

بررسی عوامل موثر در شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت

هاشم ولی پور^۱، حمید یوسفی منش^۲

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزآباد، فیروزآباد، ایران (نویسنده مسئول)

^۲ دانشجوی دوره دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یاسوج، یاسوج، ایران

چکیده

هدف از این مقاله بررسی پژوهشهای حسابداری مدیریت و استخراج عوامل نظری مورد توافق در خصوص شکاف بین قواعد و عمل در حسابداری مدیریت می باشد. در این راستا با بررسی مقالات و تحقیقات در خصوص شکاف بین قواعد و عمل در حسابداری مدیریت پنج مفهوم به عنوان مدل ستاره ای تحت عنوان عوامل موثر در شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت مطرح می گردد. طرح این مطالب در جهت به منصفه ظهور در آوردن نتایج تحقیقات و تکنیک های نوین حسابداری مدیریت کمک شایانی خواهد نمود. در این مدل مفاهیم اصلی و زیر شاخه های مرتبط عنوان می گردد و در هر مفهوم عوامل تاثیرگذار، می توانند سایر مفاهیم را نیز تحت الشعاع قرار دهند. در مفهوم اول عوامل دانشگاهی و موارد مرتبط با تحصیلات و طیف دانشگاهی عنوان می گردد. در مفهوم دوم حرفه حسابداری و حسابداران مدیریت و کارایی حسابداران مورد بررسی قرار می گیرد. در مفهوم سوم نیز مدیران و تاثیر تصمیمات آنها در انتخاب رویه و ملاحظات هزینه ای مطرح می گردد. در مفهوم چهارم مالکیت سازمانی و دولتی و عواملی مانند رقابت و مشتری مداری عنوان می گردد. در نهایت در مفهوم پنجم خصیصه های ذاتی و فنی تکنیک ها و رویه های حسابداری مدیریت مورد بحث قرار می گیرد. در تشریح هر یک از مفاهیم، پشتوانه های نظری و تحقیقاتی مربوط، مطرح می گردد.

واژه های کلیدی: حسابداری مدیریت، مالکیت سازمانی، تئوری نمایندگی، تئوری حسابداری مدیریت، خصیصه های ذاتی و فنی تکنیک های حسابداری مدیریت.

۱- مقدمه

حسابداری مدیریت در دهه های اخیر به واسطه رشد تکنولوژی دچار تحولات و تغییرات شگرفی شده است. پژوهش ها در این زمینه عموماً، قابلیت کاربرد کمتری در سازمانها و دنیای واقعی پیدا کرده اند. محققان زیادی تلاش نمودند تا نتایج متفاوت و سوابق تغییرات را با توجه به ابعاد سازمانی و محیطی توضیح دهند.

دانشگاهیان پذیرفته اند که بروکراسی و مقررات اداری آنها را از دنیای واقعی جدا کرده است؛ به عبارت دیگر یک دانشگاه می تواند در دو سمت حرکت کند. اولین مسیر، حرکت برای تغییر و ارتباط با دنیای واقعی تجارت و دومین مسیر در راستای بی تفاوتی و جداسازی از دیگر حوزه های دانشگاهی در سطح دنیای واقعی است. با توجه به فرایند جهانی شدن، تلاش در جهت برنامه های تحصیلاتی با هدف رویارویی با چالش های دنیای واقعی و افزایش انتخابهای بشری مورد نظر قرار گرفته است.

در تحقیقی که توسط شارکار^۱ و همکاران بر روی واحدهای تجاری در بنگلادش صورت گرفت بیان می شود، علیرغم تفاوت عملکرد سازمانها، اغلب واحدهای تجاری در کاربرد تکنیک های توسعه یافته حسابداری مدیریت ناموفق بوده اند. در صورت ادامه این روند، سازمانها از رقابت های جهانی و مزایای آن بازخواهد ماند؛ بنابراین تکنیک های مورد استفاده همراستا با تغییرات تکنولوژی می بایست مورد بازبینی قرار گیرند.

۲- ادبیات تحقیق

تمایل زیاد به کسب اعتبار همردیف با علوم اجتماعی، موجب می شود محققان حسابداری در موضوعات پژوهشی، هسته فنی (عملی) را نادیده بگیرند. این حرکت به نوبه خود باعث بروز این مشکل می شود که خواننده تحقیق، قادر به تفسیر کامل و درک اهمیت و پیامدهای موضوع نبوده و مسیر ارتباطی تحقیق با عملکرد حسابداری مرتبط را تشخیص ندهد. ارائه تحقیقات و پژوهش های کاربردی دارای نتایج کاربردی در حسابداری مدیریت، از مهمترین گامهای هر پژوهش بحساب می آید (بالدینزوتیز، ۲۰۱۰).

