

ترجمه، تلخیص و تألیف:
محمدعلی اکباتانی

آموزش حسابداران مدیریت آینده



مقدمه

سه نفر از محققین به نام روبرتا کیبل، پاتریشاهلی و امیل ماتیو مقاله‌ای را با عنوان "آموزش حسابداران مدیریت آینده" در شماره‌ی تابستان ۲۰۰۹ فصل‌نامه‌ی حسابداری مدیریت ارائه کردند که به لحاظ اهمیت موضوع از بعد آموزشی تصمیم به تلخیص و ترجمه‌ی آن نمودم. امید است یافته‌های این تحقیق بتواند در دنیای آموزش حسابداری مدیریت در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد تحولی ایجاد نماید.

در دنیای متحول کنونی، محیط کسب و کار به شدت در حال تغییر است، ناس آحادیت در مقاله‌ی خود علت‌های این تغییر را در سه محور خلاصه کرده است:

۱. توسعه‌ی جهانی کسب و کار
۲. رشد فناوری اطلاعات
۳. مقررات جدید در حاکمیت شرکت‌ها

تغییرات فوق تأثیر به‌سزایی در نقش حسابداران مدیریت در اداره‌ی بنگاه‌های اقتصادی داشته‌اند. شاهد مدعی این‌که لاکاشیم تالی کونادا در پژوهش خود به این نتیجه رسیده است که امروزه حسابداران مدیریت کم‌تر به تهیه‌ی گزارش‌های استاندارد می‌پردازند و برعکس بیشترین توجه خود را به تجزیه و تحلیل، تفسیر و تهیه‌ی اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌ها معطوف می‌کنند. وی معتقد است حسابداران مدیریت ناگزیر به طور چشمگیری در عملیات روزمره‌ی کسب‌وکار درگیر شده‌اند.

روبرت‌ا کیبل و همکارانش تلاش کردند به منظور جلوگیری از دوباره‌کاری از نتایج تحقیقات انجام شده استفاده کنند و به همین لحاظ یافته‌های تحقیق ناس آحادیت را ملاک کار پژوهش خود قرار دادند.

ناس آحادیت در بررسی خود نسبت به شناسایی مهم‌ترین موضوعات حسابداری مدیریت که از لحاظ کارمندان حسابداری

و حسابداران ارشد حائز اهمیت هستند در جامعه‌ی آماری که از بین اعضاء انجمن حسابداران مدیریت (IMA) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) انتخاب شده بودند می‌پردازد. حاصل این تحقیق در جدول شماره‌یک ارائه شده است. پرسش‌نامه‌ی آماری توسط اعضای انتخابی انجمن‌های حرفه‌ای در دو سطح مقدماتی و عالی تکمیل شده بود.

به نظر آحادیت اعضاء هیأت علمی که مسئول تدریس حسابداری بها یا حسابداری مدیریت هستند بیشترین تمرکز خود را روی مباحث سنتی قرار می‌دهند که به درد حسابداری مدیریت امروزی نمی‌خورد. وی امید دارد حاصل تحقیقش به مدرسان دروس کمک کند تا یا از طریق تجدید نظر در محتوای دروس حسابداری فعلی یا از طریق اقدام به طراحی و تدوین دروس یا دوره‌های جدید حسابداری با عناوین نو (مثلاً حسابداری کاربردی) موجبات آموزش بهتر حسابداران را برای انجام کار حرفه‌ای فراهم کند.

درس حسابداری مدیریت باید بازنگری شود. وی معتقد است منابع درسی باید بیشترین تأکید خود را بر فرایند تصمیم‌گیری، تجزیه و تحلیل جریان‌های نقدی (برعکس تجزیه و تحلیل هزینه‌ها) و صنایع خدماتی قرار دهند.

