارتی، بی‌اعتمادی به سیستم و فرایند، دغدغه‌های عملیاتی و هزینه‌ای، ناهماهنگی فرهنگی و سازمانی، مقاومت جمعی و گروهی، ترس از پیامدهای فردی و شغلی، و ضعف در فرایند مدیریت تغییر منجر شد. یافته‌ها نشان داد مقاومت مدیران ماهیتی چندلایه و دیالکتیکی دارد و از تعامل عوامل فردی، گروهی و ساختاری شکل می‌گیرد. ادراک تهدید نسبت به قدرت، شفافیت و خودمختاری، هسته مرکزی مقاومت بود. همچنین، مقاومت غالباً به‌صورت پنهان و منفعلانه بروز می‌یافت. مدیران ارشد بیشتر نگرانی‌های راهبردی و مرتبط با کنترل و هزینه داشتند، درحالی‌که مدیران میانی بیشتر بر بار کاری، مهارت، ارزیابی عملکرد و پیامدهای عملیاتی تأکید می‌کردند. **نتیجه‌گیری:** مقاومت مدیران در برابر سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را نمی‌توان صرفاً یک مانع فردی یا فنی تلقی کرد، بلکه باید آن را فرایندی پویا و زمینه‌مند دانست که از تعامل ادراکات مدیران با فرهنگ، ساختار و شیوه مدیریت تغییر شکل می‌گیرد. مفهوم «مقاومت دیالکتیکی» نشان می‌دهد که مقاومت می‌تواند علاوه بر ایجاد مانع، منبعی برای شناسایی کاستی‌های فرایند تغییر و یادگیری سازمانی باشد. بنابراین، مدیریت موفق تغییر مستلزم مشارکت مدیران، آموزش جامع، ارتباطات شفاف، توجه به تفاوت‌های مدیریتی و تخصصی، و بومی‌سازی سیستم‌ها متناسب با زمینه فرهنگی و سازمانی است.

**کلیدواژگان:** *مقاومت مدیران، سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت، مدیریت تغییر، مقاومت دیالکتیکی، پژوهش کیفی، تحلیل مضمون*

**مقدمه**

تحولات شتابان محیط کسب‌وکار، دیجیتالی‌شدن فرایندهای سازمانی، گسترش فناوری‌های اطلاعاتی، افزایش پیچیدگی زنجیره‌های ارزش و تشدید فشارهای رقابتی، سازمان‌ها را ناگزیر ساخته است که در شیوه‌های تصمیم‌گیری، کنترل، ارزیابی عملکرد و تخصیص منابع خود بازنگری کنند. در چنین شرایطی، اتکا به نظام‌های سنتی حسابداری مدیریت که عمدتاً بر اطلاعات تاریخی، شاخص‌های مالی و گزارش‌های دوره‌ای استوارند، دیگر برای پاسخ‌گویی به نیازهای پیچیده و پویای مدیران کافی به نظر نمی‌رسد. پژوهش‌های حوزه حسابداری مدیریت طی دهه‌های اخیر نیز نشان داده‌اند که این حوزه از یک کارکرد صرفاً فنی و گزارش‌محور به یک کارکرد راهبردی، تحلیلی و آینده‌نگر در سازمان تحول یافته است و باید بتواند اطلاعاتی متناسب با محیط‌های متغیر و تصمیم‌گیری‌های چندبعدی فراهم آورد (Scapens & Bromwich, 2010). در همین راستا، نوآوری‌های حسابداری مدیریت در عصر دیجیتالی‌شدن و پایداری، به سمت بهره‌گیری گسترده‌تر از تحلیل‌های پیشرفته، داده‌های غیرمالی، یکپارچه‌سازی فناوری و پیوند نزدیک‌تر با راهبردهای سازمانی حرکت کرده‌اند (Yousef et al., 2026). بنابراین، استقرار سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را می‌توان بخشی از فرایند گسترده‌تر تحول سازمانی دانست که بر نحوه تولید، پردازش، تفسیر و استفاده از اطلاعات مدیریتی تأثیر می‌گذارد.

سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت، مجموعه‌ای از روش‌ها، ابزارها و سازوکارهایی را دربرمی‌گیرند که هدف آنها فراتر رفتن از گزارشگری مالی سنتی و فراهم‌کردن اطلاعاتی جامع‌تر برای برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری راهبردی است. استفاده از روش‌های جدید ارزیابی عملکرد، حسابداری مدیریت راهبردی، ابزارهای مبتنی بر فناوری و سازوکارهای تحلیلی پیشرفته می‌تواند ظرفیت سازمان‌ها را برای پاسخ‌گویی به تغییرات محیطی افزایش دهد و امکان ارتباط بهتر میان اهداف راهبردی و عملکرد عملیاتی را فراهم سازد (Yaghoubian et al., 2021). شواهد داخلی نیز نشان می‌دهد که به‌کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌تواند با بهبود عملکرد سازمانی همراه باشد و زمینه استفاده اثربخش‌تر از اطلاعات مدیریتی را ایجاد کند (Khoshnavā et al., 2022). علاوه بر این، این روش‌ها در حوزه‌هایی مانند ارتقای پایداری شرکتی و توجه هم‌زمان به ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیط‌زیستی اهمیت بیشتری پیدا کرده‌اند و از حسابداری مدیریت انتظار می‌رود نقشی فعال در حمایت از اهداف پایداری ایفا کند (Malchi et al., 2024).

با وجود ظرفیت‌های یادشده، تجربه سازمان‌ها نشان داده است که موفقیت در استقرار ابزارها و سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت صرفاً به کیفیت فنی، امکانات نرم‌افزاری یا قابلیت‌های تحلیلی آنها وابسته نیست. تغییر در حسابداری مدیریت، در عمل، مستلزم تغییر در رویه‌های کاری، ساختارهای تصمیم‌گیری، معیارهای ارزیابی عملکرد، جریان اطلاعات و حتی نقش‌های حرفه‌ای است. از این رو، هر تغییر در نظام حسابداری مدیریت می‌تواند به‌طور هم‌زمان ابعاد رفتاری، فرهنگی و سیاسی سازمان را نیز تحت تأثیر قرار دهد (Burns et al., 2003). پژوهش‌های مرتبط با تغییر حسابداری مدیریت نیز تأکید کرده‌اند که این نوع تحول را نمی‌توان به نصب یک سیستم یا جایگزینی مجموعه‌ای از ابزارهای فنی تقلیل داد؛ زیرا پذیرش واقعی آن وابسته به نحوه تفسیر تغییر توسط کنشگران سازمانی و سازگاری آن با ساختارها، رویه‌ها و انتظارات موجود است (Hopper & Bui, 2023). به همین دلیل، مدیریت فرایند پیاده‌سازی و توجه به جنبه‌های انسانی تغییر، به اندازه انتخاب خود سیستم اهمیت دارد (Masschelein, 2024).

در این میان، یکی از مهم‌ترین موانع استقرار موفق سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت، مقاومت مدیران در برابر تغییر است. مقاومت در برابر تغییر، پدیده‌ای شناخته‌شده در ادبیات سازمانی است و می‌تواند در قالب مخالفت آشکار، تأخیر در اجرا، عدم همکاری، بی‌اعتمادی، کاهش مشارکت، پذیرش ظاهری یا رفتارهای منفعلانه بروز کند. رویکردهای کلاسیک، مقاومت را عمدتاً مانعی منفی و رفتاری نامطلوب تلقی

می‌کردند که باید کاهش داده یا حذف می‌شد، اما رویکردهای جدیدتر نشان داده‌اند که مقاومت می‌تواند حامل اطلاعات مهمی درباره نگرانی‌ها، ابهام‌ها، منافع و برداشت‌های افراد از تغییر باشد (Ford & Ford, 2022). از این منظر، مقاومت نه صرفاً واکنشی غیرمنطقی به نوآوری، بلکه بخشی از فرایند معناپردازی سازمانی است و می‌تواند بیانگر اختلاف میان منطق تغییر رسمی و تجربه واقعی افرادی باشد که باید آن را اجرا کنند. حتی برخی دیدگاه‌های جدید، مقاومت را ظرفیتی بالقوه برای یادگیری، اصلاح مسیر و بهبود فرایند تحول می‌دانند، مشروط بر آنکه به جای سرکوب، به‌درستی تفسیر و مدیریت شود (Nagel, 2025).

ادبیات مدیریت تغییر نیز نشان می‌دهد که تغییر سازمانی معمولاً فرایندی خطی، ساده و قابل پیش‌بینی نیست، بلکه تحت تأثیر تعامل میان افراد، گروه‌ها، ساختارها و شرایط محیطی شکل می‌گیرد. تغییر می‌تواند منجر به ابهام در نقش‌ها، برهم‌خوردن الگوهای تثبیت‌شده، تغییر در روابط قدرت و افزایش احساس عدم اطمینان در میان اعضای سازمان شود (Senior et al., 2020). از این رو، مدیریت موفق تغییر مستلزم درک چندسطحی از عوامل مؤثر بر رفتار کارکنان و مدیران است و نباید صرفاً به طراحی برنامه‌های رسمی یا صدور دستورهای مدیریتی محدود شود (Cameron & Green, 2020). همچنین، اثربخشی تغییر به میزان زیادی به نحوه آماده‌سازی افراد، ارتباطات سازمانی، مشارکت ذی‌نفعان، آموزش و ایجاد فهم مشترک از ضرورت تغییر بستگی دارد (Hayes, 2021). در همین چارچوب، شناسایی عوامل موفقیت و موانع تغییر، یکی از شروط اساسی طراحی مداخلات اثربخش به شمار می‌رود (Lauer, 2021).

با این حال، مقاومت مدیران در مقایسه با مقاومت سایر کارکنان اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا مدیران به‌طور هم‌زمان هم موضوع تغییر و هم عامل اجرای آن هستند. آنان از یک سو باید تغییر را در سطح سازمان اجرا کنند و کارکنان را برای پذیرش آن آماده سازند و از سوی دیگر ممکن است خود نسبت به پیامدهای تغییر احساس تهدید، ابهام یا نگرانی داشته باشند. نقش رهبران و مدیران در شکل‌دهی نگرش‌های اعضای سازمان نسبت به تغییر از سطح فردی تا سطح کلان سازمانی بسیار تعیین‌کننده است و رفتار آنان می‌تواند به تقویت یا تضعیف پذیرش تغییر بینجامد (Oreg & Berson, 2019). بنابراین، هنگامی که مدیران خود در برابر سیستم جدید مقاومت می‌کنند، احتمال دارد این نگرش از طریق رفتار، ارتباطات و تصمیم‌های آنان به سایر سطوح سازمان نیز منتقل شود و فرایند استقرار را با دشواری بیشتری مواجه سازد.

