

حسابداری مدیریت و نظام راهبری شرکتی

دکتر حمید رضا وکیلی فرد

دانشیار گروه حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

سید احمد موسوی *

دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات کرمانشاه و عضو هیات علمی مؤسسه

آموزش عالی رجاء، بخش حسابداری، قزوین

فرشاد سلیم

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی و عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور

مرکز آمل، بخش حسابداری، آمل

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۰۹/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۵/۲۰

چکیده

فرایند خصوصی سازی و سرمایه گذاری مبتنی بر بازار، پیشرفت های فن آوری ، آزادسازی بازارهای مالی و معاملات و سایر اصلاحات ساختاری و حرکت سرمایه از مالکیت شخصی به سمت مالکیت شرکتی، افزایش انسجام مالی در سطح بین المللی و گردش سرمایه گذاری و معاملات، سهامداران را با این چالش مواجه کرده است، که چگونه می توانند بر عملکرد مدیران خود نظارت داشته باشند. تضاد منافع در شرکتها، بحرانی را ایجاد کرده است که از آن تعبیر به بحران نمایندگی می شود. برای کنترل نمایندگی مدیران در شرکتها و اطمینان از ایفای مسئولیت و پاسخگویی شرکتها و حمایت از حقوق سهامداران، باید ابزارهای قانونی و

نظارتی برای مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی شرکت‌ها ایجاد شود. از جمله این ابزارها طراحی و اجرای نظام راهبری شرکتی است که غایت آن دستیابی به ارتقای انصاف، شفافیت، پاسخگویی و رعایت حقوق ذینفعان در بنگاه اقتصادی است. در این مقاله، ابعاد مختلف تئوری نمایندگی در نظام راهبری شرکتی به چالش کشیده می‌شود و سپس تحلیل می‌شود که چگونه حسابداری مدیریت در قالب نظام راهبری شرکتی تعریف می‌شود. با این تفاسیر، تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک را می‌توان به نحوی تعدیل کرد تا رویه‌های بهتر نظام راهبری شرکتی را نیز در خود جای دهند.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت استراتژیک، نظام راهبری شرکتی، تئوری نمایندگی، تئوری نهادی.

Management Accounting and Corporate Governance

Abstract

The process of privatization and market based investments ,Advances in technology,Financial market liberalization and trade and other structural reforms and the movement of capital from private ownership to corporate ownership Increasing international financial integration and investment flows and trading,shareholders are faced with these challenges how can monitor the performance of its managers. Conflict of interest in the company has created a crisis which is interpreted to represent a crisis. Agency directors to manage the business and ensure the fulfillment of corporate accountability and shareholder rights, corporate accountability and responsibility need to be the legislative and regulatory Tools. Among these tools is the design and implementation of a corporate governance system to achieve its goal of promoting fairness, transparency, accountability and the rights of stakeholders in the enterprise. In this paper, various aspects of agency theory in corporate governance is challenged to system then analyzes how management accounting is defined in terms of Corporate Governance.With this interpretation, strategic management accounting techniques can be adjusted so as to best practices in corporate governance system in place to.

Keywords: Strategic management accounting, Corporate governance , Agency Theory, Institutional Theory

۱ مقدمه

نظام راهبری شرکتی دارای معانی متعددی از نظر لغوی بوده است این واژه در معانی حاکمیت شرکتی، حاکمیت مشترک، حاکمیت سهامی و راهبری سازمان بکار رفته و از کلمه لاتین (Gubernare) به معنای هدایت کردن گرفته شده است که معمولاً برای هدایت کشتی بکار می‌رود و دلالت بر این دارد که حاکمیت شرکتی مستلزم هدایت است تا کنترل [۲].

از آنجا که کاربرد واژه مزبور عمدتاً مربوط به سیستمی می‌گردد که از طریق آن بتوان سازوکاری مناسب برای هدایت و کنترل شرکت‌ها ایجاد کرد، لذا نزدیکترین معنایی که برای واژه مزبور انتخاب کرد «نظام راهبری شرکتی» است. روح اصلی این واژه به چگونگی اداره و کنترل و هدایت شرکت‌ها به ویژه به نقش مدیران بر می‌گردد و چارچوب یک نظام پاسخگویی را در مقابل سهامداران بیان می‌نماید. به طور کلی در تعاریف موجود از اصول راهبری شرکتی با دو رویکرد مواجه هستیم. رویکرد اول محدود به رابطه بین شرکت و سهامدارانش شده است که در قالب تئوری نمایندگی (کارگزاری) بیان می‌شود و رویکرد دوم در طیفی وسیع‌تر و در شبکه‌ای از روابط دیده می‌شود که نه تنها حاکم بر روابط بین شرکت و سهامدارانش می‌باشد بلکه به روابط بین شرکت و سایر ذینفعان نظیر مدیران اجرایی، مشتریان، کارگزاران بورس، اعتباردهندگان و حساب‌رسان به تعبیری شهروندان یک جامعه را در بر می‌گیرد که یک چنین دیدگاهی در قالب تئوری ذینفعان بیان می‌شود [۱۵].

بنابراین راهبری شرکتی یک شیوه مدیریتی است که بر اساس آن شرکت‌های سهامی اداره و کنترل می‌شود و سیستمی است که شرکت را در قبال خطرات ناشی از تقلب و سوء استفاده مدیران حفظ و از حقوق و منافع سهامداران حمایت می‌کند و در مفهومی وسیع‌تر نظام راهبری شرکتی تنها منحصر به به اداره عملیات شرکت نبوده بلکه نظارت و کنترل عملکرد مدیران و پاسخگویی آنها به تمامی ذینفعان شرکت منتهی می‌گردد. فرایند جدایی مالکیت از کنترل چنین توصیف می‌شود که با بزرگ‌تر شدن شرکت، پراکندگی مالکیت سهم به وجود می‌آید

که نتیجه آن به کاهش قدرت سهامداران و افزایش تدریجی اختیارات مدیران می‌انجامد. این عامل منجر به ایجاد تئوری نمایندگی گردید. برل و مینز (۱۹۳۲) معتقدند که چگونه تفکیک مالکیت از کنترل منجر به واگرایی منافع می‌شود. آنها ادعا کردند که در شرکت‌های سهامی عام مدیران با تکیه بر منافع شخصی خود به دلیل عدم مشارکت در مالکیت شرکت، انگیزه‌ای در جهت بهره‌وری نخواهند داشت. آنها با تاکید بر تطابق با هنجارهای منطقی، تلویحاً رویکردی اساساً نهادی نسبت به نظام راهبری شرکتی را پذیرفته‌اند که در بسط تئوری‌های مدیریتی و اقتصادی مغفول مانده‌اند [۷].

مهمترین توجه در بحث نظام راهبری شرکتی به این موضوع معطوف گردید که وجود یک نظام راهبری مناسب در شرکت‌ها رفتارهای سود جویانه مدیران را محدودتر می‌کند. بنابراین، کنترل مشکلات نمایندگی در فرایند تصمیم‌گیری در شرکت‌ها از طریق فرایند حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. تئوری نمایندگی از منظر حسابداری به دنبال کنترل عملکرد مدیران از بعد مالی است [۱۱].

