

شکاف بین حسابداری مدیریت در تئوری و عمل

دکتر رضوان حجازی

هیئت علمی دانشگاه الزهراء(س)

ایمیل: hejazi33@yahoo.com

سیده سمانه شاهرخی

دانشجوی دکتری دانشگاه الزهراء(س)

ایمیل: Sss_1360@yahoo.co.uk

شکاف بین حسابداری مدیریت در تئوری و عمل

چکیده

در دهه های اخیر علاقه محققان دانشگاهی به جنبه های عملی حسابداری مدیریت کاهش یافته است. این مقاله به برخی از دلایل این موضوع می پردازد. امروزه حسابداری مدیریت در دانشگاههای جهان به عنوان یکی از شاخه های علوم اجتماعی مطرح است. این کار اعتبار دانشگاهیان حسابداری را افزایش می دهد اما نشان می دهد محققان دانشگاهی از مباحث تخصصی رشته و مشکلات و مسائلی که مستقیماً با جنبه های عملی حسابداری مدیریت در ارتباط است غافل مانده اند. بعلاوه این مقاله بیان می کند محققان دانشگاهی باید تمرکز بیشتری بر مسائل تخصصی موضوع داشته باشند و نتایج تحقیق تجربی را کنترل کنند تا بتوانند از آنها برای پیشرفت و پشتیبانی جنبه های عملی استفاده کنند.

مقدمه

بررسی‌ها در مورد تفاوت بین دنیای عمل و تئوری حسابداری مدیریت فقط به یک پاسخ خیلی محدود منجر می‌شود، جامعه دانشگاهی تحقیق پیرامون تئوری‌های حسابداری مدیریت در دنیای عمل را مهم نمی‌پندارند. آنچه باعث کاهش اهمیت مباحث عملی در این حوزه شده، فشارها و شرایطی است که در دنیای عمل وجود دارد. این مقاله به برخی از مواردی می‌پردازد که اگر تحقیقات حسابداری مدیریت از سایر علوم اجتماعی متمایز بودند و بر مباحث عملی تمرکز بیشتری داشتند اتفاق می‌افتاد.

تحقیقات جاری حسابداری مدیریت

در طول چند دهه گذشته رشد رو به فزاینده‌ای در تحقیقات حسابداری مدیریت و در تئوری زیربنایی آن صورت گرفته است. این رشد صرفاً کمی نبوده بلکه گسترش قابل ملاحظه‌ای نیز در مورد حوزه‌های تحقیق و مبنای تئوری‌های بکارگرفته شده توسط محققان دیده شده است. به رغم این رشد، افراد شاغل در بخش‌های حسابداری مدیریت علاقه کمی به تحقیق در این حوزه نشان داده‌اند. یک استثنای قابل ملاحظه در این مورد تحقیقات دانشگاهیانی چون کاپلان و کوپر¹ از دانشگاه هاروارد در مورد موضوعاتی چون بهایابی بر مبنای فعالیت و کارت ارزیابی متوازن می‌باشد. آنها مشکلات عملی پیش روی شرکت را شناسایی سپس راه حل‌هایی برای رفع این مشکلات ارائه می‌کردند. تحقیقات آنها در ابتدا از نوع مطالعات موردی² بود و نتیجه فرایند تحقیق و توسعه برای واحد تجاری تلقی می‌شد. در واقع کار آنها مبتنی بر بازیابی رویه موجود می‌باشد. تحقیقات این دانشگاه نشان می‌دهد افراد شاغل در حرفه با تمایل زیادی از نوع خاصی از تحقیقات استفاده می‌کنند هرچند امروزه رویه حسابداری مدیریت به میزان کاملاً قابل توجهی تغییر کرده است. برای تحقیق نمونه اینز و همکاران³ (2000).

در طول سال‌های اخیر، حسابداری مدیریت به صورت یک عمل ابتکاری درآمده است در نتیجه امکانی برای محقق وجود دارد تا به ایفای نقش حمایتی در پیشرفت رشته در سطح عملی،

1 . R. Kaplan and R. Cooper

2 . case study

3 . Innes et al

حداقل با ارزیابی شیوه های جدید معرفی شده پردازد. در این نقش، استقلال موقعیت دانشگاهی ممکن است به نفع محقق باشد اما واضح است که جامعه تحقیق گسترده تر علاقه چندانی به تاثیرگذاری بر حرفه و یا مورد خطاب قراردادن افراد شاغل در حرفه برای خروجی تحقیقشان ندارد. هدف بیشتر تحقیقات حسابداری پیشرفت حسابداری عملی نمی باشد. چرا باید چنین باشد؟ آیا این شکاف ارتباطی بین پیشرفت تحقیق مبتنی بر تئوری و عمل مهم است؟ برای پاسخ به این سوالات این مقاله به وضعیتی توجه می کند که تحقیقات و تئوری حسابداری مدیریت مبتنی بر آن پیشرفت کرده است.

