

# مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران

۱۳۷۱

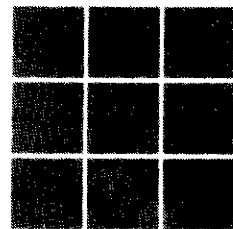


## مقدمه

سیستم حسابداری مدیریت از جمله سیستمهای اصلی و اساسی «سیستم اطلاعات مدیریت» شمرده می شود. بنابه تعریف، وظیفه سیستم حسابداری مدیریت تامین نیازهای اطلاعاتی سطوح مختلف مدیران در زمینه های برنامه ریزی و کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیمگیری است. در نتیجه اطلاعاتی که به وسیله این سیستم تهیه می شود، غالب فعالیتها و عملیات شرکتها را در بر می گیرد. از این رو بدون داشتن سیستم حسابداری مدیریت مناسب و کارآ، راهبری مطلوب عملیات و فعالیتها در جهت دسترسی به هدفها و برنامه های مدیریت در شرکتها ممکن نیست و نهایتاً اقدامات مدیریت محدود به تصمیمگیریها و کنترلهای موردی و بدون ضابطه و هدف خواهد بود.

سیستم حسابداری مدیریت برخلاف سیستم حسابداری مالی که در شرکتها برای استقرار و استفاده از اطلاعات آن روشها و اسلوبهای به نسبت یکسان و همانندی وجود دارد، به شرایط و زمینه هایی مربوط است مانند: میزان آگاهی و اعتقاد مدیران موسسات نسبت به استفاده از اطلاعات درست در تصمیمگیری و برنامه ریزی و کنترل، دانش نظری و تخصصی مسئولان مالی در جهت استفاده از سیستم حسابداری مدیریت و میزان اجبار و الزام به استقرار سیستم یاد شده

نویسنده: محمدهادی جوادی جاود\*



## ورق بزنید

۱- با توجه به اینکه غالب سازمانها و مؤسسات اقتصادی و صنعتی کشور ما به صورت شرکت اداره می شوند، در این مقاله به منظور رعایت ایجاز عمدتاً از واژه «شرکت» در مورد این گونه مؤسسات استفاده می شود.

\* از دوست و همکارم آقای محسن رفعت که این مقاله را به دقت خواندند و در اصلاح و رفع برخی ناراحتیهای آن کوشیدند بسیار سپاسگزارم.



حسابداری صنعتی) را دربرمی‌گیرد. فصل مشترک این دو بخش عمدتاً در ثبت و ضبط هزینه‌های واقعی مرتبط با عوامل قیمت تمام شده و استفاده از آنها در جهت گزارشگری (البته هر یک با اهداف متفاوت) است. در تفکیک مرز بین عملیات حسابداری مالی و حسابداری مدیریت اختلاف نظرهایی وجود دارد. لیکن بدون تأکید بر تفصیل کارکردهایی که عموماً در هر یک از این دو دیسپلین<sup>۲</sup> تعریف می‌شود، می‌توان گفت حسابداری مالی آنبخش از فعالیت‌های حسابداری جامع است که اساساً کار تشخیص، طبقه‌بندی و ثبت و ضبط رویدادهای مالی را به صورت تاریخی و واقعی<sup>۱</sup> و گزارشگری حاصل عملیات به اشخاص ذینفع خارج از شرکت به صورت تنظیم صورتهای مالی (نهایی) بر اساس استانداردهای تعریف شده، به انجام می‌رساند. در حالی که مجموعه فعالیت‌های گردآوری و ثبت و ضبط اطلاعات که در چارچوب حسابداری مدیریت صورت می‌گیرد، در وهله نخست هدف فراهم سازی اطلاعات و گزارشها برای مدیریت واحد اقتصادی به منظور تصمیمگیری، برنامه ریزی و کنترل را دنبال می‌کند.

اجبار در اعمال قواعد و استانداردهای معین در گزارشگری (حسابداری مالی) از سوی مجامع حرفه‌ای، دولتها و... به دلیل حفظ منافع اشخاص ذینفع خارج از شرکت است، یعنی اشخاصی که اساساً درگیربرد زش داده‌های اولیه و تفصیلی برای تهیه اطلاعات اساسی جهت تصمیمگیری و کنترل مدیریت نیستند. از این رو به کارگیری آن (استانداردها و قواعد) موجب می‌شود گزارشهای ارائه شده به اشخاص ذینفع خارج از شرکت، از ویژگیهایی نظیر «مقایسه پذیری اطلاعات دوره‌های مختلف مالی»، ویا لزوم ارائه حداقل اطلاعات و افشا به اشخاص ثالث، برخوردار باشد.

لیکن در حسابداری مدیریت مقاصد تا حدود زیادی متفاوت است. چنانکه گفته شد حسابداری مدیریت هدف فراهم سازی و در اختیار گذاشتن اطلاعات تصمیمگیری، برنامه ریزی و کنترل برای مدیران را دنبال می‌کند. بالطبع چنین خصیصه‌ای تا حدود زیادی تابع شرایط خاص هر مؤسسه اقتصادی و روش مدیریت آن، دانش و بینش مسؤلان آنها در کنترل منابع مورد استفاده است و برخلاف حسابداری مالی که به دلایل مذکور، جنبه تاریخی و گذشته‌نگر دارد، حسابداری مدیریت به آینده‌نگری ویا تعیین شرایط آینده می‌پردازد. وجود چنین

به منظور پاسخگویی به استفاده کنندگان مربوط، بستگی دارد، و بر حسب اینکه کدامیک از این شرایط یا زمینه‌ها در استقرار سیستم نامبرده نقش داشته باشند، سیستمهایی با هدفهای متفاوت ایجاد می‌شوند. چنانکه می‌توان از طیفی از چگونگیهای استفاده از سیستمهای حسابداری مدیریت یاد کرد که در یک سمت آن موسساتی برخوردار از سیستمهای مناسب اطلاعات حسابداری مدیریت قرار دارد که مدیران آنها بدرستی از نتایج آن سیستمها استفاده می‌کنند. و در سمت دیگر می‌توان از موسسه‌هایی نام برد که قادر به تهیه حداقل اطلاعات مورد نیاز تصمیمگیران نیستند.

ارزیابی کلی و تجربی وضعیت سیستمهای حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که به رغم اقدامات و کوششهای زیاد که در به کارگیری فنون و تکنیکهای توسعه یافته حسابداری مدیریت تا کنون در بیشتر شرکتهای صورت گرفته، هنوز بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب فاصله زیادی وجود دارد. تجربه‌های متعدد طراحی سیستمهای اطلاعات حسابداری در مؤسسه‌های اقتصادی ایران (بویژه در صنایع) نشان می‌دهد که در این زمینه مسائل اساسی متعددی به چشم می‌خورد که شناخت درست و دقیق آنها گام اولیه و بنیادین در جهت ارتقای کیفیت سیستمهای حسابداری مدیریت در مؤسسات اقتصادی ما محسوب می‌شود.

در این مقاله کوشش شده است که مسائل استقرار و استفاده از «سیستم حسابداری مدیریت» در ایران به طور کلی (بدون وارد شدن به جزئیات فنون و روشهای حسابداری مدیریت) مورد بحث و بررسی قرار گیرد. نکات و مسائل مرتبط در چارچوب عنوانهای زیر طبقه‌بندی و مطرح شده‌اند:

- ۱- تسلط قواعد حسابداری مالی بر حسابداری مدیریت
- ۲- تسمی بودن عوامل در حسابداری مدیریت
- ۳- حیطه عملیات حسابداری مدیریت
- ۴- ارتباط سیستم یا سایر سیستمها
- ۵- انتخاب روش بهینه هزینه‌یابی<sup>۲</sup>

حیطه عملیات و گزارشگری مالی، دو بخش حسابداری مالی و حسابداری مدیریت (با

حسابداری مالی / حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)

۲. علاوه بر زمینه‌های فوق، موضوع کمبود نیروی متخصص در زمینه حسابداری مدیریت و ناتوانی یا ضعف مدیران در استفاده صحیح از اطلاعات از جمله مسائلی است که عموماً به عنوان عوامل منفی در استقرار یا ارتقای کیفیت سیستم حسابداری مدیریت بر آنها تأکید می‌شود لیکن از آنجایی که موارد مذکور در زمینه‌ها و رشته‌های دیگر نیز عمومیت دارد و در مقالات مربوط به کمبود تخصص و وضعیت نیروی انسانی پی در پی بررسی شده، در این جا شرح این بخش از مسائل را ضروری نمی‌دانیم.

تصمیمگیری، ضرورت توسعه، انطباق با تحولات، بویژه نظریه‌ها، مفاهیم، فنون و به‌طور کلی مدیریت علمی<sup>۲</sup> امری اجتناب‌ناپذیر شده است.

ذکر این نکته ضروری است که تفاوت بین حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی بیش از آنکه در کارکردهای آنها باشد در هدفها و نگاههای حاکم بر این دو، بویژه در گستره تهیه و تنظیم اطلاعات و گزارشها در زمینه‌های تصمیمگیریهای استراتژیک و ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی است. ابداع سیستم‌های کامپیوتری جدید مانند «سیستم هدایت تصمیمگیری»<sup>۳</sup> و یا «سیستم اطلاعات مدیران»<sup>۴</sup> که هدفهای آنها با کاربرد اصول حسابداری مدیریت سازگار و همجهت است، نشان‌دهنده اهمیت و نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیمگیریهای استراتژیک و برنامه‌ریزی‌های بلندمدت است.<sup>۵</sup>

قطع نظر از آنکه به سیستم یا مجموعه کارکردهای مورد استفاده، حسابداری صنعتی اطلاق شود یا حسابداری مدیریت، اصل مهم آن است که هدفها و مقاصد آن به‌ترتیبی تعریف شود که بتواند به صورت فراگیر در عمل و تجربه اطلاعات مناسب مبنای برنامه‌ریزی و تصمیمگیری و کنترل را بسوق در اختیار مراکز تصمیمگیری قرار دهد.

متأسفانه در جامعه ما صرف کاربرد ناکتیکهای متداول حسابداری صنعتی و نه به اعداد و ارقام و ارائه آنها بدون توجه به هدفهای گزارشگری در مؤسسه‌های اقتصادی و اطلاعات مورد نیاز برای تصمیمگیری و تجزیه و تحلیل‌های لازم، همچنین اصرار در به کار بردن اصطلاحات تخصصی مالی و حسابداری (که برای افراد غیرمالی غیرقابل فهم و نفییل است)، باعث شده تا حاصل مجموعه فعالیتهایی که در این زمینه در شرکت‌های مختلف انجام می‌شود، بسختی مورد استفاده مدیران قرار گیرد. در نتیجه تمامی تلاشهای مسئولان در این **ورق بزنید**

3. Discipline
4. Actual - Historical
5. Advanced Technology
6. Management Science
7. Decision Support System
8. Executive Information System

۱. سیستم‌های فوق سیستمی است که برخلاف سیستم‌های اطلاعات مدیریت کلاسیک این امکان را برای مدیریت تصمیمگیر فراهم می‌سازد، که با تغییر پارامترهای مؤثر در تصمیمگیری، اطلاعات مناسب و مورد نیاز برای انتخاب راه‌حل‌های مختلف را در اختیار قرار می‌دهد.



به‌طور کلی فراگیرتر از حسابداری صنعتی است. در دو دهه اخیر، در نتیجه به کارگیری تکنولوژی پیشرفته<sup>۶</sup> در کلیه زمینه‌ها از جمله در سیستم‌های اطلاعاتی، و نیز وجود تغییرات سریع در فعالیتهای اقتصادی به تبع کاربرد آن، داشتن اطلاعات مناسب و بسوق به منظور برنامه‌ریزی و تصمیمگیری کوتاه‌مدت و بلندمدت اهمیت ویژه‌ای پیدا کرده است. از این رو ایجاد تحول در سیستم حسابداری صنعتی، به نحوی که بتواند نیازهای مدیریت را همگام با دگرگونیهای جدید در زمینه برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت و تصمیم‌های ناکتیک و نیز در جنبه‌های برنامه‌ریزی بلندمدت و تصمیمات استراتژیک پاسخگو باشد به صورت یک ضرورت درآمده است. براساس چنین نیازی حسابداری مدیریت با اهدافی فراگیرتر و کارکردهایی وسیعتر از حسابداری صنعتی تعریف و به کار گرفته شده است. علاوه بر این در حسابداری مدیریت نیز هماهنگ با تحولاتی که در حسابداری صنعتی رخ داده، توسعه و تکامل ایجاد شده است، لیکن افزون بر آن به جهت نقش وسیعتر حسابداری مدیریت در فراهم سازی اطلاعات

ویژگیهایی در حسابداری مدیریت موجب می‌شود سیستم حسابداری مدیریت نتواند مستقیماً و سهولت نابع قواعد و استانداردهای مشخص و انعطاف‌ناپذیر حسابداری مالی که عموماً برای حفظ منافع اشخاص ثالث تدوین شده است، باشد. نبود این ویژگی چنانکه توصیف خواهد شد، در حسابداری مدیریت نادیده گرفتن برخی تنگناها و محدودیتها و فراهم سازی امکانات و گستره وسیعی است که در آن از فنون و دانش مدیریت علمی بهره گرفته می‌شود.

برای روشن شدن برخی نکات و تعریفها ضروری است قبل از ورود به بحث اصلی، حوزه فعالیت، وجوه افتراق و اشتراک حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت به صورت کلی شرح شود. واژه‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی عموماً مترادف یکدیگر به کار می‌روند، لیکن سیستم حسابداری مدیریت در مقایسه با حسابداری صنعتی در اجزاً و کارکردهای مشخصی با یکدیگر تفاوت دارند و چه در عمل و چه در تئوری حیطه فعالیت و مفاهیم حسابداری مدیریت



زمینه، در نهایت، در حد ثبت و ضبط نتایج عملیات به صورت قیمت نام شده محصولات و انعکاس آنها در صورتهای مالی، مورد استفاده استفاده کنندگان خارج از شرکت جلوه می‌کند.

مشاهدات مداوم نشان می‌دهد که اکثریت نزدیک به تمامی شرکتهای تولیدی دارای واحد حسابداری صنعتی با حداقل کادر لازم می‌باشند، لیکن مجموعه فعالیت این واحدها به طور کلی تأثیری در ارائه اطلاعات مناسب برای تصمیمگیری مدیران ندارد. از این روست که واحدهای حسابداری صنعتی نتوانسته‌اند نقش و جایگاه مناسب خود را به عنوان واحدی درخور اهمیت، و فراهم کننده مهترین مبانی و اطلاعات اساسی تصمیمگیری مدیران پیدا کنند.

پس از این مقدمه به مسائلی اساسی استقرار استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بازمی‌گردیم:

## ۱- مسائل تسلط قواعد

### حسابداری مالی بر حسابداری

#### مدیریت

همان‌طور که قبلاً توضیح داده شد، هدفهای گزارشگری حسابداری مالی و حسابداری مدیریت متفاوت است. چنین ویژگی ناگزیر اصول متفاوتی را هم در انجام کارکردهای آنها ایجاد می‌کند. در حالی که، متأسفانه اکثریت حسابداران در جامعه با همان دیدگاه مربوط به حسابداری مالی از اصول و تکنیکهای حسابداری مدیریت بهره می‌گیرند و با سعی در استفاده از آن دارند. بی‌توجهی به این امر باعث شده است که مجموعه کارکردهای حسابداری مدیریت، در حد افراط، صرفاً تابع قواعد و استانداردهای حسابداری مالی شود و حاصل عملیات منحصرأً برای انعکاس اطلاعات مربوط به قیمت تمام شده در صورتهای مالی مورد استفاده قرار گیرد. بدین ترتیب حسابداری مدیریت ماهیت اصلی خود را که فراهم‌آوری اطلاعات مبنای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیمگیری است، رفته‌رفته از دست می‌دهد و به عنوان ابزاری در خدمت حسابداری مالی، بدل می‌گردد.

مشکل پیشگفته حتی تا حدودی در جوامع صنعتی که حرفه حسابداری مدیریت در آن آزرشد به نسبت بالایی برخوردار است، وجود دارد. این امر عمدتاً ناشی از تسلط تفکرو تأثیرگذاری سیاست‌های مجامع حرفه‌ای با ریشه حسابداری مالی و حسابرسی در حیطه تدوین استانداردها و گزارشگری به اشخاص ثالث، برکل فعالیتهای حرفه حسابداری است. اگرچه در دودهة اخیر اقدامات اساسی و تعیین کننده‌ای از طرف مجامع تخصصی حسابداری مدیریت در زمینه تدوین قواعد و استانداردهای حسابداری مدیریت با تأکید بر هدفهای اصلی آن صورت گرفته است، لیکن هنوز تسلط دیدگاههای حسابداری مالی در زمینه حسابداری مدیریت چشمگیر است.

در جامعه ما به دلیل جوان بودن حرفه حسابداری مدیریت و کمبود نیروی متخصص، پیامدها و آثار این چگونگی نیز شدیدتر و عمقتر است. از این رو است که مشاهده می‌شود مجموعه عملیاتی که تحت عنوان حسابداری صنعتی در شرکتهای انجام می‌شود، صرفاً و تنها با هدف انجام محاسبات قیمت تمام شده (در پایان دوره) و انعکاس آن در صورتهای سود و زیان و رازنامه است. بدیهی است چنین مجموعه عملیاتی به‌طور کلی و بنیادی فاقد ویژگیهای لازم در جهت کمک به مدیریت در زمینه‌های برنامه‌ریزی و کنترل است.

تأکید بر تسلط و تأثیر قواعد و استانداردهای حسابداری مالی روی کارکردهای حسابداری مدیریت و تضعیف کاربرد آنها نه تنها دلیل بی‌اعتقادی به لزوم وجود و کاربرد آن در حسابداری مالی نیست، بلکه، وجود چنین قواعدی در ارتباط با گزارشگری برای اشخاص ثالث انکارناپذیر است. مسئله اساسی این است که، به علت نبود قواعد مورد لزوم در حسابداری مدیریت از یک سو و نبود حسابداران مدیریت با تجربه در سطح شرکتهای از سوی دیگر، قواعد مذکور (استانداردهای حسابداری مالی) مجموعه شرایطی ایجاد شده که موجب می‌گردد کوششهای انجام شده در واحدهای حسابداری صنعتی و یا حسابداری مدیریت در نهایت به اهداف مورد نظر نینجامد.

به منظور بررسی چگونگی تأثیرگذاری قواعد و استانداردهای حسابداری مالی بر نحوه کارکرد و هدفهای حسابداری مدیریت در زیربرای نمونه

چگونگی تأثیر اصل «محافظة کاری» شرح می‌شود. بدیهی است ذکر این مورد تنها برای ارائه تصویر یکی از موارد متعددی است که عملاً وجود دارد و طبیعی است که ارزیابی کلی چگونگی این تأثیرگذاری به تجارب و مشاهدات و پیشینه مطالعه کننده نرسنگی دارد.

اصل محافظة کاری یکی از اصول حسابداری مالی است که بنا بر آن، باید در مواردی که نسبت به رویدادهای مالی عدم اطمینان و یا تردید وجود دارد، پی‌آمدهایی پذیرفته شود که به نفع آن در صورتهای مالی محافظة کارانه‌تر و به رعایت احتیاط نزدیکتر است. بدین معنی که برای مال در آن گونه موارد، در بیان شقوق مخلف انعکاس یک رویداد، شکی که، سود کمتری را نشان می‌دهد، انتخاب می‌شود و مورد استفاده قرار می‌گیرد. این تصمیم برای حفظ حقوق صاحبان سهام اصلی پذیرفته می‌شود و مورد قبول است، لیکن کاربرد چنین اصلی در حسابداری مدیریت (به عنوان ابزاری برای برنامه‌ریزی و کنترل) تا حدودی درخور تردید است. برای مثال در انتخاب بین روش هزینه‌یابی استاندارد

از عوامل (در صورتی که در تعیین آنها سهل انگاری نشود) نظمه‌ای به صحت و ارزش و اهمیت اطلاعات مورد ارائه وارد نمی‌آورد. در هر صورت بالا بردن ضریب دقت مستلزم جمع‌آوری و داشتن اطلاعات تفصیلتی است که در آن حالت مزایای داشتن اطلاعات دقیقتر باید توجیه‌کننده هزینه‌های ایجاد آن باشد.

بی‌توجهی به این مسئله و صرف تأکید بر اعمال رویه‌های انعطاف‌ناپذیر و سختگیرانه<sup>۱۳</sup> در حسابداری مالی در ارتباط با کارکردهای حسابداری مدیریت باعث می‌شود که گاه نیروی زیادی در جمع‌آوری اطلاعات و به کارگیری آن صرف شود. بدون اینکه تاثیر منسوسی در ارتقای کیفیت اطلاعات گزارشها بگذارد و به علاوه موجب می‌گردد که عملیات حسابداری مدیریت همیشه با تأخیر انجام شده، آینده‌نگری خود را از دست بدهد. و در نهایت به ابزاری صرفاً در جهت ثبت و انعکاس عملیات بدل شود، وضعی که دستیابی به آن هدف حسابداری مدیریت نیست.

### ۳- حیطه عملیات سیستم حسابداری مدیریت، کارکردها و مسائل اساسی آن

تشخیص و تعریف صحیح حیطه عملیات سیستم حسابداری مدیریت با توجه به هدفهایی که برای آن منظور است، همچنین تعیین ارتباط اجزا و کارکردهای سیستم با یکدیگر به نحو مناسب از جمله موارد حساس و مهم در استقرار سیستم است.

#### ۳.۱- هدفها و مقاصد حسابداری مدیریت

در تعیین و تعریف مجموعه کارکردهای سیستم حسابداری مدیریت باید به دو موضوع اساسی توجه شود:

مجموعه کارکردهای سیستم و ارتباطات آنها باید به نحوی تعریف شود که مکانیسمهای برنامه‌ریزی و ارزیابی

13. Rigid

عوامل مورد استفاده در حسابداری مدیریت است. در حالی که در حسابداری مالی همه عملیات و فعالیت‌های مالی می‌بایست دارای معیارها و ارزش‌های مشخص عینی<sup>۱۲</sup> باشند. برای مثال در حسابداری مالی کلیه عملیات مالی براساس مدارک مثبت‌ای که دال بر وقوع آن بوده و مبالغ آن مشخص و معین است مورد ثبت و ضبط قرار می‌گیرد. در حالیکه در عملیات حسابداری مدیریت با توجه به نسبی و نظری بودن قواعد انجام عملیات، ثبت رویدادها تابع قضاوتها، رویه‌های مورد انتخاب و روشهایی است که بسیاری از آنها توسط حسابداران

مدیریت و یا سایر افراد مسئول تعیین و بنا می‌شود، ارجحیه عملیات تسهیم هزینه‌ها و تعیین روابط «سهم‌دهی» و «سهم‌گیری» مراکز هزینه با انتخاب مبنایی تسهیم که در آن عوامل استفاده شده در محاسبات بطور نسبی از دقت لازم برخوردارند. به عنوان نمونه، برای تسهیم هزینه مرکز معینی می‌توان از مبنایی مختلفی (مثلاً تعداد پرسنل، هزینه‌های پرسنلی و...) استفاده کرد، لیکن تعیین و انتخاب یک مبنای خاص از میان چندین مبنای نایب نظرات حسابداران صعبی یا مدیریت است.

با توضیح اینکه عوامل مورد استفاده در کارکردهای حسابداری مدیریت دارای دقت نسبی هستند، و یا اینکه انتخاب آنها ممکن است نایب نظرات افراد باشد، نباید تصور شود که گزارشها و اطلاعات استخراج‌شده از این سیستم درخور اطمینان نیستند، زیرا اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت در جهت عملیات برنامه‌ریزی و اعمال کنترل برای یک دوره مورد استفاده قرار می‌گیرند، از این رو دقت نسبی و یا نظری بودن انتخاب برخی

12: Objectivity

و روش هزینه‌یابی واقعی<sup>۱۱</sup>، اصل محافظه‌کاری استفاده از روش هزینه‌یابی واقعی را که مکی به مبالغ واقعی (تاریخی) رسیدگی و ثبت شده در حسابهاست، توصیه می‌کند، در حالی که کاربرد این روش به عنوان ابزاری جهت کنترل مدیریت با بردید روبروست. از همین دیده محافظه کارانه است که در بین حسابداران و حساب‌برسان (پایبند به استانداردهای حسابداری مالی) روش هزینه‌یابی استاندارد، به غلط روش «غیر واقعی» و یا «صوری» تلقی می‌شود و طبعاً در مورد بکارگیری آن در هزینه‌یابی و گزارشگری شک و تردید دارند.

#### ۲- نسبی بودن عوامل در حسابداری مدیریت

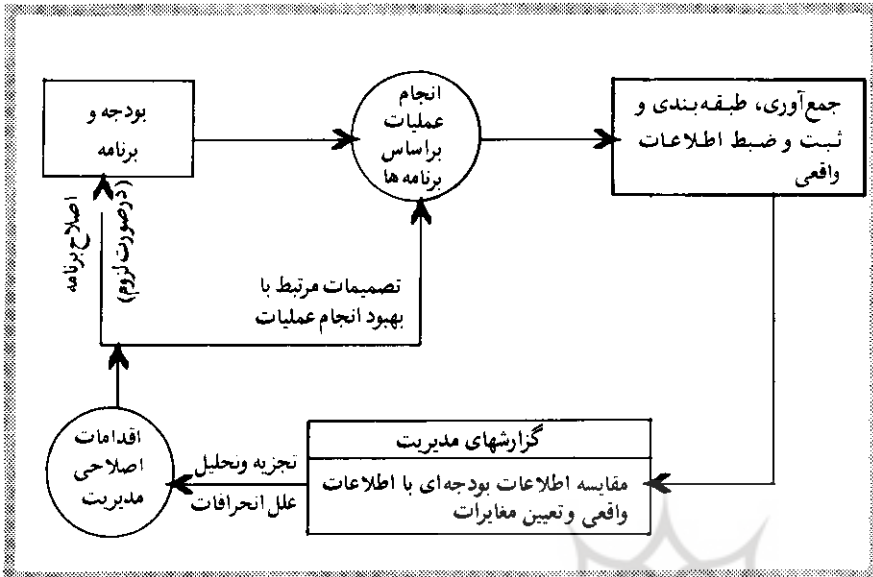
زمینه دیگری که توجه به آن در استقرار و کاربرد سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت دارای اهمیت است، قبول نسبی و یا نظری بودن<sup>۱۱</sup> پارامترها و

10. Actual

11. Subjectivity



شمای شماره (۱)



کنترل توسط آن ایجاد گردد (با اطلاعات مبنای تصمیمگیری‌های مستمر<sup>۱۱</sup> فراهم باشد).

به علاوه کارکردها و تکنیکهای مورد استفاده باید بتواند ابزار اطلاعاتی مبنای تصمیمگیری موردی را در زمینه‌های مختلف از جمله قیمتگذاری محصولات، ارزیابی سرمایه‌گذاریها و... فراهم آورد.

چگونگی ارتباط کارکردی فعالیتهای مختلف سیستم در ارتباط با فراهم‌آوری مکانیسمهای برنامه‌ریزی و کنترل دوره‌ای در شکل شماره (۱) نشان داده شده است:

چنانکه در شکل دیده می‌شود، مجموعه عملیات مکانیسمهایی را فراهم می‌سازد که مدیریت سازمان مربوط بتواند منابع سازمان را در جهت دسترسی به اهداف و برنامه‌های مشخص هدایت کند. این امر عمدتاً از طریق مقایسه اطلاعات عملیات واقعی در مقایسه با برنامه‌ها و استانداردها صورت می‌گیرد.

در ایجاد مکانیسمهای برنامه‌ریزی و کنترل باید دو اصل رعایت شود:

- ۱- سنجش مؤثر بودن<sup>۱۴</sup> فعالیت‌ها
- ۲- سنجش کارآ بودن<sup>۱۵</sup> عملیات

معیار سنجش مؤثر بودن دسنبایی به هدفهای از پیش تعیین شده و معیار سنجش کارآ بودن تعیین نسبت منابع به کار گرفته شده<sup>۱۶</sup> به محصول تولید شده<sup>۱۸</sup> است. برای مثال یک واحد تولیدی ممکن است در یک سال به هدفهای از پیش تعیین شده خود دست یابد (مثلاً به تعداد کلای پیش‌بینی شده در بودجه را تولید کند) یعنی به صورت مؤثر<sup>۱۷</sup> عمل کند، لیکن انجام عملیات با صرف هزینه‌های گزاف (بیش از حد متعارف) صورت گیرد. در این حالت اگرچه هدفهای تعیین شده به صورت مؤثر به دست آمده، لیکن به طور کارآ<sup>۱۹</sup> عمل نشده است. عکس این مطلب نیز صادق است. ممکن است یک واحد اقتصادی در به کارگیری منابع موجود (مثال: مواد اولیه) به صورت کارآ فعالیت کند (با ضایعات

کمتر از حد نرمال) لیکن فعالیت مورد انجام در جهت تحقق هدفهای تعیین شده نباشد (نظیر تولید محصولات زیان‌ده، لیکن به طور بسیار کارآ).

دو اصل مؤثر بودن و کارآ بودن مکمل یکدیگرند و حفظ توازن مطلوب و هماهنگ آنها از جمله وظایف مهم مدیریت شرکتها محسوب می‌شود. کاربرد این دو اصل در حسابداری مدیریت ضرورت کاربرد مفاهیم و انجام فعالیتهای و کارکردهای مشخصی را در پی دارد. از جمله این کارکردها، کنترل بودجه‌ای مبتنی بر هزینه‌بایی استاندارد است.

۳.۲ - حسابداری مدیریت و ارائه اطلاعات تصمیمگیری

از جمله اهداف دیگر حسابداری مدیریت فراهم‌سازی اطلاعات مبنای تصمیمگیری است. تصمیمگیریها عمدتاً دویوئند:

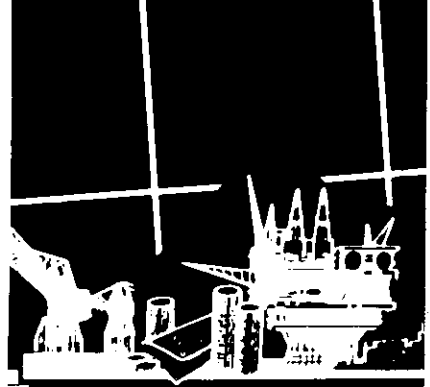
- .. تصمیمگیریهای مستمر
- .. تصمیمگیریهای موردی

تصمیمگیریهای مستمر در ارتباط با برنامه‌ریزی و کسب فعالیتهای جاری مصداق پیدا می‌کند که اطلاعات آن از طریق کارکردهای سیستم کنترل بودجه‌ای مبتنی بر هزینه‌بایی استاندارد فراهم می‌شود. تصمیمگیریهای موردی عمدتاً مربوط به

- 14. Routine
- 15. Effectivity
- 16. Efficiency
- 17. In put
- 18. Out put
- 19. Effective
- 20. Efficient

فعالیت‌های جاری نیست و برحسب مورد و شرایط انجام می‌شود. از جمله تصمیمات موردی می‌توان موارد مرتبط با سرمایه‌گذاریها و پروژه‌ها، تعیین قیمت فروش محصولات<sup>۲۱</sup>، تصمیمگیری در ارتباط با ساخت یا خرید قطعات از خارج از شرکت و نظایر آن را نام برد. برای این گونه تصمیمگیریها در حسابداری مدیریت مکانیسمهای خاص با کاربرد مشخص وجود دارد که بسته به شرایط و مورد از یک یا ترکیبی از آنها همانند هزینه‌بایی تفاضلی<sup>۲۲</sup>، تجزیه و تحلیل رابطه هزینه با حجم عملیات<sup>۲۳</sup> و روش ارزیابی سرمایه‌گذاریها مورد استفاده قرار می‌گیرد. نکته مهم در ارتباط با به کارگیری کارکردهای فوق این است که داده‌های پایه‌ای مورد نیاز آنها عمدتاً در مجموعه اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت یعنی سیستم هزینه‌بایی و کنترل بودجه‌ای وجود دارد. بنابراین در صورت وجود سیستم هزینه‌بایی و کنترل بودجه‌ای جامع، چگونگی استفاده مطلوب از کارکردهای فوق‌الذکر عمدتاً بسگی به دانش و تجربه حسابداران و مدیران در به کارگیری روشها و تکنیکهای مناسب و استفاده از اطلاعات آنها دارد.

