



خواستگاه و سیرتکامل حسابداری مدیریت: مروری بر چهارچوب تئوری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

با اینکه دستاوردهایی که در سیر تکامل و درک حسابداری مدیریت اتفاق افتاده است چشمگیر بوده است ولی همچنان تناقضاتی وجود دارد. تناقض اساسی که هنوز باقیمانده است این است که هر از گاه می‌گویند پیشرفت‌های نظری و دانشگاهی توان پاسخگویی به نیازهای کار عملی را ندارد. با این حال، سیر تکاملی که در حسابداری مدیریت شاهد بودیم تصادفی نبوده است و مبتنی بر نیازهای محیطی به‌وجود آمده است. دائماً مشاهده شده است که موفقیت مهم این رشته از دو منبع متفاوت نشأت گرفته است: (۱) رویه‌های عمل (شرکت‌ها ۲) مدل‌ها، تئوری‌ها و مفاهیمی که از سایر رشته‌های اقتصاد-محور و کشورهای توسعه‌یافته به‌کارگرفته شده است. شایان ذکر است که بین نوآوری و کاربرد در عمل، تأخیر زمانی وجود دارد.

نویسنده:

نلسون مینا ووارو

مترجمان:



هانی شیرازین



مجید حاجتمند

بررسی پیشرفت حسابداری مدیریت معمولاً با مرور منابع قدیمی انجام می‌شود. این آثار قدیمی براساس نویسندگان انگلوساکسون که عموماً آمریکایی و انگلیسی بودند صورت می‌گیرد.

۱. دیدگاه‌هایی درباره‌ی خواستگاه حسابداری مدیریت

کتب دانشگاهی خواستگاه حسابداری مدیریت را از دو دیدگاه مختلف رصد می‌کنند؛ دیدگاه اول رویکرد اقتصادی است که توسط نویسندگانی چون چندلر (۱۹۷۷)، کاپلان (۱۹۸۴) و جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) مطرح شد و رویکرد دیگر که موسوم به رویکرد غیراقتصادی است توسط نویسندگانی چون میلر و اولری (۱۹۸۷)، هوسکین و ماچو (۱۹۸۸) و الزامل و همکاران (۱۹۹۰) ارائه شده است. (لافت، ۱۹۹۷)

۱.۱. رویکرد اقتصادی

طرفداران رویکرد اقتصادی معتقدند که بخش خصوصی، سرمنشاء حسابداری مدیریت است و این موضوع برای حمایت از عملیات تجاری شکل گرفته است. به‌عنوان مثال، جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) معتقدند که سرمنشاء حسابداری مدیریت مدرن را در اوایل قرن نوزدهم می‌توان در ظهور بنگاه‌هایی که مدیریت سلسله مراتبی^۲ داشتند، جستجو کرد. در طول این دوره نیاز به دستیابی به بهره‌وری بیشتر در تولید وجود داشت. مالکین کارخانه‌ها اقدام به جذب کارگران تمام‌وقت در محیط‌های کاری متمرکز کردند و بدین ترتیب سازمان‌های سلسله مراتبی توسعه یافتند. کارخانه‌ها اغلب در فاصله‌ی زیادی از دفتر مرکزی بنگاه‌ها بودند و برای افزایش کارایی و قضاوت درباره کارایی مدیران و کارگران در کارخانه به سیستم اطلاعاتی نیاز بود. پیش از این دوره یعنی در دوره انقلاب صنعتی،

کارگران به‌صورت پاره‌وقت جذب می‌شدند و براساس کار انجام شده حقوق دریافت می‌کردند، ضمن اینکه کارخانه‌ها نیز توسط مالکین مدیریت می‌شدند. بنابراین نقش حسابداری، محدود به حفظ و نگهداری سوابق بود.

در اواسط قرن نوزدهم، ظهور و رشد سریع خطوط راه‌آهن نیز یکی دیگر از عوامل مهم و محرک در توسعه سیستم‌های حسابداری مدیریت بود. معیارهای اندازه‌گیری جدیدی چون محاسبه هزینه هر تن، بر حسب هر مایل، هزینه هر مسافر بر حسب مایل و محاسبه نسبت هزینه عملیات به درآمد معرفی و بر حسب منطقه و بخش، گزارش می‌شد. این واحدهای اندازه‌گیری مورد قبول عموم قرار گرفت و به سایر بخش‌های تجاری تعمیم یافت.

جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) معتقد بودند که سیستم‌های حسابداری مدیریت برای ایجاد انگیزه و ارزیابی کارایی فرآیندهای داخلی تکامل یافت و حسابداری مدیریت برای اندازه‌گیری سود کلی سازمان‌ها نیست. از این رو، برای ثبت رخدادهای و پردازش داده‌ها و تهیه صورت‌های مالی سالانه برای مالکان و بستانکاران، یک سیستم حسابداری مالی جداگانه ضروری بود. بنابراین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی باید به‌صورت مستقل از یکدیگر کار کنند.

به گزارش دروری (۱۹۹۶) پیشرفت‌های بعدی در حسابداری مدیریت در رابطه با جنبش مدیریت علمی بود. طرفداران این جنبش به رهبری فردریک تیلور، بر بهبود کارایی فرآیند تولید با تکیه بر ساده‌سازی و استانداردسازی عملیات که به‌نوبه خود منجر به بهبود سودآوری می‌شود، تمرکز داشتند. در سال ۱۹۱۱، چارتر هریسون^۳ اولین مجموعه از معادلات

تجزیه و تحلیل انحراف هزینه‌ها را منتشر کرد. تا سال ۱۹۲۰، سیستم‌های پیچیده‌ای برای ثبت و تجزیه و تحلیل انحراف از استانداردها اجرا و در متون تخصصی به صراحت بیان شد.

افزون بر این، در اوایل قرن بیستم پیشرفت‌های حسابداری مدیریت ممکن است به‌خاطر رشد سازمان‌هایی با فعالیت‌های متنوع و چندمنظوره^۴ باشد. مدیران مختلفی بخش‌های شرکت را اداره می‌کردند. نقش مدیریت ارشد، ایجاد هماهنگی لازم بین فعالیت‌های متنوع، هدایت استراتژی و تصمیم‌گیری در مورد سودآورترین روش تخصیص سرمایه بین انواع مختلف فعالیت‌ها بود. تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت برای حمایت از این نوع فعالیت‌ها ابداع شد. سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل بودجه ایجاد شد تا در مورد هماهنگی فعالیت‌های بخش‌های مختلف با اهداف کلی شرکت اطمینان حاصل شود. علاوه بر این، محاسبه بازگشت سرمایه به‌عنوان معیاری برای اندازه‌گیری موفقیت هر بخش و کل شرکت طراحی شد. پس از آن سیستم‌های قیمت‌گذاری انتقالی طراحی شد تا مبنای منصفانه‌ای برای محاسبه سود حسابداری بین بخش‌ها فراهم کند. اغلب رویه‌های عمل حسابداری مدیریت که در حال حاضر به‌کار می‌رود تا سال ۱۹۲۵ توسعه یافت و در سال‌های بعد از آن سرعت نوآوری حسابداری مدیریت آهسته‌تر شد (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷). در طول این دوره میثاق‌های مالی نهاد‌های قانونگذار، ذهنیت حسابداری مالی را پرورش داد و منجر به این شد که حسابداری مدیریت دنباله‌روی رویه‌های عمل حسابداری مالی شود. معتقد بودند که هزینه اجرای دو سیستم خیلی زیاد و اجرای آن برای مدیران دشوار است. پیشرفت‌های بعدی حسابداری مدیریت

در تحقیقات بوئر (۲۰۰۰) مشاهده شد. او معتقد بود که حسابداری مدیریت در گذشته دور تحت عنوان «حسابداری بهای تمام شده» آغاز به کار کرد و در دهه ۱۹۵۰ از حسابداری بهای تمام شده جدا شد. در جستجویی که بوئر (۲۰۰۰) از کتابخانه دانشگاه امور اقتصادی هاروارد انجام داد، تا قبل از ۱۹۶۰ فقط توانست چهار عنوان کتاب حسابداری مدیریت پیدا کند؛ یکی از آنها در سال ۱۹۵۳ و بقیه بعد از ۱۹۵۶ منتشر شده بودند. در طول این دوره «هزینه‌یابی استاندارد» به‌عنوان ابزار کلیدی حسابداری در کنترل هزینه مدنظر قرار گرفت و اندک افراد، توانایی هزینه‌یابی استاندارد را برای ارائه کنترل مدیریت کارا زیر سؤال بردند. به عقیده آیتا (۲۰۰۰)، تا قبل از دهه ۱۹۷۰، هزینه‌یابی استاندارد توسط جوامع دانشگاهی و سازمان‌های حرفه‌ای اشاعه داده شد. انحراف هزینه، سود خالص و بازده سرمایه‌گذاری، نخستین معیارهای اندازه‌گیری مالی عملکرد مدیریت بودند. اتحادیه بین‌المللی حسابداران (آیفک، ۱۹۹۸) چهار مرحله برای سیر تکامل حسابداری مدیریت شناسایی کرده است:

مرحله ۱- قبل از ۱۹۵۰، که استفاده از

فنونسی چون بودجه‌بندی و حسابداری بهای تمام شده، تعیین بها و کنترل مالی مدنظر بود.

