

حسابدار جوان - مهندس جوان

مهندس جوان
(قسمت پانزدهم)

دکتر حسین اعتمادی (۱)

مقدمه

در شماره‌های پیشین حسابداری برق، جهت آشنایی خوانندگان با شاخه‌های اصلی حسابداری، سلسله مقالاتی در زمینه حسابداری مالی، حسابداری قیمت تمام شده و حسابداری مدیریت درج شد. از این شماره با توجه به نقش و اهمیت گزارش‌های حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری مدیران سازمان سعی می‌شود بحث مبسوط‌تری در این زمینه داشته باشیم.

استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری

چنانچه قبلاً نیز اشاره گردید حسابداری مدیریت بعنوان یکی از شاخه‌های اصلی حسابداری در قالب سیستم اطلاعاتی حسابداری (۲) نقش خود را ایفا می‌نماید. مدیران از اطلاعات حسابداری برای تحقق بخشیدن به سه هدف عمده زیراستفاده می‌نمایند:

۱- برای برنامه‌ریزی و کنترل عملیات مستمر واحد تجاری. این مرحله، ارزیابی عملکرد افراد و فعالیتها را شامل می‌گردد.

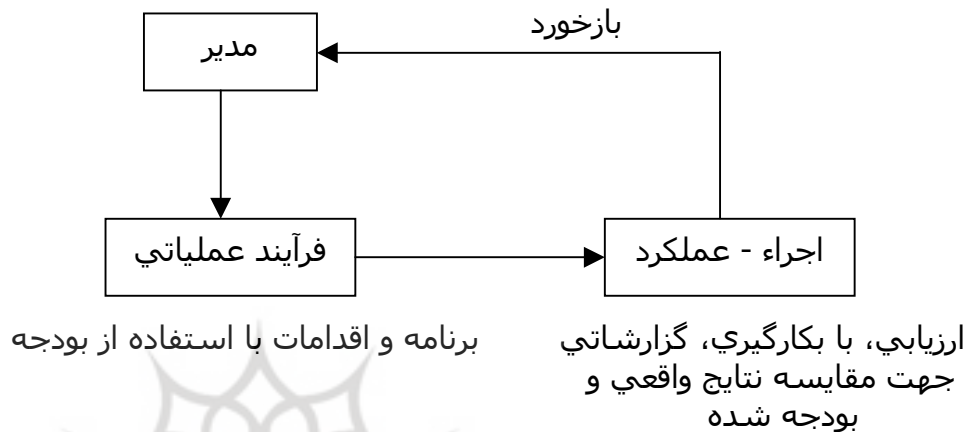
۲- برای تصمیم‌گیری‌های غیرمستمر، تصمیمات کوتاه مدت مانند تعیین قیمت برای محصولات و خدمات، پذیرش سفارش خاصی از یک محصول یا عدم

پذیرش آن، اینکه از بین محصولات و خدمات مختلف بر کدامیک تأکید کنیم و تصمیمات بلندمدت نظیر تولید محصول جدید و یا احداث کارخانه در مکان مناسب.

۳- برای گزارش وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت به گروه‌های استفاده‌کننده برون سازمانی. با توجه به اهداف فوق، حسابداری مدیریت، اطلاعاتی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد که واحد تجاری را به صورت موفق اداره نمایند. وجه تمایز بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را می‌توان در شکل شماره ۱ نشان داد:

شکل شماره ۱

حسابداری مالی	حسابداری مدیریت	
برون‌سازمانی - سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مراجع دولتی	مدیران داخل واحد تجاری	۱- استفاده کنندگان اولیه
گذشته‌گرا مانند گزارش عملکرد واقعی سال اول در سال دوم	آینده‌گرا، مانند تهیه بودجه سال دوم در سال اول	۲- تمرکز زمانی
پایبندی به اصول پذیرفته شده حسابداری و ارائه گزارش‌های خلاصه شده	عدم پایبندی به اصول پذیرفته شده حسابداری با ارائه گزارش‌های تفصیلی	۳- گزارشها
توجه به کفایت افشاء. بازتاب‌های رفتاری در اولویت دوم قرار دارد.	توجه به چگونگی تاثیر رفتار کارکنان از طریق گزارش‌ها	۴- بازتاب‌های رفتاری



