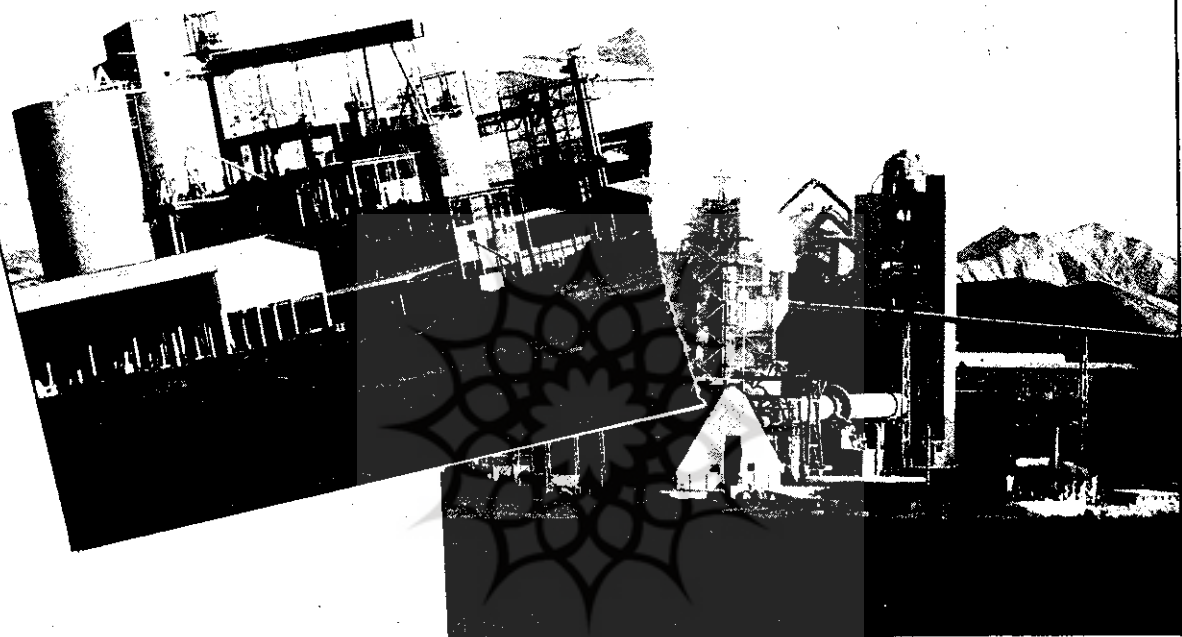
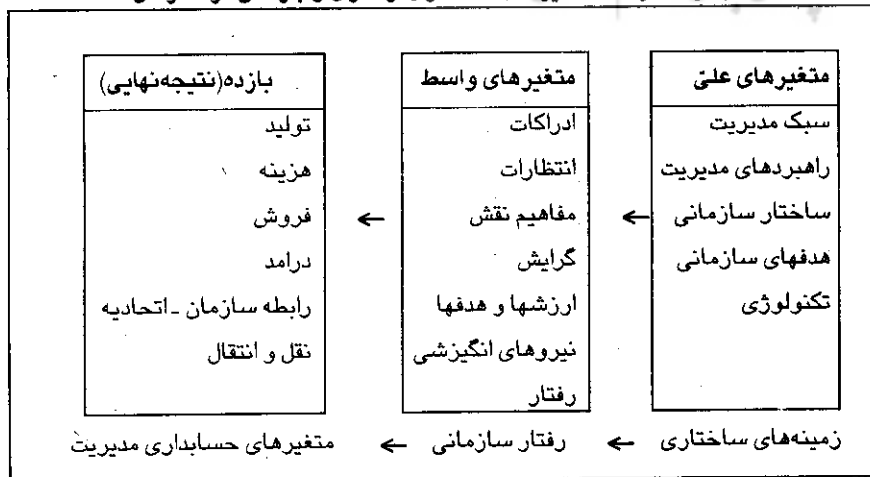