مرحله ۲- تا ۱۹۶۵، که استفاده از فنونی چون تجزیه و تحلیل تصمیم و حسابداری مسئولیت، توجه معطوف به ارائه اطلاعاتی برای برنامه‌ریزی مدیریت و کنترل بود.

مرحله ۳- تا ۱۹۸۵، که استفاده از فنونی چون تحلیل فرآیند و مدیریت هزینه، توجه معطوف به کاهش ضایعات در منابع به‌کار رفته در فرآیندهای تجاری بود.

مرحله ۴- تا ۱۹۹۵، که استفاده از فنونی که عواملی چون ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری سازمانی را آزمایش می‌کردند، توجه معطوف به تولید یا ایجاد ارزش با استفاده کارا از منابع بود. با این حال، باید توجه داشت که اگرچه این چهار مرحله قابل تشخیص هستند ولی فرآیند تغییر از مرحله‌ای به مرحله دیگر، به تدریج صورت گرفته است. در نتیجه، هر مرحله، ترکیبی است از مراحل قدیم و جدید، به‌طوری که حالت قدیمی برای پاسخگویی به شرایط جدید در محیط مدیریتی مناسب، تغییر شکل

یافته است. (آیفک، ۱۹۹۸)

در مرحله اول، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک فعالیت فنی برای پیگیری اهداف سازمانی لازم بود؛ حال آنکه در مرحله دوم حسابداری مدیریت به‌عنوان یک فعالیت مدیریتی بود که به‌واسطه تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل، همانند کارکنان برای حمایت از رده مدیریت نقش بازی می‌کرد. در مراحل سوم و چهارم، حسابداری مدیریت به‌عنوان بخش جدایی‌ناپذیر فرآیند مدیریت است. با فناوری‌های پیشرفته، اطلاعات در تمام سطوح مدیریت به‌طور آنی و همزمان در دسترس است. بنابراین، تمرکز از تهیه اطلاعات به استفاده از منابع موجود برای ایجاد ارزش برای تمام ذی‌نفعان تغییر پیدا کرد.

۲.۱. رویکرد غیراقتصادی

در قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم طرفداران رویکرد غیراقتصادی اعتقاد داشتند که کنترل از طریق تجزیه و تحلیل و اندازه‌گیری عملکرد فرد براساس مقایسه با هنجارها یا استانداردهای مؤسسات دولتی (مانند ارتش) توسعه داده شد (هاسکین و موکویی، ۱۹۸۸). تشکیلاتی که آمارهای سلامت ملی را جمع‌آوری

تصویر ۱. سیر تکامل حسابداری مدیریت



می‌کردند نیز این نوع اندازه‌گیری‌ها را قبل از اینکه در مؤسسات رایج بشود معرفی کردند (هکینگ، ۱۹۹۰). این مؤسسات معتقد بودند که رویه‌های عمل حسابداری مدیریت برای اهدافی چون ارزیابی دانشگاهی و انضباطی توسعه یافته است و برای حمایت از کسب‌وکارها نیست (دیدگاه طرفداران رویکرد اقتصادی). هاسکین و موکویی (۱۹۸۸) از دو سازمان نام می‌برند که شاید در اوایل قرن نوزدهم در توسعه حسابداری مدیریت در آمریکا مشارکت داشتند: دانشگاه نظامی وست پوینت^۵ و شرکت اسلحه‌سازی اسپرینگفیلد. دانشگاه نظامی، برای معرفی فارغ‌التحصیلان برای استخدام در موقعیت‌های شغلی ارشد در اسپرینگفیلد، نتایج امتحانات دانشجویان را مبنای ارزیابی قرار می‌داد. آنها روش مدیریتی را که با علم اعداد در دانشگاه یاد گرفته بودند را در اسپرینگفیلد مطرح کردند. هاسکین و موکویی (۱۹۸۸) معتقد بودند که توسعه بعدی در حسابداری به‌خاطر پیشرفت فنون نگارشی به‌وجود آمده است از جمله:

- شیوه‌های انضباطی برای نمره‌گذاری متون^۶ و ارزیابی اطلاعات،
- استفاده از آزمون‌های رسمی که در نهادهای دانشگاهی توسعه یافتند

معرفی آزمون‌های کتبی و سیستم‌های ارزیابی ریاضی^۷ در دانشگاه‌ها، رشد پاسخگویی^۸ و حسابداری را بسیار تقویت کرد. علاوه بر این، اغلب فارغ‌التحصیلان موقعیت‌های شغلی بالا را در شرکت‌های مختلف بعداً به‌دست می‌آوردند. بنابراین، هاسکین و موکویی (۱۹۸۸) به این نتیجه رسیدند که می‌توان انتقال روش‌های حسابداری مدیریت را از بخش دولتی به‌خصوصی ردیابی کرد.

بنا به گفته هاسکین و موکویی (۱۹۸۸) در طول سال‌های ۱۸۱۵-۱۸۳۳ کنترل

تولید و پاسخگویی در شرکت اسلحه‌سازی اسپرینگفیلد را روزول مطرح کرد. هرچند، پاسخگویی، بیشتر یک سیستم انضباطی است تا روشی برای حمایت از اقدامات تولید با کاهش هزینه. این دیدگاه با مشاهدات چندلر (۱۹۷۷) از پاسخگویی کاملی که در ارتش مطرح کرده بود مطابقت داشت ولی وی نتوانست گزارش دقیقی از هزینه‌های مربوط به اقلام تولید شده در کارخانه اسلحه‌سازی تهیه کند.

میلر و اولیری (۱۹۸۷) گزارش کردند که در قرن نوزدهم توسعه معیارهای جدید عملکرد در بخش‌های خصوصی و عمومی به ظهور علوم اجتماعی مدرن گره خورده بود. ایده‌ها و هنجارهای عملکرد انسانی آنها، حفظ سوابق افراد و کنترل از طریق مشاهده و تجزیه و تحلیل، فضای مناسبی را ایجاد کرد. آنها معتقد بودند که بدون این حرکت گسترده در جریانهای فکری آن زمان، این سؤال وجود داشت که آیا مالکان و مدیران مؤسسات مانند سابق شیوه سازمانی جدیدی را اتخاذ خواهند کرد یا خیر؟

در نهایت، طرفداران رویکرد غیراقتصادی معتقدند که رویه‌های عمل حسابداری مدیریت در اصل برای حمایت از عملیات کسب و کار نبوده بلکه برای اهداف انضباطی توسعه یافته است. با این استدلال، موضوع طرفداران ارتباط گم شده^۹ جانسون و کاپلان مطرح نشد. آنها باور داشتند که رویه‌های عملی حسابداری مدیریت سنتی نمی‌تواند پشتوانه مناسبی برای عملیات کسب و کار باشد و اینکه این رابطه از ابتدای رویه‌های عمل حسابداری مدیریت معایبی داشته است.

۲. تئوری‌های حسابداری مدیریت

صرف نظر از چگونگی پیدایش حسابداری مدیریت، چهارچوب اقتصادی نقش اساسی در شکل‌گیری حسابداری مدیریت بازی

می‌کند. سایر موضوعاتی چون علم مدیریت، تئوری سازمان و اخیراً علوم رفتاری بدون شک وجود داشتند، ولی اقتصاد و به‌طور اخص اصول نهادگرایی^{۱۰} اقتصاد نئوکلاسیک در قرن گذشته نفوذ بسزایی در حسابداری مدیریت داشته است. شکل ۲ در زیر، چهار مرحله چهارچوب تئوری اصلی را نشان می‌دهد که برای توصیف توسعه حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گرفت. در مورد این چهار مرحله در بخش‌های فرعی پیش رو بحث خواهد شد.

۱.۲. خرد متداول قدیم

در کتب درسی قدیمی، فهرستی از موضوعات وجود دارد که علی‌رغم تفاوت در جهت‌گیری، برای همه کتب مشترک هستند. در دهه‌های ابتدایی قرن بیستم این موضوع که پیشرفت‌های نهایی در حسابداری مدیریت برای حمایت از رشد شرکت‌هایی است که چند فعالیت متنوع^{۱۱} یا فعالیت چندمنظوره^{۱۲} انجام می‌دهند (مانند شرکت دُپون^{۱۳}) مورد توافق قرار گرفت (کاپلان، ۱۹۸۲ و ۱۹۸۴؛ اسکاپنز، ۱۹۸۵؛ بورتیز، ۱۹۸۸؛ جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷؛ آتکینسون، ۱۹۸۹؛ و پاکستی، ۱۹۹۳).

