

آینده حسابداری مدیریت

دکتر محمد نمازی^۱

چکیده مقاله

مروری بر سیر تکاملی حسابداری مدیریت گویای این «واقعیت» است که علی‌رغم تغییرات تکنولوژیکی و تحولات اقتصادی دهه گذشته، این شاخه از دانش حسابداری اگر چه فراز و نشیب‌هایی را پشت سر گذاشته است، لیکن روش‌های مورد استفاده در آن از پیشرفت‌های چشمگیری برخوردار نبوده است. آیا در دهه جدید قرن ۲۱ نیز حسابداری مدیریت کماکان بدون دگرگونی و تحول قابل ذکری باقی خواهد ماند؟ یا اینکه در دهه جدید که در آغاز آن هستیم حسابداری مدیریت خود را با شرایط جدید تکنولوژیکی و محیطی منطبق و سازگار خواهد نمود؟ حسابداری مدیریت به کجا می‌رود و چه عواملی با تحول آن مرتبط می‌باشند؟

پاسخ به پرسش‌های فوق انگیزه و هدف این مقاله است. بررسی مستندات تاریخی، نتایج پژوهش‌های محققان بنام این رشته و همچنین تحقیقات انجمن‌های حرفه‌ای حاکی از این است که با توجه به نیازهای متعدد و متنوع در مدیریت منابع، در سطوح خُرد و کلان، حسابداری مدیریت ناگزیر به رشد و توسعه لازم می‌باشد تا بتواند جوابگو باشد. به منظور پاسخگویی به نیازهای موجود، حسابداری مدیریت می‌باید به موضوعات عوامل انسانی و رفتاری و نقش این عوامل در مدیریت بیش از پیش توجه کند. دیگر پیش شرط جوابگویی به نیازهای موجود، ارتقاء صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران مدیریتی

است. امید بر این است که با لحاظ کردن تغییر و تحولات تکنولوژیکی و اقتصادی، پژوهش‌های حسابداری مدیریت با تأکید بر محور نقش عوامل انسانی و رفتاری و همچنین توجه حرفه به ارتقاء کمی و کیفی نیروهای متخصص، حسابداری مدیریت بتواند جایگاه واقعی خود را در شکل دهی به آینده احراز نماید.

واژه‌های کلیدی

حسابداری مدیریت - حسابداری بر مبنای فعالیت - موضوعات رفتاری در حسابداری.

مقدمه

در آستانه قرن بیست و یکم، پرسش‌های زیادی در باره آینده حسابداری مدیریت وجود دارد. پاره‌ای از مهم‌ترین پرسش‌ها موارد زیر را در برمی‌گیرد:

- آیا آینده‌ای برای حسابداری مدیریت وجود دارد؟
 - چه سازه‌های مهمی در شکل‌گیری آینده حسابداری مدیریت مؤثرند؟
 - میزان تأثیر هر یک از سازه‌ها در پیشرفت حسابداری مدیریت چقدر است؟
 - چه تغییرات مهمی در نحوه اجرای فن‌های حسابداری مدیریت به وجود خواهد آمد؟
 - آینده حسابداران مدیریت چه خواهد بود؟
 - آیا دایره حسابداری مدیریت سازمان‌ها در قرن جدید شبیه گذشته خواهد بود؟
- پاسخ به هر یک از این پرسش‌ها نیاز به پژوهش‌های مدون و مستند دارد، و در قلمرو این مقاله نمی‌گنجد. هدف اصلی این مقاله بررسی "آینده حسابداری مدیریت" است. در این راستا، به گونه‌ای فشرده به دو پرسش اول پاسخ داده می‌شود.

روش پژوهش

بررسی آینده حسابداری مدیریت از دو روش امکان‌پذیر است:

- ۱) براساس پیشگویی‌های ذهنی
- ۲) بر پایه روش علمی تحقیق تاریخی و مستندسازی.

در این مقاله، روش دوم انتخاب شده است تا بتوان به اعتبار یافته‌های بدست آمده در زمینه حسابداری مدیریت عمومیت بخشید.

یکی از فرضیه‌های (افراطی) می‌تواند به صورت زیر ارائه شود:

آینده‌ای برای حسابداری مدیریت وجود ندارد.

اگر این فرضیه مورد قبول قرار نگیرد، فرضیه مقابل آن پذیرفته خواهد شد. یعنی:

آینده‌ای برای حسابداری مدیریت وجود دارد.

اگر آینده‌ای برای حسابداری مدیریت وجود داشته باشد، سپس باید به تعیین سازه‌های مؤثر در آینده حسابداری مدیریت پرداخت.

جمع‌آوری اطلاعات

به منظور پاسخ به این فرضیه که "آینده‌ای برای حسابداری مدیریت وجود ندارد"، از منابع زیر استفاده می‌کنیم:

۱- اطلاعات مستند تاریخی

۲- الگوهای نویسندگان به نام حسابداری مدیریت

۳- پژوهش‌های تجربی انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری.

هر یک از این موارد به گونه فشرده شرح داده می‌شود.

مستندات تاریخ^۱

تاریخ‌دانان نشان داده‌اند که بیش از هزاران سال است که گزارش‌های حسابداری تهیه می‌شود. مدارک دفترداری، که به زمان تمدن‌های اولیه بشر برمی‌گردد، به صورت حجاری شده

۱- بررسی کلیه مستندات تاریخی در عرصه این مقاله نیست. برای اطلاع بیشتر به مطالعات (Chatfield, 1977)، (Kaplan, 1989)، (Johnson and Kaplan, 1990) و (کاکوئی نژاد، ۱۳۷۱)، که قسمتی از این مقاله با استفاده از آنها تهیه شده است، مراجعه

در لوح‌های سنگی یافت شده است.^۱ بیش از ۵۰۰ سال است که از معرفی حسابداری دو طرفه توسط Pacioli می‌گذرد. در طی این دوران‌ها، اطلاعات سیستم حسابداری بنحوی مورد استفاده مالکان یا سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان قرار می‌گرفته است. اگر چه پیدایش اولیه حسابداری صنعتی و نوع پیشرفته آن، حسابداری مدیریت، هنوز به درستی از نظر تاریخی معلوم نیست، ولی طبق مدارک مستند، حتی از اوایل سال ۱۵۷۷ سیستم هزینه‌یابی درخصوص ذوب فلزات و حفاری معادن مس و نقره وجود داشته است، و آنچه را که امروز به نام سیستم "سفارش کار" و "هزینه‌یابی مرحله‌ای" شناخته شده است به ترتیب در قرن ۱۶ توسط یکی از ناشران کتاب و در قرن ۱۷ به وسیله کارخانه‌های متعددی از جمله یک کارخانه کفاشی مورد استفاده بوده است.^۲

بین سال‌های ۱۸۸۵ تا ۱۹۲۰ دانشمندان زیادی در راه پیشبرد حسابداری مدیریت و ارائه فن‌های نوین آن زحمات زیادی را متحمل شدند. پیشرفت‌های شگرف به ویژه به وسیله اشخاص زیر بوجود آمد:

- Henry Metcalfe (۱۸۸۵) - در زمینه هزینه‌های واقعی سفارش، جمع‌آوری هزینه‌ها و تخصیص سربار کارخانه.
- Garcke and Fells (۱۸۸۷) - در باره نگهداری حساب‌های کارخانه و معرفی حساب‌های تولید، کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده.
- George Norton (۱۸۸۹) - در مورد سیستم هزینه‌ها و به ویژه هزینه‌یابی مرحله‌ای.
- Alexander Hamilton (۱۹۰۰) - در موضوع تخصیص هزینه‌های سربار کارخانه، استفاده اطلاعات از بهای تمام شده برای تصمیم‌گیری مدیریت و معرفی سیستم‌های ابتدایی استاندارد.
- H. L. Arnold (اوایل ۱۹۰۰) - در زمینه محاسبه بهای تمام شده و ثبت هزینه‌ها و کنترل هزینه‌ها در آینده.

1- Johnson and Kaplan, 1990.

۲- کاکویی نژاد، ۱۳۷۱، صفحه ۹۴-۹۵.

● Lee Nicholson (۱۹۰۹) - مؤسس انجمن ملی حسابداران صنعتی آمریکا و اولین رئیس آن، استاد دانشگاه و مشاور مالی، در رابطه با مقایسه سیستم‌های سفارش کار مرحله‌ای و کاربرد آنها، تفاوت بین هزینه‌های اداری و تشکیلاتی، هزینه‌های تولید و استفاده مدیریت از اطلاعات هزینه‌ها و کنترل آنها.

● F. Taylor (۱۹۰۳) - در خصوص ظهور مدیریت علمی، استفاده از سیستم‌های هزینه‌های استاندارد و استفاده از نرخ‌های تولید استاندارد.

● Charter Harrison (۱۹۲۰) - در مورد بکارگیری هزینه‌های استاندارد و تجزیه و تحلیل انحرافات.

