

بررسی تناسب محتوای متون حسابداری مدیریت با نیازهای روز با استفاده از متن کاوی متون حسابداری مدیریت

رضوان حجازی

دانشیار حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء.

آمنه بذرافشان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء.

چکیده

برخی از مطالعات پژوهشی اخیر به بررسی مهارت ها و توانایی هایی که دانشجویان حسابداری مدیریت هنگام ورود به محیط کار نیاز دارند پرداخته اند. اعتقاد بر این است که نقش حسابداری مدیریت تغییر نموده و برنامه های درسی حسابداری باید این نقش جدید را منعکس نماید. در این نوشتار نتایج بررسی ۷ مورد از متون مشهور حسابداری مدیریت/حسابداری صنعتی و ۲۰ سرفصل درسی به منظور بررسی این موضوع که آیا این نقش جدید در برنامه های درسی منعکس شده یا خیر ارائه می شود.

کلید واژه: متون حسابداری مدیریت، سرفصل، نقش

مقدمه

محیط کسب و کار پیوسته در حال تغییر است. اهادیت [۳] بیان می کند که این امر به دلیل رشد جهانی سازی، افزایش فناوری اطلاعات، قوانین جدید مربوط به نظام راهبری شرکتی و غیره می باشد. این تغییرات اثر مهم بر نقش حسابداران مدیریت داشته است. تاتیکندا [۸] اظهار می دارد حسابداران مدیریت امروزی زمان کمی صرف تهیه گزارشات استاندارد نموده و زمان

بیشتری صرف تحلیل، تفسیر و فراهم نمودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری می‌نمایند. لذا امروزه، حسابداران مدیریت نسبت به قبل، در ابعاد بیشتر و بلکه در تمام ابعاد عملیات روزانه درگیر می‌شوند.

پژوهشگران، حسابداران مدیریت را به منظور شناسایی مهارت‌ها و توانایی‌هایی که آنان در ایفای نقش‌هایشان نیاز دارند، مورد بررسی قرار داده‌اند. اهادیت [۳] افراد حرفه‌ای عضو انجمن حسابداران مدیریت (IMA) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) را برای شناسایی مهم‌ترین موضوعات از منظر حسابداران مدیریت مورد پیمایش قرار داد. وی معتقد است که اساتید حسابداری تمایل دارند بر موضوعات سنتی که لزوماً برای کسب و کار فعلی اهمیت چندانی ندارند تمرکز نمایند. اهادیت اظهار امیدواری نموده است، نتایج پژوهشش سبب شود که اساتید حسابداری در برنامه‌های درسی یا سرفصل‌های درسی به منظور آماده نمودن فارغ‌التحصیلان حسابداری برای کار در دنیای واقعی، تجدیدنظر نمایند.

بوئر [۴]، استاد دانشگاه واندربیلت^۱، نگرانی‌اش را درخصوص برنامه‌های درسی حسابداری مدیریت بیان می‌کند. او اظهار می‌دارد هرچه بیشتر درباره عمل حسابداری مدیریت می‌آموزم بیشتر از آنچه که در سرفصل‌های درسی آموزش می‌دهم می‌رنجم. بنابراین سعی می‌کنم مواد درسی کلاسم را با تغییر در شناختی که از حسابداری مدیریت پیدا می‌کنم تغییر دهم. بوئر [۴] تاریخچه دوره تحصیلات حسابداری مدیریت را با مرور فهرست متون از سال ۱۹۱۹ تاکنون مستند نمود. وی دریافت که در حال حاضر یک عدم ارتباط بین متون (و احتمالاً آنچه در کلاس درس تدریس می‌شود) و نیازهای حرفه وجود دارد. بوئر پیشنهاد نمود که باید در متون تاکید بیشتری بر تصمیم‌گیری، تحلیل جریان‌های نقد (در برابر تحلیل هزینه) و صنعت خدمات صورت گیرد. وی معتقد است متون، آن دسته از موضوعاتی را پوشش می‌دهد که به

1. Vanderbilt

نظر مریبان حسابداری جذاب به نظر می رسد و نه آن موضوعاتی که مدیران حسابداری آن ها را با اهمیت می شمارند. به علاوه او بیان نمود که IMA عنوان نشریه ماهانه اش را از حسابداری مدیریت به مالیه استراتژیک تغییر داده است تا بر چیزی که حسابداری مدیریت انجام می دهد تاکید بهتری نماید.

