

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
سال دهم - شماره ۳۲ - تابستان ۱۳۸۲
ص ۸۱-۶۳

بررسی نگرش مدیران واحدهای صنعتی فارس نسبت به حسابداری صنعتی

دکتر محمد نمازی*

چکیده مقاله

در کشورهای پیشرفته، توجه زیادی به سیستم‌های حسابداری صنعتی می‌شود. این امر باعث گردیده تا ابعاد گوناگون سیستم‌های حسابداری صنعتی مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرار گیرد. یکی از ابعاد، بررسی دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری صنعتی است. یکی از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری صنعتی مدیران هستند. در این تحقیق دیدگاه‌های مدیران نسبت به استفاده از اطلاعات حسابداری صنعتی بررسی می‌شود.

به منظور محدود نمودن جامعه آماری از مدیران صنایع استان فارس در این تحقیق استفاده شده است. هدف نهایی تحقیق، ارائه پیشنهادهایی در راستای بهبود کیفیت اطلاع‌رسانی سیستم‌های حسابداری صنعتی است. در این تحقیق، ابتدا پیشینه و به دنبال آن گام‌های مختلف روش تحقیق تشریح می‌گردد. سپس یافته‌های پژوهش در زمینه‌های گوناگون از جمله اطلاعات عمومی مدیران، نحوه و میزان استفاده از اطلاعات حسابداری صنعتی برای حل مسائل گوناگون، میزان رضایت مدیران صنایع از سیستم‌های حسابداری صنعتی موجود، و نقش حسابداران صنعتی در زمینه ارائه اطلاعات، ارائه می‌گردد. محدودیت‌های مطالعه و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای لازم برای تحقیقات آینده نیز در پایان عرضه می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: نگرش سنجی، حسابداری صنعتی، اطلاعات حسابداری، نگرش مدیران، صنایع استان فارس.

مقدمه

بر اساس متون حسابداری مدیریت یکی از فایده‌های مهم اطلاعات حسابداری صنعتی سودمندی این اطلاعات جهت تصمیم‌گیری‌های گوناگون مدیریت می‌باشد. اما، پاره‌ای از نویسندگان سودمندی این اطلاعات را در سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی جذبی مورد سؤال قرار داده‌اند. این نویسندگان معتقدند که با توجه به تغییرات تکنولوژی نوین، رقابت جهانی و رضایت مشتریان در سطح بین‌المللی، اطلاعات بر مبنای سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی نه تنها برای تصمیم‌گیری گوناگون مدیران مؤثر نیست، بلکه باعث گمراهی و حتی تصمیم‌گیری غلط مدیران نیز می‌گردد. به دنبال آن استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی که تحت عنوان "ABC" معروف شده، پیشنهاد می‌کنند (نمازی، زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸).

در پی بحث فوق شواهد تجربی مهمی نیز در این زمینه ارائه شده است، به عنوان نمونه هاول، براون، سویسی و سیید (Howell, Brown, Soucy & Seed; 1987) مطالعه‌ای در خصوص میزان رضایت استفاده‌کنندگان از اطلاعات مربوط به هزینه‌یابی محصول انجام دادند. یکی از یافته‌های مهم این پژوهش ناراضی بودن بیش از ۵۰٪ پاسخ‌دهندگان از سیستم هزینه‌یابی موجود و معیارهای ارزیابی بود. لیگال و گراهام (Legall and Graham; 1993) سعی نمودند دریابند آیا اطلاعات سیستم هزینه‌یابی جذبی واقعیت محیط تولیدی را نشان داده و نیازهای مدیران اجرایی را برآورده می‌سازد یا خیر؟ برای انجام این پژوهش پرسشنامه‌ای برای مدیران رده بالای ۵۰۰ شرکت ارسال و ۲۳۱ پاسخ قابل استفاده دریافت شد. نیازهای اطلاعاتی مدیران محدود به «سیستم هزینه‌یابی استاندارد» و «بودجه‌بندی» بود. ۹۰ درصد پاسخ‌دهندگان که دارای سیستم استاندارد بودند، ۳۵ درصد اطلاعات سیستم‌های استاندارد را «ضروری و اساسی» دانستند و فقط ۳/۳ درصد آن را «بی‌اهمیت» پنداشتند. حدود ۹۷ درصد پاسخ‌دهندگان دارای سیستم «بودجه» بودند. متوسط نظرهای پاسخ‌دهندگان مؤید این مطلب بود که بودجه حتی از سیستم‌های استاندارد برای مدیران سودمندتر

است و به ویژه بودجه در مورد «تصمیم‌گیری و کنترل»، می‌تواند بسیار مفید باشد. نتیجه‌گیری کلی این مطالعه این بود که مدیران علیرغم مشکلات جاری، از اطلاعات موجود حسابداری مدیریت رضایت داشته و از آن استفاده می‌کنند.

