فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال اول / شماره اول/ بهار ۱۳۹۱

تعامل سازمانی حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی: تبیین یک روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی

فریدون رهنمای رودپشتی
استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (نویسنده مسئول و طرف مکاتبات)
Rahnama@iau.ir

علی بیات
دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
Ali.Bayat22@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۰/۹/۲۸ تاریخ پذیرش: ۹۱/۱/۱۹

چکیده

در این مقاله تئوری نمایندگی اقتصادی مسلط در حاکمیت شرکتی با تأکید بر تئوری سازمان به چالش کشیده می‌شود. مقاله بیان می‌کند که حسابداری مدیریت چگونه می‌تواند در حاکمیت شرکتی کاربرد داشته باشد. تئوری سازمانی پیشنهاد شده در مورد نمایندگی در ارتباط با سازمان‌هایی است که یک سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت در آنها استقرار یافته است. نتایج مقاله حاکی از آن است که تئوری نمایندگی پیشرفت های زیادی در زمینه های تئوریکی و تعیین قراردادهای استخدامی بهینه و ایجاد انگیزش ایجاد نموده است. این تئوری همچنین مبنای علمی جهت به کارگیری تکنیک های مهم حسابداری مدیریت از قبیل ارزیابی عملکرد مدیران، اعطای پاداش، بودجه بندی و تضاد منافع و مشارکت در ریسک را فراهم کرده است. تحقیقات تجربی تئوری نمایندگی مدارک و مستندات قوی و علمی را نیز در زمینه های گوناگون حسابداری مدیریت، ارائه نموده است. در این مطالعه نشان داده می شود که تکنیک‌های مبتنی بر حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند برای استقرار هرچه بهتر حاکمیت شرکتی تدوین شود. تئوری نمایندگی سازمانی بیان می‌کند که تنش بین مباحث مربوط به مدیر ریسک پذیر و پیاده سازی استراتژی، می‌تواند به طور شایسته ای در توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک به کار رود. نتایج، شواهد لازم برای ارائه روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی را تائید می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، حاکمیت شرکتی، تئوری نمایندگی، تئوری سازمان.

Archive of SID
www.SID.ir

۱- مقدمه

ارتباطات پیچیده قانونی در سال‌های اخیر، باعث شد که هم اکنون حاکمیت شرکتی در حوزه‌های وسیعی مثل واحدهای اقتصادی، استراتژی شرکت، فناوری اطلاعات (IT)، و پاسخگویی مسئولیت‌های اجتماعی شرکتها به کار گرفته شود. ماجرای انرون و سایر رسوایی‌های بزرگ، دانشگاهیان را در حوزه حسابداری مالی و بانکداری به چالش کشیده تا نقش خود را در حمایت از تئوریهایی که به نظر می‌رسد در این رسوایی نقش داشتند دوباره مورد آزمون قرار دهند. حاکمیت شرکتی موثر(آرمانی) به نظر می‌رسد مبتنی بر افسانه منتشر شده بوسیله قانون گذاران و دانشگاهیان باشد؛ افسانه استقلال حسابرسان، افسانه «دیوارهای چین» در بانک‌های سهامی، و بویژه، افسانه «کارایی» بازارهای سرمایه (گوردون[۱]، ۲۰۰۲).

محتوای این مقاله بیان می‌کند که بسیاری از رویه‌های متداول در ارتباط با حسابداری مدیریت باید در حاکمیت شرکتی به کار گرفته شوند. این مقاله بحث می‌کند، بدون اینکه بخواهیم حسابرسان و قانون گذاران را از وظایفشان به عنوان ناظران خارجی تبرئه کنیم، حاکمیت شرکتی سودمند الزام می‌کند که گزارشگری داخلی مناسب و دستورالعمل‌های نظارتی قوی در سازمان‌ها به کار گرفته شوند. ثانیاً، هر چند تفاوت‌های مشتری گونه بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت یک نقش سودمند دانشگاهی و آموزشی دارد، اما نمی‌تواند همواره به عنوان یک رویه ثابت در حسابداری سازمان‌ها موثر باشد. ثالثاً، مقاله عنوان می‌کند اگر حرفه حسابداری مدیریت بخواهد روی استقلال خود و نه ارائه خدمات فرعی به مدیران ارشد تأکید کند، نگرانی‌های زیادی درباره کاهش کنترل حرفه‌ای تکنیک‌های حسابداری مدیریت بوجود خواهند آمد(اسکاپنس و همکاران[۲]،۲۰۰۳).

این مقاله در حمایت از یک رویکرد سازمانی برای حاکمیت شرکتی، سعی در استفاده از تئوری‌های مدیریتی و نمایندگی دارد که بنیان‌های خود را در یک رقابت سودمند برای توسعه حاکمیت شرکتی به مسابقه گذاشته اند. بیر و منیز[۳](۱۹۳۲) در مطالعه مشهور خود بیان کردند که کنترل سازمان ها در دست مدیران می‌باشد در حالی که مالکان با هزاران و حتی میلیون‌ها سهامدار آنها را تحت فشار قرار می‌دهند. به نظر می‌رسد که آنها خیلی نگران «فعلیت» هستند تا اینکه نگران سوء استفاده‌هایی که هم اکنون صورت می‌گیرد، باشند. به عنوان مثال، در مورد سوء استفاده‌های بالقوه، (همانند، هموارسازی سود)، بیرل و منیز عنوان می‌کنند که، «هم بازار سرمایه و هم محیط کسب و کار، تائید شدن بوسیله یک استاندارد قابل توجیه در این باره را تقاضا خواهند کرد». با تأکید آنها روی تأیید شدن با استانداردهای مناسب، بیر و منیز یک رویکرد سازمانی نوین برای حاکمیت شرکتی به کار می‌گیرند که متاسفانه در بهبودهای بعدی تئوریهای نمایندگی اقتصادی و مدیریتی شکست خورده‌اند.

هدف اصلی این مقاله همانند بیرل و منیز (۱۹۳۲)، ارائه یک تئوری نمایندگی سازمانی[۴] (ITA) می‌باشد. ITA ممکن است به عنوان تحلیل رفتار مدیریتی در سازمان‌های بسیار بزرگ و گسترده که در آن واکنش مدیران تحت تأثیر دستورالعمل‌های سازمانی قرار می‌گیرد تعریف شود که این دستورالعمل‌ها شامل رویه های ارزش گذاری داراییها، گزارشگری و... بوده، و به عنوان یک ابزار ترکیبی از حاکمیت داخلی و حسابداری مدیریت می باشند. ITA می‌پذیرد که مدیران نمایندگانی هستند با قدرت تصمیم‌گیری، اما قیاس مبتنی بر واقعیت را که بنیان تئوری نمایندگی اقتصادی[۵] (EAT) می‌باشد رد می‌کند. از منظر سازمانی، EAT تحت تأثیر اجتماعی‌گرایی می‌باشد (گرنوتر[۶]، ۱۹۸۵، ۱۹۹۲، پلیت[۷]، ۱۹۹۳)؛ زیرا، فرض می‌کند انسان ها ذاتاً به دنبال افزایش مطلوبیت فردی خود هستند.

در تئوری‌های سازمانی اجتماعی، انسان‌ها بوسیله یک «دنیای بسته» و ارگانیک دارای مشخصه شدند که در آن ماهیت انسانی به طور اجتماعی ایجاد شده و بوسیله الگوهای متداول شکل می یابند (برگر، و لاک من[۸]؛ ۱۹۶۷). بنابراین، برخلاف EAT، ITA فرض نمی‌کند که واکنش مدیران بوسیله ترکیب ماهیت انسانی و نیروهای طبیعی اقتصاد، تعیین شده است

Archive of SID
www.SID.ir

بالعکس، رفتار مدیریتی در مباحث مسلط حاکمیت شرکتی (تئوری نمایندگی نئوکلاسیک) تحت نفوذ قرار گرفته و قانونی شده است (اشلیفر و ویشنی[9]، ۱۹۹۷). در ITA، مدیران نمایندگانی هستند از طرف صاحبان قانونی شرکت‌ها و با اختیار تصمیم‌گیری، اما قصد و نیت آنها تحت نفوذ قوانین، تبصره‌ها، متون، و سایر پدیده‌های شناختی قرار می‌گیرد.

پاول و دیمگیو[10](۱۹۹۱) بیان می کنند، سازمان‌ها فقط گزینه‌های مربوط به محدودیت‌ها را انجام نمی‌دهند، آنها معیارهای خیلی زیادی را که در آن مردم ترجیحات و مطلوبیت‌های خود را کشف می‌کنند تعیین می‌کنند. پیتر دراکر عنوان می‌کند سازمان مجموعه ای از ترجیهات و سلایق افراد مختلف است که در جستجوی هدف واحدی می‌باشند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). بر اساس تئوری نمایندگی، موجودیت یک واحد تجاری بر مبنای قراردادهای منعقده‌اش است. این قراردادها می تواند به صورت رسمی باشد (نظیر قراردادهای اسقراض، طرح حقوق و مزایای مدیران، نمودار سازمانی و ...) و یا به طور غیر رسمی (مانند روش‌های کاری مکتوب نشده). سئال (۲۰۰۶) بیان می‌کند، ITA تعدادی از تئوری‌ها و کاستی‌های هستی‌شناسی را در ادبیات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی نشان می‌دهد. ITA علاوه بر ایجاد بنیان ها روی تئوریهای سازمانی در ادبیات اخیر حسابداری مدیریت، با ویژگی‌های استاندارد و درحال رشد حسابداری سازمانی و با اثرات برون سازمانی رابطه برقرار می کند.

این مطالعه تحلیل‌های مرتبط با نمایندگی و تغییرات تئوری سازمان را که توسط یک رویکرد روایتی[11] بیان شده بهبود می‌بخشد (کذارنیا[12]، ۱۹۹۷، باری و المس[13] ۱۹۹۷). ما در این مقاله درباره تلاش‌های اخیر برای به نظم درآوردن حاکمیت شرکتی بحث می کنیم همچنین شواهدی آورده می‌شود که نشان می دهد حرفه حسابداری مدیریت پس از ماجرای شرکت انرون به عنوان یک حرفه مستقل شناخته شده است. این مقاله تکنیک‌های جدیدی را پیشنهاد نمی کند اما پیشنهاد می کند که رویه‌های مرتبط با حسابداری مدیریت استراتژیک می‌توانند برای بهبود ساختار هیأت مدیره و حاکمیت آن تدوین شوند.