به نظر بوئر کتاب‌های حسابداری مدیریت بیشتر به موضوعات جالب می‌پردازند تا موضوعات مهم. وی پا را فراتر می‌گذارد و پیشنهاد می‌دهد که انجمن حسابداران مدیریت بهتر است حتی عنوان نشریه‌های ماهانه‌ی خود را از حسابداری مدیریت و مدیریت راهبردی مالی تغییر دهد و در عنوان‌های آنها بیشتر تأکید خود را روی چیزهایی قرار دهد که انتظار می‌رود حسابداران مدیریت انجام دهند.

روش‌شناسی تحقیق

روبرت کایسل و همکارانش در تحقیق خود از روش‌شناسی زیر پیروی می‌کنند:

- ۱- شناسایی مباحث مهم حسابداری بها و حسابداری مدیریت
- ۲- شناسایی مهم‌ترین کتاب‌های مرجع در تدریس حسابداری بها و حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های معتبر آمریکا
- ۱-۲- تعیین تعداد کل صفحات کتاب‌ها و تعداد صفحاتی که به موضوعات بند ۱ اختصاص دارند
- ۲-۲- تعیین تعداد کل مسائل و تمرینات کتاب‌ها و تعداد مسائل و تمریناتی که به موضوعات بند ۱ اختصاص دارند.

۳- شناسایی ۲۰ دانشگاه و دانش‌سرای معتبر آمریکا و بررسی سرفصل‌های دروس حسابداری بها و حسابداری مدیریت آنها و تعیین این‌که تا چند درصد موضوعات بند ۱ فوق در آنها گنجانده شده است.

۴- مقایسه‌ی نتایج به‌دست آمده، و نتیجه‌گیری تحقیق در ادامه درباره‌ی هر یک از این مراحل بحث می‌شود.

۱. شناسایی مباحث مهم حسابداری بها و حسابداری مدیریت.
همان‌طور که قبلاً اشاره شد برای این منظور حاصل تحقیق آحادیت قرار گرفت که در

ردیف	شرح عناوین فارسی	شرح عناوین انگلیسی
۱	اخلاق و تقلب	Ethics & Fraud
۲	بودجه‌های عملیاتی	Operating Budgets
۳	بودجه‌های مالی (نقدی)	Financial Budgets
۴	تسهیم سربار	Overhead Allocation
۵	تحلیل رابطه‌ی حجم- فعالیت و سود (CVP)	Cost-Volume-Profit Analysis
۶	تحلیل انحراف‌ها	Variance Analysis
۷	تحلیل نقطه‌ی سربه‌سر	Breakeven Analysis
۸	تسهیم درآمد/ تحلیل سود	Revenue Allocation/Profit Analysis
۹	بودجه‌های جامع	Master Budgets
۱۰	ساخت- خرید یا اجاره	Make-Buy or Lease
۱۱	بودجه‌بندی سرمایه‌ای	Capital Budgeting
۱۲	مدیریت سرمایه در گردش	Working Capital Management
۱۳	بهبود مستمر (کایزن)	Continuous Improvement (KAZIN)
۱۴	کنترل موجودی	Inventory Control
۱۵	تسهیم هزینه‌های واحدهای پشتیبانی	Support Department Allocation

بین نظریه و عمل حسابداری مدیریت را بدین صورت عنوان می‌کند: "هر قدر بیشتر در خصوص حرفه‌ی حسابداری مدیریت می‌آموزم بیشتر نگران مباحثی هستم که در کلاس به دانشجویانم تدریس می‌کنم".

وی اضافه می‌کند به لحاظ همین نگرانی است که همواره و پیوسته سرفصل درس حسابداری مدیریت خود را به تناسب تغییرات ایجاد شده به‌هنگام می‌کنم. بوئر، اقدام به مستندسازی تاریخچه‌ی تغییرات سرفصل حسابداری مدیریت از ۱۹۱۹ تا به‌حال کرده و به این نتیجه رسیده است که به علت وجود شکاف قابل ملاحظه بین منابع مورد استفاده و نیاز جامعه‌ی حرفه‌ای حسابداری، سرفصل‌های

حسابداری بها از جمله تنها دروسی است که در مقطع کارشناسی به دانشجویان به عنوان پیش‌نیاز ارائه می‌شود و آنان ملزم به انتخاب این درس هستند. زیرا زمینه‌ی لازم را برای انتخاب دروس کارشناسی ارشد و آماده شدن برای احراز پست‌های کارمند حسابداری و یا حسابدار ارشد فراهم می‌کند.

