

## مروری بر تاریخچه و تکنیک‌های حسابداری مدیریت

دکتر محمدرضا وطن پرست

استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، (نویسنده مسئول)

[vatanparast@iaurasht.ac.ir](mailto:vatanparast@iaurasht.ac.ir)

محمدجواد تصدّی کاری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

[mjtasaddikari.acc@gmail.com](mailto:mjtasaddikari.acc@gmail.com)

نرگس احمدزاده لایق

کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، موسسه آموزش عالی راهبرد شمال

[nargesahmadzadeh925@yahoo.com](mailto:nargesahmadzadeh925@yahoo.com)

### چکیده

حسابداری مدیریت یکی از گرایش‌های تخصصی حسابداری است که نیاز به این گرایش، منجر به عرضه آن شد. به اعتقاد جانسون و کاپلان، سال‌های ۱۸۲۵ تا ۱۹۲۵، دوره اوج شکوفائی حسابداری مدیریت است. هرچند حسابداری مدیریت در برهه‌ای از زمان در روند صعودی و رو به رشد خود ناکام ماند؛ زیرا بعد از سال ۱۹۲۵، تقریباً هیچ تکنیک یا روش جدیدی متولد نشد؛ اما می‌توان ادعا نمود که حسابداری مدیریت رفته رفته توانست در افزایش سودآوری و به تبع آن بقای واحدهای گزارشگر، پر رنگ و موفق جلوه نمایند که ناشی از توسعه عقاید و رویکردهای عرضه شده پیشین آن می‌باشد. به‌طوریکه امروزه واحدهای تولیدی موفق از جمله تویوتا، از این تکنیک‌ها بهره می‌برند. آنچه مسلم است این است که حسابداری مدیریت با گذر زمان و تغییر نیازها تغییر یافت و در شرایط رقابت جهانی که ناشی از حق انتخاب مشتریان، پیشرفت فن‌آوری، جهانی شدن و غیره است، مثمرتر واقع شد. در مطالعه حاضر به مروری پیرامون تاریخچه حسابداری مدیریت و علل ظهور تکنیک‌ها و رویکردهای متفاوت بهیابایی و کنترل هزینه پرداخته‌ایم.

**واژگان کلیدی:** حسابداری مدیریت، رقابت جهانی، تکنیک‌های حسابداری مدیریت

### مقدمه

در سال‌های اخیر، در کتب و مقالات به دوره گذار در حسابداری مدیریت به کرات اشاره شده‌است. به اعتقاد کاپلان و جانسون (۱۹۸۷)، حسابداری مدیریت تا اوایل قرن بیستم تغییری را تجربه نکرد و از هدف اصلی خود یعنی تهیه گزارش‌های مالی و غیرمالی جهت تصمیم‌گیری مدیران مغفول ماند. اما رفته‌رفته و شاید در پاسخ به این انتقادات، برخی تکنیک‌های بدیع حسابداری مدیریت در تعدادی از صنایع ارائه گردید. جانسون و کاپلان معتقدند که با توجه به اینکه سال‌های ۱۸۲۵ تا ۱۹۲۵ دوره اوج شکوفائی حسابداری مدیریت است، اما تکنیک و روش جدیدی در این دوره ظهور نکرده است (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷). رایج‌ترین تکنیک‌های مطرح شده در این دوره، عبارتند از تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت<sup>۱</sup>، حسابداری مدیریت استراتژیک<sup>۲</sup> و کارت امتیازی متوازن<sup>۳</sup>. این تکنیک‌ها برای پشتیبانی از

<sup>1</sup>. Activity-Based Techniques

<sup>2</sup>. Strategic Management Accounting

<sup>3</sup>. Balanced Score Card (BSC)

تکنولوژی‌های مدرن و فرایندهای مدیریتی طراحی شده‌اند؛ از جمله این تکنیک‌ها می‌توان به مدیریت کیفیت جامع<sup>۴</sup>، سیستم‌های تولید به‌هنگام<sup>۵</sup> و یافتن یا خلق مزیت رقابتی برای رفع چالش‌های رقابت بین‌المللی اشاره کرد. نتایج عملکرد واحدها حاکی از این امر است که این تکنیک‌ها بر تمام فرایندهای حسابداری مدیریت تأثیر گذاشته و از نقش ساده تعیین هزینه‌ها برای بهایابی و کنترل مالی، به نقش پیشرفته ایجاد ارزش از طریق بهبود فرایند بهره‌برداری از منابع، تغییر مسیر داد؛ همچنین نتایج حاکی از این امر هستند که محیطی که حسابداری مدیریت در آن فعالیت می‌کند نیز با هر ساختار سازمانی و تحت هر شیوه‌ای از مدیریت، با پیشرفت در فن‌آوری اطلاعات در بازارهای رقابتی، تا حد معنی‌داری تغییر یافته است (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷ به نقل از کمال، ۲۰۱۵).

این گفتار به چالشی که واحدهای گزارشگر با آن مواجه هستند و به شاخص‌هایی که برای توسعه تکنیک‌های حسابداری مدیریت بایسته‌اند، می‌پردازد؛ به‌علاوه، تکامل روش‌های حسابداری مدیریت نیز در سراسر جهان با ویژگی‌های منحصر به فردی جهت درک بهتر پیشرفت آن مورد بررسی قرار می‌گیرد (کمال، ۲۰۱۵). همچنین به پیشینه ظهور تکنیک‌های مدیریت هزینه نیز اشاره خواهد شد. چرا که در بازارهای رقابتی کامل که قیمت محصولات توسط بازارهای رقابتی تعیین می‌شوند، مدیران در تعیین قیمت‌ها نقشی ندارند؛ بنابراین واحدهای گزارشگر تولیدی، برای حفظ سودآوری به جهت بقا در بازار (رقابتی - در عرصه‌های داخلی و بین‌المللی)، باید بر روی تنها اهرم کلیدی خود، یعنی هزینه‌ها متمرکز شوند و به کنترل هزینه‌ها بپردازند. تمامی هزینه‌های واحد گزارشگر، تحت تصمیمات مدیریت به‌وقوع می‌پیوندند و از این رو، هر هزینه‌ای قابل کنترل است.

#### پیشینه پژوهش

برای میسر شدن بستر بهایابی، استقرار یک سیستم حسابداری تعهدی و بهایابی لازم است که در پاسخ به این نیاز، سیستم سنتی بهایابی معرفی شد. اما انتقادهای وارد شده به روش‌های متعارف حسابداری بهای تمام شده در روش سنتی و حسابداری مدیریت در دهه‌های اخیر که ناشی از عدم کارایی و ناتوانی آن در تطبیق تغییرات محیطی این حوزه‌ها بود، به فروپاشی چنین روش‌هایی برای ارائه اطلاعات جامع در مورد فعالیت‌های لازم برای سازمان‌های لاورنس<sup>۶</sup> و راتکلیف<sup>۷</sup> مطرح گردید (کمال، ۲۰۱۵). به نقل از کمال (۲۰۱۵)، بورک و مورگان (۱۹۹۳) با تکرار در مشاهده این پدیده، دریافتند که سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده و مدیریت (با رویکردهای متعارف) نتوانسته است که با افزایش تقاضای محیطی و با تغییر در فن‌آوری، در محیط تولیدی خود را وفق دهند (بورک و مورگان، ۱۹۹۳). از این رو، ادبیات حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه شاهد روند روبه‌رشدی در مطالعه پژوهش‌های حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت بوده‌است (کمال، ۲۰۱۵). بر اساس ادبیات شکل گرفته از پژوهش‌های پیشین، چنین استنباط می‌شود که تغییر سیستم‌های حسابداری مدیریت نوین در کشورها برای کنار آمدن با تغییرات محیط تجاری توسعه یافته، به دلیل شرایط نامساعدی که واحدهای مختلف تحت آن عمل می‌کنند، مطلقاً معقول نمی‌باشد. بر اساس ادبیات موجود، همیشه باید به محیط‌های سیاسی - اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی اطراف واحدها توجه شود.

