

Investigate the gap in the expectations of management accountants in the public sector

Abotaleb Khorasani

Ph.D. in Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran
khorasaniabo@yahoo.com

Received: 2021/08/25 Accepted: 2021/10/01

Abstract

Public accountants in the public and non-profit sector advise the organization and the manager of the organization on the formulation, realization and evaluation of social and financial results, organization and operation of the management control system and accountability. Research shows that there is a difference among the expectations of public sector managers about the role of management accountants working in the public sector and the extent to which these expectations are met. The effectiveness of the role of management accountants depends in part on the extent to which the manager's expectations of their role are met. The present article shows that managers ask their management accountants to provide more advice without being asked, but this independent approach has not received much attention. This article examines the perspectives of management accountants and their managers working in public and nonprofit organizations to show that the "gap in management accountants' expectations" is real because in certain respects, there is a huge difference between managers' expectations of the role of management accountant and the extent to which these expectations are met.

Keywords: Public sector, Management accountants, Expectation gap, Effectiveness of management accountants, Organizational performance.

بررسی شکاف انتظارات حسابداران مدیریت در بخش عمومی

ابوطالب خراسانی

دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران
khorasaniabo@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۰۹

چکیده

حسابداران مدیریت در بخش عمومی و غیرانتفاعی به سازمان و مدیر سازمان، مشاوره‌هایی پیرامون تدوین، تحقق و ارزیابی نتایج اجتماعی و مالی، سازماندهی و عملکرد سیستم کنترل مدیریت و پاسخگویی می‌دهند. تحقیقات نشان می‌دهد که بین انتظارات مدیران بخش عمومی از نقش حسابداران مدیریت که در بخش عمومی شاغل هستند و میزان تحقق این انتظارات تفاوت وجود دارد. اثربخشی نقش حسابداران مدیریت تا حدی به میزان تحقق انتظارات مدیر از نقش آنها بستگی دارد. مقاله حاضر نشان می‌دهد که مدیران از حسابداران مدیریتی خود می‌خواهند که بدون آنکه از آنها درخواستی شود، مشاوره بیشتری ارائه دهند، اما این نگرش مستقل چندان مورد توجه قرار نگرفته است. این مقاله با بررسی دیدگاه‌های حسابداران مدیریت و مدیران‌شان که در سازمان‌های بخش عمومی و غیرانتفاعی کار می‌کنند، نشان می‌دهد که «شکاف انتظارات حسابداران مدیریت» واقعیت دارد، زیرا از جوانب خاص، تفاوت فاحشی بین انتظارات مدیران از نقش حسابداران مدیریت و میزان تحقق این انتظارات وجود دارد.

واژگان کلیدی: بخش عمومی، حسابداران مدیریت، شکاف انتظارات، اثربخشی حسابداران مدیریت، عملکرد سازمان.

۱. مقدمه

هم حسابداران و هم حسابرسان مدیریت، نقش مهمی در هدایت و کنترل سازمان‌ها دارند، اما میزان اهمیت‌شان متفاوت است. حسابرس عمدتاً بر تعیین صحت و تکمیل صورت‌های مالی تمرکز دارد تا استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی از قبیل سهام‌داران، بانک‌ها و سایر اشخاص ذینفع بتوانند به اعتبار این اسناد باور داشته باشند. به چنین کارکردی «اعتماد» نیز گفته می‌شود زیرا طبق قضاوت حسابرس، طرف‌های خارجی می‌توانند به صورت‌های مالی اعتماد کنند، طوری که در هنگام تصمیم‌گیری (مثلاً تصمیمات سرمایه‌گذاری)، تضمین خاصی برایشان وجود داشته باشد. حوزه فعالیت حسابداران مدیریت گسترده است. کاری که آنها در سازمان انجام می‌دهند تا حد زیادی به موقعیت شغلی‌شان بستگی دارد.

اینکه حسابرسان، انتظارات و الزامات را برآورده می‌کنند یا نه، موضوع بحث‌های مکرر و انتشارات متعددی در مورد «شکاف انتظارات حسابرسی» است که بارها بیان شده است. اما از طرف دیگر تحقیقی پیرامون پرسش فوق در مورد مسئله حسابداران مدیریت موجود نیست. این مقاله بررسی می‌کند که آیا «شکاف انتظارات حسابداران مدیریت» واقعیت دارد یا خیر؟

در پژوهش حاضر بررسی می‌شود که سطح انتظارات پیرامون تکمیل وظایف و نقش و همچنین اثربخشی‌شان در بین حسابداران مدیریت و مدیرانی که در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی فعالیت می‌کنند، تا چه حد متفاوت است. در ادامه ابتدا برخی از بینش‌های ارائه‌شده و موجود در تحقیقات حاضر پیرامون «شکاف انتظارات حسابرسی» ارائه می‌گردد و سپس به نقش، جایگاه و وظایف حسابداران مدیریت در بخش عمومی پرداخته می‌شود.

