

## بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

یحیی حساس یگانه<sup>۱</sup>

زهرا دیانتي دیلمی<sup>۲</sup>

ابراهیم نوروزبگی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۰/۳/۳۱

تاریخ دریافت: ۹۰/۱/۱۵

### چکیده

یکی از جنبه‌های مهم تحقیقات حسابداری در کشورهای مختلف، کسب شناخت از وضعیت سیستم‌های حسابداری و کشف نقاط ضعف، خلاهای موجود و ارائه راهکارهایی برای رفع کاستی‌ها و ارتقا به سطوح بالاتر است. با وجود انجام تحقیقات بسیاری در زمینه مباحث مالی شرکت‌های ایرانی، متأسفانه تحقیق جامعی در خصوص بررسی مراحل تکاملی و جایگاه فعلی حسابداری مدیریت در شرکت‌های مذکور انجام نشده است. در این تحقیق، نمونه‌ای متشکل از ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انتخاب شد که در نهایت نتایج به دست آمده از پاسخ‌های مدیران ۷۲ شرکت، حکایت از آن دارد که ۷۳.۶٪ از شرکت‌های مورد مطالعه در مرحله اول تکاملی، ۵۱.۴٪ در مرحله دوم، ۴۵.۸٪ در مرحله سوم و ۱۵.۳٪ در مرحله چهارم قرار گرفته‌اند که از این منظر، نتایج تحقیق حاضر، بسیار نزدیک به تحقیقات مشابه انجام شده در سایر کشورهای در حال توسعه است. به علاوه، تهیه اطلاعات برای گزارش‌های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت حسابداری مدیریت، ابزارهای حسابداری مدیریت، مراحل تکامل حسابداری مدیریت، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بودجه بندی، ارزیابی عملکرد، هزینه یابی هدف، ترازسنجی.

۱- عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی

۲- عضو هیات علمی دانشگاه علوم اقتصادی (مسئول مکاتبات) zahradianati@yahoo.com

۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

## ۱- مقدمه

با توجه به تغییرات سریع امروزی و وجود رقابت اقتصادی، تمامی کشورها از جمله کشورهای در حال توسعه‌ای مانند ایران که موضوع تحقیق حاضر است باید با بازآفرینی ساز و کارهای اقتصادی، تداوم حیات اقتصادی خود را بیمه کنند. در این راستا و به منظور تغییر وضعیت، از سیستم اقتصادی متمرکز به سوی سیستم اقتصادی بازار محور، ایجاد تحول در آئین نامه‌ها و مقررات حاکم بر ساختار بازار از ضروریات است. از جمله قواعد تاثیرگذار بر ساز و کار بازار می‌توان به استانداردها و رویه‌های حسابداری اشاره داشت. حسابداری مدیریت به عنوان یکی از شاخه‌های فرآیند تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری، نقشی اساسی در افزایش کارایی منابع اقتصادی و تخصیص بهینه و عادلانه ثروت دارد.

در فضای رقابتی، استفاده‌ی کارا و اثربخش از منابع، به طور حتم از شروط لازم برای پایداری و استمرار فعالیت‌ها به شمار می‌رود. این انتظار وجود دارد که استفاده صحیح از رویه‌های مناسب حسابداری مدیریت، شرکتها را حتی در شرایط بروز رکودهای اقتصادی در سطح قابل قبولی نگه دارد.

از این رو می‌توان ادعا کرد که شرکت‌های ایرانی به منظور ورود به بازارهای خارجی و حتی داخلی و ماندگاری در آنها به خصوص در شرایط امروزی جامعه، چاره‌ای جز اندیشیدن به، پیاده‌سازی و اجرای روش‌های مناسب حسابداری مدیریت ندارند. از سوی دیگر نهادهای حرفه‌ای ملی نیز برای نیل به اهداف پیدایش خود که ارتقای کیفیت ملزومات تصمیم‌گیری از جمله آنهاست، ناگزیر به توجه در این زمینه هستند. حال پرسش‌های اصلی آن است که آیا بدون آگاهی از سطح فعلی بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی، امکان انجام برنامه‌ریزی در این راستا وجود دارد؟ آیا کاستی‌هایی از قبیل فقدان منابع آموزشی

مفید و دوره‌های مناسب، بدون آن آگاهی آشکار می‌شود؟ آیا مدیران شرکتها از ضعف‌های موجود در فرآیندهای تصمیم‌گیری خود ناشی از عدم کاربرد تکنیک‌های موثر حسابداری مدیریت آگاهی دارند؟ و مسائل گوناگون دیگری که به احتمال بسیار در سایه فقدان ابزارهای کارای حسابداری مدیریت گریبان شرکت‌های ایرانی را خواهد گرفت.

حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان یکی از مهمترین ابزارهای مدیریت با تسهیل تحلیل، پیش‌بینی، گزارشگری و در نهایت تصمیم‌گیری، نقشی اساسی در بهبود فرصت‌های موجود، توسعه امکانات بالقوه و برقراری کنترل‌های مناسب و انعطاف پذیر ایفا کند. این شاخه از حسابداری، برخلاف شاخه دیگر که بسیار نیز مورد توجه است، پشتوانه قانونی به جهت استفاده و رعایت ندارد و به شرایطی از قبیل میزان اعتقاد مدیران شرکت‌ها به استفاده صحیح از اطلاعات مناسب در تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل، دانش نظری ایشان و درک تاثیرگذاری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در موفقیت‌های تجاری سازمان بستگی دارد.

با مقایسه و دقت در تعداد کتاب‌های منتشر شده در زمینه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت، قیاس نگرش‌های متفاوت در این حوزه‌ها و عدم توازن اقدامات انجام شده در حسابداری مدیریت در مقایسه با حسابداری مالی و حتی حسابرسی، ضعف در این حوزه بیش از پیش آشکار می‌شود. ریشه این موضوع می‌تواند نبود الزامات قانونی برای اجرای روش‌های حسابداری مدیریت، نیاز به دارا بودن سطح مناسبی از دانش‌های دیگر، مانند: اقتصاد، ریاضیات، نرم‌افزارها، جامعه‌شناسی و موارد دیگر، عدم ساختارمندی فرآیند تصمیم‌گیری در برخی شرکت‌های ایرانی، تفاوت‌های اساسی شرکت‌های مختلف با یکدیگر و شاید کوتاهی نهادهای حرفه‌ای ملی در ارتقا و آموزش حسابداری مدیریت در ایران باشد.

آمریکایی، چهار مرحله تکامل برای اطلاعات حسابداری مدیریت در نظر گرفته شده است که عبارتند از اطلاعات لازم برای (۱) تعیین بها و کنترل مالی<sup>۱</sup>، (۲) کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی<sup>۲</sup>، (۳) کاهش اتلاف منابع در تولید<sup>۳</sup> و (۴) خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع<sup>۴</sup>. در نمودار ۱، نحوه تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه این منظر ارائه شده است.

مرحله‌ی یک مربوط به سال‌های پیش از سال ۱۹۵۰ میلادی است. تأکید و تمرکز اصلی در این مرحله بر تعیین بها و کنترل مالی بوده است و منبع اصلی اطلاعات در این مرحله، صورت‌های مالی به‌شمار می‌رفت که در آن، استفاده از نسبت‌های تحلیلی، تحلیل‌های صورت‌های مالی و دیگر تکنیک‌های محاسبه بها بسیار رایج بوده است.

مرحله‌ی دو تا سال ۱۹۶۵ میلادی را دربرمی‌گیرد که در آن توجه به سمت گردآوری اطلاعات به‌منظور تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی مدیریتی و کنترل از طریق استفاده از تکنیک‌هایی نظیر تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت بوده است. از جمله روش‌هایی که در این مرحله استفاده می‌شده است و به‌نوعی روش‌های سنتی حسابداری مدیریت تلقی می‌شوند، می‌توان به بهایابی استاندارد، تجزیه و تحلیل بها-حجم فعالیت-سود و تحلیل‌های نقطه سربه‌سر اشاره کرد.

