

آشنایی با برخی

مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت

عدم توفیق تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت

باقر شمسزاده

کرده‌اند و اجزای حسابداری مدیریت به‌طور یکنواخت تغییر نکرده‌اند. اما دامنه تحقیق ال وسیعتر از تحقیق لیبی و واترهاوس بوده است.

تحقیق دیگری توسط **ویلیامز و سیمین** (Williams and Seaman, 2001) شامل مطالعه سیستم حسابداری مدیریت ۹۱ شرکت از کشور سنگاپور انجام شده است (ابتدا ۲۰۶ شرکت از طریق نمونه‌گیری انتخاب شدند و پس از ارسال و دریافت پرسشنامه‌ها و حذف‌های صورت‌گرفته در نهایت تعداد پرسشنامه‌های قابل مطالعه به ۹۱ مورد بالغ شد). نتایج این تحقیق با کمی تفاوت (به‌علت تفاوت‌های فرهنگی بین کانادا و سنگاپور) یافته‌ها و مدل ارائه شده توسط لیبی و واترهاوس را تأیید می‌کند. برای روشن شدن مطلب ابتدا شیوه و محتوای تحقیق ال شناسایی و سپس علت‌های ناکامی تحقیقات حسابداری مدیریت که توسط زیمرمن عنوان شده است، بررسی می‌شود.

تحقیق ال، تحقیقات تجربی انجام‌شده در محدوده حسابداری مدیریت را بررسی کرده است. پژوهشگران تحقیق جامعه آماری خود را گسترش دادند و تنها به تحقیقات چاپ شده در مجلات حسابداری معتبر بسنده نکردند و

محتوای تحقیقی که توسط **ایتنر و لارکر** (Ittner and Larker, 2001) (از این بعد به اختصار «تحقیق ال» نامیده می‌شود) در زمینه تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت انجام شده استوار کرده است و نگرش‌های آنها را تصدیق می‌کند. آنها دو نگرش کلی ارائه داده‌اند؛ یکی این که «بیشتر تحقیقات تنها به این دلیل که از جانب مطبوعات تجاری مورد توجه قرار گرفته‌اند، بدون این که کمترین کوششی در ارائه مفاهیم نظری کرده باشند انجام شده‌اند» و دیگر این که: «ما با انبوه تحقیقات ضعیفی که منجر به ناشناخته ماندن بسیاری موضوعات مهم تحقیقی شده و درک ما را از موضوعها افزایش نمی‌دهند و بسیاری موضوعها بدون کاوش و بسیاری سؤالها بدون پاسخ مانده‌اند، رو به‌رو هستیم».

نتایج تحقیق ال قبلاً توسط **لیبی و واترهاوس** (Libby and Waterhouse, 1996) در پژوهشی حقیقی که شامل مطالعه حسابداری مدیریت ۲۴ شرکت کانادایی بوده کم و بیش به‌دست آمده‌اند. آنها در این تحقیق به این نتیجه رسیده‌اند که «دانش ما در حوزه حسابداری مدیریت ناچیز است». شواهد نشان داده است که سیستم حسابداری مدیریت این شرکتها تمایل محدودی به تغییر داشته‌اند و در مقابل تغییر مقاومت

جرالد زیمرمن (Jerald Zimmerman) در جایگاه یکی از برجستگان و صاحب‌نظران حسابداری، تحقیقاتی انجام‌شده در حوزه حسابداری مدیریت را به چالش کشیده است. او اعتقاد دارد و استدلال می‌کند که «ادبیات تجربی حسابداری مدیریت نتوانسته است به بدنه دانش این رشته از حسابداری چیزی بیفزاید و ادبیات موضوعی حسابداری مدیریت تنها به توضیح شیوه‌های عمل پرداخته و در ایجاد و آزمون نظریه همچون سایر حوزه‌های تحقیقاتی حسابداری موفق نبوده است». زیمرمن استدلال می‌کند که «بیشتر تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت از نوع استقرایی (توصیفی) هستند که این خود ممکن است به موفق‌نشدن این تحقیقات در ارائه و آزمون نظریه‌ها بینجامد». زیمرمن علاوه بر رویکرد استقرایی به مسئله تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت که ممکن است معلول اطلاعات باشد، عامل‌های دیگری نظیر انگیزه محققان، استفاده از مبانی غیراقتصادی، نبود تئوریهای تجربی قابل آزمون و تأکید حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری به‌جای کنترل را علت‌های دیگر موفق‌نشدن تحقیقات تجربی حسابداری می‌داند.