بخش های بعدی مقاله به این ترتیب ادامه خواهد یافت که در بخش بعد مفهوم نمایندگی در حاکمیت شرکتی تبیین خواهد شد، و همچنین مشکلات نمایندگی مطرح خواهند گردید. در بخش سوم کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت بیان شده و دربخش بعد رویکرد نمایندگی سازمانی(ITA) مطرح می شود، سپس این رویکرد به طور انتقادی برای بررسی دو روایت «حاکمیت شرکتی» و «مدیریت هزینه » به کار برده می‌شود. نتیجه اصلی مقاله این است که ایجاد همسانی و هماهنگی بین این دو حوزه برای بهبودهای آتی در حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی ضروری است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق

۲-۱- تبیین مفهوم نمایندگی در حاکمیت شرکتی

حاکمیت شرکتی در ادبیات مالی و حسابداری چنین تعریف شده است: «دامنه نظام کنترلی به منظور حفظ و افزایش منافع سهامداران واحدهای تجاری»(فاما و جنسن[14]، ۱۹۸۳). تعریف حاکمیت شرکتی در متون علمی دارای ویژگی های مشترک و معینی هستند که یکی از آنها «پاسخگویی[15]» است. این تعاریف بر پاسخگویی نسبت به سهامداران و دیگز ذینفعان تاکید دارند. تعاریف گسترده تر نشان می دهند که شرکت ها در برابر کل جامعه نسل های آینده و منابع طبیعی (محیط زیست) مسئولیت دارند. در این دیدگاه سیستم حاکمیت شرکتی در حقیقت موانع، اهرم ها و تعادل های درون سازمانی و برون سازمانی برای شرکت ها که تضمین می کند آنها مسئولیت خود را نسبت به تمام ذینفعان انجام دهند و در تمام زمینه های فعالیت های تجاری، به صورت مسئولانه عمل کنند(حساس یگانه، ۱۳۸۴). همچنین استدلال منطقی در این دیدگاه آن است که منافع سهامداران را فقط می توان با در نظر گرفتن منافع ذینفعان برآورده کرد، چون شرکت هایی که در برابر تمامی ذینفعان مسئول می باشند در بلندمدت موفق تر و پرونق تر هستند. شرکت ها می

Archive of SID
www.SID.ir

توانند ارزش آفرینی خود را در دراز مدت افزایش دهند و این کار را با انجام مسئولیت خود در برابر تمامی ذینفعان و با بهینه سازی سیستم حاکمیت خود به نحو شایسته ای انجام دهند(بیات و طالبی، ۱۳۸۸).

کوهن و همکاران[۱۶](۲۰۰۰) بیان می دارند که مقاله های پیشین حسابداری، امور مالی و مدیریت نگرش های متفاوت در حاکمیت شرکت بیان نموده اند. اولین دیدگاه که به شکل گسترده‌ای در امور مالی و حسابداری مطرح است، متکی بر تئوری نمایندگی می باشد. این دیدگاه فرض می کند که عملکرد مدیران در راستای منافع خودشان است حتی اگر این عملکرد بر خلاف منافع سهامداران باشد. در تئوری نمایندگی به حاکمیت شرکتی به عنوان ساز و کار و نظامی برای کنترل منافع رفتاری مدیران توجه شده است. از منظر تئوری نمایندگی انجام وظیفه بازبینی هیات مدیره باید مستقل از مدیران باشد.

موضوع تئوری نمایندگی مطالعه تعارض بین رئیس (مالک) و عامل(مدیر) است. این تضاد از متفاوت بودن هدف های آنان ناشی می شود. در سالهای اخیر موضوع رئیس- عامل به طور گسترده ای در متون دانشگاهی مورد بررسی قرار گرفته و این تئوری در حیطه های مختلفی مانند حسابداری مدیریت، حسابرسی، پاداش مدیران، قراردهای استقراض و ... به کار رفته است. یک قرارداد موثر و کارا در مدیر این انگیزه را ایجاد می کند که ارزش شرکت را به حداکثر رساند. این قراردادها بر دو نوع است.

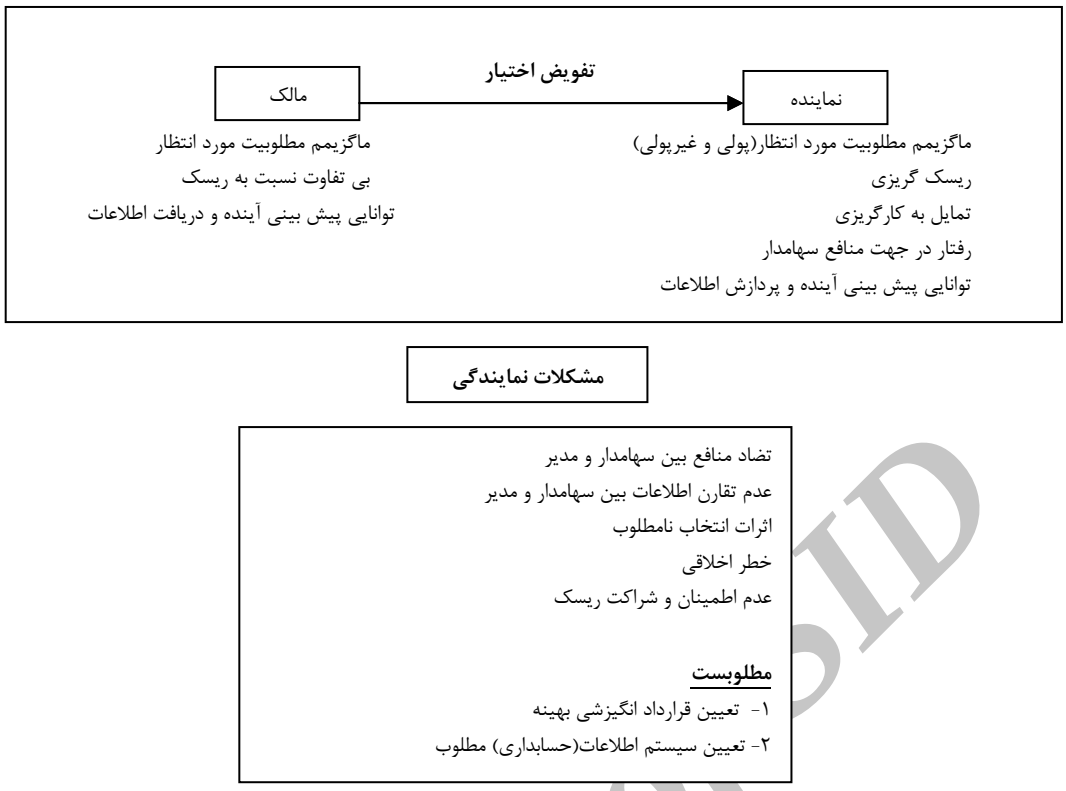
۱) مبتنی بر سود حسابداری
۲) مبتنی بر ارزش شرکت

هریک از طرفین (مدیر و سهامدار) سعی دارند که منافع شخصی خود را حداکثر کنند. منافع فردی هر یک نیز بستگی به تابع مطلوبیت شان دارد، که این تابع مطلوبیت در خصوص مدیر و سهامدار یکسان نیست. برای مثال اگر تابع مطلوبیت یک مدیر داشتن دفتر کاری زیبا، منشی های متعدد و مسافرتهای خارجی غیر ضروری باشد و در این راه مبالغ قابل توجهی هزینه می کند، سهامدار سعی می کند با انعقاد قراردادهای یاد شده برای افزایش مطلوبیت خود اقدام کند.

واندا والاس(۱۳۸۱) تئوری نمایندگی را به عنوان یکی از عوامل توجیه کننده برای وجود حسابرس عنوان می کند. زمانی که رابطه مدیر و سهامداران مطرح است، طبیعی است که مدیر برای بهینه کردن منافع خویش دست به حرکاتی بزند که به منافع سهامداران لطمه وارد کند پس سهامداران نیاز به یک مکانیزم کنترلی دارند. این مکانیزم کنترلی در قالب موضوع حسابرسی شکل گرفته و منجر به یک اعتماد نسبی بین مدیر و سهامدار گردیده است. مدیر به منظور اطمینان بخشیدن به سهامداران و افراد برون سازمانی از عدم انجام هزینه‌های غیر ضروری، به انعقاد قرارداد می‌پردازد (فعالیت محدود کننده) و سپس با صرف هزینه آن را به اطلاع آنان می رساند (فعالیت آگاهی دهنده) تا بازار را متقاعد کند که به قراردادش پایبند است. در این صورت چنانچه هزینه قرارداد کمتر از هزینه های شخصی و غیر ضروری باشد سهام با ارزش بیشتری- نسبت به حالتی که قراردادی وجود ندارد- به فروش می رسد. از این رو مدیر دارای انگیزه ای برای اطلاع رسانی به سهامدار در قالب حسابرسی است.

رئیس و عامل هر دو مشترکاً ناظر بر هزینه ها و درآمدها هستند درک و مشاهده ناکافی هر یک منجر اطلاعات نامتقارن می گردد. مشکل «رئیس» می تواند به عنوان یکی از ویژگی‌های ساختاری قرارداد انگیزش تعیین شود. به این ترتیب رئیس باید دریابد که اگر پاداش عامل کم باشد عامل ممکن است به استخدام دیگری درآید. بنابراین رئیس باید یک حداقل مطلوبیت مورد انتظار عامل را که خود می تواند بهترین گزینه بعدی باشد تضمین کند. نویسندگان اولیه تئوری نمایندگی (اسپنس و زیکاسر :۱۹۷۱:بیمن :۱۹۹۰ ، دمسکی و فلتوم: ۱۹۷۸) سعی در معرفی مدل بنیادی تئوری نمایندگی کرده اند. این مدل به طور خلاصه در شکل ۱ آورده شده است.