پژوهش‌های زیادی در زمینه روش‌های حسابداری منتشر شده است. برای مثال آسکارانی<sup>۸</sup> (۲۰۰۴)، اسکاپنس و بورنز<sup>۹</sup> (۲۰۰۰)، گزارشاتی را در مورد استفاده از تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت در کشورهای مختلف ارائه نموده‌اند.

4. Total Quality Management (TQM)

5. Just in Time (JIT)

6. Lavrence

7. Ratcliffe

8. Askarany

9. Scapens & Burns

تحولات صورت گرفته در سیر تکاملی حسابداری مدیریت، ناشی از عوامل درونی و بیرونی بوده است. از جمله عوامل درونی که ریشه در عوامل بیرونی دارد، شامل: مخارج تحقیق و توسعه، حسابداری، حسابداری مالی، مدیریت منابع (مالی و انسانی)، بازاریابی و تولید است و از جمله عوامل ریشه‌ای بیرونی نیز می‌توان به فن‌آوری، رقابت، جهانی‌سازی، بی-ثباتی‌های اقتصادی، عوامل فرهنگی و اجتماعی، عوامل سیاسی و پژوهش‌های حسابداری مدیریت اشاره کرد (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷). پس تحول ناشی از تجمیع عوامل محیطی و درونی است (همان منبع).

## مروری بر سیر تاریخی نوآوری‌های حسابداری مدیریت

### ✓ معرفی تکنیک‌های حسابداری مدیریت قبل از دهه ۱۹۵۰ میلادی (انقلاب صنعتی، تولید

#### انبوه و جنگ جهانی دوم)

جامعه بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۹۸ میلادی، حسابداری مدیریت را قبل از ۱۹۵۰ به عنوان یک فعالیت فنی معرفی کردند که برای دنبال نمودن اهداف سازمانی الزامی است و غالباً به سمت تعیین بهای تولید گرایش داشتند. فن‌آوری تولید با تولید از طریق یک سری فرایندهای ناهمگون، تقریباً ساده می‌باشد. بهای نیروی کار و مواد، به راحتی قابل شناسایی بوده و فرایند تولید اساساً تحت چابکی عملیات دستی می‌باشد. بنابراین نیروی کار مستقیم، یک مبنای طبیعی را برای تعیین سربرار بر محصولات فردی ارائه می‌نماید. بهای تولید با کنترل بودجه و مسائل مالی فرایندهای تولید تکمیل می‌شود (کمال، ۲۰۱۵).

به اعتقاد چاندلی<sup>۱۰</sup> (۱۹۷۷)، سیستم‌های حسابداری مدیریت<sup>۱۱</sup> برای اولین بار در ایالات متحده آمریکا و در قرن نوزدهم مطرح شد. در این سیستم روش‌های حسابداری در یک طیف ساده تا پیچیده به کار برده می‌شد. حسابداری بهای تمام شده برای تعیین بهای مستقیم کار و بهای سربرار تبدیل مواد خام به کالا به کار برده می‌شد. استفاده از روش‌های حسابداری پیشرفته نیز به قرن نوزدهم برمی‌گردد. به اعتقاد پورتر (۱۹۸۰)، در اوایل قرن نوزدهم، برخی کشورها در آمریکا از مجموعه پیشرفته‌ای از حسابداری بهای تمام شده استفاده می‌کردند. هدف سیستم‌های حسابداری نوین، کنترل و ثبت هزینه‌های نقدی طی این دوره بود که گزارشات به‌هنگام و صحیحی را در مورد هزینه‌ها به مدیریت ارائه می‌کند (همان منبع).

با توجه به واژه تحول که ناشی از تغییرات محیطی است و تصمیماتی که در محیط اتخاذ می‌شوند، نیازها نیز دستخوش تغییر شدند. همسو با اعتقاد چاندلی و پورتر، با توجه به ظهور تحول در فرآیند تولید که به واحد تولیدی مورد منتسب است، می‌توان زمینه بروز تحولات در حسابداری مدیریت را نیز به آمریکا نسبت داد.

کاپلان (۱۹۸۷): حسابداری بهای تمام شده طی قرن نوزدهم صرفاً به عنوان ابزاری ساده برای ارزیابی فرایندهای تبدیلی (عملیات داخلی) نبوده است؛ بلکه به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد مدیران سطوح پائین نیز به کار برده می‌شد. به علاوه سیستم‌های حسابداری داخلی برای ارزیابی هزینه‌ها، توان عملیاتی و سرمایه، طی قرن نوزدهم مطرح شد. تکنیک‌های فاقد رویکرد بهایابی برای تجزیه و تحلیل بهره‌وری و ارتباط سود به محصول طی اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم ارائه گردید. در قرن بیستم، این تکنیک‌ها تأثیر بسیار چشمگیری بر روش‌های حسابداری گذاشتند. برخی از این تکنیک‌ها مبنایی را برای توسعه استانداردها جهت کنترل کارائی و هزینه‌های مواد و دستمزد ارائه نموده بودند و اینک زمان توسعه مدیریت علمی آن بود که بر جمع‌آوری اطلاعات صحیح از طریق کارائی کارکنان متمرکز شده بود.

<sup>10</sup> . Chandley

<sup>11</sup> . Management Accounting System (MAS)

به علاوه، استفاده از تجزیه و تحلیل واریانس هزینه‌های واقعی و هزینه‌های استاندارد برای کنترل عملیات نیز ارائه گردید (کمال، ۲۰۱۵).

تا پیش از سال ۱۹۵۰ میلادی، تحولی در نظام بهایابی شکل نگرفت. بلکه تحولات عمدتاً در چگونگی تولید ظهور کرد که زمینه‌ساز احساس نیاز به تغییرات در حوزه حسابداری را به همراه داشت. خبرگان مدیریت علمی نیز طی قرن نوزدهم، روش‌های حسابداری بهای تمام شده جدیدی را برای ارزیابی کارایی کنترل مالی و فیزیکی کارها و فرایندها در شرکت‌های ماشین‌سازی پیچیده و ارزیابی سودآوری کلی بنگاه‌ها ارائه نمودند. مدیران در دهه ۱۹۰۰ میلادی کم و بیش به بهره‌وری و عملکرد سرمایه نیز توجه نمودند. طرح روش‌های حسابداری مدیریت دوپونت<sup>۱۲</sup> طی این دوره باعث تسهیل در ارزیابی عملکرد سرمایه گردید. یک چنین اطلاعاتی به مدیران در تخصیص سرمایه‌های جدید در بین فعالیت‌های اقتصادی و تأمین نیازهای سرمایه‌ای جدید کمک می‌کرد (همان منبع). به اعتقاد جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) قبل از جنگ جهانی اول شرکت دوپونت تقریباً از همه روش‌های حسابداری مدیریت برای اهداف برنامه‌ریزی و کنترل استفاده می‌کرد که تا دهه ۱۹۸۰ شناخته شده بود. به گزارش آن‌ها، اکثر روش‌های حسابداری بهای تمام شده و مدیریت طی قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم مطرح شدند. آن‌ها سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده صحیحی را برای دنبال نمودن هزینه‌ها در راستای خطوط ناهمسان قبل از جنگ جهانی اول به کار بردند. این شواهد گواهی بر این امر است که حتی تفکر و منطقی که پشت این هزینه‌های مبتنی بر فعالیت برای طراحی روش بهایابی صحیح وجود داشت نیز جدید نبودند (همان منبع).

