

# تحقیقی پیرامون محتوای اطلاعاتی اعداد حسابداری در گزارشگری درون سازمانی

دکتر ایرج نوروش<sup>۱</sup>  
قادر صادقیان آژیری<sup>۲</sup>

## چکیده مقاله

متون معاصر در رابطه با حسابداری مدیریت بیانگر این نگرش هستند که اطلاعات تولید شده توسط سیستم حسابداری مدیریت نیازهای اطلاعاتی مدیران سازمان‌ها در سطوح مختلف را برآورده نمی‌سازد. در این متون دلایل مختلفی برای کارایی ضعیف گزارش‌های درون سازمانی بیان شده است که به عنوان مثال از غیرمرتبط بودن و به موقع نبودن آنان می‌توان نام برد.

هدف این تحقیق بررسی موانع و مشکلات موجود در حسابداری مدیریت در شرایط کنونی ایران است. علاوه بر این، در این تحقیق سعی خواهد شد که در قالب یک پژوهش تجربی به این سؤال که آیا اطلاعات تولید شده در حسابداری مدیریت از محتوای اطلاعاتی

---

۱- عضو هیأت علمی گروه حسابداری، دانشگاه شهران.

۲- کارشناس ارشد حسابداری.

لازم برخوردارند و اینکه آیا مدیران بنگاه‌های تجاری از این اطلاعات در رابطه با تصمیم‌گیری و اداره امور مربوط به فعالیت‌های و کنترل عملیات استفاده می‌نمایند. نتایج حاصله از آزمون فرضیات تحقیق مبین این نکات می‌باشد که گزارشات حسابداری مدیریت در رابطه با تصمیم‌گیری مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرد. علاوه بر آن، از دیدگاه آزمون میزان استفاده از گزارشات حسابداری با کیفیت آنان (محتوای اطلاعاتی) مرتبط است و نهایتاً اینکه محتوای اطلاعاتی متصور گزارشات و ویژگی‌های کیفی اطلاعات رابطه مستقیم دارند.

## واژه‌های کلیدی

حسابداری مدیریت - استفاده‌کنندگان درون سازمانی - سیستم‌های اطلاعاتی.

## مقدمه

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که هدف آن برآورده ساختن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در راستای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی می‌باشد. استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری را می‌توان به دو گروه عمده استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون‌سازمانی تفکیک کرد.

استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی عبارتند از سهامداران، اعتباردهندگان، دولت و سایر اشخاصی که به نحوی با سازمان در ارتباطند و از اطلاعات حسابداری، در تصمیماتی که در ارتباط با سازمان اتخاذ می‌نمایند، بهره‌مند می‌گردند. استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی عبارتند از مدیران و اداره‌کنندگان سازمان، که از اطلاعات اخذ شده از سیستم حسابداری در اداره عملیات سازمان استفاده می‌کنند. هر یک از دو گروه استفاده‌کنندگان فوق، نیازهای اطلاعاتی خاصی دارند که در این میان حسابداری مالی جهت پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه اول و حسابداری مدیریت جهت پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه دوم از هم متمایز می‌شوند.

حسابداری مالی بیشتر بر عینیت و قابلیت ثبت اطلاعات ارائه شده تأکید داشته و هدف

نهایی آن گزارشگری آثار رخدادهای اقتصادی است که در گذشته به وقوع پیوسته است. تأکید حسابداری مدیریت بر مربوط بودن و به روز بودن اطلاعات ارائه شده بوده و بیشتر آینده‌نگر می‌باشد. هدف اصلی حسابداری مدیریت تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران در رابطه با اداره بهینه امور سازمان بوده و از این رو باید خود را با نیازهای مدیریت هماهنگ سازد و بر حسب نیاز، گزارش‌های متنوعی را ارائه دهد.

اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری مدیریت می‌تواند یکی از منابع اصلی تأمین اطلاعات مدیریت بوده و در تمام مراحل فرایند مدیریت، راهنمای مدیران باشد. گزارش‌های ارائه شده توسط این سیستم می‌تواند نقش اساسی در تصمیم‌گیری‌ها و برنامه‌ریزی‌های مدیران داشته و ایشان را در امر کنترل و حصول اطمینان نسبی از اجرای تصمیماتشان یاری نماید. لیکن شرط تحقق این امر آن است که سیستم حسابداری مدیریت به نحوی مطلوب و با توجه به نیازهای سازمان طراحی و اجرا شود و مجریان این سیستم‌ها و استفاده‌کنندگان اطلاعات ارائه شده توسط آنها از تجربه، دانش و مهارت کافی برخوردار باشند.