# آثار حسابداری مدیریت بر رفتار سازمانی

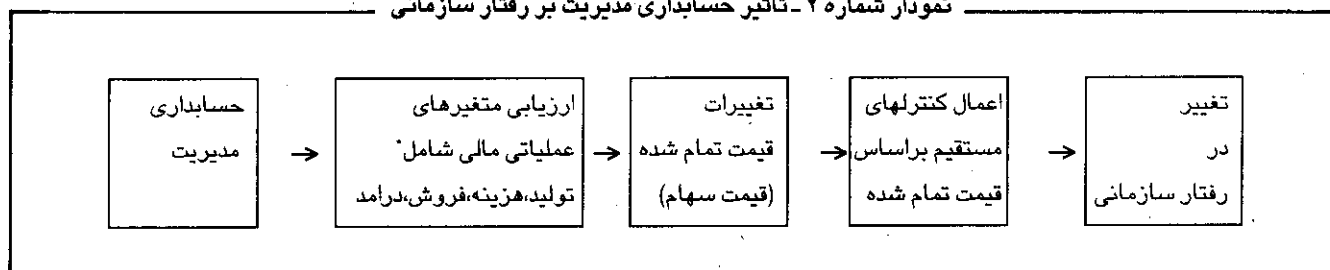


دکتر حسین کدخدائی

نمودار شماره ۱- متغیرهای ساختاری، رفتاری و بازدهی در سازمان



رفتار سازمانی مجموعه‌ای از فعالیتها است که در رده‌ای بالاتر از شناخت، گرایش و انواع رفتار فردی قرار می‌گیرد. رفتار سازمانی معمولاً هدف مدار است و این هدف دستیابی به قیمت و حاشیه سود مورد نظر می‌باشد که با ایجاد سیستم هزینه‌یابی استاندارد میسر می‌شود. رفتار سازمانی در دنیای صنعتی و تولیدی کنونی، با برخورداری از تکنولوژی و روشهای پیشرفته در جستجوی کاهش ضایعات و هزینه‌ها و تثبیت قیمت است و



تصمیمات و گردش عملیاتی را براساس برآوردهای حسابداری مدیریت یا به بیان دقیقتر، قیمت تمام شده اتخاذ می‌کند. نظر به اینکه در مجموعه هزینه‌ها شامل اداری، عملیاتی، مالی و سایر موارد، نوسانات به کنترلهای مستقیم و غیرمستقیم ارتباط پیدا می‌کند اعمال کنترلهای جدید به وضعیت هزینه و قیمت تمام شده بستگی دارد و اهرم تصمیمگیری در این زمینه، یافته‌های حسابداری مدیریت است. چگونگی این تاثیرپذیری در نمودار شماره ۲ منعکس شده است.

### سیستم مالی و رفتار سازمانی

مدیریت تغییر به عنوان زیر مجموعه‌ای از رفتار سازمانی، توجه به انواع تغییرات را در کانون توجه مدیر قرار می‌دهد. روند این تغییرات از تجزیه تحلیل مالی و حسابداری قابل ارزیابی است. سیستم مالی یکی از زمینه‌های عمده و تعیین کننده و اثرگذار بر رفتار سازمانی است و حسابداری مدیریت از ابزارها و ساز و کارهای موثر در این رابطه تلقی می‌شود. به بیان بهتر از راه حسابداری مدیریت و اعمال کنترل بر تولید، هزینه، فروش و درآمد، مدیریت در جریان روند پارامترهای کمی مالی قرار می‌گیرد و رفتار سازمانی بر اثر تغییراتی که در این پارامترها ایجاد می‌شود دچار تغییر و تحول می‌شود. یکی از مهمترین تجارب در این زمینه، کنترلهای غیرمستقیم از نوع کنترل قیمت

ساختاری یا علی<sup>۵</sup>، متغیرهای واسط یا تسهیل کننده<sup>۶</sup>، و متغیرهای غایتی<sup>۷</sup> تشکیل می‌دهد و منعکس کننده دستاوردهای سازمان می‌باشد. رابطه بین عوامل سه‌گانه مزبور که توسط رنسیس لیکرت (R. Likert) بیان شده در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است. هسان‌طور که در نمودار شماره ۱ مشاهده می‌شود، متغیرهای ساختاری به‌عنوان زمینه‌های مدیریت، هماهنگ با متغیرهای واسط شکل دهنده متغیرهای بازده یا پدیده‌های حسابداری مدیریت می‌باشند.

