

دنیای در حال تغییر حسابداری مدیریت

تغییرات در اقتصاد امریکا

منشاء بسیاری از تغییرات در نحوه تدریس و عمل حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت، اقتصاد در حال رشد امریکا بود. برای نمونه، اهمیت تولید در اقتصاد امریکا تنزل کرد اما با وجود این کاهش، روشهای تولید دستخوش تغییر شد. براساس داده‌های جمع‌آوری شده توسط دولت، مخارج دستمزد به طور یکنواخت اهمیت خود را از دست داد. مطالب نثریات شناخته شده به ما می‌گوید که اقتصاد امریکا به اقتصادی خدماتی تبدیل خواهد شد. آمار نشان می‌دهد که طی پنجاه سال گذشته کار استخدام به چه وضعی درآمده است. در سالهای ۱۹۴۸ تا ۱۹۹۹ تعداد کارگران در بخشهای تولیدی نسبتاً ثابت ماند، در حالی که در بخشهای غیرتولیدی به طور عمده افزایش یافت. در سال ۱۹۴۸ تعداد افرادی که در خارج از بخش تولیدی کار می‌کردند، تقریباً سه (۲/۸) برابر تعداد شاغلان بخش تولیدی بود. اما در سال ۱۹۹۹ این نسبت به بیش از شش (۶/۵) برابر رسید.

تغییرات در کتابهای درسی

حسابداری بهای تمام شده در روزهای اولیه با امروز بسیار متفاوت است. در کتابهای گذشته به موضوعاتی چون تهیه و ارائه اطلاعات برپایه جزئیات مواد، دستمزد، سربار و گزارشهای تولید، گردآوری و اثبات مخارج، کنترل و مقایسه مخارج (Nicholson and Rohrbach, 1919)، روشهای پرداخت به کارگران (روشهای استاندارد مبتنی بر نرخ و برنامه‌های انگیزشی)،

فهرست حسابهای مورد استفاده در سیستم بهای تمام شده، نمونه مدارک مورد نیاز در این خصوص، روشهای تخصیص سربار، دلایل انواع تخصیص سربار، هزینه یابی استاندارد و گزارش انحرافها (Alford, 1934) می پردازند، اما به عناوینی مانند :

تجزیه و تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت، سود، تجزیه و تحلیل ارزش فعلی، قیمتگذاری انتقالی یا موضوعات عدم تمرکز، حسابداری مسئولیت، گزارشگری قسمت که در کتابهای مدرن حسابداری مدیریت دیده می شود، توجهی نمی شد.

کتابهای امروز حسابداری مدیریت شامل مباحثی از قبیل تصمیمگیریهای مدیران و نظارت آنان بر تصمیمگیریهای انجام شده و استفاده از ارقام حسابداری مانند مخارج، درآمدها و سودها برای ارزیابی عملکرد مدیران و کارکنان آنهاست. بنابراین بسیاری از مدیران داده های حسابداری را برای تصمیمگیری عملیاتی و ارزیابی عملکرد به کار می برند. (Zimmerman 1997)

تغییرات در سازمانهای حرفه ای حسابداری

کتابهای درسی و در نتیجه حرفه حسابداری مدیریت تغییر کرد. سازمان حرفه ای که حسابداران مدیریت اعضای اصلی آن هستند، **انجمن حسابداران مدیریت**، نیز طی زمان گسترش یافت. در سال ۱۹۱۹ **انجمن ملی حسابداران** بهای تمام شده امریکا، تعداد ۳۷ عضو داشت. هدف این سازمان ایجاد انجمنی برای حسابداران صنعتی بود تا تجربیاتشان را در اختیار یکدیگر قرار دهند و مشکلات اعضای خود را حل کنند.

