2-1- مقدمه

بر اثر تحولات پدید آمده که به طور عمده ناشی از تشدید رقابت، افزایش مخاطرات بنگاه و توسعه فنآوری اطلاعات است، ساختار، شکل و شمایل سازمانی و شرکت ها نیز تغییر یافته است . نبود تمرکز، مسئولیت سپاری وسیع به نیرو ها، کاهش لایه های سازمانی، کار گروهی و سازمان های فرا وظیفه ای را می توان به عنوان نمونه و الگوی مناسب با تحولات جدید در فضای کسب و کار برشمرد. حسابداری مدیریت که مسئولیت تهیه و ارایه اطلاعات و گزارش های سودمند و مؤثر به مدیریت درون سازمانی برای تصمیم گیری های روزانه و دستیابی به فرصت های رقابتی و تضمین پایداری در عرصه رقابت را بر عهده دارد، نمی تواند بدون توجه به این تغییر و تحولات نقش و وظیفه خود را به خوبی ایفا کند (نمازی، 1386).

2-2- حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزشهای فرهنگی را که برای به‌دست‌آوردن هدفهای استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند.

در این تعریف از حسابداری مدیریت چهار عقیده کلیدی گنجانده شده است. این عقیده‌ها شامل: ماهیت، محدوده، هدف و شاخصهای حسابداری است.
1ـ حسابداری مدیریت، از نظر ماهیت، یک فرآیند اندازه‌گیری است.
2ـ محدوده حسابداری مدیریت شامل اطلاعات عملیاتی مانند نقص یا کمبود واحدهای تولیدشده است.
3ـ هدف از حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به‌منظور رسیدن به هدفهای استراتژیک کلیدی تعیین شده است.
4ـ اطلاعات مناسب در حسابداری مدیریت سه شاخص بارز دارند:
شاخص فنی: بالا بردن درک پدیده اندازه‌گیری و گردآوری اطلاعات مربوط برای تصمیمهای استراتژیک،
شاخص رفتاری: تشویق و ترغیب اعمالی که با هدفهای استراتژیک سازمان سازگارند،
شاخص فرهنگی: حمایت و یا خلق یک رشته ارزشهای فرهنگی تقسیم شده در یک سازمان.
این تعریف از حسابداری مدیریت شامل بعضی عقایدی است که با دیگر تعریفها در این حوزه فرق می‌کند. مثلاً انجمن حسابداران مدیریت (IMA) به‌عنوان مجمعی حرفه‌ای، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می‌کند:
"حسابداری مدیریت عبارت است از فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیتهای سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه".
حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه گزارشهای مالی برای گروه های غیرمدیریتی همانند سهامداران، بستانکاران، اعتباردهندگان و صاحبنظران مالی است (سلمانی، 1388).
مقایسه تعریف انجمن حسابداران مدیریت با تعریفی که در این مقاله استفاده شد چند اختلاف اصلی را آشکار می‌سازد:
تعریف انجمن حسابداران مدیریت به‌شدت بر آنچه حسابداری مدیریت انجام می‌دهد متمرکز است. اما تعریف ارائه شده در این مقاله بر هدف فعالیتها که همانا دستیابی و حفظ هدفهای استراتژیک است، تأکید دارد.
تعریف انجمن حسابداران مدیریت تنها شامل اطلاعات مالی می‌شود در حالی‌که در تعریف ارائه شده در این مقاله علاوه بر اطلاعات مالی، اطلاعات عملیاتی نیز مورد تأکید قرار گرفته است. در صورتی‌که مؤسسه‌ای قصد دستیابی به مزیت رقابتی و حفظ آن را داشته باشد هر دو گروه از اطلاعات پیشگفته برای مؤسسه پراهمیت و حساس است.
 در تعریف انجمن حسابداران مدیریت، بخشی از حسابداری مدیریت شامل گزارشهای غیرمدیریتی برای مقاصد مالیاتی است. البته این نیز وظیفه مدیریت است، اما این گزارشها نه‌تنها باید قوانین و احکام قرارداده شده را تأیید کنند بلکه باید نوعی اطلاعات استراتژیک را که مورد نیاز مدیریت است نیز فراهم آورند.
 سرانجام تعریف انجمن حسابداران مدیریت درمورد شاخصه‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مسکوت می‌ماند. در حالی‌که در تعریف ارائه شده در این مقاله، شناخت ثابتی از شاخصه‌های حسابداری مدیریت ارائه می‌شود (ایمانی و رضایی، 1388).
**طبیعت و محدوده‌های حسابداری مدیریت**
سیستمهای حسابداری مدیریت نتایج اندازه‌گیریهای مالی وغیرمالی فعالیتهای عملیاتی را گزارش می‌کنند. این سیستمها همچنین به پروژه‌ها و طرحهای عملیاتی آینده نیز کمک می‌دهند. یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام‌شده محصول و اندازه‌گیری تحویل تولیدات بموقع است. این اقلام دونوع از انواع اندازه‌گیری است که حسابداری مدیریت با آن سروکار دارد.
بهای تمام‌شده مثالی است از اندازه‌گیری که در اصطلاحات مالی بیان می‌شود، در حالی‌که تحویل بموقع مثالی است از اندازه‌گیری عملیاتی.
آموزش تولیدکنندگان برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری، گزارش، تفسیر و ارائه این اطلاعات به مدیران، موضوع حسابداری مدیریت است.
روشهای اندازه‌گیری مختلفی برای پدیده‌ها وجود دارد. برای مثال بهای تمام‌شده محصول یا توانایی سودآوری آن را به چندین روش می‌توان محاسبه کرد. به همین ترتیب کیفیت را نیز می‌توان با استفاده از تنوع روشها اندازه گرفت.
هر عملیات مالی و غیرمالیِ درخور اندازه‌گیری ممکن است تحت شرایط خاصی مفید و سودمند باشد. درک روشهای چندگانه اندازه‌گیری و دانستن زمان و چگونگی استفاده از‌ آنها قسمت اصلی مطالعه حسابداری مدیریت است.
هدف اساسی حسابداری مدیریت کمک به سازمان به‌منظور به‌دست آوردن اصول استراتژیک آن سازمان است. فراهم آوردن این اصول ، نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می‌کند.
استراتژی راهی است که به‌کمک آن، شرکت خود را از دیگر رقیبان متمایز می‌سازد و جایگاه خود را پیدا می‌کند.
امتیازات رقابتی برروی سه بُعد کیفیت، زمان و بهای تمام‌شده یا هزینه استوار است.
مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام‌شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را درنظر می‌گیرند.
برای راضی نگه‌داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به‌صورت همزمان روی سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می‌دهند.
کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را دربر می‌گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات‌دهی این امکانات مانند خدمات پس‌از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به‌وسیله یک سازمان است.
 بهای تمام‌شده یا هزینه، شامل منابع مصرف‌شده به‌وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت‌کننده آنها مانند عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام‌شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه‌کننده تا خدمات‌دهی بعداز فروش و مصرف‌کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به‌وجود می‌آورند می‌باشد. با این تعبیر بهای تمام‌شده مشتریان شامل بهای تمام‌شده حمایت‌کننده و مصرف‌کننده محصول است، که این معمولاً بهای تمام‌شده مالکیت نامیده‌ می‌شود.
زمان یعنی مدتی‌که طول می‌کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز ، محصول را در دسترس مشتری قرار دهد، یا مدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل‌کردن حلقه فعالیتها نظیر شروع تا پایان تولید می‌شود.
حسابداری مدیریت در ذات خود، هدف نیست، بلکه وسیله مهمی است برای به‌دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان.

حسابداری مدیریت برای تحکیم نقش فعالیتهایش در استراتژی سازمان باید به فراهم آوردن اطلاعات مربوط به سه اصل استراتژیک کیفیت، هزینه و زمان کمک کند. این اطلاعات شامل:
1ـ جمع‌آوری اطلاعات از فعالیتهای روزانه مدیران که با اصول استراتژیک سازمان مرتبط است،
2ـ افزایش توانایی مدیران برای تأثیرگذاری در تمام عملیات اقتصادی انجام شده به‌منظور کسب اصول استراتژیک سازمان یا به‌عبارت دیگر افزایش میزان تأثیرگذاری مدیران در مجموعه عملیات مرتبط با مشتریان، عرضه‌کنندگان و فروشندگان در جهت استراتژیهای سازمان، و
3ـ فراهم‌آوردن دیدگاهی وسیع از استراتژیها و فعالیتهای سازمان است.

