



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال سوم / شماره ۱۲ / زمستان ۱۳۹۳

مدرنیته و حسابداری مدیریت

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

بهمن بنی مهد

استادیار مدعو گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

سید جعفر میرسعیدی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبات)

تاریخ دریافت: ۹۳/۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۳/۵/۱۴

چکیده

مطالعه سیر تاریخی علوم، نشان می دهد که آن علوم در راستای پیشرفت جوامع، تکامل یافته اند. در این سیر تاریخی، جوامع پس از گذر از دوران کشاورزی و صنعتی به دوره ای می رسند که از آن به عنوان مدرنیته یاد می شود. مدرنیته پیامدهای بسزایی در کلیه جنبه های زندگی انسان اعم از زندگی اجتماعی، اقتصادی، سیاسی، زیست محیطی داشته است. هدف این پژوهش بررسی متغیرهای مربوط به مدرنیسم در توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت می باشد. این تحقیق یک تحقیق کیفی است و روش پژوهش در آن تاریخی است. نتایج پژوهش نشان می دهد حسابداری مدیریت به عنوان یک علم با ورود بنگاه های اقتصادی به دوره مدرن تکامل یافته است و ظهور تکنیک های حسابداری مدیریت ناشی از فعالیت بنگاه های اقتصادی در محیط مدرن می باشد.

واژه های کلیدی: دوره صنعتی، سرمایه داری، مدرنیته و حسابداری مدیریت.

۱- مقدمه

مدرنیته که از آن به عنوان تجدد یاد می شود، یکی از مهم ترین عوامل تاثیر گذار بر توسعه حسابداری مدیریت است. مطالعات انجام شده درباره تاریخ حسابداری به ویژه حسابداری مدیریت بیانگر آن است که ظهور مدرنیته باعث ایجاد تکنیک های جدید در حسابداری مدیریت و در نتیجه رشد و پیشرفت این رشته شده است. این مطالعات ادعا دارند تغییرات پیوسته ای که در محیط کسب و کار و فعالیت های تجاری در دهه های اخیر شاهد آن بوده ایم، برخاسته از مفاهیم بنیادی مدرنیته است. آن ها اصلاح ساختار سازمانی، اصلاح سبک های مدیریت و رهبری، توسعه مدیریت منابع انسانی، توسعه بازارها، توسعه تکنولوژی و ... از جمله این تغییرات می دانند. این تغییرات تهیه اطلاعات حسابداری مدیریت را با اهمیت نموده و موجب ظهور تکنیک های جدید در حسابداری مدیریت شده است (لپسلی^۱، ۲۰۰۱: ۳۲۵). هم چنین پدیده هایی چون ادغام شرکت ها و ظهور شرکت های چند ملیتی و تاکید آن ها بر شیوه های تولید و توزیع، شکل جدیدی از رابطه بین مالکیت و مدیریت در نظام سرمایه داری به وجود آورده است. مالکان برای نظارت بر عملکرد مدیران و مدیران نیز برای بهبود عملکرد خود، نیازمند اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت هستند (بریر^۲، ۲۰۱۳: ۱۲).

تاکنون پژوهش های مختلفی در کشور در حوزه حسابداری مدیریت انجام شده است. بیشتر این پژوهش ها به معرفی تکنیک های حسابداری مدیریت پرداخته اند. اما درباره اثر مدرنیسم در ظهور رشته حسابداری مدیریت و تکنیک های جدید در آن، پژوهشی انجام نشده است. تغییرات محیط کسب و کار از جمله جهانی شدن اقتصاد و افزایش رقابت در اقتصاد موجب شده است تا مدیران واحدهای تجاری برای باقی ماندن در بازار رقابت، به اطلاعاتی که از طریق سیستم حسابداری مدیریت فراهم می شود، بیش از پیش اهمیت دهند. این اهمیت و هم چنین فقدان پژوهش های کافی درباره اثر مدرنیته بر رشد حسابداری مدیریت، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا درباره مدرنیته و پیامدهای آن بر حسابداری مدیریت مقاله حاضر را به نگارش درآورند.

هدف این مقاله آن است که نخست مفهوم مدرنیته و اثر آن بر حسابداری مدیریت را به دانشجویان و استادان رشته حسابداری معرفی نماید. هدف دوم این پژوهش نیز آن است تا مدیران واحدهای تجاری و سایر استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت را درباره رابطه مدرنیته و حسابداری مدیریت آگاه نماید. هم چنین، پرسش اصلی این پژوهش آن

است که آیا مدرنیته را می توان به عنوان یک پدیده تاثیرگذار بر حسابداری مدیریت و ظهور تکنیکهای جدید در آن دانست یا خیر؟ انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد.

اول این که نتایج این مقاله می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با حسابداری مدیریت شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد تا چه اندازه مدرنیته بر سیستم حسابداری مدیریت در کشور و دنیا اثرگذار بوده است؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مدیران واحدهای تجاری، انجمن های علمی حسابداری و سایر تحلیل گران اطلاعات حسابداری مدیریت قرار دهد. سوم اینکه نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری، پیشنهاد نماید. در ادامه، مبانی نظری و نتایج پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- مفهوم مدرنیته

مدرنیته به یک معنی به جهان نگر مدرن، شیوه نگرش انسان نو به جهان اطلاق می شود. مدرنیته از سده پانزدهم تا نیمه سده نوزدهم میلادی در غرب تکوین یافت و بعد از آن در دیگر نواحی دنیا رشد نمود. از دیدگاه جامعه شناسی، مدرنیته بر عقلانی سازی ساختار اقتصادی و اداری و تفکیک و تمایز ساختاری جهان اجتماعی اشاره دارد. مدرنیته بیانگر انتقاد مداوم از سنت و از خود بوده و به معنی نوخواهی و امروزی است (ساوجی، ۱۳۸۸: ۱۷۲). سنت نیز به عنوان انتقال دانش های تجربی در قالب تکنولوژی های سنتی و آداب و رسوم و یا فرهنگ از نسلی به نسل دیگر، برای تطبیق با محیط پیرامون و تداوم حیات و هویت هر جامعه، تعریف می شود (پاپلی یزدی، ۱۳۸۱: ۱۷). جدول شماره ۱ عمده ترین ویژگی های جوامع سنتی و مدرن را توضیح می دهد.

مولفه های مدرنیته از دیدگاه اندیشمندان مختلف، متفاوت است. برخی مولفه هایی چون اعتلای سرمایه داری و تکنولوژی، اعتلای لیبرالیسم و فرد گرایی از طریق ایجاد قرارداد اجتماعی، اعتلای بروکراسی و فرایند عقلانی سازی جهان از طریق افسون زدائی، اعتلای علم جدید از طریق دستیابی به دانشی نو بر اساس تجربه، اعتلای فلسفه تاریخ از طریق ایده هائی چون پیشرفت، شک و نقد را به عنوان مفاهیم و مولفه های مدرنیته می شناسند.

برخی دیگر نیز مواردی چون انسان گرایی به معنی ایمان به انسان یا ایمان به علم و قدرت انسان، اندیشه پیشرفت،

دموکراسی یا برابر گرایی: یعنی باور به اینکه همه انسانها از هر نژاد و جنسیت و دین و مذهبی که باشند، از هر نظر مساویند .

سرمایه داری: توجه به نظام سرمایه داری و اقتصاد بازار آزاد .

فرد گرایی: یعنی اصالت فرد و اعتقاد به تقدم فرد بر جامعه .

سکولاریسم: یعنی حاکمیت فرد علمی و غیر دینی، و به تبع آن منزوی شدن اقتدار دینی از عرصه‌های اجتماعی، و به طور کلی شیوع یک فرهنگ مادی و این جهانی (کریم نیا، ۱۳۹۱).

از میان مولفه های بالا اساسی ترین اصول مدرنیته ، می توان به خردگرایی، انسان باوری و فرد گرایی نام برد.

مفاهیم، اصول و جهان بینی مدرنیته به شکل نمودار در مدل نموداری شماره ۱ در انتهای مقاله نشان داده شده است.

در این مدل، در قسمت اول، مفاهیم تکامل و پیشرفت به عنوان دو موتور محرک اصلی مدرنیته، نشان داده شده است که دوره مدرن را می توان با این مفاهیم تفسیر نمود. در طبقه

پایین تر مدل، سه اصل خردگرایی، انسان باوری و فرد گرایی به عنوان سه اصل اساسی و محوری دوره مدرن با توجه به

بسط درونی اصول مدرنیته در نظر گرفته شده است. در طبقه بعدی اثرات این سه اصل در پیدایش مفاهیم دوره مدرن ارائه

می شود.