Archive of SID
www.SID.ir



شکل ۱- رابطه بین نماینده (مدیر) و مالک (سهامدار) در چارچوب تئوری نمایندگی(نمازی، ۱۳۸۴)

مشکلات نمایندگی

با انعقاد قرارداد بین مدیر و مالک یک سری مشکلات ساختاری بوجو می آیند که ممکن است منافع دو طرف را در خط بیندازد، از این مشکلات تحت عنوان مشکل نمایندگی یاد می شود؛ رئیس و عامل سعی می کنند با انعقاد قرار دادهای نظارتی توسط یک شخص ثالث اثرات منفی ناشی از این مشکلات را کاهش دهند. هدف این مقاله ارائه یک رویکرد نوین برای تفسیر این مشکلات است. خلاصه‌ای از مشکلات نمایندگی به شرح زیر است:

اولین مشکل مربوط به نمایندگی، وجود تضاد منافع بین سهامدار و مدیر است. یعنی سهامدار به دنبال رسیدن به بالاترین مرحله ارزش سرمایه گذاری است و مدیر نیز در وهله اول به دنبال افزایش ثروت خود می باشد؛ بنابراین، این احتمال وجود دارد که مدیر، در راستای منافع سهامدار عمل ننماید. اختلاس و فساد مالی مدیر و خارج ساختن منافع سهامدار از شرکت، نمونه هایی افراطی از این تضاد منافع می باشند.

دومین مشکل نمایندگی، مربوط به ناتوانی سهامدار، در ملاحظه اقدامات مدیر است(جنسن، ۱۹۹۸؛ هلمسترم[۱۷]، ۱۹۷۹) سهامدار نمی تواند اقدامات مدیر را به طور روزانه دنبال کند تا مطمئن شود که آیا تصمیم گیری های مدیر، منطبق با منافع سهامدار است یا خیر؛ بنابراین، سهامدار فاقد اطلاعات لازم در خصوص عملیات مدیر است. این حالت را در اصطلاح تئوری نمایندگی "عدم تقارن اطلاعات "[۱۸] می نامند. در این صورت اگر از طرف سهامدار روشی جهت کنترل عملیات مدیر به وجود نیاید، فقط مدیر می داند که آیا در راستای منافع سهامدار گام برداشته است یا خیر؛ از طرف دیگر، مدیر، نسبت به اقداماتی که در سازمان باید صورت گیرد، بیشتر از سهامدار اطلاع اجرایی دارد. این اطلاع اضافی مدیر، در نظریه نمایندگی" اطلاعات خصوصی "[۱۹] نامیده می‌شود. وجود اطلاعات خصوصی، به عدم تقارن اطلاعات بین سهامدار و مالک می افزاید.

سومین مشکل نمایندگی، به اصطلاح،" اثرات انتخاب نامطلوب "[۲۰] می باشد(جید سد ال[۲۱]، ۱۹۸۱)

Archive of SID
www.SID.ir

این مورد زمانی اتفاق می افتد که اشخاص تمایل دارند با دارا بودن اطلاعات خصوصی درباره چیزی که نفع آنها را فراهم می سازد، با طرف مقابل، قرارداد منعقد نمایند. به عنوان مثال، هنگامی که شخصی بیمار است، ممکن است قرارداد بیمه عمر با شرکت بیمه منعقد نماید و در نهایت نفع شخصی خود را دنبال کند و به شرکت بیمه ضرر و زیان وارد سازد .این مشکل در چارچوب رابطه بین مدیر و سهامدار نیز ممکن است به وجود آید و مدیر به نحوی رفتار نماید تا اطلاعات نادرست و یا غیرکامل به سهامدار منتقل نماید.

چهارمین مشکل نمایندگی، در اصطلاح" خطر اخلاقی "[۲۲] نام گرفته است(بیمن[۲۳]،۱۹۸۲،۱۹۹۰). این مشکل، وقتی به وجود می آید که نماینده، طبق نفع شخصی خود، انگیزه پیدا می کند تا از شرایط قرارداد منعقد شده خارج شود؛ زیرا مالک اطلاعات لازم در خصوص اجرای قرارداد و انجام عملیات لازم توسط نماینده را ندارد؛ به عنوان مثال، شخصی که اتومبیل خود را بیمه می کند و دچار تصادف می شود، ممکن است، تصادف، فقط صدمه به سپر اتومبیل زده باشد؛ اما شخص ادعا می کند که تصادف به بدنه اتومبیل(که قبلاً صدمه دیده بوده است) نیز رسیده است. این خطر، در چارچوب رابطه بین سهامدار - مدیر نیز وقتی به وجود می آید که سهامدار نتواند اقدام و عمل مدیر را ملاحظه کند.

پنجمین مشکل مربوط به نمایندگی، این است که قرارداد بین سهامدار و مدیر، در شرایط عدم اطمینان نسبت به حالات طبیعت آینده منعقد می گردد؛ یعنی قرارداد به طور معمول در زمان یک جهت اجرای عملیاتی تنظیم می گردد؛ اما نتیجه نهایی که ممکن است محصول یا سود باشد، دست کم نیاز به گذشت یک دوره مالی دارد. طی زمان یک و دو اتفاق های زیادی ممکن است رخ دهد که روی محصول نهایی یا سود اثر می گذارند. در متن تئوری نمایندگی، این اتفاق ها به دو گروه" عوامل غیرقابل کنترل "و" عوامل قابل کنترل " طبقه بندی می شوند؛ بنابراین، دسترسی به محصول یا سود نهایی، همیشه براساس احتمالات می باشد و در حقیقت، مبنای قرارداد" ارزش مورد انتظار "سود است؛ نه سود مطلق. نظر به اینکه مدیر ریسک گریز است، به طور طبیعی، تمایل دارد که دست کم قسمتی از ریسک مربوط به عوامل غیرقابل کنترل را به مالک انتقال دهد؛ یعنی همراهی در ریسک نیز باید به وجود آید(نمازی، ۱۳۸۴).

حال با توجه به ویژگی های مربوط به مالک و نماینده و مشکلات یاد شده که مربوط به نمایندگی است؛ مساله تعیین قرارداد بهینه‌ای است که انگیزه لازم، جهت سهامدار و مدیر را فراهم سازد تا با یکدیگر معامله نمایند. این نوع قرارداد را" قرارداد انگیزشی - بهینه "[۲۴] می نامند. در این حالت، اطلاعات لازم جهت انعقاد این قرارداد باید فراهم گردد. حسابداری مدیریت می تواند یک نقش کلیدی را در تهیه اطلاعات نمایندگی ایفا نماید.

۲-۲-کاربرد تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت

بیمن(۱۹۸۲) اشاره می کند که تئوری نمایندگی چارچوب مفهومی مفیدی را برای ارزشیابی سیستم حسابداری مدیریت فراهم می کند. وی مطرح می سازد که، «از آنجا که اطلاعات حسابداری مدیریت از سوی افراد تهیه و استفاده می‌شود و در داخل یک محیط سازمانی انجام می‌شود، سود و هزینه به کارگیری فرآیند حسابداری مدیریت بستگی به نحوه واکنش و چگونگی استفاده از برون داد این سیستم در آن محیط دارد. مدل نمایندگی شرکت، مبتنی بر توصیفی از رفتار افراد در سازمان است».

اگر چه کاربرد تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت در اینکه چرا شرکتها باید از سیستم حسابداری مشخصی استفاده کنند، موفق بوده است ولی این که چگونه از سیستم حسابداری مدیریت استفاده کنند موفقیتی کسب نکرده است، شاید ویژگی ریاضی مابانه و پیچیده مدل تئوری نمایندگی، پژوهشگران را از کاربرد جنبه های جالب و عملی حسابداری مدیریت و تحلیل خواص بهینه اعمال آن به صورت جدی و دقیق، بازداشته است(سیرانی،۱۳۷۹).

Archive of SID
www.SID.ir

لی (۱۹۹۲) در رساله دکترایش مدل تئوری نمایندگی را در دو مقوله مهم حسابداری مدیریت یعنی تخصیص و تسهیم هزینه ها و قیمت گذاری انتقالی به کار برده و آنرا مورد بررسی و آزمون قرار داده است. در بررسی انجام شده مشخص گردید که قرار داد بهینه با مدیر بخش (در قالب تئوری نمایندگی) منجر به افزایش درآمد و کاهش هزینه خدمات شرکت گردیده است. دمسکی (۱۹۷۹) نشان می دهد که یک رئیس ریسک گریز ممکن است به عامل بر اساس هزینه های غیر قابل کنترل غرامت بپردازد. زیرا که او می خواهد خطر ناشی از تصادفی بودن هزینه های غیر قابل کنترل را با عامل تقسیم کند. در مدل او تقاضا برای تخصیص هزینه های غیر قابل کنترل تنها به دلیل وجود رئیس ریسک گریز وجود دارد.

چگونگی تخصیص هزینه های خدماتی بخش های مختلف سازمان به مدیر بخشی که کنترلی بر آن ندارد در قالب مدل رئیس و عامل مطرح گردیده است. حسابداری سنجش مسئولیت تاکید دارد که هزینه های غیر قابل کنترل بخش های دیگر، نباید به بخشی که مدیر آن بخش کنترلی بر آنها ندارد تسهیم و تخصیص یابد و مدیر یک واحد نبایستی در مورد هزینه هایی که خارج از کنترل اوست مورد ارزشیابی قرار گیرد(رهنمای رودپشتی، ۱۳۷۸). در حالی که بالعکس مشاهده می گردد که بسیاری از موسسات این هزینه های خدماتی کنترل ناپذیر را به مدیر بخش دیگر تسهیم می کنند در نتیجه مدیر را در معرض «خطر اخلاقی[۲۵]» قرار داده، ریسک غیر ضروری را به مدیر تحمیل کرده و بهره وری نهایی سازمان را کاهش می دهند.

