

نقش اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری

محمد رضا ظاهری

است تصمیم‌گیری را عملاً غیر ممکن سازد و از طرفی هیچ تصمیم‌گیرنده‌ای هرگز نمی‌تواند کاملاً مطمئن باشد که کلیه نتایج ناشی از یک تصمیم را در نظر گرفته است و حتی به ندرت می‌توان برای یک راه کار اطلاعات کاملی به دست آورد و کسب اطلاعات نیز معمولاً همراه با هزینه است. تصمیم‌گیرندگان نیز با توجه به محدودیت‌های انسانها همواره تصمیمات عقلایی اتخاذ نمی‌کنند اما علی‌رغم انتقادات فوق، فرض تصمیم عقلایی برداش کامل مبتنی است، شرطی که هر چند غیر ممکن است ولی بیانگر توجه به نقش اطلاعات در تصمیم‌گیری است.

ایده اساسی نظریه رفتاری تصمیم‌گیری به وسیله سایمون (۳)، سائرت (۴) و مارچ (۵) و سایر محققان توسعه یافته است. از نظر سایمون، تصمیم‌گیری به تفکر و انتخاب آگاهانه و سنجیده محدود نمی‌گردد بلکه متضمن انتخاب یک راه حل از میان کلیه راه‌حلهایی است که از نظر فیزیکی برای فرد ممکن است - اعم از اینکه فرد از تمام شقوق ممکن آگاهی داشته یا نداشته باشد - بنابراین اصطلاح، انتخاب به هیچ فرایند سنجیده‌ای دلالت نداشته بلکه به سادگی به این واقعیت اشاره دارد که اگر فرد راه حلی را برگزیند، راه‌حلهای دیگری وجود دارد که او در این راه از آنها صرف نظر کرده است. (۶)

در نظریه کلاسیک، تصمیم‌گیری فرض عقلایی بودن تصمیم‌گیرندگان مدنظر است در حالی که سایمون موضوع «معقولیت محدود شده» یا «عقلایی محدود» (۷) را مطرح می‌سازد که برطبق آن چون انواع محدودیت‌ها در فرایند تصمیم‌گیری وجود دارد، لذا افراد نمی‌توانند تصمیمات عقلایی اتخاذ کنند. یکی از محدودیت‌هایی که بر آن تأکید دارد فقدان اطلاعات اصلی در سازمانهاست. بنابراین با توجه به انواع محدودیت‌ها، تصمیم‌گیرندگان به جای آنکه در جستجوی بهترین تصمیم در معنای اقتصادی آن باشند که نظریه کلاسیک تصمیم‌گیری تجویز می‌کرد باید به تصمیم «رضایت‌بخش» (۸) کفایت کنند.

در مجموع در نظریه رفتاری تصمیم‌گیری از مفهوم عقلایی محدود، مفاهیم زیر استنباط می‌شود:

- ۱- تصمیمات همواره با یک سری کاستیها و با درجاتی از عدم درک واقعی طبیعت مسأله مورد نظر همراهند.
- ۲- تصمیم‌گیرندگان هرگز در ایجاد همه راه‌حلهای ممکن برای اخذ تصمیم موفق نخواهند بود.
- ۳- راه‌حلهای همواره با کاستی و نقصان ارزیابی می‌شوند زیرا پیش‌بینی تمامی نتایج مربوط به هر راه حل، غیر ممکن است.
- ۴- تصمیم نهایی متوجه انتخاب راه حلی است که براساس برخی معیارها از درجه‌ای از رضایت‌بخشی برخوردار است و به حداکثر رساننده نیست.

تصمیم‌گیری به زبان ساده، انتخاب یک راه از میان راههای مختلف است. (۱) میان نظریه‌های عمده تصمیم‌گیری می‌توان از دو نظریه کلاسیک و رفتاری یاد کرد.

مهمترین مفروضات نظریه کلاسیک تصمیم‌گیری به شرح زیر است: (۲)

۱- هدف معین و معلوم است.

۲- کلیه راه‌حلهای ممکن، شناسایی می‌شوند و مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۳- کلیه نتایج ناشی از هر راه حل مورد توجه قرار می‌گیرد.

۴- اطلاعات کامل، به طور رایگان در دسترس تصمیم‌گیرنده قرار دارد.

۵- تصمیم‌گیرندگان کاملاً عقلایی عمل می‌کنند.

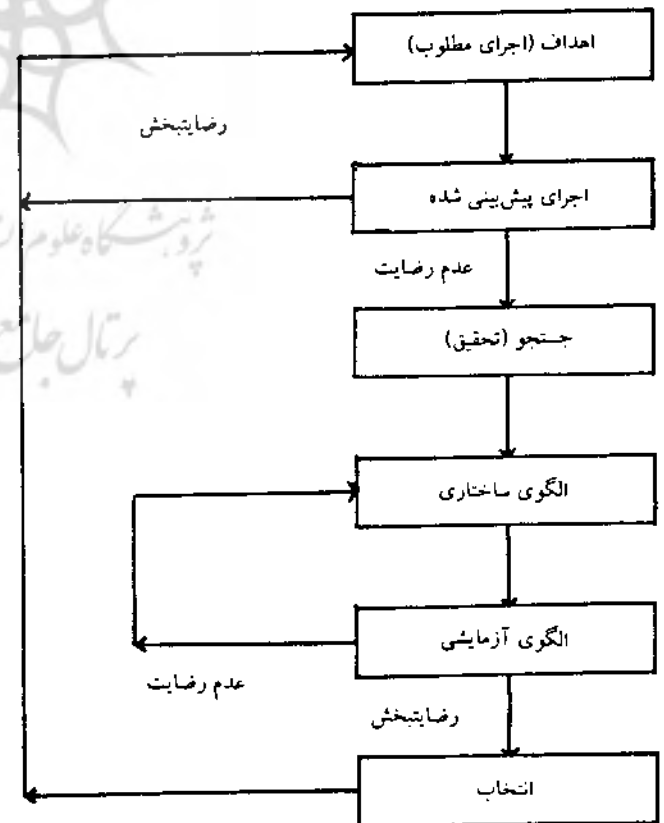
با مفروضات فوق نظریه‌های کلاسیک تصمیم‌گیری مورد انتقادهای بسیار شدیدی بوده است از جمله اینکه اهداف همواره مشخص نیست و یکی از مشکلات اساسی در تصمیم‌گیری، تعیین اولویت‌هاست؛ یعنی اینکه اهمیت چه هدفی از هدف دیگر بیشتر است. همچنین امکان بررسی کلیه راه‌حلهای ممکن میسر نیست و رعایت این ضابطه، ممکن

