

استراتژی‌های آموختنی برای حسابداری مدیریت در موقعیت‌های برنامه‌ناپذیر

(LEARNING STRATEGIES FOR MANAGEMENT ACCOUNTING IN UNPROGRAMABLE CONTEXTS)

مترجم: سپیدجواد خرووی

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

چکیده

پیدایش حسابداری مدیریت ریشه در توسعه "صنعت تولید انبوه" دارد. موقعیت فعلی حسابداری مدیریت به میزان قابل ملاحظه‌ای تغییر کرده است. مدیران با مجهولات متنوع فراوانی روبرو هستند. نیاز فزاینده‌ای برای استراتژی‌های جدید و ابزاری که فراتر از عرف حسابداری سنتی برود احساس می‌شود. از این رو، استراتژی‌های جدید و اطلاعات بیشتری مورد نیاز است.

این مقاله تلاشی است در جهت تأمین این نیازها و در این راه زمینه‌های "تغییرپذیر تصمیم‌گیری" را تحلیل می‌کند و استراتژی‌های عمده برای تصمیم‌گیری در شرایط برنامه‌ناپذیر را توضیح می‌دهد:

الف - در نظر گرفتن اطلاعات غیرمعارف و استاندارد نشده بیش از پیش

ب - دنبال کردن تجربه‌ها و الگوبرداری از آنها

ج - حسابداری وارونه (برگردان)

د - آزمایش و تحقیق

ه - راه‌های طراحی

و - افزایش بازخور اطلاعات در حین نوآوری و پس از آن

مقاله در پایان استراتژی‌ها را بر "حسب اقتضا" با تغییرات ساختار سازمان ربط و تطبیق می‌دهد. برای تشریح این مفاهیم یک مورد پژوهشی در سرتاسر مقاله بکار گرفته شده است. "تحقیق اکتشافی" فوق بخشی از برنامه تحقیق ۵ ساله درباره "تکنولوژی - کار و سازمان" می‌باشد که به ابتکار دولت هلند و حمایت مالی آن انجام شده است.

□ استراتژی‌های آموختنی برای حسابداری مدیریت در موقعیت‌های برنامه‌ناپذیر :

شرکت "خام‌ساز" یک تولیدکننده بزرگ اروپایی در مواد اولیه برای صنعت خوراکی می‌باشد. این شرکت از یک ماده خام کشاورزی ۵ نوع محصول عمده تولید می‌کند. در شرکت فوق تعداد ۲۰۰۰ کارگر در سه کارخانه به کار اشتغال دارند. شرکت "خام‌ساز" تولیدات خود را به طور انبوه برای طیف وسیعی از مؤسسات گوناگون تولید می‌کند. بازار محصولات بسیار رقابت‌انگیز است و حاشیه سود هم کم است. در خلال ۱۰ سال گذشته این شرکت با سرمایه‌گذاری بیش از ۵۰ میلیون واحد پول اروپا (ECU) در تکنولوژی جدید و استخدام بیش از ۲۰۰ تکنسین فوق متخصص به یک مؤسسه "پرتکنولوژی" گسترش یافته است. "مهندسين روش‌ها" در میان مدیران اکثریت را تشکیل می‌دهند.

در طول سال‌های اخیر شرایط و موقعیت‌های جدیدی بوجود آمده است. پیشرفت بیوشیمی و تکنولوژی "روش تولید"، شرکت خام‌ساز را قادر ساخته است تا بخشی از محصولات اصلی خود را نه تنها برای صنعت خوراکی بلکه برای سایر مقاصد صنعتی به "محصولات تخصصی" گران قیمت ارتقاء دهد. برای این کار یک گروه کوچک لیکن علاقمند و با پشتکار از طراحان محصول استخدام گردیده‌اند. این گروه توانسته است تعداد فزاینده‌ای محصولات جالب جدید را طراحی نماید. در عین حال آنها

خود را در محاصره جوئی می‌بینند که با "تنوع محصول و بازار" و "توسعه سریع محصول" و "روش تولید" آشنایی ندارد. مدیریت شرکت سیاست احتیاط‌کاری را دنبال می‌کند و توسعه محصولات تخصصی را بخشی از فعالیت "واقعی" خود به شمار نمی‌آورد. همین قدر که ابزار حسابداری مدیریت نشان دهند که بازده سرمایه‌گذاری اندک است پیشنهادات توسعه محصولات رد می‌شوند. و این امری است که غالباً اتفاق می‌افتد. اصولاً مدیریت می‌خواهد خاطر جمع باشد که مردم محصول جدید را قبل از اینکه کاملاً طراحی شود خواهند خرید. گروه طراحی برای این کار راه فرارهای گوناگونی را در نظر می‌گیرند، مثلاً مقداری از محصول طراحی شده را مستقیماً و مخفیانه برای مشتریان علاقمند ارسال می‌دارند تا بتوانند با این محصول جدید آزمایش کنند. یکی از مشتریان موفق شد تا محصول جدیدی را که از همان ماده اولیه طراحی شده بود با موفقیت در یکی از نمایشگاه‌های بازرگانی عرضه نماید. نیازی به قوه تخیل قوی نیست تا بتوان حدس زد که چه هیجانی پیش می‌آید وقتی که این مشتری اولین سری سفارش خود را برای امتحان محصول در بازار می‌دهد.

جو حاکم بر شرکت هنگامی که مدیر تولید جدید وارد شرکت می‌شود تغییر می‌کند. وی بازاریابی است که با شرایط ریسک سر و کار دارد و در نتیجه قاطعانه از گروه طراحان محصول حمایت می‌کند و از همان ابتدا روشن می‌سازد که به ارقام و اطلاعات دایره حسابداری اهمیت نمی‌دهد: "بازده سرمایه‌گذاری در ارتباط با تصمیمات نوآوری و ابداع هیچ معنی نمی‌دهد و صرفاً بر حفظ وضع موجود تأکید می‌کند. یک مدیر باید صرفاً بر اساس باور خود اقدام کند...".

داستان به همین جا ختم نمی‌شود. در حال حاضر شرکت خام‌ساز دارای یک بخش عمده "محصولات ویژه" است. ده محصول تازه در مدت زمانی آنچنان کوتاه که باور نکردنی است، عرضه گردیده‌اند. قسمت مربوطه هنوز به سوددهی نرسیده است، لیکن این انتظار برای آینده نزدیک وجود دارد. مخارج بیشتری در امر تولید و بازاریابی باید انجام شود تا بتوان مشتری‌های تازه دست و پا نمود. اما از این بدتر آنکه مدیریت احساس می‌کند برای آنکه بدانند کدام محصول را باید تبلیغ کند و کدام را کنار بگذارد، فاقد ابزار لازم است. شرایط تازه به قدری پیچیده است و مخارج سربار به قدری به سرعت رشد نموده که در حال حاضر به نظر می‌آید تصمیم‌گیری

صحیح با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری موجود امکان پذیر نباشد. شرکت‌های بی‌شماری مانند شرکت خام‌ساز وجود دارند که پس از یک دوره طولانی از "تحول اندک" در تکنولوژی و بازاریابی با یک نیاز جدی به نوآوری بنیادین و ریشه‌ای در محصولات و شیوه‌های تولید مواجه هستند. این شرکت‌ها دریافته‌اند که شعار "...طراحی یا عقب‌ماندگی" جدی‌تر و واقعی‌تر از آن است که صرفاً یک شور و هیجان موقت در مدیریت باشد. آنها باید محصولات متنوع‌تری را با سرعت بیشتر و با معیارهای کیفی بهتر طراحی و تولید و توزیع کنند. تنوع و تحول باید یک امر عادی در نظر گرفته شود. جاکوما (۱۹۸۶) تا آنجا پیش می‌رود که پیشنهاد می‌کند طرح سستی سازمان ۱۸۰ درجه چرخش داده شود، بدین معنی که به بخش تولید نقش خدماتی و به بخش "طراحی تولید" نقش واقعی تولیدی داده شود. شرکت‌هایی مثل خام‌ساز باید در کوتاه مدت دست به کار سرمایه‌گذاری در تکنولوژی نو و استخدام کارکنان فوق متخصص بزنند. بسیاری از آنها پس از یک دوره بهینه‌سازی تکنولوژی درمی‌یابند که بعضی چیزهای دیگر نیز باید تغییر داده شود: تشکیلات سازمانی کهنه مبتنی بر نقش‌های فسیل شده بستر نامناسبی برای نوآوری به نظر می‌آیند (تکنولوژی‌های تازه در سال‌های دهه ۱۹۹۰-۱۹۸۰). نوآوری تکنولوژی یک باید در بستر یک جریان نوآوری تشکیلاتی قرار گیرد (بالوین، بورسما، وان برکلن، برینگمان و کومپ - ۱۹۸۵).

طی ده سال گذشته خام‌ساز کشف کرده است که "مخاطرات مالی" بازی "توسعه تکنولوژی" زیاد است. اما از طرفی، شرکت ابزار و استراتژی‌های مناسب را برای کنترل پیچیدگی‌ها و نامعلومی‌های فزاینده در اختیار ندارد. به نظر می‌رسد حسابداری مدیریت "قدیمی و سستی" ابزار مناسبی برای گذر از مرحله تولید انبوه کلاسیک به مرحله تکنولوژی پیشرفته "پرتنوع" و "پرتحرک" نباشد. جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) اوضاع فعلی را اوضاعی توصیف کرده‌اند که در آن مفاهیم حسابداری مدیریت بی‌مطالعه بر شرایطی کاملاً متفاوت و رقابتی اعمال می‌شود. آنها با تحلیل تاریخی نشان می‌دهند که تقریباً تمام مفاهیم حسابداری مدیریت در دهه ۱۹۲۰ بوجود آمدند که در آن موقع هم با سازمان تصمیم‌گیری و هم با محیط رقابتی سازگار بودند. از آن موقع تاکنون نوآوری و پیشرفت عمده‌ای در حسابداری مدیریت وجود نداشته است

به خصوص در مواردی که با تعیین قیمت تمام‌شده محصولات سروکار دارد. در نتیجه مدیران یا باید روش‌های "بی تفاوت" با تکنولوژی و تمایل به احتیاط‌کاری، مانند روش "بازده سرمایه‌گذاری"، و همچنین عدم دقت هزینه‌یابی در تخصیص هزینه‌های فزاینده سربار را بپذیرند و یا اینکه تنها بر اساس باور خود عمل کنند (کوپر و کاپلان ۱۹۸۸ - کاپلان ۸۶ - ۱۹۸۴). نیاز به نوآوری و نوسازی در حسابداری مدیریت به طور روزافزونی مورد تأکید خود حرفه نیز می‌باشد. (جانسون و کاپلان ۱۹۸۷ - جانسون و گرونلوند ۱۹۸۸ - کاپلان ۱۹۸۶). این مقاله سعی دارد تا به جستجو برای استراتژی‌های تازه و ابزار جدید تصمیم‌گیری در مؤسسات پیشرو و نوآور کمک نماید. مقاله با تجزیه و تحلیل زمینه‌های قابل تغییر حسابداری مدیریت شروع و مطلب را با تنظیم استراتژی‌های دیگری برای تصمیم‌گیری دنبال می‌کند. این استراتژی‌ها را در ابتدای امر می‌توان "استراتژی‌های آموختنی" نامید. سعی خواهد شد که این استراتژی‌ها به حسابداری مدیریت ربط داده شوند و مقاله با اعمال این استراتژی‌ها به وضعیت‌های مختلف "نوآوری" و "توسعه" به طور "اقتضائی" خاتمه می‌یابد.