۲. مبانی نظری

شکاف انتظارات حسابرسی را می‌توان آن‌میزانی تعریف کرد که حسابرسان، انتظارات دیگران را از نحوه انجام وظایف‌شان برآورده می‌کنند. پورتر (۱۹۹۳) معتقد است که در زمینه فوق دو شکاف وجود دارند که عبارتند از:

- شکاف بین انتظارات در جامعه پیرامون نحوه انجام وظایف حسابرسان و انتظارات منطقی که از حسابرسان می‌رود (شکاف فوق، انتظارات غیرمنطقی نام دارد).
- شکاف بین انتظارات منطقی جامعه از حسابرسان و برداشتی که مردم از اثربخشی کار حسابرسان دارند (شکاف فوق، شکاف عملکرد نام دارد).
- شکاف عملکرد به دو شکاف جداگانه تقسیم می‌شود که عبارتند از:
 - شکاف بین انتظارات معقول از حسابرسان و مسئولیت‌های فعلی‌شان آنگونه که قانون و استانداردهای حرفه‌ای آنها را وضع کرده‌اند (این شکاف، شکاف استانداردهای ناقص نام دارد).

• شکاف بین میزان اثربخشی نحوه انجام وظیفه حسابرسان و آنچه قانون و استانداردهای حرفه‌ای از حسابرسان فوق انتظار دارد (شکاف فوق)، شکاف عملکرد ناقص نام دارد). همان‌طور که عنوان شد اگرچه حسابرسان عمدتاً بر ذینفعان خارجی تمرکز دارند، اما حسابداران مدیریت عمدتاً بر ذینفعان داخلی تمرکز می‌کنند. از این رو تعیین اینکه وظایف و عملکرد حسابداران مدیریت تا چه اندازه خواسته‌ها و الزامات مدیر داخلی را به عنوان «مصرف‌کننده» اصلی برآورد می‌کند، مهم است. همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، تحقیقات دانشگاهی فوق در مورد شکاف انتظارات حسابرسی به دو شکاف تقسیم می‌شود. یکی از شکاف‌های مذکور به انتظارات عملکردی و کاری مربوط می‌شود. جامعه، انتظارات متفاوتی از حسابرسان نسبت به آنچه که می‌توانند به طور منطقی برآورده کنند (شکاف انتظارات غیرمنطقی) دارد.

این شکاف را می‌توان در حسابداران مدیریت اینگونه تعریف نمود: (۱) تجسم می‌کنیم که آیا تفاوت‌هایی بین تعاریف وظایف حسابداران مدیریت و مدیر آنها وجود دارد یا خیر (اگر چنین است، چه تفاوت‌هایی وجود دارد و حسابدار مدیریت باید چه وظایفی را انجام دهد؟) و (۲) آیا تفاوتی بین دیدگاه حسابداران مدیریت و مدیران آنها در مورد وظایف محوله‌شان وجود دارد یا خیر؟ شکاف دوم (شکاف عملکردی) را می‌توان تفاوت بین انتظارات مدیران از عملکرد حسابداران مدیریت و اثربخشی آن تعبیر نمود. در ادامه خلاصه‌وار به جایگاه حسابداران مدیریت در بخش عمومی خواهیم پرداخت.

۳. حسابداران مدیریت در بخش عمومی

وظایف و نقش حسابداران مدیریت شاغل در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی حائز اهمیت است. حسابرس مدیریتی (کنترل‌کننده عمومی) را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد (بادینگ و واسنار، ۲۰۱۸): کنترل‌کننده عمومی (یا همان حسابرس مدیریتی) در صورت درخواست یا حتی عدم درخواست می‌تواند به سازمان و مدیرش در خصوص تدوین، تحقق و ارزیابی نتایج اجتماعی و مالی، ساختار و عملکرد سیستم کنترل مدیریت و مسائل مربوط به گزارشگری و پاسخگویی مشاوره دهد. کنترل‌کننده عمومی، داده‌ها را به شکل مستقل و عینی جمع‌آوری و تحلیل می‌کند و مشاوره می‌دهد. سازمان هلندی «ان‌بی‌ای-وی‌سی‌آر» (۲۰۱۴) و همچنین بادینگ و همکاران (۲۰۱۹) چهار حوزه محتوایی را توصیف می‌کنند که در آنها حسابداران مدیریت در بخش انتفاعی و بخش عمومی / غیرانتفاعی فعال‌اند. این چهار حوزه عبارتند از:

