

فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار

اشرف بهشتیان

مقدمه

نظر که چه مباحثی باید در برنامه گنجانده شود و این که آیا فاصله‌ای بین آموزش و کاربرد حسابداری مدیریت وجود دارد، در مقیاس وسیعی موضوع بحث و گفتگو بوده است. مطالعات انجام شده نشان می‌داد که فنون ریاضی پیچیده بیش از آنچه در محیط کار به کار گرفته شود در متون حسابداری مدیریت مورد تاکید قرار می‌گرفت. کاپلان در سال ۱۹۸۴ در مقاله‌ای انتقادی اعلام کرد که فنون حسابداری مدیریت از سال ۱۹۲۵ تا آن زمان پیشرفت در خورتوجهی نداشتند است. وی اعتقاد داشت که نظریه پردازان حسابداری مدیریت یافته‌های خود را بیشتر از مدل‌های اقتصادی به عاریت می‌گیرند تا از نمونه‌های سازمان‌های «واقعی»؛ و این طرز برخورد موجب فاصله گرفتن محیط آموزشی از محیط کار شده بود.

کاپلان و جانسون (Kaplan & Johnson, 1987) در مقاله انتقادی معروف خود با عنوان «مناسبت از دست رفته: ظهور و سقوط حسابداری مدیریت» چهار مبحث اصلی ناکامی حسابداری مدیریت را مطرح کردند:

(۱) حسابداری مدیریت در محیط کار، در پاسخ به تغییرات فناوری تولید در آن زمان، از نظر فنی پیشرفت درخور توجهی نشان نداده بود؛

(۲) حسابداری مدیریت در آن زمان اسیر و مقهور گزارشگری مالی بود؛

جهانی شدن و پیچیدگی روزافزون کسب و کار به همراه فناوری قدرت‌افزای کامپیوتری، موجب توسعه فنون جدید حسابداری مدیریت شده است. با پیدا شدن فنون جدید و قرار گرفتن آنها در کنار فنون موجود، این موضوع مورد توجه قرار گرفته است که مطالب محوری آموزش حسابداری چه باید باشد. آماده‌سازی دانشجویان به وسیله مراکز آموزشی برای اینکه بتوانند در آینده نقشی در حسابداری مدیریت به عهده بگیرند، باید آموزش فنی را دربرگیرد که برای حال و آینده سازمان‌ها سودمند باشد. وجود «فاصله» احتمالی بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که دانشگاهیان به آموزش آخرین فنون حسابداری مدیریت نمی‌پردازند و یا برعکس از آموزش روش‌های سنتی که هنوز در محیط کار به کار می‌رود، غافل مانده‌اند. معرفی «فاصله» موجود ممکن است به دانشگاهیان و متخصصان در تعیین ماهیت فاصله و چگونگی کاهش آن کمک کند. هدف این مقاله، روشن ساختن آن است که آیا بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار فاصله‌ای وجود دارد یا خیر.

فاصله بین آموزش و کاربرد حسابداری مدیریت در سه دهه گذشته، برنامه درسی حسابداری مدیریت از این

انطباق با سرعت تغییرات موجب شده است که مباحث درسی حسابداری مدیریت در پاسخگویی به نیازهای محیط کار و متخصصان، ناموفق باشد. به نظر این گروه از صاحب نظران، دانشگاهیان بیشتر به مباحثی که جذابیت بیشتری دارد توجه دارند تا مباحثی که مدیران صنعت مهم قلمداد می کنند.

مباحث حسابداری مدیریت در محیط آموزشی و محیط کار حسابداری مدیریت، مباحث گوناگون و متعددی را در بر می گیرد، مباحثی که طرح آنها در متون درسی بیش از چند دهه سابقه دارد و موضوعاتی که با عنوان «فنون جدید حسابداری مدیریت» از آنها نام برده می شود. مباحث حسابداری مدیریت در بیشتر کتاب های درسی به چند حوزه اصلی به شرح زیر تقسیم شده است:

- برنامه ریزی و کنترل^۴،
- فنون تصمیم گیری^۵،
- هزینه یابی^۶،
- اندازه گیری عملکرد^۷،
- حسابداری مدیریت راهبردی^۸،
- روش های مقداری^۹.

