

# تأثیر روشهای حسابداری در تصمیم‌گیریهای مدیریت

دکتر علی ثقفی

طی سالهای اخیر، تعریفهای حسابداری نسبت به قبل تفاوت اساسی یافته است. بیشتر این تعریفها ضمن اهمیت دادن به مرتبط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات مالی، بر قابل استفاده بودن آن در تصمیم‌گیریهای اقتصادی تأکید دارند. در عمل نیز چنین است. به همین جهت استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی، حرفه حسابداری را به علت استفاده از روشهای گوناگون مورد انتقاد قرار داده‌اند.

تحقیقات تجربی بسیاری پیرامون تأثیر روشهای حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری صورت گرفته است. عمده این تحقیقات بر تفاوت اطلاعات حاصل آمده از اعمال روشهای متفاوت تأکید دارد. ولی سؤال مهم این است که آیا تفاوت در اطلاعات در نهایت به تفاوت در تصمیمات می‌انجامد یا خیر؟ و در چه شرایطی؟ اگر نتوانیم نشان دهیم که این تفاوت در شرایط خاصی موجب تصمیمات متفاوتی خواهد شد، جایی برای بحث پیرامون اعمال

روشهای متفاوت حسابداری باقی نمی‌ماند.<sup>۱</sup>

برخی از تحقیقات نشان داده است که چگونه ارقام مالی متفاوت در رفتار و عکس العمل مدیریت تأثیر داشته است.<sup>۲</sup> Bonini در تحقیق خود با شبیه‌سازی (Simulation) نشان داده است که اعمال روش Lifo در مقابل روش میانگین موجب سودآوری بیشتر در یک شرکت می‌شود زیرا تفاوت سود هر سال نسبت به سال قبل با اعمال روش Lifo بیشتر از روش میانگین است. در نتیجه سودآوری شرکت بیشتر شده، توجه مدیریت بیشتر جلب می‌گردد. از طرف دیگر تحقیقی که توسط Bruns<sup>۳</sup> انجام شده، درست نتیجه عکس تحقیق Bonini را نشان می‌دهد. به این ترتیب که اعمال روشهای گوناگون برای موجودی کالا هیچگونه تأثیری در تصمیمات مدیریت برای قیمت فروش، کمیسیون فروش، حجم تولید، ترکیب تولید و نظایر آن نداشته است. همچنین<sup>۴</sup> Dyckman در تحقیق دیگری به همان نتایج Bruns رسیده است.

اگر چه تحقیقات فوق به نتایجی رسیده است، ولی بسیار مشکل خواهد بود که بتوان نتیجه‌گیری عمومی و مشخصی از این تحقیقات داشت. از تحقیق Bonini نمی‌توان استنتاج کرد که روش Lifo نسبت به روش میانگین برتری دارد و یا از تحقیقات Bruns و Dyckman نمی‌توان استنتاج کرد که اعمال روشهای متفاوت حسابداری هیچ تأثیری بر تصمیمات مدیریت ندارد.

۱- در موقعیتی که بازار اوراق بهادار مؤثر و کارا باشد و مؤثر بودن آن اثبات شده باشد. اعمال روشهای متفاوت حسابداری تأثیر چندانی در تصمیم‌گیری نخواهد داشت.

2-Bonini, Charles p., "Simulation of Information and Decision Systems in the firm". Englewood Cliffs, N.J. prentice-Hall 1968.

3- Bruns, William, "A Simulation study of Alternative Methods of Inventory Valuation" unpublished Ph.D Dissertation U.O.Calif., Berkeley 1962.

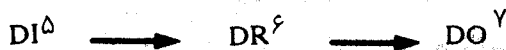
4-Dyckman, thomas R."The Effects of Alternative Accounting Techniques on Certain Management Decisions", Journal of Accounting Research, Spring 1964.

روشهای حسابداری ممکن است تحت شرایطی، تأثیرات قابل توجهی در تصمیم‌گیری داشته و یا تحت شرایط دیگری خالی از تأثیر باشد. پس مشکل اصلی در این تحقیقات عدم امکان نتیجه‌گیری عمومی و مشخص است.

سؤال اصلی این است که تحت چه شرایطی روشهای متفاوت حسابداری موجب تصمیمات متفاوت خواهد شد و چرا؟ برای پاسخگویی به این سؤال نیاز است که علاوه بر تحقیقات تجربی، رابطه بین فرایند حسابداری با فرایند تصمیم‌گیری از دیدگاه تئوریک مورد تحلیل قرار گیرد تا شرایطی را که روشهای متفاوت موجب تأثیر یا عدم تأثیر در تصمیمات مدیریت می‌شود، مشخص گردد. به این منظور ضروری است نقش اطلاعات در فرایند تصمیم‌گیری بررسی دقیقتری شود.

### نقش اطلاعات در فرایند تصمیم‌گیری

فرایند تصمیم‌گیری به زبان ساده شامل سه عامل اطلاعات وارده برای تصمیم، روشی که برای تصمیم‌گیری بکار گرفته می‌شود و تصمیم اخذ شده است که رابطه میان آنها به شکل زیر است:



D.I: اطلاعاتی است که توسط تصمیم‌گیرنده برای تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد.