به گونه‌ای فراگیر، تا سال ۱۹۲۵، تقریباً تمام فن‌های مورد عمل حسابداری مدیریت که امروزه در عمل بکار گرفته می‌شوند، ابداع شده بود. حساب‌های هزینه برای کارگر، مواد اولیه مستقیم، سربار کارخانه، بودجه برای وجه نقد، سود و سرمایه، بودجه‌های متغیر، پیش‌بینی فروش، هزینه‌های استاندارد، تجزیه و تحلیل انحرافات، انتقال قیمت‌ها و ارزیابی عملیات مدیران نمونه‌هایی از این فن‌ها هستند. اما پیشرفت واقعی حسابداری مدیریت بین سال‌های ۱۹۲۰ تا ۱۹۲۹ میلادی (قبل از جنگ جهانی اول) صورت گرفت، زیرا در این دوران حسابداری مدیریت نه تنها به عنوان ابزاری مهم جهت گردآوری هزینه‌ها و تعیین بهای تمام شده محصولات بکار برده شد، بلکه فن‌ها و روش‌های جدیدی جهت بهبود تصمیم‌گیری مدیران با توجه به اطلاعات حسابداری صنعتی ابداع گردید. فن‌های مربوط به تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، رابطه بین بهای تمام شده، حجم فعالیت و سودآوری، حسابداری سنجش مسؤلیت و هزینه‌یابی متغیر در این دوران بوجود آمد.

جنگ دوم جهانی نیز تأثیر عمیقی در پیشرفت حسابداری مدیریت داشت. در حین جنگ، از فن‌ها و الگوهای حسابداری مدیریت، به دلیل مشکلات مالی و شرایط محیطی، چندان استفاده مؤثری بعمل نیامد. اما، پس از جنگ کنترل هزینه‌ها آغاز گردید. مهمترین عاملی که در این دوران باعث پیشرفت حسابداری مدیریت شد، ظهور رایانه‌ها در دهه ۱۹۵۰ بود که باعث پردازش سریع اطلاعات و استخراج از گزارش‌های مالی متنوع گردید. پیشرفت‌های مهم در زمینه حمل و نقل و ارتباطات، به ویژه پیدایش راه‌آهن و تلگراف، نیز

باعث پیشرفت حسابداری مدیریت شد، زیرا عملیات شرکت‌ها می‌باید در مکان‌های جغرافیایی بیشتر، سریع‌تر و پراکنده‌تری هماهنگی و سازماندهی می‌گردید. در این دوران فن‌های زیادی در حسابداری مدیریت بوجود آمد. فن‌های پژوهش عملیاتی، تکنیک پرت / هزینه، برنامه‌ریزی خطی، الگوهای مقداری موجودی کالا و سایر الگوهایی که حتی امروز هم در بسیاری از کارخانجات صنعتی عملاً بکار گرفته نشده‌اند، معرفی شدند.

در دهه‌های اخیر، حسابداری مدیریت در زمینه‌های گوناگونی نیز پیشرفت‌های قابل توجهی داشته است. سیستم‌های تولیدی قابل انعطاف، سیستم‌های تولیدی کامپیوتری، ایجاد سیستم‌های هوشمند و خبره و هوش مصنوعی، استفاده از مجموعه‌های فازی، ایجاد شبکه‌های عصبی، سیستم‌های نوین تولیدی و هزینه‌یابی (از جمله سیستم ABC^۱، سیستم کایزین، سیستم JIT^۲ و سیستم هزینه‌یابی معکوس و حسابداری مدیریت استراتژیک SCM^۳) نمونه‌هایی از این پیشرفت‌ها هستند.

افزون بر پیشرفت‌های فنی و تکنیکی، حسابداری مدیریت قرن‌ها است که در زمینه سازماندهی و انتشاراتی سابقه دارد. اولین کتاب حسابداری صنعتی در سال ۱۸۸۵ توسط هنری متکف نوشته شد. از آن زمان تاکنون هزاران کتاب در باره حسابداری صنعتی و صدها کتاب در زمینه تخصصی "حسابداری مدیریت" در دنیا نیز نوشته شده است. مجله‌های تخصصی متعددی در اغلب کشورهای جهان نیز در زمینه حسابداری مدیریت به وجود آمده است. انتشار مجله‌های "حسابداری مدیریت"^۴ در انگلیس و آمریکا، "پژوهش‌های حسابداری مدیریت"^۵، "هزینه و مدیریت"^۶ و ده‌ها مجله‌های مرتبط با موضوع‌های

۱- برای آگاهی از سیستم ABC (Activity-Based Costing) به مقاله نمازی (۱۳۷۸) مراجعه شود.

2- Just-in-Time (JIT)

3- Strategic Cost Management

4- Management Accounting

5- Management Accounting Research

حسابداری مدیریت مانند "دانش مدیریت"^۷ نشانگر رشد حسابداری مدیریت بوده است. از طرف دیگر، پیدایش انجمن‌های تخصصی حسابداری صنعتی و مدیریت نظیر NAA^۸ و IMA^۹ و ارائه مدرک CMA^{۱۰} به متخصصین رشته حسابداری مدیریت، برپایی همایش‌های مستمر و متعدد در سطح کشورها و در حوزه بین‌المللی، نشانه‌های دیگری از پیشرفت‌های حسابداری مدیریت بوده است.

بررسی کوتاه بالا نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت، به ویژه در چند قرن گذشته، موفق به پیشرفت‌های قابل توجهی شده است. در ابتدا حوزه فعالیت آن محدود به تعیین بهای تمام شده بوده است. اما به تدریج دامنه فعالیت آن گسترده‌تر شده است.

در حال حاضر، مهم‌ترین حوزه‌های فعالیت حسابداری مدیریت عبارتند از:

- (۱) تعیین بهای تمام شده
 - (۲) تصمیم‌گیری با استفاده از اطلاعات مالی
 - (۳) کنترل عملیات
 - (۴) ارزیابی عملکرد مدیران
 - (۵) بودجه‌بندی جامع
 - (۶) بودجه‌بندی سرمایه‌ای
 - (۷) ایجاد انگیزه در بین کارکنان و مدیران
 - (۸) بررسی عوامل مهم رفتاری.
- در نتیجه، دامنه فعالیت حسابداری مدیریت محدود به سازمان نمی‌گردد، بلکه در سطح جامعه و عرصه بین‌المللی گسترده شده است.

6- Cost & Management

7- Management Science

8- National Association of Accountants

9- Institute of Management Accountant

10- Certifie Management Accountant

- بنابراین، با توجه به موارد بالا و دلایل زیر، می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری مدیریت در آینده به حیات خود ادامه خواهد داد:
- ۱) نیاز سازمان، جامعه و بشر به اطلاعات حسابداری مدیریت
 - ۲) سابقه تاریخی طولانی
 - ۳) پیشرفت‌های مهم در زمینه‌های گوناگون عملیاتی در سطح سازمان، جامعه و بین‌الملل
 - ۴) ابداع و معرفی فن‌های متعدد و نوین جهت حل مشکلات گوناگون
 - ۵) بهره‌وری و کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت
 - ۶) ایجاد سازمان‌های تخصصی و حرفه‌ای
 - ۷) اعطای مدارک حرفه‌ای و فنی
 - ۸) تدوین کتب و نشریات متعدد تخصصی.

الگوهای آینده

شاهد دیگری که از آینده حسابداری مدیریت حکایت می‌کند این است که نویسندگان مشهور، با پذیرش تداوم حسابداری مدیریت، آینده آن را بررسی کرده‌اند. به عنوان نمونه، William L. Ferrara (۱۹۹۵)، چهار الگوی مهم زیر را که در جدول شماره ۱ نشان داده شده است، معرفی می‌کند.

این الگوها، به ترتیب توسعه تدریجی و تاریخی پیشرفت‌های حسابداری مدیریت را نشان می‌دهند. به منظور سادگی و تداوم بحث‌ها، ویژگی هر الگو فقط در چارچوب هزینه‌یابی محصول و تعیین قیمت فروش ارائه شده است. الگوی A بر اساس "هزینه‌یابی جذبی" است. الگوی B به تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر می‌پردازد، و بهای تمام شده هر واحد محصول را براساس "هزینه‌یابی متغیر" تعیین می‌کند. الگوی C، پیچیدگی ساخت محصولات، تنوع کالاها و سازه‌های مربوط به شرایط تولیدی را در نظر می‌گیرد، و بهای تمام شده را بر اساس سیستم ABC محاسبه می‌کند. الگوی D، بر اساس سیستم "هزینه‌یابی هدف"^۱ است (که

جدول شماره ۱ - مرور تاریخی موارد هزینه یابی | قیمت گذاری بر اساس چهار الگو

الگوی A - هزینه یابی / قیمت گذاری	
از ابتدای قرن ۲۰ تا ۱۹۴۰ - دوران انقلاب صنعتی	
**	ماده اولیه مستقیم
**	کار مستقیم
**	سربار کارخانه
**	هزینه های فروش و اداری
**	جمع هزینه های هر واحد محصول
**	سود مورد انتظار
**	قیمت فروش مورد انتظار هر واحد محصول
الگوی B- هزینه یابی / قیمت گذاری	
از ۱۹۴۰ تا ۱۹۸۰ - دوران تجزیه و تحلیل هزینه و فایده و هزینه یابی متغیر	
هزینه های متغیر:	
**	ماده اولیه مستقیم
**	کار مستقیم
**	سربار متغیر کارخانه
**	هزینه های فروش و اداری متغیر
**	جمع هزینه های متغیر هر واحد محصول
هزینه های ثابت:	
**	سربار ثابت کارخانه
**	هزینه های فروش و اداری ثابت
**	جمع هزینه های ثابت هر واحد محصول
**	جمع کل هزینه های هر واحد
**	سود مورد انتظار هر واحد
**	قیمت فروش مورد انتظار هر واحد محصول