انجمن رشد کرد، به بلوغ رسید و از تأکید صرف بر حسابداری بهای تمام شده به تأکید بر

موضوعات مربوط به کنترل مدیریتی تغییر روش داد. ایجاد سیستمهای رایانه‌ای که در سالهای ۱۹۵۰ آغاز شد، حسابداران را قادر کرد که دامنه وسیعتری از خدمات را به مدیران ارائه کنند. در واقع زمانی که انجمن در سال ۱۹۵۷، به این واقعیت پی برد، کلمه بهای تمام شده را از عنوان خود حذف کرد و به انجمن ملی حسابداران تغییر نام داد. با گسترده شدن وظایف حسابداران از جمله تجزیه و تحلیل مالی و مدیریت مالی، انجمن مجدداً در سال ۱۹۹۱ نامش را به انجمن حسابداران مدیریت تغییر داد. نشریه اصلی انجمن نیز تغییر نام داد. در سال ۱۹۲۵ این نشریه با نام **بولتن انجمن ملی حسابداران بهای تمام شده** انتشار یافت که عمدتاً مقالات اعضا را که به توصیف موضوعاتی از قبیل هزینه‌یابی محصول و بودجه‌بندی می‌پرداختند، چاپ می‌کرد. در سال ۱۹۵۷ نام آن به بولتن انجمن ملی حسابداران تغییر یافت تا تغییر نام انجمن را منعکس کند و در سال 1965 نام آن به حسابداری مدیریت تغییر یافت. در سال ۱۹۹۰ حسابداران مدیریت با کارهای مالی شرکت‌هایشان نیز عجین شدند و از این‌رو حرفه حسابداری مدیریت جهش دیگری کرد و موجب شد که در سال ۱۹۹۹ نام نشریه ماهانه انجمن به **مالیه راهبردی** تغییر یابد.

تغییر در تدریس حسابداری مدیریت

اولین شماره **مجله پژوهش حسابداری مدیریت** مشتمل بر سه مقاله از استادان برجسته

حسابداری مدیریت بود؛ هر سه بر محور این موضوع که حسابداری مدیریت کجا بوده و به کجا خواهد رفت. در این مقاله به دیدگاههای دو تن از این نویسندگان اشاره می‌شود.

آنتونی (R. Anthony, 1983) می‌نویسد که در سالهای ۱۹۳۰ نزدیکترین موضوع به

کتابهای درسی حسابداری مدیریت، کتابهای حسابداری بهای تمام شده بود. او همچنین به تفاوت

بین حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت به صورت زیر اشاره می کند:

"... به طور کلی کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده با ارقام سروکار دارند، در حالی که

حسابداری مدیریت بر مبنای این ادراک است که انسان از ارقام استفاده می کند".

به عقیده آنتونی هدف حسابداری بهای تمام شده، یافتن بهای تمام شده محصولات تولیدی است.

در صورتی که هدف حسابداری مدیریت کمک به مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری

برای اداره سازمانهاست. آنتونی به معرفی عناوینی مانند **مخارج تفاضلی**، قیمتگذاری انتقالی،

ارزش فعلی، **مخارج سرمایه** و **مراکز سود** در رشته حسابداری مدیریت می پردازد.

هورن گرن (Ch. Horngren, 1989) می نویسد که چگونه وقتی در

دانشگاه شیکاگو تدریس می کرده و همکار پروفیسور **واتر (Vatter)** بوده با مخارج تفاضلی

آشنا شده است. او همچنین آمار جالب زیر را ارائه می کند که نشان می دهد چگونه محتوای

کتابهای حسابداری بهای تمام شده تغییر کرده است. براساس نوشته او، تعداد فصلهای کتابهای

حسابداری مدیریت که به ارزیابی کالا اختصاص یافته است (هزینه یابی کالا) از ۷۳ درصد در

سالهای ۵۰ - ۱۹۴۵ به ۴۶ درصد در سالهای ۱۹۷۰ کاهش یافته است؛ تعداد فصلهای مربوط به

کنترل مخارج (بودجه بندی، انحرافات مخارج و غیره) طی این دوره یکسان مانده است، و تعداد

فصلهای اختصاص داده شده به تصمیمگیری مدیریتی (برای نمونه، تصمیمات مربوط به ساخت یا

خرید، تصمیمات قیمت، تجزیه و تحلیل بازده سرمایه و غیره) از ۶ درصد در اوایل این دوره به ۳۳

درصد در سالهای ۱۹۷۰ افزایش یافته است. تغییر بزرگ در موضوع مورد تمرکز کتابهای درسی

حسابداری بهای تمام شده طی این دوره بیست و پنج ساله، همانند تغییرات در انجمن حسابداران

مدیریت بوده است. بررسی هفت کتاب جدید حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که حدود ۳۵ درصد فصلها به عناوین تصمیمگیری اختصاص داده شده است که تقریباً برابر با نسبت این فصول در کتابهای دوره ۱۹۷۰ است. ظاهراً از سالهای ۱۹۷۰ تا به حال کتابها (در قالب محتوای تصمیمگیری) تغییرات کمی داشته‌اند.