نتایج اولیه‌ی به‌دست آمده از تحقیق روبرتا کایسل و همکارانش نشان از وجود یک فاصله‌ی نسبتاً عمیق بین نظریه و عمل حسابداری مدیریت دارد. نتایج بررسی‌های انجام یافته توسط سایر محققان را نیز می‌توان به عنوان هشدار تلقی کرد. مثلاً جرمین بوئر استاد دانشگاه واندربیلت نگرانی خود از وجود فاصله

جدول ۱ خلاصه شده‌اند.

۲. شناسایی مهم‌ترین کتاب‌های مرجع در تدریس حسابداری بها و حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های معتبر آمریکا.

بر مبنای بررسی انجام یافته توسط روبرتا کیبل و همکارانش جمعاً ۷ مرجع و کتاب معروف حسابداری مدیریت در سطح دانشگاه‌ها و دانش‌سراهای معتبر آمریکا استفاده می‌شود که فهرست آنها در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- فهرست کتاب‌های حسابداری بها و حسابداری مدیریت پر استفاده

ردیف	نویسنده	کتاب
۱	Edward J. Blocher 2008	Cost Management: Strategic Emphasis
۲	Horace R. Brock 2007	Cost Accounting: Principles & Applications
۳	Don R. Hansen 2009	Cost Management: Accounting & Control
۴	Ronald W Hilton 2008	Cost Management: Strategies for Business Decisions
۵	Charles T. Horngren 2009	Cost Accounting: A Managerial Emphasis
۶	Michael R Kinney 2009	Cost Accounting: Foundations & Evolutions
۷	William N. Lanen 2009	Fundamentals of Cost Accounting



اختصاص داده‌اند سه چهارم بقیه به مباحث دیگری که احتمالاً از دید جامعه‌ای آماری بررسی شده مهم نیستند اختصاص یافته است. جای بسی تأمل است که دانشجویان در کلاس چیزی فرا می‌گیرند که در محیط کار برای آنان قابلیت پیاده شدن ندارد.



هورن گرن و لانن با اختصاص ۳۰ درصد صفحات کتاب‌های خود بیشترین و بروک با اختصاص تنها ۱۶ درصد کم‌ترین صفحات را به موضوعات انتخابی اختصاص داده‌اند. این امر در خصوص مسائل و تمرین‌ها نیز مصداق دارد. جمع کل مسائل و تمرین‌ها ۶۴۳۴ و تعداد مسائل و تمرین‌های تخصیص یافته ۱,۵۵۱ است که معادل ۲۵/۴۴ درصد است. به‌طور خلاصه می‌توان نتیجه گرفت نویسندگان کتاب‌های معتبر حسابداری بها و حسابداری مدیریت تنها یک چهارم مطالب و موضوعات خود را به مباحث کاربردی که از دید جامعه‌ای آماری حرفه‌ای مهم تلقی می‌شوند

محققین با بررسی محتوای کتاب‌های انتخابی و شمارش صفحات کتاب‌ها و صفحات اختصاص یافته به موضوعات هدف و درصدگیری آنها از یک طرف و شناسایی کل مسائل و تمرین‌های کتاب‌های انتخابی و تعیین تعداد کل مسائل و تمرین‌های اختصاص یافته به موضوعات هدف و درصدگیری به نتایج جالبی رسیدند که خلاصه‌ی آن در جدول ۳ آمده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود جمع کل صفحات کتاب‌ها ۵,۶۶۶ صفحه و صفحات اختصاص یافته به موضوعات هدف ۱,۴۱۱ صفحه یا معادل ۲۴/۸۹ درصد از کل صفحات است.