نگاره ۱. میزان رضایت تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری صنعتی

الگوهای ارزیابی عملیات مدیران			روش‌های بهای تمام شده			نوع مطالعه
تهیه کنندگان استفاده کنندگان جمع			تهیه کنندگان استفاده کنندگان جمع			
۲/۳۲	۲/۲۳	۲/۴۱	۲/۴۸	۲/۲۹	۲/۵۳	(در مطالعه هاوول و دیگران)
۲/۶۲	۲/۴۰	۲/۷۴	۳/۱۳	۲/۷۳	۳/۳۰	میانگین رضایت از سیستم ABC (در مطالعه سونسون و فلشر)
۰/۳۰	۰/۱۷	۰/۳۳	۰/۶۵	۰/۴۴	۰/۷۷	پیشرفت رضایت برای شرکت‌های دارای سیستم ABC
	***	*		**	*	معیار Z با استفاده از روش من و تینی آماری
	۰/۹۷	۲/۵۹		۲/۱۲	۴/۷۶	

* رضایت معنی دار در سطح ۱٪

** در سطح ۵٪

*** بدون معنی

به دنبال مطالعه انجام شده، سونسون و فلشر (Swenson & Flesher; 1996) سعی نمودند فایده اطلاعات سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را جهت تصمیم‌گیری مدیران در مورد «سیستم هزینه‌یابی» و «ارزیابی عملیات» مورد مطالعه قرار دهند. بر مبنای مصاحبه‌های طولانی و ۱۰ بازدید حضوری از محل شرکت‌ها، جمعاً ۶۰ نفر از ۲۵ کارخانه صنعتی در تحقیق شرکت نمودند. از این تعداد شرکت کننده، ۳۷ نفر مدیران مالی بودند که مسوولیت تهیه صورت‌های مالی را به عهده داشتند و ۲۳ نفر دیگر مدیران اجرایی بودند که مسوولیت استفاده از اطلاعات را در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی به عهده داشتند. نتیجه این تحقیق نشان داد که مدیران مالی در مورد «سیستم هزینه‌یابی» و همچنین «ارزیابی عملیات» رضایت بیشتری نسبت به نتیجه مطالعه هاوول و دیگران دارند. همچنین استفاده کنندگان (مدیران

اجرایی) رضایت بیشتری نسبت به مطالعه هاول و دیگران در مورد کاربرد «سیستم هزینه‌یابی» ابراز نمودند. اما، در میان مدیران اجرایی، تفاوت مهم قابل ملاحظه‌ای در رابطه با رضایت آنها نسبت به سیستم «ارزیابی عملیات» وجود نداشت. نگاره ۱ خلاصه یافته‌ها را نشان می‌دهد.

در ایران نیز تحقیقات اندکی در زمینه نگرش و میزان استفاده از اطلاعات حسابداری صنعتی توسط مدیران انجام شده است. بهرامفر و رسولی (۱۳۷۷) سه گروه فرضیه را در مورد ۲۵۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که در ۱۴ صنعت فعالیت داشتند، مورد مطالعه قرار دادند. این سه گروه فرضیات در رابطه با موارد زیر بود:

- ۱- ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری؛
 - ۲- استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری و
 - ۳- ویژگی کیفی اطلاعات و رابطه آن با تصمیم‌گیری مدیریت.
- فرضیات مربوط به استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری در برگیرنده اطلاعات زیر بود:

- ۱- ارزیابی عملکرد؛
 - ۲- بررسی و شناسایی انحرافات؛
 - ۳- مقایسه و ارزیابی راه‌کارهای حل مشکل انحرافات؛
 - ۴- شناسایی دلایل پیدایش انحرافات؛
 - ۵- بررسی اثربخشی و کارایی اطلاعات.
- با استفاده از آزمون آماری (Z) و در سطح اطمینان ۹۵٪ آنها به این نتیجه رسیدند که:
- ۱- مدیریت در ارزیابی عملکرد خود از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند؛
 - ۲- مدیریت در بررسی و شناسایی انحرافات از بودجه و استاندارد، از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند؛
 - ۳- مدیریت در شناسایی دلایل پیدایش انحرافات، از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند؛
 - ۴- مدیریت در مقایسه و ارزیابی راه‌کارهای حل مشکلات انحرافات، از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند؛

۵- مدیریت در بررسی اثربخشی و کارآیی راه کار انتخابی، از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند.

افزون بر آن، میزان استفاده از اطلاعات بستگی به کیفیت اطلاعات ارائه شده نیز دارد. نیکخواه آزاد و ابراهیمی کردلر (۱۳۷۸) به بررسی میزان استفاده از تکنیک‌های پیشرفته مدیریت مالی، در ۲۰۲ شرکت تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران پرداختند. ۸۰ شرکت به طور نمونه انتخاب شدند. با استفاده از پرسشنامه و «آزمون من ویتنی»، آنها نشان دادند که مدیران از اطلاعات مربوط به تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی، بودجه‌بندی عملیاتی، بودجه‌بندی نقدی و سرمایه‌ای، تجزیه و تحلیل اهرم‌های مالی و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر استفاده می‌کنند. اما در شرکت‌های تحت مطالعه تکنیک‌های مدیریت دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری، تعیین ساختار سرمایه و سیاست تقسیم سود در ارزیابی قیمت سهام بکار گرفته نمی‌شود.