این مرحله براساس رویکرد حقیقت مطلق و اصول مدیریتی است که از دیدگاه مهندسی نشأت گرفته است. جیگلیونی و بیدین (۱۹۷۴) ریشه‌های مباحث کنترل مدیریت را که در تفکر مدیریت قدیم نهفته است را به‌خوبی بررسی کردند. در قرن بیستم امرسن (۱۹۱۲) را می‌توان بانی اولین دستاورد ارزشمند در توسعه تئوری کنترل مدیریت دانست، وی در کتاب «دوازده اصل کارایی» تأکید زیادی بر اهمیت کنترل داشت. چرچ (۱۹۱۴) در توسعه تئوری مدیریت قدیم دخیل بود، به‌نظر وی کنترل یکی از پنج وظیفه اصلی مدیریت است که از آن به‌عنوان مکانیسمی برای هماهنگی تمام وظایف

نمودار. ۲. توسعه حسابداری مدیریت: چهارچوب نظری



دیگر و نظارت بر کار آنها، یاد می‌کرد. فایول (۱۹۴۹) کنترل را به‌عنوان یکی از پنج کارکرد مدیریت شناسایی کرد و اینگونه تعریف می‌کرد که کنترل می‌خواهد به این موضوع رسیدگی کند که آیا همه چیز مطابق با برنامه مصوبه، دستورالعمل‌های صادره و اصول مقرر انجام می‌گیرد یا خیر. جالب است بدانید که لائوسون (۱۹۲۰) اولین مفادی را که کاملاً مختص به موضوع کنترل مدیریت بود را نوشت. در صورتی که اورویک (۱۹۲۸) اولین نویسنده‌ای است که مجموعه‌ای از اصول پنجگانه کنترل که عبارت بودند از: مسئولیت، شواهد، یکنواختی، مقایسه و مطلوبیت، را شناسایی کرد. هولدن، فیش و اسمیت (۱۹۴۱) یکی از اولین مطالعات تجربی شرکتی و کنترلی را انجام دادند که یکی از نتایج آن این بود که کنترل، مسئولیت اصلی مدیریت ارشد است.

در سال‌های اخیر پژوهش‌های قدیمی نقش مهمی را در حسابداری مدیریت ایفا کرده است. تحقیقات و رویه‌های عمل به شدت تحت تأثیر تحقیقاتی که کاپلان (۱۹۸۴) و جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) درباره هزینه‌یابی مربوط به محصول مطرح کردند، قرار داشت. به‌عنوان نمونه چندلر (۱۹۶۲ و ۱۹۷۷)، طی دوره ۱۹۲۵ - ۱۸۵۰ اهمیت هزینه و اطلاعات کنترل مدیریت را برای حمایت از رشد شرکت‌های بزرگ حمل و نقل، تولید و توزیع نشان داد. در اواخر دهه ۱۸۸۰ سیستم‌های حسابداری مدیریت متحول شدند تا اطلاعاتی در مورد معاملات داخلی فراهم کنند و تا اواسط دهه ۱۹۲۰ سیستم‌های حسابداری مدیریت برای فعالیت‌های متنوعی مانند برنامه‌ریزی، کنترل، انگیزش، تجزیه و تحلیل و ارزیابی مورد استفاده قرار گرفت (بورتیز، ۱۹۸۸). جانسون (۱۹۸۱ و ۱۹۸۳)، جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) و لی (۱۹۸۷) به مورد باورپذیری برای توسعه رویه‌های عمل حسابداری مدیریتی در آمریکا اشاره

(لافت، ۱۹۷۷). کارهای فعلی در این زمینه را می‌توان در مجلات قدیمی یافت اما مفاهیم سنتی و متعارف که در تضاد با شیوه حسابداری مدیریت هستند، هنوز در دل همه کتب درسی حسابداری مدیریت قرار دارند.

۲.۲. تئوری نمایندگی

نابسامانی‌های اقتصادی در عرصه کسب و کار، دانشگامیان را بر آن داشت تا بر روی مدل‌های ریاضی هوشمندانه کار کنند. تئوری نمایندگی و هزینه‌های مبادله^{۱۴}، براساس مفاهیم و تئوری‌های اقتصادی، مدل‌سازی ریاضی را تصحیح کردند. تئوری نمایندگی فرض می‌کند که یک رابطه قراردادی بین اعضای یک مؤسسه وجود دارد. این تئوری حضور دو گروه افراد یعنی کارفرمایان یا سرپرستان و کارگزاران یا زیردستان را به رسمیت می‌شناسد. کارفرمایان قدرت تصمیم‌گیری را به کارگزاران محول و از

کردند. اگرچه، ما اعتقاد داریم که در اواخر قرن ۱۹ و ۲۰ میلادی علی‌رغم تغییرات در اندازه و دامنه گسترده شرکت‌ها، تغییرات واقعی رخ نداده است. علی‌رغم این استدلال‌ها، جالب است که بدانید هیچ تفاوتی بین نقش حسابداری مدیریت ارائه شده توسط جانسون (۱۹۸۱ و ۱۹۸۳) و یافته‌های تحقیقی که دروور (۱۹۷۴) در مورد خاندان مدیچی^{۱۵} (در فلورانس) و خاندان فوگر (در اتریش) که چند قرن پیش مطرح بودند (فلامهولتز دی، ۱۹۸۳) وجود ندارد. فقدان شواهد خاص در مورد اینکه چگونه اطلاعات حسابداری مدیریت جدید در تصمیمات کسب و کار تغییر ایجاد کرده است قابل توجه است. هرچه این تاریخچه بیشتر فشرده شود (مانند مورد جانسون و کاپلان ۱۹۸۷) این تصور غلط بیشتر ایجاد می‌شود که حسابداری مدیریت به‌راحتی به تغییرات محیطی در گذشته پاسخ داده است و نیازهای اطلاعاتی مدیریت را برآورده کرده است

آنها انتظار داشتند که وظایف خاصی را در ازای دریافت پاداش انجام دهند. فرض بر این است که کارفرمایان و کارگزاران، افراد معقول اقتصادی باشند که فقط به خاطر منافع شخصی برانگیخته می‌شوند اما ممکن است با توجه به اولویت‌ها، باورها و اطلاعات، متفاوت عمل کنند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). رابطه کارفرما/کارگزار می‌تواند در هر سازمانی وجود داشته باشد و معمولاً با رابطه سهامدار-مدیر ارشد شروع و با رابطه سرپرستان-کارگران خاتمه می‌یابد. در بستر سازمان، که شامل عدم قطعیت و اطلاعات نامتقارن است، اقدامات کارگزار ممکن است همیشه در جهت بهترین منافع کارفرما نباشد. یعنی کارگزار به دنبال منافع شخصی خود باشد تا منافع کارفرما؛ چیزی که از آن به‌عنوان مشکل نمایندگی یاد می‌شود (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). برای مقابله با این رفتار، کارفرما ممکن است عملکرد کارگزار را از طریق سیستم اطلاعات حسابداری نظارت کند. کارفرما نیز می‌تواند چنین رفتار نابخجایی را با تحمّل هزینه‌های حسابرسی، حسابداری و نظارت و همچنین با ایجاد یک برنامه پاداش مناسب، محدود کند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶).

نظریه نمایندگی مبتنی بر چند فرضیه است:

■ فرض اول اینکه افراد منطقی توانایی محاسباتی نامحدودی دارند. افراد می‌توانند احتمالات را پیش‌بینی و امکان وقوع تمام وقایع آتی را ارزیابی کنند.

■ فرض دوم اینکه قراردادها بدون هزینه‌اند و توسط مراجع قضایی به‌دقت قابل اجرا هستند. انتظار می‌رود قراردادها از نقطه نظر هر رویداد، جامع، کامل و قابل رسیدگی باشند، این قراردادها اقداماتی را که هر یک از طرفین باید انجام دهند مشخص می‌کنند. اگرچه،

این فرض در اغلب کشورهای در حال توسعه یعنی کشورهایی که هنوز سیستم‌های قضایی کارا ندارند، ممکن است قابل اجرا نباشد.

■ فرض سوم، کارفرمایان و کارگزاران صرفاً با منافع شخصی خود برانگیخته می‌شوند.

■ فرض چهارم اینکه کارگزار اطلاعات خاصی دارد که کارفرما نمی‌تواند بدون هزینه به آن دسترسی یابد.

معمولاً فرض بر این است که کارگزار، فردی ریسک‌گریز و فراری از کار است (بایمن، ۱۹۹۰: ۳۴۳).