D.R: روش، مدل یا الگوریتمی است که رابطه بین D.I و D.O را مشخص می‌کند.

D.O: تصمیم اخذ شده است.

فرض کنید در یک تصمیم‌گیری مربوط به سرمایه‌گذاری، نرخ بازده سرمایه‌گذاری معادل ۱۵٪ ملاک تصمیم باشد. اطلاعات لازم (D.I) نرخ بازده مورد انتظار است. روش یا مدل تصمیم‌گیری (D.R.) بر این مبنا است که تمام نرخهای بازده ۱۵٪ و بالاتر مورد قبول است و

5- Decision Input = D.I.

6- Decision Rule = D.R.

7- Decision Output = D.O.

نرخهای کمتر از ۱۵٪ مورد قبول نیست. تصمیم (D.O.)، سرمایه‌گذاری کردن یا سرمایه‌گذاری نکردن است.<sup>۸</sup> پس در چنین حالتی منطقی به نظر می‌رسد که بگوییم بین D.I. و D.O. یک رابطه منطقی وجود دارد و این رابطه برای مدت معقولی ثابت خواهد بود. به عبارت بهتر D.O. تابعی از D.I. است.

$$Z = h(x) \quad \text{یا} \quad D_O = h(D_I)$$

در مثال فوق X نرخ بازده سرمایه‌گذاری ۱۵٪ و Z تصمیم اخذ شده است.

### ۹- بکارگیری اطلاعات جایگزینی

به منظور روشن شدن نقش اطلاعات مالی در فرایند تصمیم‌گیری، لازم است تفاوت بین اطلاعات اصلی و اطلاعات جایگزینی توضیح داده شود. اطلاعات اصلی، اطلاعاتی هستند که تصمیم‌گیرنده، می‌خواهد تصمیمات خود را بر مبنای آن اخذ کند. اطلاعات جایگزینی به جای اطلاعات اصلی زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که دسترسی به اطلاعات اصلی<sup>۱۰</sup> به لحاظ محدودیتهای موجود عملی نباشد و اطلاعات جایگزینی تخمین خوبی از اطلاعات اصلی باشد. فرض کنید پزشکی می‌خواهد درجه حرارت بدن مریضی را بداند، لذا با استفاده از ترمومتر درجه‌ای را که نشان می‌دهد، می‌خواند و این درجه را به جای درجه حرارت واقعی مریض مورد استفاده قرار می‌دهد، به این شرط که واقعاً این درجه تخمین دقیقی از درجه حرارت واقعی باشد. در حسابداری نیز چنین است. بطور مثال زمانی برای تعیین قیمت فروش محصول، از بهای تمام شده حاصل از فرایند حسابداری استفاده می‌شود که این بهای

---

۸- بدیهی است که در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری عوامل زیادی مؤثر است، ولی برای سادگی مثال فرض شده تنها عامل مؤثر نرخ بازده سرمایه‌گذاری باشد و بقیه متغیرهایی که در D.I. مورد استفاده قرار می‌گیرند ثابت باشد و تصمیم‌گیری فقط در دو شق سرمایه‌گذاری شود یا نشود، محدود شده است.

9- surrogate Information = S.I.

10- Principal Information = P.I.

تمام شده تخمین خوبی از بهای تمام شده واقعی باشد.<sup>۱۱</sup>

برای یک نوع اطلاعات اصلی ممکن است، اطلاعات جایگزینی فراوانی وجود داشته باشد که معمولاً توسط تصمیم‌گیرنده به ترتیب و بر حسب اولویت مورد استفاده واقع می‌شود. فرضاً اگر روند میزان فروش نشانگر روند سودآوری باشد (که آن هم نیز اطلاعات جایگزینی از سود واقعی است) در صورتی که سود مشخص نباشد، میزان فروش به عنوان جایگزین سود (S.I.) مورد استفاده قرار می‌گیرد.

#### خصوصیات اطلاعات جایگزینی (Surrogate Input)

اطلاعات جایگزینی باید دارای مشخصات خاصی باشد تا مورد استفاده قرار گیرد از جمله باید بیانگر یا نشانگر یا معرف اطلاعات اصلی باشد (خاصیت Identifiability). زیرا تصمیم‌گیرنده می‌خواهد از آن به عنوان مبنای تصمیم‌گیری بجای اطلاعات اصلی استفاده کند. به عبارت دیگر، تصمیم‌گیرنده باید قادر باشد اطلاعات جایگزینی را برای مشخص کردن عوامل کلیدی و ضروری تصمیمش بکار گیرد. فرضاً در مثال سرمایه‌گذاری، تصمیم‌گیرنده می‌تواند هر نوع اطلاعاتی را که مشخص‌کننده بازده سرمایه‌گذاری مساوی یا بیشتر از ۱۵٪ است بکار گیرد، لذا بین اطلاعات جایگزینی و اطلاعات اصلی یک رابطه وجود دارد که می‌توان به شرح زیر بیان داشت:

$$Y = F(X)$$

که در آن X اطلاعات اصلی و Y اطلاعات جایگزینی است.