قبل پیش‌بینی شده‌آن اتفاق می‌افتد. در واقع احتمال وقوع نتایج چنین تصمیماتی برابر با یک می‌باشد. ب - تصمیم‌گیری در شرایط عدم اطمینان (۸): در این قبیل تصمیم‌گیری برای هر تصمیم بیش از یک نتیجه قابل پیش‌بینی است لذا تصمیم‌گیرنده (مدیر) در شرایطی قرار می‌گیرد که نسبت به وقوع نتایج اطمینان ندارد بعنوان مثال سرمایه‌گذاری در پروژه‌ای که ممکن است سود سرشاری و از طرفی دیگر زیان هنگفتی را برای تصمیم‌گیرنده بدنبال داشته باشد. مراحل‌ی که در فرآیند تصمیم‌گیری بدان اشاره گردید معمولاً بیشتر به تصمیمات نوع دوم اشاره دارد.

دو ابزار مهم حسابداری جهت کمک به مدیریت واحدهای اقتصادی بودجه و گزارش‌های اجرایی (عملکرد) می‌باشد. بودجه، یک برنامه کمی جهت اقدامات و هماهنگی بین واحدها و گزارش عملکرد، جهت اندازه‌گیری فعالیت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این گزارشات اغلب جهت مقایسه نتایج واقعی و بودجه مورد استفاده قرار می‌گیرد. تفاوت بین نتایج واقعی و بودجه را عموماً انحراف (۳) می‌نامند. بطور کلی موارد فوق را می‌توان در دیاگرام زیر نشان داد:

ساختار تصمیمات:

اگر چه هر یک از مدیران، تصمیمات خود را به گونه‌ای نسبتاً متفاوت اتخاذ می‌نمایند لیکن اغلب آنان در مورد مراحل زیرین در فرآیند تصمیم‌گیری توافق دارند:

۱- تعریف مسئله (۴)

۲- شناسایی راه‌حل‌ها (۵)

۳- گردآوری اطلاعات مربوط (۶)

۴- تصمیم‌گیری (۷)

قبل از اشاره به موارد فوق باید این نکته را یادآور شد که اصولاً تصمیم‌گیری به دو گروه قابل تفکیک است:

الف- تصمیم‌گیری در شرایط اطمینان که در این قبیل تصمیمات برای هر تصمیم یک نتیجه بیشتر وجود ندارد و در واقع با اتخاذ چنین تصمیمی، حتماً نتیجه از

۱- تعریف مسئله:

مهمترین مرحله در فرآیند تصمیم‌گیری تعریف مسئله است زیرا کلیه فعالیت‌های بعدی این فرآیند به این مرحله بستگی دارد. چنانچه مدیران درک روشنی از مسئله در دست‌بررسی نداشته باشند ممکن است وقت و منابع مالی زیادی را صرف شناسایی راه‌حل‌ها و گردآوری اطلاعاتی کنند که کمک‌موتری به حل مسئله ننماید. چون تعریف نادرست مسئله باعث اتلاف وقت و منابع می‌شود بنابراین این تصمیم‌گیرندگان نباید برای شروع مرحله شناسایی راه‌حل‌ها شتاب نمایند.