در طول دهه ۱۹۷۰ محققین، مدل اقتصادی را که خرد متداول حسابداری مدیریت مبتنی بر آن بود را اصلاح کردند. این محققین هزینه‌های اطلاعاتی و عدم قطعیت را به مدل‌های حسابداری مدیریت معرفی کردند. محققین تئوری نمایندگی این فرآیند اصلاح را با افزودن برخی ملاحظات رفتاری به مدل اقتصادی یک قدم جلوتر بردند. اگرچه مدل نمایندگی، متکی بر تجزیه و تحلیل اقتصاد نهادگرایی است، ولی این امر مشتمل بر شناخت صریح رفتار کارگزاری است که اقدامات وی را سیستم حسابداری مدیریت می‌خواهد تحت کنترل یا تحت تأثیر قرار دهد (اسکاپنز، ۱۹۸۵)^{۱۷}. تئوری نمایندگی حول ایده‌های کلیدی چون منافع شخصی، انتخاب نامساعد، خطراخلاقی، علامت‌دهی، مشوق‌ها، عدم تقارن اطلاعاتی و قرارداد ارائه شده است (مکینتاش، ۱۹۹۴). امروزه تئوری نمایندگی در میان دانشگاهیان یکی از موضوعات رایج است، شاید به این دلیل که «دشوار» و برای پذیرش در مجلات حسابداری مالی سنتی با کیفیت کافی شناخته شده است. اگرچه، تئوری نمایندگی، منتقدانی دارد و با توجه به محدودیت‌های رفتاری یک دوره، اعتبار مطلوبیت حداکثری رفتار، دو فرد و قرارداد

رسمی قابل استفاده در همه سازمان‌ها نیست (تیبسن و واترهاوس، ۱۹۸۳).

بایمن (۱۹۹۰) (براساس تحقیقات جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶) سه انشعاب در تئوری نمایندگی که عبارت بودند از کارفرما-کارگزار، هزینه‌های معاملات و مکتب راجستر را متوجه شد. مدل کارفرما-کارگزار ساختار سازمانی هر بنگاه اقتصادی را معمولاً همان‌طوری که هست می‌پذیرد و بر انتخاب قرارداد استخدای پیش‌بینی شده^{۱۸} و سیستم‌های اطلاعاتی تمرکز دارد. هدف مدل راجستر این بود که بفهمد مشکل نمایندگی چگونه به‌وجود می‌آید و چگونه با طراحی قرارداد و به‌طور کلی سازمان می‌تواند آن را کاهش دهد (بایمن، ۱۹۹۰). هر سه انشعاب در متون، چهارچوب‌های مشابهی را برای تجزیه و تحلیل تعامل افراد منفعت طلب در بستر اقتصادی فراهم کردند. همچنین این چهارچوب‌ها درک عوامل و دلایل از دست دادن کارایی ایجاد شده توسط تمایز بین رفتار مشارکتی و منفعت‌طلبانه و تجزیه و تحلیل و درک پیامدهای فرایند کنترل متفاوت برای کاهش افت کارایی از مشکل نمایندگی را فراهم می‌کند. بایمن (۱۹۹۰) اعتقاد داشت که زبان کارایی ناشی از مشکلات نمایندگی منجر به ایجاد تقاضا برای رویه‌های حسابداری مدیریت و فرآیندها در بنگاه شده است. نمونه‌هایی از این رویه‌ها و فرآیندها عبارتند از سیستم‌های نظارتی، سیستم‌های بررسی انحرافات، سیستم‌های بودجه‌بندی، سیستم‌های تخصیص هزینه و سیستم‌های قیمت انتقالی هستند.

علی‌رغم اینکه سه انشعاب در این تئوری وجود دارد ولی اولین مورد معروف‌ترین آنهاست. عناصر تشکیل‌دهنده اساسی مدل کارفرما/کارگزار، تابع تولید و قیمت‌های بازار است. مروری بر دیدگاه دانشمندان علم اقتصاد در مورد بنگاه اقتصادی بر

این مفهوم تأکید دارد که بنگاه اقتصادی دارای فرصت‌های کارآمدی است که در تابع تولید، فهرست شده است. بنگاه با بهره‌گیری از بازارهای داده و ستانده از این فرصت‌ها بهره می‌برد تا سود خود را حداکثر کند. در این دیدگاه، بنگاه اقتصادی، یک تشکیلات مکانیکی است؛ یعنی مسائلی چون کنترل، ابتکار، روحیه کارآفرینی و مدیریت حرفه‌ای ندارد و تنها دارای مشکلاتی در بازارها و تابع تولید است. اگرچه، برخی مشکلات در زمان حرکت از اقتصاد خرد به حسابداری به وجود می‌آید.

مشاهده حسابداری به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی، طبعاً فرض می‌گیرد که اطلاعات، ارزشمند یا مفیدند یا باید قادر به گفتن چیزی باشند که نمی‌دانیم. عقلانیت اقتصادی گزینه رفتار مدیریت است، یعنی اولویت‌ها آنقدر خوب تعریف شده‌اند که می‌توانند توسط یک تابع معیار، یک تابع مطلوب توصیف شوند. تجزیه و تحلیل مطلوبیت مورد انتظار متکی بر سلیقه‌هایی (که در تابع مطلوبیت به رمز درآمده) و باورهایی که (که در ارزیابی احتمالات به رمز درآمده) است و اطلاعات، باورها را به‌طور اصولی تغییر می‌دهد. نکته مهم در تجزیه و تحلیل مطلوبیت مورد انتظار این است که ما را به فکر اطلاعات از نقطه نظر اینکه چگونه مطلوبیت مورد انتظار شانس نتایج یا پیامدهای مختلف را تغییر داده می‌اندازد و ما را به عمل مطابق آن سوق می‌دهد. بنابراین، از دیدگاه اقتصادی، نظارت می‌تواند یک ابزار مؤثر برای کاهش خطر اخلاقی و کاهش کوچک شدن^{۱۹} باشد (کرن و لیائو، ۱۹۸۸).

مقالات بسیاری در تئوری نمایندگی وجود دارد؛ اگرچه تئوری‌های قدیمی به‌خوبی تعریف شده است. مدل نمایندگی که توسط راس (۱۹۷۳) مورد بررسی قرار

گرفت به کارگزار اجازه اینکه نسبت به کارفرما اطلاعات بیشتری داشته باشد را نمی‌داد. هولمستورم (۱۹۷۹) مدل ابتدایی را توسعه داد تا شرایط برای اینکه کارگزار دسترسی به اطلاعات خصوصی داشته باشد، ایجاد شود. مقاله هولمستورم (۱۹۷۹) یک تحقیق قدیمی است که مدل کارفرما/کارگزار را بنا نهاد به‌طوری که تلاش قابل مشاهده نیست، خطر اخلاقی وجود دارد و عدم تقارن اطلاعاتی در قراردادهای بلند مدت نیز پیش می‌آید. صرفاً بهترین راه حل دومی که برخی از مزایای تقسیم ریسک را برای ارائه مشوق‌ها موازنه می‌کند، قابل دستیابی است. منبع این خطر اخلاقی یا مشکل مشوق، عدم تقارن اطلاعاتی در میان افراد است به این دلیل که اقدامات فرد مشاهده و به قرارداد در نمی‌آید. با ایجاد سیستم‌های اطلاعاتی بیشتر چون حسابداری بهای تمام‌شده و با استفاده از سایر اطلاعات در دسترس در مورد اقدامات کارگزار یا وضع طبیعی، قراردادهای را می‌توان بهبود داد.

تئوری نمایندگی دستاوردهای مهمی برای حسابداری مدیریت، خصوصاً مهارت‌های مدل‌سازی آن به وجود آورد. تحقیق کریستنسن (۱۹۸۱) مقاله جالبی است که ارتباط شفاف بین مدل‌های نمایندگی و ابزارهای ارتباطی حسابداری مدیریت (خصوصاً بودجه‌بندی) ایجاد می‌کند. این تحقیق نشان داد اگر به کارگزار اطلاعات بیشتری ارائه شود لزوماً موفق‌تر نخواهد شد چرا که ممکن است از این اطلاعات برای شانه خالی کردن از مسئولیت استفاده کند. راجرسون (۱۹۸۵) مدلی را تعریف کرد که حافظه را (در بازی‌های تکراری) با ترجیحات، متصل می‌کند، چرا که تکرار رابطه خطر اخلاقی منجر به ایجاد فرصتی برای تقسیم ریسک بین دوره‌ای می‌شود. میلر و باکمن (۱۹۸۷) اظهار نظر زیرمن (۱۹۷۹) مبنی بر اینکه تخصیص