$$S_{input} = F P_{input} \quad \text{و یا}$$

این رابطه زمانی قابل اعتماد است که به اندازه کافی (یا در مدت زمان مناسبی) ثابت باشد تا تصمیم‌گیرنده بتواند عوامل کلیدی اطلاعات اصلی را از طریق آن ارزیابی کند. فرضاً در مثال سرمایه‌گذاری، اگر نرخ واقعی بازده سرمایه‌گذاری (R.O.I) در یک زمان ۱۹٪ و در زمان

۱۱ - اطلاعات حسابداری که در فرایند تصمیم‌گیری به عنوان اطلاعات ورودی (D.I)

مورد استفاده قرار می‌گیرد، اطلاعات جایگزینی (S.I) هستند.

دیگر ۱۲٪ باشد، با استفاده از نرخ ۱۵٪ که اطلاعات جایگزینی است نمی توان تصمیم گیری کرد. بطور مثال اگر عامل بازگشت سرمایه گذاری در ارزیابی سرمایه گذاریها مورد استفاده قرار گیرد، فاکتور ۳ (از جدول ارزش فعلی ۱) برای پروژه ای با عمر مفید ۳ سال نرخ بازدهی (R.O.I.) معادل ۱۲٪ و برای پروژه ای با عمر مفید ۵ سال نرخ بازدهی معادل ۱۹٪ دارد، لذا استفاده از فاکتور مزبور به عنوان اطلاعات جایگزینی عملی نیست.

دومین خصوصیت اطلاعات جایگزینی به موقع بودن آن است، زیرا تصمیم گیرنده می خواهد در زمان تصمیم گیری آن را بکار برد. دو مثال، برای ضرورت استفاده از اطلاعات جایگزینی به جای اطلاعات اصلی آورده می شود تا موضوع روشن شود:

#### مثال یک: به دست آوردن اطلاعات اصلی بسیار مشکل است

در بسیاری موارد چه از نظر زمانی و چه از نظر مخارج، به دست آوردن اطلاعات اصلی مقدور نیست. فرضاً در ارتباط با میزان سودآوری یک قسمت یا یک بخش از شرکتی برای تصمیم گیری ضروری است که حداقل تا پایان ماه صبر کرد، در حالی که فروشهای روزانه می تواند به عنوان اطلاعات جایگزینی فوراً مورد استفاده قرار گیرد. و یا استفاده از نرخ جذب سربار به عنوان جایگزین نرخ اصلی که در پایان سال آماده می شود در بسیاری موارد ضروری است، لذا زمان عامل بسیار مهمی است.

همچنین فرض کنید مدیر بانکی بخواهد به شرکتی قرض بدهد و اگر این بانک صورتهای مالی را مبنای تصمیم گیری قرار دهد، می تواند راساً اقدام به حسابرسی کند ولی ترجیح می دهد به علت عدم توانایی و یا به علت مخارج سنگین از گزارشهای آماده حسابداری رسمی استفاده کند.

#### مثال دو: بکارگیری اطلاعات اصلی مشکل است و یا عملی نیست

چون اغلب تعداد یا مقدار اطلاعات اصلی زیاد است، تصمیم گیرنده قادر به بکارگیری آنها نیست و مجبور است از اطلاعات جایگزینی استفاده کند تا تصمیم گیری عملی و ساده باشد. امروزه تقریباً ثابت شده که انسان قادر نیست مقدار زیادی از اطلاعات را همزمان مورد استفاده

قرار دهد. بطور مثال مدیریت یک شرکت با هزینه کمی می‌تواند به ریز اطلاعات اصلی مربوط به بهای تمام شده محصولات دسترسی پیدا کند، ولی استفاده از صورتهای مالی یا اطلاعات آماری را ترجیح می‌دهد. همچنین مشاهده شده که در بسیاری موارد، در علوم دیگر نیز از اطلاعات جایگزینی همانند میانگین، مد، انحراف معیار، مغایرتها و ... بجای اطلاعات اصلی استفاده شده است.

### رابطه بین اطلاعات جایگزینی و اطلاعات اصلی

در بحث مربوط به خصوصیات اطلاعات جایگزینی سعی شد که از موضوع علت و معلول چشم‌پوشی شود ولی در حسابداری اطلاعات جایگزینی از اطلاعات اصلی گرفته شده‌اند. به عبارت دیگر، ارزش اطلاعات جایگزینی به علت ارزشهای اطلاعات اصلی است پس ارتباط بین دو ارزش را می‌توان به صورت  $X \rightarrow Y$  بیان نمود:

$$P_{input} \rightarrow S_{input}$$

اما در بعضی موارد این رابطه علت و معلول عکس می‌شود که دو مثال زیر به عنوان نمونه ذکر می‌شود:

### مثال یک:

اگر رئیس دایره‌ای بخواهد سخت‌گیری بر کارکنان خود را بر مبنای ارزیابی که مدیر مافوق خودش از کارآیی آن دایره می‌کند، بعمل آورد، رابطه زیر برقرار است:

$$X \rightarrow Z$$

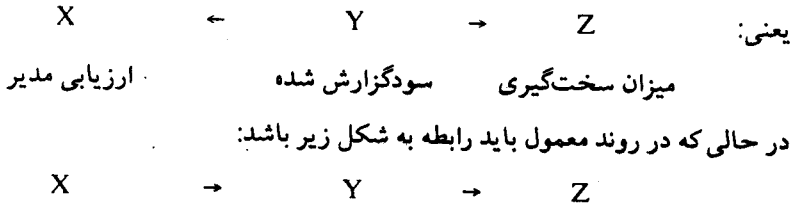
که در آن  $X$  ارزیابی مدیر و  $Z$  تصمیم‌گیری برای درجه سخت‌گیری است. حال اگر رئیس دایره بداند که مدیریت او سودآوری ( $Y$ ) دایره را مبنای ارزیابی رئیس دایره قرار می‌دهد پس رابطه

$$X = \phi Y$$

یعنی ارزیابی تابعی از سودآوری است لذا رئیس دایره سخت‌گیری کارکنان را بر مبنای

$$Z = g(Y)$$

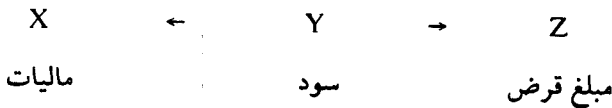
پس اطلاعات جایگزینی مثل سودآوری ( $Y$ ) علت اطلاعات اصلی  $X$  خواهد شد.



## مثال دو:

مثال دیگری که در آن اطلاعات جایگزینی علت اطلاعات اصلی محسوب می‌شود، در ارتباط با مالیات بر درآمد است؛ زیرا مالیات بر درآمد بر اساس سود گزارش شده که جایگزینی از سود واقعی است تعیین می‌شود در حالی که خود مالیات به عنوان اطلاعات اصلی در بسیاری از تصمیم‌گیریها مورد استفاده واقع می‌شود.

بطور مثال برای قرض گرفتن از بانک اگر قرض‌گیرنده سودآوری شرکت را ملاک اصلی قرار دهد و مالیات به عنوان اطلاعات جایگزینی باشد، وضعیت به شرح زیر است:



پس اطلاعات جایگزینی علت و اطلاعات اصلی معلول شده است.

با توجه به دو مثال فوق دو حالت زیر مشخص شد:

۱- ارزش اطلاعات جایگزینی به علت اطلاعات اصلی است که شرح آن گذشت. به عبارت دیگر، اتفاق قبلاً افتاده است. این نوع اطلاعات جایگزینی را تشریحی (Descriptive Surrogate) می‌گویند.

۲- ارزش اطلاعات جایگزینی باعث می‌شود که اطلاعات اصلی پیش بینی شود. به عبارت دیگر، اتفاق در آینده صورت خواهد گرفت. این نوع اطلاعات جایگزینی را اطلاعات جایگزینی با توان پیش بینی (Predictive Surrogate) می‌گویند.

تشخیص این دو نوع اطلاعات جایگزینی آسان نیست مثلاً اگر تصمیم‌گیرنده‌ای بخواهد قیمت فروش محصولی را بر مبنای بهای تمام شده آینده آن تعیین کند، چون بهای تمام شده آینده مشخص نیست، به عنوان اطلاعات جایگزینی از بهای تمام شده جاری آن استفاده می‌کند. پس بهای تمام شده جاری، اطلاعات جایگزینی با توان پیش بینی است. از طرف



دیگر احتمال دارد به علت طول زمان و یا سنگینی مخارج تصمیم گیرنده از بهای تمام شده گزارش شده حاصل از فرایند حسابداری به عنوان اطلاعات جایگزینی، بجای بهای تمام شده جاری استفاده کند که در این حالت این بهای تمام شده اطلاعات جایگزینی تشریحی خواهد بود.

بهای تمام شده گزارش شده ← بهای جاری ← بهای آینده ← نرخ فروش همان طور که قبلاً اشاره شد، زمان عامل مهمی است لذا برای مواردی که اطلاعات اصلی به وقوع حوادثی در آینده بستگی دارد، استفاده از اطلاعات جایگزینی با توان پیش بینی ضروری و اجباری است. در حالی که اگر حوادث مربوط به گذشته بود می‌توان با قرار دادن اطلاعات اصلی اطلاعات جایگزینی تشریحی را حذف کرد.