۱. مدیریت راهبردی (مثلاً مشاوره مدیریتی از طریق پشتیبانی تصمیم، تحلیل و مشاوره راهبردی، همکاری با طرف‌های دیگر و کارایی محصولات، خدمات و مشتریان).
 ۲. مدیریت عملکرد (مثلاً مشاوره در مورد برنامه‌های کم هزینه و درآمدزا، مشاوره در مورد قیمت تمام‌شده، مشاوره در مورد ارزیابی اقدامات عملکرد).
 ۳. عملیات مالی و گزارشگری (مثلاً مشاوره و تهیه گزارشات مالی، مشاوره پیرامون افزایش بودجه، تهیه گزارشات بودجه).
 ۴. ریسک حاکمیت و انطباق (مثلاً مشاوره در مورد مدیریت ریسک).
- در این مقاله نه تنها نگاهی به فعالیت‌های حسابداران مدیریت بخش عمومی و غیرانتفاعی می‌شود، بلکه به تحلیل نقش و جایگاه آنها نیز پرداخته می‌شود. در این راستا الگوی گراهام و همکاران (۲۰۱۲) می‌تواند یک ابزار مفید باشد. در الگوی فوق، نقش و موقعیت فرد کنترل‌کننده مذکور در دو بُعد متمایز است: بُعد استقلال در مقابل مشارکت و بُعد عملیاتی در مقابل راهبرد. در شکل ۱ این الگو به تصویر کشیده شده است. همان‌طور که مشخص است از چهار نوع کنترل‌کننده با عناوین کنترل‌کننده تجاری، کنترل‌کننده گشت‌زنی، کنترل‌کننده پشتیبان و کنترل‌کننده محاسبه‌گر در حیطه نقش و جایگاه حسابداران مدیریت بخش عمومی صحبت به عمل آمده است.
- نقش سنتی حسابداران مدیریت شدیداً عملیاتی است و فعالیت‌هایی نظیر تهیه گزارشات سالانه و تسهیل چرخه برنامه‌ریزی و کنترل («حمایت‌کننده» یا «کنترل‌کننده محاسبه‌گر») را انجام می‌دهند. این فعالیت‌ها تا حد زیادی مالی هستند و با مدیریت فاصله زیادی دارند.

کنترل کننده استراتژیک، ارائه استراتژی		
مدیر حسابداری به عنوان بخشی از تیم مدیریت	<p>❖ کنترل کننده تجاری، ایجاد ارزش و عدم سنجش آن:</p> <ul style="list-style-type: none"> - بخشی از تیم مدیریت - ایجاد ارزش - توسعه استراتژی - مدیریت تغییر 	<p>❖ کنترل کننده گشت‌زنی، مباشرت و حاکمیت:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ارتباط با ذینفعان خارجی - طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل تجاری - مدیریت ریسک - حفاظت از حقوق سهامداران
	مدیریت تیم مالی، سیستم‌ها و فرهنگ سازمانی	
	<p>❖ کنترل کننده پشتیبان، پشتیبانی فرآیند مدیریت:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مدل‌سازی و تجزیه و تحلیل - گزارش پایان ماه - حسابداری پروژه‌ها - مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری 	<p>❖ کنترل کننده محاسبه‌گر، حفظ امتیاز، انطباق:</p> <ul style="list-style-type: none"> - فرآیند مبادلات - کنترل‌های حسابداری سنتی - مدیریت حساب‌ها و بستن آنها در پایان ماه - اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده - بودجه‌ریزی و پیش‌بینی‌ها
کنترل کننده عملیاتی، بکارگیری مهارت‌های حسابداری سنتی		

شکل ۱. نقش کنترل کننده مالی. گراهام و همکاران (۲۰۱۲)