تئوری نمایندگی و پیشرفت های اخیر آن نویدهای زیادی را برای پیشرفت حسابداری مدیریت می دهد. اول آن‌که تعریف جدیدی از"سازمان "را که سالها دانشمندان مدیریت درصدد تعریف آن بوده اند، فراهم می‌سازد. بنابراین تعریف سازمان عبارت است از مجموعه‌ای از قراردادها که بین اشخاص مختلف، از جمله مدیر و سهامدار، مدیر و کارکنان، عرضه کنندگان و فراهم کنندگان خدمات به سازمان، منعقد می گردد. در نتیجه، در متون نظریه ی نمایندگی بحث و بررسی در خصوص شرایط این قراردادها و عواملی را که باعث می شوند این قراردادها منجر به تخصیص بهینه منابع شرکت گردند، دنبال شده است. دوم نظریه نمایندگی سازمان و افراد درون آن را در حالت ساده ولی به صورت دقیق و ریاضی با استفاده از تئوری های اقتصادی و رفتاری تشریح می‌کند و روی انواع سیستم های اطلاعاتی حسابداری و داده هایی را که می توانند در نمایندگی مورد استفاده قرار گیرند، تمرکز پیدا می کند. این امر باعث شده است که شرایط ایجاد سیستم های اطلاعات و داده های حسابداری بهینه و به ویژه تأثیر آنها در ارزیابی عملیات مدیران، مشخص گردد. سوم تئوری نمایندگی، توضیحی در مورد علت استفاده از اغلب روش های مهم حسابداری مدیریت را فراهم ساخته است؛ به عنوان نمونه، مشخص می نماید که چرا باید عملکرد مدیران را در سازمان یا بخش های زیر مجموعه آن، مورد ارزیابی قرار داد؛ فایده بودجه بندی و کنترل چیست؛ چگونه می توان به انطباق اهداف در سازمان دسترسی پیدا نمود؛ چه معیارهایی برای کنترل و ارزیابی عملیات باید به کار برد و اصولاً چرا کنترل در سازما نها لازم است؛ و چرا انواع کنترل ها در سازمان های گوناگون متفاوت است و... .

یکی از یافته های مهم نظریه نمایندگی این است که به منظور کاهش اثرات عدم تقارن اطلاعات، بین نماینده و مالک، انطباق اهداف و جلوگیری از منافع شخصی مدیر، باید روش های کنترل مناسبی در سازمان ایجاد گردد. سه نوع راهکار مهم جهت کنترل نماینده وجود دارد:

۱- راهکارهای مالی؛
۲- تنظیم قراردادهای انگیزشی؛
۳- مکانیزم های نظارتی(اخطاردهنده).

بسیاری از شرکت ها از سود عملیاتی به عنوان یک معیار مالی داخلی و حسابداری برای ارزیابی عملکرد مدیران و ایجاد انگیزش استفاده می کنند. در حالیکه شرکت ها این معیار را با اطلاعات مالی خارجی (قیمت سهام)، اطلاعات غیرمالی خارجی (رضایتمندی مشتریان) و اطلاعات غیر مالی داخلی (زمان تحویل کالا) تکمیل می کنند. شرکت ها این معیارهای مالی و غیر مالی را تحت گزارشی به نام معیار جامع سنجش

Archive of SID
www.SID.ir

عملکرد(BSC) بیان می کنند. این گزارش شامل موارد زیر است(رهنمای رودپشتی،۱۳۸۷):

۱) معیارهای سودآوری: سود عملیاتی و رشد درآمدی.
۲) معیارهای رضایتمندی مشتریان: سهم بازار، پاسخگویی به مشتریان، عملیات به موقع.
۳) معیارهای کارایی، کیفیت و زمان: انحراف کارایی مواد مستقیم، انحراف سربار جذب شده.
۴) معیارهای نوآوری: تعداد اختراعات، تعداد کالاهای جدید.

شاخص جامع سنجش عملکرد که برای اولین بار توسط کاپلان و نورتون معرفی شده بر پایه استراتژهای گذشته شرکت بوده و بر استراتژی های آینده نیز تاثیر گذار است، یعنی توجه به استراتژی های تعریف شده به سنجش عملکرد می پردازد و از نتایج آن برای اصلاح استراتژی قبلی و تدوین استراتژی های جدید استفاده می‌شود. سازمان ها معمولاً برای ایجاد انگیزش در مدیران از طرح های پاداش استفاده می کنند. طرحهای پاداش عموماً بر دو نوع هستند، اول) پاداش های مالی دوم) پاداش های روانی و اجتماعی. شکل ۲ جزئیات انگیزش مدیران در عمل را نشان می دهد.

۲-۳- حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی: تفسیر سازمانی نوین از تئوری نمایندگی

با توضیحاتی که در مورد اهمیت تئوری نمایندگی و نقش آن در حسابداری مدیریت عنوان شد. و مشکلاتی که پیش روی تئوری نمایندگی کلاسیک(EAT) که عمدتاً مبتنی بر ساختارهای اقتصادی است وجود دارد؛ ضرورت تدوین یک تئوری نمایندگی سازمانی(ITA) مبتنی بر حسابداری مدیریت احساس می شود. ITA اساس EAT را می‌پذیرد که بیان می‌کند در سازمان‌های بزرگ و با فشار روز افزون سهامداران (مالکان)، مدیران دارای یک رابطه نمایندگی با مالکان هستند همچنین با آنها تضاد منافع داشته و عدم تقارن اطلاعاتی دارند و این همان مسئله ای است که از آن تحت عنوان مشکل نمایندگی یاد می شود (ریکتس[۲۶]، ۱۹۸۷).

معیارهای ارزیابی مدیران		انواع انگیزش
الف .معیارهای مالی	**ب . معیارهای غیرمالی**	**الف- پاداش های مالی**
۱. سهم بازگیری	۱. فروش و رشد شرکت	۱. افزایش حقوق نقدی
۲. سود قابل کنترل	۲. سهم بازار	۲. سهام جایزه
۳. سود نهایی شرکت	۳. رضایت مشتریان	۳. سهام قابل تبدیل
۴. بازده سرمایه گذاری(ROI)	۴. کیفیت محصول	۴. مزایا*
۵. سود باقیمانده(RI)	۵. ارائه محصولات جدید	
۶. ارزش افزوده اقتصادی(EVA)	۶. افزایش مسؤولیت اجتماعی	
معیارهای ارزیابی متوازن	**معیارهای ارزیابی مبنایی**	**ب- پاداش های اجتماعی**
۱. معیارهای مالی	۱. بودجه سودآوری شرکت	۱. احتمال ارتقاء شغلی
۲. رضایت مشتریان	۲. ارزیابی عملیات شرکت در گذشته	۲. افزایش مسؤولیت شغلی
۳. فرآیند داخلی سازمان.	۳. ارزیابی عملیات شرکت در صنعت مربوط	۳. افزایش استقلال
۴. فراگیری و رشد شرکت	۴. ارزیابی عملیات شرکت در مقایسه با شرکتهای رقیب	۴. خدمت در مناطق جغرافیایی
		۵. مناسب تر
		۶. شهرت
*مزایا شامل حق استفاده از اتومبیل، حق مسکن، پرداخت بابت مسافرت ها، عضویت در مجامع و ... می باشد.		

شکل ۲- انواع انگیزش و معیارهای ارزیابی عملیات مدیران

Archive of SID
www.SID.ir

اولین سوالی که در تفکر ITA مطرح می شود این است که «مدیران چگونه می‌توانند کنترل شوند؟» برخلاف آنچه که در حسابداری مدیریت به طور معمول عنوان می‌شود «مدیران چگونه می‌توانند زیردستان خود را کنترل کنند؟» در حالی که EAT عنوان می‌کند که مدیران ممکن است بوسیله منافع مدیران صف یا انعقاد قراردادهای مناسب با سهامداران کنترل شوند. بنابراین، هرچند ITA مدل قراردادی مبتنی بر EAT می‌باشد که رویه حاکمیت شرکتی را در حوزه‌هایی مثل طراحی بسته‌های انگیزه‌ای بلندمدت تحت تأثیر قرار داده، اما تمایلات طبیعی EAT را رد می‌کند. ITA بوسیله جامعه شناسی سازمانی نوین[۲۷](NIS) بیشتر توسعه یافته است.

در زمینه خاص حاکمیت شرکتی، ITA می‌تواند فقط در شرایطی در تقابل با EAT به موفقیت دست یابد که بتواند خود را با «تئوری ذینفعان[۲۸]» (شامل، سهامداران در مقابل مدیران، مدیران در مقابل بستکاران و غیره) مطابقت دهد. یکی از روش‌هایی که ITA می‌تواند با اصول NIS سازگار بماند اما موارد انگیزشی را مطابقت دهد، توسعه NIS با تدوین یک رویکرد روایتی[۲۹](مبتنی بر یافته های گذشته) می‌باشد. هینچمن و هینچمن(۱۹۹۷)[۳۰] روایت را اینگونه تعریف می‌کنند: «افشاءهایی با یک توصیه ذاتی که موضوع را با یک روش معنی‌دار برای مخاطب خود تعریف کرده و بنابراین مواردی را در ارتباط با جهان و یا تجربیات مردم از آن منتشر می‌کند(هینچمن، و هینچمن، ۱۹۹۷). براساس گفته الیوت[۳۱](۲۰۰۵)، روایت ها براساس مقتضیات زمانی معنی‌دار و اجتماعی می‌باشند که برای یک سری مخاطبان خاص تهیه می‌شود. اهمیت گونه روایتی نهادینه سازی این است که «نقش تجربیات عاطفی و زیبایی شناسی را نه به عنوان یک فرآیند تکمیلی بلکه به عنوان یک جنبه قابل تفکیک از هر نوع فعالیت شناختی ....) معرفی می‌کند.

۲-۴- مدیر به عنوان رمز موفقیت یا نابودی سازمانها

در ITA، مدیر کلید موفقیت یا نابودی سازمان ها می باشد. در حالی که در رویکرد EAT، مدیر به عنوان یک قانون گذار ترسیم می‌شود که ممکن است به طرز خیلی بدی فاسد شود، یا ممکن است تا حد امکان جسور شده و به صورت خودسرانه عمل نماید که دوست دارد از طرف سایر اعضای هیأت مدیره به رسمیت شناخته شود. با این حال در ادبیات کسب و کار، یک بحث جایگزین وجود دارد که یک تصویر مثبت‌تری از مدیر و ساختار مهارتی وی ارائه نماید. به عنوان یک کارفرما، مدیر در مقابل «مقاومت در برابر تغییر»ها مبارزه می‌کند. با این حال به عنوان یک مدیر، استانداردها و رویه‌های سازماندهی شده جدیدی را تدوین می‌کند(حاجی زاده،۱۳۸۷). از منظر ITA، توصیف یک مدیر قهرمان به خاطر نقش با اهمیتی که دارد خیلی مهم است. تکرار داستان های مدیران موفق در کسب و کار و مجلات عمومی یک سطح تفکر متعالی را بیان می‌کند که مدیرها به ندرت منحصر به فرد هستند. در یک سطح بالاتر، افسانه انتظارات فردی ممکن است به این تصور تجهیز شود که شرکت‌ها عقیده‌ای را دنبال می کنند که بالاترین پاداش (حق الزحمه) به این خاطر است که «استعدادها و مهارت‌های مدیریتی کمیاب نگهداری شده و حفظ شوند».