الگوی تصمیم‌گیری

در هر دو نظریه، کلاسیک و رفتاری، استفاده از اطلاعات مورد تأکید است، اما واقعیت این است که نمی‌توان دقیقاً مشخص کرد که تصمیمات افراد چگونه شکل می‌گیرد زیرا اولاً هر يك از افراد در تصمیم‌گیری خود عوامل خاصی را دخالت می‌دهد و ثانیاً افراد نمی‌توانند فرایند تصمیم‌گیری خود را تشریح کنند، ثالثاً با تکنولوژی موجود نمی‌توان عملیات مغز انسان را بطور مستقیم مورد مطالعه قرار داد. لذا ضروری است که راه‌های دیگری را در این مورد جستجو کرد. برای این منظور معمولاً با استفاده از الگو در تصمیم‌گیری، سعی می‌شود فرایند تصمیم‌گیری افراد توضیح داده شود. (۹)

الگو آن است که از واقعیت گرفته شده و روابط بین متغیرها را نشان می‌دهد و می‌توان از آن برای پیش‌بینی در تصمیم‌گیری استفاده کرد. (۱۰) الگوی تصمیم‌گیری معمولاً توصیف رویه‌ای است که براساس آن اتخاذ تصمیم می‌شود. (۱۱)

يك الگوی کلی که برای تصمیم‌گیری انتخاب گردیده و بر استفاده از اطلاعات حسابداری در این مدل تأکید می‌گردد، به شکل زیر است: (۱۲)



این الگوی عمومی تصمیم‌گیری دارای ۶ مرحله است. در مرحله اول اهداف تصمیم‌گیرنده تعیین می‌شود. تصمیم‌گیرنده برای استفاده از الگو باید هدف نهایی خود را بشناسد. در مرحله دوم راه‌حلهای متفاوتی که برای رسیدن به هدف تعیین شده و انجام آنها امکان‌پذیر است پیش‌بینی می‌گردد، این امر مستلزم بررسی مرتب عمل و اجرای پیش‌بینی شده است. اگر اجرا از سطح پیش‌بینی فراتر شده باشد ممکن است تصمیم‌گیرنده سطح هدف مورد نظر را افزایش دهد و هدف مطلوبتری را در نظر بگیرد و اگر در حدود انتظار باشد برای رسیدن به هدف تعیین شده کوشش کند. اگر عمل و اجرا از سطح مورد انتظار کمتر باشد تصمیم‌گیرنده در مرحله سوم که دشوارترین مرحله در کل فرایند تصمیم‌گیری است روشهای دیگری را برای عمل و اجرا جستجو می‌کند تا شاید فرصت بهتری برای رسیدن به هدف تعیین شده به دست آورد. این جستجو برای سایر روشهای عملکرد و اجرا نیاز به کسب اطلاعات درباره موقعیتهای و محیطهای آبی را آشکار می‌سازد.

در مرحله چهارم تصمیم‌گیرنده برای انتخاب استراتژی مناسب از میان استراتژیهای مختلف، يك الگو می‌سازد. که آن، اثرات استراتژیهای مختلف را بر معیارهایی که در قالب اهداف بیان شده‌اند و در محیطهای متفاوتی که ممکن است رخ دهد، پیش‌بینی می‌کند.

در مرحله پنجم الگویی مورد آزمایش واقع می‌شود تا مشخص شود که وقتی تصمیم‌گیرنده عملیات را اجرا می‌کند آیا الگو می‌تواند پیش‌بینی‌های لازم را انجام دهد یا خیر؟ اگر نتیجه آزمایشی که از الگو به دست می‌آید رضایت‌بخش باشد مرحله ششم یعنی انتخاب انجام می‌گردد.

اطلاعات حسابداری در کدام مراحل از این الگوی عمومی تصمیم‌گیری کاربرد دارد؟ پاسخ این است که از آن در تمام مراحل استفاده می‌شود؛ اما کاربرد آن در مراحل ۲، ۴ و ۶ اساسی است.

ماهیت داده‌ها و اطلاعات

با بررسی مختصری که از نظریه‌ها تصمیم‌گیری کلاسیک و رفتاری و الگوی ارائه شده تصمیم‌گیری به عمل آمد می‌توان گفت که این نظریه‌ها و مدل‌های تصمیم‌گیری بر نقش اطلاعات در تصمیم‌گیری تأکید دارند و شاید بتوان گفت کمتر نظریه‌ها و الگوهای تصمیم‌گیری وجود دارد که بر استفاده از اطلاعات، تأکید نداشته باشد.

اغلب گفته می‌شود که ما در دنیایی از اطلاعات زندگی می‌کنیم. یکی از مهمترین دگرگونیهای محیط اطراف ما در سالهای اخیر، توسعه تکنولوژی مربوط به اطلاعات، به شکل کامپیوترهای پیشرفته سخت افزار و نرم افزار است. استفاده همه جانبه از کامپیوتر، بویژه پیدایش میکروکامپیوترهای ارزان، جمع آوری و اشاعه اطلاعات را به صورت امری نسبتاً ساده در آورده است، اما اطلاعات چیست و چگونه می‌توان اطلاعات را از غیر اطلاعات تمیز داد؟ اغلب «داده‌ها» (۱۳) و

«اطلاعات» (۱۴) هر چند هم معنی نیستند ولی به عنوان لغات مترادف استفاده می‌شود. فرهنگ اکسفورد (۱۵) داده را به عنوان جمع مفروضات و حقایق از هر نوع توصیف نموده است. اما واژه اطلاعات به این معنا به کار نمی‌رود و معنای خاص‌تری دارد. در واقع، اطلاعات زیر مجموعه‌ای از داده‌ها است. هر قلم از داده‌ها معمولاً زمانی به عنوان اطلاعات به کار می‌روند که انتظارات دریافت‌کننده، آن را تغییر دهند.

مثلاً فرض کنید که در ساعت نه صبح به یک مسافر قطار گفته شود که در این ساعت قطار از تهران به اهواز حرکت خواهد کرد. اگر قبل از دریافت پیام، مسافر از ساعت حرکت قطار اطلاع داشته باشد، این عبارت هیچ نوع اطلاعات رضایت‌بخشی را در برنخواهد داشت. زیرا هیچگونه تغییری در انتظار یا پیش‌بینی مسافر از زمان حرکت قطار ایجاد نمی‌کند اما اگر در ساعت نه صبح به مسافر گفته شود که قطار در ساعت ده صبح حرکت خواهد کرد، این اطلاعات محسوب می‌شود زیرا انتظار یا پیش‌بینی قبلی مسافر را در مورد زمان حرکت تغییر داده است. باید توجه داشت که هر اطلاعاتی دارای ارزش نیست مثلاً اگر مسافر در حال سوار شدن به قطار مسافری تهران - مشهد باشد اطلاعات در مورد تأخیر زمان حرکت قطار اهواز برای وی ارزشی ندارد.