### عوامل موثر بر رفتار سازمانی

انگیزه‌ها، هدفها و شرایط محیطی مهمترین عوامل موثر بر رفتار سازمانی هستند که در مقوله شرایط محیطی، استراتژیهای داخلی و خارجی نقش اساسی ایفا می‌کنند. نحوه عرضه محصولات و خدمات از ابزارهای استراتژی داخلی، تبلیغات و ارتباط با طرفهای قراردادی (تهیه کنندگان و مشتریان) به‌عنوان استراتژی خارجی، نقش کنترلی، محدودیت هزینه و پیشبینی منابع درآمدی را تسهیل می‌کنند. رفتار سازمانی را ساختار سازمان و دیدگاه هدف مدار مدیریت شکل می‌دهد و در این شکل‌پذیری، ارزیابی و تحلیل مالی و حسابداری و ابزارهای کنترل اقتصادی نقش اساسی بازی می‌کنند. مدیریت،

نیل به این مهم در نتیجه افزایش بهره‌وری، کارایی و اعمال کنترلهای متناسب<sup>۱</sup> امکانپذیر شده است. قیمت تولیدات، خدمات و سهام به‌عنوان مهمترین نمادهای توانایی مدیریت مطرح می‌باشند و ارزیابی این پدیده‌ها در حوزه عملکرد حسابداری مدیریت قرار می‌گیرد. حسابداری مدیریت به صورت پدیده‌ای از فرایند کنترل، نقش عمده‌ای در ایجاد مزیت‌های رقابتی پایدار برای مجموعه‌های فعال اقتصادی بازی می‌کند. رهایی از حسابداری مدیریت سنتی و بهره‌برداری از تکنیکهای جدید حسابداری مدیریت به پیدایش ابتکارات نو در تولید و محیط پبازمانی می‌انجامد.

### مبانی رفتار سازمانی

رفتار، براساس نظریه‌های مختلف، ممکن است هدف مدار<sup>۲</sup>، مبتنی بر انگیزه‌های خودآگاه<sup>۳</sup> و یا ناخودآگاه<sup>۴</sup> باشد. همان‌گونه که قبلاً نیز بیان شد رفتار سازمانی برهدف مداری استوار می‌باشد و این هدف تحقق منظور و علت ایجاد سازمان می‌باشد که در موسسات تولیدی و صنعتی، هدف نهایی را توسعه کمی و کیفی تولید تشکیل می‌دهد. رفتار سازمانی و نقش بهینه مدیریت، دستیابی به کارایی و اثربخشی را تحقق‌پذیر می‌کند. عوامل متعددی ممکن است درجه و ابعاد توفیق مدیریت را تحت تاثیر قرار دهد. این‌گونه عوامل را متغیرهای زیربنایی، نهادی،

## جدول شماره ۱ - تحولات تاریخی حسابداری مدیریت

سهام و قیمت تمام شده است که حسابداری مدیریت تهیه و تنظیم، پردازش و تغذیه اینگونه اطلاعات را به مدیریت سازمان عهده‌دار می‌باشد.

در واقع سیستم مالی با تعیین سهم هزینه‌های مختلف در قیمت تمام شده، به شکل یک سیستم هوشمند و هشداردهنده، مدیریت را به سوی کاهش هزینه‌های فزاینده هدایت می‌کند و از این راه، رفتار سازمانی متناسب بر محیط فعالیت حاکم می‌شود. سیستم مالی و به‌طور اخص حسابداری مدیریت همانند سیستم‌های اندازه‌گیری و علائم مجاور فرمان اتومبیل وضعیت مجموعه را از جهات مختلف ارزیابی و در موارد لزوم به راننده هشدار می‌دهد. حرکت، سرعت و رفتار هدایت‌کننده و بقیه اعضای درون اتومبیل تحت تاثیر علائم و هشدارهای مزبور می‌باشد.