□ موقعیت‌های برنامه‌ناپذیر :

شرکت خام‌ساز دستخوش عبور از یک مرحله دگرگونی است که دقیقاً بیان حال بسیاری از مؤسسات صنعتی است. در ابتدا تمام تلاش‌ها بر روی "تولیدافزایی" و "کیفیت" متمرکز است. خام‌ساز باید آینده خود را با یک سرمایه‌گذاری عمده در تکنولوژی روش‌های تولید تحکیم بخشد. حاشیه‌های سود کم هستند و در رابطه با هزینه‌ها خام‌ساز باید توانایی رقابت در بازار را داشته باشد. دایره "مهندسی روش‌ها" در خام‌ساز نه تنها سطح تکنولوژی خود را بالا برده است بلکه دریافته است که سطح مدیریت خود را نیز باید بالا ببرد. افق سرمایه‌گذاری‌های اصلی به طرز قابل توجهی دورتر شده است در حالیکه همزمان با آن دوره عمر محصول در حال کاهش است. هر یک از محصولات برای اینکه سودآور باشد باید از همان ابتدای عمر خود جاذبه داشته باشد. ریسک سرمایه‌گذاری افزایش یافته است زیرا بر خلاف سال‌های قبل به نظر نمی‌آید تضمینی وجود داشته باشد که تصمیمات مالی جدید منجر به صرفه‌جویی در هزینه‌ها بشود. متأسفانه شرکت خام‌ساز راه دیگری در پیش ندارد، چرا که خطر

عقب‌ماندگی بیش از اینها است. در مرحله دوم تلاش برای یافتن تنوع بیشتر در محصولاتی است که دارای ارزش افزوده بیشتری هستند. توسعه تکنولوژی دورنمای امیدوارکننده‌ای از محصولات جدید را نشان می‌دهد و بازارهای کاملاً جدیدی را به روی شرکت باز می‌کند. این امر به معنای مقادیر کمتری از اقلام محصولاتی است که به تنوع آنها افزوده می‌شود و در عین حال چند سؤال را درباره آینده شرکت پیش می‌آورد:

وجه‌های که شرکت می‌خواهد کسب نماید چه باید باشد؟

آیا می‌خواهد بر اساس دانش و تجربه‌اش در تکنولوژی روش‌های تولید "نفر اول" بازار در بخش عمده فروشی باشد؟ یا اینکه یک تولیدکننده برجسته "محصولات ویژه"؟ یا اینکه یک شرکت "دو وجه‌های" با شعبه‌های نیرومند در بخش عمده‌فروشی و محصولات ویژه باشد؟

سؤال اساسی در اینجا مربوط به اهداف سازمان می‌شود:

آیا امتیاز شرکت از "نفر اول" بودن در تکنولوژی روش‌های تولید بدست می‌آید یا از ایجاد تنوع در بازارهای محصولات ویژه؟

طبیعی است که "مهندسين روش‌ها" و مدیران تولید و بازاریاب‌ها و طراحان محصولات نظرات متفاوتی در این باره داشته باشند. به عبارت دیگر در اینجا نیاز به یک اتفاق نظر جدید درباره اهداف شرکت پیش می‌آید. به علاوه نامعلومی فزاینده‌ای نیز درباره وسایلی که باید برای رسیدن به این اهداف بکارگرفت وجود دارد. ظاهراً رابطه علت و معلولی تغییرات و سرمایه‌گذاری‌ها از یک طرف و نتایج مورد انتظار آنها از طرف دیگر کمتر از گذشته روشن و مشخص است.

به نظر نمی‌آید "مدل خطی" طراحی محصول و روش تولید برای برنامه‌ریزی‌های آینده کافی باشد. فرآیندهای نوآوری و نوسازی به مراتب متغیرتر از گذشته هستند (کلاین ۱۹۸۵). برای مثال خام‌ساز اخیراً دریافته است که طرح‌هایی که از نظر فنی کاملاً موفق هستند می‌توانند در بازارهای شناخته شده ناموفق باشند در حالیکه محصولات جدیدی که در بازارهای شناخته شده ناموفق بوده‌اند توانسته‌اند در بازارهای نسبتاً ناشناخته موفق باشند. تماس‌ها و همکاری‌های غیررسمی با مشتریان نشان داده است که یک عامل اساسی در این مورد می‌باشند.

ماتریس تامپسون - تودن (۱۹۵۹). تصویر شماره ۱ به نظر می‌آید چهارچوب خوبی برای نشان دادن وضعیتی باشد که بسیاری از مؤسسات این روزها خود را در آن وضع می‌یابند. این جدول رابطه بین وضعیت‌های مختلف و شیوه‌های تصمیم‌گیری مقتضی را بیان می‌کند.

نتایج احتمالی تصمیم‌گیری

		معلوم	نامعلوم
وضعیت‌های تصمیم‌گیری	معلوم	چارخانه اول تصمیم‌گیری از راه ارقام و محاسبات	چارخانه دوم تصمیم‌گیری از راه سازش و توافق
	نامعلوم	چارخانه سوم تصمیم‌گیری از راه قضاوت	چارخانه چهارم تصمیم‌گیری از راه الهامات و حدسیات

تصویر ۱ - ماتریس تامپسون - تودن

ظرف یک دوره ۵ ساله وضعیت خام‌ساز از یک وضعیت با "اهداف روشن" (نفر اول بازار بر اساس رقابت قیمت) و رابطه علت و معلولی (تدارکات خوب و کارآیی مداوم) به وضعیتی که هر دو این شرایط در آن دگرگون شده بودند تغییر پیدا کرد. درباره اهداف شرکت، اتفاق نظر کم بود. طراحی محصولات ویژه تا به حال از سوی دایره مهندسی به عنوان یک سرگرمی (شاید خطرناک) مدیر جدید محسوب می‌شد.

و اما بیشتر نامعلومی‌های جدید مربوط است به وسایلی که برای تحقق اهداف شرکت به کار گرفته شده‌اند. دایره تولید باید به تدریج به خرج کردن پول به منظور پایین نگهداشتن هزینه‌های تولید عادت کند. "مهندسان روش‌ها" باید طراحی محصول را به عنوان راهی جهت ایجاد بازارهای جدید بپذیرند و کارکنان دایره "طراحی محصول" باید متوجه بشوند که محصولات "پرامید" باید اول بازاریابی بشوند. در چنین شرایطی بیشتر تصمیم‌گیری‌ها با توسل به چانه‌زدن‌ها و قضاوت‌های شخصی

و حتی حدسیات انجام می‌شود. تصمیم‌گیری‌ها دیگر عمدتاً نتایج مستند از محاسبات معین نیستند. تصمیمات برنامه‌ریزی شده حتی ممکن است خطرناک هم باشند به خصوص وقتی که محاسبات به عمل آمده حفظ وضع موجود را توصیه کنند. برنبرگ و توروپولک و یانگ (۱۹۸۳) اظهار می‌دارند که هرگاه یک مدل چارخانه اول بر وضعیتی که باید به صورت چارخانه‌های ۲ یا ۳ یا ۴ بیان شود تحمیل گردد، افراد سازمان از ابزار کنترل جهت مقاصد خود بهره‌برداری خواهند نمود. آنها بر این نکته تکیه خواهند کرد که سیستم اطلاعاتی صرفاً تلاشی در جهت اخذ اطلاعات است و انتظار است که آنها نتایج و خصوصیات معینی را نشان بدهند. از این رو آنها اطلاعات موجود را دستکاری کرده یا نادیده می‌گیرند به طوری که مقاصد خودشان را تأمین کند. در هر حال سه عامل دیگر هم وجود دارد که تصمیم‌گیری‌های برنامه‌ریزی شده را در مؤسساتی مانند خام‌ساز مشکل می‌سازد. عامل اول مربوط است به هزینه‌های فزاینده سربار در رابطه با افزایش محصولات و روش‌های تولید و کانال‌های بازاریابی. دستمزد مستقیم اکنون بخش کوچکی از هزینه‌های شرکت را تشکیل می‌دهد در حالی که هزینه‌هایی که "عملیات جانبی" تولید را دربر می‌گیرند (مانند بازاریابی و مهندسی) به طور انفجاری افزایش یافته‌اند (کوپر و کاپلان ۱۹۸۸). بسیاری از مؤسسات هنوز هم این هزینه‌های فزاینده سربار را بر مبنای دستمزد مستقیم یا مواد مستقیم سرشکن می‌کنند در حالی که اهمیت نسبی هزینه‌های مستقیم در کل هزینه‌ها در حال کاهش است. از آنجا که هزینه‌های غیرمستقیم بر مبنای درصدی از هزینه‌های مستقیم به محصولات سرشکن می‌شوند، درصدهایی که تعداد آنها به صد مورد می‌رسد کاملاً معمول و متداول می‌باشند. کوپر و کاپلان (۱۹۸۸) نشان می‌دهند که این سادگی در جذب هزینه‌های سربار کار خطرناکی است زیرا که مطالعه سودآوری ترکیب محصولات فعلی و جدید را مخدوش می‌سازد.

این خدشه در اثر مرزبندی خشک و رسمی بین فعالیت‌های اصلی شرکت نیز بوجود می‌آید. در گذشته دایره طراحی محصول و روش تولید و همچنین دایره توزیع در ارتباط با تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری، به منزله زیرمجموعه‌های مجزایی در نظر گرفته می‌شدند. "طراح محصول" محصول را طراحی می‌کرد و "مهندس طراح" ماشین‌آلات را و مدیر مواد هم توزیع مقادیر را بر عهده می‌گرفت.

تنها در سال‌های اخیر است (بولوین ۱۹۸۵) که متوجه این واقعیت شده‌اند که تولید بعضی محصولات اغلب خیلی پیچیده است یا توزیع آنها خیلی گران تمام می‌شود یا برای حمل خیلی شکننده هستند. طراح محصول و مهندس ماشین‌آلات و مدیر مواد بندرت از بابت اینکه به وراثت نقش سازمانی خود نظر کرده باشند مورد تشویق قرار می‌گرفتند. یعنی هر کدام به فکر بودجه دایره خود بوده‌اند. با خرج کردن هزینه‌های اضافی در یک دایره عملیاتی ممکن است یک دایره عملیاتی دیگر از هزینه‌های خود بکاهد. این به آن معنی است که "سطوح بالا" باید توجه بیشتری را به آثار طراحی "سطوح پایین" معطوف نمایند. به عنوان مثال لازم است یک رابطه "گردان" یا دو طرفه وجود داشته باشد. این کار مانند با زور باز کردن یک در باز است، اما در واقع نشانگر طرز کار سیستم نیست. کوتاه کردن دوره عمر محصول و در نتیجه مدت بازپرداخت سرمایه‌گذاری آن ادغام بین فعالیت‌ها را از مهمترین کارها می‌سازد. وقتی که محصولی در جریان ساخت قرار می‌گیرد زمان کمتری برای یادگیری باقی می‌ماند. این به آن معنی است که آثار یادگیری بیشتر باید در اثناء مرحله طراحی و اجرا بدست آید و نه در جریان مرحله تولید. به زبان حسابداری سود بالقوه در آن جایی است که هزینه‌ها در آنجا مصرف می‌شوند.

