



## چارچوبی مفهومی برای آموزش حسابداری مدیریت

دکتر مهدی صفری گرایلی<sup>۱</sup> ©

دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

مصطفی آقابیگی نصراله آبادی<sup>۲</sup>

دانشجوی دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

(تاریخ دریافت: ۴ شهریور ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۱۶ بهمن ۱۳۹۸)

در این مطالعه به بررسی چارچوبی مفهومی برای آموزش حسابداری مدیریت پرداخته شده است که ریشه در ادبیات اقتصاد سازمانی دارد و در آن به حسابداری مدیریت به عنوان پاسخی به عدم وجود جنبه‌های معاملات بازار در سازمان‌ها، نگریسته می‌شود. به‌طور کلی روش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند به صورت ابزارهایی زیر طبقه بندی می‌شوند: هماهنگ کردن عرضه و تقاضای منابع در صورت عدم وجود قیمت‌ها، اندازه‌گیری مصرف منابع با توجه به عدم تقارن در کارکرد هزینه و کنترل منابع مورد استفاده زمانی که مالکیت دارایی‌ها جدا از کنترل آن‌هاست. این چارچوب مفهومی نه تنها به موضوع حسابداری مدیریت انسجام فکری می‌بخشد، بلکه آن را قادر می‌سازد که موضوعات متنوع خود را به شیوه ای منطقی بیان نماید.

**واژه‌های کلیدی:** چارچوب مفهومی، آموزش حسابداری، حسابداری مدیریت.

<sup>1</sup> mehdi.safari83@yahoo.com

<sup>2</sup> aghabeigi1@gmail.com

## مقدمه

پژوهش‌های کیفی به گردآوری، تحلیل و تفسیر داده‌ها بر اساس مشاهده آنچه در جامعه رخ می‌دهد، می‌پردازد. در این نوع پژوهش، پژوهشگر به دنبال بیان معانی، مفاهیم، تشریح ویژگی‌ها، نمادها و توصیف پدیده‌هایی است که مشاهده می‌نماید. پژوهش‌های کیفی اغلب به هولیستیک مشهور است، یعنی مربوط به انسان و محیط زیست انسانی با همه پیچیدگی‌های آن است. پژوهشگران کیفی به گردآوری و تحلیل مطالب بدون ساختار مشخص و گاهی داستانی می‌پردازند و نتیجه‌ای کاملاً موضوعی و انتزاعی از توانایی‌ها و برداشت‌های انسان‌ها ارائه می‌دهند. پژوهش‌های کیفی به خاطر تأکیدی که بر واقعیت‌های موضوعی دارند، نیاز به حداقل ساختار و حداکثر دخالت پژوهشگر دارند، به نحوی که پژوهشگر سعی بر آن دارد تا به افرادی که تجارب آن‌ها مورد مطالعه است، نوعی جامعیت بدهد [۴]. هدف پژوهش کیفی توصیف، اکتشاف و کاوش است و از مشاهده و ارتباطات استفاده می‌نماید و به شرایط و محیط پیرامون وابسته است و استدلال‌های آن مبتنی بر منطق استقرایی می‌باشد [۸]. هدف اصلی پژوهش کیفی، ایجاد یک روش‌شناسی برای دستیابی، درک، تجزیه و تحلیل و توضیح پدیده‌های مدیریتی در سطح شرکت یا جامعه است [۲۱]. هنگامی که اطلاعات کمی در باره یک گروه انسانی، یک سازمان یا برخی از پدیده‌های اجتماعی وجود داشته باشد، پژوهش کیفی با بهره‌گیری از مصاحبه‌های عمقی و مشاهدات علمی بهترین روش مطالعه آن‌ها است [۴]. مطالعات نشان می‌دهد که پژوهش کیفی در حسابداری مدیریت مهم است. اول دیدگاه آموزشی که دیدگاهی محدود و کارکردگرا از پدیده‌های حسابداری مدیریت را ارائه می‌دهد. دوم تحقیقات حسابداری در مقابل امپریالیسم علمی که حسابداری مدیریت را تا سطح یک موضوع خاص اقتصادی تنزل می‌دهد، از آن محافظت می‌کند و به عنوان دیدگاه اقتصادی یاد می‌شود. سوم، تحقیقات کیفی، مطالعات توصیفی را برای بهبود حسابداری مدیریت به دقت بررسی می‌کند که از آن تحت عنوان دیدگاه مشاوره‌های یاد می‌شود [۴۲].

## دیدگاه آموزشی

در این دیدگاه، حسابداری مدیریت نوعی ابزارشناسی عملی است؛ یعنی مجموعه‌ای از ابزارهای عملی که کارکنان در شرایط عملیاتی بکار می‌برند، به خصوص هنگامی که آن‌ها تجسم ذهنی از پول و تجارت داشته باشند. براساس چنین دیدگاهی سازمان به عنوان یک شخصیت مستقل و داشتن یک مدیر پاسخگو ضمن اینکه دارای اهداف مشخصی می‌باشد و به طور گسترده با ذینفعان خود در تعامل است، می‌تواند در یک محیط پویا توانایی‌ها و محدودیت‌های خود را نیز شناسایی کند. بنابراین سازمان به طور دائم با دو مساله مهم سروکار دارد؛ اول تصمیم‌گیری عقلایی یعنی اتخاذ چگونگی بهترین روش انجام کار و دوم کنترل عقلایی، یعنی چگونگی اجرای تصمیمات و مقایسه نتایج حاصله با اهداف تعیین شده است. حسابداری مدیریت به عنوان یک ابزار عملی به ایفای نقش مدیریت در انجام هر دو مساله فوق کمک می‌کند. اولاً با استفاده از اطلاعات کمی، تجزیه و تحلیل اقتصادی و ارزیابی مالی به اتخاذ تصمیمات عقلایی در پیش‌بینی و انتخاب صحیح طرح‌های پیشنهادی کمک می‌نماید و ثانیاً با اندازه‌گیری و نظارت بر پیشرفت روبه‌جلو سازمان، تعیین اهداف مالی و غیرمالی و همچنین مدیریت بر مبنای استثناء "که

اقدامات اصلاحی را بلافاصله به کار می‌گیرد"، به کنترل عقلایی طرحها میپردازد. بنابراین تحقیقات کیفی با چشم انداز وسیع تری در موضوع حسابداری مدیریت، یک هدف آموزشی و فرهنگی مهم را تعقیب می‌کند و درصدد است در ورای دیدگاه آموزشی، حسابداری مدیریت را به عنوان یک اقدام فردی ناقص معرفی کند که در قالب مجموعه متنوعی از روش‌های گوناگون در دنیای واقع متناسب با شرایط سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد [۴].

### دیدگاه اقتصادی

دیدگاه اقتصادی که ریشه در اقتصاد نئوکلاسیک و تئوری اقتصاد خرد به ویژه مفهوم «بنگاه» دارد، چارچوب پژوهشی - تحلیلی محکمی را ارائه می‌کند. قدرت این چارچوب بر مفاهیمی از قبیل شفافیت، صرفه جویی، زیبایی و کاربرد عمومی آن استوار می‌باشد. این دیدگاه تلاش می‌کند که حسابداری مدیریت را به صورت مختصر و اغلب بر اساس مدل‌های ریاضی که محدودیت‌های زمانی و مکانی را به چالش می‌طلبد به تصویر بکشد. بنابراین این دیدگاه یک تئوری «کلی» را پیشنهاد می‌کند. طبق این دیدگاه «بنگاه» یک شخصیت حقوقی مستقل همانند یک جعبه سیاه است که ورودی‌های آن به طور موثر به یک خروجی با بیشترین مقدار سود تبدیل می‌گردد. حسابداری مدیریت به عنوان یک ابزار عقلایی مرکب از عوامل اقتصادی نفع شخصی بنگاه در نظر گرفته می‌شود که با توجه به شرایط منابع محدود و هزینه‌های فرصت مورد استفاده قرار می‌گیرد. این عوامل دارای توانایی محاسباتی بالایی هستند و با حداکثر سودمندی مورد استفاده قرار می‌گیرند. آن‌ها در بازارهای متفاوتی که حداقل به تعادل در بلندمدت گرایش دارند، به کار می‌روند و می‌توانند اطلاعات قابل اتکایی را در باره قیمت‌های بازار به دست آورند. مهمترین ویژگی این عوامل مشخص بودن و برونزایی آن‌ها است. بنابراین، حسابداری مدیریت در نهایت با تصمیم‌گیری گره می‌خورد، یعنی برابری سود نهایی در مقابل هزینه نهایی. علاوه بر این، روابط اولیه بین این عوامل ابتدا معاملاتی است و سپس این معاملات به بهای تمام شده منجر می‌شود. اخیراً دیدگاه اقتصادی با تجزیه و تحلیل روش‌های حسابداری مدیریت و انگیزه‌های اقتصادی برای کنترل عقلایی تعهدات اقتصادی به سوی مفاهیم سرمایه، قرارداد نمایندگی، خطراخلاقی و اطلاعات نامتقارن گرایش یافته است.