برخلاف توضیح مدیر در ITA، حسابداری مدیریت ترجیح می‌دهد که یک توصیف پیش پا افتاده‌تر و نه چندان عاقلانه و به دور از محاسبات پیچیده از مدیر ارائه کند و یک رفتار روتین را برای وی بیان نماید. با بکارگیری منطق توصیف سازمانی برای ITA، مدیر به عنوان نماینده سهامداران، بوسیله سیستم‌ها و مقررات حسابداری مدیریت محدود شده و یا ناتوان می شود. اثر محدودیتی حسابداری مدیریت می‌تواند در سطوح مختلف سازمان به کار گرفته شود. همان طور که بعداً بحث خواهیم کرد اگرچه توصیف مدیر ممکن است با بعضی از جنبه‌های متداول حسابداری مدیریت همانند بودجه‌ریزی و بهایابی محصول مطابقت نزدیکی داشته باشد، اما ممکن است در تضاد با تلاش های صورت گرفته برای ترویج فرهنگ استراتژی سازی در سازمان ها باشد(سئال، ۲۰۰۶).

به طور خلاصه، ارتباط متقابل بین تئوری نهاد، روش‌های روایتی، و تئوریهای عقلانی در شکل۳ به

Archive of SID
www.SID.ir

صورت یک چرخه ارتباطی نشان داده شده است. در بخش بعدی بعضی از موضوعات کلیدی ادبیات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی آورده شده و بحث می‌شود که چگونه ITA می‌تواند توسعه یابد. بنابراین ITA می‌تواند برای آگاهی دادن (ارائه اطلاعات) و ارزیابی کردن نقش‌های جدید و رویه‌های نوین برای حسابداری مدیریت در حاکمیت شرکتی تجهیز شود.

۳- روش‌شناسی تحقیق

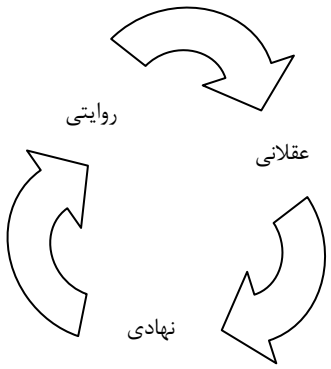
پژوهش حاضر به روش توصیفی و به شیوه شناخت تاریخی، با بررسی مقالات و کتب و پیشینه پژوهش‌های قبلی به تبیین علمی موضوع می‌پردازد و با هدف دانش افزایی در حوزه حسابداری مدیریت، تعامل سازمانی این حوزه و حاکمیت شرکتی می‌پردازد تا روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی ارائه نماید.

۴- نتایج تحقیق

این بخش همسانی بین دو روایت تاریخی «مدیریت هزینه» و« حاکمیت شرکتی» را مورد تحلیل قرار می‌دهد. تا کنون این دو روایت به طور موازی و جداگانه پیشرفت کرده‌اند و به وضعیت کنونی رسیده‌اند. باجی(۲۰۰۱) عنوان می کند که ما باید به دنبال ترکیب این دو روایت وپایه ریزی برای ایجاد یک تفکر جدید باشیم (باجی[۳۲]، ۲۰۰۱)، وی اظهار می داردکه پرونده های مربوط به رسوایی های بزرگ شرکت ها که عموماً مبتنی بر مسائل سیاسی و قانونی می باشد این فرآیند موازی دو روایت را از هم پاره می‌کند و یک روایت جدیدی را بیان می کند که مبتنی بر یک نقش حاکمیتی نوین برای حسابداری مدیریت می باشد(دیلارد و همکاران[۳۳]، ۲۰۰۴).

۴-۱- روایت اوّل: مدیریت هزینه

روایت اوّل به یک توضیح مختصر نیاز دارد، مفهومی که چندان برای خوانندگان حسابداری مدیریت ناآشنا نیست. لولین[۳۴] (۱۹۹۹) با معرفی چهار نوع اصلی از فیلم نامه ها (رمان، کمدی، تراژدی، هجو)، عنوان می‌کند که بسیاری از ادبیات مدیریت و حسابداری پررونق رمان های تخیلی درباره جستجوهای تاریخی برای کنترل هزینه ها و یا «جستجو برای برترین شدن» می‌باشند. تئوری محدودیت ها (گلدرت و فاکس[۳۵]، ۱۹۹۳) یکی از معروف‌ترین مثال‌ها در استفاده از رویکرد روایتی در ادبیات مدیریت می‌باشد. مثلاً تئوری محدودیت‌ها ارائه شده توسط گلدرات در حد یک رمان پر هیجان در محیط کسب و کار می‌باشد. بنابراین، مدیریت هزینه(جانسون و کاپلان[۳۶]، ۱۹۸۷) ترکیب فیلم نامه های تراژدیک و کمدی با بعضی از امکانات برای داشتن پایانی خوش در نوشته های اخیر همانند مهندسی مجدد(جانسون ۱۹۹۲) و هزینه یابی بر مبنای فعالیت(کوپر[۳۷] و کاپلان، ۱۹۹۸) می باشد.



شکل۳- وابستگی های متقابل نهادی، روایتی، و عقلانی در حسابداری سازمان ها

Archive of SID
www.SID.ir

مـدیریت هزینـه درنهایـت بـه خلـق ارزش منجـر می‌شود. همانطور که بعد از سالهای ۱۹۰۰ مطـرح شـد، توسعه حسابداری بهای تمام شده به خاطر ضرورت‌های گزارشگری مالی (هزینه تصـمیم‌هـای مربـوط) صـورت گرفته بود. جانسون و کـاپلان(J&K) بـه طـور تلـویحی نقش مهم حسابداری مدیریت را در حاکمیـت شـرکتی مطرح کردند. آنها همچنین امیـدوار بودنـد کـه کـارایی بازار سرمایه تضادهای بین هدف حداکثر کـردن ثـروت سهامداران و هدف مباشرت مالی خوب را از بین ببرد.

در حالی که ممکن اسـت ضـعف هـا و نقـاط قـوت تئوری j&k یک الگویی برای مباحث دانشگاهی باشـد، حجم واکنش های حسابرسان و دانشگاهیان به موضـوع «مدیریت هزینه» نشان می دهد که آنها یک روایـت بـا نفوذ در سطح بالا ارائه کردند. بعلاوه، همان طور کـه در پائین بحث خواهد شد؛ مباحث اساسی آنهـا کـه عنـوان می کنند حسابداری مدیریت به طور ذاتی با خلق ثروت در ارتباط می باشد، مباحث اخیر حسابداری مدیریت را تحت سلطه خود قرار داده است.

۴-۲- روایت دوم: حسابداری و حاکمیت

وقتـی در ادبیـات حسـابداری مـدیریت در مـورد حاکمیت بحث می‌شود، این موضوع معمولاً در ارتباط با تاکید بر کنترل کارگران و مدیران ارشد مـی‌باشـد. اگـر مدیران بوسـیله توانـایی‌هـای حسـابداری دارای نظـم و ترتیب مـی‌شـدند، در آن صـورت محققـین حسـابداری چگونه قادر به تشریح رسوایی‌هـایی مثـل انـرون و شـل می‌شدند؟ و یا چگونه حسابداری می‌توانست بـه وضـوح منبع و راه حل مشکلات حاکمیـت شـرکتی را توضـیح دهـد؟ تفاسـیر سـاختار دهنـدگان اجتمـاعی از نقـش حاکمیت حسابداری گاهی به نظر می‌رسد در تناقض بـا یکدیگرند. به عبارت دیگر، حسابداری در ساختار بـدون برنامه قبلی، و مدل حفظ منافع شـخص اقتصـادی کـه یک بیان مشخص از ماهیت EAT می‌باشد، کاربرد دارد. عـلاوه بـر آن، بعضـی از دانشـگاهیان حسـابداری بیـان می‌کنند که به عنوان یـک مکانیسـم نهـادی مهـم کـه توسط یک شخص اقتصادی ایجاد شده است حسابداری مفهومی است «با نفوذ در وضـعیت‌هـای تعریـف شـده، گزارشـگری مبـادلات، تخصـیص منـابع، و شـکل‌دهـی تعریـف بـازیگران از منـافع شـان» (جـونز، داگـدال[۳۸]، ۲۰۰۱). بعضی دیگر از پژوهشگران اظهار مـی دارندکـه حسابداری مـدیریت در فرآینـد فـردی سـازی سـازمان مشارکت می‌کند(رابرت، ۲۰۰۱؛ اسـکاپنز و همکـاران[۳۹]، ۲۰۰۳؛ لابرت راپسنم[۴۰]، ۲۰۰۵). از سوی دیگر بـه نظـر مـی‌رسـد افـراد در سـازمان‌هـا تحـت تـاثیر انضـباط حسـابداری رهبـری مـی‌شـوند. اطلاعـات حسـابداری مدیریت دامنه قابل رویتی را فراهم مـی‌کنـد کـه در آن ارائه فعالیت سازمانی در قالب بودجـه‌هـای دپارتمـانی و مراکز هزینه و سود، فرآیند حسابدهی به وسیله مقایسه عملکرد افراد با بودجه، یا یـک دپارتمـان بـا دپارتمـان دیگر و یک دوره حسابداری با دوره حسابداری دیگـر را سازماندهی می‌کند(رابرت، ۲۰۰۱).

در ادبیات نمایندگی، حاکمیـت شـرکتی بـه عنـوان مجموعه ای از قراردادهای بهینه و واکنش متقابـل بـین انگیزه‌هـا و نظـارت (هماننـد حسـابداری و حسابرسـی) می‌باشد. اما همانطور کـه اشـلفیر و ویشـنی(۱۹۹۷) در بررسیهای خود از ادبیات حاکمیت شرکتی نشان دادنـد تا زمانی که مکانیسم‌های مختلف برای کنتـرل مـدیران اسـتقرار یابنـد، فرصـت هـای آنهـا بـرای اینکـه رفتـار اشتباهی انجام دهند، به نظر بیشـمار مـی‌آینـد. بـویژه، راه‌حل‌های معرفی شده برای مشکل نماینـدگی مبتنـی بر قراردادی انگیزشی به نظر می‌رسد از لحاظ تئـوریکی و تجربی متقاعدکننده نمی‌باشند.