در این مقاله، با در نظر گرفتن شالوده مقاله‌ی برل و مینز (۱۹۳۲)، منظر نهادی تئوری نمایندگی پیشنهاد می‌شود. منظر نهادی تئوری نمایندگی را می‌توان در قالب تحلیل رفتار مدیریت در شرکت‌های بزرگ و دارای مالکیت گسترده تعریف کرد که اقدامات مدیران تحت تاثیر رویه‌های نهادینه شده‌ای قرار دارد که بر ارزش‌گذاری سهام، گزارشگری شرکتی و نیز حسابداری مدیریت به عنوان بخشی از حاکمیت داخلی شرکت اثر می‌گذارند. منظر نهادی تئوری نمایندگی بر این باور است که مدیران، نمایندگانی هستند که قدرت تصمیم‌گیری به آنها تفویض شده است. از منظر نهادگرایی، منظر اقتصادی تئوری نمایندگی کمتر از واقع خود را نشان داده است، زیرا انسان را ماهیتاً اقتصادی، خودمحور، و بیشینه‌کننده‌ی ثروت فردی در نظر می‌گیرد. لذا، منظر نهادی تئوری نمایندگی بر خلاف منظر اقتصادی، بر این فرض مبتنی نیست که اقدامات مدیران بر مبنای ترکیبی از ماهیت انسانی و نیروهای طبیعی اقتصادی شکل

می‌گیرند، بلکه فرض می‌کند که تمام رفتارهای مدیریتی تحت تاثیر نظام راهبری شرکتی قرار دارند و مشروعیت خود را از نظام راهبری شرکتی دریافت می‌کند (تئوری نمایندگی نشوکلاسیک). در این مقاله بیان می‌شود که بسیاری از رویه‌هایی که به طور متداول با حسابداری مدیریت در ارتباط هستند، در نظام راهبری شرکتی نیز کاربرد دارند. در ادامه بیان می‌شود که بدون در نظر گرفتن مسئولیت نظارتی حساب‌رسان و قانون‌گذاران به عنوان ناظران برون سازمانی، نظام راهبری شرکتی مناسب همچنین به رویه‌های گزارشگری و نظارتی داخلی مناسب تعیین شده در سازمان نیاز دارد. همچنین در این مقاله بیان می‌شود که بسیاری از نگرانی‌ها درباره کاهش کنترل حرفه‌ای بر فنون حسابداری مدیریت را می‌توان از طریق تاکید بر استقلال حسابداران مدیریت به جای نگاه ابزاری به حسابداری مدیریت به عنوان ابزاری در دست مدیریت ارشد را کاهش داد.

۲ روش تحقیق

این مقاله بر مبنای روش کتابخانه‌ای و مستندسازی انجام می‌گیرد. ابتدا الگوی اساسی تئوری نمایندگی به همراه ابعاد مختلف آن ارائه می‌گردد. سپس از منظر نهادی تئوری نمایندگی برای بررسی نظام راهبری شرکتی و کاربردهای عمده این تئوری در حسابداری مدیریت استفاده می‌شود و سرانجام نتایج عمده ارائه خواهد شد.

۳ تئوری نمایندگی

این تئوری مربوط به موردی است که فردی مسئولیت تصمیم‌گیری در خصوص توزیع منابع مالی و اقتصادی و یا انجام خدمتی را طی قرارداد مشخصی به شخص دیگری واگذار می‌کند شخص اول را در اصطلاح، مالک (سهامدار) و شخص دوم را نماینده (کارگزار) می‌نامند. از دیدگاه این تئوری، شرکت را از این زاویه مورد توجه قرار می‌دهد که آن مجموعه‌ای از

قراردادها می‌باشد و هدف از اجرای این قراردادها این است که به طرف‌های قرارداد اطمینان داده شود که اگر هر یک از طرفین در جهت منافع خود عمل نمایند همواره دارای چنین انگیزه‌ای هستند که ارزش سازمان را به حداکثر برسانند.

۳,۱. فرض‌های مربوط به مالک (سهامدار)

۱. حداکثر مطلوبیت مورد انتظار

۲. بی‌تفاوت نسبت به ریسک

۳. توانایی پیش‌بینی آینده و دریافت اطلاعات

۳,۲. فرض‌های مربوط به نماینده

۱. حداکثر مطلوبیت مورد انتظار (پولی و غیرپولی)

۲. ریسک‌گریزی

۳. تمایل به کارگریزی

۴. رفتار در جهت منافع سهامدار

۵. توانایی پیش‌بینی آینده و پردازش اطلاعات

۳,۳. مشکلات نمایندگی

۱. تضاد منافع بین سهامدار و مدیر

۲. عدم تقارن اطلاعات بین سهامدار و مدیر^۱

۳. اثرات انتخاب نامطلوب^۲

۴. خطر اخلاقی^۳

۵. عدم اطمینان و شراکت ریسک

مطلوبست :

۱. Informational Asymmetry

۲. Adverse selection effects

۳. Moral Hazard

۱. تعیین قرارداد انگیزشی بهینه

۲. تعیین سیستم اطلاعات حسابداری مطلوب [۵].

۴ ابعاد مختلف تئوری نمایندگی

۴,۱. منظر اقتصادی تئوری نمایندگی^۴

منظر اقتصادی تئوری نمایندگی بر مبنای مفهوم قانونی نمایندگی استوار است. این منظر معتقد است که می‌توان با همسوسازی منافع مدیران با منافع سهامداران از طریق توافقات قراردادی مناسب، مدیران را کنترل کرد [۴].

۴,۲. منظر نهادی تئوری نمایندگی^۵

در بحث تئوری سازمان از سال‌های آخر دهه ۱۹۷۰ پژوهشگرانی نظیر مییر و راون (۱۹۷۷)، پاول و دی ماگ جیو (۱۹۸۳ و ۱۹۹۱)، زوکر (۱۹۷۷ و ۱۹۸۷) در مباحث علمی در دانشگاه‌ها، تئوری نهادی^۶ را مطرح کردند. اگر چه در تجزیه و تحلیل سازمان، این تئوری به صورت یک دیدگاه نظری عمده و قدرتمند مطرح است، ولی بسیاری از پژوهشگران در رشته حسابداری نیز از آن استفاده کرده‌اند. پژوهشگرانی که درباره شیوه ارائه اطلاعات مالی شرکتها به صورت داوطلبانه تحقیق می‌کنند بیشتر از این تئوری استفاده می‌کنند و دلیل اصلی این است که این تئوری نقش مکمل برای تئوری ذینفعان و تئوری مشروعیت ایفا می‌کند و بدین گونه می‌توان این موضوع را درک کرد که سازمان‌ها چگونه به علت تغییرات رخ داده در انتظارات و فشارهای نهادی و اجتماعی پی می‌برند و واکنش نشان می‌دهند. از سوی دیگر، پژوهشگران

۴. Economic Theory of Agency

۵. Institutional Theory of Agency

۶. Institutional Theory

می‌توانند با استفاده از این تئوری روش‌های اجرایی سازمان‌ها مانند سیستم‌های حسابداری و شیوه تهیه و ارائه صورتهای مالی به ارزش‌های جامعه مرتبط سازند و نیز رابطه این روش‌های عملی با تامین نیازهای گروه‌های ذی‌نفع که مشروعیت سازمان را تضمین می‌کنند، این رابطه را تقویت کنند. از این رو از دیدگاه تئوری نهادی سازمان‌ها می‌کوشند با استفاده از سازوکارها تصویری از خود ارائه کنند مؤید اینکه ویژگی‌های سازمان، فعالیت‌ها و نوع عمل آنها با ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی تطبیق کند و بدین گونه مشروعیت فعالیت‌ها و موجودیت خود را تایید و تقویت نمایند و در نهایت ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی را نهادینه کنند [۴].

