

حسابداری مدیریت در یک نگاه

اصغر نورانی علی آباد *

چکیده

مقاله حاضر به تشریح ماهیت حسابداری مدیریت و نقش آن در ارائه اطلاعات مورد استفاده مدیریت جهت برنامه‌ریزی ارزیابی و کنترل عملیات سازمان می‌پردازد و همچنین مقایسه حسابداری مدیریت و حسابداری مالی و صنعتی و تفاوت‌های هر یک می‌پردازد و ضمن اشاره به وظایف حسابداری مدیریت در سازمان به معرفی سازمان‌ها و مراجع حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران مدیریت اشاره دارد.

کلمات کلیدی: اصول پذیرفته حسابداری، حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، حسابداری صنعتی، اطلاعات حسابداری، تصمیم‌گیری، رفتار حرفه‌ای، اهداف و راهبرد

* لیسانس حسابداری، دانشگاه آزاد کرج، معاونت فنی شرکتها - تلفن ۸۸۲۰۶۳۷۲

مقدمه:

امروزه سیستم حسابداری، به عنوان یکی از مهمترین سیستم‌های ایجاد اطلاعات کمی شناخته شده است و محصول نهایی آن - اطلاعات - روز به روز اعتماد عمومی بیشتری را جلب می‌کند. این سیستم یک مجموعه منظم، هماهنگ و هدفدار است که اهداف خاصی را مدنظر دارد. مخاطبین و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری متعدد و متنوعند و هر کدام دارای علایق و انگیزه‌های خاصی هستند که به تبع آن نیازهای اطلاعاتی آنها نیز متفاوت است. به منظور پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابداری، حسابداری به دو شاخه تقسیم شده است که یکی حسابداری مالی و دیگری حسابداری مدیریت می‌باشد.

هدف اصلی حسابداری مالی تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی (خارجی) است ولی هدف اصلی حسابداری مدیریت تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درون سازمانی (داخلی) است. منظور از استفاده‌کنندگان داخلی سطوح مختلف مدیریت، کلیه قسمت‌ها و افرادی هستند که در امر تصمیم‌سازی و یا تصمیم‌گیری داخل شرکت دخالت دارند. باید توجه داشت که در حسابداری مدیریت تنها به استفاده‌کنندگان داخلی توجه نمی‌شود. امروزه رد و بدل شدن اطلاعات حسابداری توسط مدیران با گروه‌های خارج از شرکت (مانند مشتریان) روند مثبت و فزاینده‌ای یافته است.

سیستم اطلاعات حسابداری

امروزه سیستم حسابداری، به عنوان یکی از مهمترین سیستم‌های ایجاد اطلاعات کمی شناخته شده است و محصول نهایی آن - اطلاعات - روزه روز اعتماد عمومی بیشتری را جلب می‌کند. این سیستم یک مجموعه منظم، هماهنگ و هدفدار است که اهداف خاصی را مدنظر دارد. اهداف سیستم حسابداری را می‌توان به اختصار به شرح زیر ذکر نمود:

۱- تهیه اطلاعات به منظور استفاده از آن در تعیین استراتژی‌های کلان و برنامه ریزی بلند مدت. اطلاعاتی که بدین منظور تهیه می‌گردد، به موضوعاتی همچون تولید محصول جدید و یا سرمایه‌گذاری در دارایی‌های بلند مدت مربوط می‌شود که بر مبنای گزارش‌های ویژه‌ای که بدین منظور تهیه می‌شود، تصمیم‌گیری در این خصوص صورت می‌گیرد.

۲- تهیه اطلاعات به منظور استفاده از آن در تصمیمات مربوط به چگونگی تخصیص منابع.

اطلاعاتی که در این راستا تهیه می‌شود به موضوعاتی همچون سودآوری محصول، سودآوری مشتری، روش‌های توزیع و قیمت‌گذاری مربوط می‌شود. چنین اطلاعاتی نیز مستلزم گزارش‌های ویژه‌ای است که سیستم حسابداری باید آن را خلق کند.

- ۳- تهیه اطلاعات به منظور استفاده از آن در برنامه ریزی و کنترل. اطلاعاتی که در این زمینه تهیه می‌شود موضوعاتی همچون درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های قسمتهای مختلف شرکت را در بر می‌گیرد.
- ۴- تهیه اطلاعات به منظور استفاده از آن در اندازه گیری عملکرد و ارزیابی کارکنان. اطلاعاتی که در این باب تهیه و تدارک دیده می‌شود در برگیرنده موضوعاتی همچون مقایسه نتایج واقعی با نتایج پیش بینی شده (بودجه) براساس معیارهای مالی یا غیر مالی می‌باشد.
- ۵- تهیه اطلاعات به منظور استفاده از آن در گزارشگری مالی. اطلاعاتی که بدین منظور تهیه می‌گردد باید با قوانین و مقررات و استانداردهای لازم الاجرا منطبق باشد.
- اهداف مذکور توسط شاخه های مختلف حسابداری دنبال می‌شود. چهار هدف نخست بوسیله حسابداری مدیریت و هدف آخر توسط حسابداری مالی تأمین می‌شود.

نقش حسابداری مدیریت

طبق تعریف انجمن ملی حسابداران آمریکا (NAA) حسابداری مدیریت عبارتست از: فرآیند تشخیص، اندازه گیری، تجمیع، تجزیه و تحلیل، تهیه و تفسیر و ارائه اطلاعات مورد استفاده مدیریت به منظور برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل عملیات یک سازمان.

حسابداری مدیریت ابزاری است جهت حصول اطمینان از استفاده بجا و مناسب منابع و برقراری سیستمی برای حساب دهی در مقابل آن. همچنین، مسئولیت تهیه گزارشهای مالی مورد نیاز گروههایی غیر از مدیران موسسه مانند سازمانهای کنترل کننده و مسئولین مالیاتی برعهده حسابداری مدیریت است. به بیانی ساده، حسابداری مدیریت، حسابداری فعالیتهای برنامه ریزی، کنترل و تصمیم گیری یک سازمان است.

حسابداری مدیریت و حسابداری مالی

حسابداری مالی عمدتاً به جنبه های تاریخی گزارشگری خارجی می پردازد که عبارتست از تهیه اطلاعات مالی مورد نیاز گروههای خارج از موسسه مانند سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و دولت. جهت جلب اعتماد این گروههای خارجی و جلوگیری از اعمال سلیقه های شخصی، رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) در تهیه اطلاعات و گزارشهای مالی الزامی است. در مقابل، حسابداری مدیریت اساساً با تهیه اطلاعات برای مدیران داخلی موسسه سرو کار دارد. مدیرانی که مسئولیت برنامه ریزی و کنترل عملیات موسسه را بر عهده داشته و با انبوهی از تصمیمات مدیریت روبرو هستند. به دلیل استفاده

داخلی آن، حسابداری مدیریت، مشمول اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) نیست. بطور مشخص، می توان تفاوت‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را به شرح زیر خلاصه نمود:

ردیف	حسابداری مالی	حسابداری مدیریت
۱	اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان خارجی را تهیه می کند.	اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان داخلی را تهیه می کند
۲	یک الزام قانونی است.	قانون آن را الزامی نکرده است.
۳	رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در آن الزامی است.	مشمول اصول پذیرفته شده حسابداری نیست.
۴	تهیه اطلاعات دقیق و به موقع در آن مورد تاکید است.	بر انعطاف و مربوط بودن اطلاعات تاکید دارد.
۵	تاکید آن بر گذشته است.	تاکید آن بر آینده دارد.
۶	به موسسه به عنوان یک کل می نگرد.	نه تنها بر کل موسسه بلکه بر قسمتهای مختلف آن نیز توجه دارد.
۷	اساساً خود بسنده است.	به شدت تحت تاثیر مقوله های عملی دیگری همچون مدیریت مالی، اقتصاد و پژوهش عملیاتی است.
۸	پایانی در خود دارد (اطلاعات آن مربوط به وقایع گذشته است).	طریقی است جهت رسیدن به یک پایان (وسیله ای جهت اتخاذ تصمیم راجع به آینده است).

حسابداری صنعتی

حسابداری صنعتی بخشی از حسابداری است که اطلاعات مورد نیاز حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را تأمین می کند. در واقع اطلاعات حسابداری صنعتی دو دسته استفاده کننده دارد که یکی حسابداری مالی و دیگری حسابداری مدیریت می باشد.

حسابداری صنعتی در هنگام تهیه اطلاعات و ارائه گزارش باید به این نکته توجه داشته باشد که مخاطب گزارش کیست؟ زیرا محتوا و احتمالاً شکل گزارشاتمی که به حسابداری مالی ارائه می دهد متفاوت از آن چیزی است که به حسابداری مدیریت ارائه می نماید. در گزارشاتمی که حسابداری صنعتی متفاوت از آن چیزی است که به حسابداری مدیرتی ارائه می نماید. در گزارشاتمی که حسابداری صنعتی به حسابداری مالی ارائه می دهد باید الزامات و استانداردهای حسابداری مالی رعایت شود درحالی که در گزارشاتمی که به حسابداری مدیریت داده می شود الزامات و استانداردهای خاصی رعایت نمی شود.

حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده

تفاوت بین حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت مقوله ای ظریف است. انجمن ملی حسابداران آمریکا (NAA) حسابداری بهای تمام شده را اینگونه تعریف کرده است:

" مجموعه ای از روشهای نظام مند برای ثبت و گزارشگری محاسبات مربوط به بهای تمام شده محصولات و خدمات یک موسسه در جمع و در جزء. و آن شامل تشخیص، طبقه بندی، تخصیص، تجمیع و گزارشگری اقلام بهای تمام شده واقعی و مقایسه آنها با بهای تمام شده استاندارد است."

از تعریف فوق و نیز تعریفی که NAA از حسابداری مدیریت ارائه کرده است، یک نکته مسلم است و آن اینست که عمده ترین وظیف حسابداری بهای تمام شده، تجمیع اقلام بهای تمام شده به منظور ارزیابی موجودیها و تعیین سود و زیان است. در حالی که حسابداری مدیریت بر استفاده از اطلاعات بهای تمام شده در فرآیندهای برنامه ریزی، کنترل و تصمیم گیری تاکید دارد.

وظایف مدیریت

به طور کلی وظایف مدیران را می توان به شرح زیر طبق بندی نمود:

الف- برنامه ریزی

ب- هماهنگ سازی

ج- کنترل و

د- تصمیم گیری

برنامه ریزی: وظیفه برنامه ریزی مدیریت، شامل انتخاب اهداف بلند مدت و کوتاه مدت و تعیین برنامه های راهبردی (استراتژیک) جهت تحقق این اهداف است.

هماهنگ سازی: مدیریت در اجرای وظیفه هماهنگ سازی، باید تصمیم بگیرد که چگونه منابع شرکت را به بهترین نحوی به یکدیگر پیوند دهد تا برنامه های از پیش تعیین شده را محقق سازد.

کنترل: عبارتست از پیاده کردن یک روش تصمیم گیری و استفاده از سیستم بازخورد برای حصول اطمینان از تحقق مطلوب اهداف و برنامه های استراتژیک.

تصمیم گیری: گزینشی است هدفمند از میان یک سری بدیل برای رسیدن به یک هدف مشخص.

اطلاعات حسابداری مدیریت در اجرای همه وظایف پیش گفته، مهم و حیاتی است.

وظایف حسابداری مدیریت

وظایف حسابداری مدیریت که همگی در راستای کمک به مدیریت در جهت اخذ تصمیمات بهتر برای نیل به اهداف سازمانی است به شرح زیر قابل طبقه بندی است:

۱- جمع آوری و گزارش های داده ها و اطلاعات؛ یعنی داده های لازم جمع آوری و مورد پردازش قرار گرفته و به اطلاعات تبدیل می شود و به گونه ای مقتضی به سطوح مختلف مدیریت گزارش می شود مانند جمع آوری مدارک مربوط به خرید مواد و ارائه گزارش خرید مواد به تفکیک نوع، مبلغ و زمان آن.

۲- جلب توجه (جهت دهی)؛ یعنی فرصت ها، موقعیت ها و مسائلی را که مدیر باید به آنها توجه کند، روشن و برجسته نماید. مانند تذکر افزایش برگشت از فروش محصولات شرکت و یا برجسته نمودن محصولاتی که بازار رویه رشدی دارند و یا بازار آنها دارای روند نزولی است.

۳- حل مسئله؛ یعنی برای حل یک موضوع، راه حل های مختلف بررسی و مورد مقایسه قرار گرفته و به منظور کمک به مدیریت در جهت نیل به اهداف شرکت، نتایج هر راه حل در اختیار مدیریت قرار گیرد تا نسبت به انتخاب راه حل تصمیم گیری شود. مانند مقایسه راه حل خرید تجهیزات و اجاره آن به منظور کاهش هزینه های شرکت.

آیین و رفتار حرفه ای حسابداران مدیریت

امروزه دربسیاری از واحدهای اقتصادی پیشرفته، وظیفه اول به حسابداری صنعتی سپرده می شود تا حسابداری مدیریت بتواند وظایف دوم و سوم فوق را به گونه ای مطلوب و با فراغ بال انجام دهد، چرا که دو وظیفه اخیر برای شرکت ها بسیار استراتژیک و حیاتی می باشد.

وظایف مذکور وظایف خطیری است و از عهده هر شخص یا بخشی بر نمی آید. نظریه حساسیت وظایف حسابداری مدیریت، یک سری اصول اخلاقی برای آن مطرح شده است که حسابداری مدیریت را در مقابل شرکت، حرفه، مردم و حتی خودشان مسئول می داند. این اصول توسط انجمن حسابداران مدیریت خبره و انجمن حسابداران مدیریت تدوین و ابلاغ شده است. این اصول عبارتند از:

(۱) صلاحیت: حسابداران مدیریت مکلفند:

الف-۱) با افزایش دانش و تسلط خود، از نظر صلاحیت حرفه ای جایگاه خود را در سطح مطلوبی حفظ کنند.

ب-۱) در انجام وظایف محوله قوانین، مقررات، الزامات و استانداردهای حرفه ای را رعایت نمایند.

ج-۱) اطلاعات مربوط و قابل اتکا را تجزیه و تحلیل نموده، گزارش های کامل و شفافی را تهیه و پیشنهادات مطلوبی ارائه دهند.

۲) رازداری: حسابداران مدیریت مکلفند:

الف-۲) هیچ‌گونه اطلاعات محرمانه‌ای را فاش نکنند مگر اینکه قانون آنها را مجاب کند.

ب-۲) همکاران خود را در رده‌های پایین‌تر نسبت به محرمانه بودن اطلاعات آگاه نموده و جهت اطمینان، بر کار آنها نظارت و سرپرستی کنند.

ج-۲) از اطلاعات محرمانه‌ای که دارند سوء استفاده ننموده و حتی تظاهر به چنین کاری نمایند.

۳) درستکاری: حسابداران مدیریت مکلفند:

الف-۳) از هرگون تضاد منافع ظاهری یا باطنی پرهیز نموده و همکاران خود را نیز به این کار توصیه نمایند.

ب-۳) از انجام فعالیت‌هایی که موجب خدشه در انجام وظایفشان می‌شود، پرهیزند.

ج-۳) از پذیرش هرگونه هدیه یا پیشنهادی که به طور ظاهری یا باطنی موجب تأثیر منفی روی انجام وظایفشان گردد، اجتناب ورزند.

د-۳) از انجام فعالیت‌هایی که منجر به گمراهی شرکت از اهداف قانونی و مشروع خود می‌شود، پرهیز کنند.

ه-۳) محدودیت‌های حرفه‌ای را که مانع قضاوت حرفه‌ای و انجام صحیح فعالیت آنها می‌شود، گزارش نمایند.

و-۳) اطلاعات و قضاوت حرفه‌ای خود را بدون توجه به خوشایندی یا ناخوشایندی دیگران گزارش نمایند.

ز-۳) به هیچ‌فعالی که منجر به بی‌اعتباری حرفه نزد جامعه می‌شود، نپردازند.

۴) بی‌طرفی: حسابداران مدیریت مکلفند:

الف-۴) اطلاعات را به طور منصفانه و بی‌طرفانه گزارش نمایند.

ب-۴) تمامی اطلاعات مربوطه را که منطقی‌اً انتظار می‌رود بر درک و فهم گزارشات، پیشنهادات و تفسیرهای ارائه شده، تدثیر داشته باشد، به طور کامل افشاء و گزارش نمایند.

بنابراین هدف حسابداری مدیریت، کمک به مدیران در جهت اخذ تصمیمات بهتر به منظور نیل به اهداف سازمانی است. تغییر در روش‌های مدیریتی و تحول در دیدگاه مدیریت، ایجاب می‌کند که سیستم حسابداری مدیریت نیز به تبع آن تغییر کند و خود را با نیازهای جدید استفاده‌کنندگان اطلاعات و مخاطبین خود تطبیق دهد در غیر این صورت از گردونه ایفای نقش در تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری حذف خواهد شد و سیستم‌های دیگر جای آنها را خواهند گرفت. از این رو حسابداری مدیریت ناگزیر از تغییر است.

جنبه سازمانی حسابداری مدیریت

به طور کلی دو نوع اختیار در هر سازمانی وجود دارد: صف و ستاد

اختیار صف: عبارت است از اختیار صدور دستور به واحدهای تحت سرپرستی. مدیران صف مسئول تحقق اهداف سازمان با کارایی هرچه بیشتر هستند. مدیران تولید و فروش معمولاً دارای اختیارات صف هستند.

اختیار ستاد: عبارتست از اختیار ارائه مشورت، پشتیبانی و خدمت به واحدهای صف. مدیران ستادی به دیگران فرماندهی نمی کنند. مثال اختیار ستادی را می توان در امور کارکنان، خرید، مهندسی و مدیریت مالی یافت. وظیف حسابداری مدیریت معمولاً یک وظیفه ستادی است که مسئولیت ارائه یک خدمت تخصصی به مدیران صف و سایر افراد ستادی را بر عهده دارند. این خدمت شامل بودجه بندی، کنترل، تعیین قیمت فروش و کمک به اخذ تصمیمات خاص است.

حسابدار خبره مدیریت

امروزه دامنه حسابداری مدیریت به حوزه های متنوعی از مقوله های علمی نظیر مدیریت مالی، اقتصاد، رفتار سازمانی و روشهای مقداری توسعه یافته است. در راستای این توسعه، در بسیاری از کشورها نظیر آمریکا انجمن های حسابداری مبادرت به ایجاد موسسات آموزشی جهت تربیت حسابداران خبره مدیریت (Certified Management Accountant) نموده اند.

این مراکز آموزشی همه ساله آزمون خاصی جهت اعطای عنوان CMA به پذیرفته شدگان برگزار می کنند. هدف از برگزاری این آزمونها کمک به شناسایی حسابداری مدیریت به عنوان یک حرفه و ارتقای استانداردهای آموزشی در زمینه حسابداری مدیریت و تشویق به توسعه مستمر حرفه ای توسط حسابداران مدیریت است.

نتیجه گیری:

- ۱- حسابداری مدیریت اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان داخلی را تهیه می کند.
- ۲- برخلاف حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، ضرورتاً مشمول اصول پذیرفته شده حسابداری نیست.
- ۳- تاکید حسابداری مدیریت عمدتاً بر آینده است تا بر گذشته.
- ۴- عمده ترین وظیفه حسابداری بهای تمام شده تجمیع اقلام بهای تمام شده به منظور ارزیابی موجودیها و تعیین سود و زیان است.

- ۵- کنترل، عبارتست از پیاده کردن یک روش تصمیم گیری و استفاده از یک سیستم بازخور برای حصول اطمینان از تحقق مطلوب اهداف و برنامه های استراتژیک.
- ۶- حسابداری مدیریت عبارتست از حسابداری: تصمیم گیری، برنامه ریزی، کنترل
- ۷- حسابداری مدیریت نه تنها به اجزا بلکه به کل موسسه توجه دارد.
- ۸- حسابداری مالی عمدتاً با تهیه اطلاعات برای استفاده کنندگان خارجی مانند سهامداران و طلبکاران سرو کار دارد.
- ۹- مدیریت چهار وظیفه عمده در یک سازمان دارد که عبارتند از برنامه ریزی، هماهنگ سازی، کنترل و تصمیم گیری.

فهرست مراجع و مآخذ:

- ۱- حسابداری مدیریت- تالیف شیم و سیگل - ترجمه پرویز بختیاری - انتشارات سازمان مدیریت صنعتی سال ۱۳۷۹.
- ۲- عثمانی - محمد قسیم، قاسم زاده - علی - حسابداری صنعتی جلد اول - انتشارات ترمه - چاپ چهارم ۱۳۸۶.
- ۳- میر اسکندری - مجید، حسابداری مدیریت - انتشارات کیومرث سال ۱۳۸۷.
- ۴- بلوچی - چن - لین - ترجمه پارساییان علی - حسابداری مدیریت انتشارات ترمه چاپ دوم ۱۳۸۷.