21. Pricing  
 22. Marginal Costing  
 23. Cost Volume Analysis



### ۳.۳ - نظام کنترل بودجه‌ای بعنوان جزء مهمی از حسابداری مدیریت

سیستم کنترل بودجه‌ای به مجموعه‌ای از کارکردهای تنظیم بودجه و گزارشدهی مدیریت اطلاق می‌شود که در آن «بودجه» ابزار برنامه‌ریزی سالانه و «گزارشهای مدیریت» وسیله کنترل فعالیت واحدها و ارکان سازمانی در طی دوره محسوب می‌شود. سیستم بودجه به صورت یک سیستم اطلاعاتی برنامه‌ریزی تعریف می‌شود که در آن سیاستها و برنامه‌های دوره‌ای مدیریت در سطوح مختلف با در نظر داشتن مجموعه امکانات از جمله مواد، نیروی انسانی، ماشین‌آلات و تجهیزات، منابع مالی و سایر موارد در هماهنگی با یکدیگر تعیین و مشخص می‌شود. در یک سیستم کنترل بودجه‌ای مطلوب، بودجه براساس ضوابط و استانداردهای تولید تعیین می‌شود. لذا بودجه مصوب مدیریت مدرک اصلی ارزیابی عملکرد واحدها و مدیران در طی دوره مالی قرار می‌گیرد. گزارشهای مدیریت حاصل فعالیت‌های شرکت را در مقایسه با بودجه و استانداردها تصویر می‌کند و انحرافات طی دوره را نشان می‌دهد.

### ۳.۴ - نقش هزینه‌یابی استاندارد در سیستم حسابداری مدیریت

از جمله کارکردهای مهم دیگر سیستم حسابداری مدیریت، هزینه‌یابی استاندارد است. هزینه‌یابی استاندارد، ضمن فراهم‌آوری اطلاعات پایه‌ای مورد نیاز سیستم کنترل بودجه‌ای، معیار اصلی ارزیابی به کارگیری بهینه کارایی منابع است و انحرافات را در مقایسه با استانداردها گزارش می‌کند.

موضوع هزینه‌یابی استاندارد بحث مفصلتری را ایجاب می‌کند که موارد آن طی بندهای جداگانه‌ای شرح می‌شود.

### ۳.۵ - مسائل به کارگیری کارکردهای مناسب در سیستم حسابداری مدیریت

در جامعه ما نزدیک به تمامی موسسه‌های اقتصادی فاقد نظام کنترل بودجه‌ای مبتنی بر استانداردها هستند و عموماً به کار نبردن آن را با چند دلیل کلی (که پایه و اساس علمی و منطقی ندارند) نظر نبود امکان برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی بواسطه وجود تغییرات سریع در شرایط اقتصادی، تغییر قیمت‌ها و نگرانی از این قبیل توجیه می‌کنند. جای تأسف است که چنین دلایلی در بسیاری موارد توسط حسابداران باحریب، و افراد دست‌اندرکار حرفه حسابداری نیز عنوان می‌شود.

طی دهه گذشته مدیران شرکتها (به دلیل کمبود منابع در اختیار) تأکید داشته‌اند که حواسارتظامی برای کنترل فعالیتهای کل شرکت هستند. با توجه به اینکه مینا و معیار کنترل، دانش برنامه بودجه است. بدیهی است که مدیران خود باید در تنظیم آن بیشترین نقش را برعهده بگیرند و مشارکت فعال داشته باشند اصولاً کنترل بدون وجود برنامه مفهومی ندارد. بنابراین اولین مرحله در استقرار کنترل داس اهداف، برنامه‌ها و خط‌مشی روشن است که تعریف و تعیین آن‌ها قبول مسئولیت فعالانه مدیران عالی شرکتها را طلب می‌کند. در همین زمینه مشاهدات و بررسیها نشان می‌دهد که عموماً مدیران جامعه صنعتی و تولیدی ایران، در عمل حتی حداقل مسئولیت محول شده را هم نمی‌پذیرند، با آنکه حداقل، در جهت رفع مسئولیت، انجام وظایف را به مدیران اجرایی (عموماً مدیران مالی) واگذار می‌کنند.

نبود برنامه و بودجه باعث می‌شود مدیران رده بالا به منظور اطمینان یافتن از اجرای ساستها بر حسب سلیقه‌های خود، درگیر عملیات روزمره اجرایی شوند و این موضوعی است که غالب کسانی که به گونه‌ای با صنایع تماس دارند طی چند سال

گذشته در شرکتها شاهد آن بوده‌اند. بنابراین جای تعجب نخواهد بود که بگویم مدیرعامل سرکی با داسن چندین هزار کارگر و کارمند، خود مسئول کنترل هزینه‌های اضافه کاری کلیه واحدها در سطح مرکز هزینه می‌شود.

طی چند سال گذشته بسیاری از شرکت‌های نحت پوشش (که بخش مهمی از صنایع کشور را تشکیل می‌دهند) ملزم به تنظیم بودجه و ارائه آن به ارگانهای کنترل کننده خود شده‌اند. کاری که در این راستا انجام می‌شود (با توجه به اینکه هدف نهایی استقرار نظام کنترل بودجه‌ای نیست) در عمل چیزی جز برکردن تعدادی صورت بودجه نبوده است، در نتیجه بدیهی است که ارقام مندرج در آنها به جای تأکید دانش بر امکانات و اهداف شرکت، عمدتاً در جهت ارضای انتظارات ارکان کنترل کننده تنظیم شده‌اند.

با توجه به مجموعه نکات فوق، آنچه در اکثریت شرکتها نحت عنوان حسابداری صنعتی یا مدیریت انجام می‌شود، مجموعه عملیاتی است که منجر به انجام محاسبات قیمت تمام شده به روش واقعی<sup>۲۴</sup> آن‌هم بیشتر در پایان سال می‌گردد، بدون اینکه فعالیتهای مذکور مکانیسمی را برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت در پی داشته باشد. ضمناً باید گفت که اگر چه واحدهای حسابداری صنعتی در شرکتها نیروی زیادی را صرف جمع‌آوری اطلاعات می‌کنند، لیکن خود محاسبات به دلیل عدم استفاده از مبانی و استانداردهای فنی و مهندسی دارای کاستیها و نارساییهای اساسی است؛ طبعاً اطلاعات محاسبات نیز قابل اعتماد نیست و حتی ممکن است گمراه کننده نیز باشد. در این راستا آنچه به عنوان محاسبات قیمت تمام شده انجام و ارائه می‌شود عموماً حاصل مهارت‌ها(!) و تجربه‌های حسابداران - در استفاده از اعداد و ارقام<sup>۲۵</sup> است که واقعیتهای تولید و استانداردهای عملیاتی در آن‌ها ابری کم رنگ دارند.

### ۴ - ارتباط سیستم حسابداری

#### مدیریت با سایر سیستمها

همان گونه که در مقدمه اشاره شد، حیطه ورق بزیند

24. Actual Costing

25. Data Manipulation



اطلاعات یک سیستم حسابداری مدیریت، حاصل عملکرد کلیه فعالیتهای مختلف یک شرکت (نمونه) را دربر می‌گیرد. با توجه به اینکه سیستمهای مختلفی نیز در یک واحد اقتصادی در جمع‌آوری و گزارشگری اطلاعات فعالیتهای مشارکت دارند، درک صحیح از نقش و چگونگی ارتباطات آنان با سیستم حسابداری مدیریت نقش مهمی در استقرار مناسب آن دارد.

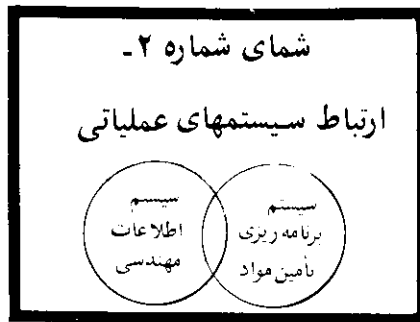
### ۱/۴ - «سیستمهای عملیاتی» و «سیستمهای کنترل مدیریت»

در یک طبقه‌بندی کلی، می‌توان سیستمهای یک موسسه اقتصادی را از لحاظ کاربرد آنها به عنوان ابزاری برای کنترل در دست مدیران به دو گروه «سیستمهای عملیاتی» و «سیستمهای کنترل مدیریت» تفکیک کرد. اطلاع از کاربرد هر یک از این دو گروه، به تبیین چگونگی ارتباط سایر سیستمها با حسابداری مدیریت کمک خواهد داد.

سیستمهای عملیاتی، سیستمهایی هستند که کارکرد آنها بخش معینی از فعالیتهای یک شرکت را پوشش می‌دهد (نظیر سیستم کنترل تولید که تنها فعالیت تولید را دربر می‌گیرد). اطلاعات و گزارشهایی که این سیستمها ارائه می‌دهند عمدتاً تفصیلی است. از این رو در وهله اول مورد استفاده مسئولان و مدیران اجرایی مرتبط با آن فعالیتهای قرار می‌گیرد. جمع‌آوری اطلاعات پایه‌ای و اولیه<sup>۲۶</sup> عموماً برعهده این گروه از سیستمهاست که در اغلب موارد جنبه مقداری (غیر ریالی) دارد. در ضمن دوره پردازش و گزارشگری این سیستمها، بیشتر روزانه با هفتگی و تصمیمگیری براساس آنها نیز غالباً روزانه یا حداکثر هفتگی است.

سیستمهای کنترل مدیریت<sup>۲۷</sup> سیستمهایی است که حیطه گزارشگری آنها مجموعه فعالیتهای مرتبط با یک واحد اقتصادی را دربر می‌گیرد. گزارشهای این سیستمها به بیرونی از نعداد و تنوع فعالیتهای جمع‌بندی و حاصل عملیات فعالیتهای مختلف را منعکس می‌کند؛ از این رو گزارشهای این سیستم مورد استفاده مدیران عالی و یا مدیرانی است که

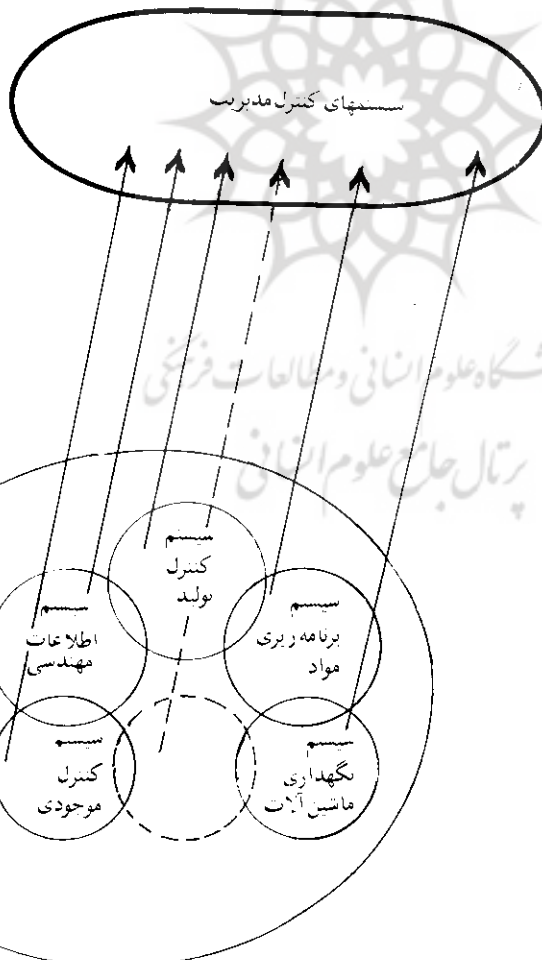
نصیبه‌های تاکتیکی اتخاذ می‌کنند (نظیر سیستم کنترل بودجه‌ای که گزارشهای آن اطلاعات عملیات خرید، تولید، فروش و... را در چارچوب سود و زیان با مقایرات از برنامه‌ها به مدیریت ارائه



می‌کند). از جمله اختصاصات اصلی سیستمهای کنترل مدیریت، گزارشگری نتایج فعالیتهای مختلف (که معیار سنجش متفاوت دارند) در قالب معیار واحد یعنی «ریال» است.

درخور یادآوری است که در بیشتر فعالیتهای جمع‌آوری اطلاعات پایه‌ای و اولیه برعهده سیستمهای کنترل مدیریت نیست و این گروه از اطلاعات مورد نیاز سیستم، از منابع اطلاعاتی سیستمهای عملیاتی استخراج می‌شود و مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این رو استقرار سیستمهای کنترل مدیریت وابستگی کامل به استقرار سیستمهای عملیاتی مرتبط دارند. بدین ترتیب می‌توان گفت این امر موجب می‌گردد که ارتباطات سیستمهای کنترل مدیریت با سیستمهای عملیاتی، فراگیر و جامع باشد

### شمای شماره ۳



ارتباط سیستمهای کنترل مدیریت با سیستمهای عملیاتی

سیستمهای عملیاتی

26 . Source Data

27 . Management Control Systems



نه محدود به ارتباط در چند سرفصل مشترک (که از اختصاصات ارتباط سیستمهای عملیاتی یا یکدیگر است). بدین معنی که سیستمهای کنترل مدیریت از غالب اطلاعات سیستمهای عملیاتی، اعم از اطلاعات پایه‌ای و اولیه و اطلاعات خلاصه شده برای انجام محاسبات و گزارشگری استفاده می‌کند. شکل‌های شماره ۲ و ۳ به ترتیب چگونگی ارتباط سیستمهای عملیاتی با یکدیگر و ارتباط سیستمهای مذکور را با سیستمهای کنترل مدیریت (مثلاً حسابداری مدیریت) نشان می‌دهد:

با توجه به مجموعه مشخصاتی که در مباحث قبل برای سیستم حسابداری مدیریت برشمرده شد، می‌توان سیستم حسابداری مدیریت را از جمله سیستمهای اصلی و اساسی سیستمهای کنترل مدیریت به شمار آورد. مدیران بیشتر شرکتها برای استقرار سیستم حسابداری مدیریت (به دلیل فراگیر بودن ابعاد مالی در کلیه فعالیتها)، اولویت خاص فائزند، لیکن همان گونه که گفته شد، استقرار آن تماماً بستگی به اجرای سیستمهای عملیاتی دارد؛ ارتباط و وابستگی مهمی که در عمل بدان توجهی نمی‌شود. در جامعه صنعتی ما موارد زیادی به چشم می‌خورد که مدیران شرکتها طرح و اجرای سیستم حسابداری مدیریت (یا حسابداری صنعتی) را درخواست می‌کنند، بدون اینکه به اهمیت بهبود یا استقرار کامل سیستمهای عملیاتی پی برده باشند. طبیعی است که در چنین حالتی اجرای سیستم حسابداری مدیریت ناممکن و ناموفق است.

## ۴/۲ - مسائل ارتباط سیستمها با یکدیگر

طبقه‌بندی سیستمها، به دو گروه «عملیاتی» و «کنترل مدیریت»، از لحاظ درک نقش آنان در ارتباط با سطوح مختلف مدیریت اهمیت دارد، لیکن در عمل سیستمهای یک شرکت فارغ از اینکه نوع آن عملیاتی باشد یا کنترل مدیریت، عمدتاً بر حسب چگونگی ارتباط کارکردها (اجزاء) و وابستگی آنها با یکدیگر تحت عنوان سیستمهای جامعتری گروه‌بندی و به کار گرفته می‌شوند.

به عنوان مثال مجموعه کارکردها یا سیستمهای عملیاتی را که عملیات حسابداری مدیریت بدان

وابسته است می‌توان به دو گروه سیستمهای عملیاتی با گزارش مالی و سایر سیستمهای عملیاتی تفکیک کرد. سیستمهای با گرایش مالی (همانند سیستم حقوق و دستمزد، فروش و مشتریان) سیستمهایی است که حاصل عملیات آنها مستقیماً مبنای ثبت و ضبط عملیات مالی را فراهم می‌آورد. از این رو این گروه از سیستمها عرفاً به عنوان جزئی از مجموعه سیستمهای مالی تعریف می‌شود. سایر سیستمهای عملیاتی سیستمهای مستقلی هستند که عمدتاً مبنای اطلاعاتی گزارشگری را در حسابداری مدیریت فراهم می‌آورند و حاصل عملیات آنها اثرات ثبت و ضبط مالی در پی ندارد (نظیر سیستم برنامه ریزی تأمین مواد).

در جامعه ما، در تعیین ارتباط کارکردهای اختصاصی سیستم حسابداری مدیریت با سیستمهای عملیاتی دارای گرایش مالی، به دلیل الزامات قانونی در ثبت و ضبط حسابها و دفاتر، همچنین وجود سابقه تجربی در استقرار و کاربرد اطلاعات آنها، ارتباطات آنها با حدود زیادی شناخته شده است. لیکن مشاهدات و بررسی سیستمهای مذکور در شرکتها مختلف نشان می‌دهد که هنوز نارساییهای متعددی در زمینه‌هایی نظیر عدم رعایت کنترلهای داخلی، نامناسب بودن روشهای گردش اطلاعات و جامع و فراگیر نبودن کارکردهای آن در ارتباط با نیازهای حسابداری مدیریت وجود دارد. از این رو در اکثریت شرکتها طراحی و استقرار مجدد این سیستمها در چارچوب یک طرح یکپارچه، به هنگام استقرار سیستم حسابداری مدیریت، ضرورت می‌یابد.

در زمینه ایجاد ارتباط اطلاعاتی با سایر سیستمهای عملیاتی مرتبط با سیستم حسابداری مدیریت (نظیر سیستمهای برنامه ریزی و کنترل تولید و مواد، سیستم اطلاعات مهندسی و غیره) به دلیل نبود سابقه تجربی و عملی در استقرار آنها در شرکتها مختلف، وضعیت نا حدود زیادی متفاوت است، بدین معنی که ارتباطات (در صورت وجود) پراکنده و غیر منسجم است و اصولاً از اطلاعات و امکانات آنها در جهت انجام محاسبات و گزارشگری در سیستم حسابداری مدیریت بهره‌ای گرفته نمی‌شود. به عنوان مثال اطلاعات مهندسی به طور اصولی از مبنای اولیه انجام محاسبات قیمت تمام شده محصولات است، لیکن همان طور که در بدهای آینده در ارتباط با انتخاب روس بهینه

هزینه‌یابی بوضوح داده خواهد شد. حسابداران ما در محاسبات خود از آنها به طور مؤثر استفاده نمی‌کنند و یا نسبت به چگونگی به کارگیری آنها آگاهی ندارند. از این روست که گزارشهای مورد ارائه سیستم حسابداری مدیریت از جامعیت لازم برخوردار نیست و بعضاً در برخی از زمینه‌ها از نظر استفاده از تصمیمگیرها، ممکن است گمراه کننده نیز باشد.

## ۵ - روش هزینه‌یابی بهینه

### ۵.۱ - طرح کلیات مسئله

آن بخش از مجموعه کارکردهای حسابداری مدیریت که حاصل عملیات آن تعیین قیمت تمام شده محصولات به تفکیک عوامل تشکیل دهنده آن، یعنی مواد، دستمزد و سایر هزینه‌ها (سربار) است، هزینه‌یابی نامیده می‌شود. همان گونه که قبلاً توضیح داده شد این کارکرد به دلیل الزامات قانونی در انعکاس و ثبت و ضبط قیمت تمام شده محصولات در دفاترهای بیش از سایر کارکردهای سیستم حسابداری مدیریت در شرکتها ارزش و اهمیت یافته است. با این حال روش و نحوه محاسبه قیمت تمام شده در اکثریت نزدیک به تمامی شرکتها دارای نارساییهای بنیادی است. شناخت و تعیین این نارساییها که بررسی آن مقوله مفصل جداگانه‌ای در ارزیابی فعالیتها و کارکردهای مربوط به محاسبه قیمت تمام شده و سیستمهای مربوط به آن را طلب می‌کند اهمیت فراوان دارد. با این همه بر مبنای تجربه‌های مشاهده عمومی و بررسی وضعیت حسابداری صنایع (با توجه به بررسیهای انجام شده‌ای که نگارنده در آن شرکت داشته است) می‌توان گفت که نارساییهای یاد شده اساساً ریشه در به کارگیری نادرست اصول و تکنیکها دارند. ضمن اینکه همچنان باید گفت اصولاً چنین امری از دیدگاههای مسئولان مالی و حسابداری در ناکید بر پاسخگویی به نیازهای حسابداری مالی نیز سرچشمه می‌گیرد (بدون توجه به ایجاد مک‌نسیسی برای اعمال کنترل و مباحث اساسی مرتبط).

هدف این قسمت از مقاله این نیست که تفصیل و راه و روش‌های هزینه‌یابی و چگونگی محاسبه قیمت تمام شده بوضوح داده شود، بلکه سعی بر آن است که از طریق بیان ضوابطی که در احتساب و روش برسد



قیمت تمام شده به کار گرفته می شود، نشان داده شود که استفاده از تکنیکها و اصول نامناسب ممکن است به نتایج گمراه کننده، نامطلوب و بیفایده ای بینجامد.

### ۵.۲ - روشهای هزینه یابی

### ۵.۳ - اعمال روش هزینه یابی واقعی

هزینه یابی واقعی شیوه برخورد حسابداری مالی به محاسبه قیمت تمام شده محصولات است. بدین معنی که هزینه های واقعی ثبت و ضبط شده در حسابها، بعنوان اطلاعات پایه مورد استفاده قرار می گیرد، سپس این هزینه ها بر مبنای عوامل مقداری کلی (آمارهای کلی تولید) بین محصولات مختلف سرشکن می شود.

قیمت تمام شده محصولات در یک طبقه بندی کلی از سه جزء اصلی مواد، دستمزد مستقیم و سایر هزینه ها (سربار) تشکیل می شود، که ارزش هر یک از آنها حاصل محاسبات کمی و نهائماً حاصل ضرب کمیت در نرخ یا بهای واحد مربوط است.

بدیهی است به دلیل مشکلات تعیین دقیق منابع مصرفی (مقدار مصرفی در محصول و کار و خدمات مصرف شده) و اطلاعات ریالی (هزینه منابع) برای هر یک از محصولات، به علل مختلف از جمله مشترک بودن منابع مصرفی (هر یک از عوامل) در محصولات مختلف، محاسبه قیمت تمام شده برای هر یک از انواع محصولات بسادگی میسر نیست و محاسبه و تعیین صحیح آن مستلزم کاربرد روشها و اصول هزینه یابی مبتنی بر استانداردهای فنی و عملیاتی (اطلاعات مهندسی در تولید محصولات) است.

جهت ارتباط اطلاعات مقداری و ریالی عوامل تشکیل دهنده قیمت تمام شده هر یک از محصولات، در سلسله مراتب تولید و تعیین بهای کل آن، دو روش هزینه یابی وجود دارد:

۱- روش هزینه یابی واقعی / تاریخی<sup>۲۸</sup>

۲- روش هزینه یابی استاندارد

فراغ از تفاوت تکنیکهای اختصاصی مورد استفاده در هر یک از دو روش و اینکه کاربرد آن ممکن است با توجه به اختصاصات محصولات و شرایط تولیدی در شرکتها مختلف، متفاوت باشد<sup>۲۹</sup>، اختلاف اساسی و وجه افتراق اصلی این دو روش در اهمیت و اولویت دادن به یکی از دو

### 28 - Historical - Actual Costing

۲۹ - عموماً روش هزینه یابی استاندارد در شرکتهایی مورد استفاده قرار می گیرد که محصولات آن به صورت انبوه تولید می شود، از این رو دارای استانداردهای فنی و عملیاتی هستند. لیکن ذکر این نکته ضروری است که استفاده از اصول و تکنیکهای پایه ای آن حتی در شرکتهایی که تولید آنان سفارش کاری است، کاربرد دارد.

در این روش به اطلاعات مقداری (به عنوان مثال مقدار موادی که بایستی طبق مشخصات فنی در محصول مصرف شود) بدرستی توجه نمی شود و عموماً مقدار مصرف واقعی بدون توجه به آنچه باید باشد (استاندارد مصرف مواد بر مبنای اطلاعات فنی و مهندسی) و صرفاً بر اساس آمار و اطلاعات دریافتی (واقعی)، ملاک تعیین هزینه مصرف مواد در محصولات قرار می گیرد. در نتیجه یکی دیگر از عیوب این روش (علاوه بر نبود دقت در محاسبه صحیح قیمت تمام شده)، ناممکن بودن کنترل مصرف و گزارشگری آن است.

### ۵.۴ - اعمال روش هزینه یابی استاندارد

در هزینه یابی استاندارد، برعکس روش واقعی، اصل بر به کارگیری اطلاعات دقیق مقداری / کمی مبتنی بر استاندارد فنی و مهندسی، سپس اعمال نرخها یا میالغ پیشبینی شده جهت محاسبه قیمت تمام شده است. در این روش عوامل قیمت تمام شده بر مبنای آنچه باید باشد محاسبه می شود، سپس با اطلاعات واقعی مقایسه و انواع انحرافات یا مغایرتها تعیین و محاسبه می گردد (برای به کارگیری اصل ارزیابی کارآ بودن فعالیتها و عملیات رجوع شود به بند حیطة عملیات سیستم). از این رو این روش یکی از ابزارهای اولیه در اعمال کنترل منابع

مصرفی تلقی می شود.

در جامعه ما، در اکثریت شرکتها بنا به دلایل زیر روش هزینه یابی واقعی جهت محاسبه قیمت تمام شده به کار می رود.

الف - تسلط دیدگاههای حسابداری مالی در ارتباط با محاسبه قیمت تمام شده و ارزیابی موجودیها جهت انعکاس در صورتهای مالی نهایی (که استفاده از روش واقعی را ایجاب می کند).

ب - نبود اطلاعات مهندسی و فنی در ارتباط با اطلاعات مقداری، در نتیجه ضعف نسبی واحدهای مهندسی تولید و صنایع یا ضعف دانش استفاده از آنها به نحو اصولی.

پ - سوء تعبیر و برداشتهای غیراصولی که در اثر نبود شناخت صحیح روش و کاربرد هزینه یابی استاندارد وجود دارد.

موضوع (الف) فوق قبلاً تشریح شده است، از این رو در زیر دو مورد دیگر با تفصیل بیشتری مورد بحث قرار می گیرد.

### ۵.۵ - اطلاعات مهندسی و فنی

استانداردهای مقداری (فیزیکی) که در محاسبات قیمت تمام شده به کار می رود به شرح زیر است:

۱ - استاندارد مصرف مواد و قطعات در محصولات.

۲ - زمان استاندارد ساخت هر یک از محصولات در مراحل مختلف تولید (مراکز/ ایستگاههای کاری و عملیاتی).

۳ - ظرفیت تولیدی استاندارد مصرف مواد مشخص می کند که برای

ساخت هر محصول چه میزان مواد اولیه باید مصرف شود. در صورت نبود چنین استانداردی آنچه از انبار دریافت می شود (اعم از اینکه ضایع شود یا از بین برود) به حساب قیمت تمام شده محصولات تولید شده منظور خواهد شد. در صورتی که منطقیاً حتی در صورت انکاب به اطلاعات تولید و عملیات جایز نیست هزینه آنها (ضایعات) در قیمت تمام شده منظور شود.

استاندارد زمان ساخت مشخص می کند که هر یک از محصولات، چه میزان از هزینه های تولیدی (هزینه های دستمزد مستقیم یا سربار ساخت) را در شرایط عادی و معمول تولید به خود اختصاص می دهد. مقایسه زمان صرف شده با زمان استاندارد (آنچه باید باشد) نشان دهنده میزان کارایی در استفاده از نیروی انسانی و تسهیلات تولید است. از این رو نبود آنها باعث می شود که هزینه کارایی یا عدم کارایی در قیمت تمام شده کالا منظور شود و قیمت تمام شده واقعی مشخص نباشد.

ظرفیت تولیدی مشخص می کند که امکانات تولید برای ساخت چه تعداد از محصولات مختلف فراهم است. با توجه به اینکه بخش مهمی از هزینه شرکتها را هزینه های ثابت تشکیل می دهد، بنابراین وجود چنین استانداردی مشخص می کند که هزینه های ناشی از به کار نرفتن امکانات تولید به چه میزان است. بدیهی است نامشخص بودن ظرفیت تولیدی باعث می شود که عملاً این گونه هزینه ها به قیمت تمام شده تولیدات منظور شوند.

## شرح یک مورد عملی

نگارنده خود در شرکتی که دارای سیستم مدون حسابداری صنعتی بود و محاسبات قیمت تمام شده در آن به روش واقعی انجام می شد، مشاهده کرده است که قیمت تمام شده یک محصول مشخص در دو ماه متوالی با ۱۰٪ اختلاف به مدیریت گزارش می شود. بدیهی است که چنین نوسانی در قیمت تمام شده که ناشی از به کارگیری روش محاسبه و به کار نرفتن اطلاعات و استانداردهای تولید است، نمی تواند مبانی درست و قابل اعتمادی را برای تصمیمگیری مدیریت در قیمتگذاری فروش

محصولات فراهم آورد. در نتیجه با کاربرد روش هزینه یابی واقعی تشخیص «تفاوت در به کارگیری منابع» و افزایش و کاهش در هزینه های مصرف شده برای ساخت محصول، امکانپذیر نخواهد بود و قضاوت تصمیمگیرنده مخدوش خواهد شد.

## ۵.۶ - نبود شناخت صحیح از هزینه یابی استاندارد

متأسفانه اکثر حسابداران ما، بویژه حسابدارانی که پاسخگویی رسمی به حسابرسان را به گرازشدهی صحیح برای تصمیمگیری مدیریت ترجیح می دهند، به دلیل استفاده از برآورد (کاربرد استانداردهای مهندسی از یک سو و پیشبینی هزینه ها براساس هدفها از سوی دیگر) در تعیین هزینه ها، قیمت تمام شده استاندارد را «صوری» و غیرقابل اعتماد تلقی می کنند و این امر موقعی شدت می یابد که مغایرات ریالی ناشی از به کارگیری عوامل استاندارد با هزینه های واقعی تفاوت محسوس داشته باشد. این موضوع همان طور که در این مقاله توضیح داده شد ناشی از دیدگاه حاکم در لزوم استفاده از اعداد و ارقام واقعی در ثبت و ضبط قیمت تمام شده، نپذیرفتن نسبت پارامترهای مورد استفاده در حسابداری مدیریت، همچنین نبود اطلاع و شناخت کافی در استفاده و به کارگیری موثر استانداردهای فنی و مهندسی در محاسبه عوامل و نهایتاً قیمت تمام شده و فواید، صحت، دقت و امکانات گزارشگری این روش در مقایسه با روش واقعی است.

در ارتباط با برآوردی بودن قیمت تمام شده استاندارد بر این نکته باید تأکید کرد که روش یا سیستمی که پایه های اطلاعاتی آن مبتنی بر واقعتهای تولید و استانداردهای پذیرفتنی مهندسی است، لیکن برخی از هزینه های آن برآوردی است (روش هزینه یابی استاندارد)، به مراتب مناسبتر از روشی است که اعداد و ارقام ریالی آن دقیق (براساس مبالغ ثبت شده در حسابها) است، ولی اساساً معیارها و ضوابط و استانداردها در آن جایی ندارد و صرفاً اطلاعات بسیار کلی و بعضاً غیرواقعی را ملاک تعیین و محاسبه قیمت تمام شده قرار می دهد.