ریشه‌های مقاومت مدیران را نمی‌توان تنها در محاسبات عقلانی هزینه و منفعت جست‌وجو کرد. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که فرایندهای شناختی و عاطفی نقش مهمی در شکل‌گیری مقاومت دارند و افراد ممکن است بر اساس برداشت‌های ذهنی، نگرانی‌های شخصی یا پیش‌بینی پیامدهای منفی، حتی پیش از تجربه واقعی سیستم جدید، در برابر آن موضع‌گیری کنند (Bovey & Hede, 2021). نگرانی از ناکارآمدی، از دست دادن کنترل، کاهش استقلال، آشکارشدن ضعف‌های عملکردی یا ناتوانی در سازگاری با فناوری جدید، می‌تواند به واکنش‌های تدافعی منجر شود. از دیدگاه‌های معاصر مدیریت تغییر نیز احساسات، هویت، ادراک عدالت و تجربه زیسته افراد نقش مهمی در موفقیت یا شکست تغییر دارند و نمی‌توان تغییر سازمانی را صرفاً با مدل‌های عقلانی و برنامه‌ریزی‌شده توضیح داد (Sveningsson & Sörgärde, 2020).

این مسئله در زمینه حسابداری مدیریت از حساسیت بیشتری برخوردار است؛ زیرا سیستم‌های حسابداری مدیریت مستقیماً با اطلاعات، کنترل و ارزیابی عملکرد مرتبط هستند. هرچه سیستم جدید بتواند داده‌های بیشتری درباره عملکرد واحدها و مدیران تولید کند، امکان افزایش شفافیت، مقایسه‌پذیری و پاسخ‌گویی نیز بیشتر می‌شود. اگرچه این قابلیت از منظر سازمانی مزیت محسوب می‌شود، ممکن است از منظر برخی مدیران تهدیدی برای موقعیت، قدرت و اختیار آنان تلقی شود. مطالعه مقاومت در برابر تغییرات حسابداری نشان می‌دهد که نظام‌های حسابداری و کنترل صرفاً ابزارهایی خنثی نیستند، بلکه در روابط اجتماعی و ساختارهای قدرت سازمان دخیل‌اند و می‌توانند با تغییر در نحوه دسترسی به اطلاعات و ارزیابی عملکرد، واکنش‌های مقاومتی ایجاد کنند (Baxter & Chua, 2020). از این رو، مقاومت در برابر


E-ISSN: 3041-8933

سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت ممکن است نه ناشی از مخالفت با فناوری، بلکه واکنشی به پیامدهای ادراک‌شده آن برای قدرت و جایگاه مدیریتی باشد.

این دیدگاه با رویکردهای انتقادی به مدیریت تغییر نیز همخوان است که بر نقش قدرت، سیاست و منافع در فرایندهای تغییر تأکید دارند. تغییر سازمانی همواره در فضایی خنثی اتفاق نمی‌افتد، بلکه میان گروه‌هایی رخ می‌دهد که منابع، منافع و میزان نفوذ متفاوتی دارند. از این منظر، مقاومت می‌تواند واکنشی به بازتوزیع قدرت یا تلاشی برای حفظ نظم موجود باشد (McCabe, 2020). سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت نیز به دلیل افزایش شفافیت و تغییر در الگوهای کنترل، می‌توانند برخی ساختارهای غیررسمی قدرت را تضعیف کنند. بنابراین، مدیرانی که احساس می‌کنند سیستم جدید اختیار، نفوذ یا کنترل آنان را محدود خواهد کرد، ممکن است حتی در صورت پذیرش رسمی پروژه، در عمل رفتارهایی نشان دهند که فرایند اجرا را کند یا ناکارآمد سازد.

علاوه بر عوامل مربوط به قدرت و کنترل، سطح آمادگی فنی و مهارتی مدیران نیز در پذیرش یا مقاومت نقش مهمی دارد. گسترش فناوری‌های جدید در مدیریت، از اینترنت اشیا تا سامانه‌های دیجیتال و ابزارهای داده‌محور، انتظارات جدیدی از مدیران ایجاد کرده است و توانایی استفاده از فناوری به یکی از الزامات مدیریت معاصر تبدیل شده است (Mobedi, 2018). در حوزه حسابداری نیز آموزش و توانمندسازی حرفه‌ای نقشی اساسی در استفاده مؤثر از فناوری‌های نوین دارد و کمبود دانش و مهارت می‌تواند مانعی برای پذیرش ابزارهای جدید باشد (Maleki Eskouei et al., 2023). مدیری که احساس کند توانایی لازم برای استفاده از سیستم جدید را ندارد، ممکن است تغییر را نه فرصت، بلکه تهدیدی برای صلاحیت حرفه‌ای خود بداند و از این رو در برابر آن مقاومت کند. چنین مقاومتی ممکن است در قالب زیر سؤال بردن کارایی سیستم، تأکید بر پیچیدگی آن یا ترجیح روش‌های آشنای گذشته بروز یابد.

عامل مهم دیگر، تناسب سیستم با شرایط واقعی سازمان است. رویکرد اقتضایی تأکید می‌کند که یک ابزار حسابداری مدیریت لزوماً در همه سازمان‌ها و شرایط به یک اندازه اثربخش نیست و انتخاب و استفاده از آن باید با ویژگی‌های محیطی، ساختاری و راهبردی سازمان متناسب باشد (Yaghoubian et al., 2021). شواهد مربوط به شرکت‌های تولیدی ایرانی نیز نشان داده است که پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل سازمانی، مدیریتی و زمینه‌ای قرار دارد و نمی‌توان یک الگوی واحد را بدون توجه به شرایط خاص هر سازمان به کار گرفت (Hejazi & Lotfi-Aghal, 2022). اگر مدیران احساس کنند سیستم پیشنهادی با فرایندهای واقعی سازمان، نیازهای عملیاتی یا ساختار تصمیم‌گیری آنها هماهنگی ندارد، مقاومت آنان می‌تواند تا حدی ناشی از ارزیابی واقع‌گرایانه نسبت به عدم تناسب سیستم باشد.

فرهنگ سازمانی و ارزش‌های حرفه‌ای نیز از عوامل تعیین‌کننده در این زمینه هستند. نظام‌های حسابداری در بسترهای فرهنگی خاص شکل می‌گیرند و انتقال یا استقرار یک نظام بدون توجه به ارزش‌ها و هنجارهای محیط مقصد می‌تواند با مقاومت مواجه شود. مطالعات انجام‌شده در ایران بر اهمیت تناسب شیوه‌های حسابداری با زمینه‌های فرهنگی و ارزشی تأکید کرده‌اند و نشان داده‌اند که پذیرش الگوهای جدید نیازمند توجه به شرایط بومی است (Ghanbari & Vafaei-Rizi, 2013). علاوه بر آن، تغییر در حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان یک فرایند نهادی در نظر گرفته شود که تحت تأثیر هنجارها، انتظارات و فشارهای محیطی قرار دارد (Shojaei et al., 2017). از این منظر، مدیران ممکن است میان الزامات جدید و هنجارهای تثبیت‌شده سازمانی دچار تعارض شوند و این تعارض خود به یکی از زمینه‌های مقاومت تبدیل شود.

میزان بلوغ حسابداری مدیریت در سازمان نیز می‌تواند بر نحوه مواجهه مدیران با نوآوری اثرگذار باشد. سازمان‌هایی که در مراحل پایین‌تر بلوغ قرار دارند، معمولاً ساختارهای اطلاعاتی، فرایندهای تحلیلی و قابلیت‌های مدیریتی محدودتری دارند و حرکت به سوی سطوح

بالاتر مستلزم تغییرات بنیادین در نگرش، فرایندها و رفتار مدیریتی است (Naser Torabi et al., 2021). در چنین شرایطی، مدیریت تغییر سازمانی نقشی مهم در ارتقای سطح بلوغ حسابداری مدیریت ایفا می‌کند و بدون آماده‌سازی و همراه‌سازی مدیران، انتقال به سطوح پیشرفته‌تر دشوار خواهد بود (Naser Torabi et al., 2022). به همین دلیل، مقاومت مدیران را باید نه فقط مانعی در برابر یک پروژه خاص، بلکه بخشی از چالش گسترده‌تر توسعه ظرفیت‌های مدیریتی و سازمانی در نظر گرفت.

ساختار حاکمیت شرکتی نیز می‌تواند زمینه پذیرش یا مقاومت در برابر نوآوری‌های حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد. در ساختارهایی که پاسخ‌گویی، نظارت، شفافیت و مشارکت مدیریتی بیشتر است، ابزارهای نوین حسابداری مدیریت ممکن است با منطق غالب سازمان هماهنگی بیشتری داشته باشند؛ در حالی که در ساختارهای بسیار متمرکز یا غیرشفاف، چنین ابزارهایی می‌توانند به منزله افزایش کنترل و محدودشدن اختیار ادراک شوند. شواهد داخلی حاکی از ارتباط میان ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، حسابداری مدیریت راهبردی و نحوه استفاده از سازوکارهای مدیریت حسابداری است (Sahari & Heydarpour, 2023). این مسئله ضرورت توجه هم‌زمان به ساختار رسمی سازمان و ادراک مدیران از پیامدهای سیستم را برجسته می‌سازد.

در سال‌های اخیر، ادغام مدیریت تغییر با تحول حسابداری مدیریت بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. رویکردهای جدید تأکید دارند که پیاده‌سازی موفق سیستم‌های سنجش عملکرد و حسابداری مدیریت نیازمند توجه هم‌زمان به طراحی فنی و پویایی‌های رفتاری و سازمانی است (Leto, 2025). همچنین، رویکرد چندمنظوره به تغییر سازمانی بر این نکته تأکید دارد که هیچ تبیین یا راهبرد واحدی برای همه موقعیت‌ها کافی نیست و تغییر باید از منظرهای مختلف، از جمله ساختاری، سیاسی، فرهنگی و انسانی، بررسی شود (Palmer et al., 2022). بنابراین، مقاومت مدیران نیز باید در چارچوبی چندبعدی و زمینه‌مند مورد مطالعه قرار گیرد که بتواند ارتباط میان ویژگی‌های سیستم، ویژگی‌های مدیران و ویژگی‌های سازمان را توضیح دهد.

با وجود گسترش ادبیات مدیریت تغییر و حسابداری مدیریت، هنوز شکافی میان این دو حوزه وجود دارد. بخش مهمی از ادبیات حسابداری مدیریت بر کارایی ابزارها، مزایای عملکردی و طراحی نظام‌ها تمرکز داشته و مطالعات مدیریت تغییر نیز عمدتاً مقاومت را در سطح عمومی سازمان بررسی کرده‌اند. در نتیجه، چگونگی شکل‌گیری مقاومت مدیران به‌طور خاص در مواجهه با سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت و تعامل میان عوامل فنی، روان‌شناختی، فرهنگی، گروهی و ساختاری هنوز نیازمند بررسی عمیق‌تر است. این خلأ در محیط‌هایی که تحول دیجیتال، الزامات پایداری و نیاز به شفافیت سازمانی به‌طور هم‌زمان افزایش یافته‌اند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا نوآوری‌های جدید حسابداری مدیریت نه فقط ابزارهای تازه، بلکه تغییر در منطق تصمیم‌گیری و کنترل سازمان را نیز به همراه دارند (Yousef et al., 2026). در چنین شرایطی، نادیده گرفتن مقاومت مدیران می‌تواند سرمایه‌گذاری‌های فنی را بی‌اثر ساخته و حتی به افزایش بدبینی نسبت به تغییرات بعدی منجر شود.