نقش کنترل کننده محاسبه‌گر در عمل «کنترل کننده مالی» نیز نامیده می‌شود. فعالیت حسابداران مدیریت طی گذشت زمان تغییر کرده است. نقش مذکور راهبردی‌تر شده است، طوری که وظایفی نظیر توسعه سناریو، مدیریت ریسک و تحقیقات کارایی را شامل می‌شود. چنین نقش مشاوره‌ای بیشتر به مدیریت متمایل است. به جای حسابداران مدیریت از اصطلاحات «کنترل کننده تجاری» یا «کنترل کننده گشت‌زنی» نیز استفاده می‌کنند. بعد دوم در شکل ۱ فاصله بین مشارکت و استقلال است. کنترل کننده تجاری و کنترل کننده پشتیبان، مشارکت بیشتری دارند و از این لحاظ مخالف کنترل کننده گشت‌زنی و محاسبه‌گر هستند؛ باید دانست که موارد اخیر مستقل‌ترند.

۴. ارزیابی یک نظرسنجی

طی بررسی‌های بعمل آمده در ژوئن ۲۰۱۸ یک نظرسنجی توسط بادینگ و واسنار (۲۰۲۱) از گروهی از حسابداران مدیریت برای آنکه بتوان شکاف انتظارات حسابداران مدیریت را درست دریافت، انجام شد که همگی در یک گروه‌های پیرامون حسابداران مدیریت شاغل در سازمان‌های عمومی شرکت داشتند. از شرکت‌کنندگان مذکور خواسته شد که خودشان نظرسنجی را تکمیل کنند و از مدیر مستقیم سازمان نیز درخواست کردند تا این کار را انجام دهد. ۴۶ نفر این نظرسنجی را تکمیل کردند که ۳۷ آنها مدیر بودند. اولین سوال در حوزه‌های محتوایی حسابداران مدیریت پیرامون تعاریف و وظیفه از نظر حسابداران مدیریت و مدیران‌شان بود که در آن، بین اهمیت، میزان توجه و میزان اثربخشی در چهار حوزه که پیش‌تر ذکر گردیده بود، تمایز وجود داشت. نتایج این نظرسنجی نشان داد تفاوت چندانی بین حسابداران مدیریت و مدیران در مورد میزان رسیدگی به چهار حوزه مذکور وجود ندارد. جالب آنجا است که حسابداران مدیریت، وظایف حوزه مدیریت راهبردی را مهم‌تر می‌دانستند، اما مدیران به وظایف حوزه عملیات مالی و گزارشگری اهمیت بیشتری می‌دهند.

هر دو گروه بالا بر این باور بودند که حسابداران مدیریت باید بیشتر به همه حوزه‌ها توجه کنند. عملیات مالی و گزارشگری در این بین استثنا بود و مدیران فکر می‌کردند که حسابداران مدیریت باید بیشتر به این حوزه توجه کنند، اما حسابداران مدیریت معتقد بودند که به مسئله فوق توجه کافی دارند. بحث دیگر این بود که آیا فعالیت در حوزه‌های فوق مؤثرند یا خیر؛ یعنی چه فاصله‌ای بین اثربخشی عملکرد کار و اهمیت آن وجود دارد؟ هم مدیران و هم حسابداران مدیریت بر این عقیده بودند که فعالیت‌های مالی و گزارشگری بیشترین تأثیر را دارند. هر دو گروه همچنین توافق داشتند که فعالیت‌های حاکمیتی، ریسک و انطباق کمترین اثربخشی را دارند.

گام بعدی در نظرسنجی مذکور تعیین این مسئله بود که بین اهمیت وظایف و اثربخشی عملکرد کار فاصله‌ای وجود دارد یا خیر (و اگر وجود دارد، این فاصله چقدر است). نتایج منتشره در این خصوص نیز بیانگر آن بود که تفاوت بین اثربخشی عملکرد کار و اهمیت آن (به طور متوسط) بوده است. شکاف بین اثربخشی و اهمیت در حوزه مدیریت راهبردی (نزد حسابداران مدیریت و مدیران به ترتیب ۱،۱۳ و ۱،۱۹)، بیشترین نمره و در حوزه مالی، عملیاتی و گزارشگری، (۰،۷۶ نزد دو گروه بالا) کمترین نمره را داشت.

۵. نقش و جایگاه و اجرای وظیفه حسابداران مدیریت

موضوع بعدی، نقش و جایگاه حسابدار مدیریت در سازمان است. چنانچه از گراهام و همکاران (۲۰۱۲) پیروی نماییم، آنگاه بین حسابداران مدیریتی «مداخله‌گر»، «مستقل»، «پشتیبان»، «راهبردی» و «عملیاتی» تمایز قائل می‌شویم.