زیمرمن استنتاج خود را عمدتاً از

تحقیق‌هایی که در مجله‌های حرفه‌ای و مجله‌های غیر از حوزه جغرافیایی آمریکای شمالی چاپ شده است را نیز مورد بررسی قرار دادند. تقریباً بیشتر تحقیق‌های ذکر شده آنهایی هستند که در مجله‌های غیر از آمریکای شمالی چاپ شده‌اند.

چارچوب تحقیق

تحقیق ال از چارچوب مدیریت بر مبنای ارزش^۱ (VBM) برای سازماندهی موضوع ادبیات تحقیقی حسابداری مدیریت استفاده کرده است. این چارچوب به وسیله کاپلند و همکارانش (Copland et al., 1996) اساساً به عنوان رویکردی دستوری^۲ ارائه شده است.

مراحل دستوری این چارچوب به شرح زیر است:

- هدفهای داخلی را که باعث افزایش ارزش حقوق صاحبان سهام می‌شود انتخاب کنید،
- استراتژی و طرحهای سازمانی را برای رسیدن به هدفها برگزینید،
- متغیرهای عملکرد را که باعث خلق ارزش می‌شوند تعیین کنید،
- طرحهای تاکتیکی را ایجاد کنید،
- موفقیت طرحهای تاکتیکی را ارزیابی کنید،
- هدفهای داخلی، استراتژیها، طرحها و سیستمهای کنترلی را ارزیابی و تعدیل کنید.

ماهیت دستوری این رویکرد فاقد توانایی پیش‌بینی و یا شرح پدیده‌های مرتبط با شرکتهاست. مثلاً نمی‌تواند پیش‌بینی کند که چه شرکت‌هایی احتمالاً از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بیشتر استفاده می‌کنند. این رویکرد در حالی که شبیه تئوریهای مختلف است ولی یک تئوری مثبت نیست. همه شرکتها باید از آن پیروی کنند. این شیوه بیشتر برای سازماندهی مشاغل مشاوره‌ای مناسب است.

بیشتر مطالعات انجام شده به وسیله پژوهشگران این تحقیق به تشریح شیوه‌های حسابداری مدیریت نظیر: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۳، ارزش

افزوده اقتصادی^۴ و کارنامه توازن عملیات^۵ و... پرداخته‌اند.

تجزیه و تحلیل ادبیات تجربی حسابداری مدیریت

زیرمن برای مقایسه بین مرجعهای ذکر شده در تحقیق ال با سایر تحقیق‌های انجام شده در این زمینه، مرجعها را به ۸ طبقه به شرح جدول ۱ تقسیم‌بندی نموده است.

در بررسی توزیع مرجعها در تحقیق ال معلوم شده که از مجله‌های پرونق حسابداری متعلق به آمریکای شمالی در مقایسه با سایر تحقیقها ذکر کمتری به میان آمده و بیشتر از مجلات حرفه‌ای نقل قول شده است. تنها ۲۳ درصد از مرجعها در تحقیق ال از مجلات حسابداری پرونق آمریکای شمالی هستند، در حالی که در بقیه تحقیقها ۵۱ درصد از نقل قولها از مجلات پرونق آمریکای شمالی هستند. این کمی فراوانی در تحقیق ال بخشی مربوط به هدف آنها در بهره‌گرفتن از گستره وسیع تحقیق‌های ادبیات موضوعی حسابداری مدیریت بوده است، همچنین این امر ناشی از تعداد کم مقالات چاپ شده در مجلات پرونق حسابداری در آمریکای شمالی است. همچنین ادبیات موضوعی تحقیق‌های حسابداری مدیریت بر رسیه‌های ال فراوانی کمتری از مرجعهای اقتصادی، مالی و آمار در مقایسه با سایر تحقیقها دارد (۹ درصد در مقابل ۲۴ درصد)، زیرا ادبیات