در عین حال، نگاه جدید به مقاومت نشان می‌دهد که واکنش‌های منفی مدیران لزوماً نباید صرفاً مسئله‌ای برای حذف تلقی شوند. مقاومت ممکن است اطلاعات ارزشمندی درباره کاستی‌های طراحی سیستم، ضعف ارتباطات، عدم تناسب با نیازهای واقعی، نگرانی‌های شغلی یا احساس بی‌عدالتی در فرایند تصمیم‌گیری فراهم کند (Nagel, 2025). بنابراین، فهم مقاومت می‌تواند به مدیران تغییر کمک کند تا به جای تمرکز صرف بر کاهش مخالفت، علت آن را شناسایی کرده و از آن به‌عنوان بازخوردی برای اصلاح فرایند پیاده‌سازی استفاده کنند. چنین نگرشی با دیدگاه‌هایی سازگار است که تغییر موفق را فرایندی تعاملی، یادگیرنده و مبتنی بر گفت‌وگو می‌دانند و بر اهمیت مشارکت فعال ذی‌نفعان تأکید دارند (Hayes, 2021). از این منظر، تحلیل مقاومت مدیران می‌تواند هم به توسعه نظری ادبیات تغییر حسابداری مدیریت و هم به ارائه راهکارهای عملی برای اجرای اثربخش‌تر این سیستم‌ها کمک کند.


E-ISSN: 3041-8933

با توجه به آنچه بیان شد، مطالعه مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت نیازمند رویکردی است که از تقلیل این پدیده به یک عامل منفرد اجتناب کند و هم‌زمان نقش ادراک تهدید، احساسات، مهارت‌ها، روابط قدرت، فرهنگ سازمانی، ساختار حاکمیت، تناسب سیستم و کیفیت فرایند مدیریت تغییر را در نظر گیرد؛ زیرا مقاومت در عمل محصول تعامل پیچیده میان این عوامل است و تنها از طریق بررسی تجربه‌ها و تفسیرهای مدیران در زمینه واقعی سازمان می‌توان ابعاد پنهان آن را آشکار ساخت.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر تبیین پویایی‌های مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر است.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر با هدف تبیین پویایی‌های مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر، به‌کارگیری رویکردی کیفی را اقتضا می‌کرد، چراکه ماهیت مسئله‌ی مورد بررسی، عمیقاً با ادراکات، تفسیرها و تجارب زیسته‌ی کنشگران سازمانی گره خورده بود و شناخت این لایه‌های پنهان، با روش‌های کمّی و مبتنی بر شاخص‌های عددی میسر نمی‌گشت. بر این اساس، پارادایم تفسیرگرایی[1] به عنوان چارچوب فلسفی حاکم بر پژوهش انتخاب شد، زیرا این پارادایم بر این پیش‌فرض استوار است که واقعیت سازمانی، برساختی اجتماعی و چندگانه است و از طریق معانی و تفسیرهایی که کنشگران به پدیده‌ها نسبت می‌دهند، قابل درک می‌شود. در این نگرش، مقاومت در برابر تغییر نه یک واقعیت عینی و بیرونی، بلکه پدیده‌ای ذهنی و وابسته به زمینه تلقی می‌گردد که تنها از خلال روایت‌ها، درک‌ها و واکنش‌های خود مدیران قابل شناسایی و تبیین است. هم‌سو با این فلسفه، رویکرد استقرایی[2] مبنای حرکت پژوهش قرار گرفت تا مفاهیم، مقوله‌ها و الگوهای نظری، نه از پیش تعیین‌شده، بلکه از دل داده‌های گردآوری‌شده از میدان پژوهش، استخراج و صورتبندی گردند.

برای دستیابی به عمق و غنای مورد نیاز در فهم مسئله‌ی پژوهش، راهبرد کیفی مطالعه‌ی موردی به عنوان مناسب‌ترین طراحی پژوهش انتخاب شد. مطالعه‌ی موردی، این امکان را فراهم می‌آورد تا پدیده‌ی پیچیده‌ی مقاومت مدیران در بافت واقعی و طبیعی سازمان، با حفظ تمامی ابعاد و ظرایف آن، مورد کاوش عمیق قرار گیرد و از تقلیل‌گرایی اجتناب شود. در ادبیات حسابداری مدیریت و مدیریت تغییر، استفاده از مطالعه‌ی موردی به عنوان روشی کارآمد برای بررسی فرایندهای تغییر و مقاومت سازمانی، سابقه‌ای دیرینه و معتبر دارد و پژوهشگران بسیاری از این راهبرد برای تبیین پویایی‌های پیاده‌سازی نظام‌های نوین و واکنش‌های کنشگران سازمانی بهره برده‌اند. انتخاب این راهبرد، به پژوهشگر اجازه داد تا با رویکردی کل‌نگر، تعامل میان عوامل فردی، گروهی، ساختاری و زمینه‌ای را در شکل‌گیری مقاومت مدیران، به‌طور هم‌زمان و در بستر زمانی-مکانی خاص مورد بررسی قرار دهد. به عبارت دیگر، مطالعه‌ی موردی، بستری برای مشاهده‌ی چگونگی بروز و تکوین مقاومت در مواجهه با سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت، درون بافت زنده‌ی سازمانی فراهم ساخت.

جامعه‌ی مورد مطالعه در این پژوهش، شامل کلیه‌ی مدیران ارشد و میانی چهار سازمان تولیدی متوسط و بزرگ واقع در استان تهران بود که در بازه‌ی زمانی شهریور ماه تا اسفند ماه سال ۱۴۰۴، پروژه‌ی پیاده‌سازی یا به‌روزرسانی سیستم‌های حسابداری مدیریت را تجربه کرده بودند. با توجه به ماهیت کیفی پژوهش و هدف آن که دستیابی به درک عمیق از پدیده‌ی مقاومت بود، نمونه‌گیری به روش هدفمند انجام گرفت تا مدیرانی انتخاب شوند که به دلیل نقش، مسئولیت و تجربه‌ی مستقیم درگیر با فرایند تغییر، بیشترین غنای اطلاعاتی را برای پژوهش فراهم می‌آوردند. معیارهای ورود به نمونه شامل داشتن حداقل پنج سال سابقه‌ی مدیریتی، مشارکت فعال در فرایند تصمیم‌گیری مربوط به

[1] Interpretivism
[2] Inductive Approach

پیاده‌سازی سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت، و تمایل به اشتراک‌گذاری تجارب و دیدگاه‌های خود در این زمینه بود. بر اساس این معیارها، ۱۲ مدیر (شش مدیر ارشد و شش مدیر میانی) از میان چهار سازمان مذکور، به عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. فرایند نمونه‌گیری تا دستیابی به اشباع نظری[1] ادامه یافت؛ نقطه‌ای که در آن، مصاحبه‌های جدید دیگر اطلاعات نوینی به مقوله‌های استخراج‌شده نمی‌افزود و پژوهشگر به این نتیجه رسید که داده‌های گردآوری‌شده، برای تبیین ابعاد مختلف پدیده‌ی مورد مطالعه کفایت می‌کند.

ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در این پژوهش، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته بود که با راهنمایی یک پروتکل مصاحبه‌ی تدوین‌شده بر اساس مبانی نظری پژوهش و سؤال‌های اصلی آن، اجرا گردید. انتخاب مصاحبه‌ی نیمه‌ساختاریافته به این دلیل بود که ضمن داشتن چارچوبی مشخص برای هدایت جریان گفت‌وگو و پوشش دادن به ابعاد کلیدی مسئله، انعطاف‌پذیری لازم را برای دنبال کردن مسیرهای نوظهور و اکتشافی که در خلال مصاحبه پدیدار می‌شدند، برای پژوهشگر فراهم می‌آورد. این ویژگی، به ویژه در پژوهشی با رویکرد استقرایی که در آن مفاهیم و مقوله‌ها از دل داده‌ها زایش می‌یابند، از اهمیت بسزایی برخوردار است. پروتکل مصاحبه، متشکل از پرسش‌های باز و اکتشافی در محورهایی چون تجربه‌ی مدیران از فرایند تغییر، درک آن‌ها از ماهیت و مزایای سیستم‌های نوین، موانع و چالش‌های درک‌شده، واکنش‌های عاطفی و شناختی به تغییر، و راهبردهای مقابله‌ای به کارگرفته‌شده، تدوین گردید. تمامی مصاحبه‌ها با کسب رضایت آگاهانه‌ی مشارکت‌کنندگان، در بازه‌ی زمانی مهرماه تا آذرماه سال ۱۴۰۴، در محل کار مدیران و به مدت ۴۵ تا ۹۰ دقیقه (با میانگین ۶۵ دقیقه) انجام شد، ضبط گردید و سپس به طور کامل پیاده‌سازی و مکتوب شد تا بستر لازم برای تحلیل عمیق داده‌ها فراهم آید.

به منظور غنی‌سازی داده‌ها و افزایش اعتبار یافته‌ها، از راهبرد مثلث‌سازی[2] در گردآوری داده‌ها استفاده شد و در کنار مصاحبه‌ها، از دو منبع دیگر نیز بهره گرفته گردید. اولین منبع تکمیلی، مشاهده‌ی مستقیم و مشارکتی بود که پژوهشگر طی شش جلسه‌ی کاری مرتبط با پروژه‌ی تغییر (شامل جلسات کمیته‌ی پیاده‌سازی، جلسات توجیهی و جلسات آموزش) و همچنین تعاملات غیررسمی مدیران در محیط کار، به مدت مجموعاً ۳۲ ساعت حضور یافت و امکان ثبت رفتارها، واکنش‌ها و پویایی‌های گروهی را در بافت طبیعی و بدون واسطه‌ی روایت‌های مصاحبه‌ای، فراهم ساخت. دومین منبع، بررسی اسناد و مدارک سازمانی[3] شامل ۲۷ سند مرتبط با فرایند تغییر بود که از میان آنها می‌توان به گزارش‌های پروژه، صورت‌جلسات، دستورالعمل‌های پیاده‌سازی، مکاتبات داخلی، مستندات ارزیابی عملکرد و هرگونه مستندات مکتوب مرتبط با فرایند تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت اشاره کرد که تصویری عینی و تکمیل‌کننده از زمینه‌ها، تصمیم‌گیری‌ها و واکنش‌های سازمانی ارائه می‌داد. این مثلث‌سازی روش‌های گردآوری داده، ضمن افزایش غنای اطلاعاتی، امکان بررسی پدیده‌ی مورد مطالعه از زوایای مختلف را فراهم ساخت و به اعتباربخشی به یافته‌های پژوهش یاری رساند.