در رابطه با تئوری نهادی، رویکردهای مختلفی وجود دارد، اما نقطه مشترک آنها را می‌توان در مفهوم همگون‌سازی^۷ دانست که سازمان به مرور با هنجارهای پذیرفته شده محیط خود تطابق می‌یابند. از دیدگاه تئوری نهادی استفاده از ساختارها و فرایندهایی که محیط به آنها مشروعیت بخشیده است به معنای مسئولیت‌پذیری مدیریت قلمداد شده و موجب رضایت افراد مرتبط با شرکت و جلوگیری از ادعاهای مرتبط با قصور می‌شود [۳].

از دیدگاه نهادی، سازمانها در داخل یک ساختار اجتماعی استانداردها، ارزشها و مفروضات مربوط به رفتار قابل قبول فعالیت می‌کنند. دیدگاه نهادی انگیزه‌هایی برای رفتار انسانی پیشنهاد می‌کند که فراتر از نظریه بهینه‌سازی اقتصادی است و توجه و تعهد اجتماعی را نیز در بر می‌گیرد. به اعتقاد (Scapens, 1994) حسابداری مدیریت، ساختاری را در طول زمان ایجاد می‌کند که منعکس‌کننده روش تفکر و فعالیت سازمان است که از شرایط گذشته نشأت گرفته است [۱].

منظر نهادی تئوری نمایندگی مبتنی بر نسخه‌روایی تئوری نهادی است که تضاد منافع در آن مفهوم مهمی تلقی می‌شود. این منظر تئوری نمایندگی بینش اصلی منظر اقتصادی تئوری

۷. Isomorphism

نماینده‌گی را می‌پذیرد که معتقد است در شرکت‌های بزرگ با مالکیت پراکنده، مالکان رابطه‌ای نمایندگی با مدیران دارند و بین آنها عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع برقرار است. در منظر نهادی، این مشکل به این شکل دیده می‌شود که "چگونه می‌توان مدیران را کنترل کرد؟" و تاکید کمتری بر این موضوع می‌شود که "مدیران چگونه می‌توانند زیردستان خود را کنترل کنند؟" از منظر نهادی تئوری نمایندگی، قرارداد چیزی جز رویکردی به مساله‌ی نمایندگی نیست. لذا گرچه منظر نهادی می‌پذیرد که مدل قراردادی مبتنی بر منظر اقتصادی مبتنی بر مفاهیمی است که بر رویه‌های نظام راهبری شرکتی در حوزه‌هایی از قبیل طراحی بسته‌های انگیزشی بلندمدت تاثیر می‌گذارد. این منظر، ماهیت‌گرایی منظر اقتصادی را رد می‌کند. منظر نهادی با پذیرفتن بینشی ساخت‌گرایانه از جامعه‌شناسی نهادی نوین^۸ بهره می‌گیرد.

جامعه‌شناسی نهادی نوین به تأثیر نهادهای موجود در محیط سازمانی در شکل‌دهی ساختارها و سیستم‌ها توجه دارد. مطابق با این تئوری، سازمانها به منظور دستیابی به مشروعیت و حفظ منابعی که برای بقای آنها ضروری است، تمایل به پیروی از ساختارهای رسمی و رویه‌هایی دارند که در محیط فرهنگی و اجتماعی ارزشیابی شده‌اند. مشروعیت به عنوان توافق عمومی است که اقدامات یک موجود را درون برخی از سیستم‌های ساختار یافته، مطلوب، صحیح و قابل قبول می‌کند. با کسب مشروعیت، شرکتها می‌توانند به منابع بیشتری دست یابند [۱].

پاول و دی‌ماگ جیو (۱۹۹۱) [۲۰] معتقدند که جامعه‌شناسی نهادی نوین، مبتنی بر تئوری گارفینکل^۹ است که معتقد است توافقات اجتماعی به شکل خودکار از الگوهای مشترک تکامل تدریجی و نقش‌های اجتماعی مشتق نمی‌شود، بلکه به عنوان فعالیتی عملی است که تعامل همگان را در خود دارد. در شکل خاص نظام راهبری شرکتی، منظر نهادی تنها در صورتی می‌تواند به شکل موفق منظر اقتصادی تئوری نمایندگی را به چالش بکشد که بتواند با تئوری منافع منتج شده از تئوری نمایندگی تطابق یابد. یکی از روش‌هایی که منظر نهادی

⁸ - New Institutional Sociology (NIS)

⁹ - Garfinkel's Theory

می‌تواند طبق مفاهیم جامعه‌شناسی نهادی نوین عمل کند و البته مسائل انگیزشی را نیز رعایت کند، این است که جامعه‌شناسی نهادی نوین را از طریق پذیرش رویکردی روایی گسترش دهد.

هیچمن و هیچمن (۱۹۹۷) [۱۳] روایت را در قالب مباحثه‌ای دارای توالی روشن تعریف می‌کنند که رویدادها را به شکل معنی‌داری برای مخاطبان مشخص به هم ربط می‌دهد و لذا بینشی درباره‌ی جهان و/یا تجربه افراد از آن جهان در اختیار آنها قرار می‌دهد. از نظر آنها روایت‌های دارای ترتیب زمانی، معنی‌داری و ماهیتی اجتماعی هستند و برای مخاطبان خاصی تهیه شده‌اند. اهمیت نسخه‌ی روایی نهادی‌سازی این است که این مفهوم نقش احساسات و تجربیات مطلوب را نه به عنوان فرایندهای مکمل، بلکه به عنوان جوانب تفکیک‌ناپذیر هر گونه عمل شناخت معرفی می‌کند.

زارنیواسکا (۱۹۹۷) بیان می‌دارد که تضاد منافع از طریق ارائه بیانی تصویری به عمل‌کنندگان و محققان، به روایت معنی می‌دهد. به طور مشابه، اهداف به عنوان ابزارهایی ترسیم می‌شوند که روایت‌ها را سازماندهی می‌کنند. جدول زیر نشان می‌دهد که منظر نهادی چگونه جامعه‌شناسی نهادی نوین را بسط می‌دهد تا با ویژگی‌های منظر اقتصادی تئوری نمایندگی بدون مراجعه به منظر سیاسی نهادی‌گری کهن سازگار شود [۱۰].

رویکردهای متفاوت در قبال زمینه‌های معمول در تئوری نهادی (زارنیواسکا ۱۹۹۷)

زمینه	قدیم	جدید	روایت
تضاد منافع	متمرکز	پراکنده	انواع مهم طرح‌ها
سازمان مبنا	اجتماع محلی	زمینه، بخش، جامعه	ساخت فکری زمینه‌ای / نهادی
کانون نهادی‌سازی	سازمان	زمینه، بخش، جامعه	شبکه‌های عمل
اشکال کلیدی شناخت	ارزش‌ها، هنجارها، نگرش‌ها	طبقه‌بندی‌ها، رویه‌های معمول، دستورات	روایت‌ها
مبنای شناختی سلسله مراتبی	تعهد	عادت، رفتار عملی	گزارش دسترسی‌پذیر راهبردهای متنی
اهداف	پراکنده	نامشخص	ابزارهای سازماندهی تفاسیر

در منظر نهادی تئوری نمایندگی، روایت‌های محدود راهبردی توسط عملگرانی از قبیل مدیران ارشد، مشاوران و دانشگاه‌یانی ساخته می‌شود که از معانی و روابط علی ارائه شده توسط تئوری‌های عقلایی و نهادی استفاده می‌کنند. از بعضی جهات، مناظر عقلایی و نهادی با توجه به تغییر و راهبردهای، روایت‌های محدودی ارائه می‌کنند. از نظر زارنیواسکا (۱۹۹۷)، مدل عقلایی، تغییرات و توهم کنترل‌پذیری را افزایش می‌دهد در حالی که واکنش نهادی این است که تغییر تنها در چارچوب اجازه داده شده توسط ساختار فکری نهادی شده مجاز شمرده می‌شود [۱۰]. اگرچه نهادها معمولاً به عنوان تغییرات منفی تفسیر می‌شوند، تعدادی از محققان اشاره کرده‌اند که صرفاً واکنش راهبردی ممکن است، چون نهادها از قبل وجود داشته‌اند. در قسمت بعدی، بررسی تعدادی از زمینه‌های کلیدی روایی در متون حسابداری مدیریت و نظام راهبری شرکتی اثبات می‌کند که چگونه می‌توان منظر نهادی تئوری نمایندگی را گسترش داد.