به کارگیری اطلاعات مالی و غیرمالی در حسابداری مدیریت نیز چیز جدیدی نیست و این امر توجه قابل ملاحظه‌ای را در دو دهه گذشته به خود جلب کرده‌است. جانسون (۱۹۹۲) معتقد است که مالکان واحدها و مدیران از اطلاعات غیرمالی برای کنترل عملیات سازمانی استفاده می‌کردند. ایده توجه به کارکنان و مشتریان سازمان‌ها به عنوان منبع بلندمدت سود نیز به قبل از دهه ۱۹۵۰ بر می‌گردد. البته، تقاضا برای اطلاعات حسابداری مدیریت برای اهداف برنامه‌ریزی و کنترل تصمیم‌گیری‌ها، پدیده‌ای جدید می‌باشد (همان منبع). به علاوه مقایسه بین روش‌های حسابداری مدیریت امروز و چیزی که قبل از دهه ۱۹۵۰ به کار برده می‌شود، نوآوری را در این زمینه نشان می‌دهد. به عبارتی چنین استدلال می‌شود که برخی تکنیک‌های حسابداری مدیریت، ناشی از توسعه برخی از تفکرات و عقاید پیش از دهه ۱۹۵۰ میلادی است؛ مانند کارت امتیازی متوازن.

### کارت امتیازی متوازن

کارت امتیازی متوازن یک رویکرد ارزیابی مالی و غیرمالی است که نخستین بار توسط کاپلان و نورتون در سال ۱۹۹۶ میلادی معرفی شد (مجیدی، ایمانی برندق و شعبان زاده، ۱۳۹۶). کارت امتیازی متوازن دارای چارچوبی است که به وسیله آن می‌توان به ارزیابی عملکرد از جنبه مالی و غیر مالی بهره برد تا بتوان به وسیله آن ارزیابی جامع و کامل‌تری را ارائه نمود. کاپلان و نورتون کارت امتیازی متوازن را از چهار بعد (یک بعد مالی و سه بعد غیرمالی) به شرح زیر معرفی نمودند.

بعد مالی:

- بعد اقتصادی

در این بعد کاپلان و نورتون به جنبه مالی عملکرد واحد گزارشگر توجه نمودند. به طوری که به وسیله شاخص‌های مالی، نتایج اقتصادی واحد گزارشگر مورد ارزیابی قرار می‌گرفت (همان منبع). برای ارزیابی این متغیر از معیارهای سود

<sup>12</sup> . DuPont

عملیاتی، بازده سرمایه، ایجاد جریان‌های نقدی و غیره استفاده می‌شود (همان منبع). با توجه به آن که صرفاً مبنای عملکرد مالی تصویری کامل از عملکرد را ارائه نمی‌کند، ابعاد غیرمالی به شرح زیر توسط کاپلان و نورتون معرفی شدند: بعد غیرمالی:

- منظر مشتری

به نقل قول از کاپلان و آتیکنسون (۲۰۰۶)، منظر معیار مشتری، عموماً با فرموله نمودن نتایج موفق از استراتژی‌های واحد گزارشگر است که توسط مدیریت به خوبی اجرائی شده است. اثر این متغیر را می‌توان در رضایت مشتری، حفظ مشتری، جذب مشتریان جدید، سودآوری مشتری و غیره دید (مجیدی، ایمانی برندق، شعبان‌زاده، ۱۳۹۶). این متغیر در صدد بررسی آن است که هزینه‌های انجام شده برای مشتریان، تا چه میزان موفق بوده و دارای بازخورد است (بولیان، ۲۰۰۶).

- فرآیندهای داخلی

فرآیند داخلی شامل موارد و پیش زمینه‌هایی است که راه دستیابی به اهداف را هموار و نمایان می‌کند (مجیدی، ایمانی برندق و شعبان‌زاده، ۱۳۹۶).

- یادگیری و رشد

این متغیر به عنوان یک سرمایه‌گذاری بلندمدت است. به‌طوریکه دربرگیرنده مراحل یادگیری و رشد کارکنان واحد گزارشگر جهت تعالی آن است (همان منبع). اثربخشی این متغیر را می‌توان در تمامی ابعاد دیگر کارت امتیازی متوازن مشاهده نمود.

## ظهور و معرفی تکنیک‌های حسابداری مدیریت از دهه ۱۹۵۰

### ✓ معرفی تکنیک‌های حسابداری مدیریت طی ۱۹۵۰ تا ۱۹۷۹ (مکتب برنامه‌ریزی استراتژیک)

این دوره که آغاز عصر فراصنعتی شدن است، سر آغاز مدیریت استراتژیک است که با مکتب برنامه‌ریزی استراتژیک در سال ۱۹۵۰ میلادی رقم خورد. به اعتقاد بریکتوپولاس، وضعیت کنونی حسابداری مدیریت، ماحصل تحولات تاریخی مربوط به دهه ۱۹۵۰ میلادی است (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷). تأکید حسابداری مدیریت در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ میلادی، به ارائه اطلاعات برای اهداف برنامه‌ریزی و کنترل تغییر یافت. در این مرحله، حسابداری مدیریت از نظر اتحادیه بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۹۸ میلادی، به‌عنوان یک فعالیت مدیریتی اما در نقش کارکنان تلقی گردید که شامل ستاد مدیریت پشتیبانی است و از فن‌آوری‌هایی مانند تجزیه و تحلیل تصمیم و حسابداری مسئولیت استفاده می‌کند. به‌جای ملاحظات استراتژیکی و محیطی، کنترل مدیریت به سمت تولید و مدیریت داخلی کشیده شد (کادر و لوتر، ۲۰۰۴).

حسابداری مدیریت، اقدامی واکنشی است و مسائل و عملکردها را به عنوان بخشی از سیستم کنترل مدیریت شناسایی می‌کند. از دهه ۱۹۵۰، بیش از ۳۰ تکنیک رایج حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده ارائه گردید. اکثر این نوآوری‌ها طی دو دهه گذشته معرفی گردید. به اعتقاد هاگرتی<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۷) و اسمیت (۱۹۹۹)، پیشرفت‌های عمده‌ای در حسابداری مدیریت از دهه ۱۹۵۰ به‌عمل آمده که می‌توان آن‌ها را به صورت زیر توضیح داد:

- از نوآوری‌های حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده در دهه ۱۹۵۰ می‌توان به جریان نقدی تنزیلی، مدیریت کیفیت جامع، چارت کاسوم<sup>۱۴</sup> و قیمت‌گذاری انتقالی بهینه اشاره کرد.

<sup>13</sup> . Hagerty

<sup>14</sup> . Cusum

### جریان نقدی تنزیل شده

جریان نقدی تنزیل شده یکی از روش‌های ارزشگذاری جهت تخمین فرصت‌های سرمایه‌گذاری در یک فعالیت تجاری است که با تکیه بر جریان‌های نقدی آزاد و برآورد ارزش فعلی، فرصت‌های بهره‌گیری از یک سرمایه‌گذاری را تبیین می‌نماید.

### مدیریت کیفیت جامع

رویکرد مدیریت کیفیت جامع، بهبود در کیفیت را از نگاه مشتری می‌سنجد و همواره به بهبود عملکرد واحد گزارشگر منتج می‌شود. زیرا بهبود کیفیت، بهبود کارایی را در بر می‌گیرد و برای این بهبود، هرگز پایانی وجود ندارد (هیلتون، ماهر و سلطو، ۲۰۰۶). این رویکرد هرچند قدمتی به اندازه بدو خلقت بشری دارد، اما پس از انقلاب صنعتی و در قرن هجدهم و روی آوردن به تولید انبوه، رفته‌رفته زمزمه‌هایی پیرامون به کارگیری روش‌های علمی در زمینه کنترل کیفیت ظهور کرد. به‌طوریکه معرفی و رشد کنترل کیفیت به صورت فعلی، مرهون واکنش‌های اوایل قرن بیستم است (خادم، ۱۳۹۷).