### ارتباط فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری

همانطور که قبلاً در اوایل بحث تأکید شد و به نظر می‌رسد برای همه روشن شده باشد، اطلاعات حسابداری مانند سایر اطلاعات اقتصادی از نوع اطلاعات جایگزینی هستند و زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرند که تخمین یا جایگزین مناسبی از اطلاعات اصلی باشند. بکار بردن این نوع اطلاعات در فرایند تصمیم‌گیری رابطه فوق را مشخص می‌کند. فرض کنید مدیری برای تعیین قیمت فروش (P) محصولی تصمیم می‌گیرد که آن قیمت، سه برابر هزینه‌های مستقیم ( $D_c$ ) همان محصول باشد. به عبارت دیگر  $P = 3D_c$  چنانچه فرایند حسابداری، بهای تمام شده (C) محصول را بر مبنای هزینه‌های مستقیم بعلاوه ۱۰۰٪ به عنوان هزینه‌های سربار تعیین کرده باشد، گزارش فرایند حسابداری حاوی  $C = 2D_c$  است. حالا اگر تصمیم گیرنده بخواهد از اطلاعات حسابداری استفاده کند با توجه به اطلاعات فوق از رابطه  $P = 1/5C$  استفاده خواهد کرد پس فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری توأمأ امر تصمیم‌گیری را شکل می‌دهند.

$$P = 3D_c \quad C = 2D_c \quad P = 1/5C$$

$$D_c \quad \longrightarrow \quad C \quad \longrightarrow \quad P \quad \text{یا}$$

$$Z = 3X \quad X = 1/2Y \quad Z = 1/5Y$$

باید توجه شود که اگر فرایند حسابداری تغییر کند و بهای تمام شده کالا را بجای ۲ برابر هزینه مستقیم معادل ۱/۵ برابر آن تعیین نماید، تصمیم گیرنده نیز باید فرایند، تصمیم‌گیری خود را تعدیل کند و بجای  $P = 1/5C$  از معادله  $P = 2C$  استفاده کند. اگر چه مثال فوق بسیار ساده است ولی ارتباط بین فرایند حسابداری و تصمیم‌گیری را نشان می‌دهد. تصمیم‌گیرنده زمانی که فرایند حسابداری تغییر می‌کند اگر بخواهد در مجموع تصمیمش تغییری نکند باید فرایند تصمیم‌گیری خود را تعدیل کند.

### تعدیل فرایند تصمیم‌گیری در اثر تغییر رویه‌های حسابداری

با توجه به بحث فوق که ارتباط فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری را نشان داد حالا می‌توان به سؤال اول (یعنی تحت چه شرایطی تصمیم‌گیرنده، فرایند تصمیم‌گیری خود را (g) در اثر تغییر در فرایند حسابداری (F) تعدیل می‌کند، پاسخ داد. پاسخ این سؤال در بررسی دو عامل مهم که مدیریت نمی‌تواند به دلیل آن فرایند تصمیم‌گیری را تعدیل کند نهفته است.

- ۱- عدم سیستم بازخور (Feed back) مناسب در فرایند حسابداری.
- ۲- احتمال برخورد دگماتیک (Functional Fixation) در مفاهیم و ضوابط و اندازه‌گیریهای حسابداری که در فرایند تصمیم‌گیری بکار گرفته می‌شود.

### عدم سیستم بازخور

یکی از عواملی که تعیین می‌کند تصمیم‌گیرنده فرایند تصمیم‌گیری خود را تغییر خواهد داد یا نه، این است که از طریق سیستم بازخور مناسب از تغییر در فرایند حسابداری آگاه شود و قادر باشد بطور مؤثر آن را بکار گیرد. یکی از راههای مستقیمی که تصمیم‌گیرنده می‌تواند سیستم بازخور را چک کند، دانستن اطلاعات اصلی و مقایسه آن با اطلاعات جایگزینی است. این مورد فرضاً برای صندوق یا موجودی کالا، از طریق شمردن و یا بازخور، عملی می‌شود. از راههای غیر مستقیم نیز امکان کنترل یا چک کردن سیستم بازخور وجود دارد، مثلاً مدیر بجای آنکه خودش موضوع را بررسی کند شخص دیگری را برای بررسی استخدام می‌کند تا به

مدیر گزارش کند (مثل حسابدار رسمی). همچنین استفاده از اطلاعات جایگزینی متفاوت، روند غیر معمول در فرایند حسابداری را مشخص می‌کند. یا یک نتیجه غیر منطقی از تصمیم خاصی ممکن است موجب گردد مدیر سیستم بازخور را مورد بررسی قرار دهد.

تقریباً غیر ممکن است که در سیستمهای اطلاعاتی فعلی، سیستم بازخور وجود نداشته باشد لذا امکان عدم اطلاع از تغییر در فرایند حسابداری و در نتیجه عدم تعدیل فرایند تصمیم‌گیری بسیار کم است (بویژه مواردی را که به علت فاصله زمانی کوتاه بین گزارش حسابداری و تصمیم‌گیری وجود دارد، حذف کنیم). بنابراین اعمال رویه‌های متفاوت حسابداری تأثیر و تغییری در تصمیم ایجاد نمی‌کند و اگر تغییرات در رویه‌های حسابداری به تغییر در تصمیم منجر شود (حتی با وجود سیستم بازخور مناسب) این امر ناشی از عدم توان تصمیم‌گیرنده است که نتوانسته اطلاعات بازخور را مورد استفاده قرار دهد و فرایند تصمیم‌گیری خود را تعدیل کند.