مادی گرایی ، عقل و خردگرایی ، ویژگی تجربی ، برابری طلبی و احساسات گرایی را مولفه های مدرنیته معرفی می کنند. هم چنین برخی دیگر از پژوهشگران مولفه های مدرنیسم را به قرار زیر تعریف می کنند:

تجربه گرایی: یعنی توجه و اهتمام ویژه به شیوه تجربه برای مطالعه و تحقیق در علوم طبیعی و انسانی، بدون توجه به امور فلسفی و برهانی .

انسان مداری: یعنی اعتقاد به محوریت انسان در تمام عرصه ها .

عقل و خردگرایی: به این معنا که عقل مستقل از وحی و آموزه های الهی توان اداره زندگی بشر را دارد و انسان با استفاده از عقل خود قادر است تمام مسائل را درک نموده و به حل آنها بپردازد .

لیبرالیسم: به معنای آزادی خواهی خارج از چهارچوب دین . رفاه و زندگی شهری: یعنی بالا رفتن سطح زندگی مادی و رفاه و اشاعه فرهنگ شهر نشینی .

رشد فناوری: توجه به رشد بی سابقه فناوری در تولیدات صنعتی و بروز شیوه های نو در تولیدات صنعتی .

جدول ۱- ویژگیهای جامعه مدرن و سنتی (پابلی یزدی، ۱۳۸۱)

عمده ترین ویژگیهای جامعه مدرن	عمده ترین ویژگیهای جامعه سنتی
۱- تکنولوژی ما بعد علم (علم قبل از تکنولوژی)	۱- تکنولوژی ما قبل علم : (تجربه بالاتر از علم است)
۲- همسان و همشکل سازی با استانداردسازی . همه چیز همشکل می شود واحدهای طول، سطح، حجم، زمان، پول، نوع لباس، پوشاک، خوراک، سرگرمی ها ... خاص خود را دارد. حتی اوزان مقادیر(واحدهای وزن و حجم و سطح و طول) و زمان یکسان نیستند و از روستایی به روستایی و حتی از جنس دیگر متفاوت است . مثلا درگیلان یک من گندم با یک من برنج تفاوت وزن داشت .	۲- غیر همسان و همشکل و غیر استاندارد. قوم، قبیله، هویت خاص خود را دارد. وسایل و ابزار، ساختمان ها، فرهنگ، پوشاک، خوراک و بازی ها و سرگرمی ها ... خاص خود را دارد. حتی اوزان مقادیر(واحدهای وزن و حجم و سطح و طول) و زمان یکسان نیستند و از روستایی به روستایی و حتی از جنس دیگر متفاوت است . مثلا درگیلان یک من گندم با یک من برنج تفاوت وزن داشت .
۳- تخصصی کردن : همه چیز تخصصی است . تخصص ها به اجزاء کوچکتر تقسیم می شوند.	۳- عدم تخصص و چند تخصصی بودن : هر فرد و هر جامعه همزمان تخصص های مختلفی را دارد همزمان زراعت کار، باغدار، دامدار، صنعتگر، سلمانی ، کدخدا ، مدیر ، حسابدار و غیره است .
۴- همسان سازی : میلیون ها آدم با هم و در یک زمان معین به کلاس درس می روند به کارخانه ، اداره می روند ، هزاران قطعه باید با هم مونتاژ شود لذا باید در یک هزارم ثانیه با هم ساخته شوند..... ساعت اختراع می شود به تکامل میرسد و ساعت های اتمی حتی می توانند چند صد میلیونیم ثانیه را اندازه گیری کنند .	۴- عدم همزمانی: هر مدرسه ای، هر کارگاهی ، هر مزرعه ای زمان کاری خاص خود را دارد .
۵- تک سازی : وسایل و ابزار سنتی با اصطلاح کار دستی و نمی توان هزاران و میلیون ها قطعه آن را یکجا ساخت .	۵- تک سازی : وسایل و ابزار سنتی با اصطلاح کار دستی و نمی توان هزاران و میلیون ها قطعه آن را یکجا ساخت .
۶- تراکم : پیشرفت های تکنولوژی به خصوص در حمل و نقل ، ذخیره سازی مواد و بلند کردن اجسام سنگین و آسانسور و غیره اجازه میدهد میلیون ها	۶- غیر تراکم : به دلیل محدودیت های تکنیکی، بخصوص در زمینه حمل و نقل و غیره امکان تراکم میلیون ها انسان ها و ساختمان و صدها کارخانه در

عمده ترین ویژگیهای جامعه مدرن	عمده ترین ویژگیهای جامعه سنتی
آدم در شهرها متراکم شوند، شهرها با ساختمان‌های بسیار بلند و متراکم ساخته شود، مناطق صنعتی متراکمی ایجاد گردد.	محدوده جغرافیایی خاص وجود ندارد و همه چیز غیر متراکم است.
۷- متمرکز: در عصر صنعتی، همه چیز رو به تمرکز میگردد. قدرت در پایتخت‌ها در راستای دولت‌های ملی متمرکز میگردد. پیشرفت ارتباطات و مخابرات تمرکز قدرت را ممکن میکند.	۷- غیر متمرکز: در این عصر باز هم به علت محدودیت‌های تکنیکی، حمل‌ونقل و غیره امکان تمرکز عوامل از جمله تمرکز امور اداری وجود ندارد و دولت‌ها به صورت ساتراپ‌نشین، حوزه‌های فئودالی و والی‌گری و غیره اداری می‌شود. بانک مرکزی وجود ندارد، لذا اوزان و مقادیر هم یکسان نیست.
۸- خانواده هسته‌ای: افزایش جمعیت، تخصصی شدن کارها باعث فروپاشی خانواده گسترده و تشکیل خانواده هسته‌ای گردیده است. بعد از هزاران سال که صدها سال آدم که زاده شده از یک پدر و مادر بودند و دور هم و در یک خانه و روستا زندگی میکردند، خانواده‌های کوچک متعدد در حد پدر و مادر و فرزندان قرار گرفتند و فرزندان نیز پس از ازدواج از خانواده جدا شده‌اند.	۸- خانواده گسترده: در این عصر خانواده گسترده است و پدر بزرگ، مادر بزرگ، فرزندان، نواده‌ها و نیره‌ها با هم زندگی می‌کنند. با هم کار می‌کنند لذا مسکن بسیار بزرگ است.
۹- ملی گرایی: یکی از نتایج پیشرفت تکنولوژی ایجاد دولت‌ها و ارتش‌های ملی است. در این دوره دولت شکل می‌گیرد. ملی گرایی پدیده مدرنیسم است. همانطور که استعمار هم پدیده مدرنیسم است.	۹- قوم و قبیله گرایی: در این عصر دولت‌های ملی هنوز تشکیل نشده‌اند. ارتش‌ها - قبایلی هستند و روسای اقوام و قبایل بر محدوده خود حکومت می‌کنند حتی حکومت‌های کشورهای باستانی مثل ایران نیز توسط قوم پیروز اداره می‌شود و بدون آن که اقوام دیگر از قدرت خذف شوند.
۱۰- انرژی‌های فسیلی و هسته‌ای و تجدیدشونده کنترل شده عصر مدرنیسم عصر مصرف ذغال سنگ، نفت، آب و باد کنترل شده است.	۱۰- انرژی‌ها، انرژی‌های ماهیچه‌ای و انرژی‌های تجدیدپذیر کم کنترل شده آسیاب آبی - بادی
۱۱- عصر کنترل محیط: در این عصر انسان تلاش دارد محیط را با خواسته‌های خود تطبیق دهد. دیگر عصر تطابق انسان (تعریف سنتی جغرافیا) با محیط تمام شده است. عصر تطابق دادن محیط با نیازها و خواسته‌های انسان آغاز شده است. انسان فرار خود را از زندان فضا و محیط جغرافیایی آغاز کرده است حتی انسان فرار خود را از کره زمین و قوه جاذبه و مسافرت به فضا را آغاز می‌کند.	۱۱- عصر وابستگی به محیط: انسان شدیداً به محیط وابسته است و تلاش انسان در تطابق با محیط است. تعریف جغرافیا که می‌گوید جغرافیا علم تطابق انسان با محیط است متعلق به عصر سنتی است.
۱۲- انسان محوری، پول و سود محوری	۱۲- ماوراءالطبیعه و خدا محوری