خان، سیانکیل و پیکک [۷] پایگاه داده تحلیل رویه های انجمن حسابداران مدیریت^۲ را به منظور فراهم آوردن بینشی درخصوص مشابهت ها و تفاوت ها در عمل حسابداری مدیریت برای صنایع خدماتی و تولیدی مورد تحلیل قرار دادند. هدف آنها تعیین مهارت ها و توانایی هایی بود که حسابداران سطح ورودی برای موفقیت در محیط کار نیاز دارند. آنها دریافتند که به منظور آماده کردن بهتر دانشجویان برای فعالیت در محیط کار نیاز است دو یا احتمالاً سه واحد درسی جدید را ایجاد نموده یا تجدیدنظر نمایند. آنها بیان نمودند پژوهش شان اولین گام مهم در مهندسی مجدد برنامه حسابداری است.

کوپر [۶] تغییرات در کارکرد^۳ حسابداری مدیریت را از دهه ۱۹۷۰ تا به امروز مستند نمود. او بینشی درخصوص نیازهای دانش فعلی حسابداران مدیریت مبتنی بر تغییر فعالیت اقتصادی از تولیدی و با تاکید بر جهانی سازی فراهم آورد. او ۱۶۰۰ حسابدار خبره را مورد پیمایش قرار داد و از آنها در مورد موضوعات خاص مهمی که در سازمان هایشان وجود داشت پرسش نمود. او دریافت اگرچه تفاوت هایی میان پاسخ دهندگان بین بخش های اقتصادی وجود دارد اما تاکید بر موضوعات استراتژیک تر و انتشار دانش است.

تاتیکندا^۴ یک دیدگاه تاریخی از حسابداری مدیریت فراهم نمود. او بیان نمود تمام شرکت ها دیگر شمارشگر بی ارزش^۵ نمی خواهند بلکه به دنبال کارکنانی هستند که به عنوان مشاور

2 . IMA's Practice Analysis database

3 . function

4 . Taticonda

کسب و کار در کاهش هزینه به آنها کمک نمایند. وی معتقد است اگرچه آموزش فعلی حسابداری نیازها و خواسته های اساتید را برآورده می سازد اما نیازهای دانشجویان را برآورده نمی کند. او اظهار می دارد که به نظر می رسد متاسفانه آموزش فعلی حسابداری در دانشگاه ها چندان در آماده نمودن حسابداران مدیریت اثربخش نیست. یافته های تحقیقات انجام شده در ایران نیز بر افزایش سازگاری برنامه های درسی حسابداری و حرفه حسابداری و لزوم بازنگری سرفصل های برنامه مقاطع مختلف تحصیلی رشته حسابداری تاکید نموده است [۲۰۱].

بررسی متون

کییل و همکاران [۵] معتقدند که نقش حسابداری مدیریت تغییر نموده و برنامه درسی حسابداری باید این نقش جدید را منعکس نماید. حسابداری مدیریت یک واحد درسی ضروری است که در اغلب دوره تحصیلات حسابداری دانشگاه ها تدریس می شود. این واحد درسی معمولاً تنها واحد درسی است که دانشجویان دوره لیسانس آن را اتخاذ کرده که بطور خاص بر موضوعات لازم برای آماده کردن فارغ التحصیلان حسابداری در موقعیت های شغلی در سطح کارمند و مدیریت ارشد تمرکز می کند. هدف این تحقیق تعیین میزان پوشش دهندگی موضوعات حسابداری مدیریت خاص (که افراد حرفه ای معتقدند برای حرفه مهم است) در واحدهای درسی حسابداری صنعتی می باشد. این موضوعات مبتنی بر نتایج پیمایش اهادیت [۳] است که در آن از افراد حرفه ای خواسته شده بود اهمیت ۸۶ موضوع مبتنی بر عمل برای حسابداران در سطح مدیریت و کارمند را رتبه بندی نمایند. به این منظور جدیدترین نسخه های متون حسابداری صنعتی معروف مورد بررسی قرار گرفتند.