### برخورد دگماتیک

بدون توجه به اینکه سیستم بازخور تغییرات را بطور واضح ارائه می‌کند، اگر تصمیم‌گیرنده نتواند بطور مؤثر آن را استفاده کند، قطعاً تصمیمش همان نخواهد بود که قبلاً بوده است. تحقیقات نشان داده است که بعضاً به علت‌های روانی چنین ضعفهایی وجود دارد که به آن برخورد دگماتیک (Functional Fixation) اطلاق می‌شود.

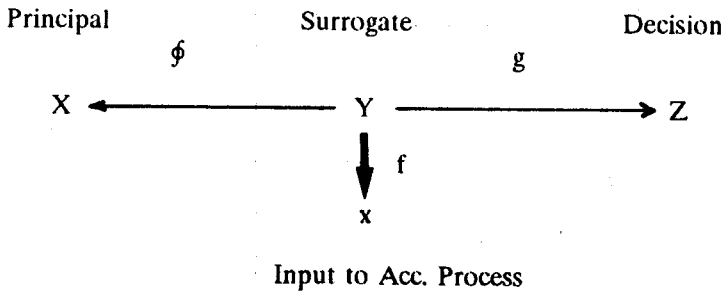
تحقیقات روان‌شناسی در رفتارهای انسانها نشان داده است که وقتی برای یک موضوع یا یک عنوان، معنی خاصی در ذهن جای گرفت (مثلاً بهای تمام شده، سود، استهلاک، تعمیرات) پس از آن افراد قادر نیستند معانی یا استفاده‌های دیگری از عنوان را بپذیرند.

افراد وقتی در اثر تجربیات و مطالعه معانی خاصی را با ارزشهای معین برای موضوع یا عنوانی تعیین می‌کنند، توجه ندارند که این ارزش با توجه به عوامل خاص و در زمان خاص تعیین شده است و احتمال دارد که در حال حاضر اصولاً ارزش یا معنای دیگری تحت همان عنوان مورد استفاده قرار گرفته و نه آنچه در گذشته بوده است.

بنابراین وقتی شخص با موضوع جدیدی روبرو می‌شود، همانطور که قبلاً بوده، آن را تصور

و ارزش گذاری می‌کند، لذا اگر با استفاده از رویه‌های متفاوت حسابداری تحت همان نام ارزشهای گوناگونی محاسبه شود مثل سود، بهای تمام شده و ... افرادی که همزمان با پیشرفت دانش مربوط آگاهیهای جدید و لازم را پیدا نکرده‌اند، تمایل به چشم پوشی این حقیقت دارند که از رویه‌های گوناگون استفاده شده است، پس تغییر در رویه‌های حسابداری در این حالت بطور قطع در فرایند تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد.

وقتی اطلاعات حسابداری به عنوان اطلاعات جایگزینی با توان پیش بینی مورد استفاده قرار می‌گیرد، فرایند حسابداری (تابع  $f$ ) مستقیماً در ارتباط با تداخل اصل و جایگزینی به حساب نمی‌آید؛



ولی در هر حال اگر برخورد دگماتیک صورت گیرد یعنی  $\phi$  ثابت باشد، چه  $f$  تغییر کند یا تغییر کرده باشد در نتیجه تغییر در  $f$  به صورت تأثیر در  $x$  ظاهر می‌شود که بنوبه خود بر  $Z$  مؤثر خواهد بود. بطور مثال در موردی که برای رئیس دایره ذکر شد، اگر مدیر قسمت نتواند که فرایند تصمیم‌گیری خود را نسبت به تغییرات در فرایند حسابداری، که سود را محاسبه می‌کند، تغییر دهد و رئیس دایره را به همان شکل سابق ارزیابی کند (که با  $\phi$  مشخص شده) اگر چه سود گزارش شده کاملاً تغییر یافته باشد. لذا تغییر در فرایند حسابداری برای محاسبه سود گزارش شده تأثیری بر سخت‌گیری مدیریت خواهد داشت، حتی اگر رئیس دایره خودش بتواند  $g$  را بر حسب تغییرات  $f$  تعدیل کند این اتفاق خواهد افتاد، ولی چون او بر حسب  $X$  ارزیابی می‌شود نه بر حسب  $x$  پس تعدیل او مهم نیست.

## تأثیر رویه‌های حسابداری بر تصمیم‌گیریهای مدیریت

در مبحث قبلی مشخص گردید تغییرات در رویه‌های حسابداری تصمیم‌مدیریت را عوض نمی‌کند اگر:

- ۱- سیستم بازخور از عملکرد فرایند حسابداری وجود داشته باشد.
  - ۲- برخورد دکماتیک با مفاهیم و ضوابط اندازه‌گیریهای حسابداری صورت نگیرد، و مدیریت قادر است که بطور مؤثر اطلاعات بازخور را استفاده کند.
- سؤال بعدی که اهمیت بیشتری دارد این است که: انتخاب یک رویه از بین رویه‌های موجود حسابداری (همگی استاندارد) بر تصمیم‌مدیریت تأثیری دارد یا خیر؟
- به عنوان گام اول برای بررسی این سؤال، فرض می‌شود محیط اقتصادی-اجتماعی مورد نظر، از ساختار سالمی برخوردار نباشد (پیشنهاد می‌شود تفکر و مطالعات آینده در ساختار اجتماعی سالم صورت گیرد).