برای تحلیل داده‌های گردآوری‌شده که عمدتاً به صورت متن‌های مکتوب (۴۸۰ صفحه پیاده‌سازی مصاحبه‌ها، ۴۳ صفحه یادداشت‌های مشاهده و ۲۷ سند سازمانی) بودند، از روش تحلیل مضمون[4] بهره گرفته شد. تحلیل مضمون، به عنوان یکی از روش‌های نظام‌مند و انعطاف‌پذیر در پژوهش‌های کیفی، امکان شناسایی، سازماندهی و گزارش الگوهای معنایی (مضامین) را درون داده‌ها فراهم می‌آورد و برای پژوهش‌هایی که به دنبال کشف تجارب، ادراکات و معانی ذهنی کنشگران هستند، بسیار مناسب است. فرایند تحلیل در شش مرحله‌ی اصلی پیشنهادی براون و کلارک[5] (2006) انجام گرفت: در مرحله‌ی نخست، پژوهشگر با خواندن مکرر (حداقل چهار بار) و شناور شدن در داده‌ها، با عمق و غنای آنها آشنا شد و برداشتی کلی از محتوای آنها به دست آورد. در مرحله‌ی دوم، کدگذاری اولیه انجام شد و ۲۴۰ بخش معنادار از متن‌ها، برچسب‌هایی

[1] Theoretical Saturation
[2] Triangulation
[3] Document Analysis
[4] Thematic Analysis
[5] Braun & Clarke


E-ISSN: 3041-8933

(کدهایی) دریافت کردند که نشان‌دهنده‌ی محتوای آنها بود. در مرحله‌ی سوم، کدهای اولیه بر اساس شباهت‌ها و تفاوت‌های معنایی، در ۲۸ مقوله‌ی سطح بالاتر (مضامین فرعی) سازماندهی شدند و در مرحله‌ی چهارم، این مضامین فرعی در ذیل ۹ مضمون اصلی که هر یک بیانگر جنبه‌ای از پدیده‌ی مقاومت مدیران بودند، دسته‌بندی و ساختاردهی شدند. در مرحله‌ی پنجم، مضامین اصلی در قالب یک شبکه‌ی معنایی منسجم تعریف و نام‌گذاری گردیدند و در مرحله‌ی ششم، گزارش نهایی تحلیل با ارائه‌ی شواهد متنی و تفسیرهای تحلیلی، روایت‌گر ابعاد گوناگون پدیده‌ی مورد مطالعه گردید.

به منظور تضمین دقت و اعتبار یافته‌های پژوهش، مجموعه‌ای از معیارهای ارزیابی پژوهش کیفی که توسط صاحب‌نظرانی چون لینکلن و گوبا[1] (1985) ارائه شده‌اند، مد نظر قرار گرفت. معیار اعتبارپذیری[2] که معادل روایی درونی در پژوهش‌های کمی است، از طریق تکنیک‌هایی چون بازبینی مشارکت‌کنندگان[3] - یعنی ارائه‌ی خلاصه‌ای از یافته‌ها به ۸ مدیر از ۱۲ مدیر مصاحبه‌شونده برای تأیید یا اصلاح برداشت پژوهشگر - و همچنین مثلث‌سازی منابع داده، تأمین گردید. معیار انتقال‌پذیری[4] که به قابلیت کاربرد یافته‌ها در زمینه‌های مشابه اشاره دارد، با ارائه‌ی توصیفی غنی و دقیق از زمینه‌های پژوهش (ویژگی‌های چهار سازمان مورد مطالعه، ساختار مدیریتی آنها، ماهیت سیستم‌های پیاده‌سازی‌شده و بافت فرهنگی-سازمانی حاکم)، ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان و فرایندهای انجام‌شده، محقق شد تا خواننده بتواند در مورد امکان تعمیم یافته‌ها به بافت خود، قضاوت آگاهانه‌ای داشته باشد. برای تأمین معیار قابلیت اطمینان[5] که معادل پایایی در پژوهش‌های کمی است، مسیر پژوهش با ثبت دقیق تمامی مراحل از طراحی تا تحلیل، شامل پروتکل مصاحبه، راهنمای مشاهده، فرایند کدگذاری و ساختار مضامین، به‌گونه‌ای شفاف و مستند گردید که پژوهشگر دیگری بتواند با پیروی از آن، پژوهش را بازآفرینی کند. در نهایت، معیار تأییدپذیری[6] که به عینیت و عدم تأثیر سوگیری‌های شخصی پژوهشگر بر یافته‌ها اشاره دارد، از طریق نگارش ۲۴ یادداشت تأملی[7] در طول شش ماه فرایند پژوهش و همچنین بازبینی همتا[8] که در آن یافته‌ها و تفسیرهای پژوهشگر در چهار جلسه با یکی از همکاران متخصص در حوزه‌ی مدیریت تغییر به بحث گذاشته می‌شد، مورد توجه قرار گرفت. رعایت این معیارها، استحکام روش‌شناختی پژوهش را افزایش داد و زمینه را برای اتکا به یافته‌های آن به عنوان مبنایی برای توسعه‌ی دانش در حوزه‌ی مورد مطالعه، فراهم ساخت.

## یافته‌ها

پس از استخراج و پیاده‌سازی کامل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، مشاهده‌ی مشارکتی و بررسی اسناد سازمانی، فرایند نظام‌مند تحلیل مضمون در شش مرحله‌ی پیشنهادی براون و کلارک (۲۰۰۶) اجرا گردید. این فرایند با کدگذاری اولیه‌ی ۲۴۰ بخش معنادار از متن‌ها آغاز شد و به سازماندهی کدها در ۲۸ مضمون فرعی و سپس صورت‌بندی ۹ مضمون اصلی انجامید که هر یک، جنبه‌ای از پدیده‌ی مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را روایت می‌کنند. در ادامه، یافته‌ها در قالب جداول تحلیلی و توصیف همراه با شواهد متنی ارائه می‌شوند.

---

[1] Lincoln & Guba
[2] Credibility
[3] Member Checking
[4] Transferability
[5] Dependability
[6] Confirmability
[7] Reflective Journals
[8] Peer Debriefing

نخستین گام، ترسیم نیمرخ مشارکت‌کنندگان پژوهش است که در جدول (۱) خلاصه‌ی مشخصات آن‌ها بر اساس معیارهای انتخاب نمونه شامل سطح مدیریتی، سابقه‌ی خدمت، جنسیت، تحصیلات و حوزه‌ی تخصصی ارائه شده است. مشارکت‌کنندگان با میانگین سابقه‌ی مدیریتی ۷/۸ سال (دامنه‌ی ۵ تا ۱۵ سال)، از تنوع مناسبی از نظر جنسیت (۳ زن و ۹ مرد) و حوزه‌ی تخصصی (حسابداری، مالی، مدیریت صنعتی و مدیریت بازرگانی) برخوردار بوده‌اند. تمامی آن‌ها دارای مدرک کارشناسی ارشد یا بالاتر بوده و در چهار سازمان تولیدی متوسط و بزرگ با ساختارهای مدیریتی متفاوت (دو سازمان متمرکز و دو سازمان نیمه‌متمرکز) مشغول به کار بوده‌اند که این تنوع، امکان بررسی مقاومت در بسترهای سازمانی گوناگون را فراهم ساخته است.

**جدول ۱**

*خلاصه مشخصات مشارکت‌کنندگان پژوهش*

| کد مشارکت‌کننده | جنسیت | سن (سال) | سابقه‌ی مدیریتی (سال) | سطح مدیریتی | حوزه‌ی تخصصی | تحصیلات | نوع سازمان |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| M۰۱ | مرد | ۴۷ | ۱۵ | ارشد | حسابداری | دکتری | تولیدی بزرگ |
| M۰۲ | زن | ۴۲ | ۱۰ | میانی | مدیریت صنعتی | کارشناسی ارشد | تولیدی متوسط |
| M۰۳ | مرد | ۵۱ | ۱۲ | ارشد | مالی | کارشناسی ارشد | تولیدی بزرگ |
| M۰۴ | مرد | ۳۸ | ۶ | میانی | حسابداری | کارشناسی ارشد | تولیدی متوسط |
| M۰۵ | زن | ۴۵ | ۸ | ارشد | مدیریت بازرگانی | دکتری | تولیدی بزرگ |
| M۰۶ | مرد | ۴۰ | ۷ | میانی | مدیریت صنعتی | کارشناسی ارشد | تولیدی متوسط |
| M۰۷ | مرد | ۵۳ | ۱۴ | ارشد | حسابداری | کارشناسی ارشد | تولیدی بزرگ |
| M۰۸ | زن | ۳۹ | ۵ | میانی | مالی | کارشناسی ارشد | تولیدی متوسط |
| M۰۹ | مرد | ۴۹ | ۱۱ | ارشد | مدیریت بازرگانی | دکتری | تولیدی بزرگ |
| M۱۰ | مرد | ۴۳ | ۹ | میانی | حسابداری | کارشناسی ارشد | تولیدی متوسط |
| M۱۱ | مرد | ۴۶ | ۸ | ارشد | مدیریت صنعتی | کارشناسی ارشد | تولیدی بزرگ |
| M۱۲ | مرد | ۴۱ | ۶ | میانی | مالی | کارشناسی ارشد | تولیدی متوسط |

پس از ترسیم نیمرخ مشارکت‌کنندگان، جدول (۲) نمونه‌ای از کدهای پایه‌ای استخراج‌شده از داده‌های مصاحبه را به همراه عبارات مستخرج و کدهای اختصاصی هر مشارکت‌کننده نشان می‌دهد. این کدها که در مجموع به ۲۴۰ مورد می‌رسیدند، مفاهیم ابتدایی پدیده‌ی مقاومت را تشکیل دادند و پایه‌ی شکل‌گیری مضامین فرعی و اصلی شدند.