مرحله‌ی سه مربوط به سال‌های پیش از ۱۹۸۵ میلادی است، زمانی که توجهات معطوف به کاهش اتلاف منابع مورد استفاده در تولید بوده است. این امر از طریق حذف «فعالیت‌های بدون ارزش افزوده» و استفاده از فرمول‌های ریاضی‌ای مانند: مقدار سفارش اقتصادی (مدل EOQ) یا رگرسیون چند متغیره، محقق شد.

مرحله‌ی چهار، تأکید بر خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع است و تکنیک‌های محرک ارزش برای مشتری و سهامدار و همچنین نوآوری‌های سازمانی را مورد توجه قرار می‌دهد. در این مرحله،

تاکنون تحقیقات بسیاری در زمینه حسابداری مالی و موارد مرتبط با آن انجام شده است؛ اما نبود تحقیقات علمی در زمینه حسابداری مدیریت و کاربرد آن در شرکتهای ایرانی خود می‌تواند نشانه‌ای از عدم توجه کافی به این شاخه از حسابداری حتی در بین افراد دانشگاهی نیز باشد. با توجه به مضامین نهفته در سطور فوق، انجمن حسابداران خبره ایران تلاش کرده است تا با پیشگام شدن در این حوزه و انجام یک تحقیق تجربی، و با توجه به چهار مرحله تکامل برای حسابداری مدیریت مطرح در دیدگاه شرقی-ژاپنی، اولاً روش‌های حسابداری مدیریت بکار گرفته شده در شرکتهای منتخب ایرانی را بشناسد و ثانیاً مشخص کند: شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در کدامیک از مراحل چهارگانه تکامل قرار دارند و در نهایت، آیا شرکتهای منتخب ایرانی از تکنیک‌های پیشرفته‌ی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه

### ۲-۱- مبانی نظری

در ماه مارس ۱۹۹۸، کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) که زیر مجموعه‌ای از فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) محسوب می‌شود، بیانیه تجدیدنظر شده رویه‌ی بین‌المللی حسابداری مدیریت را صادر نمود، که در آن تمامی مفاهیم مرتبط با حسابداری مدیریت، تعریف شده است. این بیانیه، دامنه کاربرد حسابداری مدیریت را به تمامی فعالیت‌های فرآیند مدیریت در تمامی سازمان‌های تجاری تعمیم داد و آنرا بخشی جدا نشدنی از فرآیند مدیریت، برای تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی، ارزیابی، کنترل و تصمیم‌گیری قلمداد کرده است.

در نوشتارهای تخصصی، مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر اساس دو دیدگاه دسته‌بندی می‌شود: رویکرد غربی و رویکرد شرقی. طبق رویکرد غربی یا آنگلو

مرحله‌ی اول یا مرحله گذار برای دورانی است که در آن شرکتها و امورتجاری با نیت گسترش موقعیت و با در نظر گرفتن حسابهای مالی مدیریت می‌شود. هیچ‌گونه سیستم مستقلی برای حسابداری مدیریت ایجاد نشده است و مدیران تمایل به استفاده از نسبت‌های مالی یا ارقام مقایسه‌ای دارند.

دومین مرحله که حسابداری مدیریت سنتی نام دارد، اشاره به مقاطع زمانی دارد که در آن، تأثیر به‌سزای بودجه‌ی دولت در آن دوره‌ی خاص، قابل مشاهده است. در چنین دوره‌ای استفاده از روشهای سنتی، مانند: کنترل بودجه‌ای، بهایابی استاندارد و تجزیه و تحلیل انحرافات متداول بوده است.

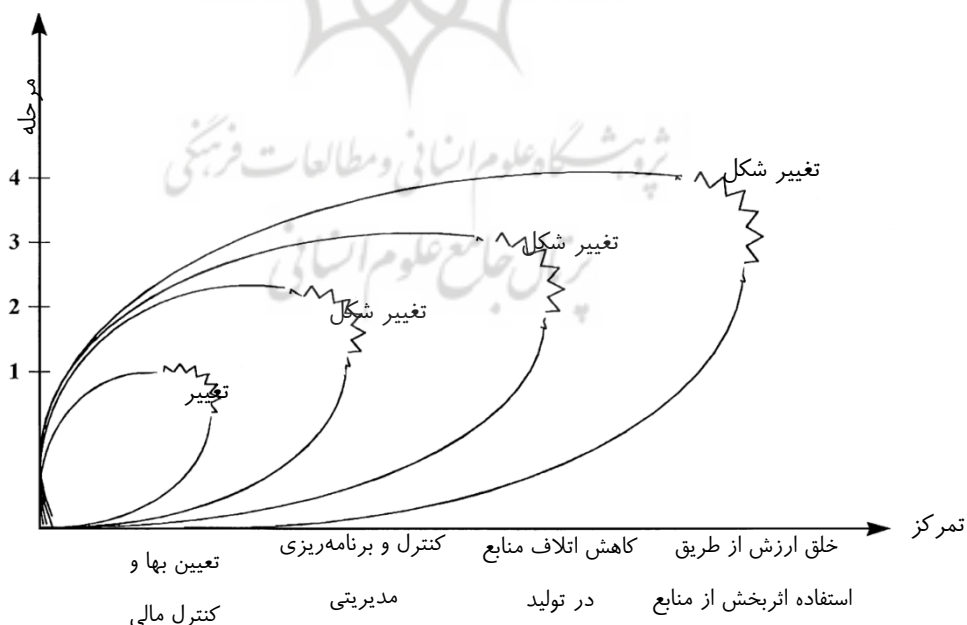
سپس در دهه ۷۰ میلادی، حسابداری مدیریت در ژاپن با مرحله‌ی سوم مواجه شد که در آن استفاده از فرمولهای ریاضی در اداره امور بسیار سودمند بود. بخش عمده فعالیتها در آن دوره، به کنترل، برنامه‌ریزی و پیش‌بینی آینده‌ی تجاری اختصاص داشت.

بکارگیری روشهای پیشرفته حسابداری مدیریت مانند سیستم اقدام به‌هنگام<sup>۵</sup> (JIT)، کارت ارزیابی متوازن<sup>۶</sup>، ترازسنجی<sup>۷</sup> و حسابداری مدیریت استراتژیک، برجسته و متداول است. طبق بیان فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) بعد از سال ۱۹۸۵ توجه دنیا و به‌خصوص کشورهای توسعه‌یافته به سمت مرحله‌ی چهارم حسابداری مدیریت معطوف بوده است.

از سوی دیگر علاوه بر دیدگاه غربی-آنگلوآمریکایی که در بالا توضیح داده شد، دیدگاه شرقی-ژاپنی به‌واسطه توسعه اقتصاد ژاپن در زمینه بسط و تکامل حسابداری مدیریت معرفی شده است. بنابر دیدگاه شرقی-ژاپنی نیز، چهار مرحله تکامل برای حسابداری مدیریت به شرح زیر ارائه شده است:

۱) مرحله‌ی گذار<sup>۸</sup>، ۲) مرحله‌ی سنتی<sup>۹</sup>، ۳) مرحله‌ی کمی<sup>۱۰</sup> و ۴) مرحله یکپارچه<sup>۱۱</sup>.

پرفسور آکیرا نیشیمورا (۲۰۰۲) توسعه حسابداری مدیریت را در قالب این چهار مرحله به شرح زیر توصیف کرده است:



نمودار ۱- دوره‌های تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)

## ۲-۲- پیشینه تحقیق

گوش و چان (۱۹۹۷) ارتقای همه جانبه اجرای رویه‌های حسابداری مدیریت را در کشور سنگاپور گزارش کردند و بیان داشتند بیشتر شرکتهای روشهای مختلف حسابداری را در مدیریت امور تجاری بکار گرفته‌اند. در مقابل نشان دادند که روشهای نوینی مانند مدیریت کیفیت جامع و بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) کمتر توسط آنها پذیرفته و بکار گرفته شده است و همین عامل به نوعی سبب جاماندن از شرکتهای چند ملیتی رقیب، شده است.