تحقیقات کیفی در این زمینه دو دستاورد مهم داشته‌اند، اولاً، موجب رد نظریه اقتصاددانان مبنی بر این که سازمان به مثابه یک جعبه سیاه می‌باشد، شده‌اند و مدعی شدند که تئوری اقتصاد خرد مبتنی بر بنگاه، حتی قادر به توصیف دقیق آنچه که پیرامون بنگاه رخ می‌دهد، نمی‌باشد. تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت در جعبه سیاه اقتصاددانان رخنه کرده است تا چگونگی و چرایی کوشش‌های سازمانی و اقدامات کلیشه‌ای و مبادلات اقتصادی که در دیدگاه اقتصادی بر مبنای مفروضات خاصی بنا شده‌اند را کشف کند؛ اما بهترین پیام بررسی‌های کیفی این است که حسابداری مدیریت به تنهایی یک واقعیت اقتصادی معین را منعکس نمی‌کند و آن معلول شرایط اقتصادی نیست، بلکه یک پدیده مصنوعی و فعال می‌باشد. دوم، تحقیقات کیفی نشان داده‌اند اگر ما بخواهیم پدیده حسابداری را درست بفهمیم بیشتر از یک «تئوری کلی» بر مبنای تحلیل‌های اقتصادی نیاز داریم. دیدگاه عمومی اقتصادی با مبانی گوناگون فلسفی آن

باید بیان کند چه چیزی را در پژوهش حسابداری مدیریت به عنوان مشروعیت «تئوری» می‌پندارد. در پژوهش کیفی، «تئوری» اصولاً یک توضیح و توصیف موضوعی و نیز آفرینش موقتی است. این ویژگی تئوری یک معرفت‌شناسی متفاوت و یک هستی‌شناسی متمایز را بیان می‌کند.

تحقیقات کیفی می‌تواند حسابداری مدیریت را به عنوان یک پدیده موضوع محور معرفی نماید. بطور تجربی، حسابداری مدیریت مجموعه همگنی از تکنیک‌های محاسباتی نیست، بلکه تا حدود زیادی اقتضایی و بسته به شرایط است. به علاوه، بنا به شواهدی که تحقیقات کیفی ارائه می‌کنند، حسابداری مدیریت یک پدیده اجتماعی پویایی است که در دل سازمان قرار دارد [۶]. ابزارهای حسابداری مدیریت ثابت و پایدار نیستند، اما اغلب پیچیده، موقتی و حساس هستند. بنابراین دلیلی ندارد که بتوان همه قواعد، تمایلات کلی و موازی بین پدیده‌های حسابداری را در تمام مفاهیم یافت. حسابداری مدیریت مورد به مورد به عنوان یک طرز تفکر یا پدیده منحصر بفرد و مستقل ظاهر نمی‌شود، بلکه به صورت تحقیقات کیفی مورد پژوهی و میدانی نشان داده می‌شود. برای حسابداری مدیریت، بیشتر از تحقیقات میدانی استفاده می‌شود [۴۱]. [۳۲] در تحقیقی نشان دادند که در حوزه حسابداری مدیریت، بیش از ۸۰٪ از مطالعات میدانی بوده اند و اغلب از طریق مصاحبه، مشاهده و تجزیه و تحلیل مستندات واقعی صورت گرفته است.

### دیدگاه مشاوره‌ای

این دیدگاه، یک دیدگاه عملی را در حسابداری مدیریت ارائه می‌کند که به طور گسترده می‌تواند به عنوان صنعت مشاوره توصیف شود. در بازاری که سودهای مالی هنگفتی را می‌توان کسب نمود، این دیدگاه نقش مهمی را بازی می‌کند. مشاورین، شرکت‌های حسابداری چند ملیتی، موسسات آموزشی مشاوره‌ای و انجمن‌های علمی حرفه‌ای به عنوان مشاورین پاره وقت قادر به عرضه محصولات پیشرفته مدیریت هستند. از جمله محصولات پیشنهادی این مشاورین، حسابداری مدیریت می‌باشد که به صورت «راه حل‌های کلیشه‌ای» متناسب با شرایط روز ارائه می‌شود. این راه حل‌ها شامل رهنمودهای منطقی و معناداری از فناوری‌های جدید حسابداری مدیریت هستند که می‌توان انجام داد. از اینرو، چنین رهنمودهای ارزشمندی را باید جدا از یافته‌های تحقیقات پژوهشی مبنی بر این که چگونه حسابداری مدیریت به عنوان یک پدیده تجربی ظاهر می‌شود، ادامه داد.

دیدگاه مشاوره‌ای با ارائه مثال‌هایی از نمونه‌های مختلف، نوشته‌ها و دیدگاه‌های نویسندگان و گزارشات موفقیت‌آمیز مکتوب، حسابداری مدیریت را با واژه‌های اصلاح و بهبود پیوند می‌دهد. اغلب روش‌های موجود حسابداری مدیریت، صحت و درستی مبانی سنتی را زیر سؤال برده و در صدد اصلاح آنها می‌باشد. برای مثال، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، جهت حل مشکل تخصیص سربار سنتی بوجود آمده است. یا راه حل‌های بیشتری را برای شناسایی و حل مشکلات بودجه‌بندی جاری ارائه می‌کند. همچنین یک تکنیک جدید حسابداری مدیریت ممکن است در واکنش به ارتباطات وسیع مدیریتی بکاربرده شود، مانند ارزیابی متوازن که اهداف بلندمدت سازمان را به اهداف عملیاتی کوتاه مدت تبدیل می‌کند.

بنابراین، در دیدگاه مشاوره‌های، حسابداری مدیریت یک فناوری کاربردی است که باید از بنیاد اصلاح شود [۴].

تحقیقات کیفی سرچشمه اصلی و مبانی برهانی تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌ها را ردیابی می‌کند. این نوع تحقیقات بطور فنی و منصفانه ارتباط روشنی با برنامه اجتماعی گسترده حسابداری مدیریت مبتنی بر کارایی و منطق دارد و برای ما ذهنیتی را بوجود می‌آورد تا از آرمان‌های اجتماعی و مطالبات سیاسی که دیدگاه مشاوره‌های در آن نقش بازی می‌کند، مطلع شویم. شاید بیشترین دستاورد تحقیقات کیفی به زیر سؤال بردن هنجارهای دیدگاه مشاوره‌های بوده است. همچنین طرح‌های هنجاری را به صورت فشرده جهت بررسی‌های انتقادی در موضوعات تجربی گوناگون ارائه کرده است. کار آنها مشاهده مفاهیم اجتماعی ساخته شده در سازمان‌های واقعی و پیچیده و متغیر است که با استفاده از فناوری‌های جدید حسابداری مدیریت اجرا می‌شود [۴۱].

#### مبانی نظری

در این بخش به بررسی مبانی پژوهش در مورد «چارچوب‌ها» و «تعاریف‌های» حسابداری مدیریت می‌پردازیم تا به نوعی آنها را بسط دهیم. به طور خلاصه، چارچوب معرفی شده یک توضیح و تبیین نظری برای روش‌های حسابداری مدیریت موجود ارائه می‌دهد. به این صورت، این چارچوب، نمونه و الگویی منسجم برای آموزش روش‌های حسابداری مدیریت و همچنین روشی برای حرفه‌ای سازی حسابداری مدیریت می‌باشد [۱۰]. این چارچوب مفهومی معرفی شده بر متمایزسازی ویژگی‌های سازمان‌ها و بازارها و طراحی آن‌ها به عنوان حالت‌های متفاوت حاکمیت شرکتی مبتنی می‌باشد. در مقابل، [۱۰] بر این عقیده است که حسابداری مدیریت بر چهار اصل مفهومی مبتنی است که عبارت‌اند از: حسابداری، سازمانی، رفتاری و تصمیمی.