سیستم حسابداری مدیریت از جمله سیستم‌های اصلی و اساسی «سیستم اطلاعات مدیریت» شمرده می‌شود. رسالت سیستم حسابداری مدیریت تأمین نیازهای اطلاعاتی سطوح مختلف مدیران در زمینه‌های برنامه‌ریزی و کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری است. در نتیجه اطلاعاتی که به وسیله این سیستم تهیه می‌شود، غالب فعالیت‌ها و عملیات شرکت‌ها را در برمی‌گیرد. از این رو بدون داشتن یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب و کارآ، هدایت مطلوب عملیات و فعالیت‌ها در جهت دسترسی به اهداف و برنامه‌های مدیریت ممکن نیست و نهایتاً اقدامات مدیریت محدود به تصمیم‌گیری‌های موردی و بدون ضابطه خواهد بود<sup>۱</sup>.

امروزه ادعا می‌شود که اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری مدیریت نیازهای اطلاعاتی مدیران اجرایی را به اندازه کافی برآورده نمی‌سازد. زیرا مراحل تهیه گزارش‌های مالی در

۱ - محمدهادی جوادى جاود، "مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران"، ماهنامه حسابدار، شماره ۹۰-۸۹، مهر ۱۳۷۱، ص ۳.

سازمان‌ها به نحوی است که اطلاعات یا بموقع و به روز نبوده و یا به دلیل حجم انبوه قابل استفاده نمی‌باشد. دیگر دلیل عدم پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیران را غیرمرتبط بودن اطلاعات تولید شده می‌دانند که در مجموع این نارسایی‌ها در کنار سایر عوامل محدودکننده موجب می‌شوند که اطلاعات برای تصمیم‌گیری مدیران در جهت برنامه‌ریزی و کنترل مناسب نباشد.

Kaplan در رابطه با نارسایی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت می‌نویسد که به طور کلی در شرایط کنونی که تغییرات در تکنولوژی که آثارش در کلیه ابعاد فعالیت‌های تولیدی دیده می‌شود موجب شده است همانند سیستم‌های حسابداری سنتی یک خلاصه ناکافی از عملیات بنگاه را ارائه نماید. رقابت جهانی امروزی الزام می‌دارد که سیستم حسابداری مدیریت از مرز و محدودیت تهیه «بهای تمام شده» فراتر رود و اطلاعات مربوط در رابطه با دیگر ابعاد و عوامل مهم سازمانی همانند کیفیت، سطوح موجودی، بهره‌وری، انعطاف‌پذیری، قابلیت تحویل، کارکنان و... که همگی لازم ارزیابی معقول عملکرد است را فراهم نماید. وی بیان می‌دارد که تنها بنگاه‌هایی توان رقابت و استواری در شرایط مشکل اقتصادی را دارند که از اطلاعات مدیریتی جامع استفاده نمایند<sup>۱</sup>.

اساسی‌ترین مشکلات در کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت ناشی از عدم درک صحیح مدیران نسبت به موضوع است. Scapens به عنوان یکی از مشکلات سیستم حسابداری مدیریت به عدم آگاهی مدیران نسبت به ایده‌های جدید حسابداری و گذشته‌نگری که مدیران به آن خو گرفته‌اند اشاره می‌کند. وی معتقد است که یک سیستم حسابداری مناسب نیز در صورت فقدان آگاهی از نحوه استفاده بهینه از آن در جهت دستیابی به اهداف مورد نظر، ممکن است نه تنها مؤثر واقع نشود، بلکه حتی مدیران را به گمراهی اطلاعاتی بکشاند. همین‌طور ممکن است مدیران به دلیل عدم آگاهی در رابطه با چگونگی استفاده از سیستم، نتوانند به طور

1- Robert S. Kaplan, "Yesterday's Accounting Undermines Production," Harvard Business Review , (July 1984), p.98.

کامل از اطلاعات بهره‌مند شوند<sup>۱</sup>.

ارزیابی کلی و تجربی وضعیت سیستم‌های حسابداری مدیریت در ایران نشان می‌دهد که به رغم اقدامات و کوشش‌های زیادی که در به کارگیری فنون و تکنیک‌های توسعه یافته حسابداری مدیریت تاکنون در بیشتر شرکت‌ها صورت گرفته، هنوز بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب فاصله زیادی وجود دارد. تجربه‌های متعدد طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در مؤسسه‌های اقتصادی ایران (بویژه در مؤسسات تولیدی) نشان می‌دهد که در این زمینه مشکلات اساسی متعددی به چشم می‌خورد که شناخت درست و دقیق آنها گام اولیه و بنیادین در جهت ارتقاء کیفیت سیستم‌های مدیریت در مؤسسات اقتصادی ما محسوب می‌شود<sup>۲</sup>.