اطلاعات از جنبه‌های مختلفی طبقه‌بندی می‌شود؛ از جمله ممکن است اطلاعات ذهنی یا کیفی (۱۶) را از اطلاعات عینی یا کمی (۱۷) متمایز ساخت. اطلاعات حسابداری کمی است و نقش آن همانند سایر اطلاعات افزایش دانستی‌ها یا کاهش احتمال اشتباه است. (۱۸) در حسابداری نیز بین داده‌ها و اطلاعات تفاوت وجود دارد. داده‌ها اندازه یا شرح یک موضوع و یا حادثه اقتصادی است اما اطلاعات، دانش مفیدی است که از داده‌های دریافتی حاصل می‌شود. به عبارت دیگر، اطلاعات نوعی داده است که تأثیر مهمی بردر یافت‌کننده آن بگذارد و عدم اطمینان را کاهش دهد. (۱۹)

باید دانست که بین اطلاعات اصلی و اطلاعات جایگزینی (۲۰) در حسابداری تفاوت وجود دارد: اطلاعات اصلی اطلاعاتی است که تصمیم‌گیرنده می‌خواهد تصمیمات خود را بربنیای آن اخذ کند. اطلاعات جایگزینی یا فرعی زمانی به جای اطلاعات اصلی مورد

استفاده قرار می‌گیرد که نشانگر یا تخمین خوبی از اطلاعات اصلی باشد.

برای روش شدن مطلب و مشخص شدن فرق بین اطلاعات اصلی و جایگزینی، فرض کنید پزشکی می‌خواهد درجه حرارت مریضی را بداند، لذا با استفاده از ترمومتر درجه‌ای را که نشان می‌دهد می‌خواند و این درجه را به جای درجه حرارت واقعی مریض مورد استفاده قرار می‌دهد. به شرط آنکه واقعاً این درجه تخمینی دقیقی از درجه حرارت واقعی باشد، برای یک اطلاعات اصلی ممکن است، اطلاعات جایگزینی فراوانی وجود داشته باشد که معمولاً توسط تصمیم‌گیرنده به ترتیب و برحسب اولویت مورد استفاده واقع شود، فرضاً اگر روند میزان فروش نشانگر روند سودآوری باشد که آن هم نیز از اطلاعات جایگزینی از سود واقعی است ممکن است در صورتیکه سود مشخص نباشد، میزان فروش به عنوان اطلاعات جایگزینی مورد استفاده قرار گیرد. (۲۱)

استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری

استفاده‌کنندگان از اطلاعات و گزارشهای حسابداری را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد: ۱- تصمیم‌گیرندگان داخلی یا درون سازمانی - ۲- تصمیم‌گیرندگان خارجی یا برون سازمانی.

تصمیم‌گیرندگان درون سازمانی عمدتاً مدیران اجرایی هستند که اطلاعات حسابداری را برای برنامه‌ریزی، کنترل، هماهنگی و تصمیم‌گیرهای بی‌شمار درباره عملیات روزانه سازمان مورد استفاده قرار می‌دهند.

تصمیم‌گیرندگان برون سازمانی اشخاصی خارج از واحد اقتصادی هستند که اطلاعات حسابداری را مورد استفاده قرار می‌دهند و متشکل از سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، فروشندگان کالا، بانکها و موسسات اعتباری، اتحادیه‌های کارگری و مراجع مالی و اقتصادی دولت می‌باشند. برخی از استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و نحوه تصمیم‌گیری آنها به شرح زیر است:

گروههای استفاده‌کننده

تصمیمی که برای آن اطلاعات لازم است

سهمداران	خرید و فروش و یا نگهداری سهام
بدهکاران و بستانکاران	افزایش یا کاهش و یا ثابت نگه داشتن سطح مطالبات و بدهی‌ها
کارکنان	درخواست برای افزایش سطح دستمزدها و تغییر مقررات استخدامی
دولت	افزایش مالیات و بررسی اثرات عملکرد شرکت بر محیط
مشتریان	خرید محصولات شرکت
مدیران	نحوه اداره عملیات شرکت
جامعه	تشخیص اثرات اجتماعی و اقتصادی عملکرد شرکت

حسابداری الزامی نیست.

۳- اطلاعات حسابداری کاربردهای رفتاری دارد زیرا حتی بر تصمیم‌های روزانه مدیران نیز تأثیر می‌گذارد.

۴- اطلاعات حسابداری آینده‌نگر است و براساس پیش‌بینی‌های آتی و مقایسه ارقام پیش‌بینی و واقعی تهیه می‌شود.

۵- تهیه اطلاعات حسابداری از نظر بعد زمانی انعطاف پذیر است و به صورت روزانه، هفتگی، ماهیانه، سالیانه و یا چند ساله انجام می‌شود.

۶- اطلاعات حسابداری به صورت تفصیلی و با جزئیات تهیه می‌شود، مثلاً می‌توان برای بخشهای مختلف يك سازمان و یا يك محصول اطلاعات حسابداری تهیه کرد.

ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان برون سازمانی

اطلاعات حسابداری که به تصمیم‌گیرندگان برون سازمانی ارائه می‌شود در قالب گزارشها و صورتهای مالی است که شامل صورتحساب سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد است که به دلیل عدم نقش استفاده کنندگان در تهیه این گزارشها، مجامع دولتی و مؤسسات علمی و حرفه‌ای حسابداری، واحدهای گزارشگر را به رعایت اصول و استانداردها موظف می‌کنند، تا استفاده کنندگان با اعتماد کامل این نوع اطلاعات و گزارشها را برای تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار دهند. همچنین این گزارشها و اطلاعات باید از ویژگیهای کیفی خاصی برخوردار باشند تا برای تصمیم‌گیری، مفید و قابل استفاده باشند. این ویژگیهای کیفی در نمودار صفحه بعد نشان داده شده است. (۲۳)

تصمیم‌گیران برای استفاده از اطلاعات حسابداری باید قید فراگیر (هزینه و منفعت) را مدنظر داشته باشند. زیرا تهیه اطلاعات، مجانی نیست و مستلزم هزینه است. بنابراین اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار خواهد گرفت باید منافع حاصل از آن بیشتر از هزینه تهیه آن باشد.

اطلاعات حسابداری به گونه‌ای تهیه و ارائه می‌گردد که برای استفاده کنندگان با دانش متعارفی از حسابداری قابل فهم باشد اما ویژگی قابل فهم بودن با دانش استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری نیز رابطه دارد، یعنی به موازات افزایش دانش حسابداری، استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری برای آنها قابل فهم‌تر خواهد بود و بهتر می‌توانند در تصمیم‌گیری از آن استفاده کنند.

