

# مهمترین بُعد دانش حسابداری مدیریت<sup>۱</sup>

## حسابداران مدیریت؛

● ایجاد انگیزه پژوهش درباره موضوعات مهم از دیدگاه حسابداران مدیریت.

محتوای هدفهای برشمرده بیانگر آن است که حسابداران مدیریت بزرگترین و قدرتمندترین مجموعه اکثریت خاموش اعضای «خارج از حرفه مستقل» را تشکیل می‌دهند. یکنواخت کردن اصطلاح‌شناسی<sup>۴</sup> دانش حسابداری در امر هماهنگی حرفه جهانی از اهمیت بسیاری برخوردار است. منتها به نظر می‌رسد گزینه‌های اصطلاح «دانش حسابداری» برای توصیف هدفها و عنوان کمیته<sup>۵</sup> پیشگفته مناسب نیست. حسابداران شاغل در صنعت بخوبی آگاهند، که دانش حسابداری از جامعیت بیشتری نسبت به حسابداری در مفهوم حرفه‌ای آن برخوردار است. افزون بر این با توجه به اینکه در زمان حاضر کارهای حسابداری سنتی بیشتر به تکنیسین‌ها و یا کامپیوترها سپرده شده است، حسابداران مدیریت با تقاضای روزافزون برای عرضه مهارت‌های خود در زمینه مدیریت مالی روبه‌رویند و کمتر در زمینه کنترل مؤسسات اقتصادی به آنان مراجعه می‌شود. نکته در خور توجه این که اکنون حرفه با رقابت از سوی غیرحسابداران مانند مدیران مالی و مشاوران روبه‌روست.

کمیته پیشگفته که مدیران مالی اقصی نقاط جهان را نیز دربرمی‌گیرد بدون توجه به عنوان خود، تصمیم گرفته است که تلاشهای خود را در زمینه این‌گونه فعالیتها توسعه بخشد. منتها مطالب

فدراسیون بین‌المللی حسابداران مرجع هماهنگ‌کننده نهادها، جوامع و انجمنهای حسابداری<sup>۵</sup> در سطح جهان است. این فدراسیون در سال ۱۹۷۷ تأسیس شده است و در حال حاضر بیش از یکصد جامعه در آن عضویت دارند که بدین ترتیب جمع تعداد اعضا به بیش از یک میلیون نفر می‌رسد. بیشتر این افراد در خارج از حرفه مستقل<sup>۶</sup>، در استخدام مؤسسات اقتصادی<sup>۷</sup> می‌باشند. این گروه از اعضا به طور کلی، نسبت به آنهایی که در حسابرسی یا زمینه‌های وابسته به آن فعالیت می‌کنند، علاقه کمتری برای صرف وقت و فعالیت در اداره حرفه - در سطح ملی یا بین‌المللی - دارند. از این رو فدراسیون در راستای تحقق هدفهای گسترده خود که ایجاد هماهنگی روزافزون در حرفه حسابداری جهانی است در نظر دارد توجه ویژه‌ای به نیازهای این اکثریت خاموش داشته باشد. منتها چون در بسیاری از کشورها حسابداری به گونه‌ای تعریف شده است که حسابرسی را نیز دربرمی‌گیرد، انجام این هماهنگی با دشواری بسیار روبروست. با این حال فدراسیون با تشکیل کمیته‌ای دائمی به نام کمیته حسابداری مدیریت و مالی ترغیب اکثریت یاد شده را به فعالیت بیشتر در دستور کار خود قرار داده است و هدفهای تشکیل آنرا به شرح زیر پیشبینی کرده است:

● ارتقای تواناییهای حرفه‌ای حسابداران مدیریت؛

● ارزیابی کار سایر کمیته‌ها از دیدگاه

5. Accountancy
6. Public Practice
7. Enterprises



نعمت‌الله نادری

دیوید الن<sup>۲</sup> رئیس کمیته حسابداری مدیریت و مالی<sup>۳</sup> فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۴</sup> در این مقاله تحولات مهمی را که در حرفه جهانی در حال تکوین است توصیف می‌کند.

1. Management Accountancy
2. David Allen
3. Financial and Management Accounting Committee (FMAC)
4. International Federation of Accountants (IFAC)

منتشر شده در این مقوله اندک است بدین دلیل که توسعه‌ها در درون واحدهای اقتصادی صورت می‌پذیرند، که یا نسبت به انتشار دستاوردهایشان بی‌تفاوتند و یا به دلیل مسائل رقابتی با این کار مخالف هستند. به نظر کمیته حسابداری مدیریت و مالی این وضع نیازمند کوششی پیگیرانه و دشوار، موقعیتی برای نیل به هدف و انجام نقشی است که این کمیته در فدراسیون دارد.