موضوعی تحقیق‌های حسابداری مدیریت در مقایسه با سایر حوزه‌های تحقیق‌های حسابداری کمتر با مسائل اقتصادی سازگار است. کمی نقل قولها از مطالب اقتصادی و مالی مربوط به رویکرد توصیف شیوه‌های عمل است تا آزمون تئوریهایی که اغلب بر اساس اصول اقتصاد و مالی هستند. تنها ۳ درصد از نقل قول‌های تحقیق ال از مجلات مدیریت و

جدول ۱- طبقه‌بندی مرجع‌های مورد استفاده در تحقیق	
پرونق‌ترین مجله‌های حسابداری آمریکای شمالی	
1.	Accounting Review
2.	Contemporary Accounting Research
3.	Journal of Accounting and Economics
4.	Journal of Accounting Research
5.	Review of Accounting Studies
سایر مجله‌های حسابداری	
6.	Accounting Horizons
7.	Academy of Management Accounting
8.	Accounting Organizations and Society
9.	Journal of Accounting, Auditing and Society
10.	Journal of Accounting and Public Policy
11.	Journal of Accounting Literature
12.	Journal of Business, Finance, and Accounting
13.	Journal of Management Accounting Research
14.	Management Accounting Research
مقاله تحقیقی (Working paper)	
تک پژوهش (رساله) (Monograph)	
مجله‌های اقتصادی، مالی و آمار	
15.	American Economic Review
16.	Bell / Rand Journal of Economic
17.	Econometrica
18.	Journal of the American Statistical Association
19.	Journal of Economic Literature
20.	Journal of Finance
21.	Journal of Financial and Economics
22.	Journal of Political Economics
23.	Journal of Public Economics.
24.	Quartrely Journal of Economics
مجله‌های با رویکرد حرفه‌ای	
25.	Accounting and consulting firm publications
26.	AICPA and FASB publications
27.	Financial Analysis Journal
28.	Harvard Business Review
29.	Institute of Management Accountants
30.	Journal of Applied Corporate Finance
مجله‌های مدیریت و استراتژی	
31.	Academy of Management Journal
32.	Journal of Business Strategy
33.	Strategic Management Journal
مجله‌های مالیاتی	
34.	Journal of the American Taxation Association
35.	National Tax Journal

استراتژی است که اینها نیز تئوریهای امور رفتاری را آزمون نمی‌کنند. وقتی نقل قول‌های تحقیق ال با دیگران مقایسه می‌شود معلوم می‌گردد که دیگر تحقیقها بیشتر از مجلات پُرونق امریکای شمالی و همچنین از مجلات مالی، اقتصاد و آمار نقل قول کرده‌اند در حالی که در تحقیقهای ال بیشتر از مجله‌های حرفه‌ای نقل قول شده است.

۴۴ مقاله از تحقیق ال در مجله‌های پُرونق امریکای شمالی چاپ شده‌اند که از این تعداد تنها ۲۴ تحقیق مربوط به مقالات تجربی مدیریتی است. علت چاپ این تعداد کم تحقیق تجربی مدیریتی در مجلات پُرونق حسابداری در آمریکای شمالی کمبود اطلاعات است.

از تحلیل این اطلاعات می‌توان نتیجه گرفت که تحقیقهای تجربی حسابداری مدیریت بیشتر در مجله‌های حرفه‌ای حسابداری و کمتر در مجلات پُرونق حسابداری آمریکای شمالی چاپ شده‌اند. همچنین ادبیات تحقیقهای تجربی حسابداری کمتر به مباحث اقتصاد، مالی و آمار متکی بوده‌اند. تحلیل این فراوانیها با ماهیت توصیفی شیوه‌های عمل ادبیات حسابداری مدیریت ارتباط دارند. بنابراین، این تحقیقها کمتر به خلق و آزمون فرضیه‌های مشتق‌شده از اقتصاد یا مالی منجر شده‌اند.