در محیط امروزی کسب و تجارت، مدیریت با مشکلات زیادی روبروست. شاید اصلی‌ترین مشکل عدم اطمینان است. در نتیجه مدیریت نمی‌داند که چند راه حل برای یک مشکل وجود دارد و برای رفع مشکل کدام راه حل بهتر و یا قابل قبول است. در تحقیقات انجام شده<sup>۱۲</sup> مشخص شده که مدیریت در بسیاری از شرایط، معیارهای لازم را برای تصمیم‌گیری ندارد و قادر نیست که تصمیمات خود را حتی بعداً ارزیابی کند که درست بوده یا خیر. یکی از دلایل این عدم امکان تأخیر زمانی بین تصمیم‌گیری و نتیجه آن است. همچنین به علت کثرت وقایع و انبوه تصمیمات و تأثیر تصمیمات بر یکدیگر امکان ارزیابی نتیجه یک تصمیم روشن نیست لذا بکار بردن الگاریتم یا فرمول یا رابطه‌ای مثل  $z = h(X)$  عملی نیست. تحقیقات نشان می‌دهد<sup>۱۳</sup> که چگونه افراد در یک محیط آشفته و شرایط غیر مطمئن

12- Leavitt, Harold J., "Managerial psychology" pp.352-54 chicago: university of chicago press 1964.

13- Kinght, kenneth E., "The Organization as an Ill-Structured problem Solving System, working paper" No.56, Graduate School of Business, Stanford University

اطلاعات حسابداری را مورد استفاده قرار می‌دهند. آنان به این نتیجه رسیده‌اند که افراد در چنین شرایطی برای مدت طولانی سکوت نمی‌کنند، آنها با استفاده از تجربیات قبلی، اطلاعات موجود، رفقا و ... تصمیم می‌گیرند. به عبارت دیگر، افراد با استفاده از اطلاعات جایگزینی و چشم پوشی از برخی از اطلاعات دیگر تلاش می‌کنند تا خود را از محیط آشفته‌رهای بخشند (این موضوع با بحث مبنی بر محدودیت بشر در استفاده از متغیرهای متعدد هماهنگی دارد). مدیریت تلاش دارد که برای تصمیم‌گیری بهتر از عدم اطمینان دوری جوید و محیطی بسازد، که قابل پیش بینی باشد. سعی می‌کند روشهای استاندارد شده‌ای را برای عملکرد محیط خود بوجود آورد تا خودش و سایر افراد بتوانند نقشهای خود را خوب ایفا کنند.

اطلاعات حسابداری در برخی موارد در تعیین روشهای استاندارد برای عملکرد (که همان تعریف هدفها و روشهای تصمیم‌گیری مدیریت است) استفاده می‌شود. در بحث قبلی مشخص شد که اطلاعات جایگزینی با توان پیش بینی که توسط حسابداران تهیه می‌شود برای مشخص کردن هدفها و روشهای تصمیم‌گیری بکار گرفته می‌شود. مثلاً ذکر شد که سود گزارش شده توسط واحد حسابداری برای دایره خاص، اهداف رئیس دایره را مشخص می‌کند  $[X = \phi(Y)]$  زیرا مدیریت از سود گزارش شده برای ارزیابی رئیس دایره استفاده می‌کند و نه از سود واقعی.

مورد دیگری که از سیستم حسابداری در امر تعیین اهداف برای مدیریت استفاده می‌شود، گزارشهایی است که توجه مدیریت را به قسمت یا موضوع خاصی معطوف می‌کند. فرض کنید که سیستم حسابداری برای اولین بار میزان ضایعات را گزارش کند، لذا مدیریت یک هدف جدید به منظور کنترل ضایعات در نظر می‌گیرد، و به این ترتیب وظیفه (Function) (g) او به علت اطلاعات جدید حسابداری، تغییر می‌کند.

علاوه بر آنکه حسابداری در تعیین هدف یا اهداف مدیریت مؤثر است، در برخی موارد به مدیریت کمک می‌کند تا وظایفش را نیز مشخص کند. تحقیقات عملی نشان داده است<sup>۱۴</sup> زمانی

---

→  
1964.

14- Ridgway, V.F. "Dysfunctional Consequences of performance Measurements"

←

که گزارش عملکرد قسمتهای مختلف فقط از نظر آماری و به جهت اطلاع (و نه مقصود دیگر) در دسترس مسؤولان قرار می‌گرفت، آنها فکر می‌کردند که زاویه‌های مهم کار را از روی آن مشخص کنند. همچنین در تحقیقات دیگری که از صنایع کشور شوروی شده است، مشخص گردید، گزارشهای مالی که برای واحدهای تولیدی تهیه می‌شده از ۷۰۰۰۰ صفحه متجاوز بوده که کوچکترین ریزه کاریهای اطلاعاتی در آن مشخص بوده ولی از نظر اقتصادی هیچگونه نقد و بررسی نداشته است. لذا تعداد صفحات، جایگزینی برای تصمیم گیرنده در تهیه گزارش بوده است. در واقع تصمیم گیرنده در اینجا هدف خود را به روشنی محدود می‌کند که بطور کلی برای سازمان بی‌فایده بوده است.