### آثار حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت با پشت سرگذشتن دوره تحول چند قرن، اکنون با شکل نوینی با عنوان حسابداری استراتژیک مطرح می‌باشد. این چهره از حسابداری مدیریت دستیابی به استراتژیهای درازمدت شرکت در زمینه‌های بازار، تولید و تکنولوژی را امکانپذیر می‌کند. روند تحول حسابداری مدیریت در جدول شماره ۱ قابل مشاهده است.

این تحول، با عنوان حسابداری استراتژیک، که در اثر رشد سریع و سراسرآم‌آور تکنولوژی، افزایش تنوع محصولات و تشدید رقابت ایجاد شده، نشان‌دهنده اهمیت و نقش اساسی حسابداری مدیریت است.

قرن ۱۴ - پیدایش و تکامل در ایتالیا، اشارات توسط لوکاپاچولی - ریاضیدان.

۱۵۳۱ - استفاده از ۸ نوع دفتر حسابداری: ضایعات - معاملات (روزنامه) - حسابهای شخصی و غیرشخصی (کل) - دستمزد (معین) - نقدی - سه دفتر جهت ثبت مواد امانی، در یک کارخانه ایتالیایی.

۱۷۵۰ - استفاده از روش هزینه‌یابی سفارش کار در یک کارخانه تولید کفش در انگلستان.

۱۷۷۷ - استفاده از روش هزینه‌یابی توسط یک کارخانه پارچه‌بافی در انگلستان.

۱۷۸۸ - تشریح دفاتر تولید و انواع طبقه‌بندی جزئی در کتاب "مقدمه‌ای بر بازرگانی" توسط رابرت همیلتون

اوایل قرن ۱۹ - بیان نحوه تعیین سود و زیان بصورت ماهانه توسط کروون هلم

- استفاده از روش مدرن هزینه‌یابی مرحله‌ای قیمت تمام شده در یک کارخانه

شیشه‌سازی فرانسوی

۱۸۲۵ - اشاره به انجام عملیات حسابداری براساس برآوردهای آینده، در کنار حسابداری

تاریخی - توسط کاناکس در کتاب "تماس آینده".

۱۸۳۹ - بدنبال انقلاب صنعتی، پیشنهاد مطالعه گسترده و طولانی جهت دستیابی به

روشهای مناسب قیمت تمام شده در کتاب "اقتصاد، تولید ماشین" نوشته بابیج

(Babbage) استاد ریاضی کمبریج.

۱۸۵۱ - چاپ اولین کتاب حسابداری و دفترداری جهت سیستمهای کشاورزی در انگلستان.

۱۸۶۲ - طرح روش هزینه‌یابی سفارش کار مدرن در کتاب "حسابهای صنعتی و ساخت"

توسط لویی میزی (L. Mezieres) فرانسوی.

۱۸۶۹ - تاکید بر محاسبه قیمت تمام شده با درجه دقت بیشتر از ۸۰ درصد.

۱۸۷۵-۱۹۰۰ - اعمال کنترل جهت حصول اطمینان از صحت اطلاعات هزینه‌های سفارشات

در سیستم حسابداری صنعتی حاکم بر صنایع مهندسی

- احتساب هزینه سربار بصورت درصدی از دستمزد یا بهای اولیه.

- حرکت از سیستم هزینه‌یابی واقعی به سیستم هزینه‌یابی استاندارد.

۱۸۹۰-۱۸۸۶ - تعیین قیمت تمام شده از راه ضرب هزینه مواد در یک نرخ ثابت به‌عنوان هزینه

دستمزد هنری دونالد - آمریکا ۱۸۹۸

۱۸۹۱ - ضرورت سیستم محاسبه قیمت تمام شده به علت تشدید شرایط رقابتی و کاهش

میزان سود.

۱۹۰۰ - الکساندر همیلتن چرچ: استفاده اغلب شرکتهای از نوع سیستم هزینه‌یابی

- استفاده از روش درصد ثابت بهای اولیه و درصد ثابت از هزینه دستمزد در محاسبه

هزینه سربار

- نرخهای جذب سربار براساس ساعت کار مستقیم جهت هر مرکز هزینه.