علوم اجتماعی

از دهه 1960 به بعد حسابداری به طور جدی به عنوان یک علم اجتماعی معرفی شده است (رایان و همکاران⁴، 2002). به طور کلی این موضوع بدلیل تاکید محققان تجربه گرا بدست آمده است. تسلط اثبات گرایی در ایالات متحده آمریکا (زیمرمن⁵، 1979 واتز و زیمرمن⁶، 1979، 1986) و رشد در تحقیقات مبتنی بر مطالعات موردی تفسیری و پرسش پژوهی در حسابداری مدیریت سراسر اروپا (پانوزو⁷، 1997؛ دروری و تایلز⁸، 1994، 2005) بیانگر پیشرفت دانشگاهیان حسابداری می باشد. در طول این فرایند ارتباط های اولیه حسابداری مدیریت با اقتصادسنجی به طور پیوسته گسترش یافته و شامل رشته های علوم اجتماعی نظیر جامعه شناسی، روانشناسی و مطالعات سازمانی می باشد. پیشرفت بیشتر در این زمینه با استفاده از رشته های آنالیز ریاضی و شاید مهمترین آنها فلسفه آشکار شده است. تحقیق سیل⁹ در مورد استفاده از هر دو تئوری اقتصادی و تجزیه و تحلیل گفتمان¹⁰ برای توضیح پذیرش و استفاده از ایده ها در عمل صورت گرفته است. این پیشرفت های میان رشته ای زیربنای دستیابی به اعتبار

4 . Ryan et al

5 . Zimmerman

6 . Watts and Zimmerman

7 . Panozzo

8 . Drury and Tayles

9 . seal

10 . discourse analysis

علمی حسابداری را تشکیل می دهند. این روند در تحقیقات حسابداری با توجه به موقعیت محقق حسابداری در یک محیط دانشگاهی تعجب آور نیست. با این حال این موارد نیز به احتمال زیاد شکافی بین محققان حسابداری و حرفه ای ها ایجاد می کند. از دیدگاه علوم اجتماعی هدف اصلی تحقیقات حسابداری این است که رفتار حسابداران را توضیح دهند و درک کنند. تغییر (بهبود) رفتار آنها در موقعیت های سازمانی (مطمئناً به طور مستقیم) یک اولویت در برنامه تحقیق بسیاری از دانشگاهیان حسابداری نبوده است.

رابطه محققان حسابداری مدیریت با دانشمندان علوم اجتماعی به کاهش تجزیه و تحلیل منطقی و دستوری برای دنیای عمل منجر شده است. برای نمونه تحقیقات باکستر و اوکسنفلدت¹¹ (1961)، توماس¹² (1974)، اسولومونز¹³ (1965) و آنتونی¹⁴ (1975)، که قبل از دهه 1970 بودند بیشتر مبتنی بر دنیای عمل صورت گرفته بودند. اما بعد از دهه 70، تجزیه و تحلیل عمیق شیوه های جدید برای دنیای عمل کمتر به چشم می خورد، اگرچه استثنائات قابل ملاحظه ای نظیر تحقیق دهاس و کلینگلد¹⁵ (1999)، نوریکلیت¹⁶ (2000) وجود دارد. در اینجا با یک تناقض مواجه می شویم به این صورت که افزایش تمرکز بر تحقیقات (از طریق تجربه گرایی) در مورد آنچه در عمل اتفاق می افتد ظاهراً به نتایج تحقیقی منجر نمی شود که افراد شاغل در حرفه آن را مربوط بدانند. تئوری ها و رویه های بکار گرفته شده با افزایش تمرکز به تجربه گرایی دنیای عمل را بر اساس شیوه های کاربردی به روشنی توضیح نمی دهد تا بتواند برای موضوعات تحقیق ارزشمند تلقی شود. به نظر می رسد موضوعات تحقیقات تجربی عمدتاً از نوشتار تحقیقات موجود نشأت گرفته باشد بجای اینکه به مشکلات مربوط به روابط عملی پردازد.