زمینه پژوهشی در باب جنبه های عملی حسابداری مدیریت در دهه های اخیر کاهش یافته و جنبه های عملی تحقیق رو به فراموشی می رود. در کشور ما نیز این پدیده به مانند سایر کشورها رایج بوده است. در چند دهه اخیر شاهد بوده ایم که حسابداری مدیریت به عنوان یک علم اجتماعی در دانشگاهها مطرح شده است (منتظری، ۱۳۹۱). برخی تحقیقات حسابداری جنبه نظری و برخی جنبه عملی حسابداری را ارتقا داده اند. تلاشها در جهت گسترش حوزه تحقیق و مبانی تئوری در حسابداری مدیریت گسترش یافته است؛ اما علیرغم این توسعه شاغلین در حسابداری مدیریت تمایلی به کاربرد این روشها ندارند. باوجودی که برخی محققان مانند کاپلان و کوپر دارای رویکرد مطالعات موردی و با تمرکز بر رویه های عملی هستند (حجازی، ۱۳۹۳). در بسیاری موارد در بررسی شکاف تئوری و عمل در حسابداری مدیریت، عدم توانایی در ایجاد ارتباط بین دانشگاه و درک عملکرد شاغلین حرفه به عنوان عامل اصلی مورد تردید قرار می گیرد. نوین^۲ و همکاران به بررسی دیدگاه و چشم اندازهای گروهی از حسابداران خبره مدیریت می پردازند تا بر اساس آن محتوای درسی و جهت گیری مباحث در حسابداری مدیریت را تعیین نمایند. زیمرمن^۳ عملکرد ادبیات حسابداری مدیریت را در ایجاد یک بدنه قدرتمند از دانش ناموفق دانسته و بیان می کند این ادبیات همانند سایر تحقیقات حسابداری از مرحله تشریح عملکرد به مرحله توسعه و آزمون تئوریهها و بررسی عملکرد بلوغ نیافته است و یکی از دلایل شکل گیری ادبیات توسعه نیافته حسابداری مدیریت را کمبود اطلاعات عمومی در دسترس می داند (زیمرمن، ۲۰۰۱). نتایج تحقیقات واورو و الیانا^۴ موید این مطلب است که رابطه مثبت و معنی داری بین کنترلهای حسابداری مدیریت و توان یادگیری در سازمانها وجود دارد؛ به عبارت دیگر سازمانهایی که سیستم های حسابداری مدیریت گسترده تری دارند، احتمال تغییرات در عملکرد آنها بیشتر خواهد بود. پس روند جهانی شدن و افزایش

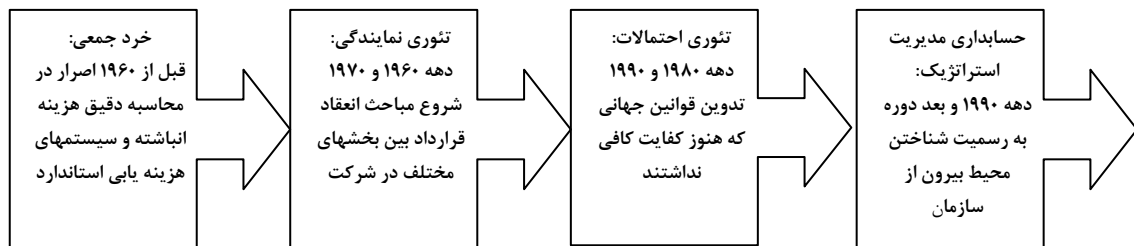
1Mohammad Zakir Hossain Sharkar

2Adel M. Novin

3Jerold L. Zimmerman

4Nelson Waweru , Enrico Uliana (South Africa)

رقابت به نوبه خود در رفع شکاف نظری و عملی در حسابداری مدیریت موثر خواهد بود (واورو، ۲۰۰۸). بدین منظور ویلیام و سیمان^۵ به بررسی رابطه بین تغییر در سیستمهای حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی پرداخته و وجود رابطه غیر مستقیمی بین این تغییرات و عملکرد سازمانی را بیان می نمایند. در این تحقیق بیان می شود که تغییر در سیستمهای کنترل و حسابداری مدیریت موجب ایجاد ارزش افزوده در تصمیم گیری های مدیریت و دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان خواهد شد (ویلیام، ۲۰۰۲). شیوه های حسابداری هزینه و کنترل های مدیریت با محتوای نیروی کار مستقیم، دیگر برای تصمیمات برنامه ریزی و کنترل سازمانهای معاصر ممکن است مناسب نباشد. همچنین در خصوص معیار سود به عنوان شاخصی برای ارزیابی عملکرد در کوتاه مدت و یا عامل ایجاد انگیزه، نیز دارای معضلاتی است که در حال بروز است (کپلان، ۱۹۸۴). پاولاتوس و کاستاکیس^۶ در بررسی بحران اقتصادی یونان در سال ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۳ بیان کردند که بحران های اقتصادی، محرک استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت است (پاولاتوس، ۲۰۱۵). انواع تکنیک های حسابداری مدیریت در پنج طبقه حسابداری هزینه ها، بودجه بندی و برنامه ریزی، سیستم های پشتیبانی از تصمیم^۷، ارزیابی عملکرد و تحلیل های استراتژیک مورد بررسی قرار گرفتند. در این تحقیق افزایش اهمیت و استفاده وسیع از سیستم های هزینه یابی بر مبنای فعالیت و برنامه ریزی و تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در طول دوران بحران مشاهده گردید. همچنین اهمیت و میزان استفاده از سیستم های هزینه یابی سنتی کاهش یافته است. بسیاری از تحقیقات حسابداری، هدف خود را بهبود رویه های عملی حسابداری قرار نمی دهند. این رشته به محققانی نیاز دارد که تمرکز مستحکمی بر هسته فنی تحقیقات داشته و یافته های تحقیقات تجربی را تطبیق دهند و از این طریق می توان به توسعه و پیشرفت در حوزه عمل کمک کرد (بالدینزدوتیز، ۲۰۱۰). شناسایی محیط بیرون از سازمان و به رسمیت شناختن آن به زعم برخی محققان از دهه ۱۹۹۰ همگام با حسابداری مدیریت استراتژیک آغاز شده است. تقسیمات مفهومی زیر برای دوره های حسابداری مدیریت توسط واورو ارائه می شود که در آن دوره ظهور حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان تکنیکی نوپا تعیین شده است.



تصویر ۱: توسعه حسابداری مدیریت، چهار چوب نظری (واورو، ۲۰۱۰)

از دید برخی دانشگاهیان محققان نباید بیش از حد، از مقایسه بین حوزه عملکرد و تئوری های آرمانی حسابداری مدیریت اظهار نگرانی نمایند. آنها باید تمرکز دقیق تری بر مطالعه حوزه عملکردی حسابداری مدیریت داشته باشند (اسکاپنز، ۱۹۹۴). همچنین کاپلان در مقاله خود در سال ۱۹۸۴ اذعان دارد که با توجه به تغییرات قابل توجهی که در ماهیت سازمان و ابعاد رقابتی آنها در طی ۶۰ سال گذشته ایجاد شده، خلاقیت های کمی در طراحی و اجرای سیستم های کنترل مدیریت و حسابداری هزینه ایجاد شده است. پراتاما^۸ در بررسی نمونه حسابداران در دانشگاه و شاغلین بیان می کند که در دید شاغلین و دانشگاهیان نسبت به دانش و مهارت ها و خصیصه های حسابداری تفاوت وجود دارد. دلیل اصلی این تفاوت این است که دانشگاهیان دید تئوری دارند در حالی که نگرش شاغلین بر پایه تجربه عملی و الزامات تجاری است (پراتاما، ۲۰۱۵).