تحقیق بعدی مجدداً توسط چان (۲۰۰۲) در کشور سنگاپور انجام شد و هدف آن تشخیص میزان اجرای رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکتهای آن کشور بعد از سال ۱۹۹۷ بود. نتایج آن تحقیق نشان داد که پیشرفت‌های اندکی از سال ۱۹۹۷ به بعد در زمینه اجرای حسابداری مدیریت انجام گرفته است، به علاوه مشخص شد شرکتهای سنگاپوری در استفاده از ابزار بهایابی ناکارآمدند و روشهای حسابداری مدیریت پیشرفته را نیز اجرا نمی‌کنند. این امر بدان علت است که روشهای پیشرفته، پیچیدگی‌های بسیار و حجم بالایی از مصرف منابع را به همراه دارد.

آدلگان (۲۰۰۱) با بررسی شرکتهای نیجریه‌ای بیان داشت: حسابداری مدیریت در کشور مذکور همچنان، در مرحله تعیین بها و کنترل مالی و ارائه اطلاعات برای کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی به سر می‌برد (مرحله اول و دوم دیدگاه غربی) و شرکتهای با استفاده از بودجه‌ها، تکنیکهای حسابداری بها، تحلیل‌های تصمیم‌گیری و حسابداری سنجش مسئولیت، اطلاعات مورد نیاز به منظور برنامه‌ریزی و کنترل را تامین می‌کنند. نتایج بیانگر این بود که رویه‌های حسابداری مدیریت در کشور نیجریه، مرحله‌ی دوم را به طور کامل گذرانده است و برای بیشتر شرکتهای در آستانه مرحله‌ی سوم قرار دارد.

احتمالات و روشهایی مانند: برنامه‌ریزی خطی، مدل موجودی کالای بهینه در این مرحله به طور گسترده بکار گرفته می‌شدند.

در نهایت بالاترین سطح از حسابداری مدیریت در این دیدگاه، مرحله‌ی چهارم است که با نام «یکپارچه» شناخته می‌شود. در این سطح اعتقاد بر آن است که اطلاعات حسابداری مدیریت با دیگر مکانیزم‌های کنترلی مدیریت یکی می‌شود تا در نهایت سیستم هزینه‌یابی و حسابداری مدیریت اثربخشی منطبق بر سیاست‌های اصلی مدیریت به دست آید. از ابزارهای مطرح این مرحله، می‌توان به بهایابی هدف، سیستم اقدام به هنگام و مدیریت کیفیت جامع (TQM) اشاره کرد.

هر دو دیدگاه غربی (آنگلوآمریکایی) و شرقی (ژاپنی) تکامل در حسابداری مدیریت را نشان می‌دهند. دیدگاه غربی بر نتایج حسابداری مدیریت تأکید می‌ورزد؛ در حالی که دیدگاه شرقی بر جزئیات، ابزارها و روشهایی که موجب دستیابی به نتایج می‌شود، اشاره دارد (نیشیمورا-۲۰۰۲).

در تحقیق حاضر، دیدگاه شرقی (ژاپنی)- به عنوان چارچوب نظری، مورد استفاده قرار گرفته است و متغیرهای مطرح شده در پرسشنامه، براساس مراحل چهارگانه‌ی دیدگاه مذکور، تنظیم شده است. با توجه به شواهد و مستندات، چنین تحلیل‌های تجربی در زمینه‌ی اجرای حسابداری مدیریت، در ایران انجام نشده است و از این رو، تحقیق حاضر تلاش می‌کند به اهداف اصلی زیر نائل شود:

- ۱) گردآوری شواهد تجربی درخصوص اجرای روشها و رویه‌های حاضر حسابداری مدیریت، در شرکتهای منتخب ایرانی.
- ۲) تشخیص مرحله تکامل اجرای حسابداری مدیریت در شرکتهای ایرانی.

اقدام به‌هنگام (JIT) و مدیریت کیفیت جامع را مورد استفاده قرار می‌دهند. در حدود ۷۵٪ پاسخ‌دهندگان به سوالات این تحقیق ابراز داشته‌اند که از نحوه اجرای تکنیکهای حسابداری مدیریت در این کشور ناراضی هستند و معتقدند که نوع نگرش به این تکنیکها باید تعدیل شود. ۱۵٪ از پاسخ‌دهندگان آن را رضایت بخش و مابقی آن را به کل نامطلوب دانسته‌اند. تمامی پاسخ‌دهندگان به سوالات، اظهار داشته‌اند که استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت در شرکتها ضروری است و دلیل عدم بکارگیری این تکنیکها را عواملی نظیر عدم آگاهی مدیران ارشد سازمان، تاکید بیش از حد روی تهیه اطلاعات مالی، هزینه‌بر بودن استفاده از این تکنیکها بیان کرده‌اند.

بررسی‌ها نشان می‌دهد که در ایران تحقیقات اندکی در زمینه حسابداری مدیریت صورت گرفته است. برخی تحقیقات به شناسایی موانع توسعه و بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت پرداخته‌اند (دستگیر و سخنور، ۱۳۸۷؛ بهرامفر و همکاران، ۱۳۸۶؛ دستگیر و عرب یارمحمدی، ۱۳۸۲؛ نمازی و شکاری، ۱۳۷۹). دیگران (نوروش و مشایخی، ۱۳۸۴)، شرایط آموزشی و میزان کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار داده‌اند. نوروش و مشایخی در تحقیقی از نوع پیمایشی، با ارسال پرسشنامه به دو گروه دانشجویان و افراد شاغل در حرفه، به این نتیجه رسیدند که بین دیدگاه‌های دو گروه مورد مطالعه، در مورد مفاهیم، روشهای نوین حسابداری مدیریت و ویژگیهای مورد نیاز افراد خواستار ورود به مشاغل حسابداری مدیریت، فاصله است.

خدمای پور و طالبی (۱۳۸۹) به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند و با بررسی پاسخهای ۱۱۲ پرسشنامه توزیع شده بین مدیران سطوح عالی شرکتها، به این نتیجه رسیدند که بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل سر به سر و تجزیه و

تحقیقی نیز توسط نیشیمورا، در ارتباط با سه کشور آسیایی سنگاپور، مالزی و تایلد در سال ۲۰۰۲ انجام شد که نتایج آن، حکایت از عبور رویه‌های حسابداری مدیریت در کشورهای فوق از مرحله‌ی گذار به مرحله‌ی سستی دارد. (مرحله‌ی ۱ به مرحله‌ی ۲). همچنین مشخص شد که روشهای حسابداری مدیریت پیشرفته تقریباً هیچگاه توسط شرکتهای منتخب سه کشور، مورد استفاده قرار نگرفته است.

در مالزی عبدالرحمن و همکاران (۲۰۰۴) نیز به این نتیجه رسیدند که روشهای مرتبط با مرحله‌ی اول و دوم تکامل حسابداری مدیریت، در شرکتهای منتخب مالزیایی به‌طور غالب اجرا می‌شود و استفاده از روشهای مرحله‌ی سوم و چهارم تکامل حسابداری مدیریت نظیر: بهایابی کایزن و مدل EOQ برای تولید و MRP در آن شرکتها، بسیار اندک است.

نتایج تحقیقات انجام شده توسط مالیح و همکارانش (۲۰۰۴) در چهار کشورهای آسیایی (شامل مالزی، سنگاپور، چین و هند) نشان می‌دهد که میزان استفاده از تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت (نظیر سیستم اقدام به‌هنگام، بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت کیفیت جامع، مهندسی مجدد فرآیندها، ارزیابی چرخه عمر، و بهایابی هدف) بسیار کم است و به‌نحوی که می‌توان گفت، اصلاً مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. درمقابل، فنون سستی حسابداری مدیریت نظیر بهایابی استاندارد، تجزیه و تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سستی و تجزیه و تحلیل بها-حجم - سود، کماکان به‌صورت گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

تحقیق بیدهان (۲۰۰۷) درخصوص کاربرد تکنیکهای حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری شرکتها تولیدی بنگلادشی نیز نشان می‌دهد که اغلب شرکتها تولیدی بخش دولتی و خصوصی این کشور از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت استفاده نمی‌نمایند؛ بلکه تنها تعداد اندکی از شرکتها، شمار کمی از این تکنیکها، نظیر: سیستم



تحلیل انحرافات به طور گسترده استفاده می شود. ایشان علت این موضوع را الزام سازمان بورس اوراق بهادار به ارائه بودجه سالانه می دانند. همچنین طبق نتایج تحقیق ایشان، ابزار فرآیند مهندسی مجدد و بهایابی بر مبنای هدف به عنوان شیوه های نو ظهور حسابداری مدیریت، کمتر مورد استفاده قرار گرفته است. در تحقیق، هزینه و منفعت بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، کمبود نیروی انسانی زبده و اتخاذ سیاستهای مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت، به عنوان بزرگترین موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت معرفی شده است.