برقراری ارتباط بین فعالیتهای روزانه هر فرد در سازمان با موضوعهای استراتژی مدون‌شده از اهمیت خاصی برخوردار است.
یک شرکت کامپیوتری در ایالات متحد بر خود می‌بالید که در استراتژی‌اش چنان ارتباطی ایجاد کرده که هر کسی در هر سطحی در سازمان از هدفهای شرکت با خبر است. بعضی از منتقدان و شکاکان که از بیرون به شرکت نگاه می‌کردند تصمیم گرفتند که از این ادعا امتحان به‌عمل آورند. آنها از یک نظافتچی که در آن شرکت کار می‌کرد در مورد شغلش و ارتباط آن با هدفهای سازمان سؤال کردند. نظافتچی پاسخ داد که: "هدف سازمان ما کاهش بهای تمام‌شده محصولات است. بخشی از بهای تمام‌شده محصولات ما را هزینه انبارداری مواد و قطعات تشکیل داده است. ما اخیراً شیوه‌مان را به‌روش نگهداری محصولات به‌صورت آنی و بموقع که باعث کاهش هزینه‌های انبار می‌شود تغییر داده‌ایم. این بدان معنی است که عرضه‌کنندگان ما محصولاتشان را هر دو ساعت به ما تحویل می‌دهند. اگر من محل این بارگیری را قبل از اینکه محموله‌های بعدی برسند تمیز نکنم ما نمی‌توانیم تحویل را بموقع انجام دهیم و این‌کار روند و برنامه تولید را به‌تعویق می‌اندازد و در نهایت مجدداً باعث افزایش بهای تمام‌شده محصولات می‌شود. همچنین با این‌کار می‌توانیم باعث ایجاد ارزش افزوده برای عرضه‌کنندگان شویم".
ارتباط موفق به نظافتچی اجازه داده بود که فعالیتهای روزانه‌اش را با استراتژی سازمان پیوند دهد، و این‌کار او را تشویق می‌کرد که به‌شیوه‌ای رفتار کند تا به کارش معنی ببخشد. او در واقع شخص مهمی در کامل کردن و به انجام رساندن موضوعی مرتبط با اصول استراتژیک سازمان شمرده می‌شد.
به این ترتیب حسابداری مدیریت به مدیران کمک می‌کند تا دربارة رئوس مثلث استراتژیک یعنی کیفیت، هزینه و زمان اطلاعات مورد نیاز را فراهم و منتشر کنند (ایزدی نیا، 1385).
اطلاعات حسابداری مدیریت به مدیر کمک می‌کند که اهداف کیفیتی را از طریق اندازه‌گیری منابع صرف‌شده برای پیشگیری از نواقص احتمالی تولیدات، هزینه بازسازی تولیدات ناقص، هزینه انجام تعمیرات و نگهداری تجهیزات، فرصتهای از دست رفته فروش به‌دلیل نبود کیفیت محصولات و سرمایه‌گذاری جدید برای افزایش کیفیت محصول مشخص کند و به تحلیل تأثیرات هزینه‌های کیفیت بر سود برسد.
مثالهایی از اطلاعاتی که به مدیران کمک می‌کند تا مفاهیم استراتژیک مدیریت بهای تمام‌شده را دریابند عبارتند از اطلاعات منابع صرف‌شده برای تولید محصولات درطی یک دوره زمانی، اندازه‌گیری منابع صرف‌شده برای اجرای سایر فعالیتها در طی یک دوره زمانی، تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر در بهای تمام‌شده، تجزیه و تحلیل سودآوری محصولات، تجزیه وتحلیل ساختاری قیمت عرضه‌کنندگان و مقایسه قیمتهایشان با قیمتهای سایر رقیبان.
حسابداری مدیریت همچنین برای کمک به درک اصل دیگر استراتژیک یعنی زمان با استفاده از معیارهای اندازه‌گیری گزارشهایی مثل فرصتهای از دست رفته فروش به‌علت تأخیر در تولید، هزینه‌های ناشی از تاخیر مواد از جانب عرضه‌کنندگان، مقایسه فروش محصولات جدید در مقابل محصولات قدیم، زمان پاسخگویی به سفارشهای مشتریان و میزان ظرفیتهای در دسترس استفاده نشده به‌دلیل تولید محصولات جدید را تهیه می‌کند.
حسابداری مدیریت باید با فراهم آوردن اطلاعات برای توسعه شرکتها به تمرکز مدیریت به فراسوی مرزهای سازمانی کمک کند. برخی از مثالها از نوع اطلاعات حسابداری مدیریت که مورد نیاز شرکتهای درحال توسعه است عبارتند از انتظارات مشتریان از امکانات و قیمتها، تأثیر فعالیتهای مدیران بر بهای تمام‌شده کالاهای تأمین‌شده، هزینه‌های بازاریابی توسط واسطه‌های فروش و درصد توزیع بهای تمام‌شده بین عوامل داخلی و خارجی سازمان (بردبار و عارف منش، 1388).

2-3- معرفی برخی از مهم ترین تکنیک های حسابداری مدیریت

**هزينه يابي بر مبنای فعاليت:**

در شبکه‌های سنتی هزینه یابی ، بر حجم تولید و واحدهای محصولات تأکید می شود و هم‌چنین فرض می شود که محصولات منابع را مصرف می کنند. در هزینه یابی بر مبنای فعالیت استدلال بر این است که تولید محصولات مستلزم انجام فعالیت‌هایی است و فعالیت‌ها مصرف کننده منابع اند و محصولات فعالیت ها را مصرف می کنند. بنابراین ، در هزینه یابی بر مبنای فعالیت ابتدا هزینه های سربار به فعالیت‌ها تخصیص داده می شود (انباشت هزینه ها تحت عنوان مخزن هزینه ها ) و سپس هزینه های تخصیص یافته به فعالیت‌ها بر اساس عاملی تحت عنوان محرک هزینه ، به محصولات یا خطوط تولید تخصیص می یابد. در هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، فعالیت‌های عمده در فرأیند تولید به چهار طبقه سطح واحد محصول ،سطح دسته محصول ، سطح پشتیبانی محصول ، و سطح کارخانه تفکیک می شود.

**مديريت هزينه يابي بر مبنای فعاليت:**

نمونه مدیریت هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، مجموعه دانستنی هایی است که مدیریت فعالیت ها را کانون توجه قرار می دهد تا مسیر بهبود ارزش دریافت شده توسط مشتریان و همچنین منافع حاصل از ارائه محصولات یا خدمات را پیدا و ارائه کند.

ABC هزینه فعالیت های مربوط به خدمات و محصولات را اندازه گیری می کند و یک روش حسابداری صنعتی برای تعیین بهای تمام شده دقیق محصولات یا خدمات است، مدیریت بر مبنای فعالیت رابطه بین هزینه های انجام شده با اهداف شرکت را مشخص می کند و یکی از فنون مدیریت هزینه است که انتظار می رود باعث افزایش سودآوری شرکت شود. با استفاده از نرم افزار ERP می توان شبکه ABCوABM را به آسانی تلفیق کرد به طوری که مقایسهABCوABM نشان می دهد که ABC جزیی از ABM است و مدیریت بر مبنای فعالیت بر مدیریت فعالیت ها برای کاهش بهای تمام شده تمرکز دارد. و هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر ایجاد ارتباط بین هزینه های سربار و فعالیت ها تأکید می کند.

**بودجه بندی بر مبنای فعاليت:**

بودجه بندی بر مبنای فعالیت ، فرآیند تهیه بودجه است که بر هزینه فعالیت‌ها یا محرک‌های هزینه مرتبط با عملیات، تأکید و تمرکز دارد. بودجه بندی بر مبنای فعالیت ،هزینه ها را با توجه به محرک‌های هزینه که منتج از هزینه یابی بر مبنای فعالیت است ،بر حسب مخزن هزینه ها تفکیک می کند. بنابراین، بودجه بندی بر مبنای فعالیت با تفکیک بودجه هزینه ها به مخازن متشابه هزینه ها ،نظیر فعالیت‌های سطح واحد محصول ، دسته محصول،سطح پشتیبانی محصول و سطح کارخانه ،شروع می شود. معیار لازم برای منظور کردن هزینه در یک مخزن هزینه آن است که هزینه های آن مخزن متناسب با تغییرات در سطح فعالیت مربوط ،تغییر می کند. در واقع بودجه بندی بر مبنای فعالیت ،حسابداری بر مبنای فعالیت معکوس است و آن را می توان در انتهای حسابداری بر مبنای فعالیت، شروع کرد. این نوع بودجه بندی نوین بر مبنای رابطه علیت بین رفتار هزینه ها و مصرف منابع است.

**زنجيره ارزش:**

در تفکر مبتنی بر ارزش، خلق ارزش در زنجیره ارزش محقق می شود. بنابراین شناخت زنجیره مزبور را ضروری و با اهمیت می سازد. ایده زنجیره ارزش بر رویکرد فرایندی به سازمان مبتنی است که در آن شرکت های تولیدی ( یا خدماتی) مانند یک فرآیند شامل ورودی، پردازش و خروجی، مورد توجه قرار می گیرند. زنجیره ارزش به توصیف فعالیت های درون و اطراف یک شرکت پرداخته و آنرا در یک تجزیه و تحلیل مربوط به مزیت های رقابتی شرکت به کار می بندد. از این رو از روش شبکه اتیک برای تعیین فعالیت هایی که موجب ارزش افزوده برای محصول می شوند بهره می گیرد.