نوروش و صادقیان (زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸) در چارچوب یک مطالعه تجربی به این مطلب پرداختند که آیا اطلاعات حسابداری مدیریت از محتوای اطلاعاتی لازم برخوردار است و آیا مدیران برای تصمیم‌گیری و کنترل فعالیت‌ها و عملیات شرکت‌ها از این اطلاعات استفاده می‌کنند؟ جامعه آماری شامل ۲۴۱ شرکت پذیرفته شده بورس اوراق بهادار بود که ۱۰۰ شرکت به طور نمونه‌گیری ساده انتخاب و پرسشنامه برای آنها ارسال گردید. در نهایت، ۵۸ پرسشنامه کامل در تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفت. نتیجه‌های بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها مؤید این مطلب است که اطلاعات حسابداری جهت تصمیم‌گیری مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرند. افزون بر آن، میزان استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مرتبط است و محتوای اطلاعات نیز با ویژگی‌های کیفی اطلاعات رابطه مستقیم دارند.

دو تحقیق تجربی دیگر نیز در استان فارس صورت گرفته است. تحقیق اول توسط نمازی (زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵) بود که هدف اصلی آن «بررسی خصوصیات سیستم‌های حسابداری صنعتی» صنایع استان فارس بود. تحقیق دوم نیز توسط وی در سال ۱۳۷۶ صورت گرفت. هدف پژوهش اخیر، بررسی «وضعیت حسابداران مدیریت» صنایع استان

فارس بود. تعداد ۱۴۱ شرکت تولیدی استان فارس، که در هفت گروه صنایع فعال بودند، مورد مطالعه قرار گرفت. با استفاده از روش مصاحبه، پرسشنامه و آزمون آماری، نهایتاً به این نتیجه رسید که اکثر مدیران اجرایی از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می‌کنند، اما استفاده زیادی به عمل نمی‌آورند. در حدود ۵/۹٪ از مدیران اجرایی مورد مطالعه از اطلاعات حسابداری «خیلی زیاد»، ۱۱/۸٪ «زیاد»، ۳۸/۲٪ «متوسط»، ۳۲/۳٪ «کم» و ۱۱/۸٪ «بسیار کم» استفاده می‌کنند.

روش تحقیق

این تحقیق میدانی و کاربردی است. به منظور محدود نمودن حوزه آن، مدیران صنایع استان فارس در نظر گرفته شده‌اند.

اهداف و فرضیه‌های پژوهش

اهداف اصلی این پژوهش، این است که به گونه تجربی به سؤالات زیر پاسخ دهد:

- ۱- آیا مدیران صنایع استان فارس، از اطلاعات حسابداری صنعتی استفاده می‌کنند یا خیر؟ در صورت استفاده، میزان کاربری آنها چقدر است؟
- ۲- آیا مدیران صنایع استان فارس، از حسابدار صنعتی خود رضایت دارند؟ اگر رضایت دارند، میزان رضایت آنها چقدر است؟
- ۳- آیا مدیران صنایع استان فارس در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی نقشی دارند یا خیر؟ اگر نقشی دارند، میزان نقش آنها چقدر است؟

در راستای رسیدن به هدف‌های بالا، فرضیه‌های تحقیق زیر در نظر گرفته شد:

فرضیه اول: مدیران صنایع استان فارس برای حل مسایل مختلف مدیریتی، از اطلاعات حسابداری صنعتی استفاده می‌کنند.

فرضیه دوم: مدیران صنایع استان فارس وجود یک سیستم مدون حسابداری صنعتی را لازم می‌دانند.

فرضیه سوم: در صنایع استان فارس، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، انجام می‌گیرد.

فرضیه چهارم: مدیران صنایع استان فارس از حسابداران صنعتی خود راضی هستند.
فرضیه پنجم: مدیران صنایع استان فارس در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی نقش ایفاء می‌کنند.

فرضیه‌های اول تا سوم جهت دسترسی به هدف اول و فرضیه چهارم و پنجم به ترتیب برای رسیدن به اهداف دوم و سوم بالا در نظر گرفته شدند.

مراحل پژوهش

به منظور اجرای این پژوهش، چهار گام دنبال گردید:

- ۱- مرور متون؛
- ۲- انجام مصاحبه؛
- ۳- تهیه و ارسال پرسشنامه و
- ۴- انجام آزمون آماری.

مرور متون با استفاده از کتب و مقالات معتبر داخلی و خارجی انجام گرفت. به منظور استفاده از متون و تهیه پرسشنامه و کسب آگاهی لازم در خصوص نگرش مدیران با ۱۰ مدیر واجد شرایط در واحدهای صنعتی مصاحبه شد. این مدیران اغلب از کارخانه‌های صنعتی بزرگ و معروف استان فارس و در رده‌های بالای مختلف مدیران اجرایی بودند. ابتدا اهداف تحقیق، نقش اطلاعات صنعتی در تصمیم‌گیری‌های مدیران و میزان استفاده آنها از اطلاعات حسابداری مورد بحث قرار گرفت. سپس از مصاحبه‌های انجام شده جمع‌بندی اولیه بعمل آمد و مقدمات تهیه پرسشنامه فراهم شد.

اعتبار پرسشنامه با استفاده از روش «روایی ظاهری»^۱ دنبال شد و محتوای پرسشنامه توسط چند تن از متخصصین حسابداری بررسی گردید. سپس پرسشنامه اولیه بر اساس نظریه متخصصین اصلاح و پرسشنامه نهایی تنظیم شد.