ویژگیهای کیفی اولیه (اصلی) شامل ویژگی مربوط بودن (۲۴) و ویژگی قابلیت اتکاست (۲۵) و مربوط بودن یکی از ویژگیهای مهم اطلاعات حسابداری است. اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در

بدیهی است که استفاده کنندگان مختلف، به اطلاعات یکسانی نیاز ندارند. مثلاً اطلاعاتی را که شرکت برای رفع نقایص و تأمین امنیت شغلی کارکنان جمع‌آوری می‌کند ممکن است برای کارکنان دارای اهمیت باشد و بر تصمیم آنها تأثیر گذارد اما احتمالاً تأثیر کمی بر تصمیم مشتریان خواهد داشت.

هم چنین نوع اطلاعاتی که برای هر دسته از تصمیم‌گیرندگان برون سازمانی و درون سازمانی تهیه می‌شود از ویژگیهای متفاوتی برخوردار است.

ویژگیهای اطلاعات حسابداری برون سازمانی (۲۲)

۱- اطلاعات حسابداری که برای استفاده کنندگان برون سازمانی تهیه می‌شود برای گروههای استفاده کننده خاصی نیست بلکه براساس اهداف عام برای منظورهای کلی تهیه می‌شود و گروههای استفاده کنندگان برون سازمانی می‌توانند اطلاعات مورد نظر خود را انتخاب و استفاده کنند.

۲- رعایت مفروضات زیربنایی، اصول حسابداری و استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه اطلاعات برون سازمانی الزامی است، بنابراین، این عوامل محدودیتی را در تهیه و ارائه این نوع اطلاعات فراهم می‌سازد.

۳- اطلاعات حسابداری در مرحله نخست برچگونگی اندازه‌گیری و گزارش پدیده‌های اقتصادی تأکید دارد و در مرحله بعد بر آثار رفتاری مدیران تأکید می‌کند.

۴- اطلاعات حسابداری عمدتاً براساس ارقام تاریخی که در گذشته انجام شده، تهیه می‌شود.

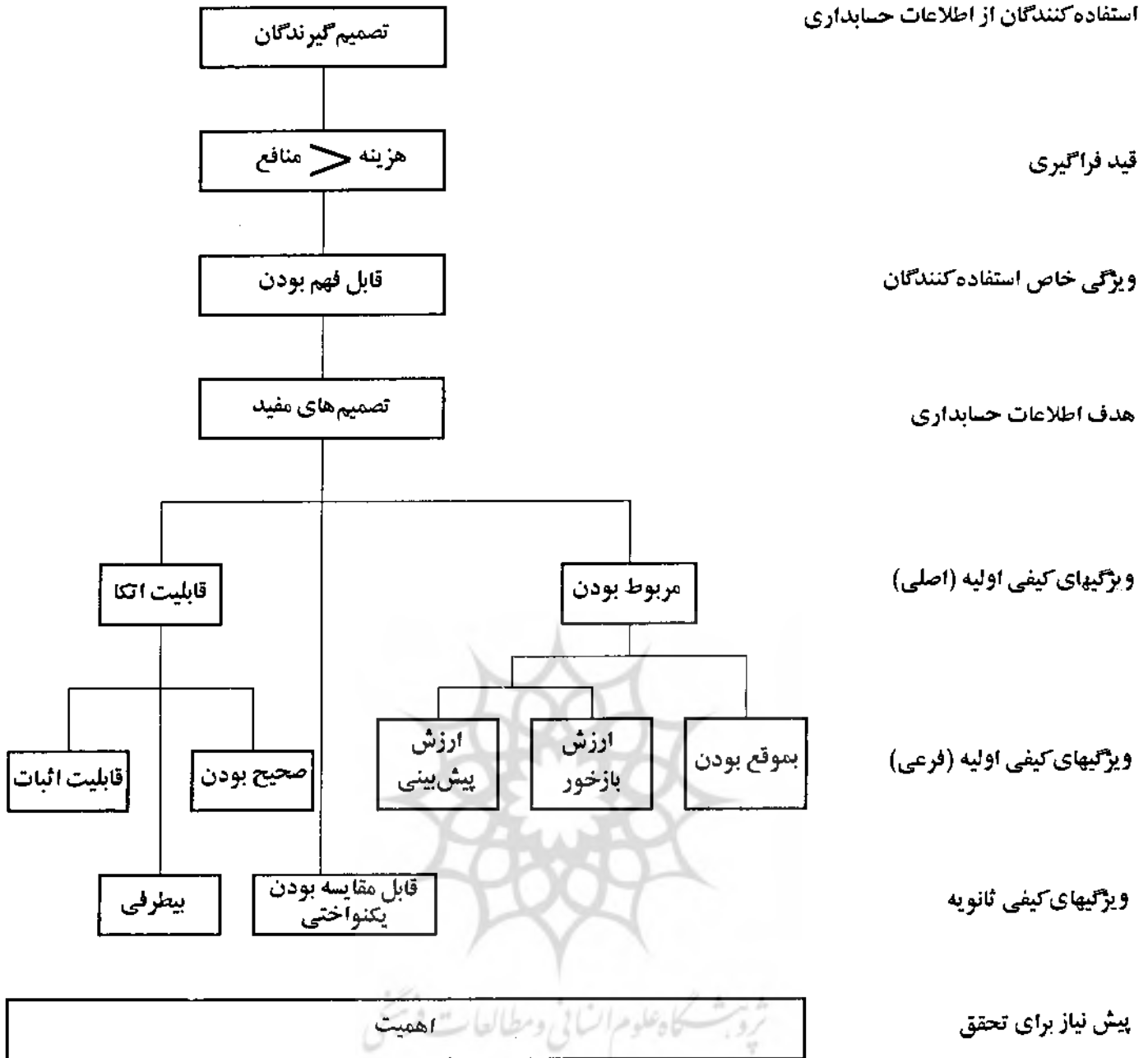
۵- تهیه اطلاعات حسابداری از نظر بُعد زمانی محدود است و معمولاً سالیانه، یا میان دوره‌ای (فصلی) انجام می‌شود.

۶- اطلاعات حسابداری به صورت جامع و خلاصه و برای کل واحد اقتصادی تهیه می‌شود و سازمان به عنوان يك مجموعه واحد در نظر گرفته می‌شود.

ویژگیهای اطلاعات حسابداری درون سازمانی

۱- اطلاعات حسابداری که برای استفاده کنندگان درون سازمانی تهیه می‌شود برای منظور خاص است و از جامعیت کمتری برخوردار است و به تناسب نیازهای استفاده کنندگان تهیه می‌شود.