نقش تئوری در تحقیقهای تجربی

یکی از علت‌هایی که ادبیات تجربی مدیریتی در خلق دانش عاجز بوده این است که هدف ادبیات این حوزه در حسابداری آزمون تئوری نیست. هیچ‌گونه تئوری اقتصادی برای راهبرد تحقیقهای تجربی حسابداری مدیریت ایجاد نشده است. تئوری آنچه را که پژوهش می‌شود توضیح می‌دهد، فرضیه‌های مشتق‌شده را به‌طور تجربی آزمون می‌کند و آنچه را که هنوز مورد پژوهش قرار نگرفته پیش‌بینی می‌کند. همان‌گونه که همپل (Hampel, 1966) می‌گوید، دانش بشری از طریق آزمون منظم فرضیه‌های پیشنهادی توسط

تئوریها اندوخته می‌شود. تئوری ترتیب سازمان‌یافته حقایق را ممکن می‌سازد. آزمون فرضیه‌های مشتق‌شده از تئوری دانش‌اندوزی را میسر می‌سازد. بدین معنی که فرضیه‌های ردشده، تجدیدنظر در تئوریهای اساسی را تقویت می‌کنند. تئوریها به‌دنبال توضیح نظام‌مند قواعد تجربی هستند و عموماً درک عمیق و دقیق پدیده‌های مورد سوال را تقویت می‌کنند. تئوری، دانش و فهم ما را از طریق پیش‌بینی و توضیح پدیده‌هایی که هنگام فرموله کردن تئوری ناشناخته بودند گسترش می‌دهد. تئوری فرضیه‌هایی را توصیه می‌کند که ما را در بررسیهای علمی مربوط به جمع‌آوری اطلاعات کمک می‌کند. همپل می‌گوید: "بدون فرضیه، تجزیه و تحلیل و طبقه‌بندی داده‌ها کورکورانه است".

ساختار تئوری و تحقیق تجربی با یکدیگر همکنشی دارند. همان‌گونه که تئوریها، تحقیق تجربی را برمی‌انگیزند، سبکهای غنی تجربی نیز تئوریها را فعال می‌کنند. حقایق و قواعد تجربی باعث می‌شوند که نظریه‌پردازان آنچه را مورد پژوهش قرار داده‌اند توضیح دهند. به‌علاوه، تئوریها حقایقی را که هنوز ناشناخته مانده پیش‌بینی می‌کنند. زیمرمن در پاسخ به کسانی که می‌گویند بدون اطلاعات ایجاد فرضیه کاری بی‌فایده است می‌گوید: "تجربه‌گرایان ماهر اطلاعاتی را برای آزمون فرضیه‌های مهم کشف خواهند کرد. مخصوصاً این امر امروز با استفاده از اطلاعات متنوع ماشینی و دسترسی به شبکه اطلاع‌رسانی جهانی امکانپذیر است".

حسابداران تجربه‌گرا اغلب اهمیت تئوری را در طراحی تحقیقهای خود دست کم می‌گیرند. به این نکته باید اشاره شود که لزومی ندارد تئوریها بر حسب ریاضیات بیان شوند. عنصر اساسی منطق تجزیه و تحلیل است، اگر چه ریاضیات منطق را دقیقتر و شفافتر می‌سازد. بسیاری از تئوریها غیرریاضی

هستند مثل تئوری بازارهای کارای فاما (Fama, 1965)، تئوری نمایندگیهای جنسن و مک‌لینگ (Jensen and Meckling, 1976)، تئوری شرکتها در مقابل بازار کواش (Coase, 1933) تئوری مقررات استیگلر (Stigler, 1971)، و تئوری انتخاب روشهای حسابداری زیمرمن و واتس (Zimmerman and Watts, 1986, 1978).