^۵. John J. Williams and Alfred E. Seaman

^۶. Odysseas Pavlatos, Hara Kostakis

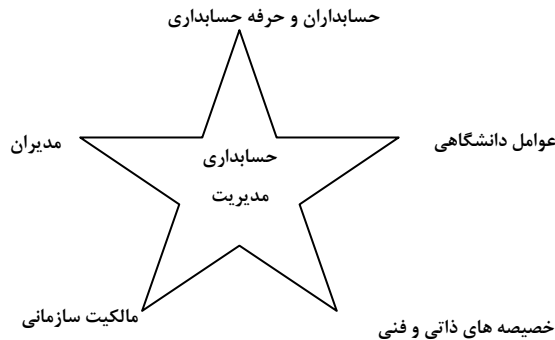
^۷. Decision support systems

^۸. Arie Pratama

۳- مدل تحقیق

مفاهیم طبقه بندی شده زیر از تلفیق دیدگاههای مختلف محققان، در خصوص شکاف بین عمل و تئوری در حسابداری مدیریت مطرح و مورد تحلیل قرار می گیرد.

الف: عوامل دانشگاهی
ب: حسابداران و حرفه حسابداری
ج: مدیران
د: مالکیت سازمانی
ه: خصیصه های ذاتی و فنی تکنیک های حسابداری مدیریت



تصویر ۲: عوامل موثر بر شکاف تئوری و عمل در حسابداری مدیریت

بر اساس مدل ستاره ای فوق، پنج عامل اساسی در این شکاف نقش اساسی دارند که مورد تشریح بیشتر قرار خواهند گرفت.

۴- روش تحقیق

در هر تحقیق باید روش اجرای کار به صورت دقیق شرح داده شود. در این تحقیق از روش کتابخانه‌ای یا اسنادی استفاده شده است. در این روش محقق از مهم‌ترین ابزار خود یعنی نکته برداری استفاده می‌کند و با مراجعه به همه منابع شناسایی شده از قبل، مطالب مهم و مورد نیاز خود در متون تحقیق را جمع آوری و با ذکر دقیق مشخصات منبع، مورد استفاده قرار می‌دهد. نتایج و شواهد جمع آوری شده در این تحقیق باعث افزایش غنای نظری و معنایی در حوزه حسابداری مدیریت می‌گردد و در ایجاد تفکرات عملی در جهت حذف فاصله بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت موثر خواهد بود.

۵- یافته‌های تحقیق

بر اساس اطلاعات جمع آوری شده از منابع مختلف پنج عامل اساسی به عنوان مدل ستاره ای، از تلفیق عوامل موثر بر شکاف تئوری و عمل در حسابداری مدیریت استنتاج شده است. این عوامل از تحقیقات و متون مختلف گردآوری شده است. عوامل زیادی را می‌توان از نظر علمی و تاریخی در ایجاد فاصله و شکاف بین تحقیقات و پژوهش های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانها موثر دانست. در این تحقیق پنج مفهوم بشرح زیر بررسی می‌گردد. این مفاهیم در پژوهشهای محققان بیان شده و بنظر می‌رسد که موارد مشترک و مورد توافق می‌باشند.

۱-۵) عوامل دانشگاهی:

کاپلان و جانسون با رویکرد انتقادی در مقاله "روابط گمشده، اعتلا و سقوط حسابداری مدیریت" چهار عامل را به عنوان عوامل اصلی در ناکارایی حسابداری مدیریت عنوان می‌کنند. در خصوص عوامل اول و دوم محیط تجاری و محیط حسابداری مالی مطرح و در عامل سوم دانشگاه و متون و تحقیقات دانشگاهی مورد نقد قرار گرفته و بیان می‌نمایند که محققان حسابداری مدیریت کلیه متغیرهای محیط واقعی را مدنظر قرار نداده و مدل های ساده و ابتدایی را مورد بسط و بررسی قرار می‌دهند. آنها مبدا حسابداری مدیریت را اواسط قرن نوزدهم عنوان کرده و حسابداری مدیریت را رشته ای جدید نمی‌دانند (جانسون، ۱۹۸۷). پیشرفت های فناوری، افزایش پیچیدگی های کسب و کار و ناتوانی دانشگاه در انطباق با سرعت تغییرات موجب شده است که مباحث درسی حسابداری مدیریت در پاسخگویی به نیازهای محیط کار و متخصصان ناموفق باشد. بر این

اساس، دانشگاهیان بیشتر به مباحث دارای جذابیت علمی توجه دارند تا مباحثی که از نظر مدیران صنعت مهم است (بهشتیان، ۱۳۸۷). در بسیاری تحقیقات بر لزوم کسب مهارت ها و ویژگی های لازم برای فارغ التحصیلان حسابداری که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می شوند، تاکید می شود (عربصالحی، ۱۳۸۸). هاوگیز^۹ و همکاران با بررسی ۳۰۰ شرکت در نیوزیلند به بررسی دیدگاه ها، نسبت به حسابداری مدیریت آکادمیک در سازمانها پرداختند. شاغلین در سازمانها بر تکنیک های موجود در سازمان و دانشگاهیان بر تکنیک های جدید تاکید دارند. توسعه بیشتر بازارهای اقتصادی توسعه بیشتر در حسابداری مدیریت ایجاد خواهد کرد (هاوگیز، ۲۰۰۳).