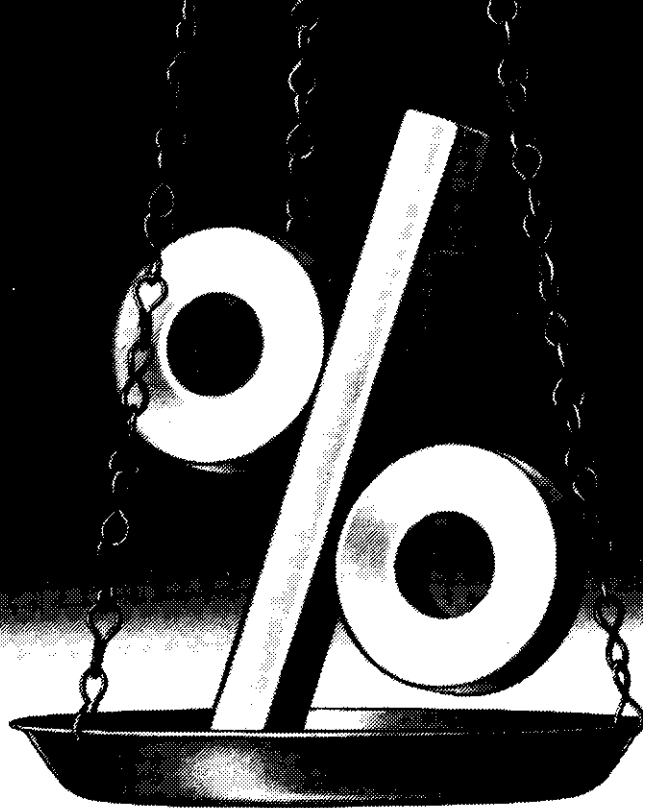
## ۶ - تحولات جدید در حسابداری

### مدیریت

در دهه گذشته با توجه به تغییرات سریع تکنولوژیکی در صنایع مختلف در سطح جهانی، اصول و روشهای کلاسیک حسابداری مدیریت در خیلی از زمینه ها از جمله روشهای هزینه یابی و کنترل بودجه ای از طرف نظر به پردازان و برخی از مجامع حرفه ای مرتبط و مدیران بسیاری از شرکتها مورد انتقاد شدید قرار گرفته است. بدین معنی که گفته می شود اصول و روشهای موجود با توجه به تحولات، جوابگوی نیازهای صنایع نیست و اطلاعات قابل ارائه توسط این سیستم بعضاً برای تصمیمگیری و برنامه ریزی و کنترل گمراه کننده است. به عنوان مثال گفته می شود که طی دهه گذشته درصد ترکیب عوامل تشکیل دهنده قیمت تمام شده در روشهای متداول (یعنی مواد، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) در صنایع مختلف تغییرات فاحش با گذشته دارد، بدین معنی که در قبل دستمزد مستقیم حدود بین ۲۵ تا ۳۰ درصد و هزینه های سربار رقمی بین ۵ تا ۱۰ درصد قیمت تمام شده را تشکیل می داد، در حالی که با انوماسیون صنایع، این درصدها تغییرات فاحش پیدا کرده است. مثلاً دستمزد مستقیم در صنایع با انوماسیون بالا، رقمی حدود ۵ تا ۱۰ درصد و برعکس هزینه های سربار با حد ۴۰ درصد قیمت تمام شده محصولات را تشکیل می دهد. با توجه به این نکته گفته می شود که محاسبه قیمت تمام شده محصولات براساس روش متداول حسابداری مدیریت که در آن عموماً عامل دستمزد مستقیم (اعم از هزینه دستمزد مستقیم با ساعت کار مستقیم) مبنای تخصیص هزینه های سربار به محصولات قرار می گیرد، با شرایط جدید سازگار نبوده و قیمتتهای محاسبه شده براین مبنای خیلی از موارد برای تصمیمگیری و برنامه ریزی و کنترل گمراه کننده است.

برنامه ریزی به منظور رفع نارساییهای فوق و ارائه راه حل مناسب، روشهای جدیدی پیشنهاد شده است که در چند سال اخیر مورد استفاده شرکتها معتبر قرار گرفته و طبق تحقیقات انجام شده، نتایج سودمندی داشته است. از میان روشهای ارائه شده،

بقیه در صفحه ۵۲



نقل از: Management Accounting, September 1988

# حسابداری مدیریت و قلمرو آن؛ از دیدگاه

نوشته: مایکل برم ویچ\*\* (رئیس انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان)

ترجمه: بهین تقوی دیلمانی (عضو پیوسته انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان)

● پیش از آنکه نقشهای حسابداری مدیریت را مورد توجه قرار دهیم و از این راه به ارزیابی تعریفی که در سالهای نزدیک از حسابداری مدیریت شده است بپردازیم، در آغاز دو مقوله حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را برابر هم نهاده آنها را با هم مقایسه می‌کنیم. سپس اهمیت حسابداری مدیریت استراتژیک را برمی‌رسیم، کوششهای درخور توجهی را که در زمینه تکوین حسابداری مدیریت انجام شده است شرح می‌دهیم و سرانجام از مجموع بحث نتیجه‌گیری می‌کنیم ●

• این مقاله به‌سویج کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت که در ژوئن سال ۱۹۸۸ به همت انجمن حسابداران و حسابرسان مصر در قاهره برگزار شده ارائه شده است.

•• Michael Bromwich

## حسابداری مالی و حسابداری مدیریت

حیطه حسابداری از دویخش حسابداری مالی و حسابداری مدیریت تشکیل می شود. حسابداری مالی به طور معمول اطلاعاتی را که بیشتر مورد استفاده اشخاص ذینفع، ذیحق و ذیعلاقه در خارج سازمان است فراهم می کند. در حالی که حسابداری مدیریت بیشتر اطلاعات مورد نیاز مدیران رده های مختلف سازمانها را تهیه می کند. ضمن آنکه این دویخش با یکدیگر پیوندی درونی دارند. به علاوه به نظر می رسد اطلاعاتی که برای مدیران سازمانها مفید است برای اشخاص خارج از سازمان نیز سودمند خواهد بود.

حسابداری مالی در مؤسسه هایی که از مبنای بهای تمام شده تاریخی استفاده می کنند

# مدیریت \*

به گزارشگری نتایج عملکرد گذشته می پردازد. از این نظر گزارشگری مالی بر قیمت های تاریخی متکی است که ممکن است با قیمت های جاری تفاوت درخور توجهی داشته باشد. به بیان دیگر در گزارشگری مالی واقعیت فدای عینیت می شود. البته ممکن است چنین رویکردی برای گزارشگری مالی و ارزیابی عملکرد مؤسسه های کوچک و فردی که مدیریت و مالکیت در آنها از هم جدا نیست، مناسب باشد، زیرا کارکرد گزارشهای مالی در این مؤسسه ها ایجاد اطمینان نسبت به محفوظ ماندن سرمایه و داراییها و نحوه استفاده صحیح از وجوه و ثبت رویدادهای مالی است. چنانکه حسابرسی این مؤسسات نیز بیشتر بر همین نقشها تأکید دارد.

کارکرد دیگر حسابداری مالی نگاهداری حسابها به ترتیبی است که بتوان با استفاده از آن به نتایج عملکرد گذشته دست یافت. حسابداری مالی اطلاعات مربوط به تصمیمگیریهای استفاده

کنندگان خارج از سازمانها را فراهم می سازد و البته ممکن است این اطلاعات حتی به اندازه کافی برای تصمیمگیریهای استفاده کنندگان خارجی نیز مناسب نباشد؛ زیرا به رغم اینکه تصمیمگیری پویای آینده نگر است، اما حسابداری مالی به گزارشگری محافظه کارانه رویدادهای ایستای گذشته بر بنیاد برداشتهای عینی می پردازد. به علاوه نایع قوانین و مقررات گوناگون است. در حالی که حسابداری مالی چون اطلاعات مورد نیاز تصمیمگیری و برنامه ریزی برای آینده را فراهم می کند، آینده نگر و پویاست؛ نه بر برداشتهای عینی متکی است و نه همانند حسابداری مالی تابع قوانین و مقررات است.

## نقشهای مدیریت یا حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت نقشهای زیر را ایفا می کند:

۱. نقش حسابداری مالی داخلی برای دستیابی به نتایج عملکرد؛ که فعالیتهای زیر را دربر می گیرد:

۱.۱. تهیه گزارشهای مالی دوره ای برای مدیران داخل سازمان؛

۱.۲. که موضوع رسیدگیهای حسابرسان نیز قرار می گیرد.

به علاوه برای اعمال کنترلهای مورد نظر مدیریت از راه مقایسه هزینه های یاد شده با پیشبینیها به گردآوری هزینه های محصولهای تولید شده و بخشهای مختلف مؤسسه، می پردازد. که به تهیه اعداد و ارقام مورد نیاز مدیران برای تصمیمگیریهای جاری می انجامد.

۲. نقش تهیه ارقام برای کنترل؛ که فعالیتهای زیر را دربر می گیرد:

۲.۱. تهیه و تنظیم بودجه

۲.۲. تعیین هزینه های استاندارد

۲.۳. کنترل عملکرد بخشهای مختلف که بدین وسیله نظر مدیریت مؤسسه نسبت به عملکردها، تحرک بخشیدن به فعالیتهای ارزیابی عملکردها جلب شود.

گزارشهای حسابداری از این گونه، به طور معمول برای تهیه داده های پایه به صورت

تفضیلی تهیه می شوند تا ارقام مورد استفاده در جریان عادی فعالیتها را فراهم آورند. در حالی که اینگونه ارقام تنها از تست وقایع گذشته که با رعایت مینافهای حسابداری مالی ثبت شده باشند به دست می آیند.

بسیاری از دشواریهای رایج برجسته اخیر رشته حسابداری مدیریت از کاربرد تکنولوژیهای برتر سرچشمه می گیرد. حسابداری در صنایعی که از تکنولوژی برتر استفاده می کنند مانند صنایعی که طراحی ساخت و اجرای عملیات تولید در آنها به وسیله کامپیوتر انجام می شود، مشکلاتی بسیاری ایجاد کرده است، که از جمله حسابداری هزینه هائی سر بار بسیار زیاد است که در اثر کاربرد تکنولوژیهای برتر افزایش درخور توجهی یافته است و هنوز روشهای مناسبی برای حسابداری هزینه های سر بار که به دلیل کار بست تکنولوژیهای برتر افزایش یافته است، یا برای استفاده از داده های که در هر لحظه در چنین سیستمهایی تولید می شوند، به وجود نیامده است. به طور معمول نرخ جذب سر بار در این صنایع سه یا چهار هزار درصد هزینه دستمزد مستقیم یا ساعات کار ماشین است. به همین ریب هنوز تجدیدنظری در سیستمهای حسابداری برای انجام عملیات حسابداری صنایعی که از روشهای «دائماً بهنگام ساخت» استفاده می کنند، نشده است.

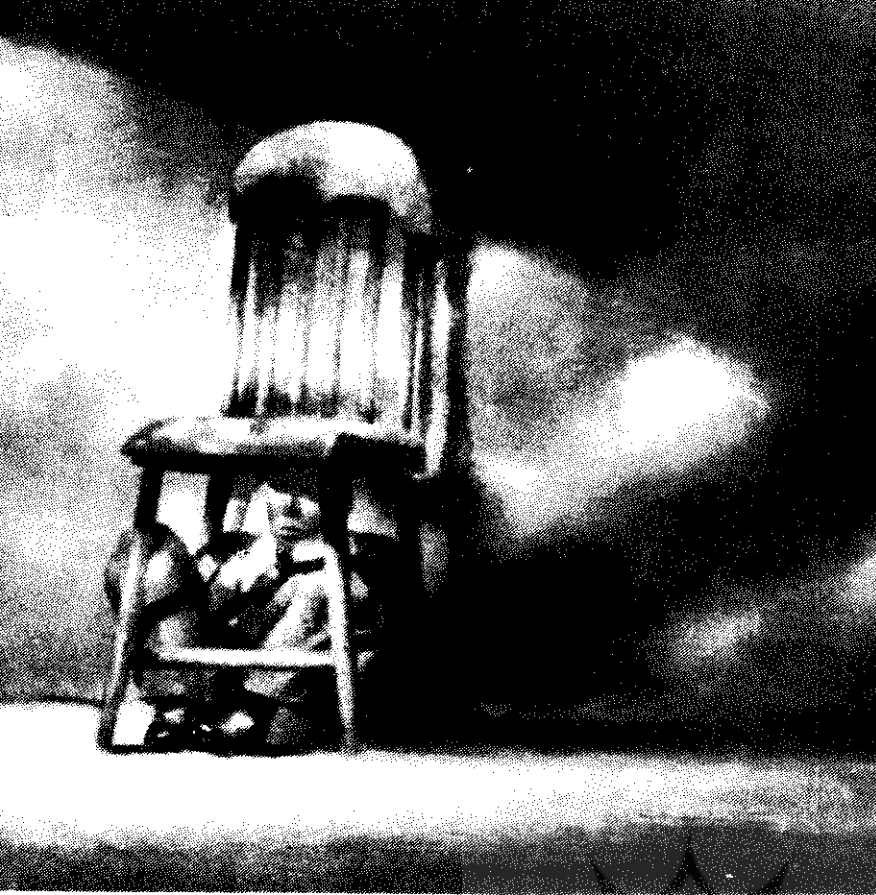
۳. نقشهای تصمیمگیری و حل مشکل؛ که فعالیتهای زیر را دربر می گیرد:

۳.۱. حسابداری مدیریت استراتژیک

این نقش در زمینه برنامه ریزیهای بلندمدت، تنظیم استراتژی مؤسسه و پیشبینی و ارزیابی وضعیت رقبا به سازمانها کمک می کند. حسابداری مدیریت استراتژیک، یکی از حیطه های رشد یافته و بسیار مهم حسابداری است زیرا تاکنون بیشتر ارزش وجودی حسابداری مدیریت سرچشمه گرفته از مسائل داخلی سازمان بوده است. در حالی که مشتریان و رفیسان در بیرون سازمان قرار دارند؛ جایی که رقابت جریان

ورق بزیند

1. High-Tech
2. Just-In-Time



- دارد و دستیابی به سود در آنجا ممکن است
- ورقیان با هم دست و پنجه نرم می‌کنند.
- ۳.۲. ارزیابی سرمایه‌گذاری؛ که شامل فعالیتهای زیر است:
- ۳.۲.۱. ارزیابی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و برنامه‌های سرمایه‌گذاری
- ۳.۲.۲. تأمین نقدینگی پروژه‌های مصوب
- ۳.۲.۳. حسابرسی داخلی اجرای پروژه‌های مصوب و در شرف انجام

برخی دشواریهایی که در زمینه پروژه‌های مصوب وجود دارد این است که این پروژه‌ها در برنامه‌های بلندمدت مؤسسه‌ها یا در سیستم کنترل بودجه‌های کوتاه‌مدت در نظر گرفته نمی‌شوند. همچنین تصمیم‌گیرهای بلندمدت دیگر، مانند فعالیتهای پژوهش و توسعه در ارزیابی سرمایه‌گذاریها مورد توجه قرار نمی‌گیرد. به بیان دیگر از بسیاری پروژه‌های سرمایه‌ای می‌توان یاد کرد که چون بنا بر ضرورت اجرا می‌شوند، در مورد آنها ارزیابی نمی‌شود.

۳.۳. مدیریت وجوه

اگرچه در برخی از تعریفهای حسابداری مدیریت این نقش در شمار وظایف حسابداری مدیریت به‌شمار نمی‌آید، اما فعالیتهایی مانند فراهم آوردن نقدینگی برای سرمایه‌گذارها، اداره وجوه مازاد، و انجام معاملات ارزی مقرون به صرفه در قلمرو این نقش قرار دارد.

۳.۴. تصمیم‌گیرهای موردی کوتاه‌مدت.

این گونه تصمیم‌گیرها شامل، قیمت‌گذاری کالاها، تولید کردن یا نکردن هر نوع محصول و قبول یا رد سفارشهاست. این گونه تصمیمها که آینده‌نگر است و با توجه به بازار محصولات گرفته می‌شود، نمی‌تواند بر قیمت تمام شده تاریخی و قیمت‌های گذشته متکی باشد. هزینه‌های تولید و درآمدهای افزایش یافته ایجاب می‌کند که محاسبات مربوط بدون در نظر گرفتن هزینه سربار قابل تخصیص انجام شود.

۳.۵. اداره سیستم اطلاعات مؤسسه  
این نقش نه تنها وظیفه سازماندهی نهی

اطلاعات پایه مالی مؤسسه‌ها را در برمی‌گیرد، بلکه به بررسی و تأمین نیازهای اطلاعاتی مؤسسه نیز کمک می‌کند. البته برخی از صاحب‌نظران مدیریت سیستمهای اطلاعاتی را در شمار نقشهای حسابداری مدیریت به حساب نمی‌آورند.

## تعریف حسابداری مدیریت

جدیدترین و پذیرفته‌شده‌ترین تعریف حسابداری مدیریت در سطح وسیع تعریفی است که فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۳</sup> ارائه کرده است و از حمایت کامل انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان<sup>۴</sup> نیز برخوردار است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران تعریف زیر را از حسابداری مدیریت به دست داده است:

«حسابداری مدیریت فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، انباشت، تحلیل، تنظیم، تفسیر و ارتباط اطلاعات (مالی و عملیاتی) است که برای برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل سازمان و

3. International Federation Accountants (IFAC)
4. Chartered Institute of Management Accountant (CIMA)

حصول اطمینان از حسابدهی<sup>۲</sup> و نحوه استفاده از منابع مربوط مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد. حسابداری مدیریت همچنین تنظیم گزارشهای مالی برای افراد خارج از گروه مدیریت، مانند سهامداران، بستنکاران و مراجع قانونی و مالیاتی را نیز در برمی‌گیرد»

این تعریف همچنین بیان می‌دارد:

«حسابداری مدیریت در موارد زیر مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد:

برنامه‌ریزی؛ دستیابی به انفاق نظر در سازمان نسبت به معاملات تجاری و سایر رویدادهای اقتصادی پیشینی پذیر در آینده، و تأثیر آنها بر سازمان، و استفاده از پیشبینیهای توافق شده به عنوان مبنای فعالیتهای دوره عملکرد که به وسیله سازمان پیگیری می‌شود.

ارزیابی؛ قضاوت درباره آثار رویدادهای گوناگون گذشته و آینده

کنترل؛ اطمینان دادن نسبت به درستی اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای یا منابع سازمان.

اطمینان دادن نسبت به اعتبار حسابدهی؛ اجرای سیستم گزارشگری منطبق بر مسئولیتهای سازمانی که امکان اندازه‌گیری مؤثر عملکرد مدیریت را فراهم کند.»

تعریفی که از حسابداری مدیریت ارائه شد، بسیار جامع و فراگیر است و تمامی فعالیتهایی را که انجام آنها در مؤسسه‌های اقتصادی (باستثنای مؤسسه‌های دولتی) برعهده حسابداران است، دربرمی‌گیرد. این سخن که اطلاعات مفید برای مدیران مؤسسه‌ها می‌تواند برای تمامی اشخاص ذینفع سودمند باشد نیز مطمئناً درست است، درحالی که تعریف یاد شده:

**اول:** به دلیل تأکیدی که بر جمع‌آوری و ارتباطات اطلاعات دارد و نیز پیشنهاد تبعیت از قواعد حسابداری مالی در تهیه اطلاعات، تا اندازه‌ای محافظه‌کارانه است و چنانکه از آن برمی‌آید، بیشتر به روال جاری فعالیتها و قیمت‌های تاریخی مربوط می‌شود، در صورتی که من و انجمن من قویاً اعتقاد داریم که حسابداری مدیریت به یوایی و آینده‌نگری نیاز دارد.

**دوم:** کمتر به اطلاعات مربوط به هزینه‌ها برای تصمیمگیریها توجه دارد، در حالی که از مهمترین نقشهای مدیریت یا حسابداری مدیریت است. به علاوه تعریف یاد شده تأکیدی بر نقشهای حسابداران مدیریت ندارد. چه نقش حسابداران مدیریت تحلیل اطلاعات و استفاده از آنها در تصمیمگیریهاست، نه جمع‌آوری آنها. زیرا با استفاده از تکنولوژیهای کامپیوتری جدید، مدیران خود به آسانی می‌توانند اطلاعات را پردازش کنند و در نتیجه نقش برجسته‌تر حسابداران مدیریت تحلیل اطلاعات خواهد بود.

**سوم:** تعریف یاد شده همچنین حسابداران مدیریت را به عنوان فراهم آورندگان اطلاعات معرفی می‌کند. اما من و انجمن من حسابداران مدیریت را جزء سفیک نامپذیرتیم مدیریت در تصمیمگیریهای مدیریت می‌دانیم. ما حسابداران ارشد مدیریت را در شمار مدیران به حساب می‌آوریم؛ چنانکه بسیاری از اعضای ما نیز به‌بالا ترین مرتبه مدیریت رسیده‌اند.

## حسابداری مدیریت استراتژیک<sup>۶</sup>

بنا به دلایل یاد شده، اعضای انجمن من بر نیاز به حسابداری مدیریت استراتژیک پای می‌فشارند. اکنون مهمترین تصمیمها برای مؤسسه‌های اقتصادی توجه به آنها به‌عنوان مؤسسه‌هایی است که به‌برون‌نگری و رویکرد به بازار محصولات نهایی نیاز دارند. حسابداری مدیریت استراتژیک از یک سو درصد ارزشیابی برتری و میزان ارزش افزوده هر مؤسسه نسبت به رقیبان است؛ از سوی دیگر در صدد ارزیابی منافی است که ثمر<sup>۷</sup> محصولات هر مؤسسه در مدت استفاده از آنها نصیب مشتریان می‌گرداند و از سمتی دیگر درصد ارزشیابی منافی است که از محل سود فروش محصولات هر مؤسسه، به‌عنوان پیامد تصمیمگیریهای بلندمدت نصیب آن مؤسسه می‌شود.

این بویش به فراسوی جمع‌آوری داده‌ها درباره رشته بازرگانی مربوط و رقیبان راه می‌برد. بنابراین، با در نظر گرفتن چشم‌اندازهای آینده به ارزشیابی منافع حاصل از محصولات هر مؤسسه هم برای مشتریان و هم برای مؤسسه مربوط، نیاز دارد. از این دیدگاه منافع مشتریان و مؤسسه اقتصادی از این قرار است:

### — منافع مشتریان شامل:

- .. بهبود بخشیدن به کیفیت محصولات
- .. کاستن از قیمت تمام شده و بهای فروش کالا
- .. اعتمادپذیری بیشتر و تقاضای خدمات کمتر از سوی مشتریان و تعهد کمتر برای جبران اشکالات محصول بعد از فروش.
- .. انعطافپذیری بیشتر در برابر تقاضای مشتریان

.. عرضه محصولات جدید.

### — منافع مؤسسه شامل:

- .. تولید انعطافپذیرتر
- .. کاهش خدمات بعد از فروش و ایجاد مانع برای رقیبان
- .. کاهش مخاطره (ریسک)
- باب پیچیده دیگری که حسابداری مدیریت استراتژیک می‌گشاید دستیابی به برآورد مقایسه‌ای قیمت تمام شده محصولات هر مؤسسه با رقیبان آن است و این کار مستلزم برآورد منافع هر مؤسسه در اقتصادی‌ترین حجم فعالیت و اقتصادی‌ترین ترکیب محصولات تولیدی است. به علاوه هزینه‌های ثابت و ریخته<sup>۸</sup> به دلیل اهمیتی که می‌تواند در جلوگیری از ورود رقیبان به بازار داشته باشد، باید بدرستی برآورد شود.

سومین گستره مدیریت استراتژیک محاسبه قیمت تمام شده محصولات و منابع مؤسسه‌های اقتصادی، در دوره عمر آنهاست، که مستلزم آن است که مؤسسه‌ها ارزش فعلی مؤسسه و عناصر تشکیل دهنده آن را تحت کنترل داشته باشند و تغییرات مورد نیاز در طول زمان را تأیید کنند.

### مسائل حسابداری مدیریت

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در تعریفی که از حسابداری مدیریت به دست داده است، ذکری از مسائل اکنون و آینده حسابداری مدیریت نکرده است؛ مسائلی که پیش از آنکه حسابداری مدیریت به دستاوردهای پیشینی شده دست یابد باید گشوده شود.

یکی از مهمترین مسائل حسابداری مدیریت آن است که به نظر می‌رسد هنوز بر مبنای نظری استوار نیست. حسابداری مدیریت در کتابها و نشریه‌ها نیز بقیه در صفحه ۹۴

8. Sunk Cost

9. Lifecycle

6. Strategic Management Accounting

7. yield



# دیدگاه دربار ریاست کار بست سیستم‌ها و حسابداری میریت ایران



# میزگرد

شرکت کنندگان (به ترتیب حروف الفبا):

عباس اسرار حقیقی  
حسابرس و مدرس

محمد علی اکباتانی  
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

بهین تقوی دیلمانی  
مدیر عامل مؤسسه کنترل و طرح سیستمها و مدرس

محمد هادی جوادی جاود

مدیر مؤسسه طرح و توسعه سیستمها

محسن مام بیگی  
پژوهشگر

دکتر حمید رضا وکیلی فرد

استاد مدیریت مالی و عضو هیئت علمی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی.

دست کم به نسامح می توان گفت علوم تجربی و اجتماعی در جنبه‌ی کاربردی، رویکردی به واقعیتها یا روش‌شناسی ساخت، تحلیل و کشف قانونمندیهای رویدادهاست. و اگرچه علم نیز باره‌ای از واقعیتهاست و گرچه از برخورد آدمی با واقعیتها سرچشمه می‌گیرد، اما چه از نظر منطقی و نظری و چه از نظر عملی، با موضوع خود، یکی و یگانه نیست و رابطه‌ای متقابل و برابری واقعیتها و دانش مربوط وجود ندارد. یا به بیان دیگر علم نسبت به تغییرها و تحولات واقعیت بطرف می‌ماند و به عنوان شالوده‌ای روش‌شناختی از آنها تأثیر نمی‌پذیرد. به این دلیل دگرگونی‌هایی را که در عرصه واقعیتها روی می‌دهد، نمی‌توان به دانشهای مربوط نسبت داد. در حالی که ویژگیهای روانشناختی و رفتاری در جامعه‌هایی که آزمونهای کافی در زمینه کاربست ریشه‌هایی از دانش انجام نشده و نارساییهای بنیادی در برخورد با واقعیتها مربوط پدید آمده است، گاه جامعه را به سمتی سوق می‌دهد، که نارساییهای کاربست دانش به نانواییهای ذاتی دانش نسبت داده شود.

زبان این گونه نتیجه‌گیریها آن است که بتدریج جامعه نسبت به استفاده از آن دانش آسانگیر و سهل‌انگاری می‌شود و سرانجام یکی از ابزارهای خود برای رویارویی با واقعیتها را از دست می‌دهد.

در ایران نیز گاه نارساییها و ناتوانیهای جامعه در زمینه کاربست دانش و از جمله در زمینه دانش حسابداری در سطحی وسیع، به نارساییهای ذاتی این دانش نسبت داده شده است و حسابداری مدیریت نیز به دلیل پیچیدگیهای نسبی کاربرد آن از این رهگذر آسیب‌پذیر بوده است و بدین ترتیب فایده‌های کاربست آن نادیده گرفته شده است.

در میزگرد این شماره که گزارش آن را در صفحه‌های آینده می‌خوانید مسئله یاد شده نیز به نسبت به تفصیل بررسی شده است و به هر حال گفتگوهای این میزگرد به رهنمودهای راهگشایی دست یافته است؛ جمعیتی میزگرد این شماره حاکی از آن است که حسابداری مدیریت بیشتر شالوده‌ای روش‌شناختی و رویکردی در رویدادهای مؤسسه‌های اقتصادی است تا انضباطی فاعده‌پذیر؛ و از این نظر بیش از آنکه به استانداردهای اجرایی و عملیاتی وابسته باشد به دانش و بصیرت مدیران و حسابداران مدیریت و بر تحلیلهای منطقی منکی است. و از سیستمهای اصلی سیستم اطلاعات مدیریت در مؤسسه‌های اقتصادی است.

در این میزگرد همچنین نشان داده شده است که حسابداران مدیریت بیشتر در زمینه مدیریت سازمانها نقش ایفا می‌کنند تا به عنوان مجری، و در زمانهای نزدیک نقش آنان گرایش بیشتری به تحلیلگری اطلاعات داشته تا پردازشگری آن. همچنین گفته شده است که حسابداری مدیریت به شالوده‌های متعددی مانند ریاضیات، ورق بزنید

آمار و تحقیق در عملیات، احتمالات و... وابسته است؛ بیشتر رویکردی واقعیت‌اندیش است تا مصلحت‌گرا و با حوزه‌های دیگری مانند حسابداری اجتماعی، حسابداری محیط زیست و حسابداری صرفه‌های اقتصادی ارباط نزدیک دارد. و سرانجام شرکت‌کنندگان در میزگرد به این نتیجه رسیده‌اند که تقلید تنها از الگوهای رایج کشورهای پیشرفته راه به جایی نخواهد برد، اتفاقاً در همین حال تأکید کرده‌اند که باید از تجربه آنها سود جست و الگوهای مناسب شرایط ایران را پایه‌ریزی کرد. و دریابان شرکت‌کنندگان توصیه کرده‌اند که به هر حال بر کاربست این دانش بیش از پیش باید بای فشرده و در این راه بایداری کرد.

**جوادی:**

هنوز در زمینه فصل مشترکها یا تفاوت‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت اتفاق نظر وجود ندارد.

**جوادی:**

چون حسابداری مدیریت برخلاف حسابداری مالی در تصمیم‌گیریها و برنامه‌ریزی دخالت می‌کند و به تعیین شرایط آینده یاری می‌دهد و به طور طبیعی با شرایط و موقعیتهای تغییر پذیر و بروسست، از این نظر نمی‌تواند کارکردهایش را در چارچوب میثاقها و استانداردهای مشخص محدود کند یا دست کم از میثاقها یا استانداردهایی همانند یا هم‌تراز میثاقها و استانداردهای حسابداری مالی استفاده کند.

**شلیله:**

شاید رای نادرستی نباشد اگر بگوییم کارایی و اثربخشی مؤسسه‌های اقتصادی یا رشد و توسعه اقتصادی و انسانی جامعه‌ها به میزان درخور توجهی به توسعه کاربرد حسابداری مدیریت بستگی دارد. بویژه از آن روی که فرایندهای برنامه‌ریزی و کنترل یا تصمیم‌گیری بر پایه اطلاعات و نتایج سیستم حسابداری مدیریت استوار است و امیدواریم در جریان گفتگوهای جلسه امروز بتوانیم به سنجش و داوری در زمینه این نظریه بپردازیم. به هر حال هیچیک از صاحب‌نظران رشته حسابداری و دانشهای وابسته نزدیدی در اهمیت و نقش مؤثر حسابداری مدیریت در راهبری مؤسسه‌ها ندارند. تشکیل این میزگرد نیز از چنین بینشی مایه می‌گیرد و می‌تواند انگیزه بحثها و بررسیهای بیشتری در این زمینه در جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی باشد. من ضمن تشکرو قدردانی از مشارکت آقایان در این میزگرد، از آقای جوادی خواهش می‌کنم که بحث را آغاز کند.

**تقوی:**

در سالهای نزدیک برخی صاحب‌نظران بر آن شده‌اند که حسابداری شالوده‌ای واحد و جامع است. این دسته از صاحب‌نظران بر آنند که ما تنها با یک شالوده، آن هم با حسابداری مدیریت، روبرو هستیم و شالوده‌های مستقلی مانند حسابداری صنعتی یا حسابداری مالی نمی‌تواند مطرح باشد.