[۱۰] رابطه‌ی میان اصول میان‌رشته‌ای و روش‌های حسابداری مدیریت را نادیده گرفت. در مقابل، بیشتر موضوعات در مسائل حسابداری مدیریت که در متون تحقیقاتی آورده شده‌اند یا به چارچوب معرفی شده در اینجا مرتبط هستند و یا در آن ریشه دارند. این باور کلی وجود دارد که حسابداری مدیریت نیازمند سازماندهی منطق‌های خود می‌باشد. [۲۴]، این‌طور اشاره داشته است که طی ۵۰ سال آموزش حسابداری مدیریت، در زمینه‌ی چارچوب مناسب برای مباحث هزینه و مدیریتی دچار کمبود بوده‌ایم. سازماندهی چارچوبی برای حسابداری مدیریت همیشه پراهمیت بوده است، نقش حسابداران مدیریت به تبع قوانین حسابداری مالی و ضوابط مشارکت آن‌ها با تصمیم‌گیرندگان بالاتر به مدیریت تغییر کرده است [۲۰] [۲۷]. از این‌رو، چارچوب‌های متعددی برای حسابداری مدیریت طراحی شد. برخی از چارچوب‌های معرفی شده محدود به موضوع هزینه‌یابی محصولات بوده‌اند. برای مثال، [۲۴]، استفاده از نقشه‌های مفهومی به عنوان ابزاری برای ساخت چارچوب - یکپارچه جهت آموزشی حسابداری مدیریت را پیشنهاد دادند. البته این محققان کاربرد نقشه‌های مفهومی را به موضوعات سطحی مانند هزینه‌یابی محصول محدود ساخته‌اند و مسائلی مانند بودجه‌بندی که در حوزه‌ی حسابداری مدیریت قرار دارند را نادیده گرفتند. چارچوب یکپارچه‌ی این دو محقق مشابه با چارچوب مفهومی مؤسسه‌ی حسابداران مدیریت برای هزینه‌یابی

مدیریتی می‌باشد که صرفاً بر مدل‌های هزینه‌یابی لازم برای تصمیمات مدیریتی تأکید و توجه دارند [۴۴]. در واقع نقشه‌های مفهومی یک روش ارائه بصری (دبدراری) بر اساس تئوری‌های یادگیری و آگاهی‌بخشی فراهم می‌آورد [۱].

چارچوب‌های دیگر حسابداری مدیریت گسترده‌تر هستند و شامل موضوعاتی فراتر از هزینه‌یابی محصول می‌باشند. برای مثال، [۱۹]، در چارچوب حسابداری مدیریت خود، سنجش هزینه و کاربرد هزینه را به‌عنوان دو مؤلفه‌ی حسابداری مدیریت معرفی کرد. سنجش هزینه شامل روش‌های جمع‌آوری داده‌های هزینه و افراد مسئول تخصیص و تعیین هزینه هر مورد هزینه‌شده می‌باشد. کاربرد هزینه شامل پشتیبانی روش‌های حسابداری مدیریت از تصمیمات گرفته شده با هدف بهبود کنترل عملیاتی، سنجش عملکرد و برنامه‌ریزی سود می‌باشد. [۱۱] یک چارچوب جهت‌دار برای حسابداری مدیریت پیشنهاد داد. به‌عقیده‌ی او این چارچوب ابزاری برای حاکمیت یک سازمان می‌باشد. فرآیندهای کنترل و برنامه‌ریزی در حسابداری مدیریت به‌ترتیب به گذشته و حال توجه می‌کنند. اما فرآیندهای تحلیل هزینه‌یابی و گزارش‌دهی در حسابداری مدیریت به‌ترتیب به درون و بالا توجه می‌کنند. بر این اساس، این دو چارچوب بر این اصل مبتنی هستند که کارکردهای مدیریتی ارائه شده توسط حسابداری مدیریت علاوه بر هزینه‌یابی شامل برنامه‌ریزی و کنترل نیز می‌شود. البته، برخی چارچوب‌های دیگر حسابداری مدیریت خاطر نشان شدند که اکنون زمان تغییر از موضوعات سطحی مانند برنامه‌ریزی و کنترل به‌سوی درک عمیق‌تر نقش‌ها و کاربردهای حسابداری مدیریت مانند افزودن به ارزش ذینفعان می‌باشد [۱۵].

به‌عقیده‌ی [۱۳] بهتر است که موضوعات (تحلیل واریانس) و روش‌های (محاسبه واریانس قیمت) حسابداری مدیریت با چارچوب استراتژی سازمانی ترکیب و یکپارچه شود. انجمن حسابداری آمریکا، چارچوبی برای هدایت و کمک به توسعه‌ی مفاد حسابداری با هدف مؤفقیت بلندمدت در حرفه‌ی حسابداری طراحی کرد [۲۹]. این چارچوب مجموعه شایستگی‌ها و صلاحیت‌های لازم را مشخص می‌کند: از شایستگی‌ها و صلاحیت‌های بنیادی، صلاحیت‌های مدیریت و تعامل مانند رهبریت تا شایستگی‌ها و صلاحیت‌های حسابداری مانند برنامه‌ریزی، تحلیل و کنترل. این شایستگی‌ها و صلاحیت‌ها برای ارتقای ارزش حسابداری، یعنی مدیریت عملکرد، لازم هستند. چارچوب شایستگی حسابداری مدیریت که توسط مؤسسه‌ی حسابداران مدیریت تدوین شده است موضوعات و روش‌های حسابداری مدیریت را در چارچوب شایستگی‌ها ادغام و یکپارچه می‌کند [۱۴].

در تعریف جدید ارائه شده توسط مؤسسه حسابداری مدیریت از حسابداری مدیریت می‌توان به درک استراتژیک رسید. در سال ۱۹۸۱، انجمن ملی حسابداران که در حال حاضر مؤسسه‌ی حسابداران مدیریت یا همان مؤسسه‌ی حسابداران مدیریت نام دارد، حسابداری مدیریت را به‌عنوان فرآیند شناسایی، سنجش و تعامل اطلاعات مالی مورد استفاده مدیریت جهت برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل سازمان تعریف کرد. مؤسسه حسابداری مدیریت، بعد از تغییر دیدگاه سطحی گذشته، تعریف جدیدی از حسابداری مدیریت به‌صورت زیر ارائه داد. حسابداری مدیریت یک اصل حرفه‌ای با نقش واجب و حیاتی در تدوین و اجرای استراتژی سازمانی می‌باشد. حرفه دانستن حسابداری مدیریت به این حوزه کمک کرد تا جایگاه خود در

جامعه را بیابد، با حرفه‌های رقیب رقابت کند و هویت جدیدی به کاربران خود می‌دهد. با حرفه دانستن حسابداری مدیریت و تبدیل آن به یک اصل حرفه‌ای فرصتی برای بازتفکر و بازبینی اساس مفهومی آن فراهم آمد [۷]. بطور کلی، دانش انتزاعی تنها زمانی که رسمیت مناسبی داشته باشد؛ می‌توان بنیاد و اساسی مفید برای یک حرفه باشد. انتزاع مناسب و مطلوب در جایی بین انتزاع کامل و انضمام کامل وجود دارد.

اگر این دو را در دو سر یک طیف در نظر بگیریم، انتزاع مطلوب میان این دو لبه قرار دارد. انتزاع کامل و انضمام کامل می‌تواند هر حرفه را در برابر رقبا ضعیف و مستعد آسیب کند. وقتی دانش به‌شدت انتزاعی باشد، بیش از حد کلی و مبهم خواهد بود. وقتی دانش به‌شدت انضمامی باشد به‌راحتی عادی می‌گردد و در رقابت جا می‌ماند. بنابراین، دانشی که مدافع اقتدار یک حرفه است باید ترکیبی متوازن از نظریه‌ی انتزاعی و روش انضمامی باشد. بدون دانش قابل دفاع و انحصاری شده نمی‌توان حوزه‌ی حسابداری مدیریت را حرفه‌ای‌سازی کرد [۹]. چارچوب مفهومی معرفی شده در این مقاله برای آموزش حسابداری مدیریت به سه طریق ادبیات تحقیقاتی موجود را بسط داد. این مدل حسابداری مدیریت را با درک نظری از سازمان پیوند می‌دهد. این مدل به حرفه‌ای‌سازی حسابداری مدیریت از طریق ارائه‌ی یک سطح قابل دفاع از انتزاع کمک رساند. این مدل مفهومی معرفی شده امکانی برای سازماندهی نظری منسجم موضوعات و روش‌های تدریس شده و آموزش داده شده در حسابداری مدیریت فراهم می‌آورد.

### بازارها و سازمان‌ها

بلافاصله بعد از فروپاشی دیوار برلین در حدود دو دهه‌ی قبل، هربرت سالیمون اینفلور مدعی شد که اصطلاح، اقتصاد بازار یک نام بی‌مسمی و غلط در معنا بود. او اصطلاح «اقتصاد سازمانی» تعریف بهتری برای اقتصادهای صنعتی پیشرفته مانند اروپای غربی و آمریکا می‌باشد. به عقیده‌ی او میزان قابل توجهی از فعالیت‌های اقتصادی در داخل سازمان رخ می‌دهد و بیشتر فعالان اقتصادی در جوامع صنعتی پیشرفته کارمندان هستند نه کارآفرینان. به این صورت، به عقیده‌ی او، نظریه‌ی اقتصادی با نادیده گرفتن این حقیقت که اقتصاد تحت تأثیر الزامات و قوانین سازمانی شکل می‌گیرد و همچنین با عدم توجه به پیامدهای این واقعیت، به نوعی غیرسودمند شده است [۳۹]. دو سوم رشد صنعتی در چهل و سه کشور در طول دو دهه‌ی ۱۹۸۰ رخ داد زیرا در این دوره اندازه‌ی سازمان رشد و گسترش پیدا کرد [۳۵]. سازمان‌هایی که فعالیت داخلی زیادی دارند به اندازه‌ی شرکت‌های فعال بازاری به ارزش اقتصادی آمریکا افزودند [۲۸].