۲-۵) حسابداران و حرفه حسابداری:

سیستم حسابداری ناکارا و عدم تعریف مراکز هزینه مناسب نیز با توجه به صلاحیت حسابداران در این مفهوم گنجانده می شود. در مباحث حسابداری مدیریت توجه کمی به مباحث رفتاری می شود. مباحث رفتاری و سازمانی می تواند موجب ایجاد انگیزه در کارکنان در راستای افزایش کارایی آنها گردد. دکتر نمازی در مقاله "آینده حسابداری مدیریت" ضمن اینکه آینده را برای حسابداری مدیریت نگران کننده نمی داند، نیاز به آشنایی جامعه حسابداری و هر عضو از اعضای حسابداری مدیریت با تغییرات را خاطر نشان می نماید. همچنین کلیه حسابداران مدیریت باید با ارتقاء توانایی فنی و شایستگی حرفه ای و اخلاقی به منظور ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی خود را برای آینده آماده سازند (نمازی، ۱۳۷۸). البته وجود نیاز در بازارها نیز ارتقا حسابداران و سیستم های حسابداری مدیریت را فراهم خواهد ساخت. سالمونز عامل مهم رشد و توسعه روشهای هزینه یابی را نیاز صنعت مردان و حسابداران به روشهای هزینه یابی و اطلاعات هزینه برای رویارویی و مواجه شدن با مشکل تعیین بهای فروش محصولات تولیدی عنوان می کند (کاکوئی، ۱۳۷۱). در مقاله "حسابداری مدیریت گذشته، حال و آینده" تحول و رنسانس در حسابداری صنعتی مرهون تلاش هزاران حسابدار و مهندس بیان می گردد. همچنین اسامی ده نفر از حسابداران مدیریت که در سنوات ۱۸۵۵ لغایت ۱۹۰۹ در زمینه های دفترداری، عملیات تولید و سایر موارد هزینه یابی نگارشهایی داشته اند بیان می گردد. همچنین خطوط اصلی توسعه را در نوشته های این ده نفر عنوان می نماید (کاکوئی، ۱۳۷۱). از سوی دیگر محققان لزوم وجود تئوری برای حسابداری مدیریت را در پاسخگویی به بسیاری از سولات و نیازهای عملکردی موثر می دانند. هدف از تئوری تلاش برای یافتن مجموعه منسجم از اصول قراردادی و مبانی مفهومی و روشهای کاربردی است. به منظور تشریح روشهای تحول در فعالیتهای حسابداری مدیریت و بیان نوع سیستمها و یا تکنیک ها و چگونگی و شرایط استفاده از آنها به تئوری حسابداری مدیریت نیاز است (خواجوی، ۱۳۸۶)؛ بنابراین در جهت افزایش ارتباط بین پژوهش ها، بازبینی در تئوری های حسابداری مدیریت را مطرح می نمایند. در این زمینه بیان می شود که حسابداران مدیریت نیز از بیان ابهام، در خصوص ارتباط تحقیقات حسابداری مدیریت با عمل ناراضی هستند. در این راستا پیشنهاد می گردد به منظور کسب و حفظ ارتباط با عمل، تئوری هایی پایه ریزی شوند که داده های تجربی ناشی از عملکرد حسابداران در آن مورد آزمون قرار گیرند (اله تابیات، ۲۰۱۳). جانسون و کاپلان^{۱۰} در مقاله ظهور و سقوط حسابداری مدیریت، بر عدم کارایی گزارشات حسابداری مدیریت در کمک به مدیریت، در مواجهه با هزینه و افزایش بهره وری تاکید دارند. همچنین سیستم های حسابداری مدیریت را در ارائه گزارشات به موقع و تفصیلی در خصوص فرایندهای ناکارا دانسته که تمرکز زیادی بر نهاده ها مانند دستمزد مستقیم دارند و در محیط تولیدی عصر حاضر این مطلب اهمیت چندانی ندارد. یک سیستم حسابداری مدیریت خوب باید به این سوال پاسخ دهد که چرا یک سازمان وجود دارد؟ همچنین باید بتواند نشان دهد که آیا فعالیتهای اقتصادی یک سازمان بهتر از سازمان دیگر هدایت می شود یا خیر؟ (جانسون، ۱۹۸۷) در همین راستا جاکوبز پیشنهاد می کند که به شناسایی مهارتها و تکنیک های مورد نیاز حسابداران مدیریت پرداخته شده و این نیازها باید با محتوای درسی که در دانشگاه تدریس می گردد مورد مقایسه قرار گیرد (جاکوبز، ۲۰۰۴) لافت و شیدر به بررسی تفکرات زیمرمن در خصوص بهبود تحقیقات تجربی حسابداری

^۹ L.C. Hawkes(2003)

^{۱۰} Johnson, H. T. and R. S. Kaplan(1987)

مدیریت پرداختند. آنها در این خصوص، تمرکز زیرمن بر شرح عملکرد تئوری بجای آزمون تئوریه‌ها و همچنین تمرکز بر تصمیم‌گیری بجای کنترل و تمرکز بر علوم اجتماعی به جای اقتصاد را اظهار داشته و اعتقاد دارند که این تفکرات بر پایه توصیف‌های غیرصحتی از تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت بوده و قوایندی را ارائه می‌نماید که مسیرهای نادرستی برای تحقیقات آتی است (لافت، ۲۰۰۲).

۳-۵) مدیران:

عوامل و تصمیمات مدیریتی عواملی محرک و یا بازدارنده در بکارگیری و پیاده‌سازی انواع تکنیک‌های سنتی و نوین حسابداری مدیریت می‌باشند. مدیران در تصمیمات خود، بر اساس عکس‌العمل نسبت به رقبا و بررسی تکنیک‌های کاربردی استفاده شده توسط آنها سعی در انتخاب روش‌های مشابه و یا برتر می‌نمایند.