هر پرسشنامه شامل ۳۳ سؤال بسته و یک مورد باز جهت توضیحات اضافی بود. سؤالات

در برگیرنده اطلاعات عمومی مربوط به مدیران (جنسیت، مدرک تحصیلی، سنوات، تجربه، مبلغ حقوق و مزایای ماهانه و ...) و اطلاعاتی درباره میزان و نحوه استفاده از داده‌های حسابداری صنعتی، نوع داده‌های مورد نیاز و سایر اطلاعات لازم مربوط به هر فرضیه بود. به استثنای سؤالات عمومی، جهت پاسخ به سایر سؤالات پرسشنامه از طیف لیکرت استفاده بعمل آمد. در نامه ضمیمه که همراه با پرسشنامه ارسال گردید، ضمن تشریح اهداف پژوهش، به محرمانه تلقی کردن اطلاعات پرسشنامه اشاره شد. این پرسشنامه برای واحدهای مدیران صنعتی ارسال شد. نظر به اینکه تعداد پاسخ‌ها کم بود، بعد از گذشت یک ماه، مجدداً پیگیری از طریق تلفن و مکاتبه بعمل آمد و لذا پاسخ‌های جدید دریافت شد. به منظور بررسی اختلاف پاسخ‌ها، پاسخ‌های اولیه و پاسخ‌های بعدی مقابله شد و هیچگونه اختلاف خاصی که ناشی از دیر پاسخ دادن مدیران باشد، مشاهده نگردید.

جامعه آماری و نحوه انتخاب شرکت‌ها

جامعه آماری مورد مطالعه، در ابتدا کلیه مدیران شرکت‌های صنعتی استان فارس در سال ۱۳۷۰ بود که در صنایع مختلف هفت گانه فعالیت داشتند. جمعاً ۵۰۹ شرکت طبق لیست وزارت صنایع شناسایی شدند. با توجه به اطلاعات مربوط به این شرکت‌ها، بعضی از واحدهای صنعتی فوق‌العاده کوچک بودند (سرمایه در گردش آنها کمتر از ۵۰۰۰۰۰ ریال بود) و یا دیگر در آن صنعت فعالیت نداشتند. در نتیجه کل مدیران شرکت‌های واجد شرایط برای مطالعه به ۱۴۱ رسید. برای کلیه مدیران پرسشنامه ارسال شد. نظر به اینکه تعداد پاسخ‌ها بسیار کم بود، پیگیری‌های لازم از طریق تلفن و ارسال نامه کتبی مجدد بعمل آمد و از اطلاعات کامپیوتری صنایع استان فارس در سال ۱۳۷۶ نیز مجدداً استفاده شد تا بتوان اطلاعات بیشتری بدست آورد. پرسشنامه برای مدیران شرکت‌های جدید ارسال شد. به این ترتیب جمعاً ۳۴ پاسخ دریافت شد که از این تعداد فقط ۲۸ مورد آن قابل استفاده بود. نظر به اینکه تعداد پاسخ‌ها، هنوز کافی به نظر نمی‌رسید، با شناسایی شرکت‌های جدید از لیست صنایع استان فارس در سال ۱۳۷۸ و پیگیری‌های بعدی، نهایتاً تعداد پاسخ‌های قابل استفاده به ۳۹ عدد رسید.

یافته‌ها و واکاوی آنها

پاسخ‌های دریافتی از پرسشنامه‌ها، داده‌ها و اطلاعات لازم در مورد ویژگی‌های مدیران صنایع استان فارس و آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم را فراهم نمود. خلاصه‌ای از موارد فوق به شرح زیر است.

اطلاعات عمومی

پاسخ به سؤالات عمومی پرسشنامه نشان داد که کلیه مدیران شرکت‌های پاسخ دهنده صنایع مرد بوده و تجمع سنی آنها بین ۳۶ تا ۴۵ سال قرار دارد. میانگین سن آنها ۴۴/۳۹ و انحراف معیار آن برابر با ۷/۴۷ است. در حدود ۶۰/۷۱ درصد مدیران دارای تحصیلات دانشگاهی در سطح کارشناسی هستند. هیچکدام از پاسخ دهندگان دارای تحصیلات زیر دیپلم یا دکترا نبودند. رشته‌های تحصیلی دانشگاهی مدیران در زمینه‌های گوناگونی از جمله مهندسی ماشین سازی، مدیریت صنعتی، اقتصاد و مهندسی صنایع و حسابداری بوده است.

میزان استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری صنعتی

نگاره ۲، اطلاعات لازم در خصوص میزان استفاده از اطلاعات حسابداری صنعتی توسط مدیران را نشان می‌دهد.

نگاره ۲. استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری صنعتی

میزان استفاده	تعداد	درصد
خیلی زیاد	۷	۱۷/۹۵
زیاد	۱۱	۲۸/۲۰
متوسط	۱۴	۳۵/۹۰
کم	۵	۱۲/۸۲
خیلی کم یا هیچ	۲	۵/۱۳
جمع	۳۹	۱۰۰

طبق این نگاره در حدود ۳۶ درصد از مدیران به اندازه «متوسط» از اطلاعات صنعتی برای تصمیم‌گیری‌های گوناگون مدیریتی استفاده می‌کنند و این بیشترین درصد را نشان می‌دهد. در حدود ۸۲٪ از مدیران از اطلاعات حسابداری به گونه متوسط، زیاد و خیلی زیاد نیز استفاده می‌کنند. فقط درصدهای پائینی به میزان کم (۱۲/۸۲)، خیلی کم یا هیچ (۵/۱۳) از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کنند.