اگرچه بازارها و سازمان‌ها دو حالت حاکمیت اقتصادی هستند، اما بازار از سازمان‌ها می‌توانند متفاوت باشند، زیرا بازار شکلی از حاکمیت لحظه‌ای و بدون برنامه سازمان حاکمیت برنامه‌ریزی شده و آگاهانه و عمومی است [۴۳ و ۱۸]. این تعریف از تفاوت سیستماتیک سازمان از بازار را Seed نمود و اعلام کرد که، بیرون شرکت، تغییر قیمت، تولید و درون شرکت کارآفرین، تولید را هدایت و مدیریت می‌کند. توسعه‌ی این دیدگاه در نظریه‌ی اقتصاد بسیار سودمند بود و تنها در همین چند دهه‌ی اخیر است که حوزه‌ی اقتصاد سازمانی مورد توجه قرار گرفته و تحقیقات تجربی و نظری متعددی را پایه‌گذار شده است [۲۳].

[۳۶].

تفاوت و تمایز میان بازار و سازمان برای حسابداری مدیریت اهمیت دارد و جزء اصول آن تلقی می‌گردد. در واقع، تفاوت میان حسابداری مدیریت و حسابداری مالی معمولاً مربوط به تفاوت میان افراد داخلی (اعضای سازمانی) و افراد بیرونی (شرکا و اعضای بازاری) می‌باشد. به‌طور کلی، بازار استراتژی ندارد. در این‌جا دو سؤال مهم مطرح می‌شود که برای درک رابطه‌ی میان حسابداری مدیریت و سازمان باید پاسخ داده شوند. (۱) سازمان را با توجه به چه ابعادی می‌توان از بازار متمایز ساخت؟ (۲) دلایل وجود سازمان چیست؟ اگرچه این دو سؤال به هم مرتبط هستند اما می‌توان به‌صورت جداگانه به آن‌ها پرداخت. پاسخ‌ها به سؤال دو بسیار متعدد و متضاد می‌باشند، اما می‌توان پاسخی واحد برای پرسش اول یافت و معیارها و یا پدیده‌های تجربی متمایزکننده سازمان از بازار را مشخص کرد [۳۷].

### قیمت‌ها

اولین معیار متمایزکننده بازار و سازمان قیمت است. به‌گفته‌ی [۱۸]، تخصیص منابع در بازارها تحت حاکمیت مکانیزم قیمت می‌باشد، اما درون سازمان تحت حاکمیت تصمیمات مدیریتی قرار دارد. بازار زمانی کارکرد دارند که به‌صورت متقابل قیمت عرضه و تقاضای منابع را با یکدیگر هماهنگ نماید. قیمت‌ها مکانیزم‌های کارآمدی برای جمع‌آوری، جمع‌بندی و انتقال اطلاعات مورد نیاز خریدار و فروشنده می‌باشند [۲۵]. به این‌صورت نتایج و برون‌دادهای بازاری، نتایج و برون‌دادهای برنامه‌ریزی نشده و ناآگاهانه‌ی تصمیمات فردی است. در مقابل، نتیجه و برون‌داد تخصیص منابع در درون سازمان حاصل تصمیمات آگاهانه و برنامه‌ریزی شده می‌باشد. به‌عقیده‌ی رابرتسون، شرکت‌ها جزیره‌هایی پر از قدرت‌های آگاهانه در اقیانوس همکاری ناآگاهانه می‌باشند، مانند دلمه‌های کره در میان شیر در حال پختن [۱۸]. در واقع، تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع بدون توجه به قیمت و در نبود آن از جمله اهداف مدیران می‌باشد. به‌عقیده‌ی هاندلر، وقتی هماهنگی اداری ارزان‌تر و کم‌هزینه‌تر از هماهنگی بازاری باشد (یعنی هماهنگی از طریق قیمت) بخش نامشهود بازار جایگزین بخش مشهود سازمان می‌گردد [۱۷].

از جمله نمونه‌های مربوط به تخصیص منابع بدون مکانیزم قیمت عبارت‌اند از: تعیین میزان و تعداد بخش‌های تدریس شده از یک کتاب در دانشگاه، تعداد ساعات رادیولوژی در دسترس در بیمارستان، میزان موجودی یک شرکت تولیدی، بازرسی‌های کیفیتی کامپیوتری در یک نرم‌افزار. باید سوءتفاهم مربوط به تفاوت و تمایز میان سازمان و بازار براساس معیار قیمت در اینجا رفع شود. سازمان‌ها با قیمت‌های عامل روبه‌رو هستند یعنی قیمت‌های ورودی خریداری شده و قیمت‌های خروجی فروخته شده. بنابراین، قیمت‌ها تخصیص منابع در درون و بیرون سازمان را تحت حاکمیت و کنترل دارند. تصمیمات سازمانی در درون سازمان صرفاً جایگزین قیمت‌ها می‌شوند. بود و نبود قیمت معیاری است که به‌وسیله‌ی آن می‌توان بازار یا از سازمان متمایز ساخت. قیمت‌ها تا حدی در درون شرکت معلق می‌شوند که از برنامه‌های آگاهانه جهت هماهنگ‌سازی منابع استفاده شود.

### ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر

دومین معیار متمایزکننده سازمان از بازار، وجود ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر در سازمان می‌باشد. این فرض وجود دارد که مبادلات بازاری در مقادیری همیشه تقسیم‌پذیر است. ظرفیت تقسیم و یا تقسیم‌پذیری در



منحنی عرضه کاملاً قابل نمایش است. تابع تولید بدون برآمدگی و منحنی هزینه کل و هزینه حاشیه‌ای که پیوسته و هموار می‌باشد. در نظریه‌ی قیمت، شرکت جعبه‌ی سیاهی است که ورودی ما را به صورت کارآمد جهت تولید میزان مشخصی از خروجی‌های افزایش‌دهنده سود ترکیب می‌کند [۲۲]. در مقابل، وجود ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر از ویژگی‌های سازمان است. برای مثال، وقتی قهوه از بازار خریداری شود، به میزان مورد نیاز قابل خرید می‌باشد. مثلاً یک لیوان اسپرسو و یا یک لیوان بزرگ قهوه و خامه. البته قیمت و هزینه‌ی حاشیه‌ای مقادیر تقاضا شده و عرضه شده را نشان می‌دهد. تمایز میان هزینه‌ی ثابت و هزینه‌ی متغیر به مبادلات بازاری ارتباطی ندارد. ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر عامل این تمایز هستند. به واسطه‌ی ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر هزینه‌های ثابت و غیرمستقیم در سازمان حاکم و غالب می‌شوند. البته، تحقیقات به شناسایی و مشخص‌سازی سازمان‌ها از نظر ظرفیت تقسیم‌ناپذیر پرداختند. معاملات، چه در و چه فراتر از مرزها و محدوده‌های شرکتی، تحت حاکمیت و تحت تأثیر قیمت می‌باشند. منابع تقسیم‌ناپذیر این چنین معاملات را مشخص و تعیین نمی‌کنند. مقیاس یک ماشین و یا خرید یک میز از بازار برآمدگی مشابهی با ظرفیت‌های ثابت منابع درون شرکت، به نمایش می‌گذارد. منابع درون یک سازمان، که مصرف آن درون شرکت طی فرآیند تولید هزینه‌ی مستقیم دارد، تقسیم‌ناپذیری مشابه‌ای با منابع خریداری شده در بازار دارد. به این صورت خلق ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر به عنوان متغیر افتراقی جهت متمایزسازی بازار و سازمان باید به خوبی بررسی و درک شود.

#### حقوق مالکیت خصوصی

سومین ویژگی سازمان در مقایسه با بازار وجود حقوق و مالکیت لزومی می‌باشد. برای مثال، تبادل بازاری کالا و خدمات تبادل حقوق و مالکیت نیز می‌باشد. طبق قانون، مالکان معمولاً در مورد استفاده و جابه‌جایی منابع حق تصمیم‌گیری دارند.