۵ همسویی روایت ارتباط گم‌شده و بازیابی‌شده^{۱۰} با روایت نظام راهبری شرکتی^{۱۱} و حسابداری

این بخش همسویی بین روایت‌های تاریخی، ارتباط گم‌شده و بازیابی‌شده و نظام راهبری شرکتی را تحلیل می‌کند. تا همین اواخر، این دو روایت به شکل مجزا و موازی توسعه می‌یافتند. این اعتقاد وجود دارد که شکست سیاسی و مقرراتی تعدادی از شرکت‌های بسیار بزرگ، توسعه موازی دو روایت فوق را تخریب کرده است و بر مبنای نقش خیزش دوباره‌ی حاکمیت برای حسابداری مدیریت، روایت‌های جدیدی را ایجاد کرده است [۹].

۵.۱ روایت اول: ارتباط گم‌شده و بازیابی‌شده

روایت اول که ارتباط گم‌شده و بازیابی‌شده است، تنها نیازمند یک توضیح مختصر است، چون نه تنها برای بررسی کنندگان متون حسابداری مدیریت آشنا است، بلکه در بعدی روایی نیز تحلیل شده است. لولین (۱۹۹۹) با بیان چهار نوع اصلی روایت‌ها (شاعرانه، طنز، تراژدی، و هجو) معتقد است که بیشتر متون ناشی از تحقیقات اصلی حسابداری و مدیریت، داستان‌هایی شاعرانه درباره‌ی ماجراجویی‌های قهرمانانه برای کنترل بهتر بها یا جستجویی برای تعالی سازمانی هستند. لذا، رابطه گم‌شده ترکیبی از روایت‌های تراژیک و طنز در کنار احتمالاتی برای پایان خوش داستان هستند که در انتهای داستان‌ها با مفاهیمی از قبیل ارتباط بازیابی‌شده و اثربخشی بها مطرح می‌شوند. [۱۸].

جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) با بیان اینکه پس از سال ۱۹۰۰، تحول حسابداری بهای تمام شده از انگیزه‌های گزارشگری مالی مشتق شده است، تلویحاً اهمیت نقش حسابداری را در نظام راهبری شرکتی پذیرفته‌اند. اما به نظر امیدوار هستند که کارایی بازار سرمایه تضاد منافع بین

^{۱۰}. Relevance lost and found

^{۱۱}. Corporate Governance Narrative

هدف حداکثرسازی ثروت سهامداران و هدف مباشرت مالی مناسب را حل و فصل می‌کند. در حالی که نقاط قوت و ضعف طرح جانسون و کاپلان شاید به دلیل کمبود مباحثه‌ی دانشگاهی باشد، میزان واکنش دانشگاهیان و فعالان به ارتباط گم‌شده و بازیابی شده از این امر حکایت دارد که آن دو روایت بسیار تاثیرگذاری ارائه کرده‌اند. در واقع، همانطور که در ادامه بیان خواهد شد، بحث اساسی آنها مبنی بر اینکه حسابداری مدیریت اساساً با خلق ارزش در ارتباط است، نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر تحقیقات و مباحث اصلی حسابداری مدیریت در دوران اخیر غالب بوده است [۱۶].

۵.۲. روایت دوم: نظام راهبری شرکتی و حسابداری

وقتی بحث از حاکمیت‌پذیری در متون حسابداری مدیریت به میان می‌آید، معمولاً با بعد فوکویی در ارتباط است که بر کنترل مدیران میانی و کارمندان تمرکز دارد. در واقع، بینش فوکویی به حسابداری به نظر می‌رسد که یا مفهوم حاکمیت‌پذیری مدیران ارشد را مغفول می‌دارد یا در این مفهوم اغراق می‌کند [۱۹].

اگر مدیران به دلیل قدرت فراگیر حسابداری کنترل می‌شوند، محققان حسابداری چگونه می‌توانند بحران‌های شرکتی از قبیل انرون را توصیف کنند؟ حتی مشکل‌تر، این بحث است که حسابداری چگونه می‌تواند تا این حد و به روشنی هم منبع مشکلات نظام راهبری شرکتی و هم راه حل آن باشد؟ روایت ساخت‌گرایی نقش حاکمیتی حسابداری را می‌توان گاهی متناقض پنداشت. از یک طرف، در منظر اقتصادی تئوری نمایندگی، حسابداری در ساخت مدل آزاد از محدودیت و خودمحمور انسان اقتصادی بیان شده است که وضعیت پیش فرضی از ماهیت بشری را در خود دارد. در واقع، تعدادی از دانشگاهیان حسابداری معتقدند که حسابداری به عنوان یک ساز و کار نهادی بااهمیت که انسان اقتصادی بر مبنای آن ساخت می‌یابد. در

تعریف موقعیت‌ها، تبادلات گزارشگری، تخصیص منابع و لذا شکل‌دهی شناخت منافع توسط عمل‌گرها تاثیرگذار است [۱۷].

سایرین معتقدند که حسابداری مدیریت به فرایند فردگرایی در سازمان کمک می‌کند. از طرف دیگر، این فرض وجود دارد که افراد در سازمان‌ها از طریق اثرات انضباطی حسابداری کنترل می‌شوند که باید توسط افرادی تشخیص داده شوند که در معرض مشاهده پذیری ایجاد شده به دلیل حسابداری و نیز نظارت مستمری قرار دارند که حسابداری ممکن می‌سازد. اطلاعات حسابداری مدیریت، مشاهده‌پذیری گسترده‌ای از طریق بازنمایی فعالیت سازمانی در قالب بودجه‌های بخش‌ها و مراکز هزینه و سود ایجاد می‌کند و نیز محتوا و فرایند پاسخگویی را از طریق مقایسه‌های عملکرد افراد با بودجه‌ها، بخش‌ها با یکدیگر و دوره‌های حسابداری با یکدیگر ممکن می‌کند. در این بینش انضباطی از حسابداری، در حالیکه سلب مالکیت‌های گاهگاه این نظارت را تقویت می‌کند، بیشتر اثرات انضباطی توسط افراد شناسایی و درک می‌شود. در ارتباط با رویکرد اصلی تحقیق تئوریک، متناقض‌تر این امر است که منظر اقتصادی تئوری نمایندگی می‌تواند بینش بدین‌تر و انتقادی‌تری نسبت به انگیزش و کنترل پذیری مدیران ارشد شرکتی ایجاد کند. با در نظر گرفتن منطبق افراد عقلایی و دارای نفع شخصی، شاید تعجب‌آور نیست که متون منظر اقتصادی تئوری نمایندگی تمرکز کمتری بر ماهیت قهرمانانه‌ی مدیر عامل در مقایسه با طراحی سازوکارهایی برای کاهش کم‌کاری‌ها، اعمال نظرهای شخصی مدیریت یا تخصیص وجوه مازاد شرکتی دارند. مدل‌سازی شرکت‌های تحت کنترل مدیران با استفاده از خرده تئوری‌های نئوکلاسیک، تئوری‌هایی را ایجاد کرده است که بیان می‌کند مدیران در پی افزایش فروش، افزایش دارایی‌ها و اعمال نظرها و سوء استفاده‌های شخصی هستند. حتی با اینکه تلاش‌های بعدی به این اعتقاد ملتزم هستند که تاثیر مالکانه در این شرکت‌ها نیز می‌تواند قدرتمند باشد؛ هم‌چنان این سهم‌ها در اختیار سرمایه‌گذاران نهادی قرار دارند که می‌تواند منافع مالکانه‌ای بر شرکت اعمال کنند. در متون مربوط به نمایندگی، نظام

راهبری شرکتی به عنوان موضوع قراردادهای اختیاری و تعامل بین انگیزه‌ها و پایش (از قبیل حسابداری و حسابرسی) تعریف می‌شود [۲۱].