بهتر آن است که در این مرحله به روشن ساختن بعضی اختلافات اساسی میان مدل حسابداری که برای برآوردن نیازهای گزارشگری صورتهای مالی به کار می‌رود و مدل مدیریت مالی که برآورنده نیازهای مدیران مالی درگیر در کنترل واحدهای اقتصادی است پردازیم:

● حسابداری به واقعیات اثبات شدنی گذشته می‌پردازد و موجب تمرکز بر این موضوع می‌شود که چه میزان از ثروتی که به وسیله واحد اقتصادی ایجاد شده، به شکل داراییهای مشهود تحقق یافته است. از سوی دیگر مدیریت مالی به قضاوت درباره آیندهای نامطمئن می‌پردازد و تمرکز آن بر ایجاد ثروت و بر سودهایی است که هنوز تحقق نیافته‌اند، و داراییهایی که هنوز نامشهودند.

● حسابداری تحت نفوذ عینیت<sup>۹</sup> - همسان نگرستن فردی از بیرون به درون - است، و به قیمت تمام شده و نگهداری سرمایه نظر دارد. از این دیدگاه «سود چیزی است که می‌توان آن را توزیع کرد و همچون گذشته ثروتمند بود». از طرف دیگر مدیریت مالی باید با ذهنیت<sup>۱۰</sup> - نگرستن فردی از درون به بیرون - کار کند، بنابراین ریشه در ارزش و نظر به کسب بازده بسنده دارد؛ یعنی آنچه باید بتوان توزیع کرد تا استفاده از سرمایه تضمین شود.

● حسابداری اساساً ایستا و جوای می‌گزارشده در دوره زمانی کوتاه و تفکیک شده است و بر مبنای مفاهیمی نظیر تفکیک میان

9. Objectivity

10. Subjectivity

سرمایه و درآمد استوار است. در حالی که مدیریت مالی اساساً پویاست و توجه درخور ملاحظه‌ای به تداوم درازمدت دارد، و بر مبنای جریانات و جوه نقد و ارزش زمانی پول (هزینه سرمایه) استوار است.

هیچ‌کدام از موارد عنوان شده برای کم‌اهمیت جلوه دادن مدل حسابداری سنتی که برای گزارش به مجمع حیاتی است، یا برای حمایت از افرادی نیست که می‌گویند این مدل را به نحوی تعدیل کنید که اعمال قضاوت (در مواردی مانند هزینه‌های جایگزینی یا داراییهای نامشهود) نیز در آن امکانپذیر باشد. چه، در این صورت قابلیت بررسی عینی از میان می‌رود. بلکه موارد مطرح شده - همان‌گونه که در نمودار نشان داده شده است - جهت نمایاندن این واقعیت است که اعضای حرفه که در استخدام واحدهای اقتصادی هستند نه تنها با حسابداری بلکه با مدیریت مالی نیز سروکار دارند.

مدیریت مالی از این دیدگاه شامل دو جنبه مجزای مرتبط است:

۱ - جنبه خارجی یا وظیفه خزانهداری که ارتباط میان مؤسسات اقتصادی با بازار سرمایه را برقرار می‌کند از قبیل:

● شناسایی منابع وجوه اعم از تأمین مالی از طریق استقراض یا سرمایه‌گذاری؛

● ارزیابی انتظارات متقابل تأمین‌کنندگان مالی مانند بهره، سود و حتی مالیات؛

● بهره‌گیری از منابع مختلف تا آن حد و نسبتی که به نظر مناسب می‌رسد.

۲ - جنبه داخلی یا وظیفه کنترل مالی که ارتباط میان مؤسسه اقتصادی و فعالیتهای آن را کنترل می‌کند (در بیشتر موارد به صورت محصولات و یا بازارها عنوان می‌شود)، از قبیل:

● شناسایی موقعیتهای نفوذ، یا توسعه بازار فروش در مناطق تجاری خاص؛

● ارزیابی بازده مناسب هر فعالیت

● به‌کارگیری وجوه برای پشتیبانی از موقعیتهایی که به نظر ارزشمند می‌رسد.

حلقه بسیار مهم ارتباطی میان این دو جنبه، «ارزش زمانی پول» است. چیزی را که رئیس خزانهداری به عنوان نرخ بازده مورد انتظار مجوز استفاده از وجوه می‌شناسد، رئیس حسابداری به عنوان معیار به کار گرفتن آن می‌داند. به این ترتیب، انضباط بازار سرمایه به عنوان مبنایی برای تخصیص منابع در درون واحد اقتصادی تحت کنترل و استفاده قرار گرفته و امکان بقا و رشد را حداکثر می‌کند.

این امر هدف واحد اقتصادی را «بیشینه کردن ارزش واحد اقتصادی» جلوه می‌دهد که از نظر عملی یعنی حداکثر کردن خالص ارزش فعلی جریانات نقد برنامه‌ریزی شده سرمایه‌گذاران.