هزینه‌های ثابت جایگزین مناسبی برای هزینه‌های فرصت ناشی از به‌کارگیری بخش‌های خدماتی است را بررسی و تأیید کردند (چرا که اگر هیچ هزینه‌ای برای استفاده از منابع ثابت گذاشته نشود، بیش از حد تراکم ایجاد می‌شود). به‌نظر آنتل و دامسکی (۱۹۸۸) تئوری نمایندگی برای مدل‌سازی برنامه‌های جبران خسارت در سطح نظری استفاده می‌شود. مدل بنکر، داتار و کرک^{۲۰} (۱۹۸۸) حاکی از آنست که ظرفیت، بیشتر از تقاضای مورد انتظار برای جذب اضافه‌بار ناشی از عدم اطمینانها در زمان‌بندی سفارشات و قابلیت تغییر در راه‌اندازی و فرآیند مورد نیاز است. مقاله جالب دیگر تحقیق فوستر و گوپتا (۱۹۹۰) است که بر هزینه‌های سربار تولید، تمرکز کردند و آن را از سه دیدگاه مورد تجزیه و تحلیل تجربی قرار دادند و دریافتند که متغیرهای توضیحی بیشتر در ارتباط با حجم هستند تا کارایی و پیچیدگی. نانداکومار، داتار و آکلا (۱۹۹۳) مدل جامعی را ارائه کردند که تمام هزینه‌های کیفیت را در بر می‌گرفت و اثرات مشترک و همچنین استراتژی‌های بهینه‌سازی در مدیریت کیفیت جامع (TQM) را نشان می‌داد. رودهوفت و وارلوپ (۱۹۹۹) نتایج آزمایشی را نشان دادند که در آن مدیران بسیار حساس به تصمیمات خرید دارایی هستند اما به‌نظر می‌رسد نسبت به هزینه‌های ریخته معمول تصمیمات برون‌سپاری حساسیت نامناسبی دارند. مقاله دامسکی و دای (۱۹۹۹) مطلبی طولانی و پیچیده است که در آن به قرارداد مطلوب بین کارفرما-کارگزار پرداختند، آنها دریافتند که گرایش به سوگیری نزولی گزارشی که توسط مدیر تهیه شده است بستگی به خروجی پروژه، ریسک‌گریزی مدیر و میزان پاداش مدیر دارد.

علی‌رغم دستاوردهای تئوری نمایندگی برای حسابداری مدیریت، این تئوری



محدودیت‌هایی دارد؛ مدل کارگزار/کارفرما معمولاً با فرض داشتن یک مالک منفرد و نه گروهی از مالکین و دارندگان بدهی، تأثیر بازارهای سرمایه را نادیده می‌گیرد (بایمن، ۱۹۹۰: ۳۴۵). این نظریه همچنین جایی برای اعتماد و انصاف باقی نمی‌گذارد، که ادعا می‌شود بر رفتار نیز تأثیرگذار است. علاوه بر این، تئوری نمایندگی بر روی مشکلاتی متمرکز می‌شود که مالکین در زمانی که مدیران بر نامتقارن بودن اطلاعات برای تقلب و کوچک شدن اتکا می‌کنند مواجه است (مکینتاش، ۱۹۹۴). اطلاعات نامتقارن آن‌طوری که توسط تئوری نمایندگی فرض شده است یک مسیر یک‌طرفه نیست. مالکین نیز به اطلاعات خصوصی (که در زمان مذاکرات قراردادهای مورد استفاده قرار می‌گیرد) دسترسی دارند. هرچند طبق تحقیقات بایمن (۱۹۹۰) انتقادهای بالا در صورتی که مدل کارفرما/کارگزار را به‌عنوان چهارچوبی برای تجزیه و تحلیل مسائل و مطرح کردن مشکلاتی که در زمان به‌کارگیری فرآیندهای حسابداری مدیریت در وضعیت‌های دنیای واقعی پیش می‌آید (و باید در نظر گرفته شوند) کمتر قانع کننده هستند. در نتیجه، تئوری نمایندگی، دیدکلی در مورد برخی از مسائل و مشکلات پیچیده در طراحی سیستم‌های حسابداری مدیریت پیشنهاد می‌کند.

۳.۲ تئوری اقتضایی

مقالات کنترل اقتضایی براساس این پیش فرض است که هماهنگی صحیح بین عوامل اقتضایی و مجموعه کنترل بنگاه منجر به نتایج مورد نظر خواهد شد. نظریه اقتضایی تصریح می‌کند که چگونه یک سیستم اطلاعاتی حسابداری مناسب می‌تواند برای مطابقت ساختار سازمان، فناوری، استراتژی و محیط شرکت طراحی شود. این نظریه بیانگر این است که برنامه‌های جهانی نامناسب هستند و چهارچوبی است برای تجزیه و تحلیل که برای اندازه‌گیری عملکرد جایگزین، مشوق‌ها و ارزیابی در سازمان‌ها به‌کار گرفته و توسعه داده شده است (اوتلی، ۱۹۸۰؛ امانوئل، اوتلی و مرچنت، ۱۹۹۰؛ اینس و میتچل، ۱۹۹۰؛ دریوری، ۲۰۰۰). تئوری اقتضایی نیز مانند سایر روش‌ها، مفاهیمی را از دیگر رشته‌ها قرض گرفته است. روش تئوری اقتضایی در تئوری سازمان، واکنشی به روش‌های مدیریت علمی و روابط انسانی بوده است که هر دو روش قوانین جهانی را برای مدیریت مقرر کرده بودند (پاکستی، ۱۹۹۳). گالبرایت (۱۹۷۳) در این زمینه مطالعاتی انجام داد مانند برونز و استالکر (۱۹۶۱) که سازمان‌های مکانیکی را از ارگانیک متمایز می‌کرد یا تحقیق وودوارد (۱۹۶۵)

که نشان داد ساختار مربوط به اثربخشی فقط زمانی وجود دارد که تولید برای آن کنترل می‌شود یا مطالعه لارنس و لورش (۱۹۶۷) قادر به توسعه دو مفهوم اساسی و شناخته شده سازوکار به‌عنوان تمایز و یک‌پارچه‌سازی بودند. در حسابداری مدیریت، یافته‌های متناقض هاپوود (۱۹۷۲) و اوتلی (۱۹۷۸) فقط با رویکرد احتمالی می‌توانند سازگار باشند و برینگبرگ و همکاران (۱۹۸۳) براساس ایده‌های تامپسون (۱۹۶۷)، پرو (۱۹۷۰) و اوچی (۱۹۷۹ و ۱۹۸۰) سعی در ایجاد چهارچوب احتمالی یک‌پارچه داشتند. فقط در اواخر دهه ۱۹۷۰ بود که دیدگاه‌های سیستم باز در تئوری اقتضایی که اساساً استفاده از محیط به‌عنوان یک متغیر احتمالی بود، در مقالات کنترل مدیریت منعکس شد. گوردون و نارایانان (۱۹۸۴) عقیده داشتند که حسابداری مدیریت و ساختار سازمانی از لحاظ عملکردی به محیط مرتبط هستند. به عقیده اینس و میشل (۱۹۹۰) و فیشر (۱۹۹۵)، شرایط خاصی که بر حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارد شامل مجموعه‌ای از متغیرهای احتمالی است اما محدود به موارد زیر نیستند: محیط بیرونی (خندوالا، ۱۹۷۲؛ اوتلی، ۱۹۷۸)؛ و واترهاوس و تیسن، ۱۹۷۸)؛ فناوری، ساختار سازمانی، اندازه و قدمت شرکت (هایس، ۱۹۷۷؛ مرچنت،

۱۹۸۱ و ۱۹۸۴؛ گوردون و نارایانان، ۱۹۸۴؛ و چن هال و موریس، ۱۹۸۶)، رسالت و استراتژی‌های رقابتی شرکت (درمر، ۱۹۷۷؛ گوویندارجان و گوپتا، ۱۹۸۵) و فرهنگ شرکت (درمر، ۱۹۷۷؛ گوویندارجان و گوپتا، ۱۹۸۵؛ و مارکوس و پففر، ۱۹۸۳) است. این احتمالات به‌عنوان عوامل مهم در طراحی مناسب‌ترین سیستم حسابداری مدیریت در نظر گرفته می‌شوند. اگرچه، اینس و میشل (۱۹۹۰) اظهار کردند که روشن نیست که آیا متغیرهای احتمالی تأثیر مستقیم بر حسابداری مدیریت دارد یا از طریق تأثیر آنها بر ساختار سازمانی تأثیر می‌گذارند، لذا این موضوع نیاز به تحقیقات بیشتری دارد.

تحقیق چاپمن (۱۹۹۷) مقاله جالبی است که با تئوری اقتضایی در حسابداری مدیریت از همان ابتدا سروکار دارد. وی سه گرایش اصلی را شناسایی می‌کند: معیارهای عملکرد حسابداری^{۲۱} (هاپوود، ۱۹۷۲؛ هایز، ۱۹۷۷؛ و هرست، ۱۹۸۱)، متمرکزسازی کنترل و حسابداری (برنس و واترهاوس، ۱۹۷۵؛ گوردون و میلر، ۱۹۷۶؛ و واترهاوس و تیسن، ۱۹۷۸) و استراتژی و حسابداری (هامبریک، ۱۹۸۱؛ گوویندارجان و گوپتا، ۱۹۸۵؛ و سیمونز، ۱۹۸۷ و ۱۹۹۰). اگر تحقیق فیشر را دنبال کنیم (که مرور و تلفیقی از تحقیقات پیشین در نظریه اقتضایی و کنترل مدیریت در سازمان‌های پیچیده را ارائه می‌دهد) می‌توان به دیدگاه دیگری رسید (۱۹۹۵). طبقه‌بندی وی براساس سطح تجزیه و تحلیل کنترل اقتضایی است که چهار سطح همبستگی را ایجاد می‌کند: یک عامل اقتضایی با یک متغیر سیستم کنترل^{۲۲} (مکینتاش و دفت، ۱۹۸۷؛ و تامپسون، ۱۹۶۷)، تعامل اقتضایی/کنترل بر روی نتیجه یک متغیر^{۲۳} (گوویندارجان و گوپتا، ۱۹۸۵؛ و سیمونز، ۱۹۸۷)، رویکرد سیستم برای طراحی کنترل اقتضایی^{۲۴} (واترهاوس و تیسن، ۱۹۷۸؛ و گوویندارجان و فیشر، ۱۹۹۰) و

عوامل اقتضایی چندگانه همزمان^{۲۵} (فیشر و گویندارجان، ۱۹۹۳). تحقیق چنحال (۲۰۰۳) یکی از جدیدترین و مرتبط‌ترین بررسی تحقیقات پیشین و تکمیل‌کننده موضوع است.