۱۹۰۳ - پیشنهاد هنری هیس در رابطه با بودجه انعطاف‌پذیر.

۱۹۰۵ - ارائه سیستم هزینه‌یابی استاندارد توسط جان ویت مور (Whitmore) در دانشگاه

نیویورک

۱۹۱۱ - طرح برآورد هر یک از عوامل هزینه سربار در بودجه کنترلی.

۱۹۱۸ - نظریه "هزینه‌های استاندارد" توسط چارتر هریسون

۱۹۹۳ - به‌کارگیری روش جدید حسابداری مدیریت "New Product Costing" در ژاپن

ماخذ - حسابداری شماره ۱۰۴/۱۰۳ تیرماه ۱۳۷۳ صص ۲۶-۵۵

## سیستم مالی یکی از زمینه‌های عمده و تعیین کننده و اثرگذار بر رفتار سازمانی است و حسابداری مدیریت از ابزارها و ساز و کارهای موثر در این رابطه تلقی می‌شود.

آثار حسابداری مدیریت از نحوه تغییر و تحول این نوع حسابداری، که مبتنی بر نیاز زمانی کاربرد آن بوده، مشخص می‌شود. به طوری که عواملی همچون افزایش ظرفیتهای تولیدی، نوسانپذیری هزینه‌های سربرابر، ادغام صنایع مختلف، تحقق فاصله‌گیری مدیریت از مالکیت و کاهش حاشیه سود ناشی از گستردگی بازار رقابت، باعث شد که نیاز به تکنیکهای جدید حسابداری مدیریت در جهت تقویت کارایی تشدید شود. ایجاد رنسانس در هزینه‌یابی در سه دهه آخر قرن نوزدهم دقیقاً از همین زمینه‌ها سرچشمه گرفته است.

حرکت از سیستم هزینه‌یابی واقعی به سیستم هزینه‌یابی استاندارد و مبحث حسابداری استراتژیک، مقوله حسابداری صنعتی را با پدیده‌ای جدید روبه‌رو کرده است. حسابداری استراتژیک حداکثر ظرفیت و کارایی را جستجو می‌کند و در سایه آن، اوقات تلف شده به صفر رسیده، گردش موجودیها بر مبنای صفر تغییر و هزینه سرمایه‌گذاری به حداقل می‌رسد. در همین رابطه روش تولید بهنگام<sup>۱</sup> پس از سی سال در شرکت تویوتا (Toyota) به

بهره‌برداری نتیجه‌بخش می‌رسد. در نتیجه سیر تکمیلی و جایگزینی قیمت تمام شده جذبی نرمال (با احتساب نرخ علمی ساعت کار ماشین) با قیمت تمام شده واقعی، اکنون بحث حذف ضایعات، ظرفیتهای بدون استفاده و اوقات تلف شده و بررسی نتایج تغییر شرایط مطرح است. محاسبه ساده با تحمل کمترین هزینه و زمان در سیستم جدید، از دو خاصیت تعیین قیمت تمام شده و کنترل هزینه‌ها برخوردار است. آثار و ارتباط دقیقتر حسابداری مدیریت با رفتار سازمانی را می‌توان در مدل‌های پیشرفته و جامع مدیریتی مانند مدیریت کیفیت جامع<sup>۲</sup> یا بهبود مستمر محصول<sup>۱۱</sup>