### چارت کاسوم

نمودار یا چارت کاسوم یک رویکرد کنترل کیفیت آماری است که از رویکرد روش متوالی بهره می‌برد. چارت کاسوم حاوی نمودار کنترل جمع تجمعی با محدودیت‌های تصمیم‌گیری است که توسط مقادیر فعلی پارامترهای نمودار، تعیین می‌شود. در این نمودار، نمونه‌ها در محور افقی نشان داده می‌شوند و محور عمودی دارای مقادیر مثبت و منفی برای مجموع تجمعی است (به نقل از سایت: *jmp*).

### قیمت گذاری انتقالی بهینه

قیمت گذاری انتقالی با طرح این سؤال که «قیمت انتقالی کالا در داخل واحد گزارشگر» چه میزان می‌باشد، در صدد ارزیابی عملکرد دوایر مختلف است که این ارزیابی بر اساس میزان سودآوری هر دایره تعیین می‌شود. - از نوآوری‌های حسابداری مدیریت در دهه ۱۹۶۰ می‌توان به فن‌آوری‌های رایانه‌ای، بودجه‌بندی بر مبنای صفر، درخت تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی هدف بحرانی و مدیریت بر مبنای هدف اشاره کرد.

### فن‌آوری رایانه‌ای

ظهور رایانه و دارا بودن مزایایی از قبیل سرعت و دقت بالا در پردازش اطلاعات، حجم به نسبت کمتر فضای مورد نیاز، کاهش زمان، دستیابی به اطلاعات دقیق و جزئی در سایه منفعت- هزینه، منجر شد که این فن‌آوری به سرعت جای خود را در فعالیت‌های گوناگون از جمله حسابداری، به دست بیاورد. از این تیتیر می‌توان در زمره پیشرفت تکنولوژی یاد نمود.

### بودجه‌بندی بر مبنای صفر

یکی از روش‌های بودجه‌بندی به ویژه در کشورهای توسعه یافته، روش بودجه‌بندی بر مبنای صفر است. این رویکرد در راستای حل مشکلات مربوط به بودجه‌بندی، در واحدهای گزارشگر عمومی مطرح شد؛ در این رویکرد باید مخارج بودجه‌ای را بر اساس فعالیت‌ها، عملیات تولید و غیره توجیه نمود. به عبارتی در رویکرد بودجه‌بندی بر مبنای صفر، به

جای بودجه سال قبل، صفر را قرار می‌دهند تا مدیران مجبور شوند ضرورت انجام فعالیت‌ها و خدمات را مورد بررسی قرار دهند. به این ترتیب، اثربخشی و کارائی روش انجام فعالیت‌ها نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷).

### درخت تصمیم‌گیری

درخت تصمیم‌گیری فلوجارتی در قالب ساختار درختی است و یکی از ابزارهای قوی و متداول برای دسته‌بندی و پیش‌بینی می‌باشد. در درخت تصمیم‌گیری مجموعه‌ای از سؤالات وجود دارد که با پاسخ به هر سؤال، سؤالی دیگر مطرح می‌شود. اگر سؤال‌ها درست و خوب پرسیده شوند، یکسری کوتاه از سؤالات برای پیش‌بینی دسته رکورد جدید کافی می‌باشد.

درخت تصمیم‌گیری از دو مرحله رشد و ایجاد درخت و مرحله هرس تشکیل شده است. درخت تصمیم‌گیری از نسل جدید تکنیک‌های داده‌کاوی به شمار می‌آید که در دهه‌های اخیر توسعه زیادی یافته است. از جمله کاربردهای درخت تصمیم‌گیری، می‌توان به کشف و استخراج دانش از پایگاه داده‌ها و هم برای ایجاد مدل‌های پیش‌بینی استفاده نمود. درخت تصمیم‌گیری یکی از ابزارهای قوی و متداول برای دسته‌بندی و پیش‌بینی می‌باشد (چالاکلی و یوسفی، ۱۳۹۱).

### مدیریت بر مبنای هدف

مدیریت بر مبنای هدف نخستین بار توسط پیتر دراگر و در سال ۱۹۵۴ مطرح شد. مدیریت بر مبنای هدف تلاشی برنامه‌ریزی شده است و تمرکز آن به نتایج حاصل از عملیات می‌باشد. دراگر بیان می‌کند که در این زمان آنچه سازمان به آن نیاز دارد، سیستمی از مدیریت است که تلاش‌های دسته جمعی را شکل دهد و تلفیقی بین هدف‌های فردی و گروهی به وجود بیاورد (صالحی و علی عزیزی، ۱۳۸۷). مورسی (۱۳۷۲) بیان می‌کند که مدیریت بر مبنای هدف عبارت است از مسئله مشورت مجموع سازمانی در تعیین هدف‌ها و طرح نیل به آن‌ها است؛ به‌طوریکه بین هدف‌های فردی و سازمانی، تلفیق مطلوبی ارائه گردد و سازمان به وسیله تلاش‌های افراد، نتیجه لازم را کسب نماید (مورسی، ۱۳۷۲) (صالحی، علی عزیزی، ۱۳۸۷).

- از نوآوری‌های حسابداری مدیریت و هزینه در دهه ۱۹۷۰ میلادی می‌توان به اقتصاد اطلاعاتی، تئوری نمایندگی، تولید به‌هنگام، واحدهای تجاری استراتژیکی، مدیریت پرتفوی، برنامه‌ریزی منابع مادی و مهندسی مجدد اشاره کرد (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷).

### اقتصاد اطلاعاتی

امروزه فن‌آوری اطلاعات و ارتباطات با سرعت بالائی بر زندگی بشری حکمفرما شده است. از جمله تأثیر شدید فن‌آوری را می‌توان بر اقتصاد مشاهده نمود. اقتصاد اطلاعات به آن بخش از اطلاعات که به بهره‌وری و کسب سود از طریق فن‌آوری اطلاعات (تکنولوژی نوین) حاصل می‌شود، گفته می‌شود (یعقوبی، ۱۳۹۲).

### تئوری نمایندگی

در تئوری نمایندگی نظریه نمایندگی به توصیف رابطه بین کارگزار و نماینده می‌پردازد. به‌طور کلی رابطه نمایندگی بیانگر قراردادی است که بر اساس آن یک یا چند کارگزار، شخص یا اشخاصی را در مقام نماینده برای انجام خدماتی به نیابت

از خود، استخدام می‌کنند؛ انجام این خدمات در گرو تفویض اختیار تصمیم‌گیری به نماینده‌است. (رضازاده، ۱۳۹۷) (جنسن و مک لینگ، ۱۹۷۶).

### تولید به هنگام

تولید به هنگام یا تولید ناب برای نخستین بار در جزیره ناگویای ژاپن و در کارخانه تویوتا متولد شد. این ظهور مدیون نیاز شدید دولت وقت ژاپن به تولید خودروی داخلی بود؛ در همین راستا، تای چی اوهنو در سفری به آمریکا و مشاهده خط تولید فورد، به این نتیجه رسید که ژاپن امکان پیاده سازی تولید بر اساس تولید انبوه را ندارد. زیرا به اعتقاد آن‌ها این شیوه از تولید، پر اتلاف به نظر می‌آمد. بنابراین وی و ای. جی تویوتا در جهت بنیان گذاری شیوه‌ای نوین از تولید که فاقد فعالیت‌های ارزش نافزار است، از پیشگامان ظهور تولید ناب یا به هنگام شناخته می‌شوند.