به‌طور خلاصه اقتصاد، کتابهای درسی، سازمانهای حرفه‌ای، و موضوع حسابداری مدیریت در حال تغییر است.

نیم قرن آموزش و کاربرد حسابداری مدیریت

روشن است که حسابداری مدیریت در حال رشد است و نگاهی دقیقتر به رویدادهای اصلی پنجاه سال گذشته، کمک می‌کند تا دریابیم که در حال حاضر در کجا هستیم. در این مقاله بحث را با هزینه‌یابی مستقیم که در سالهای ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ به اوج رسید آغاز می‌کنیم. سپس با اشاراتی به تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریت، مطالعه رفتاری، استفاده از تئوری کارگزاری و سرانجام مطالعه اینکه چگونه دنیای واقعی تجارت بر حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد، آن را دنبال می‌کنیم.

هزینه‌یابی مستقیم

بحث هزینه‌یابی مستقیم می‌تواند عمده‌ترین رویداد سالهای ۱۹۵۰ محسوب شود. تعداد مقالات، کتابها و پژوهشهای انتشار یافته در این زمینه از سال ۱۹۵۰ تا ۱۹۶۰ دلیل این ادعاست. براساس ادبیات، تعداد مقاله‌هایی که با عنوان هزینه‌یابی مستقیم در این دهه در امریکا به چاپ رسید، ۱۴۴

مورد بوده است، حال آنکه کمتر از شش مجله حسابداری منتشر می شد.

بحث هزینه یابی مستقیم با انتشار دو مقاله در سالهای 1930 پایه گذاری شد. اولین مقاله مربوط به

هریس (Harris, 1936) بود؛ با این عنوان که **در ماه گذشته چه عایدان شده است؟**

که چگونگی محاسبه سود ویژه را براساس روشهای مختلف هزینه یابی کالا نشان می داد. مقاله

دوم با عنوان **ایراد اغلب صورتهای سود و زیان در چیست؟ نوشته کهل (Kohl,**

1937) بود. او در این مقاله استدلال کرد که تمام مخارج ثابت باید از مخارج محصول خارج

شود.

در دوره هزینه یابی مستقیم، چند تن از حسابداران دو مورد از بهترین نمونه ها، مارپل

(Marple, 1967) و مک فارلند **(McFarland, 1966)** هستند) متذکر شدند که

هزینه یابی مستقیم فرای محاسبه صرف سود خالص، خلق کننده رویکرد کاملی برای حسابداری

مدیریت بر مبنای مفاهیم **مخارج نهایی** و **حسابداری حاشیه فروش** است. از این دیدگاه

کلیه مخارج ثابت براساس قسمتهای مختلف یک واحد تجاری مشخص می شد. اگر شرکتی یکی

از قسمتهایش را حذف می کرد، تمام مخارج ثابت قابل ردیابی به آن قسمت از بین می رفت.

همچنین تمامی درآمدهای ایجاد شده به وسیله آن قسمت کسر می شد تا حاشیه فروش قسمت به

دست آید. این رویکرد موجب می شد که سلسله مراتبی از حاشیه فروش ایجاد شود که براساس

آن قسمتهای نزدیک به رأس سازمان نسبت به قسمتهای نزدیک به کف، مخارج ثابت بیشتری را

به گردن بگیرند؛ همچنین به معنای آن بود که در گزارشهای مدیریت تخصیص مخارج نشان داده

نمی شد.

اولین کتاب حسابداری بهای تمام شده **هورن گرن** (Horngren, 1962)، رویکرد حاشیه فروش را به حسابداری مدیریت ارائه کرد؛ اما بررسی مقالات منتشر شده طی ۲۰ سال گذشته بیانگر آن است که این رویکرد پذیرش وسیعی پیدا نکرد.

تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریت

ریاضیات اندیشه بزرگ بعدی بود که آموزش حسابداری مدیریت را تکان شدیدی داد. در سالهای ۱۹۶۰ **بنیاد فورد** اعتباری برای بالا بردن کیفیت آموزش بازرگانی در امریکا اختصاص داد. هدف یکی از برنامه‌های این بنیاد، تربیت کیفی استادان دانشکده‌های بازرگانی، و علمی‌تر کردن آموزش بازرگانی بود. از آنجا که ریاضیات زبان علم است، به نظر می‌رسید داشتن سواد علمی برای اعضای هیئت علمی بازرگانی مناسب باشد.