به نظر می‌رسد که در جامعه ما صرف کاربرد تکنیک‌های متداول حسابداری صنعتی و تهیه اعداد و ارقام و ارائه آنها، بدون توجه به هدف‌های گزارشگری داخلی در مؤسسه‌های اقتصادی، و شناسایی اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری و تجزیه و تحلیل‌های لازم و همچنین اصرار در به کار بردن اصطلاحات تخصصی مالی و حسابداری (که برای افراد غیرمالی، غیرقابل فهم و ثقیل است)، باعث شده که حاصل مجموعه فعالیت‌هایی که در این زمینه در شرکت‌های مختلف انجام می‌شود، کمتر مورد استفاده مدیران قرار بگیرد. در نتیجه، تمامی تلاش‌های مسؤولان در این زمینه، در حد ثبت و ضبط نتایج عملیات به صورت بهای تمام شده محصولات و انعکاس آنها در صورت‌های مالی مورد استفاده استفاده‌کنندگان خارج از شرکت جلوه کند. در این شرایط است که حسابداری مدیریت به عنوان یکی از ابزارهای تصمیم‌گیری درون سازمانی در حدی متناسب با قابلیت‌هایش مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

از این روست که واحدهای حسابداری صنعتی نتوانسته‌اند نقش و جایگاه مناسب خود را

1-Robert Scapens, "Closing the Gap Between Theory and Practice," *Management Accounting*, (January 1984), pp. 34-36.

۲- جوادی، قلی، ص ۴.

به عنوان واحدی در خور اهمیت و فراهم‌کننده مهم‌ترین مبانی و اطلاعات اساسی تصمیم‌گیری مدیران پیدا کنند.<sup>۱</sup>

در همایش‌ها و سمینارهایی که در رابطه با حسابداری مدیریت در ایران برگزار شده است غالباً بیان شده که استفاده مؤثر و کافی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت و اطلاعات حسابداری در درون سازمان‌ها صورت نمی‌گیرد. عدم آگاهی مدیران از اهمیت اطلاعات حسابداری و تکنیک‌های حسابداری مدیریت، دانش ناقص کارکنان حسابداری در خصوص این روش‌ها و تکنیک‌ها، تغییر زود به زود مدیریت، انحصاری بودن تولید و فروش محصول و غیره به عنوان عوامل مرتبط با عدم استفاده کافی از تکنیک‌ها و روش‌های حسابداری مدیریت عنوان شده است.<sup>۲</sup>

در این تحقیق، بررسی می‌شود که آیا مدیران بنگاه‌های اقتصادی به اعداد و ارقام ارائه شده در گزارشات حسابداری مدیریت، به عنوان منابع اطلاعاتی، جهت استفاده در تصمیم‌گیری‌های مربوط به فعالیت‌های شرکت و کنترل عملیات آن می‌نگرند. در این تحقیق همچنین سعی خواهد شد که موارد استفاده از اینگونه اطلاعات شناسایی گردد. در راستای دست یافتن به اهداف تحقیق، فرضیاتی به شرح ذیل تبیین گردیدند.

## فرضیات تحقیق

- ۱ - اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی در تصمیم‌گیری و اعمال کنترل توسط مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرند.
- ۲ - اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی با انگیزش مدیران مرتبطند.

۱- همان مآخذ، ص ۵ و ۶.

۲- احمد خلیفه سلطانی، بررسی علل عدم استفاده درون سازمانی از اطلاعات حسابداری در شرکت‌های فلزی پذیرفته شده در بورس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال ۱۳۷۴، ص ۲.

۳ - اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی با انگیزش پرسنل اجرایی مرتبطند.

۴ - اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی در ارزیابی مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۵ - اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی در ارزیابی پرسنل اجرایی توسط مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرد.

## روش تحقیق

در این تحقیق با استفاده از روش کتابخانه‌ای ابتدا مبانی نظری مرتبط با موضوع تحقیق از منابع داخلی و خارجی استخراج و تلخیص گردیدند. سپس از طریق طراحی پرسشنامه و توزیع آن، اقدام به جمع‌آوری اطلاعات گردید. بر مبنای اطلاعات جمع‌آوری شده فرضیات تحقیق آزمون گردیده و بر اساس نتایج به دست آمده پیشنهادهای ارائه گردید.