بقیه جدول شماره ۱ - مرور تاریخی موارد هزینه‌یابی | قیمت‌گذاری بر اساس چهار الگوی

الگوی C - هزینه‌یابی / قیمت‌گذاری	
از اواخر ۱۹۸۰ تا اوایل ۱۹۹۰ - دوران هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	
	هزینه‌های متغیر:
**	ماده اولیه مستقیم
**	کار مستقیم
	هزینه‌های سربار متغیر:
**	متغیر با تعداد محصول
	متغیر با پیچیدگی محصول
**	(تعداد بسته‌ها)
**	متغیر با تنوع محصولات
**	متغیر فروش و اداری
**	جمع هزینه‌های متغیر
	هزینه‌های ثابت:
**	سربار ثابت کارخانه
**	هزینه‌های فروش و اداری ثابت
**	جمع هزینه‌های ثابت هر واحد محصول
**	جمع کل هزینه هر واحد محصول
**	سود مورد انتظار هر واحد
**	قیمت فروش مورد انتظار هر واحد محصول
الگوی D - هزینه‌یابی / قیمت‌گذاری	
از اوایل ۱۹۹۰ تا آینده - دوران هزینه‌های استاندارد بازار	
**	قیمت فروش
	کسر می‌شود:
**	سود مورد انتظار
**	هزینه‌های مجاز یا مورد هدف هر واحد محصول

ژاپنی معرفی می‌شود). این الگو، به هزینه‌ها و بهای تمام شده محصول به عنوان مبنای جهت تعیین بهای فروش محصول توجه نمی‌کند. بلکه برعکس از قیمت فروشی استفاده می‌کند که اعتقاد دارد بازار کمک خواهد کرد تا هزینه‌ای را که در آن بازار امکان‌پذیر است، تعیین شود. یعنی در این سیستم، قیمت بازار تعیین‌کننده هزینه‌ها (بهای تمام شده محصول) است نه هزینه‌ها تعیین‌کننده قیمت فروش. از این رو، الگوی D، اعتبار هر سیستم هزینه‌یابی را که بر مبنای استانداردهای مهندسی است از بین می‌برد، و پس از ۹۰ سال که از عمر سیستم‌های هزینه‌یابی استاندارد سپری شده است، این الگو را جایگزین سیستم استاندارد کرده است.

Ferrara نتیجه‌گیری می‌کند که: "بهترین امیدی را که می‌توانم برای الگوی جدید در قرن ۲۱ داشته باشم، ترکیب الگوی C و D است. حالت دیگری که می‌تواند بوجود آید، ترکیب الگوی C و D و پاره‌ای از اجزای الگوی B است." (۱۹۹۵، صفحه ۳۴)

وی در دفاع از نظریه‌اش عنوان می‌کند در خصوص پیشنهاد اول، مشکل است که بتوان در بازار جهانی امروز اهمیت تأثیر الگوی D را انکار نمود. هزینه‌های هدف استاندارد رقبا را در بازار نمی‌توان نادیده گرفت. همچنین، در دنیای تجارت و صنعت امروز، نیاز به اصلاحات در خط تولید محصول، اعطای قدرت به کارکنان و ایجاد رابطه‌های انسانی و مناسب نه تنها با کارکنان، بلکه با تولیدکنندگان و خریداران، امری اجتناب‌ناپذیر است، که این موارد در الگوی D لحاظ شده است. الگوی D اگر چه لازم است، ولی کافی نیست، زیرا در آینده اندازه‌گیری هزینه‌های واقعی هم باید دقیقاً صورت گیرد و این کار به وسیله سیستم ABC میسر می‌گردد. افزون بر آن، ترکیب الگوی C و D فرصت مناسبی را بوجود می‌آورد که با استفاده از ABC، استراتژی قیمت‌گذاری محصول تعیین شود. همچنین با استفاده از ABC، امکان بررسی ساختارهای متعدد هزینه‌یابی‌ها و انتخاب روش بهینه را فراهم می‌گردد.

Horngren and Sundem (۱۹۹۳)، ترکیب اجزایی از الگوی B با الگوی C و D را پیشنهاد کرده‌اند. به اعتقاد آنان، استفاده از الگوی B باعث می‌شود که از تفکیک بین هزینه‌های متغیر و ثابت هم استفاده به عمل آید، و در نتیجه از سهم بازگیری (حاشیه فروش) در تصمیم‌گیری‌های مدیریت نیز استفاده شود. اگر الگوی B همراه با الگوی C و D بکار برده شود، فرصت مناسبی برای مدیران فراهم می‌گردد تا افزون بر جنبه‌های کوتاه‌مدت سودآوری،

ویژگی‌های بلندمدت سودآوری محصولات را بگونه‌ای همزمان مورد بررسی قرار دهند. این بررسی می‌تواند شامل مطالعه سودآوری هر یک از محصولات و یا مجموعه‌ای از کالاهای تولیدی باشد. خاطر نشان می‌سازد که یکی از تفاوت‌های عمده الگوی B و C این است که در الگوی C، قسمتی از هزینه‌های ثابت الگوی B (که مربوط به پیچیدگی و تنوع محصول بوده است) به شکل هزینه‌های متغیر درآمد شده است.

Cooper (۱۹۹۶)، معتقد است که در آینده "مدیریت هزینه‌ها" نقش اساسی را در تداوم فعالیت سازمان‌ها ایفا خواهد نمود، و دو جریان ظاهر خواهد شد.

۱- شکل‌های جدیدی از "مدیریت هزینه‌ها" لازم خواهد شد.

۲- در سازمان‌ها، افزون بر حسابداران، اشخاص بیشتری در جریان مدیریت هزینه‌ها فعال خواهند شد.

این امر باعث خواهد شد که تعداد حسابداران مدیریت کاهش یابد، اما حسابداران مدیریتی که در سازمان‌ها بکار گرفته خواهند شد، جزء تیم مدیران خواهند بود و در رده مدیران اجرایی (بالا) انجام وظیفه خواهند کرد. کوپر، نتیجه‌گیری‌های خود را براساس ارائه مدارک موجود نسبت به کاربرد ۵ فن مدیریت هزینه‌ها بدست آورد:

۱- سیستم ABC،

۲- ایجاد موافقت‌نامه‌های بهداشتی،

۳- هزینه‌یابی هدف،

۴- سیستم کایزین،^۲ و

۵- سیستم مینی‌کمپانی‌ها.^۳ دو مورد اول از تجربه‌های آمریکا و سه مورد آخر از تجربه‌های ژاپن بدست آمد.

Cooper and Slagmulder (۱۹۹۸) معتقدند که در آینده نقش مدیریت هزینه استراتژیک

1- Treatment Protocols

2- Kaizen Costing

3- Mini-Companies System

(SCM) بسیار با اهمیت می‌گردد. در این راستا، شرکت‌ها باید برای کاهش هزینه‌ها در آینده فعالیت‌های خود را فقط محدود به داخل خود نکنند. کاهش هزینه‌ها فقط با برنامه‌های استراتژیک همکاری بین شرکت‌ها میسر خواهد شد. شرکت‌ها باید با واحدهای تولیدکننده، کمپانی‌های عرضه‌کننده و همچنین با خریداران محصول خود، برنامه‌های کاهش هزینه‌ها را مشترکاً تدوین کنند. لازمه این امر اصلاحاتی است که باید در رفتار عرضه‌کنندگان و خریداران و همچنین رفتار شرکت نسبت به کاهش هزینه‌ها بوجود آید. به عنوان نمونه، پذیرش مدیریت کیفیت جامع (TQM)،^۱ نه تنها هزینه‌های خریدار را کاهش می‌دهد (زیرا نیازی به بازرسی و برگشت محصول معیوب ندارد)، بلکه به نفع عرضه‌کننده هم تمام می‌شود (زیرا از دوباره‌کاری یا تولید محصول معیوب که باید از بین برود، جلوگیری می‌کند). مدیریت هزینه‌ها با همکاری شرکت، عرضه‌کنندگان و خریداران کارتر خواهد شد، وقتی که شرکت بگونه‌ای مشترک، برنامه‌های استراتژی کاهش هزینه‌های تولید را تنظیم کند. دو فن مهم می‌توانند جهت شناسایی مواردی که باعث کاهش هزینه‌ها می‌گردند، بکار برده شود:

۱- هزینه‌یابی هدف،

۲- هزینه‌یابی کایزین

هزینه‌یابی اول، در مرحله طراحی محصول و هزینه‌یابی دوم در هنگام تولید بکار برده می‌شود.