علتهای ناکامی تحقیقهای تجربی

حسابداری مدیریت

همان‌گونه که قبلاً گفته شد، زیمرمن شش علت را به‌عنوان علتهای ناکامی ادبیات موضوعی تحقیقهای تجربی حسابداری برای اندوختن یافته‌های نظام‌مند گمانه‌زنی می‌کند که این شش علت عبارتند از:

- کمبود اطلاعات قابل اعتماد و منسجم،
- رویکرد غیرتئوریک ادبیات حسابداری مدیریت،
- تغییر انگیزه‌های محققان،
- چارچوب غیراقتصادی مبانی،
- کمبود تئوریهای تجربی قابل آزمون، و
- تاکید بیشتر روی امر تصمیم‌گیری به‌جای کنترل.

کمبود اطلاعات قابل اعتماد و منسجم

کمبود اطلاعات مناسب یکی از علتهای دیرینه و عمومی ناکامی ادبیات حسابداری مدیریت تجربی است. این حوزه از حسابداری در مقایسه با حسابداری مالی که دارای پرونده‌های کامپیوتری کامپوستات (Compustat)، ادگار (EDGAR)، سی‌آراس‌پی (CRSP)، و آی‌بی‌ئی‌اس (IBES) است قطعاً کمبودهایی دارد. به‌نظر می‌رسد بزرگترین عاملی که باعث شکست و ناکامی تحقیقهای حسابداری مدیریت شده، نبود اطلاعات منسجم درباره فعالیت‌های داخلی شرکتها است. هیچ‌گونه اطلاعات جامعی درباره سیستمهای بودجه‌ای شرکتها، روشهای قیمت‌های انتقالی، سیستمهای حسابداری صنعتی و طرحهای تخصیص هزینه و مانند آنها وجود ندارد.

علتهای این کمبود ممکن است اینها باشد:

- توجه دانشجویان دکتری حسابداری به تحقیق‌هایی جلب شده است که اطلاعات غنی دارند؛ مثل بازارهای سرمایه، مالیات و پاداش جبران خسارت.
- داده‌های تحقیق‌ها از مشکلات کاملاً شناخته‌شده مثل پاسخگویی‌های طرفدارانه مسئولان و تعصب‌های محققان آسیب می‌بیند.
- داده‌های جمع‌آوری شده از شرکت‌هایی که محققان احتمالاً به آنها دسترسی دارند، اغلب نمونه‌ای غیرتصادفی است. مثلاً شرکت‌هایی که مشکل دارند بیشتر مایلند که محققان به اطلاعات آنها دسترسی پیدا کنند تا شرکت‌هایی که موفقتر هستند. زیرا شرکت‌های اخیر از این که شرکت‌های رقیب احتمالاً به اطلاعات اختصاصی آنها دسترسی پیدا کنند نگران هستند. تا حدودی که محققان به اطلاعات اختصاصی دست پیدا کنند، تحقیق آنها تکراری نخواهد بود و می‌توان بینش‌هایی از این اطلاعات به دست آورد.

به‌رحال کلیه تقصیرها را نمی‌شود متوجه کمبود اطلاعات کرد، زیرا علم اقتصاد به‌طور جامعی از عهده سؤالی‌های غیرسنتی برآمده و پیشرفت درخور ملاحظه‌ای در ایجاد اطلاعات استاندارد شده است. نمونه‌های بسیاری در زمینه مسائل غیرسنتی مثل تبعیض، خانواده و آموزش وجود دارد که اقتصاددانان به موفقیت‌های جالبی در این زمینه‌ها دست یافته‌اند.