**جوادی:**

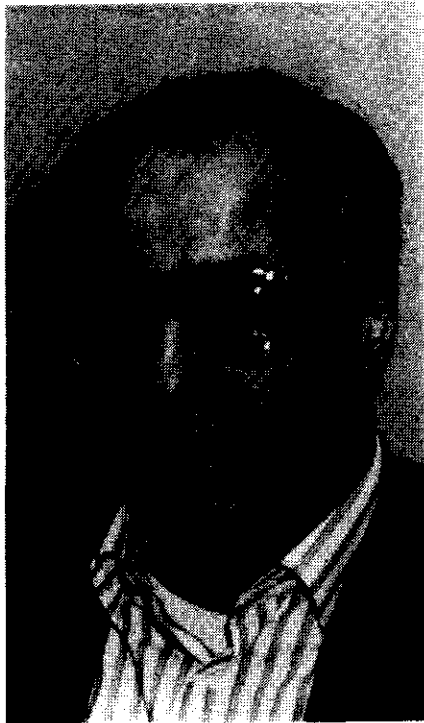
یکی از پیچیده‌ترین بحثها در زمینه موضوع امروز تعریف حسابداری مدیریت و تعیین دامنه فعالیت آن نسبت به حسابداری مالی است. چه حسابداری مدیریت و حسابداری مالی ارتباطهای بسیار با هم

دارند و به این دلیل برای تعیین دامنه فعالیت هر یک، به جای آنکه فصل مشترک آنها را معین کنند به تبیین تفاوت‌هایشان می‌پردازند. البته ناگفته نماند که هنوز در زمینه فصل مشترکها یا تفاوت‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت اتفاق نظر وجود ندارد. حسابداری مالی و حسابداری مدیریت

و چه اکنون حسابداری صنعتی جزء حسابداری مدیریت شمرده می‌شود. در تأیید این امر می‌توان از انجمنهای حرفه‌ای حسابداری صنعتی در بیش از ۲۰ سال گذشته یاد کرد که اکنون تمامی آنها با عنوان انجمنهای حسابداری مدیریت فعالیت می‌کنند. به هر حال



● بهین تقوی دیلمانی



● محمدجادی جوادى جاود

چنانکه گفته شد برای روشننگری ویژگیها و دامنه فعالیت حسابداری مدیریت تفاوتهای آن را با حسابداری مالی بررسی می‌کنیم. نخستین تفاوت حسابداری مالی با حسابداری مدیریت این است که حسابداری مالی بر واقعیت‌های گذشته و اطلاعات تاریخی تکیه دارد و از این دیدگاه گذشته‌نگر است. استفاده کنندگان از اطلاعات سیستم حسابداری مالی را استفاده کنندگان خارج از مؤسسه مانند سهامداران، بانکها، بستانکاران، دولت، ... تشکیل می‌دهند. حسابداری مالی بشدت بر میثاقهای مربوط متکی است. حال آنکه حسابداری مدیریت از آنجا که اطلاعات مورد نیاز تصمیمگیرها را فراهم می‌کند و تصمیمگیرها نیز به آینده نظر دارد، برخلاف حسابداری مالی، آینده‌نگر است. یا به تعبیری دیگر، چون حسابداری مدیریت برخلاف حسابداری مالی در تصمیمگیرها برنامه ریزی دخالت می‌کند و به تعیین شرایط آینده یاری می‌دهد و به طور طبیعی با شرایط و موقعیت‌های تغییرپذیر روبروست، از این نظر نمی‌تواند کارکردهایش را در چارچوب میثاقها و استانداردهای مشخص محدود کند یا دست کم از میثاقها یا استانداردهایی همانند یا هم‌مطراز میثاقها و استانداردهای حسابداری مالی استفاده کند به علاوه حسابداری مدیریت به دلیل آینده‌نگر بودن، به‌یک‌رشته برآوردها و تخمینها دست می‌زند و این چگونگی سبب می‌شود که دیدگاهها و برداشتهای حسابداران مدیریت نیز تا اندازه‌ای در روند تهیه اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر داشته باشد این ویژگی همچنین موجب استانداردناپذیری حسابداری مدیریت به آن صورت که حسابداری مالی استانداردپذیر است می‌شود نیز سبب می‌شود که در حوزه حسابداری مدیریت، برخلاف حوزه حسابداری مالی کمتر نظرهاى مشترک پدید آید. به نظر من از این چگونگی حتی می‌توان به‌عنوان یکی از برجسته‌ترین دلایل توسعه بسیار محدود حسابداری مدیریت نسبت به حسابداری مالی یاد کرد. وجود استانداردهای عملیاتی در حسابداری مالی سبب شده است که کاربرد این نوع حسابداری روشن‌تر و آسان‌تر باشد، در حالی که در حسابداری مدیریت چنان استانداردها یا میثاقهای عملی وجود ندارد. البته دره سال گذشته اقدامهایی در زمینه تدوین

### تقوی:

اکنون بسیاری از صاحب‌منظران رشته حسابداری کارکردهای برتری را برای حسابداری قائلند. آنها نقش حسابداری مدیریت در برنامه ریزی و کنترل‌های کوتاه‌مدت را به برنامه ریزهای بلندمدت یا استراتژیک توسعه داده‌اند. آنها مجموعه کارکردهای جدید حسابداری را «حسابداری مدیریت استراتژیک» (Strategic Management Accounting) نام نهاده‌اند.

حسابداری مالی بوده است. می‌توان گفت که اکنون رعایت استانداردهای حسابداری مالی در ایران تقریباً اجباری است. در حالی که استفاده از استانداردهای حسابداری مدیریت یا به بیان دیگر تکنیکها و روشهای حسابداری مدیریت مستلزم بررسیهای همه‌جانبه، دانش و تجربه است. به‌علاوه به قضاوت در مورد انتخاب تکنیک یا روش مناسب بستگی دارد؛ و در نتیجه با پیچیدگیها و دشواریهای زیادی روبروست. تفاوت بارز دیگری که بین دو رشته حسابداری مالی و مدیریت وجود دارد و پیش از این نیز به‌نحوی به آن اشاره کردم این است که اطلاعات حسابداری مالی به کار ارزیابی نتایج عملکرد گذشته می‌آید، حال آنکه حسابداری مدیریت، اطلاعات مورد نیاز برنامه ریزی، کنترل و ورق بزند

استانداردهای حسابداری مدیریت آغاز شده است. حتی همین استانداردها را هم که با استانداردهای حسابداری مالی مقایسه می‌کنیم، پی می‌بریم که استانداردهای حسابداری مدیریت نسبت به حسابداری مالی تفسیرپذیر و انعطاف‌پذیرتر است. در حالی که استانداردهای حسابداری مالی دارای قطعیت و تعیین‌کنندگی بیشتری است. این ویژگی همچنین از این روست که حسابداری مدیریت آینده‌نگر است و آشکار است که هر رویکردی نسبت به آینده با عدم قطعیت بیشتری روبروست. این ویژگی بروشنی سبب شده است که حسابداری مدیریت بویژه در ایران رشد درخور توجهی نداشته باشد. واکنش مدیران و حسابداران ایران نسبت به حسابداری مدیریت به دلیل ویژگی پیشگفته حسابداری مدیریت بسیار متفاوت از برخورد آنان با

تصمیم‌گیرهای آینده را فراهم می‌کند. البته باید گفت در موارد بسیاری اطلاعات حسابداری مالی و حسابداری مدیریت هر دو از رویدادها و واقعه‌های یگانه‌ای سرچشمه می‌گیرد، و گاه نیز به‌طور مشابه پردازش می‌شوند، اما، یا کاربرد آنها در هر یک از دو رشته و یا هدفهای پردازش اطلاعات در هر مورد متفاوت است. حتی در مواردی، هر دو، عملکرد گذشته را ارزیابی می‌کنند. در حالی که هم استفاده کنندگان و هم هدفهای ارزیابی در هر مورد تفاوت دارد. کارگزاران این دو رشته نیز به‌طور طبیعی با هم متفاوتند. ما بویژه در ایران افرادی را که در زمینه برنامه‌ریزیهای مالی و بودجه‌بندی سازمانها فعالیت می‌کنند و یا در زمینه گزارشگری مدیریت کار می‌کنند حسابدار مدیریت می‌نامیم. البته متأسفانه ما در زمینه کاربرد حسابداری مدیریت در کشور، مشکلات بسیار داریم. از جمله آشکار است که تقسیم‌بندی فعالیتها به‌حیطه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت باید براساس کاربرد فعالیتها صورت گیرد؛ در حالی که در ایران، در بسیاری موارد این تقسیم‌بندی برحسب آن است که کدام فعالیت در کدامیک از قسمتهای سازمان حسابداری مالی یا حسابداری مدیریت انجام شود. به‌عنوان مثال بنابر تعریف، حسابداری مالی به ارزیابی واقعه‌های گذشته و ثبت و ضبط رویدادها و حفاظت از منابع جاری می‌پردازد. اما

در بسیاری از مؤسسه‌های اقتصادی ایران می‌بینیم که کارکردی مانند حسابداری حقوق و دستمزد، که بنابر تعریف ذکر شده به‌ثبت و ضبط رویدادهای مربوط به حقوق و دستمزد و به‌نحوی حفاظت از منابع جاری اختصاص دارد، از آنجا که واحد سازمانی مربوط به آن در بخش حسابداری مدیریت قرار دارد، از کارکردهای حسابداری مدیریت شمرده می‌شود که کاملاً نادرست است. مسئله دیگری که در اینجا باید روشن کنیم این است که حسابداران مدیریت مانند حسابداران مالی، تنها مجری یا فراهم‌آورنده اطلاعات نیستند، بلکه خود، تصمیم‌گیرنده و در واقع مدیرند؛ یا دست کم در تصمیم‌گیرها نقش اساسی دارند. در ایران هم در عمل این نظر پذیرفته شده است. چنانکه سهامداران و مجامع مؤسسات همواره سعی می‌کنند که یک فرد متخصص مالی در هیئت مدیره آنها حضور داشته باشد و در غیر این صورت، به‌طور معمول در بیشتر موارد، هیئت مدیره

مؤسسه‌های اقتصادی می‌کوشند از همکاری و مشاورت فردی مالی در هیئت مدیره استفاده کنند. از این نظر حسابداران مدیریت مانند رئیس خدمات کامپیوتری مؤسسه‌ها تنها تهیه‌کننده اطلاعات نیستند، بلکه به ارزیابی اطلاعات و مشارکت در تصمیم‌گیرها نیز می‌پردازند.

### مام‌یگی:

حسابداری مدیریت، انضباطی چند شالوده‌ای است، در این رشته از دانشهایی مانند ریاضیات، احتمالات و تحقیق در عملیات (Operation Research)

استفاده می‌شود؛ دانشهایی که مدیران و حسابداران ما با آنها به اندازه کافی آشنا نیستند و در نتیجه این ناآشنایی به‌طور طبیعی از فایده آنها هم بی‌اطلاعند ●

### تقوی:

براستی صورتهای مالی که امروز در ایران بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه می‌شود با وجود تورم روزافزون و صعودی کشور در این سالها، چه اطلاعات درستی را می‌تواند در اختیار استفاده‌کننده قرار دهد و آیا چنین اطلاعاتی می‌تواند معنا و مفهوم و کاربرد داشته باشد؟

### اکباتانی:

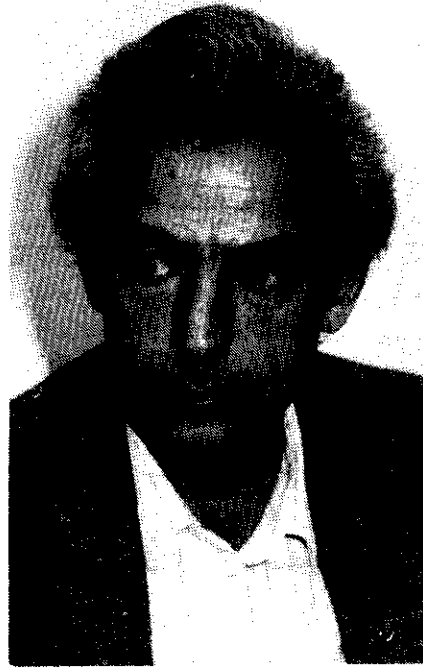
من فکر می‌کنم در چنین شرایطی که ما حتی اطمینان نداریم که جامعه‌مان برداشت درستی از مفهوم و وظیفه حسابداری صنعتی داشته باشد و در شرایطی که در بیشتر موارد عملکرد نظام حسابداری مالی در مؤسسه‌های اقتصادی کشور، تکمیل اظهارنامه مالیاتی و ارائه اطلاعات آماری به مرکز بررسی قیمتهاست، طرح سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و مانند اینها به نظر بلندپروازانه می‌رسد ●

### تقوی:

من کوشش می‌کنم به کوتاهترین شکل ممکن زمینه تاریخی پیدایش حسابداری مدیریت را بررسی کنم. شاید سرچشمه پیدایش حسابداری مالی

به‌شکل کنونی آن را بتوان به دوران رنسانس و پایه‌ریزی آن را به فرالوکا باچولی نسبت داد. حسابداری مالی با ویژگیهایی که آقای جوادی به‌بیشتر آنها اشاره کردند، تا دوران انقلاب صنعتی به‌عنوان تنها کارکرد حسابداری در مؤسسه‌های اقتصادی در میان بوده است. در حالی که در جریان

انقلاب صنعتی، تاریخ حسابداری با کارکردهای جدیدی روبرو می‌شود که حسابداری صنعتی نامیده می‌شود. به‌بیان دیگر تا زمانی که فعالیتها بازرگانی بیشتر خرده‌فروشی‌ها را در بر می‌گرفت و



● محسن مام بیگی

نبودن مدیران مؤسسه‌ها با مفاهیم و روشهای حسابداری مدیریت جستجو کرد. حسابداری مدیریت انضباطی چند شالوده‌ای است، در این رشته از دانشهایی مانند ریاضیات، احتمالات و تحقیق در عملیات (Operation Research) استفاده می‌شود؛ یعنی دانشهایی که مدیران و حسابداران ما با آنها به اندازه کافی آشنا نیستند. و در نتیجه این ناآشنایی به‌طور طبیعی از فایده آنها هم بی‌اطلاعند. من از این واقعیت نتیجه می‌گیرم که توسعه کاربرد حسابداری مدیریت در ایران به زمان طولانی نیاز دارد تا نسلی از مدیران و حسابداران با دانشهای یاد شده و کاربرد آنها آشنا شوند. بعلاوه دلیل دیگری که برای پانگرفتن سیستمهای حسابداری مدیریت در مؤسسه‌های اقتصادی و از جمله شرکتها می‌توان ارائه کرد این است که مدیران مؤسسه‌ها تنها دوره کوتاهی در هر مؤسسه می‌مانند و در نتیجه، چون اطمینان چندانی به طولانی بودن دوره تصدی خود ندارند، هیچگاه نمی‌توانند دست به برنامه‌ریزی درازمدت بزنند، در حالی که طراحی و استقرار سیستم حسابداری مدیریت در مؤسسه‌ها دست کم به ۴ یا ۵ سال زمان نیاز دارد.

### وکیلی:

آقای تقوی گفتند؛ برآند که حسابداری مالی، صنعتی و مدیریت، هر سه در یک نظام واحد متشکل اند. اما من فکر می‌کنم که اگر ما بتوانیم این سه را از هم تفکیک کنیم، برای آشنا ساختن کسانی که می‌خواهند حسابداری مدیریت را بشناسند و حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را از هم جدا کنند مفید باشد. شاید هم من از صحبت‌های آقای تقوی برداشت دیگری کرده باشم.

### تقوی:

البته از نظر منطقی تفکیک حسابداری مدیریت، صنعتی و مالی امکان‌پذیر است؛ بویژه به دلیل آنکه هر یک مجموعه کارکردهای متفاوتی را تشکیل می‌دهند. اما از سویی دیگر، به دلیل اینکه هر سه آنها با هم پیوندهای ذاتی و درونی دارند، عملاً در نظامی واحد متشکل اند. در حالی که تردیدی نیست هر یک از شالوده‌های یاد شده تعریف‌های ویژه‌ای دارند و به تخصص‌های مخصوص ورق بزیند

محصولات صنعتی بیشتر در کارگاه‌های فردی تولید می‌شد، حسابداری مالی جوابگوی نیازهای اداره کنندگان مؤسسه‌ها و فعالیتهای یاد شده بود اما همزمان با انقلاب صنعتی و رشد و توسعه بازرگانی و صنعت، پیدایش تولید انبوه و روی دادن تحولاتی در اشکال بازرگانی، نیاز به اطلاعات بیشتری برای تصمیم‌گیریها احساس شد. تعیین بهای تمام شده محصولات از برجسته‌ترین نیازهای اداره تجارت و صنعت در آن زمان بود و مجموعه کارکردهای آن در رشته حسابداری صنعتی تبلور پیدا کرد. پس از این دوران و ورود به قرن بیستم، صنعت و تجارت با رشد روزافزون تولید و رقابت در بازار روبرو می‌شود و برای دستیابی به سودآوری مناسب و برتری در عرصه‌های رقابت به آمادگیها و تواناییهای بیشتری احساس نیاز می‌کند. در این زمان موضوع برنامه‌ریزی و کنترل به میان می‌آید و برای تأمین نیازهای اطلاعاتی این دو مقوله، حسابداری مدیریت تکوین می‌یابد. نامیدن این رشته حسابداری به حسابداری مدیریت نیز به این دلیل است که اطلاعات مورد نیاز مدیران برای برنامه‌ریزی و کنترل را فراهم می‌کند. البته هنوز هم بحث سه شالوده‌ای بودن حسابداری یعنی حسابداری مالی، حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت نرد برخی صاحب‌نظران مطرح است؛ در حالی که گرایش پذیرفته شده‌تر این است که حسابداری را به حسابداری مالی و مدیریت تفکیک می‌کنند. اگرچه در سالهای نزدیک برخی صاحب‌نظران بر آن شده‌اند که حسابداری شالوده‌ای واحد و جامع است. این دسته از صاحب‌نظران برآند که ما تنها با یک شالوده، آن هم با حسابداری مدیریت، روبرو هستیم و شالوده‌های مستقلی مانند حسابداری صنعتی یا حسابداری مالی نمی‌تواند مطرح باشد. اینان عقیده دارند که حسابداری مدیریت به‌عنوان سیستمی جامع می‌تواند پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی تمامی استفاده‌کنندگان داخل و خارج سازمان باشد و حسابداری مالی تنها جزئی از سیستم حسابداری مدیریت است. موافقان این نظر برآند که اطلاعات سیستم حسابداری مالی تنها به کار استفاده‌کنندگان خارجی نمی‌آید، بلکه مدیران سازمانها هم می‌توانند از این اطلاعات استفاده کنند و از تجزیه و تحلیل آنها به تصمیم‌های مناسبی دست یابند. به‌علاوه عقیده دارند که درست است که اطلاعات حسابداری مدیریت در

برنامه‌ریزیها مورد استفاده قرار می‌گیرد و هدفهای گزارشگری حسابداری مدیریت، آینده‌نگر است، اما سرچشمه اطلاعات آن نیز از رویدادها و اطلاعات مربوط به گذشته مایه می‌گیرد. نظریه پردازان وحدت حسابداری برای دفاع از نظریه خود بر ارتباطات درونی حسابداری مالی، حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت تأکید می‌کنند. موافقان این نظر همچنین می‌گویند اساس تقسیم‌بندی حسابداری به سه رشته، نه برواقیعت که تنها بر مفروضات منطقی استوار است. البته اکنون حسابداری در آستانه تحولی دیگر قرار دارد. اکنون بسیاری از صاحب‌نظران رشته حسابداری کارکردهای برتری را برای حسابداری قائلند. آنها نقش حسابداری مدیریت در برنامه‌ریزی و کنترل‌های کوتاه‌مدت را به‌برنامه‌ریزیهای بلندمدت یا استراتژیک توسعه داده‌اند. آنها مجموعه کارکردهای جدید حسابداری را «حسابداری مدیریت استراتژیک» (Strategic Management Accounting)

نام نهاده‌اند. موافقان نظریه حسابداری مدیریت استراتژیک را بیشتر، ژابینها تشکیل می‌دهند.

### مام بیگی:

آقای جوادی گفتند علت پانگرفتن حسابداری مدیریت در ایران این است که حسابداری مدیریت مانند حسابداری مالی اصول پذیرفته شده‌ای ندارد، در حالی که من فکر می‌کنم باید علت را در نارساییهای سیستم‌های اداری و مدیریت و آشنا

به خود نیازمندند. بعلاوه، به نظر می‌رسد که تا مدتها به همپیوندی این سه توجه جدی نشده است. اینها چندان به هم نزدیک هستند که با آنکه تا سالها حسابداری صنعتی را از انضباطهای حسابداری مدیریت می‌دانستند. اما اکنون که عقیده بر این است که محاسبه قیمت تمام شده از وظایف حسابداری مالی است، همگان این نظر را می‌پذیرند. البته تحولات اقتصادی نیز بر کارکردهای حسابداری مالی تأثیر درخور توجهی داشته و سبب شده است که برخی تحولات در سیستمهای حسابداری مالی پذیرفته شود. به عنوان مثال، به دلیل وجود شرایط تورمی در اقتصاد، صورتهای مالی که بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه می‌شوند ارزش اطلاعاتی قابل قبولی برای استفاده کنندگان از این اطلاعات ندارد و ناگزیر به نظر می‌رسد که باید چارچوبهای گزارشگری حسابداری مالی دستخوش تغییر شود. ما در ایران سالهاست که با تجربه عینی این چگونگی روبرو هستیم. برآستی صورتهای مالی که امروز در ایران بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه می‌شود با وجود تورم روزافزون و صعودی کشور در این سالها، چه اطلاعات درستی را می‌تواند در اختیار استفاده کننده قرار دهد و آیا چنین اطلاعاتی می‌تواند معنا و مفهوم و کاربرد داشته باشد؟ در نتیجه ما ناچاریم با استفاده از تکنیکهایی که در حسابداری مدیریت به کار گرفته می‌شود، حسابداری مالی را به منظور انطباق بیشتر با واقعیت انعطافپذیرتر کنیم، در این صورت ضابطه‌های حسابداری مالی به استفاده از ضابطه‌های حسابداری مدیریت خواهد گرایید. منظوم از طرح این مسئله این است که روشن کنیم، علاوه بر پیوندهای ذاتی و درونی حسابداری مالی و مدیریت، نظریه وحدت حسابداری از تحولات حسابداری مالی و گرایش آن به استفاده از ضابطه‌های حسابداری مدیریت نیز سرچشمه می‌گیرد.

### وکیلی:

البته در تقسیمبندیهای انجام شده در زمینه مورد بحث مقداری هم سلیقه دخالت دارد. برداشتی هم که من از ارتباط این سه مقوله با هم دارم، تفکیک اینها را تأیید می‌کند. از نظر من وظیفه حسابداری

### اکباتانی:

مادر حسابداری مدیریت نمی‌گوییم چون اصول چنین می‌گوید، پس نتیجه چنین است. مادر حسابداری مدیریت نتیجه گیریهای خود را بر بنیاد منطق استوار می‌کنیم.

### اسرار حقیقی:

نزدیک به بیشتر سازمانهای ما ساختار مناسبی برای انجام وظایف و مأموریتهای خود ندارند و حسابداری هم از این مشکلات تأثیر می‌پذیرد.

صنعتی، جمع‌آوری اطلاعات مربوط به هزینه‌های تولید و محاسبه قیمت تمام شده محصول است که نتایج آن در حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مبنای گزارشگری مالی و مدیریت قرار می‌گیرد. البته تفاوت دیگری هم که بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت وجود دارد این است که گزارشگری مالی به نتایج کلی عملکرد نظر دارد، در حالی که گزارشگری مدیریت به جزئیات نیز می‌پردازد.

اما به رغم اینکه یکی از این دو مقوله به تأمین اطلاعات تصمیمگیران بیرون از سازمان و دیگری به تأمین اطلاعات تصمیمگیران درون سازمان می‌پردازند، و چون مسائل درون و بیرون سازمانها از هم جدا نیست، از این نظر البته این دو مقوله با هم ارتباط دارند. اما پیشنهاد من برای ادامه بحث این است که بخشی از گفتگوی امروز را به بررسی تأثیر

### ● محمدعلی اکباتانی

عوامل محیطی بر حسابداری صنعتی، حسابداری مالی و حسابداری مدیریت اختصاص بدهیم.

### تقوی:

من فکر می‌کنم پس از تعریف حسابداری مدیریت یا ویژگیهای برجسته آن بهتر است موقعیت کنونی حسابداری مدیریت در جهان را بدون در نظر گرفتن مسائلی که در ایران می‌گذرد، بررسی کنیم و سرانجام به مقایسه وضعیت حسابداری مدیریت در ایران و جهان و تفاوتهای آنها بپردازیم.

### شلیله:

من هم پیشنهاد می‌کنم که بحث را بر اساس پیشنهاد آقای تقوی ادامه بدهیم.

### اکباتانی:

من سختم را با طرح این برداشت نادرست از حسابداری صنعتی در جامعه آغاز می‌کنم که در بسیاری موارد در جامعه ما به محاسبه قیمت تمام شده محصولات به دیده هدف نگاه می‌کنند. و این دیدگاهی گمراه کننده است. ما باید بین هدف و وسیله تفاوت قائل باشیم؛ محاسبه قیمت تمام شده محصولات در واقع وسیله است، هدف نیست. حسابداران به این دلیل قیمت تمام شده محصولات را محاسبه می‌کنند که بتوانند از اطلاعات مربوط

به قیمت تمام شده در برنامه ریزیها و کنترل استفاده کنند. حتی در بسیاری موارد تصور می شود که حسابداری صنعتی تنها در کارخانه به کار می آید. مرحوم استاد سجادی نژاد نیز برای جلوگیری از این اشتباه، اصطلاح حسابداری قیمت تمام شده را جایگزین حسابداری صنعتی کرد. ایشان حتی بعدها نیز برای اینکه از بروز اشتباه دیگری جلوگیری شود، مطرح کردند که به جای «قیمت تمام شده کالا»، باید اصطلاح «قیمت تمام شده کالا و خدمات» را به کار برد. چون هنوز بسیاری تصور می کردند که تنها قیمت تمام شده کالاها را باید محاسبه کرد. من فکر می کنم در چنین شرایطی که ما حتی اطمینان نداریم که جامعه مان برداشت درستی از مفهوم و وظیفه حسابداری صنعتی داشته باشد و در شرایطی که در بیشتر موارد عملکرد نظام حسابداری مالی در مؤسسه های اقتصادی کشور، تکمیل اظهارنامه مالیاتی و ارائه اطلاعات آماری به مرکز بررسی قیمتهاست، طرح سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و مانند اینها به نظر بلندپروازانه، می رسد. حسابداری صنعتی به رغم اینکه سالهاست در ایران مطرح شده هنوز به پایگاه واقعی خود دست پیدا نکرده است. در زمان حاضر البته به دلیل فعال شدن بورس اوراق بهادار و الزام شرکتهای پذیرفته شده در بورس به ارائه اطلاعات مناسب، مجدداً مسئله قیمت تمام شده کالا و خدمات و حسابداری صنعتی در سطح به نسبت وسیعی مطرح شده است. در چنین شرایطی توصیه به کار بستن تکنیکهای به نسبت ناشناخته و پیچیده که هنوز زمینه کار بست آنها فراهم نشده، به نظر واقعینانه نمی آید. البته بیگمان اگر کسی فکر کند بدون داشتن اطلاعات کافی، برنامه ریزی و کنترل در مؤسسه های اقتصادی امکانپذیر است، با اطمینان می توان گفت که برداشت درستی از مسائل مدیریت ندارد. اما به هر حال چنین طرز تفکری ان هم در سطحی بسیار وسیع در ایران وجود دارد. در نتیجه به نظر می رسد این سیستمها حتی شاید در نزدیک به بیشتر مؤسسه هایی که از آنها استفاده می کنند، بیشتر صورتی تشریفاتی پیدا کرده است. البته باز هم تأکید می کنم که از نظر اصولی استقرار سیستمهای حسابداری مدیریت حتماً ضروری است، اما در ایران این کار باید بسیار با احتیاط انجام بشود. من هم با آقایان جوادی و تقوی در مورد ویژگیهای

حسابداری مدیریت و تفاوتهای آن با حسابداری مالی موافقم. تواناییهای سیستمهای حسابداری مدیریت برای تأمین نیازهای متفاوت اطلاعاتی مدیران بسیار چشمگیر است. البته به شرط آنکه چنین سیستمهایی متناسب با وضعیت خاص هر مؤسسه طراحی شود. و تنها چنین سیستمهایی می تواند جوابگوی نیازهای هر سازمان باشد. به علاوه سیستمهای حسابداری مدیریت به دلیل فارغ بودن از استانداردها و میثاقها همانند استانداردهای حسابداری مالی، می تواند تحلیلهای منطقی از رویدادها داشته باشد. یعنی ما در حسابداری مدیریت نمی گوئیم چون اصول چنین می گوید، پس نتیجه چنین است. ما در حسابداری مدیریت نتیجه گیریهای خود را بر بنیاد منطق استوار می کنیم. من واقعاً احساس می کنم که امروز برای من آن فرصتی که مدتها در انتظارش بودم پیش آمده که بتوانم جنبه های عملی و کاربردی آن چیزهایی را که در کلاسها درس می دهیم بررسی کنیم. چرا که من بارها با دانشجویانی روبرو می شوم که می گویند آن چه شما در کلاسهای درس برای ما گفته اید، عملاً هیچ کاربردی ندارد. و درست هم می گویند. دانشجویان ما پس از پایان تحصیلاتشان تازه پی می برند که بین محتوای درسهایی که خوانده اند و در اصل باید در عمل نیز مورد استفاده قرار گیرد اما متأسفانه با آنچه در عمل انجام می شود، چه تفاوتهای چشمگیری وجود دارد.

## وکیلی:

صحبتهای آقای اکباتانی بحثی را که زمانی با مرحوم استاد سجادی نژاد در این مورد داشتیم یادآوری می کند. مرحوم سجادی نژاد هم دقیقاً بین حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت تفکیک قائل بودند و درست نظری همانند آقای اکباتانی داشتند و می گفتند در شرایط کنونی نباید پا را فراتر از واقعیتها و نیازهای جامعه بگذاریم.

## اسرار حقیقی:

بسیار خوشحالم که این فرصت به دست آمده است تا در جمع استادان و صاحب نظران حرفه حسابداری به بررسی یکی از مهمترین مقوله های حسابداری یعنی حسابداری مدیریت بپردازیم. اما من می خواهم به بررسی یکی از مسائل و مشکلات محیطی که اکنون در ایران بر کارکردهای حسابداری مدیریت یا حسابداری قیمت تمام شده تأثیر گذاشته بپردازم. و آن اینکه در شرایط کنونی قیمت کالا و محصولات در مؤسسه های اقتصادی تولید کننده تعیین نمی شود. بلکه ارکانی دیگری مکانیسمهایی بجز مکانیسمهای اصولی در این کار نقش ایفا می کنند. به علاوه روشها یا سیاستهای قیمتگذاری کنونی هم با بحران و بی ثباتی روبروست. در نتیجه این وضع حسابداران را نسبت به استفاده از نتایج کارشان بی اعتماد می کند. آقایان

## ورق برزید



گفتند که در زمان حاضر الزامهای قانونی یا استانداردهای حسابداری مؤسسه‌ها را موظف می‌کند که صورتحساب قیمت تمام شده تهیه کنند. پرسش من درباره صورتحسابهای یاد شده این است که این صورتحسابها در ایران تا چه اندازه واقعی هستند. شاید نزدیک به ۸۰ درصد از اقلام قیمت تمام شده را اقلامی تشکیل می‌دهد که بدرستی منطبق بر واقعیت رویدادهای مربوط نیست. حال با توجه به این گونه اشکالها در درون سیستمهای حسابداری، طرح کاربست سیستمهای اطلاعاتی یا سیستمهای اطلاعات حسابداری مدیریت تا اندازه‌ای عجولانه به نظر می‌رسد. ضمن اینکه بی‌تردید در صورت وجود زمینه مناسب برای استفاده از سیستمهای یاد شده، حتماً باید آنها را به کار گرفت و البته تنها در این صورت مدیران می‌توانند به اطلاعات قابل اعتماد دست پیدا کنند. در زمینه عوامل محدودکننده توسعه کاربرد تکنیکهای حسابداری مدیریت، می‌توان از مشکلات اداری و سازمانی مؤسسه‌های اقتصاد یاد کرد. نزدیک به بیشتر سازمانهای ما ساختار مناسبی برای انجام وظایف و مأموریتهای خود ندارند و حسابداری هم از این مشکلات تأثیر می‌پذیرد. البته بتدریج همزمان با توسعه کاربرد کامپیوتر، بیگمان تواناییهای ما برای کاربرد روشها و تکنیکهای مؤثر حسابداری افزایش می‌یابد.