تولید ناب نامی است که ووماک، جونز و راوز پس از مطالعه معروفشان در سیستم تولید خودرو در دنیا، بر سیستم تویوتا گذاشتند و خلاصه نتایج بررسی خود را در کتاب معروف "ماشینی که دنیا را تغییر داد: داستان تولید ناب" بیان نمودند. بر اساس ادبیات موجود، هدف از پیاده‌سازی تولید به هنگام یا ناب، حذف تمام فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده با در نظر گرفتن مطلوبیت کیفیت اشاره می‌شود همچنین در این رویکرد همواره بر بهبود مستمر و ساده‌سازی عملیات تأکید می‌شود (مشبکی، ۱۳۷۵).

### مدیریت پرتفوی

به مجموعه‌ای از دارائی‌های مالی از جمله انواع اوراق بهادار (اوراق بدهی و اوراق سرمایه‌ای)، معادل‌های وجه نقد مانند سپرده‌های بانکی و سپرده‌گذاری در صندوق‌های سرمایه‌گذاری، پرتفوی یا سبد سهام گفته می‌شود. یکی از وظایف مهم واحدهای مدیریت دارائی، مدیریت پرتفوی است. به عبارتی این واحدها در مورد سیاست و ترکیب سبد سهام و ایجاد متناسب سازی میان سرمایه‌گذاری و اهداف، به تعیین نقاط ضعف و قدرت، تهدیدها و فرصت‌ها در انتخاب بدهی و سرمایه در سطح معینی از ریسک توأم با افزایش بازدهی گام بر می‌دارند.

### مهندسی مجدد

مهندسی مجدد به معنای شناخت دقیق از سازمان با نگرشی فرآیندگرا توأم با ترسیم دقیق رابطه بین فعالیت‌ها و شرایط اجرای فرآیندها، برآورد منابع و بهای تمام شده به همراه زمان انجام فعالیت، اصلاح و بهینه سازی رابطه میان فعالیت‌ها و اجرای فرآیندها از طریق به کارگیری روش‌ها، فن‌آوری اطلاعات و تجارب جدید است (تقوی فرد و همکاران، ۱۳۹۱). مهندسی مجدد به عنوان فرآیند کسب و کار به عنوان ابزاری برای کاهش و یا حذف فعالیت‌های ارزش نافزا جهت دستیابی به افزایش قدرت رقابت است همان منبع).

### ✓ مقدمه‌ای بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت طی سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۸۹ (مکتب رقابتی -

#### عصر فرا صنعتی)

افزایش رقابت جهانی در اوایل دهه ۱۹۸۰ و رکود جهانی در دهه ۱۹۷۰ بدنبال شوک قیمت نفت، بازارهای غربی با تهدید مواجه شدند. افزایش رقابت با توسعه سریع فن‌آوری همراه بودند که تحت تأثیر بسیاری از جوانب بخش صنعتی بوده است. برای مثال، استفاده از رباتیک و فرایندهای تحت کنترل کامپیوتر، باعث بهبود کیفیت و کاهش هزینه‌ها در بسیاری از موارد گردید. به‌علاوه، پیشرفت در کامپیوتر، به‌ویژه ظهور کامپیوترهای شخصی، ماهیت و مقدار داده‌هایی که



می‌بایست در دسترس مدیران باشد را به‌طور چشمگیری تغییر داد. از این رو، طراحی، تعمیر و نگهداری و تفسیر سیستم‌های اطلاعاتی در مدیریت کارآمد، حائز اهمیت گردید (کمال، ۲۰۱۵).

چالش منطبق بودن با رقابت جهانی با معرفی مدیریت نوین و تکنیک‌های تولید و در عین حال کنترل هزینه، از طریق کاهش ضایعات در منابع به کار رفته در فرایندهای تجاری برطرف گردید. در بسیاری موارد، این امر با توانمندسازی کارکنان صورت می‌گرفت. در این محیط، نیاز به اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی پراکنده در واحدگزارشگر ایجاد شد. چالش حسابداران مدیریت به‌عنوان ارائه‌دهندگان اولیه این اطلاعات، تضمین این امر است که اطلاعات مناسب جهت پشتیبانی مدیران و کارکنان در همه سطوح در دسترس باشد و حسابداران مدیریت که ناشی از تحلیل فرایند و تکنولوژی‌های مدیریت هزینه است. به‌طور خلاصه، نوآوری‌های حسابداری مدیریت و هزینه را در دهه ۱۹۸۰ می‌توان به بهایابی مبتنی بر فعالیت و بهایابی مبتنی بر هدف، مدیریت ارزش افزوده، تئوری محدودیت‌ها، یکپارچگی عمومی و پنج- مارکینگ ارجاع داد (همان منبع).

### بهایابی مبتنی بر فعالیت

با توجه انتقادهای وارد شده به سیستم بهایابی سنتی و با توجه به نظریه ارتباط گمشده در سال ۱۹۸۷، نقطه عطفی در تاریخ حسابداری مدیریت و سرآغازی برای تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت ظهور کرد. به‌طوریکه موتور محرک حسابداری مدیریت فرامردن شد (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). بنابراین نیاز به اطلاعات عملیاتی در مورد هزینه‌ها و بهای تمام شده، مقدمه ظهور سیستم بهایابی بر مبنای هدف شد. این سیستم یکی از سیستم‌های نوین بهایابی است که قادر است نرخ بهای هر فعالیت را محاسبه نموده و از آن برای بهایابی استفاده نماید (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). به‌طوریکه در این بهایابی، هر فعالیت با توجه به خدمت دریافتی از هر دایره، از نرخ فعالیت آن دایره، ارث می‌برد.

### بهایابی مبتنی بر هدف

بر اساس ادبیات موجود، بهایابی بر مبنای هدف، فرآیندی استراتژیکی در مدیریت برای کاهش هزینه‌ها در مراحل اولیه برنامه‌ریزی و طراحی محصول است. این رویکرد تمرکز خود را بر بر مدیریت بهای محصولات آتی معطوف می‌کند (اسحق، ۱۳۸۷).

به اعتقاد کوپر (۱۹۹۹)، منظور از بهایابی بر مبنای هدف عبارت است از شناسایی عوامل تولید یک محصول به‌طوریکه هنگامی که محصول به فروش می‌رسد، سود مورد نظر حاصل گردد (اسحق، ۱۳۸۷).

### تئوری محدودیت‌ها

تئوری محدودیت که به آن تئوری گلوگاه نیز گفته می‌شود، نشأت گرفته از رویکرد بهبود مستمر است که توسط گلدرات مطرح شد (سجادی و صوفی، ۱۳۸۷). وی تئوری محدودیت هر سیستم را به این صورت بیان نمود که "محدودیت هر سیستم، توان آن سیستم را تعیین می‌نماید".

اساس تئوری محدودیت، استفاده بهینه از محدودیت‌ها و گلوگاه‌های تولید است. این سیستم به سیستم‌های تولید در واحدهای تولیدی از فرآیندهای مرتبط، به مثابه حلقه‌هائی از یک زنجیر نگاه می‌کند. بنابراین یک زنجیره زمانی تقویت می‌شود که ضعیف‌ترین حلقه آن تقویت شود. محدودیت یا گلوگاه زمانی ظهور می‌نماید که ظرفیت تولید دواير مختلف یکسان و متوازن نباشد (سجادی و صوفی، ۱۳۸۷).