مطالعه‌ای که در نیوزیلند، انجام گردید تمرکز مدیران و حسابداران مدیریت بر روش‌های سنتی حسابداری مدیریت و تاکید دانشگاهیان بر روش‌ها و مفاهیم جدید بیان می‌گردد. از سوی دیگر توافق مدیران و حسابداران مدیریت و دانشگاهیان بر الزام در کسب مهارت‌ها و توانایی‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته است (هاوکیز، ۲۰۰۳). همچنین برخی تحقیقات موید استفاده از تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت به موازات حفظ سیستم قدیم و سنتی بوده و نشان می‌دهد که لازمه ایجاد توسعه و خلاقیت در حسابداری مدیریت توسعه تکنیک‌های خلاقانه‌ای جداگانه است که سازمانها را به سمت جهانی شدن سوق دهد. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که شاغلین حسابداری مدیریت همچنان از روش‌های سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند و سرعت آنها در به‌کارگیری و استفاده از روش‌های پیشرفته‌تر کند است (اسزندی، ۱۹۹۳). مدیران و مشاوران مدیریت تاکید زیادی بر مباحث حوزه حسابداری مدیریت راهبردی دارند. حال آنکه محیط آموزشی با تاخیر و به تدریج به مباحث این حوزه توجه نشان داده است. مباحثی مانند تحلیل ارزش، برنامه ریزی‌های کاهش هزینه، تراز سنجی و راهبردهای مدیریت تولید نسبت به سایر موارد در محیط‌های آموزشی با توجه کمتری همراه بوده است. همچنین مدیران و حسابداران مدیریت با آخرین تکنیک‌های حسابداری مدیریت آشنا نبوده و این تکنیک‌ها به دانشجویان آموزش داده نمی‌شود و یا اینکه در دانشگاه روش‌های سنتی که مورد استفاده در محیط کار است آموزش داده نمی‌شود (روبالو، ۲۰۱۴). کنترل هزینه‌ها از وظایف مدیریت است. از دیدگاه برخی محققان تغییرات سیستم‌های حسابداری مدیریت در سازمانها بصورت قابل توجه تحت تاثیر یک سری عوامل است که از آن جمله تاکید بر استراتژی‌های کم‌هزینه را می‌توان نام برد. در بررسی‌های انجام شده بر روی نمونه‌ای از شرکتهای تولیدی در کانادا این ارتباط مورد نقض قرار گرفته و رابطه معناداری بین هزینه و انتخاب تکنیک مشاهده نگردیده است (واورو، ۲۰۰۸). کاپلان در بیان فاصله بین مدیران سازمانها و پژوهش‌های محققان توصیه می‌کند که محققان از ادارات خود خارج شده و به مطالعه عملکرد و نوآوری‌های مدیران پرداخته و اندازه‌گیری‌های ساده در خصوص عملکردهای مالی برای ارتقا موقعیت‌های رقابتی سازمانها در بلندمدت مناسب نیست (کپلان، ۱۹۸۴). از سوی دیگر با توسعه تکنولوژی در صنایع و ایجاد تغییر و تحول در سیستم‌های تولید، سازمانها با پیچیدگی و تغییرات شدید روبرو شده‌اند و مدیریت به تنهایی قادر به کسب شناخت نسبت به محیط خود در سازمان نخواهد بود. پس ضرورت دارد سیستمی پایه ریزی گردد که مدیریت را در شناسایی مشکل، تعیین اهداف، شناسایی مسئله، تعریف راه‌حلهای و ارزیابی آنها یاری نماید. سیستم حسابداری مدیریت در همین زمینه به نحوی توسعه یافته است که بخش مهمی از اطلاعات مورد نیاز مدیران را فراهم نماید (عربصالحی، ۱۳۸۸). عملکرد مطلوب به معنای دستیابی به اهداف، انجام امور به نحوی بهتر از گذشته و همچنین بهتر از رقبا می‌باشد. انجام این مهم، بدون اجرای فرایند بهبود مستمر امکان پذیر نیست. اگر چه مفهوم بهبود مستمر برای اغلب مدیران و دست‌اندرکاران روشن و قابل قبول است، اما اجرای آن بدون کسب دانش و مهارت در تکنیک‌های جدید آسان نمی‌باشد (شباهنگ، ۱۳۸۲). لذا بررسی مدیران و آشنایی آنها با بازارها و تکنیک‌ها ضروری به نظر می‌رسد.

۴-۵) مالکیت سازمانی:

امروزه با وجود افزایش رقابت در سطح دنیا، شرکتهای برای حفظ حیات نمی‌توانند رویکردهای سنتی حسابداری مدیریت را داشته باشند و باید نگرش خود را نسبت به حسابداری مدیریت تغییر دهند (نوبین، ۱۹۹۰). از سوی دیگر دولتها برای بهبود

کیفیت خدمات، باید در برابر تحقق اهداف خود پاسخگوی مردم باشند. خدمات در بخش دولتی تفاوت‌های عمده‌ای با ارائه محصول در بخش خصوصی دارد. خدمات در بخش دولتی، خارج از نظارت مستقیم مدیریت به مردم و شهروندان است و این خدمات پس از ارائه قابل بازرسی و فراخوانی نیست و یا در شکل حداقل خود ارائه می‌شود و در نهایت در بخش دولتی، مشتری تحت تاثیر رفتار ارائه‌کننده خدمت است. در سنوات اخیر توجه دولتها به تکنیک‌های حسابداری مدیریت بیشتر شده است و این عامل می‌تواند زمینه استفاده سازمانهای دولتی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت را فراهم آورد (ریاحی، ۱۳۸۲). در بررسی وضعیت عمل و آموزشهای حسابداری و موقعیت نامناسب حسابداری در ایران و عدم ایفای نقش موثر در تصمیم‌گیری اقتصادی و مالی مواردی مانند عدم اعتقاد به نقش و اثر بخشی حسابداری در توسعه کشور، عدم وجود سازمانهای مستقل حرفه‌ای غیردولتی، عدم وجود سیستم کنترل جهت ارائه خدمات حرفه‌ای مطرح می‌گردد. با توجه به ساختار دولتی اقتصاد ایران محدودیت منفعت هزینه در انجام تحقیقات، اندازه شرکتهای خصوصی حسابداری و عدم تمایل به سرمایه‌گذاری در بخش تحقیقات خصوصاً تحقیقات پایه‌ای و نبود پاسخ‌گویی حرفه‌ای، دخالت دولت در این زمینه مطلوب خواهد بود (اعتمادی، ۱۳۸۳).