۲-۲- اثرات مدرنیته در محیط تجاری، اقتصادی، سیاسی و بین المللی

اثرات مدرنیته را می‌توان در جوامع امروزی مشاهده کرد. از جمله ویژگیهای این جوامع می‌توان به سه اصل اقتصاد شتابنده، تحول در محیط فیزیکی و جامعه انبوه زدایی شده، اشاره نمود. اقتصاد شتابنده عاملی است که باعث کاهش عمر کالاها، اجاره دادن بیشتر کالاها، خرید و فروش بیشتر کالاها، رواج بیشتر الگوهای مصرفی و مدهای زودگذر، افزایش برنامه‌های آموزشی برای کارمندان و کارگران به منظور تطبیق آن‌ها با روشهای جدید، تغییر در مفاد قراردادها، افزایش حجم مذاکرات و امور حقوقی، تغییرات بیشتر قیمت‌ها، تغییرات بیشتر در شکل کالاها، وابستگی بیشتر به اطلاعات و داده‌ها، پدیدار شدن سازمان‌های تخصصی می‌شود. حاصل همه اینها یک محیط اقتصادی پر مخاطره و پر اضطراب خواهد بود. تحول در محیط فیزیکی نیز شامل آلودگی هوا، از بین رفتن

فضای سبز و مسمومیت دریاها و هر گونه دگرگونی جوی است. همه اینها به ما می‌گوید که دیگر نمی‌توانیم به شیوه‌ای که در گذشته معمول بود، تولید خود را سامان دهیم. بر اساس مفهوم تحول در محیط فیزیکی، از آنجا که یک بنگاه اقتصادی، سازمان دهنده اصلی تولید است، بنابراین فعالیت این بنگاه، آلودگی زیست محیطی نیز به وجود می‌آورد. از این رو، مسئولیت حفظ محیط زیست از جمله وظایف اجتناب ناپذیر هر بنگاه اقتصادی است و از این پس هر بنگاه اقتصادی، هم یک نهاد حفظ محیط زیست است و هم یک نهاد فعال در امور تجاری و اقتصادی.

در گذشته در جوامع صنعتی، تولید انبوه پیشرفته‌ترین و کارآمدترین شکل تولید بوده است. اما امروزه در جوامع مدرن، تولید، خانواده، بازار کالا و بازار کار نیز بتدریج به اجزاء کوچکتر و متنوع‌تری تقسیم می‌شوند. در عصر صنعتی، صنعت مبتنی بر نگرش دکارتی بود، بدین معنی که کالاها به قطعات

آید. «پیدایش و ظهور سازمانها و بنگاه های اقتصادی بزرگ ، رویکرد علمی را در مدیریت این بنگاه های به وجود آورده است. به بیان دیگر با توجه به محیط پر چالشی که بنگاه ها در آن مشغول به فعالیت هستند، دیگر تنها یک نوع سازماندهی پاسخگو نیست. بلکه سازماندهی بر اساس چالش ها و مسائل پیش رو تعیین می شود. تئوری سازمانی مدرن تحت تاثیر نظریه احتمالات ایجاد می شود. در رویکرد جدید مدیریت ، مفهوم ارزش نزد مدیریت بنگاه های اقتصادی تغییر کرده است. ارزش از دید مدیران، آن چیزی است که مشتریان آن را ارزش می پندارند. صنایع مختلف با توجه به فن آوری های مورد استفاده به یکدیگر وابسته شده اند. قلمرو مدیریت تغییر نموده و مدیریت کارکرد سراسر فرآیند و زنجیره واحد اقتصادی را مد نظر قرار می دهد.» (دراکر، ۱۳۸۰: ۲۹).

در دوره مدرن، شیوه های تولید نیز در سیر تکامل جوامع ، دستخوش تغییر شده اند. با وقوع انقلاب صنعتی ، عصر تولید انبوه پا به عرصه می نهد. از ویژگیهای دوران تولید انبوه، قیمت تمام شده و قیمت فروش پایین تر به همراه کسب رضایت کمتر خریدار و مصرف کننده کالا و خدمات است. در دوره مدرن با افزایش رقابت ناشی از بازار آزاد، افزایش سطح آگاهی و ارتباطات مشتری، افزایش سطح تبلیغات و اطلاع رسانی، عبور آزاد کالا و سرمایه، بهبود وضعیت اقتصادی مصرف کنندگان، بروز مشکلات جدید ناشی از گسترش شهرنشینی و هم چنین اهمیت روز افزون مسایل زیست محیطی و ضرورت رعایت استانداردهای بهداشتی در تولید کالا و خدمات بنگاه های اقتصادی را به سوی تولید انبوه سفارشی سوق داده است (مدرکیان، ۱۳۸۹: ۹۳).

فرو پاشی اقتصادی - سیاسی بلوک شرق در دوره مدرن، زمینه‌هایی فراهم ساخت تا تنها پارادایم اقتصادی کارساز، نظام اقتصادی بازار آزاد تلقی شود. این موضوع باعث پیدایش مفهومی بنام تئوری تعدیل ساختاری گردید. بر اساس آن آزاد سازی تجاری، خصوصی سازی، مقررات زدایی و رها سازی قیمت کالاها و نرخ ارز مورد تاکید قرار گرفت. از دیگر بحث‌های مرتبط با تحولات اقتصاد که از دهه ۱۹۷۰ مورد توجه بسیاری از متفکران قرار گرفت، بوجود آمدن نظریه انتخاب اجتماعی است. در راستای همین نظریه بود که نظریه اقتصادی سیاسی مطرح شد. طبق این نظریه دولت‌مردان نیز مانند همه اشخاص دنبال حداکثر کردن منافع شخصی خود هستند. نظریه اقتصادی سیاسی ، کاربرد روش‌های تحلیلی اقتصادی ، در توصیف رفتارهای تصمیم‌گیری سیاسی و یا بطور کلی تصمیم‌گیری غیر بازاری است. در این دوران هم چنین می توان به کاربرد گسترده نظریه بازی ها و نظریه فازی در

اجزاء کوچکتر تقسیم و سپس با زحمت زیاد مجدداً روی هم سوار می‌شدند. در حالیکه ساخت و تولید در جوامع مدرن « فرا - دکارتی » یا « کل - گرا » می باشد. در جوامع صنعتی، تولید مبتنی بود بر « دور طولانی » یعنی تولید سری میلیونها محصول مشابه و استاندارد در هر دور . در مقابل ، تولید در جوامع مدرن مبتنی است بر « دور کوتاه » یعنی تولید کالاهای نیمه سفارشی یا کاملاً سفارشی. تحول مهم دیگری که در جوامع مدرن در دوره مدرنیته رخ داد، این بود که رضایت مشتری بیش از گذشته دارای اهمیت است. ما سرعت فراتر از شیوه سنتی تولید انبوه گام بر می داریم و بسوی ترکیب پیشرفته‌ای از تولید کالاهای انبوه و غیر انبوه در حرکتیم . هدف غائی این کوشش اکنون روشن است . ساختن کالاهای کاملاً سفارشی از طریق فراگردهای کل‌گرا و جریان مداوم تحت نظارت مستقیم و هر چه بیشتری مشتری (تافلر، ۱۳۷۷: 255)

جهانی شدن یکی دیگر از مشخصه های بارز مدرنیته است. جهانی شدن به عنوان عنصری که با دوره مدرن معنا یافته و در بستر ساختاری دوره مدرن پا به عرصه نهاده است. « آنتونی گیدنز^۳ که از مهم‌ترین جامعه‌شناسان دوران معاصر است ، جهانی شدن را استمرار مدرنیسم می داند. در نگاهی به مبنای نظری جهانی شدن، یان آرت شولتز جهانی شدن را دارای چهار ویژگی سکولار یسم ، انسان محور بودن، ابزار گرایی و تجربه گرایی می داند. زلزلی اسکیلز جهانی شدن را دارای سه بعد سیاسی ، فرهنگی و اقتصادی می شناسد. مثلاً در بعد اقتصادی جهانی شدن ، سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها، تحت تاثیر برنامه‌ریزی‌های بازارهای بین‌المللی قرار می‌گیرد. جهانی شدن بازارهای مالی ، جهانی شدن استراتژی شرکت‌ها در درون یک بازار رقابتی ، انتشار تکنولوژی همراه با فرآیند تحقیق و توسعه در سطح جهان ، شکل‌گیری الگوهای مصرف جهانی ، توسعه اقتصاد سیاسی جهانی ، کاهش نقش دولت - ملت در طراحی قوانین تدبیر جهانی ، گسترش شکاف طبقاتی در جهان ، حاشیه‌ای‌تر شدن جوامع کمتر توسعه یافته ، برتری سرمایه نسبت به نیروی کار از جمله اثرات جهانی شدن است که خود ناشی از گسترش سرمایه‌داری لیبرال و توسعه بازار آزاد می‌باشد.» (یزدخواستی و اسماعیلی، ۱۳۸۵: ۴۹)