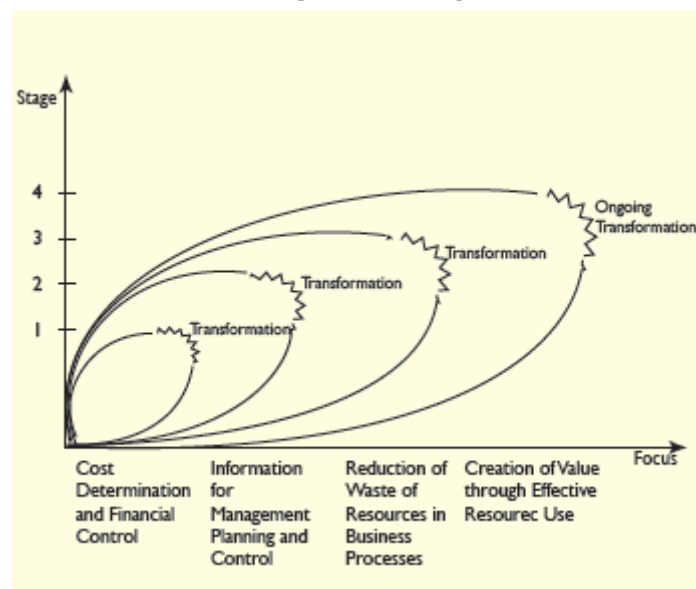
## بنج مارکینگ

بنج مارکینگ که از آن تحت عنوان بهینه‌کاوی نیز یاد می‌شود، عبارت است از فرآیند مستمر مقایسه عملیات واحدگزارشگر با واحدهای گزارشگر مشابه که در جایگاه بهتری نسبت به واحد مقایسه شونده قرار دارند (نویدی نکو و نوری زاد، ۱۳۹۳). به عبارتی در این رویکرد واحدگزارشگر با الگو گرفتن از واحدهائی که در نوک هرم رقابت قرار دارند، در صدد بهبود روز افزون خود قرار می‌گیرند.

## ✓ معرفی تکنیک‌های حسابداری مدیریت از دهه ۱۹۹۰ (سایر مکاتب، عصر فرا صنعتی)

در دهه ۱۹۹۰ میلادی، صنایع جهانی باز هم با عدم اطمینان و پیشرفت‌های غیر منتظره قابل ملاحظه‌ای در تولید و تکنولوژی پردازش اطلاعات مواجه بودند. برای مثال، گسترش وب جهانی و تکنولوژی‌های وابسته، منجر به پیدایش تجارت الکترونیک و افزایش بیشتر و تأکید بر چالش رقابت جهانی شد. تأکید حسابداران مدیریت به ایجاد ارزش از طریق استفاده از فن‌آوری‌های بدست آمده (که محرکان ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری‌های سازمانی را پشتیبانی می‌کند) می‌باشد (کمال، ۲۰۱۵).

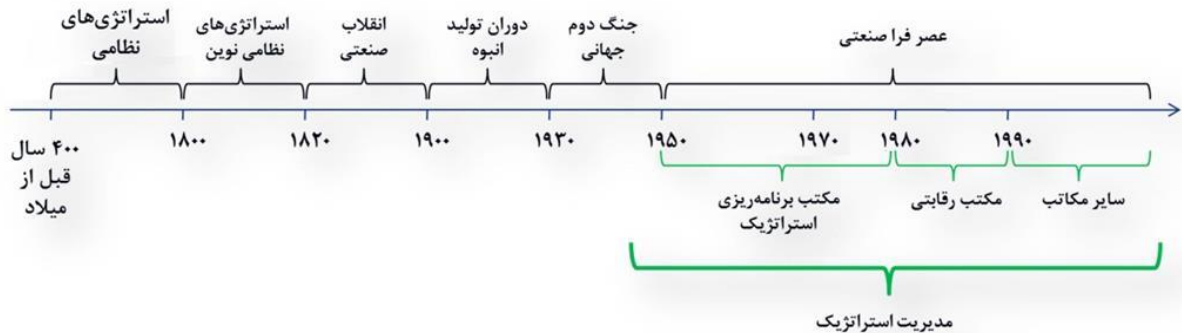
چهار مرحله تکامل حسابداری مدیریت توسط بیانیه اتحادیه بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۹۸ توضیح داده شد که در شکل یک نشان داده شده است. تفاوت عمده بین مرحله دو، سه و چهار، تغییر از تهیه اطلاعات به سمت مدیریت منابع به شکل کاهش ضایعات (مرحله سه) و خلق ارزش (مرحله چهار) می‌باشد (همان منبع) (آیفک، ۱۹۹۸). همراه با دیگر منابع سازمانی، اطلاعات نیز به‌عنوان منبع در نظر گرفته می‌شوند و تأکید زیادی بر کاهش ضایعات و اهرم منابع برای خلق ارزش می‌باشند. در نتیجه حسابداری مدیریت در مرحله سه و چهار به‌عنوان بخش اصلی فرایند مدیریت تلقی می‌شود؛ چرا که اطلاعات در زمان مناسب مستقیماً برای مدیریت در دسترس واقع می‌شوند. استفاده از منابع برای خلق ارزش، بخش حیاتی فرایند مدیریت در سازمان‌های معاصر می‌باشند.



شکل ۱- تکامل حسابداری مدیریت (IFAC، ۱۹۹۸)

به اعتقاد هاگرتی (۱۹۹۷) و اسمیت (۱۹۹۸) نوآوری‌های حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت در دهه ۱۹۹۰ را می‌توان به مهندسی مجدد، فرایند بازرگانی، استقرار کارکرد کیفیت، برون‌سپاری، تسهیم سود، شایستگی‌های اصلی، رقابت مبتنی بر زمان و سازمان و یادگیری اشاره کرد (کمال، ۲۰۱۵).

بررسی نوآوری‌های حسابداری مدیریت و هزینه در دو دهه گذشته، تکنیک‌های حسابدای مدیریت و هزینه عمده‌ای را در ادبیات نشان داده‌است که می‌توان به هزینه مبتنی بر فعالیت، مدیریت فعالیت، مدیریت مبتنی بر فعالیت، سیستم اطلاعات محلی، کارت امتیازی متوازن، بهایابی چرخه عمر، بهایابی هدف و حسابداری مدیریت استراتژیکی اشاره کرد (همان منبع).



شکل ۲- سیر تحولات حسابداری مدیریت

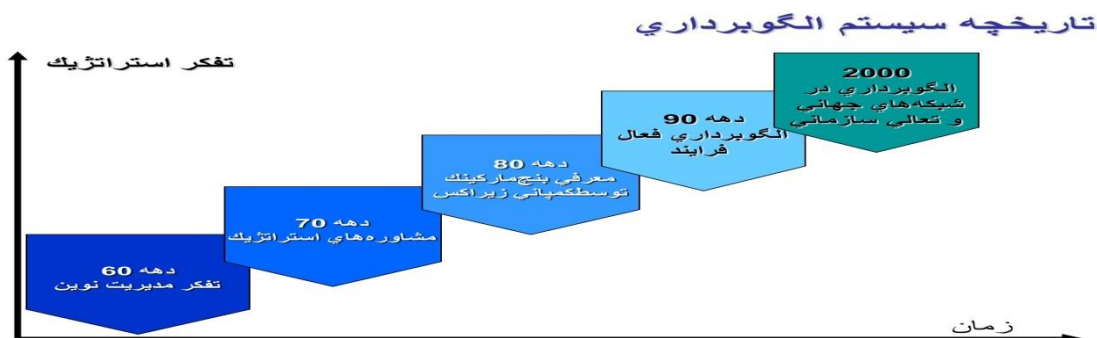


چارت ۱ - تکامل روش حسابداری مدیریت (کمال، ۲۰۱۵)

### فاکتورهای تعیین کننده تحول حسابداری مدیریت

اندیشمندان، فاکتورهای مختلفی را برای تعیین تغییر حسابداری مدیریت مطرح نمودند؛ اما اغلب این موارد مربوط به دوره اقتصادی رقابتی در دهه ۱۹۹۰ و رقابت جهانی بوده است. برای مدیران و حسابداران، جو اقتصادی که در آن فعالیت