اما همانطور که شیفر و ویشنی (۱۹۹۷) در بررسی خود از متون نظام راهبری شرکتی نشان می‌دهند، فرصت‌های پیش روی مدیران برای سوءرفتار در شرایطی که در معرض سازوکارهایی برای کنترل خود قرار می‌گیرند بسیار زیاد خواهد بود. به شکل خاص، راه حل پیشنهاد شده برای مشکلات نمایندگی بر مبنای قراردادهای جمع شونده با انگیزه‌ها از بعد تئوریک و تجربی متقاعد کننده به نظر نمی‌رسد [۲۲].

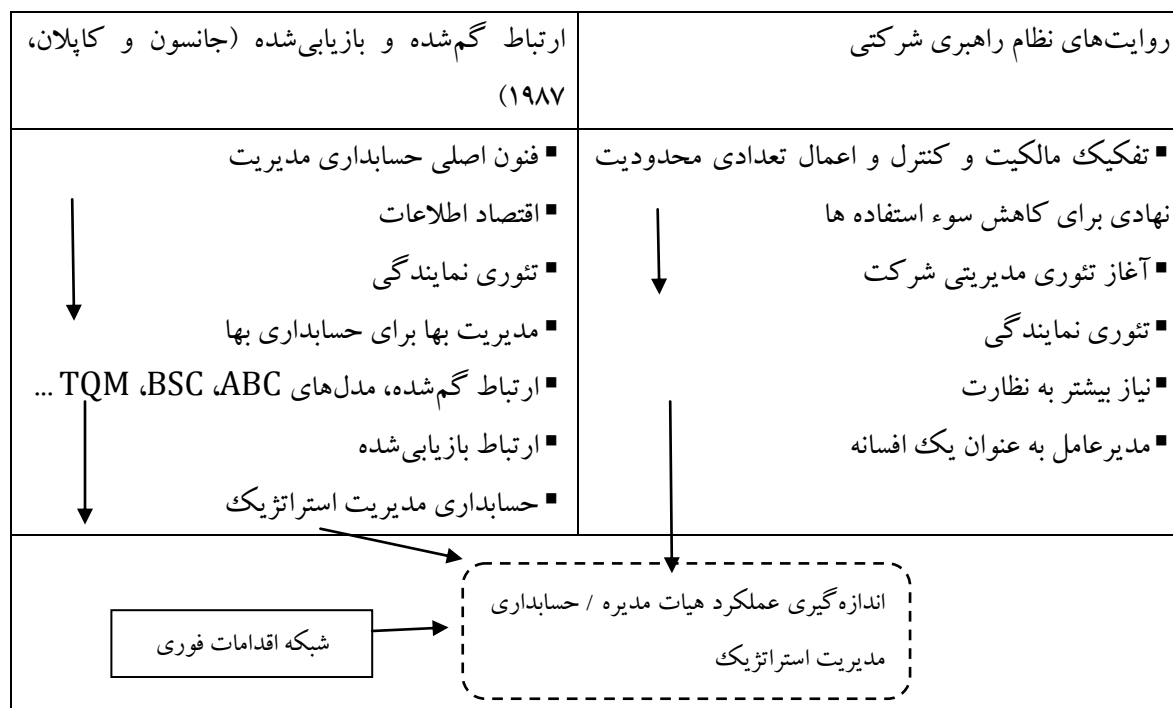
اگر چه متون و تعداد روایت‌های احتمالی مربوط به نظام راهبری شرکتی بسیار گسترده هستند، مقاله‌ی آرمسترانگ (۱۹۹۱) به این دلیل بسیار مناسب است که مزایا و انتقادات وارده به منظر اقتصادی تئوری نمایندگی و نقش نظام راهبری شرکتی حسابداری را بیان می‌کند. آرمسترانگ راه حل قراردادی پیشنهاد شده توسط منظر اقتصادی را با این استدلال رد می‌کند که "هیچ روشی برای ساخت روابط نمایندگی اتکاپذیر خارج از چارچوب منافع شخصی وجود ندارد. هرچه الگوی نظارت بر مساله‌ی نفع شخصی به شکل مبتکرانه تری در روابط نمایندگی ترسیم شود، باز هم مالک و نماینده قادرند همیشه مطلوبیت‌های خود را از طریق تلاش برای تقلب یا سایر روش‌های سوء استفاده از یکدیگر افزایش دهند و عواید را از شرکت خارج کنند." با این حال، وی همچنین انتقادی به تئوری‌های اجتماعی کنترل می‌کند که به نظر می‌رسد بر این باورند که مدیریت ارشد را می‌توان مشابه با کارمندان سطوح پایین، حاکمیت‌پذیر ساخت. آرمسترانگ با ایجاد نسخه اجتماعی تئوری نمایندگی که مدل انگیزشی منظر اقتصادی تئوری نمایندگی است اما هزینه‌های نمایندگی را برای در برگرفتن سهم کنترل گسترده می‌سازد، معتقد است که مالکان می‌پذیرند که سطوح بالای پاداش و مزایای مدیریتی، هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر تفویض تصمیم‌گیری هستند، چون این کار ترویج عامدانه اعتماد به عنوان ابزاری برای کنترل روابط شغلی را فراهم می‌کند. از منظر روایی، تئوری اجتماعی

نماینده‌گی آرمسترانگ که معتقد است راه حل حاکمیت‌پذیری در ترویج اعتماد بین مدیریت ارشد و سرمایه‌گذاران است، ترسیم کاملاً شاعرانه‌ای از موضوع ارائه می‌کند [۶]. این امر همچنین بیان می‌کند که حوزه‌ی نظام راهبری شرکتی می‌تواند بستر روایت‌های متعددی باشد. یکی از معضلات این است که اگرچه بعد اقتصادی تئوری نمایندگی بر مباحث نظام راهبری شرکتی حاکم است، منطق کامل این رویکرد به شکل محدودی بر عمل مربوطه تاثیر گذاشته است.

۵.۳. حاکمیت روایت‌ها

دو روایت موازی در جدول زیر نشان داده می‌شوند که در انتهای دوران شکست بازار سرمایه با یکدیگر همسو شده‌اند.

نمایه ۳: دو مدل روایی



فروپاشی بازار سرمایه، بحران‌های مربوطه و مقررات جدید به ظهور روایت‌های تازه و موضوعات جدیدی منتهی شد. روایت‌های جدید با تبیین روابط بین نظام راهبری شرکتی درون سازمانی^{۱۲} یا نظام راهبری شرکتی برون سازمانی^{۱۳}، یا در واژه شناسی منظر اقتصادی تئوری نمایندگی، روابط بین نمایندگی داخلی و بیرونی در ارتباط هستند. همسویی بین دو روایت فوق و از طریق مفهوم ترسیمی و مفهومی شبکه‌ی اقدامات جدید نشان داده شده است که مسیرهای متفاوت و تصویرهای جدیدی از دوران پس از انرون فراهم می‌کند [۲۳]. بخش بعدی، منظر نهادی تئوری نمایندگی را با نشان دادن این امر توصیف می‌کنند که چگونه همسویی روایت‌ها، زمینه سازمانی جدیدی را ترسیم می‌کنند که در آن حسابداری مدیریت می‌تواند نقش مهمی در نظام راهبری شرکتی ایفا کند.