در دوره مدرن ، با توجه به جهان‌بینی و مشخصه‌های مدرنیته ، تحولات بسیاری در حوزه مدیریت ، اقتصاد ، سیاست، فرهنگ و ... رخ داد. این تحولات سبب شد که هم روش‌های اندازه‌گیری و هم نظریه‌ها و تئوری‌های زیر بنایی این حوزه‌ها را تحت تاثیر قرار داده و با توجه به اقتضای شرایط دوره مدرن ، روشهای اندازه‌گیری و نظریه‌ها و تئوری‌های جدید به وجود

اقتصاد به شمار می روند. در این میان از جمله ویژگی های جهانی شدن اقتصاد ، از میان رفتن مرزهای سرزمینی و در جریان بودن سرمایه و تولید است و این شرکت های فرا ملی با عمل به این مهم ، در تسریع روند جهانی شدن گام برمی دارند.» (دادگر، ۱۳۸۳: ۵۵۶).

با وجود آمدن مفهوم اقتصاد سیاسی در حوزه اقتصاد و هم چنین بروز مقوله جهانی شدن اقتصاد، مفهوم جدیدی بنام اقتصاد سیاسی بین الملل نیز شکل گرفت. «اقتصاد سیاسی بین الملل نخست بر وابستگی متقابل میان حوزه سیاست و اقتصاد، اشاره دارد. یعنی به طور هم زمان سیاست ، اقتصاد را می سازد و اقتصاد نیز سیاست را . و سپس بر وابستگی متقابل امور داخلی و بین المللی، یعنی هیچ تمایزی میان امور بین المللی و امور ملی و داخلی کشورها وجود ندارد. این مساله باعث می شود که مرزهای ملی و بین المللی کم رنگ شوند.» (آقایی و اکبریان، ۱۳۹۰: ۳).

از دیگر واقعیت های دوره مدرن دگرگونی در آمارهای جمعیتی می باشد. از مواردی که می توان دگرگونی در آمارهای جمعیتی را در آن توضیح داد ، کاهش نرخ مرگ و میر و همچنین سقوط نرخ تولد نوزادان می باشد. یکی از تاثیراتی که کاهش نرخ تولد نوزادان بر جامعه کاری دارد ، نیاز به افزایش بهره وری کارکنان به ویژه گروه فرهیخته است . در این میان تیلور^۴ به بررسی و پژوهش در ابعاد و چگونگی انجام کار پرداخت. در این بین بهترین نمونه پیروی از اصل تیلور را می توان در مدیریت کیفیت فراگیر (TQM) مشاهده کرد . آن چه که کار مدیریت کیفیت فراگیر را کارآمد ساخت ، تجزیه و تحلیل و سازماندهی فعالیت ها بود. این همان چیزی است که تیلور بر آن تاکید می نمود. از جمله تاثیرات نیاز به افزایش بهره وری در فعالیت های اقتصادی این است که به کارکنان کاربر به چشم هزینه می نگرند، ولی کارکنان فرهیخته را باید سرمایه سازمان به حساب آورد. هزینه را باید مهار کرده و کاهش داد. سرمایه نیازمند به رشد و افزایش است (دراکر، ۱۳۸۰: ۱۵۵). تدوین مفاهیمی چون حسابداری منابع انسانی و سرمایه فکری از جمله واکنش حسابداری به این نیاز سازمانها بوده است. در همین راستا هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا ، حسابداری منابع انسانی را به عنوان فرآیند شناسایی و اندازه گیری اطلاعات مربوط به منابع انسانی و ارائه آن به افراد ذینفع تعریف کرده است (رهنمای رودپشتی و حاجیها، ۱۳۹۰).

دوره مدرن تحولاتی را نیز در ویژگیهای جمعیتی بوجود آورده است. دگرگونی در جمعیت در دوره مدرن ، بنیان مالکیت را در همه کشورهای پیشرفته، تغییر داده است. این

متون اقتصادی نام برد. فروض اصلی نظریه بازی ها ، فردگرایی ، عقلانیت و ارتباط دو طرفه بین افراد است که افراد مورد نظر هوشیار و حسابگر هستند و عقلانی رفتار می کنند. در کنار نظریه بازی ها ، نظریه فازی کاربردی گسترده یافته است. امروزه می توان در تئوری های سازمانی مدرن ، کاربرد و سلطه دنیای احتمالات و دنیای فازی را بطور گسترده مشاهده نمود. (دادگر، ۱۳۸۶: ۴۵۲)

از دیگر مکاتب اقتصادی دوره مدرن، می توان به مکتب اقتصادی بازار اجتماعی اشاره نمود. مکتب اقتصادی بازار اجتماعی ، علاوه بر توجه به عناصر اقتصادی، جایگاهی ویژه برای ابعاد اجتماعی فعالیت واحدهای اقتصادی قائل است. در این مکتب، تامین حداقل زندگی فقرا ، رفع بیکاری ، تامین بهداشت و آموزش از طریق وضع مقررات و حمایت های دولتی ضروری است. به عقیده طرفداران مکتب اقتصادی بازار اجتماعی ، رسیدن به نوعی توازن اجتماعی ، از راه کارکرد مستقل و منحصر بفرد بازار آزاد حاصل نمی شود و نیاز به ابزارهای دولتی است (دادگر، ۱۳۸۳: ۵۱۶). در اینجا شاید بتوان اینگونه استنباط کرد که نفوذ مفاهیم این مکتب اقتصادی در ساختار تئوریهای حسابداری بوده که رویکرد اجتماعی را در مجموعه رویکردهای تئوریهای حسابداری زمینه ساز شده است. جهانی شدن همانطور که پیش تر اشاره شد دارای ابعاد مختلف می باشد که یکی از این ابعاد، بعد اقتصادی است. «یکی از پدیده های بسیار مهم و فراگیر در اندیشه اقتصادی بروز مقوله جهانی سازی ویژه پس از دهه ۱۹۷۰ می باشد. با توجه به تحولات پس از دهه ۱۹۷۰ ، از جمله انفجار تکنولوژیک ، گسترش وسیع اطلاعات و فروپاشی بلوک شرق ، ورود چین به اقتصاد بازار، وقوع جهانی شدن و یا پدیده مشابه آن اجتناب ناپذیر است . کاهش هزینه های ارتباطات در دهه های ۱۹۹۰ و دهه اول قرن ۲۱ ، نسبت به سال های پیش از ۱۹۷۰ ، مثل معجزه می ماند . هزینه حمل و نقل در دهه ۱۹۹۰ ، نسبت به دهه ۱۹۳۰ ، به کمتر از ۲۰ درصد سقوط کرده است. مکالمه تلفنی بین شهرهای بزرگ دنیا ، از ۳۰۰ دلار در هر دقیقه به کمتر از ۳ دلار در هر دقیقه رسیده است و قس علیهذا .

می توان جهانی سازی اقتصاد را فرایندی تعریف کرد که در قالب آن مقررات بین المللی اقتصاد بر مقررات اقتصاد داخلی تسلط می یابد ، نقش شرکت های چند ملیتی گسترش می یابد و وسعت ارتباطات باعث نزدیکی کشور ها و کمرنگ شدن مرزهای ملی و نزدیک شدن الگوی مصرف و تولید می گردد. پس از جنگ جهانی اول پدیده ای در عالم حقوق ، سیاست و اقتصاد تحت عنوان شرکت های چند ملیتی ظاهر شد. شرکتهای چند ملیتی از جمله طلایه داران جهانی شدن

اقتصادی بر محیط زیست بودیم. اکنون ناچاریم به تأثیرات تنش اکولوژیکی - یعنی فرسایش خاک، نحوه بهره برداری از آب، جو و جنگلها - بر چشم اندازهای اقتصادی خود بپردازیم (ساکس، ۱۳۷۶: ۷۰).

امروزه بنگاه های اقتصادی مجبورند بین تمرکز برسود از یک طرف و هم‌چنین تمرکز بر موضوعات دیگر مانند مباحث اجتماعی و زیست محیطی یک راه را انتخاب کنند (مراذاده فرد واحمدزاده، ۱۳۸۵: ۱۷). بقاء و پایداری شرکت‌ها به صورت روز افزونی در گرو رعایت مسئولیت‌های اجتماعی قرار گرفته است (فخاریان، ۷). این موضوعات باعث شد تا واحدهای تجاری به گزارشگری پایداری و حسابداری اجتماعی و زیست محیطی روی آورند.

در مدل نموداری شماره ۱، اثرات مدرنیته در محیط تجاری، اقتصادی، سیاسی و بین‌المللی در قسمت دوم (قسمت سفید نمودار) نشان داده شده است. عواملی مانند اقتصاد مبتنی بر بازار، سرمایه داری، جهانی شدن، جنگ جهانی، دموکراسی لیبرال، پیشرفت تکنولوژی و علوم تجربی به عنوان اثرات تفکر مدرن در جوامع در نظر گرفته شده است. در طبقه بعدی در این قسمت اثرات و مفاهیم بوجود آمده از این عوامل نشان داده شده است. همه این نظریه‌ها و مفاهیم اثراتی را بر فعالیت‌های اقتصادی بنگاه‌ها داشته و باعث بروز مفاهیم و اصول جدیدی در شیوه گزارشگری و حسابداری بنگاه های اقتصادی شدند که در قسمت سوم مدل نشان داده شده است.

۲-۳- اثرات مدرنیته درحسابداری مدیریت

در بخش قبل هر جا که نیاز بود، برای جلوگیری از منقطع شدن بحث، پاره ای از اثرات مفاهیم مدرن بر حسابداری مدیریت تشریح گردید. اما در این بخش اثر مدرنیته بر حسابداری مدیریت و ظهور تکنیک های آن به تفصیل مورد بررسی قرار می‌گیرد. مونتگننا^۱ (۱۹۹۷) حسابداری را زبان سرمایه‌داری و فرزند روشنگری تعریف می‌کند. او مبنای فکری حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را در چهار عامل زیر که برگرفته از مفهوم مدرنیته است، خلاصه می‌نماید:

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

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

ج) کارکرد حسابداری در بازارهای رقابتی است.

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

جابجایی مالکیت، موجب برپا شدن سازمان‌های بزرگی هم‌چون صندوقهای بازنشستگی و صندوقهای تعاونی سرمایه‌گذاری شده‌اند. گسترش صندوق‌های بازنشستگی و تعاون و خرید عمده سهام شرکت‌های سهامی عام، بحث‌های تازه و بی‌سابقه‌ای را در زمینه طرز اداره شرکت‌ها به میان آورده است (دراکر^۲، ۱۳۸۰: ۵۰). مالکیت شرکتی از طریق مالکیت سهام، تأثیر چشمگیری بر روش کنترل شرکت‌ها داشت. بدین ترتیب مالکان، اداره شرکت را به مدیران تفویض کردند و بورس اوراق بهادار شکل گرفت (حساس یگانه و دیگران، ۱۳۸۸: ۷۶). تفویض اداره شرکت از مالکان به مدیران، تئوری نمایندگی را بوجود آورد. تئوری نمایندگی (کارگزاری) نقش مهمی در تدوین مفاهیم و تئوری های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت دارد. (نیکومرام و بنی‌مهد، ۱۳۸۸: ۵۲)

یکی دیگر از مفاهیمی که می‌توان بعنوان مشخصه جامعه مدرن معرفی کرد مفهوم توسعه است. روند تکامل مفهوم توسعه تغییرات بسیاری در حوزه‌های مختلف از جمله مدیریت، اقتصاد، سیاست و حسابداری داشته است. «بطور کلی، اصطلاح توسعه از تفکر توسعه مدرن بعد از جنگ جهانی و در طول سال‌های جنگ سرد رایج شد. در این دوره، رقابت بین سرمایه‌داری و کمونیسم، دو استراژی رقیب در یک طرف اقتصاد توسعه غربی و طرف دیگر، انواع برنامه‌ریزی متمرکز شوروی تشویق می‌شد. در این فضای عمومی، معنای اصلی توسعه، رسیدن به کشورهای پیشرفته صنعتی بود.» (آقای و اکبریان، ۱۳۹۰: ۶) در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ توسعه اقتصادی برابر با رشد مادی اقتصادی بود و تولید ناخالص داخلی و درآمد سرانه، شاخص‌های اصلی توسعه یافتگی یا عدم توسعه یافتگی محسوب می‌شدند. بعد از طی این دوران و آسیب‌های انسانی همچون بیکاری، فقر و افزایش فاصله طبقاتی بین فقراء و اغنیاء و همین‌طور پیامدهای زیست محیطی ناشی از این تفکر بود که مفهوم رهیافت توسعه انسانی شکل گرفته و مورد توجه واقع شد. در این دیدگاه علاوه بر در نظر گرفتن تولید ناخالص داخلی و درآمد سرانه به‌عنوان عوامل مهم توسعه اقتصادی، به عوامل توسعه انسانی مثل امکانات زندگی و محیط زیست سالم نیز توجه می‌شود. مفهوم وسیع توسعه نه فقط به معنای رشد اقتصادی است، بلکه توسعه دستمزدها، کاهش فقر، حفاظت از محیط زیست، توسعه پایدار را هم در خود جای داده است (ساعی، ۱۳۸۷: ۵۳). همان‌طور که در سطور قبل اشاره شد یکی از مفاهیم توسعه، حفاظت از محیط زیست بوده است که این مفهوم از سوی کسانی مطرح شده است که نگران نابودی محیط زیست ناشی از توجه صرف به رشد اقتصادی در جریان توسعه اقتصادی بودند. ما در گذشته نگران تأثیرات رشد

- ج) دیدگاه انتقادی، اجتماعی و اقتصادی (تغییر در فن‌آوری‌ها، بازارها، رفتار مشتری، منابع انسانی، توسعه کسب و کار و ...)
- ۳) تغییر وضعیت در اقتصاد جهانی به مثابه جهانی سازی بحران مالی و ...
- ۴) انتظارات از سهامداران، مدیران، جامعه، دانشمندان و ... (ماریوس و والنسین ۲۰۱۰، ۳۷۸).

بر اساس تحقیق لوفت‌وشیلد^۱ (۲۰۰۳)، تحقیقات حسابداری مدیریت و حوزه‌های وابسته آن بوسیله تعدادی از تئوریه‌ها تشریح می‌شوند. پذیرش تئوری‌ها برای توضیح علت‌ها، بر اساس اثرات و ارتباطاتی که میان حسابداری مدیریت و اقتصاد، تئوری سازماندهی (تئوری احتمالات)، جامعه‌شناسی و روان‌شناسی وجود دارد، انجام می‌شود. محققین از اصولی مانند تئوری نمایندگی، تئوری اطلاعات اقتصادی، تئوری هدف‌گذاری و تعداد بیشماری از اینها استفاده می‌کنند. در حسابداری مدیریت هم‌چنین می‌توان از تئوری‌های هنجاری یا ساختاری استفاده نمود. مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تخصیص سربار، ارزیابی عملکرد متوازن برای طراحی سیستم کنترل، چارچوب هزینه‌یابی کیفیت برای مدیریت و کاهش هزینه کیفیت و مدیریت مبتنی بر ارزش برای هدایت تصمیم‌گیری و کنترل جهت اطمینان از بازده سهامداران. در دنیایی که رقابت روز به روز فشرده‌تر می‌شود، آگاهی از میزان هزینه‌های عملیات کافی نیست. شرکت‌هایی پیروزند که به هزینه کل فرآیند زنجیره اقتصادی توجه نمایند و باید با دیگر عضوهای گروه و حلقه‌های این زنجیره همکاری نمایند تا مدیریت هزینه‌ها و بازده بیشینه عملی گردد. تغییر فرآیند قیمت‌گذاری محصول به قیمت‌گذاری بر مبنای هدف، برون‌سپاری کارها، ایجاد مشارکت در انجام پروژه‌ها، تجزیه و تحلیل ارزش افزوده اقتصادی، الگو برداری^{۱۱} ابزار مناسبی برای اندازه‌گیری عامل فراگیر بهره‌وری و مدیریت آن برای این منظور است (تیمو و گرلند^{۱۲}، ۲۰۰۵، ۷).