به منظور آزمون فرضیه اول، که مدیران صنایع استان فارس از اطلاعات حسابداری برای حل مسایل مختلف مدیریتی استفاده می‌کنند، از روش ناپارامتری کای دو استفاده شد. این روش فرضیه به هنجار بودن توزیع پاسخ‌ها و نگرش مدیران را مورد آزمون قرار می‌دهد. در این مطالعه، فرض برابر بودن انتخاب گویه‌ها توسط مدیران مورد آزمون قرار گرفت. با توجه به اطلاعات بالا و حساسیت پاسخ‌ها از «فرمول تصحیح شده یتس»^۱ استفاده شد، و لذا مقدار کای دو برابر با $\chi^2 = 11/80$ ($P < 0/025$) گردید. مقدار بحرانی با توجه به اطلاعات نگاره ۲ در سطح احتمال ۵ درصد برابر با ۹/۴۹ می‌گردد. بنابراین فرضیه صفر رد می‌شود. از آنجا می‌توان نتیجه گرفت که نگرش مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری به طور مساوی در گویه‌ها توزیع نشد. افزون بر آن، اطلاعات بدست آمده نشان داد که تعداد فراوانی‌های مشاهده شده طبقه «خیلی کم یا هیچ» و «اطلاعات کم» کمتر از تعداد فراوانی‌های مورد انتظار از توزیع فرضی بود. همچنین، پاسخ‌های مشاهده شده بیشتری در طبقه‌های «متوسط» و «زیاد» نسبت به فراوانی مورد انتظار آنها وجود داشت بررسی نگاره ۲ نیز نشان می‌دهد که مدیران از اطلاعات حسابداری صنعتی زیادی استفاده می‌کنند، زیرا که جمع فراوانی‌های مشاهده شده در گویه‌های «خیلی زیاد» و «زیاد» (جمعاً ۱۸) بیشتر از سایر گویه‌ها می‌باشد. بر اساس این اطلاعات می‌توان نتیجه گرفت که مدیران صنایع نسبت به استفاده از اطلاعات حسابداری نگرش مثبت دارند و استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری در مجموع متوسط به بالا است.

وجود سیستم مدون حسابداری صنعتی در سازمان

نگاره ۳، اطلاعات لازم در زمینه لزوم وجود سیستم حسابداری صنعتی را در سازمان نشان می‌دهد.

نگاره ۳. نگرش مدیران نسبت به لزوم سیستم حسابداری صنعتی در سازمان

درصد	تعداد	درجه لزوم
۲۸/۲۰	۱۱	بلی، خیلی زیاد
۴۶/۱۵	۱۸	بلی، زیاد
۲۵/۶۵	۱۰	بلی، تا اندازه‌ای
—	۵	خیر
۱۰۰	۳۹	جمع

جالب آن است که همه مدیران اذعان نمودند که وجود سیستم حسابداری صنعتی در سازمان الزامی است. حتی، در این سؤال، از مدیرانی که در سازمان آنها سیستم حسابداری صنعتی مدونی وجود نداشت، نیز خواسته شده بود نظر خود را در مورد لزوم داشتن یک سیستم حسابداری صنعتی اعلام نمایند. نتیجه آن بود که تمام آنها اذعان نمودند که وجود یک سیستم حسابداری صنعتی در سازمان الزامی است. این یافته، به اهمیت ایجاد حسابداری صنعتی در سازمان‌ها اشاره می‌کند.

به منظور آزمون فرضیه دوم از اطلاعات بالا و کای دو تصحیح شده استفاده شد. کای دو برابر با ۱۶/۹۰ گردید ($P < ۰/۰۰۱$). مقدار بحرانی در سطح احتمال ۵٪ برابر با ۷/۸۱۵ می‌گردد، بنابراین فرضیه تحقیق تأیید می‌شود. اطلاعات بدست آمده نشان می‌دهد که فروانی مشاهده شده طبقه «خیر»^۱ صفر است و معادل تعداد مورد انتظار از طبقه‌بندی مورد انتظار

۱- قاعدتاً، این گزینه باید از محاسبات حذف می‌گردید. اما لحاظ نمودن آن بر اساس مباحث مطرح شده

پایین‌تر است. همچنین پاسخ‌های مشاهده شده بیشتری برای تمام طبقات «بلی خیلی زیاد» «بلی زیاد» و «بلی تا اندازه‌ای» نسبت به فراوانی مورد انتظار آنها وجود داشت. افزون بر آن، اطلاعات نگاره ۳ نشان می‌دهد که پاسخ‌ها کاملاً به سمت ضرورت ایجاد سیستم حسابداری صنعتی در سازمان است. لذا، می‌توان نتیجه گرفت که نگرش مدیران نسبت به لزوم استفاده از سیستم حسابداری صنعتی گرایش به سمت مثبت دارد.

تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

نگاره ۴، اطلاعات لازم در خصوص وضعیت انجام تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌ها را نشان می‌دهد.