**جوادی:**

برای ارزیابی دقیقتر عملی بودن کاربست سیستمهای حسابداری مدیریت در ایران، ناگزیر باید در زمینه کارکردهای حسابداری مدیریت نواقی داشته باشیم. اکنون صاحب‌نظران این رشته کارکردهای متفاوتی را برای حسابداری مدیریت قائلند و هنوز هم نواقی بر سر این مسئله وجود ندارد. اما اینکه درباره حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت صحبت شد، باید بگویم که محاسبه قیمت تمام شده چه در حوزه حسابداری صنعتی و چه در حوزه حسابداری مدیریت تقریباً با روش همانندی انجام می‌شود. اما در حسابداری صنعتی بیشتر بر جنبه کنترلی اطلاعات قیمت تمام شده تأکید می‌شود، در حالی که در حسابداری مدیریت از این اطلاعات در زمینه برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری استفاده می‌شود. اما مسئله درخور توجه در مورد قیمت تمام شده کالاها و خدمات این است که در دهه گذشته بحثهای جدیدی در زمینه عوامل

**جوادی:**

من با این استدلال یا نتیجه‌گیری که گفته می‌شود چون مادر بسیاری از زمینه‌های ابتدایی حسابداری با مشکل روبرو هستیم، نمی‌توانیم یا نباید به طرف کاربست روشها و تکنیکهای پیشرفته‌تر برویم موافق نیستیم.

تجربه به نسبت طولانی من نشان می‌دهد که مادر ایران در هر زمینه‌ای که به طور جدی پیگیری کرده‌ایم، به نتایج مناسبی رسیده‌ایم.

زمانی که مدیران تنها با یک دسته ارقامی که گویا نیستند و تجربه و تحلیل نشده‌اند، با اصطلاحهایی که حسابداران به کار می‌برند و برای آنها نامفهوم است روبرو شوند، آشکار است که کم‌کم نسبت به ضرورت آنها هم تردید خواهند کرد و به طور طبیعی نسبت به سیستمی که این ارقام در آن تهیه می‌شود یا به تهیه‌کنندگان آن هم بی‌توجه خواهند شد.

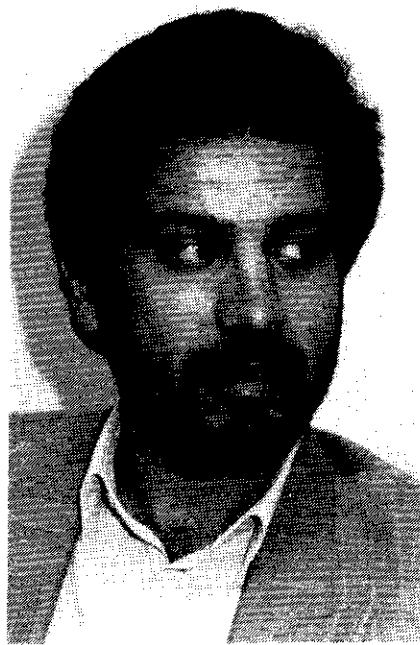
شکلی دهنده قیمت تمام شده درگرفته است. کاپلان (Kaplan) یکی از صاحب‌نظران

**جوادی:**

مشکلاتی که مادر اینجا داریم در کشورهای پیشرفته هم وجود دارد. در آنجا هم گاه مغایرتهای چشمگیری پیش می‌آید، در آنجا هم مدیرانی هستند که ترجیح می‌دهند بر شتم خودشان تکیه کنند تا به اطلاعات

رشته حسابداری مدیریت مواد، دستمزد و سربر رابه عنوان عوامل تعیین‌کننده قیمت تمام شده مردود شمرده است. دلیل چنین برداشتی هم پیشرفتهای تکنولوژی در کشورهای پیشرفته است که سبب شده است سهم دستمزد در قیمت تمام شده از ۳۰ درصد به کمتر از ۵ درصد برسد. تغییرات محیط حسابداری در سالهای نزدیک تحولات درخور توجهی را در تکنیکها و روشهای حسابداری مدیریت به وجود آورده است. در زمان حاضر دیگر تولید کالا به صورت انبوه در کشورهای پیشرفته تقریباً رایج نیست. بلکه تولید به صورت مجموعه سفارشهایی مناسب نیازمشتریان انجام می‌شود. اکنون بنز، زیمنس یا آی.بی.ام به عنوان مثال دقیقاً همین روش را به کار گرفته‌اند. در نتیجه تولید استاندارد نیست و قیمت تمام شده استاندارد نیز کاربردی نخواهد داشت. بلکه قیمت تمام شده خاص برای مشتری خاص مطرح است. در حالی که ما در ایران هنوز در محاسبه قیمت تمام شده کالا و خدمات با مشکل روبرو هستیم. من با این استدلال یا نتیجه‌گیری که گسه می‌شود چون ما دوسباری از زمینه‌های ابتدایی حسابداری با مشکل روبرو هستیم، نمی‌توانیم یا نباید به طرف کاربست روشها و تکنیکهای پیشرفته‌تر برویم موافق نیستیم. من عقیده دارم که... به طور حتم باید مناسب با سطحی از تکنولوژی که در ایران رآن استفاده می‌کنیم، از تکنیکها و روشهای حسابداری مربوط استفاده کنیم. ما باید به هر ترتیب سازمانها و مدیران را به سمت استفاده از این روشها سوق بدهیم. البته من هم می‌پذیرم که نزدیک





● حمیدرضا وکیلی فرد

بیشتره هم وجود دارد. در آنجا هم گاه مغایرتهای چشمگیری پیش می آید، در آنجا هم مدیرانی هستند که ترجیح می دهند بر شتم خودشان بکشد تا به اطلاعات، اما در آنجا چون حسابداران خودشان را در زمینه تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران مسئول می دانند، بیکبری می کنند، جلسه می گذارند، با مدیران به بحث و بررسی می پردازند. اینجا مناسفانه چنین نیست، اگر گزارشهای مالی بنا بر دلایل پیشگفته مورد توجه مدیران قرار نگیرد، تهیه کنندگان آن، یعنی حسابداران سیستم را از کار می اندازند و سعی می کنند که دیگر گزارشهای مشابه تهیه نکنند. و زمانی که مدیران نتوانند اطلاعات را از

### جوادی:

برخی از مشکلات و موانع توسعه کاربرد سیستمهای حسابداری از بینش و نگرشهای نادرست حسابداران سرچشمه می گیرد. از همین رو کلید گشایش بخشی از این مشکلات هم درست حسابداران است ●

### اکباتانی:

مدیران برای تصمیمگیریهای خود علاوه بر اطلاعات کمی به اطلاعات کیفی نیز نیاز دارند. به این منظور ناگزیر خواهیم بود که علاوه بر استفاده از مدلهای مقداری که به کار بررسی راههای پیشینه کردن سود و کمینه کردن هزینه می آید از عوامل کیفی مانند کنترل کیفیت، وابستگی، اشتغال و... نیز استفاده کنیم ●

مجزای درست آن به دست آورند. به دلیل نیاز به اطلاعات در تصمیمگیریها ناچار می شوند اطلاعات مورد نیاز خود را از راههای دیگر تهیه کنند. از بخش خرید، تولید یا فروش اطلاعات بگیرند. حتی این وضع سبب شده است که مدیران سازمانها خودشان درگیر کارهای اجرایی بشوند. در نتیجه اکنون شاهدیم که مدیران مؤسسه های اقتصادی خودشان خرید و فروش می کنند. من فکر می کنم برخی از مشکلات و موانع توسعه کاربرد سیستمهای حسابداری از بینش و نگرشهای نادرست حسابداران سرچشمه می گیرد. از همین رو کلید گشایش بخشی از این مشکلات هم درست حسابداران است.

### مام بیگی:

چنانچه تقریباً اشاره شد، قیمت تمام شده ای ورق بزیند

دارد، عاداتهای رفتاری حسابداران است که از گذشته های دور در نظام بوروکراسی ایران برجای مانده است و آن اینکه کارگزاران مؤسسه ها و در زمینه موضوع مورد بحث ما، حسابداران، خودشان را از مدیرانشان جدا می دانند. آنها دست بالا گزارشی برای مدیران تهیه می کنند و یک دسته ارقامی را به آنها ارائه می کنند، بدون اینکه تلاش کنند در زمینه کاربرد آنها توضیح کافی بدهند یا تجزیه و تحلیل کافی در مورد آنها ارائه بدهند. زمانی که مدیران تنها با یک دسته ارقامی که گویا نیستند و تجزیه و تحلیل نشده اند با اصطلاحهایی که حسابداران به کار می برند و برای آنها نامفهوم است، روبرو شوند، آشکار است که کم کم نسبت به ضرورت آنها هم تردید خواهند کرد و به طور طبیعی نسبت به سیستمی که این ارقام در آن تهیه می شود یا به تهیه کنندگان آن هم بی توجه خواهند شد. و گرنه مشکلاتی که ما در اینجا داریم در کشورهای

به بیشتر مدیران ایران با اطلاعات و طرز استفاده از آن آشنا نیستند و البته نارساییهای درک و بینش خودشان را به سیستمهای حسابداری نسبت می دهند. مدیران ما زمانی که از روش قیمت تمام شده استاندارد استفاده می کنند، چنانچه با مغایرتهای چشمگیری روبرو شوند ترجیح می دهند آن را معلول نارساییهای روش نامبرده بدانند، در حالی که مغایرتهای بین قیمت تمام شده استاندارد و قیمت تمام شده واقعی ارتباطی به استفاده از روش حسابداری قیمت تمام شده استاندارد ندارد. به عنوان مثال یکی از دلایل مغایرتهای چشمگیر بین قیمت تمام شده استاندارد و واقعی، برآوردها و اطلاعات نادرستی است که مدیران از آنها در تهیه قیمت تمام شده استاندارد استفاده می کنند. یا چنانچه در تهیه قیمت تمام شده استاندارد، ظرفیت تولید بدرستی محاسبه نشده باشد، مغایرتهای درخور توجهی نسبت به قیمت تمام شده واقعی به وجود خواهد آمد. به نظر من رفع این اشکالات به پیگیری مستمر نیاز دارد. و گرنه اگر ده سال دیگر هم ما اینجا جمع بشویم و در این باره صحبت کنیم، باز چندان وضعیت مناسبتری از امروز نخواهیم داشت. تجربه به نسبت طولانی من نشان می دهد که ما در ایران در هر زمینه ای که به طور جدی پیگیری کرده ایم، به نتایج مناسبی رسیده ایم. تجربه استقرار سیستمهای بودجه ای در بسیاری از مؤسسه ها در سالهای نزدیک این اطمینان را به من داده است که ارتقای روشها در جامعه ما عملی است. اما مسئله مهم دیگری که در ناآشنایی مدیران با اطلاعات حسابداری و طرز استفاده از آنها نقش



● عباس اسرار حقیقی

که در زمان حاضر در ایران محاسبه می شود، در نزدیک به بیشتر موارد، برای استفاده در برنامه ریزیها قابل استفاده نیست چرا که عوامل تشکیل دهنده آن به منظور تصمیمگیری و برنامه ریزی تفکیک و طبقه بندی نشده است. حال اگر ما از چنین محاسبه هایی برای صورتهای مالی و گزارشگری مالی استفاده می کنیم و برابر استانداردهای موجود یا الزامهای قانونی موظف به استفاده از آنها هستیم، دلیلی ندارد که در برنامه ریزیها یا تصمیمگیریها هم از همان اطلاعات استفاده کنیم. ما می توانیم همزمان با انجام محاسبه های یاد شده، براساس روشهای درست و کارآ، اطلاعات درست و مربوط را در زمینه تصمیمگیریها تهیه کنیم.

### جوادی:

من هم می خواهم برنکنه مورد نظر آقای مام بیگی تا کید کنم. مشکل ما در محاسبه قیمت تمام شده آنجا آغاز می شود که می خواهیم استانداردهای حسابداری مالی را رعایت کنیم. در حالی که می توانیم به آسانی فارغ از بیبندی به استانداردهای یاد شده با استفاده از روشها و تکنیکهای حسابداری مدیریت اطلاعات مناسب برای تصمیمگیری و برنامه ریزی را فراهم کنیم. گفتنی است که در سالهای نزدیک برخی از صاحب نظران این رشته اعتقاد پیدا کرده اند که سیستم حسابداری مدیریت به نحوی طراحی شود که در وهله اول اطلاعات مالی مورد نیاز مدیریت را فراهم کند ضمن آنکه مکانیسمهایی در اینگونه سیستمها در نظر گرفته شده است که بتواند نیازهای اطلاعاتی اشخاص ذینفع خارج از سازمان را از جمله اطلاعات مالی پایان سال را نیز فراهم کند.

### تقوی:

فکر می کنم هیچیک از ما تردیدی نداریم که حسابداری مدیریت یکی از سیستمهای اصلی سیستم اطلاعات مدیریت است. ما در ایران باید ببینیم که از چه قسمت از اطلاعات این سیستم استفاده کنیم. حتی هیچ اشکالی ندارد که اگر استفاده از برخی از تکنیکهای پیشرفته در ایران امکانپذیر باشد، از آنها استفاده کنیم. مسئله دیگری که باید بدرستی مورد توجه قرار گیرد، این است که علاوه بر تحولات تکنولوژی و تأثیر آن بر صنعت و

حسابداری، تحولات تکنولوژی بر بازار هم سبب شده که مکانیسمهای تعیین قیمت فروش محصولات دستخوش تغییر شود. یعنی تحولات تکنولوژی شرایط و امکاناتی را فراهم کرده است که برآورده کردن هر انتظاری در بازار امکانپذیر باشد، همچنین چون قیمتها هم براساس مکانیسمهای بازار تعیین می شوند در نتیجه مؤسسه های تولیدی ناگزیر هنگام برنامه ریزی، قیمتهای بازار را قطعی تلقی کنند. به همین ترتیب ناچارند درصد سود مورد نظر خود را نیز در نظر بگیرند و براساس تفاضل قیمت محصولی که تولید می کنند و سود مورد انتظار، قیمت تمام شده محصول مورد نظر را به دست آورند. حال باید تمامی برنامه ریزیها و تصمیمگیریهای خود را در چارچوب قیمت تمام شده، در واقع به طور اجتناب ناپذیر انجام دهند. و این خود مستلزم به کار گرفتن روشها و تکنیکهای خاصی است. منظورم از طرح این مسئله این است که بازار نیز به عنوان عوامل تأثیرگذار بر محیط حسابداری می تواند نقش چشمگیری بر سیستمهای اطلاعات مدیریت داشته باشد.

### اکباتانی:

من هم با نظر آقای جوادی موافقم و فکر می کنم که ما جز اینکه در زمینه تهیه اطلاعات برای مدیران بر ضوابط منطقی تکیه کنیم جاره ای نداریم در حالی که اصول حسابداری همواره بر ضوابط منطقی با به بیان دقیقتر بر ضابطه های واقعی استوار نیستند. به عنوان مثال در زمینه ارزیابی موجودیها، اصول حسابداری به طور معمول ما را به ارزیابی براساس قیمت تمام شده هدایت می کند. در حالی که اگر در تهیه گزارشهای مدیریت از این اصل استفاده کنیم در واقع منطق واقعیتناهنای را کنار گذاشته ایم و چون مدیران، مسئول پیامد تصمیمهایشان هستند، اگر براساس اطلاعاتی که در چارچوب اصل یاد شده تهیه شده است، تصمیمگیری کنند، آشکارا در زمان حاضر، در شرایط نوری، و در نزدیک به تمامی موارد، تصمیمهای نادرستی خواهند گرفت و ممکن است از این راه نتایج کارآ نبوده عملکرد مدیریت در یک دوره از طریق مانده حسابها به دوره بعد منتقل شود. البته رعایت اصول حسابداری در تهیه صورتهای مالی به دلیل کاربرد آنها به وسیله استفاده کنندگان خارجی اجتناب ناپذیر است تا

اطلاعات هم مفهوم و هم مقیاسی در اختیار آنها قرار گیرد و اگر جز این باشد، حسابسان هم گزارشهای مالی را به دلیل رعایت نکردن اصول مربوط، مشروط خواهند کرد. همچنین مدیران برای تصمیمگیریهای خود علاوه بر اطلاعات کسی به اطلاعات کافی نیز نیاز دارند. به این منظور ناگزیر خواهیم بود که علاوه بر استفاده از مدلهای مقداری که به کار بررسی راههای پیشینه کردن سود و کمینه کردن هزینه می آیند از عوامل کیفی مانند کنترل کیفیت، وابستگی، اشتغال و... نیز استفاده کنیم منظور من از طرح این مسائل این است که گفته باشم، از دیدگاه منطقی به کار گرفتن سیستمهای اطلاعات مدیریت بسیار ضروری است. منتها باید توجه داشت و سیستمهای اطلاعاتی منطبق بر شرایط هر مؤسسه طراحی کرد تا تنها اطلاعات مربوط تهیه شود و از تولید اطلاعات نامربوط خودداری شود. ارائه مثالی در این باره می تواند به روشنگری منظورم کمک کند اگر مدیر مؤسسه ای در برابر این مسئله قرار گیرد که بهتر است قطعه های مورد نیاز مؤسسه را از بیرون بخرد یا در خود مؤسسه بسازد، ارزیابی این دوره حل بنا بر قاعده آنها براساس میزان هزینه تهیه یا خرید آن درست نیست. چون باید بدقت بدانیم خرید این قطعه ها تا چه اندازه سبب وابستگی مؤسسه به بیرون خواهد شد. از نظر اشتغال زایی چه تأثیری خواهد داشت، و آیا مؤسسه ای که ممکن است قطعه های مورد نیاز را از آن بخریم، به ضوابط کنسول کیفیت محصولات خود توجه کافی دارد یا نه. حتی برای مثال می توان از وضعیتی یاد کرد که فایده اجتماعی برخی سرمایه گذارها غیر اقتصادی بودن آنها را توجیه کند. در این صورت دیگر نمی توان تنها به ضوابط

ارزیابی طرحها تکبیه کرد. از این روست که حسابداری مدیریت نمی‌تواند در یک رشته اصول، ضوابط و میناقهای از پیش تعیین شده محدود شود.

### تقوی:

تردیدی نیست که استفاده یا پیروی از اصول، استانداردها و میثاقهای پذیرفته شده در حسابداری مدیریت امکانپذیر نیست، اما صاحبانظران این رشته و کارگزاران آن عقیده دارند که می‌توان از الگوهای که در مؤسسه‌های موفق برای طراحی سیستمهای اطلاعات حسابداری مدیریت به کار رفته است استفاده کرد. اکنون تجربه مکرر استفاده از الگوها یا سیستمهای اطلاعاتی ویژه موفق، بتدریج دارد به‌تدریج نوعی رهنمود یا استانداردهای ویژه می‌انجامد. این چگونگی نظریه امکان دستیابی به استانداردهای خاص در حسابداری مدیریت را تأیید می‌کند و البته چنانکه گفته شد، نه به استانداردهایی همانند استانداردهای حسابداری مالی. اکنون انجمن حسابداران مدیریت خیره

(Chartered Institute of Management Accountant (CIMA)) کمیته‌های پژوهشی در زمینه بررسی الگوهای موفق سیستمهای اطلاعات حسابداری مدیریت تشکیل داده است که نتایج

پژوهشهای خود را دوبار در هر سال در سمینارهایی که به این منظور برگزار می‌شود، ارائه می‌کنند.

### اکباتانی:

آقای تقوی، من در زمینه استفاده از استانداردها و الگوهای که در کشورهای پیشرفته به کار برده می‌شود، با شما اختلاف نظر دارم. ما نمی‌توانیم در ایران درست از استانداردهای عملیاتی یا الگوهای مورد استفاده کشورهای صنعتی در ایران استفاده کنیم.

### تقوی:

منظور من مسئله استفاده از استانداردها نیست، بلکه به استفاده از رویه‌هایی که آنها به کار می‌گیرند، نظر دارم. اجازه می‌خواهم در این زمینه مثالی ارائه کنم در زمان حاضر حسابداران مدیریت می‌گویند که تسهیم هزینه سر بار بر اساس ساعت کار درست نیست؛ آنها چنین استدلال می‌کنند که کاربرد تکنولوژیهای پیشرفته سبب شده است که سهم هزینه سر بار در قیمت تمام شده تا ۷۰ درصد برسد. در حالی که ژاپنها می‌گویند به رغم این واقعیت، استفاده از روشهای سنتی تسهیم سر بار، برای مؤسسه‌های آنها درست تر است. دلیل ژاپنها برای این کار این است که این شیوه انگیزه استفاده از

اتوماسیون را در کارکنانشان دامن می‌زند؛ زیرا کارکنان بخوبی می‌دانند که هر قسمت مؤسسه که کارگر یا نیروی انسانی بیشتری در آن کار می‌کند، سهم بیشتری از هزینه‌های سر بار را به خود اختصاص می‌دهد و چون مدیران و کارکنان در ژاپن بر اساس سودآوری فعالیت‌هایشان ارزیابی می‌شوند، کارکنان برای کاهش هزینه قسمت خود، کوشش می‌کنند تا هر چه سریعتر به اتوماسیون روی بیاورند. می‌بینیم که ژاپنها استراتژیهای خود را بر محمل روشها و تکنیکهای مختلف، از جمله بر اساس روشهای حسابداری در مؤسسه‌ها اعمال می‌کنند. در اینجا بحث من این نیست که ما دقیقاً روشهای مورد استفاده آنها را به کار بگیریم، بلکه عقیده دارم که ما باید بکوشیم روش‌شناسی گزینش روشهای مناسب را از آنها بیاموزیم.

### جوادی:

البته استفاده از الگوهای کشورهای پیشرفته چنانکه آقای تقوی به آن اشاره کردند، منسازم در نظر گرفتن شرایط خاص ایران است. به علاوه باید حتی بدقت تجربه‌های ناموفق کشور پیشرفته با اشتباهاتی را هم که آنها مرتکب شده‌اند، بازساخت و از تکرار آن دوری جست. به عنوان مثال ما اکنون داریم اشتباهاتی را که آنها در حسابداری صنعتی مرتکب شده‌اند و خودشان بر آن واقف شده‌اند، در ایران تکرار می‌کنیم. چنانکه گفته شد، در کشورهای پیشرفته اکنون به دلیل استفاده از تکنولوژیهای پیشرفته و ماشینهای روباتیک سهم هزینه دستمزد در قیمت تمام شده از ۳۰ یا ۴۰ درصد به ۵ درصد رسیده است. در نتیجه آنها پی برده‌اند که تسهیم هزینه‌های سر بار بر مبنای ساعت کار درست نیست. و در نتیجه به مبناهایی دست پیدا کرده‌اند که با هزینه‌های سر بار ارتباط نزدیک و معنی‌داری داشته باشد. به عنوان مثال جنرال موتورز اکنون هزینه دستمزد مهندسان خود را بر اساس تعداد تولید در دوره مالی بیش از یک سال سرشکن می‌کند. استدلال مؤسسه یاد شده برای این کار این است که یک مدل مهندسی که به وسیله مهندسان طراحی می‌شود، دست کم تا پنج سال مورد استفاده قرار می‌گیرد. در نتیجه هزینه دستمزد مهندسان با به‌طور کلی هزینه سیستم مهندسی مربوط به هر مدل ورق برنید



## میزگرد حسابداری مدیریت

مهندسی را بر میزان تولید در دوره استفاده از مدل مربوط سرشکن می‌کنند. همین مثال نشان می‌دهد که دست کم در موارد بیشماری هزینه‌های سربار و ساعت‌های کار کارکنان تولید هیچ ارتباطی با هم ندارند. در حالی که ما در ایران هنوز حاضر نشده‌ایم که درستی یا نادرستی این روش را ارزیابی کنیم. اکنون در برخی صنایع که ارزش‌نیستند، مانند سیمان و گچ، نزدیک به ۶۰-۷۰ درصد قیمت تمام شده محصول را دستمزد تشکیل می‌دهد. خوب، چه دلیلی دارد که در چنین صنایعی هزینه سربار را بر همان منای مورد استفاده در صنایع دیگر تسهیم کنیم؟ یعنی مبنایی که برای تسهیم انتخاب می‌کنیم بر اساس منطق واقعیت آن صنعت باشد. حتی در ایران در بعضی صنایع، مانند صنایع دارویی، در مواردی که سرمایه‌گذاران آن خارج‌بها بودند، هر زمان که ضرورت ایجاد می‌کرد، به جای یک یا دو نرخ سربار، مواردی را می‌توان ذکر کرد که از هفت-هشت نرخ سربار استفاده کرده بودند. آنها در عمل به این نتیجه رسیده بودند، و به آسانی رهنمودهای نظری را به نفع واقعیت و منطق کنار گذاشتند، روشی که کشورهای پیشرفته هم به آن رسیده‌اند. به علاوه در زمان حاضر کشورهای یاد شده بتدریج به جای استفاده از هزینه‌بایی استاندارد به هزینه‌بایی براساس فعالیت (Activity Based Costing) روی آورده‌اند. حتی ما هم اگر فکر می‌کنیم که می‌توانیم از این روش استفاده کنیم، باید این کار را بکنیم و به هر حال هر مؤسسه‌ای مجاز است از روشی که جوابگوی نیازهای اطلاعاتی باشد، استفاده کند. استفاده از روشهای انطباق‌ناپذیر با شرایط خاص صنعت نتایج اسفباری به بار می‌آورد. من چند روز پیش در شرکتی بودم که از هزینه‌بایی واقعی استفاده می‌کرد. مدیر این شرکت، که تولید انبوه هم دارد، به من گفت، که در ماه جاری قیمت تمام شده محصول تولیدی کارخانه را از حسابداری خواسته است؛ قیمت را ۲۲,۰۰۰ ریال گزارش کرده‌اند، در حالی که ماه پیش از این قیمت را ۴۲,۰۰۰ ریال اعلام کرده بودند و می‌گفت که قیمت فروش محصول یاد شده ۳۵,۰۰۰ ریال است و جالب بود که می‌گفت در ماه اول سود داشتیم، اما در این ماه زیان کرده‌ایم. و می‌گفت که من اصلاً به چنین سیستمی نیاز ندارم. برخی می‌گویند استفاده از هزینه‌بایی استاندارد در



ایران با مشکل روبرو می‌شود. در حالی که تجربه به من نشان داده است که هزینه‌بایی واقعی هم با مشکل روبروست. این مشکلها بیشتر از آنکه از روش مورد استفاده سرچشمه بگیرد، معلول استفاده نابجا از روشهاست رفع این مشکلها تنها در گرو استفاده درست و بجا از روشهاست.

### وکیلی:

من فکر می‌کنم توسعه کاربرد سیستمهای حسابداری و بویژه حسابداری مدیریت، مستلزم آموزش مدیران مؤسسه‌های اقتصادی در این زمینه است. به علاوه بستگی به دقت بیشتر در انتخاب و انتصاب مدیران از نظر صلاحیت تخصصی آنان دارد. اما علاوه بر ضرورت توجه به این دو مسئله، مشکل بسیار مهمی که در زمینه محدود شدن فعالیت سیستمهای حسابداری مدیریت در ایران وجود دارد، تغییر و تحولات پیاپی سیاستهای اقتصادی و در نتیجه بی ثباتی در مقررات مربوط به صنعت است. به عنوان برجسته ترین نمونه در این مورد می‌توان از تغییرات نرخ ارزیاد کرد که تأثیر آن بر قیمت تمام شده محصولات چشمگیر خواهد بود. آشکار است که چنین تغییراتی تصمیمگیرهای مدیران را با دشواری روبرو می‌کند. همین تغییرات سبب می‌شود که پروژه‌ای که در زمان مطالعه‌های امکان‌سنجی،

### وکیلی:

من فکر می‌کنم توسعه کاربرد سیستمهای حسابداری و بویژه حسابداری مدیریت، مستلزم آموزش مدیران مؤسسه‌های اقتصادی در این زمینه است. به علاوه بستگی به دقت بیشتر در انتخاب و انتصاب مدیران از نظر صلاحیت تخصصی آنان دارد.

یکی دیگر از علتهای عقب ماندگی ایران در کاربرد سیستمهای حسابداری مدیریت نبود شناخت و آگاهیهای کافی از کاربرد کامپیوتر در تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی است.

## اسرار حقیقی:

متأسفانه صنعت و مؤسسه‌های ما نبود کارآیی مناسب روبرو هستند. من می‌توانم از مؤسسه‌ای دولتی و بسیار وسیع با ۵۰۰۰ پرسنل یاد کنم که بررسی‌هایم نشان داد کارکنان آن در هر ۱۲ ساعت تنها ۱۳ دقیقه کار می‌کنند.

اقتصادی بوده، پس از تغییرات یاد شده، دیگر اقتصادی نباشد. به همین دلیل هم اکنون بانکها کمتر به پروژه‌ها وام می‌دهند. سرانجام این مسائل سبب می‌شود که مدیران نتوانند با اعتماد کافی به امکان اجرای برنامه ریزی‌های خود نگاه کنند. اما یکی دیگر از علتهای عقب ماندگی ایران در کاربرد سیستمهای حسابداری مدیریت نبود شناخت و آگاهیهای کافی از کاربرد کامپیوتر در تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی است.

## اسرار حقیقی:

آقای وکیلی بدرستی به مواردی اشاره کردند که مشکلات درخور توجهی را در زمینه تصمیمگیریها به وجود می‌آورد. تصمیمگیریهای متعدد و متنوع مراجع مختلف سبب شده است که بسیاری از برنامه ریزیها را نقش بر آب کند. به عنوان مثال دستورعمل نحوه تخصیص ارز به صنایع، که چندی پیش صادر شد، سبب شد بسیاری از پروژه‌ها به یکباره در میانه اجرا بدون آنکه مدیران در اینگونه تغییرات نقش داشته باشند به ارز شناور روی بیاورند، و در نتیجه به دلیل نداشتن نقدینگی به حالت رکود در بیایند. و نازه مشکل مهمتر اینکه چنانچه مؤسسه بتواند با ارز شناور به اجرای پروژه خود یا تولید محصولاتش ادامه دهد، در این صورت نخواهد توانست با محصولات مشابه وارداتی رقابت کند. آقای وکیلی به برخورد بانکها اشاره کردند، من باید اضافه کنم که متأسفانه هزینه گرفتن وام و تسهیلات

از بانکها و سایر مراجع آنقدر زیاد است، که گاه همین هزینه‌ها سبب می‌شود که وامگیرنده از دریافت وام صرف نظر کند. در زمان حاضر حق ثبت وام مشارکت مدنی با هزینه ترهین آن ۵ درصد مبلغ وام است که به حساب خزانه واریزی شود و به این مبلغ هزینه‌های محضری و... اضافه می‌شود. از طرف دیگر متأسفانه صنعت و مؤسسه‌های ما با نبود کارآیی مناسب روبرو هستند. من می‌توانم از مؤسسه‌ای دولتی و بسیار وسیع با ۵۰۰۰ پرسنل یاد کنم که بررسی‌هایم نشان داد کارکنان آن در هر ۱۲ ساعت تنها ۱۳ دقیقه کار می‌کنند. من فکر می‌کنم مشکلاتی که آقایان با من به آن اشاره کردیم، چندان مهم و ریشه‌ای است که با دست ما حل نمی‌شود. البته تردیدی نیست که تا آنجا که امکانپذیر باشد باید بکوشیم و به از میان برداشتن آنها کمک کنیم.

## وکیلی:

متأسفانه اشکال کار در روی دادن این تغییر و تحولات، پیشینی ناپذیر بودن آنهاست. پروژه‌ای شکل گرفته، درصد درخور توجهی از کارهای ساختمانی آن انجام شده، بخش درخور اعتنایی از ماشین آلاتش وارد شده و سالها از ورود آنها می‌گذرد و هنوز موفق نشده که مجوزهای لازم بویژه تخصیص ارز را برای ورود بقیه ماشین آلاتش بگیرد، که به موجب دستورعمل تخصیص ارز، ارز اختصاص یافتنی به پروژه، از نوع دولتی به نوع شناور تبدیل می‌شود. این پروژه بلافاصله با مشکل دیگری روبرو می‌شود و آن اینکه اعطای تسهیلات از طرف بانکها به پروژه‌هایی که ارز آنها به نرخ آزاد تأمین می‌شود، توجیه پذیر نیست. نتیجه آنکه با فرض تأمین ارز و دستیابی به تسهیلات کافی، با گذشت زمان، عمر مفید ماشین آلات وارد شده در مرحله اول و ساختمانهای مؤسسه کاهش یافته است.

## اسرار حقیقی

البته از یک طرف اگر مسئله نرخ ارز را واقعینانه بررسی کنیم، نرخ ارز در شرایط کنونی ایران، ۷۰ ریال نیست. و شاید رواج نرخ شناور بتواند به طور طبیعی به برابری ریال و دلار با نرخ منطقی بینجامد. بعد هم باید شرایطی در کشور به وجود بیاید که سیستم بانکی بتواند تسهیلات کافی در اختیار

## جوادی:

در زمان حاضر توافق چندانی بر سر کارکردهای حسابداری مدیریت وجود ندارد.

پروژه‌ها و سرمایه‌گذاریها قرار دهد و از همه مهمتر اینکه به هر حال در هر زمینه‌ای ثبات وجود داشته باشد. به علاوه دولت باید حمایت‌های خود را از تجارت، به طرف صنعت سوق دهد. به عنوان مثال اگر مصرف کالایی در ایران ۶۰ میلیون عدد است، و کارخانه‌ای ۶۰-۷۰ میلیون عدد از همان کالا را تولید می‌کند، حتماً دولت باید ورود آن کالا را ممنوع اعلام کند.

## شلیله:

به رغم آنچه درباره مشکلات نظام اقتصادی کشور و تأثیر آن بر تصمیمگیریها و برنامه ریزیها گفته شد، به نظر می‌رسد که هیچیک از مشکلات یاد شده نمی‌تواند خدشه‌ای بر ضرورت و کارکردهای ذاتی سیستمهای اطلاعات مدیریت و از جمله حسابداری مدیریت وارد کند. بیگمان کشور ما دست کم از نظر اقتصادی دوره‌هایی بحرانی و پرتلاطم را پشت سر می‌گذارد و فرض یا تمایل جامعه ما این است که ما بتوانیم بر این بحرانها چیره شویم. اما حتی پشت سر گذاشتن کم هزینه‌ترین بحرانها هم به سیستمهای اطلاعاتی مناسب و کارآ نیاز دارد.

## جوادی:

تردیدی نیست که تعیین قیمت تمام شده در شرایطی که از آن یاد شد، کار بسیار دشواری است. به عنوان مثال اکنون شرکتهای مختلفی هستند که برای یک نوع مواد اولیه - مثلاً آهن - سه نرخ متفاوت دارند؛ قسمتی با ارز دولتی، قسمتی با ارز ۶۰۰ ریال و قسمتی دیگر با ارز شناور. تمام این مواد با نرخهای متفاوت هم در انبار قرار می‌گیرد و تفکیکی هم بین آنها نیست، چون یک نوع آهن است. حال اگر قیمت متوسط این مواد را در قیمت

بقیه در صفحه ۹۲

# «حسابداری مدیریت و روشهای تصمیمگیری»

محسن مام بیگی

حسابداری مدیریت دانش یا انضباطی چند شالوده‌ای است که از دانشها و فنون گوناگونی بهره می‌گیرد؛ مانند روشهای ریاضی، آمار و احتمالات، تحقیق در عملیات و... که متأسفانه چون این رشته و کاربرد آن در ایران تاکنون بدرستی شناخته نشده است، تجربه و مهارت کافی در زمینه کاربست آن و رشته‌های وابسته بدست نیامده است. از این رو هنوز می‌توان به طرح و بررسی مبانی نظری و کاربردی آن پرداخت.

مقاله حاضر نیز با درک ضرورت پیشگفته تدوین شده است که در آن برخی از زمینه‌های کاربرد حسابداری مدیریت و فنون مربوط در تصمیمگیریها بررسی شده است.

مدیران یک سازمان همواره ناگزیر از تصمیمگیریهای گوناگونی در مورد امور روزمره و همچنین هدفهای میان مدت و بلندمدت سازمان هستند. برای مثال در یک شرکت تولیدی باید تصمیم گرفته شود چه محصولی تولید شود و اگر چندین محصول متفاوت تولید می‌شود، بهترین ترکیب تولید چیست؛ یعنی بهتر است چه مقدار از هر محصول تولید شود تا سود به حداکثر ممکن برسد؛ چه روشی برای تولید باید انتخاب کرد؟ آیا بهتر است از انوماسیون، آن هم به میزان زیاد استفاده شود، یا کارها بیشتر به وسیله دست انجام گیرد. در مورد رساندن محصول به دست مصرف کننده بهتر است از چه شبکه بخشی استفاده شود؟ آیا صلاح در این است که خود شرکت قطعات مورد نیاز محصول را تولید کند یا آنها را خریداری نماید. و در مورد صادرات، آیا بهتر است شرکت فعالیت خود را بیشتر روی بازارهای خارجی متمرکز کند یا آنکه بازارهای داخلی را هدف قرار دهد؟

تصمیمگیری بدون تجزیه و تحلیل و ارزیابی صحیح و منطقی شق‌های گوناگون، نتیجه‌ای جز اتلاف وقت و تحمل زیانهای سنگین نخواهد داشت.

1۰ Alternatives

تنها برحسب اتفاق، ممکن است چنین تصمیمگیریهایی نتایج مثبت در پی داشته باشند. از این رو آگاهی از فرایند تصمیمگیری و استفاده از روشهای مختلف تصمیمگیری نه تنها در مورد سازمانها و جوامع، بلکه در امور شخصی افراد هم می‌تواند سودمند و کارساز باشد.

هدفهای تصمیمگیرنده - از مهمترین مسائلی که در فرایند تصمیمگیری باید به آن توجه داشت، وجود هدف یا هدفهای تصمیمگیرنده است. تمام اقدامات، محاسبات و تجزیه و تحلیل‌هایی که انجام می‌گیرد و مخارجی که متحمل می‌شود به منظور دستیابی به این هدفهاست. بنابراین تعیین و شناسایی هدفها دارای کمال اهمیت است. در بسیاری از موارد هدف اصلی و واقعی بدرستی شناسایی و

تعیین نمی‌شود و با هدفهای فرعی و یا روشهای رسیدن به هدفها اشتباه گرفته می‌شود. در چنین مواردی هر چند از روشهای بسیار پیشرفته تصمیمگیری هم استفاده شود، به علت اشتباه در تشخیص هدف، رضایت خاطر تصمیمگیرنده تأمین نمی‌شود. این حالت بویژه در مواردی که نتوان نتایج و بازده‌های تصمیمگیری را بر اساس مبالغ ریالی ارزشیابی کرد صادق است.

در دنیای بازرگانی معمولاً نتایج و بازده‌های تصمیمگیری بر اساس معیارهایی چون سود ویژه، حاشیه سود، قیمت تمام شده فرآورده و یا قیمت تمام شده فعالیت و مانند آن ارزشیابی می‌شود. البته در کنار این اهداف، هدفهای دیگری هم مانند حفظ محیط زیست، کیفیت بالای کالا، رعایت مسائل ایمنی، جلب رضایت مشتری از اهمیت بسیار



برخوردار است. در تصمیم‌گیری باید معیاری را انتخاب کرد که بتوان براساس آن میزان نزدیکی به هدفها را هر چه بهتر اندازه‌گیری کرد.

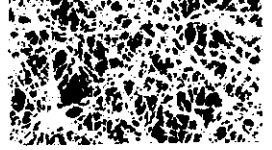
تصمیم‌گیری در شرایط مطمئن - در هر سازمان، معمولاً یک رشته تصمیمها بدون نیاز و توجه به عوامل تصادفی که ممکن است بر نتایج تصمیم اثر بگذارد گرفته می‌شود. برای مثال، در شرایط عادی کار مؤسسه هر روز رأس ساعت ۷ شروع می‌شود و کارکنان تصمیم می‌گیرند هر روز ساعت ۷ در محل کار حاضر شوند. مدیران سازمان نیز هر روز تصمیم می‌گیرند کار سازمان را در ساعت ۷ شروع کنند. در چنین حالتی به علت تکرار منظم رویداد، یعنی مناسب بودن شرایط، کار مؤسسه هر روز در ساعت ۷ شروع می‌شود و طبق روال عادی ادامه پیدا می‌کند. مسئله این است که هر روز برای روز بعد، برنامه‌ریزی و تجزیه و تحلیل در مورد ساعت شروع کار و مدت فعالیت برای شرایط غیرعادی انجام نمی‌گیرد. حال، اگر در یک روز به علت وضعیت غیرعادی، مثلاً بیماران هوایی به وسیله دشمن، امکان صدمات جانی و مالی وجود داشته باشد، مدیریت تصمیم خواهد گرفت که آیا مؤسسه فعالیت خود را طبق برنامه معمول انجام دهد، تعطیل کامل شود و یا

به صورت نیمه‌فعال درآیند. در امور شخصی نیز ممکن است در یک روز تعطیل تصمیم بگیرید از میان دیدار اقوام و دوستان، کوهنوردی و یا استراحت و مطالعه در منزل یکی را بدون توجه به بررسی نتایج احتمالی هر شق انتخاب کنید.

البته، تصمیم‌گیری در شرایط مطمئن همیشه به این سادگی نیست. مثلاً در یک کارخانه تولید تشک، ممکن است شرکت از موجودی مواد اولیه، نیروی کار مستقیم، تجهیزات و امکانات غیرمستقیم تولید و همچنین تقاضای بازار برای انواع مختلف تشک و سود هر نوع تشک طی سال آینده کاملاً آگاه باشد. فرض کنید تشک را می‌توان در ۳۰ نوع مختلف تولید کرد. نیاز هر نوع تشک به عوامل مختلف تولید یعنی مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار متفاوت است. شرکت باید تصمیم بگیرد با توجه به منابع

محدودی که در اختیار دارد چه مقدار از هر تشک تولید کند تا حداکثر سود به دست آید. در اینجا، تصمیم‌گیری نه به خاطر شرایط نامطمئن بلکه به علت شفافیت متفاوتی که وجود دارد بسیار پیچیده می‌شود و بدون استفاده از روشهای ریاضی مانند برنامه‌ریزی خطی به روش سیمپلکس دستیابی به جواب مطلوب اگر غیرممکن نباشد بسیار دشوار خواهد بود.

ورق بزیند



## عوامل تصمیمگیری تحت شرایط مطمئن

در هر نوع تصمیمگیری، از جمله تصمیمگیری در شرایط مطمئن دو عامل به چشم می خورد: یکی کنش<sup>۱</sup> و دیگری بازده<sup>۲</sup>

### کنش:

برای رسیدن به هر هدف سقهای گوناگونی از نظر تصمیمگیرنده وجود دارد. هریک از این سقها یک کنش نامیده می شود. فرض کنید برای تعطیلات تابستانی خود تصمیم دارید به تبریز بروید. برای رفتن به تبریز می توانید از اتومبیل شخصی خود، از اتوبوس و یا از هواپیما استفاده کنید. هریک از این سقها یک کنش نامیده می شود. یا فرض کنید سه دست کت و شلوار به سه رنگ مختلف دارید. برای رفتن به محل کار در یک روز خاص یکی از آنها را انتخاب می کنید. انتخاب هریک از سه رنگ نیز یک کنش می باشد.

بازده عبارت است از نتایجی که ممکن است از نظر تصمیمگیرنده به علت انتخاب یک سق پدید آید. در مثال سفر به تبریز فرض کنید سفر با هواپیما ۱ ساعت، با اتومبیل شخصی ۱۰ ساعت و با اتوبوس ۱۵ ساعت به طول خواهد انجامید. زمان مورد نیاز به وسیله هریک از وسایل فوق یک بازده است. همچنین، فرض کنید هزینه سفر با هواپیما ۲۰۰۰ تومان، با اتومبیل شخصی ۶۰۰ تومان و با اتوبوس ۳۰۰ تومان باشد. هزینه سفر با هریک از این وسایل نقلیه نیز یک بازده است. اما چگونه است که دو شخص هنگام رویارویی با یک مسئله یکسان و مشابه، دو تصمیم متفاوت می گیرند. مگریش از یک تصمیم درست هم وجود دارد؟ علت این است که معیار تصمیمگیری و انتخاب برای افراد مختلف متفاوت است. به عنوان مثال، برای فردی که در وضعیت مالی خوبی قرار ندارد، هزینه سفر خیلی

2. Act
3. Pay off

مهم است و زمان مصرفی اهمیت کمتری دارد. او به احتمال زیاد از معیار هزینه در انتخاب هریک از سقها استفاده خواهد کرد و با اتوبوس به تبریز خواهد رفت. اما از نظر بازگانی که برای انجام امور تجاری به تبریز می رود، زمان در درجه اول اهمیت قرار دارد و بدون شک در تصمیمگیری خود از معیار زمان استفاده خواهد کرد و با هواپیما به تبریز خواهد رفت.

## تصمیمگیری در شرایط نامطمئن:

تصمیمگیری در شرایط نامطمئن معمولاً بسیار دشوارتر از تصمیمگیری در شرایط مطمئن است. در این نوع تصمیمگیری فرد باید با توجه به عوامل تصادفی که ممکن است بر بازده تصمیم اثر بگذارد تصمیم بگیرد.

فرض کنید در یک روز بایزی قصد سفر به شمال کشور را دارید. با توجه به اینکه علم هواشناسی به آن اندازه پیشرفت نکرده که بتوان از وضعیت هوا در آینده به طور دقیق آگاه شد و معلوم نیست آیا در مناطق شمال کشور در روزهای آینده هوا سرد و همراه بارندگی خواهد بود یا آفتابی و مطبوع، مجبور خواهید بود تحت شرایط نامطمئن تصمیم بگیرید. اگر پوشاک و تجهیزات زمستانی با خود ببرید و هوا سرد و برفی باشد، حمل این لوازم و تجهیزات سودمند بوده شما را در مقابل شرایط ناخوشایند هوای سرد و بارانی محافظت خواهد کرد. اگر هوا سرد و بارانی نباشد، بیجهت زحمت حمل یک سری لوازم و تجهیزات سنگین و دست و پاگیر را به خود هموار کرده اید.

اگر پوشاک و تجهیزات زمستانی با خود حمل نکنید و هوا سرد و بارانی باشد، مجبور خواهید بود سرما و بارندگی را تحمل کنید و امکان سرما خوردگی زیاد است. اگر هوا سرد و بارانی نباشد، ضمن آنکه زحمت حمل پوشاک و لوازم زمستانی دست و پاگیر را به خود نداده اید، از شرایط ناخوشایند هوای سرد و بارانی هم در امان بوده اید.

به عنوان مثالی دیگر، هنگام تصمیمگیری در مورد تولید یک فراورده جدید، تقریباً تمام موارد تقاضای بازار را مشخص است و شرکت مجبور است با توجه به شرایط نامطمئن تصمیم بگیرد. شرکت باید



تصمیم بگیرد آیا فراورده را تولید کند یا آنکه از تولید آن صرف نظر کند و اگر تصمیم به تولید آن گرفت چه مقدار تولید کند.

## عوامل تصمیمگیری در شرایط نامطمئن

در تصمیمگیری در شرایط نامطمئن، علاوه بر عامل کنش و عامل بازده که از عوامل تصمیمگیری در شرایط مطمئن هم هست و بیش از این به آن اشاره شد، دو عامل دیگر هم وجود دارد: یکی رویداد<sup>۳</sup> و دیگری احتمال<sup>۴</sup>.

### رویداد:

رویداد عبارت است از واقعه و یا اتفاقی که ممکن است در آینده رخ دهد. به طور کلی، تصمیمگیرنده در مورد رویداد کنترلی ندارد. هر چند در مواردی، با توجه به پیشرفت تکنولوژی و دانش سیستم اطلاعاتی می توان امکان وقوع یا عدم وقوع یک

4. Event
5. Probability



رویداد را افزایش یا کاهش داد. نکته مهم در مورد رویداد این است که وقوع و یا عدم وقوع آن مطمئن و صددرصد نیست.

یک رویداد ممکن است تأثیر عمیقی بر بازده و نتیجه تصمیمگیری بگذارد. در مثال مسافرت به مناطق شمال کشور هوای سرد و بارانی یک رویداد است. همچنین هوای مطبوع و غیربارانی نیز رویداد دیگری است. در مثال تولید یک فراورده جدید مقادیر مختلف تقاضای بازار برای فراورده هر کدام یک رویداد است.

### احتمال

در ارتباط با هر کنش، چندین رویداد مختلف ممکن است از نظر تصمیمگیرنده وجود داشته باشد. میزان امکان تحقق یافتن هر یک از این رویدادها احتمال وقوع آن رویداد را تشکیل می دهد. بنابراین احتمال یک معیار کمی است که بوسیله آن میزان تحقق یافتن یک رویداد نامطمئن اندازه گیری می شود. در مثال گذشته، هوای سرد و بارانی و هوای مطبوع و غیربارانی هر کدام یک رویداد است. احتمال هوای سرد و احتمال هوای مطبوع ممکن است به ترتیب ۷۰ درصد و ۳۰ درصد باشد. یا از نظر تولید کننده یک فراورده جدید، ممکن است تقاضای بازار برای فراورده جدید ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰, ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ و یا ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ عدد باشد. احتمال تحقق یافتن هر یک از این رویدادها ممکن است به ترتیب ۳۰ درصد، ۵۰ درصد و ۲۰ درصد باشد.

### جدول تصمیمگیری و درخت تصمیمگیری:

برای حل مشکل تصمیمگیری از دو وسیله استفاده می کنیم، یکی جدول تصمیمگیری و دیگری درخت تصمیمگیری. برای روشن شدن مطلب به ذکر مثال می پردازیم. شرکت تابان سازنده لوازم خانگی در اصفهان است. این شرکت تصمیم دارد یک ماشین آبمیوه گیری جدید تولید و به بازار ارائه کند. دایره حسابداری مدیریت شرکت مسئول بررسی اقتصادی این طرح شده و قرار است گزارش تحلیلی خود را جهت تصمیمگیری نهایی مدیریت تهیه کند.

در ساخت این محصول از دو نوع تکنولوژی می توان استفاده کرد. یکی تکنولوژی مدرن و دیگری تکنولوژی ساده. با تکنولوژی مدرن سرمایه گذاری در ماشین آلات خیلی بیشتر از مورد تکنولوژی ساده است. هزینه های ثابت تولید با تکنولوژی مدرن ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه های متغیر ۲۰۰۰ ریال برای هر واحد است و ظرفیت تولید ۱۰۰,۰۰۰ عدد است.

با تکنولوژی ساده هزینه های ثابت تولید ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه های متغیر ۵,۰۰۰ ریال برای هر واحد است. ظرفیت تولید با این تکنولوژی ۴۰,۰۰۰ واحد است. متوسط قیمت فروش هر واحد محصول ۱۰,۰۰۰ ریال برآورد شده است. هزینه های فروش و اداری با تکنولوژی مدرن

چنین رویدادی ۳۰ درصد است. تقاضای زیاد به معنای فروش ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ واحد است و احتمال این رویداد ۷۰ درصد است. از نظر مدیران شرکت، مهمترین معیار در انتخاب یکی از این دو روش تولید مبلغ سودی است که آن روش می تواند داشته باشد. اگر شرکت تکنولوژی مدرن را انتخاب کند و تقاضا برای فراورده ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ عدد باشد، سود مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود که این مبلغ با استفاده از معادله فروش به ترتیب زیر محاسبه می شود:

$$S = F.C + V.C + P$$

$$S = 300,000,000 + 2000 \times 100,000 + 500,000,000 = 500,000,000$$

به همین ترتیب اگر شرکت تکنولوژی مدرن را انتخاب کند و تقاضا برای فراورده ۲۵,۰۰۰ واحد باشد، شرکت مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد کرد.

با تکنولوژی ساده اگر تقاضا برای فراورده زیاد باشد با توجه به ظرفیت ۴۰,۰۰۰ واحد، سود ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود و اگر تقاضا کم باشد سود مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. کلیه اطلاعات فوق را می توان در جدولی به نام «جدول بازده ها» به صورت زیر منعکس کرد

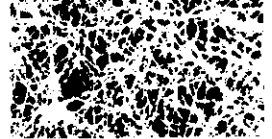


(جدول ۱) «جدول بازده ها»

احتمال	کنش	تکنولوژی مدرن	تکنولوژی ساده
	کنش	تقاضای زیاد	تقاضای کم
۷۰ درصد	تقاضای زیاد	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۳۰ درصد	تقاضای کم	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

اگر تصمیمگیری تحت شرایط مطمئن باشد، یعنی شرکت از تقاضای بازار صددرصد مطمئن باشد تصمیمگیری ساده است و شرکت شمی را انتخاب خواهد کرد که بیشترین بازده یعنی بیشترین سود را داشته باشد. اما متأسفانه در اغلب موارد مانند مثال فوق، عوامل نامطمئن وجود دارد، به طوری که صددرصد مشخص نیست کدام رویداد رخ خواهد داد. یک کنش که بیشترین بازده را با توجه به یک ورق بریند

و با تکنولوژی ساده، مساوی برآورد شده و بنابراین از جمله هزینه های ناوارد (نامربوط) بوده و نیازی نیست که در تحلیل و تصمیمگیری در نظر گرفته شوند. شرکت با یک مؤسسه بازاریابی و خدمات مدیریت قرارداد بسته تا در مورد بازار این محصول تحقیق کند. و اطلاعات لازم را فراهم آورد. براساس مطالعات این مؤسسه تقاضا برای این محصول یا کم خواهد بود یا زیاد. تقاضای کم به معنای فروش ۲۵,۰۰۰ واحد است. و احتمال



رویداد خاص دارد، ممکن است کمترین بازده را با توجه به اتفاق یک رویداد دیگر داشته باشد.

## ارزش منتظره<sup>۶</sup>

## جدول شماره ۲

(ارقام ریال)

تکنولوژی ساده		تکنولوژی مدرن		رویداد	احتمال
بازده × احتمال	بازده	بازده × احتمال	بازده		
۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تقاضای زیاد	۷۰٪
۷,۵۰۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	-۳۰,۰۰۰,۰۰۰	-۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تقاضای کم	۳۰ درصد
<u>۷۷,۵۰۰,۰۰۰</u>		<u>۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰</u>		ارزش منتظره	

در انتخاب هر شق ممکن است رویدادهای متفاوتی از نظر تصمیمگیرنده وجود داشته باشد، به طوری که از ترکیب هر شق و هر رویداد بازدهی حاصل می شود که با بازده حاصل از آن شق و یک رویداد متفاوت دیگر تفاوت دارد. در مثال بالا، اگر شرکت تکنولوژی مدرن خریداری کند و تقاضا برای فرآورده زیاد باشد سود شرکت ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. در صورتی که اگر تقاضا برای فرآورده کم باشد شرکت مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان خواهد کرد. در اینجا، میزان تقاضا برای فرآورده نامعلوم است و باید تحت شرایط نامطمئن تصمیم گرفت. ارزش منتظره یک کنش عبارت از حاصل جمع حاصل ضربهای بازدههای آن کنش در احتمالات رویدادهای مربوط به آن کنش است. در مثال بالا ارزش منتظره شق تکنولوژی مدرن عبارت است از:

## درخت تصمیمگیری:

در بسیاری از موارد تصمیمگیری با استفاده از جدول تصمیمگیری اگر غیرممکن نباشد، بسیار مشکل خواهد بود. برای مثال گاهی باید تصمیمهای متعددی یکی بعد از دیگری گرفت به صورتی که تصمیم بعدی بسگی به بازده و شرایط تصمیمهای قبلی دارد. در چنین حالتی استفاده از جدول

$$\begin{aligned}
 & ۳۰\% \times (-۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) + ۷۰\% \times ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = \text{ارزش منتظره تکنولوژی مدرن} \\
 & = ۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \\
 & ۳۰\% \times ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۰\% \times ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = \text{ارزش منتظره تکنولوژی ساده} \\
 & = ۷۷,۵۰۰,۰۰۰ \text{ ریال}
 \end{aligned}$$

تصمیمگیری را می توان به صورت عینی و خیلی روشن بررسی و پیگیری کرد.

در تصمیمگیری براساس درخت تصمیمگیری هر کنش به وسیله یک شاخه و هر رویداد به وسیله یک شاخه دیگر مشخص می شود. برای تفکیک شاخه کنش از شاخه رویداد، شاخه کنش با یک مربع کوچک در ابتدای شاخه کنش و شاخه رویداد با یک دایره کوچک در ابتدای شاخه رویداد مشخص می شود. نخست شاخه کنش و سپس شاخه رویداد ترسیم می شود. زیرا ابتدا کنش انتخاب شده و پس از آن رویداد رخ خواهد داد. درخت تصمیمگیری باید به ترتیب گذشت زمان ترسیم شود. بازده حاصل از ترکیب یک سری کنش و رویداد مربوط به یکدیگر در انتهای شاخه مربوط نوشته می شود و احتمال وقوع هر رویداد نیز در امتداد شاخه رویداد نوشته می شود. در شکل شماره ۱ درخت تصمیمگیری شرکت تابان که نشاندهنده بازده هر شق و همچنین ارزش منتظره هر شق است دیده می شود.

تصمیمگیری بسیار مشکل است. در مواقع دیگر باید از میان چندین شق یکی را انتخاب کرد و این در حالی است که هر یک از شقها دارای رویدادهای متفاوت و خاص خویش است. مثلاً فرض کنید مقداری پول دارید که می خواهید آن را در خرید سهام، در صادرات کالا و یا در آبارتمان سازی سرمایه گذاری کنید. هر یک از این شقها دارای رویدادهای خاص خویش است. که با رویدادهای شقهای دیگر متفاوت است. در چنین مواردی استفاده از جدول در تصمیمگیری بسیار مشکل است. با استفاده از درخت تصمیمگیری کلیه این مشکلات برطرف می شود، ضمن آنکه فرایند

در جدول شماره ۲ محاسبه ارزشهای منتظره نشان داده شده است.

اگر از معیار ارزش منتظره در ارزیابی شقها استفاده شود، شرکت تکنولوژی مدرن را انتخاب خواهد کرد. زیرا ارزش منتظره این شق بیش از ارزش منتظره تکنولوژی ساده است.

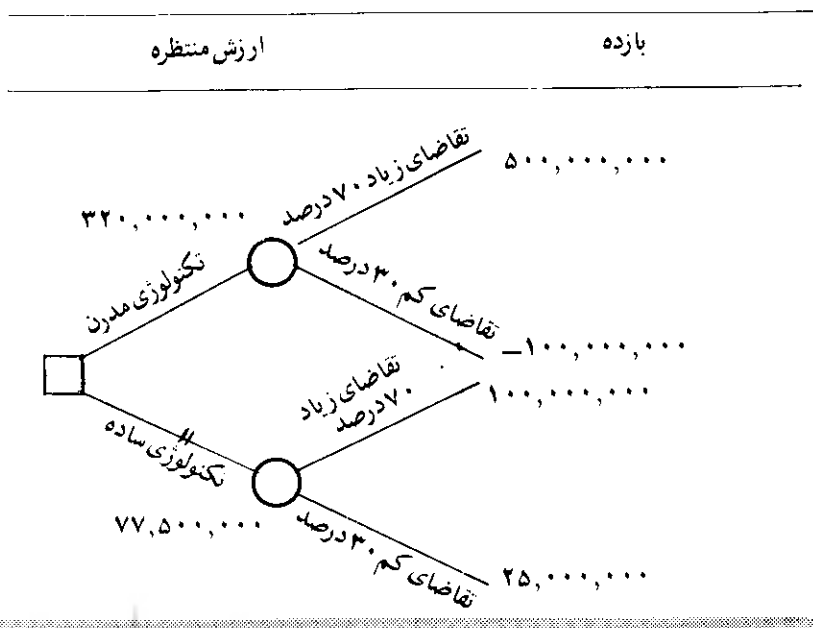
این بدان معنی است که اگر شرکت فرضاً بتواند تحت شرایط فوق تصمیمات متعددی بدین گونه بگیرد، در درازمدت سود حاصل از تکنولوژی مدرن ۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و سود حاصل از تکنولوژی ساده ۷۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود.