به سبب عدم انجام تحقیقی در خصوص بررسی وضعیت تکاملی حسابداری مدیریت در ایران، نوشتار حاضر می تواند تا حدودی خلا تحقیقاتی موجود را پوشش دهد و درک صحیح تری از وضعیت اجرایی این شاخه از حسابداری ارائه نماید.

### ۳- روش شناسی تحقیق

در این تحقیق، به منظور گردآوری اطلاعات اولیه در مورد اجرای روشهای حسابداری مدیریت در شرکتهای منتخب ایرانی و تشخیص جایگاه تکاملی آن شرکتهای پرسشنامه استفاده شده است. در پرسشنامه، ۳۸ تکنیک حسابداری مدیریت ذکر شده است که هر کدام متعلق به یکی از چهار مرحله تکامل حسابداری مدیریت در نظر گرفته می شود. این تکنیکها و مراحل تکامل حسابداری مدیریت مربوطه در نگاره شماره ۱ مشخص شده است. با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ۱۰۵ شرکت بررسی به عنوان نمونه انتخاب شد که در نهایت ۷۲ پرسشنامه، تکمیل و بررسی شد. یافته های حاصل از تحقیق در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه ۱۸ تحت ویندوز، ارائه شده است. در بخش توصیفی از طریق مشخصه های آماری چون فراوانی، درصد، درصد تجمعی و انحراف معیار، وضعیت موجود متغیرهای تحقیق مورد مطالعه قرار

گرفت. در بخش تحلیلی از روشهای آمار استنباطی چون آزمون فریدمن استفاده شده است.

### ۴- فرضیه تحقیق

روش های اجرای حسابداری مدیریت در شرکت های منتخب ایرانی و جایگاه تعاملی این شرکت قابل شناسایی است.

### ۵- یافته های تحقیق

در این بخش یافته های حاصل از تحقیق در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی ارائه می شود. در بخش توصیفی به بررسی وضعیت موجود متغیرهای تحقیق پرداخته می شود و از مشخصه های آماری مانند فراوانی، درصد تجمعی و انحراف معیار استفاده می شود. در بخش تحلیلی از روشهای آمار استنباطی چون آزمون فریدمن استفاده می شود. به منظور داده پردازی از نرم افزار SPSS نسخه ۱۸ تحت ویندوز استفاده شد.

### الف- آمار توصیفی

در این بخش به بررسی وضعیت و مشخصه های فردی نمونه مورد مطالعه پرداخته می شود. بطور کلی ۸۰/۶ درصد از نمونه مورد مطالعه را مردان و ۱۹/۴ درصد از نمونه مورد مطالعه را زنان تشکیل داده اند. در مورد متغیر سن، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه ۳۰ تا ۴۰ سال است. میانگین سنی برابر ۳۹ سال است. در خصوص فراوانی مدرک تحصیلی پاسخگویان، ۲۴/۴ درصد (۱۹ نفر) دارای مدرک فوق لیسانس و بالاتر، ۶۵/۳ درصد (۴۷ نفر) دارای مدرک کارشناسی، ۲/۸ درصد (۲ نفر) دارای مدرک فوق دیپلم و ۵/۶ درصد (۴ نفر) دارای مدرک دیپلم بوده اند.

در مورد مدت زمان اشتغال به کار، طبقه زیر ۵ سال بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داده است (۳۷/۵٪). و سابقه کار بیش از ۲۵ سال، با ۲/۸ درصد،

کمترین مقدار را به خود اختصاص داده است. به طور کلی نتایج نشان می‌دهد ۷۲/۲ درصد از نمونه مورد مطالعه زیر ۱۰ سال در شرکت فعلی مشغول به کار بوده‌اند.

نگاره ۱- تکنیکهای مطرح شده در پرسشنامه و مرحله تکامل حسابداری مربوطه

ردیف	نام تکنیک	ردیف	نام تکنیک
۱	تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه	۲۰	ارزش افزوده اقتصادی (EVA)
۲	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد	۲۱	ترازسنجی
۳	تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی	۲۲	تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت
۴	تجزیه و تحلیل انحرافات	۲۳	بودجه‌بندی بر مبنای صفر
۵	بهایابی استاندارد	۲۴	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
۶	بودجه‌بندی سالانه	۲۵	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)
۷	بودجه‌بندی انعطاف پذیر	۲۶	هزینه‌یابی فرآیندها
۸	بودجه‌بندی وجوه نقد	۲۷	تجزیه و تحلیل آماری
۹	بهایابی مرحله‌ای	۲۸	برنامه‌ریزی منابع شرکت (ERP)
۱۰	بهایابی سفارش کار/ دسته محصول	۲۹	برنامه‌ریزی مواد (MRP)
۱۱	قیمت‌گذاری انتقالی	۳۰	تعیین بهینه‌ترین مقدار سفارش موجودی کالا (EOQ)
۱۲	تجزیه و تحلیل بها - حجم - سود (CVP); تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر	۳۱	رگرسیون چندگانه
۱۳	بهایابی مستقیم	۳۲	بهایابی کایزن
۱۴	بهایابی جذبی	۳۳	برنامه‌ریزی استراتژیک مدون
۱۵	کارت ارزیابی متوازن	۳۴	تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول
۱۶	تجزیه و تحلیل هزینه‌های ثابت و متغیر	۳۵	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۱۷	فنون بودجه‌بندی سرمایه‌ای (دوره بازگشت، نرخ بازده داخلی (IRR)، خالص ارزش فعلی (NPV))	۳۶	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۱۸	تکنیک کمی‌سازی (پیش‌بینی، شبیه‌سازی)	۳۷	بودجه‌بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۱۹	بهایابی هدف	۳۸	سیستم اقدام به‌هنگام

در خصوص تعداد کارکنان شرکت، شرکت‌هایی که زیر ۵۰۰ نفر نیروی کار دارند با ۶۶/۷ درصد دارای بیشترین فراوانی و شرکت‌هایی که بیش از ۵۰۰۰ نفر نیرو دارند با ۴/۲ درصد، کمترین فراوانی را به خود اختصاص داده‌اند. میانگین تعداد نیروی شرکت‌های مورد مطالعه ۸۵۴ نفر محاسبه شد.



نگاره ۲: آمار توصیفی مربوط به تعداد کارکنان شرکت

تعداد کارکنان شرکت (نفر)	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
زیر ۵۰۰	۴۸	۶۶/۷	۶۶/۷
بین ۵۰۰ تا ۱۰۰۰	۱۱	۱۵/۳	۸۱/۹
بین ۱۰۰۰ تا ۵۰۰۰	۱۰	۱۳/۹	۹۵/۸
بالای ۵۰۰۰	۳	۴/۲	۱۰۰
جمع	۷۲	۱۰۰	---

میانگین: ۸۵۴ انحراف معیار: ۱۶۳۳ حد اکثر: ۹۰۰۰ حداقل: ۴

ندارند. ۳۸/۹ درصد از شرکتهای مشارکت کننده در تحقیق دارای واحد یا شخص حسابداری مدیریت در سازمان خود دارند (البته اکثریت این شرکتهای اذعان داشته اند که امور مربوط به حسابداری مدیریت را همان بخش حسابداری صنعتی شرکت انجام می دهد).