کییل و همکاران [۵] فرآیند بررسی شان از متون را با مطرح کردن پرسش های زیر طراحی نمودند:

⁵ . bean counters

۱ - کل تعداد صفحات در هر کتاب چه میزان است؟ چه تعداد از این صفحات به هریک

از موضوعات منتخب اختصاص داده شده است؟

۲ - تعداد مسائل و تمارین در هریک از این کتاب ها چه میزان است؟ چه تعداد از این

مسائل و تمارین مربوط به هریک از موضوعات می شود؟

آنها هریک از متون را بر مبنای ۱۵ موضوعی که به اعتقاد اهادیت [۳] در دنیای واقعی بیشتر مورد توجه هستند بررسی نمودند. نتایج بررسی هریک از متون بطور مجزا در جداول ۱ و ۲ ارائه شده است.

نتایج بررسی

نتایج بررسی جدیدترین ویرایش ۷ کتاب حسابداری مدیریت/صنعتی در جدول یک خلاصه شده است. تعداد صفحات و درصد کل صفحاتی که ۱۵ موضوع را پوشش می دهند نیز تعیین شده است. دامنه تعداد صفحات از ۱۱۴ تا ۲۶۴ صفحه و دامنه درصد صفحات از ۱۶٪ تا ۳۰٪ می باشد. کتاب هورن گرن بیشترین تعداد و درصد صفحاتی (۲۶۴ صفحه و ۳۰٪) را دارا است که به این ۱۵ موضوع اختصاص داده شده است. کتاب براك با ۱۱۴ صفحه و ۱۶٪ پایین ترین تعداد صفحه و درصد صفحات را در اختیار دارد. متوسط تعداد و درصد صفحات ۲۰۲ صفحه و ۲۵٪ می باشد.

در ادامه تعداد مسائل و تمارینی که در هریک از این متون به ۱۵ موضوع اختصاص داده شده است مشخص شده است که دامنه آن بین ۹۳ تا ۳۱۴ مورد می باشد. دامنه درصد صفحاتی که شامل این موارد می باشد بین ۱۰٪ تا ۳۵٪ است. کتاب هورن گرن با ۳۱۴ مساله و تمرین، بیشترین تعداد را دارا است. کتاب های هورن گرن و هانسن با ۳۵٪ بیشترین درصد مسائل و تمارین را در اختیار دارند. کتاب براك پایین ترین تعداد و درصد مسائل و تمارین را (۹۳ مورد

و ۱۰٪) دارا می باشد. متوسط تعداد و درصد مسائل و تمارین در کل این کتاب ها ۲۲۲ مورد و ۲۵٪ می باشد.

جدول ۱- خلاصه متون

کتاب	کل صفحات در متن	تعداد		صفحات اختصاص داده شده به موضوع+مسائل	درصد کل صفحات	درصد مسائل مربوط به موضوع
		مسائل مربوط به موضوع	کل مسائل در متن			
هورن گرن	۸۷۰	۳۱۴	۹۰۶	۲۶۴	۳۰/۳۴٪	۳۵٪
هانسن	۸۳۲	۱۵۵	۴۴۸	۱۹۹	۲۳/۹۲٪	۳۵٪
بارفیلد	۷۷۶	۲۶۳	۹۷۲	۲۱۱	۲۷/۱۹٪	۲۷٪
پراک	۷۰۶	۹۳	۹۷۷	۱۱۴	۱۶/۱۵٪	۱۰٪
هیلتون	۹۱۰	۱۷۶	۱۱۸۴	۱۸۸	۲۰/۶۶٪	۱۵٪
لانن	۶۷۰	۲۳۹	۷۷۶	۲۰۱	۳۰/۰۰٪	۳۱٪
بلوچر	۹۰۲	۳۱۱	۱۱۷۱	۲۳۴	۲۵/۹۴٪	۲۷٪
جمع	۵۶۶۶	۱۵۵۱	۶۴۳۴	۱۴۱۱	۲۴/۸۹٪	۲۵/۴۴٪

میانگین صفحات: ۲۰۲
میانگین مسائل: ۲۲۲

در ادامه ۱۵ موضوع با اهمیت در دنیای واقعی برای آموزش حسابداری مدیریت بررسی و نتایج آنها در جدول ۲ به ترتیب نزولی نمایش داده شده است. این فهرست بر مبنای رتبه بندی اهمیت از منظر حسابداران مدیریت ارشد و کارکنان می باشد. این موضوعات برای هر یک از متون

تحلیل شده و نتایج برای تمام متون خلاصه و ترکیب شده است. جدول ۲ تعداد و درصد صفحات مربوط به هر یک از این موضوعات را نشان می دهد.