**هزينه يابي هدف:**

هدف اصلی هزینه یابی هدف، تعیین بهای تمام شده محصول جدید قبل از عرضه به بازار است. هزینه یابی هدف به طراحی محصول و فرآیندهای تولید محصولات اشاره دارد. طبق این رویکرد، طراحی محصول و فرآیند های تولید آن باید به گونه ای باشد که در نهایت محصول با هزینه ای تولید شود که در صورت فروش آن با قیمت برآوردی بازار، سود موردنظر مدیریت عاید شرکت شود. این قیمت برآوردی را، قیمت هدف، حاشیه سود موردنظر، حاشیه سود هدف و هزینه ای که در آن حد باید تولید محصول صورت گیرد، هزینه هدف گویند.

**هزينه يابي كيفيت:**

هزینه یابی کیفیت، روش هزینه یابی مبتنی بر فرآیند است که به لحاظ مفهومی به دنبال سنجش و ایجاد تعادل بین هزینه های پیش‌گیرانه و هزینه های تضمین کیفیت در برابر هزینه های بدی کیفیت و ضایعات و نارضایتی مشتری است. در این روش که درون شبکه حســابداری مالی و صنعتی ایجاد می شود هزینه های انجام فعالیت‌ها با دیدگاه میزان تأثیر آن‌ها بر کیفیت، دسته بندی و مقایسه می شوند.

**تحلیل انحرافات:**

انحراف عملکرد از بودجه عبارتست از فاصله بین بودجه و هزینه های قطعی شده در طی مدت زمان معین.

واحدهای تولیدی یا عملیاتی و یا دستگاه اجرایی هر سازمان مستقیما مسئول اجرای برنامه ها و پروژه های مصوب هستند. ضمنا این واحدهای اجرایی هستند که در مراحل اولیه پروژه ها و برنامه ها فوریت و حق تقدم هر یک و نیز بودجه لازم برای اجرای آنها را به سازمان پیشنهاد می کنند. آنچه در این میان ایجاد مشکل می کند عدم دقت کافی از طرف واحدهای اجرایی و واحدهای تابعه آنها در زمینه فوق می باشد. در این صورت بودجه حتی اگر هم بسیار خوب تهیه و تنظیم شده باشد در مرحله اجرا با مشکلات غیر قابل جبرانی مواجه می شود. برخی از این مشکلات ریشه در مسایل قانونی و برخی مربوط به ساختار اداری و ضوابط مالی و عملیاتی، اقتصادی، برنامه ریزی نیروی انسانی و بالاخره کنترل ها می باشد.

تحقیقات مختلف دلایل گوناگونی را برای انحراف عملکرد از بودجه ذکر کردند. در تحقیقی دلیل انحراف عملکرد از بودجه مصوب به 3 دسته تقسیم شد: (بختیاری و همکاران، 1385).

موانع ساختاری: شامل بکارگیری روش بودجه ریزی سنتی، کمبود نقدینگی در بخش های سرمایه ای، عدم حضور دستگاه نظارتی قوی، عدم وجود یک سیستم جامع مالی قوی، عدم ثبات اقتصادی کشور و عدم استفاده از سیستم بازخور اطلاعات.

موانع زمینه ای (محیطی): شامل عدم ابلاغ به موقع قوانین و دستورالعمل ها، عدم ضمانت اجرایی قوی برای مواد قانونی، وجود مشکلات حقوقی در خصوص مالکیت دارائی ها و تأسیسات، عدم اجرای دقیق قوانین و مقررات سازمان مدیریت و برنامه ریزی و عدم اجرای دقیق قوانین مربوط به سازمان تأمین اجتماعی و بیمه بازنشستگان.

موانع رفتاری: شامل دیدگاه مدیران ارشد در خصوص اجرای دقیق بودجه های مصوب، عدم تخصص فنی و دانش کارکنان داخل سازمان، عدم استفاده از سیستم های اطلاعات و میزان تعهد کارکنان به اهداف سازمان

موانع ساختاری در بیشتر مطالعات داخل کشور به عنوان دلیل انحراف عملکرد از بودجه آمده است. بعضی مطالعات عوامل دیگری را به آن اضافه کردند. در مطالعه ای دیگر دلایل انحراف به 3 دسته تقسیم شد:

موانع قانونی: شامل دست و پاگیر بودن قوانین محاسبات عمومی و قانون بودجه، عدم ضمانت اجرایی قوی برای مواد قانونی و وجود مشکلات حقوقی.

موانع ساختاری: شامل عدم ثبات اقتصادی، بکارگیری روش بودجه ریزی متداول، کمبود نقدینگی و عدم حضور دستگاه نظارتی قوی.

موانع انسانی: شامل عدم تخصص و دانش کافی عوامل انسانی درون و برون سازمانی، عدم استفاده از سیستم بازخور اطلاعات و عدم کارشناسی صحیح پروژه ها .

اختلاف فاحش بین ارقام عملکرد بودجه از ارقام پیش بینی شده، نشانه ای از عدم وجود ارتباط منسجم و یکپارچه بین برنامه ریزی و بودجه ریزی است. عدم وجود این ارتباط در نظام تصمیم گیری مالی سازمان اختلال ایجاد می کند، به نحوی که سازمان ها در نهایت قادر نیستند به بعضی اهداف خود در مدیریت اقتصادی دست یابند (بختیاری و همکاران، 1385).

بودجه سالانه كل كشور به ترتيبي كه در قانون مقرر مي شود از طرف دولت تهيه و براي رسيدگي و تصويب به مجلس شوراي اسلامي تسليم مي گردد. هرگونه تغيير در ارقام بودجه نيز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود. اين اصل به روشني دو نهاد دولت و مجلس را دخيل در بودجه مصوب كشور معرفي كرده است؛ يكي دولت به عنوان تهيه كننده لايحه و ديگري مجلس به عنوان رسيدگي كننده و تصويب كننده آن.

تنموزهی[[1]](#footnote-2) (2009) نشان داد که از مهم ترین خصوصیات یک سیستم کنترل خوب می توان به وابستگی به زمان، انعطاف پذیر بودن، شرایط اقتصاد، قابل فهم بودن و پذیرش بوسیله اعضا می باشد. همچنین وی بیان کرد که دوره بودجه، استراتژی شرکت، عوامل محدود کننده، اساس بودجه و بودجه برنامه و بودجه مسئولیت باید در چارچوب بودجه بندب رعایت شود. همچنین عوامل اصلی انحراف بودجه از عملکرد باید شناخته و مورد آنالیز قرار گیرد.

   استدلال نهفته در پشت اين اصل هم كاملامشخص است چراكه فلسفه تشكيل حكومت، اداره جامعه است به نحوي كه هم از استقلال و تماميت ارضي آن در مقابل بيگانگان صيانت شود و هم آرامش، امنيت و زندگي مسالمت آميز شهروندان تامين و تنظيم گردد و هم ضمن تامين نيازها و مطالبات قانوني شهروندان در عرصه هاي مختلف اقتصادي، سياسي، فرهنگي و اجتماعي، بستر لازم براي رشد و توسعه همگام، متوازن و پايدار جامعه در همه زمينه ها فراهم شود و اين همه هزينه هاي هنگفتي را طلب مي كند كه دولت به عنوان اداره كننده جامعه بايد طرق تامين درآمدها به وسيله منابع عمومي مانند ثروت هاي ملي و اخذ ماليات را مشخص كرده و نحوه هزينه كردن اين درآمدها را براي سال آينده، به طور دقيق در لايحه بودجه به نحوي كه درآمدها و هزينه ها دقيقا با هم برابري كند تعيين كرده و براي رسيدگي و تصويب به مجلس بفرستند تا نمايندگان مجلس به عنوان نمايندگان ملت كه هم نمايندگي جامعه را در بيان درخواست ها و مطالباتشان از حاكميت به عهده دارند و هم بايد تبلور حاكميت مردم بر سرنوشت اجتماعي و سياسي خودشان باشند، نظارت كامل بر اين امر داشته باشد كه هم نحوه تامين درآمد دولت و هم كيفيت هزينه آن با خواست جامعه مطابقت دارد.

در سال 1389 در ایران در ميان دستگاه هاي اجرايي ; وزارت امور اقتصادي و دارايي و وزارت کشور بيشترين انحراف بودجه اي را داشتند. در ميان شرکت ها نيز بيشترين انحراف هاي مالي در حوزه نفت و بانک ها بوده است. از علت های این انحراف در حوزه نفت کسري تراز گاز، اختلاف ميان وزارت نفت و خزانه براي تسويه حساب سالانه، واريز نشدن درآمدهاي ميعانات گازي و پرداخت هاي غيرمجوزدار به اشخاص حقيقي و حقوقي عنوان شده است.

ابادمی و سوکیفان[[2]](#footnote-3) (2009) گزارش کردند که تجربه کشوری مثل نیجریه، انطباق عملکرد با بودجه مصوب کمتر از 50 درصد می باشد. این مطلب ضرورت مراکز و اتاق هایی برای بررسی انحراف و یا فساد های اداری و غیر اداری را پررنگ تر می کند. این مقاله به الگوهای توسعه اقتصادی در نیجریه نظری می اندازد، همچنین به انحرافان و کسری های بودجه هم نگاهی دارد که از آن برای کاهش فقر کاربردهایی را بیرون می کشد. بودجه بندی با چارچوب هزینه کوتاه مدت عمومی با توجه خاص به هزینه بر پایه فعالیت در آنجا در حال آزمایش می باشد.