**اولویت بندی تکنیکهای استفاده شده حسابداری مدیریت**

به منظور رتبه بندی و تشخیص میزان کاربرد تکنیکهای مطرح شده حسابداری مدیریت، از ضریب تغییرات استفاده شده است. به این ترتیب که وجود میانگین بالاتر در کنار انحراف معیار کوچکتر منجر به ضریب تغییرات کوچکتر می شود که نشان دهنده بهره گیری بیشتر این تکنیکها از لحاظ آماری است. نتیجه این تجزیه و تحلیل در نگاره ۳ آمده است. تکنیکهای تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، بودجه بندی سالانه، تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، بودجه بندی وجوه نقد، تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر و تجزیه و تحلیل بها-حجم - سود (CVP)؛ تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر بیش از سایر تکنیکها مورد توجه است. این در حالی است که قیمت گذاری انتقالی، تکنیک کمی سازی (پیش بینی، شبیه سازی)، بهایابی کایزن، بودجه بندی بر مبنای صفر، رگرسیون چندگانه و کارت ارزیابی متوازن، کمتر مورد توجه شرکتهای مورد مطالعه است.

میزان استفاده از حسابداری صنعتی یا حسابداری مدیریت در فرآیند تصمیم گیری مدیریت سازمان: برای این منظور سوالی با این مضمون در اختیار پاسخگویان قرار گرفت تا در طیف هرگز تا همیشه بین صفر تا چهار امتیازدهی نمایند. نتایج نشان می دهد که ۱/۴ درصد از شرکتهای مورد مطالعه هرگز از حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت در فرآیند تصمیم گیری مدیریت سازمان استفاده نکرده اند که کمترین فراوانی را به خود اختصاص داده است. ۵/۶ درصد به ندرت، ۸/۳ درصد گاهی اوقات، ۵۲/۸ درصد غالباً و ۳۱/۹ درصد، همیشه از حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت در فرآیند تصمیم گیری مدیریت سازمان بهره می گیرند.

وجود پست سازمانی به عنوان حسابداری مدیریت: برای این منظور سوالی با این مضمون در اختیار پاسخگویان قرار گرفت تا به صورت بلی و خیر پاسخ دهند. نتایج نشان می دهد که ۵۸/۳ درصد از شرکتهای مورد مطالعه، پست مشخصی به نام حسابداری مدیریت ندارند. ۴۱/۷ درصد از شرکتهای مشارکت کننده در تحقیق، دارای پست مشخص سازمانی برای حسابداری مدیریت هستند.

وجود واحد یا شخص حسابداری مدیریت: برای این منظور نیز سوالی در اختیار پاسخگویان قرار گرفت تا به صورت بلی و خیر پاسخ دهند. نتایج نشان می دهد که ۶۱ درصد از شرکتهای مورد مطالعه، برای انجام امور حسابداری خود، واحد یا شخص حسابداری مدیریت

نگاره ۳: اولويت بندي کاربرد تکنیکهای حسابداری مدیریت بر اساس ضریب تغییرات

رتبه	ضریب تغییرات	انحراف معیار	میانگین	تکنیکهای حسابداری مدیریت
۱	۰/۲۵	۰/۴۷	۱/۸۳	تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه
۲	۰/۲۷	۰/۵۰	۱/۸۳	بودجه بندی سالانه
۳	۰/۳۰	۰/۵۵	۱/۷۸	تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی
۴	۰/۳۱	۰/۵۶	۱/۷۶	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد
۵	۰/۴۷	۰/۷۳	۱/۵۴	بودجه بندی وجوه نقد
۶	۰/۴۸	۰/۷۳	۱/۴۹	تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر
۷	۰/۵۲	۰/۷۴	۱/۴۲	تجزیه و تحلیل بها- حجم - سود؛ تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر
۸	۰/۵۲	۰/۸۰	۱/۵۱۳	برنامه ریزی مواد (MRP)
۹	۰/۵۵	۰/۸۲	۱/۴۸	بهایابی مستقیم
۱۰	۰/۶۰	۰/۸۰	۱/۳۳	تجزیه و تحلیل انحرافات
۱۱	۰/۷۲	۰/۸۷	۱/۲۰۸	تجزیه و تحلیل آماری
۱۲	۰/۷۲	۰/۸۶	۱/۱۹۴	تعیین بهینه ترین مقدار سفارش موجودی کالا (EOQ)
۱۳	۰/۷۷	۰/۹۲	۱/۱۸	بهایابی مرحله ای
۱۴	۰/۷۸	۰/۸۹	۱/۱۳۸	برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)
۱۵	۰/۸۰	۰/۹۰	۱/۱۲	بهایابی استاندارد
۱۶	۰/۸۳	۰/۸۴	۱/۰۱	هزینه یابی فرآیندها
۱۷	۰/۸۴	۰/۸۵	۰/۶۹۰	تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول
۱۸	۰/۸۶	۰/۸۸	۱/۰۲	برنامه ریزی استراتژیک مدون
۱۹	۰/۹۳	۰/۸۶	۰/۹۱۶	بودجه بندی انعطاف پذیر
۲۰	۰/۹۳	۰/۸۶	۰/۹۱۶	ارزش افزوده اقتصادی (EVA)
۲۱	۰/۹۵	۰/۹۱	۰/۹۵	بهایابی جذبی
۲۲	۰/۹۴	۰/۸۴	۰/۸۸۸	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف- قوت- فرصتها و تهدیدها
۲۳	۰/۹۷	۰/۹۷	۱/۰۰	تجزیه و تحلیل هزینه- منفعت
۲۴	۰/۹۸	۰/۸۹	۰/۹۰	فنون بودجه بندی سرمایه ای (دوره بازگشت، نرخ بازده داخلی)
۲۵	۱/۰۴	۰/۹۰	۰/۸۶۱	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۲۶	۱/۱۰	۰/۸۹	۰/۸۰۵	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
۲۷	۱/۲۸	۰/۸۲	۰/۶۳۸	بهایابی هدف
۲۸	۱/۳۱	۰/۸۲	۰/۶۲۵	بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۲۹	۱/۳۴	۰/۸۴	۰/۶۲۵	ترازسنجی
۳۰	۱/۴۰	۰/۷۶	۰/۵۴۱	سیستم اقدام به هنگام
۳۱	۱/۴۵	۰/۸۵	۰/۵۸۳	بهایابی سفارش کار/ دسته محصول
۳۲	۱/۴۷	۰/۷۵	۰/۵۰۷	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۳۳	۱/۵۵	۰/۸۲	۰/۵۲۷	قیمت گذاری انتقالی
۳۴	۱/۵۵	۰/۷۳	۰/۴۷	تکنیک کمی سازی (پیش بینی، شبیه سازی)
۳۵	۱/۸۰	۰/۶۵	۰/۳۶۱	بهایابی کایزن
۳۶	۱/۸۵	۰/۷۲	۰/۳۸۸	بودجه بندی بر مبنای صفر
۳۷	۱/۹۱	۰/۶۲	۰/۳۲۳	رگرسیون چندگانه
۳۸	۱/۹۶	۰/۵۹	۰/۳۰	کارت ارزیابی متوازن

نگاره ۴: اولویت‌بندی تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر اساس رتبه فراوانی شرکت‌هایی که قصد بکارگیری دارند