برنامه ریزی و کنترل

حوزه برنامه ریزی و کنترل مباحث زیر را دربر می گیرد:

- بودجه بندی،
 - بودجه بندی بر مبنای صفر،
 - بودجه بندی بر مبنای فعالیت،
 - برنامه ریزی راهبردی،
 - جنبه های رفتاری در سیستم های کنترلی حسابداری،
 - هزینه یابی استاندارد،
 - جنبه های سازمانی و اجتماعی حسابداری مدیریت.
- مطالعات انجام شده نشان می دهد که در محیط های آموزشی و پژوهشی، توجه کمتری به مباحث «رفتاری و سازمانی» نشان داده می شود، حال آنکه این مباحث در محیط کار از اهمیت زیادی برخوردارند.
- فنون تصمیم گیری

حوزه تصمیم گیری در رشته حسابداری مدیریت، مباحث

زیر را دربر می گیرد:

- تجزیه و تحلیل هزینه /حجم /سود،

۳) دانشگاهیان در متون درسی و پژوهش های خود به طور جامع به دیدگاه هایی می پرداختند که برای مدل های ساده انگارانه اقتصادی مناسب بود و ارتباط کمی با پیچیدگی های محیط کار داشت؛

۴) حسابداری مدیریت یک رشته جدید نیست بلکه باید مبدا و منشا آن را در نیمه اول قرن نوزدهم میلادی جستجو کرد.

حمایت کاپلان از تحقیقاتی که به محیط سازمان های «واقعی» گرایش داشت، موجب نوآوری های متعددی در حسابداری مدیریت در اوایل دهه ۹۰ میلادی شد.

مطالعات انجام شده در انگلستان و امریکا نشان می دهد که تا سال های پایانی قرن بیستم، مباحث دانشگاهی حسابداری مدیریت بیشتر متمرکز بر مباحث حسابداری صنعتی و مرتبط با محیط تولیدی کارخانه ای بوده است. به همین ترتیب، شرکت ها و به طور عمده شرکت های تولیدی از روش های سنتی حسابداری صنعتی به طور گسترده استفاده می کردند و روش های نوین کمتر به کار گرفته می شد. از نتایج مطالعات انجام شده چنین به نظر می رسد که شرکت های تولیدی فنون سنتی حسابداری مدیریت را کنار نگذاشته اند، گرچه شواهدی وجود دارد که «به تدریج» فنون پیشرفته حسابداری مدیریت نیز به کمک متخصصان به کار گرفته می شود.

فاصله بین آموزش و به کارگیری حسابداری مدیریت به طور عمده ناشی از دیدگاه های متفاوت دانشگاهیان و متخصصان حسابداری مدیریت پیرامون درجه اهمیت موضوعات پیشرفته حسابداری مدیریت و سرعت به کارگیری آنهاست.

ورود به هزاره جدید به این بحث که آینده آموزش و کاربرد حسابداری مدیریت چه خواهد بود، دامن زد و نظریه های متفاوتی مطرح شد. به عقیده برخی از صاحب نظران، فناوری تاثیر فزاینده ای بر رشته حسابداری مدیریت دارد و مباحث این رشته در آینده به جای فنون گردآوری داده ها^۱ بر فنون تفسیر داده ها^۲ تاکید خواهد داشت و آموزش مهارت های برقراری ارتباط^۳ اهمیت بیشتری پیدا خواهد کرد و حسابداران مدیریت نقش بیشتری در مدیریت شرکت بازی خواهند کرد.

برخی عقیده دارند که پیشرفت های فناوری، افزایش پیچیدگی های کسب و کار مدرن و ناتوانی دانشگاهیان در

● قیمت‌های انتقالی بهینه برای مقاصد مالیاتی.
مطالعات انجام شده آشکار ساخته است که مباحث مربوط به حوزه «اندازه‌گیری عملکرد» در محیط کار بسیار بیشتر از محیط آموزشی مورد تاکید قرار می‌گیرد. به علاوه، در محیط کسب‌وکار برای اندازه‌گیری عملکرد بیشتر از «ارزش افزوده اقتصادی» استفاده می‌شود، در صورتی که در محیط‌های آموزشی، «سود انباشته» بیشتر مورد توجه است.