موضوع اخلاق و تقلب در میان افراد حرفه ای بیشترین رتبه را به خود اختصاص داده است اما به لحاظ تعداد صفحات پوشش داده شده در رتبه هشتم (یا ۱,۱۵٪ از صفحات کل متون) و به لحاظ تعداد مسائل و تمارین در رتبه یازدهم (۰,۸۱٪ از کل مسائل و تمارین) قرار دارد. سایر موضوعات مهم کمتر سنتی نظیر مدیریت سرمایه در گردش و بهبود مستمر، به لحاظ تعداد صفحات در رتبه ۱۳ و ۱۴ و به لحاظ تعداد مسائل و تمارین رتبه ۱۴ و ۱۵ را به خود اختصاص داده است. سنتی ترین موضوعات حسابداری/مدیریتی/صنعتی در بالاترین رتبه ها قرار گرفته اند. تخصیص سربار، بودجه بندی جامع و تحلیل هزینه-حجم فعالیت-سود بر حسب کل مسائل و تمارین در رتبه های اول تا سوم قرار دارند.

جدول ۲- مهمترین موضوعات حسابداری مدیریت

موضوع	کل صفحات در متن	صفحات اختصاص داده شده به موضوع و مسائل		درصد کل صفحات	میانگین صفحات برای موضوع و مسائل	مسائل مربوط به موضوع	کل مسائل	درصد مسائل مربوط به موضوع
		کل صفحات	مسائل					
اخلاق و تقلب	۵۶۶۶	۶۵	۵۲	۱/۱۵٪	۹	۵۲	۶۴۳۴	۰/۸۱٪
بودجه های عملیاتی	۵۶۶۶	۲۵	۵۸	۰/۴۴٪	۴	۵۸	۶۴۳۴	۰/۹۰٪
بودجه های مالی	۵۶۶۶	۱۵	۲۵	۰/۲۶٪	۲	۲۵	۶۴۳۴	۰/۳۹٪
تخصیص سربار	۵۶۶۶	۲۷۸	۲۸۷	۴/۹۱٪	۴۰	۲۸۷	۶۴۳۴	۴/۴۶٪
تحلیل هزینه-حجم فعالیت-سود	۵۶۶۶	۱۹۹	۲۳۳	۳/۵۱٪	۲۸	۲۳۳	۶۴۳۴	۳/۶۲٪
تحلیل واریانس	۵۶۶۶	۱۲۴	۱۴۱	۲/۱۹٪	۱۸	۱۴۱	۶۴۳۴	۲/۱۹٪
تحلیل نقطه سربسر	۵۶۶۶	۲۷	۵۰	۰/۴۸٪	۴	۵۰	۶۴۳۴	۰/۷۸٪
تحلیل درآمد/تحلیل سود	۵۶۶۶	۴۱	۵۵	۰/۷۲٪	۶	۵۵	۶۴۳۴	۰/۸۵٪

۳/۶۷٪	۶۴۳۴	۲۳۶	۳۷	۴/۵۹٪	۲۶۰	۵۶۶۶	بودجه جامع
۰/۹۰٪	۶۴۳۴	۵۸	۷	۰/۸۳٪	۴۷	۵۶۶۶	ساخت، خرید یا اجاره
۲/۵۳٪	۶۴۳۴	۱۶۳	۱۷	۲/۱۲٪	۱۲۰	۵۶۶۶	بودجه بندی سرمایه ای
۰/۲۲٪	۶۴۳۴	۱۴	۲	۰/۲۶٪	۱۵	۵۶۶۶	مدیریت سرمایه در گردش
۰/۱۷٪	۶۴۳۴	۱۱	۳	۰/۳۷٪	۲۱	۵۶۶۶	بهبود مستمر (کایزن)
۱/۵۱٪	۶۴۳۴	۹۷	۱۱	۱/۴۱٪	۸۰	۵۶۶۶	کنترل موجودی
۱/۱۰٪	۶۴۳۴	۷۱	۱۳	۱/۶۶٪	۹۴	۵۶۶۶	تخصیص های بخش پشتیبانی
۲۴/۱۱٪	۶۴۳۴	۱۵۵۱	۲۰۲	۲۴/۹۰٪	۱۴۱۱	۵۶۶۶	جمع