در آخر برای درک عمیق‌تر ماهیت مدرن حسابداری مدیریت، مقایسه‌ای بین حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت مفید خواهد بود. حسابداری صنعتی که با ظهور انقلاب صنعتی، به وجود آمد در دوره مدرن ظرفیت تهیه اطلاعات بهره‌ور و کلیدی برای بنگاه‌های اقتصادی را نداشته و حسابداری مدیریت را از درون خود بوجود آورده است. با کمی تامل می‌بینیم که پاره‌ای از اصول حسابداری صنعتی چون تفکیک هزینه‌ها به ثابت و متغیر و مفهوم بهای تمام شده همچنان در حسابداری مدیریت وجود دارد اما با این حال

عباس زاده و بزاززاده (۱۳۸۸) حسابداری مدیریت را تجلی سرمایه‌داری معاصر می‌شناسند. مونتگانا معتقد است که با ورود به دوره مدرن و تغییر محیط تجاری و چهارچوب معادلات اقتصادی، اهداف بنگاه‌های اقتصادی نیز تغییر یافت. در این دوره علاوه بر اهدافی نظیر سودآوری و افزایش فروش از طریق ارتقاء سهم بازار و افزایش تولید، اهداف دیگری همانند ورود به بازارهای بین‌المللی، مسئولیت‌های زیست محیطی و اجتماعی، ارتباط قابل قبول با مشتریان و عرضه‌کنندگان منابع نیز در چهارچوب اهداف سازمانی مد نظر قرار گرفت. در راستای تأمین هدفهای جدید سازمان، حسابداری صنعتی دیگر توان پاسخگویی و ارائه اطلاعات در برای تأمین اهداف فوق را نداشت. بنابراین حسابداری مدیریت با تعریف اهدافی مدرن در راستای تأمین هدفهای جدید سازمان ناشی از ورود به دوره مدرن گام برداشت. در همین راستا می‌توان بیان داشت حسابداری مدیریت، حسابداری مدرن است. زیرا اطلاعات آن برای مدیریت و کنترل سازمان استفاده می‌شود (مونتگانا، ۱۹۹۷: ۱۳۴). تغییرات اساسی در حسابداری مدیریت از سال ۱۹۵۰ آغاز شده است. تأکید کتابهای درسی بر مفهوم تصمیم‌گیری، در این دوره ظاهر شد. هزینه‌یابی مستقیم در طول این دوره معرفی شد، حسابداری مدیریت بعنوان حوزه مطالعاتی جدید در دانشگاه‌ها به وجود آمد و دیگر تنها بوسیله دوره‌های کارآموزی آموزش داده نمی‌شد (لوسی یا^{۱۳}، ۲۰۰۷، 356).

در مطالعه ماهیت مدرن حسابداری مدیریت می‌توان به زیربنای تحقیقاتی در این رشته علمی اعم از تئوریه‌ها و دیدگاه‌های مورد استفاده توجه نمود. ماهیت التقاطی حسابداری مدیریت در حوزه تحقیقات می‌تواند خود نشانگر ماهیت مدرن حسابداری مدیریت باشد. «این موضوع را در حسابداری مدیریت می‌توان در مواردی همچون موارد زیر مشاهده نمود:

- ۱) تئوریه‌های متفاوت غالب در حسابداری مدیریت از قبیل، تئوری محدودیت‌ها، منابع مبتنی بر مشاهده تئوری اقتضایی، نظریه بی‌نظمی، تئوری یادگیری عقلگرایی، نظریه قرارداد، تئوری نمایندگی و ...
- ۲) دیدگاه‌ها در حسابداری مدیریت، شامل:

الف) دیدگاه فنی - مدیریتی (حسابداری بهای تمام شده، برنامه‌ریزی و پیش‌بینی، کنترل، تصمیم‌گیری، ارزیابی کسب و کار، تکنیک‌های تجزیه و تحلیل (استراتژیک))
 ب) دیدگاه عملکردی (هزینه کیفیت، ایجاد ارزش، ارزیابی سرمایه فکری، مسائل مربوط به حسابداری مدیریت استراتژیک و ...)

حسابداری مدیریت دنیای متفاوتی دارد با اصول مختص به خود.

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

الف) تولید کننده فقط یک نوع محصول تولید می‌کند.

ب) دلیل ثابت نسبی در درخواست‌ها و نیاز مشتریان در بازار، عمر تقاضا برای محصول در بازار بالنسبه طولانی بوده و از اینرو چرخه حیات و تقاضا برای محصول پایدار و بادوام است.

در دوره مدرن، هیچ یک از پیش‌فرضهای بکار گرفته شده در محاسبه قیمت تمام شده به روش سنتی امکان پذیر نیست. زیرا امروزه بندرت تولید کننده‌ای یافت می‌شود که منحصراً یک نوع محصول تولید کند. ثانیاً دلیل، پیشرفت در علم و فن‌آوری، افزایش سطح آگاهی مشتری، بهبود شرایط اقتصادی، رقابت شدید در بازار و بروز نیازهای جدید ناشی از مسایل و مشکلات تازه برای مشتریان، فرض ثابت درخواست‌ها و نیازهای مشتریان از جامعه معنی و مفهوم خود را به کلی از دست داده است. به همین دلیل در دنیای امروز هیچ‌یک از پیش‌فرضهای بکار گرفته شده در محاسبه قیمت تمام شده به روش سنتی تحقق نمی‌یابد.» (مدرکیان، ۱۳۸۹: ۶۰).

یکی از راه‌های شناسایی وجوه افتراق بین حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده مقایسه تعریف ارائه شده از آنها می‌باشد که این امر باعث می‌شود حیطه عمل و اهداف آنها مشخص شود. با توجه به تعاریف ارائه شده در متون تخصصی، تفاوت‌های بین حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی به وضوح قابل شناسایی می‌باشد. در این راستا، مهم‌ترین وظیفه حسابداری بهاء تمام شده، تجمیع هزینه‌های تولید به‌عنوان بهای تمام شده برای ارزیابی موجودیها و تعیین سود است. در مقابل حسابداری مدیریت تأکید بر استفاده از اطلاعات بهای تمام شده برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری دارد. علاوه بر آن فعالیت‌های حسابداری بهای تمام شده منجر به تهیه گزارش‌های اختصاصی نمی‌شود و در حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مقابل فعالیت‌های حسابداری مدیریت منجر به تهیه گزارش‌های اختصاصی جهت استفاده کنندگان درون بنگاه‌های اقتصادی می‌گردد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۸).

توجه به وجوه افتراق حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که ظهور حسابداری مدیریت و تکنیک‌های آن تحت تاثیر عواملی چون رقابت، جهانی شدن، پیشرفت علم، رویکرد علمی شدن مدیریت و...

است. این عوامل خود از مفاهیم مدرنیته می‌باشند و به تفصیل در مدل نموداری شماره ۱ توضیح داده شده‌اند.