هم‌چنین، در نظریات اقتصادی و حقوقی یک فرض استاندارد وجود دارد که حقوق مالکیت بهترین نوع استفاده از منابع می‌باشد. به عبارتی دیگر، استفاده و جابه‌جایی منابع مطلوب و مفید است، زیرا تصمیم مالک آن به این صورت است [۱۶]. در مقابل، سازمان مالکیت را از کنترل منابع جدا می‌کند [۱۲]. کارمندان در مورد استفاده از منابعی که مالک آن نیستند، حق تصمیم‌گیری دارند و این باعث ایجاد مشکلات انگیزه‌ای می‌گردد، زیرا سازمان انگیزه‌های جمع‌آوری مالکیت خصوصی را معلق و متوقف می‌دارد [۴۴]. با توجه به تفکیک مالکیت و کنترل در سازمان، [۲۶] بر این عقیده هستند که شرکت چیزی جز «روابط قراردادی» نیست. طبق این عقیده و تعریف تبادلات و معاملات بازاری خطا دار می‌باشند. طبق گفته-ی [۳۱]، برخی مکانیزم‌ها و تحریم‌های در دسترس در معاملات اشتغال در دسترس معامله‌گران مستقل نیست. برای مثال، کارمندان طبق قانون ملزم به تبعیت از قوانین و قواعد منطقی کارفرما هستند، باید تمامی اطلاعات مرتبط را افشاء نمایند و به شرکت وفادار بمانند. به طور خلاصه، این سه معیار شرکت را از بازار متمایز می‌کنند. مدیران باید در سازمان تصمیماتی در مورد تخصیص منابع در نبود قیمت ورودی تقسیم‌پذیر و حق مالکیت فردی بگیرند. این سه معیار حقایقی هستند که سازمان را تعریف می‌کنند و تعیین‌کننده تمایز آن با بازار می‌باشند. این معیارها حوزه‌ی حسابداری مدیریت را مشخص می‌کند و

حسابداری مدیریت را به ابزاری مناسب برای مدیران جهت بهبود برون‌دادهای سازمان‌ها تبدیل می‌نمایند [۳۷].

### ابزارهای حسابداری مدیریت

عدم قیمت، تعلیق حقوق مالکیت فردی و ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر حقایقی هستند که شرکت را از بازار متمایز می‌سازند. این سه ویژگی متمایزکننده در شرکت از هم مستقل هستند. در این بخش، این سه ویژگی سازمانی تعریف می‌شوند و به‌عنوان پیش‌نیازهای حسابداری مدیریت معرفی می‌گردند. در این بخش، این سه معیار متمایزکننده‌ی سازمانی را به‌عنوان سه ابزار حسابداری مدیریت به نمایش می‌گذاریم.

### ابزارهای حسابداری برای هماهنگی

همان‌طور که در بالا اشاره شده قیمت‌ها با برنامه‌های تخصیص منابع در درون شرکت جایگزین می‌شوند. قیمت‌های هماهنگ‌کننده‌ی تقاضا و عرضه‌ی منابع در بازار می‌باشند. برنامه‌ریزی آگاهانه می‌تواند جایگزین عملکرد قیمت‌ها می‌باشد. برنامه‌ریزی شامل متعادل‌سازی و تطبیق‌دهی منابع وابسته به هم می‌باشد. برای مثال، تعیین ساعات نیروی کار از ساعات تولید از طریق بودجه‌ی نیروی کار، تقاضا و عرضه‌ی ساعات نیروی کار را هماهنگ می‌سازد. بنابراین، تفاوت بودجه و بودجه‌بندی ریشه در کارکرد آن‌ها به‌عنوان ابزار تطبیق‌دهی عرضه و تقاضای منابع با استفاده از مقدار دارد نه قیمت. تعیین بودجه بدون قیمت در درون سازمان پیامدهایی دارد. اول، از آنجا که بودجه، هماهنگ‌کننده‌ی عرضه و تقاضا براساس مقدار است، بودجه‌ی سرمایه و عملیاتی نیز شامل این تعریف می‌گردد. اگرچه در بیشتر کتاب‌های حسابداری مدیریت به این موضوع توجه شده است اما به عملکرد هماهنگ‌کننده‌ی آن‌ها و کارکرد آن‌ها به‌عنوان هماهنگ‌کننده به‌جای مکانیزم قیمت توجه‌ای نشد. برای مثال، بودجه‌های عملیاتی، از طریق مدیریت عملیات و استانداردهای مهندسی، روابط میان ورودی و خروجی در فرآیند تولید را سریع بررسی می‌کنند. بودجه‌بندی، در شرایطی که به‌درستی درک شود می‌تواند استانداردهای ورودی - خروجی لازم برای استفاده از منابع را تدوین و تنظیم نماید. هم‌چنین، بودجه‌ی سرمایه برنامه‌هایی برای ایجاد و متعادل‌سازی ظرفیت‌های بهره‌ور در طول زمان می‌باشد. دوم، در نتیجه‌ی چنین درک حاصله‌ای، آماده‌سازی صورت‌های مالی و برنامه‌های بهبود، علیرغم ضرورت خود، دومین بیرون‌داد و نتیجه‌ی بودجه می‌باشد. بودجه‌ی نقد عرضه و تقاضای وجه نقد را از نظر مقدار تطبیق می‌دهد، درست مانند کاری که بودجه‌ی نیروی کار با ساعات نیروی کار می‌کند.

سوم، وقتی هدف اولین عملکرد بودجه باشند، باید به‌عنوان ابزاری برای هماهنگ‌سازی کاربرد منابع در یک سازمان خدمت کند. امکان سوءاستفاده از این کارکرد بودجه نیز وجود دارد. چهارم، سبک و تعداد بودجه‌بندی (مشارکتی، بالا به پایین، سالیانه، پرتکرار، کم‌تکرار)، نشان‌دهنده‌ی سودمندی آن‌ها در سیگنال‌شدت عرضه و تقاضا می‌باشد. در محیط‌های بسیار نامطمئن بودجه‌بندی پرتکرار (مکرر) و مشارکتی باعث انتقال اطلاعات از محیط به مرکز شرکت در زمانی مناسب می‌گردد. در یک محیط کسب و کاری ثابت، که عدم قطعیت پایینی دارد، از سبک بودجه‌ی بالا به پایین با تکرار کمتر استفاده می‌شود [۳۷].

### ابزار حسابداری برای هزینه‌یابی

از روش‌های تخصیص هزینه برای محاسبه‌ی «قیمت‌های حسابداری و آموزش حسابداری مدیریت» استفاده می‌شود. رواج ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر درون شرکت شرایط لازم و کافی برای تدوین این روش‌ها را فراهم می‌آورد. اقلامی که هزینه‌ی متعدد و چندگانه دارند، منابع تقسیم‌ناپذیر را مصرف می‌کنند و به همین دلیل این منابع، منابع مشترک نیز نامیده می‌شوند. برای مثال، یک کلاس براساس تعداد دانش‌آموزان و یا دانشجویان حاضر قابل گسترش و یا فشرده‌سازی نیست. این یک‌نوع عدم تقسیم‌ناپذیری منابع - کلاس - با توجه به هزینه - دانشجویان - می‌باشد که امکانی برای تبدیل کلاس به یک منبع مشترک و تبدیل دانشجو به یک هزینه مستقیم، فراهم می‌آورد [۳].

بدون توجه به معنوی لغوی آن، اولین هدف تخصیص منابع سنجش منابع مصرف شده توسط محصولات و خدمات می‌باشد. فرقی نمی‌کند که این معیار برای تنظیم قیمت باشد، سنجش سودآوری حفظ تولید باشد و یا تعیین پرتفوی محصول و یا کنترل رفتار.

سنجش مصرف منابع تقسیم‌ناپذیر نیازمند تعریف و برآورد مصرف هزینه‌های ثابت و غیرمستقیم می‌باشد. نوآوری در روش‌های تخصیص هزینه مانند هزینه‌یابی فعالیت محور و انواع آن شامل ABC زمان محور، نشان دهنده تلاش برای سنجش بهتر مصرف منابع تقسیم‌ناپذیر می‌باشد. تخصیص منابع ریشه در نیاز به سنجش مصرف ظرفیت‌های تقسیم‌ناپذیر در سازمان دارد.

### ابزار حسابداری برای کنترل

تبادل بازاری شامل انتقال حق مالکیت یا همان حق تصمیم‌گیری برای استفاده و یا عدم استفاده از یک دارای می‌باشد. به خاطر تفکیک مالکت و حق تصمیم‌گیری برای منابع است که به مکانیزم‌های کنترل برای نظارت و اثرگذاری بر رفتار مدیران و کارکنان نیاز وجود دارد [۴۴].

بنابراین، حوزه سنجش عملکرد و کنترل ریشه در نبود حق مالکیت خصوصی فردی در یک شرکت دارد. تعریف و سنجش پیامدها و برون داده‌های مراکز مسئل روشی برای غلبه بر نبود انگیزه برای مالکیت می‌باشد. تحلیل واریانس و معیارهای غیرمالی کارایی عملیاتی و اثربخشی عملیاتی برای ارزیابی عملکرد کارکنان ضروری می‌باشند. در واقع، ابزارهای حسابداری مانند صورت مالی، تحلیل نسبت، کارت امتیاز متوازن از جمله ابزارهای اصلی کنترل می‌باشند که رفتار مدیران ارشد را بررسی می‌کند. از آنجا که قانون اشتغال، کارمندان را ملزم به این می‌دارد که در جهت منافع کارفرما خود رفتار کنند، ابزارهای کنترلی جهت مشترک سازی منافع این دو تدوین شد.

وقتی شخص الف عنوان و منسبی مانند مدیر خرید دارد. با وجود نبود مالکیت قانون، در خود احساس مالکیت بر دارایی شرکت دارد.