میانگین صفحات: ۲۰۲

میانگین مسائل: ۲۲۲

سرفصل های درسی

در ادامه، سرفصل های درس حسابداری صنعتی ۲۰ دانشگاه جمع آوری شده است. در این راستا دانشگاه هایی انتخاب شده اند که دپارتمان حسابداری شان توسط انجمن پیشبرد دانشکده های بازرگانی^۶ به رسمیت شناخته شده و معتبر می باشد و نیز تعداد زیادی از متقاضیان حسابداری مدیریت رسمی (CMA) را در اختیار دارد. نتایج بررسی در جدول ۳ ارائه شده است. کیبل و همکاران [۵] سرفصل ها را به منظور تعیین اینکه ۱۵ موضوع برتر مبتنی بر عمل به دانشجویان ارائه می شود یا خیر بررسی نموده اند. اگر موضوع ارائه می شود کد "بلی" و در غیر این صورت کد "خیر" را اختیار نموده است. سپس درصد دانشگاه هایی که آن موضوع را پوشش می دادند محاسبه شده است.

^۶ . Association to Advance Collegiate Schools of Business (AACSB)

نتایج بررسی

سه موضوع سنتی تر که رتبه های اول تا سوم را به خود اختصاص داده اند عبارتند از: تخصیص سربار، بودجه بندی جامع و تحلیل هزینه-حجم فعالیت-سود. ۱۰۰٪، ۹۰٪ و ۹۰٪ دانشگاه های مورد بررسی در نمونه این موضوعات را پوشش داده اند. درحالیکه تنها ۸۰٪، ۵۰٪ و ۹۵٪ دانشگاه ها به موضوعاتی که امروزه کاربرد بیشتری دارند یعنی اخلاق و تقلب، مدیریت سرمایه در گردش و بهبود مستمر پرداخته اند. نتایج نشان می دهد که این موضوعات، بیش از آن چه در کتاب های متنی مورد استفاده در دوره های دانشگاهی وجود دارد، مورد پوشش قرار گرفته است. با توجه به اینکه پوشش موضوعات جدید پایین است به نظر می رسد اساتید حسابداری متون شان را با مواد درسی اضافی تکمیل نمایند.

جدول ۳- پوشش سرفصل های درسی ۱۵ موضوع با اهمیت در دنیای واقعی

موضوع	درصد ۲۰ دانشگاهی که این موضوعات را می گنجاند
اخلاق و تقلب	۸۰
بودجه های عملیاتی	۹۵
بودجه های مالی	۴۵
تخصیص سربار	۱۰۰
تحلیل هزینه-حجم فعالیت-سود	۹۰
تحلیل واریانس	۱۰۰
تحلیل نقطه سربسر	۹۰
تحلیل درآمد/تحلیل سود	۷۰
بودجه جامع	۹۰
ساخت، خرید یا اجاره	۷۰
بودجه بندی سرمایه ای	۴۰
مدیریت سرمایه در گردش	۵۰
بهبود مستمر (کایزن)	۹۵

شکاف هنوز موجود است

بررسی متون مشخص نمود که مولفان ۷ کتاب مشهور حسابداری مدیریت/صنعتی تقریباً یک سوم متون خود را به ۱۵ موضوع برتر حسابداری مدیریت مبتنی بر عمل اختصاص داده اند. درمقابل تنها ۷۵٪ این موضوعات به سایر موضوعاتی که اهمیت کمتری برای افراد حرفه دارند اختصاص داده شده است. به علاوه سنتی ترین موضوعات، بیشترین پوشش را بر حسب تعداد صفحات و نیز تعداد مسائل و تمارین را دارا می باشند. اما موضوعات کمتر سنتی که اهمیت بیشتری دارند پوشش بسیار کمتری دارند. بررسی سرفصل های درسی نشان داد که اساتید حسابداری این کاستی را جبران نموده و به پوشش بیشتری از موضوعات جاری خاص پرداخته اند. به عبارت دیگر اساتید با اضافه نمودن مواد درسی، سرفصل ها را تکمیل نموده اند اما هنوز پوشش موضوعات معاصر پایین تر از موضوعات سنتی است.