۳- نتیجه‌گیری و بحث

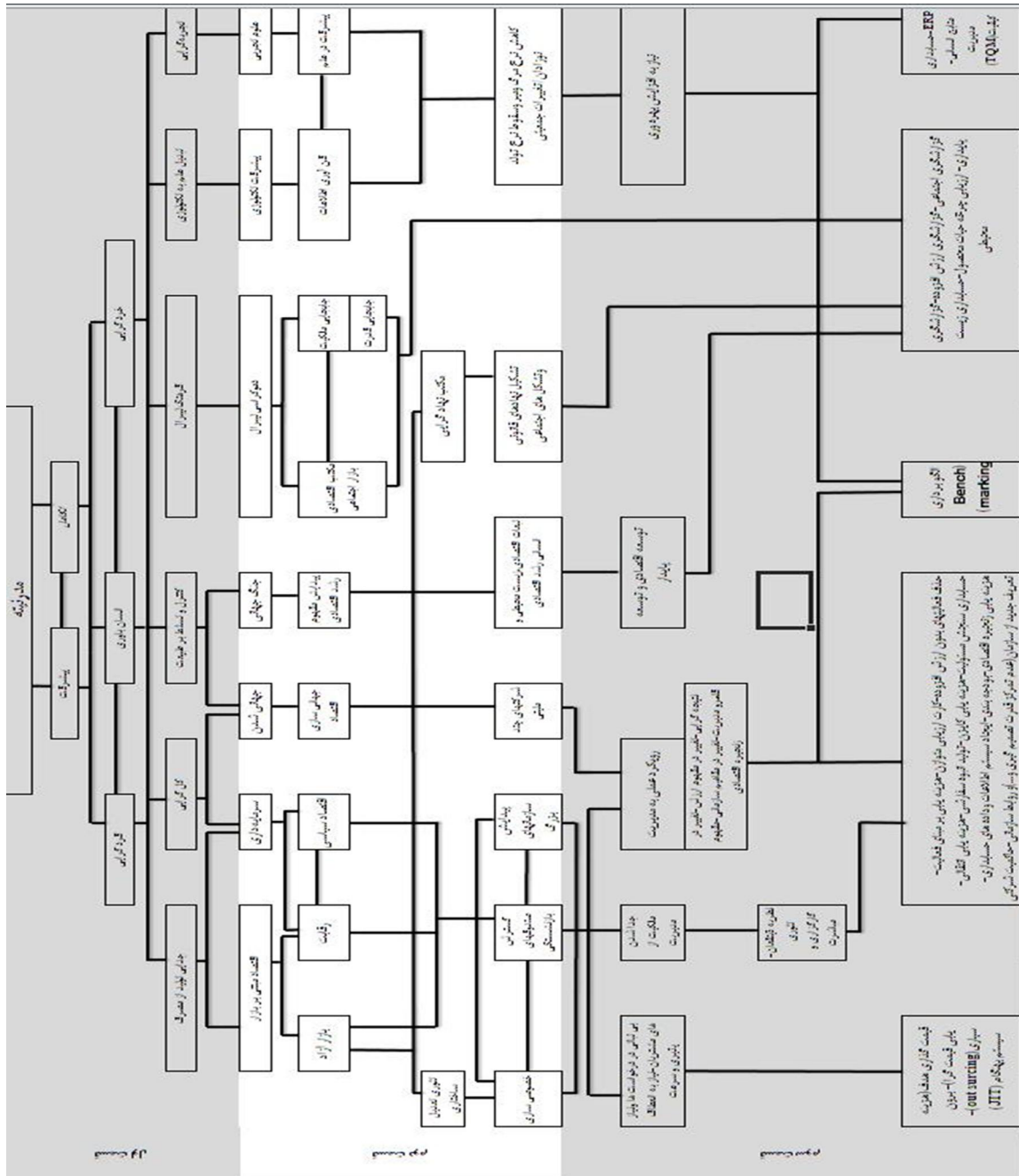
با توجه به مفاهیم و موضوعات ارائه شده در این مقاله، مدرنیته یعنی حرکت به سوی تکامل و پیشرفت. مدرنیته در جریان حرکت خود به سوی تکامل و پیشرفت، جهان بینی خاص خود را دارد و کلیه‌ی نظام‌ها و معادلات بوجود آمده از درون مدرنیته، قابل تبیین توسط مبانی نظری آن می‌باشد. در این پژوهش به سه مورد از اساسی‌ترین اصول جهان بینی مدرن، یعنی خردگرایی، انسان‌باوری و فردگرایی اشاره شد. ارتباط این سه عنصر با یکدیگر و هم‌چنین هر یک به تنهایی باعث بروز ظهور مفاهیمی چون کنترل و تسلط بر طبیعت، کل‌گرایی، جدایی تولید از مصرف، فرهنگ لیبرال، تبدیل علم به تکنولوژی و تجربه‌گرایی گردید. این مفاهیم نیز با توجه به جهان بینی حاکم در درون خود، اثراتی در دنیای معاصر خود داشته و علت پیدایش نظریه‌های هم‌چون اقتصاد مبتنی بر بازار، نظام سرمایه‌داری، دموکراسی لیبرال و هم‌چنین مفاهیمی چون پیشرفت تکنولوژی، علوم تجربی، جهانی شدن و بروز پدیده‌ی عالم‌گیری همچون جنگ جهانی شده‌اند. هرکدام از این نظریه‌ها و مفاهیم اثراتی بر روی بازارها و بنگاه‌های اقتصادی فعال در بازار داشته‌اند. اقتصاد مبتنی بر بازار و سرمایه‌داری باعث پیدایش مفاهیمی همچون رقابت، بازار آزاد و اقتصاد سیاسی شدند که خود باعث پیدایش سازمان‌های بزرگ، گسترش صندوق‌های بازنشستگی و خصوصی سازی اقتصاد گردیده‌اند. این عوامل به اضافه جهانی شدن اقتصاد و به تبع آن ظهور شرکت‌های چندملیتی، رویکرد علمی به مدیریت را به وجود آورد. هم‌چنین از اثرات دیگر مدرنیته، پیدایش سازمان‌های بزرگ، گسترش صندوق‌های بازنشستگی و خصوصی سازی اقتصادی، جدا شدن مالکیت از مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی و هم‌چنین بی‌ثباتی در درخواست‌ها و نیازهای مشتریان و نیاز به انعطاف‌پذیری و سرعت در بنگاه‌های اقتصادی را می‌توان ذکر کرد. بعد از جنگ جهانی، پیدایش مفهوم رشد اقتصادی سبب استفاده بی‌رویه از طبیعت و بهره‌کشی از انسان‌ها شد که این امر در ادامه با توجه به اثرات مخرب خود، باعث پیدایش مفهومی به نام توسعه پایدار گردید. هم‌چنین دموکراسی لیبرال بعنوان یکی از مولفه‌های مدرنیته اثراتی مانند جابجایی مالکیت و جابجایی قدرت داشته و موجب پیدایش مکتب اقتصادی بازار اجتماعی شده است. جابجایی مالکیت و در نتیجه آن جابجایی قدرت از دولت در نظام سرمایه‌داری و اقتصاد مبتنی بر بازار باعث شد که نقش و

این جهان بینی در دنیای معاصر و در بنگاه های اقتصادی نمایش داده شده است که به بروز مفاهیم، نظریه ها و پدیده هایی در دنیای مدرن منجر شده است و در نهایت در قسمت سوم و پایین مدل که با رنگی متفاوت مشخص شده است، اثرات این مفاهیم، نظریه ها و پدیده ها بر روی بنگاه های اقتصادی و نحوه مدیریت و ساختار آنها و به تبع آن بوجود آمدن تکنیک های حسابداری مدیریت نشان داده شده است. این مدل نموداری می تواند در یک شمای کلی و قاعده مند ما را به درک بهتری نسبت به ماهیت تکنیک های حسابداری مدیریت و مبانی تئوریک این تکنیک ها و بکارگیری آنها در بنگاه های اقتصادی برساند. هم چنین این مدل به ما نشان می دهد که حسابداری مدیریت ماهیتی مدرن دارد. مفاهیم مدرنیزه محرک و تأثیری اصلی را در ظهور و بکارگیری حسابداری مدیریت داشته اند.

این مقاله به ما نشان می دهد حسابداری مدیریت در جوامعی رشد می نماید که در آن جوامع، ابتدا مفاهیم مدرنیزه رشد نماید. طبق مدل نموداری شماره ۱، می توان استنباط نمود که در جوامع مدرن این تفکر مدرن بوده است که موجب رشد حسابداری مدیریت شده است. بر این اساس می توان به کشورهای که حسابداری مدیریت در آن جوامع توسعه نیافته است این پیشنهاد را داد که جهت توسعه حسابداری مدیریت به بسط تفکر مدرن و مفاهیم مدرنیزه در حوزه اقتصاد از جمله خصوصی سازی اقتصاد و تفکیک مالکیت از مدیریت، پیوستن به بازارهای جهانی و امثالهم بپردازند. این مقاله همین طور از منظر تاریخی، چگونگی پیدایش و کاربرد حسابداری مدیریت را توضیح داده که این موضوع به حسابداران مدیریت، استادان و دانشجویان رشته حسابداری کمک می کند که درک عمیق تری نسبت به تکنیک های حسابداری مدیریت داشته باشند. هم چنین مبنای تئوریک این تکنیک ها را بر اساس اصول مدرنیزه مشخص می سازد. در انتها بر اساس یافته های این پژوهش پیشنهاد می شود تا چارچوب مفهومی برای حسابداری مدیریت بر پایه مفاهیم مدرنیزه تدوین شود. چرا که طبق مطالب این پژوهش و مدل نموداری شماره ۱، مبنای وجودی حسابداری مدیریت، مفاهیم مدرنیزه می باشد.