به طور خلاصه، در دو بخش بالا، روشی برای نگاشت ویژگی‌های یک سازمان در Toolkit حسابداری مدیریت فراهم و معرفی شد. نبود قیمت در سازمان، وجود ابزار برنامه‌ریزی را ضروری می‌دارد. ظرفیت‌های ورودی تقسیم‌ناپذیر وجود ابزارهای تخصیص هزینه را ضروری می‌دارند. نبود حق مالکیت فردی نیز باعث می‌شود تا ابزاری برای سنجش و کنترل عملکرد لازم باشد

### اثرات مدرنیته در حسابداری مدیریت

در بخش قبل هر جا که نیاز بود، برای جلوگیری از منقطع شدن بحث، پاره ای از اثرات مفاهیم مدرن بر حسابداری مدیریت تشریح گردید. اما در این بخش اثر مدرنیته بر حسابداری مدیریت و ظهور تکنیک های آن به تفصیل مورد بررسی قرار می گیرد.

[۳۳] حسابداری را زبان سرمایه داری و فرزند روشنگری تعریف می کند. او مبنای فکری حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را در چهار عامل زیر که برگرفته از مفهوم مدرنیته است، خلاصه می نماید [۳]:

الف) بیان واقعیت که مستقل از فکر، زبان و عرف اجتماعی است.

ب) اطلاعات حسابداری که یک کالای اقتصادی است، تقاضا برای آن بستگی به چگونگی انعکاس واقعیت دارد.

ج) کارکرد حسابداری در بازارهای رقابتی است.

د) استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری و تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری دارای رفتاری عقلانی می باشند.

[۵]، حسابداری مدیریت را تجلی سرمایه داری معاصر می شناسند. [۳۳]، معتقد است که با ورود به دوره مدرن و تغییر محیط تجاری و چهارچوب معادلات اقتصادی، اهداف بنگاه های اقتصادی نیز تغییر یافت. در این دوره علاوه بر اهدافی نظیر سودآوری و افزایش فروش از طریق ارتقاء سهم بازار و افزایش تولید، اهداف دیگری همانند ورود به بازارهای بین المللی، مسئولیت های زیست محیطی و اجتماعی، ارتباط قابل قبول با مشتریان و عرضه کنندگان منابع نیز در چهارچوب اهداف سازمانی مد نظر قرار گرفت. در راستای تأمین هدف های جدید سازمان، حسابداری صنعتی دیگر توان پاسخگویی و آرایه اطلاعات در برای تأمین اهداف فوق را نداشت. بنابراین حسابداری مدیریت با تعریف اهدافی مدرن در راستای تأمین هدف های جدید سازمان ناشی از ورود به دوره مدرن گام برداشت. در همین راستا می توان بیان داشت حسابداری مدیریت، حسابداری مدرن است. زیرا اطلاعات آن برای مدیریت و کنترل سازمان استفاده می شود [۳۳]. تغییرات اساسی در حسابداری مدیریت از سال ۱۹۵۰ آغاز شده است. تاکید کتاب های درسی بر مفهوم تصمیم گیری، در این دوره ظاهر شد. هزینه یابی مستقیم در طول این دوره معرفی شد، حسابداری مدیریت بعنوان حوزه مطالعاتی جدید در دانشگاه ها به وجود آمد و دیگر تنها بوسیله دوره های کارآموزی آموزش داده نمی شد [۳۰].

در مطالعه ماهیت مدرن حسابداری مدیریت می توان به زیربنای تحقیقاتی در این رشته علمی اعم از تئوری ها و دیدگاه های مورد استفاده توجه نمود. ماهیت التقاطی حسابداری مدیریت در حوزه تحقیقات می تواند خود نشانگر ماهیت مدرن حسابداری مدیریت باشد. این موضوع را در حسابداری مدیریت می توان در مواردی همچون موارد زیر مشاهده نمود:

۱. تئوری های متفاوت غالب در حسابداری مدیریت از قبیل، تئوری محدودیت ها، منابع مبتنی بر مشاهده تئوری اقتضایی، نظریه بی نظمی، تئوری یادگیری عقلگرایی، نظریه قرارداد، تئوری نمایندگی و ...

۲. دیدگاه‌ها در حسابداری مدیریت، شامل:

الف) دیدگاه فنی مدیریتی (حسابداری بهای تمام شده، برنامه ریزی و پیش بینی، کنترل، تصمیم گیری، ارزیابی کسب و کار، تکنیک های تجزیه و تحلیل (استراتژیک)

ب) دیدگاه عملگراییانه (هزینه کیفیت، ایجاد ارزش، ارزیابی سرمایه فکری، مسائل مربوط به حسابداری مدیریت استراتژیک و ...).

ج) دیدگاه انتقادی، اجتماعی و اقتصادی (تغییر در فناوری ها، بازارها، رفتار مشتری، منابع انسانی، توسعه کسب و کار و ...)

۳. تغییر وضعیت در اقتصاد جهانی به مثابه جهانی سازی، بحران مالی و ...

۴. انتظارات از سهامداران، مدیران، جامعه، دانشمندان و... [۴۳].

بر اساس تحقیق [۱۲]، تحقیقات حسابداری مدیریت و حوزه های وابسته آن بوسیله تعدادی از تئوری ها تشریح می شوند. پذیرش تئوری ها برای توضیح علت ها، بر اساس اثرات و ارتباطاتی که میان حسابداری مدیریت و اقتصاد، تئوری سازماندهی (تئوری احتمالات)، جامعه شناسی و روان شناسی وجود دارد، انجام می شود. محققین از اصولی مانند تئوری نمایندگی، تئوری اطلاعات اقتصادی، تئوری هدف گذاری و تعداد بی شماری از این ها استفاده می کنند. در حسابداری مدیریت هم چنین می توان از تئوری های هنجاری یا ساختاری استفاده نمود. مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای تخصیص سربار، ارزیابی عملکرد متوازن برای طراحی سیستم کنترل، چارچوب هزینه یابی کیفیت برای مدیریت و کاهش هزینه کیفیت و مدیریت مبتنی بر ارزش برای هدایت تصمیم گیری و کنترل جهت اطمینان از بازده سهامداران. در دنیایی که رقابت روز به روز فشرده تر می شود، آگاهی از میزان هزینه های عملیات کافی نیست. شرکت هایی پیروزند که به هزینه کل فرآیند زنجیره اقتصادی توجه نمایند و باید با دیگر عضوهای گروه و حلقه های این زنجیره همکاری نمایند تا مدیریت هزینه ها و بازده بیشینه عملی گردد. تغییر فرآیند قیمت گذاری محصول به قیمت گذاری بر مبنای هدف، برون سپاری کارها، ایجاد مشارکت در انجام پروژه ها، تجزیه و تحلیل ارزش افزوده اقتصادی، الگو برداری ابزار مناسبی برای اندازه گیری عامل فراگیر بهره وری و مدیریت آن برای این منظور است [۴۱]. در آخر برای درک عمیق تر ماهیت مدرن حسابداری مدیریت، مقایسه ای بین حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت مفید خواهد بود. حسابداری صنعتی که با ظهور انقلاب صنعتی، به وجود آمد در دوره مدرن ظرفیت تهیه اطلاعات بهره ور و کلیدی برای بنگاه های اقتصادی را نداشته و حسابداری مدیریت را از درون خود بوجود آورده است. با کمی تأمل می بینیم که پاره ای از اصول حسابداری صنعتی چون تفکیک هزینه ها به ثابت و متغیر و مفهوم بهای تمام شده همچنان در حسابداری مدیریت وجود دارد اما با این حال حسابداری مدیریت دنیای متفاوتی دارد با اصول مختص به خود.

«حسابداری صنعتی جهت محاسبه بهای تمام شده از فرمول شناخته شده سربار ساخت + دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = قیمت تمام شده، استفاده می کند. این فرمول بر مبنای دو پیش شرط زیر نوشته می شود:

الف) تولید کننده فقط یک نوع محصول تولید می کند.  
 ب) دلیل ثبات نسبی در درخواست ها و نیاز مشتریان در بازار، عمر تقاضا برای محصول در بازار بالنسبه طولانی بوده و از این رو چرخه حیات و تقاضا برای محصول پایدار و بادوام است.  
 در دوره مدرن، هیچ یک از پیش فرض های بکار گرفته شده در محاسبه قیمت تمام شده به روش سنتی امکان پذیر نیست. زیرا امروزه بندرت تولید کننده ای یافت می شود که منحصرآ یک نوع محصول تولید کند. ثانیاً دلیل، پیشرفت در علم و فن آوری، افزایش سطح آگاهی مشتری، بهبود شرایط اقتصادی، رقابت شدید در بازار و بروز نیازهای جدید ناشی از مسایل و مشکلات تازه برای مشتریان، فرض ثبات درخواست ها و نیازهای مشتریان از جامعه معنی و مفهوم خود را به کلی از دست داده است. به همین دلیل در دنیای امروز هیچ یک از پیش فرض های بکار گرفته شده در محاسبه قیمت تمام شده به روش سنتی تحقق نمی یابد» [۷].