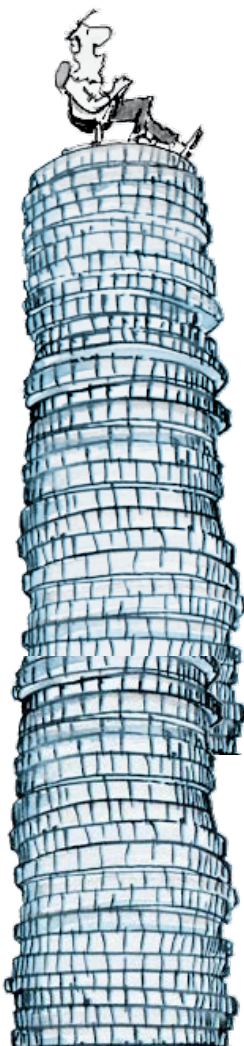
جدول ۳

ردیف	کتاب مرجع	تعداد کل صفحات کتاب	تعداد صفحات تخصیص یافته به موضوعات	درصد صفحات اختصاصی به کل صفحات	کل تعداد مسائل در کتاب	تعداد مسائل اختصاص یافته به موضوعات	مسائل اختصاصی به کل مسائل کتاب
1	Hornsgren	۸۷۰	۲۶۴	۳۰/۳۴	۹۰۶	۳۱۴	۳۵
2	Hansen	۸۳۲	۱۹۹	۲۳/۹۲	۴۴۸	۱۵۵	۳۵
3	Kinney	۷۷۶	۲۱۱	۲۷/۱۹	۹۷۲	۲۶۳	۲۷
4	Brock	۷۰۶	۱۱۴	۱۶/۱۵	۹۷۷	۹۳	۱۰
5	Hilton	۹۱۰	۱۸۸	۲۰/۶۶	۱۱۸۴	۱۷۶	۱۵
6	Lanen	۶۷۰	۲۰۱	۳۰/۰۰	۷۷۶	۲۳۹	۳۱
7	Blocher	۹۰۲	۲۳۴	۲۵/۹۴	۱۱۷۱	۳۱۱	۲۷
	جمع کل (میانگین)	۵/۶۶۶	۱/۴۱۱	۲۴/۸۹	۶/۴۳۴	۱/۵۵۱	۲۵/۴۴

تجزیه و تحلیل بیشتر یافته‌ها و محاسبه‌ی میزان پراکندگی صفحات اختصاص یافته و موضوعات هدف نشان از وضعیت قابل ملاحظه‌ی دیگری می‌دهد که مثلاً از ۲۵ درصد صفحات اختصاصی، ۵ عنوان ۱۷/۳۲ درصد را با بیشترین درصد توجه به شرح جدول ۴ به خود اختصاص داده‌اند.

جدول ۴

عنوان	فراوانی نسبی مطلق	فراوانی نسبی تجمعی
تسهیم سربار	۴/۹۱ درصد	۴/۹۱ درصد
تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود	۳/۵۱ درصد	۸/۴۲ درصد
بودجه‌های جامع	۴/۵۹ درصد	۱۳/۰۱ درصد
تحلیل انحرافات	۲/۱۹ درصد	۱۵/۲۰ درصد
بودجه‌بندی سرمایه‌ای	۲/۱۲ درصد	۱۷/۳۲ درصد
سایر موضوعات (۱۰ موضوع)	۷/۵۸ درصد	۲۴/۹۰ درصد



دامنه‌ی پوشش موضوعات هدف مندرج در جدول ۱ و سرفصل‌های دروس در ۲۰ دانشگاه نشان می‌دهند طیفی گسترده از ۱۰۰ تا ۴۰ درصد را پوشش می‌دهند. موضوعات: تسهیم سربار، تحلیل انحرافات و تسهیم ظرفیت واحدهای پشتیبانی با پوشش ۱۰۰ درصد در مرتبه‌ی نخست قرار دارند. موضوعات بودجه‌بندی مالی و بودجه‌بندی سرمایه‌ای به ترتیب با ۴۵ درصد و ۴۰ درصد کم‌ترین پوشش را داشته‌اند. خلاصه‌ی پراکندگی پوشش موضوعات به شرح جدول ۵ است.