سلطه دولت کاهش یافته و بنگاه های خصوصی، نهادها و سازمان های غیر دولتی در فضای کسب و کار رشد کنند، و نفوذ و جایگاه خود را در جوامع به دست آورده و بدین ترتیب درصدد حمایت از حقوق اجتماعی، اقتصادی و سیاسی افراد و محیط زیست برآیند. در نتیجه این عمل بنگاه های اقتصادی عکس العمل مناسب را با ارائه گزارش های اجتماعی و زیست محیطی نشان دادند. پیشرفت تکنولوژی در دوره مدرن سبب بروز مفهومی به نام فن آوری اطلاعات گردید. تجربه گرایی و در نتیجه آن پیدایش علوم تجربی، باعث پیشرفت علمی در دوره مدرن شد. از جمله اثرات آن در جامعه دوره مدرن را می توان کاهش نرخ مرگ و میر، کاهش نرخ تولد نوزادان و در نتیجه تغییرات جمعیتی نام برد که این موضوع نیاز به افزایش بهره وری را در بنگاه های اقتصادی اجتناب ناپذیر می نماید. تمامی موارد ذکر شده از اثرات مولفه های مدرنیزه در ساختار جوامع باعث پیدایش تغییر در شیوه مدیریت بنگاه های اقتصادی گردید که مدیران در این راستا نیازمند اطلاعاتی بودند که روشهای سنتی گردآوری و ارائه اطلاعات، جوابگوی این نیاز روزافزون نبوده و این امر باعث پیدایش مفهوم جدیدی به نام حسابداری مدیریت شده است. حسابداری مدیریت با تکنیکها و روشهای جدید از قبیل مدیریت کیفیت جامع، الگوبرداری، کارت ارزیابی متوازن^{۱۳}، هزینه یابی هدف، سیستم بهنگام (JIT)، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه یابی کایزن، حسابداری مدیریت رفتاری، حسابداری مدیریت زیست محیطی، حسابداری مدیریت استراتژیک، ارزیابی چرخه حیات محصول، به پیمان دادن کارها و..... باعث ارائه اطلاعات به موقع و ارزشمند به مدیران گردیده است. این موضوع باعث می شود بنگاه های اقتصادی بتوانند به رقابت و حیات در عصر مدرن ادامه دهند.

با توجه به مطالب ارائه شده در این مقاله می توان جهت ارائه مبنای نظری اثرگذاری مولفه های مختلف مدرنیزه بر توسعه حسابداری مدیریت، مدلی نموداری به شرح مدل ۱ در صفحه بعد رسم نمود. این مدل با توجه به مبنای نظری پژوهش طراحی شده است و ساختاری مفهومی را برای درک مبنای نظری اثرگذاری مولفه های مختلف مدرنیزه بر توسعه حسابداری مدیریت فراهم می نماید. در این مدل در قسمت اول که با رنگی متفاوت نشان داده شده است، مبنای نظری جهان بینی مدرن ارائه شده است. در قسمت دوم مدل اثرات



فهرست منابع

- * آقایی، سید داود و علیرضا اکبریان (۱۳۹۰) اقتصاد سیاسی شرکت های چند ملیتی و دولت توسعه گرا فصلنامه سیاست، دوره ۴۱، شماره ۱، بهار ص ۳ تا ۶
- * فخاریان ابولقاسم (۱۳۸۴) ضرورت‌های رعایت و گزارشگری مسئولیت های اجتماعی. مجله حسابداری، سال نوزدهم، شماره ۱۶۷ ص ۸ تا ۱۱
- * پاپلی یزدی، محمد حسین و مهدی سقایی (۱۳۸۱) سنت و مدرنیته- بازخوانی یک مقاله-جغرافیا عبارتست از روابط متقابل انسان، (فرهنگ) تکنولوژی، مدیریت و محیط فصلنامه تحقیقات جغرافیایی، تابستان و پاییز ۱۳۸۱ ص ۱۶ تا ۱۷
- * تافلر، الوین (۱۳۷۷) موج سوم ترجمه شهیندخت خوارزمی، تهران: نشر فاخته ص ۲۵۵

- * حساس یگانه، یحیی، رئیسی، زهره وسید مجتبی حسینی (۱۳۸۸) رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علوم مدیریت ایران. سال چهارم، شماره ۱۳، بهار ص ۷۶
- * دراکر، پیتر (۱۳۸۰) چالشهای مدیریت در سده ۲۱ ترجمه عبدالرضا رضایی نژاد. تهران. نشر فرا ص ۲۹ تا ۱۵۵
- * دادگر، یدالله (۱۳۸۶) اقتصاد بخش عمومی. قم. موسسه انتشارات دانشگاه مفید ص ۴۵۲
- * دادگر، یدالله (۱۳۸۳) تاریخ تحولات اندیشه اقتصادی (آزمونی مجدد). قم. موسسه انتشارات دانشگاه مفید ص ۵۱۶ تا ۵۵۶
- * رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷) حسابداری مدیریت راهبردی. تهران. انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ص ۸
- * رهنمای رودپشتی، فریدون و زهره حاجیها (۱۳۹۰) حسابداری منابع انسانی معیار سنجش ارزش سرمایه انسانی
- * ساعی، احمد (۱۳۸۷) جستاری درباره چشم اندازه های نظری نسبت به اقتصاد سیاسی جهانی. فصلنامه مطالعات سیاسی ص ۵۳
- * ساوجی، محمد (۱۳۸۸) مدرنیته و پسامدرنیسم. فصلنامه سیاست. دوره ۳۹، شماره ۲، تابستان ص ۱۷۲
- * ساکس، ولفگانگ (۱۳۷۶) محیط زیست ترجمه احمد علیقلیان. مجله رهیافت. شماره ۱۷، زمستان ص ۷۰
- * عباسزاده، محمدرضا و حمیدرضا بزاززاده (۱۳۸۸) حسابداری مدیریت در کشورهای کمتر توسعه یافته. مجله حسابرس. شماره ۴۵-۴۴، بهار و تابستان ص ۵۳
- * کریم نیا، حمید (۱۳۹۱) اصول مدرنیته و ماهیت تسری آن بر جوامع در حال توسعه، قابل دسترسی در سایت <http://www.kherad.info/index.php>
- * مدرکیان، حسن (۱۳۸۹) حسابداری مدیریت معاصر. تهران. انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران ص ۶۰ تا ۹۳
- * مرادزاده فرد، مهدی و حمید احمدزاده (1385) گزارشگری پایداری شرکت ها. مجله حسابدار. سال بیست و یکم، شماره ۱۷ ص ۱۷۷
- * نیکومرام، هاشم و بهمن بنی مهد (۱۳۸۸) تئوری حسابداری (مقدمه ای بر تئوریهای توصیفی). تهران. انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ص ۵۲
- * یزد خواستی، بهجت و علی اسماعیلی (۱۳۸۵) تحلیل علمی جهانی شدن از منظر جامعه شناسی. مجله علوم انسانی و اجتماعی شمال. سال دوم، شماره دوم ص ۴۹
- * Bryer R.(2013) Americanism and financial accounting theory – Part 2: The ‘modern business enterprise’, America’s transition to capitalism, and the genesis of management accounting, Critical Perspectives on Accounting, Vol.24, Issue 4 PP. 1-46
- * Lapsley I. (2001) Accounting, Modernity and Health Care Policy, Financial Accountability & Management, 17(4) – PP.331-350
- * Lucia,vida(2007) The Perception of the skills required and displayed by management to meet future challenge submitted in accordance with the requirements for the degree of Doctor of commerce in the subject accounting at the University of South Africa.356
- * Malmi ,Teemu and Granlund,Markus (2005) In search of management Accounting theory, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=804004> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.804004.7>
- * Montagna,paul (1997) Modernism vs Postmodernism in Management Accounting., Critical perspective on Accounting ,No 8,PP.125-145
- * Strumickas,Marius and valanciene,loreta (2010) Development of Modern Management Accounting System , Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics ,21(4),377-386

یادداشتها

¹ Lapsley

² Bryer

¹ - Anthony Giddens

⁴ Taylor

⁵ Drucker

⁶ Montagna

⁷ Lucia

⁸ Pragmatic-interpretative view

⁹ Marius & Valanciene

¹⁰ Luft&Shields

¹¹ Benckmarking

¹² Teemu & Granlund

¹³ Balance score card