حسابداری مدیریت راهبردی

حسابداری مدیریت راهبردی در پاسخ به انتقادات دهه ۸۰ میلادی به حسابداری مدیریت به‌خاطر نداشتن دیدگاه راهبردی توسعه پیدا کرد. هدف از حسابداری مدیریت راهبردی، تهیه اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری‌های راهبردی و کمک به مدیریت ارشد برای پشتیبانی دادن به موقعیت راهبردی در بازار و حفظ آن است. این حوزه مباحث زیر را دربر می‌گیرد:

- تحلیل سودآوری مشتری بر مبنای هزینه‌یابی فعالیت،
- مدیریت بر مبنای فعالیت،
- تحلیل ارزش/مهندسی ارزش،
- برنامه‌های کاهش هزینه،
- هزینه‌یابی هدف،
- هزینه‌یابی چرخه حیات،
- تحلیل فزونی منافع بر هزینه،
- ترازسنجی^{۱۰}،
- راهبردهای مدیریت تولید (تولید به‌هنگام و فناوری تولید بهینه)،
- حسابداری بازنگرانه^{۱۱}،
- حسابداری ارزش افزوده^{۱۲}.

مدیران و مشاوران مدیریت تاکید بسیار زیادی بر مباحث «حوزه حسابداری مدیریت راهبردی» دارند حال آن‌که محیط آموزشی با تاخیر و به تدریج به مباحث این حوزه توجه نشان داده است. مباحثی مانند «تحلیل ارزش»، «برنامه‌های کاهش هزینه»، «ترازسنجی» و «راهبردهای مدیریت تولید» نسبت به سایر مباحث، کمتر مورد توجه محیط‌های آموزشی قرار گرفته است.

روش‌های مقداری

حوزه روش‌های مقداری دربرگیرنده مباحث زیر است:

- هزینه‌های مربوط برای تصمیم‌گیری،
 - قیمت‌گذاری: مدل‌های اقتصادی،
 - سیاست‌های قیمت‌گذاری،
 - تاثیر ریسک و ابهام بر تصمیم‌گیری (ارزش اطلاعات کامل/درخت تصمیم‌گیری/انحراف معیار/ضرب واریانس)،
 - فنون بودجه‌بندی سرمایه‌ای،
 - تامین مالی پروژه‌ها،
 - تاثیر ریسک بر بودجه‌بندی سرمایه‌ای،
 - تاثیر تورم بر بودجه‌بندی سرمایه‌ای.
- بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که در محیط‌های آموزشی، توجه بیشتری به مباحث «تجزیه و تحلیل هزینه/حجم/سود» و همچنین «هزینه‌های مربوط برای تصمیم‌گیری» نشان داده می‌شود و نسبت به سایر مباحثی که اهمیت زیادی در محیط کسب‌وکار دارند، کم توجهی می‌شود.
- هزینه‌یابی
- مباحث زیر در حوزه هزینه‌یابی قرار می‌گیرد:
- قیمت‌گذاری موجودی‌ها،
 - راهبردهای مدیریت تولید (برنامه‌ریزی مواد و تولید)،
 - حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم،
 - روش‌های پرداخت پاداش،
 - سربار،
 - تسهیم سربار بر مبنای فعالیت،
 - هزینه‌یابی سفارش کار،
 - هزینه‌یابی مرحله‌ای،
 - محصولات فرعی و مشترک،
 - هزینه‌یابی جذبی و متغیر.

مبحث «راهبردهای مدیریت تولید» در محیط‌های آموزشی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. به علاوه، مباحث مرتبط با «روش‌های پرداخت پاداش و حقوق و مزایا» نیز اهمیت چندانی در برنامه‌های درسی ندارد.

اندازه‌گیری عملکرد

حوزه اندازه‌گیری عملکرد مباحث زیر را دربر می‌گیرد:

- بازده سرمایه‌گذاری،
- سود انباشته،
- ارزش افزوده اقتصادی،
- قیمت‌گذاری انتقالی: محاسبه قیمت بهینه،

آموخته می‌شود و آنچه از حسابداران مدیریت در محیط کار انتظار می‌رود، فاصله جدی وجود دارد. «حسابداری مدیریت راهبردی» و «اندازه‌گیری عملکرد» نیازمند توجه بیشتری از سوی دانشگاهیان است، حال آن‌که در مباحث درسی دانشگاهی، تاکید بیش از حد نیازی بر مباحث «روش‌های مقداری» و «فنون تصمیم‌گیری» می‌شود.