مطالعات تجربی

در آوریل ۱۹۹۴، کمیته اجرایی حسابداری مدیریت AICPA، اقدام به برگزاری همایش دو روزه ویژه‌ای در نیویورک نمود تا آینده حسابداری مدیریت، و کمکی را که این انجمن می‌تواند به اعضای خود در آینده کند، مورد بررسی قرار دهد. تعداد ۴۰ نفر از مدیران اجرایی رده بالا، اساتید دانشگاه و حسابداران متخصص حرفه‌ای در این همایش شرکت کردند. جدول شماره ۲ خلاصه مهم‌ترین یافته‌های این همایش را که مورد قبول اکثریت قرار گرفت، نشان

1- Total Quality Management (TQM)

جدول شماره ۲ - خلاصه یافته‌های "آینده امور مالی"

- ۱- پردازش فعالیت‌ها بیشتر از آنچه را که بسیاری از حرفه‌ای‌ها فکر می‌کنند، مکابزه خواهد شد.
- ۲- مدیران عملیاتی، اعتماد خود را نسبت به سیستم‌های گزارش‌دهی سنتی از دست خواهند داد.
- ۳- هیچ یک از گزارشات مالی، نیازهای همه استفاده‌کنندگان را برآورد نمی‌سازد.
- ۴- کارکنان امور مالی بیشتر متخصص اطلاعات خواهند شد، و تجزیه و تحلیل کلیه داده‌ها را به دیگران در سازمان ارائه خواهند کرد.
- ۵- گزارشگری سنتی، هرگز مبنای جامعی برای تصمیم‌گیری‌های تجاری نخواهد بود.
- ۶- عنوان CFO (مدیر اجرایی مالی) می‌تواند به CAO (مدیر تجزیه و تحلیل اجرایی)، با ارائه نقش بیشتری در الگوبندی تمام عملیات سازمان، تغییر پیدا کند.
- ۷- حسابدار مدیریت، نقش فعال‌تری را به عنوان شریک تجاری ایفا خواهد نمود.

می‌دهد.^۱

جدول شماره ۳ نظر عموم شرکت‌کنندگان را نسبت به آینده امور مالی و وقایعی که طی چند سال آینده اتفاق خواهد افتاد، نشان می‌دهد.

یافته‌هایی این پژوهش این بود که اغلب آینده ادامه خط مستقیم گذشته نیست.

در سال ۱۹۹۷، یک پروژه تحقیقاتی در راستای پیش‌بینی آینده (تا سال ۲۰۰۷)، برای انجمن حسابداران مدیریت (IMA)، انجام گرفت. هدف این پروژه این بود که به IMA کمک کند تا بتواند تغییرات مهم حسابداری مدیریت و مهارت‌های لازم برای حسابداران مدیریت و مدیران مالی، و همچنین تجهیزاتی را که در آینده نیاز دارند، پیش‌بینی کند.^۲

بین دسامبر ۱۹۹۶ و فوریه ۱۹۹۷، بحث‌های گروهی متعددی در میان اعضای IMA و

1- Zarowing (1998)

2- Anastas (1997)

جدول شماره ۳ - وقایعی که در آینده اتفاق خواهند افتاد

- ۱- مقدار هزینه‌ای که بابت پردازش اطلاعات صرف خواهد شد، ۲۵ درصد کاهش خواهد یافت.
 - ۲- قرارداد استفاده از وسیله الکترونیکی مبادله داده‌ها با فروشنده، نه تنها برای پردازش فاکتورها و پرداخت‌ها، بلکه برای تمام عملیات حسابداری بکار برده خواهد شد.
 - ۳- استفاده از کارکنان موقت در دایره امور مالی متداول خواهد شد.
 - ۴- شرکت‌های بزرگ (جزء Fortune 500) ^۱ از حساب‌های دفترکل عمومی کمتری استفاده می‌کنند.
 - ۵- شرکت‌های بزرگ (جزء Fortune 500) اقدام به انتشار مانده کارت‌هایی می‌کنند که حاوی اطلاعات مالی و عملیاتی (مانند بازاریابی) است.
 - ۶- بجای مدیر عملیاتی، مدیر مالی اجرایی (CFO) استانداردهای ارزیابی عملیات را برای واحدهای عملیاتی تعیین می‌کند.
 - ۷- کمپانی‌های بزرگ (جزء Fortune 500) بیش از نصف بودجه فعالیت سبکی خود را حذف می‌کنند.
 - ۸- استفاده از معیارهای غیرمالی متداول‌تر خواهد شد.
 - ۹- آموزش اشخاص حرفه‌ای امور مالی سریعاً گسترده می‌شود.
 - ۱۰- دانشگاه‌های عمده بازرگانی در برنامه‌های آموزشی مدیریت مالی تجدید نظر می‌کنند.
 - ۱۱- بازاریابی حرفه‌ای به عنوان CFO در کمپانی‌های (Fortune 100) بکار گرفته خواهد شد.
 - ۱۲- انتظار می‌رود که دایره امور مالی کمک مؤثری به عملیات مالی شرکت‌های جزء (Fortune 100) کند.
 - ۱۳- یک مطالعه کلیدی، ۴۰ درصد افزایش در بهره‌وری مالی را گزارش می‌دهد.
- وقایعی که به نظر شرکت‌کنندگان در چند سال آینده اتفاق نخواهد افتاد
- ۱- شرکت‌های بزرگ (جزء Fortune 500) دایره امور مالی را به کلی از دست خواهند داد.
 - ۲- شرکت‌های بزرگ (جزء Fortune 500) شروع به گزارشدهی و پرداخت سود نقدی ماهانه کنند.
 - ۳- "ارزش افزوده اقتصادی" جایگزین "سود سهام هر سهم در گزارش‌های Wall Street" ^۲ خواهد شد.
 - ۴- هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) استانداردهای جدیدی را برای آمارهای عملیاتی تعیین می‌کند.

۱- پانصد شرکت بزرگ آمریکا

مدیران اجرایی رده بالا که اقدام به بکارگیری اعضای IMA کرده بودند، در شهرهای نیویورک، شیکاگو، سان‌فرانسیسکو، دالاس، کلیولند، فیلادلفیا، تمپا و آتلانتا انجام شد. مصاحبه‌های شخصی با متخصصین صنایع، مشاوران ملی، کارشناسان تکنولوژی اطلاعات، مدیران IMA و شرکت‌های معتبر و سایر سازمان‌های حرفه‌ای نیز صورت گرفت. جدول شماره ۴ پاره‌ای از مهم‌ترین یافته‌های این پژوهش را ارائه می‌کند.

جدول شماره ۴ - یافته‌های مهم در راستای پیش‌بینی آینده - جهت انستتوی حسابداری مدیریت (IMA)

- ۱- در آینده، بیشتر مدیران اجرایی رده بالا (CEOs) ^۱ و مدیران عملیاتی رده بالا (COOs) ^۲ از میان حسابداران مدیریت و مدیران مالی انتخاب خواهند شد، زیرا نیاز به مدیریت مالی و اشخاصی که قادر باشند داده‌های مالی و نتیجه‌های اطلاعات استراتژیک شرکت را صحیح گزارش نمایند، افزون‌تر خواهد شد.
- ۲- مهم‌ترین تغییر قابل توجه در حرفه (حسابداری مدیریت)، دور شدن از تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته و روی آوردن به تفکر استراتژیک در باره آینده است.
- ۳- تغییراتی که بوسیله فن‌آوری اطلاعات بوجود می‌آید، حسابداران مدیریت و مدیران مالی را از دنبال نمودن عملیات گذشته رها می‌سازد و آنان را به "مشاوران داخلی" تبدیل می‌کند. حسابداران مدیریت، در این صورت، تدوین‌کننده استراتژی و راه کارهای لازم جهت هدایت تصمیم‌های مدیریت خواهند بود.
- ۴- شرکت‌ها روی حسابدارانی سرمایه‌گذاری خواهند کرد که دارای معلومات کلی در زمینه تجارت باشند و بتوانند مطالعات موردی را جهت حل مشکلات بکارگیرند. همچنین، شرکت‌ها از حسابدارانی استقبال خواهند کرد که دارای ایده‌های جدید بوده و ریسک‌پذیر باشند و توانایی کار گروهی را نیز داشته باشند.
- ۵- اگر چه در حال حاضر پاره‌ای از شرکت‌ها عملیات را به صورت کار گروهی انجام می‌دهند، اما در آینده تقریباً همه شرکت‌ها عملیات گروهی را تأکید خواهند کرد، و تصمیم‌گیری‌ها به صورت گروهی انجام خواهد شد.
- ۶- حسابداران مدیریت به عنوان یکی از اعضای تیم مدیریت در تصمیم‌گیری‌ها شرکت خواهند نمود. برای

1- Chief Executive Officers

2- Chief Operating Officers

بقیه جدول شماره ۴ - یافته‌های مهم در راستای پیش‌بینی آینده - جهت انستیتوی حسابداری مدیریت (IMA)

- اینکه مؤثر باشند، باید درک خوبی از تجارت داشته باشند - یعنی ماورای هزینه‌ها و بودجه‌ها حرکت کنند.
- ۷- آینده حسابداری مدیریت و مدیریت مالی شامل پذیرش تئوری‌ها و روش‌های جدیدی است (از قبیل حسابداری مدیریت استراتژیک)، که احتیاج به تفکر نوینی دارد.
- ۸- حسابداران مدیریت و مدیران مالی، از فن‌های اطلاعاتی نوینی استفاده خواهند کرد تا داده‌های مربوط به پیش‌بینی تقاضا، تولید، فروش، هزینه‌ها و سود را بدست آورند. به عنوان نمونه، با استفاده از تجارت الکترونیکی و تکنولوژی اطلاعاتی، ممکن است در ۱۰ سال آینده خبری از دایره حساب‌های دریافتی و پرداختی در سازمان نباشد.
- ۹- در قرن آینده، نرخ تغییر در فن‌های حسابداری مدیریت و کار آنان، با سرعت بیشتری از گذشته ادامه خواهد یافت.
- ۱۰- تا سال ۲۰۰۷، بیشتر سازمان‌ها، اقدام به صادرات و فروش به خارج از کشور خواهند کرد و بازاریابی بین‌المللی افزایش خواهد یافت.
- ۱۱- دایره حسابداری و امور مالی از تنوع کار بیشتری برخوردار خواهد بود و اشخاص مربوط به رشته‌های مختلفی در آن دایره‌ها بکار گرفته خواهند شد.
- ۱۲- شرکت‌ها از وسایل ارتباطی و مخابراتی بیشتری استفاده خواهند کرد. اینترنت در این میان نقش مؤثری را ایفا خواهد نمود.