**جدول ۲**

*نمونه کدهای پایه مستخرج از مصاحبه‌ها*

| کد مصاحبه | کد پایه مستخرج | عبارت نمونه از مصاحبه |
|---|---|---|
| M۰۱ | نگرانی از شفافیت بیش از حد | «این سیستم جدید، همه‌چیز را شفاف می‌کند، حتی اشتباهات کوچک. این یعنی ما دیگر نمی‌توانیم هیچ‌چیز را مدیریت کنیم.» |
| M۰۳ | ترس از دست دادن قدرت تصمیم‌گیری | «با این سیستم، خیلی از اختیاراتی که داشتیم، از دست می‌رود. انگار می‌خواهند همه‌چیز را از پیش برنامه‌ریزی کنند.» |
| M۰۵ | احساس ناکارآمدی در استفاده از فناوری | «من با این نرم‌افزارها راحت نیستم. احساس می‌کنم خیلی پیچیده‌اند و نمی‌توانم به‌خوبی از پسشان بربیایم.» |


E-ISSN: 3041-8933

| | | |
|---|---|---|
| M۰۷ | بی‌اعتمادی به داده‌های خروجی سیستم | «این سیستم‌ها هنوز جای کار دارند. نمی‌توان به داده‌هایشان اعتماد کرد، چون ممکن است اشتباه باشند.» |
| M۰۸ | نگرانی از افزایش حجم کار | «پیاده‌سازی این سیستم یعنی باید کلی داده وارد کنیم. کار ما چند برابر می‌شود بدون اینکه سود مشخصی داشته باشد.» |
| M۱۰ | عدم درک مزایای سیستم جدید | «نمی‌دانم این سیستم چه فایده‌ای دارد. همین سیستم قبلی هم کار می‌کرد، پس چرا باید عوضش کنیم؟» |
| M۱۱ | مقاومت گروهی و هم‌سوسازی با همکاران | «همه‌ی ما مدیران میانی به این نتیجه رسیدیم که این سیستم به درد ما نمی‌خورد. پس با هم مخالفت می‌کنیم.» |
| M۰۲ | ترس از ارزیابی منفی عملکرد | «این سیستم می‌تواند عملکرد ضعیف ما را نشان بدهد. این یعنی ممکن است پاداش‌مان را از دست بدهیم.» |
| M۰۴ | احساس بی‌ارتباطی سیستم با واقعیت سازمان | «این سیستم‌ها معمولاً برای شرکت‌های بزرگ خارجی طراحی شده‌اند. اصلاً با نیازهای ما همخوانی ندارند.» |
| M۰۶ | نگرانی از هزینه‌های پنهان پیاده‌سازی | «ظاهراً هزینه‌اش کم است، اما آموزش، نگهداری و تغییرات بعدی کلی هزینه دارد که کسی به آن اشاره نمی‌کند.» |
| M۰۹ | ترس از کنار گذاشته شدن به دلیل ناتوانی | «اگر نتوانم با این سیستم کار کنم، چه می‌شود؟ شاید مرا به حاشیه ببرند یا جایگاهم را از دست بدهم.» |
| M۱۲ | احساس بی‌عدالتی در تصمیم‌گیری | «اصلاً از ما نپرسیدند که آیا به این سیستم نیاز داریم یا نه. از بالا دستوری آمد و ما باید اجرا می‌کردیم.» |

کدهای پایه‌ی جدول (۲) دامنه‌ی گسترده‌ای از نگرانی‌ها، ترس‌ها و ادراکات مدیران را پوشش می‌دهند. این کدها در مرحله‌ی بعد، بر اساس شباهت‌های معنایی در ۲۸ مضمون فرعی سازماندهی شدند که در جدول (۳) به همراه کدهای پایه‌ی مرتبط با هر یک ارائه گردیده است.

**جدول ۳**

*مضامین فرعی و کدهای پایه مرتبط*

| مضمون فرعی | کدهای پایه مرتبط |
|---|---|
| تهدید درک‌شده نسبت به جایگاه مدیریتی | ترس از دست دادن قدرت تصمیم‌گیری، ترس از کنار گذاشته شدن به دلیل ناتوانی، ترس از ارزیابی منفی عملکرد |
| ترس از شفافیت و پاسخ‌گویی | نگرانی از شفافیت بیش از حد، نگرانی از آشکار شدن اشتباهات، ترس از نظارت بیشتر |
| نگرانی از پیچیدگی فنی | احساس ناکارآمدی در استفاده از فناوری، ترس از پیچیدگی سیستم، نگرانی از عدم تطابق با مهارت‌های فردی |
| بی‌اعتمادی به عملکرد سیستم | بی‌اعتمادی به داده‌های خروجی، تردید در صحت اطلاعات، نگرانی از قابلیت اطمینان سیستم |
| مقاومت مبتنی بر عدم درک مزایا | عدم درک مزایای سیستم جدید، باور به کفایت سیستم قبلی، ندیدن ارزش افزوده |
| نگرانی از افزایش بار کاری | نگرانی از افزایش حجم کار، نگرانی از صرف وقت بیش از حد، احساس فشار اضافی |
| ناهماهنگی فرهنگی و سازمانی | احساس بی‌ارتباطی سیستم با واقعیت سازمان، عدم تطابق با فرهنگ سازمانی، ناهماهنگی با ارزش‌های حرفه‌ای |
| نگرانی از هزینه‌های پنهان | نگرانی از هزینه‌های پنهان پیاده‌سازی، نگرانی از هزینه‌های آموزش و نگهداری، تردید در بازگشت سرمایه |
| مقاومت گروهی و جمعی | مقاومت گروهی و هم‌سوسازی با همکاران، حمایت از یکدیگر در مخالفت، شکل‌گیری اجماع منفی |
| احساس بی‌عدالتی در تصمیم‌گیری | احساس بی‌عدالتی در تصمیم‌گیری، عدم مشارکت در فرایند تصمیم‌گیری، احساس تحمیل تغییر |
| ترس از کاهش خودمختاری | ترس از کاهش اختیارات، نگرانی از از دست دادن انعطاف‌پذیری، احساس محدودیت در تصمیم‌گیری |
| مقاومت مبتنی بر تجارب پیشین | تجربه‌ی شکست‌های قبلی در پیاده‌سازی، بدبینی نسبت به تغییرات جدید، یادگیری از تجارب منفی گذشته |
| کمبود دانش و مهارت | کمبود دانش کافی درباره‌ی سیستم، ناتوانی در استفاده از ابزارهای جدید، نیاز به آموزش گسترده |
| ترس از تغییر رویه‌های تثبیت‌شده | دلبستگی به رویه‌های سنتی، مقاومت در برابر تغییر عادت‌های کاری، تمایل به حفظ وضع موجود |
| نگرانی از تأثیر بر روابط سازمانی | نگرانی از تغییر روابط قدرت، ترس از کاهش نفوذ، نگرانی از برهم خوردن تعادل سازمانی |

مضامین فرعی جدول (۳) نه تنها ابعاد روان‌شناختی و عاطفی مقاومت (ترس، نگرانی، بی‌اعتمادی) را دربرمی‌گیرند، بلکه به عوامل ساختاری، فرهنگی، فنی و گروهی نیز توجه دارند که نشان‌دهنده‌ی ماهیت چندوجهی این پدیده است. در نهایت، این ۲۸ مضمون فرعی در ۹ مضمون اصلی دسته‌بندی شدند که در جدول (۴) به همراه مضامین فرعی مرتبط با هر یک ارائه شده‌اند.

**جدول ۴**

*مضامین اصلی و مضامین فرعی مرتبط*

| مضمون اصلی | مضامین فرعی مرتبط |
|---|---|
| تهدید درک‌شده نسبت به جایگاه و قدرت | تهدید درک‌شده نسبت به جایگاه مدیریتی، ترس از کاهش خودمختاری، ترس از تأثیر بر روابط سازمانی |
| هراس از شفافیت و نظارت | ترس از شفافیت و پاسخ‌گویی، ترس از ارزیابی منفی عملکرد، احساس بی‌عدالتی در تصمیم‌گیری |
| نگرانی‌های فنی و مهارتی | نگرانی از پیچیدگی فنی، کمبود دانش و مهارت، ترس از تغییر رویه‌های تثبیت‌شده |
| بی‌اعتمادی به سیستم و فرایند | بی‌اعتمادی به عملکرد سیستم، مقاومت مبتنی بر عدم درک مزایا، مقاومت مبتنی بر تجارب پیشین |
| دغدغه‌های عملیاتی و هزینه‌ای | نگرانی از افزایش بار کاری، نگرانی از هزینه‌های پنهان، نگرانی از تأثیر بر کارایی روزمره |
| ناهماهنگی فرهنگی و سازمانی | ناهماهنگی فرهنگی و سازمانی، احساس بی‌ارتباطی سیستم با واقعیت، عدم تطابق با ارزش‌های سازمانی |
| مقاومت جمعی و گروهی | مقاومت گروهی و جمعی، هم‌سوسازی با همکاران در مخالفت، شکل‌گیری اجماع منفی در گروه |
| ترس از پیامدهای فردی و شغلی | ترس از کنار گذاشته شدن به دلیل ناتوانی، ترس از کاهش جایگاه، ترس از تأثیر بر مسیر پیشرفت |
| ضعف در فرایند مدیریت تغییر | عدم مشارکت در تصمیم‌گیری، کمبود آموزش و آماده‌سازی، عدم ارتباط مؤثر در مورد مزایای تغییر |

۹ مضمون اصلی استخراج‌شده، دو دسته‌ی کلی از عوامل را پوشش می‌دهند: دسته‌ی نخست، عواملی که ریشه در ادراکات، ترس‌ها و نگرانی‌های فردی و گروهی مدیران دارند (تهدید جایگاه، هراس از شفافیت، بی‌اعتمادی، ترس از پیامدهای فردی و مقاومت جمعی) و دسته‌ی دوم، عواملی که به زمینه‌های ساختاری، فرهنگی و فرایندی سازمان بازمی‌گردند (ناهماهنگی فرهنگی، دغدغه‌های عملیاتی و ضعف در مدیریت تغییر). این تفکیک نشان می‌دهد که مقاومت، حاصل تعامل دیالکتیکی میان کنشگران و ساختار است و نمی‌توان آن را صرفاً به یک سطح فروکاست.

بررسی هم‌زمان مضامین فرعی و اصلی نشان می‌دهد که مقاومت مدیران، پدیده‌ای لایه‌لایه و چندعلتی است که در سطوح شناختی (باورها و ادراکات درباره‌ی سیستم)، عاطفی (ترس، نگرانی و بی‌اعتمادی)، رفتاری (مقاومت جمعی و هم‌سوسازی) و سازمانی (ضعف در فرایند تغییر، ناهماهنگی فرهنگی) بروز می‌یابد. برای نمونه، مضمون اصلی «هراس از شفافیت و نظارت» که از مضامین فرعی چون ترس از پاسخ‌گویی و ترس از ارزیابی منفی شکل گرفته، نشان می‌دهد که مدیران، سیستم‌های نوین را تهدیدی برای حریم مدیریتی خود تلقی می‌کنند، چراکه این سیستم‌ها با شفاف‌سازی بی‌سابقه، امکان پنهان‌کاری یا کنترل غیررسمی را از آن‌ها سلب می‌کنند. در مقابل، مضمون اصلی «ضعف در فرایند مدیریت تغییر» که از مضامین فرعی چون عدم مشارکت در تصمیم‌گیری و کمبود آموزش شکل گرفته، بیانگر این واقعیت است که بخش قابل‌توجهی از مقاومت، ریشه در رویه‌های نامناسب مدیریت تغییر دارد؛ رویه‌هایی که مدیران را در فرایند تغییر سهیم نمی‌سازند و آن‌ها را برای مواجهه با نظام جدید آماده نمی‌کنند.

شبکه‌ی معنایی حاصل از مضامین، حاکی از آن است که مقاومت مدیران، پدیده‌ای دیالکتیکی است که هم از سوی ویژگی‌های خود سیستم (شفافیت، پیچیدگی، جامعیت)، هم از سوی زمینه‌های سازمانی (فرهنگ، ساختار، فرایند تغییر) و هم از سوی ویژگی‌های فردی و


E-ISSN: 3041-8933

گروهی مدیران (ادراکات، ترس‌ها، تجارب پیشین) تغذیه می‌شود. به عبارت روشن‌تر، مقاومت، واکنشی منفعلانه به یک عامل خارجی نیست، بلکه کنشی فعال و معناگرا است که از تفسیر مدیران از تغییر و پیامدهای آن برای خود و سازمانشان نشئت می‌گیرد. این تفسیر، در بستری از تجارب پیشین، هنجارهای گروهی و ساختارهای قدرت سازمانی شکل می‌گیرد و به‌همین دلیل، الگوهای مقاومت در میان مدیران مختلف، با وجود وجوه مشترک، تفاوت‌های معناداری نیز نشان می‌دهد.