۲- در تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری درون سازمانی محدودیت کمتری وجود دارد زیرا رعایت اصول حسابداری و استانداردهای



ویژگیهای بموقع بودن، ارزش بازخور و ارزش پیش بینی ویژگیهای فرعی «مربوط بودن» است. اطلاعات حسابداری نمی توانند با تصمیم گیری مربوط باشد مگر اینکه به موقع باشد یعنی در زمان مناسب در دسترس تصمیم گیرندگان قرار گیرد زیرا بسیاری از انواع اطلاعات، بویژه اطلاعات حسابداری، نسبت به گذشت زمان حساسیت زیادی دارند و به سرعت ارزش خود را از دست می دهند.

ارزش بازخور به کیفیت اطلاعات که استفاده کنندگان را قادر می سازد تا انتظارات یا پیش بینی های قبلی را تأیید یا تصحیح کند اشاره دارد. ارزش پیش بینی به کیفیت اطلاعات که به استفاده کنندگان کمک می کند تا احتمال درستی پیش بینی تصمیمات گذشته یا حال را افزایش

تصمیم گیریها مؤثر باشد و بر نوع تصمیمی که استفاده کنندگان اتخاذ خواهند کرد تأثیر گذارد.

ویژگی قابلیت اتکا به اعتماد و اتکایی که استفاده کنندگان می توانند بر اندازه گیریهای گزارش شده در اطلاعات حسابداری داشته باشند، اشاره دارد. چنانچه اطلاعات ارائه شده براساس شواهد و مدارک عینی و قابل اثبات انجام شود، قابلیت اتکا خواهد داشت. باید توجه داشت که بین این دو ویژگی رابطه معکوس وجود دارد بدین معنی که کوشش در جهت ارائه اطلاعات هرچه مربوط به متنازم کاستن از قابلیت اتکای آن اطلاعات است حتی در پاره ای موارد لازم ارائه اطلاعات صرفاً مربوط، فدا کردن و نادیده گرفتن قابلیت اتکای اطلاعات است (۲۶).

دهند اشاره دارد.

اهمیت (۲۷) به این مفهوم بکار می‌رود که اطلاعات حسابداری باید به صورت خلاصه از انبوه اطلاعات، استخراج و ارائه گردد به نحوی که برای استفاده کنندگان با معنا باشد. اطلاعات بیش از اندازه مانند اطلاعات خیلی کم، می‌تواند استفاده کنندگان را به اشتباه اندازد زیرا اگر اطلاعات بیش از حد ارائه شود اطلاعات مرتبط با تصمیم‌گیری در میان انبوه اطلاعات گم خواهد شد و استفاده کنندگان تصمیم‌گیری صحیحی انجام نخواهند داد. به عبارت دیگر، بهمان گونه که اطلاعات کم موجب می‌گردد که پیش‌بینی و تصمیم‌گیری صحیحی انجام نگردد همچنین اطلاعات با جزئیات زیاد و غیر مهم، تصمیم‌گیری را مشکل خواهد کرد بنابراین «اهمیت» محدودیتی را ایجاد می‌کند که چه اطلاعاتی باید افشا گردد.

قابل مقایسه بودن (۲۸) به این معناست که اطلاعات تهیه شده در یک شرکت یا شرکتهای متفاوت براساس یک نوع اصول، روشهای حسابداری، طبقه‌بندی، نحوه افشای حقایق و غالباً در یک چارچوب مشابه ارائه شود تا خصوصیات مشابه آنها، مقایسه آنها را امکان پذیر سازد.

صحیح بودن (۲۹) به معنای ارائه واقعیات در قالب کمیتهای قابل اندازه‌گیری با دقت کافی است. برای این کار لازم است که حسابداران بدانند چه چیزی را اندازه‌گیری می‌کنند و بعد روش اندازه‌گیری را انتخاب کنند که نشاندهنده موضوعی باشد که اندازه‌گیری می‌شود. از این جهت برای کسب قابل اعتماد بودن ارقام ارائه شده، حسابداران ناچارند که به مفهوم واقعیت یا وجود خارجی رجوع نمایند تا روشهای جاری را مستدل نمایند و یا ادعا کنند که اصول و روشهای مشخصی نسبت به سایر اصول، اولویت دارد؛ لکن واقعیت یا وجود خارجی از

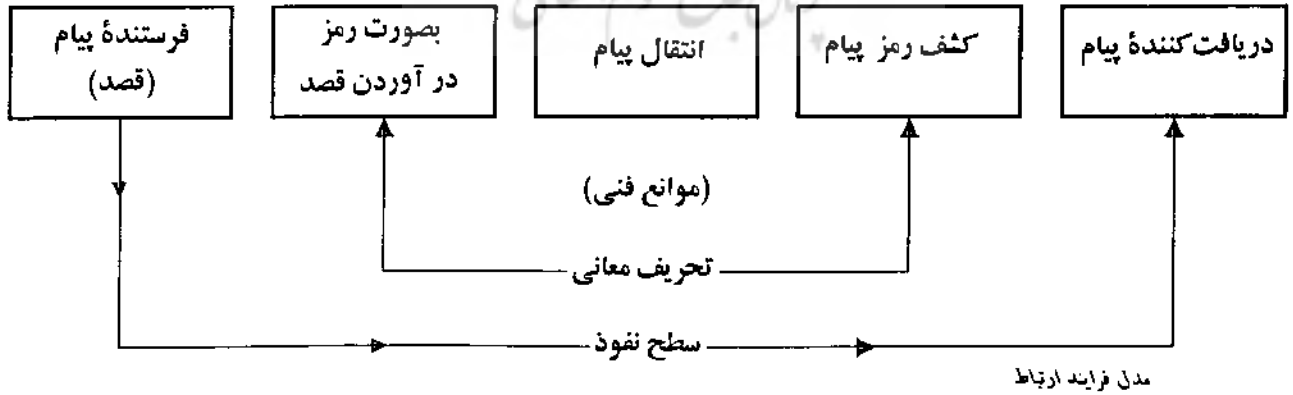
نظر نویسندگان، معانی متفاوتی دارد. بعضی از این معانی به شرح زیر است:

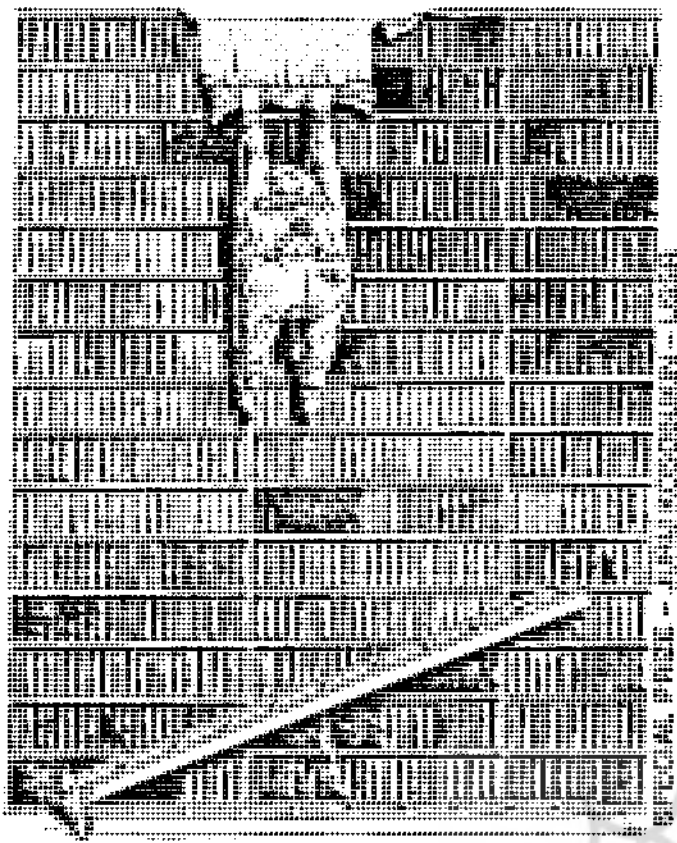
- ۱- اندازه‌گیری بدون تعصب و با اندازه‌گیری که خارج از فکر شخص اندازه‌گیری وجود دارد.
- ۲- اندازه‌گیری که برمدارک قابل رسیدگی مبتنی باشد.
- ۳- اندازه‌گیری که برنظر شخص واجد شرایط مبتنی باشد.
- ۴- اندازه‌گیری که وقتی توسط افراد متفاوتی اندازه‌گیری گردد، دارای کمترین پراکندگی آماری است (۳۰).

مفاوت بودن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان مختلف باعث بروز یک مشکل عمده برای فراهم کننده اطلاعات است. ممکن است برای رضایت آنها لازم باشد که اطلاعات خاص تهیه شود اگرچه استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، با هم تضاد منافع دارند، ولی بهتر است روشهایی اتخاذ شود تا بدین وسیله بتوان بین اطلاعات مختلف ارتباط لازم را برقرار کرد؛ زیرا برقراری ارتباط بین اطلاعات مختلف برای کسانی که علاقه‌مند به عملیات شرکت و دورنمای آن هستند ضروری به نظر می‌رسد. این نتیجه‌ای است که باید سعی کرد بدان دست یافت.

معنای ارتباط

فرایند ارتباط در قلب سیستم اطلاعات حسابداری جای دارد. برای اتخاذ تصمیمات صحیح ضروری است که آن دسته از اطلاعاتی که با ارزش محسوب می‌شوند از طریق سیستم ارتباطی در اختیار کسانی قرار گیرد که فاقد این اطلاعات هستند بنابراین برای حسابداران، مطالعه فرایند ارتباط ضروری است. بیشتر سیستمهای ارتباطی، حداقل پنج مرحله به شرح زیر دارند:





هدف سیستم آن است که پیامی که توسط فرستنده ارسال می‌گردد بطور مناسبی اعمال و اقدامات دریافت کننده پیام را تحت تأثیر قرار دهد. این امر فقط زمانی میسر خواهد شد که مفهوم پیامی که به دریافت کننده می‌رسد همان مقصود فرستنده پیام باشد. زیرا پیام تا رسیدن به دریافت کننده باید از مراحل واسطه‌ای که در مجرای پیام قرار دارد عبور کند، لذا ممکن است مشکلاتی از قبیل پارازیت و یا تحریف پیام در داخل سیستم پیش آید که منظور فرستنده پیام برآورده نشود. شرح مراحل واسطه می‌تواند ماهیت چنین مشکلاتی را آشکار کند.

در یک سیستم ارتباطی اطلاعات حسابداری فرستنده پیام، حسابدارانند و دریافت کننده پیام، استفاده کنندگان از اطلاعات هستند. کد گذاری (به رمز نوشتن) پیام در این سیستم ارتباطی با استفاده از مفاهیم حسابداری نظیر - دارایی - بدهی - استهلاک - سود و... انجام می‌گردد که هر کدام از این واژه‌ها معنای خاصی را می‌رسانند. انتقال پیام در قالب گزارشهای حسابداری و صورتهای مالی به شکل نوشته یا چاپ یا به وسیله کامپیوتر و یا از طریق تلفن و یا گفتگوی مستقیم انجام می‌شود.

تحریف معنی پیام ممکن است در هر یک از مراحل کد گذاری و یا کشف رمز آن اتفاق افتد. اگر تحریف معنی پیام در هنگام کشف رمز اتفاق افتد، در این حالت به آن پارازیت (تحریف) معنی گفته می‌شود و اگر تحریف در مرحله حمل رخ دهد، در این حالت به آن پارازیت تکنیکی (موانع فنی) می‌گویند. عموماً پارازیت معنی زمانی رخ می‌دهد که گیرنده پیام معنای دیگری غیر از آنچه که منظور فرستنده است از پیام برداشت کند. پارازیت تکنیکی نیز از پیچیدگی حاصل از عملکرد خودکار وسایل ارتباطی ناشی می‌شود.

پارازیت تکنیکی می‌تواند مشکل عمده باشد ولی در سیستمهای حسابداری این نوع پارازیت به ندرت ممکن است اتفاق افتد و اغلب به صورت اشتباه در چاپ صورتهای مالی و گزارشهای حسابداری است. سایر جنبه‌های پارازیت تکنیکی در حسابداری اهمیت بیشتری دارد زیرا اگر اطلاعات داده شده بیش از اندازه مجاز باشد جنبه‌های مهم پیام از بین می‌رود و در میان انبوه اطلاعات گم می‌شود. به همین دلیل حسابداران که اطلاعات را برای مدیریت گزارش می‌کنند ضروری است خلاصه مهمترین جنبه‌ها و یا نتایج را در بالای گزارش خود ضمیمه کنند.

تحریف معنی زمانی ایجاد می‌شود که معانی مختلفی برای یک واژه و یا یک سری از واژه‌ها وجود داشته باشد. پارازیت معنی علت بسیاری از مشکلات حسابداری است. اگر فرستنده و گیرنده پیامهای حسابداری نتوانند روی اصول معینی توافق کنند، ارتباط مؤثر نخواهد بود. برای مثال فرض کنید که حسابداری به مدیر شرکتی بگوید که ماشین آلات در ترازنامه به قیمت پنج میلیون ریال نشان داده می‌شود. مدیر از این پیام چه برداشتی کند. آیا معنای آن بدین گونه برداشت می‌شود که ماشین آلاتی شبیه این، در حال حاضر پنج میلیون ریال می‌ارزد؟ (ارزش

جایگزینی). آیا معنایش این است که اگر شرکت در حال حاضر این ماشین آلات را بفروشد پنج میلیون ریال دریافت خواهد کرد؟ (ارزش فروش مجدد). آیا معنایش این است که بهای تمام شده اولیه ماشین آلات پنج میلیون ریال است (بهای تمام شده تاریخی) آیا معنایش این است که بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته پنج میلیون ریال است (ارزش دفتری). هر کدام از این معانی متفاوت ممکن است در گزارشهای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. مشکل تحریف معنی در حسابداری از اندازه گیری ناشی می‌شود.