این طرز تفکر در تدریس حسابداری مدیریت نیز رسوخ کرد و در سالهای ۱۹۷۰ چندین کتاب درسی حسابداری مدیریت با تأکید شدید بر ریاضیات منتشر شد. این کتابها **مباحث مدلهای کالا، برنامه‌ریزی خطی، تجزیه و تحلیل رگرسیون و تصمیمگیری بیز** را تحت پوشش قرار دادند. نویسندگان در صورت امکان برای حل مسائل از رویکرد ریاضی استفاده

کردند. احتمالاً کتاب **کاپلان** (Kaplan, 1982) با عنوان **حسابداری مدیریت**

پیشرفته که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد، بیانگر آخرین تشویق این دیدگاه حسابداری مدیریت است، زیرا در اولین چاپ این کتاب فقط سه فصل از هفده فصل (فصل دو: الگوهای رفتاری مخارج، فصل سیزده: عدم تمرکز، و فصل شانزده: برنامه‌های غرامت و پاداش مدیران اجرایی)

عاری از هرگونه تذکرات ریاضی بود. در حالی که در چاپ بعدی کتاب (Kaplan &

(Atkinson, 1989) تقریباً تمام مطالب ریاضی ناپدید شد و تأکید عمدتاً بر تصمیمات

مدیریت و ساختار سازمانها قرار گرفت. در واقع در چاپ دوم به وضوح بر مدیران تأکید گردید، حال آنکه در چاپ اول بر تکنیسینهایی که می توانستند با مدل‌های ریاضی کار کنند، تأکید شد.

چاپ سوم کتاب **کاپلان و آت کینسون (Kaplan & Atkinson, 1998)** حتی بیشتر

در مسیر تصمیم‌گیریهای مدیریتی حرکت کرد. در این جلد نه تنها بیشتر به موضوعات

تصمیم‌گیری مدیریت پرداخته شد، بلکه عناوین مرسوم نظیر تخصیص مخارج نیز دارای چاشنی

مدیریتی شد. کتاب که در اولین چاپ شرحی از ابزار ریاضی برای حسابداران بود به کتابی در

ارتباط با اینکه چگونه مدیران برای اداره سازمانهای خود می توانند داده‌های مالی و عملیاتی را

به کار برند، تبدیل شد.

حسابداری رفتاری

مردم به ارقام حسابداری عکس‌العمل نشان می دهند و گروهی از حسابداران مدیریت در سالهای

۱۹۶۰ شروع به مطالعه این موضوع کردند. مقالات پژوهشی زیادی نوشته شد که بیان می کرد

چگونه مردم به ارقام تهیه شده توسط سیستم حسابداری عکس‌العمل نشان می دهند. کاربردی‌ترین

این تحقیقات، موردی بود که با همکاری انجمن ملی حسابداران در ارتباط با مشارکت در فرایند

بودجه‌بندی انجام شد. (Swieringa & Moncurl, 1975) دیدگاه پذیرفته شده در

کتابهای درسی آن زمان در ارتباط با بودجه‌بندی، بیانگر آن بود که هر قدر شرکتها مشارکت

بیشتری در این فرایند داشته باشند، بودجه‌های بهتری تهیه خواهد شد. تحقیقات آنها نشان داد که

در برخی شرایط این موضوع حقیقت دارد؛ اما همچنین نشان داد که در سایر شرایط، مشارکت

فعال در بودجه‌بندی می‌تواند اهداف مدیریت ارشد را خنثی کند و به کل شرکت خسارت وارد نماید.

امروز دانشپژوهان حسابداری هنوز به بررسی تعامل بین مدیر و سیستم حسابداری می‌پردازند؛ اما به نظر می‌رسد که تنها تأثیر این کار بر آنچه ما در دروس حسابداری مدیریت تدریس می‌کنیم این است که در حال حاضر بیشتر کتابهای حسابداری مدیریت اهمیت موضوعات رفتاری را تأیید می‌کنند، در صورتی که متأسفانه بیشتر این تحقیقات به جریان اصلی دروس راه نیافته‌اند.