6. Expected Value

## تصمیمگیری چندین مرحله ای:

در مثال شرکت تابان یک مرحله تصمیمگیری بیشتر وجود نداشت. یعنی شرکت مجبور بود فقط در یک زمان از بین تکنولوژی مدرن و تکنولوژی ساده یکی را

# شکل ۱



مرحله تصمیمگیری در مقطع زمانی A و دیگری مرحله تصمیمگیری در مقطع زمانی B. در مرحله A دو شق وجود دارد یکی شق ۱ و دیگری شق ۲ و در مرحله B هفت شق وجود دارد، یعنی شق های ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸ و ۹. شق یک دارای ۵ بازده و شق ۲ دارای ۸ بازده است که به وسیله حرف P مشخص شده اند برای تصمیمگیری در مرحله A،

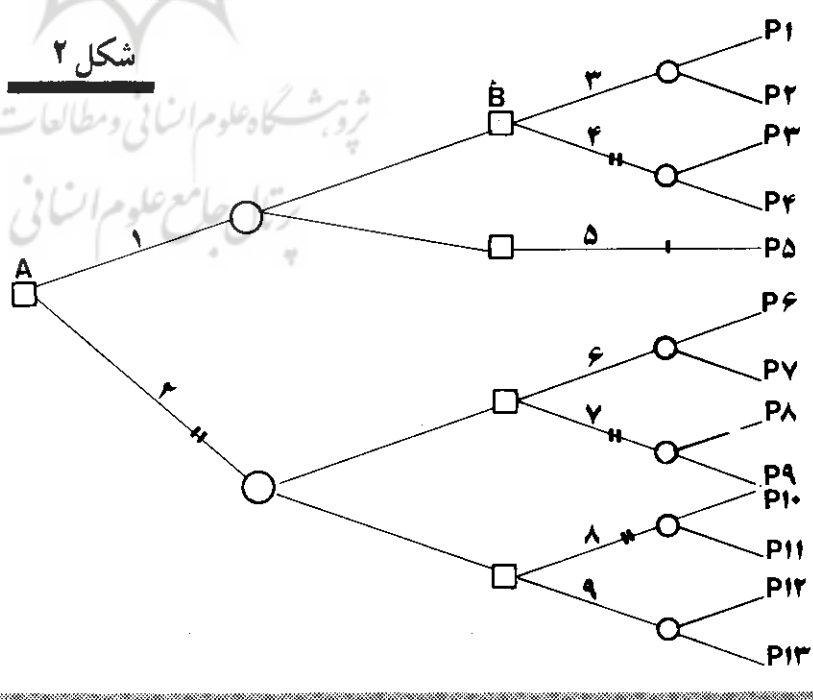
انتخاب کند. در اغلب موارد تصمیمگیری به این سادگی نیست و فرایند آن شامل چندین مرحله است. یعنی تصمیمگیرنده مجبور است چندین کنش مرتبط با یکدیگر را یکی پس از دیگری در زمانهای مختلف در نظر بگیرد. در شکل شماره ۲ فرایند تصمیمگیری چند مرحله ای مشاهده می شود: در این شکل دو مرحله تصمیمگیری وجود دارد. یکی

تصمیمگیرنده باید ارزش منتظره شقهای مربوط به این مرحله یعنی شق ۱ و شق ۲ را محاسبه کند و شق با ارزش منتظره بیشتر را برگزیند. این کار عملی نیست مگر آنکه نخست ارزش منتظره شقهای مراحل بعدی محاسبه شود و بهترین آنها انتخاب گردد. یعنی آنکه نخست باید ارزش منتظره شقهای شماره ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹ را محاسبه کرد و شق با ارزش منتظره بیشتر را برگزید و شق با ارزش منتظره کمتر را از شاخه تصمیمگیری حذف نمود. این حذف را به وسیله دو خط کوچک موازی یکدیگر مشخص می کنیم. ارزش شقهای انتخاب شده را در مجاور مربعهای کنش مربوطه می نویسیم. به همین ترتیب ارزش منتظره کنشهای مرحله A را نیز محاسبه می کنیم و کنش با ارزش منتظره بیشتر را برمی گیریم. شکل ۲ نشان می دهد که ارزش منتظره کنش ۱ بیش از ارزش منتظره کنش ۲ است. تصمیمگیرنده بهتر است این کنش را انتخاب کند. بنابراین در حالت چند مرحله ای برای تصمیمگیری در نخستین مرحله، باید کنشها را بر اساس عکس ترتیب زمان وقوع آنها ارزشیابی کرد و بهترین آنها را برگزید. درخت تصمیمگیری یکی از مطمئنترین روشهای تصمیمگیری و انتخاب از بین چند شق در یک فرایند درازمدت است ●

## منابع:

1. Operations Research, Don T. Phillips, A. Ravindran, James J. Solberg, 1976.
2. Cost and Managerial Accounting, Gray and Ricketts, 1982.
3. Management Accounting, Ray H. Garrison, 1976.
4. C. P. A Examination Review, Irvin N Glein, 1979.
5. Management: Toward Accountability for Performance, Robert Albanese, 1975.
6. Managerial Accounting, Moore Joedike, 1972.
7. Cost Accounting, Nicholas Dopuch, Jacob G. Bunbery, 1974
8. Managerial Economics, Henry and Haynes, 1978

# شکل ۲



# آسیب شناسی

## حرفه حسابداری در ایران

### (بخش اول)\*



۱۳۷۱

مقدمه

به عنوان یکی از اعضای انجمن حسابداران خیره ایران که سالهایی چند در زمینه مسائل حرفه حسابداری در انجمن فعالیت کرده‌ام، به‌طور طبیعی همواره از مسائل و دشواریهای متعدد حسابداران در ایران، آگاه می‌شدم. افزون بر این، در تصمیم‌گیریهای انجمن درباره مسائل حرفه حسابداری نیز به‌شناخت به‌نسبت واقعیت‌های آن از موقعیت حسابداران نیازمند بودیم. در نتیجه و بنا بر دلایل یاد شده بر آن شدم تا مگر به‌مدد پژوهش، نخست از وجود دامنه مسائل حرفه حسابداری و دلایل اصلی آن آگاهی یابم و سپس راهیابی به‌ساختی به‌نسبت دقیقتر از موقعیت حسابداران را امکان‌پذیر سازم.

اما این تصمیم در آغاز مرا با مشکل درخور توجهی روبرو کرد و آن اینکه من، دانش نظری و مهارت تجربی مورد نیاز برای انجام پژوهشی چنین گسترده دامن را نداشتم و به‌رغم اینکه پیش از آن با برخی پژوهشهای کم دامنه همکاری کرده بودم و در چند مورد نیز بر تجربه‌های شخصی خود متکی بودم، اما بررسی آسیب‌شناسی حرفه حسابداری در ایران را فراتر از تجربه‌های پیشین ارزیابی می‌کردم و چنین نیز بود. بعلاوه می‌دانستم که دست زدن به چنین پژوهشی نباید آسان باشد، دست کم انجام آن به‌تنهایی آسان نیست. برای رفع این تنگناها رو به‌سوی کسان بسیاری بردم که از آن میان آقای مسعود یازندی تنها یار و همراه همیشگی در همه کارهای اجتماعی، دستگیرم شد. با اعتماد کم مانندی که به جامعه دوستی و وفاداری او داشتم و بنا اطمینان به همکاریش تا پایان راه، کار را آغاز کردم.

محمد شلیله

ورق برزید

\* نتایج پژوهشی که در زمینه آسیب‌شناسی حرفه حسابداری در ایران انجام شده است، در سه بخش ارائه می‌شود که بخشهای دوم و سوم آن در شماره‌های آینده در جاب می‌رسد.

اگر استادمان آقای مصطفی علی مدد پذیرند،  
این پژوهش گونه را،  
به  
کوششهای خستگی ناپذیر  
و  
پایداری ستایش برانگیز ایشان،  
در گسترش روح علمی در حرفه حسابداری  
تقدیم می‌کنیم.



به گمان ما بازتاب آسیبهای یاد شده بر روان حسابداران بنا بر قاعده می توانست با ارزیابی کم و کیف خستگی در آنان، سنجش بدبر باشد و از این رو، گمانه و بررسی نخستین خود را بر کشف رابطه خستگی با حرفه حسابداری و تعیین میزان شدت و دلایل آن استوار کردیم و بر این پایه طرح پژوهشی با مشخصات زیر پی ریزی شد:

## طرح پژوهش

### ۱ - موضوع پژوهش:

- ۱۰۱ - کشف رابطه بین خستگی با حرفه حسابداری
- ۱۰۲ - سنجش میزان خستگی حسابداران
- ۱۰۳ - بررسی علل خستگی حسابداران (فرض اولیه این است که خستگی وجود دارد)
- ۱۰۴ - مقایسه میزان خستگی در بین رشته های مختلف حسابداری
- ۱۰۵ - بررسی رابطه خستگی با عوامل فردی، سازمانی و محیطی و اندازه هریک

### ۲ - هدف پژوهش:

- کمک به مدیران جامعه، سازمانها و انجمنهای حرفه ای مربوط برای برنامه ریزی در جهت ایجاد محیط کار مساعدتر

### ۳ - روش تحقیق:

- روش میدانی بدون استفاده از گروه شاهد، با انتخاب نمونه های تصادفی

### ۴ - نحوه جمع آوری اطلاعات:

از طریق پرسشنامه پستی

### ۵ - نکاتی درباره طراحی پرسشنامه

در طراحی پرسشنامه، ابتدا فهرستی از عوامل خستگی جمع آوری شد و طبقه بندی آنها به روش تجربی صورت پذیرفت و سپس براساس مشاوره با صاحب نظران علوم رفتاری، علوم اجتماعی و

## سپاسنامه ای به راهنمایان و همکاران

آقای مصطفی علی مدد در تدوین خط مشی این تحقیق، راهنماییهای چشمگیری کردند که اگر می توانستیم تمامی آنها را به کار بندیم، بیگمان حاصل کار پربارتر از این می بود. بدون پشتیبانی و حمایتهای بنیادین آقای نظام الدین ملک آرایبی و همکاران ضمنی ایشان، آقایان: علی اکبر جانا و حسین مسگران که بر دباری در حضور توجهی در همکاری ما ما بدون دغدغه داشتند، این بررسی، بسیار دشوار و بلکه ناممکن بود. شورای عالی انجمن حسابداران در دوره ریاست آقای بهروز وقتی و دبیر انجمن حسابداران، آقای مجید میراشکندری در جریان این بررسی از هیچ کوششی در حد توان انجمن دریغ نکردند.

نزدیک به تمامی امور اجرایی این پژوهش را که با دشواریهای فراوان همراه بود خانم مرگان ورجاوند با حوصله و صرف وقت بسیار و با دقتی بیمانند به انجام رساندند. آقای غلامحسین دونایی با تدارک نیازمندیهای به نسبت متنوع این پژوهش، مانع از توقف کار شدند و بدگمک آقای ناصر محمودزاده احمدی نژاد یاریهای ارزشمندی به بررسی کنندگان دادند.

خانمها: منیژه نصیبی، افینک هاراطونسی، سهیلا شاهدپور و آقای داریوش نیماوری در هر زمینه و هر زمان که به همکاری بیشتری نیاز داشتیم و با دشواری روبرو می شدیم به کمک ما شتافتند.

خاتم نوشین حضرتی کارهای کامپیوتری این پژوهش را به انجام رساندند و آقای سروش مومن پور در همکاری با ایشان یاریگر ما بودند. و سرانجام آقای دکتر امیرحسین آریابور با بررسی پرسشنامه و نزدیک ساختن آن به هدفهای پژوهش بر ما منت گذارند و آرزویمان این بود که صلاحیت به کار بستن تمامی راهنماییهای آن فرزانه را می داشتیم. بررسی کنندگان باور داشته اند و دارند که پاس داری حرمت کمکهای بنیادین این یاریگران، که تنها به سائقه جامعه دوستی دستگیر ما بوده اند، تنها با کوششی بیشتر در راه به نمر رساندن بهتر این پژوهش ممکن خواهد بود.

نخستین مرحله این پژوهش در اوایل سال ۱۳۶۷ با هدف یافتن پرسشهای مناسب برای پاسخهای زیر آغاز شد:

- یک - آیا حسابداران در معرض آسیبهای شغلی قرار دارند و اگر چنین است میزان آن چقدر است؟
- دو - مهمترین عامل مؤثر در این آسیب رسانی کدام است؟

## متن گزارش

- کمیت و کیفیت وسایل کار
- قوانین و مقررات حاکم بر حرفه
- میزان حمایت‌های صنفی

## ۶ — گزارش تحقیق

همان گونه که در طرح پژوهش پیشینی شده بود گزارش تحقیق ابتدا به صورت توصیفی با ارائه جدولهایی از یافته‌های آماری فراهم آمد و سپس کوشش شد تا با احتیاط کامل، تحلیل و تفسیر داده‌های آماری و ارتباطات گوناگون بین عوامل مختلف ارائه شود.

## ۷ — نکاتی درباره جمعیت مورد مطالعه

بررسیهای مقدماتی نشان داد که دستیابی به آمار دقیقی از حسابداران برای تعیین تصادفی نمونه‌ها، ممکن نیست. به این دلیل تنها به استفاده از کارتهای اشتراک نشریات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی بسنده کردیم. در بررسی کارتهای اشتراک که بالغ بر ۱۴۰۰۰ نفر را دربرمی‌گرفت تنها مشخصات ۱۱۴۵ نفر که اشتراک خود را تجدید کرده بودند به‌طور کامل ثبت شده بود که پس از تماسهای تلفنی با یکایک آنها معلوم شد تنها ۷۰۹ نفر از آنان کماکان در مشاغل حسابداری و حسابرسی و در همان سازمانی که نشانی آن در کارت اشتراک قید شده بود فعالیت می‌کنند.

پرسشنامه به گونه‌ای طراحی شده بود که با بررسی آن به هیچ وجه امکان شناسایی تکمیل کننده وجود نداشت. بعلاوه از پاسخ دهندگان خواسته بودیم که از درج نام و مشخصات خود به هر صورت خودداری کنند.

در نتیجه تعداد ۷۰۹ پرسشنامه برای افرادی که به روش یاد شده شناسایی شده بودند ارسال شد که ۳۶۶ پرسشنامه به حسابداران شاغل در شهرستان و ۳۴۳ عدد به حسابداران شاغل در تهران اختصاص یافت و از مجموع آنها ۶۷۳ نفر مرد و ۳۶ نفر زن بودند.

ارسال پرسشنامه‌ها از ۲۷ شهریور ماه ۶۹ آغاز شد و تا ۱۴ مهرماه همان سال ادامه یافت و بجز یک

ورق بزنید



## یک — عوامل عمومی خستگی

- مسائل خانوادگی
- سن و سال
- مسائل مالی
- نحوه استراحت و گذران اوقات فراغت
- مشکلات جسمانی
- مشکلات روانی
- فاصله محل کار از محل سکونت
- دیدگاه و انتظارات فرد از حرفه

## دو — عوامل شغلی خستگی:

- انگیزه اولیه برای گرایش به حرفه حسابداری
- میزان علاقه به حرفه خویش در حال حاضر
- انگیزه ماندگاری در حرفه
- ارزش اجتماعی حرفه از دید حسابداران
- تنوع یا یکنواختی در کار
- سطح دانش و تجربه فرد
- نوع وظایف محول شده
- مسائل و مشکلات سازمانی

پیشکسوتان حرفه حسابداری و حسابرسی مورد اصلاح قرار گرفت و با توزیع آزمایشی پرسشنامه در یک جامعه ۲۵ نفری، اصلاح نهایی نیز در آن به عمل آمد.

در طراحی پرسشنامه سه دسته پرسشهای زیر پیشینی شد:

۵۰۱ — پرسشهای گوناگون با در نظر گرفتن احتمالات مختلف برای پاسخ گفتن که بتواند وجود و ارزش نسبی هر عامل را به دست دهد.

۵۰۲ — پرسشهای تفسیرناپذیر (کمی) به منظور از بین بردن امکان دخالت پیشداوریها و برداشتهای شخصی.

۵۰۳ — پرسشهای کنترل کننده برای حصول اطمینان از درستی و نادرستی پاسخها.

در تجربه آغازین، عوامل اصلی خستگی و پرسشهایی که به اندازه گیری آن می‌پرداخت در دو طبقه

یک — عوامل عمومی

دو — عوامل شغلی

جای می‌گرفت. عوامل عمومی که همچنان بر بنیاد تجربی و مناوره با صاحب نظران، شناسایی و تعریف شده بود عبارت بود از:

مورد، همه پرسشنامه‌های تکمیل شده تا پایان آذرماه همان سال به‌ما بازگشت داده شد. وضعیت برگشت پرسشنامه‌ها به‌قرار زیر بود:

از پرسشنامه‌های رسیده که مورد بررسی نهایی قرار گرفت ۲۲۷ عدد مربوط به مردان و ۱۳ عدد مربوط به زنان بود و در مجموع ۱۳۴ نفر در شهرستانها و ۱۰۲ نفر در تهران به آن پاسخ گفته بودند.  
(محل سکونت و کار پاسخ دهندگان، به‌طور متناوب ۳ نفر در تهران و شهرستان و یک نفر نامعلوم بود)

وضعیت برگشت پرسشنامه‌ها	تعداد	درصد
برگشت از پست به دلیل تغییر مکان یا شناخته نشدن نشانی گیرنده	۱۵	۲/۱
برگشت در خارج از مهلت زمانی پیشینی شده	۱	۰/۱
پرسشنامه‌هایی که پاسخهای آن در ارزیابی اولیه غیر صادقانه و فاقد اعتبار تشخیص داده شد	۶۲	۸/۸
بدون جواب	۳۹۱	۵۵
قابل استفاده	۲۴۰	۳۴
جمع (تعداد پرسشنامه‌های ارسالی)	۷۰۹	۱۰۰

## ۱ - نتایج آماری - مشخصات بررسی شدگان

### جدول ۱

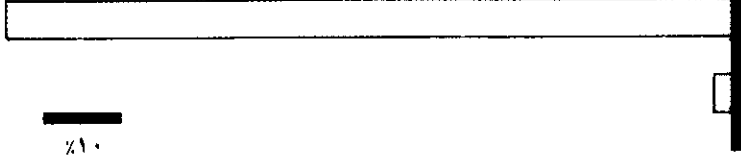
۱-۱ - مشخصات سنی

گروه سنی	تعداد	درصد
تا ۲۵ سال	۱	۰/۴
۲۶ - ۳۰	۹	۳/۷
۳۱ - ۳۵	۴۷	۱۹/۶
۳۶ - ۴۰	۹۴	۳۹/۲
۴۱ - ۴۵	۵۴	۲۲/۵
۴۶ - ۵۰	۲۷	۱۱/۳
۵۱ - ۵۵	۵	۲/۱
۵۶ - ۶۰	۱	۰/۴
نامشخص	۲	۰/۸
جمع	۲۴۰	۱۰۰

دامنه سنی: ۳۶ سال  
R (Max - Min) + 1  
میانگین سنی: ۴۲ سال



جنس	تعداد	درصد
زن	۱۳	۵/۴
مرد	۲۲۶	۹۴/۲
نامشخص	۱	۰/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰



۱۰۵ - شغل همسران بررسی شدگان متأهل\*  
جدول ۵

شغل همسر	تعداد	درصد
کارمند	۹۳	۴۲/۳
خانه دار	۱۲۱	۵۵
نامشخص	۶	۲/۷
جمع	۲۲۰	۱۰۰

\* ۲۰ نفر از پاسخ دهندگان در زمان تکمیل پرسشنامه مجرد بوده اند.

۱۰۴ - تعداد فرزندان  
جدول ۴

تعداد فرزندان	تعداد	درصد
بدون فرزند	۳۲	۱۳/۳
یک فرزند	۲۶	۱۰/۸
دو فرزند	۱۰۷	۴۴/۶
سه فرزند	۵۴	۲۲/۶
چهار فرزند	۱۷	۷/۱
پنج فرزند	۴	۱/۶
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۰۳ - وضعیت تأهل  
جدول ۳

وضعیت تأهل	تعداد	درصد
متأهل	۲۱۸	۹۰/۸
مجرد	۱۶	۶/۷
متارکه	۴	۱/۷
فوت همسر	۰	-
نامشخص	۲	۰/۸
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۰۹ - سال اخذ مدرک تحصیلی  
جدول ۹

سالهای اخذ مدرک	تعداد	درصد
۴۵-۴۰	۱	۰/۴
۵۰-۴۵	۱۵	۶/۳
۵۵-۵۰	۷۱	۲۹/۶
۶۰-۵۵	۹۴	۳۹/۱
۶۵-۶۰	۲۹	۱۲/۱
۷۰-۶۵	۲۷	۱۱/۳
نامشخص	۳	۱/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۱۰ - محل تحصیلات دانشگاهی  
جدول ۱۰

محل تحصیلات	تعداد	درصد
تهران	۱۵۶	۶۵
شهرستان	۶۳	۲۶/۳
خارج از کشور	۲۰	۸/۳
نامشخص	۱	۰/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۰۸ - رشته تحصیلی\*  
جدول ۸

رشته های تحصیلی	تعداد	درصد
حسابداری	۱۳۸	۵۷/۵
اقتصاد	۱۶	۶/۶
مدیریت	۱۸	۷/۵
بازرگانی	۳۷	۱۵/۴
حسابرسی	۱۱	۴/۶
علوم بانکی	۱۰	۴/۲
سایر رشته ها	۱۰	۴/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

\* چنانکه در توضیح روش تحقیق نیز گفته شد پرسشنامه، تنها برای کسانی ارسال شد که اطمینان یافتیم در مشاغل حسابداری و حسابرسی و در رده هایی که به طور معمول لیسانسهای حسابداری تصدی آن را برعهده دارند، فعالیت می کنند.

۱۰۶ - محل کار و سکونت  
جدول ۶

محل کار و سکونت	تعداد	درصد
تهران	۱۰۳	۴۲/۹
شهرستان	۱۳۷	۵۷/۱
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۰۷ - آخرین مدرک تحصیلی  
جدول ۷

آخرین مدرک تحصیلی	تعداد	درصد
لیسانس	۲۱۴	۸۹/۲
فوق لیسانس	۲۵	۱۰/۴
دکترای	۱	۰/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۱۱- سمت

جدول ۱۱

پاسخها	تعداد	درصد
حسابدار مالی	۱۸	۷/۵
حسابدار مالی ارشد	۶۸	۲۸/۳
حسابدار مدیریت	۶	۲/۵
حسابدار دولتی	۱۰	۴/۲
مدیر حسابداری مالی	۵۹	۲۴/۶
مدیر حسابرسی	۱۳	۵/۵
حسابرس داخلی	۵	۲/۱
حسابرس ارشد	۱۶	۶/۶
کارشناس مالی	۲۷	۱۱/۳
مشاور مالی	۱۴	۵/۸
مشاور مالیاتی	۲	۰/۸
مبیز مالیاتی	۱	۰/۴
کارشناس دادگستری	۱	۰/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۱۲- وضع درآمد\*

جدول ۱۲

درآمد ریال	تعداد	درصد
تا ۵۰,۰۰۰ ریال	-	-
۱۰۰,۰۰۰-۵۰,۰۰۱	۱۳	۵/۴
۱۵۰,۰۰۰-۱۰۰,۰۰۱	۶۴	۲۶/۷
۲۰۰,۰۰۰-۱۵۰,۰۰۱	۵۲	۲۱/۷
۲۵۰,۰۰۰-۲۰۰,۰۰۱	۴۶	۱۹/۲
۳۰۰,۰۰۰-۲۵۰,۰۰۱	۲۲	۹/۲
۳۵۰,۰۰۰-۳۰۰,۰۰۱	۲۱	۸/۷
۴۰۰,۰۰۰-۳۵۰,۰۰۱	۵	۲/۱
۴۵۰,۰۰۰-۴۰۰,۰۰۱	۱	۰/۴
۵۰۰,۰۰۰-۴۵۰,۰۰۱	۲	۰/۸
۵۵۰,۰۰۰-۵۰۰,۰۰۱	۶	۲/۵
۶۰۰,۰۰۰-۵۵۰,۰۰۱	-	-
۶۵۰,۰۰۰-۶۰۰,۰۰۱	۲	۰/۸
نامشخص	۶	۲/۵
جمع	۲۴۰	۱۰۰

\* از پاسخ دهندگان خواسته شده بود که متوسط حائض درآمد ماهانه خود در آخرین سال اشتغال را قید کنند. ضمن اینکه احتمال دارد درآمد ناشی از کار دوم (جنبی) قید نشده باشد باید در نظر داشت که درآمدهای ذکر شده مربوط به سال ۶۸-۶۹ و ناشی از شغل اصلی پاسخ دهندگان است.

۱۱۳- سابقه کار (خدمت)

جدول ۱۳

سال	تعداد	درصد
تا ۵ سال	۱۱	۴/۶
۱۰-۵	۳۳	۱۳/۸
۱۵-۱۰	۷۷	۳۲/۱
۲۰-۱۵	۷۷	۳۲/۱
۲۵-۲۰	۳۱	۱۲/۹
۳۰-۲۵	۹	۳/۷
۳۵-۳۰	۲	۰/۸
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۱۱۴- بخش اقتصادی که پاسخ دهنده در آن فعالیت می کند

جدول ۱۴

پاسخها	تعداد	درصد
دولتی	۹۳	۳۸/۸
بخش برسی و وابسته دولت	۹۳	۳۸/۸
خصوصی	۴۵	۱۸/۷
تعاونی	۲	۰/۸
بدون پاسخ	۷	۲/۹
جمع	۲۴۰	۱۰۰

ارتباطات بین مشخصات فردی

جدول ۱۶

گروه سنی	درصد مجرد، متأهل و متارکه کرده در هر گروه سنی			تخصص	جمع
	مجرد %	متأهل %	متارکه کرده %		
تا ۲۵ سال	۱۰۰	-	-	-	۱۰۰
۳۰-۲۵	۵۵	۴۵	-	-	۱۰۰
۳۵-۳۰	۷	۸۷	۶	-	۱۰۰
۴۰-۳۵	۴	۹۵	۱	-	۱۰۰
۴۵-۴۰	۲	۹۸	-	-	۱۰۰
۵۰-۴۵	۷	۸۹	-	۴	۱۰۰
۵۰ به بالا	-	۱۰۰	-	-	۱۰۰

۱۱۷- رابطه سن و تعداد فرزند

گروه سنی	درصد افراد صاحب فرزند در کل نفقات متأهل هر گروه سنی	درصد افرادی که بیش از ۳ فرزند دارند
تا ۲۵ سال	-	-
۳۰-۲۵	۵۰	-
۳۵-۳۰	۸۸	۱۹
۴۰-۳۵	۹۶	۳۴
۴۰ به بالا	۱۰۰	۴۷

۱۱۵- تعداد کارکنان مؤسسه ای که پاسخ دهنده در آن اشتغال دارد.\*

جدول ۱۵

پاسخها	تعداد	درصد
کمتر از ۵۰۰ نفر	۱۱۴	۴۷/۶
۲۰۰۰-۵۰۰	۵۹	۲۴/۷
۴۰۰۰-۲۰۰۰	۲۵	۱۰/۴
۶۰۰۰-۴۰۰۰	۱۱	۴/۶
۸۰۰۰-۶۰۰۰	۵	۲/۱
۱۰۰۰۰-۸۰۰۰	۲	۰/۸
۱۵۰۰۰-۱۰۰۰۰	۸	۳/۲
۲۰۰۰۰-۱۵۰۰۰	۴	۱/۶
۲۰۰۰۰ به بالا	۲	۰/۸
بدون پاسخ	۱۰	۴/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

\* برای آگاهی از وسعت کار و فعالیت مؤسسه ای که پاسخ دهنده در آن اشتغال داشت تنها به تعداد کارکنان مؤسسه ای که بررسی شدگان در آن به کار اشتغال داشتند. اکتفا شد.





سمتهای مختلف، تفاوتی منطقی بین درآمد و سمت آنان به چشم می خورد.  
۵-۱۲۰- رابطه بین نسبت درآمد سال آخر

به سالهای خدمت بررسی شدگان برحسب رشته تحصیلی:

۱۲۱- رابطه بین سابقه کار و سایر مشخصات بررسی شدگان

۱-۱۲۱- متوسط میزان درآمد با سابقه کار و سن بررسی شدگان از تناسبی منطقی برخوردار است.  
۲-۱۲۱- رابطه ای مستقیم و منطقی بین سمت و سابقه کار بررسی شدگان مشاهده شد.

۲- وضعیت کار و تحصیل بررسی شدگان

حسابداری	۱۲.۲۳۴	ریال
اقتصاد	۹.۸۹۴	ریال
مدیریت	۱۲.۰۷۹	ریال
بازرگانی	۱۴.۳۷۴	ریال
حسابرسی	۱۱.۵۴۳	ریال
علوم بانکی	۹.۷۹۰	ریال
سایر رشته ها	۱۲.۰۰۰	ریال

۱۱۸- متوسط تعداد فرزندان حسابداران مرد که همسر آنها کارمند است با دخالت دادن عامل سن، ۲ فرزند و متوسط تعداد فرزندان حسابداران مرد که همسر آنها خانه دار است با دخالت دادن عامل سن ۲/۳ فرزند است

۱۱۹- رابطه سمت با سایر مشخصات بررسی شدگان

۱-۱۱۹- رابطه مستقیم، منطقی و معنی داری بین سن و سمت حسابداران و حسابرسان در کلیه بخشهای اقتصادی برقرار است.

۲-۱۱۹- ارتباط سمت و رشته تحصیلی حسابداران در ۳۰٪ موارد نامربوط، ۴٪ تا حدودی مربوط، ۶۲٪ کاملاً مربوط و ۴٪ موارد نیز نامشخص بود.

۳-۱۱۹- ۸۶٪ زنان حسابدار در سمتهای اجرایی و ۱۴٪ در رده های مدیریت قرار دارند.

۴-۱۱۹- سمت حسابداران زن در ۹۳٪ موارد با رشته تحصیلی آنان مطابقت دارد.

۵-۱۱۹- رابطه مستقیم و معنی داری بین سمت حسابداران و میزان سابقه کار آنان برقرار است.

۶-۱۱۹- بین بررسی شدگان دارای لیسانس و فوق لیسانس از نقطه نظر احراز سمت هیچگونه تفاوت درخور توجهی جز در مورد مدیران مؤسسات حسابرسی مشاهده نشد.

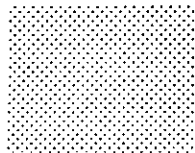
۱۲۰- رابطه متوسط درآمد و سایر مشخصات بررسی شدگان

۱-۱۲۰- متوسط خالص حقوق و مزایای ماهانه مردان حسابدار نزدیک به ۲۰۰/۰۰۰ ریال و زنان حسابدار ۱۲۶/۰۰۰ ریال است.

۲-۱۲۰- متوسط خالص حقوق و مزایای ماهانه سطوح مختلف تحصیلی به نسبت سطح تحصیلات به تناسب متفاوت است و تفاوتی منطقی را نشان می دهد.

۳-۱۲۰- متوسط خالص حقوق و مزایای ماهانه حسابداران شاغل در شهرستان به میزان ۱۰٪ از حسابداران شاغل در تهران کمتر است.

۴-۱۲۰- صرف نظر از میزان درآمد حسابداران در



## ۱۲۲- رابطه بین بخشهای مختلف اقتصادی که بررسی شدگان در آن فعالیت می کنند

۲۰٪ در بخش دولتی	۱۲۲-۱- از کل حسابداران زن مورد بررسی
۶۶٪ در شرکتهای تحت پوشش و وابسته به دولت	
۱۴٪ در بخش خصوصی فعالیت دارند	
۴۰٪ در بخش دولتی	۱۲۲-۲- از کل حسابداران مرد مورد بررسی
۳۷٪ در شرکتهای تحت پوشش و وابسته به دولت	
۲۰٪ در بخش خصوصی	
۳٪ در بخش تعاونی فعالیت دارند.	

## نتایج آماری پژوهش (گزارش توصیفی)

ورق بزنید ←

۱۲۲-۲- متوسط درآمد ماهانه حسابداران مورد بررسی برحسب اشتغال در بخشهای مختلف اقتصادی به قرار زیر است:		
بخش دولتی	۱۶۷.۵۳۸	ریال
تحت پوشش	۱۹۱.۰۹۷	ریال
خصوصی	۲۶۸.۴۵۲	ریال
تعاونی	۹۰.۰۰۰	ریال

۲۰۱- علت گرایش به تحصیل در رشته حسابداری\*

جدول ۱۸

علل	تعداد	درصد
علاقه به حرفه حسابداری	۴۲	۲۶/۵
اهمیت رشته حسابداری	۱۶	۱۰
پردرآمد بودن حرفه حسابداری	۱۲	۷/۵
برحسب تصادف	۷۷	۴۸/۵
اصرار و تقاضای دیگران	۱۲	۷/۵
جمع	۱۵۹	۱۰۰

\* نتایج این پرسش تنها در مورد افرادی که در رشته حسابداری رشته‌های مربوط تحصیل کرده‌اند جمع آوری شده است. به علاوه کسر تعداد نسبت به کل بررسی شدگان مربوط به تعدادی از افراد است که به برخی پرسشها پاسخ نداده‌اند.