مرور مقالات پیشین نشان می‌دهد که عمده تحقیقات نظریه اقتضایی به اواخر دهه ۱۹۷۰ باز می‌گردد. مقاله حیز (۱۹۷۷) یک مقاله کلاسیک در مورد تئوری اقتضایی است. نویسنده مقاله با سه عامل یعنی وابستگی متقابل زیرمجموعه^{۲۶}، روابط محیطی و عوامل داخلی در زیرمجموعه خاص مورد علاقه، کار کرد و متوجه شد که آنها به‌طور سیستماتیک در فعالیت‌های مختلف مانند تحقیق و توسعه، بازاریابی و تولید متفاوت هستند. مقاله اوچی (۱۹۷۷) تحقیق میدانی دیگری است که ساختار را از کنترل سازمانی جدا می‌کند (سیستم کنترل سازمان که در ساختار آن تعبیه شده است). به‌نظر می‌رسد که سیستم کنترل از دو بخش تشکیل شده است: مجموعه‌ای از شرایط که شکل کنترل استفاده شده را هدایت می‌کند و خود سیستم کنترل که می‌تواند مبتنی بر کنترل‌های رفتاری یا خروجی باشد. نتیجه‌گیری اوچی این بود که هر چه کار غیرمعمولتر و غیرقابل تحلیل‌تر باشد، کنترل رفتار مناسب کم‌تر و کنترل خروجی بیشتری باید وجود داشته باشد. هوفستد (۱۹۸۱) مثال خوبی از این رویکرد است. او از چهار معیار برای رسیدن به شش نوع کنترل مدیریتی استفاده می‌کند: کنترل معمول (در قوانین و مقررات دقیق توضیح داده شده)، کنترل متخصص (در اختیار گرفتن کنترل توسط متخصصین)، کنترل آزمون و خطا (یاد گرفتن کنترل از طریق درس گرفتن از شکست‌های خود)، کنترل شهودی (کنترل مدیریت بیشتر یک هنر است تا یک علم)، کنترل قضاوتی (کنترل فعالیت سلیقه‌ای است) و کنترل سیاسی (استفاده از سلسله

مراتب، قوانین و سیاست‌ها و مذاکره برای حل ابهامات). این‌نهارت (۱۹۸۵) رویکردهای سازمانی و نظریه نمایندگی را برای رسیدن به مدلی از طراحی سیستم‌های کنترل ادغام می‌کند به‌طوری‌که ویژگی‌های کار تعیین می‌کنند که کدام استراتژی کنترل مناسب است. وظایف برنامه‌ریزی شده بیشتر به کنترل‌های مبتنی بر رفتار نیاز دارند در حالی که وظایف با برنامه‌ریزی کم‌تر به کنترل‌های مبتنی بر نتیجه نیاز دارند.

یکی از آخرین دستاوردهایی که توسط مرچنت و وندر استد (۲۰۰۶) مطرح شد در مورد دیدگاه نتایج، اقدام و کنترل‌های مدیریتی است که تحت چهارچوب انتونی در این مقاله بیان شده است.

این رویکرد به دلایل معتبر توسط نویسندگان مختلف مورد انتقاد قرار گرفت. اوتلی (۱۹۸۰) چگونگی ظهور نظریه اقتضایی و تلاش‌های آگاهانه برای توسعه آن را توضیح می‌دهد اما نتیجه‌گیری می‌کند که گزاره‌های آن از نظر آزمون‌های تجربی بسیار کلی، مبهم و ضعیف هستند. علاوه بر این، هالدمان و لاتس (۲۰۰۲) و سیل (۲۰۰۱) استدلال می‌کنند که فهرست احتمالات و روابط در یک چهارچوب نظری نمی‌تواند جامع در نظر گرفته شود، زیرا شناسایی و در نظر گرفتن تمام عوامل و اثرات ممکن نیست.

به‌طور خلاصه، این رویکرد روش جذابی است چرا که این روش می‌تواند تقریباً تمامی آنچه که در سایر تئوری‌ها نمی‌گنجد را توضیح دهد. با این حال، بررسی نظریه اقتضایی عمدتاً منفی است و فقدان یک چهارچوب کلی برای تجزیه و تحلیل رابطه بین عوامل احتمالی و حسابداری را اعلام می‌کند (چاپمن، ۱۹۹۷).

۴.۲ حسابداری استراتژیک

آخرین جریان فکری که تأثیر مهمی بر حسابداری مدیریت داشته است حسابداری



استراتژیک است. دو مکتب را می‌توان یافت، یکی مکتب سایموندز و چاندلر که به دنبال درک علت و معلول‌ها بودند و دیگری مکتب رابرت کاپلان، توماس جانسون و رابین کوپر که به پیشرفت کنترل بهای تمام‌شده جدید و روش‌ها و ابزارهای تصمیم‌گیری علاقه نشان دادند (پاکستی، ۱۹۹۳). مکتب دوم در حسابداری مدیریت امروزی حضور چشمگیری داشته است، تام جانسون رویکرد مدیریت فعالیت را ترقی داد و آن را به عنوان عنصری حیاتی برای شرکت‌هایی می‌دانست که مدیریت جامع کیفیت و عملیات تولید به‌هنگام را دنبال می‌کردند، در صورتی که باب کاپلان با رابین کوپر رویکرد هزینه‌های معاملاتی را به هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت جامع سیستم‌های مدیریت (جانسون و کاپلان، ۱۹۹۶) و کارت ارزیابی متوازن (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶) و نقشه‌های استراتژیک (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۰؛ آرمیتیج واسکولی، ۲۰۰۶) گسترش دادند.

دیدگاه سنتی حسابداری مدیریت به عنوان تفکراتی تقریباً ثابت و بی‌اثر از استراتژی شرکت است که مورد تردید است. همچنین حسابداری مدیریت شاید برای تمرکز بر توجه اعضای سازمان به تهدیدها و فرصت‌های ارائه شده در محیط در حال تغییر و نامعلوم به‌طور تعاملی توسط مدیریت ارشد مورد استفاده قرار می‌گیرد. (امانوئل، اوتلی و مرچنت، ۱۹۹۰). تناسب کنترل-استراتژی برای پرورش چنین تعهدی به استراتژی فعلی انتظار می‌رود، با این حال، اگر سیستم کنترلی، بسیار نزدیک به استراتژی کنونی باشد، منجر به تعهد بیش از حد می‌شود لذا جلوی مدیریت را برای حرکت به سمت استراتژی جدید در زمانی که مدیر باید این تغییر را انجام دهد می‌گیرد (آنتونی و گوینداراجان، ۲۰۰۷).

اکثر صاحب‌نظران معتقدند که شناخت و تحلیل ساختار هزینه یک بنگاه، کلیدی

برای رشد و توسعه استراتژی‌های موفق است. تحلیل هزینه معمولاً به‌عنوان فرآیند ارزیابی تأثیر مالی گزینه‌های تصمیم‌گیری مدیریت در نظر گرفته می‌شود؛ با این حال، تحلیل هزینه استراتژیک تحلیل هزینه، در بستری گسترده‌تر است، به طوری که عناصر استراتژیک آگاهانه‌تر، واضح‌تر و قاعده‌مندتر هستند (شانک و وینداراجان، ۱۹۸۹). پورتر (۱۹۸۵) ابزار خوبی برای اجرای تحلیل هزینه استراتژیک ایجاد کرد که شامل مراحل زیر است:

۱. زنجیره ارزش بنگاه را تعریف و هزینه‌ها و دارایی‌ها را به فعالیت‌های ارزشی تخصیص داد.
۲. بررسی محرک‌های هزینه‌ای که هر فعالیت ارزشی را تنظیم می‌کند
۳. بررسی احتمالات برای ایجاد مزیت رقابتی پایدار چه از طریق کنترل محرک‌های هزینه و چه با تغییر شکل زنجیره ارزش.

روش‌های جالب دیگر توسط کاپلان و کوپر (۱۹۹۷) ارائه شده است. کاپلان و کوپر سه حوزه عمل مدیریت مبتنی بر فعالیت استراتژیک که شامل: ترکیب محصول و قیمت‌گذاری، روابط فروشندگان و مشتریان و رشد محصول را شناسایی کردند.