می‌توان گفت در هر شرکت اولین قدم در ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، انتخاب موضوعات، فعالیتها یا حوادث و تأثیرات آنها در تصمیم گیری مورد نیاز است. بطور مثال موضوعها عبارتند از: بدهکاران، داراییها و بدهیها و نظایر آن. فعالیتها عبارتند از فروش کالا و خدمات و تقسیم سود و نظایر آن. قبل از آنکه اندازه گیری انجام شود باید علایم موضوعاتی که می‌باید اندازه گیری شود انتخاب گردد، فرضاً در رابطه با بدهکاران، نشان مورد نظر ممکن است شامل مقدار ریالی باشد که باید وصول شود و تاریخ وصول آن باشد.

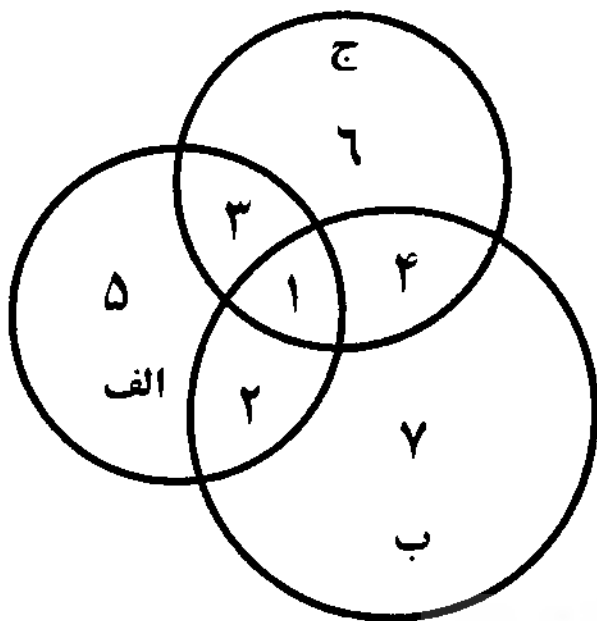
اندازه گیری در حسابداری بطور سنتی به معنی بیان موضوعات یا فعالیتهای مربوط به یک واحد برحسب ارقام پولی است به طریقی که ارائه آنها به صورت مجموع یا تک تک امکان پذیر گردد. به همین دلیل پول به عنوان کارآمدترین وسیله برای اندازه گیری و انتقال اطلاعات حسابداری در کلیه مراحل فرایند حسابداری بکار گرفته می‌شود. چون



اندازه‌گیری فرایند طبقه‌بندی و تشخیص را نیز شامل می‌گردد، و حسابداران سالهاست که تشخیص داده‌اند علاوه بر ارائه اطلاعاتی که به صورت اعداد و ارقام پولی بیان می‌گردد به سایر اطلاعاتی که در قالب ارقام پولی نمی‌گنجد نیز نیاز می‌باشد و به همین جهت بریادداشت‌های پیوست صورتهای مالی تأکید می‌گردد.

مهمترین عامل محدودکننده اندازه‌گیری از آنجا ناشی می‌شود که فرض می‌شود اطلاعاتی که ارائه می‌گردد برای پیش‌بینی آینده مفید است. اما از آنجا که رابطه بین حال و آینده معمولاً قابل اطمینان نیست به سختی می‌توان ملاک اندازه‌گیری را به گونه‌ای تعیین کرد که در ارتباط باشد.

مهمترین خصوصیت همه واحدهای اندازه‌گیری ثابت است. خواه از نظر وزن باشد یا صافیت، پول و غیره. مثلاً برای مهندسان و معماران دانستن این نکته ضروری است که آیا متر واحد اندازه‌گیری آنهاست یا تن و یا چیز دیگری. اگر آنها واحد اندازه‌گیری را نشانند، پلی را که ساخته‌اند ممکن است فرو ریزد. اگر آنها تصور کنند که متری را که به عنوان واحد اندازه‌گیری بکار می‌برند استاندارد نیست، می‌توانند طول آن را با طول متر پلاتینی استاندارد که وجود دارد مطابقت دهند. اما حسابداران چنین امکانی را برای واحد اندازه‌گیری در اختیار ندارند. اطلاعاتی که حسابداری تهیه می‌کند برپهای تمام شده تاریخی مبتنی است و تغییرات در قدرت خرید پول نادیده گرفته می‌شود و فرض می‌گردد که ارزش واحد پول ثابت است. اما به دلیل عدم ثبات ارزش پول برای حسابداران مقایسه دارایی‌ها، بدهی‌ها و سودهای حاصل از یک دوره مالی با اقلام مشابه از سایر دوره‌ها دشوار است. در چنین مواردی حسابداران می‌توانند با تعدیل واحد اندازه‌گیری بر این مشکل غلبه کنند. اما تعدیلات کدام است؟ حسابداری در هنگام تغییر واحد اندازه‌گیری چه عملی باید انجام دهند؟ آیا واحد اندازه‌گیری باید براساس نرخ تورم تعدیل شود؟ آیا واحد اندازه‌گیری برای آن دسته از تغییر قیمتهایی که در ارتباط با دارایی‌ها و بدهی‌ها هستند باید تعدیل شود؟ این موضوع در حقیقت اساس مشکل اندازه‌گیری حسابداران بشمار می‌رود و تاکنون در حسابداری هیچ توافقی در مورد بهترین روش اندازه‌گیری وجود ندارد (۳۱).



نقش حسابداران در تهیه اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری

علی‌رغم محدودیت اندازه‌گیری که براطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد و علی‌رغم محدودیتهایی که ویژگیهای اطلاعات حسابداری ایجاد می‌کند اگر به تضاد منافی که در مورد اطلاعات حسابداری وجود دارد توجه شود و رفع گردد و فرایند ارتباط مورد توجه دقیق حسابداران قرار گیرد، اطلاعات حسابداری می‌تواند برای تصمیم‌گیری مفید باشد. اطلاعات حسابداری از کش متقابل سه گروه نتیجه می‌شود: مؤسسات، استفاده کنندگان و حسابداران که بین آنها تضاد منافع وجود دارد.