حسابداران مدیریت مایل‌اند در قضاوت‌شان مستقل‌تر از آنچه مدیران مطلوب و ضروری می‌دانند، عمل کنند. ظاهراً بین آنچه حسابداران مدیریت، مطلوب می‌دانند و انتظارات مدیران همخوانی وجود ندارد. به علاوه حسابداران مدیریت مایل‌اند که کمتر از آنچه مدیران از آنها انتظار دارند، عملیاتی رفتار کنند. حسابداران مدیریت به گفته خودشان در فعالیت‌های روزانه‌شان بیش از حد بر فعالیت‌های عملیاتی تمرکز دارند و تمرکز چندانی بر فعالیت‌های راهبردی ندارند. به علاوه هم مدیران و هم حسابداران مدیریت با توجه به مشارکت حسابداران مدیریت و میزان استقلال خود می‌توانند پیشرفت کنند.

پیش‌تر حسابدار مدیریت را که در بخش عمومی شاغل است، تعریف نمودیم و نظر هر دو گروه را در مورد میزان مطلوب بودن و اجرای وظیفه در چهار زمینه جویا شدیم. اجرای وظیفه با جوانب زیر ارتباط دارد: «مشاوره درخواستی»، «مشاوره غیردرخواستی»، «ارتباط نتایج اجتماعی و مالی» و «هدفمندی».

مشاوره غیردرخواستی حسابداران مدیریت بسیار کمتر از آن چیزی است که مدیران‌شان مایل‌اند و خودشان نیز از این واقعیت آگاهند و می‌خواهند این کار را با شدت بیشتری انجام دهند. به علاوه هم حسابداران مدیریت و هم مدیران فکر می‌کنند که مشاوره درخواستی باید مکرر انجام شود. چنین انتظاری در مورد پیوند نتایج اجتماعی و مالی نیز صادق است. در نهایت هر دو گروه توافق داشتند که هدفمندی حسابداران مدیریت را می‌توان افزایش داد.

۶. نتیجه‌گیری

برخلاف حساب‌رسان که تحقیقات زیادی در موردشان موجود است، مطالعه خاصی در مورد میزان تحقق انتظارات ذینفعان از سوی حسابداران مدیریت در دسترس نیست. مطالعات نشان می‌دهد حسابداران مدیریت و مدیران عمدتاً تفکر مشابهی در مورد این سؤال دارند که چه وظایفی باید انجام شوند. «مشاوره غیردرخواستی» حسابداران مدیریت، بسیار کمتر از آن چیزی است که مدیران‌شان از آنها انتظار دارند. البته آنها فکر می‌کنند که باید این کار را بیشتر انجام دهند. حسابداران مدیریت خود را هدفمندتر از آنچه مدیران‌شان فکر می‌کنند، می‌دانند. مدیران بر این باورند که حسابداران مدیریت بیش از حد بر مسائل عملیاتی متمرکزند و حسابداران مدیریت با این نظر موافقت می‌کنند. در نهایت حسابداران مدیریت مایل‌اند بیش از انتظار مدیران در قضاوت‌شان مستقل باشند. لازم به ذکر است که تنش‌هایی در نگرش مدیران مشهود است. آنها از حسابداران مدیریت می‌خواهند تا بدون درخواست، مشاوره بیشتری ارائه دهند، اما توجه چندانی به نگرش مستقل و اجتناب‌ناپذیری ندارند که در چنین مشاوره‌ای دخیل است. نهایتاً می‌توان بیان نمود که از جوانب خاصی، حسابداران مدیریت در بخش عمومی با شکاف انتظارات روبه‌رو هستند، زیرا در برخی جوانب بین انتظارات مدیران از نقش حسابدار مدیریت و میزان تحقق انتظارات، تفاوت وجود دارد.

منابع

- Budding, G. T., Schoute, M., Dijkman, A., & De With, E. (2019). The activities of management accountants: Results from a survey study. *Management Accounting Quarterly*, 20(2), 29–37.
- Budding, G. T., & Wassenaar, M. C. (2018). De veranderende rol van de public controller. *Boom Bestuurskunde*.
- Budding, G. T., & Wassenaar, M. C. (2021). New development: Is there a management accountants' expectation gap?, *Public Money & Management*, 41(4), 346-350.
- Graham, A., Davey-Evans, S., & Toon, I. (2012). The developing role of the financial controller: Evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 71–88.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the auditors expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49–68.