این وضعیت عیناً برای مسائل و تمرین‌ها نیز مصداق دارد (به جدول ۴ مراجعه شود).
۳. شناسایی ۲۰ دانشگاه و دانش‌سرای معتبر آمریکا و بررسی سرفصل دروس حسابداری بها و حسابداری مدیریت آنها.
در سومین مرحله‌ی پژوهش محققین اقدام به انتخاب ۲۰ دانشگاه و دانش‌سرای معتبر آمریکا کردند و سرفصل دروس مربوطه را در آنها بررسی کردند. مبنای انتخاب جامعه‌ی آماری برای انتخاب بهترین‌ها، دانشگاه‌ها و کالج‌های کد گروه‌های آموزشی حسابداری آنها مورد تأیید AACSB قرار گرفته بود و از طرفی بیشترین داوطلبان از بین دانش‌آموختگان آنها موفق به احراز سمت حسابدار خبره مدیریت CMA شده بودند هدف قرار گرفت و از بین آنها ۲۰ دانشگاه و دانش‌سرای برتر انتخاب شد. (فهرست دانشگاه‌ها و دانش‌سراهای انتخابی در تحقیق ارائه نشده است). نتیجه‌ی بررسی در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۵

موضوعات	تعداد موضوعات	درصد پوشش
تسهیم سربار، تحلیل انحرافات، تسهیم واحدهای پشتیبانی	۳	۱۰۰
بودجه‌های عملیاتی و بهبود مستمر (کایزن)	۲	۹۵
تحلیل نقطه‌ی سربسری، بودجه‌های جامع، تجزیه و تحلیل هزینه - حجم فعالیت و سود	۳	۹۰
کنترل موجودی	۱	۸۵
اخلاق و تقلب	۱	۸۰
تسهیم درآمد و تحلیل سود، تصمیم‌گیری ساخت - خرید یا اجاره	۲	۷۰
مدیریت سرمایه در گردش	۱	۵۰
بودجه‌های مالی	۱	۴۵
بودجه‌بندی سرمایه‌ای	۱	۴۰
	<u>۱۵</u>	

گفتنی است که بررسی انجام شده نشان می‌دهد در بعضی موارد، میزان تفسیر کرد که استادان علاوه بر کتاب‌های مرجع، جزوات تکمیلی را نیز پوشش به مراتب فراتر از کتاب‌های مرجع است و این را می‌توان چنین برای مباحث ارائه شده به دانشجویان ارائه می‌کنند.