اگر چه این بحث نمی‌تواند پاسخگوی سؤال مطرح شده باشد ولی موضوع را برای مطالعه بیشتر روشن کرده است. موارد دیگری از تأثیر سیستم حسابداری که به نظر می‌رسد در تصمیم‌گیری مدیریت مفید باشد عبارت است از:

۱- تأثیر زمان گزارشگری سیستم حسابداری در تصمیم‌گیری.

۲- تأثیر چگونگی یا فرم گزارشگری در تصمیم‌گیری.

۳- تأثیر قابلیت اعتماد فرایند حسابداری در تصمیم‌گیری.

## خلاصه

مطالب ارائه شده به شرح زیر می‌تواند خلاصه شود:

۱- فرایند تصمیم‌گیری شامل سه عامل است:  $D_i \rightarrow D_r \rightarrow D_o$

۲- اطلاعات جایگزینی (Surrogate Input) معمولاً به جای اطلاعات اصلی بکار گرفته می‌شود به شرط آنکه:

الف - در زمان تصمیم‌گیری آماده باشد (عامل (Timing)).

ب - بیانگر یا نشانگر و یا تخمینی از اطلاعات اصلی باشد به گونه‌ای که بتوان با استفاده از آن

عوامل کلیدی اطلاعات اصلی را که در تصمیم‌گیری مؤثرند مشخص کرد (عامل  
(Identifiability).

۳- تصمیم‌گیرنده ممکن است مجبور باشد از اطلاعات جایگزینی استفاده کند اگر:

الف - به دست آوردن اطلاعات اصلی (به علت زمان یا هزینه) مشکل باشد.

ب - بکار بردن اطلاعات اصلی به علت ظرفیت محدود شخص (در تجزیه و تحلیل  
اطلاعات اصلی) عملی نباشد.

۴- دو نوع اطلاعات جایگزینی معرفی شد:

الف - اطلاعات جایگزینی تشریحی.

ب - اطلاعات جایگزینی با توان پیش‌بینی.

اطلاعات جایگزینی از نوع تشریحی خود از منابع اطلاعات اصلی عاید می‌گردد؛ یعنی  
شرح آن چیزی است که گذشته است پس از نظر زمانی اطلاعات جایگزینی بعد از وقوع  
اطلاعات اصلی است و بر عکس اطلاعات جایگزینی با توان پیش‌بینی علت وجودی  
اطلاعات اصلی می‌گردد، مثل بهای تمام شده جاری بجای بهای تمام شده آینده.

۵- رابطه بین فرایند حسابداری (که اطلاعات جایگزینی Y را از اطلاعات اصلی X بوجود  
می‌آورد) با فرایند تصمیم‌گیری (که تصمیم Z را بر اساس اطلاعات جایگزینی Y ایجاد  
نموده) بوسیله رابطه زیر توضیح داده شد:

$$X \quad \leftarrow \quad Y \quad \rightarrow \quad Z$$

۶- سپس سؤال تحت چه شرایطی تصمیم‌گیرنده، فرایند تصمیم‌گیری خود را با توجه به  
تغییر در فرایند حسابداری می‌تواند تعدیل کند (در شرایط وجود سیستم بازخور و عدم  
برخورد دگماتیک با مفاهیم و ضوابط اندازه‌گیریهای حسابداری) پاسخ داده شد.

۷- با طرح این سؤال مهم که، آیا انتخاب یک رویه از رویه‌های موجود حسابداری در تصمیم  
تأثیر دارد یا خیر، تلاش شد تا در یک محیط آشفته اقتصادی-اجتماعی نشان داده شود  
که چگونه مدیران در پی رهایی از آشفتگی به ایجاد رویه‌های استاندارد عملکرد اقدام  
می‌نمایند، که همان تعریفهای مربوط به اهداف و روشهای تصمیم‌گیری است و اطلاعات  
حسابداری در این روند بعضاً موجب مشخص کردن اهداف و همچنین روشهای



تصمیم‌گیری می‌شود.

### نتیجه‌گیری

در این مقاله سعی شد که توضیح داده شود تحت چه شرایطی تغییر در رویه‌های حسابداری در تصمیم‌گیری مؤثر است. سعی شد با تحلیل تئوریک، مکانیزم ارتباط بین فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری مشخص گردد. البته این ارتباط بسیار پیچیده است و به هیچ وجه ادعایی نیست که تمام متغیرهایی که در این ارتباط مؤثرند روشن گردید ولی به نظر می‌رسد حداقل عوامل کلیدی را که بین فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری ارتباط برقرار می‌کند، از دیدگاه تئوری روشن شده باشد. لازم است یادآوری شود پاسخ مطمئن به سؤالات مطرح شده در این مقاله نیاز به تحقیقات و مطالعات بیشتری دارد.