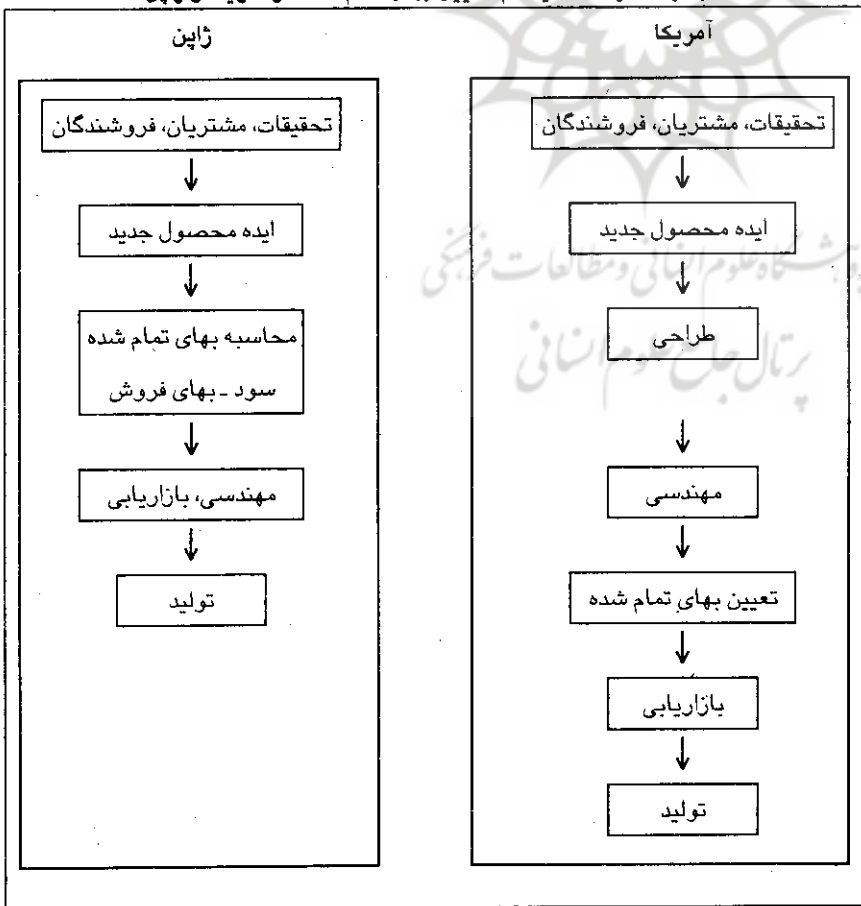
و مشارکت کارکنان<sup>۱۱</sup> جستجو کرد.

### تجارب عملی

دو تجربه عملی دنیای صنعتی در کشورهای آمریکا و ژاپن، تاثیر حسابداری مدیریت در رفتار سازمانی را مشخص می‌کند. قیمت تمام شده یا هزینه‌یابی هدف<sup>۱۲</sup> نتیجه این تحولات تجربی است. در تجارب علمی مزبور که در نمودار شماره ۳ قابل مشاهده است، تعیین بهای تمام شده در شرکتهای آمریکایی و ژاپنی دیده می‌شود.

همان‌گونه که از تجربه سیستم حسابداری مدیریت در ژاپن مشاهده

نمودار شماره ۳- سیستم تعیین بهای تمام شده در آمریکا و ژاپن



## آثار و ارتباط دقیقتر حسابداری مدیریت با رفتار سازمانی را می توان در مدل های پیشرفته و جامع مدیریتی مانند مدیریت کیفیت جامع یا بهبود مستمر محصول و مشارکت کارکنان جستجو کرد.

روشنگر تکنولوژی متداول است و قادر به اصلاح مراحل تولید نمی باشد. در حالی که در ژاپن هزینه های استاندارد بتدریج بهبود یافته و به سوی بهای تمام شده مورد نظر (هدف) سوق داده می شود. پس از تعیین بهای تمام شده هدف، دوایر مختلف، مهندسی ارزیابی را در اختیار گرفته بهای تمام شده مزبور به عوامل هزینه (مواد، هزینه های کار مستقیم، استهلاک و غیره) تقسیم و امکان کاهش هزینه مورد بررسی قرار می گیرد. قسمت دوم حسابداری مدیریت از نوع ژاپنی که در آمریکا نیز مورد استفاده قرار می گیرد، تجزیه تحلیل عملیاتی است و در آن از راه اطلاعات هزینه موجود، امکانات تقلیل هزینه و بهبود بررسی می شود.