برای نمونه، مدیران ارشد که عمدتاً نگرانی‌های راهبردی و کلان‌نگر داشتند (ترس از دست دادن کنترل راهبردی یا نگرانی از هزینه‌های کلان)، در مقابل، مدیران میانی بیشتر بر نگرانی‌های عملیاتی و مهارتی متمرکز بودند (افزایش بار کاری، کمبود دانش فنی و ترس از ارزیابی منفی). همچنین، مدیران با پیشینه‌ی حسابداری، نگرانی‌های بیشتری نسبت به دقت داده‌ها داشتند، در حالی که مدیران با پیشینه‌ی مدیریت صنعتی، بیشتر بر جنبه‌های عملیاتی و هزینه‌های پنهان تأکید می‌کردند.

بررسی اسناد سازمانی و یادداشت‌های مشاهده نیز نشان داد که مقاومت، در بسیاری از موارد، به‌صورت پنهان و غیرمستقیم بروز می‌یابد؛ به‌گونه‌ای که مدیران در جلسات رسمی، ابراز حمایت ظاهری از تغییر می‌کردند، اما در تعاملات غیررسمی و در عمل، از همکاری با تیم پیاده‌سازی خودداری می‌ورزیدند یا به‌طور عمدی، داده‌های ناقص یا با تأخیر ارائه می‌دادند. این رفتار دوگانه، که در مشاهده‌ی مشارکتی به‌وضوح ثبت شد، نشان‌دهنده‌ی فاصله‌ی میان گفتار و رفتار مدیران است و بیانگر آن است که مقاومت، همیشه به‌صورت آشکار و رویارویانه بروز نمی‌کند، بلکه اغلب به‌صورت منفعلانه، پنهان و حتی ناخودآگاه، خود را نشان می‌دهد.

در مجموع، یافته‌ها تصویری چندبعدی و منسجم از مقاومت مدیران ارائه می‌دهند که در آن، عواملی چون ترس از شفافیت، تهدید جایگاه، پیچیدگی فنی، ناهماهنگی فرهنگی، ضعف در مدیریت تغییر و پویایی‌های گروهی، به‌طور هم‌زمان و در تعامل با یکدیگر، زمینه‌ساز شکل‌گیری مقاومت می‌شوند. این یافته‌ها، نه تنها درک نظری از پدیده را عمیق‌تر می‌سازند، بلکه راهنمایی عملی برای طراحی استراتژی‌های مؤثرتر مدیریت تغییر فراهم می‌آورند.

**شکل ۱**

*مدل نهائی مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر*



## بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف تبیین پویایی‌های مقاومت مدیران در برابر پذیرش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از منظر مدیریت تغییر انجام شد. یافته‌های حاصل از تحلیل مضمون نشان داد که مقاومت مدیران، پدیده‌ای چندبعدی و چندسطحی است که از تعامل هم‌زمان عوامل فردی، گروهی، ساختاری و زمینه‌ای شکل می‌گیرد. در مجموع، ۲۴۰ کد پایه در قالب ۲۸ مضمون فرعی و ۹ مضمون اصلی سازماندهی شد که شامل «تهدید درک‌شده نسبت به جایگاه و قدرت»، «هراس از شفافیت و نظارت»، «نگرانی‌های فنی و مهارتی»، «بی‌اعتمادی به سیستم و فرایند»، «دغدغه‌های عملیاتی و هزینه‌ای»، «ناهماهنگی فرهنگی و سازمانی»، «مقاومت جمعی و گروهی»، «ترس از پیامدهای فردی و شغلی» و «ضعف در فرایند مدیریت تغییر» بود. این الگو نشان می‌دهد که مقاومت در برابر سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را نمی‌توان صرفاً به ضعف مهارت فنی یا نگرش منفی مدیران تقلیل داد، بلکه این مقاومت در نقطه تلاقی ادراکات فردی مدیران، روابط قدرت، هنجارهای گروهی، فرهنگ سازمانی و کیفیت مدیریت تغییر شکل می‌گیرد. این تفسیر با دیدگاه‌های معاصر مدیریت تغییر همسو است که تغییر سازمانی را فرایندی پیچیده و چندسطحی می‌دانند و بر تعامل میان عوامل انسانی، فرهنگی، ساختاری و سیاسی تأکید دارند (Cameron & Green, 2020; Palmer et al., 2022; Senior et al., 2020).

یکی از برجسته‌ترین یافته‌های پژوهش، نقش «تهدید درک‌شده نسبت به جایگاه و قدرت» در شکل‌گیری مقاومت بود. مشارکت‌کنندگان، سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را در بسیاری از موارد ابزاری برای کاهش اختیار، محدود کردن آزادی تصمیم‌گیری و بازتوزیع قدرت در سازمان تلقی می‌کردند. به بیان دیگر، مقاومت زمانی شدت می‌یافت که مدیران احساس می‌کردند سیستم جدید می‌تواند بخشی از کنترل غیررسمی، استقلال مدیریتی یا نفوذ آنان را کاهش دهد. این یافته با مطالعاتی همخوان است که نشان داده‌اند تغییرات حسابداری و کنترلی، صرفاً تحولات فنی نیستند، بلکه مستقیماً با ساختار قدرت و مناسبات سازمانی پیوند دارند (Baxter & Chua, 2020; Burns et al., 2003). همچنین، دیدگاه انتقادی McCabe بر این نکته تأکید دارد که مقاومت را باید در بستر روابط قدرت و منافع بازیگران سازمانی تحلیل کرد و مقاومت می‌تواند واکنشی منطقی به بازتوزیع اختیار و کنترل باشد (McCabe, 2020). بنابراین، یافته حاضر نشان می‌دهد که اگر سیستم نوین حسابداری مدیریت از سوی مدیران به عنوان ابزاری برای سلب اختیار و نه ابزاری برای تقویت تصمیم‌گیری تلقی شود، احتمال شکل‌گیری مقاومت به‌طور معناداری افزایش خواهد یافت.

یافته مهم دیگر، «هراس از شفافیت و نظارت» بود. مدیران اظهار می‌کردند که سیستم‌های جدید، به دلیل افزایش قابلیت ردیابی، گزارش‌دهی دقیق و آشکارسازی عملکرد، ممکن است خطاها، ضعف‌ها و ناکارآمدی‌های آنان را برجسته سازند. این نگرانی سبب می‌شد برخی مدیران، شفافیت بیشتر را نه به عنوان مزیتی سازمانی، بلکه به عنوان تهدیدی برای امنیت شغلی و اعتبار حرفه‌ای خود درک کنند. این نتیجه با یافته‌های Baxter و Chua همسو است که نشان داده‌اند تغییر در سیستم‌های حسابداری و کنترل می‌تواند به دلیل افزایش شفافیت و تغییر در سازوکارهای پاسخ‌گویی، واکنش‌های مقاومتی را برانگیزد (Baxter & Chua, 2020). همچنین، مطالعات مربوط به ویژگی‌های حاکمیت شرکتی نشان می‌دهند که میزان شفافیت، نظارت و پاسخ‌گویی سازمانی با نحوه استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت ارتباط دارد (Sahari & Heydarpour, 2023). بر این اساس، می‌توان استدلال کرد که مقاومت در برابر شفافیت، تا حد زیادی تابع این است که مدیران افزایش پاسخ‌گویی را به‌عنوان فرصتی برای بهبود عملکرد یا تهدیدی برای جایگاه خود تفسیر کنند.

در بعد روان‌شناختی، یافته‌ها نشان داد که نگرانی‌های فنی و مهارتی، بی‌اعتمادی و ترس از پیامدهای فردی و شغلی، بخش مهمی از مقاومت را تشکیل می‌دهد. برخی مدیران از پیچیدگی سیستم‌های جدید، ناکافی بودن دانش خود و احتمال ناتوانی در سازگاری با ابزارهای


E-ISSN: 3041-8933

فناورانه ابراز نگرانی می‌کردند. این یافته با پژوهش Bovey و Hede همسو است که نقش فرایندهای شناختی و عاطفی را در شکل‌گیری مقاومت سازمانی برجسته کرده‌اند (Bovey & Hede, 2021). مدیرانی که تغییر را فراتر از ظرفیت خود ارزیابی می‌کنند یا پیامدهای آن را تهدیدکننده می‌دانند، احتمال بیشتری دارد که نگرش‌های دفاعی یا رفتارهای مقاومتی نشان دهند. یافته‌های Maleki Eskouei و همکاران نیز بر اهمیت آموزش در پذیرش فناوری‌های نوین حسابداری تأکید دارد و نشان می‌دهد که کمبود دانش و مهارت می‌تواند مانعی جدی در مسیر به‌کارگیری فناوری‌های جدید باشد (Maleki Eskouei et al., 2023). همچنین، توسعه فناوری‌های مدیریتی و ابزارهای دیجیتال، الزام‌های جدیدی برای مهارت و سازگاری مدیران ایجاد کرده است و مدیرانی که آمادگی فناورانه کمتری دارند، ممکن است بیشتر در برابر چنین تحولاتی مقاومت کنند (Mobedi, 2018).

یافته مرتبط با «بی‌اعتمادی به سیستم و فرایند» نیز نشان داد که تجربه‌های منفی گذشته، تردید نسبت به صحت داده‌ها، ابهام در مزایای سیستم و اعتقاد به کفایت روش‌های موجود، زمینه‌ساز مقاومت هستند. این مسئله را می‌توان در چارچوب فرایندهای یادگیری و تجربه سازمانی تبیین کرد. زمانی که مدیران پیش‌تر پروژه‌های تغییر ناموفق را تجربه کرده‌اند، هر پروژه جدید ممکن است از ابتدا با بدبینی و تردید مواجه شود. این یافته با دیدگاه‌های Hayes و Lauer سازگار است که اعتماد، ارتباط مؤثر و آمادگی برای تغییر را از پیش‌شرط‌های مهم موفقیت تغییر سازمانی می‌دانند (Hayes, 2021; Lauer, 2021). همچنین، Nagel بر این باور است که مقاومت اغلب حاوی اطلاعات معناداری درباره کاستی‌های فرایند تغییر است و باید به جای حذف یا سرکوب، به‌عنوان بازخورد مورد تحلیل قرار گیرد (Nagel, 2025). بر این اساس، تردید مدیران نسبت به سیستم جدید ممکن است همیشه غیرمنطقی نباشد، بلکه گاه بازتاب تجربه‌های گذشته یا ضعف در نحوه معرفی و پیاده‌سازی سیستم باشد.