جدول ۶

پراکندگی صفحات اختصاصی در ارتباط با موضوعات هدف

ردیف	موضوعات انتخاب شده	صفحات اصطلاحی از کل	درصد صفحات تخصصی	مسائل اختصاصی از کل	درصد مسائل تخصصی	درصد ۲۰ دانشگاهی که عناوین انتخابی را در زیر درس خود گنجانیده‌اند	ردیف
۱	اخلاق و تقلب	۶۵	۱/۱۵	۵۲	۰/۸۱	۸۰	۱
۲	بودجه‌های عملیاتی	۲۵	۰/۴۴	۵۸	۰/۹۰	۹۵	۲
۳	بودجه‌های نقدی (مالی)	۱۵	۰/۲۶	۲۵	۰/۳۹	۴۵	۳
۴	تسهیم سربار	۲۷۸	۴/۹۱	۲۷۸	۴/۴۶	۱۰۰	۴
۵	تحلیل هزینه - حجم فعالیت و سود	۱۹۹	۳/۵۱	۲۳۳	۳/۶۲	۹۰	۵
۶	تحلیل هزینه‌ی انحرافات از استاندارد	۱۲۴	۲/۱۹	۱۴۱	۲/۱۹	۱۰۰	۶
۷	تحلیل نقطه‌ی سربه‌سری	۲۷	۰/۴۸	۵۰	۰/۷۸	۹۰	۷
۸	تسهیم درآمد و تحلیل سود	۴۱	۰/۷۲	۵۵	۰/۸۵	۷۰	۸
۹	بودجه‌های جامع	۲۶۰	۴/۵۹	۲۳۶	۳/۶۷	۹۰	۹
۱۰	ساخت، خرید یا اجاره	۴۷	۰/۸۳	۵۸	۰/۹۰	۷۰	۱۰
۱۱	بودجه‌بندی سرمایه‌ای	۱۲۰	۲/۱۲	۱۶۳	۲/۵۳	۴۰	۱۱
۱۲	مدیریت سرمایه در گردش	۱۵	۰/۲۶	۱۴	۰/۲۲	۵۰	۱۲
۱۳	بهبود مستمر - کایزن	۲۱	۰/۳۷	۱۱	۰/۱۷	۹۵	۱۳
۱۴	کنترل موجودی	۸	۱/۴۱	۹۷	۱/۵۱	۸۵	۱۴
۱۵	تسهیم واحدهای پشتیبانی	۹۴	۱/۶۶	۷۱	۱/۱۰	۱۰۰	۱۵
	جمع کل صفحات از کل منابع	۱/۴۱۱	۲۴/۹۰	۱/۵۵۱	۲۴/۱۱		

چند محدودیت در انجام این تحقیق از دید تهیه‌کنندگان آن وجود داشته است که عبارت‌اند از:

۱. کتاب‌های مورد بررسی صرفاً حسابداری مدیریت یا حسابداری بها بوده‌اند، حال آن که دانشجویان ممکن است در دروس دیگر مباحث کاربردی را فرا بگیرند.

۲. سرفصل دروس مورد بررسی معمولاً به تفصیل نیست و مشخص نیست تا چه میزان توسط استادان پوشش داده می‌شود.

۳. بعضی از مباحث خود ممکن است زیر مجموعه‌ای موضوعات دیگر باشد، از جمله تحلیل نقطه‌ی سربه‌سری که خود بخشی از تحلیل رابطه‌ی هزینه، حجم فعالیت و سود است و یا تسهیم هزینه‌ی سربار و تسهیم هزینه‌ی واحد پشتیبانی عملاً در یک موضوع قابل طبقه‌بندی هستند.

تهیه‌کنندگان این مقاله تصمیم گرفتند مباحث کاربردی را که در تحقیق آحادیت مشخص شد به عنوان اصل به کار برند و از انجام تحقیق دوباره در این خصوص خودداری کنند.

۴. مقایسه‌ی نتایج، نتیجه‌گیری و پیشنهادها بررسی مقاله‌ی ارائه شده توسط روبرتا کیبل، پاتریشا هیلی و امیل ماتیو نشان از یک اقعیت تلخ دارد و آن این است که دانشجویان حتی در دانشگاه‌های معتبر نیز مجبور به فراگیری مباحثی در زمینه‌ی حسابداری بها و حسابداری مدیریت هستند که در عمل مورد کاربردی ندارد. به عبارت دیگر تنها بر مبنای این تحقیق ۲۵ درصد موضوعات کاربردی بوده و ۷۵ درصد غیر کاربردی.

این یافته‌ی مهم وجود یک فاصله‌ی عمیق را بین نظریه و عمل حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که حتماً جهت پر کردن یا کاهش این فاصله نویسندگان کتاب‌ها و مسئولین تدوین سرفصل‌های دروس دانشگاه‌ها باید در محتوی کتاب‌ها و سرفصل‌ها تجدیدنظر اصولی کنند. این تجدیدنظر باید به گونه‌ای باشد که وزن بیشتری از محتوی منابع درسی حسابداری بها و حسابداری مدیریت به موضوعات تعیین شده در جدول ۱ اختصاص یابد. البته لازم است

تحقیق مجددی در خصوص اعتبارسنجی موضوعات هدف انجام گیرد و صرفاً به یافته‌ی تحقیق آحادیت اکتفا نشود.