۵-۵) خصیصه‌های ذاتی و فنی تکنیک‌های حسابداری مدیریت

برخی محققان هدایت پژوهشهای حسابداری مدیریت را بر اساس تئوری تلفیقی از علوم اجتماعی، اقتصاد، روانشناسی و مانند آنها ضروری می‌دانند. این تنوع زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابداری مدیریت را در زمره رشته‌های عملگرا قرار می‌دهد. علم اقتصاد یک زیربنای مناسب برای تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت فراهم می‌کند و تلاش و نقش سایر علوم نیز بر اساس توان بالقوه آنها در حوزه تشریح سایر خصیصه‌های حسابداری مدیریت مانند درک اولویت‌های افراد، نحوه تفکرات و تعاملات آنها و سایر فرایندهای دگرگونی است (لافت، ۲۰۰۲). ایتنر و لارکر با رویکرد مبتنی بر ارزش به بررسی انتقادی تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت پرداخته و سعی در تشکیل مجموعه منسجم و یکپارچه از مطالعات متنوع حسابداری در دهه‌های قبل نمودند. آنها بیان می‌نمایند، رویکرد دو دهه اخیر از تصمیم‌گیری بر پایه تحلیل‌های محض مالی و کنترل‌های بودجه‌ای به سمت شناسایی، محاسبه و مدیریت محرک‌های مالی و ایجاد ارزش برای سهامداران بوده است. این تحقیقات مویب عدم انسجام تحقیقات مالی و حسابداری مدیریت است (ایتنر، ۲۰۰۱). این اظهارات می‌تواند به عنوان ویژگی خاص تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد توجه قرار گیرد. تاکنون هیچ تلاش موثر و جدی در جهت تدوین مبانی نظری حسابداری مدیریت بعمل نیامده است. با این حال بررسی متون مرجع در حسابداری مدیریت بیانگر طرح و بررسی بنیادهای نظری و مبنای منطقی این دانش به صورت پراکنده از سوی پژوهشگران و صاحب‌نظران می‌باشد. همچنین انگیزه محققان حسابداری مدیریت می‌بایست از چاپ مقاله بسمت مجلات تجاری متمایل شده و از نقطه نظر تئوری نیز مجموعه تحقیق و عملکرد آن توجیه گردد (ایتنر، ۲۰۰۱). انجمن حسابداری آمریکا حسابداری مدیریت را واژه‌ای نو پدید نمی‌داند. حسابداری مدیریت و تکنیک‌های آن را ترکیبی از مفاهیم شناخته‌شده و رویه‌ها و تکنیک‌هایی می‌داند که تاثیر زیادی در توسعه علم مدیریت و در جمیع ساختار حسابداری مالی دارد تا آن را به موجودیت و شرایط فعلی برساند (برامت، ۱۹۵۹) پس به نظر می‌رسد از خصیصه‌های حسابداری مدیریت می‌توان چند بعدی بودن آن را نام برد. حسابداری مدیریت دارای گستره محدودی است. پس با تکیه بر ساختارهای فرهنگی و ارزشی و اجتماعی باید سعی در هماهنگ‌سازی ابعاد رفتاری، سازمانی و تصمیم‌گیری مستتر در رویه‌های حسابداری مدیریت نمود. ایجاد مبانی نظری عامل ایجاد اعتبار و توافق بر رویه‌های متنوع حسابداری مدیریت خواهد بود (ثقفی، ۱۳۷۹). با این وجود نتایج برخی تحقیقات حاکی از آن است که شاغلین در حرفه اولویت اصلی خود را، هم در مسائل آموزشی و هم در مسائل عملی، به روش‌های سنتی حسابداری مدیریت می‌دهند، در حالی که دانشگاهیان شیوه‌های نوین را در اولویت می‌دانند (نوروش، ۱۳۸۴). استفاده از روش‌های سنتی با دلایلی اعم از تردید در کارایی روشها یا غلط بودن کاربرد برخی تکنیک‌ها در بسترهای مختلف و یا سایر عوامل فنی در تکنیک‌ها می‌توانند به عنوان زمینه‌های تحقیقاتی مناسب مدنظر قرار گیرند. همچنین رشد و توسعه تکنیک‌ها و پیچیدگی آنها ممکن است در پافشاری مدیران در استفاده از رویه‌های سنتی موثر باشد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

محققان باید همواره مسئله شکاف بین قواعد و عمل در حسابداری مدیریت را مدنظر داشته و هرگز شکاف موجود را فراموش نکنند. پنج مفهوم که از جمله مهمترین مفاهیم موثر در عدم اجرایی شدن تحقیقات حسابداری مدیریت می باشند و به صورت مدل ستاره ای مطرح شد، در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته اند. ویژگی های مفاهیم بیان شده بشرح زیر است:

الف- مفاهیم مطرح شده، بخشی از مجموعه فاکتورهای مشهود، مورد توافق و اثرگذار هستند.

ب- برخی زیر مجموعه های مفاهیم مطرح شده دارای حوزه و زمینه های مشترک بوده و دامنه مستقل و محدود ندارند. در این تحقیق سعی شده است زمینه های نظری و تحقیقاتی در خصوص عدم کاربرد عملی تکنیک های حسابداری مدیریت، مورد نقد قرار گیرد. این دیدگاهها قابل توسعه هستند. همچنین در هر طبقه درج فاکتورهای فرعی و اجزاء تکنیکی به منظور بررسی تفصیلی نیز امکانپذیر خواهد بود.