رشته فنی (تخصصی) اجتماعی

11 . Baxter and Oxenfeldt

12 . Thomas

13 . Solomons

14 . Anthony

15 . De Haas and Kleingeld

16 . Norreklit

محقق حسابداری چه کمکی به تحقیقات حسابداری می کند که جامعه شناس، اقتصاددان و یا فیلسوف نمی تواند به آن برسد؟ پاسخ به این سوال در ماهیت فنی - اجتماعی حسابداری مدیریت نهفته است. رفتار حسابداری شامل تعامل بین افراد و تکنیک های حسابداری است. اگر این تکنیک های حسابداری درست فهمیده نشده و به اندازه کافی توسط محقق شرح داده نشده باشد، توضیحات رفتار مبتنی بر فعالیت تحقیقاتی به احتمال زیاد دچار کمبود می شود و به طور بالقوه گمراه کننده خواهد بود. این جنبه های تخصصی رشته است که به محققان حسابداری یک مزیت مقایسه ای در بین محققان علوم اجتماعی می دهد و آنها را قادر می سازد تا توضیحات رفتاری را ارائه کنند که آنها به طور خاصتری قادر به انجام چنین کاری هستند. بدون توجه کافی به تحقیقات تخصصی، برجسب "حسابداری" از بین می رود. در نتیجه این تحقیق را می توان به طور صحیح تر در یکی از رشته های علوم اجتماعی یا رشته های دیگر طبقه بندی کرد و ماهیت آن امکان تجویزهای فنی را بسیار مشکل می سازد. در "فشار" برای کسب اعتبار علم اجتماعی، محققان دانشگاهی حسابداری در بسیاری از موارد تا حدودی از مطالب تخصصی موضوع خود غافل مانده اند. این امر کار را برای خواننده در تفسیر کامل اهمیت نتایج و روش هایی که بر اساس آن تحقیق در زمینه حسابداری و عمل به هم مربوط شده مشکل می کند.

اگر پذیرفته شود که تحقیقات حسابداری باید بر اساس موضوعات تخصصی رشته صورت گیرد انتظار داریم مجلات تحقیقات حسابداری مملو از شرح گسترده و غنی از رویه های عملی باشد که جنبه های فنی تحقیق را تشکیل می دهد. در حالیکه دیده می شود در اغلب موارد به این صورت نیست. به عنوان نمونه در بودجه ریزی یا بهایابی یا اندازه گیری عملکرد، تمرکز تحقیق فقط به دانش محدودی از ماهیت فنی رویه های شامل شده در خروجی تحقیق است. این موضوع نیز شاید درست باشد که ماهیت اجتماعی یا رفتاری حسابداری در تجزیه و تحلیل دستوری تکنیک های عملی موجود در نوشتار دانشگاهی نادیده گرفته شده است. با این حال، عکس این قضیه اکنون برای بسیاری از بررسی های مبتنی بر علوم اجتماعی و یا فلسفی از رویه حسابداری درست است. تحقیقات حسابداری مدیریت از تمرکز بر موضوعات تخصصی به

تمرکز بر مباحث اجتماعی تغییر کرده اند. تحقیقات کمی وجود دارد که به دنبال تعادل هر دو جنبه باشند و یا دنیای واقعی رشته حسابداری را نشان دهند.

تحقیقات تجربی

نمایه شماره 1 خلاصه‌ای از مراحل کلیدی در تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد. اول، یک حوزه یا موضوع تحقیق با شواهد مناسب تجربی مشخص انتخاب می‌شود.



نمایه 1- مراحل تحقیقات
تجربی در حسابداری

دوم، موقعیت و رفتار عمل‌کننده‌ها توصیف می‌شود. از تئوری‌هایی برای داده‌های جمع‌آوری شده استفاده می‌شود که نقش آنها کمک به توضیح آن چیزی است که به صورت تجربی دیده شده است. اگر توضیح قانع‌کننده باشد می‌تواند منجر به درک آن چیزی شود که دیده شده است. به ندرت در حسابداری مدیریت اتفاق می‌افتد که مرحله توصیف، تحقیقات

کافی را برای مجلات پژوهشی فراهم آورد (هر چند استثنائاتی وجود دارد مثل تحقیقات، 1987).

تبیین و فهم برای نشریات دانشگاهی مورد نیاز است و به عنوان هدف اصلی تحقیقات دانشگاهی در نظر گرفته می شوند. در تحقیقات حسابداری نیازی به صدور تجویز نیست و انتظار چنین چیزی نیز وجود ندارد. این بدان معنی نیست که هیچ تحقیقی وجود ندارد که آخرین مرحله را شامل شود بلکه چنین موردی کمتر به چشم می خورد. نمونه آن تحقیق کاسانن و همکاران¹⁷ (1993) برای ارتقاء رویکرد اقدام پژوهی در حسابداری مدیریت است. ارائه تحقیقاتی که به عنوان "کاربردی" نسخه ای برای حرفه ابه حساب آید حتی ممکن است تاثیر منفی بر محقق داشته باشد. برچسب تحقیق از نوع مشاوره به این نوع از تحقیقات داده می شود بنابراین، ابعاد تجویزی در تحقیقات حسابداری مدیریت هنوز هم کمتر دیده می شود و به طور کلی برای ارائه خروجی تحقیق ضروری نمی باشد.

اهداف تحقیقات تجربی

تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت ممکن است به عنوان یک طیف در نظر گرفته شوند. در یک سر طیف تحقیقاتی وجود دارند که دنیای عمل مبتنی بر واقعیت موجود را تبیین و درک می کنند. در چنین تحقیقاتی به هیچ وجه قصد اثرگذاری بر دنیای عمل با انجام تحقیق وجود ندارد. حرفه صرفاً به عنوان موضوع تحقیق تلقی می شود هر چند این بدان معنا نیست که این نوع از تحقیقات بر عمل اثر نمی گذارند بلکه باید امیدوار بود تجویزها بر اساس فهم روشنی از رفتارها و شرایط مربوط به آن صورت گیرد. بنابراین در نهایت، امید است که این نوع تحقیقات رهنمون‌هایی در مورد دنیای عمل ارائه کنند. با این حال، باید یافته های این نوع تحقیقات ارزیابی شده و سپس مورد استفاده قرار گیرد. به عنوان مثال، به این سوالها در مورد رهنمون های تحقیقات تئوری اقتضایی باید پاسخ داده شود، چه کمکی به افراد شاغل در حرفه برای مقایسه سیستم های حسابداری مدیریشان با سیستم های حسابداری مدیریت سایر سازمان

17 . Kasanen et al

ها می‌کند؟ آیا می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف و قوت بالقوه موجود در دنیای عمل کمک کند؟ چگونه می‌تواند به سازمان‌هایی که با چالش تغییر در سیستم‌های خود مواجه هستند، کمک کند؟ آیا می‌تواند واکنش کارمندان را به این تغییرات به خوبی پیش‌بینی کند؟ آیا می‌توان بیان کرد اقداماتی که به منظور بهبود صورت می‌گیرد، موفقیت‌آمیز هستند؟ تبدیل تحقیق به راهنمایی عملی چالشی را به همراه دارد زیرا افراد شاغل در حرفه‌های زمان و مهارت‌های لازم را برای این کار ندارند، به ویژه هنگامی که آنها با مشکلاتی از جنبه‌های ریاضی، آماری و نظری تحقیقات حسابداری مواجه می‌شوند. این جنبه‌ها ماهیت علمی کار را افزایش اما امکان دسترسی آن به دنیای خارج از دانشگاه (دنیای عمل) را کاهش می‌دهند. از طرفی محققان دانشگاهی هیچ انگیزه‌ای برای تجویز ندارند (مگر اینکه، به عنوان مثال، بودجه تحقیقات منوط به نشان دادن تاثیر تحقیق باشد). اگر مکانیزم‌هایی برای پرداختن به این موضوع وجود نداشته باشد، تحقیق و دنیای عمل در حسابداری مدیریت به احتمال زیاد از هم فاصله می‌گیرند و هر یک مستقل از دیگری عمل خواهند کرد یعنی هیچ گونه پیوندی بین ارائه دهنده و کاربر وجود نخواهد داشت. علاوه بر این، اگر تحقیقی توسط محققان دانشگاهی برای محققان دانشگاهی دیگر انجام شود، حلقه تحقیق در جامعه دانشگاهی بسته می‌شود. اگر تبیین و یا فهم را پایان مراحل تحقیق در نظر بگیریم، توجه تحقیقات حسابداری در خارج از جامعه دانشگاهی دشوار است و در نتیجه نمی‌توان به درستی اهمیت آن را ارزیابی کرد. این نتیجه به احتمال زیاد به شکاف در کاربرد دانش منجر می‌شود یعنی شکافی بین تئوری‌های دانستن و دانستن آنچه عمل باید شود (ففر و ساتون¹⁸، 1999). تحقیقات دانشگاهی بخاطر نبود قضاوت‌های حرفه ضعیف می‌شوند زیرا افراد شاغل در حرفه مخاطبان هوشمند هستند که توانایی ارائه اصلاحات و رهنمون‌ها را در مورد تحقیقات دارند.