«دغدغه‌های عملیاتی و هزینه‌ای» نیز یکی از مضامین اصلی پژوهش بود. مدیران به افزایش حجم کار، زمان موردنیاز برای آموزش و ورود داده‌ها، هزینه‌های نگهداری و پیامدهای احتمالی سیستم برای کارایی روزمره اشاره کردند. این یافته با شواهد موجود در زمینه پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی همخوانی دارد؛ زیرا مطالعات داخلی نشان داده‌اند که استقرار این روش‌ها تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل سازمانی، فنی و اجرایی قرار دارد و موفقیت آنها نیازمند توجه به محدودیت‌های واقعی سازمان است (Hejazi & Lotfi-Aghal, 2022). همچنین، رویکرد اقتضایی بیان می‌کند که کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت وابسته به تناسب آنها با ویژگی‌های سازمان، ساختار و محیط فعالیت است و نمی‌توان یک ابزار واحد را بدون توجه به شرایط به همه سازمان‌ها تعمیم داد (Yaghoubian et al., 2021). از این منظر، بخشی از مقاومت مدیران می‌تواند واکنشی به ادراک عدم تناسب میان هزینه‌ها و منافع سیستم باشد و نه صرفاً مخالفت با اصل تغییر.

در حوزه فرهنگی، یافته‌ها نشان داد که «ناهماهنگی فرهنگی و سازمانی» یکی از منابع اصلی مقاومت است. برخی مدیران سیستم‌های نوین را با واقعیت‌ها، ارزش‌ها و شیوه‌های معمول کار در سازمان خود ناسازگار می‌دانستند و تصور می‌کردند که این ابزارها از محیط‌هایی متفاوت اقتباس شده‌اند و بدون بومی‌سازی مناسب قابل استفاده نیستند. این نتیجه با یافته‌های Ghanbari و Vafaei-Rizi همسو است که بر اهمیت تناسب نظام‌های حسابداری با زمینه‌های فرهنگی و ارزشی ایران تأکید کرده‌اند (Ghanbari & Vafaei-Rizi, 2013). همچنین، از دیدگاه نهادی، تغییرات حسابداری در بستری از هنجارها، قواعد و انتظارات تثبیت‌شده شکل می‌گیرند و ممکن است در صورت تعارض با این چارچوب‌ها با مقاومت روبه‌رو شوند (Shojaei et al., 2017). Burns و همکاران نیز تغییر حسابداری مدیریت را فرایندی عمیقاً رفتاری و فرهنگی می‌دانند که موفقیت آن مستلزم توجه به عادت‌ها، معناها و رویه‌های تثبیت‌شده سازمانی است (Burns et al., 2003). بنابراین، یافته حاضر نشان می‌دهد که پیاده‌سازی موفق سیستم‌های نوین مستلزم سازگاری فرهنگی و نه صرفاً انطباق فنی است.

مضمون «مقاومت جمعی و گروهی» نشان داد که مقاومت تنها در سطح فردی رخ نمی‌دهد، بلکه می‌تواند از طریق تعاملات اجتماعی و شکل‌گیری اجماع‌های گروهی تقویت شود. به‌ویژه مدیران میانی در برخی موارد از حمایت همکاران و هم‌سویی جمعی به‌عنوان سازوکاری برای مقابله با تغییر استفاده می‌کردند. این یافته با دیدگاه‌های Sveningsson و Sörgärde همخوان است که تغییر را فرایندی اجتماعی می‌دانند و تأکید می‌کنند که برداشت افراد از تغییر در تعامل با دیگران شکل می‌گیرد (Sveningsson & Sörgärde, 2020). همچنین، Oreg و Berson نشان داده‌اند که نگرش رهبران و مدیران می‌تواند از سطوح فردی به گروهی و سازمانی منتقل شود و نقش مدیران در شکل‌دهی فضای روان‌شناختی تغییر بسیار اساسی است (Oreg & Berson, 2019). بنابراین، هنگامی که مخالفت با تغییر در یک گروه مدیریتی مشروعیت پیدا می‌کند، مقاومت ممکن است از یک واکنش فردی به هنجاری گروهی تبدیل شود و مدیریت آن دشوارتر گردد.

یکی از مهم‌ترین یافته‌ها، نقش «ضعف در فرایند مدیریت تغییر» در تشدید مقاومت بود. مشارکت‌کنندگان از عدم مشارکت در تصمیم‌گیری، ضعف اطلاع‌رسانی، کمبود آموزش و احساس تحمیل تغییر سخن گفتند. این یافته به‌طور مستقیم با ادبیات مدیریت تغییر همسو است. Cameron و Green بر اهمیت مشارکت، ارتباطات و آماده‌سازی افراد برای تغییر تأکید کرده‌اند و نشان می‌دهند که نادیده گرفتن ابعاد انسانی، احتمال شکست تغییر را افزایش می‌دهد (Cameron & Green, 2020). Hayes نیز مشارکت ذی‌نفعان و ایجاد درک مشترک از ضرورت تغییر را از عناصر اساسی مدیریت تغییر می‌داند (Hayes, 2021). از سوی دیگر، Leto در زمینه تغییر حسابداری مدیریت تأکید می‌کند که پیاده‌سازی نظام‌های سنجش عملکرد و سیستم‌های حسابداری جدید زمانی موفق است که مدیریت تغییر به‌طور یکپارچه در فرایند اجرا لحاظ شود (Leto, 2025). یافته‌های حاضر این دیدگاه را تقویت می‌کند که بخش مهمی از مقاومت نه ویژگی ثابت مدیران، بلکه محصول نحوه مدیریت فرایند تغییر است.

نتایج همچنین نشان داد که الگوی مقاومت میان مدیران ارشد و میانی متفاوت است. مدیران ارشد بیشتر نگران از دست دادن کنترل راهبردی، هزینه‌های کلان و پیامدهای سیستم برای ساختار قدرت بودند، در حالی که مدیران میانی عمدتاً دغدغه افزایش حجم کار، نیاز به مهارت جدید، ارزیابی عملکرد و پیامدهای روزمره تغییر را مطرح می‌کردند. این یافته با دیدگاه Oreg و Berson درباره نقش متفاوت سطوح مدیریتی در تجربه و هدایت تغییر هماهنگ است (Oreg & Berson, 2019). از سوی دیگر، رویکرد چندمنظوره Palmer و همکاران نیز تأکید دارد که گروه‌های مختلف سازمان، تغییر را از منظرهای متفاوت تجربه می‌کنند و به همین دلیل، راهبردهای یکسان نمی‌تواند برای همه گروه‌ها اثربخش باشد (Palmer et al., 2022). از این رو، مدیریت مقاومت باید با توجه به سطح مدیریتی، نقش سازمانی و نوع نگرانی هر گروه طراحی شود.

تفاوت‌های مشاهده‌شده میان مدیران با پیشینه‌های تخصصی مختلف نیز اهمیت رویکرد اقتضایی را تأیید کرد. مدیران حسابداری بیشتر نگران دقت و اعتبار اطلاعات بودند، در حالی که مدیران حوزه صنعتی بیشتر بر هزینه‌ها و پیامدهای عملیاتی تأکید داشتند. این نتیجه با منطق الگوهای اقتضایی حسابداری مدیریت همخوان است که انتخاب و ارزیابی ابزارها را وابسته به شرایط سازمانی و نیازهای کاربران می‌دانند (Yaghoubian et al., 2021). همچنین، افزایش سطح بلوغ حسابداری مدیریت مستلزم توسعه هم‌زمان قابلیت‌های فنی و مدیریتی است و سازمان‌هایی که از نظر بلوغ در سطوح پایین‌تر قرار دارند، ممکن است مقاومت بیشتری در برابر ابزارهای پیشرفته نشان دهند (Naser Torabi et al., 2021). نقش مدیریت تغییر در ارتقای بلوغ حسابداری مدیریت نیز در مطالعات داخلی تأیید شده است (Naser Torabi et al., 2022). بنابراین، تفاوت در تجربه و دانش تخصصی مدیران می‌تواند نحوه تفسیر آنان از مزایا و تهدیدهای سیستم جدید را تغییر دهد.

یافته دیگر پژوهش، بروز مقاومت به شکل پنهان و منفعلانه بود. مشاهده شد که برخی مدیران در جلسات رسمی از تغییر حمایت می‌کردند، اما در عمل با تأخیر در ارائه داده‌ها، همکاری محدود یا بی‌توجهی به الزامات سیستم، فرایند اجرا را مختل می‌ساختند. این یافته با


E-ISSN: 3041-8933

دیدگاه‌های جدید درباره مقاومت همخوان است که مقاومت را صرفاً مخالفت صریح نمی‌دانند، بلکه آن را طیفی از واکنش‌های شناختی، عاطفی و رفتاری در نظر می‌گیرند (Bovey & Hede, 2021; Ford & Ford, 2022). این امر برای مدیران تغییر اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا پذیرش کلامی یک پروژه الزاماً به معنای پذیرش واقعی آن نیست و ارزیابی تغییر باید رفتارهای واقعی و میزان مشارکت مدیران را نیز دربرگیرد.

در مجموع، نتایج پژوهش حاضر از مفهوم «مقاومت دیالکتیکی» حمایت می‌کند؛ به این معنا که مقاومت نه صرفاً مانعی ثابت، بلکه حاصل تعامل مستمر میان مدیران و ساختارهای تغییر است. ویژگی‌های سیستم، فرهنگ، قدرت، تجربه‌های پیشین و نحوه مدیریت تغییر، همگی بر نحوه تفسیر مدیران اثر می‌گذارند و این تفسیر نیز می‌تواند مسیر اجرای تغییر را بازتعریف کند. این برداشت با دیدگاه‌های جدید مدیریت تغییر که مقاومت را بخشی جدایی‌ناپذیر از فرایند تحول می‌دانند، همخوان است (Ford & Ford, 2022; Nagel, 2025). همچنین، تغییر در حسابداری مدیریت در عصر دیجیتالی‌شدن و پایداری بیش از گذشته مستلزم توجه هم‌زمان به ابعاد فنی، رفتاری و راهبردی است (Yousef et al., 2026). مطالعات مرتبط با حسابداری مدیریت راهبردی و پایداری نیز نشان می‌دهند که سیستم‌های نوین زمانی ارزش‌آفرین خواهند بود که با ساختار حاکمیت، اهداف عملکردی و جهت‌گیری‌های کلان سازمان هماهنگ شوند (Malchi et al., 2024; Sahari & Heydarpour, 2023). بنابراین، موفقیت در پیاده‌سازی این سیستم‌ها نه فقط به انتخاب فناوری مناسب، بلکه به توانایی سازمان در مدیریت معنا، قدرت، فرهنگ و مشارکت وابسته است.