جدول ۱: خلاصه نتایج تحقیق

مفهوم اول:	متون و تحقیقات دانشگاهی
عوامل دانشگاهی	ناتوانی دانشگاه در انطباق با سرعت تغییرات تکنولوژی
	توجه به جنبه نظری و جذابیت های علمی به جای کاربرد عملی در موضوعات پژوهشی
مفهوم دوم:	ناکارایی حسابداران و لزوم ارتقا در شایستگی های حرفه ای و اخلاقی
حرفه حسابداری و حسابرسان	تفکیک وظایف حسابداران در حرفه و عدم امکان ایجاد دید کلی
	عدم وجود تئوری مناسب در حوزه حسابداری مدیریت در حرفه حسابداری
	تاثیر بحران های بازار در محبوبیت، نیاز و کاربرد تکنیک های حسابداری
	عدم کارایی گزارشات حسابداران مدیریت
مفهوم سوم:	تفکرات و تصمیمهای مدیران و ایجاد انگیزه و محرک در استفاده از روش های نوین
مدیران	بررسی رقبا و تطبیق عملکرد سازمان با عکس العمل های رقبا
	تمایل مدیران به رویه های سنتی وعدم امکان شناخت محیط بدون استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت
	توجهات هزینه ای مدیران در انتخاب رویه ها و تکنیک های حسابداری مدیریت
مفهوم چهارم:	دولتی و خصوصی بودن سازمان و عوامل حیاتی رقابت و مشتری مداری
مالکیت سازمانی	عدم وجود سازمانهای مستقل حرفه ای غیر دولتی
	ابهام مالکان در خصوص نقش رشته حسابداری در حل مشکلات مالی
	محدودیت تحقیقات بخش خصوصی از نظر منفعت هزینه

مفهوم پنجم:	ابعاد تنوع و تئوری های تلفیقی در حسابداری مدیریت شامل چند معجونی از تلفیق علوم مختلف
های حسابداری ذاتی و فنی تکنیک	نواقص روش شناختی و نقد تحقیقات تجربی و عدم انسجام تحقیقات مالی و حسابداری مدیریت
	استفاده گسترده تکنیک های حسابداری مدیریت، از چارچوب نظری علوم اجتماعی
	عدم وجود مبانی نظری ثابت و توافق جمعی و قطعی در مطلوبیت روشهای حسابداری مدیریت
	علاقه شاغلین به روش سنتی و محققان به روش نوین و ابهام در روشهای جدید و پیچیدگی تکنیک ها و...

تلاش در جهت بررسی حسابداری مدیریت دانشگاهی و سازمانی (عملی) و تدوین سرفصلهای تئوریک متون حسابداری مدیریت از عمده تلاشهای تحقیقاتی انجام شده در این حوزه است. هدف این تحقیق ایجاد غنای تئوریک و مدلی مفهومی در بیان علل احتمالی شکاف نظری و عملی در این رشته می باشد. بمنظور تداوم روند تحقیق حاضر پیشنهاد می گردد در جهت کمی سازی مفاهیم فوق، نظر سنجی از مدیران و شاغلین و طیف دانشگاهی به منظور وزن دهی و درجه بندی اهمیت فاکتورهای مطرح شده، صورت گیرد. این رویکرد گامی مهم در شفافیت و رفع عوامل احتمالی شکاف تئوری و عمل و شناسایی درجه اهمیت آنها خواهد بود.

منابع

۱. اعتمادی، حسین و حسین فخاری (۱۳۸۳)، "تبیین نیازها و اولویت های تحقیقاتی حسابداری ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات آموزش و عمل"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، صص ۲۸-۳
۲. بهشتیان، اشرف (۱۳۸۷)، "فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار"، ماهنامه حسابدار، سال بیست و سوم، شماره ۶ (پیاپی ۲۰۱)، صص ۴۳-۴۰
۳. ثقفی، علی و حامی امیراصلانی (۱۳۷۹)، "مقدمه ای بر مبانی نظری حسابداری مدیریت"، ماهنامه حسابرس، شماره ۹، صص ۳۴-۴۳
۴. حجازی، رضوان و سیده سمانه شاهرخی (۱۳۹۳)، "شکاف بین حسابداری مدیریت در تئوری و عمل" فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دهم، شماره ۳۷، صص ۷-۲
۵. خواجوی، شکرالله و امین ناظمی (۱۳۸۶)، "در جستجوی تئوری حسابداری مدیریت"، دو ماهنامه حسابرس انتشارات سازمان حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۷، صص ۷۱-۶۴
۶. ریاحی، بهروز و سید مهدی الوانی (۱۳۸۲)، "نظریه نوین مدیریت کیفیت جامع در بخش دولتی ایران"، تحول اداری، شماره ۴۱ و ۴۲، صص ۸۳-۴۱
۷. شباهنگ، رضا (۱۳۸۲)، "پژوهش در مفاهیم جدید حسابداری مدیریت"، فصلنامه آینده پژوهی مدیریت (دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران)، دوره ۱۵، شماره ۱، پیاپی ۵۶، صص ۵۱-۴۱
۸. عربصالحی، مهدی، ابراهیمی، محمود و احسان عباسی (۱۳۸۸)، "اثرات و کاربردهای تکنولوژی اطلاعات در حسابداری مدیریت"، مجله حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۱، صص ۱۶۷-۱۳۳
۹. کاکویی نژاد، محمد حسین (۱۳۷۱) "حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده"، فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی های حسابداری، سال اول، شماره دوم، صص ۱۲۱-۹۱
۱۰. منتظری، جواد؛ عبدالحسین برشد؛ فرزانه ابراهیمی و طیبیه کرکبودی (۱۳۹۱)، "شکاف بین عمل و تئوری فقدان تئوریهای یکپارچه در تحقیقات حسابداری مدیریت"، اولین همایش منطقه ای پژوهش ها و راه کارهای نوین در حسابداری و مدیریت

موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی شفق تنکابن <http://www.civilica.com/Paper-NRSAM> -۱
NRSAM_۰۱_۵۳.html