وسیع‌ترین مطالعه در زمینه آینده حرفه حسابداری و نقش CPAها، در سال ۱۹۹۸ تحت عنوان "فرآیند تجسم نقش CPA"^۱ توسط AICPA صورت گرفت. این مطالعه شامل ۴ گام زیر بود.

- ۱) انجام تحقیق و توسعه
- ۲) برگزاری سمینارهای آینده

۳) تشکیل سمینار ملی

۴) برنامه‌ریزی استراتژیک و اجرای آن در عمل.

در گام اول، بوسیله مصاحبه، مسایل حرفه از دیدگاه ۴ گروه مورد بررسی قرار گرفت:

۱) حسابداران حرفه‌ای (CPAها)

۲) استفاده‌کنندگان از خدمات CPAها

۳) مدیران برجسته در داخل و خارج حرفه حسابداری

۴) دانشجویان رشته‌های حسابداری و بازرگانی.

در گام دوم، تعداد ۳۴۰۰ نفر CPA از هر ۵۰ ایالت آمریکا و ۳ ناحیه وابسته در این پژوهش شرکت کردند. ۷۰ درصد آنان مرد و ۳۰ درصد بقیه زن بودند، ۴ درصد آنان زیر ۳۰ سال سن، ۴۸ درصد بین ۳۰ تا ۴۵ سال، ۴۲ درصد بین ۴۰ تا ۶۰ سال و ۶ درصد بالای ۶۰ سال بودند. تعداد ۱۷۷ جلسه بحث گروهی گرفته شد. این بحث‌ها، پس از بررسی نتیجه‌های گام اول، ارزش‌ها، قابلیت‌ها و موارد مهمی را شناسایی نمود که در آینده حرفه حسابداری مؤثر بودند.

در گام سوم، نمایندگان حسابداران حرفه‌ای هر ایالت و اشخاصی که در گام ۲ شرکت نموده بودند، به سمینار ملی دعوت شدند تا یافته‌های گام ۲ را تلفیق نموده و هدف اصلی، و بیانیه مربوط به "فرآینده تجسم CPA" را تدوین کنند.

در گام چهارم، مقدمات اجرای عملی دیدگاه‌ها و تجسم‌ها با همکاری و تشویق سازمان‌ها فراهم گردید.

بیانیه دیدگاه به شرح جدول صفحه بعد است:

CPAها اشخاص قابل اعتمادی هستند که مردم و سازمان‌ها را قادر می‌سازند تا آینده خود را شکل دهند. با ترکیب بصیرت و امانت، CPA، از راه موارد زیر ارزش ایجاد می‌کند:

- مخابره تصویر کلی به روشنی و با عینیت
- تبدیل اطلاعات پیچیده به معلومات حیاتی
- پیش‌بینی و ایجاد فرصت‌ها
- تدوین روش‌های انتقال دیدگاه به واقعیت

هدف اصلی

CPAها...

دنیای پیچیده و در حال تغییر را قابل درک بسازند

اجزاء مهم دیدگاه در جدول شماره ۵ خلاصه شده است. از کلیه بررسی‌های تاریخی، یافته‌های نویسندگان مشهور حسابداری مدیریت و پژوهش‌های انجام شده، (که فقط به برخی از آنها در اینجا اشاره شد)، می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری مدیریت در آینده متوقف نخواهد شد، بلکه با شتاب بیشتری به سرعت خود ادامه خواهد داد. اما، این گذشت زمان است که صحت ادعای بالا را بگونه تجربی روشن خواهد ساخت.

الگوی نوین حسابداری مدیریت

اکنون که روشن شد، حسابداری مدیریت در آینده تداوم پیدا خواهد کرد، پرسش بعدی این است که: چه سازه‌های مهمی در شکل‌گیری حسابداری مدیریت آینده مؤثر هستند؟ تعیین سازه‌های اصلی از دو روش امکان‌پذیر است: (۱) روش استقرایی و (۲) روش قیاسی. روش اول، به تجسم آینده بهینه و مطلوب می‌پردازد. این کار، در گام نخست مستلزم تعیین

جدول شماره ۵ - اجزاء دیدگاه CPA

پنج شایستگی فنی اول ملی	پنج خدمات اول ملی	پنج ارزش اول علمی
۱- مهارت‌های ارتباطات	۱- تأیید صورت‌های مالی	۱- آموزش مستمر و فراگیری
۲- مهارت‌های استراتژیک و تفکرهای اساسی	۲- خدمات تکنولوژی	در طول عمر
۳- تأکید بر صاحب کار و بازار	۳- خدمات مشاوره‌ای مدیریت	۲- شایستگی
۴- تجزیه و تحلیل اطلاعات	۴- برنامه‌ریزی مالی	۳- درستی و امانت
۵- مهارت‌های تکنولوژیکی	۵- خدمات بین‌المللی	۴- آشنایی به امور کلی
		بازرگانی
		۵- واقعیت
پنج مورد اول ملی		
۱- موفقیت آینده حرفه حسابداری، بستگی به دیدگاه مردم نسبت به توانایی‌ها و نقش‌های CPA دارد.		
۲- CPAها باید متخصص بازار شوند، و بر قوانین تکیه نزنند تا آنها را در تجارت نگاه دارد.		
۳- بازار تقاضای کمتری برای حسابداری و حسابرسی دارد، و بیشتر به دنبال خدمات مشاوره‌ای است که می‌توانند ارزش افزوده اقتصادی ایجاد کنند.		
۴- تخصص برای بقاء آینده حرفه CPA حیاتی است.		
۵- ورود به بازار ایجاب می‌کند که CPAها نسبت به اعمال و استراتژی‌های بازرگانی جهانی بصیر باشند.		

نتیجه‌های مورد قبول آینده است. گام دوم، مربوط به شناسایی راه‌هایی است که باید در حال حاضر تغییر یابند تا به نتیجه‌های از قبل تعیین شده در آینده رسید. بنابراین، در این روش پس از تعیین آینده، باید از آن به حال و گذشته رسید. روش دوم، برعکس روش اول عمل می‌کند، یعنی از مشاهدات مدارک و اسناد و اطلاعات موجود در زمان حال شروع می‌کند تا بوسیله آن آینده پیش‌بینی شود. یکی از مشکلات روش اخیر آن است که ممکن است نتوان

آینده را بدرستی از گذشته قیاس کرد و تخمین زد. همچنین، ممکن است اطلاعات کافی وجود نداشته باشد و یا توان انبوه اطلاعات گذشته و حال را برای پیش‌بینی آینده بکار گرفت.

هنگام تجسم آینده حسابداری مدیریت، از روش گذشته نمی‌توان چندان بهره گرفت، زیرا حسابداری مدیریت تاکنون فاقد چارچوب منظم و سیستماتیک جهت بررسی مسایل خود بوده است. موارد مربوط به تعیین بهای تمام شده، تصمیم‌گیری، استانداردها، بودجه‌بندی، کنترل و سایر بحث‌های دیگر، به شکل منفرد و مجزا و بعضاً متناقض مطرح شده‌اند و تئوری جامعی که در برگیرنده همه این مسایل باشد، وجود نداشته است. بنابراین، برای تجسم آینده، ابتدا نیاز به تدوین الگوی منظم و سیستماتیکی است که در آن حسابداری مدیریت بتواند فعالیت خود را دنبال نماید. اجزاء اصلی این الگو عبارتند از:

● تغییرات آینده

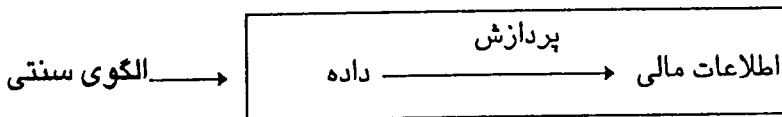
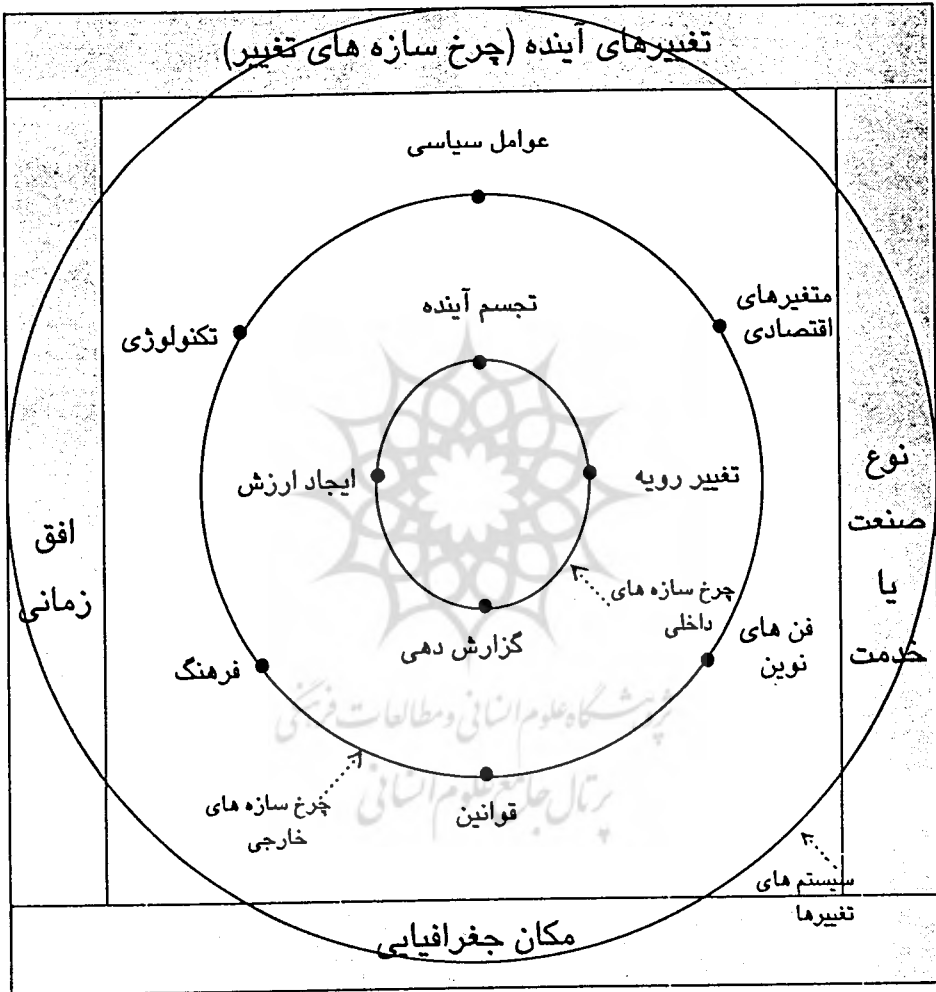
● افق زمانی

● مکان جغرافیایی

● نوع صنعت یا خدمت.

شکل شماره ۱ اجزاء کلی این الگو را نشان می‌دهد. تغییرات آینده به صورت ساده علت و معلول به وجود نمی‌آیند، بلکه به صورت پیچیده و غیرخطی ظاهر خواهند شد. از آنجا که فن‌های حسابداری مدیریت اغلب بر مبنای فرض خطی بودن روابط متغیرها، مثلاً هزینه‌ها است دگرگونی فن‌های فعلی و پیدایش روش‌های نوین که منطبق با ماهیت تغییرات دنیای تجارت و صنعت آینده باشد، امری اجتناب‌ناپذیر است. افزون بر آن، تغییرات آینده ایجاد می‌کند که حسابداری مدیریت اقدام به معرفی فن‌های نوینی کند که استراتژی ایجاد ارزش و ارزش افزوده را در باره محصولات و فروش آنها دنبال داشته باشد. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت باید، افزون بر هزینه‌ها، به استراتژی فروش محصولات در بازارهای جهانی توجه کند و مدیران را در تصمیم‌گیری‌ها و خط‌مشی‌های مربوط هدایت نماید. حرکت به سمت استراتژی‌هایی که به مقابله با تغییرات بپردازد، ایجاد می‌کند که حسابداران مدیریت خود را در چارچوب الگوی سنتی حسابداری داده - پردازش - اطلاعات مالی محدود نکنند و به تدوین الگوهای بپردازنده که با تقاضاها و واقعیت‌های مالی و غیرمالی آینده

سازگار باشد. در این الگو، ارائه خدمات و مهارت‌های مافوق نقش‌های سنتی، به ویژه مهارت‌های تصمیم‌گیری، باید لحاظ شود.



شکل شماره ۱ - الگوی نوین حسابداری مدیریت در آینده

در این الگو، تعیین افق زمانی نیز حائز اهمیت است زیرا ممکن است پیشرفت‌های آینده حسابداری مدیریت در دهه‌های اول قرن ۲۱ همسان و یکنواخت با دهه‌های بعدی نباشد. افزون بر این، مطلوبیت پاره‌ای از روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت و اتخاذ تصمیم‌های نهایی فقط هنگامی روشن می‌گردد که محدوده‌های زمانی مربوط مشخص شوند. مکان جغرافیایی اجرای حسابداری مدیریت نیز عامل کلیدی دیگری است، زیرا اجرای آن، تا حد زیادی، تابع فرهنگ مکانی است که در آن محیط بکار گرفته می‌شود. بگونه فراگیر، هر سازمانی باید با توجه به متغیرهای متعددی از جمله فرهنگ، رشد سیاسی، اقتصادی و اجتماعی سازمان و جامعه از حسابداری مدیریت بهره بگیرد. چون درجه توسعه یافتگی حسابداری مدیریت در همه کشورها و سازمان‌ها یکسان نیست، تصریح مکان اجرای آن امری اجتناب‌ناپذیر است. افزون بر این، حسابداری مدیریت تابعی از نوع صنعت یا خدمت است، زیرا ماهیت تولید و ساختار صنایع با یکدیگر بسیار متفاوت است. به همین دلیل، میزان بکارگیری حسابداری مدیریت در همه صنایع و خدمات تجاری یکسان نیست. لذا، تعیین نوع صنعت یا خدمت در تدوین چارچوب حسابداری مدیریت کارا سهم بسزایی دارد. ما سازه‌های مهم تغییر را که بنظر می‌رسد در آینده جهت پیشبرد حسابداری مدیریت یک سازمان مؤثر باشند، بگونه فراگیر مطرح می‌کنیم و آنها را "چرخ سازه‌های تغییر" می‌نامیم. این سازه‌ها به دو گروه تقسیم‌بندی شده‌اند:

۱- سازه‌های خارجی

۲- سازه‌های داخلی

این سازه‌ها نیز در شکل شماره ۱ نشان داده شده است، و تحت تأثیر سه عامل مهم یعنی: افق زمانی، مکان جغرافیایی و نوع صنعت یا خدمت قرار دارند. شرح جزئیات هر یک از این سازه‌ها خارج از عرصه این مقاله است. اما توضیح فشرده‌ای از هر یک از آنها در زیر ارائه می‌گردد.

سازه‌های خارجی

سازه‌های خارجی شامل موارد زیر است:

۱- عوامل سیاسی

شامل اقداماتی است که دولت‌ها در داخل و خارج کشور انجام می‌دهند و بگونه مستقیم یا غیرمستقیم در پیشرفت آینده حسابداری مدیریت مؤثر خواهد بود. پیش‌بینی می‌شود در آینده اولاً میزان "دموکراسی" در دولت‌ها و از آنجا در سازمان‌ها و مدیریت‌ها، افزایش یابد. ثانیاً، شرکت‌های چند ملیتی، زنجیره‌ای و بزرگ در سطح جهانی بمراتب بیشتر از گذشته روی عوامل سیاسی تأثیر بگذارند.

۲- تکنولوژی

شامل پیشرفت‌هایی است که در زمینه تکمیل وسایل و ابزار موجود، یا ابداع وسایل جدید، در زمینه‌های گوناگونی از جمله تولید، توزیع، مصرف، اطلاع‌رسانی، پردازش اطلاعات و تصمیم‌گیری‌ها بوجود خواهد آمد. مهمترین سازه‌ای که در آینده در محیط‌های عملی حسابداری مدیریت ظاهر خواهد گردید، تکنولوژی و تغییرات مربوط به آن خواهد بود. تکنولوژی، باعث انفجار زمان، سعی و کوشش و هزینه بوده و در بسیاری موارد جایگزین انسان‌ها خواهد شد.

۳- فرهنگ

آداب، رسوم و سنت‌های اجتماعی مردم داخل یک کشور است که به شکلی حسابداری و مدیریت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این سازه در آینده تحت تأثیر مذهب، روابط بین‌الملل، تکنولوژی، پیدایش مدل‌های جدید، استانداردهای جهانی تجاری و بازرگانی، تغییرات دموگرافیک جهانی و ملی، و پیدایش فرهنگ‌ها و گروه‌های جدید قرار خواهد گرفت.

۴- قوانین

در برگیرنده استانداردهای حسابداری، حسابرسی و حسابداری مدیریت بین‌المللی و ملی، قوانین مالیاتی، حقوق تجارت و سایر قوانین و دستورالعمل‌هایی است که به ویژه در حرفه حسابداری مدیریت کاربرد دارند. در آینده اغلب قوانین براساس تشریک مساعی و

سازماندهی گروه‌های تخصصی و انجمن‌های حرفه‌ای (حسابداری و غیرحسابداری) و فشار آنها تدوین خواهد شد.

