

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 به سومیخ 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 پویشی 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.

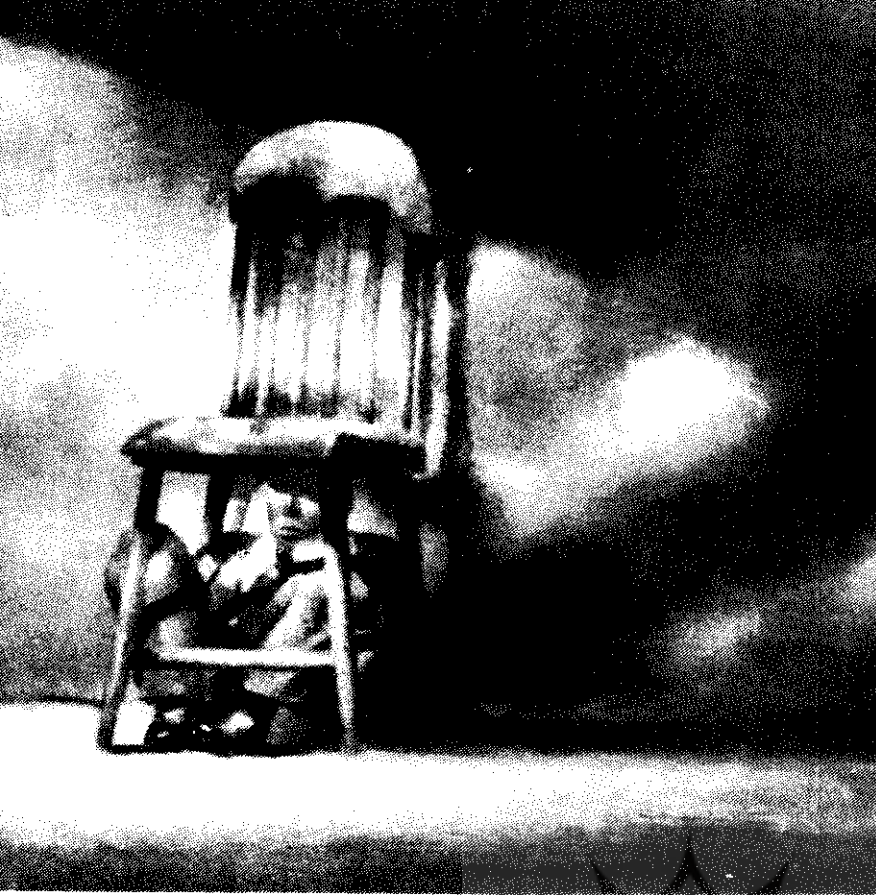
بسیاری از دشواریهای رایج برجسته اخیر رشته حسابداری مدیریت از کاربرد تکنولوژیهای برتر سرچشمه می گیرد. حسابداری در صنایعی که از تکنولوژی برتر استفاده می کنند مانند صنایعی که طراحی ساخت و اجرای عملیات تولید در آنها به وسیله کامپیوتر انجام می شود، مشکلاتی بسیاری ایجاد کرده است، که از جمله حسابداری هزینه 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. ارزبایی سرمایه‌گذاری؛ که شامل فعالیت‌های
زیراست:
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
فعالیه‌های 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
فعالیه‌هایی 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،
نولید 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 نولید 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^۳ ارائه کرده است و از حمایت
کامل انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان^۴
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^۲ 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
گونگون گذشته و آینده

کنترل؛ اطمینان دادن نسبت به درستی
اطلاعات مالی مربوط به فعالیتها 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^۶

بنا به دلایل یاد شده، اعضای انجمن من بر نیاز به حسابداری مدیریت استراتژیک بای 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^۷ 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 تصمیم‌گیریهایی 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^۸ 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