آخرین عامل مربوط است به فرآیند بی‌وقفه تغییرپذیرسازی. سیستم‌های تولید را می‌توان از طریق تکنولوژی جدید تغییرپذیرتر نمود. این به آن معنی است که در بسیاری از موارد تنوع محصول می‌تواند افزایش یابد و زمان تغییر خط تولید کاهش داده شود. در نتیجه امکان‌پذیر خواهد بود که سطح میزان موجودی کاهش داده شود و سفارشات مشتریان هم به موقع خود تأمین گردد. این تغییرپذیری در عین حال کاهش اهمیت تعدادی از تئوری‌های "اقتصاد کلاسیک" را نشان می‌دهد. پیش از این تولید در مقدار انبوه و با قیمت ارزان راه رساندن سود به حداکثر بود. لیکن در حال حاضر شرکتی مانند خام‌ساز می‌تواند با تولید محصولات ویژه در مقادیر کم، سود سرشاری را بدست آورد. بنابراین شرکت باید یاد بگیرد تا از تغییرپذیری بالقوه خود استفاده کند. اگر شرکت اداره یک سیستم پرتکنولوژی تغییرپذیر را با روش‌های سنتی ادامه بدهد و محصولات کم‌تنوع با مقادیر هر چه بیشتر تولید نماید آن وقت نتیجه ممکن است یک فاجعه باشد. در این خصوص تحقیق جاکوما (۱۹۸۶) در زمینه استفاده از

سیستم‌های تولیدی تغییرپذیر آموزنده است. تحقیقات او نشان می‌دهد که تلاش صرف برای پایین نگاه داشتن "وقت بیکاری" ماشین ممکن است نتیجه معکوس بدهد. به علاوه هنگامی که سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات تغییرناپذیر می‌شود هزینه‌یابی محصولات به مراتب مشکل‌تر خواهد بود زیرا که خرید یا ساخت یک قطعه ماشین گران‌قیمت برای این است که بتوان از آن برای محصولات مختلف استفاده نمود.

□ حسابداری مدیریت :

کاپلان (۱۹۸۴) تحولات و پیشرفت حسابداری صنعتی و کنترل مدیریت را برای یک دوره تقریباً ۶۰ ساله مورد مطالعه قرار داده است. او به این نتیجه رسیده است که روش‌های فعلی کنترل مدیریت و هزینه‌یابی دیگر برای برنامه‌ریزی و کنترل تشکیلات امروزی مناسب نیستند. از زمان تجدید سازمان جنرال موتورز (در ۱۹۲۰) و دوپان (در ۱۹۰۳) هیچ تغییر عمده‌ای صورت نگرفته است:

تا سال ۱۹۲۵ دوپان و جنرال موتورز بسیاری از شیوه‌های کنترل مدیریت امروزی را بوجود آورده بودند:

تمرکززدایی از طریق سازماندهی "عملیاتی" یا "واحدهای متعدد" - فعالیت‌سنجی با بازده سرمایه‌گذاری - روش‌های تخصیص سرمایه - چرخه‌های بودجه‌ای و برنامه‌های بودجه انعطاف‌پذیر - تعیین بازدهی مورد انتظار بر مبنای ظرفیت استاندارد - طرح‌های تشویقی و مشارکت در سود - و سیاست "قیمت‌گذاری تولیدات داخلی" بر مبنای بازار (کاپلان ۱۹۸۴).

پس از سال ۱۹۲۵ تغییراتی چند صورت گرفت و چند روش اضافه گردید: بودجه‌بندی سرمایه‌ای (گردش وجوه تنزیلی) - مدل‌های مقداری - و در دهه آخر "اقتصاد داده‌ها" و "نظری عامل" در مباحث حسابداری مدیریت بکار گرفته شد.

به عنوان نشانه توقف نوآوری در زمینه حسابداری، کاپلان مشکلات کنترلی را که مؤسسات با آن مواجه بودند شناسایی می‌کند. علت اصلی به نظر وی برخوردی است که حسابداران با موضوع ساختار سازمانی دارند. این طرز برخورد شدیداً تحت سلطه مفاهیم سنتی "حسابداری مسئولیت" از قبیل "کانون سود" (کانون هزینه) قرار دارد. این پدیده که در تشکیلات دوپان و جنرال موتورز شکل گرفت به عنوان مرحله کلیدی در

کارآیی و مدیریت کارآمد شرکت‌های بزرگ "چند ملیتی" و "چند قسمتی" به حساب آمده است. لیکن پدیده فوق پس از ۶۰ سال موفقیت بالاخره رو به افول گذارده است و دلیل آن هم به نظر کاپلان ظهور "تأکید بیش از اندازه بر روی نتایج مالی کوتاه مدت" می‌باشد. به نظر کاپلان مدیران به تدریج متوجه شدند که در شرایط مشکل وقتی که فروش کاهش و هزینه‌ها افزایش می‌یابد، سود به راحتی می‌تواند از طریق "پرداختن به انواع فعالیت‌های غیر تولیدی و نوعاً "فعالیت‌های بدون ارزش واقعی" از قبیل:

۱ - سوءاستفاده از مقررات و ضوابط حسابداری

۲ - متوسل شدن به تمهیدات مالی

۳ - کاستن از هزینه‌های اختیاری

کسب شود.

ارزیابی کاپلان از توقف نوآوری در زمینه حسابداری مدیریت در عین حال از روش مدیریت آمریکایی که می‌توان آن را "مدیریت ارقام" نامید رنگ می‌گیرد. ارقام مالی گزارش شده نشانگر تصویری از واقعیات موجود به حساب می‌آیند و در نتیجه با اقدام در جهت عکس یعنی با "مدیریت ارقام" واقعیات نشان داده شده (یعنی فرآیندهای واقعی) تغییر خواهد کرد. بدین ترتیب اینگونه "برداشت عمومی" منجر به پیشنهاداتی جهت تغییر می‌شود که یک ماهیت "بیشتر از همان نوعی" دارد. به عبارت دیگر یعنی بهبود سیستم حسابداری مدیریت از طریق بهبود روش‌ها و یا ارقامی که از همان سیستم است. تصور واقعیات آنگونه که یافته گروه‌هایی از افراد باشد بدین ترتیب می‌تواند منجر به استفاده‌های متفاوت از سیستم‌های حسابداری و ارقام ناشی از آنها بشود چنانچه یک "مورد پژوهشی" ژاپنی این واقعیت را نشان می‌دهد. (اترامل هاسکین و مکوی ۱۹۹۰ - هیروموتو ۱۹۸۸). بنابراین می‌توان این سؤال را مطرح نمود که آیا ارزیابی کاپلان را می‌توان مستقیماً به فرهنگ‌های غیر آمریکایی تعمیم داد یا خیر؟ فرهنگ‌هایی که سیستم‌های ارزشی متفاوت ممکن است استفاده دیگری از سیستم‌های حسابداری و راه‌های دیگری برای نوآوری آنها نشان بدهد.

سوءاستفاده از مقررات حسابداری عمدتاً شامل دخالت دادن مقررات حسابداری مالی در فرآیند اطلاعات حسابداری مدیریت می‌شود. نمونه‌هایی از این نوع رفتار

غیرعملیاتی عبارتند از دخل و تصرف در زمان تحقق درآمد و هزینه به منظور نشان دادن "رشد سود" با "روند ثابت" یا برای تأمین ارقام بودجه و استفاده از "هزینه‌های واقعی" سرمایه‌گذاری به جای "هزینه‌های فرصتی" وجوه اضافی و تخصیص تمام هزینه‌های مرکزی به واحدهای شرکت بر مبنای اختیاری.

تمهیدات مالی هنگامی پیش می‌آید که مدیران به جای سعی در ایجاد درآمد از راه فعالیت‌های تولید و فروش به معاملاتی از قبیل واگذاری مطالبات و بازخرید مجدد آنها یا فروش ادواری دارایی‌ها و یا فروش و اجاره دارایی‌های کم‌ارزش نزدیک به تاریخ ترازنامه مبادرت نمایند. اقدامات فرصت‌طلبانه کوتاه‌مدت شامل تصمیماتی مانند کاهش "هزینه‌های توسعه" محصولات و روش‌ها یا هزینه‌های "توزیع" یا "کنترل کیفیت" و یا "منابع انسانی" می‌باشد.

با اشاره به مقاله بی‌ورو دمسکی (۱۹۷۹) کاپلان نتیجه می‌گیرد که "...عدم دسترسی به ارزش بازار برای نتایج سرمایه‌گذاری در دارایی‌های غیر مشهود محاسبه سود را برای واحدهای شرکت در کوتاه مدت دستخوش دستکاری بیش از اندازه می‌کند و رابطه بین این محاسبه و افزایش ارزش اقتصادی واحد مربوطه را کاهش می‌دهد".

مقیاس‌های مالی الزاماً شاخص‌های خوبی از نتایج درازمدت نیستند. مقیاس‌های دیگری مانند نوآوری محصول و رضایت مشتریان و مهارت کارکنان و پیشتازی محصول ممکن است شاخص‌های بهتری برای نشان دادن سودآوری در آینده باشد تا ارقام سالیانه سود.

بنابراین انتقاد از حسابداری مدیریت حول قطع رابطه میان نیازهای زمانی، یعنی بازارهای رقابتی تشدید یابنده، و پاسخ‌های پیشنهادی برای بهبود تصمیم‌گیری دور می‌زند. دامنه رقابت به محدوده محصولات پرکیفیت و پرتنوع برای دستجات متعدد و متنوع مشتریان کشیده شده است. نوآوری در محصولات و تطبیق با نیازهای خاص مشتریان ادامه حضور در بازار را تضمین می‌کند. خدمات همراه با محصولات عرضه شده، مثل "تحويل به موقع" و "خدمات پس از فروش" به تدریج اهمیت پیدا می‌کند. تصمیم‌گیری در مورد طیف محصولات و لذا تنوع محصولات امری اساسی می‌گردد: چه محصولات مختلفی باید تهیه شود و برای چه دسته از مشتریان و با چه قیمتی؟

وضعیت قیمت‌های محصولات و حاشیه سود آنها نسبت به یکدیگر چگونه است؟
 هزینه‌های کامل محصولات برای تعیین حاشیه سود آنها کدامند؟

برای یافتن پاسخ به این سؤالات رهنمودهای جدیدی در تحقیقات حسابداری مدیریت مورد نیاز است. رهنمودهایی که بیشتر در رابطه با اوضاع واقعی باشند و متغیرهای تشدید رقابت را که اکنون حائز اهمیت هستند دربرگیرند.