در اواخر دهه اول قرن بیست و یکم انحراف و كسري بودجه موجب افزايش هزينه هاي مربوط به فعاليتهاي تجاري و بازرگاني و افزايش ريسك سرمايه در بسیاری از کشورهای اروپایی شده است. اين مساله موجب كاهش شديد اعتماد سرمايه گذاران بين المللي نسبت به اقتصاد اروپا شد. شركتهاي اروپايي هم اكنون براي انجام فعاليتهاي تجاري و اقتصادي با چالشهاي زيادي روبرو هستند . دشواري دستيابي به منابع مالي افزايش ريسك سرمايه گذاري و افزايش هزينه فعاليتهاي تجاري مهمترين چالشها و تهديدات شركتهاي اروپايي به شمار می رود که ناشی از انحراف و کسری بودجه می باشد.

بین[[3]](#footnote-4) (2010) گزارش کرد که در بخش علت های بوجود آمدن انحرافات در بودجه، عواملی همچون عوامل فردی همچون عدم تخصص، مشکلات قانونی و بودجه ریزی غیر اصولی از مهم ترین علت ها بوده است.

**سيستم مديريت وجوه نقد**
در محدودة فعاليتهاي حوزه مالي مؤسسات و سازمانهاي مختلف ، عمليات مربوط به وجوه نقد و اعتبارات و مديريت آن از جايگاه ويژه و تعيين كننده اي برخوردار گشته است. بطوريكه مديريت منابع و وجوه نقد را از يكسو به عنوان مبرمترين مسأله سطوح عالي مديريت و از سوي ديگر به عنوان مركز ثقل و حلقة محوري اتصال و ارتباط حوزه هاي عملياتي گوناگون قرار داده است.
كنترل ثبت عمليات دريافت و پرداخت و اطمينان از صحت آنها ، اطلاع لحظه اي از تنگناهاي مالي و نقاط بحراني ، ميزان اتكاء به اعتبارات مالي و اسنادي، پيش بيني منابع و مصارف آتي و آناليز گردش وجوه نقدكه ازعمده ترين ودرعين حال پردغدغه ترين مؤلفه هاي ذهني مديريت هر سازمان بشمار مي رود ، با راهكارهاي منعكس در سيستم حاضر امكان پذير مي باشد.
سيستم مكانيزة مديريت منابع و وجوه نقد بعنوان يكي ديگر از حلقه هاي بهم پيوسته سيستمهاي يكپارچه برآنست تا با ثبت واقعي و بموقع عمليات مالي و اسنادي و قابليت بكارگيري تجربه متراكم مديران مالي سازمانها از طريق مشخصه هاي پايه اطلاعاتي بتواند پاسخگوي نيازها و سياستهاي كلان اشاره شده باشد و با برقراري ارتباط پيوسته با سيستم حسابداري مالي نقش اساسي خود را در بروز نگهداري اطلاعات كنترلي مالي و مديريت منابع به نحو مطلوب ايفاء نمايد (ایزدی نیا، 1385).

**ارزیابی عملکرد:**
عبارت از مقایسه و تحلیل شیوه ها و روش های انجام فعالیت های واحد اقتصادی با اهداف و استراتژی از پیش تعیین شده است.
دراغلب موارد، گروه حسابرسان عملکرد مدیریت، می توانند متناسب با ماهیت و اهمیت موضوع پیشنهادهای خاص ارائه کنند. چنانچه در سایر موارد و حوزه های مورد حسابرسی عملیاتی بررسی های عمیق تر و گسترده تری نیاز باشد، گروه حسابرسان مدیریت می توانند دلایل نیاز به انجام بررسی های بیشتر ارائه کنند.

امروزه در بسیاری از کشور ها، اعضا ء مجامع عمومی، هیأت مدیره، صاحبان صنایع و مدیران ارشد واحد های قتصادی و... همواره خواستار دریافت گزارش ارزیابی عملکرد و مشاوره مستقل در زمینه حسابرسی مدیریت هستند، چرا که آنان علاوه بر وظیفه مباشرت، از درجه بالای پاسخگویی و مسئولیت پذیری برخوردارند. مسئولان اجرایی واحد های اقتصادی حتی ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل تصور نکنند، اما اغلب بر این باورند که یک بررسی بی طرفانه و ارائه پیشنهاد های عملی از آن می تواند اثرات مثبت برای واحد اقتصادی آنان ایجاد کند.
به طور کلی به منظور انجام یک بررسی کامل مقدماتی در حسابرسی عملکرد مدیریت موارد زیر بایستی رعایت شود، شناخت تاریخچه واحد اقتصادی، (عملکرد گذشته و چشم انداز آینده)، اهداف، استراتژی ها، تصمیم های عملیاتی و برنامه های اجرایی واحد اقتصادی، محدودیت ها و امکانات واحد اقتصادی، منابع کمی و کیفی واحد اقتصادی، فعالیت های عملیاتی و غیرعملیاتی واحد اقتصادی، روش های نوین مدیریتی و کنترل های کمی و کیفی واحد اقتصادی، ریسک های حسابرسی عملکرد مدیریت و سایر اطلاعات مرتبط با ارزیابی عملکرد مدیریت.

سازمانها در رویارویی با پدیده‌هایی چون رقابت جهانی و تغییرات سریع فناوری، به‌طور فزاینده‌ای بر بهبود روشهای اندازه‌گیری عملکرد سازمانی تأکید می‌کنند. سیستم اندازه‌گیری یک شرکت، تأثیرات مهمی بر رفتار کارکنان آن شرکت به‌جا می‌گذارد. تأکید بیش از حد بر معیارهای کوتاه مدت برای سنجش عملکرد سازمان، همچون سودهای گزارش‌شده برای دوره‌های سه‌ماهه، در نهایت منجر به کاهش ارزش سازمان خواهد شد، زیرا رفتار مدیران را به‌سمتی سوق می‌دهد که از سرمایه‌گذاری در فرصتهایی که منافع درازمدت و پایدار برای سازمان به‌همراه دارد، بپرهیزند و عمدتاً هدفهای کوتاه مدت اما غیرمستمر را دنبال کنند. به‌عنوان مثال سرمایه‌گذاری در منابع انسانی ممکن است در کوتاه مدت باعث کاهش سود شود اما منافع بالقوه درازمدت و پایداری را برای سازمان به‌همراه خواهد داشت.