به طور کلی، پژوهش حاضر نشان داد که مقاومت مدیران در برابر سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را نباید به عنوان رفتاری غیرمنطقی یا صرفاً مانعی برای حذف تلقی کرد. مقاومت می‌تواند نشانه‌ای از نگرانی‌های واقعی درباره تناسب سیستم، کیفیت فرایند تغییر، تهدیدهای ادراک‌شده و کاستی‌های ساختاری باشد. در نتیجه، رویکردهای موفق مدیریت تغییر باید به جای مقابله مستقیم با مقاومت، ابتدا منطق و ریشه‌های آن را درک کنند و سپس از طریق مشارکت، آموزش، ایجاد اعتماد، ارتباطات شفاف و انطباق سیستم با زمینه سازمانی، زمینه پذیرش را فراهم سازند. چنین رویکردی می‌تواند مقاومت را از نیرویی بازدارنده به منبعی برای اصلاح فرایند تغییر و یادگیری سازمانی تبدیل کند و امکان استفاده مؤثرتر از ظرفیت‌های سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت را فراهم آورد.

پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی همراه بود که در تفسیر نتایج باید مورد توجه قرار گیرد. نخست، استفاده از رویکرد کیفی و مطالعه موردی، اگرچه امکان دستیابی به درکی عمیق از تجربه مدیران را فراهم کرد، تعمیم آماری یافته‌ها را به تمامی سازمان‌ها محدود می‌سازد. دوم، مشارکت‌کنندگان تنها از چهار سازمان تولیدی متوسط و بزرگ در استان تهران انتخاب شدند و ممکن است الگوهای مقاومت در صنایع خدماتی، دولتی، فناوری‌محور، سازمان‌های کوچک یا سایر مناطق جغرافیایی متفاوت باشد. سوم، پژوهش در یک بازه زمانی نسبتاً محدود انجام شد و امکان مشاهده تحول مقاومت در تمامی مراحل استقرار سیستم، به‌ویژه در دوره پس از تثبیت آن، وجود نداشت. چهارم، تمرکز اصلی پژوهش بر دیدگاه مدیران ارشد و میانی بود و ادراک کارکنان، مشاوران، متخصصان فناوری اطلاعات و سایر کاربران نهایی به‌طور مستقل بررسی نشد. در نهایت، به دلیل ماهیت تفسیری تحلیل مضمون، امکان تأثیر برداشت‌های پژوهشگر بر فرایند کدگذاری و تفسیر داده‌ها به‌طور کامل قابل حذف نیست، هرچند از راهبردهای مختلف برای افزایش اعتبار یافته‌ها استفاده شد.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده مدل مفهومی حاصل از این مطالعه را در نمونه‌های بزرگ‌تر و با استفاده از روش‌های کمّی، مدل‌سازی معادلات ساختاری یا طرح‌های آمیخته آزمون کنند تا روابط میان ابعاد مختلف مقاومت و میزان اثرگذاری هر یک مشخص شود. انجام پژوهش‌های طولی نیز می‌تواند نشان دهد که مقاومت مدیران از مرحله تصمیم‌گیری اولیه تا پیاده‌سازی، تثبیت و استفاده روزمره از سیستم چگونه تغییر می‌کند. مقایسه سازمان‌های تولیدی، خدماتی، دولتی و خصوصی و همچنین سازمان‌های فعال در مناطق یا فرهنگ‌های مختلف می‌تواند به شناسایی عوامل زمینه‌ای مؤثر بر مقاومت کمک کند. بررسی هم‌زمان دیدگاه مدیران، کارکنان، حسابداران، متخصصان

فناوری اطلاعات، مشاوران و کاربران نهایی نیز می‌تواند تصویری جامع‌تر از پویایی تغییر ارائه دهد. همچنین، پیشنهاد می‌شود نقش متغیرهایی مانند آمادگی برای تغییر، اعتماد سازمانی، امنیت روان‌شناختی، سبک رهبری، فرهنگ نوآوری، بلوغ دیجیتال و سواد فناوری در شکل‌گیری یا کاهش مقاومت مورد بررسی قرار گیرد. با گسترش استفاده از هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های کلان و سیستم‌های هوشمند در حسابداری مدیریت، مطالعه مقاومت مدیران در برابر این فناوری‌ها نیز می‌تواند یکی از محورهای مهم پژوهش‌های آتی باشد.

به سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود پیش از انتخاب و اجرای هر سیستم نوین حسابداری مدیریت، ارزیابی جامعی از آمادگی سازمانی و منابع بالقوه مقاومت انجام دهند و نگرانی‌های مدیران در سطوح مختلف را به‌طور مستقل شناسایی کنند. مدیران ارشد و میانی باید از مراحل اولیه انتخاب و طراحی سیستم در فرایند تصمیم‌گیری مشارکت داده شوند تا احساس تحمیل تغییر کاهش یابد و مالکیت روان‌شناختی نسبت به پروژه شکل گیرد. برنامه‌های آموزشی نیز بهتر است به آموزش نرم‌افزار محدود نشوند و علاوه بر مهارت‌های فنی، منطق استفاده از سیستم، منافع شخصی و سازمانی، نحوه تغییر نقش‌ها و راهبردهای سازگاری با تغییر را پوشش دهند. ارتباطات شفاف درباره اهداف، معیارهای ارزیابی و پیامدهای سیستم می‌تواند هراس از نظارت و شفافیت را کاهش دهد. همچنین لازم است سیستم‌ها متناسب با فرهنگ، فرایندها و نیازهای واقعی سازمان بومی‌سازی شوند و امکان بازخورد مستمر مدیران در مراحل مختلف اجرا فراهم گردد. سازمان‌ها باید مقاومت پنهان را نیز جدی بگیرند و صرف حمایت کلامی مدیران را نشانه پذیرش کامل تلقی نکنند؛ بلکه میزان همکاری، کیفیت استفاده از سیستم و رفتار واقعی آنان را به‌طور مستمر ارزیابی کرده و مقاومت را به‌عنوان منبعی برای اصلاح مسیر و بهبود فرایند تغییر مورد استفاده قرار دهند.

### تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافعی وجود ندارد.

### مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

### موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

### شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

### حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

## References

Baxter, J., & Chua, W. F. (2020). Accounting and Control: A Case Study of Resistance to Accounting Change. In *Research Handbook on Performance Measurement for Management Control* (pp. 245-267). Edward Elgar Publishing.



E-ISSN: 3041-8933

Bovey, W. H., & Hede, A. (2021). Resistance to Organisational Change: The Role of Cognitive and Affective Processes. *Leadership & Organization Development Journal*, *42*(3), 378-394.

Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (2003). *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*. CIMA Publishing.

Cameron, E., & Green, M. (2020). *Making Sense of Change Management: A Complete Guide to the Models, Tools and Techniques of Organizational Change* (5th ed.). Kogan Page.

Ford, J. D., & Ford, L. W. (2022). Resistance to Change. In *The Palgrave Handbook of Organizational Change Thinkers* (pp. 1-15). Palgrave Macmillan.

Ghanbari, A. M., & Vafaei-Rizi, M. J. (2013). *Modern (Conventional) Accounting as a Platform for Establishing Islamic Accounting in Iran* National Conference on Accounting in Iran, https://sid.ir/paper/849678/fa

Hayes, J. (2021). *The Theory and Practice of Change Management* (6th ed.). Red Globe Press.

Hejazi, R., & Lotfi-Aghal, Z. (2022). Presenting a Model for Implementing and Applying Modern Management Accounting Methods in Iranian Manufacturing Companies. *Empirical Research in Accounting*, *12*(3), 21-40. https://jera.alzahra.ac.ir/

Hopper, T., & Bui, B. (2023). Management Accounting and Organizational Change. In T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens (Eds.), *Issues in Management Accounting* (4th ed., pp. 217-238). Routledge.

Khoshnavā, B., Bahamin, B., & Jamshidi Navid, B. (2022). The Effect of Applying Modern Management Accounting Methods on University Performance. *Management accounting*, *15*(53), 111-122. https://sid.ir/paper/1063216/fa

Lauer, T. (2021). *Change Management: Fundamentals and Success Factors*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-662-62187-5

Leto, L. (2025). *Integrating Change Management and Management Accounting Change: New Perspectives on Performance Measurement Systems Implementation*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-031-84387-7

Malchi, F., Hossein Afshari, M., & Rezaei, M. (2024). Evaluation of a Corporate Sustainability Improvement Model Based on Modern Management Accounting Methods. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, *2*(4), 239-257. https://jafci.com/index.php/jafci/article/view/81

Maleki Eskouei, M. T., Eslami, A., & Moradi, M. (2023). *The Role of Education in the Applications of Modern Accounting Technologies* Fifth International Conference and Sixth National Conference on New Findings in Management, Psychology and Accounting, https://sid.ir/paper/1145452/fa

Masschelein, S. (2024). Implementation and Change. In *Principles of Strategic Management Accounting*. University of Western Australia.

McCabe, D. (2020). *Changing Change Management: Strategy, Power and Resistance*. Routledge. https://doi.org/10.4324/9780429029981

Mobedi, S. (2018). *Modern Management Methods Using the Internet of Things* International Conference on Management, Entrepreneurship and Economic Development, https://sid.ir/paper/898623/fa

Nagel, E. (2025). *Beyond No: Harnessing the Power of Resistance for Positive Organizational Growth*. Wiley.

Naser Torabi, A., Talaneh, A., & Mansouri, F. (2021). Developing a Management Accounting Maturity Model. *Management accounting*, *14*(49), 49-69. https://sid.ir/paper/968110/fa

Naser Torabi, A., Talaneh, A., & Mansouri, F. (2022). The Role of Organizational Change Management in Enhancing the Level of Management Accounting Maturity. *Financial Accounting Knowledge*, *9*(2), 97-126. https://www.sid.ir

Oreg, S., & Berson, Y. (2019). Leaders' Impact on Organizational Change: Bridging the Micro-Macro Gap. In *The Oxford Handbook of Organizational Change and Innovation* (2nd ed., pp. 245-268). Oxford University Press.

Palmer, I., Dunford, R., & Buchanan, D. A. (2022). *Managing Organizational Change: A Multiple Perspectives Approach* (4th ed.). McGraw-Hill Education.

Sahari, M., & Heydarpour, F. (2023). Corporate Governance Characteristics, Strategic Management Accounting, and Management Accounting. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, *12*(45), 149-163. https://www.sid.ir

Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 Years On. *Management Accounting Research*, *21*(4), 278-284. https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.003

Senior, B., Swailes, S., & Carnall, C. (2020). *Organizational Change* (6th ed.). Pearson Education.

Shojaei, P., Sadeghzadeh Maharlooei, M., & Ramezani, H. (2017). Change in Management Accounting and Sustainability Development: A Conceptual Framework with an Institutional Approach. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, *6*(23), 47-61. https://sid.ir/paper/238118/fa

Sveningsson, S., & Sörgärde, N. (2020). *Managing Change in Organizations*. SAGE Publications. https://doi.org/10.4135/9781036232603

Yaghoubian, S., Jamshidi Navid, B., Ghanbari, M., & Nademi, A. (2021). Presenting a Contingency Model for Evaluating Corporate Performance with Emphasis on the Role of Modern Management Accounting Tools. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, *10*(37), 113-127. https://sid.ir/paper/1045960/fa

Yousef, H., Sponem, S., & Lucianetti, L. (2026). *Management Accounting Innovations in the Era of Digitalization and Sustainability*. Emerald Publishing. https://doi.org/10.1108/978-1-83549-412-7