با اینکه این جدیدترین نوآوری است ولی در تحقیقات پیشین، مقالات جالبی را می‌توان یافت (دنت، ۱۹۹۰؛ و لنگفیلد-اسمیت، ۱۹۹۷). اولین نوآوری رابطه استراتژی با عملکرد از طریق برنامه‌های پاداش و طراحی کنترل^{۲۷} بود (گوینداراجان و گوپتا، ۱۹۸۵: سیمونز؛ ۱۹۸۷). کارکرد حسابداری مدیریت برای کنترل برنامه‌های استراتژی در مراحل تدوین و اجرا افزایش یافت (شریوگ و استرنمن، ۱۹۸۷؛ گوینداراجن، ۱۹۸۸؛ و سیمونز، ۱۹۹۰). هرچند، برخی نویسندگان ادعا کردند که سیستم کنترل مدیریت فقط برای ارزیابی استراتژی مفید است (گولد و کوپین، ۱۹۹۰؛ پریبل، ۱۹۹۲ و گیتل، ۲۰۰۰).

آخرین نوآوری‌های مهم و مشهور از همان دانشگاه آمریکایی معرفی شد. کاپلان و نورتون (۱۹۹۲، ۱۹۹۳، ۱۹۹۶) کارت ارزیابی متوازن را معرفی کردند و سایمون (۱۹۹۴) و (۲۰۰۰) مدل اهرم‌های کنترل^{۲۸} خود را معرفی کرد. کارت ارزیابی متوازن را می‌توان برای حمایت و تحریک نوآوری، عملیات و فرآیند خدمات پس از فروش مورد استفاده قرار داد. کارت ارزیابی متوازن اهداف مرتبط و چندگانه‌ای را که شرکت‌ها باید برای رقابت براساس توانایی‌های نامشهود و نوآوری خود به‌دست آورند مرتبط می‌کند. یک کارت

ارزیابی متوازن خوب، باید ترکیب مناسبی از پیامدها (شاخص‌های تأخیری) و محرک‌های عملکرد (شاخص‌های پیشرو) باشد، هرچند، کارت ارزیابی متوازن چشم‌انداز عملکرد مالی را حفظ می‌کند، چرا که اقدامات مالی در خلاصه کردن پیامدهای اقتصادی اجرای استراتژی ضروری هستند (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۲، ۱۹۹۳، ۱۹۹۶ و اپستین و مانزونی، ۱۹۹۷). مدل اهرم‌های کنترل، بیان می‌کند که کنترل استراتژی کسب و کار با ترکیب چهار سیستم به‌دست می‌آید که عبارتند از: سیستم‌های اعتقادی، سیستم‌های مرزی، سیستم‌های کنترل تشخیصی و سیستم‌های کنترل تعاملی (سیمونز، ۲۰۰۰).

منجر به استراتژی‌های نوظهور شود (استراتژی به‌عنوان الگوی عمل) می‌دهد. پیشنهاد اصلی سیمونز (۲۰۰۰) بیان می‌کند که استفاده از اهرم‌های کنترل ترغیب‌کننده تعهد به اهداف سازمان، تحت نظر گرفتن محدوده‌ای برای آزمایش و رقابت، هماهنگ‌سازی و نظارت بر اجرای استراتژی‌های امروزه و تحریک و راهنمایی جستجو برای استراتژی‌های آینده است. اگرچه این ابزارها دستاورد مهمی را نشان می‌دهند، ولی بین دانشگاهیان به‌خوبی پذیرفته نشده است (لیپ و سالتربو، ۲۰۰۰).

۳. نقدهایی که توسعه حسابداری مدیریت را شکل دادند

بین دهه ۱۹۶۰ تا اواسط دهه ۱۹۸۰، فاصله بسیار مشخصی بین تحقیقاتی که بر رویه‌های عمل حسابداری مدیریت متمرکز بود و تحقیقاتی که در مجلات معتبر دانشگاهی آمریکا انجام و منتشر می‌شد، وجود داشت. به اعتقاد آرجنتی (۱۹۷۶)، به‌نظر می‌رسد که دهه ۱۹۷۰ عصر تکنیک‌های ساده است و احتمال اجرای جایگزین‌های پیچیده کم بود. کوتس و همکاران (۱۹۸۳) نتیجه گرفتند که به‌نظر شکاف اساسی بین تئوری و رویه‌های عمل وجود دارد. در مطالعه‌ای دیگر گریگوری و پایپر (۱۹۸۳) مدارک اندکی از به‌کارگیری تکنیک‌های

پیچیده برای کنترل موجودی یافتند. در اواسط دهه ۱۹۸۰ این مدل‌سازی ریاضی و اقتصادی محض، در دنیای عمل زمانی که مشخص شد طرفداری و علاقمندی ندارد، منسوخ شد و اصلاح تکنیک‌ها به سطحی پایینی رسیده بود به‌طوری‌که تعداد اندکی از محققان علاقمند بودند؛ در واقع، انگار تنها با خودشان صحبت می‌کردند (پاکستی، ۱۹۹۳). سیستم کنترل برای برآوردن الزامات گزارشگری خارجی (برون سازمانی) طراحی شده است، لیکن کنترل فرآیند در مراکز هزینه را تسهیل نمی‌کند و منجر به هزینه‌های نادرست و تحریف شده برای تک‌تک اقلام هزینه‌های تولید می‌شود. اکنون برخی محققان مطالعه حسابداری مدیریت را در عمل شروع کرده‌اند تا درک بهتری از نقش آن در سازمان به‌دست آورند (اسکاینز، ۱۹۸۵). همه آن‌چه لازمه این است که به اصول اولیه برگردید و برسید چه چیزی منطقی و چه چیزی برای سازمان مهم است (جانسن و کاپلان، ۱۹۸۷).

در طول تاریخ این دو ناهماهنگی، یعنی شکاف بین تئوری و عمل و حسابداری مدیریتی براساس سیستم‌های گزارشگری خارجی، از زوایای مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. پنج نقدی که در تحقیقات یافت شده در رابطه با روابط انسانی،



مدیریت‌گرایی، همسویی هدف، ارتباط‌گم‌شده و تئوری افراطی است (مکینتاش، ۱۹۹۴). هر یک از این نقدها در سطور زیر به‌طور خلاصه معرفی می‌شوند.

بحث روابط انسانی مستقیماً بر نقش تأثیرات افرادی که در سازمان‌ها کار می‌کنند، تمرکز دارد. دیدگاه‌های بسیاری مطرح شد، خصوصاً از درک رو به افزایش از مناسبات اجتماعی بودجه‌بندی و نحوه استفاده متفاوت از اطلاعات حسابداری توسط مافوق‌ها که به زیردستان تأثیر می‌گذارد (مکینتاش، ۱۹۹۴). در اواسط دهه ۱۹۶۰ این بحث به جامعه حسابداری اجازه داد تا کار بر روی رویکردهای رفتاری حسابداری مدیریتی را آغاز کنند.

بحث مدیریت‌گرایی را می‌توان به‌عنوان مجموعه‌ای از ایده‌ها، باورها و ارزش‌ها در نظر گرفت؛ با این پیش‌فرض که مدیران و وظیفه مدیریتی عناصر ضروری سازمان‌های امروزی هستند. سیمون^{۳۹} (۱۹۵۷) در پی استدلال برنارد (۱۹۳۸)، اظهار کرد که تصمیم‌گیری مدیریتی در دل سازمان و مدیریت است اما مدیران به‌عنوان افرادی باید فرض شوند که تصمیم‌گیری می‌کنند. این نقد منجر به به‌وجود آمدن رویکرد فرآیند اطلاعاتی انسان^{۴۰} در اواخر دهه ۱۹۶۰ شد؛ زمانی که تأکید بر فرآیند تصمیم‌گیری تک‌مدیران بود.

بحث همسویی هدف مربوط به شاگردانی چون دین، آنتونی و دیردن از دانشگاه‌های حسابداری مدیریت است. مدیران مراکز مسئولیت تقریباً به‌طور معمول تصمیماتی را برخلاف منافع کلی سازمان اتخاذ می‌کنند ولیکن تصمیمات خود را تحت روش متداول حفظ امتیاز^{۴۱} خوب نشان می‌دهند. (مکینتاش، ۱۹۹۴). تئوری نمایندگی تلاش‌های زیادی را برای طراحی قراردادهای بهینه اختصاص داد، اگرچه این

بحث کمک به درک این نکته می‌کند که همان اصول اساسی نمی‌توانند برای تمام مقاصد استفاده شوند و منجر به افزایش روش‌های مشروط و اصلاحات بیشتر تئوری نمایندگی و هزینه معاملات اقتصادی می‌شوند.