مجدداً برمی‌گردیم به شرکت خام‌ساز. شرکت خام‌ساز پس از اینکه تمام مدت عمرش یک تولیدکننده انبوه بوده است، اینک، آهسته آهسته بدل به یک شرکت چند محصولی و پرتنوع می‌شود. اما سیستم حسابداری مدیریت آن این روند را دنبال نمی‌کند. روش‌های استدلالی تولید انبوه هنوز هم در شرایط جدید به کار گرفته می‌شود: در وضعیت نسبتاً جدید "طراحی محصول"، شاخص بازده سرمایه هنوز ملاک سنجش است، همانگونه که در مورد "بهبود روش تولید" در تولید انبوه هم ملاک بوده است. این کار، به نوعی، به کارگیری فلسفه جایگزینی محسوب می‌شود. یعنی مقایسه قطعه جدید با قطعه کهنه‌ای که جای آن را می‌گیرد.

علاوه بر لزوم نوآوری در حسابداری مدیریت، رهنمودهای جدید شامل ارزیابی اهمیت ابزار و اطلاعات فعلی حسابداری به تناسب شرایط بازار و شرایط سازمانی آنها هم می‌شود. در تلاش برای کسب اطمینان بیشتر در یک دنیای نامطمئن نباید محاسبات را در جایی که می‌توان محاسبه نمود انجام داد بلکه باید زمانی که به آن نیاز است محاسبه نمود. محاسبه و تهیه اطلاعات در جایی که نیازی نیست اطمینان‌خاطر نادرست بوجود می‌آورد. ارقام به صورت یک ملاک درمی‌آیند فقط برای اینکه وجود دارند. روش‌هایی که در آنها روشن است که در چه وضعیتی چه باید بشود (مانند موقعیت‌های محاسباتی) باید بر اساس اهمیت نسبی وضع موجود آنها "بررسی دوباره" بشود. این به آن معنی است که بعضی از آنها باید فراموش بشود و بعضی دیگر بر اهمیتشان بیافزاید. برای مثال کاربرد مفهوم "کانون هزینه" (کانون سود) در حسابداری مسئولیت یک "توهم کنترلی" ایجاد می‌کند زیرا که مسئولیت را برای نتایج کار واگذار می‌کند و بنابراین این توهم پیش می‌آید که "نامعلومی‌ها" نیز شناسایی شده و به طور ضمنی کنترل می‌شود. سودهای کاهش یافته به شخص مسئول آنها ارجاع داده می‌شود و وظیفه تصحیح آنها نیز تعیین می‌گردد. همچنین برای مثال از اهمیت نسبی هزینه‌یابی

استاندارد و تحلیل انحرافات هزینه نیز کاسته می‌شود. دانستن انحرافات مثبت و منفی در مورد تعدادی از هزینه‌ها کمک چندانی در ترسیم برتری‌های رقابتی و تعیین فعالیت‌های مولد "ارزش افزوده" نمی‌کند (هیروموتو ۱۹۸۸).

□ به سوی استراتژی‌های آموختنی :

کمتر کسی است که نداند حسابداری مدیریت یک نظام فکری است که اساس آن بر برهان و منطق است. مدل‌های مختلفی بر اساس ساده‌گردانی منطقی واقعیات ساخته شده است. این ساده‌گردانی در دهه‌های گذشته مؤثر بوده است و به کنترل واقعی سازمان‌ها کمک کرده است زیرا در آن دوران نامعلومی‌هایی که مؤسسات با آنها روبرو بودند محدود بود. در آن شرایط این نظام فکری برای خود موقعیت محکم و پایداری کسب کرد.

در عین حال تجربه ده سال گذشته نظام متفاوتی را تصویر می‌کند، یعنی نظامی که در آن منطق و برهان حاکم نیست. محققینی مانند هاپوود و کاپلان و جانسون ناسازگاری آشکار این نظام را از نظر تغییر اوضاع و احوال تشریح کرده‌اند. مشابه همین وضع را می‌توان در تحول سایر نظام‌های فکری مشاهده نمود: برای مثال، در پژوهش عملیاتی (آکوف ۱۹۷۹) و بازاریابی (بونما ۱۹۸۵) و سیاست‌های پرسنلی (وان اسلوج - وان آسن و دن هر توگ ۱۹۹۱). همراه با پژوهش‌های عملی، باب این بحث دربارهٔ تجدید مدل‌های سازمانی و رویه‌های سازمانی عملاً گشوده شد. با وجود این، سؤال اساسی همچنان باقی ماند: چگونه می‌توان بر اساس "علم به عدم حاکمیت منطق و برهان"، مدل‌ها و استراتژی‌های جدیدی تهیه نمود که به درد کنترل سازمان‌ها بخورد؟ کوهن و اسپرول (۱۹۹۱) خاطر نشان می‌سازند که:

"... این امر یک "تفکر مالیخولیایی" غیرعادی را بوجود می‌آورد، یعنی ساختن تئوری‌های فعال بر اساس منطق و برهان و آن وقت تجربه‌های عملی بزرگ که آن تئوری‌ها را رد می‌کنند، بدون اینکه تئوری‌های مثبت دیگری به جای آنها پیشنهاد شود. پیشرفت در این زمینه آهسته است و این گفته را تأیید می‌کند که "نمی‌توان با دست خالی به جنگ با چیزی برخاست."

کوهن و اسپرول (۱۹۹۱) نشان می‌دهند که تئوری‌های آموختنی زمینه خوبی را

برای اتصال منطق به بی‌منطقی ارائه می‌دهند به شیوه‌ای که رویه‌های تازه که در حقیقت مناسب با اوضاع و احوال متغیر هستند ظاهر می‌گردد. تصور آنها از آموزش تشکیلاتی این است که "تجارب گذشته را در قالب اقدامات مناسب با اوضاع تازه ترسیم نماید. مطالعات آموزش‌های تشکیلاتی، بر روی این مرحله ترسیمی متمرکز گردیده و پیش منظمی را برای اینکه چگونه یک سلسله تجارب پیوسته، مبنایی برای تصمیم‌گیری بشود فراهم می‌آورد. این تئوری‌ها دینامیک بودن سیستم را اصل قرار می‌دهند به گونه‌ای که در تئوری‌های مبتنی بر تحلیل‌های موازنه‌ای امکان‌پذیر نیست."

این شیوه یادگیری از اواخر سال‌های ۱۹۸۰ با احتیاط در نظام حسابداری مدیریت رسوخ کرده است. نمونه‌های کارهای نظری و تجربی در این زمینه هنوز نادر هستند. این نمونه‌ها در اکثر موارد مربوط به تنظیم شیوه‌های جدید مدیریت در ژاپن یا ممالک اسکاندیناوی می‌باشد. برای مثال در تجارب اولیه در خصوص به اصطلاح حسابداری "درست به موقع" که طبق آن خودمختاری در تصمیم‌گیری از طریق تفویض به واحدهایی که روش "درست به موقع" را بکار می‌برند غیرمتمرکز می‌گردد. همراه با "خودمختاری در تصمیم‌گیری" "خودمختاری در ساخت" یک سیستم حسابداری مدیریت نیز تفویض می‌گردد. تجارب "درست به موقع" در تشکیلات، تجارب جدید حسابداری را به دنبال دارد. یعنی اینکه نوآوری در تکنولوژی و تشکیلات، نوآوری و پاسخ‌های جدید در حسابداری را القا می‌کند (مک نیروماسکونی و نوریس ۱۹۸۹)، یک نمونه دیگر از استراتژی آموختنی را می‌توان در کار جانسون یافت (۱۹۸۷، ۱۹۸۸، ۱۹۸۹) که در آن تصریح می‌کند که سیستم حسابداری متمرکز نمی‌تواند جوابی در زمینه بهبود هزینه‌یابی و هزینه‌ها ارائه کند زیرا از دسترس مستقیم آزمایش و تجربه با مسائل مربوطه خیلی دور است. نوعاً افراد فنی حاضر در محل کارگاه‌ها اولین کسانی هستند که نقاط ضعف ارقام گزارش‌های حسابداری مدیریت را مطرح می‌کنند. در نتیجه همان‌ها کسانی هستند که باید اقدام کنند و یک سیستم گزارشگری مالی منطقی برای کار خود تنظیم نمایند. این قبیل "سیستم‌های اطلاعاتی تیمی" به گروه‌های خاص مصرف‌کننده اختصاص پیدا می‌کند و لذا سازمان به صورت افقی به گروه‌های نسبتاً خودمختار کاری یا اطلاعاتی شکسته می‌شود (جانسون ۱۹۸۷ و رابرتز ۱۹۹۲).

بنابراین پاسخ در ایجاد "سیستم‌های اطلاعاتی تیمی" است که اطلاعات تخصصی از عملیات واقعی دارند و در نتیجه بهترین بینش و آگاهی را از عوامل علی هزینه‌ها دارا می‌باشند. بدین ترتیب انتقال خودمختاری در تصمیم‌گیری به گروه افراد در سطوح اجرایی می‌شود یک استراتژی آموزشی آموختنی برای بهبود بخشیدن به نتایج حسابداری که در خصوص کار تحقیقی جانسون این کار با تلفیق "گردش هزینه‌ها" (تفکیکی بر حسب فعالیت‌ها) صورت می‌گیرد. رابرتز (۱۹۹۲) این روش را بسط می‌دهد و نشان می‌دهد که طراحی همه‌جانبه فنی - اجتماعی سازمان به خودی خود یک پاسخ مسئله است زیرا که به ریشه اصلی یعنی "محیط تغییرپذیر" می‌پردازد. مشکلات حسابداری موجود از گذشته از راه "تغییر ساختاری" حذف می‌گردد. این مطلب ما را برمی‌گرداند به سؤالی که قبلاً مطرح شد، که آیا برای توسعه بیشتر حسابداری مدیریت، باید کلید را در چارچوب نظری و عملی نظام حسابداری مدیریت جستجو کرد؟

در این مقاله استدلال شده است که نوآوری در نظام ممکن است با قراردادن نظام در یک "چارچوب وسیع‌تر استراتژی‌های تصمیم‌گیری" در جهت کنترل مؤثر "تحت شرایط ریسک و پیچیدگی و تغییر" تسریع گردد. این استراتژی‌ها ممکن است پاسخ‌های روشن و مشخصی را بوجود نیاورد لیکن شرایط مناسب را برای بوجود آمدن پاسخ‌ها فراهم می‌سازد. بسط و توسعه این زمینه از "کنترل مؤثر عملیات سازمان" ممکن است منجر به روش‌های تلفیقی و یک پارچه بشود که از روش‌های تقسیمی موجود که در آن یک مسئله بزرگ به اجزا کوچک تقسیم می‌شود مؤثرتر باشد.

□ استراتژی‌های آموختنی :

استراتژی‌های آموختنی که باید به حسابداری مدیریت اضافه شوند تا تلاش‌های تمرین‌بخشی را برای پاسخ‌های مناسب حسابداری فراهم نمایند می‌توانند به ۶ گروه استراتژی نمونه تقسیم شوند:

۱ - اطلاعات و مطالب استاندارد نشده بیشتر در نظر گرفته شوند

۲ - تجربه‌ها و آزمایش‌ها دنبال و الگوبرداری شوند

- ۳ - حسابداری وارونه (برگردان)
- ۴ - آزمایش و تحقیق
- ۵ - راه‌های طراحی
- ۶ - افزایش بازخور در جریان مراحل نوآوری و پس از آن

□ در نظر گرفتن اطلاعات استاندارد نشده و غیرمتعارف :

این استراتژی مبتنی بر این استدلال ساده است که "تغییرات" اطلاعات همه‌جانبه بیشتری را در ارتباط با یک مطلب ایجاد می‌کند. با این فرض که نوآوری برنامه‌ریزی شده اجرا گردد دوایر و روش‌های تولید سازمان از نظر تغییراتی که انتظار می‌رود مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرند. این تغییرات متعاقباً با شرایط موجود مقایسه می‌شوند و تا حد امکان به زبان مالی تبدیل می‌گردند. از این لحاظ این استراتژی (یعنی ترجمه مالی تمام سلسله تغییرات) جایگاهی بین سناریونویسی و تکمیل کردن یک "تحلیل حساسیت‌پذیری" خواهد داشت.