نگاره ۴. وضعیت تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در شرکت‌ها

درصد	تعداد	وضعیت تجزیه و تحلیل
۳۰/۷۷	۱۲	بلی، بیش از چندمرتبه در سال
۴۳/۵۹	۱۷	بلی، یک بار در سال
۷/۷۰	۳	سایر موارد (هنگام لزوم و ...)
۱۲/۸۲	۵	خیر
۵/۱۲	۲	بدون پاسخ
۱۰۰	۳۹	جمع

طبق اطلاعات به دست آمده از پاسخ دهندگان، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در بیش از ۸۶ درصد شرکت‌ها صورت می‌گیرد. در ۳۲/۴۳ درصد از این شرکت‌ها حتی چندین

در متون حسابداری مدیریت است که ممکن بود مدیران عدم ضرورت سیستم حسابداری را انتخاب نمایند. لذا این گزینه در نظر گرفته شد.

مرتب در سال تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی انجام می‌شود. در حدود ۴۵/۹۵ درصد شرکت‌ها یک بار در سال تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی صورت می‌گیرد و فقط ۱۳/۵۱ درصد شرکت‌ها عدم تجزیه و تحلیل را گزارش کرده‌اند.

به منظور آزمون فرضیه سوم، با استفاده از اطلاعات فوق، کای دو تصحیح شده محاسبه گردید و مقدار آن برابر ۱۳/۶۰ ($P < ۰/۰۱$) شد. مقدار بحرانی در سطح احتمال ۵ درصد برابر یا ۷/۸۱۵ می‌گردد و بنابر این فرضیه تحقیق تأیید شد. اطلاعات بدست آمده همچنین نشان می‌دهد که فراوانی مشاهده شده طبقه «خیر» از فراوانی مورد انتظار پایین‌تر است و فراوانی طبقات «بلی بیش از یک بار» و «بلی بیش از چند بار» در تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی به مراتب از فراوانی مورد انتظار آنها بیشتر است. افزون بر آن، اطلاعات نگاره ۴ و تجمع فراوانی‌های آن نیز مؤید تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در شرکت‌ها است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدیران در مجموع نسبت به تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی نگرش مثبت دارند و تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در شرکت‌های آنان اغلب یک بار در سال و بیشتر صورت می‌گیرد.

میزان رضایت مدیران صنایع از سیستم حسابداری صنعتی و حسابداران صنعتی

نگاره ۵، میزان رضایت مدیران صنایع استان فارس از سیستم حسابداری صنعتی را نشان می‌دهد.

نگاره ۵. میزان رضایت مدیران از سیستم حسابداری صنعتی

درصد	تعداد	میزان رضایت
۱۰/۲۶	۴	بلی، کاملاً راضی
۴۶/۱۵	۱۸	بلی، راضی
۳۵/۹۰	۱۴	خیر، ناراضی
—	—	خیر، کاملاً ناراضی
۷/۶۹	۳	بدون پاسخ
۱۰۰	۳۹	جمع

طبق اطلاعات بالا، بیش از ۶۱ درصد مدیران پاسخ دهنده از سیستم حسابداری صنعتی موجود راضی و بسیار راضی هستند و ۳۸/۸۹ درصد آنها ناراضی هستند. هیچکدام از مدیران از سیستم موجود «بسیار ناراضی» نبودند. اگرچه اکثر مدیران پاسخ دهنده از سیستم حسابداری موجود شرکت‌های خود راضی هستند، ولی درجه رضایت آنها چندان بالا نیست. همچنین، آنهایی که از سیستم حسابداری صنعتی «ناراضی» هستند، درجه عدم رضایت آنها نیز زیاد بالا نیست. طبق این مطالعه، در مواردی که رضایت از سیستم حسابداری صنعتی وجود دارد، مهمترین عوامل رضایت به ترتیب اولویت، مربوط به موارد زیر می‌گردد.

۱- تعیین بهای تمام شده.

۲- کمک به تهیه ترازنامه، سود و زیان و اظهارنامه مالیاتی.

۳- جمع‌آوری اطلاعات لازم جهت کمک به برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری.

۴- جذب بازار و کنترل هزینه‌ها.

۵- استفاده از اطلاعات حسابداری جهت تعیین قیمت فروش محصولات و

۶- نگهداری آمارهای مربوط به هزینه‌ها.

مهمترین عواملی را که باعث عدم رضایت مدیران از سیستم حسابداری صنعتی موجود

شده است، به ترتیب زیر می‌باشد:

۱- عدم دارا بودن اطلاعات قابل اعتماد مربوط به بهای تمام شده محصولات.

۲- عدم وجود ریز هزینه‌ها به تفکیک جهت کنترل هزینه‌ها.

۳- عدم وجود اطلاعات به روز جهت تصمیم‌گیری.

۴- پایین بودن تجربه کاری حسابداران صنعتی.

۵- عدم برنامه‌ریزی آینده و

۶- عدم ارائه اطلاعات کافی به مدیران.

نگاره ۶ میزان رضایت مدیران صنایع استان فارس از حسابداران صنعتی (مدیریت) را

نشان می‌دهد.