۲۰۲- سابقه تمایل به تغییر شغل

جدول ۱۹

پاسخها	تعداد	درصد
نارها	۱۷	۷/۱
گاهگاهی	۱۰۴	۴۳/۷
هیچگاه	۱۱۷	۴۹/۲
جمع	۲۳۸	۱۰۰

۲۰۳- سابقه اقدام در زمینه تغییر شغل

جدول ۲۰

پاسخها	تعداد	درصد
سابقه ای نداشته	۱۳۸	۵۸/۸
فقط یک بار	۴۰	۱۷
دو تا سه بار	۴۵	۱۹/۱
بارها	۱۲	۵/۱
جمع	۲۳۵	۱۰۰

۲۰۴- چشم انداز پیشرفت در حرفه حسابداری از نظر پاسخ دهندگان

جدول ۲۱

پاسخها	تعداد	درصد
درخشان و امیدوارکننده	۳۱	۱۳
رضایتبخش	۱۴۶	۶۱/۴
مهم	۵۹	۲۴/۸
مأموس کننده	۲	۰/۸
جمع	۲۳۸	۱۰۰

۲۰۵- رابطه بررسی شدگان با حرفه حسابداری در زمان تکمیل پرسشنامه

جدول ۲۲

پاسخها	تعداد	درصد
علاقه مندی	۱۵۲	۶۳/۳
عادت	۶۱	۲۵/۴
ناگزیری	۲۴	۱۰
بدون تمایل	۳	۱/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۲۰۶- نسبت درآمد و هزینه بررسی شدگان

جدول ۲۳

پاسخها	تعداد	درصد
مساوی بودن درآمد و هزینه	۱۲۱	۵۰/۷
فزونی درآمد بر هزینه	۲۹	۱۲/۱
فزونی هزینه بر درآمد	۸۹	۳۷/۲
جمع	۲۳۹	۱۰۰

۲۰۷- نظر خانواده بررسی شدگان نسبت به شغل آنها

جدول ۲۴

پاسخها	تعداد	درصد
کاملاً خوشبین	۲۶	۱۱/۱
نسبتاً خوشبین	۱۰۳	۴۴
بی تفاوت	۸۷	۳۷/۲
بدبین	۱۸	۷/۷
جمع	۲۳۴	۱۰۰

۲۰۸- نظر بررسی شدگان در مورد کار دوم (نیمه وقت)

جدول ۲۵

پاسخها	تعداد	درصد
برای تأمین هزینه زندگی ضروری است	۱۴۷	۶۱/۲
برای رفع بیکاری خوب است	۱۲	۵
ضرورت ندارد	۱۴	۵/۸
توانایی و فرصت انجام آن را ندارم	۵۰	۷
پیدا کردن کار دوم مشکل است	۱۷	۲۱
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۲۰۹- دلیل سکونت بررسی شدگان در شهر فعلی

جدول ۲۶

پاسخها	تعداد	درصد
وابستگی خانوادگی	۱۰۵	۴۶
وجود امکانات رفاهی	۵۵	۲۴/۱
وجود امکانات شغلی	۶۱	۲۶/۸
دلیلی برای ماندن در این شهر ندارم	۷	۳/۱
جمع	۲۲۸	۱۰۰

۲۱۰- چگونگی تأمین محل سکونت بررسی شدگان

جدول ۲۷

پاسخها	تعداد	درصد
در ۲۰ سال اخیر خریداری شده	۷۵	۳۱/۳
در ۱۰ سال اخیر خریداری شده	۳۴	۱۴/۲
استیجاری یا رهنی است	۴۷	۱۹/۶
سازمانی است	۳۳	۱۳/۷
سکونت در منزل بستگان	۲۶	۱۰/۸
سایر	۲۵	۱۰/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۲۱۱- فاصله محل کار از محل سکونت

جدول ۲۸

پاسخها	تعداد	درصد
کمتر از ۲ کیلومتر (نیم ساعت پیاده روی)	۴۹	۲۰/۴
حدود ۶ کیلومتر (ربع ساعت با اتومبیل)*	۷۶	۳۱/۶
حدود ۱۵ کیلومتر (نیم ساعت با اتومبیل)	۷۸	۳۲/۶
بیش از ۳۰ کیلومتر (یک ساعت با اتومبیل)	۳۷	۱۵/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۲۱۲- وسیله رفت و آمد به محل کار

جدول ۲۹

پاسخها	تعداد	درصد
اتومبیل شخصی	۵۸	۲۴
سرویس اداری	۱۰۸	۴۵
وسایل نقلیه عمومی	۵۴	۲۲/۵
پیاده روی	۲۰	۸/۵
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۲۱۳- وقت رسیدن به محل کار

جدول ۳۰

پاسخها	تعداد	درصد
همیشه بموقع	۱۱۸	۴۹
بیشتر بموقع	۹۳	۳۸/۸
برخی اوقات بموقع	۲۱	۸/۸
هیچوقت بموقع نمی رسم	۸	۳/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰



۳۰۴- میزان نگرانی نسبت به مسائل محیط کار در طول تعطیلات یا مرخصی

جدول ۳۴

پاسخها	تعداد	درصد
هیچ وقت	۲۰	۸/۳
بندرت	۳۶	۱۵
بعضی وقتها	۱۰۸	۴۵
اغلب اوقات	۷۶	۳۱/۷
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۳- اوقات فراغت و استراحت

جدول ۳۱

۳۰۱- نحوه گذران ساعات غیراداری (درصد وزنی در هر اولویت)

پاسخها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم
تهیه ارزاق و مدارک احتیاجات خانواده	۵۷/۳	۹/۶	۸/۲	۷/۴	۷/۳	۵/۳	۱/۶
مطالعه و پرداختن به امور ذوقی و هنری	۵/۸	۱۲/۸	۹/۶	۱۶/۲	۱۷/۲	۱۴/۹	۲۰/۴
ورزش	۱/۶	۴/۱	۸/۷	۹/۹	۱۷/۳	۲۸/۸	۲۰/۴
رفت و آمد با آشنایان	۴/۶	۱۳/۳	۲۱/۸	۲۴/۳	۲۰/۴	۱۴/۸	۳/۳
رسدگی به درس و مسائل فرزندان	۱۰/۲	۳۱/۹	۱۷/۵	۹/۳	۵/۸	۱	-
مطالعه جراید و نماشای تلویزیون	۹/۶	۲۴/۷	۲۸/۹	۲۵/۵	۱۷/۳	۳/۱	۱/۶
سایر مشغله ها	۱۰/۹	۳/۶	۵/۳	۷/۴	۱۴/۷	۳۲/۱	۵۲/۷
جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

۴- وضعیت جسمی و روانی بررسی شدگان

۴۰۱- وضع جسمانی

جدول ۳۵

پاسخها	تعداد	درصد
کاملاً سالم و قادر به انجام کار هشتم به علت ضعف عمومی غالباً در حین هر کاری	۱۷۱	۷۱/۲
خسته می شوم	۱۷	۷/۱
هواره با فشارهای عصبی رو برو هشتم	۵۲	۲۱/۷
آنقدر سلامت خود را از دست داده ام که دیگر توان کار ندارم	-	-
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۴۰۲- بیمارانی که بررسی شدگان \*

جدول ۳۶

گروه های بیماری	تعداد	درصد
قلبی	۸	۶/۶
گوارشی	۳۲	۲۶/۲
نفسی	۹	۷/۴
عصبی	۳۲	۲۶/۲
متصلی	۱۳	۱۰/۶
سایر	۲۸	۲۳
جمع	۱۲۲	۱۰۰

\* ۱۹ نفر از بررسی شدگان ابتلا به بیش از دو گروه بیماری را بصورت همزمان گزارش کرده اند.

ورق بزنید

۴۰۳ - مواقع احساس خستگی در طول روز  
جدول ۳۷

پاسخها	تعداد	درصد
بیشتر صبحها	۱۱	۴/۶
نزدیک ظهر	۲۴	۱۰
به طور معمول بعد از ظهرها	۱۱۶	۴۸/۳
وقت ثابتی ندارد	۷۳	۳۰/۴
بدون پاسخ	۱۶	۶/۷
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۴۰۳ - استفاده از داروهای خواب آور

جدول ۳۸

پاسخها	تعداد	درصد
به ندرت	۲۰	۸/۵
بعضی وقتها	۱۳	۵/۵
بیشتر وقتها	۵	۲/۱
هیچ وقت	۱۹۸	۸۳/۹
جمع	۲۳۶	۱۰۰

۵ - رابطه بررسی شدگان با محیط کار

۵۰۱ - میزان تمایل بررسی شدگان به انجام اضافه کاری

جدول ۳۹

پاسخها	تعداد	درصد
دارم	۵۵	۲۲/۹
تا حدودی دارم	۱۰۵	۴۳/۸
ندارم	۷۵	۳۱/۲
بدون پاسخ	۵	۲/۱
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۵۰۲ - میزان تمایل بررسی شدگان به مأموریت‌های اداری

جدول ۴۰

پاسخها	تعداد	درصد
مایل به انجام مسافرت‌های اداری هشتم	۷۴	۳۰/۸
بعضی وقتها تمایل دارم	۱۴۲	۵۹/۲
تمایلی به آن ندارم	۲۱	۸/۸
بدون پاسخ	۳	۱/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۵۰۳ - متوسط اضافه کاری بررسی شدگان در هر ماه

جدول ۴۱

پاسخها	تعداد	درصد
کمتر از ۱۰ ساعت	۶۲	۲۵/۸
۱۱ - ۳۰	۶۹	۲۸/۸
۳۱ - ۶۰	۵۱	۲۱/۳
۶۱ - ۱۲۰	۳۳	۱۳/۸
بیشتر از ۱۲۰ ساعت	۱۵	۶/۲
بدون پاسخ	۱۰	۴/۱
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۵۰۴ - متوسط دفعات اعزام به مسافرت‌های اداری در هر سال

جدول ۴۲

پاسخها	تعداد	درصد
اصلاً به مأموریت اعزام نمی شوم	۶۴	۲۶/۷
فقط یک بار در سال	۲۱	۸/۷
دو تا پنج بار در سال	۸۰	۳۳/۳
بیش از شش بار در سال	۷۱	۲۹/۶
بدون پاسخ	۴	۱/۷
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۵۰۵ - مدت زمانی که بررسی شدگان در ساعت اداری بیکار می مانند

جدول ۴۳

پاسخها	تعداد	درصد
کمتر از یک ساعت	۵۱	۲۱/۳
۱ - ۲ ساعت	۵۲	۲۱/۷
۲ - ۴ ساعت	۱۵	۶/۲
بیش از ۴ ساعت	۸	۳/۳
اصلاً بیکار نمی مانم	۱۱۳	۴۷/۱
بدون پاسخ	۱	۰/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۵۰۶ - چگونگی گذران اوقات بیکاری در وقت اداری

جدول ۴۴

پاسخها	تعداد	درصد
مطالعه	۴۸	۲۰
گفتگو درباره مسائل روز	۵۶	۲۳/۳
گفتگو درباره مسائل محیط کار	۷۰	۲۹/۲
تعمق در مسائل خانوادگی	۱۸	۷/۵
کار مشخصی انجام نمی دهم	۱۱	۴/۷
بدون پاسخ	۳۷	۱۵/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۵۰۷ - میزان معاشرت شخصی یا خانوادگی بررسی شدگان با همکارانشان

جدول ۴۵

پاسخها	تعداد	درصد
به ندرت	۱۶۰	۶۶/۷
گاهگاهی	۶۸	۲۸/۳
همیشه	۶	۲/۵
بدون پاسخ	۶	۲/۵
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶ - وضع عمومی محیط کار بررسی شدگان

۶۰۱ - تعداد افراد تحت سرپرستی

جدول ۴۶

پاسخها	تعداد	درصد
کمتر از شش نفر	۷۰	۲۹/۲
۶ - ۱۵	۶۶	۲۷/۵
۱۶ - ۳۰	۳۴	۱۴/۲
بیش از ۳۰ نفر	۵۵	۲۲/۹
بدون پاسخ	۱۵	۶/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۰۲ - کفایت وسایل و امکانات کار

جدول ۴۷

پاسخها	تعداد	درصد
کاملاً پاسخگوی انجام کار است	۳۹	۱۶/۲
تا حدودی متناسب است	۱۵۰	۶۲/۵
با نیازهای کار تناسب ندارد	۵۱	۲۱/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۰۳ - نظر بررسی شدگان در مورد جو محیط کار

جدول ۴۸

پاسخها	تعداد	درصد
مطلوب و دوست داشتنی است	۲۶	۱۰/۸
به نسبت آرام و جدی است	۱۳۹	۵۷/۹
خشک و کسانبار است	۲۲	۹/۲
نا آرام و پر کشمکش است	۴۵	۱۸/۸
بسیار آشفته و نرحم نابدیر است	۸	۳/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۰۴ - مهمترین مشکل منطقه محل کار بررسی شدگان

جدول ۴۹

پاسخها	تعداد	درصد
دور از شهر است	۳۲	۱۳/۳
فاقد خدمات شهری کافی است	۲۵	۱۰/۴
شلوغ و پر ازدحام است	۳۵	۱۴/۶
بد آب و هواست	۳۶	۱۵
دارای مشکلات دیگری است	۶۹	۲۸/۷
بدون پاسخ	۴۳	۱۸
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۰۵ - وضع کلی مؤسسه بررسی شدگان در سه سال گذشته

جدول ۵۰

پاسخها	تعداد	درصد
کاملاً فعال بود	۱۰۵	۴۳/۷
با دشواری فعالتهای خود را ادامه داد	۸۳	۳۴/۶
موفق به انجام تعهدات و برنامه های خود نشد	۲۲	۹/۲
با بحران مالی رو برو بود	۱۸	۷/۵
حتی قادر به پرداخت حقوق کارکنان خود نبود	۲	۰/۸
بدون پاسخ	۱۰	۴/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۰۷ - آیا بررسی شده فکر می کند که جنسیت او باعث برخورد های ویژه از سوی مؤسسه اش شده است\*  
\* این بررسی، تنها در مورد حسابداران زن مصداق دارد

جدول ۵۱

پاسخها	تعداد	درصد
به ندرت	۴	۳۰/۷
بیشتر اوقات همیشه	۴	۳۰/۷
هیچ گاه	۲	۱۵/۴
	۳	۲۳/۲
جمع	۱۳	۱۰۰

۶۰۸ - چگونگی آرامش و تمرکز حواس بررسی شدگان در محیط کار

جدول ۵۲

پاسخها	تعداد	درصد
بیشتر اوقات از تمرکز نسبتاً کافی برخوردارم	۱۴۶	۶۰/۸
برخی وقتها از تمرکز نسبتاً کافی برخوردارم	۵۵	۲۲/۹
اغلب نگران اتفاقاتی نامعلوم هستم	۱۹	۷/۹
بیشتر وقتها رشته افکارم گسسته می شود	۲۰	۸/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۰۹ - واکنش بررسی شده در برابر انتقاد بی دلیل و ممانعت از پیشرفت وی در سازمان متبوعش

جدول ۵۳

پاسخها	تعداد	درصد
از مراجع بالا تر مؤسسه تقاضای احقاق حق می کنم	۵۲	۲۱/۷
بیدرنگ استعفا می دهم	۲۰	۸/۳
به نحوی آن برخورد را تلافی می کنم	۱۶	۶/۷
امسأ به آن اهیبی نمی دهم	۲۹	۱۲/۱
صبورانه در جهت بهبود نظر آنها تلاش می کنم	۹۹	۴۱/۲
بدون پاسخ	۲۴	۱۰
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۱۰ - پیشبینی بررسی شده در مورد واکنش سازمان متبوع نسبت به استعفای او

جدول ۵۴

پاسخها	تعداد	درصد
حتماً قبول می کند	۶	۲/۵
ممکن است موافقت کند	۳۱	۱۲/۹
قطراً موافقت نخواهند کرد	۱۱۴	۴۷/۵
نمی توانم پیشبینی کنم	۷۶	۳۱/۷
بدون پاسخ	۱۳	۵/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۱۱ - واکنش مؤسسه بررسی شدگان در برابر پیشنهادهای اصلاحی آنان

جدول ۵۵

پاسخها	تعداد	درصد
معمولاً با روی خوش از آن استقبال می کنند	۱۰۰	۴۱/۷
و انمود می کنند که می پذیرند اما ترتیب اثر نمی دهند	۸۷	۳۶/۲
غالباً نسبت به آن بی توجهند	۲۴	۱۰
عموماً با هرگونه نظر اصلاحی مخالفت می ورزند	۷	۲/۹
ناکنون به این موضوع فکر نکرده ام	۷	۲/۹
بدون پاسخ	۱۵	۶/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۱۲ - بازخواست بررسی شده به وسیله سازمان مربوط

جدول ۵۶

پاسخها	تعداد	درصد
هیچگاه	۱۹۵	۸۱/۳
یک بار در طول خدمت	۱۱	۴/۶
چند بار در طول خدمت	۱۹	۷/۹
بارها مورد بازخواست قرار گرفته ام	۴	۱/۶
بدون پاسخ	۱۱	۴/۶
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۱۳ - انتظارات مؤسسه محل کار بررسی شدگان

جدول ۵۷

پاسخها	تعداد	درصد
در چار چوب شرح وظایف مدون است	۳۸	۱۵/۸
در حد عرف جاری است	۸۳	۳۴/۶
بیشتر از مساعدن می کنند	۹۴	۳۹/۲
انتظار دارند	۱۵	۶/۲
اغلب انتظارانشان نامعقول و نایبجاست	۱۰	۴/۲
بدون پاسخ	۱۰	۴/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

ورق بریزد

## ۷- مسائل خانوادگی

۷۰۱- آیا خانواده بررسی شده در سه سال گذشته مورد تهدید و تزلزل قرار گرفته است  
جدول ۶۱

پاسخها	تعداد	درصد
هیچ گاه	۱۷۹	۷۴/۶
به ندرت	۴۰	۱۶/۷
چند بار	۱۴	۵/۸
بارها	۷	۲/۹
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۱۴- سابقه تشویق شدن بررسی شدگان به علت ارائه خدمات برجسته

جدول ۵۸

پاسخها	تعداد	درصد
بارها	۵۹	۲۴/۶
یک بار در طول خدمت	۲۵	۱۰/۴
چند بار در طول خدمت	۱۰۵	۴۳/۸
ناکون ازین فدردانی نشده است	۳۸	۱۵/۸
بدون پاسخ	۱۳	۵/۴
جمع	۲۴۰	۱۰۰



## ۸- دیدگاهها و مسائل حرفه ای

۸۰۱- ضوابط کار بررسی شدگان در حال حاضر

جدول ۶۳

پاسخها	تعداد	درصد
رویه های جاری مؤسسه منبوع	۹۹	۴۱/۲
استانداردهای بین المللی نشریات مرکز تحقیقات	۲۱	۸/۸
نحیصی سازمان حسابرسی	۵۷	۲۳/۷
الزامهای قانونی	۶۳	۲۶/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۷۰۲- مواقع تأثیر مسائل خانوادگی بر فعالیتهای شغلی بررسی شدگان

جدول ۶۲

پاسخها	تعداد	درصد
به ندرت	۱۰۰	۴۱/۷
گاهگاهی	۱۲۰	۵۰
بیشتر روزها	۱۷	۷/۱
تقریباً تمام اوقات	۳	۱/۲
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۶۱۵- ارزیابی بررسی شدگان از روشها و دستورالعملهای مؤسسه خود

جدول ۵۹

پاسخها	تعداد	درصد
به طور کلی منطقی وقابل فهم هستند	۷۴	۳۰/۸
ناحدهی منطقی وقابل فهم هستند	۷۸	۳۲/۵
به طرز نازکی غیر معقول و بیجده اند	۶	۲/۵
فایده مقررات بکدست و تدوین شده اند	۷۶	۳۱/۷
بدون پاسخ	۶	۲/۵
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۸۰۲- مهمترین مشکل حرفه حسابداری از دید بررسی شدگان (درصد وزنی در هر اولویت)

جدول ۶۴

پاسخها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم
هنوز جایگاه اجتماعی شایسته ای نیافته است	۵۳/۲	۱۶/۸	۱۱/۵	۱۰/۱	۷
اکنون و آینده آن به قدر کافی تضمین شده نیست	۱۱/۳	۲۳/۱	۲۲/۷	۲۲/۴	۲۰/۵
حسابداران از حمایتهای صافی برخوردار نیستند	۲۰/۵	۳۱/۴	۲۳/۱	۱۹/۲	۱۰/۸
به علت نبود کار حرفه ای امکان کار خلاق از آنان سلب شده است	۵	۸/۵	۱۴/۲	۲۱/۹	۴۱/۲
از آخرین تکنیکها وامکانات روزی بهره اند	۱۰	۲۰/۲	۲۸/۵	۲۶/۴	۲۰/۵
جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

درصد وزنی در کل  درصد وزنی در هر اولویت

۶۱۶- اعزام بررسی شدگان به دوره های آموزشی

جدول ۶۰

پاسخها	تعداد	درصد
بیش از سه دوره	۳۸	۱۵/۸
دو تا سه دوره	۵۵	۲۲/۹
تنها یک دوره	۷۳	۳۰/۴
در هیچ دوره ای شرکت نکرده ام	۷۳	۳۰/۴
بدون پاسخ	۱	۰/۵
جمع	۲۴۰	۱۰۰



۸۰۳- میزان مشکلات بررسی شدگان در انطباق ضوابط حرفه‌ای با قوانین مربوط جدول ۶۵

پاسخها	تعداد	درصد
مشکلی ندارم به ندرت با مشکل روبرومی شوم در بعضی موارد با مشکل روبرومی شوم بارها با مشکل روبرو می شوم بدون پاسخ	۲۷ ۶۹ ۴۱ ۹۹ ۴	۱۱/۲ ۲۸/۸ ۱۷/۱ ۴۱/۲ ۱/۷
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۸۰۴- نظر بررسی شدگان در زمینه استفاده از کامپیوتر در امور حسابداری

جدول ۶۶

پاسخها	تعداد	درصد
امری مطلقاً ضروری است به هر حال بهتر است فعلاً ضرورتی ندارد امکانپذیر نیست	۱۳۹ ۸۶ ۱۲ ۳	۵۷/۹ ۳۵/۸ ۵ ۰/۳
جمع	۲۴۰	۱۰۰

۸۰۵- پیشنهاد بررسی شدگان برای بهبود نظامهای حسابداری (درصد وزنی در هر اولویت)

جدول ۶۷

پاسخها	اول	دوم	سوم
به کار گرفتن استانداردهای بین المللی تداوم رویه های جاری تدوین و به کار گرفتن استانداردهای ملی	۶۲/۵ ۱۳/۳ ۲۴/۲	۲۳/۴ ۳۲/۵ ۴۴/۱	۲۰/۱ ۳۹/۵ ۴۰/۴
جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

## چکیده‌ای از اظهارنظرهای آزاد

اگر پرسشنامه‌ای که برای تحقیق میدانی طراحی می شود، دربرگیرنده تمامی پرسشهای لازم و کافی نباشد، که به طور معمول نیز چنین است، به یقین آنچه می تواند آینه تمام‌نمایی از کم و کاستی‌ها و بازنتاب ناگفته‌ها و ناپرسیده‌ها از جمعیت مورد تحقیق و مسائل آن باشد. همانا برگ یا برگهایی است که در انتهای پرسشنامه جای می‌گیرد و از پاسخ دهندگان خواسته می‌شود تا هر نظر، انتقاد یا پیشنهادی دارند بر آن ابراز کنند.

بهره‌گیری از این اظهارنظرهای آزادانه در عین روشنگری، بادشواریهایی نیز و بروت. نخست آنکه بسادگی قابل طبقه‌بندی نیست و دیگر اینکه به رغم شباهتها و دوگانگیهای کلامی و معنی‌شناختی طبقه‌بندی آنها تا حدود زیادی در محدوده تفسیر و برداشت تلخیص کننده قرار می‌گیرد و چه بسا از اسلوب علمی و آماری دور می‌افتد.

از سوی دیگر نیز روا نیست که به صرف دشواریهای پیشگفته، دستداران نتایج چنین پژوهشهایی از تماشا در آینه تمام‌نمای آن محروم بمانند پس کوشیده شد تا اظهارنظرهای آزاد در چند گروه زیر طبقه‌بندی و تلخیص شده:

۱- پاره‌ای از نظرها در راستای تأکید دوباره بررسی شدگان بر پاسخهایشان ابراز شده که از فراوانی چشمگیری نیز برخوردار است از آن جمله است:

تأکید بر ضعف آموزش، ضعف حمایت‌های صنفی، نا کافی بودن کتاب و نشریات تخصصی حسابداری، لزوم اصلاح قوانین و مقررات مناسب و تدوین استانداردهای ملی حسابداری

۲- برخی دیگر از نظرها به ارزیابی شکل و محتوای پرسشنامه و پژوهش حاضر اختصاص دارد که به طور آماری ۶۸٪ از پاسخ دهندگان آن را مثبت و ضروری ارزیابی کرده‌اند: ۱۶٪ با طرح کاستیهای پرسشنامه، پژوهش در این عرصه را کاری تازه به شمار آورده‌اند و ۱۵/۵٪ دیگر تنها، نظریاتی را جهت انجام بهتر این گونه پژوهشها مطرح کرده‌اند و یک نفر نیز پرسشنامه و پژوهش مورد نظر آن را فاقد ارزش و بیفایده ارزیابی کرده است.

۳- بخش دیگری از اظهارنظرهای آزاد بیانگر دیدگاههای پاسخ دهندگان درباره حرفه حسابداری است از جمله: اصلاح نظام آموزش عالی حسابداری،

تأکید بر آموزش حین خدمت و برگزاری سمپوزیومها و سمینارها. پاره‌ای از آنها ضرورت ایجاد تشکیلات ویژه‌ای (مانند نظام پزشکی) را جهت بازرسی، تأیید صلاحیت و یا طرد حسابداران غیر حرفه‌ای و خاطی، یادآور شده‌اند. برخی دیگر بر ضرورت حمایت‌های مادی از حسابداران و تدوین ضوابط یکسانی برای حق الزحمه آنان و یا لزوم کاهش ساعت کار حسابداران تأکید کرده‌اند.

گروهی نیز پیشنهادهایی را در زمینه: ایجاد شعبه انجمن حسابداران در شهرستانها و برقراری ارتباط با انجمنهای حسابداری سایر کشورها، مطرح کرده‌اند و یا عضویت در انجمن و اشتراک مجله را خواستار شده‌اند و افزوده‌اند که انجمن حسابداران خبره باید از حسابرسان در برابر پیامدهای افشای حقایق حمایت کند.

۴- و اما آخرین بخش، شامل نظریاتی است که در رابطه با ضعف مدیریت و مشکلات خارج از حرفه حسابداری که بر آن تأثیر می‌گذارد، بیان شده است. مانند: کم توجهی مدیران غیرمالی به اهمیت و ضرورت حرفه حسابداری، برخورد های نامناسب با حسابداران، تبعض بین متخصصان فنی و مالی، عدم استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیریه‌ها، نگهداری اطلاعات مالی برای روز مبادا، برخی اشاره کرده‌اند که مسئولان مالی نیز در چنین جوی ناگزیرند به جای پیروی از سیستم و مقررات از مدیران متابعت کنند. گروه به نسبت چشمگیری نیز ضعف کنونی حسابداری را ناشی از ضعف مدیریت شرکت‌های تحت پوشش دانسته‌اند و برخی نیز بر لزوم توجه بیشتر به حسابداران جوان، زنان حسابداری مشکلات کارگزاران حرفه حسابداری تأکید کرده‌اند و تشویق و حمایت مادی و معنوی از آنان را لازمه تعالی این حرفه و بهبود نظامهای حسابداری به شمار آورده‌اند ●

## بیان بخش اول



## مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران

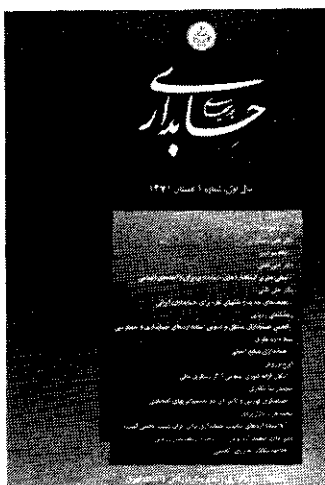
روش «هزینه‌یابی براساس فعالیت» بیش از روشهای دیگر به کار رفته و می‌رود، به طوری که کاربرد آن به جای روشهای متداول، مورد تأیید بسیاری از انجمنهای حرفه‌ای جهانی است.

برنامه‌ریزی ابداع روشهایی همانند «هزینه‌یابی براساس فعالیت»، طبعاً در نتیجه تغییراتی است که در کاربرد تکنولوژی پیشرفته نیاز به آن احساس شده است. در جامعه ما به دلیل روی ندادن تغییرات تکنولوژیکی در حد کشورهای پیشرفته و اصولاً کند بودن روند مذکور، نیاز به کاربرد روشهای جدید در حد جوامع یاد شده احساس نمی‌شود. از طرف دیگر نبود سابقه طولانی در کاربرد روشهای کلاسیک حسابداری مدیریت از یک سو و کمبود نیروی متخصص از سوی دیگر، اعمال روشهای جدید در صنایع قاعداً با مشکل توأم خواهد بود. لازم به توضیح است که روشهای هزینه‌یابی جدید در برخی از صنایع ما در وضعیت موجود نیز کاربرد دارد، از این رو بعقده نویسنده بررسی و چگونگی بکارگیری روشهای جدید نباید موکول به آینده دور شود و لازم است مساحت آن در دانشگاهها، انجمنهای حرفه‌ای و بین افراد دست‌اندر کار مورد بحث قرار گیرد تا بتوان از امکانات روشهای جدید در حد لازم بهره‌جست. بررسی روشهای هزینه‌یابی جدید و کاربرد آن در جامعه ما خود مستلزم بحثی مفصل و جداگانه خارج از حوصله اندک این مقاله است. ●

30. Activity Based Costing (ABC)

### برای مطالعه بیشتر:

1. Kaplan R. S, Advanced Management Accounting, Second Edition, Prntice Hall, 1988
2. Antony Robert, Management Controll Systems, Irwin, 1989.
3. ABC. A Need Not an Option, Journal Cost Management, Robin Cooper, Feb 1988.
4. Horngren G. S., Introduction to Management Accounting, 8th ed., Prntice Hall, 1990.
5. Kaplan R. S, Relevance Lost (the rise rise and fall of management Accounting), Harvard Business School Press, 1987



## فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسیهای حسابداری»

رویدادی در حرفه؛

### که می‌تواند سرچشمه راهگشاییهای بیشتر باشد.

● صرف اعتقاد به انتشار نشریه‌ای در زمینه حسابداری و تلاش برای انتشار آن، حتی صرف نظر از محتوای آن مایه خرسندی است و گویای آن است که گروهی از صاحب‌نظران و دست‌اندرکاران آموزش یا کاربرد حسابداری به ترویج این دانش علاقه‌مندند و در این راه می‌کوشند. بویژه در جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای ما که برای تکامل جنبه‌های نظری و کاربردی دانش حسابداری به کوششهای گسترده‌ای نیاز دارد.

مطالبی که گردانندگان فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسیهای حسابداری» (از انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت دانشگاه تهران) در آغاز برای معرفی هدفهای انتشار آن نوشته‌اند، همچنین محتوای نخستین شماره نشان‌دهنده آن است که جهتگیری برجسته‌ترین نشریه، بررسی جنبه‌های نظری دانش حسابداری با تکیه بر تحلیل و پژوهش در این زمینه‌هاست. چنانکه آقای دکتر علی تقفی سردبیر فصلنامه در بخشی از پیام خود آورده‌اند:

«تأکید بیش از حد به ماهیت کاربردی حسابداری و توجه و گرایش اندک به مبانی تفکری آن در دوره‌های کارشناسی موجب شده تا زمینه لازم جهت نوآوری و تحقیقات فراهم نشود...»

مقاله‌های نخستین شماره فصلنامه عبارتند از: مبانی نظری اسانداردهای حسابداری برای واحدهای انتفاعی، هدفهای جدید و نقشهای نازده برای حسابداران ایرانی، انجمن حسابداران مستقل و تدوین اسانداردهای حسابداری و حسابرسی، حسابداری منابع انسانی، امکان ارائه تئوری عمومی از گزارشگری مالی، حسابداری تورمی و تأثیر آن در تصمیم‌گیریهای اقتصادی و مقاله: آیا اسانداردهای مناسب حسابداری برای ایران دست‌یافتنی است.

موفقیت پایه‌گذاران فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسیهای حسابداری» را در دوام انتشار و تکامل آن خوستاریم. ●