تئوری کارگزاری

گروه دیگری از پژوهشگران بجای مطالعه بر روی مردم به تجزیه و تحلیل رفتار نمایندگان آنها با استفاده از چارچوب **مالک-کارگزار** می‌پردازند. این پژوهشگران مردم را براساس توابع مطلوبیت آنها مورد مطالعه قرار می‌دهند و به این نکته توجه دارند که افراد در جهت منافع خودشان کار می‌کنند و نه در جهت منافع سازمان. اصطلاح تئوری کارگزاری برای تشریح این رشته از تحقیق به کار می‌رود. این مدل به پژوهشگران اجازه می‌دهد که رفتار مالکان و کارگزاران را براساس قرارداد بین آنها به شیوه ریاضی نشان دهند.

متأسفانه، همانند تحقیقات رفتاری، نتایج تعداد کمی از این پژوهشها در تدریس حسابداری مدیریت در دوره کارشناسی راه یافته، اما موجب شده است که حسابداران مدیریت به اثرات انگیزشی سیستمهای حسابداری مدیریت حساس شوند. البته کاربرد مستقیم تئوری کارگزاری در عملیات واقعی روز به روز سازمان مشکل است. این موضوع بسیار ناامید کننده است زیرا به نظر می‌رسد که مدل دارای ارزشهای زیادی است. شاید به همین دلیل است که پژوهشگران هنوز در

جهت گسترش کاربرد تئوری کارگزاری در حسابداری مدیریت کار می کنند .

در دروس دوره های آموزش تکمیلی، استفاده بیشتری از تئوری کارگزاری می شود، زیرا دانشجویان این دوره ها باید با ابزار کمی که لازمه استفاده از این مدلهاست، تجهیز شوند.

یافته های دنیای واقعی

در اوایل سالهای ۱۹۸۰، حسابداران مدیریت دوباره به سمت دنیای واقعی تجارت جلب شدند تا دریابند که از آزمون عملیات تجاری چه می توانند بیاموزند. برای رایزنی در این زمینه بخش حسابداری مدیریت **انجمن حسابداری آمریکا** سمینارهایی برپا کرد. در نتیجه، تعدادی از پژوهشگران به تحقیق در مورد پدیده حسابداری با استفاده از داده های واقعی پرداختند .

از زمانی که برای اولین بار پروفسور کاپلان پژوهشگرانی را به انجام تحقیق با استفاده از داده های واقعی فرا خواند، تعداد پژوهشگران که به پژوهش در مورد حسابداری مدیریت پرداختند افزایش یافت. در کتابهای درسی هم اشاره به شرکت های واقعی آغاز شد و این کتابها با عطف به داده های واقعی شرکتها به بحث در باره مسایل حسابداری مدیریت پرداختند. سمینار تحقیقاتی سالانه بخش حسابداری مدیریت وابسته به انجمن حسابداری آمریکا، نشست مشترکی با انجمن حسابداران مدیریت برگزار کرد و شرکتها مواردی را که در عمل با آن روبرو بودند، مطرح کردند.

سالهاست مجله **مباحث آموزش حسابداری** مقالاتی به چاپ می رساند و اعضای هیئت علمی می توانند در کار تدریس از آنها استفاده کنند. طی پنج سال گذشته، یازده مقاله در زمینه حسابداری مدیریت به چاپ رسیده است. جالب است بدانید که هشت مورد از این مقالات در

مورد شرکتهای غیرتولیدی بود. ریپیل و همکاران (Rebele et al., 1998) جدولی از عناوین مقالات منتشر شده در پنج مجله آموزش حسابداری از سال ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۷ تهیه کردند. به نظر می رسد که فراخواندن پژوهشگران به ایجاد ارتباط بیشتر بین حسابداری مدیریت با دنیای واقعی، موجب جلب توجه بیشتر به شرکتهای واقعی و مشکلات آنها شده است.