۵- فن‌های نوین

عبارت است از تکنیک‌ها و الگوهایی که در حسابداری مدیریت یا سایر علوم معرفی می‌شوند و برای حل مسأله‌های حسابداری مدیریت می‌توانند بکار گرفته شوند. مدل Box-Jenkins در پیش‌بینی سری‌های زمانی، سیستم ABC و کایزین و فن‌های نوین بهره‌وری نمونه‌هایی از این فن‌ها هستند. پیش‌بینی می‌شود، در آینده بیش از گذشته، حسابداری مدیریت از فن‌های نوین به ویژه در بحث تصمیم‌گیری استفاده کند، زیرا پیچیدگی‌های آینده و بازارهای جهانی مستلزم استفاده از چنین فن‌هایی خواهد بود.

۶- متغیرهای اقتصادی

شامل عواملی هستند که در اقتصاد یک کشور وجود دارند و در آینده حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارند. سیاست‌های پولی و مالی، ساختار اقتصادی مملکت و میزان جمعیت نمونه‌هایی از این متغیرها هستند. جهانی شدن بازارهای بورس اوراق بهادار، ازدیاد جمعیت، افزایش معامله‌های ارزهای خارجی توسط وسایل الکترونیکی به مراتب بیش از معامله‌های بازرگانی و خدمات، و جهانی شدن بازارهای محصولات و تولیدات از ویژگی‌های آینده می‌باشند.

اگر چه تمام سازه‌های خارجی در پیشرفت حسابداری مدیریت بسزایی دارند، اما مهمترین سازه، مربوط به "عوامل سیاسی" است، زیرا این مورد سایر متغیرهای خارجی و (داخلی) را تحت تأثیر شدید قرار می‌دهد. سایر سازه‌ها نیز بر روی یکدیگر اثر تعاملی دارند، یعنی می‌توانند تحت تأثیر یکدیگر قرار گیرند و همچنین تأثیر مهمی روی دیگر سازه‌ها بگذارند.

تکنولوژی، نیز تغییرات شگرفی در محیط‌های عملی دایره‌های حسابداری مدیریت و نحوه بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت ایجاد خواهد کرد. انتخاب تکنولوژی اطلاعات

پیشرفته به صورتی خواهد بود که اطلاعات مالی و همچنین اطلاعات غیرمالی را به صورت یک سیستم یکپارچه در خواهد آورد. در این حالت شرکت‌ها بجای آنکه دارای سیستم جداگانه‌ای در زمینه حسابداری، بازاریابی، تولید، توزیع و ... باشند فقط یک سیستم اطلاعاتی جامع خواهند داشت. نمونه‌ای از این سیستم، Genva V / T و سیستم‌های مبتنی بر وقایع است که در شرکت‌های IBM , Alcoa , Sears ، وزارت بهداشت و خدمات انسانی آمریکا، ایالت آلاسکا و دایره حمل و نقل اورگان استفاده می‌شود و شرکت‌های مشاوره‌ای آمریکا از قبیل پرایس واترهاوس نیز از این سیستم حمایت می‌کنند و به صاحبکاران پیشنهاد می‌نمایند.^۱ در اینگونه سیستم‌های جامع، حسابداری دوطرفه منسوخ می‌شود در نتیجه، ثبت اطلاعات در دفاتر صورت نمی‌گیرد و محدود به اقلامی می‌شود که تنها مورد نظر حسابداران است. تجزیه و تحلیل حساب‌ها به صورتی که امروز انجام می‌شود وجود نخواهد داشت، زیرا هیچ حسابی وجود ندارد. در نتیجه، بستن حساب‌ها، تعدیل و اصلاح حساب‌ها نیز وجود نخواهد داشت، زیرا اطلاعات به روز به صورت مکانیزه در کامپیوترها و PCها وجود دارد. در این شرکت‌ها، حسابداران مدیریت تبدیل به "مدیریت رده بالای اطلاعات بازرگانی" می‌شوند، زیرا سال‌ها است که حسابداران مدیریت به امر اطلاع‌رسانی و پردازش اطلاعات و تجزیه و تحلیل تصمیم‌گیری اشتغال دارند و درک عمیقی از فعالیت‌های گوناگون سازمان از جمله خرید، فروش، تولید و هزینه‌ها دارند.

همچنین در دهه‌های آینده شاهد انتقال تجارت‌های سنتی با "تجارت‌های الکترونیکی"^۲ خواهیم بود. تجارت الکترونیکی شامل هر فعالیت تجاری و عملیاتی داخلی و خارجی است که روی اینترنت یا شبکه‌های کامپیوتری اینترنت انجام می‌شود. فروش‌های عمده از طریق اینترنت بوسیله شرکت‌های زیادی انجام خواهد شد. حتی در حال حاضر مرکز نشر کتاب "آمازون" از اینترنت استفاده می‌کند و با وجودی که بیش از ۲/۵ میلیون کتاب دارد فقط ۴۰۰,۰۰۰ کتاب در انبار خود نگاه می‌دارد. بقیه را از طریق شبکه‌های الکترونیکی توزیع

1- Walker and Denna (1997), P. 30.

2- Electronic Commerce

می‌کند. این امر هزینه‌های شرکت را بشدت کاهش داده است تا جایی که حتی به مشتریانش تا ۴۰ درصد قیمت پشت جلد را هم تخفیف داده است و توانسته است به مشتریانش سایر خدمات فنی را هم ارائه دهد. کمپانی "دل" با استفاده از تجارت الکترونیکی بیش از ۲ میلیون دلار فروش روزانه دارد. "کمپانی جنرال الکتریک" با بیش از ۱۴۰۰ عرضه‌کننده به اینترنت وصل شده است. علاوه بر این اینترنت اجازه می‌دهد که استفاده‌کننده از سیستم‌های پرداخت مختلف مانند کارت‌های اعتباری، کارت‌های هوشمند یا پرداخت‌های میکرواینترنت استفاده کنند.^۱

در آینده، از ویدئو کنفرانس‌ها برای ارتباط بین مدیران کارگاهی و مدیرانی که در منزل یا شهرها و جاهای دور دیگری هستند، استفاده بیشتری خواهد شد. مدیران راجع به استفاده موفقیت‌آمیز داده‌های الکترونیکی و تصمیم‌گیری براساس فروش، هزینه‌های تولید و اطلاعات موجود لحظه‌ای روی PC بحث خواهند کرد. آنها عملیات خود را روی اینترنت انجام خواهند داد، و به اطلاعات حسابداری و مایل از راه کامپیوترها و دسترسی پیدا خواهند کرد و راه کارهای مختلف بازرگانی را بوسیله سیستم‌های مکانیزه به سراسر دنیا مخابره خواهند نمود. استفاده و وسایل مبادله داده‌های الکترونیکی برای شرکت‌ها بجای استثناء، استاندارد خواهد شد. پردازش کامل اطلاعات بین عرضه‌کنندگان و مشتریان در تمام سطح دمای تولید یک استراتژی معمول خواهد بود. استفاده از ربات‌ها، سیستم‌های هوشمند و خبره و سیستم‌های عصبی نیز در محیط‌های تولیدی بیشتر خواهد شد. محیط‌های کار آینده، کاملاً دیجیتالی خواهند شد، یعنی با سازمان‌های "بدون کاغذ" مواجه خواهیم شد. (حتی در حال حاضر هم شاهد آن بوده‌ایم که شرکت میکروسافت فرم‌های کاغذی را از حدود ۱۰۰۰ نوع به ۶۰ نوع کاهش داده است، که استفاده از این ۶۰ نوع هم بدلیل رعایت الزامات قانونی و دستورالعمل‌های سایر شرکت‌ها بوده است).^۲

"در ده سال آینده استفاده از قوه ناطقه برای تعامل با تلویزیون، رایانه شخصی یا دیگر

1- Kogan, Sudit, and Vasarhelyi (1997)

ادوات شخصی همراه، عمومیت خواهد یافت. فن‌آوری، شناخت صدا را با درک زبان طبیعی پیوند خواهد داد تا رایانه بتواند قصد و خواسته انسان را تعیین کند. ساخت ترکیبات صدا در جهت بهبود به شدت از صداهای مشابه آدم مصنوعی که امروزه می‌شنویم تفاوت خواهد داشت. تلویزیون و رایانه شخصی دوربینی خواهند داشت تا بتوانند عباراتی را که با حالت صورت و قیافه بیان می‌شوند تشخیص دهند. این دستگاه‌ها آنگاه می‌توانند بگویند که طرف مقابل با آنان صحبت می‌کند یا با شخص یا دستگاه دیگر و واکنش احساسی طرف مقابل را تشخیص دهند. رایانه‌هایی که می‌بینند، می‌شنوند و یاد می‌گیرند، فن‌آوری دیجیتال را به عرصه‌های بسیار زیاد جدیدی گسترش خواهند داد: عرصه‌هایی که با رابطه‌هایی چون موشواره یا صفحه کلید امکان پذیر نبودند.

