

نگرش مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری

ترجمه: اژدر کریمی

در ادبیات حسابداری مطالب کمتری از چگونگی استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری به چشم می‌خورد. در حالی که ادعا می‌شود، اطلاعات تهیه شده توسط سیستمها حسابداری مدیریت نیازهای اطلاعاتی مدیران اجرایی را به اندازه کافی برآورده نمی‌سازد زیرا مراحل تهیه گزارشهای مالی در سازمانها به نحوی است که اطلاعات به موقع و به درجه نبوده و حجم انبوه داشته و در نتیجه برای تصمیم‌گیری مدیران در جهت برنامه‌ریزی و کنترل مناسب نمی‌باشد.

مدیران برای ارائه تولیدات جدیدتر، قیمت‌گذاری محصولات تولید شده، پشتیبانی تولید و خرید و تأمین مواد اولیه نیازمند اطلاعات دقیق می‌باشند. در صورتی که اطلاعات بدست آمده توسط سیستم حسابداری صنعتی به موقع و قابل اعتماد نباشد نمی‌توان برآورد صحیح از سود داشت. مهمتر اینکه مدیران قادر نخواهند بود نسبت به ترکیب بهینه نهاده‌های تولید ساختار قیمت‌گذاری اتخاذ تصمیم نمایند.

۱- این مقاله، ترجمه‌ای است از:

J. Lgall and G. Graham., Managers' Attitudes to Cost Information, *Management*

Decision, Vol. 31, NO. 8, 1993.

عوامل مؤثر بر سودمندی اطلاعات هزینه‌یابی، ناشی از پیشرفتهای اخیر در تکنولوژی تولید است. امروزه بسیاری از سازمانهای تولیدی از تکنیکهای اتوماسیون تولید در سطح بسیار بالا، استفاده می‌کنند. این تکنیکها مانند طراحی به کمک کامپیوتر (CAD) و تولید به کمک کامپیوتر (CIM) است. روشهای سنتی حسابداری نظیر هزینه‌یابی استاندارد، همچنان جهت نظارت بر این سیستمهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد، اگرچه شک و تردیدهایی در مورد کارایی آنها در رابطه با سیستمهای ساخت و تولید با استفاده از اتوماسیون در سطح بالا وجود دارد. به عنوان مثال کاپلان^۳ می‌نویسد: «با جایگزینی کارگران به جای مهندسين طراح و تحليلگران سیستم به عنوان کارورزان اطلاعات، روشهای حسابداری که با ایجاد محدودیت در هزینه‌های سربار، سعی در هدایت نیروی کار را دارند در بهترین شکل خود، مناسب نبوده و به صورت یک عامل بازدارنده در عملیات تولیدی یک شرکت در خواهند آمد».

امروزه در محیطهای صنعتی اهمیت نیروی کار به عنوان یک نهاد مستقیم تولید به اندازه قابل توجهی کاهش یافته و نتیجتاً یک سیستم هزینه‌یابی استاندارد که بر مبنای دستمزد مستقیم عمل نماید، مناسب نبوده و حتی ممکن است کاملاً گمراه کننده باشد. در این مورد داگ دیل^۴ می‌نویسد: «با کاهش اهمیت نیروی کار مستقیم، این مسأله در محیطهای آکادمیک و علمی مورد استفاده قرار گرفته و در محیطهای عملی نیز عدم کارایی خود را نشان می‌دهد». بنابر این حسابداری توانسته است همگام با تغییرات ایجاد شده در صنعت پیشرفت نماید. هندریکسن این مسأله را خلاصه‌تر نموده است: «با افزایش اتوماسیون کارخانه، مسائل و مشکلات حسابداری صنعتی در رابطه با تعدیل سرمایه‌گذاری، هزینه تولید و سنجش عملیات آشکارتر و بزرگتر می‌نماید». کاپلان از این هم فراتر رفته و اظهار می‌دارد «از نیمه اول قرن

1- Computer Aided Design

2- Computer Integrated Manufacture

3- Kaplan

4- Dugdale

بیستم به بعد، پیشرفت کمی در حسابداری صنعتی رخ داده است. پیشرفتهای ایجاد شده در حسابداری صنعتی که در اوایل دهه ۱۹۲۰ روی داد، پس از آن متوقف شد، علی‌رغم اینکه تولیدات از حیث کمیت و بهبود شیوه‌های طراحی در حال افزایش بودند انتظار عمومی بر این بود که حسابداری نیز به موازات تحولات ایجاد شده در فرایند تولید متحول شود. به همین لحاظ کاپلان معتقد است که هیچ نوآوری قابل توجهی توسط مدیران اجرایی و مدیران مالی و حسابداری در ۶۰ ساله اخیر رخ نداده و تأثیری بر نحوه تفکر حسابداری مدیریت معاصر نگذاشته است. بسیاری از مشکلات در کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت ناشی از عدم درک صحیح مدیران نسبت به موضوع است: تجربه من می‌گوید که مشکلات موجود در اثر افزایش سطح اتوماسیون ایجاد نشده بلکه دارای ریشه‌های آموزشی و اجتماعی است. (۴)

داگ دلیل بر عدم آگاهی مدیران نسبت به ایده‌های جدید حسابداری و گذشته‌نگری که مدیران به آن خو گرفته‌اند، تأکید دارد. یک سیستم حسابداری مناسب در صورت فقدان آموزش برای تجزیه و تحلیل و استفاده بهینه از سیستم جهت دستیابی به اهداف مورد انتظار، ممکن است، مدیران را به گمراهی اطلاعاتی بکشاند. همین طور ممکن است مدیران به دلیل آموزش ناکافی استفاده از سیستم، نتوانند به طور کامل از اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری بهره‌مند شوند. آنهایی که سیستمهای حسابداری مدیریت را طراحی می‌کنند، در مورد حصول اطمینان از آموزش افراد ذی‌نفع از این سیستمها، مسؤولیت دارند.

مدیران به دنبال منابع اطلاعاتی جایگزین

به طور کلی آنهایی که تولیدکننده اطلاعات هستند باید در زمینه نیازهای اطلاعاتی، مشاور استفاده کنندگان این اطلاعات باشند. در این مورد بوهیل متذکر می‌شود: «برای حسابدار خیلی آسان خواهد بود که یک سری حسابها را تهیه کرده و از مدیران انتظار داشته باشد که از خلال نمودارها، با دشواریهایی، حدود مشکلات موجود را تشخیص دهند. حسابداران، دقت بیشتری نیاز دارند تا چگونگی تهیه و ارائه اطلاعات مورد انتظار مدیران با اطلاعات فراهم

شده را به نحو مناسب تشخیص دهند.»

در این تحقیق، می‌خواستیم ببینیم که آیا مدیران دریافته‌اند که اطلاعات تهیه شده توسط سیستم هزینه‌یابی به طور رسا، واقعیات محیط تولیدی را بیان نمی‌کند. لذا این مسأله مشخص می‌کرد که چرا مدیران به دنبال اطلاعات جایگزین هستند تا بیشتر جوابگوی نیازهای اطلاعاتی آنان باشد. در این رابطه امانوئل و اتلی بیان می‌کنند: «مدیران اگر دریابند که اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری کمتر به دردشان می‌خورد، معمولاً آن را نادیده می‌انگارند و به ایجاد منابع اطلاعاتی جایگزین که برایشان ارزشمندتر است تمایل نشان می‌دهند.» (۶) به طور خلاصه این مقاله تصویر نامناسبی از سودمندی اطلاعات حسابداری صنعتی برای مدیران ارائه می‌دهد و ما نیز انتظار داشتیم که نتایج مطالعه ما این موضوع را تأیید کند.

تجزیه و تحلیل پرسشنامه

برای آزمون فرضیه «اطلاعات متداول تهیه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت به طور کامل نیازهای مدیران اجرایی را برآورده نمی‌سازد»، پرسشنامه لازم طراحی گردید. ابتدا تعدادی پرسشنامه نمونه با مراجعه شخصی و ملاقات با مدیران در محل کارشان تکمیل و پس از انجام اصلاحات لازم در سؤالات، پرسشنامه برای ۵۰۰ شرکت ارسال و ۲۳۱ پاسخ دریافت گردید. پاسخ دهندگان عموماً از سطوح بالای سازمانهای مربوطه بودند.

مطالعه ما بر دو موضوع اصلی هزینه‌یابی استاندارد و بودجه‌بندی تمرکز یافته بود. جالب اینکه از ۹۰٪ پاسخ دهندگان که اذعان داشتند شرکت آنان از سیستم هزینه‌یابی استاندارد استفاده می‌کند، ۳۵٪ بر این گمان بودند که اطلاعات ارائه شده توسط آنها اساسی و ضروری است در حالی که تنها ۳/۳٪ گفتند که این اطلاعات بی‌اهمیت است. از پاسخ دهندگان سؤال شده بود که به نظر آنان اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد در پنج سرفصل: تصمیم‌گیری و کنترل، ایجاد انگیزه در خودشان، ارزیابی فعالیتهای خود، ایجاد انگیزش در زیردستان و بالاخره

ارزیابی فعالیت زیردستان آنها چقدر می‌تواند مفید باشد؟ نتایج در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. در این جدول میانگین وزنی با اعمال ضرایب ۱، ۲ و ۳ به ترتیب برای ستونهای ۱ و ۲ و ۳ محاسبه گردیده است.

عنوان	بسیار مفید	مفید	غیر مفید	میانگین وزنی	تعداد
تصمیم‌گیری و کنترل	۶۳	۶۸	۱۸	۱/۳	۱۴۹
انگیزش شما	۲۶	۶۶	۵۲	۰/۸۲	۱۴۴
ارزیابی فعالیت شما	۳۰	۶۵	۵۰	۰/۸۶	۱۴۵
انگیزش زیردستان شما	۲۱	۶۰	۶۱	۰/۷۲	۱۴۲
ارزیابی زیردستان شما	۲۵	۶۰	۶۰	۰/۷۶	۱۴۵

جدول شماره ۱- ارزیابی پاسخ دهندگان از اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد

با مقایسه گروه‌های پاسخ دهنده می‌توان نمونه‌سازی آماری کرد. نتایج جدول شماره ۱ نشان می‌دهد که به استفاده از اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد، ارزش بیشتری نسبت به استفاده کم و یا عدم استفاده از آن داده شده است.

در پاسخ این سؤال که در صورت فقدان یک سیستم هزینه‌یابی استاندارد چه مشکلات کاری برای پاسخ دهندگان پیش خواهد آمد و یا چه خسارتهایی به شرکت آنان وارد خواهد شد، اکثریت جوابها این بود که به شرکت بیشتر از خود آنان خسارت جدی وارد می‌شود. نتایج در کل نشان می‌دهد که مدیران می‌توانند از اطلاعات جایگزین استفاده نمایند ولی شرکت قادر به این کار نیست.

سیستمهای بودجه‌بندی

در حدود ۹۷٪ از پاسخگویان اظهار داشته‌اند که شرکتهای آنان دارای سیستم بودجه‌بندی هستند. در مورد نمودندی این سیستمها همان سؤالی پرسیده شده که در مورد هزینه‌یابی

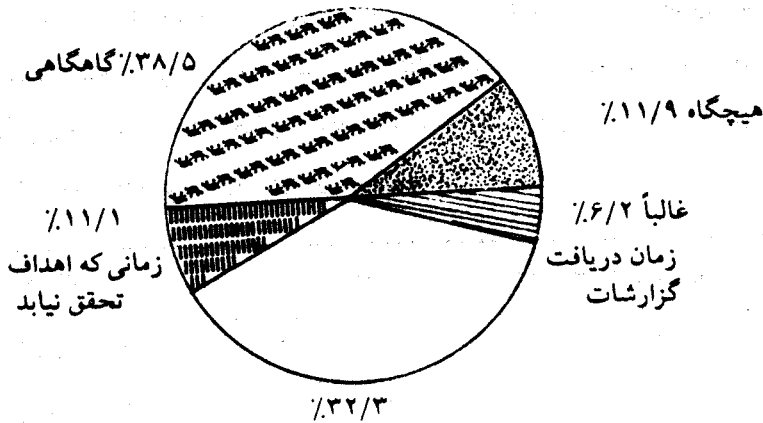
استاندارد به عمل آمد. نتایج در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. در جدول شماره ۲ در ستون پنجم مشاهده می‌شود که بیشترین استنباط عینی از اطلاعات بودجه مربوط به تصمیم‌گیری و کنترل است. جالب اینکه تمام نتایج مندرج در این جدول به میزان قابل توجهی از مقادیر جدول شماره ۱ بیشتر است.

عنوان	بسیار مفید	مفید	غیر مفید	میانگین وزنی	تعداد
تصمیم‌گیری و کنترل	۱۲۶	۷۹	۲۱	۱/۴۶	۲۲۶
انگیزش برای شما	۶۰	۱۰۳	۵۵	۱/۰۲	۲۱۸
ارزیابی فعالیت شما	۵۶	۱۲۵	۳۹	۱/۰۸	۲۲۰
انگیزش برای زیردستان	۴۲	۹۴	۸۰	۰/۸۲	۲۱۶
ارزیابی زیردستان	۴۷	۹۹	۷۱	۰/۸۹	۲۱۷

جدول شماره ۲ - ارزیابی مصاحبه شوندگان نسبت به سیستمهای بودجه‌بندی

مسلماً اطلاعات بودجه برای مفاهیم مندرج در ستون اول جدول سودمندتر از اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد به نظر می‌رسد. عجیب اینکه فقط $\frac{۲}{۳}$ مصاحبه شوندگان اظهار نموده‌اند که از اطلاعات بودجه برای آگاهی از عملکرد خودشان استفاده کرده‌اند. (۵۳٪ از اطلاعات فراهم شده توسط سیستم هزینه‌یابی استاندارد استفاده کرده‌اند، ۲۴٪ اظهار کرده‌اند که چندان مفید نبوده و فقط ۹٪ نمی‌دانستند که استفاده کرده‌اند یا خیر).

همچنین تعداد دفعات استفاده از نتایج بودجه‌بندی و بحث در مورد آن سؤال شد که نتایج در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است.



نمودار شماره ۱ - دفعات استفاده در مورد نتایج حاصل از بودجه

۱ واریانس سودمندی

چنانکه انتظار می‌رفت و مصاحبه‌ها آشکار نمود، درجه ادراک از سودمندی اطلاعات حسابداری نسبت به استفاده‌کننده آن متفاوت است. در مصاحبه با یکی از مدیران بازاریاب وی اظهار نمود که اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد، در رابطه با تصمیم‌گیری در مورد قیمت‌گذاری محصولات، سودمندی زیادی دارد. در شرکت او، جایی که قیمت‌گذار محصولات به طور آگاهانه جهت رقابت در بازار تعیین می‌شود، وقوف بر هزینه‌های استاندارد جهت تضمین سود حاصل از درآمد فروش، ضروری به نظر می‌رسد.

با این وجود، اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد، برای شاغلین در فعالیتهای پرسنل سودمندی کمتری دارد. یکی از مدیران توضیح می‌دهد که علاقه او به اطلاعات مربوط به موارد پرسنلی مانند غیبت پرسنل، بیماری، مرخصی و اضافه‌کاری کارمندان بیش از سایر اطلاعات است. اگرچه اطلاعات دریافتی وی از عملیات حسابداری بر یک مبنای عادی ارتباط چندانی با اطلاعات هزینه‌یابی استاندارد ندارد، این ادراک با استنباط یک مدیر عموم

که متقاعد گردیده اطلاعات هزینه یابی استاندارد در هر گونه عملیات تولیدی ضروری است، تباین دارد. لازم است که استانداردهایی تعیین کرده و انجام امور را به طور مستمر بر اساس این استانداردها کنترل کرد. این مدیر توسط مدیر تولید خودش حمایت می شد که اظهار داشت: اگر شما نتوانید ستاده تولیدی را اندازه بگیرید قادر به کنترل آن نخواهید بود. برای او سیستم هزینه یابی استاندارد، ابزاری مهم در جهت کنترل بازده بود.

بودجه در برابر استانداردها

از مصاحبه شوندهگان در مورد بودجه، اهمیت نسبی آن در سیستم کنترل سازمانی و چگونگی مقایسه آن با هزینه های استاندارد پرسش به عمل آمد. با وجود اینکه پاسخهای متفاوتی دریافت شد ولی متوسط نظریات حاکی از این بود که استانداردها برای کنترل روزانه فعالیت های کوچک یک شرکت بسیار مفید است. بررسی براساس بودجه، روزانه نبوده و معمولاً ماهیانه است و عمدتاً گرایش به بررسی حصول یا عدم حصول به اهداف را دارد. اصولاً رسیدن به یک استاندارد دقیق مهمتر از اجرای آن می باشد. اگر هزینه های اضافی انجام شود که افزون بر سود حاصله باشد، آن موقع تخطی از بودجه کاملاً مورد قبول واقع می شود. در محاسبه بودجه معمولاً مدیریت حاشیه ایمنی در نظر می گیرد و به همان دلیل اجرای استانداردها دچار مشکل می شود.

ملاحظات عملی

نتایج این مطالعه کلاً حاکی از آن است که مدیران از همین اطلاعاتی که حسابداران در اختیارشان می گذارند راضی و خرسندند. تعجب آور است که این مطلب با نظریات آکادمیک در این زمینه و یا آنچه که در ابتدای این مقاله صحبت شد، مغایرت دارد. بنابر این جالب است که برای یک لحظه روی موضوع چگونگی سنجش مدیران از سودمندی اطلاعات دریافتی در زمینه بهای تمام شده و ملاحظه قلمرو آن در محیط بازرگانی که مورد فعالیت آنان است و تأثیر آن بر استنباط مدیران از ارزش این اطلاعات تأملی بشود. یک معیار سودمندی اطلاعات، ارتباط آن با فرآیند تصمیم گیری است. این یکی از موضوعات مورد بررسی ما در

این تحقیق بوده است که مدیران مورد مراجعه در این تحقیق نیز درجه بالایی از اهمیت را برای آن قایل شده‌اند. ولی ممکن است علت این نوع نگرش مدیران در این مورد آن باشد که آنها میزان سودمندی اطلاعات را در ارتباط با سیستمها، برنامه‌ها و اهداف موجود شرکت ارزیابی می‌کنند نه نسبت به سیستمها، برنامه‌ها و اهداف ایده‌آل. به عبارت دیگر حالت سکون و رضایت از خود ممکن است تأثیر عمیقی در یافته‌های تحقیق داشته باشد و باعث شود که این یافته‌ها ربطی به توانایی ایجاد یک سری سیستمهای هزینه‌یابی منطبق با تغییرات جدید در مراحل تولید نداشته باشد. اما در هر حال نشان می‌دهد که سیستمهای هزینه‌یابی موجود به منظور کنترل و گزارش فعالیتها برای مدت زمان طولانی دوام زیادی نخواهند داشت. این فرضیه مورد آزمون قرار نگرفت، زیرا فرض بر این است که مدیران همواره می‌دانند که چه اطلاعاتی برای مقاصد و مقتضیات آنان «بهترین اطلاعات» است. اما فرض تردید آمیز به نظر می‌رسد زیرا مدیران غالباً در فعالیتهای روزمره تجاری غرق شده و در شرایطی نیستند که فرصتی برای بررسی کارایی سیستمهای موجود اطلاعاتی داشته باشند. هر چند بی‌اندازه مهم است که آنها این کار را انجام دهند و اطمینان حاصل نمایند که تغییرات نوین در تکنولوژی مراحل ساخت با تغییرات روشهای جمع‌آوری، پردازش و ارائه اطلاعات انطباق داشته باشد. تغییرات در تولید و ساخت غالباً می‌تواند به طور تدریجی رخ دهد. فعالیتهای یدی می‌توانند به مرور مکانیزه و خودکار شوند. تغییرات انفرادی فقط تأثیر کمی در مراحل ساخت و تولید دارد و به خودی خود برای اعلام نیاز به تغییر در جمع‌آوری و باز پردازش اطلاعات ناکافی به نظر می‌رسد. به هر حال، تغییر در تکنولوژی تولید مشکلاتی برای سیستم اطلاعاتی به وجود می‌آورد. مگر اینکه مدیران مستمراً در سیستمهای اطلاعات تجدید نظر کنند و بتوانند به سیستمی دست یابند که کارا باشد.

آزمون مستمر سیستمها به عنوان یکی از وظایف مهم مدیریت

به دلیل اینکه ماهیت محیط تولیدی در حال تغییر است، مدیران باید به طور ضمنی و دائماً مواظب باشند که آیا سیستمهای اطلاعاتی در برگیرنده عملیات و فعالیتهای اصلی در سازمان هستند یا خیر؟ بعضی از دپارتمانهای حسابداری صنعتی شرکتها، تغییراتی را در

سیستمهای خود پدید می آورده اند اما این اقدامات بعضاً برای مدیران آنقدر قابل فهم نبوده که در کارهایشان به آن اعتماد کنند. آزمایش مستمر سیستمها به منظور اینکه حوزه کدامیک از آنها نیازمند تغییر است، یک وظیفه مهم مدیریتی به شمار می رود. اجرای آزمون مشکل نیست. همین قدر کافی است که نسبت به تغییر جدید در فعالیت تولیدی سازمان فکر کنید. در مورد اطلاعات مربوط به آن قسمت از فرآیند تولید تحقیق و بررسی نمایید. کاربرد اطلاعات نسبت به آنچه تغییر کرده را بررسی کنید. دقت کنید که آیا اطلاعات بهای تمام شده در مورد کنترل این مرحله از فعالیت به شما کمک می کند یا خیر و اینکه آیا اطلاعات مختلف جمع آوری شده قادر به کنترل این مرحله از فعالیت می باشد یا خیر؟ به این ترتیب مستمراً سیستمهای اطلاعات حسابداری آزمون می شود.

نتیجه گیری

در آغاز این بحث با نقل قول از جانسون، کاپلان و دیگران گفته شد که اطلاعات حسابداری حاصل از سیستمهای موجود حسابداری گمراه کننده و غیر واقعی هستند. شاید چنین باشد. اما به هر حال این نوع اطلاعات هنوز تولید می شود و آشکار است که مدیران بدان علاقه مند هستند. این امر دو حالت پیش می آورد. یا جانسون و کاپلان اشتباه می کنند و مدیران حق دارند از آنچه که می توانند، استفاده نمایند و یا اینکه آنان درست گفته و مدیران به اندازه کافی نسبت به توانایی های بالقوه و مشکلات سیستمهای خود آگاه نیستند. در هر صورت ما نمی توانیم راه حلی ارائه نماییم و تنها می توانیم بگوییم که عموماً مدیران اطلاعات حسابداری را که دریافت می کنند دوست دارند و از آن راضی هستند.

منابع و مأخذ

- 1- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., "The Risk and Fall of Management Accounting", **Management Accounting**, January, 1987.
- 2- Hendricks, J.A., "Applying Cost Accounting to Factory Automation", **Management Accounting**, December, 1988.

-
- 3- Kaplan, R.S., "Yesterday's Accounting Undermines Production", **Harvard Business Review**, July-August, 1984.
 - 4- Dugdale, D., "Costing Systems in Transition", **Management Accounting**, January, 1990.
 - 5- BowHill, B.N., "Budgetary Control Systems: Why Do They Fail"? **Management Accounting**, March, 1987.
 - 6- Emmanuel, C. R. and Otley.D., "Accounting for Management Control", **Van Nostrand Reinhold**, London, 1985.