یکی از راه های شناسایی وجوه افتراق بین حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده مقایسه تعریف ارائه شده از آن ها می باشد که این امر باعث می شود حیطه عمل و اهداف آن ها مشخص شود. با توجه به تعاریف ارائه شده در متون تخصصی، تفاوت های بین حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی به وضوح قابل شناسایی می باشد. در این راستا، مهم ترین وظیفه حسابداری بهاء تمام شده، تجمیع هزینه های تولید به عنوان بهای تمام شده برای ارزیابی موجودی ها و تعیین سود است. در مقابل حسابداری مدیریت تاکید بر استفاده از اطلاعات بهای تمام شده برای برنامه ریزی، کنترل و تصمیم گیری دارد. علاوه بر آن فعالیت های حسابداری بهای تمام شده منجر به تهیه گزارش های اختصاصی نمی شود و در حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می گیرد. در مقابل فعالیت های حسابداری مدیریت منجر به تهیه گزارش های اختصاصی جهت استفاده کنندگان درون بنگاه های اقتصادی می گردد [۲]. توجه به وجوه افتراق حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت نشان می دهد که ظهور حسابداری مدیریت و تکنیک های آن تحت تاثیر عواملی چون رقابت، جهانی شدن، پیشرفت علم، رویکرد علمی شدن مدیریت و... است. این عوامل خود از مفاهیم مدرنیته می باشند و به تفصیل توضیح داده شده اند [۳].

### موضوعات حسابداری مدیریت

#### هماهنگی

با توجه به اینکه، بیشتر دانشجویان حسابداری قبل از حسابداری مدیریت با حسابداری مالی روبرو شده اند، بهتر است ابتدا دانش آن ها از صورت های مالی را مورد توجه قرار دهیم. گروه های حسابداری خاص از صورت های مالی عناصری برای تبیین و بحث در مورد مفاهیم و اصلاحات لازم برای آماده سازی بودجه می باشند. برای درک کافی از این مفاهیم برای مثال متغیر، غیرمستقیم، هزینه فرصت و روش های برآورد مانند تحلیل رگرسیون و منحنی یادگیری و ابزارهای تصمیم گیری مانند ارزش جاری و ریسک و... نیازمند زیرساختارهایی هستیم که بر اساس آن ها بودجه های نقد، سرمایه و عملیاتی به صورت پشت هم و سریالی قابل نمایش باشند و آماده سازی صورت های مالی به بودجه بندی کمک می رساند. تمامی بودجه ها با منابع مشخص و محدود هماهنگ می شوند. شروع بودجه بندی بر حسب عادت از بودجه فروش

نشان می دهد که تمامی ورودی ها را می توان برای برآورده سازی تقاضا افزایش یا کاهش داد. نقش اولیه و اصلی بودجه هماهنگ سازی عرضه و تقاضای منابع بر حسب مقدار می باشد. توجه به بودجه به عنوان ابزاری برای هماهنگ سازی مقادارها، باعث ایجاد مشکلاتی در بهینه سازی تولید، مدل های مدیریت موجودی و یا مدیریت عملیات می گردد [۳۷].

### هزینه یابی

وجود ظرفیت های تقسیم ناپذیر دانش موجود از منابع در اختیار برای تأمین هزینه ها را مبهم می نماید. تخصیص هزینه راه حلی برای مشملات سنجش می باشد. بعد از مشخص سازی انگیزه های نظری تخصیص، مسائلی مانند انتخاب عوامل ایجاد کننده هزینه، تعریف ترکیب های هزینه، شکل کلی تخصیص هزینه باید مشخص گردد.

### کنترل

ایجاد تقسیم بندی ها و بخش های لازم برای مراکز هزینه، درآمد، سود و سرمایه گذاری که حسابداری مسئولیت را شکل می دهد. تلاشی در سطح کلان در یک سازمان جهت رفع پیامدهای منفی نبود حق مالکیت فردی می باشد. بحث در مورد عملکرد تقسیم پذیر به صورت طبیعی وارد بحث در مورد تبدیل قیمت گذاری به عنوان روشی برای معرفی نیرهای بازار مانند میان بخش ها می گردد.

تلاش برای همسو سازی مشوق انگیزه های سازمانی با قیمت های بازاری و هزینه های فرصت منابع مورد استفاده مشابه با مکانیزم کنترل می باشد. تحلیل واریانس های هزینه و درآمد، شامل متریک های بهره وری، نشان دهنده تلاش برای رسیدگی به کمبود انگیزه های قدرتمند در سطح عملیاتی سازمان می باشد. معیارهای عملیاتی غیرمالی عملکرد مانند کیفیت و مشتری نشان دهنده امکان هدایت و بهبود عملکرد ها طی ارزیابی عددی آن می باشد. این ابزارها مانند صورت های مالی، تحلیل نسبت، کارت امتیازی متوازن ابزاری برای نظارت، سنجش و ارزیابی عملکرد در سنجش سازمانی می باشند و همچنین به ابزارهای کنترل برای رفع نبود حق مالکیت فردی در سازمان نیز تعلق دارند.

### ابزارهای تحلیل استراتژیک

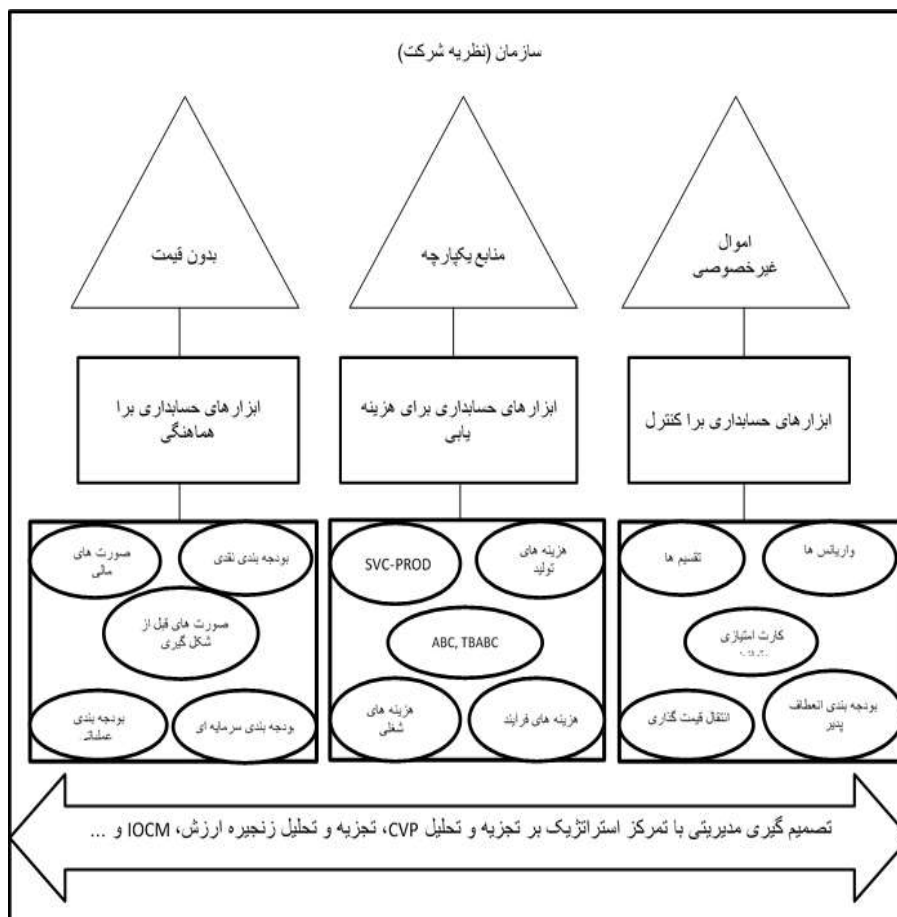
تصمیمات تخصیص منابع درون سازمان شامل برنامه ریزی، هزینه یابی و کنترل می گردد. تصمیمات آگاهانه تخصیص منابع از سوی مدیران می تواند تحت تأثیر بهره وری و کارایی هزینه های بازار و اثربخش انگیزه حق مالکیت فردی باشند. تحلیل CVP شامل تصمیماتی است که اثر مستقیمی بر مرزهای یک سازمان دارد. تحلیل CVP مشابه با روش های مدیریت هزینه درون سازمانی و تحلیل زنجیره ارزش می باشد [۳۸].