منتها ضروری است اطمینان حاصل شود که این ضابطه برای تمام سطوح کنترل برشمرده در زیر به کار می‌رود:

● استراتژیکی. در این سطح تمرکز بر این است که چه بکنیم: در چه فعالیتی باشیم، چه محصولاتی بسازیم، در چه بازارهایی باشیم و غیره.

● تاکتیکی. در این سطح تمرکز بر این است که چگونه کارها را انجام دهیم: قیمت‌هایمان چه باشند، چه موجودی‌هایی را نگاه داریم، چند نفر را استخدام کنیم و غیره.

● عملیاتی. در این مقطع تمرکز بر انجام واقعی کارهاست: سفارش مواد، تبدیل آنها به کالای آماده فروش، تحویل آنها به مشتریان و غیره.

واحدهای اقتصادی به منظور مقابله با تغییرات سریعی که ویژگی محیط تجارت است می‌باید سیستمهای کنترل خود را در تمام سطوح تقویت کنند. به عنوان مثال، بررسیهای استراتژیکی پیوسته و منظم، بودجه‌های مستمر و نرخهای استاندارد که مرتباً بروز می‌شوند.

بعد دیگر کنترل مربوط به عناصر تشکیل‌دهنده آن است:

● سیستمهای پشتیبان تصمیمگیری<sup>۱۱</sup>

ورق بزنید

## دنباله ارزش زمانی پول در تحلیل نقطه سر به سر

### نتیجه گیری

نشان داده شد که بین ارزیابی سرمایه گذاریها (با استفاده از تکنیکهای جریانهای نقدی تنزیل شده نظیر تکنیک ارزش فعلی خالص) و نیز تصمیمگیری در حین انجام عملیات (با استفاده از تحلیل سر به سر مبتنی بر سود حسابداری) تناقض وجود دارد. آشکار شد که تعیین سطح فعالیتها براساس سود حسابداری در نقطه برابری درآمد و هزینه باعث از دست رفتن ارزش سرمایه گذاری می شود. نشان داده شد که یک فقره سرمایه گذاری ۱۲۰,۰۰۰ پوندی، با سود حسابداری صفر در طول سه سال، ارزش خود را به میزان ۲۱,۰۰۰ پوند از دست داد. زیرا چنین سطحی از عملیات قادر نبود به شرکت (و سهامداران) اطمینان دهد که بازده پولشان (که در سرمایه گذاری صرف شده) را دریافت کرده اند. هر قدر که نرخهای بهره بالاتر باشد، بدیهی است که ارزش سرمایه گذاری نیز بیشتر از دست می رود.

### مهمترین بُعد دانش

تنظیم شده برای انتخاب از میان راه‌حلهای عملی؛

- سیستمهای پیش بینی<sup>۱۲</sup>، که دو نوعند: - برآوردهای مرتبط، مثل قیمت به حجم، حجم به هزینه؛
- نتایج مورد انتظار تصمیمهای گرفته شده؛

● سیستمهای آگاهی دهنده<sup>۱۳</sup>، تنظیم شده برای آگاه شدن از وقایعی که رخ می دهند، چه در داخل و چه در خارج از واحد اقتصادی.

### جدول (۵) سطح فروش در نقطه

#### سر به سر براساس ارزش فعلی

مجموع هزینه‌های ثابت بعد از مالیات = تعداد فروش در نقطه سر به سر  
حاشیه فروش هر واحد بعد از مالیات

$$= 57,000 / 1/44$$

$$= 39,583 \text{ واحدها}$$

$$1/44 = 1/92 \times (1 - 0/25) = \text{نرخ مالیات } 25\% \text{ از ارزش افزون بر استهلاک مبنای هر واحد بعد از مالیات}$$

مجموع هزینه‌های ثابت پس از = (۲۵,۰۰۰ هزینه‌های ثابت + ۴۰,۰۰۰ استهلاک) مالیات  $\times$  (نرخ مالیات  $25\% - 1$ ) + ۸۳,۰۰۰ ارزش افزون بر استهلاک مبنای پرداخت مالیات \*\* (یا  $75\% - 0$ )  $65,000 + 83,000$  = مجموع هزینه‌های ثابت پس از مالیات = ۵۷,۰۰۰

\*\* محاسبه نقطه سر به سر قبل یا بعد از کسر مالیات تفاوت ندارد و اهمیتی در این محاسبات ندارد. هزینه اضافه یا صرفه اقتصادی استهلاک بیش از استهلاک منظور شده در مالیات، از بهای تاریخی تجهیزات قابل کسر نمی باشد.