برای این کار دو شرط ضرورت دارد:

اول اینکه سلسله تغییرات به هم پیوسته ناشی از اجرا نوآوری معلوم باشد، و دوم یک چارچوب کلی فراهم گردد که در آن بتوان اطلاعات گردآوری شده را بر مبنای یک عامل مشترک سر هم کرد. بسیاری از اوقات این استراتژی متغیرهایی را دربر می‌گیرد که همواره بیان آنها به زبان کمی (و در نتیجه کامپیوتری شدن) مشکل بوده است یا اینکه به خاطر ارتباط آنها با حلقه‌های دور زنجیره تولید یا بازاریابی از دیدرس خارج بوده است (مانند هزینه‌های تعمیرات فروش که برای مدت زیادی در طراحی سیستم‌های تولید چندان اهمیتی نداشت). شرط اول (دانستن سلسله تغییرات) به هر حال قسمت اصلی یک نوآوری است: اینکه چگونه نوآوری در زوایای یک سازمان موج می‌زند و موجب تغییرات نامعلومی در جاهای غیرمنتظره می‌شود اکثراً نامعلوم است و در حقیقت انباشته‌ای است از عوامل علی نامعلوم و عوامل ریسک غیرقابل پیش‌بینی.

به عنوان یک چارچوب تفسیری کلی، تئوری‌های "کنترل فرآیند" مختلفی می‌تواند بکار گرفته شود، برای مثال "کنترل کیفیت جامع" یا "درست به موقع". هر دوی این تئوری‌ها مرزهایی را، نه در بین دوایر و یا فعالیت‌های سازمانی، بلکه بین سازمان و

محیط، برقرار می‌سازند. در عین حال این تئوری‌ها سازمان‌ها را به صورت یکپارچه در نظر می‌گیرند به طوری که آنها را قادر می‌سازند تا اتصال بین عملیات در بخش‌های مختلف (و در وهله اول نامرتبط) سازمان را متوجه بشوند. در این خصوص کیفیت به موقع بودن حد فاصل فرآیندها و سیله‌ای است برای ارزیابی این اتصال‌ها.

در این استراتژی نوعی درجه‌بندی را می‌توان ملاحظه نمود. بر روی محور آن به ترتیب از زیاد تا کم تعداد پارامترهایی که اطلاعات درباره آنها تهیه می‌گردد قرار می‌گیرد. این استراتژی به طور ضمنی گره‌های طراحی سازمانی سیستم اطلاع‌رسانی موجود را مورد بحث قرار می‌دهد. یک نمونه از پارامترهای اطلاعاتی با تعداد نسبتاً کم پدیده اخیر هزینه‌یابی "فعالیت - مبنایی" است که فرض می‌گیرد بیشتر هزینه‌ها متغیر هستند و در جستجوی عللی می‌گردد که تغییرات آنها را توضیح بدهد و همچنین تخصیص هزینه‌ها را بر مبنای عوامل غیرمرتبط با حجم انجام می‌دهد (برای مثال هزینه‌های یک دسته محصول یا یک مرحله از تولید). در نتیجه هر عامل تسهیم هزینه را می‌توان یک پارامتر اطلاعاتی در نظر گرفت زیرا ترسیمی است از روابط درون سازمانی، "اهداف و وسایل" که برای گردآوری اطلاعات مفید هستند. هزینه‌یابی فعالیت - مبنایی نوعاً زمینه وسیعتر طراحی سازمانی را مورد بحث قرار نمی‌دهد از آنجا که وضعیت موجود را داده شده فرض می‌کند. یک نمونه از پارامترهای اطلاعاتی با تعداد نسبتاً زیاد تأکید است بر آثار کلی ارقام حسابداری، آنگونه که توسط ژاپنی‌ها عمل شده است. برای مثال، با تخصیص هزینه‌های سریار به فرآیندهای تولیدی بر مبنای دستمزد "بیشتر مکانیزه شدن" عملیات تشویق می‌شود. بنابراین ارقام حسابداری صرفاً برای تخصیص هزینه‌ها بر اساس کارآیی تعیین شده عمل نمی‌کنند بلکه در جهت بهتر کردن خود استانداردهای کارآیی هدایت می‌شوند. در نتیجه طرح‌های سازمانی به منزله یک امر ثابت تلقی نمی‌شوند بلکه برای تغییرات بیشتر و بهتر مورد بررسی قرار می‌گیرند. این استراتژی توسط شرکت خام‌ساز دنبال شده است. لیکن تأکید آن بدو در جهت اندازه‌گیری آثار بهبود محصولات بر روی فرآیندهای موجود بوده است. در این روش "محاسبه و اندازه‌گیری" شرکت خام‌ساز تجربه قابل ملاحظه‌ای کسب کرده است. در مقابل تجربه نسبتاً کمتری در برآورد هزینه‌های فرصتی داشته است. مثلاً اینکه منافع از دست رفته برای باقی ماندن در وضع موجود چقدر است. در نتیجه این روش محاسباتی منجر به افزایش بیشتر سمت‌گیری حسابداری به نفع تجدید محصولات شده است.

□ دنبال کردن تجربه‌ها و الگوبرداری از آنها :

این استراتژی بر اساس اینکه دیگران باید مناسبترین راه حل را انتخاب نموده و بهترین انتخاب را کرده باشند استوار شده است. از اینرو یک استراتژی نسبتاً بدون ریسک است که بر اساس انتظار کشیدن و گرفتن تجربه از دیگری و انتخاب زمان مناسب برای اجرا آن استوار می‌باشد. یک عیب مهم این استراتژی این است که پیشگامی در آن ممکن نیست و عواقبی مانند از دست دادن سود ناشی از نوآوری و رقابت "عقب‌مانده" را با خود دارد.

اساساً در این استراتژی سازمان یک نهاد مکانیکی در نظر گرفته می‌شود که می‌تواند با امکانات خریداری شده و یا بدست آمده از ادغام واحدهای خریداری شده برنامه‌ریزی شود. بنابراین این استراتژی فرض می‌کند که سازمان‌ها دارای یک وضعیت مساوی هستند که قادرند تجارب را خریداری نموده و انتقال دهند و همچنین فرض می‌کند که یک بازار نسبتاً آزاد برای مبادله تجارب و امکانات وجود دارد یعنی که نیروی انسانی کلیدی را می‌توان بدست آورد. حسابداری در آن صورت کارش مقایسه کردن است. مثلاً کارهای تحقیق و توسعه و مهندسی و فعالیت‌های رقابتی را با دیگران یا با آزمایش‌های دیگران در زمان موجود مقایسه می‌کند و مقایسه آن بر اساس یک مبنای مشترک که معمولاً پول یا وقت است انجام می‌گیرد (برای مثال بازده مالی عرضه محصول جدید یا طول عمر محصول). اگرچه این امر، به میزان زیادی، جاسوسی رقابتی را ایجاب می‌کند، اما اگر به عنوان یک استراتژی صریح انتخاب شود و توأم با ابزار سازمانی لازم باشد، قابل انجام خواهد بود.

شرکت خام‌ساز هم رقبای خود را از نزدیک دقیقاً زیر نظر دارد و مراقب شرکت‌هایی است که آنها هم تولید انبوه دارند و در تغییر وضعیت خود به سمت محصولات خاص با مشکلات مشابهی دست به گریبان هستند. در نتیجه این استراتژی بیشتر روش‌هایی را که مورد استفاده هستند تأیید می‌کند تا اینکه منجر به روش‌های جدید شود.

□ حسابداری وارونه :

استراتژی حسابداری وارونه بر پایه اوضاع و احوال یک سازمان یا یک هدف

معین شده در آن اوضاع و احوال استوار می‌باشد. شیوه استدلال مخصوصاً وارونه می‌شود به طوری که چیزهایی که عموماً ثابت تلقی می‌شوند، متغیر جلوه داده می‌شوند و بسا برایین دستخوش تصمیمات اقتضایی می‌گردند. ژاپنی‌ها از استفاده کنندگان عمده این استراتژی و تکنیک جدیدی در حسابداری به نام "هزینه‌یابی مقصد" شناخته شده‌اند. (تصویر شماره ۲)

سازمان یاد می‌گیرد که نوآوری و تلاش‌های رقابتی را بهتر کنترل کند و از طریق توجه به عوامل "بازارجنبان" یکباره فعال‌تر و منعطف‌تر می‌گردد. افکار شکل گرفته و رفتارهای روزمره مجالی برای جا افتادن پیدانمی‌کنند زیرا که آنها از رویدادهایی که بر سازمان می‌گذرند جدا نیستند. همین قاعده شامل حال سیستم‌های حسابداری و ابزار حسابداری برای تصمیم‌گیری هم می‌شود، زیرا هر دو وابسته به محیط سازمانی هستند و برای تأمین نیازهای ناشی از آن طراحی می‌شوند.

جدا از "هزینه‌یابی مقصد" نظیر این نوع استدلال را می‌توان در زمینه‌های مفاهیم تولیدی (از قبیل طراحی برای قابلیت ساخت و "طراحی نمونه‌ای" و تکنیک‌های کامپیوتری مربوط به آنها و ساخت و مهندسی تولید) هم به کار گرفت. در آن صورت این علت‌یابی وارونه به مرزبندی‌های سازمانی یا به عبارت دیگر به زنجیره فرآیندهای عملیاتی محدود می‌گردد. کلید اصلی در عین حال تغییر در تقاضای بازار است.