2-4- انواع تئوریها در حسابداری مدیریت
پژوهش و نحوه عمل در حسابداری مدیریت وابسته به دو گونه تئوری است. تئوریهایی که به وسیله جامعه پژوهشی، تئوری نامیده شده، اساساً از سایر علوم گرفته شده و فاقد ویژگیهایی است که آنها را در حسابداری مدیریت منحصر به فرد می­سازد. تئوریهایی هم که در حال حاضر فاقد ویژگی تئوری­ است، می­کوشد تا چگونگی کاربرد حسابداری مدیریت در تحصیل و کسب عملکرد بهتر را تشریح کند. در ادامه به این تئوریها اشاره می­شود.
تئوریهای برخوردار از ویژگیهای یک تئوری
طبق نظرات لا‌فت و شیلدز(2003) ، در پژوهشهای حسابداری مدیریت، برخی مطالب منتشر شده مربوط به حسابداری مدیریت، توسط برخی از تئوریها تشریح شده است. به طور معمول حسابداری مدیریت شامل متغییرهای مستقل و وابسته است اما به تمام زنجیره علت و معلول اشاره نمی­شود. این تئوریها در تشریح عوامل، اثرات و تنوع روابط متقابل حسابداری مدیریت مبتنی بر زمینه­های اقتصادی، تئوریهای سازمانی، جامعه­شناسی و روانشناسی است. ما به این تئوریها و مباحث پیرامونی که توسط آنها تشریح می­شوند، نیازمندیم. اما سه نگرانی عمده نسبت به تئوریهای یادشده در حسابداری مدیریت وجود دارد.نخست اینکه هیچیک از این تئوریها بدانگونه نیست که بتوان بین تئوری حسابداری مدیریت و سایر تئوریها تمایز قائل شد. این تئوریها پیرامون حسابداری مدیریت بوده و خاص تئوری حسابداری مدیریت نیست. تئوریهای حسابداری مدیریت همچنانکه مجله­های معتبر پژوهشی دانشگاهی تشخیص داده­اند، به واسطه پرس و جو و پرسش و پاسخ تعیین شده­است. پژوهشگران، تئوری نمایندگی، تئوری اقتصاد اطلاعات، تئوری ساختار، تئوری سیستم-کاربر، تئوری هدفگذاری و تعداد بیشماری از سایر تئوریها را به کار میبرند تا به تشریح منافع حسابداری مدیریت بپردازند. گاهی به نظر می­رسد، آنچه مفید است از طریق تئوریهای از پیش تعیین شده و نه پدیده مورد نظر در حسابداری، تعیین شده است. به بیان دیگر تئوریهای مشابه را می­توان حتی در تشریح موضوعهایی غیر از حسابداری مدیریت نیز به­کار برد. در ادامه به این مسئله نیز می­پردازیم که نیاز به تئوری حسابداری مدیریت وجود دارد، اما به این معنی نیست که نیازی به تفسیرهای ارائه شده و بینش منتج از سایر تئوریها وجود ندارد. بحث این است که به هر دو آنها نیاز وجود دارد.
دومین نگرانی، ماهیت ابرتئوری برخی از تئوری­های مورد استفاده است. مشکل اصلی این است که نمی­توان این تئوریها را تحریف کرد و یا حتی طرحها و موضوعهایی را بر اساس آن ایجاد کرد که تحریف­پذیر یا ابطال­پذیر باشند.
نگرانی عمده، ناشی از فقدان تصویری روشن از تئوریهایی است که بهترین تفسیرها را از اشکال متعدد حسابداری مدیریت و نتایج آنها در شرایط و چارچوب خاص زمانی فراهم آورد. از آنجا که موضوعهای پیرامون حسابداری مدیریت درک نمی­شود، یافتن سرنخهایی جهت چگونگی به­کارگیری حسابداری مدیریت، موضوعیت نمی­یابد. ممکن است گفته شود که این مسئله صرفاً ناشی از فقدان اندوخته کافی از دانش است که متناسب با رشد و بلوغ رشته مرتفع خواهد شد. اما در این زمینه تردید وجود دارد زیرا به ندرت کوششهایی در جهت ارائه نقاط ضعف و قوت تئوریهای مختلف در یک مطالعه واحد مشاهده می­شود. به نظر می­رسد پژوهشگران حسابداری به یک تئوری خاص در هر زمان معتقدند و تلاش زیادی در جهت تعدیل و یا توسعه بیشتر تئوریهای اقتباسی به کار گرفته شده نمی­کنند. اگر به دنبال توسعه تئوریها نباشیم، از هرگونه اقتباس از تئوریهای مختلف به این علت استفاده می­کنیم تا به تفسیر و تشریح بهتر موضوعهای «مورد علاقه و منفعت خود» دست یابیم و در این صورت امید زیادی به پیشرفت در زمینه تئوریهای حسابداری مدیریت وجود ندارد. نمی­توان با راه­حل پیشنهادی زیمرمن مبنی بر تکیه صرف بر تئوریهای اقتصادی موافق بود. افزون بر این، قدرت تبیین و پیش بینی تئوریهای مختلف، نیازمند ارزیابی تئوریهاست تا توسعه یافته، تعدیل و ترکیب شوند و قدرت تبیین آنها در زمینه حسابداری مدیریت افزایش یابد.
تئوریهایی که موقعیت یک تئوری را ندارند:
در حسابداری مدیریت تعدادی تئوریهای هنجاری یا سازه­هایی نیز وجود دارد که این تئوریها شامل جریان وجوه نقد تنزیل شده برای بودجه­بندی سرمایه­ای، هزینه­یابی برمبنای فعالیت برای تخصیص سربار، ارزیابی متوازن برای طراحی سیستم کنترل، چارچوب هزینه­یابی کیفیت در مدیریت و کاهش هزینه­های کیفیت و چارچوب مدیریت بر مبنای ارزش در هدایت تصمیم گیری و کنترل در تضمین (اطمینان بخشی) بازده سهامداران است. از دید پژوهشگران دانشگاهی، این موارد، تئوری به­شمار نمی­آید اگرچه این تئوریها بیان می­کند که باید برخی چیزها را چگونه و چرا انجام دهیم. زیمرمن (2001) این مسئله را به شکل زیر مطرح کرده است: " تا زمانیکه مدیریت بر مبنای ارزش شبیه تئوریهای دیگر باشد، یک تئوری اثباتی محسوب نمی­شود، زیرا پدیدههای مرتبط با واحد تجاری را تشریح و پیشبینی نمی­کند" حتی اگر با تئوری اثباتی مورد نظر وی موافق باشیم، نظر وی مبنی بر اینکه مدیریت بر مبنای ارزش پدیده های مرتبط با واحد تجاری را تشریح و پیش بینی نمی­کند، پذیرفتنی نیست. می­توان استدلا‌ل کرد که هدف مدیریت بر مبنای ارزش، تشریح عملکرد شرکت در قالب بازده سهامداران است. توجه به مراحل 6 گانه مدیریتی در پژوهش ایتنر و لا‌رکر (2001)، زیمرمن(2001) و پژوهشهای دیگر، مشخص می­کند که چرا عملکرد یک شرکت نسبت به شرکتهای مشابه بهتر است و چرا عملکرد یک شرکت در طول زمان بهبود می­یابد. از چنین استدلا‌لی می توان در جهت پیش بینی استفاده کرد. نظر زیمرمن در این مورد که چنین تئوریهایی با این فرض که شرکتها از آن پیروی، و پژوهشهای قدرتمندی هم در حال حاضر از آن پشتیبانی و یا محدودیتهای آن را ارائه کنند، پذیرفتنی است. در این صورت، تئوری پالایش و در پاره­ای موارد رد می­شود. اما براستی در چه شرایطی این مراحل اجرا می­شود؟ آیا تمام این مراحل با موفقیت روبه­رو می­شود؟ شرط لازم و کافی برای اینکه مدیریت برمبنای ارزش، منجر به عملکرد بهتر شود چیست؟ زیمرمن همچنین در مقابله با تئوری مدیریت بر مبنای ارزش، نمونه هایی را مطرح میسازد که تئوری قادر به پیش بینی آن نیست، مثلا‌ً اینکه چه شرکتهایی از هزینه­یابی برمبنای فعالیت به احتمال زیاد استفاده می­کنند و یا از کدام طرح پاداشدهی در شرکت استفاده می­شود.
معلوم نیست که زیمرمن چه انتظاری از تئوری دارد، اما به نظر می­رسد که وی انتظار دارد یک تئوری ساده وجود داشته باشد که در عین حال همه چیز را تشریح کند. ممکن است به یک تئوری نیاز داشته باشیم تا علت هزینه­یابی بر مبنای فعالیت توسط شرکتها را تشریح کند و نیز تئوری دیگری که مراحل مدیریتی برای ایجاد افزایش ارزش را نشان دهد. هر دو این تئوریها ممکن است مبتنی بر تئوریهای اقتصادی باشند اما باید توجه داشت که حتی در اقتصاد، تئوریهای مختلفی برای تشریح پدیده­های گوناگون وجود دارد.
واتز و زیمرمن (1986) تمایزی آشکار میان تئوری اثباتی و هنجاری قائل می­شوند. تئوری در نظر ایشان منجر به دستورعمل و تجویز رویه­های حسابداری نمی­شود. به اعتقاد آنها تجویز وابسته به ویژگیهای یک هدف و کارکرد آن است. اعتقاد بر این است که میتوان یک تئوری حسابداری مدیریت داشت که در جهت بیشینه ساختن ارزش، تعادل اجتماعی، ثبات محیطی و غیره عمل کند. پژوهش در حسابداری مدیریت در صورتی غنیتر می­شود که پژوهشگران آشکارا یک موضوع و تابع (کارکرد) آن موضوع را در نظر بگیرند و تفسیر و تئوریهایی در تأیید آن موضوع ایجاد کنند.
نمونه دیگری از مباحث جدید در حسابداری مدیریت، یعنی هزینه­یابی بر مبنای فعالیت را در نظر بگیرید. طرفداران آن معتقدند که مدلهای سنتی و ساده حسابداری صنعتی به عملکرد ضعیفی منجر می­شود. این گروه نشان دادندکه­تخصیص سربار براساس حجم محصولات به انحراف هزینه­های تولید و در نتیجه تصمیمهای اشتباه منتهی می­گردد. بنابراین آنها سازوکار ایجاد این مکانیزم ضعیف را تشریح کردند. آنها پیشنهاد کردند که تخصیص هزینه به جای تکیه بر حجم و ظرفیت تولید، بر مبنای رابطه علت و معلولی انجام شود. ممکن است تصور شود که در هزینه­یابی بر مبنای فعالیت در جایگاه یک تئوری حسابداری مدیریت، به وسیله ردیابی فرایندهای تخصیص هزینه، حسابداری اطلا‌عات مفیدتری را برای تصمیمگیری مدیریت فراهم می­کند و تصمیمگیری دقیقتر به عملکرد بهتر منجر می­شود. بنابراین، تئوری هزینه­یابی بر مبنای فعالیت تشریح می­کند که حسابداری، جهت دستیابی به عملکرد بهتر چگونه عمل کند و چرا منجر به اطمینان از عملکرد بهتر می­شود. حتی در شکل هنجاری آن، تئوری ادعا کرد که هزینه­یابی برمبنای فعالیت سودمند است و انحرافات هزینه­یابی را در سازمانهای دارای تولیدات متعدد، فرأیند پیچیده تولید و دارای سهم بالایی از هزینه­های سربار، رفع می­کند. پژوهش حسابداری مدیریت با تمام محدودیتهایی که داشته، بینش مفید و سودمندی را ارائه کرده است. براساس پژوهش، ممکن است پیش بینی شود که شرکتها به احتمال زیاد هزینه­یابی برمبنای فعالیت را اجرا می­کنند، همچنان که زیمرمن انتظار داشته است.
اعتقاد بر این است که تلا‌ش برای ایجاد هویت علمی جهت حسابداری مدیریت به واسطه اقتباس از سایر زمینه­ها، حسابداران را با بحران هویت روبرو کرده است. ریتر و ویلیامز (2002) نیز کم و بیش همین موضوع را در حسابداری مالی مطرح کرده­اند. تئوری منحصر به فردی در حسابداری مدیریت که در حال حاضر به وسیله مجامع پژوهش بین المللی،علمی تلقی شود وجود ندارد.
چرا مجامع دانشگاهی حسابداری مدیریت نمی­توانند به فعالیت مبتنی بر تئوریهای حسابداری مدیریت افتخار کنند؟ عوامل متعددی وجود دارد که بین حسابداران و اقتصاددانان از یک طرف و تئوریهای سازمان از طرف دیگر تمایز قائل می­شود. این بدان معنا نیست که حسابداران باید این تئوریها را به همین شکل بپذیرند و دنبال کنند. بلکه لازم است تا دامنه تئوریها مشخص شود و تئوریهای جدید توسعه یابند تا نیازهای گروههای جامعه به یک علم کاربردی، شبیه حسابداری مدیریت برآورده شود و توسعه جامعه که سازمانها بخشی از آن هستند، تسهیل گردد.
مرکز تئوری حسابداری مدیریت
تاکنون موضوع بحث این بود که تئوری حسابداری مدیریت باید در استنتاج رهنمودهایی برای به­کارگیری، سودمند و به گونه­ای منحصر به فرد باشد. اما مرکز این تئوری چه چیز باید باشد؟ از دیدگاه مدیریتی پاسخ بسیار آسان و روشن است. اول آنکه تئوری باید شامل احکامی باشد که بگوید کدامیک از «روشهای کنترلی و حسابداری»، «چگونه» و در «چه شرایطی» باید به­کار گرفته شوند. با روشهای کنترلی و حسابداری نمی­توان بکارگیری هزینه­یابی برمبنای فعالیت، ارزیابی متوازن، مدیریت برمبنای ارزش یا سایر تئوریهای هنجاری موجود را به عنوان هدف برگزید. «روشهای کنترلی و روشهای حسابداری» ممکن است به برخی طبقه­بندیهای متداول به­کار رفته مانند اتکاء بر ارزیابی عملکرد مالی، ارزیابی عملکرد غیرمالی یا هر دو، اتکاء بر کنترلهای فنی، اجتماعی - آرمانی یا هر دو، استفاده از رویکردهای ساده و پیچیده تخصیص هزینه و غیره اشاره کند. «چگونگی» ممکن است به کاربرد این سیستمها از راه تشخیص، اثر متقابل، کاربرد آنها به عنوان پیش­زمینه در سایر روشها، کاربرد آنها در سطوح بالایی، میانی و پایینی سلسله مراتب سازمانی و رسمی، موضوعهای سیاسی، عوامل اقتصادی، عوامل شخصی، عوامل تاریخی و غیره باشد. کلمه «باید» در تعریف بالا به وجود یک ارتباط الزامی با نحوه عمل اشاره دارد. ممکن است عملکرد در شرایط مختلف، به اشکال گوناگون تعریف شود. عملکرد صحیح برای سازمانهای دولتی احتمالاً به شکل متفاوتی نسبت به عملکرد سازمانهای بخش خصوصی تعریف می­شود.
ادعا بر این است که تئوری حسابداری مدیریت باید شامل مجموعه­ای از قضایا در خصوص نحوه فعالیتهای کنترل و حسابداری سازمان در شرایط مختلف باشد. اگر به عنوان مثال، مدیریت عملکرد و سیستمهای کنترلی مدیریت را در نظر بگیریم، آتلی یک چارچوب کلی در خصوص اداره و اجرای پژوهش در این سطوح ارائه کرده است. اما پاسخ به این پرسشها همچنان مبتنی بر پژوهش و استدلا‌لهای نظری است. چارچوبی که وی پیشنهاد می­­کند شامل 5 مرحله، مشابه 6 مرحله به­کار رفته توسط ایتنر و لا‌رکر (2001) است. او پرسشهایی را در قالبی مدیریتی مطرح کرده است که مشابه بحث و استدلا‌ل در خصوص نقش تئوری در حسابداری مدیریت است. 5 پرسش آتلی بر هدفهای سازمانی و ارزیابی شرایط آن، استراتژی، برنامه­ها، فرایندها، فعالیتها جهت دستیابی به هدفها و ارزیابی موفقیتهای به­دست آمده، سطح فعالیت گذشته و راه تنظیم هدفهای کوتاه مدت، پاداش و یا تنبیه مرتبط با میزان دستیابی به این هدفها و جریانهای اطلاعاتی است که منجر به آموزش و انعطاف­پذیری در شرایط مختلف می­شود. برای پاسخگویی به این پرسشها ما نیازمند مدیریتی سودمند و در عین حال یک تئوری مشخص برای نظم دادن به نحوه کاربرد سیستم کنترل مدیریت در تحصیل عملکرد بهتر هستیم.
همچنین تئوری باید شامل احکامی در خصوص نحوه تغییر حسابداری مدیریت باشد. در اینجا تاکید بر پیاده­سازی و اجرا است. کلمه باید در اینجا به مفاهیم عملکرد و موفقیت در انجام تغییرات اشاره دارد. عوامل مرتبط با موفقیت و شکست روشهای مختلف در پیاده سازی و اجرا ، مبنای خوبی را برای چنین تئوریهایی فراهم می­آورند، اگرچه جهت پیوند دادن این شرایط با سایر شرایط، فعالیتهای زیادی باید انجام پذیرد.
بنابراین اعتقاد براین است که پژوهشگران حسابداری مدیریت، صرفاً جهت توسعه تئوری خاص حسابداری مدیریت نمی­کوشند بلکه مجموعه­ای از تئوریها که قادر به تفسیر روشها ، به­کارگیری و تغییر آنها در یک دامنه مشخص باشد، مناسب به نظر می­رسد.