جامعه آماری این تحقیق عبارت بود از شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دفتر مرکزی‌شان در تهران مستقر می‌باشد. کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران بر اساس گزارش ارائه شده از طرف بورس در تاریخ مرداد ماه ۱۳۷۶ بالغ بر ۲۵۶ شرکت می‌بود که از میان تعداد ۱۵ شرکت یا فعالیت‌های غیرتولیدی داشته و یا دفتر مرکزی‌شان در تهران مستقر نبود، که به این ترتیب جامعه آماری مورد بررسی شامل ۲۴۱ شرکت تولیدی گردید.

از میان ۲۴۱ شرکت فوق، تعداد ۱۰۰ شرکت به طور نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب و به آدرس هر یک از آنها پرسشنامه‌ای ارسال گردید. از مجموع پرسشنامه‌های ارسالی، تعداد ۶۲ پرسشنامه برگشت و تعداد ۴ پرسشنامه به دلیل فاقد جواب بودن و یا مخدوش بودن و یا ناقص بودن حذف و نهایتاً ۵۸ پرسشنامه در تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات تحقیق مورد استفاده قرار گرفت.

## روش تجزیه و تحلیل آماری

به منظور بررسی اینکه آیا اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرند یا خیر، از آزمون دو جمله‌ای استفاده گردید. در این آزمون هدف بررسی فرض مربوط به نسبت موفقیت‌ها می‌باشد. بنابراین چنانچه بیش از ۶۰٪ جامعه مورد تحقیق عقیده داشته باشند که اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرند این فرض مورد قبول واقع می‌شود. لذا در تمام فرضیات،  $P$  (نسبت موفقیت مورد نظر در جامعه) معادل ۶۰٪ در نظر گرفته می‌شود.

### ارائه نتایج تحقیق

- ۱ - در خصوص فرضیه اول تحقیق که در ارتباط با تصمیم‌گیری و اعمال کنترل توسط مدیران، مورد بررسی قرار می‌دهد، ۹۱/۲٪ از نمونه مورد بررسی، استفاده از اعداد مذکور را در تصمیم‌گیری و اعمال کنترل توسط مدیران تأیید نمودند و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار گرفت. رقم ۹۱/۲٪ فوق بیانگر اتکاء بالای مدیران به اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌گری درون سازمانی بوده و اهمیت این اعداد در تصمیم‌گیری‌ها و اعمال کنترل توسط مدیران را بیان می‌کند.
- ۲ - در مورد فرضیه دوم تحقیق که در ارتباط با انگیزش مدیران بود، ۸۲/۵٪ از نمونه مورد بررسی ارتباط اعداد مذکور را تأیید نمودند و این فرضیه تحقیق نیز با اطمینان ۹۵٪ تأیید گردید.
- ۳ - فرضیه سوم تحقیق در رابطه با ارتباط اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌گری و انگیزش پرسنل اجرایی بود. در خصوص فرض فوق تنها ۴۵/۶٪ از نمونه مورد بررسی نظر موافق ابراز نمودند و این فرضیه رد گردید.
- ۴ - فرضیه چهارم تحقیق با نظر موافق ۷۱/۹٪ نمونه مورد بررسی در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شد. تأیید این فرضیه نشانگر استفاده از اعداد حسابداری ارائه شده در گزارش‌گری درون سازمانی را در ارتباط با ارزیابی مدیران می‌باشد.
- ۵ - فرضیه پنجم تحقیق که در رابطه با استفاده از گزارش‌گری درون سازمانی جهت



ارزیابی پرسنل توسط مدیران می‌بود، با موافقت ۳/۳۳٪، در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نشد. در این پس از آزمون پنج فرضیه فوق، به بررسی ارتباط بین محتوای اطلاعاتی اعداد حسابداری تهیه شده پرداخته شد.

نتایج حاصله نشان داد که بین محتوای اطلاعاتی گزارشات حسابداری مدیریت و ویژگی‌های کیفی اطلاعات رابطه مستقیم وجود دارد.

این بدین معنی است که از دیدگاه آزمودنی‌ها، اگر اطلاعات از ویژگی‌های کیفی برخوردار باشند، محتوای اطلاعاتی‌شان افزایش می‌یابد. همچنین نتایج حاصله از این تحقیق نشان داد که بین استفاده از گزارشات حسابداری مدیریت و محتوای اطلاعاتی متصور آنان رابطه مثبت وجود دارد. از دیدگاه آزمودنی‌ها کیفیت (محتوای اطلاعاتی) آنان زمینه مساعد برای استفاده از آنان در تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد بوجود می‌آورد.

### نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

در این قسمت به نقطه نظرات و پیشنهاداتی که در خلال انجام مطالعه و تحقیق و جمع‌آوری اطلاعات و مراجعه به کتب و نشریات تخصصی که در راستای رفع موانع موجود در راه توسعه حسابداری مدیریت و بهبود وضعیت گزارشگری درون سازمانی در شرکت‌های تحت مطالعه به نظر رسیده است اشاره می‌شود.

۱ - آشناسازی مدیران با مفاهیم و کاربردهای حسابداری مدیریت از طریق برگزاری سمینارها و دوره‌های آموزش ضمن خدمت و گنجانیدن مباحث مرتبط با حسابداری مدیریت در مواد درسی رشته‌های غیرحسابداری (بویژه مهندسی و مدیریت).

۲ - بازنگری در سرفصل مباحث و محتوای درسی حسابداری مدیریت و ایجاد زمینه و انگیزش در مدرسان دانشگاه‌ها برای ترجمه و تألیف کتاب‌های مرجع و منابع مطالعاتی، و تحقیق و تجزیه و تحلیل آثار و نتایج موفقیت‌آمیز از حسابداری مدیریت در شرکت‌ها و سازمان‌هایی که تجارب موفق را پشت سر گذاشته‌اند.

۳ - اتخاذ تدابیری از جانب مراجع تأثیرگذار، نظیر سازمان حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، سازمان صنایع ملی ایران و بانک‌های

تخصصی برای تجهیز شرکت‌ها به سیستم‌های حسابداری مدیریت و استفاده از مکانیزم‌های مناسب بودجه‌بندی، محاسبات بهای تمام شده و ارائه گزارش‌های تحلیلی.

۴ - تأسیس انجمن حسابداران مدیریت در ایران، به نحوی که انجمن مذکور از حمایت ارگان‌ها و سازمان‌های مختلف برخوردار بوده و در زمینه‌های زیر فعالیت نماید:

- بررسی مشکلات و موانع موجود در شرکت‌ها، در سر راه توسعه و بهبود سیستم‌های حسابداری مدیریت، و ارائه راه کارهای عملی جهت حذف این مشکلات و موانع
- انجام تحقیقات، ارائه مقالات، و انتشار نشریات در زمینه حسابداری مدیریت
- برگزاری سمینارها و دوره‌های آموزشی در زمینه حسابداری مدیریت
- ایجاد ارتباط با مراجع علمی و حرفه‌ای جهان جهت فراهم ساختن امکان انتقال دانش و تجارب آنان

● ارائه رهنمودهای لازم جهت بهبود سیستم‌های حسابداری مدیریت در صنایع مختلف

۵ - تشکیل جلسات آموزشی و تفهیم اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های درون سازمانی و تشویق آنها به منظور رفع تنگناهای منعکس در گزارش‌های مذکور.

### محدودیت‌های تحقیق

در این تحقیق از پرسشنامه جهت جمع‌آوری اطلاعات استفاده گردید و از اینرو یافته‌های آن تا حدود زیادی بر میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پاسخ‌دهندگان از موضوع متکی بود. همچنین سایر محدودیت‌های استفاده از پرسشنامه در مورد این تحقیق مصداق خواهد داشت.

این تحقیق در محدوده شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گردید. و نتایج آن می‌تواند قابل تعمیم به کلیه شرکت‌هایی که در کشورمان فعالیت می‌نمایند، نباشد.

### منابع و مأخذ

۱ - جوادی جاود، محمدهادی. "مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران"، ماهنامه

- حسابدار، شماره ۸۹-۹۰، مهر ۱۳۷۱، ص ۳-۱۳.
- ۲ - خلیفه سلطانی، احمد، بررسی علل عدم استفاده درون سازمانی از اطلاعات حسابداری در شرکت‌های فلزی پذیرفته شده در بورس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال ۱۳۷۴.
- ۳ - کرمی، اژدر، "نگرش مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، شماره ۱۴ و ۱۵ (زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵)، ص ۱۴۶-۱۵۶.
- 1 - Kaplan, Robert S. "Yesterday's Accounting Undermines Production," **Harvard Business Review**, July 1984, 95- 101.
- 2 - Scapens, R., "Closing the Gap Between theory and Practice," **Management Accounting**, (January 1984), pp.34-36.