امروز در کجا قرار داریم؟

در حال حاضر به نظر می رسد حسابداران مدیریت در مورد هویت واقعی خود یا رشته حسابداری مدیریت سردرگمند. بعضی از موضوعاتی که در کتابهای درسی فعلی حسابداری مدیریت دیده می شود و در ارتباط با مؤسسات تولیدی جدید است بسیار مشابه اطلاعات کتابهای اولیه بهای تمام شده و تولید است. در زمانی که به نظر می رسد کتابهای حسابداری مدیریت به کشف مجدد

گذشته مشغولند، در مورد کارتهای متوازن نتایج، حسابداری مدیریت راهبردی و

تئوری محدودیتها نیز گفتگو می شد. در نتیجه به نظر می رسد که کتابهای درسی همزمان در جهت گذشته و آینده در حرکتند.

تغییر نام نشریه انجمن حسابداران مدیریت به مالیه راهبردی بیانگر آن است که حسابداران

مدیریت تصور می کنند نیازمند تمثالی جدید هستند. اینکه تمثال جدید چه باید باشد به روشنی

معلوم نیست، اما تحقیق اخیر انجمن حسابداران مدیریت در مورد نوع کار اعضا، روندهای جالبی

را نشان داد. (Russell et al., 1999) براساس نتایج این تحقیق دو مورد از مهمترین وظایف

اعضای انجمن حسابداران مدیریت عبارت از برنامه ریزی راهبردی درازمدت و بهبود بخشیدن به

فرایند کار است. همچنین مهمترین مهارتهای گزارش شده عبارت از مهارتهای رایانه ای /

فناوری / شبکه، نرم افزار حسابداری و تدریس / صحبت کردن و ایجاد ارتباط است. متأسفانه

هیچیک از این عنوانها در کتابهای درسی حسابداری مدیریت دیده نمی شود.

همان طور که اشاره شد، حسابداری مدیریت در حال تغییر عمده ای است. اما از آنجا که ما در

میانه این تغییر قرار داریم دقیقاً متوجه آن نمی شویم. سخنرانان سمینارهای مختلف راجع به تازه

بودن آنچه با آن روبرو هستیم و اینکه چگونه می توانیم از آن استفاده کنیم، سخن رانده اند، اما از

تمام این بحثها موضوع مشترکی به دست نیامده است. اگر از اینهمه سردرگمی و سرو صدا چیزی

حاصل شود، این است که حسابداران مدیریت باید بیاموزند تصمیمگیریهای مدیران را بهتر درک

کنند، زیرا فقط با درک کامل تصمیمهای مدیران می توانند به تجزیه و تحلیل محتوای تصمیمات

مختلف بپردازند. برای ایجاد سیستمهای حسابداری مدیریت کارا، درک استراتژی شرکت، از

اهمیت برخوردار است. سیستم حسابداری مدیریتی که استراتژی شرکت را حمایت می کند،

ارزش آفرین است، حال آنکه سیستمی که استراتژی شرکت را نادیده می گیرد ارزش را نابود

می سازد. هر گاه برای انجام استراتژی شرکت، سیستم حسابداری مدیریت ارزش آفرین اجرا شود،

مستقیماً از تصمیمات مدیر پشتیبانی می کند.

در گذشته نیاز شرکتها به حسابداران به دلیل مهارت آنها در تهیه ارقام برای تجزیه و تحلیل مالی

بود، تا مدیران در تصمیمگیریها از نتایج تجزیه و تحلیل استفاده کنند. اما در حال حاضر کاربرگ

الکترونیکی هر مدیری را قادر می سازد که خود به این ارقام دست یابد. اگر حسابداران مدیریت

مستقیماً در جهت ارزشمند شدن فرایند تصمیمگیری همکاری نکنند، مدیران افراد متخصصی را،

مثلاً در زمینه اقتصاد، استخدام خواهند کرد تا به آنها کمک کنند.

آینده آموزش حسابداری مدیریت

آینده تدریس و کاربرد حسابداری مدیریت با وضعیت فعلی یا گذشته آن متفاوت خواهد بود. در این تغییر، موضوع فناوری یکی از محورهای عمده به شمار می‌رود. همچنین ماهیت تصمیمات مدیریتی با گذشته تفاوت خواهد داشت. در نتیجه حسابداران مدیریت باید از وضعیت ایستای مخارج گرا به وضعیت پویای جریان نقدی گرا تغییر مسیر دهند.