رویکرد غیرنظری (غیرتئوریک)

از سال ۱۹۸۶ که گردهمایی دانشکده بازرگانی دانشگاه هاروارد با موضوع پژوهش میدانی حسابداری مدیریت برگزار شد، قصد این بود که محققان این رشته اولاً دریابند که شیوه‌های حسابداری مدیریت سازمان‌های واقعی را مستند کنند و دوم این که فرایندی را برگزینند تا روش‌های تحقیق میدانی حسابداری مدیریت با روش‌های منطقی

صورت گیرد. در این راستا رابرت کاپلان (Robert Kaplan) یکی دیگر از صاحب‌نظران برجسته حسابداری، فرایند تحقیقی حسابداری مدیریت را توصیفی می‌پندارد. بدین مفهوم که این فرایند ابتدا بر مطالعات موردی و میدانی تمرکز کند و سپس مدل و تئوری ایجاد نماید. او در آن سالها (دهه ۱۹۸۰) با این که تئوری را در راهنمایی تحقیق تجربی مفید می‌داند اما فرایند تحقیق‌های حسابداری مدیریت را شامل مشاهده و توصیف ذکر می‌کند، بنابراین بیشتر شیوه استقرایی را برای این تحقیق‌ها تجویز می‌کند. اگر چه کاپلان خود معتقد است که حسابداری مدیریت بر خلاف سایر علوم اجتماعی نتوانسته مجموعه نظام‌مندی از دانش حقیقی را اندوخته نماید اما نتیجه‌گیری می‌کند که هنوز برای ایجاد تئوری و آزمون فرضیه‌ها زود است. متأسفانه به نظر می‌رسد فرایند پیشنهادی کاپلان موثر واقع نشده باشد، زیرا پس از گذشت ۱۵ سال از آن زمان و با وجود آن‌بوه تحقیق‌های تجربی توصیفی در حسابداری مدیریت هنوز فرایند تحقیق‌های تجربی حسابداری مدیریت به آزمون فرضیه و ارائه تئوری منجر نشده و محققان در راهروهای شرکت‌ها و کارخانه‌های تولیدی سرگردانند و دنبال حقایق هستند که با فرضیه‌های آزمایشی هدایت نمی‌شوند.

تغییر انگیزه‌های تحقیق

علت دیگری که باعث ناکامی و شکست تحقیق‌های تجربی حسابداری مدیریت در آزمون فرضیه و ارائه تئوری شده، شاید این باشد که محققان این رشته از حسابداری چنین هدف و انگیزه‌ای نداشته باشند. به نظر می‌رسد که محققان انگیزه‌های قویتری در توصیف شیوه‌های عمل حسابداری مدیریت داشته باشند تا ایجاد و آزمون تئوری. دانشکده‌ها اعضای خود را بیشتر ترغیب به تحقیق عملی می‌کنند، بنابراین انگیزه‌های دانشکده‌ها تغییر کرده است. تحقیق‌های عملی بیشتر در مجله‌های عمومی چاپ می‌شود و

بدین طریق آوازه دانشکده‌ها را بین جامعه تجاری بهبود می‌بخشد. مشاوره اعضای هیئت علمی بین شرکت‌های تولیدی نیز حضور دانشگاه‌ها را در مجامع بازرگانی افزایش می‌دهد. اغلب دانشجویان گرایش دارند که فعالیت‌های مشاوره‌ای اعضای هیئت علمی را بیش از فعالیت‌های تحقیقاتی ارزشگذاری کنند، مخصوص تحقیق‌های نظری را. بنابراین دانشکده‌ها انگیزه‌هایی دارند که اعضای هیئت علمی خود را با تحقیق‌های توصیفی ارزیابی کنند و به آنها پاداش دهند و مرتبه علمی آنها را بالا ببرند. **دمسکی و زیمرمن (Demski and Zimmerman, 2000)** اظهار می‌دارند که "خوانندگان مقالات تحقیقی ما دیگر دانشگاهیان نیستند. اکنون دیگر ما تحقیق‌هایی را برای آگاهی دست‌اندرکاران حرفه حسابداری انجام می‌دهیم".