در سال ۱۹۸۲ جنبش ارتباط‌گم‌شده با مقاله رابرت کاپلان آغاز شد. وی اظهار داشت که مشکل عملکرد شرکت‌های تولیدی آمریکا را می‌توان به تکنیک‌ها و شیوه‌های حسابداری مدیریت که با محیط تولیدی امروزی مطابقت ندارد، ربط داد. طرفداران ارتباط‌گم‌شده، مدیریت هزینه استراتژیک را به‌عنوان یک راه‌حل پیشنهاد می‌کنند (مکینتاش، ۱۹۹۴). این بحث آخرین رویکرد استراتژیکی است که به‌طور گسترده توسط متخصصان مورد استفاده قرار می‌گیرد و توسط دانشگاهیان تجزیه و تحلیل می‌شود.

در تلاش برای کم کردن فاصله بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت، مشاورانی که با متخصصان کار می‌کنند، چندین تکنیک حسابداری مدیریت را در طول دهه گذشته توسعه داده‌اند. به‌عنوان مثال، کاهش استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، که توسط کوپر و کاپلان (۱۹۸۸) پیشنهاد شده بود منجر به معرفی هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان‌محور شده است (کاپلان و اندرسون، ۲۰۰۴). همچنین کاپلان و نورتون فلسفه کارت ارزیابی متوازن را برای این که نقشه‌های استراتژیک را شامل شود، توسعه دادند (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۰؛ آرمیتاژ و آسکولی، ۲۰۰۶). موفقیت این نوآوری‌ها موضوع مناسبی برای تحقیقات آینده است.

۴. بحث خواستگاه و سیر تکامل حسابداری مدیریت

جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) استدلال می‌کردند که ۶۰ سال تحقیقات، طرفدار تفکیک هزینه‌ها به اقلام ثابت و متغیر

برای تصمیم‌گیری خوب محصول و کنترل هزینه‌ها بوده است. با این وجود، این مقاله پاسخگوی این سؤال نیست که آیا هزینه‌های ثابت لازم است با هر یک از محصولات در مجموعه کارهای^{۳۲} شرکت پوشش داده شود. آنها متذکر می‌شوند که تحقیقات دانشگاهی بر رویکردهای جالب و پیچیده‌ای برای تجزیه و تحلیل هزینه‌های تک محصول، شرکت‌های تک‌فرآیند متمرکز شده‌اند، در حالی که شرکت‌ها سعی در مدیریت با سیستم‌های قدیمی^{۳۳} در محیط‌هایی داشتند که ارتباط کمی با مدل ساده شده‌ای که محققان برای راحتی تحلیل پژوهشگران در نظر گرفته بودند، داشت. جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) نتیجه‌گیری کردند که کمبود نوآوری در حسابداری مدیریت در دهه‌های اخیر و ناتوانی در پاسخ به تغییرات محیطی منجر به شرایطی در اواسط دهه ۱۹۸۰ شد که بنگاه‌ها از سیستم‌های حسابداری مدیریتی‌ای استفاده می‌کردند که دیگر ارتباطی با محیط تولید رقابتی نداشت. ایزامل و همکاران (۱۹۹۰) گزارش کردند که شیوه‌های کسب‌وکار در دهه‌های بین ۱۸۴۲ و ۱۸۳۲ در آمریکا توسعه یافتند و شامل توسعه شیوه‌های کلیدی انضباطی (انضباطی در هر دو شیوه قدرت و مبتنی بر دانش تخصصی) بودند که برای اولین بار مدیریت با اعداد را ممکن ساختند. آنها استدلال می‌کنند که فعالیت‌های حسابداری مدیریت سنتی مشکل‌ساز بوده‌اند و از همان ابتدا انتظار می‌رفته است که مشکل‌ساز باشد. برخلاف جانسون و کاپلان (۱۹۸۷)، که موقعیتی را به تصویر می‌کشند که در آن حسابداری مدیریت نیازهای کسب‌وکار را برآورده می‌کند، ایزامل و همکاران (۱۹۹۰) استدلال می‌کنند که مشکلات حسابداری مدیریت در آن پنهان شده است و بعید است که یک اصلاح سریع وجود داشته باشد. این استدلال مبتنی بر این نظریه است که مدیریت با اعداد برای اهداف

18- ex ante

به رویدادهای آینده مانند بازده احتمالی یک اوراق بهادار خاص یا بازده یک شرکت اشاره دارد. به معنی «قبل از واقعه» است.

19- Reducing shrinking

20-Banker, Datar and Kerke

21-Accounting performance measures

22-Control System Variable

23-Contingency/control interaction on an outcome variable

24-System Approach to Contingent Control Design

25-Simultaneous Multiple Contingent Factors

26-Subunit interdependence

27-Incentive plans and control design

28- Levers of control

29-Simon

30-Human information processing(HIP)

31-Score Keeping Method

32-repertoire

لیستی یا مجموعه ای از کارهای آماده برای انجام

33-Antiquated systems

34-Traditional/Conventional

35-Chartered Institute of Management Accountants

36-Wholesale changes

منبع:

The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework

مجید حاجتمند: عضو ناپیوسته انجمن

حسابداران خبره مدیریت انگلستان
ACMA, CGMA. دانشجوی دکتری

حسابداری دانشگاه مازنداران

هانای شیراویژن: دانشجوی دکتری

حسابداری دانشگاه مازنداران

وضعیت توسعه حسابداری مدیریت سفارش داد. برومیوچ و بهیمانی (۱۹۸۹) در یافته‌های خود به این نتیجه رسیدند که شواهد و ادله مطرح شده توسط طرفداران تغییرات عمده‌فروشی^{۳۶} در حسابداری مدیریت هنوز برای توجیه چنین تغییراتی یا تغییر سریعتر کافی نیست. متأسفانه، از آن زمان پیشرفت زیادی نشده است. ■

پی نوشت ها:

1-Practices

2-Hierarchical

3-Charter Harrison

4-Diversified and Multi-Activity

5-West Point Military Academy

6-Grading text

7- Written examinations and mathematical marking systems

8- Accountability

9- Relevance lost

واژه «ارتباط گم شده» اولین بار توسط جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) در حسابداری مدیریت مطرح شد.

10- Marginalism

11-Diversified

شرکت‌هایی که چند فعالیت تجاری غیر مرتبط باهمدیگر دارد (مترجم)

12-Multi-activity

13-Du Pont

شرکت صنایع شیمیایی آمریکایی است، که در اوت ۲۰۱۷ در پی ادغام شرکت داو کمیکال و دوپون تأسیس شد.

14-Absolut truth

حقیقت مطلق چیزی است که در همه زمان‌ها و در همه مکان‌ها درست باشد.

15- Medici Family

خاندان مدیچی: خانواده قدرتمند ایتالیایی دوران رنسانس بودند که از قرن پانزدهم تا قرن هجدهم در شهر فلورانس حکومت کردند.

16- Transaction costs

17-Scapens

انضباطی در دانشگاه ظهور کرده‌است و برای ترویج تولید از طریق کاهش هزینه‌ها، بهبود عملکرد یا انگیزه دادن به کارگران در بخش کسب‌وکار توسعه نیافته است. در نتیجه، این امر هرگز نمی‌تواند یک عمل مرتبط در کسب‌وکار، که در یک محیط پویا عمل می‌کند، باشد.

مروری بر تحقیقات پیشین حسابداری مدیریت (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷؛ دوری و همکاران، ۱۹۹۳؛ دوری، ۱۹۹۶، ۲۰۰۰؛ برومیوچ و بهیمانی، ۱۹۸۹، ۱۹۹۴) نشان می‌دهد که انتقادات اصلی رویه‌های عمل حسابداری مدیریت فعلی ممکن است تحت عناوین زیر گروه‌بندی شوند: ■ سیستم‌های «هزینه‌یابی محصول سنتی» اطلاعات گمراه‌کننده‌ای برای اهداف تصمیم‌گیری ارائه می‌دهند. ■ رویه‌های عمل حسابداری مدیریت سنتی/مرسوم^{۳۴} تابع الزامات حسابداری مالی شده‌اند

■ حسابداری مدیریت تقریباً به‌طور کامل بر فعالیت‌های داخلی متمرکز است و توجه نسبتاً کمی به محیط خارجی که کسب‌وکار در آن عمل می‌کند، دارد. ■ عدم برآورده کردن نیازهای تولید و محیط رقابتی امروز؛ اگرچه در توسعه و اجرای نوآوری بین اقتصادهای مرکزی و اقتصادهای نوظهور یک تأخیر وجود دارد اما این نشان می‌دهد که عدم تناسب بین ابزارها و روش‌ها در کشورهای در حال توسعه حاد نیست.

■ ابزارهای حسابداری مدیریت و سیستم‌ها اغلب در اقتصادهای مرکزی توسعه داده شده‌اند اما به‌طور کامل در کشورهای در حال توسعه به‌خصوص توسط شرکت‌های متوسط و شرکت‌های کوچک مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.

به‌علت انتقادات مختلف از رویه عمل حسابداری مدیریت، مؤسسه حسابداران خبره مدیریت^{۳۵} تحقیقی را برای بررسی