### نتیجه گیری

این مقاله چارچوبی مفهومی برای حسابداری مدیریت ارائه می دهد که به صورت نظری ریشه در ادبیات اقتصاد سازمانی دارد. این مدل موضوعات حسابداری مدیریت را گروه بندی می کند. این چارچوب حسابداری مدیریت را با استفاده از عباراتی مانند اطلاعات لازم برای تصمیم گیری، حسابداری برای

برنامه‌ریزی و کنترل و مدیریت عملکرد گروه بندی نمی‌کند. طبق این چارچوب، لازم است منابع برای کنترل، عملکرد و سنجش مصرف منابع در نبود قیمت، حق مالکیت و ورودی‌های تقسیم پذیر هماهنگ گردند. رابطه میان این سه ویژگی متمایز کننده در سازمان به گروه بندی موضوعات حسابداری مدیریت کمک می‌رساند.

این چارچوب امکانی برای شفاف سازی دقیق تر روابط میان حسابداری مدیریت و مدیریت عملیات ها و مدیریت استراتژیک فراهم می‌آورد. از آنجا که مدیریت عملیات شامل تعیین روابط فیزیکی میان ورودی‌ها و میان ورودی و خروج است، می‌توان شکی از بودجه بندی نیز باشد. این چارچوب حسابداری مدیریت را وارد یک فرایند سنجش گسترده دلایل وجود یک سازمان می‌کند. بدین ترتیب، مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر ارائه می‌شود:





## فهرست منابع

۱. رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷). **حسابداری مدیریت راهبردی**، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران.
۲. رهنمای رودپشتی، فریدون، بنی مهد، بهمن و میرسعیدی، سیدجعفر. (۱۳۹۳). "مدرنیته و حسابداری مدیریت"، **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۱۲(۳)، ۱-۱۲.
۳. سجادی، سید حسین، اناری قره‌قشلاقی، حامد و بابایی ورنوسفادرانی، محمد ابراهیم. (۱۳۹۸). "سیر تکاملی هزینه‌یابی محصولات و خدمات"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۸(۳۱)، ۲۲-۵.
۴. صالحی، الله‌کرم، احمدی، محمدعلی و هاشمی بلمیری، سمیرا. (۱۳۹۵). "تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت با تاکید بر مبانی فلسفی"، **پژوهش حسابداری**، ۲۵، ۳۵-۵۵.
۵. عباس زاده، محمدرضا، و بزاززاده، حمیدرضا. (۱۳۸۸). "حسابداری مدیریت در کشورهای کمتر توسعه یافته"، **حسابرس**، ۴۵، ۵۷-۵۰.
۶. محمدرضا خانی، وحید. (۱۳۹۶). "نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابداران مدیریت در عصر جهانی‌سازی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۶(۲۱)، ۱۱۵-۱۰۲.
۷. مدرکیان، حسن. (۱۳۸۹). **حسابداری مدیریت معاصر**، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، تهران.
8. Abbott, A. (1988). "The system of professions: An essay in the division of expert labor". **Chicago: University of Chicago Press**.
9. Anderson, J. D. (2006). "Superintendent of school, Imperial COE Geneva", **World Health Organization**.
10. Armstrong, P. (1993). "Professional knowledge and social mobility: Postwar changes in the knowledge-base of management accounting". **Work, Employment & Society**, 7(1), 1-21
11. Belkaoui, A. (1980). "Conceptual foundations of management accounting". **Reading, MA: Addison-Wesley Publishing**.
12. Berg, T. (2015). "A compass for teaching enterprise governance". **Accounting Education**, 24(6), 559-563.
13. Berle, A. and Means, G. (1932). "The Modern Corporation and private property". NY: Harcourt Brace.
14. Blocher, E. J. (2009). "Teaching cost management: A strategic emphasis". **Issues in Accounting Education**, 24(1), 1-12.
15. Bots, J. M., Groenland, E. and Swagerman, D. M. (2009). "An empirical test of Birkett's competency model for management accountants: Survey evidence from Dutch practitioners". **Journal of Accounting Education**, 27(1), 1-13.

16. Brewer, P. (2008). "Redefining management accounting: promoting the four pillars of our profession". **Strategic Finance**, March, 35–43.
17. Buckley, J., Smith, C., & Zimmerman, J. (2004). "**Managerial economics & organizational architecture** (3rd ed.)". McGraw Hill.
18. Chandler, A. (1977). "The visible hand: The managerial revolution in American business". **Cambridge: Harvard University Press**.
19. Coase, R. (1937). "The nature of the firm", **Economica**, 4(16), 386–405.
20. Cokins, G. (2001) "A management accounting framework", **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 13(1), 73–82.
21. Cooper, P. (2006). "Adapting management accounting knowledge needs to functional and economic change", **Accounting Education: An International Journal**, 15(3), 287–300.
22. Delattre, M., Ocler, R., Moulette, P and Rymeyko, K. (2009). "Singularity of Qualitative Research: From Collecting Information to Producing Results", **Tamara Journal**, 7(7). 3 (March)
23. Demsetz, H. (1988). "The theory of the firm revisited". **Journal of Law, Economics, & Organization**, 4(1), 141–161.
24. Gibbons, R. and Roberts, J. (2013). "Introduction. In R. Gibbons, & J. Roberts (Eds.). *Handbook of organizational economics*". Princeton: Princeton University Press.
25. Greenberg, R. K. and Wilner, N. A. (2015). "Using concept maps to provide an integrative framework for teaching the cost or managerial accounting course". **Journal of Accounting Education**, 33, 16–35.
26. Hayek, F. (1945). "The use of knowledge in society". **American Economic Review**, 35(4), 519–530.
27. Jensen, M. C. and Meckling, W. (1976). "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
28. Kittredge, J. (2009). "A performance framework for management accounting". **Cost Management**, 23(2), 20–28.
29. Lafontaine, F. and Slade, M. (2009). "Vertical integration and firm boundaries: The evidence". **Journal of Economic Literature**, 45(3), 629–685.
30. Lawson, R., Blocher, E., Brewer, P. C., Cokin, G., Sorensen, J. E., Stout, D. E. and Wouters, M. J. F. (2014). "Focusing accounting curricula on students' long-run careers: Recommendations for an integrated competency-based framework for accounting education". **Issues in Accounting Education**, 29(2), 295–317.
31. Masten, S. (1988). "A legal basis for the firm". *Journal of Law, Economics, and Organization*, 4(1), 181–198.

32. Merchant, K. A. and Van der Stede, W. (2006). "Field-based research in accounting: accomplishments and prospects", **Behavioral Research in Accounting**, 18 (1). 117-134.
33. Montagna, P. (1997). "Modernism vs Postmodernism in Management Accounting , Critical perspective on Accounting , 8, 125-145
34. Polit D. F. and C. T. Back. (2007). "Nursing Research: Principles and Methods", **New Yourk , Edward Elgar**.
35. Rajan, R. and Zingales, L. (1988). "Financial dependence and growth". **The American Economic Review**, 88(3), 559–586.
36. Roberts, J. (2004). "The modern firm: Organizational design for performance and growth". London: Oxford University Press.
37. Sajay, S. (2018). "A conceptual framework for teaching management accounting", **Journal of Accounting Education**, <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.05.004>.
38. Shank, J. (1989). "Strategic cost management: new wine or just new bottles?" **Journal of Management Accounting Research**, 1(1), 47–65.
39. Simon, H. A. (1991)." Organizations and markets". **Journal of Economic Perspectives**, 5(2), 25–66.
40. Juhani, V. (2008). "Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential", **Emerald Group Publishing Limited**, 5(1), 64-68.
41. Loreta, v. (2010). "Development of Modern Management Accounting System ", *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics* , 21(4),377-386
42. White, L., Clinton, D., van der Merwe, A., Cokins, G., Thomas, C., Templin, K. and Huntzinger, J. (2011). "Why we need a conceptual framework for managerial costing". **Strategic Finance**, 93(4), 36–42.
43. Williamson, O. (1991). "Economic institutions: spontaneous and intentional governance". **Journal of Law, Economics & Organizations**, 7, 159–187.
44. Zimmerman, J. (2017). "Accounting for decision making and control (9th ed.)". **McGraw Hill**.



## **Conceptual Framework for Management Accounting Training**

**Mehdi Safari Gerayeli (PhD)<sup>1</sup>©**

Associate Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran

**Mostafa Aghabeigi Nasrollahabadi<sup>2</sup>**

Phd Student, Islamic Azad University, Gorgan, Iran

(Received: 26 August 2019; Accepted: 5 February 2020)

This study provides a conceptual framework for management accounting training that is rooted in the organizational economics literature and in which management accounting is viewed as a response to the lack of aspects of market transactions in organizations. In general, management accounting methods can be classified as the following tools: coordinating the supply and demand of resources in the absence of prices, measuring resource consumption due to asymmetry in the cost function and controlling the resources used when asset ownership is beyond their control. This conceptual framework not only gives to the management accounting an intellectual cohesion, but also enables it to express its diverse subjects in a logical method.

**Keywords:** Conceptual Framework, Accounting Training, Management Accounting.

---

<sup>1</sup> mehdi.safari83@yahoo.com ©(Corresponding Author)

<sup>2</sup> aghabeigi1@gmail.com