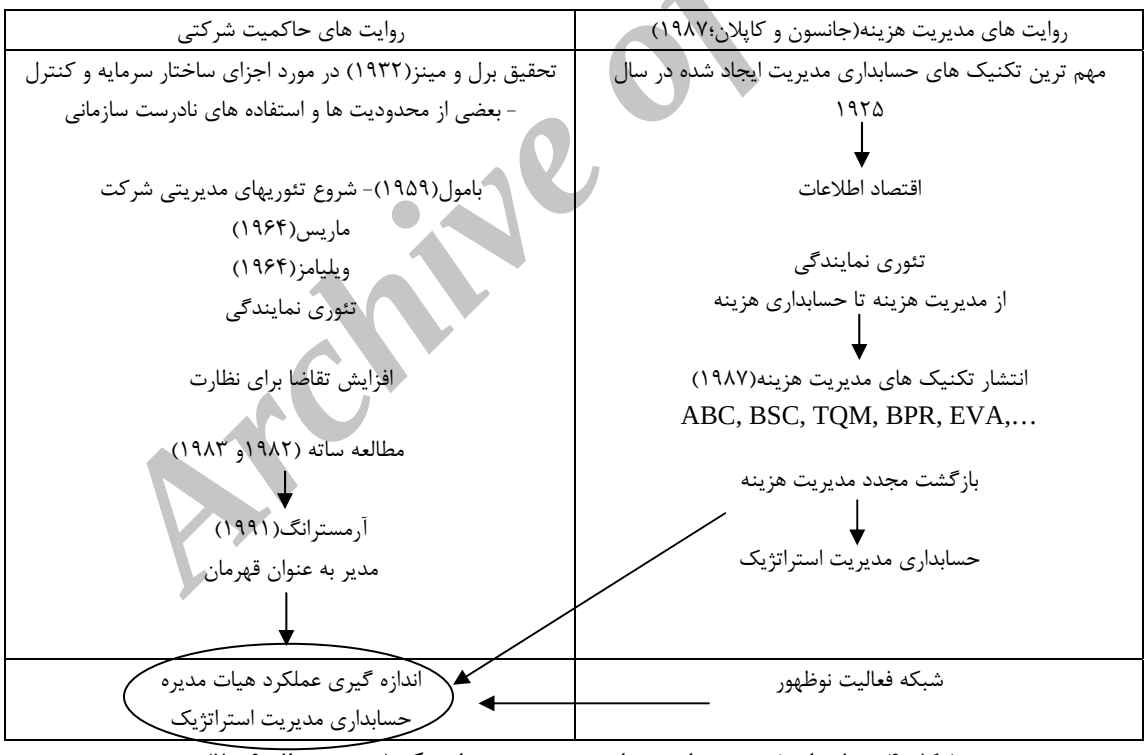
آرمسترانگ (۱۹۹۱) ادبیات EAT را مورد نقد قـرار داده و عنوان می‌کنـد هـیچ نـوع روش سـاختاری قابـل اتکـاء در مـورد ارتبـاط نماینـدگی بـه خـارج از ایجـاد آجرهای منافع شخصی وجود ندارد. وی ایجاد یک گونه اجتماعی از تئوری نمایندگی که بر روی مدل انگیزشـی EAT بنیان نهاده می‌شود را توصیه می کند اما بـا ایـن کار هزینه‌های نمایندگی به خاطر مواردی مثـل تقسـیم کنترل افزایش می یابد. آرمسترانگ اظهار مـی دارد کـه مالکان مـی‌پذیرنـد کـه سـطوح بـالای پـاداش و تنبیـه مدیریتی هزینـه‌هـای غیرقابـل اجتنـاب تصـمیم‌گیـری نمایندگی می‌باشند زیرا ما را قـادر مـی سـازد ایمـان و صداقت را به طور سنجیده به عنوان ابزاری برای کنترل

Archive of SID
www.SID.ir

روابط کارکنان پرورش دهیم. در عبارات روایتی، تئوری اجتماعی نمایندگی آرمسترانگ یک طرح تخیلی جذاب دارد که در آن راه‌حل ارائه شده برای مشکلات حاکمیتی مبتنی بر پرورش ایمان بین مدیران ارشد و تأمین کنندگان سرمایه می باشد.

همان طور که توضیح داده شد با تغییرات و تحولات تاریخی، همسان سازی دو دسته روایت که به طور موازی پیشرفت می کردند (در شکل ۴ نشان داده شده است)، پایانی برای بحران های بازار سهام بود. دیدگاه تردیدآمیز گوردون در مورد کارایی بازار سهام همسانی مهم بین دو روایت حاکمیت شرکتی و مدیریت هزینه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. j&k از نفوذ قراردادهای گزارشگری روی حسابداری مدیریت مبتنی بر یک مدل مالی از شرکت به عنوان «مجموعه ای از پروژه‌ها» انتقاد کردند. از این منظر آنچه که به طور ضمنی توسط کارایی بازار سهام پایه‌ریزی شده است، اندازه‌گیری سودهای کوتاه مدت همانند سودهای فصلی از لحاظ عملی معنی‌دار می‌باشند زیرا ارزش شرکت بوسیله تنزیل ارزش فعلی جریان‌های نقدی می شود.

اضمحلال بازار سهام، رسوایی‌های مربوط و مقررات جدید منجر به اصلاح و تجدید نظر در روایت‌ها و پیدایش محافظه‌کاری های جدید می‌باشند. همسانی بین دو روایت، در شکل ۴ به تصویر کشیده شده است، که در آن ویژگی های واحدهای تجاری پس از فروپاشی امپراطوری انرون را نشان می دهد. ITA به دنبال نشان دادن این است که چگونه یک همسانی بین این دو روایت، یک حوزه سازمانی جدید ایجاد می کند که در آن حسابداری مدیریت می‌تواند نقش حیاتی و مهمی را در حاکمیت شرکتی بازی کند.



شکل ۴: مدل تاریخی دو روایت موازی در تئوری نمایندگی(منبع: سئال،۲۰۰۶)

۴-۳- نظم حاکمیت شرکتی، حرفه‌ای‌گری و نقش مباشرت حسابداری مدیریت

در حالی که EAT کمک می‌کند بعضی موارد را در حاکمیت شرکتی روشن کنیم (بویژه نقش قراردادها و انگیزه‌های مالی)، این رویکرد احیاءکننده به سرعت در حال نابودی و کاهش است. در مقابل، قدرت ITA بازگوکننده و روشن‌کننده رفتار انسان و رویه‌های سازمانی می‌باشد. توانایی دیگر ITA در این است که

Archive of SID
www.SID.ir

روشی را ارائه می‌دهد که در ارتباط با تحقیق حسابداری مدیریت مبتنی بر اطلاعات سازمانی می‌باشد که به طور فزاینده‌ای در سطح سازمانی برای فرآیندهای، سیاسی، قانونی و اجتماعی مرتبط با حاکمیت شرکتی و حرفه‌ای‌گری تدوین شده است. در یک رویکرد ITA، کاربرد رویه‌های حسابداری مدیریت، از یک واحد تجاری محلی تا بالاترین سطح هیأت مدیره، تحت تأثیر تنوع شرایط رقابتی که حوزه سازمانی حاکمیت شرکتی را آگاه می‌سازد، قرار خواهند گرفت. ITA عنوان می کند که شرایط رقابتی یک تنش زیربنایی بین رویدادهای متداول سازمانی حسابداری مدیریت و خواسته‌های مدیران ارشد، به عنوان نمایندگان، برای مقاومت سازمان در برابر نقش آنها می باشد(سئال، ۲۰۰۶).

نقش‌های چندگانه‌ای که در متون درسی به حسابداری مدیریت نسبت داده می‌شود ممکن است در ارتباط با موارد زیادی باشد. در حالی که به طورکلی رویه های فعلی نقش کنترلی رویکردهای سازمانی را به خوبی بیان می‌کند و رفتار دستوری‌تر تصمیم‌گیری به شیوه بحث‌انگیزی از اقتصادهای نئوکلاسیک نشات گرفته است (اسکاپنز[41]،۱۹۹۴)، نقش مباشرت حسابداری مدیریت مورد غفلت واقع شده است. در این بخش، نقش مباشرت با تاکید بر ITA از طریق بررسی ارتباط متقابل بین مقررات و رویه‌های حسابداری مدیریت مورد توجه قرار می‌گیرد. بویژه، با تاکید روی پیشنهادهای ارائه شده از سوی CIMA که بیان می‌کند با به کارگیری حسابداری مدیریت در یک چارچوب حاکمیت شرکتی، ITA نه تنها برای رفتار با برخوردهای مشابه مقررات به کار می‌رود بلکه برای تعیین مقاومت‌های احتمالی در مورد کاربردهای جدید حسابداری مدیریت استراتژیک نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ITA اثر مقررات و قوانین را در یک مدل ساده در نظر نمی‌گیرد. به نظر می رسد مقررات به عنوان یک نیروی خارجی روی رویه‌های سازمانی داخلی، در ارتباط با نیروی خارجی دیگر یعنی «بهبودهای حرفه‌ای» باشد. از آنجائیکه نهادها با توسعه بحث ها ساخته می‌شود، یک روایت نوظهور در مورد رعایت مقررات و پاسخگویی سازمانی به نظر می‌رسد یک پروژه حرفه‌ای جدید را برای حسابداری مدیریت پیشنهاد کند. بویژه، مباحث حاکمیت شرکتی روی یک ضرورت برای حسابداران خبره مدیریت برای در نظر گرفتن حسابداری مدیریت با ساختاری شامل منشور اخلاقی و نه فقط به عنوان یک پیکری از تکنیک‌ها مختلف بی سر و ته، تاکید می‌کند. بویژه، حسابداران مدیریت ممکن است مباحث حاکمیت شرکتی را تهدیدی برای حرفه‌اشان مطرح کنند که به واسطه عدم تمرکز دانش حسابداری مدیریت مطرح می‌شود. بعلاوه، در مطالعات اخیر مباحثی مطرح شده تا بتوانیم یک تأکید جدید روی اخلاق و مدیریت ریسک را در تغییرات متون درسی CIMA و حسابداری مدیریت مشاهده کنیم.