در طرف دیگر طیف، تحقیقات طرفدار مداخله قرار دارد که به طور مستقیم به تغییر و پیشرفت دنیای عمل کمک می‌کند. در حالی که این موضوع احتمال تجویز را افزایش می‌دهد، موقعیت

18 . Pfeffer and Sutton

دارای اعتباری در جامعه تحقیقات دانشگاهی تلقی نمی‌شود و تنها تعداد کمی از محققان حسابداری از آن حمایت می‌کنند. زیرا همانطور که وان هلند و همکاران اذعان کردند، این نوع تحقیقات در منطقه خاکستری قرار دارد که در آن تحقیق و مشاوره بهم می‌رسند. اساساً این کار به دو شکل رخ می‌دهد. اول، ممکن است ماهیتاً سازنده باشد (کاسانن و همکاران¹⁹، 1993) و به منظور حل مشکلات عملی به عنوان اقدام پژوهشی طراحی شده باشد. تحقیق وان هلدن و همکاران نشان می‌دهد که کار از این ماهیت (تلقی خلق دانش به جای تحقیق) در حصار محقق/ مشاور قرار دارد که نقش مهمی را در زمینه بخش عمومی ایفا می‌کند. دوم شامل محقق می‌شود که نقشی مشابه با نقد "تئاتر" را بازی می‌کند یعنی مواردی را که رویه های حسابداری مدیریت نقص دارد شناسایی می‌کند. سیل²⁰ در تحقیق خود در این موضوع نتیجه می‌گیرد که این پهلوی هم گذاشتن این نقش‌ها است که محقق حسابداری مدیریت یک موقعیت مناسبی را برای تقویت دنیای عمل در رشته پیدا می‌کند.

موارد مورد بحث تحقیقات²¹

در حسابداری مدیریت در زمان های اخیر بر علوم اجتماعی و تجربه گرایی مبتنی بر میان رشته ای تاکید شده است که به بدست آوردن اعتبار علمی برای این رشته منجر شده است. در اینحالت تمرکز بر روی کسب اطلاعات در مورد رفتار موجود در دنیای عمل است و رهنمونی برای دنیای عمل صورت نمی‌گیرد و صرفاً نتایج چنین تحقیقات برای تحقیق بیشتر می‌باشند. در نتیجه، یادگیری عملی تحقیق بر اساس تئوری های موجود آن در تحقیقات حسابداری مدیریت کم رنگ شده است. اگر هدف نهایی تحقیق علوم اجتماعی برای بهبود زندگی (و نه صرفاً توصیف و / یا فهم آن) باشد، این فقدان حائز اهمیت خواهد شد. اگر هدف پیشین (از بهبود زندگی) پذیرفته شده باشد، حداقل یافته های تحقیق و درک های نظری باید به نفع دنیای عمل حسابداری مدیریت بکار گرفته شده باشند.

19 . Kasanen et al

20 . Seal

21 . Research agenda

Baldvinsdottir, Gudrun and et al (2010), Issues in the relationship between theory and practice in management accounting

Abstract

Issues in the relationship between theory and practice in management accounting

Dr. Rezvan Hejazi

Seyedeh Samaneh Shahrokhi

In recent decades the interest of academic researchers in the practical aspects of management accounting has waned. This editorial explores some of the reasons of this development. Over the past few decades we have witnessed the establishment of management accounting in academia as a social science. This has increased the credibility of the accounting academics. However, it has also meant that academic researchers have neglected the technical core of their discipline and its problems and issues which have a direct practical relevance. It is concluded that there is a need for academic researchers to have a stronger focus on the technical core of the subject and to harness the findings of empirical research so that they can be used to develop and support practice.