می‌کند، بسیار مهم و مورد توجه است. اگر احساس شود که رقابت بیشتری وجود دارد، آن‌گاه عمده توجه‌ها به بازارها و مشتریان خواهد بود. تغییر اولیه، پیشرفت در فن‌آوری اطلاعات است که در سال‌های اخیر صورت گرفته است. شتاب تغییر فن‌آوری طی مدت ۳۰ سال گذشته تأثیر شدیدی بر حیات سازمانی داشته است. افزایش استفاده از رایانه، تأثیر عمده‌ای بر ماهیت کار، به‌ویژه کارهای منشی‌گری و جریان اطلاعات در سازمان داشته است. به‌علاوه تغییرات عمده دیگری نیز در ساختار سازمانی وجود داشته است. برای مثال، در حالی که در دهه ۱۹۷۰ میلادی در آمریکا، موج استحصال و ادغام زیادی با ایجاد شرکت‌های جمعی وجود داشت، اما در دهه ۱۹۹۰، سازمان‌ها تغییر مسیر دادند؛ این تغییرات مختلف در رقابت، فن‌آوری و ساختار سازمانی، همگی دارای تلویحات مهمی برای ماهیت حسابداری مدیریت بوده‌اند؛ به‌ویژه در روشی که امروزه تکنیک‌های حسابداری متعارف استفاده می‌شوند (کمال، ۲۰۱۵)



شکل ۳ - تاریخچه سیستم الگوبرداری

## حسابداری مدیریت سراسر جهان

### ✓ حسابداری مدیریت در برخی کشورهای اروپایی و کشورهای آمریکای لاتین

بیرکلت<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۸) در پژوهشی دریافت که تبلور حسابداری مدیریت در کشورهای اروپایی متفاوت می‌باشد. محدوده مصرف بهایابی مبتنی بر فعالیت که به‌عنوان شاخص پیروی از تکنیک‌های مدرن است، به نظر در انگلیس و بلژیک بسیار قوی و در دانمارک و آلمان بسیار ضعیف می‌باشد. در انگلیس کاهش هزینه و جلب کنترل هزینه مبتنی بر فعالیت از رواج ویژه‌ای برخوردار است. در بلژیک تنها ۱۷٪ شرکت‌ها دارای انگیزه کاهش هزینه می‌باشند. در فرانسه، بهایابی مبتنی بر فعالیت ابزار بهایابی محسوب نمی‌شود. اکثریت قریب به اتفاق بهایابی کامل را در سوئد، فرانسه، آلمان و یونان حمایت می‌کنند. بهایابی متغیر، شیوه‌ای رایج در دانمارک و فلاند است و نقش پر رنگی در ایتالیا و اسپانیا دارد. در فنلاند، قانون مالیات، مستلزم ارزش‌گذاری سهام بر مبنای بهایابی متغیر است و این امر عامل مهمی در ارتقای بهایابی در حسابهای مدیریت می‌باشد (کمال، ۲۰۱۵).

در پژوهشی که بین واحدهای تولیدی اسپانیا توسط کارمونا و آوارز (۱۹۹۴) انجام شد، دریافتند که ۶۳٪ واحدها، تغییرات شدیدی را در سیستم‌های حسابداری مدیریت خود در پاسخ به محیط تجاری جدید گزارش کرده‌اند. تنها انگلستان به عنوان موسسه خبره حسابداران مدیریت، دارای ساختار حرفه‌ای برای حسابداری مدیریت می‌باشد (همان منبع).

### ✓ تغییر حسابداری مدیریت در چین

تغییر در شیوه‌های حسابداری مدیریت در چین به اواخر دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد؛ یعنی زمانی که دولت چین برنامه اصلاح اقتصادی خود را ارائه کرد؛ گسترش و تغییر مسئولیت تصمیم‌گیری و تغییر از سطح دولت به واحد گزارشگر، عامل مهمی

<sup>15</sup>. Birkelet

بوده که تقاضا برای اقدام حسابداران مدیریت در چین را کلید زد. همچنین وقتی واحدهای گزارشگر چینی شروع به تعریف و ارجاع عوامل بهای تمام شده به بهترین عملکرد در بازار رقابتی روی آوردند، استفاده از بنچ مارکینگ شایع شد. جانز و زیائو (۱۹۹۹) نشان دادند که شرکت ژولو فلتریزل<sup>۱۶</sup> در چین به طور موفق سیستم مدیریت هزینه را اجرا نمود. این هزینه‌ها بر اساس رقابت بازار و وظایف مراکز مسئولیت مختلفی که بعداً تعریف شد، ایجاد شدند (همان منبع). ادهیکاری و وانگ (۱۹۹۵) نیز بیان کردند که بین تفکیک‌های رایج حسابداری مدیریت غربی، روش تقسیم بازده فروش (CU) و تجزیه و تحلیل هزینه به حجم و سود در واحدهای گزارشگر چینی رایج‌تر است. هر دو تفکیک، ابزار ساده اما قدرتمندی را به مدیران چینی برای تجزیه و تحلیل اثری که تصمیمات عملیاتی مختلف بر بازده و هزینه وارد می‌آورد، ارائه می‌نماید. افزایش استفاده از تجزیه و تحلیل CVP و رویکرد CM مانند ابزارهای برنامه‌ریزی و کنترل در واحدهای گزارشگر چینی همچنان ادامه دارد (همان منبع) (ادهیکاری و وانگ، ۱۹۹۵).

### ✓ تغییر حسابداری مدیریت در استرالیا

مطالعات گسترده‌ای پیرامون پژوهش‌های سه ساله مجلات حرفه‌ای، کنفرانس‌ها و کارگاه‌ها در رابطه با نوآوری‌های ارزی حسابداری مدیریت و هزینه در استرالیا، انجام داده‌اند که عبارتند از: اندازه‌گیری عملکرد و تکنیک کارت امتیازی متوازن، بهایابی مبتنی بر فعالیت، مفاهیم ارزش افزوده، مدیریت کیفیت جامع، مدیریت استراتژیک، مدیریت ریسک، بنچ مارکینگ، مهندسی مجدد، ارزش افزوده اقتصادی و بهایابی مبتنی بر هدف. اکثر روش‌های اخیر حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده در بین مدیران استرالیایی از طریق مجلات حرفه‌ای، کارگاه‌ها و کنفرانس‌ها معرفی شده است. اما علیرغم سمینارهای فراوان، کارگاه‌ها، کنفرانس‌ها و مقالات متعدد برای معرفی تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده در استرالیا، ظهور این نوآوری‌های در حسابداری مدیریت به نسبت روش‌های متعارف قبلی کمتر است. برای مثال، رتبه‌بندی برحسب پذیرش برخی از این تکنیک‌های جدید در شرکت‌های استرالیایی عبارتند از: رتبه‌بندی بهایابی مبتنی بر فعالیت، مدیریت مبتنی بر فعالیت، تجزیه و تحلیل چرخه عمر تولید و بهایابی هدف (همان منبع).

نمونه‌های این تردید و ابهام در پژوهش‌های مختلف حسابداری مدیریت می‌توان مشاهده نمود. چنهال و لانگفیت (۱۹۹۸) این رده‌بندی را با برخی تکنیک‌های حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده متعارف مانند تجزیه و تحلیل بودجه‌بندی برای برنامه‌ریزی موقعیت مالی، بودجه‌بندی سرمایه‌ای، ارزیابی عملکرد با استفاده از بازده بر سرمایه مقایسه نمودند. در تجزیه و تحلیل قیاسی، آن‌ها نتیجه گرفتند که میزان پذیرش تکنیک‌های پیشرفته اخیر در کشورهای دیگر مانند آمریکا، و اروپا، حتی پایین‌تر از چیزی است که در استرالیا به کار برده شده است (کمال، ۲۰۱۵) (چنهال و لانگفیت، ۱۹۹۸). آسکارانی و اسمیت (۲۰۰۳) نیز دریافتند که تنها ۱۹٪ از سازمان‌هایی که با CPA در استرالیا همکاری کرده بودند، بهایابی مبتنی بر هدف را پذیرفته و تا اواخر سال ۲۰۰۲ نیز به اجرا در آوردند. قبل از این، پژوهش چنهال و لانگفیت (۱۹۹۸) بیان می‌کند که میزان پذیرش بهایابی مبتنی بر هدف تا حدود زیادی کمتر از ۱۴٪ بود. مطالعات دیگر در مورد پذیرش بهایابی مبتنی بر هدف نیز نشان دادند که پذیرش بهایابی مبتنی بر هدف از الگوی یکسانی در آنسوی مرزها تبعیت می‌کند. برای مثال لنس<sup>۱۷</sup> و همکاران (۱۹۹۵) در انگلستان دریافتند که نرخ پذیرش بهایابی مبتنی بر هدف در کل کمتر از ۱۴٪ است (کمال، ۲۰۱۵).