2-5- دنیای در حال تغییر حسابداری مدیریت

- تغییرات در اقتصاد امریکا
منشاء بسیاری از تغییرات در نحوة 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 نشریات 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 1948 تا 1999 تعداد کارگران در بخشهای تولیدی نسبتاً ثابت ماند، در حالی که در بخشهای غیرتولیدی به طور عمده افزایش یافت. در سال 1948 تعداد افرادی که در خارج از بخش تولیدی کار می‏کردند، تقریبا سه (8/2) برابر تعداد شاغلان بخش تولیدی بود. اما در سال 1999 این نسبت به بیش از شش (5/6) 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 (نیکلسون و آهرباخ[[4]](#footnote-5)، 21919) روشهای پرداخت به کارگران (روشهای استاندارد مبتنی‌بر 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، هزینه‌یابی استاندارد و گزارش انحرافها (آلفرد[[5]](#footnote-6)، 1934) می‌پرداختند، اما به عناوینی مانند: تجزیه و تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت، سود ، تجزیه و تحلیل ارزش فعلی ، قیمت گذاری انتقالی  یا موضوعات عدم تمرکز ، حسابداری مسئولیت ، گزارشگری قسمت  که در کتابهای مدرن حسابداری مدیریت دیده می‏شود، توجهی نمی‌شد.
 کتابهای امروزحسابداری مدیریت شامل مباحثی از قبیل تصمیم گیریهای مدیران ونظارت آنان بر تصمیم گیریهای انجام شده و استفاده از ارقام حسابداری مانند مخارج، درآمدها و سودها برای ارزیابیِ عملکرد مدیران و کارکنان آنهاست. بنابراین بسیاری از مدیران داده‏های حسابداری را برای تصمیم گیری عملیاتی و ارزیابیِ عملکرد به کار می‏برند(زیمرمن[[6]](#footnote-7)، 1997).