روایت مدیر قهرمان با تأکید بر اهمیت ایمان و نه ویژگی‌های پر زرق و برق و دارای ابهام و مرموز، پس از رسوایی انرون شروع شد. چنین بهبودهایی لزوماً به طور مستقیم روی حسابداری مدیریت ترسیم نشدند اما این بهبود که لزوماً در حوزه مدیریت هزینه نمی‌باشد، یک تأکید جدید روی «مرزها» و نه سیستم‌های مبتنی بر «ایمان» دارد. بعلاوه، به جای مطرح کردن یک تضاد بین حوزه های حسابداری آنچنان که در مباحث مدیریت هزینه مطرح می‌شوند، حسابداران به این نکته پی بردند که قدرت حسابداری در داشتن رویه ها و تکنیک های خاص نمی‌باشد بلکه در ارتباطات متقابل بین رویه‌هایش می‌باشد (جونز و دوگردال، ۲۰۰۱).

در ITA، اگر حسابداری مدیریت نقشی را در بهبود حاکمیت شرکتی بازی کند، بنابراین تدوین رویه‌های نهادی مناسب و استانداردهای مناسب قطعی خواهند بود(بارنز و اسکاپز ۲۰۰۰، رابرت ۲۰۰۱). در حالی که در حسابداری مدیریت ما ممکن است انتظار داشته باشیم تکنیک های کنترلی عظیم همانند بودجه‌ریزی، هزینه یابی استاندارد و ارزیابی عملکرد را برای کنترل هزینه ها پیدا کنیم، اما باید گفت که کانون تمرکز این سیستم‌ها روی کنترل زیردستان توسط مدیران می‌باشد. در یک مطالعه سازمانی، مشکل حاکمیت شرکتی عدم وجود استانداردهای کنترلی مشابه برای

Archive of SID
www.SID.ir

کنترل رفتار مدیران می باشد که به نظر می‌رسد مطابق با اصول اجتماعی نیست.

۴-۴- نقش حاکمیت برای حسابداری مدیریت استراتژیک

یکی از موضوعات کلیدی مطرح در مورد وظایف مدیر تدوین استراتژی می باشد، همچنین حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) به عنوان ابزاری قدرتمند مطرح می شود که مجموعه‌ای از رویه‌هایی که می‌تواند در سازماندهی هیأت مدیره ما را یاری رساند پیشنهاد می کند. این توانایی برای SMA در شکل۴ آورده شده است. SMA در دو طبقه مباحث مربوط به «حاکمیت شرکتی» و «مدیریت هزینه» آورده شده است.

نقش اضافی بالقوه برای SMA، در مباحث حاکمیت شرکتی یک موضوع کمتر توسعه یافته می‌باشد که ضروری است کارهای بیشتری برای توسعه آن صورت گیرد. تحقیقات اخیر در شرکت های با عملکرد نامطلوب نقش مدیران را در وضعیت این شرکت ها بیشتر مورد توجه قرار داد(هیگس[۴۲]،۲۰۰۳). برای بررسی این موضوع سوال زیر را مطرح می‌کنیم، اگر مدیران از آنچه در سازمان رخ می دهد هیچ اطلاعی نداشته باشند چگونه انتظار دارند که در سازمان تحول ایجاد کنند. این منظر، گام کوتاهی است تا نقش بالقوه حسابداری مدیریت را در فراهم آوردن اطلاعات برای مدیران در ارزیابی ریسک استراتژیها و بررسی رفتار اعضای هیأت مدیره بشناسیم. بعلاوه وجود انتقادهای بیشمار از گزارشگری مالی که عموماً عنوان می شود این گزارش ها به موقع نبوده و مبتنی بر داده های بحث انگیز حسابداری مالی می باشد و راه کارهایی که توسط جسابداری مدیریت ارائه می شود، ما را متعجب نخواهد کرد. بسیاری از روندها و عملکردهای استراتژیک می‌توانند بوسیلۀ مدل‌هایی همانند ارزیابی متوازن ارائه شوند(کاپلان و نورتون[۴۳]،۲۰۰۴).

پاسخ حرفه حسابداری مدیریت به مباحث حاکمیت شرکتی در سندهای گزارش CIMA آورده شده است. رویکرد CIMA به نظر می‌رسد از «تصاحب» معکوس حاکمیت شرکتی بوسیلۀ حسابداری مدیریت حمایت می کند(آیفک[۴۴]،۲۰۰۴). برای همفکری ضمنی با الگوی مسیر موازی، طرفداران چارچوب حاکمیت شرکتی هشدار دادند که «یک اقیانوسی بین حاکمیت شرکتی مبتنی بر نمایندگی و چارچوب « تجارت موفق » وجود داردکه لازم است پژوهشگران این‌ها را به هم نزدیک کنند». مفهوم حاکمیت شرکتی تنش‌های موجود مابین حاکمیت و خلق ارزش بین عملکرد حسابداران و نقش‌های چندگانه آنان را شناسایی می‌کند. پیشنهادهای صورت گرفته توسط پژوهشگران برای به کارگیری چارچوب حاکمیت شرکتی همزمان با سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت در سازمان ها شامل تشکیل کمیته استراتژی و بهبود کارنامه متوازن استراتژیک می‌باشد که شامل مجموعه‌ای متوازن از وضعیت استراتژیک، اختیارات استراتژیک، ریسک‌های استراتژیک و کاربردهای استراتژیک می باشد.

هر چند پیشنهادهای صورت گرفته در ارتباط با SMA و حاکمیت شرکتی از سوی صاحبنظران دانشگاهی حسابداری قابل تمجید می باشد، اما متاسفانه به کارگیری تکنیک‌های SMA در عمل مأیوس کننده است. گایدلینگ و همکاران[۴۵](۲۰۰۰) در مطالعه خود پی بردند که مدل تئوریک SMA نسبت به مدل واقعی آن شایستگی بیشتری دارد. چنین شواهدی دو سؤال را در ذهن تداعی می‌کند. اوّل، چرا مدیران غیر موظف باید به داده‌های حسابداری مدیریت استراتژیک علاقه‌مند باشند؟ وقتی که حتی به نظر می‌رسد رئیس ارشد حسابداری علاقه چندانی به جمع‌آوری چنین داده‌هایی نداشته باشد؟ (گلیدیک و همکاران،۲۰۰۰)؛ دوّم، آیا ITA توضیحی برای این پذیرش نه چندان مشتاقانه دارد؟

از منظر منطق اقتصاد، تکنیک‌های SMA باید مدیران را قادر سازد استراتژی‌های منحصر به فرد یک سازمان را که مبتنی بر ارزیابی رقبای فعلی و بالقوه می‌باشند، بهبود بخشد. یک استراتژی منحصر به فرد از مزایای رقابتی و در نتیجه کسب بازده بالاتر حمایت می‌کنند(پورتر[۴۶]،۱۹۸۰). اگر یک شرکت فقط همان کاری را انجام دهد که رقبا انجام می‌دادند، در بهترین حالت بازدهی صنعت را کسب خواهدکرد. در بدترین

Archive of SID
www.SID.ir

وضعیت، اگر همهٔ شرکت‌ها سعی کنند پیشرفت نمایند در آن صورت مازاد ظرفیت، کسری ظرفیت و یا بازدهی منفی همه یکسان خواهد بود. در چنین شرایطی برندگان نهایی کسانی هستند که با بالاترین ظرفیت بازی می‌کنند. بکرت[47] (۱۹۹۹) اظهار می دارد، تئوری سازمان در توضیح دادن الگوبرداری[48]، بهتر از استراتژیهای منحصر به فرد عمل می‌کند. بعلاوه، به نظر می‌رسد که ترس عمده برای مدیران اجرایی در این است که آنها استراتژی‌هایی را انتخاب کنند که متفاوت از دیگران باشد (ونه استراتژی‌هایی که با شکست مواجه شوند).

به نظر می‌رسد مدیر از اینکه نقش تدوین استراتژی بتواند در داخل تکنیک‌های SMA جا باز کند چندان استقبال نکند. برخلاف ABC، EVA، وBSC، SMA هنوز برای مشاوران مدیریت بصورت یک بسته نرم افزاری در نیامده است. اگر تدوین استراتژی بتواند در سازمان پایه ریزی شود(همانطورکه SMA پیشنهاد می دهد)، در این صورت تدوین استراژی در یک سازمان به اسطوره تبدیل خواهد شد و نه مدیر قهرمان. تفکر تدوین استراتژی با افسانه مدیر قهرمان، ریسک پذیر و نوآور تا حدودی همخوانی دارد. باری و المز[49](۱۹۹۷) عنوان می‌کنند که داستان استراتژی موفق ممکن است وابسته به کاهش ابزارهایی مثل بازرسی جامع، برنامه‌ریزی برای اهداف، وجود سیستم‌های بازخورد، کنترل موشکافانه، و موارد دیگر باشد که مستلزم تامل بیشتر روی آنها می باشد.

در توصیف علمی از حاکمیت شرکتی، ویژگی منحصر به فرد کارفرما هم اکنون ابزاری است که برای حمایت از مدیر در شرکت‌های در حال رشد استفاده می‌شود. بویژه، تأکید روی ویژگی منحصر به فرد مدیر بر این دلالت دارد که رویه‌هایی مثل SMA در مقابل آن مقاومت خواهند کرد زیرا آنها به نظر می‌رسد برای تقسیم کردن یا حداقل اصلاح نقش مدیر طراحی می‌شوند.

۵- نتیجه گیری و بحث

مقاله بر دو بحث اصلی قرن بیستم در حوزه حاکمیت شرکتی اشاره کرده و روی توسعه حسابداری مدیریت تاکید می‌کند. عنوان شد که با اضمحلال بازارهای سرمایه در ایالات متحده و انگلیس و قرار گرفتن در معرض تخلفات شرکتها و استراتژیهای جسورانه آنها، این‌ها دو تفکر اصلی بودند که سعی کردند در یک جهت قرار بگیرند (همسان سازی). تئوری نمایندگی مبنای تئوریک، جهت به کارگیری رویه های حسابداری مدیریت به ویژه در خصوص ارزیابی عملکرد مدیران، اعطای پاداش و تضاد منافع سازمانی فراهم نموده است. افزون بر آن، علت به کارگیری راه کار های مهمی چون حسابرسی و سیستم های کنترل را در سازمان فراهم نموده است. با این وجود، این تئوری، یکی از مؤثرترین شیوه های کنترل عملیات درون سازمانی را پیروی از اصول اخلاقی و اعتماد به نماینده جهت افشای اطلاعات داوطلبانه توسط وی می داند.