۱۱. نمازی، محمد (۱۳۷۸)، "آینده حسابداری مدیریت"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال نهم، شماره ۲۹، صص ۲۴-۳
۱۲. نوروش، ایرج و بیبا مشایخی (۱۳۸۴)، "نیازها و اولویتهای آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱، صص ۱۶۱-۱۳۳
13. Al-Htaybat, Khaldoon & Larissa von Alberti-Alhtaybat(2013)," Management Accounting Theory Revisited: Seeking to Increase Research Relevance ", International Journal of Business and Management; Vol. 8, No18, pp12-24
14. Baldvinsdottir,Gudrun,Mitchell,Falconer & Hanne Norreklit (2010)," Issues in the Relationship between Theory and Practice in Management Accounting", Management Accounting Research, Vol 21,pp. 79-82
15. Brummet,R. Lee, Crossman, Paul T, Pressler, Stanley A, weltmer, W. Keith & Glenn A. Welsch(1959)," Report of Committee on Management Accounting ", The Accounting Review,Vol. 34, No2,pp. 207-214
16. Forsaith, David,Tilt,Carol&Maria Xydias-Lobo(2004), "THE FUTURE OF MANAGEMENT ACCOUNTING:A SOUTH AUSTRALIAN PERSPECTIVE ", Journal of Applied Management Accounting Research 2, pp55-69
17. Hawkes, Fowler, Tan(2003),"Management accounting education: Is there a gap between academia and practitioner perceptions?", Working paper, Eastern Institute of Technology, New Zealand, 2003.
18. Ittner,Christopher D & David F. Larcker, (2001)" Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective ", Journal of Accounting and Economics 32,pp 349-410
19. Johnson, H.T., & Kaplan, R.S. (1987)." Relevance Lost: The Rise and Fall of management Accounting". Boston: Harvard Business School Press.
20. Jacobs,Liza (2004). "The impact of changing practitioner requirements on management accounting education at South African universities", Doctoral Dissertation, University of Pretoria.
21. Kaplan R.S(1984)., The Evolution of Management Accounting, the Accounting Review, Vol. 59, No. 3., pp390-418
22. Luft,Joan& Michael Shields(2002)," Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research ", European Accounting Review,Volume 11, Issue 4,pp 795-803
23. Mashayekhi, Bita & Roya Mohammadi(2014),"The perceived gap between academics and professionals about accounting education system in Iran", Science Journal of Education. Vol. 2, No. 1, pp 12-21
24. Novin, Adel M. Pearson, Michael A & Stephen V. Senge (1990)," IMPROVING THE CURRICULUM FOR ASPIRING MANAGEMENT ACCOUNTANTS: THE PRACTITIONER'S POINT OF VIEW", Journal of Accounting Education, Vol. 8, PP 207-224
25. Pavlatos,Odyseas & Hara Kostakis(2015)," Advances in Accounting, incorporating advances in International Accounting ", journal homepage: www.elsevier.com/locate/adiac
26. Pratama, Arie (2015), "Bridging the Gap between Academicians and Practitioners on Accountant Competencies: An Analysis of International Education Standards (IES) Implementation on Indonesia's Accounting Education",Social and Behavioral Sciences, Volume 211,pp 19-26

27. Robalo,Rui(2014),"Explanations for the gap between management accounting rules and routines:An institutional approach "Elsevier España, S.L, <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1138489114000041>
28. Sharkar, Mohammad Zakir Hossain, Sobhan, Md. Abdus & Shahida Sultana(2006), "MANAGEMENT ACCOUNTING DEVELOPMENT AND PRACTICES IN BANGLADESH", BRAC University Journal, vol. III, no.2, pp113-124
29. Scapens, Robert W(1994)," Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice ", Management Accounting Research,Volume 5, Issues 3-4, pp 301-321
30. Szendi & Elmore (1993). "Management Accounting: Are new techniques making inroads with practitioners?", Journal of Accounting Education, Volume 11, Issue 1, pp 61-76
31. Waweru, Nelson & Enrico Uliana, (2008)," Predicting change in management accounting systems: a contingent approach ", Problems and Perspectives in Management, Volume 6, Issue 2, pp 72-84
32. Waweru, Nelson Maina(2010)," The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework ", Problems and Perspectives in Management, Volume 8, Issue 3, pp165-182
33. Williams, John J & Alfred E. Seaman (2002),"Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty", Management Accounting Research, Volume 13, Issue 4, pp419-445
34. Zimmerman,J(2001),Conjectures regarding empirical management accounting research, Journal of Accounting and Economics,vol32,pp 411-427

Study of the Effective Factors on the Gap between Theory and Practice in Accounting Management

Dr. Hashem Valipour, Hamid Yousofi Manesh

Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Firozabad Branch, Firozabad, Fars, Iran

PhD Student of Accounting, Islamic Azad University, Yasouj Branch, Yasouj, Iran

Abstract

The purpose of this paper will be historical review of management accounting researches and extraction of theoretical agents agreed about the gap between rules and practice in management accounting. It is tried in this research to criticize theoretical and research fields about lack of practical application of management accounting techniques. In this regard, by reviewing papers and researches about the gap between rules and practice in management accounting, five concepts as the star model are expressed as the effective factors in the gap between theory and practice in management accounting. Discussing about these contents will considerably help to emerge results of management accounting new researches and techniques. The main concepts and related sub-branches are discussed in this model and the influential factors in each concept can also affect the other concepts. Academic factors and related cases to education and academic classes are expressed in the first concept. Accounting profession, management accountants and accountants' performance are examined in the second concept. Managers and the impact of their decisions on the selection of procedure and cost considerations are discussed in the third concept. Organizational and governmental ownership as well as concepts such as competition and customer orientation are discussed in the fourth concept. Finally, inherent and technical features of techniques and procedures of management accounting are discussed in the fifth concept. Relevant theoretical and research supports are discussed in describing each of the concepts.

Keywords: Management Accounting, Organizational Ownership, Agency Theory, Management Accounting Theory, Inherent and technical characteristics of management accounting techniques