چارچوب‌هایی با مبنای غیراقتصادی

لیزر (Lazer, 2000) اظهار می‌دارد که "علم اقتصاد از مهمترین علوم اجتماعی است. وسعت و دامنه آن ویرای مصرف‌کنندگان، شرکت‌ها و بازارها و دولت به توضیح سایر همکنش‌های اجتماعی تسری یافته و گزینه‌های برای سایر رشته‌هاست (نظیر مالی، حسابداری، حقوق، علوم سیاسی و جامعه‌شناسی). حوزه‌های تحقیقی حسابداری به‌غیر از حسابداری مدیریت (مثل انتخاب شیوه‌های حسابداری، تئوری نمایندگی، بازارهای سرمایه، راهبرد شرکت‌ها، افشای اطلاعات، مالیات، تقریباً روی تئوری‌های مبتنی بر مبنای اقتصادی تکیه می‌کنند".

شواهد تجربی ۴۰ سال گذشته نشان می‌دهد که با استثناهایی، بیشتر تحولات تحقیق‌های حسابداری ریشه مفهومی خود را از اقتصاد گرفته‌اند. تا حدی، تحقیق‌های تجربی حسابداری مدیریت که به آزمون فرضیه‌ها پرداخته‌اند، اغلب تئوری‌هایی با مبنای غیراقتصادی نظیر تئوری انتظار و احتمال را به کار گرفته‌اند. بنابراین در صورتی که فرضیه‌هایی مبتنی بر اقتصاد در

افزودن بر دانش بشری پربارتر از بقیه علوم اجتماعی هستند پس عامل دیگری که باعث کند شدن پیشرفت تحقیق‌های حسابداری مدیریت شده است تکیه آن به تئوریهای مبتنی بر مبنای غیراقتصادی است.

تعداد کم تئوریهای تجربی قابل آزمون

نظریه‌پردازان حسابداری مدیریت در شکست و ناکامی به ایجاد و آزمون فرضیه‌های مشتق شده از تئوریها، همپای تجربه‌گرایان حسابداری مدیریت مقصر بوده‌اند. مقاله‌های مربوط به تئوری حسابداری مدیریت بندرت گامهای بعدی را بر می‌دارند و معانی تجربی تئوری را به مسخره می‌گیرند. در مقاله‌های مربوط به تئوری حسابداری مدیریت کمتر مبحثی تحت عنوان «پیش‌بینی‌های تجربی» مشاهده می‌شود. فرضی تلویحی وجود دارد که نظریه‌پردازان باید مدلها را ایجاد کنند و تجربه‌گرایان باید این مدلها را بگیرند و کاربردهای تجربی را از تئوری استنتاج کنند. تحقیق‌های تجربی حسابداری مدیریت با کیفیت بالا وقتی به‌وجود خواهند آمد که نظریه‌پردازان سعی در خلق مدل‌هایی با پیش‌بینی‌های آزمودنی داشته باشند و کاربرد تجربی مدل‌های خود را مورد بحث قرار دهند.

تاکید حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری به‌جای کنترل

کاملاً واضح است که سیستم‌های حسابداری، قواعد تصمیم‌گیری و کنترل هستند، اما بیشتر تحقیق‌های تجربی حسابداری مدیریت و ادبیات موضوعی این رشته، بر وظیفه تصمیم‌گیری یا برنامه‌ریزی تأکید می‌کنند و تقریباً جنبه کنترلی حسابداری را نادیده می‌گیرند. مثلاً مدیریت کیفیت جامع^۶، مهندسی مجدد^۷، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، تئوری محدودیتها^۸، مدیریت زنجیره ارزش^۹، تولید به‌هنگام^{۱۰} و کارنامه توازن عملیات همه فرض می‌کنند که شرکت‌های وابسته مشتاقانه شیوه جدید را انتخاب خواهند کرد، زیرا این شیوه‌ها تعهد

می‌کنند که ارزش شرکت را به حداکثر برسانند. فرض ادعایی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، این است که اگر هزینه‌های دقیق تولید را در اختیار مدیران قرار دهیم مدیران آنها را می‌پذیرند. این طرز برخورد با مدیران (اگر هزینه‌ها را بدهید آنها می‌پذیرند) باعث نادیده گرفتن نفع شخصی آنها می‌شود، بویژه انتخاب روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باعث ایجاد ضرر و سودهای غیرمنتظره‌ای بین مدیران داخلی می‌گردد، زیرا هزینه‌های تولید بخشی از سیستم‌های کنترل داخلی اغلب شرکتهاست.