فناوری

فناوری مدیران را قادر می‌سازد آنچه را در گذشته حسابداران برایشان انجام می‌دادند، خودشان انجام دهند. پنجاه سال پیش، مدیران در انجام محاسبات به حسابداران اتکا می‌کردند، زیرا آنها در پردازش ارقام مهارت داشتند. امروز، هر مدیر، رایانه‌ای در مقابل خود دارد و می‌تواند به سرعت به داده‌ها دست یابد و تصمیمگیری کند. دیگر به حسابداران به دلیل مهارتشان در انجام محاسبات، نیازی نیست؛ رایانه این وظیفه را انجام می‌دهد.

در این شرایط، حسابدار فقط با تطبیق خود با تغییرات اطرافش، پایدار خواهد ماند. حسابداران می‌توانند به عنوان مشاور در تجزیه و تحلیل‌های مالی به مدیران کمک کنند تا آنها تصمیمات مستدلی در جهت استفاده از منابع شرکت بگیرند. حسابداران آینده با استفاده از دانش خود در زمینه جمع‌آوری داده‌ها و سیستمهای پردازشی شرکت، به مدیران کمک خواهند کرد تا زمان تجزیه و تحلیل را به حداقل برسانند.

برای گزارشگری، حسابدار مدیریت سیستمهایی طراحی می‌کند که مناسب نیازهای هر مدیر باشد. برای مثال می‌توان سیستمی طراحی کرد که مدیر بدون هیچ کوششی اطلاعات مالی مورد

علاقه خود را دریافت کند؛ یعنی با فشار بر کلید کامپیوتر، آنچه می خواهد در اختیارش قرار گیرد. در این صورت حسابدار مدیریت مهارتهای خود در تشخیص اطلاعات مورد علاقه مدیر را به کار می گیرد و کاربرگی الکترونیکی برای ارائه این اطلاعات به وی ایجاد می کند. البته ایجاد اولین کاربرگ الکترونیکی نیازمند تلاش درخور ملاحظه ای است، اما دفعات بعد کوشش کمی می طلبد. برخی از مدیران به گزارشهای نموداری، بعضی به جدول و گروهی به تجزیه و تحلیل داده ها علاقه مندند. حسابدار مدیریت تمامی این اقلام را برای مدیر فراهم می کند.

پیش بینی می شود که این رویکرد در آینده متداولتر شود و مضامینی برای روش تدریس حسابداری مدیریت داشته باشد. این رویکرد مدرسین را ملزم می کند که دانشجویان را آن گونه تربیت کنند که در طراحی روشهای مختلف ارائه اطلاعات به مدیران مهارت به دست آورند. آنها باید در کلاسهای درس، وقت بیشتری را برای بحث در مورد محاسن و معایب مدل های مختلف ارائه اطلاعات صرف کنند. در تدریس حسابداری مدیریت در آینده، اصول ارائه نموداری داده ها، ارائه به صورت جدول و اینکه چگونه مدیران واقعاً از داده ها استفاده می کنند با اهمیت تر خواهد شد. حسابداران مدیریت باید به گونه ای تعلیم یابند که بیشتر بر استفاده کنندگان سیستم و کمتر بر پردازش داده ها توسط سیستم تأکید کنند.

بر آورد جریانهای نقدی

مدرسان حسابداری مدیریت نیز تغییر روش خواهند داد و به جای تأکید بر تجزیه و تحلیل مخارج بر تجزیه و تحلیل وجه نقد تأکید خواهند کرد. در تجزیه و تحلیل مخارج، بیشتر تصور بر این است که سازمانها با خط تولید با ثبات یا نرخ رشد ثابت در دنیایی ایستا مسکن دارند. این دیدگاه در

مورد سازمانهای بزرگ صحت دارد، اما امروز بسیاری از سازمانها به سرعت در حال رشد هستند؛ در یک چشم بر هم زدن به تولید محصول می پردازند، و به طور دائم ساختار سازمانی خود را تغییر می دهند.

به نظر می رسد تعیین بهای تمام شده محصول در شرکتی که چرخه عمر محصول دوازده ماه است بی ثمر باشد، زیرا بهای تمام شده ارزش کمی برای مدیران دارد. آنها چرا باید نگران بهای تمام شده محصولی باشند که ظرف چند ماه با نوع بعدی یا نوع کاملاً متفاوتی جایگزین می شود؟ مقطع تصمیمگیری قطعی برای چنین محصولاتی، قبل از تولید آنها یعنی زمانی است که مدیران به بررسی راهبرد شرکت و مشتری می پردازند. به عبارت دیگر به جای تصمیم در مورد نگه داشتن

کدام محصول یا کدام مشتری، تصمیم در ارتباط با افزودن کدام محصول یا کدام مشتری گرفته می شود. این تصمیمات شکل آینده شرکت را تعیین می کند. تجزیه و تحلیل مقتضی برای این تصمیمات، تجزیه و تحلیل وجه نقد است که افزایش تمام جریانهای نقدی مرتبط با استراتژیهای مختلف را در نظر می گیرد.