- تغییرات در سازمانهای حرفه‏ای حسابداری
کتابهای درسی و در نتیجه حرفه حسابداری مدیریت تغییر کرد. سازمان حرفه‏ای که حسابداران مدیریت اعضای اصلی آن هستند، انجمن حسابداران مدیریت ، نیز طی زمان گسترش یافت. در سال 1919 انجمن ملی حسابدارانِ بهای تمام شده امریکا ، تعداد 37 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 1950 آغاز شد، حسابداران را قادر کرد که دامنه وسیعتری از خدمات را به مدیران ارائه کنند. در واقع زمانی که انجمن در سال 1957، به این واقعیت پی برد، کلمة بهای تمام شده را از عنوان خود حذف کرد وبه انجمن ملی حسابداران  تغییر نام داد. با گسترده شدن وظایف حسابداران از جمله تجزیه و تحلیل مالی و مدیریت مالی، انجمن مجدداً در سال 1991 نامش را به انجمن حسابداران مدیریت تغییر داد. نشریه اصلی انجمن نیز تغییر نام داد. در سال 1925 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 1957 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 1990حسابداران مدیریت با کارهای مالی شرکتهایشان نیز عجین شدند و از این‌رو حرفه حسابداری مدیریت جهش دیگری کرد و موجب شد که در سال 1999 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[[7]](#footnote-8) (1983) می‏نویسد که در سالهای 1930 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 می‏کند:
“… به طور کلی کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده با ارقام سر و کار دارند، در حالی که حسابداری مدیریت برمبنای این ادراک است که انسان از ارقام استفاده می‏کند.”
به عقیده آنتونی هدف حسابداری بهای تمام شده، یافتن بهای تمام شدة محصولات تولیدی است. در صورتی که هدف حسابداری مدیریت کمک به مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری برای ادارة سازمانهاست. آنتونی به معرفی عناوینی مانند مخارج تفاضلی ، قیمت گذاری انتقالی، ارزش فعلی، مخارج سرمایه  و مراکز سود  در رشته حسابداری مدیریت می‏پردازد.
 هورن‏گرن  (1989) می‏نویسد که چگونه وقتی در دانشگاه شیکاگو تدریس می‏کرده و همکار پروفسور واتر  بوده با مخارج تفاضلی آشنا شده است. او همچنین آمار جالب زیر را ارائه می‏کند که نشان می‏دهد 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 (هزینه‏یابی کالا) از 73 درصد در سالهای 50 – 1945به 46 درصد در سالهای 1970 کاهش یافته است؛ تعداد فصلهای مربوط به کنترل مخارج (بودجه‏بندی، 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 6 درصد در اوایل این دوره به 33 درصد در سالهای 1970 افزایش یافته است. تغییر بزرگ در موضوع مورد تمرکز کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده طی این دورة بیست و پنج ساله، همانند تغییرات در انجمن حسابداران مدیریت بوده است. بررسی هفت کتاب جدید حسابداری مدیریت نشان می‏دهد که حدود 35 درصد فصلها به عناوین تصمیم گیری اختصاص داده شده است که تقریبا برابر با نسبت این فصول در کتابهای دوره 1970 است. ظاهراً از سالهای 1970 تا به‌حال کتابها (در قالب محتوای تصمیم گیری) تغییرات کمی‏داشته‏اند.
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 1950 و 1960 به اوج رسید آغاز می‏کنیم. سپس با اشاراتی به تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریت، مطالعة 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 1950 محسوب شود. تعداد مقالات، کتابها و پژوهشهای انتشار یافته در این زمینه از سال 1950 تا 1960 دلیل این ادعاست. براساس ادبیات، تعداد مقاله‏هایی که با عنوان هزینه‏یابی مستقیم در این دهه در امریکا به چاپ رسید، 144 مورد بوده است، حال آنکه کمتر از شش مجله حسابداری منتشر می‏شد.
بحث هزینه‏یابی مستقیم با انتشار دو مقاله در سالهای 1930 پایه‏گذاری شد. اولین مقاله مربوط به هریس(1936) بود؛ با این عنوان که در ماه گذشته چه عایدمان شده است؟ که چگونگی محاسبه سود ویژه را  براساس روشهای مختلف هزینه‏یابی کالا نشان می‏داد. مقالة دوم با عنوان ایراد اغلب صورتهای سود و زیان در چیست؟ نوشتة کهل  بود. او در این مقاله استدلال کرد که تمام مخارج ثابت باید از مخارج محصول خارج شود.
در دوره هزینه‏یابی مستقیم، چند تن از حسابداران   دو مورد از بهترین نمونه‏ها، مارپل (1967) و مک فارلند (1966) هستند. متذکر شدند که هزینه‏یابی مستقیم فرای محاسبه صرف سود خالص، خلق کننده رویکرد کاملی برای حسابداری مدیریت برمبنای مفاهیم مخارج نهایی  و حسابداری حاشیه فروش  است. از این دیدگاه کلیه مخارج ثابت براساس قسمتهای مختلف یک واحد تجاری مشخص می‏شد. اگر شرکتی یکی از قسمتهایش را حذف می‏کرد، تمام مخارج ثابت قابل ردیابی به آن قسمت از بین می‏رفت. همچنین تمامی درآمدهای ایجاد شده به‏وسیله آن قسمت کسر می‏شد تا حاشیه فروش قسمت به دست آید. این رویکرد موجب می‏شد 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 نمی‏شد.
- تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریت
ریاضیات اندیشه بزرگ بعدی بود که آموزش حسابداری مدیریت را تکان شدیدی داد. در سالهای 1960 بنیاد فورد  اعتباری برای بالا بردن کیفیت آموزش بازرگانی در امریکا اختصاص داد. هدف یکی از برنامه‏های این بنیاد، تربیت کیفی استادان دانشکده های 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 1970 چندین کتاب درسی حسابداری مدیریت با تأکید شدید برریاضیات منتشر شد. این کتابها مباحث مدلهای کالا ، برنامه‏ریزی خطی ، تجزیه و تحلیل رگرسیون  و تصمیم گیری بیز  را تحت پوشش قرار دادند. نویسندگان در صورت امکان برای حل مسائل از رویکرد ریاضی استفاده کردند. احتمالاً کتاب کاپلان با عنوان حسابداری مدیریت پیشرفته که در سال 1982 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، وفصل شانزده: برنامه‏های غرامت و پاداش مدیران اجرایی) عاری از هرگونه تذکرات ریاضی بود. در حالی که در چاپ بعدی کتاب 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 می‏توانستند با مدلهای ریاضی کار کنند، تأکید شد.
چاپ سوم کتاب کاپلان و آت کینسون حتی بیشتر در مسیر تصمیم گیریهای مدیریتی حرکت کرد. در این جلد نه تنها بیشتر به موضوعات تصمیم گیری 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 می‏توانند داده‏های مالی و عملیاتی را به‌کار برند، تبدیل شد.

- حسابداری رفتاری
مردم به ارقام حسابداری عکس‏العمل نشان می‏دهند و گروهی از حسابداران مدیریت در سالهای 1960 شروع به مطالعة این موضوع کردند. مقالات پژوهشی زیادی نوشته شد که بیان می‏کرد چگونه مردم به ارقام تهیه شده توسط سیستم حسابداری عکس‏العمل نشان می‏دهند. کاربردی‏ترین این تحقیقها، موردی بود که با همکاری انجمن ملی حسابداران در ارتباط با مشارکت در فرآیند بودجه‏بندی انجام شد. دیدگاه پذیرفته شده در کتابهای درسی آن زمان در ارتباط با بودجه‏بندی، بیانگر آن بود که هرقدر شرکتها مشارکت بیشتری در این فرآیند 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 تحقیقها 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 به‌کار می‏رود. این مدل به پژوهشگران اجازه می‏دهد که رفتار مالکان و کارگزاران را براساس قرارداد بین آنها به شیوة ریاضی نشان دهند.
متأسفانه، همانند تحقیقهای 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 می‏کنند.
در دروس دوره‏های آموزش تکمیلی، استفاده بیشتری از تئوری کارگزاری می‏شود، زیرا دانشجویان این دوره‌ها باید با ابزار کمّی که لازمه استفاده از این مدلهاست، تجهیز شوند.

- یافته‏های دنیای واقعی
در اوایل سالهای 1980، حسابداران مدیریت دوباره به سمت دنیای واقعی تجارت جلب شدند تا دریابند که از آزمون عملیات تجاری چه می‏توانند 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 داده‏های واقعی پرداختند.
از زمانی که برای اولین بار پروفسور کاپلان پژوهشگرانی را به انجام تحقیق با استفاده از داده‏های واقعی فرا خواند، تعداد پژوهشگران که به پژوهش در مورد حسابداری مدیریت پرداختند افرایش یافت. در کتابهای درسی هم اشاره به شرکتهای واقعی آغاز شد و این کتابها با عطف به داده‏های واقعی شرکتها به بحث در بارة 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 مجلة مباحث آموزش حسابداری   مقالاتی به چاپ می‏رساند و اعضای هیئت علمی می‏توانند در کار تدریس از آنها استفاده کنند. طی پنج سال گذشته، یازده مقاله در زمینة حسابداری مدیریت به چاپ رسیده است. جالب است بدانیدکه هشت مورد از این مقالات در مورد شرکتهای غیرتولیدی بود. ریبیل و همکاران (ربله و همکاران[[8]](#footnote-9)، 1998) جدولی از عناوین مقالات منتشر شده در پنج مجله آموزش حسابداری از سال 1991 تا 1997 تهیه کردند. به نظر می‏رسد 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 می‏رسد حسابداران مدیریت در مورد هویت واقعی خود یا رشته حسابداری مدیریت سردرگمند. بعضی از موضوعاتی که در کتابهای درسی فعلی حسابداری مدیریت دیده می‏شود و در ارتباط با مؤسسات تولیدی جدید است بسیار مشابه اطلاعات کتابهای اولیه بهای تمام شده و تولید است. در زمانی که به نظر می‏رسید کتابهای حسابداری مدیریت به کشف مجدد گذشته مشغولند، در مورد کارتهای متوازن نتایج ، حسابداری مدیریت راهبردی  و تئوری محدودیتها  نیز گفتگو می‌شد. در نتیجه به نظر می‏رسد 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 می‏کنند 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. 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 رایانه‏ای / فناوری/ شبکه، نرم افزار حسابداری و تدریس/ صحبت کردن و ایجاد ارتباط است. متأسفانه هیچیک از این عنوانها در کتابهای درسی حسابداری مدیریت دیده نمی‏شود.
همان‏طور که اشاره شد، حسابداری مدیریت در حال تغییر عمده‏ای است. اما از آنجا که ما در میانة این تغییر قرار داریم دقیقاً متوجه آن نمی‏شویم. سخنرانان سمینارهای مختلف راجع به تازه بودن آنچه با آن روبرو هستیم و اینکه چگونه می‏توانیم از آن استفاده کنیم، سخن رانده‌اند، اما از تمام این بحثها موضوع مشترکی به دست نیامده است. اگر از این همه سردرگمی و سرو صدا چیزی حاصل شود، این است که حسابداران مدیریت باید بیاموزند تصمیم گیریهای مدیران را بهتر درک کنند، زیرا فقط با درک کامل تصمیمهای مدیران می‏توانند 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 می‏کند، ارزش‏آفرین است، حال آنکه سیستمی که استراتژی شرکت را نادیده می‏گیرد ارزش را نابود می‏سازد. هر گاه برای انجام استراتژی شرکت، سیستم حسابداری مدیریت ارزش‏آفرین اجرا شود، مستقیماً از تصمیمات مدیر پشتیبانی می‏کند.
درگذشته نیاز شرکتها به حسابداران به دلیل مهارت آنها در تهیة ارقام برای تجزیه و تحلیل مالی بود، تا مدیران در تصمیم گیریها از نتایج تجزیه و تحلیل استفاده کنند. اما در حال حاضر کاربرگ الکترونیکی هر مدیری را قادر می‏سازد که خود به این ارقام دست یابد. اگر حسابداران مدیریت مستقیما در جهت ارزشمند شدن فرآیند تصمیم گیری همکاری نکنند، مدیران افراد متخصصی را، مثلا در زمینه اقتصاد، استخدام خواهند کرد تا به آنها کمک کنند.