۲- شناسایی راه‌حل‌ها:

هنگامی که مسئله تعریف شد، این سؤال مطرح می‌شود که چگونه باید آنرا حل کرد؟ برای حل مسایل معمولاً بیش از یک راه ممکن وجود دارد. در مراحل شناسایی مدیران می‌توانند از قوه ابتکار و خلاقیت خود استفاده نمایند. در این مرحله نیازی به رعایت احتیاط نیست زیرا در مراحل بعدی نیز راه‌حل‌های شناسایی شده مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۲- گردآوری اطلاعات:

از آنجا که جهت تسهیل در امر تصمیم‌گیری، ممکن است به اطلاعات متنوعی نیاز باشد مدیران قسمتی از اطلاعات موردنیاز خود را از درون سازمان و قسمت دیگر را از خارج سازمان و برخی از آنها را براساس رویدادهای گذشته و برخی دیگر را براساس انتظارات خود از رویدادهای آینده، تامین می‌نمایند. اطلاعات، صرف نظر از ماهیت آن باید مربوط باشد یعنی به دانش تصمیم‌گیرنده افزوده و یا از تردید وی بکاهد. به عبارت دیگر اطلاعات باید در تصمیم فرد تصمیم‌گیرنده موثر باشد و دانستن‌های وی را افزایش و احتمال انتخاب تصمیم اشتباه را کاهش دهد.

۴- تصمیم‌گیری:

از آنجا که در فرآیند تصمیم‌گیری غالباً یک متغیر به‌تنهایی نسبت به سایر متغیرها یا عوامل برتری ندارد لذا در دو امر چنین بنظر می‌رسد که با تعریف مسئله، شناسایی راه‌حل‌ها و جمع‌آوری اطلاعات مربوط تصمیم‌گیری آسان‌تر باشد. با توجه به تداخل عوامل تصمیم‌گیری با یکدیگر و اثرگذاری آنها بر هم تصمیمات نهایی معمولاً براساس مدل تصمیم‌گیری (۹) صورت می‌پذیرد. مدل تصمیم‌گیری معمولاً توصیف رویه‌ای است که براساس آن اتخاذ تصمیم می‌شود. در اغلب موارد حتی در تصمیم‌گیری مسائل پیچیده، مدل‌های تصمیم‌گیری شکل کاملاً ساده‌ای دارند و بر بالا بردن کیفیت تصمیمات اثر می‌گذارند. مانند تصمیمی که یک خریدار سهام جهت خرید سهام می‌گیرد مثلاً برای وی افزایش سود سهام‌پرداختی در طی سه سال گذشته به میزان ۱۰٪ می‌تواند عامل تصمیم‌وی به خرید سهام باشد و یا کنترل کیفیت کالا از طریق نمونه‌برداری؛ چنانچه محصولات نمونه گرفته شده بعنوان مثال بیش از ۳٪ معیوب بودند تولید متوقف می‌شود.

نقش اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری

بطور کلی همانگونه که خوانندگان نیز به آن واقفند، نقش اطلاعات حسابداری نیز همانند سایر اطلاعات، افزایش دانستن‌های و یا کاهش احتمال اشتباه است. این اطلاعات از آنجا که کمی و قابل رسیدگی می‌باشند اغلب کمک موثری به مدیران تصمیم‌گیرنده می‌نماید.

نیاز به اطلاعات حسابداری امروزه رشد قابل ملاحظه‌ای داشته و مدیران بیش از هر زمان دیگر نیاز به اطلاعات تفصیلی حسابداری بخصوص اطلاعات مربوط به فرآیندهای عملیاتی (۱۰) و بهای تمام شده (۱۱)

را دارند. گزارش‌های حسابداری مدیریت برای تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران و مسئولان درون سازمان، طرح‌ریزی شده است. بطور دقیق‌تر، این گزارش‌ها برای مسائلی خاص، تصمیماتی معین یا وضعیت‌های ویژه، اطلاعات لازم را تامین می‌نماید. نظر به اینکه تعداد استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابداری مدیریت با توجه به جدول شماره ۱ زیاد نیست (استفاده‌کنندگان درون سازمانی، مدیران داخلی) لذا به تناسب نیازهای استفاده‌کنندگان قابل طرح‌ریزی می‌باشد.