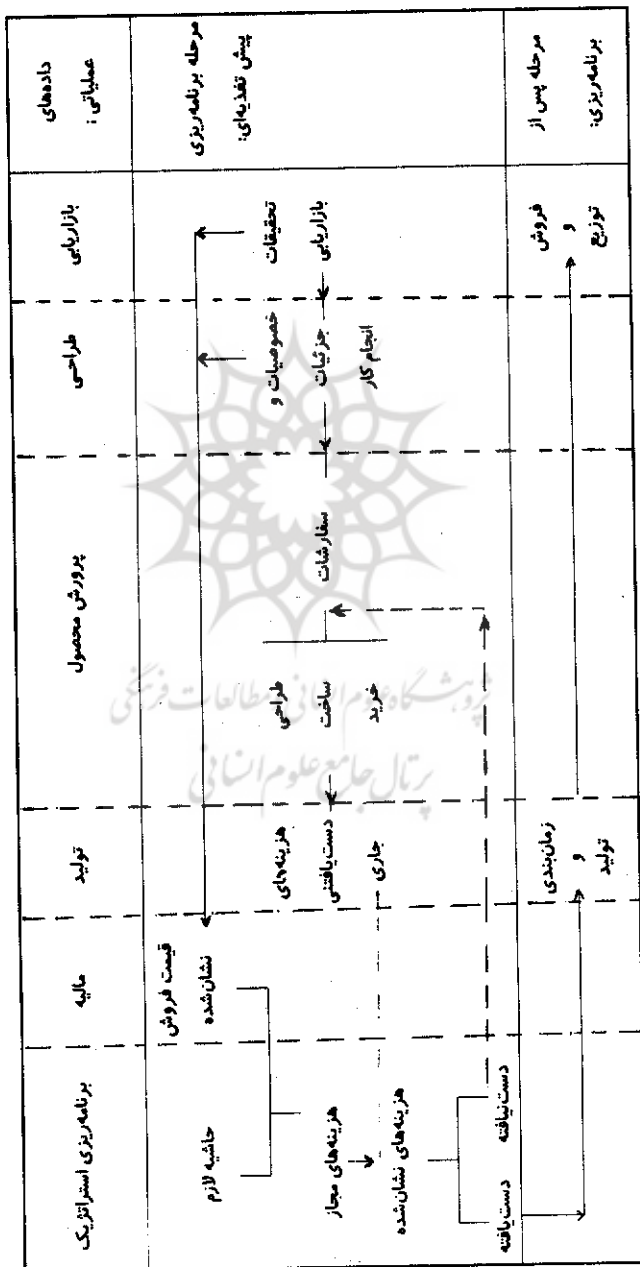
پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

□ آزمایش و تحقیق :

این استراتژی بر پایه ایجاد شرایطی که در آن راه‌حل‌های مختلف اجازه بروز پیدا می‌کنند و برای استفاده مفیدتر توسط سازمان امتحان می‌شوند استوار می‌باشد. از طریق جدا کردن محیط‌هایی که در آنجا گیرها یا موانع تصمیم‌گیری کمتری وجود دارد، بازخور و تغذیه اطلاعاتی و سایر اشکال ارتباطی گسترش می‌یابد.

آزمایش را می‌توان در ابعاد مختلف و در سطوح مختلف سازمانی انجام داد. در گسترده‌ترین شکل آن می‌توان کارخانه‌های آزمایشی را در نظر گرفت (در ابعاد وسیع و در سطح کل سازمان). در اشکال کوچکتر "مدل‌سازی‌های کارگاهی" نمونه‌های خوبی هستند. خصوصیت عمده عبارت است از همراه کردن آزمایش با عملیات روزمره سازمان. وقتی که ابعاد آزمایش نوآوری گسترش می‌یابد، هزینه‌ها و

"شفافیت" نیز افزایش می‌یابد. از جهت منفی آن این کار می‌تواند باعث یک زیان عمده مالی یا از دست دادن شهرت در بازار باشد که نهایتاً عدم علاقه به ادامه آزمایش‌های نوآوری را برای چندین سال دیگر به دنبال خواهد داشت.



تصویر ۷ - استراتژی‌های آموختنی برای حسابداری مدیریت

از جنبه‌های مثبت "گسترش ابعاد آزمایش" گسترش تجربه‌آموزی است. دوایری که معمولاً در آزمایش‌های نوآوری مشارکت ندارند شرکت داده می‌شوند و همین محدوده سازمانی تجربه‌های آموزشی را افزایش می‌دهد. ابعاد تزییدی و سطوح سازمانی شرکت‌کننده همچنین امکان تداوم تجربه آموزشی را فراهم می‌کنند. پس از یک شروع دقیق در سطح کارگاهی با میزان معینی از نوآوری کار را می‌توان به سوی مدل‌سازی و نهایتاً تولید آزمایشی بسط و گسترش داد. هر یک از ابعاد و سطوح سازمان یک سری جدید از تجارب را به تجربه‌ها اضافه می‌کند. یک شرط مهم برای این استراتژی عبارت است از وجود یک فضای سازمانی که پذیرای آزمایش‌ها و حتی مشوق انجام آنها باشد زیرا آموزش بیانگر ضمنی تأکید نسبتاً زیادی بر روی مدیریت منابع انسانی یک سازمان می‌باشد.

شرکت خام‌ساز یک نمونه روشن از این وضع است. در دوایر جدید "پرورش محصول" و "بازاریابی" زمینه‌های مستعدی برای آزمایش چیده می‌شود. هنگامی که اشکالاتی برای مرحله تولید و بازاریابی پیش می‌آید دنباله آزمایشات به زور از مجاری غیررسمی ادامه می‌یابد. در زمانی که فعالیت‌های غیررسمی بر ملا می‌شوند، آن وقت معلوم می‌شود که شرکت باید بیاموزد که چگونه آزمایش‌ها را اداره کند. در واقع آزمایش و تحقیق نوعی سرمایه‌گذاری در انعطاف‌پذیری سیستم و ظرفیت آموزش‌پذیری است. آنچه معلوم می‌شود این است که چه می‌توان کرد و چه نمی‌توان کرد. به عبارت دیگر محدودیت‌های موجود در توانایی‌ها شکافته می‌شود و تصمیمات اقتضایی بیشتری مطرح می‌گردد.

در هر دو مثال مطرح شده توسط جانسون (۱۹۸۷) یعنی حسابداری "درست به موقع" و "سیستم‌های اطلاعاتی تیمی" وضعیت‌های آزمایشی ایجاد می‌شوند تا برای سؤالات حسابداری مدیریت پاسخ‌هایی بدست آید. البته سیاست‌های کنارنشتن و متظر وقوع حوادث بودن مستلزم تصمیم به جدا کردن بعضی از واحدها از سلسله مراتب تشکیلاتی و همچنین علاقمندی به رابطه بین تغییرات و نوآوری‌های بعدی می‌باشد. بنابراین اجرای استراتژی آزمایش و تحقیق چندان هم خالی از قید و شرط نیست.

این استراتژی سعی دارد راه‌های طراحی آموزش متقابل را از طریق آگاه کردن

استفاده‌کنندگان آتی محصولات و فرآیندها از "طرح‌های در جریان" و "طرح‌های احتمالی جانشینی آنها" در مراحل اولیه طراحی ترغیب نماید و از مجهولات بکاهد. این به آن معنی است که (محصول‌پرورها) و (مهندسین تولید) و (مهندسین روش‌ها) (و حتی مشتریان را) از کارهای در دست اقدام خود یعنی هنگامیکه تصمیمات طرح‌های نهایی هنوز گرفته نشده است آگاه می‌کنند. این استراتژی در جهت عکس هم کار می‌کند به این معنی که استفاده‌کنندگان نهایی (چه داخلی و چه خارجی) طراحان را از تجربیات خود در زمینه طراحی فرآیندها و در تولید و توزیع آگاه می‌کنند. طراحان و مصرف‌کنندگان رده پایین می‌توانند مسائلی را که ممکن است پیش بیاید پیش‌بینی نمایند و طراحان رده بالا را وادار کنند تا محصولاتی را طراحی نمایند که آسانتر قابل تولید و توزیع باشند. طراحان رده بالا یاد می‌گیرند تا مسائلی را که در رده پایین پیش می‌آید پیش‌بینی نمایند. در عمل، اجرا این استراتژی را می‌توان در جریان عملیات تیم‌های طراحی مختلط و غیره مشاهده نمود. حسن عمده این استراتژی در ایجاد چارچوب فکری صحیح است:

افراد یاد می‌گیرند که بر اساس وابستگی متقابل فکر کنند و در رابطه تنگاتنگ با دیگران در رده بالا و در رده پایین عمل کنند. در عین حال یک چنین استراتژی طراحی شکستن بعضی از ساختارهای عملیاتی انتظام‌یافته‌ای را که در بسیاری از مؤسسات حاکم می‌باشد طلب می‌کند.

در شرکت خام‌ساز این موقعیت در ایجاد ارتباط بین دوایر جوان "بازاریابی" و "پرورش محصول" به آسانی حاصل گردید. لیکن تحصیل این موفقیت در ارتباط با دایره "مهندسی روش‌ها" بسیار مشکل‌تر بود.

□ افزایش بازخور اطلاعات در حین نوآوری و پس از آن :

این استراتژی بر این تصور استوار است که تا حدودی غیرممکن است بتوان آینده را با مقدار و اندازه مشخص نمود. این استراتژی مانند استراتژی "آزمایش و تحقیق" فاقد نوعی "پیش‌خور" یا برنامه‌ریزی رسمی است.

طی اجرا و بکارگیری یک نوآوری می‌توان صحبت از "یادگیری در جریان کار" کرد زیرا که نوآوری مشخصاً از عملیات روزمره تفکیک نمی‌گردد در نتیجه می‌توان

بلافاصله مناسب بودن آن را برای استفاده مورد ارزیابی قرار داد. اثرات حسابداری عبارتند از استفاده وسیع از دفتر ثبت هزینه‌ها و تجزیه و تحلیل انحرافات عملیاتی و اثبات محاسبات و همچنین مدیریت تفصیلی پروژه به طور پیوسته. احتمالاً عیبی که ممکن است وجود داشته باشد این است که یک ارزیابی دقیق از امکانات و ظرفیت یادگیری سازمان لازم است. قبل از این کار ممکن است ارتقاء سطح مرتبه سازمان از نظر توسعه توانایی یادگیری که کاری است وقت‌گیر و هزینه‌بردار، لازم باشد. امتیاز عمده آن عبارت است از امکان همزمان انجام تغییرات هم در "حیطه سازمان" و هم در نوآوری "در حین عملیات نوآوری". در طول اجرا پروژه تجربه‌ها می‌تواند در ساختار سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت و همینطور در روابط با فعالیت‌های سازمانی همجوار به جریان افتد.

شرایط	اهداف	استراتژی
شبکه‌ای از تغییرات همگون معلوم است و یک مبنای مشترک نیز وجود دارد	یادگیری از طریق دانستن بیشتر (از جمله محسوب‌نشده‌ها)	مطالب بیشتری را در نظر گرفتن
دسترسی به اشخاص و تکنولوژی مشخص	یادگیری از دیگران	دنبال کردن و نسخه برداشتن
بازار و تکنولوژی معلوم است	یادگیری بر مبنای اهداف	حسابداری واژگونه
جدا شدن از اعمال روزانه و انتقال تجربه‌ها	یادگیری از راه نظاره جنبی	آزمایش و تحقیق
همکاری نهادی از مجرای نقش‌ها و نظام‌های سازمانی	یادگیری از طریق افزایش تقابل عمل	طراحی
وجود سیستم ردگیری جامع و گسترده	یادگیری از طریق ردگیری	بازخور کردن

تمام شش استراتژی مذکور در بالا می‌تواند توأمأ یا به ترتیب مورد استفاده واقع شود زیرا که مبنای مشترک بین آنها یادگیری سازمانی است. این به آن معنی است که منابع سازمانی به نحوی بکار گرفته می‌شود تا اهداف زیر بدست آید:

- کسب یک بینش کلی تر و فراگیرتر نسبت به تغییرات مالی سازمان.
- ایجاد یک ارتباط متقابل فشرده بین افرادی که می‌توانند منبع اطلاعات باشند و باید با یکدیگر کار کنند.
- پیش‌بینی عواقب و آثار تصمیمات طراحی در رده بالا بر روی اقدامات طراحان و استفاده کنندگان رده پایین در طول خط سیر نوآوری.
- بازخور تجارب بدست آمده از اقدامات در رده پایین به طراحان و تصمیم‌گیران در رده بالا.

- ایجاد وضعیتی که ارزش‌ها و مقیاس‌های موجود قابل نقد و بحث باشد. هدف آخری بلندپروازانه‌ترین آنهاست، لیکن در عین حال در فرآیندهای نوآوری مستتر است. آرگیس (۱۹۶۷) این هدف را "یادگیری دو طرفه" نامیده است. وی تأکید می‌کند که "...یادگرفتن" آگاه شدن از فرضیه‌های موجود در جریان "و سپس تغییر دادن آنها، فرآیند بسیار مشکلی است زیرا مستلزم این است که افراد فرضیه‌های عملی را که چارچوب اقدامات آنها را تشکیل داده است زیر سؤال ببرند".

□ اقتضاها:

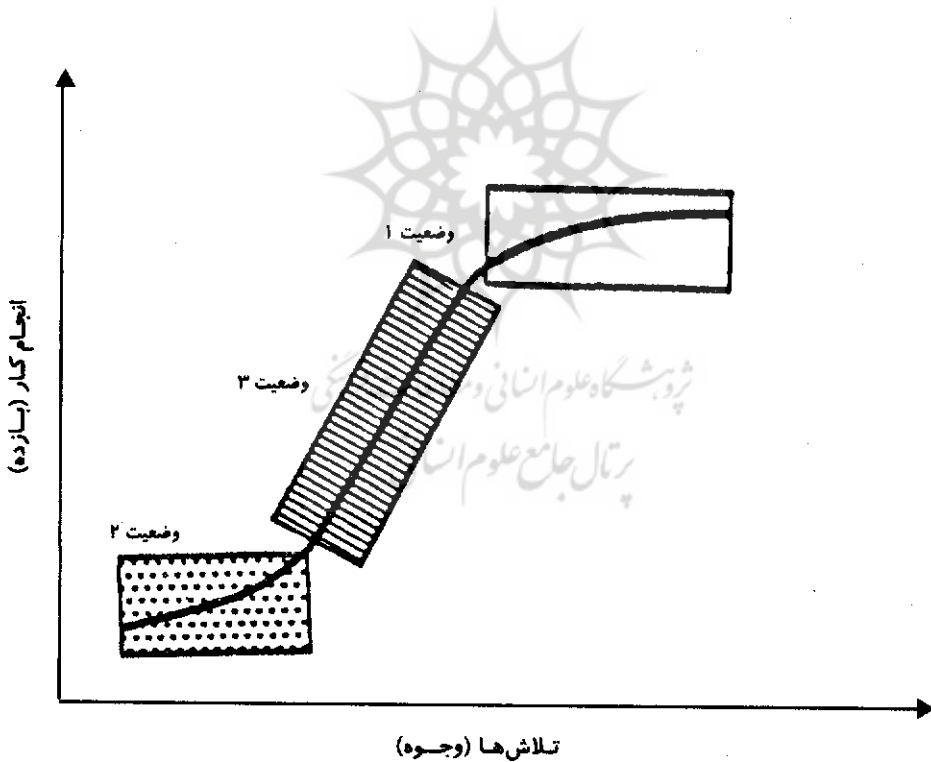
نوآوری یک مفهوم کلی و نسبتاً گنگ است. می‌توان آن را به هر فکر اولیه یا زودرسی در درون سازمان اطلاق نمود، خواه این فکر قبلاً بکار گرفته شده یا نشده باشد.

کار سازمانی انواع وسیعی از نوآوری را نشان می‌دهد. برای مثال شرکت خام‌ساز دو سال قبل درگیر یک نوآوری اساسی در روش‌ها بود. این نوآوری اساسی با یک رشته مداوم از نوآوری‌های روزمره و کوچکتر دنبال می‌شد. علاوه بر این توسعه محصولات نیز منبعی برای تغییرات بوده است. تغییر اساسی عبارت بود از افتتاح یک شعبه محصولات ویژه. به تدریج روال‌های روزمره توسعه محصول نیز به اجرا درآمدند. بعضی از این روال‌های روزمره در عین حال متضمن نوآوری‌های اساسی

در سیاست‌های بازاریابی شرکت بودند زیرا محصولاتتی که فرق جزئی داشتند می‌توانستند در بازارهای خیلی متفاوتی عرضه بشوند. این وضعیت‌های متفاوت نوآوری نیاز به استراتژی‌های آموختنی متفاوتی دارند.

برای روشن ساختن رابطه بین وضعیت نوآوری (اقتضاها) و مناسبترین استراتژی آموختنی، پیشنهاد می‌گردد از "طول عمر تکنولوژی" تعریف شده توسط فاستر (۱۹۸۷) استفاده شود.

تصویر ۴ منحنی "اس" فاستر را نشان می‌دهد. این منحنی نموداری است از رابطه بین تلاش بکار رفته در بهتر کردن یک محصول، یا یک فرآیند، و بازده بدست آمده از آن تلاش خاص.



تصویر ۴ - منحنی اس فاستر

سه وضعیت متفاوت را می‌توان از هم تشخیص داد:

در وضعیت اول "حاصل فرآیند" به پایان طول عمر خود رسیده است. سازمان بهترین و اغلب محکم‌ترین الگوها را برای حفظ سودآوری محصولات پیاده کرده است لیکن به آخرین حاشیه سوددهی رسیده است. هزینه‌های "صرف وقت" و تلاش بکار رفته برای رسیدن به اهداف تعیین شده به مراتب بیشتر و رو به افزایش است. هنگامی که سازمان این تلاش خود را برای مدت درازی ادامه دهد این خطر وجود دارد که منابع مالی محدود و کمیاب در محصولات و فرآیندهایی ریخته شود که پول زیادی نمی‌سازند. روش "بازده سرمایه‌گذاری" در این وضعیت مخصوصاً خطرناک است. این روش سازمان را وادار به انتخاب تغییراتی می‌کند که هزینه‌های آنها فزاینده و بازده آنها کاهش‌یابنده است. شناخت نسبت به هزینه‌های "حقیقی" و "رفتار رقبا" در این وضعیت بسیار مفید است چون دورنمایی از شرایط عملیاتی شرکت را فراهم می‌کند. این شناخت کمک می‌کند تا روزمرگی‌های خشک در درون سازمان شناخته شوند. به عبارت دیگر سازمان در یک وضعیت قابل برنامه‌ریزی قرار می‌گیرد و برنامه‌ها باید تغییر داده شوند. فاستر استدلال می‌کند که مؤسسات باید یاد بگیرند که محدودیت فرآیندها و روش‌های تولید خود را بدانند. آنها فرضاً می‌دانند که نمی‌توانند فراسوی این محدودیت‌ها بروند. این محدودیت‌ها یا باید تغییر داده شوند و یا باید سعی کرد فراسوی آنها رفت. این وضعیت به دلیل محدودیتی است که در بالای منحنی "اس" وجود دارد.

در وضعیت دوم سازمان با ضرورت فراتر رفتن از روزمرگی‌های موجود خود و برداشتن قدمی اساسی در این رابطه، مواجه است. که این امر با نامعلومی شدید، هم در مورد اهداف و هم در مورد امکانات، همراه خواهد بود. در این زمینه روال آماده‌ای وجود ندارد. این روال‌ها باید در یک مرحله دیگر ایجاد بشوند. تمهیدات جدید نیاز به مقدار زیادی حذف و اضافات درون‌سازمانی (و گاهی اوقات برون‌سازمانی) دارد. کنترل مدیریت عمدتاً وجهی از جستجو و تحقیق است. مدیریت باید در انتخاب نحوه خرج کردن به موقع پول‌های بدست آمده از منابع پول‌ساز خود برای "تضمین تداوم" تصمیم عمده‌ای بگیرد. ریسک و مخاطرات را می‌توان با اجرا سریع برنامه‌های آزمایشی یا با الگو گرفتن از دیگران کاهش داد. برای مثال بعضی از شرکت‌ها اجرا سریع را در کارخانه‌های آزمایشی یا ایجاد یک دایره خاص به نام

"تحقیق و توسعه و طراحی" می‌بینند.

در مورد وضعیت الگوبرداری از دیگران، حسابداری وارونه می‌تواند استراتژی مفیدی باشد. این استراتژی برای یک دوره کوتاه به سازمان نشان می‌دهد که اهداف و مأموریت آن چه باید باشد. این استراتژی‌ها ممکن است، نامعلومی درباره اهداف و امکانات را محدود کنند، اما متضمن ریسک "از دست دادن وقت" هم می‌باشند.

وضعیت سوم مربوط به دوره‌ای است که در آن روزمرگی‌ها شروع به رشد می‌کنند. تأثیر یادگیری‌ها کم، لیکن مداوم است. در این دوره سازمان باید شروع به بهره‌برداری از امکانات بالقوه حاصل شده از "تغییرات اساسی قبل" نماید. تصمیم‌گیری یک خاصیت نسبتاً روزمرگی دارد زیرا تصمیمات عموماً در رابطه با راه‌حل‌های تعریف شده یعنی سرمایه‌گذاری‌های جایگزینی می‌باشد. بازخور اطلاعات و روش‌های حسابداری "کم و بیش سستی" به درد این نوع وضعیت می‌خورد. یادگیری باید در سرتاسر سرحدات عملیاتی در درون سازمان به طور فزاینده‌ای انتقال داده شود. اهداف روشن هستند: سری محصولات جدید، همراه با تنوع بیشتر و هزینه‌های کمتر، باید سریعتر عرضه بشوند.

فاستر استدلال می‌کند که مؤسسات باید محدوده و موقعیت خود و محصولات و فرآیندهایشان را بر روی این منحنی بشناسند. بدون این شناخت، تغییرات به طور ناگهانی سر می‌رسند و آنها را چشم بسته غافلگیر می‌کنند. وی، در عین حال تأکید می‌کند که این شناخت یک اثر مثبت هم دارد و آن به عنوان مبنایی است برای یک تهاجم تکنولوژیکی. همچنین می‌توان اضافه نمود که این شناخت ممکن است از تصمیم‌گیری‌های برنامه‌ریزی شده در زمینه‌های برنامه‌ناپذیر جلوگیری کند.

□ هیچ چیز ثابت نیست به جز خود تغییر :

با در نظر گرفتن تغییرات عظیمی که در زمینه تجارت در ظرف ۱۵ سال گذشته اتفاق افتاده است عباراتی مانند آنچه در بالا آورده شده نباید تعجب‌برانگیز باشد. حسابداری مدیریت بسط کامل خود را در زمان شکوفایی صنعت انبوه کسب کرد که از نشانه‌های خاص این دوره "حجم انبوه" و "پیچیدگی اندک" و "سرعت آهسته" در تغییر تکنولوژی و بازار و بالاخره نامعلومی‌های اندک بودند.

مجموع روش‌های حسابداری و دقت و ظرافت فزاینده در آنها در یک چنین زمینه‌ای بوجود آمده‌اند. مؤسسات امروزی باید در اوضاع و احوالی فعالیت کنند که در آن هیچ چیز ثابت نیست مگر خود "تغییرات". این به آن معنی است که حسابداری مدیریت با چالش جدیدی روبرو است. مؤسسات باید بیاموزند در اوضاع برنامه‌ناپذیر فعالیت کنند. به عبارت دیگر یک نوآوری در داخل خود حسابداری مدیریت مطرح است. در عین حال تنها حسابداری مدیریت نیست که باید در این خصوص مورد تجدیدنظر قرار گیرد. همین مطلب در رشته‌های دیگری مانند پژوهش عملیاتی و سیاست‌های پرسنلی هم تسری پیدا می‌کند.

در خصوص بحث مربوط به حسابداری مدیریت این نوآوری باید در سه مبحث اصلی متمرکز گردد. در وحله اول حسابداری مدیریت باید به نیازهای کنترلی سازمان‌های دستخوش تغییر و نوآوری توجه کند. در وحله دوم باید یک روش "آموزش اقتضایی" را اتخاذ نماید دایر بر اینکه کدام یک از ابزار و استراتژی‌های موجود مناسب برای اوضاع و احوال مختلف تصمیم‌گیری می‌باشد. و در نهایت روش‌های جدیدی در حسابداری مدیریت (از قبیل هزینه‌یابی فعالیت مبتنی) باید برای نیازهای کنترلی که قابل بررسی با روش‌های موجود نیستند اتخاذ گردد. نوعاً این روش‌های جدید باید مستلزم دربرگرفتن سه عنصر، که در سیستم‌های حسابداری قبلی وجود نداشتند، باشد که عبارتند از "اوضاع و احوال" و "تغییرات" و "طرح سازمانی". تمام این عناصر متداخل در یکدیگر هستند و مجموعه آنها روش ایستای فعلی یا "حل مشکلات سازمانی" را با خطر مواجه می‌سازد، به این معنی که روش‌های "آموختنی دوطرفه‌ای" را به حرکت درمی‌آورد.

در ادامه این مسیر متوجه این مطلب خواهیم شد که مسایلی که حسابداری مدیریت با آنها مواجه می‌باشد جزئی از مسایل وسیعتر سازمانی هستند. ادبیات جاری در ارتباط با مدیریت نوآوری، کاملاً روشن است. ناسازگارترین شیوه‌ها در این خصوص عبارتند از "تمرکز عملیاتی" یا "روش تجزیه‌ای" یا "روش خطی". همه این مفاهیم به مرزبندی‌های اغلب کهنه بین گروه‌ها و دوایر عملیاتی در داخل سازمان‌ها اشاره دارد. این مرزبندی‌ها حلقه‌های ضعیف زنجیر توسعه هستند. مثالی از این مورد یک مسابقه دو امدادی می‌باشد که در آن بزرگترین خطر این است که چوب مسابقه از

دست ییفتد و نتیجه بازی مطمئناً باخت خواهد بود. مادام که این جهت‌گیری عملیاتی به قوت خود باقی باشد تعجبی نخواهد بود اگر به حسابداری مدیریت به چشم یک نظام کهنه و حافظ وضع موجود نگاه شود.

اخیراً شرکت خام‌ساز قدم‌های قاطعی برداشته است که در نتیجه الگوی داخلی سازمان را به طور غیرقابل برگشتی تغییر خواهد داد. تشخیص داده شده است که محصولات و فعالیت‌های متفاوت نیازمند راه‌های استدلالی متفاوت هستند و می‌توانند با اجرا روال‌های متضاد به نحو مؤثری کنترل بشوند. واحدهای تجاری جدید که در آن "بازاریابی" و "طراحی محصول" و "روش تولید" یا "تولید" ادغام و ترکیب شده‌اند شرایطی را برای نفوذ آموختنی‌های سازمانی در مرزبندی‌های عملیاتی موجود فراهم آورده است.

در حال حاضر حسابداری مدیریت تأثیر عظیمی بر روی تصمیم‌گیری‌های سازمانی دارد. این موقعیت را هنگامی خواهد توانست حفظ کند که چالش اخیر را اجابت کند و نهاد مکانیکی خود را به نهاد آموختنی تغییر دهد. پژوهش در زمینه حسابداری مدیریت می‌تواند به این فرآیند آموختنی شتاب دهد. برای مثال با رفتن به داخل صحنه و با صورت‌برداری و ارزیابی و تحلیل تغییر فرآیندهای در دست اقدام در شرکت‌هایی نظیر شرکت خام‌ساز.

منابع: □

- 1 - Aiken, M., & Hage, J. (1979). The organic organization and innovation. In M. Zey. Ferrell (Ed.). *Readings on dimensions of organizations. Santa Monica: Goodyear.*
- 2 - Ackoff, R.L. (1979). The future of operations research is past. *Journal of the Operations Research Society. 30. 93 - 104.*
- 3 - Argyris, C. (1979). Single - loop and double - loop models in research on decision making *Administrative Science Quarterly. 21. 361-377.*
- 4 - Beaver, W.H., & Demski, J.S. (1979). The nature of income

- measurement. *The Accounting Review*. 54. 38 - 46.
- 5 - Birnberg, J.G., Turopolec, L., & Young, S.M. (1983). The organizational context of accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 8. 111 - 129.
- 6 - Bolwijn, P., Boorsma, J., van Breukelen, Q.H., Brinkman, S., & Kumpe, T. (1985). *Flexible manufacturing: Integrating technological and social innovation*. Amsterdam: Elsevier.
- 7 - Bonema, T. (1985). Case research in marketing: Opportunities, problems, and a process. *Journal of Marketing Research*, 22, 199-208.
- 8 - Bromwich, M., & Bhimani, A. (1989). *Management accounting: Evolution not revolution*. London: The Chartered Institute of Management Accountants.
- 9 - Cobbenhagen, J., Den Hertog, J.F., & Philips, G. (1990). Management of innovation in the processing industry: A theoretical framework. In C. Freeman, & L. Soete (Eds.), *New Explorations in the Economics of Technical Change* (55 - 73). London.
- 10 - Cohen, M.D., & L.S. Sproll (1991). Editors' introduction special issue on organizational learning. *Organization Science*, 2, 1 - 3.
- 11 - Cooper, R., & Kaplan, R.S. (1988). How cost accounting systematically distorts product costs. In W.J. Bruns, & R.S. Kaplan (Eds.), *Accounting and management: Field study perspectives* (pp. 204-228). Boston: Harvard Business School Press.
- 12 - Cooper, R. (1989). The rise of activity - based costing - part four: What do activity - based cost systems look like? *Journal of Cost Management*. 2, 34 - 46.
- 13 - De Sitter, L.U., & Den Hertog, J.F. (1988). *Integrated organizational design: a structural and strategic frame-work*.

Maastricht: MERIT.

- 14 - Den Hertog, J.F. (1989). *Technology, work and organization: A design - oriented research programme*. Maastricht: MERIT
- 15 - Den Hertog, J.F., van der Poel, J.H.R., & Roberts, H.J.E. (1986). *Accounting in unprogrammable contexts*. Maastricht: MERIT.
- 16 - Den Hertog, J.F., Cobbenhagen, J., & Philips, G. (1990). *Thriving innovation beyond the myths of functional concentration and organizational consonance*. Maastricht: MERIT.
- 17 - Ezzamel, M., Hoskin, K., & Macve, R. (1990). Managing it all by numbers: A review of Johnson & Kaplan's *Relevance Lost*. *Accounting and Business Research*, 20. 153 - 166.
- 18 - Foster, R.N. (1986). *Innovation: The attacker's advantage*. London: Pan Books.
- 19 - Frontini, G.F., & Richardson, P.R. (1984). Design and demonstration: The key to industrial innovation. *Sloan Management Review*. 2. 19 - 29.
- 20 - Hariman, J. (1990). Influencing rather than informing: Japanese management accounting. *Management Accounting (U.K.)*, March. 44-46.
- 21 - Hiromoto, T. (1988). Another hidden edge - Japanese management accounting. *Harvard Business Review*. 66. 22 - 26.
- 22 - Hopwood, H.A. (1990). Accounting and organization change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3. 7 - 17.
- 23 - Innes, J., & Mitchell, F. (1990). *Activity based costing: A review with case studies*. London: The Chartered Institute of Management Accounting.
- 24 - Jaikumar, R. (1986). Postindustrial manufacturing. *Harvard*

- Business Review. 64. 69 - 76.*
- 25 - Johnson, H.T., & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- 26 - Jönsson, S. (1987). Limits of information technology for facilitating organizational learning. In J.M. Pennings, & A. Buitendam (Eds.), *New technologies as organizational innovation: The development and diffusion of micro-electronics*. (pp. 197 - 216) Cambridge: Ballinger.
- 27 - Jönsson, S., & Grönlund, A. (1988). Life with a sub-contractor: New technology and management accounting. *Accounting, Organizations and Society. 13. 512 - 532.*
- 28 - Jönsson, S., & Grönlund, A. (1989). *Managing for cost improvement in automated production*. Boston: Harvard University.
- 29 - Jönsson, S. (1990). Action research. ISRA.90 workshop. copenhagen.
- 30 - Kanter, R.M. (1983). *The change masters: Designing effective organizations*. New York: Simon and Schuster.
- 31 - Kaplan, R.S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review. 59. 390 - 418.*
- 32 - Kaplan, R.S. (1986a). The obsolescence of cost accounting systems. *California Management Review. 28. 174 - 199.*
- 33 - Kaplan, R.S. (1986b). Must CIM be justified by faith alone? *Harvard Business Review. March - April. 87 - 95.*
- 34 - Kline, S.J. (1985). Innovation is not a linear process *Research Management. 28. 36 - 45.*
- 35 - Kunst, P.E.J., & Roberts, H.J.E. (1990). *Sociotechnical systems design and management accounting*. Maastricht: MERIT.

- 36 - McNair, C.J., Mosconi, W., & Norris, T. (1989). *Beyond the bottom line: Measuring world class performance*. Homewood: Dow Jones Irwin.
- 37 - *New technologies in the 1990s: A socioeconomic perspective*. (1988). Paris: OECD.
- 38 - Morgan, M.J., & Weerakoon, P.S.H. (1989). Japanese management accounting: Its contribution to the Japanese economic miracle. *Management Accounting (U.K.)*, June, 40 - 43.
- 39 - Nord, W.R., & Tucker, S. (1987). *Implementing routine and radical innovations*. Lexington: Lexington Books.
- 40 - Roberts, H.J.E. (1992). *Organizational redesign and management accounting systems*. 15th Annual Congress of the European Accounting Association. Madrid. Spain.
- 41 - Takeuchi, H., & Nonaka, I. (1986). The new new product development game. *Harvard Business Review*, 64, 137 - 146.
- 42 - Thompson, J.D., & Tuden, A. (1959). Strategies. Structures and Processes of organizational decision. In J.D. Thompson (Ed.), *Comparitive studies in administration*. pittsburgh: University of Pittsburgh Press.
- 43 - Tomkins, C. (1986). Comments on R.S. Kaplan "The role for empirical research in management accounting." *Accounting, Organizations and Society*, 11, 453 - 456.
- 44 - Van Sluijs, E., Van Assen, A., & Den Hertog, J.F. (1991). Personnel management and organizational change: A sociotechnical perspective. *The European Work Psychologist*, 1, 27 - 51.