رتبه	درصد (%)	فراوانی شرکتها	تکنیک‌های حسابداری مدیریت
۱	۲۹/۲	۲۱	هزینه‌یابی فرآیندها
۲	۲۷/۸	۲۰	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)
۳	۲۶/۴	۱۹	تجزیه و تحلیل بها - حجم - سود؛ تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر
۴/۵	۲۵	۱۸	بودجه‌بندی انعطاف پذیر
۴/۵	۲۵	۱۸	ارزش افزوده اقتصادی (EVA)
۶	۲۳/۶	۱۷	تجزیه و تحلیل انحرافات
۸	۲۲/۲	۱۶	تعیین بهینه‌ترین مقدار سفارش موجودی کالا (EOQ)
۸	۲۲/۲	۱۶	تجزیه و تحلیل هزینه‌های ثابت و متغیر
۸	۲۲/۲	۱۶	برنامه‌ریزی استراتژیک مدون
۱۱	۲۰/۸	۱۵	فنون بودجه‌بندی سرمایه‌ای (دوره بازگشت، نرخ بازده داخلی (IRR))
۱۱	۲۰/۸	۱۵	سیستم اقدام به‌هنگام
۱۱	۲۰/۸	۱۵	تجزیه و تحلیل آماری
۱۴/۵۰	۱۹/۴	۱۴	برنامه‌ریزی منابع شرکت (ERP)
۱۴/۵۰	۱۹/۴	۱۴	تکنیک کمی‌سازی (پیش‌بینی، شبیه‌سازی)
۱۴/۵۰	۱۹/۴	۱۴	بهایابی هدف
۱۴/۵۰	۱۹/۴	۱۴	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۱۹	۱۸/۱	۱۳	بهایابی استاندارد
۱۹	۱۸/۱	۱۳	بودجه‌بندی وجوه نقد
۱۹	۱۸/۱	۱۳	تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول
۱۹	۱۸/۱	۱۳	بودجه‌بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۱۹	۱۸/۱	۱۳	بهایابی جذبی
۲۳/۵۰	۱۶/۷	۱۲	کارت ارزیابی متوازن
۲۳/۵۰	۱۶/۷	۱۲	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۲۳/۵۰	۱۶/۷	۱۲	بهایابی کایزن
۲۳/۵۰	۱۶/۷	۱۲	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
۲۶/۵۰	۱۵/۳	۱۱	ترازسنجی
۲۶/۵۰	۱۵/۳	۱۱	رگرسیون چندگانه
۲۸	۱۲/۵	۹	بهایابی مرحله‌ای
۳۰	۱۱/۱	۸	بهایابی سفارش کار/ دسته محصول
۳۰	۱۱/۱	۸	قیمت‌گذاری انتقالی
۳۰	۱۱/۱	۸	بودجه‌بندی بر مبنای صفر
۳۳	۹/۷	۷	بهایابی مستقیم
۳۳	۹/۷	۷	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد
۳۳	۹/۷	۷	برنامه‌ریزی مواد (MRP)
۳۵	۸/۳	۶	تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه
۳۶	۶/۹	۵	تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی
۳۶	۶/۹	۵	تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت
۳۸	۵/۶۰	۴	بودجه‌بندی سالانه

## اولويت بندي تکنیکهای حسابداری مدیریت که در آینده استفاده خواهند شد

بر اساس پرسشنامه استفاده شده برای جمع آوری داده‌ها، فراوانی شرکت‌های دارای قصد بکارگیری تکنیکهای حسابداری مدیریت در آینده، محاسبه شد. برای این منظور ابتدا فراوانی شرکت‌هایی که دارای برنامه برای استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت در آینده هستند، محاسبه و سپس با استفاده از رتبه‌بندی از بیشترین تا کمترین درصد، این تکنیکها رده‌بندی شدند. برخی تکنیکها دارای فراوانی مشابه بودند، به این دلیل به تکنیک‌های هم‌رتبه، میانگین رتبه کسب شده توسط تمام تکنیکهای مشابه، داده شده است. به‌عنوان مثال به دلیل وجود دو هم‌رتبه در رتبه چهارم، میانگین ۴ و ۵ که ۴/۵ است به هر دو تکنیک داده شده است و رتبه‌ی بعدی از شش شروع شده است. این فن رتبه‌بندی زمانیکه بین اقلام خاصیت هم‌رتبگی وجود دارد بسیار کارا عمل می‌کند.

بر اساس رتبه‌ها مشاهده می‌شود که هزینه‌یابی فرآیندها، تجزیه و تحلیل نقطه ضعف-قوت-فرصتها و تهدیدها (SWOT)، تجزیه و تحلیل بها-حجم-سود (CVP)؛ تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، بودجه‌بندی انعطاف پذیر، ارزش افزوده اقتصادی (EVA)، تجزیه و تحلیل انحرافات، تعیین بهینه‌ترین مقدار سفارش موجودی کالا (EOQ) و تجزیه و تحلیل هزینه‌های ثابت و متغیر، از جمله تکنیک‌هایی هستند که شرکت‌های بیشتری قصد بکارگیری آنها را در آینده دارند. در این بین، تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی، تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت و بودجه‌بندی سالانه دارای کمترین درصد فراوانی هستند و می‌توان علت آنرا کاربرد فعلی این تکنیکها در اغلب شرکت‌های مورد بررسی دانست.

## ب. آمار استنباطی

به‌منظور بررسی میزان اهمیت هر یک از هشت موضوع حسابداری مدیریت از دید پاسخ دهندگان، آزمون نیلارامتری فریدمن مورد استفاده قرار گرفته است. با توجه به اینکه آزمون فریدمن به دنبال تحلیل مجموع رتبه‌هاست، نرم افزار SPSS میانگین رتبه‌های مربوط به هر یک از متغیرها را محاسبه می‌نماید. مقدار آماره کای اسکویر برابر ۱۶۸/۰۹ محاسبه شده است که در سطح یک درصد خطا معنی دار است. لذا از روی میانگین رتبه‌ای می‌توان موضوعات را اولویت‌بندی نمود.

بر این اساس مشخص می‌شود که تهیه اطلاعات برای گزارشهای مالی سالانه، تخصیص هزینه و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه بیشتر مورد توجه است و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

**تعیین وضعیت مرحله تکاملی شرکت‌های مورد مطالعه**  
به‌منظور تشخیص وضعیت مرحله تکاملی شرکت‌های مورد مطالعه، آزمون باینومیال ۱۲ در نرم افزار SPSS نسخه ۱۸ استفاده شد. این آزمون، نحوه رفتار توزیع یک متغیر بر اساس یک توزیع دو جمله‌ای را بررسی می‌کند. برای این منظور، در این تحقیق ابتدا وضعیت تکاملی هر یک از تکنیکهای حسابداری مدیریت و میزان استفاده شرکت‌های مورد مطالعه از آن تکنیکها مشخص شد؛ سپس براساس توزیع آزمون باینومیال، مرحله تکاملی شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت. فرضیه صفر در این آزمون، برابر بودن نحوه توزیع شرکتها به لحاظ میزان بکارگیری یا عدم بکارگیری تکنیکها و فرضیه مقابل عدم برابری نحوه توزیع است.

نگاره ۵: نتایج آزمون فریدمن برای اولویت‌بندی اهمیت هر یک از موضوعات حسابداری مدیریت بر اساس میانگین رتبه‌ای

رتبه	میانگین رتبه‌ای	موضوعات
۱	۵/۷۳	تهیه اطلاعات برای گزارشهای مالی سالانه
۲	۵/۱۳	تخصیص هزینه
۳	۵/۰۶	کنترل هزینه‌ها
۴	۵/۰۱	تصمیمات مربوط به قیمت‌گذاری
۵	۴/۵۶	کاهش هزینه
۶	۴/۴۹	برنامه‌ریزی
۷	۳/۴۰	تصمیم‌گیری استراتژیک
۸	۲/۶۳	مدیریت ریسک

۴۹ درصد در این فاز قرار نگرفته‌اند. به علت آن که نسبت ۰/۵۰ حاصل شده است لذا می‌توان گفت وضعیت شرکت‌های مورد مطالعه به لحاظ میزان بکارگیری تکنیک‌های فاز دوم چندان مطلوب نیست و در حد متوسط است.

مرحله تکامل سوم: سطح معنی‌داری در آزمون شاخص‌های مربوط به این مرحله بیش از ۰/۰۵ محاسبه شده است که این امر موجب پذیرش فرضیه صفر می‌شود. با توجه به نسبت مشاهده شده‌ی ۰/۴۶، برای شرکت‌هایی که در این مرحله قرار دارند می‌توان نتیجه گرفت، در حال حاضر فقط ۴۶ درصد شرکت‌های مورد مطالعه در فاز سوم قرار می‌گیرند. از این رو می‌توان گفت وضعیت شرکت‌های مورد مطالعه به لحاظ میزان بکارگیری تکنیک‌های مرحله سوم چندان مطلوب نیست زیرا به لحاظ آماری ۵۴ درصد شرکت مورد مطالعه وارد این فاز نشده‌اند.