جامعه‌سازی یکی از عرصه‌های عمده رشد شبکه‌های عصبی در ده سال آینده است.^۱

(صفحه ۳۳)

سازه‌های درونی

افزون بر متغیرهای خارجی، که می‌توانند در سطح ملی یا بین‌المللی ظاهر گردند، عوامل دیگری در داخل سازمان وجود دارند که آینده حسابداری مدیریت را بشدت تحت تأثیر قرار می‌دهند. پاره‌ای از مهمترین سازه‌های درونی (شکل شماره ۱) عبارتند از:

۱- تجسم آینده

شامل دیدگاه‌ها و باورهای اشخاص درون سازمان، به ویژه مدیران و حسابداران مدیریت، نسبت به آینده است. این گام شاید مهمترین سازه درونی باشد، زیرا سایر سازه‌های داخلی و (حتی خارجی) را می‌تواند تحت تأثیر قرار دهد. اولین گام در این موارد آن است که مدیران و حسابداران مدیریت نسبت به متغیرهای مهم آینده فکر کنند و سازه‌های داخلی و خارجی مربوط به آینده حسابداری مدیریت را از هم اکنون تجسم کنند، و نسبت به افزایش یا کاهش

اثرات آنها برنامه‌ریزی و اقدام نمایند. آموزش‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت دروس حسابداری و سایر دروس مربوط به تجارت می‌تواند زمینه‌های لازم را فراهم سازد.

۲- ایجاد ارزش

شامل اقداماتی است که در آینده می‌تواند صورت پذیرد تا ارزش (مادی و معنوی) حسابداری مدیریت در سازمان و جامعه و حتی در سطح بین‌المللی افزایش یابد. این سازه الزاماً باید از درون سازمان آغاز گردد و در جامعه و سطح بین‌المللی منتشر شود. ارائه خدمات جدید دارای ارزش افزوده بیشتر، یافتن بازارهای جدید، فروش محصولات قدیم در بازارهای جدید و استفاده از سیستم‌های رقابتی بازار، نمونه‌های بارزی از این سازه هستند. افزایش مهارت‌های تخصصی و فنی حسابداران مدیریت در آینده می‌تواند سرعت ایجاد ارزش را بهبود بخشد.

۳- گزارش‌دهی

عبارت است از نحوه اطلاع‌رسانی حسابداران مدیریت (و سایر اشخاصی که در سازمان مسوولیت تهیه و انتشار اطلاعات غیرمالی را دارند). گزارش‌دهی در آینده متحول خواهد شد، و به شکل آنی، متنوع، در ارتباط با قسمت‌های مختلف سازمان، مربوط به تصمیم‌گیری کار گروهی، مشارکت مردمی و مسوولیت مشترک مدیران، در خواهد آمد. افزون بر این، تصویر کلی عملیات سازمان را روشن می‌سازد و محدود به عملیات یک واحد جداگانه نیز نخواهد بود.

۴- تغییر رویه

تاکنون حسابداران مدیریت، اغلب اقدام به تعیین بهای تمام شده و اندازه‌گیری موارد کمی تولید و درآمدها و هزینه‌ها کرده‌اند. اما در آینده تغییرات در دو جهت کلی صورت خواهد گرفت:

۱) تغییر در استفاده از روش‌ها، وسایل اندازه‌گیری و موارد مربوط به عوامل کمی

۲) تأکید بیشتر بر عوامل معنوی، مسوولیت‌های اجتماعی و رعایت موارد اخلاقی جهت تکمیل معیارهای کمی حرفه‌ای. پیش‌بینی می‌شود در آینده، تأکید بر عوامل معنوی و رعایت ضوابط اخلاقی بیش از قبل افزون یابد.

در بین سازه‌های داخلی، بنظر می‌رسد پراهمیت‌ترین نقش مربوط به تجسم مدیران و حسابداران مدیریت از آینده باشد، زیرا این سازه می‌تواند سایر عوامل داخلی (و حتی شاید سازه‌های خارجی) را کاملاً تحت تأثیر قرار دهد. آینده حسابداری مدیریت بستگی به تفکر مثبت مدیران و حسابداران مدیریت از تغییرات دارد، و بنابراین آنها از هم اکنون باید آمادگی لازم جهت مقابله با تغییرات آینده را داشته باشند.

از طرف دیگر، کلیه سازه‌های داخلی، تحت تأثیر هر یک از سازه‌های خارجی نیز قرار خواهند گرفت. بنابراین، در آینده رابطه‌های تعاملی دو طرفه بین سازه‌های داخلی و خارجی و در درون هر یک از آنها بوجود خواهد آمد.

نتیجه‌گیری

۱) با توجه به نیاز مبرم سازمان‌ها و جوامع به حسابداری مدیریت، و رشد و تکاملی راکه این حرفه در طول تاریخ جهت حل مشکلات آنها طی نموده است، حسابداری مدیریت با سرعت بیشتری در آینده توسعه خواهد یافت.

۲) در هر سازمان، سازه‌های آینده حسابداری مدیریت باید به طور سیستماتیک و مدون در الگویی مشخص شبیه "چرخ سازه‌های تغییر"، که در این مقاله ارائه شد، بررسی شود.

۳) تکنولوژی در آینده تغییرات زیادی را در محیط‌های فیزیکی سازمان‌ها ایجاد خواهد نمود، و به ویژه در نحوه تولید، توزیع، مصرف، دریافت، پردازش و ارسال اطلاعات تأثیر شدیدی خواهد داشت. اما توجه به عوامل انسانی و رفتاری و معنوی بسیار بیشتر و تأثیر آن به مراتب مهمتر از عوامل تکنولوژی خواهد بود.

۴) روند سیستم‌های اطلاعاتی به سمت حذف سیستم‌های متعدد اطلاع‌رسانی و ایجاد یک سیستم اطلاعاتی جامع به پیش خواهد رفت. اما، حسابداری دو طرفه منسوخ نخواهد شد و حتی ممکن است با رشد بیشتری ادامه یابد و باعث پیدایش سیستم‌های پیچیده‌تری مانند

حسابداری سه طرفه شود.

۵) تغییرات آینده بگونه طبیعی "منفی و نامطلوب" نیستند، بلکه می‌توانند در عین حال فرصت مناسبی را برای ارائه خدمات وسیع‌تر و بهتر حسابداری مدیریت و حسابداران فراهم سازند.

۶) آینده، برای حسابداران مدیریت نگران‌کننده نیست. اما به منظور افزایش کارایی و اثربخشی بیشتر، جامعه‌های حسابداری و به ویژه هر یکی از اعضای حسابداران مدیریت باید با تغییرات آشنا شوند، و هرچه سریع‌تر با برنامه‌ریزی استراتژیک خود را آماده مقابله با این تغییرات کنند.

۷) حسابداران مدیریت باید خود را برای آینده، از نظر توانایی‌های فنی و شایستگی حرفه‌ای و اخلاقی در ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی، آماده سازند. در غیر این صورت مدیران، از روی اجبار، به سایر اشخاصی که توانایی در عرضه اطلاعات مربوط و بهنگام دارند مراجعه خواهند نمود. در این حالت، آینده حسابداران مدیریت، از نظر قدرت و ارتقاء سازمانی، به شدت به خطر خواهد افتاد، و آنان جایگاه رفیع امروز خود را از دست خواهند داد.

منابع و مآخذ

- ۱- کاکوئی نژاد، محمدحسین، "حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده"، بررسی‌های حسابداری، پاییز ۱۳۷۱.
- ۲- مکرمی، یدا... "تجارت با سرعت تفکر: استفاده از سیستم عصبی دیجیتال"، حسابدار، تیر ۱۳۷۸.
- ۳- نمازی، محمد. "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸.

1- Anastas, M., "The Changing World of Management Accounting and Financial Management," *Management Accounting*, (Oct, 1997).

- 2- Castellano, J. F., D. Klein, and H. A. Roehm, "Minicompanies: The Next Generation of Employee Empowerment," **Management Accounting** (March 1998).
- 3- Chatfield, M., **A History of Accounting Thought**, (Krieger Publishing, 1977).
- 4- Cooper, R., "Look Out, Management Accountants," **Management Accounting**, (May 1996).
- 5- Cooper, R. and R., Slagmulder, R., "Strategic Cost Management," **Management Accounting**, (March 1998).
- 6- Ferrara, W.L., "The 21st Century Paradigm," **Management Accounting**, (Dec. 1995).
- 7- Horngren, C. T. and G. L. Sundem, **Introduction to Management Accounting**, 9th ed., Prentice Hall, 1993.
- 8- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, "The Rise and Fall of Management Accounting," **Management Accounting**, (Jan, 1987).
- 9- Kaplan, R. S., **Advanced Managerial Accounting**, 2nd, ed. (Englewood Cliffs, Prentice Hall. 1989) Chapt. 1.
- 10- Kogan, A., E. F. Sudit, and M. A. Vasarhelyi, " In the Era of Electronic Commerce," **Management Accounting**, (Sept. 1997).
- 11- Thomas, J., "The Future - It is Us," **Journal of Accountancy**, (Dec, 1998) pp. 23-24, and C.P.A. Vision.
- 12- Walker, K. B. and E.L. Denna, "A New Accounting System is Emerging," **Management Accounting**, (July 1997).
- 13- Zarowin, S., "The Future of Finance," **Journal of Accountancy**, (Aug. 1995).