$$\text{استهلاک اضافه} = 40,000 - 48,300 \text{ پوند}$$

$$\text{استهلاک اضافه} = 8,300 \text{ پوند}$$

استهلاک اقتصادی را می توان با تقسیم نمودن هزینه سرمایه بر ارزش فعلی یک دلار با نرخ  $10\%$  در سال سوم محاسبه نمود.

$$\frac{120,000}{2/4869} = 48/300$$

مقدماتی کنترلها به وسیله هر بخش انجام شود. اهمیت نسبی بخشها بر حسب ماهیت فعالیت و جهتگیری رقابتی آن تفاوت می کند ولی موارد زیر نمونه است:

● سرمایه گذاری در داراییهای ثابت مشهود؛

● سرمایه گذاری در داراییهای جاری مشهود؛

● سرمایه گذاری در داراییهای نامشهود. اهمیت این امر رو به افزایش است، چون تغییرات سریع به فعالیتهایی همانند تحقیق، توسعه، بازاریابی، آموزش و

از مقایسه رخدادهای فعلی با رخدادهای پیشبینی شده در زمان تصمیمگیری، اولاً امکان پاسخگویی<sup>۱۴</sup> فراهم می شود، ثانیاً پس خوردی<sup>۱۵</sup> که به بهبود و ترقی تصمیمگیریهای آینده کمک می کند، و بدین ترتیب چرخه کنترل کامل می گردد.

البته در عمل بهتر است که طبقه بندی

11. Decision Support Systems.
12. Forecasting Systems
13. Monitoring Systems
14. Accountability
15. Feedback

بسمه تعالی

## تایپ با کامپیوتر

شرکت خدمات کامپیوتری امین تایپ

تایپ فارسی و لاتین، پلاتر، صحافی، فتوکپی  
وزیراکس

با نازلترین قیمت در اسرع وقت  
با سرویس فوری در خدمت شماست

آدرس: خیابان شریعتی - بالاتر از سه راه مطهری - روبروی پمپ بنزین  
جنب قنادی پیروک - ساختمان یاد مسکن  
تلفن ۸۵۶۷۸۵

اطلاعات، ارزش خاص می بخشد.

● کنترل هزینه‌ها. نحوه طبقه‌بندی قدیمی هزینه‌ها در حسابداری، که برحسب میزان تغییر پذیری هزینه‌ها انجام می‌شد نشان داده است که برای کنترل مالی کفایت نمی‌کند. طبقه‌بندی مناسبتر عبارت است از: - هزینه‌های مؤثر بر حجم فروش، مثل تبلیغات؛

- فعالیت‌های مربوط به تثبیت حجم فروش، مثل خدمات پس از فروش؛

- هزینه‌های مورد انتظار برای دستیابی به حجم فروش، مثل نگهداری تجهیزات؛

- هزینه‌های متغیر حجم تولید، مثل مواد؛

● تعیین قیمت‌های فروش؛

● مدیریت ریسک ارز.

ایجاد و به کارگیری یک ساختار کنترل، که متناسب با نیازهای یک واحد اقتصادی خاص طراحی شود، امروزه یکی از مهارت‌های بسیار مهم، برای حسابداران شاغل در صنعت است. از طریق مقاله‌هایی با اندازه‌های شبیه مقاله حاضر، کمیته حسابداری مدیریت و مالی قصد دارد به تشریح تعدادی از عنوان‌های پیشگفته بپردازد. و به هر طریق نظرهای خوانندگان، ارزشمند تلقی خواهد شد.

### نمودار شماره (۱)

نه تنها... بلکه

حسابداری - مدیریت مالی

گزارشگری - کنترل

● کنش پذیر ● کنش‌گر

● بیطرف ● درگیر

● استاندارد ● موردی

● گذشته‌نگر ● آینده‌نگر

● اثبات‌شدنی ● قضائتی

● تحقق‌یافته ● بالقوه

● مشهود ● نامشهود

درون‌نگر - برون‌نگر

● عینی ● ذهنی

● هزینه‌ها ● ارزشها

● نگهداری سرمایه

● بازده کافی

● مجزا

ایستا

پویا

● کوتاه‌مدت

● سودها

داراییها

● مداوم

● بلندمدت

● جریان‌ات نقد

# G.H.M.S.I

کیفیت بالاتر بازرسی کالا

عضوی از شرکت‌های بین‌المللی بازرسی ITS و CALEB BRETT  
در بیش از ۱۰۰ کشور جهان با مجوز بانک مرکزی واردات ایران را بازدید می‌کند

تلفن: ۸۲۱۷۱۷۰۸ فکس: ۸۲۱۶۵۲۸ تلکس: ۲۱۲۲۲۷  
با حضور در خارگ، بندرعباس، سریشهر، چابهار، بوشهر، تبریز، مشهد، اصفهان