مؤسسات، اصلی‌ترین طرف می‌باشند زیرا موجودیت و رفتار آنهاست که باعث، ایجاد کارکرد عملیاتی می‌شود که قسمتی از آن توسط حسابداری قابل سنجش است. مؤسسات همچنین اطلاعات حسابداری را ایجاد می‌کنند. استفاده کنندگان در گروه بعدی قرار دارند. منافع و نیازهای آنها برعمل حسابداران تأثیر می‌گذارد. حرفه حسابداری و حسابداران را می‌توان گروه سوم دانست که بر اطلاعات حسابداری تأثیر دارند. تأثیر این گروه‌ها بر یکدیگر را می‌توان با نمودار ون به شکل فوق نشان داد. (۳۲)

دایره الف، نمایشگر دسته اطلاعاتی است که موسسه منتشر و افشا می‌کند. دایره ب منافع استفاده‌کنندگان در استفاده از اطلاعات



۱. الوانی، مهدی، مدیریت عمومی، نشرنی، ۱۳۶۷

 ۲. سعادت، اسفندیار، نقدی برمادل کلاسیک تصمیم‌گیری، دانش مدیریت دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران پاییز ۱۳۶۹
 3- Simon
 4- Cyent
 5- March
 ۶. موزلین، نیکوس، سازمان و بوروکراسی، ترجمه حسن میرزائی اهرنجانی، احمد تدین، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۶۸

 7- Bounded Rationality
 8- Statisficing
 9- Hendriksen, E.S, Accounting theory 4th ed
 Richard D. Irwine- 1982
 ۱۰. مدیریت عمومی، همان مآخذ
 ۱۱. شهابنگ، رضا، حسابداری مدیریت، سازمان حسابرسی، اردیبهشت ۱۳۶۵
 12- Arnold. John, Accounting for Management Decisions
 2th, Prentice - Hall - 1990
 13- data
 14- information
 15- Hornby, Ox fond - Advanced Dictionary, oxtora
 university 4th, 1977.
 16- Hendrikson (1982). Loc. Cit
 17- Subjective information
 18- Objective, Information
 ۱۹. حسابداری مدیریت، همان مآخذ
 20- Surrogate
 ۲۱. ثقفی، علی مجموعه مقالات اولین سمینار حسابداری ایران، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی دانشگاه شهید چمران اهواز
 22- Horngren - Charls- T. Management Accounting,
 Sixth dition, pentice- Hall - 1984
 23- FASB, Statement of Financial Accounting No. 2,
 1980
 24- Relevant information
 25- Reliability
 ۲۶. عالیور، عزیز، صورتهای مالی اساسی، سازمان حسابرسی، بهمن ماه ۱۳۶۶
 27- Materiality
 28- Comarobility
 29- Accuracy
 30- Hendrikson (1982). Loc ci t
 31- Arnold (1990). Loc.cit .
 32- Cyertand Yuji Ijiri. Problems of Implementing the
 Truchblood objectives Retort, in Studies on Financial
 Accounting objectives 1974 Supplement to Vol.12
 Journal of Accounting Research
 33- trublood
 34- Archrice
 35- Faltham, management Accounting and Human,
 Behavior, Accounting Review, 1975

حسابداری برای تصمیم‌گیری را نشان می‌دهد. و دایره ج نمایشگر محدوده‌ای از اطلاعات است که حسابداران قابلیت ایجاد و تأیید آن را دارند. مناطق دو و هفت مناطق تضاد منافع است. رفع تضاد منافع بین این سه گروه در صورتی امکان پذیر است که یکی از آنها جنبه غالب پیدا کند.

در تحقیقاتی که انجام شده (۳۳) چنانچه بین این سه گروه استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری جنبه‌ای غالب شود اطلاعاتی که تهیه و ارائه خواهد شد برای تصمیم‌گیری مفیدتر خواهد بود این امر مستلزم شناخت استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری و نیازهای آنان است که باید توسط حسابداران انجام شود.

در شرایطی که مالکیت واحدهای بزرگ تولیدی و خدماتی متعلق به دولت است و بازار بورس اوراق بهادار کاملاً فعال نباشد، سهامداران و سرمایه‌گذاران نمی‌توانند استفاده کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری باشند.

بنابر این ضروری است که استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری دقیقاً شفافایی و تعیین شوند. تحقق این امر توسط حسابداران در کیفیت و کمیت اطلاعاتی که تهیه و ارائه خواهند نمود تأثیری اساسی دارد. در فرایند ارتباط فرستنده پیام (حسابداران) می‌باشند که اطلاعات به دریافت کننده پیام (تصمیم‌گیران) انتقال می‌دهند. همانند يك خبرنگار که می‌تواند يك خبر را با حروف درشت در روزنامه تیتیر کند و یا آن را با حروف کوچک عنوان کند و تأثیر متفاوتی که می‌تواند بر خواننده بگذارد نحوه تهیه و انعکاس اطلاعات حسابداری توسط حسابداران بر تصمیم‌گیران نیز تأثیر دارد.

تصمیم‌گیران مهمترین جزء در کل فرایند ارتباط می‌باشند زیرا ارتباط برقرار نخواهد شد مگر آنها به گونه‌ای عمل کنند که مورد انتظار فرستنده پیام (حسابداران) باشند. حسابدارانی که نمی‌توانند تصمیم‌گیران را وادار نمایند تصمیم‌هایی اتخاذ کنند که بر مبنای اطلاعات تهیه شده توسط آنها باشد می‌توانند هیچ گزارشی تهیه نکنند و همان نتیجه را بگیرند. بنابر این اطلاعاتی که تهیه می‌شود باید مناسب با دانش فرد تصمیم‌گیر باشد و از اصطلاحات بیار فنی خودداری شود. طبق تحقیقاتی که انجام شده است، (۳۴) نحوه رفتار و عمل حسابداران نیز در تصمیم‌گیران تأثیر می‌گذارد. اگر حسابداران این احساس را داشته باشند که افرادی که برای آنها اطلاعات تهیه می‌شود افرادی بی‌کفایت می‌باشند، و اطلاعاتی که آنها تهیه می‌کنند در تصمیم‌گیران بی‌تأثیر می‌باشد و رفتار نامطلوب از خود نشان دهند، برخورد آنها باعث خواهد شد تا تصمیم‌گیران نسبت به اطلاعاتی که آنها تهیه می‌کنند عکس العمل مخالف و منفی انجام دهند اما اگر تصمیم‌گیران احساس کنند که حسابداران علاقه‌مند هستند به آنها یاری و مساعدت نمایند بطور جدی‌تری به پیامهای حسابداران توجه خواهند نمود. (۳۵)