نگاره ۶. میزان رضایت مدیران صنایع استان فارس از حسابداران صنعتی (مدیریت)

درصد	تعداد	سطح رضایت
۱۲/۸۲	۵	بسیار زیاد
۲۵/۶۴	۱۰	زیاد
۳۳/۳۳	۱۳	متوسط
۱۵/۳۸	۶	کم
۷/۶۹	۳	خیلی کم
۵/۱۳	۲	بدون پاسخ
۱۰۰	۳۹	جمع

طبق اطلاعات بالا، در حدود ۲۴ درصد مدیران پاسخ دهنده از حسابداران مدیریت خود رضایت کم و خیلی کم دارند. در حدود ۷۶ درصد مدیران پاسخ دهنده در حد متوسط و بالاتر از حسابداران مدیریت خود راضی هستند. به منظور انجام آزمون فرضیه چهارم، کای دو تصحیح شده محاسبه و برابر با ۸/۹۸ شد. مقدار بحرانی در سطح احتمال ۵٪ برابر با ۹/۴۹ می‌گردد و بنابراین فرضیه صفر رد نمی‌شود. اطلاعات بدست آمده نشان می‌دهد که در فراوانی مشاهده شده نگرش مدیران در طبقات «بسیار زیاد»، «کم» و «خیلی کم» کمتر از فراوانی مورد انتظار بود و اگر چه فراوانی نگرش مدیران در طبقات «زیاد» و «متوسط» بیش از فراوانی مورد انتظار آنها بود. لازم به ذکر است که داده‌های بدست آمده برخلاف فرضیه نبودند. اگر چه داده‌های جدول بیانگر رضایت مدیران از حسابداران صنعتی است، ولی معنی‌دار نشدن مقدار کای دو، بیانگر آن است که میزان رضایت و عدم رضایت مدیران از نظر آماری به یک نسبت بوده، یعنی یک حالت میانی در ارتباط با رضایت مدیران صنایع از حسابداران مدیریت وجود داشته است. بنابراین، در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که مدیران صنایع از حسابداران صنعتی خود رضایت دارند، اما میزان این رضایت از نظر آماری معنی‌دار نیست.

نقش مدیران صنایع در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی

نگاره ۷، اطلاعات لازم در خصوص نقش مدیران در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی را

نشان می‌دهد.

نگاره ۷. نقش مدیران در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی

درصد	تعداد	نوع نقش (فعالیت)
—	—	عدم تهیه صورت‌های مالی
۲۸/۲۱	۱۱	تهیه صورت‌های مالی بدون نقش مدیریت
۴۱/۰۲	۱۶	مرور صورت‌های مالی و امضای آن
۲۰/۵۱	۸	شخصاً در تهیه صورت‌های مالی و مرور و تصویب آن نقش دارم
۱۰/۲۶	۴	بدون پاسخ
۱۰۰	۳۹	جمع

طبق اطلاعات این نگاره در کلیه شرکت‌های پاسخ دهنده، صورت‌های مالی تهیه می‌گردد. بیش از ۶۸ درصد پاسخ دهندگان اذعان نموده‌اند که در مرور و تهیه صورت‌های مالی نقش دارند. تنها در حدود ۳۱ درصد از مدیران پاسخ دهنده اظهار نموده‌اند که در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی نقشی ندارند. به منظور انجام آزمون فرضیه، کای دو تصحیح شده محاسبه و مقدار آن برابر ۱۵/۵۲ گردید ($P < ۰/۰۱$). مقدار بحرانی χ^2 در سطح احتمال ۵ درصد برابر با ۷/۸۱۵ گردید. بنابراین، فرضیه تحقیق تأیید می‌شود. اطلاعات بدست آمده همچنین نشان می‌دهد که نگرش مدیران در «تهیه صورت‌های مالی بدون نقش مدیریت» و «مرور صورت‌های مالی و امضای آن» از فراوانی مورد انتظار آنها بیشتر بود، اما این وضعیت در مورد نگرش مدیران نسبت به طبقات «عدم تهیه صورت‌های مالی» و «شخصاً در تهیه صورت‌های مالی و مرور و تصویب آن نقش دارم» به گونه عکس بود. تجمع فراوانی گویه‌های دوم و سوم

و چهارم نگاره ۷ نیز مؤید نقش مثبت مدیران در تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی است. بنابراین می‌توان در مجموع نتیجه گرفت که در صنایع تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی انجام می‌گیرد و مدیران در مرور و تهیه آنها نقش ایفاء می‌نمایند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش دارای نتیجه‌های زیر است:

- ۱- در شرکت‌هایی که سیستم حسابداری صنعتی وجود دارد، مدیران از اطلاعات آن به میزان نسبتاً زیادی استفاده می‌کنند.
- ۲- مدیران وجود یک سیستم حسابداری صنعتی بدون را در سازمان الزامی می‌دانند. حتی در شرکت‌هایی که فاقد سیستم حسابداری صنعتی بودند، وجود چنین سیستمی احساس می‌گردید.
- ۳- نوعی تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در اکثر شرکت‌ها صورت می‌گیرد. در پاره‌ای از شرکت‌ها، حتی چند مرتبه در سال، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی نیز انجام می‌شود.
- ۴- اکثر مدیران از سیستم حسابداری صنعتی خود «راضی» هستند. اما درجه رضایت آنها نسبت به سیستم حسابداری صنعتی در سطح چندان بالا نیست. همچنین آنهایی که از سیستم‌های حسابداری صنعتی خود ناراضی هستند، هیچکدام «بسیار ناراضی» نیستند. مهمترین عاملی که باعث رضایت از سیستم حسابداری صنعتی می‌گردد مربوط به تعیین بهای تمام شده به طور صحیح می‌باشد. عدم ارائه اطلاعات قابل اعتماد در زمینه بهای تمام شده، به عنوان مهمترین عامل نارضایتی مدیران از سیستم حسابداری صنعتی نیز عنوان شده است.
- ۵- با وجودی که مدیران اذعان نموده‌اند که از حسابداران مدیریت خود در ارائه اطلاعات حسابداری و انجام وظایف محوله رضایت دارند، اما از نظر آماری میزان رضایت مدیران از حسابداران صنعتی معنی‌دار نیست و مدیران چندان رضایتی از حسابداران خود ندارند.
- ۶- اکثر مدیران در تهیه صورت‌های مالی نقش ایفاء می‌نمایند، به ویژه نقش آنان در تهیه صورت‌های مالی و مرور و تصویب آن قابل توجه است.