۶ واکنش‌های مقرراتی و حسابداری مدیریت

در حالی که منظر اقتصادی تئوری نمایندگی به تعریف تعدادی از موضوعات نظام راهبری شرکتی (خصوصاً نقش احتمالی قرارداد و مشوق‌های مالی) کمک می‌کند، رویکرد تقلیل دهنده آن را می‌توان تعدیل کرد. در مقابل، یکی از نقاط قوت منظر نهادی تئوری نمایندگی، گستردگی آن در برابر رفتار انسانی و رویه‌های سازمانی است. نقطه قوت دیگر منظر نهادی این است که روشی ارائه می‌کند تا بین تحقیقات حسابداری مدیریت معطوف به مناظر نهادی که در سطح سازمانی به شکل گسترده‌ای پذیرفته شده هستند با فرایندهای گسترده سیاسی، حقوقی و اجتماعی مرتبط با نظام راهبری شرکتی و حرفه‌ای‌گری رابطه برقرار شود. در منظر نهادی تئوری نمایندگی، کاربرد رویه‌های حسابداری مدیریت از واحدهای محلی کسب و کار تا گسترده‌ترین سطح شرکتی، متأثر از روایت‌های متعدد و رقیبی خواهد بود که زمینه سازمانی نظام راهبری شرکتی را پربارتر می‌کند. این اعتقاد وجود دارد که روایت‌های رقیب، تنش

^{۱۲}.Insider Corporate Governance

^{۱۳}.Outsider Corporate Governance

زیربنایی بین رویه‌های نهادینه شده حسابداری مدیریت و تمایل مدیران ارشد به عنوان نمایندگان برای نهادینه شدن نقش‌های خود را بازتاب می‌دهد [۲۳].

۶.۱. مقررات نظام راهبری شرکتی، نقش حرفه‌ای‌گرایی و مباشرت حسابداری

مدیریت

نقش‌های متعدد منصوب به حسابداری مدیریت در کتب درسی را می‌توان به روایت‌های متفاوت از آن نسبت داد. در حالی که جوانب مرسوم نقش کنترلی حسابداری، تطابق خوبی با بینش‌های نهادی دارد و نقش مباشرت^{۱۴} حسابداری مدیریت مورد غفلت قرار گرفته است. در این بخش، نقش مباشرت از منظر نهادی تئوری نمایندگی و از طریق بررسی تعامل بین مقررات بیرونی و رویه‌های حسابداری مدیریت بررسی می‌شود. منظر نهادی تئوری نمایندگی با توجه به پیشنهادهای نهاد حسابداران مدیریت رسمی که درخواست کرده است حسابداری مدیریت استراتژیک در چارچوب نظام راهبری شرکتی ترسیم شود، نه تنها برای ردیابی تاثیر احتمالی مقررات، بلکه برای شناسایی مقاومت‌های احتمالی در برابر کاربردهای جدید حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده می‌شود. منظر نهادی تئوری نمایندگی بر قوانین و مقررات در قالب مدل رعایتی تاثیر نمی‌گذارد. در تئوری نهادی، اهمیت مقررات از قبیل ساکس^{۱۵} (ساربینز آکسلی) در آمریکا و تصویب قانون ترکیبی در انگلستان، در نحوه‌ی تاثیرگذاری آنها بر هنجارها و نه رعایت صرف دیده می‌شود. در واقع، از بعد جامعه‌شناسی نهادی نوین، تغییرات احتمالی در هنجارها در مقایسه با تحولات شناختی بسیار کم‌رنگ‌تر خواهند بود. مقررات به عنوان یکی از تاثیرات بیرونی بر رویه‌های داخلی سازمانی نیز می‌توانند به تاثیر بیرونی دیگری مرتبط باشند که تحولات حرفه نام دارد. با در نظر گرفتن این امر که نهادها نیز

^{۱۴}.Stewardship

^{۱۵}.Sarbanes Oxley ACT (SOX)

در درون مباحثات ساخته می‌شوند، تفسیر نوپدید مربوط به رعایت و مسئولیت‌پذیری شرکتی، پروژه‌ی تحول حرفه‌ای برای حسابداران مدیریت را پیشنهاد می‌کنند. در منظر نهادی تئوری نمایندگی، اگر قرار است حسابداری مدیریت نقشی در بهبود نظام راهبری شرکتی ایفا کند، تدوین و تولید مجدد رویه‌ها و اعمال روزمره‌ی نهادی شده ضرورت دارد. در حالی که ممکن است این انتظار وجود داشته باشد که رویه‌های روزمره‌ای از قبیل بودجه بندی، بهایابی استاندارد و ارزیابی عملکرد مشاهده شوند، این سیستم‌ها بر کنترل زیردستان توسط مدیریت ارشد تمرکز دارند. در واقع، می‌توان ادعا کرد که تعدادی از رویه‌های معمول مدیرعامل که پیش از دوران انرون پدیدار شدند، عامل کمک‌کننده و نه کنترلی در شکست بازار بود[۲۳].

۶.۲. نقش حاکمیتی برای حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری مدیریت استراتژیک نشان‌دهنده‌ی مجموعه‌ی رویه‌هایی است که می‌تواند به نهادی کردن هیات مدیره کمک کند. این امکان برای حسابداری مدیریت در نمایه (۳) مشخص شده است، چون در این نمایه حسابداری مدیریت استراتژیک در انتهای دو روایت نظام راهبری شرکتی و ربط‌پذیری گم‌شده و بازیابی‌شده قرار دارد. توسعه حسابداری مدیریت بخصوص معیارهای عملکرد غیرمالی و تکنیک‌های استراتژیک حسابداری مدیریت می‌تواند برای تقویت پاسخگویی و مسئولیت‌های حاکمیتی در قبال صاحبان سهام، کارکنان، مشتریان، دولت و محیط فیزیکی مورد استفاده قرار گیرد. اما اگر پاسخگویی اجتماعی شرکتی قصد داشته باشند که بیشتر از ظاهرآرایی و در حقیقت تغییری در رفتار حاکمیتی ایجاد کند، لازم است شاخص‌های خاص عملکرد و فرآیندها در برگیرنده سیستم‌های کنترل مدیریت با گرایش مالی باشند[۲۴].