باستثنای علاقه‌هایی که بتازگی به روش ارزش افزوده اقتصادی نشان داده می‌شود، مدیران اغلب تکنیک‌هایی را که منافع کارکنان و صاحبان شرکت را تنظیم می‌کنند کنار گذاشته‌اند. این موضوع که نقش حسابداری مدیریت شامل برنامه‌ریزی یعنی بهبود تصمیم‌گیری و همچنین کنترل یعنی کاهش تضادهاست، مورد قبول کارورزان حسابداری مدیریت قرار گرفته است. شاید تحقیق‌ها از نوع تصمیم‌گیری برای دست‌اندرکاران حرفه حسابداری پذیرفتنی باشد. بنابراین محققان انگیزه بیشتری برای انجام این نوع مطالعات دارند. اگر محققان وارد این حوزه فکری شوند که سیستم‌های حسابداری برای امر تصمیم‌گیری به‌کار می‌روند در حالی که در واقع برای کنترل استفاده می‌شوند در این صورت یک عقیده نادرست، به‌طور تلویحی روش‌های جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات آنها را هدایت می‌کند.

نتیجه

تحقیق‌های ال و دیگران نشان داده که ادبیات موضوعی حسابداری مدیریت نتوانسته در خلق و توسعه دانش موفق باشد. این موضوع را که ادبیات تحقیقی حسابداری مدیریت در ایجاد و آزمون نظریه‌ها شکست خورده و صرفاً به توصیف شیوه‌ها روی آورده اغلب صاحب‌نظران حسابداری از جمله زیمرمن، کاپلان و اتلی

(Zimmerman, Kaplan and Otley)

مورد توجه قرار داده‌اند.

مطمئناً ناکامی در ایجاد و آزمون نظریه‌ها در حسابداری مدیریت بیشتر منتسب به دشواریها در به‌دست آوردن اطلاعات مناسب است، اگر چه سایر رشته‌ها (بویژه اقتصاد) بر محدودیت وجود اطلاعات چیره شده‌اند.

پیشرفت در این امر نیازمند همکاری بین تجربه‌گرایان حسابداری مدیریت با نظریه‌پردازان و دست‌اندرکاران حسابداری مدیریت است. نظریه‌پردازان باید در جستجوی الگوهایی باشند که منجر به مفاهیم منسجم گردد و تجربه‌گرایان حسابداری مدیریت نیز باید از کاربرد اطلاعات نامناسب که فرضیه‌ها را آزمون نمی‌کنند یا به‌طور ضعیفی آزمون می‌کنند خودداری نمایند. محققان حسابداری مدیریت احتمالاً با تکیه بر فرضیه‌های اقتصادی بهتر می‌توانند به دانش این رشته بیفزایند. سرانجام این که محققان حسابداری نباید نقش کنترلی حسابداری مدیریت را در تحقیق‌های خود نادیده بگیرند. حسابداران مدیریت تحت عنوان «کنترلر» شناسایی می‌شدند، اگر چه برخی ممکن است وظیفه کنترل را نامناسب بدانند. نادیده گرفتن این وظیفه مهم و شایسته منجر به خلق تئوریهای نادرست می‌شود و دانش ما را افزایش نمی‌دهد.

منابع:

- 1- Williams, John J. & Seaman Alfred E., **Predicting Changes in Management Accounting Systems: National Culture and Industry Effects, Accounting Organizations and Society**, No. 26, 2001, 443-460
- 2- Ittner, C., Larcker, D., **Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective**, Journal of Accounting & Economics, No. 32, 2001, 349-410
- 3- Zimmerman, J., **Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research**, Journal of Accounting & Economics, No. 32, 2001, 411-427

پانوشته‌ها:

- 1- Value-based management
- 2- Normative
- 3- Activity-based costing
- 4- Economic value added
- 5- Balanced Scorecard
- 6- Total quality management
- 7- Re-engineering
- 8- Theory of constraints
- 9- Value chain management
- 10- Just in time