نتیجه‌گیری کلی این مطالعه آن است که حسابداران مدیریت باید در آینده اطلاعات

مربوط، به ویژه در ارتباط با بهای تمام شده و تصمیم‌گیری‌های مدیریت، ارایه نمایند تا میزان رضایت مدیران از حسابداران افزایش یابد. در این راستا، بهبود کیفیت اطلاعات نیز می‌تواند تأثیر به‌سزایی در استفاده مدیران از اطلاعات و رضایت آنها از سیستم حسابداری صنعتی داشته باشد.

نتیجه‌های فوق، اگر چه بر اساس مدارک تجربی بدست آمده است، اما با توجه به پایین بودن تعداد پاسخ دهندگان، عدم پاسخ در پاره‌ای از موارد، مشکلات ذاتی مربوط به پرسشنامه و محدود نمودن مطالعه به استان فارس، باید با احتیاط تعبیر و تفسیر شود. با این وجود، امید است نتیجه‌های بالا، روایی خارجی داشته و قابلیت تعمیم‌پذیری به استان‌ها و کل کشور را داشته باشد.

پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آینده، نقش سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت در ایران (از قبیل ABC, TQM و کایزن) در جامعه آماری وسیع‌تری مورد بررسی قرار گیرد. همچنین راه‌های درک متقابل حسابداران و مدیران از سیستم اطلاعاتی حسابداری صنعتی نیز بررسی شود. بالاخره، نقش آموزش‌های کوتاه مدت و بلند مدت حسابداری و تأثیر آن در میزان استفاده اطلاعات توسط مدیران و نحوه فراهم نمودن رضایت آنها مورد کاوش قرار گیرد. از طرف دیگر، حسابداران باید بکوشند تا با استفاده از مفهوم اطلاعات «مربوط»، اطلاعات حسابداری را که مورد نیاز مدیریت است فراهم نموده و عرضه نمایند. حدود و دامنه و کیفیت این اطلاعات و نحوه عرضه آن باید مورد تحقیق تجربی نیز قرار گیرد.

منابع و مآخذ

- بهرامفر، نقی و رسولی، ولی ا... ۱۳۷۷. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، صص ۱۰۹-۸۶.
- کرمی، اژدر (مترجم). ۱۳۷۵-۱۳۷۴. نگرش مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، صص ۱۵۶-۱۴۶.
- نمازی، محمد. ۱۳۷۸-۱۳۷۷. بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، صص ۱۰۶-۷۱.
- نمازی، محمد. ۱۳۷۴-۷۵. خصوصیات سیستم‌های حسابداری صنعتی صنایع استان فارس. *بررسی‌های*

حسابداری، صص ۵۰-۶۹.

نمازی، محمد. ۱۳۷۶. نقش حسابداران مدیریت در صنایع استان فارس. مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، صص ۴۱-۷۶.

نوروش، ایرج و صادقیان آذیری، قادر. ۱۳۷۷-۷۸. تحقیقی پیرامون محتوای اطلاعاتی اعداد حسابداری در گزارشگری درون سازمانی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، صص ۱۳۴-۱۴۴.

نیکخواه آزاد، علی و ابراهیمی کردلر، علی. ۱۳۷۸. بررسی میزان استفاده از تکنیک‌های پیشرفته مدیریت مالی در شرکت‌های تابعه گسترش و نوسازی صنایع ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، صص ۳۵-۴۹.

Cooper, K. 1996. Look out, Management Accounting. *Management Accounting*. pp. 20-26.

Cooper, R. & R. S. Kaplan. 1988. Measure Costs Right: Make The Right Decisions. *Harvard Business Review*. pp.96-103.

Hilton, R. W. 1997. *Management Accounting*. McGrawHill.

Horngrten, C., Foster, G., and Datar, S. 1999. *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*. Prencice Hall.

Howell, R. A. Brown, J. D. Soucy, S. R. & A. H. Seed, 1987. *Manangement Accounting in The New Manuacturing Evnrionment*. Institute of Management Accounting, Montrvale, N. J.

Kaplan, R. S. 1984. Yesterday's Accounting Undrmines Production. *Harvard Business Review*.

Kaplan, R. S. 1989. *Advanced Manegerial Accounting*. Englewood Clifs, Prentice Hall. pp. 49-53.

Swenson, D. W. & D. L. Flesher. 1996. Are You Satisfied with Your Cost Management System?. *Management Accounting* .