نظام راهبری شرکتی دارای کاربردهای متعددی برای مطالعه و بکارگیری حسابداری مدیریت می‌باشد. بطور مشخص، یک فرضیه مستدل عمومی در حسابداری مدیریت، این واقعیت است

که تصمیم‌گیران سازمانی قادرند سود را به حداکثر سوق دهند، زیرا این امر در خدمت مالکین شرکت به عنوان یک هدف محسوب می‌شود. فرضیه حداکثر نمودن سود از جنبه‌های نظری و تجربی مورد سوال بوده است. تئوری نمایندگی مشکلات نظارت و ارتباطات رفتاری مدیریت در جهت منافع صاحبان سهام را پیوند می‌دهد. با مراجعه به این تئوری با نگرش و گرایش به حداکثر نمودن سود، به نظر می‌رسد که ادبیات حسابداری مالی نادیده انگاشته شده و با فعالیت‌هایی مانند مدیریت سود و مدل‌های تنوع مدیریتی شرکت که مشتقی از اقتصادهای نئوکلاسیک است، مرتبط می‌باشد. تئوری‌های مدیریتی شرکت ممکن است به دیدگاه مالی حاکمیت شرکتی در شرایطی که سوالات کلیدی به شرح زیر مطرح هستند، مرتبط باشد. چطور تامین‌کنندگان منابع مالی مدیران را برای کسب بازده برخی سودها و منافع یاری می‌دهند؟ چطور آنها از عدم دستکاری و اختلاس مدیریت از سرمایه‌ای که آنها تامین نموده و یا سرمایه‌گذاری مدیران در پروژه‌های نامناسب، اطمینان کسب می‌کنند؟ چگونه تامین‌کنندگان منابع مالی، مدیران را کنترل می‌کنند؟ گرچه بحث در مورد نظام راهبری شرکتی فراوان و طولانی است، با این وجود موضوعات مهم و وابسته‌ای چون حسابرسی و گزارشگری مالی، سوالی که جامعیت کمتری را در بر دارد، بنام حسابرسی داخلی/سازمانی برای اعمال حاکمیت شرکتی معرفی می‌کند. در حقیقت چنانچه حسابرسی داخلی بتواند نقش اطمینان‌بخشی به تامین‌کنندگان خارجی سرمایه را بازی نماید، سپس معیار مربوط بودن، به موضوع پیچیده‌تری مبدل خواهد شد. از منظر و دیدگاه نمایندگی، میثاق‌ها و قوانین گزارشگری مالی بیشتر تابع قوانین و اصول تصمیم‌گیری صحیح، ممکن نیست اشتباه عمل کند، بلکه بیشتر یک پاسخ عقلایی به افزایش جریان تفکیک مالکیت و کنترل محسوب می‌گردد. صحت گزارش‌های شرکت، موضوع نظارت دقیق و رسیدگی‌های قانونی شده است. در آمریکا، این مساله به عنوان یکی از موارد الزامات قضایی در مورد استانداردهای گزارشگری مالی در قانون سارینز آکسلی، مطرح شده است. به نظر می‌رسد که این نوآوری‌های قانونی، به

این دلیل پیشنهاد می‌شود که تامین کنندگان سرمایه هرگز اعتماد خود را نسبت به نمایندگی‌های بزرگ و معتبر از دست ندهند [۲۴].

بر اساس گزارش هیگز (۲۰۰۳) در انگلستان یکی از روش‌هایی که حسابداری مدیریت می‌تواند به اداره شرکت‌ها کمک کند، این است که از معیارهای عملیاتی طراحی شده برای افزایش توانایی مدیران غیرموظف برای مشاهده فعالیت‌های مدیران اجرایی، حمایت گردد [۱۴].

اما اگر مدیران غیرموظف ندانند که چه عملیاتی در شرکت صورت می‌پذیرد، چگونه می‌توانند تفاوت‌ها را تشخیص دهند. از منظر این دیدگاه، این موضوع گام کوچکی خواهد بود که نقش بالقوه حسابداری مدیریت را برای تامین اطلاعات مدیران غیرموظف در مورد ارزیابی ریسک؛ بررسی استراتژی‌ها و مشاهده عملکرد مدیران اجرایی نشان می‌دهد. در بسیاری از اقتصادها، گزارشهای قراردادی و راهکارهای پیشنهادی برای حسابداران مدیران دانش آموخته، ناخوشایند است. اگر معاملات مرسوم، بر پایه اطلاعات حسابداری مالی بسیار قدیمی و مربوط به گذشته باشد، از آن پس، بسیاری از رویه‌های کلیدی و محرک‌های عملیاتی، توسط دیدگاه‌هایی مثل کارت امتیازدهی متوازن و حسابداری مدیریت استراتژیک تحت تاثیر قرار می‌گیرند. مسئولیت ناشی از حرفه حسابداری مدیریت در مبحث اداره شرکت‌ها، در گزارش متنی CIMA^{۱۶} به طور مفصل بیان شده است. گزارش اخیر که در این زمینه گردآوری شده است، شامل گزارش کادبری و گزارش طرح حاکمیت شرکتی استارویچ می‌باشد. با توجه به ویژگی‌های معمول که بیان می‌کند اطلاعات مالی با کیفیت، باید مربوط، قابل بحث، قابل بررسی باشد، گزارش استارویچ نیز بر همین سیستم اطلاعات دقیق و قابل پردازش تمرکز دارد [۲۴].

^{۱۶}. Chartered Institute of Management Accountants

نهاد حسابداران رسمی مدیریت در چارچوب نظام راهبری شرکتی بنگاه آیفک^{۱۷} وارد شده است که بسیار مناسب است، چون با دو مدل روایی بیشتر بیان شده همسو می باشد. مدافعان چارچوب حاکمیت بنگاه در حمایتی تلویحی از مدل‌های موازی بیان می‌کنند که فاصله‌ی زیادی بین رهنمود نظام راهبری شرکتی و موفقیت کسب و کار قرار دارد و به چارچوبی نیاز است تا این دو را به یکدیگر نزدیک کند. پیشنهادهای اجرای چارچوب حاکمیت بنگاه شامل اطلاعاتی درباره‌ی کمیته‌ی راهبردی و تحول کارت ارزیابی استراتژیک^{۱۸} متشکل از وضعیت، اختیارات، ریسک‌ها و اجرای استراتژیک می‌شود. این اهداف باعث طرح چند سؤال شده است، چرا اطلاعات حسابداری مدیریت به شکل استراتژیک باید برای مدیران غیرموظف تهیه شود در حالیکه حسابداران رسمی ارشد برای تهیه این اطلاعات، میل و رغبت کمی دارند [۸].

گزارش گیولدینگ در سال ۲۰۰۰ بیان کرد، فواید حسابداری مدیریت بسیار بیشتر از کاربرد ظاهری آن می‌باشد. از این مطلب این چنین می‌توان برداشت کرد، که اگر چه مطلوبیت یک هدف است، انگیزه‌های کمی برای جمع‌آوری اطلاعات بیش از حد، وجود دارد. بطور کلی، چرا باید مدیرانی که سهام اندکی در یک شرکت دارند، تضمین‌کنندگان مالی شرکت (که نقش مهمی دارند) را تنها بگذارند در یک دیدگاه مبهم تر، اگر مدیران از طریق حق اختیار سهام تشویق می‌شوند و یا بخاطر زیان‌دهی، تنبیه می‌گردند، چرا آنها باید در مورد احتمال پایین بودن کیفیت راه‌کارهای انتخابی خود، نگران باشند؟ اگر چه ممکن است آنها سرگرم کسب شهرت باشند، به نظر می‌رسد که اینها به علت تفاوت‌ها از بین می‌روند نه به دلیل خود استراتژی‌ها. اگر چه پیشنهاد گردید که تکنیک‌های استراتژیک حسابداری مدیریت، به کنترل شرکت کمک نماید (از طریق اطلاع به مدیران اجرایی و غیرموظف) فرض معمول این است که اطلاعات استراتژیک باعث ایجاد ارزش و ثروت می‌شوند. در مقابل سیستم‌های عملیاتی در

^{۱۷}.International Federation of Accountants

^{۱۸}. Strategic Score Card

بعضی از مواقع، مشاهده می‌شود که محدودیت ایجاد شده، حتی برای ایجاد سودآوری در تصمیم‌گیری شرکت، مضر هستند. هنوز بعضی از این محدودیت‌ها و سیستم‌های محدود کننده در ایجاد انعطاف و آزادی برای تصمیم‌گیری مدیریت مناسب به نظر می‌رسند [۱۲].