مرحله تکامل چهارم: بر اساس شاخص‌های مورد مطالعه، آزمون باینومیال نشان داد که سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ محاسبه شده است به همین علت فرضیه صفر رد و فرضیه مقابل پذیرفته می‌شود. بنابراین نسبت شرکت‌های قرار گرفته در این مرحله تکاملی از نسبت ۵۰

مرحله تکامل اول: بر اساس شاخص‌های مورد مطالعه، سطح معنی‌داری جهت قرارگیری شرکت‌های مورد مطالعه در مرحله تکاملی اول، کمتر از ۰/۰۵ محاسبه شده است که حکایت از رد شدن فرضیه صفر و پذیرفته شدن فرضیه مقابل دارد. با توجه به محاسبه‌ی نسبت مشاهده شده برای شرکت‌های واقع شده در این مرحله، نتایج نشان می‌دهد در حال حاضر ۷۴ درصد شرکت‌های مورد مطالعه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت این فاز استفاده می‌کنند. با این حال از ۷۲ شرکت مورد مطالعه ۱۹ شرکت هنوز در فاز اول نیز وارد نشده‌اند. به سبب بالاتر از ۰/۵ بودن نسبت شرکت‌های استفاده‌کننده از تکنیک‌های این مرحله، می‌توان گفت وضعیت شرکت‌های مورد مطالعه به لحاظ میزان بکارگیری تکنیک‌های فاز اول، مطلوب است.

مرحله تکامل دوم: در مورد آزمون باینومیال مربوط به مرحله تکاملی دوم، شاخص‌های مورد مطالعه حاکی از وجود سطح معنی‌داری بیشتر از ۰/۰۵ است. بنابراین شواهد کافی برای رد فرضیه صفر وجود ندارد و فرضیه صفر پذیرفته می‌شود. به بیان بهتر، با توجه به نسبت مشاهده شده برای شرکت‌های استفاده‌کننده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت این مرحله، در حال حاضر ۵۱ درصد شرکت‌های مورد مطالعه در فاز دوم قرار می‌گیرند و

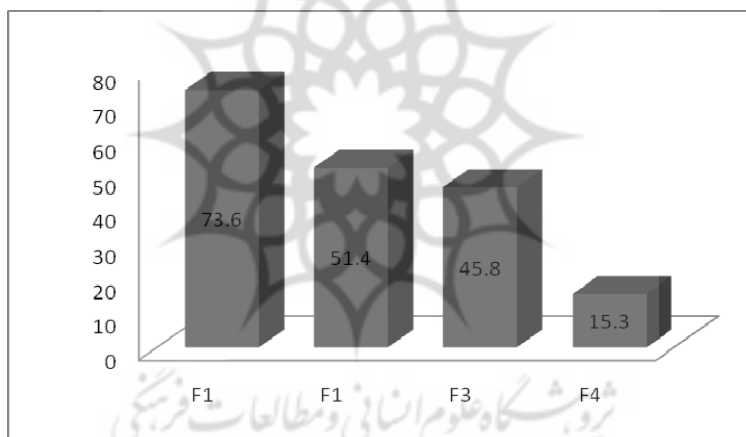
به واسطه آن میزان بکارگیری این تکنیکهای ۳۸ گانه، نشان داده شده است. یافته‌ها، حکایت از استفاده بیشتر مدیران شرکتها از تکنیکهایی چون: تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی، بودجه‌بندی سالانه و برنامه‌ریزی مواد (MRP) در مقایسه با سایر تکنیکها دارد. از طرف مقابل، مواردی مانند: کارت ارزیابی متوازن، رگرسیون چندگانه و بهایابی کایزن بسیار کمتر از تکنیکهای دیگر مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

نتایج کلی مربوط به فراوانی شرکتها موجود در هر مرحله تکاملی طبق آزمون باینومیل، در نمودارهای ۲ و ۳ نمایش داده شده است:

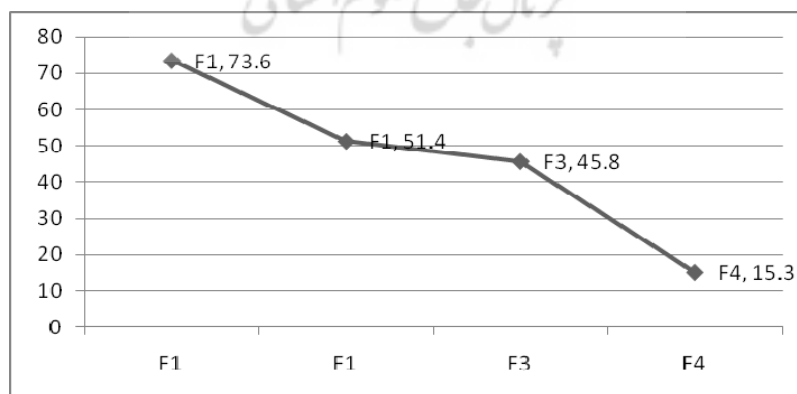
درصد پیروی نمی‌کند. نتایج نشان می‌دهد در حال حاضر فقط ۱۵ درصد شرکتها مورد مطالعه در فاز چهارم قرار می‌گیرند. از این رو به لحاظ آماری از ۷۲ شرکت مورد مطالعه ۶۱ شرکت به فاز چهارم وارد نشده‌اند و وضعیت شرکتها مورد مطالعه به لحاظ میزان بکارگیری تکنیکهای مرحله چهارم اصلاً مطلوب نیست.

### میزان استفاده مدیران از تکنیکهای حسابداری مدیریت

در نهایت، به منظور بررسی میزان بکارگیری هر یک از تکنیکهای حسابداری مدیریت توسط شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از درصد فراوانی استفاده شد. نتیجه این بررسی در نگاره ۶ منعکس و



نمودار ۲- نمودار ستونی درصد فراوانی شرکتها قرار گرفته در هر یک از مراحل تکاملی



نمودار ۳- نمودار خطی درصد فراوانی شرکتها قرار گرفته در هر یک از مراحل تکاملی



نگاره ۶: میزان استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت توسط مدیران

درصد (%)	فراوانی مدیرانی که استفاده می کنند	تکنیکهای حسابداری مدیریت
۸۷/۵	۶۳	تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه
۸۳/۳	۶۰	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد
۸۵/۹	۶۱	تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی
۵۴/۲	۳۹	تجزیه و تحلیل انحرافات
۴۵/۸	۳۳	بهایابی استاندارد
۸۷/۵	۶۳	بودجه بندی سالانه
۳۳/۳	۲۴	بودجه بندی انعطاف پذیر
۶۸/۱	۴۹	بودجه بندی وجوه نقد
۵۲/۸	۳۸	بهایابی مرحله ای
۲۳/۶	۱۷	بهایابی سفارش کار/ دسته محصول
۲۰/۸	۱۵	قیمت گذاری انتقالی
۵۶/۹	۴۱	تجزیه و تحلیل بها- حجم - سود (CVP); تجزیه و تحلیل
۶۹/۴	۵۰	بهایابی مستقیم
۳۸/۹	۲۸	بهایابی جذبی
۶/۹	۵	کارت ارزیابی متوازن
۶۲/۵	۴۵	تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر
۳۴/۷	۲۵	فنون بودجه بندی سرمایه ای (دوره بازگشت، نرخ بازده داخلی
۱۳/۹	۱۰	تکنیک کمی سازی (پیش بینی، شبیه سازی)
۲۲/۲	۱۶	بهایابی هدف
۳۳/۳	۲۴	ارزش افزوده اقتصادی (EVA)
۲۳/۶	۱۷	ترازسنجی
۴۵/۸	۳۳	تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت
۱۳/۳	۱۰	بودجه بندی بر مبنای صفر
۳۱/۹	۲۳	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
۳۰/۶	۲۲	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف- قوت- فرصتها و تهدیدها
۳۶/۱	۲۶	هزینه یابی فرآیندها
۵۰	۳۶	تجزیه و تحلیل آماری
۴۷/۲	۳۴	برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)
۷۰/۸	۵۱	برنامه ریزی مواد (MRP)
۴۸/۶	۳۵	تعیین بهینه ترین مقدار سفارش موجودی کالا (EOQ)
۸/۳	۶	رگرسیون چندگانه
۹/۷	۷	بهایابی کایزن
۴۰/۳	۲۹	برنامه ریزی استراتژیک مدون
۲۵	۱۸	تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول
۱۵/۳	۱۱	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۳۴/۷	۲۵	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۲۲/۲	۱۶	بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۱۶/۷	۱۲	سیستم اقدام به هنگام

## ۶- نتیجه گیری

شواهد حکایت از آن دارد که متاسفانه استفاده از حسابداری به مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته است و فرهنگ یاری جویی از رویه‌های حسابداری مدیریت به اندازه کافی در بین مدیران ایرانی ترویج نیافته است. علی‌رغم آن‌که در طول سالیان گذشته، استقبال از مفاهیم جدید تصمیم‌گیری رو به گسترش بوده است اما این موضوع در قیاس با نرخ پیدایش فن‌آوریهای جدید در ساخت و ساز محصولات، سرعت تغییرات در فرآیندهای تولیدی، نرخ افزایش رقابت در مقیاس جهانی، افزایش شمار موسسات تولیدی در کشور و تعداد دیدگاه‌های نوین طرح شده در حسابداری مدیریت بسیار اندک بوده است.