**- آینده آموزش حسابداری مدیریت**
آیندة 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 مخارج‏گرا به وضعیت پویای جریان نقدی‏گرا تغییر مسیر دهند.

**- فنآوری**
فنآوری 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 تصمیم گیری 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 علاقة خود را دریافت کند؛ یعنی با فشار بر کلید کامپیوتر، آنچه می‏خواهد در اختیارش قرار گیرد. در این صورت حسابدار مدیریت مهارتهای خود در تشخیص اطلاعات مورد علاقه مدیر را به کار می‏گیرد وکاربرگی الکترونیکی برای ارائه این اطلاعات به وی ایجاد می‏کند. البته ایجاد اولین کاربرگ الکترونیکی نیازمند تلاش درخور ملاحظه‏ای است، اما دفعات بعد کوشش کمی ‏می‏طلبد. برخی از مدیران به گزارشهای نموداری، بعضی به جدول و گروهی به تجزیه و تحلیل داده‏ها علاقه‌مندند. حسابدار مدیریت تمامی این اقلام را برای مدیر فراهم می‏کند.
پیش‌بینی می‌شود که این رویکرد در آینده متداولتر شود و مضامینی برای روش تدریس حسابداری مدیریت داشته باشد. این رویکرد مدرسین را ملزم می‏کند که دانشجویان را آن‌گونه 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 مدلهای مختلف ارائه اطلاعات صرف کنند. در تدریس حسابداری مدیریت در آینده، اصول ارائة نموداری داده‏ها، ارائه به صورت جدول و اینکه چگونه مدیران واقعاً از داده‏ها استفاده می‏کنند با اهمیت‏تر خواهد شد. حسابداران مدیریت باید به‌گونه‏ای تعلیم یابند که بیشتر بر استفاده‏کنندگان سیستم و کمتر بر پردازش داده‏ها توسط سیستم تأکید کنند.

- برآورد جریانهای نقدی
مدرسان حسابداری مدیریت نیز تغییر روش خواهند داد و به جای تأکید بر تجزیه و تحلیل مخارج بر تجزیه وتحلیل 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 می‏پردازند، و به طور دائم ساختار سازمانی خود راتغییر می‏دهند.
به نظر می‏رسد تعیین بهای تمام شده محصول در شرکتی که چرخه عمر محصول دوازده ماه است بی‏ثمر 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 کاملا متفاوتی جایگزین می‏شود؟ مقطع تصمیم گیری قطعی برای چنین محصولاتی، قبل از تولید آنها یعنی زمانی است که مدیران به بررسی راهبرد شرکت و مشتری می‏پردازند. به‌عبارت دیگر به جای تصمیم در مورد نگه‌داشتن کدام محصول یا کدام مشتری، تصمیم در ارتباط با افزودن کدام محصول یا کدام مشتری گرفته می‏شود. این تصمیمات شکل آینده شرکت را تعیین می‏کند. 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 می‏گیرد.
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 می‏کنند. همچنین این تجزیه و تحلیل از تصمیماتی مانند انتخاب مشتری پشتیبانی می‏کند. حسابدار مدیریت به مدیران کمک می‏کند که به ارزیابی جریانهای نقدی مرتبط با مشتریان مختلف بپردازند 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 می‏کنند 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 می‏کند.

## منابع

## ایزدی نیا، ن. 1385. بازنگري در کنترل هاي حسابداري مديريت و معيارهاي ارزيابي عملکرد. نخستين همايش سراسري حسابداري و مديريت.صص 44-46.

## ایمانی، م و رضایی، ا. 1388. بررسي اهميت تكنيكهاي حسابداري مديريت در شركتهاي پذيرفته شده بورس تهران. صص 9-16.

## بازرگان ،عباس ، زهره سرمد و الهه حجازي، 1376،روش تحقيق در علوم رفتاري ، تهران: نشر آگه. صص 18-22.

## ببلوچه . جن ولین . 1386 . حسابداری مدیریت با تاکید استراتژیک . انتشارات ترمه .صص 14-22.

بختیاری، ک.، نیکوکار، غ و خشایی، م. 1385. بررسی علل اساسی انحراف بودجه مصوب با عملکرد و ارائه راهکارهای مناسب در شرکت آب و فاضلاب غرب استان تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، مدیریت مالی، موسسه تحقیقات و آموزش مدیریت وزارت نیرو.

## بردبار، ر و عارف منش، ز. 1388. بررسي وتبيين نقش حسابداري مديريت در تعيين اهداف استراتژيك با رويكرد ارزش افزوده.

## سلمانی، ا. 1388. بررسي قابليت بكارگيري تكنيكهاي حسابداري مديريت در مديريت بهاي تمام شده درشركتهاي دولتي از ديدگاه حسابرسان مستقل. فصلنلمه علوم مديريت دانشگاه آزاد تبريز، دوره سوم، صص81-103.

## نادري،عزت الله، عبدی، ع ومريم سيف نراقي ،1375،روشهاي تحقيق وچگونگي ارزشيابي آن درعلوم انساني (چاپ سيزدهم )تهران:دفتر تحقيقات وانتشارات بدر.

## نمازی . محمد. 1386. چالشها و فرصتهای حسابداری مدیریت . حسابدار . سال بیست و یکم . شماره صد و هشتاد . صفحات 11-3 .

## نوروش، ا و مشایخی، ب. 1387. نيازها و اولويت هاي آموزشي حسابداري مديريت: فاصله ادراكي بين دانشگاهيان و شاغلين در حرفه حسابداري. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. فصلنامه بررسي هاي حسابداري و حسابرسي. شماره41:133-161.

## عميدي ،علي ،1378،نظريه نمونه گيري وكاربرد آن،تهران:مركز نشر دانشگاهي ،جلد اول .صص 18-27.

## نوفرستي ،محمد،1383،آماردر اقتصاد وبازرگاني (چاپ پانزدهم)،تهران ،جلد دوم. ص55.

- Deakin, E.B., & L.S. 1975. Summers A survey of curriculum topics relevant to the practice of management accounting. The Accounting Review (50): 380383.

- Dugdale, D. 1993. Theory and practice: The views of CIMA members and students", Management Accounting, London.

- Hawkes, D., L Fowler & F,Tan. 2003. Management Accounting Education: Is there a gap between academia and practitioner perceptions? Working paper, Eastern Institute of Technology, New Zealand.

- Lander, G.H., & A.R. Reinstein. 1987. Identifying a common body of knowledge for management accounting. Issues in Accounting Education (12): 264280.

- Lee Brumme, R., T, Paul. 1972.Crossman, Stanley A. Pressler, W. Keith Weltmer and Glenn A. Welsch, Report of Committee on Management Accounting, The Accounting Review (34): 207214.

1. - Thenmozhi [↑](#footnote-ref-2)
2. - Obademi and Sokefun [↑](#footnote-ref-3)
3. - Been [↑](#footnote-ref-4)
4. - Nicholson and Rohrbach [↑](#footnote-ref-5)
5. - Alford [↑](#footnote-ref-6)
6. - Zimmerman [↑](#footnote-ref-7)
7. - Antony [↑](#footnote-ref-8)
8. Rebele et al. [↑](#footnote-ref-9)