بین متخصصان حسابداری مدیریت و دانشگاهیان این رشته باید همکاری نزدیک‌تری پدید آید تا فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و به‌کارگیری آن در محیط کار، کمتر شود. کاپلان (Kaplan, 1944) توضیح می‌دهد که در آینده، حسابداری مدیریت در دست دانشگاهیان خواهد بود که به‌طور فعال در محیط کار شرکت دارند و از روش‌های مشاهده و مستندسازی دقیق، بسط نظریه و مشارکت و دستکاری در فرایندهای تغییرات سازمانی، به‌تناوب استفاده می‌کنند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Data Gathering
- 2- Interpretation
- 3- Communication Skills
- 4- Planning and Control
- 5- Decision Making
- 6- Productg Costing
- 7- Performance Measurement
- 8- Strategic Management Accounting
- 9- Quantitative Techniques
- 10- Benchmarking
- 11- Backflush Accounting
- 12- Throughput Accounting

منابع:

- 1- Shotter, M., The Relevance of Management Accounting Education, School of Accountancy, University of Pretoria, Sept. 2000
- 2- Hawkes, L. C., Management Accounting Education: Is There A Gap Between Academia and Practitioner Perceptions?, Massey University, Shool of Accountancy, June 2003
- 3- Kaplan, Robert S., Evolution of Management Accounting, The Accounting Review, July 1984
- 4- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S., Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Boston: Harvard Business School Press, 1987
- 5- Kaplan, Robert S., Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory, Management Accounting Research 5, Nos. 3-4, September/December 1994

- موجودی‌ها: مقدار سفارش اقتصادی و حد موجودی‌ها،
- برنامه‌ریزی خطی، قیمت‌های سایه، روش سیمپلکس،
- تحلیل همبستگی،
- تئوری منحنی یادگیری،
- تحلیل حساسیت.

مطالعات نشان می‌دهد که در محیط آموزشی، تاکید زیادی بر مباحث حوزه «روش‌های مقداری» می‌شود، حال آن‌که مباحث یاد شده کاربرد جدی در محیط کار ندارند و کمتر مورد توجه مدیران است.

نتیجه‌گیری

یافته‌های تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که در شش حوزه حسابداری مدیریت، حوزه‌های «برنامه‌ریزی و کنترل» و «هزینه‌یابی»، در هر دو محیط آموزشی و کار، به یک اندازه مورد توجهند و هر دو محیط، تاکید و برداشت یکسانی از اهمیت مباحث این دو حوزه وجود دارد.

در مقابل، فاصله درخور توجهی بین آموزش مباحث چهار حوزه «فنون تصمیم‌گیری»، «اندازه‌گیری عملکرد»، «حسابداری مدیریت راهبردی» و «روش‌های مقداری» و کاربرد آنها در محیط کار وجود دارد. در محیط‌های آموزشی، تاکید زیادی بر مباحث «فنون تصمیم‌گیری» و «روش‌های مقداری» می‌شود که ریشه آن به دوره‌ای در دهه ۶۰ میلادی باز می‌گردد که رشته مدیریت تحت تاثیر نگرش‌های مهندسی بود.

از طرف دیگر، در محیط‌های آموزشی توجه کمتری به حوزه‌هایی که مباحث جدیدتری دارند نشان داده می‌شود. این کم‌توجهی ناشی از ضعف دانشگاهیان در همگامی با محیط در حال تغییر کسب‌وکار است. در سه دهه گذشته، سازمان‌ها به‌ناگزیر با تغییرات شدیدی در جهان رقابت، تولید و اطلاعات روبه‌رو بوده‌اند و همه این تغییرات بر صورت‌بندی و محتوای اطلاعات مورد نیاز مدیریت و در نتیجه بر وظیفه حسابداری مدیریت تاثیر داشته است.

پیشنهاد

مطالعات انجام شده نشان می‌دهند که بین آنچه در محیط‌های دانشگاهی به دانشجویان حسابداری مدیریت