تجربیات نگارنده به عنوان فردی که سالیان متمادی مسئولیت تدریس حسابداری بها و حسابداری مدیریت را در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد عهده‌دار بوده است نشان می‌دهد برای رسیدن به نتیجه‌ی مطلوب لازم است در تحلیل مباحث حسابداری بها یا حسابداری مدیریت به نکات اساسی زیر توجه شود.

۱- تعریف و شناخت مبنای قابل اعتمادی برای هزینه‌های ثابت و متغیر

شناخت دقیق رفتار هزینه‌ها در ارتباط با تغییر حجم تولید پایه‌ی بیشتر مباحث کاربردی است و اگر این امر با دقت انجام نشود می‌تواند نتایج زیان‌باری را به همراه داشته باشد.

فرض کنید شرکتی از سامانه‌ی بهایابی استاندارد استفاده می‌کند و با فرض این‌که کمیته‌ی استانداردگذاری با بالاترین درجه‌ی دقت هزینه‌های ثابت و متغیر را شناسایی کرده است (که این یک فرض تقریباً محال است) چنانچه کاربر در تشخیص و تفکیک هزینه‌ها دقت لازم را به کار نبرد عملاً انحرافات محاسبه شده هیچ‌گونه ارزشی ندارند و در بعضی موارد نه تنها فاقد ارزش بلکه بازخور غلط نیز به مدیریت می‌دهند که منشاء تصمیمات غلط مدیریتی خواهد شد.

دانشجویی که تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر را به درستی فرا نگیرد و مشکلات اجرایی آن به صورت افته‌کاوی در کلاس بررسی شود هرگز قادر نخواهد بود مباحث زیر را در عمل انجام دهد:

- ۱- تحلیل هزینه - حجم فعالیت و سود
 - ۲- تحلیل نقطه‌ی سربه‌سری
 - ۳- تجزیه و تحلیل انحرافات از استاندارد
 - ۴- بودجه‌بندی عملیاتی
 - ۵- بودجه‌بندی مالی نقدی
 - ۶- تصمیم‌گیری ساخت - خرید یا اجاره
 - ۷- تسهیم هزینه‌های سربار
 - ۸- تسهیم هزینه‌های دواير پشتیبانی
- موارد فوق حداقل‌ها است که در فهرست

تحقیق آحادیت آمده و کاربران اعلام کرده‌اند این موضوعات از دید آنها مهم است.

البته برای کاهش تأثیر مبنای تفکیک قضاوتی هزینه‌ها روش‌های آماری و ریاضی پیشنهاد شده از جمله روش حداقل و حداکثر. روش رگرسیون، روش و تحلیل روند و باید اذعان کرد چنانچه این روش‌ها هم مورد استفاده قرار گیرد به علت وجود عواملی از جمله تورم در اقتصاد و تغییرات سریعی که در محیط وجود دارد می‌تواند نتایج روش‌های به ظاهر علمی را به شدت تحت تأثیر قرار دهد و چنانچه با داده‌ای غلط مدل‌های ریاضی ایجاد می‌شود نمی‌توان استناد کرد که از دقت ریاضی برخوردار بوده‌اند.

بنابراین صرف افزودن تعدادی صفحه به مجموع صفحات کتاب‌ها توسط نویسندگان و اختصاص صفحات بیشتر کارساز نخواهد بود. استفاده از صفحه نرم افزار Exel و رایانه در حسابداری بها و حسابداری مدیریت تا حدی می‌تواند کارهای اجرایی را کاهش دهد و به حسابداران زمان بیشتری را برای اعمال دقت در انجام وظایف بدهد.

* این مقاله بر اساس منبع زیر تألیف شده است:

Cabel, Robrta J., Patricia Hilly and Emil Mathew, (2009) "Teaching Future Management Accountants", Management Accounting Quarterly, June, P.22.