این موضوع که متون حسابداری، پیشرفت ها در فناوری اطلاعات، جهانی سازی و تغییرات نوین را منعکس نمایند امری با اهمیت تلقی می شود. برای مثال حسابداران مدیریت زمان بیشتری خواهند داشت تا بر فعالیت هایی نظیر مشارکت اطلاعات در تصمیم گیری تمرکز کنند. از آنها خواسته خواهد شد که از مهارت های کیفی شان به منظور فراهم آوردن روش های جدید برای حل مساله استفاده نمایند و به اخلاق و احتمال تقلب بیندیشند.

یک شکاف بین افراد حرفه و متون حسابداری درخصوص نیازهای دانش مدیران ارشد و کارکنان مدیریت آتی وجود دارد. نتایج تجربی نشان می دهد که لازم است متون حسابداری نوشته شود که بتواند بهتر نیازهای جاری حرفه را منعکس کند. برخی اساتید حسابداری

واحدهای درسی شان را با تاکید بیشتر بر موضوعات روز تکمیل نمودند اما متون باید به عنوان یک منبع برای دانشجو و استاد مورد توجه قرار گیرد. بنابراین نتیجه می گیریم که متون حسابداری برای افزایش سودمندی شان در برنامه درسی حسابداری، ممکن است نیاز به تجدیدنظر اساسی داشته باشد. مهم است که منابع مناسبی برای آماده کردن فارغ التحصیلان حسابداری مدیریت برای تغییر نقش هایشان و چالش های محیط کار داشته باشیم.

منابع

۱. نوروش، ایرج، مهرآذین، علیرضا و عصاریان، محمد، (۱۳۹۱)، "اختلاف نظرات میان مدرسان، حسابرسان مستقل، حسابداران شاغل و فارغ التحصیلان اخیر رشته حسابداری در رابطه با برنامه درسی مطلوب در دوره کارشناسی حسابداری"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۱۵، صص ۲۲-۴۱.

۲. رهنمای رودپشتی، فریدون، و کیلی فرد، حمیدرضا و رئیس زاده، سیدمحمدرضا، (۱۳۸۸)، "تعیین اولویت ها و نیازهای آموزشی محتوای دروس حسابداری از دیدگاه دانشجویان، اساتید دانشگاه، شاغلین در حرفه و آرایه الگویی موثر"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۴، صص ۷۸-۹۷.

3. Ahadiat, N., (2008), "In Search of Practiced-Based Topics for Management Accounting Education", **Management Accounting Quarterly**, PP. 42.

4. Böer, G. B., (2000), "Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow", **Issues in Accounting Education**, PP. 313.

5. Cable, R. J., Healey, P. and Mathew E., (2009), "Teaching Future Management Accountants", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 1.
6. Cooper, P., (2006), "Adapting Management Accounting Knowledge Needs to Functional and Economic Change", **Accounting Education**, PP. 289.
7. Khan, Z. U., Cianciolo, T. A. and Peacock, E., (2000), "A Plan for Reengineering Management Accounting Education Based on the IMA's Practice Analysis", **Management Accounting Quarterly**, winter 2000, PP. 2.
8. Tatikonda, L. U., (2004), "Naked Truths About Accounting Curricula", **Management Accounting Quarterly**, PP. 62.

Investigating the Context of Management Accounting Textbooks and Today's Needs: Focus on Text Analysis

A number of recent research studies have examined the skills and abilities that management accounting students will need when they enter the workplaces. The authors believe that the role of the management accounting has changed and that accounting curricula should reflect this new role. Here they present the results of their examination of seven popular cost/management accounting textbooks and 20 course syllabi to see if the new role is reflected in them.