<sup>16</sup>. Zhoulu Fertilizer

<sup>17</sup>. Lenns

## نتیجه گیری

حسابداری مدیریت، هنوز در دوران نوپایی قرار دارد. سابقاً این موضوع نقش ثانویه‌ای را برای حسابداری مالی ایفا می‌کرد؛ البته رویدادهای دو دهه گذشته موجب پیشرفت حسابداری مدیریت شد و به‌عنوان زمینه تخصصی و مجزا از حسابداری مالی شناخته شد. تعداد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده طی دو دهه گذشته بیشتر از دو دهه اول آن بوده است و این نشان می‌دهد که عدم نوآوری حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده طی دو دهه گذشته، مسئله‌ساز نبوده است. با تأیید این نظر، کاپلان (۱۹۹۴) تأکید کرد که دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ میلادی، شاهد تحولی عظیم در نوآوری از لحاظ تئوری و روش‌های حسابداری مدیریت بوده‌ایم. طی ۵۰ سال گذشته، در واقع چیز جدیدی در حسابداری مدیریت دیده نشده است. با توجه به تغییرات انجام شده در ۵۰ سال گذشته، برخی از این وظایف بدون تغییر مانده‌اند؛ اما هم اکنون، حسابداری مدیریت از مسئولیت کاربردی به مسئولیت حرفه‌ای تبدیل شده است. در واقع این تحول تابع حسابداری مدیریت بوده است. در نیمه آخر قرن نوزدهم سبک‌های مدیریت به طور چشمگیری تغییر یافت. آنچه که تغییر یافت مسائلی مانند محیط با سرعت تکنولوژی بود. مدیریت به‌عنوان یک فرمان و ساختار کنترل به کار برده می‌شد که هرگونه تصمیم در آن، در رأس اتخاذ می‌شد. گزارش‌های غیرمتمرکز و ساختار تصمیم‌گیری نیز توسعه یافت. امروزه سازمان‌ها با چالش‌ها و گزینه‌های چندگانه مواجه هستند و از این رو نیاز است که حسابداران مدیریت وارد عمل شده و به‌عنوان بخشی از یک تیم در سطحی از آن فعالیت نمایند.

## منابع

- ✓ اسحق، فاطمه، (۱۳۸۷)، هزینه‌یابی بر مبنای هدف، رویکردی هدفمند در مدیریت هزینه‌ها، فصلنامه مدیریت، شماره ۱۱(۵)، صص ۲۰-۳۲.
- ✓ بازدید در سایت جی. ام. پی. به آدرس: <https://www.jmp.com/support/help/14/cusum-chart.shtml> بازدید در تاریخ ۱۳۹۷/۰۵/۲۵.
- ✓ تقوی فرد، محمدتقی، حنفی زاده، پیام، حمیدی، مهدی و زارع رواسان، احد، (۱۳۹۱)، تأثیر اجرای مهندسی مجدد فرآیندها بر کسب مزایای حاصل از سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان، فصلنامه علوم مدیریت ایران، شماره ۲۶، صص ۷۱-۸۸.
- ✓ چالاک، پری، یوسفی، مرتضی، (۱۳۹۱)، پیش‌بینی مدیریت سود با استفاده از درخت تصمیم‌گیری، مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱، صص ۱-۱۹.
- ✓ خادم، امیررضا، (۱۳۹۷)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) چیست؟، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۴۴۰۲.
- ✓ رضازاده، جواد، (۱۳۹۷)، نظریه‌های حسابرسی، چاپ سوم، انتشارات ترمه- تهران.
- ✓ سجادی، سید حسین، صوفی، هاشم علی، (۱۳۸۷)، تئوری محدودیت، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۲، صص ۱۲-۱۸.
- ✓ صالحی، محمد، علی‌عزیزی، اسحق، (۱۳۸۷)، بررسی امکان بکارگیری شیوه مدیریت بر مبنای هدف (M.B.O) در سازمان آموزش و پرورش استان مازندران، پژوهشنامه تربیتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بجنورد، شماره ۱۷، صص ۲۵-۴۰.
- ✓ مجیدی، محمود، ایمانی برندق، محمد، شعبان زاده، مهدی، (۱۳۹۶)، استفاده از کارت امتیازی متوازن در ارزیابی عملکرد صنعت داروسازی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، شماره ۳(۴)، صص ۵۲۶-۵۳۷.

- ✓ مشبکی، اصغر، (۱۳۷۵)، *Just-In-Time* و تأثیر آن بر حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری، شماره ۱۶ و ۱۷ (۴)، صص ۵-۲۳.
- ✓ موریسی، جرج، ترجمه: سید مهدی الوانی و فریده معتمدی، (۱۳۷۲)، مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه در بخش دولتی (فن رایزنی در غرب)، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی - تهران.
- ✓ نشریه داخلی معاونت طرح و برنامه (سامان). (۱۳۸۹). شماره ۳۸، صص: ۴-۱.
- ✓ نویدی نکو، رضا، نوری‌زاد، سجاد، (۱۳۹۳)، انتخاب الگوی بهینه بنچ مارکینگ با در نظر گرفتن عملکرد پروژه‌های تحقیقات بازاریابی (مطالعه موردی: گروه بین‌المللی آگاه)، ویژه نامه فصلنامه علمی-پژوهشی تحقیقات بازاریابی نوین، صص ۱۹-۳۲.
- ✓ ویکراماسینگ، دانتور و آلاواتاج، چاندانا، ترجمه: رضوان حجازی، محمد حیدری و اکبر کنعانی (۱۳۹۷)، تحولات در حسابداری مدیریت، چاپ دوم، انتشارات ترمه - تهران.
- ✓ Abdel-Kader, M, Luther, R. G. (2006). "Management Accounting Practices in the UK Food and Drinks Industry", London: CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). (Forthcoming).
- ✓ Abdel-Kader, Magdy and Luther, Robert. (2006). "IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note", *Advanced Accounting Management: Elsevier, Vol:15, PP: 229-247.*
- ✓ Askarany, D. (2004). "The Evolution of Management Accounting Innovations and the Level of Satisfaction with Traditional Accounting Techniques.
- ✓ Boulianne, Emilio. (2006). "Empirical Analysis of the Reliability and Validity of Balanced Scorecard Measure and Dimensions", *Advances in Management Accounting, Vol:15, PP:127-142.*
- ✓ Burns, J and Scapens, R. (2000). "The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of 'Hybrid' Accountants".
- ✓ Chendhall, R. and Langfield- Smith, K. (1998). "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study", *Management Accounting Research, Vol:9, PP: 1-19.*
- ✓ IFAC (1998)
- ✓ Jensen, M. and Meckling, W. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics 3(4), PP:305-360.*
- ✓ Kader, M. A. and Luther, R. (2004). "An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices", *WP No: 04/06.*
- ✓ Kamal, Shah; (2015). "Historical Evolution of Management Accounting". *The Cost and Management, No:4,V:43; PP:12-19.*
- ✓ Kaplan, R. S. (1994). "Management Accounting (1984-1994): Development of New