نتایج به دست آمده از انجام این تحقیق، اطلاعات به نسبت جامعی از وضعیت بکارگیری تکنیکهای حسابداری مدیریت در شرکتهای نمونه که می‌تواند به تمامی شرکتهای ایرانی تعمیم یابد، ارائه می‌دهد. تکنیکهایی مانند: تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی، بودجه بندی سالانه و برنامه ریزی مواد (MRP) به نسبت سایر موارد کاربرد بیشتری دارد که می‌تواند علت آن الزام شرکتهای توسط بورس اوراق بهادار به ارائه گزارشهای بودجه‌ای باشد. شاید این موضوع، تاثیر وجود الزامات قانونی بر اجرای رویه‌های حسابداری مدیریت را به خوبی آشکار نماید. با نگاهی به جایگاه شرکتهای ایرانی در مراحل تکاملی آشکار می‌شود که هنوز از منظر اجرای رویه‌های حسابداری مدیریت، این شرکتهای در مراحل ابتدایی قرار دارند و به نظر، تحقیق دیگری برای بررسی عدم بکارگیری تکنیکهای به نسبت مدرن تر ضروری است. در حین اجرای تحقیق و بر اساس ارتباطاتی که با مسئولین بخش حسابداری مدیریت شرکتهای نمونه ایجاد شد، این گمان به وجود آمد که ایشان آشنایی‌های لازم را با تکنیکهای نوین

ندارند و این خود می‌تواند دلیل بااهمیتی درخصوص عدم اجرای تکنیکهای موجود در مرحله سوم و چهارم تکاملی باشد.

در طول مدت زمان جمع‌آوری پرسشنامه و براساس پرسشی در متن ابزار تحقیق، گفتگو با مدیران شرکتهای نمونه، اعتقاد ایشان مبنی بر فاصله بسیار آموزش‌های دانشگاهی با نحوه پیاده‌سازی آنها را آشکار کرد و شاید بتوان از این طریق بخشی از شکاف بسیار بین آموخته‌های آکادمیک با توانایی اجرای تکنیکهای حسابداری مدیریت را توجیه کرد. در این میان شاید نهادهای حرفه‌ای بتوانند با برگزاری دوره‌های کاربردی مناسب این فاصله را کاهش دهند و مقدمات پیشرفت سطح بکارگیری تکنیکهای حسابداری مدیریت را فراهم نمایند.

از سوی دیگر با نگاه به میزان ثبات اقتصادی کشور در سالهای گذشته و جابجایی زودهنگام مدیران، عدم اجرای برخی از تکنیکها که نیازمند حداقلی از زیرساختها است طبیعی به نظر می‌رسد. به عنوان مثال برای اجرای سیستم اقدام به‌هنگام، ثبات اقتصادی از شروط لازم است که متاسفانه با اتفاقاتی که در سالهای گذشته شاهد آن بوده‌ایم وجود کم‌رنجی داشته است.

گفته می‌شود حسابداری باید با ارائه اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان، ایشان را در تصمیم‌گیری یاری دهد. پرسش دیگری که مطرح می‌شود و به اعتقاد نگارندگان این نوشتار، نیازمند انجام تحقیق دیگری است، نوع مدل تصمیم‌گیری مدیران کلان در شرکتهای ایرانی است. به عبارت دیگر چه میزان از ورودی‌های ایشان در تصمیم‌گیری، اطلاعات حسابداری مدیریت است؟ این افراد تا چه اندازه به کارایی و اثربخشی اطلاعات حسابداری مدیریت اعتقاد قلبی دارند؟

در پایان به نظر می‌رسد نتایج این تحقیق برای سمت و سو دهی به برنامه درسی دانشجویان حسابداری، از نظر اینکه بازار در حال حاضر بر روی کدام تکنیک بیشتر

تهران. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹.

۵) عالی‌ور، عزیز؛ (۱۳۸۵)، حسابداری صنعتی، جلد دوم، سازمان حسابرسی.

۶) فخاریان، ابوالقاسم، رشنو، داور، (۱۳۷۳)، عواملی مؤثر در عدم استفاده از کنترل‌های سنجش مسئولیت در شرکتهای پیمان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی

۷) نمازی، محمد؛ شکاری، عبدالعظیم، (۱۳۷۹)، بررسی کاربرد بهایابی بر مبنای فعالیت در افزایش بهره‌وری: کارخانه سیمان فارس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز

تمرکز می‌کند، نیز می‌تواند بسیار کارگشا باشد. ایشان می‌توانند با دقت بر آینده حسابداری مدیریت در ایران، به تجهیز توانایی‌های خود بپردازند و با آموزش‌های مناسب از بازار کار مطلوب بهره ببرند.

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Cost determination and financial control
- <sup>2</sup> Management planning and control
- <sup>3</sup> Reduction of waste of resources in business process
- <sup>4</sup> Creation of value through the effective use of resources and technologies
- <sup>5</sup> Just in time
- <sup>6</sup> Balance scorecard
- <sup>7</sup> Benchmarking
- <sup>8</sup> Drifting
- <sup>9</sup> Traditional
- <sup>10</sup> Quantitative
- <sup>11</sup> Integrative
- <sup>12</sup> Binomial Test

- 8) Abdul rahman, I.K., Tew, Y.H, and Omar, N., (2002), management accounting practices of small and medium Industries (SMI) in Malaysia: a preliminary study, a paper presented at asian management accounting forum in Fukuoka, Japan, November 1-4.
- 9) Adelegan, J.O. (2001), Management accounting practices in Nigerian companies, IFAC: New York, pp. 11-14, PP. 18-19, <http://www.ifac.org/library/>
- 10) Bhimani, A., (1993), Indeterminacy and the Specificity of Accounting Change: Renault 1898-1938", Accounting, Organization and Society 18 (1), P 1-39
- 11) Chan, Y. K. (2002), management accounting practices in Sangapor, a paper presented at asian management accounting forum in Fukuoka, Japan, November 1-4
- 12) Ghosh, B.C., Chung, L.H. and Wan, C.Y. (1987), Management accounting in Singapore, Management Accounting, pp. 28-30.
- 13) Maliah bt. Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad and Norhayati Alw. (2004), Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 4, pp. 493-508
- 14) Nishimura, A. (2002), Asian Economic Growth and management accounting,

#### فهرست منابع

- ۱) بهرام فر، نقی؛ خواجه‌وی، شکرالله؛ ناظمی، امین، (۱۳۸۷)، شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله توسعه و سرمایه.
- ۲) خدای پور، احمد؛ طالبی، رقیه، (۱۳۸۹)، بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۲.
- ۳) دستگیر، محسن؛ سخنور، عباس، (۱۳۸۷)، عوامل مؤثر در بکارگیری روشهای حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران مالی شرکتهای تولیدی استان خوزستان، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد، شماره ۵۰.
- ۴) دستگیر، محسن؛ عرب یارمحمدی، جواد، (۱۳۸۲)، بررسی موانع سیستم بهایابی هدف در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

- Malaysian accounting review, Vol.1, No.1, PP.87-101.
- 15) Nishimura, A. (2002), Management accounting practices of japons affiliates in sangapore, Thailand and Malaysia, a paper presented at asian management accounting forum in Fukuoka, Japan, November 1-4.
- 16) Rosmawati Mahfar; Normah Hj. Omar. (2004), The current state of management accounting practice in selected Malaysian companies, University of Tenaga Nasional, international business management conferences.
- 17) Szychta, Anna. (2002), The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises, Management Accounting Research, 2002