۷. نتیجه‌گیری

منظر نهادی تئوری نمایندگی با تاکید بر نسخه روایی تئوری نهادی، روشی را برای ترکیب رویه‌های معمول حسابداری مدیریت، نمایندگی و جامعه‌شناسی نهادی نوین در قالب یک چارچوب مفهومی واحد پیشنهاد می‌نماید. مقاله‌ی حاضر بیانگر دو مورد از روایت‌های عمده درباره‌ی نظام راهبری شرکتی و تحول حسابداری مدیریت است. در این مقاله بیان گردید که با فروپاشی بازارهای سرمایه در آمریکا و انگلستان و بروز ناکارایی‌های شرکتی و استراتژی‌های ناکارا، این دو روایت در هزاره جدید دچار نوعی همسویی شده‌اند.

تغییرات در محیط کسب‌وکار به ویژه افزایش رقابت جهانی و تغییر در روش‌های مدیریت باعث شده‌اند که در اجرای مدیریت و مدیریت هزینه از روش‌های نوین استراتژیک استفاده شود. برای اینکه بتوان روش‌های نوین مدیریت نظیر الگوبرداری (محک زنی رقبا)، مدیریت کیفیت جامع، بهبود مستمر و ... و بررسی متوازن را به شیوه‌ای اثربخش به اجرا درآورد مساله بسیار مهم این است که حسابدار مدیریت بتواند استراتژی شرکت را درک کند. استراتژی عبارتست از مجموعه‌ای از برنامه‌ها و سیاست‌هایی که شرکت به کار می‌برد تا بتواند یک مزیت رقابتی پایدار ایجاد نماید. لذا حسابداری مدیریت می‌تواند اطلاعات کلیدی برای مدیران غیرموظف درباره موضوعاتی از قبیل مسیر استراتژیک شرکت ارائه کند. به شکل خاص، در این مقاله نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در تدوین قالب توانمند و نهادی ایجاد استراتژی ترسیم می‌شود که قاعده‌مندتر است و درون داد مدیران غیرموظف و سایر فعالانی را تقویت می‌کند که تمایل دارند مدیریت ارشد را پاسخگو سازند.

پیشنهادهای اخیر آیفک یا نهاد حسابداران رسمی مدیریت برای نظام راهبری شرکتی در برابر انتقادهای آگاهانه منظر اقتصادی تئوری نمایندگی که باور دارند این پیشنهادها فاقد موضوعاتی از قبیل انگیزش مدیران ارشد در شرکت‌های بالغ و دارای مالکیت گسترده در خود هستند، آسیب پذیرند. در روایت منظر اقتصادی تئوری نمایندگی، نظام راهبری شرکتی و مداخله‌ی اثربخش توسط مدیران غیرموظف نیازمند اطلاعات بیشتری است، اما این کار همچنین نیازمند این است که حافظان به شکل مناسبی مورد انگیزش واقع شوند تا برای اطلاعات پیشنهاد شده تلاش کنند و از آنها استفاده کنند. منظر نهادی تئوری نمایندگی، با پیشنهاد ویژگی ساخت یافته‌ی اجتماعی نظام راهبری شرکتی و قواعدی که در گذشته مباحث نظام راهبری شرکتی را پررتر می‌کردند، می‌تواند با مباحثه‌ی جدیدی سازگار شود که شامل نقش نافذتری برای حسابداری مدیریت و نقش مثبت‌تری برای مدیران غیرموظف می‌شود. اگرچه هدف منظر نهادی تئوری نمایندگی کمک به اصلاحات مباحثه از طریق تدوین مدل‌های شناختی جدید نظام راهبری شرکتی است.

منابع و مآخذ

- ۱ - بیگلر، کیومرث، ثقفی، علی، (۱۳۹۱)، "پشت پرده فاصله بین قواعد و رویه های جا افتاده حسابداری مدیریت"، **دانش و پژوهش حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، سال هشتم، شماره ۳۱.
- ۲ - حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۵)، "مفاهیم حاکمیت شرکتی"، **نشریه حسابدار**، شماره

۳ - رهنمای رودپشتی، فریدون، صالحی، الله کرم، (۱۳۸۹)، مکاتب و تئوری های مالی

و حسابداری مشتمل بر نظریات، فرضیات، مدل‌ها، تکنیک‌ها و ابزارها،

انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

۴ - کریگ دیگان، جفری آنرمن، (۱۳۹۱)، تئوری حسابداری مالی (علی پارسائیان،

مترجم)، چاپ اول، انتشارات ترمه.

۵ - نمازی، محمد، (۱۳۸۴)، "بررسی کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت"،

مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره بیست و دوم، شماره دوم،

ویژه نامه حسابداری.

6- Armstrong, P., (1991), "Contradiction and Social dynamics in the capitalist agency relationship", Account. Organ, Soc. 16, 1-25.

7- Berle & Means, (1932), "The Modern Corporation and Private Property", Commerce Clearing House, New York, world Inc.

- 8- Blocher, E. D., Stout, D., Cokins, G., Chen, Kung, (2010), "Cost Management: A Strategic Emphasis, fifth edition, McGraw-Hill, Irwin.
- 9- Boje, D., (2001), "Narrative Methods for Organizational and Communication Research", Sage, London.
- 10- Czarniawska, B., (1997), "Narrating the Organization: Dramas of Institutional Identity", University of Chicago Press, Chicago.
- 11- Eugene, F. Fama & Michael, Jensen, (1983), "Separation of ownership and control", **Journal of law and Economic**.
- 12- Guilding, C., Cravens, K., Tayles, M., (2000), "An international comparison of strategic management accounting practices", **Manage. Account. Res.** Vol. 11, PP. 113-135.
- 13- Hinchman, L. P., Hinchman, S. K., (1997), Introduction. In: Hinchman, L. P., Hinchman, S. K. (Eds.), *Memory, Identity, Community: The Idea of Narrative in the Human Sciences*. State University of New York, New York, PP. xiii-xxxii.

- 14- Higgs, D., (2003), "Review of the Role of Non-executive Directors", Department of Trade and Industry, London.
- 15- Jean, Jacques, doplessis, Jame, Mcconwill, (2005), **Principles of contemporary Corporate Governance**, Cambrige.
- 16- Johnson, H., Kaplan, R., (1987), "Relevance Lost: The Rise and fall of Management Accounting", Harvard Business School, Boston, Mass.
- 17- Jones, C. T., Dugdale, D., (2001), "The concept of an accounting regime", *Crit, Perspect, Account*, Vol. 12, PP. 35–63.
- 18- Llewellyn, S., (1999), "Narratives in accounting and management research", **Account. Audit. Accountability J.**, Vol. 12, PP. 220–232.
- 19- Miller, P., O’Leary, T., (1987), "Accounting and the construction of the governable person", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 12, P. 235–265.

- 20- Powell, W. W., DiMaggio, P. J., (1991), "The New Institutionalism in Organizational Analysis", University of Chicago Press, Chicago.
- 21- Roberts, J., (2001), "Trust and control in Anglo-American systems of corporate governance: the individualizing and socializing effects of processes of accountability", **Human Relat**, Vol. 54, PP. 1547–1572.
- 22- Shleifer, A., Vishny, R., (1997), "A survey of corporate governance", **J. Finan**, Vol. 52, PP. 737–783.
- 23- W. B. Seal, (2006), "Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem", **Management Accounting Research**, Vol. 17, PP. 389–408.
- 24- W. B. Seal, Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, (2009), **Management Accounting**, third edition, McGraw Hill Higher Education, PP. 71