تئوری نمایندگی سازمانی(ITA) روش نوینی را برای ترکیب فعالیت های حسابداری مدیریت، نمایندگی و جامعه شناسی سازمانی نوین(NIS) در یک چارچوب نظری واحد ارائه می‌کند. ITA مبتنی بر گونه روایتی از تئوری سازمان می‌باشد. بحث جدیدی مطرح شد مبنی بر اینکه تاکید بیشتری روی نقش‌های چندگانه حسابداری مدیریت صورت گیرد. از زمانیکه مسائل حاکمیت شرکتی همچنین با « خلق » و «توزیع » مازاد، مورد ملاحظه قرار گرفتند، حسابداری مدیریت می‌تواند اطلاعات کلیدی را برای مدیران در مواردی مثل رهبری استراتژیک سازمان ها ارائه نماید. با قرار گرفتن در معرض ویژگی ساختار اجتماعی حاکمیت شرکتی و زمینه‌هایی که به طور سنتی حاکمیت را آگاه می‌سازند، ITA می‌تواند یک رویکرد نوینی از تشکل‌هایی که شامل نقش‌های برجسته بیشتری برای حسابداری مدیریت و نقش مثبت‌تری برای مدیران می‌باشد ارائه دهد.

در نهایت به دست اندرکاران و مدیران سازمان ها و قانون گذاران پیشنهاد می شود که برای به کارگیری چارچوب حاکمیت شرکتی همزمان با سیستم اطلاعاتی

Archive of SID
www.SID.ir

حسابداری مدیریت در سازمان ها گام اول شامل تشکیل کمیته استراتژی و بهبود کارنامه متوازن استراتژیک می‌باشد که شامل مجموعه‌ای متوازن از وضعیت استراتژیک، اختیارات استراتژیک، ریسک‌های استراتژیک و کاربردهای استراتژیک می باشد.

فهرست منابع

۱) بیات، علی و رقیه طالبی مزرعه شاهی (۱۳۸۸). نقش حسابرسی در حاکمیت شرکتی. مجله بورس. سازمان بورس و اوراق بهادار تهران.

۲) سیرانی، محمد(۱۳۷۹). نگاهی به تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت. مجله حسابدار. سال پانزدهم. شماره ۱۴۰. صص ۳۵-۷۹.

۳) نمازی، محمد (۱۳۸۴). بررسی کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت. مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز. دوره بیست و دوم. شماره دوم(پیاپی۴۳). صص ۱۴۷-۱۶۴.

۴) حاجی زاده، غلامرضا (۱۳۸۷). تاثیر پاسخگویی بر روی سطح اطمینان و مقاومت در برابر تغییر نسبت به سیستم حسابداری. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه شهید باهنر کرمان.

۵) حساس یگانه، یحیی(۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. شرکت انتشارات فرهنگی. تهران. چاپ اول.

۶) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷).حسابداری مدیریت راهبردی «مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین». دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم وتحقیقات. تهران. چاپ اول.

۷) والاس، وندا. ای(۱۳۸۱). نقش حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت. ترجمه حامی امیر اصلانی. سازمان حسابرسی. چاپ اول.

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

9) Barry, D., Elmes, M., (1997). Strategy retold: towards a narrative view of strategic discourse. Acad. Manage. Rev. 22, 429-452.

10) Baumol, W., (1959). Business behavior. In: Value and Growth. Macmillan, London.

11) Becker, J., (1999). Agency, entrepreneur, and institutional change. The role of strategic choice and institutionalized practices in organization. Organ. Stud. 20, 777-799.

12) Baiman, S. (1982). Agency Research In Managerial Accounting: A Survey. Journal of Accounting Literature. 1, 154-213.

13) Baiman, S. (1990). Agency Research In Managerial Accounting: A Second Look. Accounting. Organization and Society. 15, 4, 341-371.

14) Berger, P., Luckmann, T., (1967). The Social Construction of Reality, Harmondsworth.

15) Berle, A., Means, G., (1932). The Modern Corporation and Private Property. Commerce Clearing House, New York.

16) Boje, D., (2001). Narrative Methods for Organizational and Communication Research. Sage, London.

17) Burns, J., Scapens, R., (2000). Conceptualizing management change: an institutional framework. Manage Account. Res. 11, 3-25.

18) Czarninawska, B., (1997). Narrative the Organization: Dramas of Institutional Identity. University of Chicago Press, Chicago.

19) Cohen, J. R. & Hanno, D. M.(2000), "Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments", Auditing:A Journal of Practice & Theory, Vol. 19, No. 2, pp. 133–146.

20) Demski, J.S. & G. Feltham. (1976). Cost Determination: A Conceptual Approach. Ames: Iowa State University Press.

21) Dillaed, J., Rigsby, J., Goodman, C., (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. Account. Audit. Accountability J. 17, 506-542.

22) Elliot, J., (2005). Using Narrative in Social Research. Sage, London.

23) Fama, E. & Jensen, M. (1983), "Separation of Ownership and Control", Journal of Law and Economics, Vol. 26, pp. 301–325.

24) Goldratt, E.M., Fox, J., (1993). The Goal, 2nd ed. Gower, Aldeshot.

25) Gordon, J.N., (2002). What Enron means for the management and control of the modern business corporation: some initial reflections. Univ. Chicago Law Rev. 69, 1233-1250.

26) Giedsdal, F. (1979). Accounting In Agencies. Working Paper. Standford University, 1979.

27) Granovetter, M., (1985). Economic action and social structure: the problem of embeddendess. Am. J. Social. 91, 481-510.

28) Granovetter, M., 1985. Economic institutions as social constructions: a framework for analysis. Acta Social. 35(3), 3-11.

Archive of SID
www.SID.ir

29) Guilding, C., Cravens, K., Tayles, M., (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. Manage. Account. Res. 11, 113-135.
30) Hinchman, L.,Hinchman, S.K., (1997). Introduction. In: Hincnman, 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.
31) Holmstrom, B.R. (1979). Moral Hazard and Observability. the Bell Journal of Economics. Spring, 74-91.
32) Horngren, C.T. S.M. Datar, and G. Foster. (2003). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Prentile-Hall.
33) International Federation of Accountants (IFAC), (2004). Enterprise Governance: getting the balance right. IFAC website at http://www.ifac.org.
34) Jensen, M.C. (1998). Self-Interest, Altruism, Incentives of Agency Theory. Foundation of Organizational Strategy. Harvard University Press.
35) Jones, C.T., Dugdale, D., (2001). The concept of an accounting regime. Crit. Perspect. Account. 12, 35-63.
36) Kapaln, R., (1998). Cost and effect. Harvard Business School Press, Boston, Mass.
37) Lambert, C., Sponem, S.,(2005). Corporate Governance and profit manipulation: a French field study. Crit. Perspect. Account. 16, 717-748.
38) Lee, k.T., (1992). Optimal Control System in Managerial Accounting. University of Rochester.
39) Llewellyn, S., (1999). Narrative in accounting and management research. Account. Audit. Accountability J. 12, 220-232.
40) Marris, R., (1964). The Economic Theory of Managerial Capitalism. Macmillan, London.
41) Pollit, C., (1993). Managerialism and and the Public Service. Blackwell, Oxford.
42) Porter, M., (1980). Competitive Advantage. Free Press, New York.
43) Powell, W.W., DiMaggio, P.J. (Eds.), (1991). The New Institutionalism in Organizational Analysis. University of Chicago Press, Chicago.
44) Ricketts, M., (1987). The Economics of Business Enterprise: New Approaches to the Theory of the Firm. Wheatsheaf, Brighton
45) Robert, J., (2001). Trust and control in Anglo-American systems of corporate governance: the individualizing and socializing effects of process of accountability. Human Relat. 54, 1547-1572.
46) Sathe, V., (1982). Controller Involvement in Management. Prentice-Hall, London.
47) Sathe, V., (1983). The Controller's role in Management. Organ. Dyn. 1, 31-48.
48) Scapens, R., (1994). Never the mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. Manage. Account. Res. 5, 301-321.
49) Scapens, R., Ezzamel, M., Burns, J., Baldvinsdottir, G., (2003). The Future Direction of Management Accounting Practice.
50) Seal, W., (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. Management Accounting of Resarch. Vol. 17, 389-408.
51) Shleifer, A., Vishny, R., (1997). A survey of corporate governance. J. Finan. 52, 737-783.
52) Spence, M. and R. Zeckhauser. (1971). Insurance, Information and Individual Action. American Economic Review. May, 380-91.
53) Williamson, O.E., (1964). The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a theory of the Firm. Prentice-Hall, Englewood Cliffs

یادداشت‌ها

[1] - Gordon
[2] - Scapens et al.
[3] - Berle and Means
[4] - Institutional Theory of Agency
[5] - Economic Agency Theory
[6] - Granvotter
[7] - Pollitt
[8] - Berger and Luckmann
[9] - Shleifer and Vishny
[10] - Powell and DiMaggio
[11] - Narrative Perspective
[12] - Czarniawska
[13] - Barry and Elmes
[14] - Fama and Jensen
[15] - Responsibility
[16] - Kohen et al.
[17] - Holmstrom
[18] - Informational Asymmetry
[19] - Private Information
[20] - Adverse Selection Effects
[21] - Giedsdal
[22] - Moral Hazard
[23] - Baiman
[24] - Optimal Incentive Contracts
[25] - Moral Hazard
[26] - Ricketts
[27] - New Institutional Sociology
[28] - Theory of Interests

Archive of SID

www.SID.ir

[29] - Narrative aproach
[30] - Hinchman and Hinchman
[31] - Elliot
[32] - Boje
[33] - Dillard et al.
[34] - Llewellyn
[35] - Goldratt and Fox
[36] - Johnson and Kaplan
[37] - Cooper
[38] - Jones and Dugdate
[39] - Scapens et al.
[40] - Lambert and Sponem
[41] - Scapens
[42] - Higgs
[43] - Kaplan and Norton
[44] - IFAC
[45] - Guilding et al.
[46] - porter
[47] - Beckert
[48] - Benchmarking
[49] - Barry and Elmes

Archive of SID