### خلاصه

رفتار سازمانی تحت تاثیر عملکرد حسابداری مدیریت در سازمان می باشد. تولید، هزینه، فروش و درآمد به عنوان متغیرهای پدیده حسابداری مدیریت، رفتار سازمانی را در جهت کارایی و اثربخشی بیشتر مورد تغییر و تحول قرار می دهند. در

می شود، هدف سیستم مزبور تاثیرگذاری بر عملکرد کارکنان موسسات تولیدی برای دستیابی موفقیت آمیز به هدفهای شرکت است. به بیان بهتر، پاسخ به دو سوال چگونگی رقابت با محصولات مشابه و آمادگی برای بازار آینده، هدف سیستم حسابداری مدیریت در مدل ژاپنی را آشکار می کند. در واقع مدیریت هزینه در ژاپن مبتنی بر همکاری گروهی است. بخشهای مهندسی، خرید، تولید با تواناییهای خاص در کشف راههای کاهش هزینه و نهایتاً کاهش بهای تمام شده همکاری دارند. کار و تصمیمگیری گروهی این افراد مستقیماً بر اجرای امور شرکت اثر می گذارد. در این شکل از سیستم حسابداری مدیریت، بهای تمام شده محصول جدید از راه محاسبه مجموع هزینه مواد مستقیم، کار مستقیم و هزینه های استاندارد سربار، به دست می آید، و در صورتی که این بهای تمام شده زیاد باشد محصول دوباره برای طراحی مجدد برگشت داده می شود و یا شرکت به سود کمتر بسنده می کند. این روش بیشتر از ۲۰ سال در تعدادی از شرکتهای ژاپنی سابقه دارد و در نتیجه آن تقلیل هزینه جاری با استفاده از ابزارهای پیشرفته ای چون مهندسی ارزیابی<sup>۱۳</sup> و تجزیه تحلیل عملیاتی<sup>۱۴</sup> میسر شده است.

در واقع از طریق سیستم هزینه یابی در مدل ژاپنی، بهای فروش هدف<sup>۱۵</sup> محاسبه شده، و حاشیه سود هدف<sup>۱۶</sup> را مشخص می کنند که از تفاوت این دو بهای تمام شده (از رابطه TPM - TSP) بدست می آید.

در آمریکا منظور از هزینه یابی استاندارد، جلب توجه مدیریت به حصول نتیجه واقعی متفاوت از نتیجه هدف (مورد انتظار) است. سیستم هزینه یابی آمریکایی

سایه اهمیت فزاینده حسابداری مدیریت، روشها و تکنیکهای جدیدی به وجود آمده است و این سیستم از نوع هزینه یابی واقعی به هزینه یابی استاندارد تغییر یافته است. در سیستم جدید قیمت فروش و سود مورد انتظار به صورت ابزارهای تصمیمگیری، قیمت تمام شده استاندارد را در اختیار مدیریت قرار می دهند. برای برخورداری از رفتار سازمانی مشخص و تحکیم یافته، استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت با عنوان حسابداری استراتژیک توصیه می شود.

منبع:

- 1- Margaret, L., Gange & Richard Distenza, "New Product Costing", Japanese style, The CPA Journal, May 1993, pp.68-71.
- 2- Robbins, Stephen, Organizational Theory, Structure, Design & Applications.
- ۳- حسابداری، شماره ۱۰۴/۱۰۳، تیرماه ۱۳۷۳، ص ۴۶۵۵، "حسابداری استراتژیک تحولی در کاربرد حسابداری مدیریت" بهمن تقوی دیلمقانی، ص ۱۱۰-۱۱۵ "تعیین بهای تمام شده محصول جدید، شیوه جدید" دکتر سیدمحمد بدرطالع
- ۴- کلدخدانی، حسین، فرایند کنترل در مدیریت، ۱۳۶۹
- ۵- هرسی و بلانچارد، مدیریت رفتار سازمانی، ترجمه دکتر علی علاقه بند، انتشارات امیرکبیر، تهران ۱۳۷۲.

- 1- Tailored controls
- 2- Goal-oriented
- 3- Drive
- 4- Self-insight
- 5- Causal
- 6- Intervening
- 7- End-result
- 8- Just in time (JIT)
- 9- Total quality management
- 10- Continious improvement
- 11- Employee involvement
- 12- Target costing
- 13- Value engineering
- 14- Functional analysis
- 15- Target selling price
- 16- Target profit margin