با تجزیه و تحلیل وجه نقد، مدیران بدون نگرانی در مورد صحت مبلغ سربار منظور شده یا مربوط بودن مخارج به تجزیه و تحلیل، تمام عوامل مؤثر بر جریانهای نقدی را بررسی می کنند. همچنین این تجزیه و تحلیل از تصمیماتی مانند انتخاب مشتری پشتیبانی می کند. حسابدار مدیریت به مدیران کمک می کند که به ارزیابی جریانهای نقدی مرتبط با مشتریان مختلف پردازند و با استفاده از نتایج تعیین کنند که کدام مشتری به جمع مشتریان شرکت افزوده یا از آن کاسته شود. آنها با این تجزیه و تحلیل به مدیران کمک می کنند که تأثیر جریانهای نقدی ناشی از تغییر

مشتریان را مشخص کنند. تجزیه و تحلیل جریان نقدی، تأکید بر تأثیر اقتصادی تغییر مشتری را برای حسابداران و نیز مشتریان آسان می کند.

نتیجه گیری

دوران استفاده از گره طناب و لوحهای سفالین به سر آمده است. امروز در تمام دنیا از رایانه استفاده می شود. دنیای حسابداری مدیریت نیز در حال تغییر است و نتیجه می شود که روش و محتوای تدریس باید تعدیل گردد؛ اگرچه بانگاهی به فهرست مندرجات بعضی از کتابهای حسابداری مدیریت اخیر در می یابیم که نیازمند تغییر بیشتر هستیم. شاید عناوین مطرح شده در بسیاری از این کتابها قبل از گسترش رایانه، مناسب دانشجویانی بود که قصد داشتند حسابدار مستقل شوند، اما برای دانشجویانی که تربیت می شوند تا تصمیمگیری مدیران مدرن را پشتیبانی کنند، از ارزش کمی برخوردار است. بعلاوه، کتابها عناوینی را پوشش می دهند که از نظر حسابداران جالب است، به جای اینکه از دید مدیران با اهمیت باشد. برای مثال حسابداران مخارج محصول را محاسبه می کنند، اما مدیران به ارزیابی انتخاب مشتری و ارزش مشتری می پردازند؛ حسابداران مخارج را تخصیص می دهند، و مدیران نگران راهبردهای رقابتی هستند؛ حسابداران به تهیه بودجه و انحرافات مخارج می پردازند، اما مدیران کوشش می کنند عملیات مدرن و روان شود. ما نیز اگر می خواهیم درسهای حسابداری مدیریت به مدیران آینده مربوط باشد، باید به جای اینکه دروسی ارائه کنیم که از نظر حسابداران جالب است، دروسی را عرضه کنیم که موضوعات راهبردی پیش روی مدیران را مخاطب قرار دهد.

دکتر ویدا مجتهدزاده: عضو هیات علمی دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)

پانوشتها:

- Cost-Volume-Profit (C. V. P) Analysis
- Present-Value Analysis
- Transfer Pricing
- Decentralization issues
- Responsibility Accounting
- Segment Reporting
- Institute of Management Accountants (IMA)
- National Association of Cost Accountants (NACA)
- National Association of Accountants (NAA)
- National Association of Cost Accountants Bulletin
- National Association of Accountants Bulletin
- Management Accounting
- Strategic Finance
- Journal of Management Accounting Research (JMAR)
- Differential Costs
- Cost of Capital
- Profit Centers
- Direct Costing
- Marginal Cost

- Contribution Accounting
- Ford Foundation
- Inventory Models
- Linear Programming
- Regression Analysis
- Bayesian Decision Making
- Behavioral Accounting
- Agency Theory
- Principal - Agent
- American Accounting Association
- Issues in Accounting Education
- Balanced Score Cards
- Strategic Cost Management
- Theory of Constraints

زاده ماخذ فصلنامه حسابر س - دکتر مجتهد