تاریخچه حسابداری مدیریت

نهضت مدیریت علمی و پیدایش کارخانجات فولاد و خط آهن را می‌توان اولین گام در جهت نیاز به حسابداری مدیریت دانست. براساس تحقیقاتی که توسط جانسون (۱۲) انجام گردید سیستم‌های اطلاعاتی کنترل مدیریت و هزینه‌یابی در رشد و توسعه صنایع حمل و نقل و تولید و توزیع در فاصله سال‌های ۱۸۵۰ تا ۱۹۲۵ نقش بسزایی داشته‌است. تقاضا برای اطلاعات به منظور برنامه‌ریزی و کنترل داخلی در نیمه اول قرن ۱۹ ایجاد گردید. در آن زمان کارخانه‌هایی مانند نساجی و راه‌آهن برای ایجاد هماهنگی بین فرآیندهای گوناگون درون سازمان به رویه‌های اداری داخلی نیاز داشتند. سیستم هزینه‌یابی کارخانه‌هایی مانند نساجی توانایی سنجش بازده تبدیل انواع مواد اولیه به کالای ساخته‌شده را دارا بودند. تا سال ۱۹۲۵ نوآوری‌ها برای ارتقاء کارایی موسساتی بود که در زمینه تولید انبوه محصولات استاندارد با سهم نسبتاً زیاد هزینه دستمزد تلاش فعالانه‌ای داشتند اما تقاضا برای یک سیستم حسابداری مدیریت که کنترل و هماهنگی فعالیت‌های متنوع یک شرکت را تسهیل کند پس از بروز پدیده ادغام افقی و شرکت‌های چند فعالیته ایجاد شد.

نسبت معروف بازده سرمایه‌گذاری (۱۳) به عنوان پاسخی به ظهور شرکت‌های بزرگ و ابزاری برای کنترل عملیات غیرمتمرکز آنان از نوآوری‌های بزرگ حسابداری مدیریت تا سال ۱۹۲۰ محسوب می‌شود. در سال‌های میانی قرن بیستم موضوعاتی مانند قیمت‌گذاری انتقالی (۱۴) با رویکردهایی چون هزینه‌یابی کامل (۱۵) و هزینه‌یابی استاندارد (۱۶) همراه بود (۱۷).

در حدود سال‌های ۱۹۶۰ حسابداری مدیریت شاهد بروز جریان قابل توجهی از کاربرد مدل‌های مقداری در مسایل برنامه‌ریزی و کنترل بود. تغییر شرایط محیطی و درونی سازمان‌ها و پیشرفت تکنولوژی، معیارهای جدیدی را برای حسابداری مدیریت مطرح کرده است که روش‌های سنتی پاسخگویی آن نیستند و از این رو حسابداری مدیریت در خدمت اهداف استراتژیک شرکت قرار گرفت. (ادامه دارد)

منابع و مأخذ:

فارسي

- ۱- اصول حسابداری مدیریت جلد سوم ترجمه دکتر ایرج نوروش، نشر ترمه زمستان ۱۳۷۷.
۲- حسابداری مدیریت دکتر رضا شباهنگ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

انگلیسی

- ۱- Financial and managerial Accounting, Warren & Fess, Southwestern, Third edition.
۲- Cost Accounting, A managerial Emphasis, Ch. T. Horngren, George Foster, Prentice - Hall.
۳- Introduction to Management Accounting, Ch. T. Horngren and Gary L. Sundem.
۴- Cost Accounting, Brock - Palmer, Mc GrawHill.

۱ عضو هیأت علمی دانشگاه تربیت مدرس

۲ Accounting Information System

۳ Variance

۴ Problem definition

۵ Alternatives identification

۶ Relevant information accumulation

۷ Decision making

۸ Decision under uncertainty

۹ Decision model

۱۰ Operating

۱۱ Cost

۱۲ Johnson

۱۳ (R.o.I (Return on investment

۱۴ Transfer pricing

۱۵ Full costing

۱۶ Standard costing

۱۷- راجع به مفاهیم فوق در شماره‌های آتی اشاره خواهد شد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی