

عملکرد مدیران و سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت

Performance of managers and management accounting information system

صادق مقیمی منفرد^۱

^۱ دانشجوی دکتری مهندسی مالی، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نجف آباد، اصفهان

نویسنده مسئول: صادق مقیمی منفرد (093933704836 و sadeghmoghimi62@gmail.com)

چکیده: در شرایط رقابتی امروز که هر روز شکل جدیدی از ارتباطات مالی و اقتصادی بین افراد، شرکت ها و سازمان ها ایجاد می شود و تغییرات آنها بر یکدیگر تأثیر دارد، تداوم حیات و رشد سازمان ها به سازگاری با این تغییرات بستگی دارد. با توجه نیاز روز افزون موسسات و سازمانها به اطلاعات مناسب در زمینه مالی و حسابداری جهت تطبیق با تغییرات و بکارگیری در فرآیند برنامه ریزی و تصمیم گیری مدیران، سیستم های اطلاعاتی حسابداری مدیریت با تأمین این اطلاعات به شکل ساده، صحیح، کامل، دقیق، به موقع، سریع و منطبق بر نیازهای روز نقش مهمی در بهبود عملکرد مدیران و سازمانها دارند. در این مقاله ضمن بررسی حسابداری مدیریت، به تشریح ویژگی ها و ساختار یک سیستم اطلاعاتی مناسب، در زمینه ی مالی و حسابداری برای مدیران پرداخته شده و در نهایت به ضرورت و تاثیر استفاده ی آن سیستم بر عملکرد مالی مدیریت و سازمان می پردازد.

کلمات کلیدی: سیستم اطلاعات، حسابداری مدیریت، مدیریت.

۱. مقدمه

عصر کنونی که سازمان ها در آن فعالیت می کنند مملو از عدم اطمینان محیطی، پیچیدگی، جهانی شدن و رقابت های فزاینده است که آنها را با وضعیت پیچیده ای روبرو نموده است؛ از همین رو، سازمان ها باید به طور مداوم یاد بگیرند که با توجه به اتفاق های محیطی خود را تطبیق داده و بهبود ببخشند (مهدی بیگی، ۱۳۹۸: ۱۲۲) [۱] داشتن اطلاعات موثر و کارآمد منبع کلیدی است که می تواند سازمان را در مواجه با شرایط عدم اطمینان محیطی، پیچیدگی موفق نماید. از طرفی به دلیل پیچیده شدن مستمر شرایط درونی و بیرونی سازمان ها، نیازهای اطلاعاتی مدیران تنوع و پیچیدگی بیشتری یافته و از همین رو مدیران سازمان ها برای تصمیم گیری و انتخاب های درست و آگاهانه نیازمند اطلاعات صحیح، کامل، دقیق و به موقع هستند (صائب، ۲۰۱۴) [۲]. تصمیم های مدیریتی باید بر مبنای بررسی های علمی و آمار و اطلاعات دقیق علمی باشد نه آنکه بر اساس نبوغ، بلوغ و قضاوت های شخصی افراد و مدیران شکل بگیرد (فیاضی و مقدسی، ۲۰۰۵) [۳]. نگاهی نافذ به جهان پیرامون این حقیقت را آشکار می کند که جهان امروز بسیار متفاوت از گذشته است. در این راستا، از ویژگیهای مسلط جهان امروز می توان به جهانی شدن اقتصاد، تولید انبوه و ظرفیت مازاد در اکثر بازارها، رقابت بر مبنای زمان، انبوه اطلاعات و کارآیی ارتباطات و دانش، اطلاعات و قدرت روزافزون مشتری اشاره کرد و این همه بیانگر یکپارچگی بازارهای جهانی و پیچیدگی روزافزون بازارها و پویایی محیط فراوری شرکتها و موسسات تولیدی و خدماتی است. (Hilton, 2005) [۴]. صاحب نظران معتقدند سازمانها برای مصون ماندن از امواج سهمگین محیطی و نیز سازگاری با الزامات رقابتی چاره ای جز کسب و تداوم ضربت رقابتی پایدار ندارند (Cravens & Guilding, 2008) [۵]. پاک مرام و همکاران (۱۳۹۶) [۶] در پژوهشی با عنوان "تأثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری و مدیریت و عملکرد سازمانی" به این نتیجه دست یافتند که تغییرات در شیوه های حسابداری مدیریت و استراتژی های تولید با تغییر در جو فن آوری پیشرفته تغییر می یابد، اما این تغییرات به شدت تغییرات ناشی از محیط رقابتی بازار نیستند. جواد میرزایی (۱۳۹۶) [۷] در پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه سیستم حسابداری مدیریت بر بهروری سازمان های خدماتی" به بررسی کارآیی سیستمهای حسابداری مدیریت پرداخت و به این نتیجه رسید که با افزایش یکپارچگی و افزایش وسعت قلمرو می توان بهره وری سیستم حسابداری مدیریت را افزایش داد و موجب کاهش اختلالات مدیریتی می شود.

روح الله سلحشوری و همکاران (۱۳۹۶) [۸] در پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین سیستم های اطلاعات مدیریت بر بهروری کارکنان آموزش و پرورش شهرکرد" به این نتیجه دست یافتند که عملکرد مدیران در افزایش رضایتمندی کارکنان با سیستم حسابداری مدیریت رابطه نزدیک و تنگاتنگی دارد.

اگر قرار است حسابداری مدیریت پشتیبان مؤثر تصمیم گیری مدیریتی باشد، باید با سرعت به تغییرات پاسخ دهد. برای مؤثر بدون، تغییرات باید در متن استراتژی سیستم حسابداری مدیریت باشد و استراتژی حسابداری مدیریت باید استراتژی رقابت و تولید سازمان را منعکس کند. توصیه محققین این است که حسابداران باید استراتژی کارکردی و رقابتی شرکت خود را در صورتی که بخواهند اثر بخشی سیستم های موجود حسابداری مدیریت را ارزیابی کنند شناسایی نمایند، سازگاری بین استراتژی های کارکردی و سیستم های حسابداری مدیریت بر توانایی شرکت برای رقابت و حتی ماندن در بازار رقابت تأثیر مستقیم دارد (تبلز، ۱۹۹۷: ۶۰) [۹]. برخی از سازمانها در تحقیقات انجام شده اظهار کرده اند که سیستم موجود مدیریت آن ها نه تنها به استقرار فناوری پیشرفته کمک نمی کند، بلکه مانع ایجاد تغییرات نیز می گردد. این اظهارات منجر به این ادعا شده که سیستم های فعلی حسابداری مدیریت منسوخ شده و بازبینی در آن ها الزامی است. در

ارزیابی عملکرد مالی یک مؤسسه، به دنبال یافتن راه هایی برای اندازه گیری دستاوردهای مالی و اقتصادی تصمیمات پیشین مدیران آن مؤسسه هستیم که در طول زمان، منجر به شکل گیری سرمایه گذاری ها، عملیات اجرایی و وضعیت مالی آن مؤسسه شده است. بنابراین مدیران و تحلیل گران مالی در طی سال ها به ایجاد و توسعه برخی تکنیک ها، برای بررسی دقیق تر صورت های مالی و تعیین عملکرد مؤسسه در گذشته، حال و از همه مهم تر آینده آن پرداخته اند (لی، ۲۰۱۲: ۲۳) [۱۰]. براین اساس تلاش می گردد تا با تمرکز بر شاخص های کلیدی، امکان ارزیابی عملکرد گذشته و نیز تصویری از شرایط مورد انتظار آتی را برای تحلیل گر فراهم نماید. این در حالی است که به منظور اعتبار بیشتر نتایج تحلیل ها، جنبه های مختلفی همچون محدودیت های موجود در خصوص هر یک از شاخص ها باید مدنظر قرار گیرند.

بر اساس اطلاعاتی که تاکنون انجام شده است، فرض می شود تغییرات بر روی سیستم حسابداری مدیریت اثر غیر مستقیمی بر عملکرد مالی دارد که این اثر بر تشخیص اطلاعات مناسب مدیریتی نظارت دارد. هم چنین اثر تغییرات MACS بر روی MRI چنان شدت دارد که در نهایت منجر به تقویت عملکرد می شود. همیشه نقش مدیران و وظایف و اختیارات آن ها در سازمان ها و تاثیراتی که بر سازمان در رسیدن به اهدافش می گذارند، حائز اهمیت بوده است و ما اکنون به این نقش از دید تاثیر وظایف مدیران در سطوح بالا بر سیستم کنترل حسابداری مدیریت نگاه می کنیم و آن را مد نظر قرار می دهیم. علاوه بر این می دانیم که اطلاعات در هر سازمان نقش اساسی و حیاتی را بر عهده دارد. در این تحقیق به نقش اطلاعات از نظر تاثیر آن بر عملکرد حسابداری مدیریت و پیوندی که بین سطوح عالی سازمان ایجاد می کند، می پردازیم. در این مقاله سعی بر بررسی روابط متقابل استفاده از سیستمهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی است و هم چنین تلاش می شود اشاره ای به برخی راه های دیگری که به ارتقاء عملکرد در سازمان می انجامد، داشته باشیم.

۱. سیستم های حسابداری مدیریت

سیستم اطلاعات حسابداری سیستمی است که عملیات جمع آوری و ذخیره سازی داده های مالی را طی فرآیندهای حسابداری انجام می دهد و پس از پردازش این داده ها، اطلاعات مورد استفاده تصمیم گیرندگان سازمانی را (سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، مدیران و...) تولید می کند. سیستم اطلاعات حسابداری در نهایت با ارائه گزارش های هوشمندانه مالی می تواند تصمیم گیرندگان و مدیران سازمان را در برنامه های راهبردی شان کمک کند. هر چند یک سیستم اطلاعات حسابداری می تواند فقط شامل چند صفحه کاغذ و کتابچه راهنمای کاربر مبتنی بر یک سیستم حسابداری ساده باشد، اما امروزه سیستم اطلاعات حسابداری به عنوان سیستمی پیچیده مبتنی بر قابلیت های فناوری اطلاعات و فرایندها و روش های سنتی و پیشرفته حسابداری است. سیستم اطلاعاتی حسابداری عهده دار وظیفه تبدیل داده های اطلاعاتی به گزارش های سودمند مالی و ارائه آن ها به مدیریت درون سازمانی و مراجع بیرون از سازمان جهت تصمیم گیری است. تبدیل داده های اطلاعاتی به گزارش های مالی در یک سیستم اطلاعاتی حسابداری در قالب فرآیند جمع آوری، طبقه بندی، پردازش، تجزیه و تحلیل و انتقال (ارائه) اطلاعات صورت می گیرد (مرادی و بیات، ۱۴۰۰) [۱۱].

آلی اوپار و سمیل (۲۰۱۶) [۱۲] در مطالعه ای با عنوان "تفصیل نقش مدیریت حسابداری در عملکرد مدیران" اذعان داشتند که مدیریت دارای تعاریف و تعبیر فراوانی است که با توجه به استنباط تعریف کننده آن شکل و مفهوم ویژه ای دارد ولی علی رغم تفاوت های ظاهری، کلیه تعاریف دارای یک و یا چند وجه مشترک از قبیل «همه گیری»، «تلفیق مساعی فکری و مادی» برای نیل به هدف های مشترک هستند. به طور کلی در کلیه تعاریف، حصول به هدف یا هدف های معین مورد تأکید بود زیرا بدون وجود هدف، مدیریت معنی و مفهومی نخواهد داشت.

حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیر مالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان داخلی توجه شده و سعی در کمک به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان دارد. با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان ها هیچ گاه در حالت ایستا نمی باشد و دائما در حال تغییر است، بنابراین حسابداری مدیریت نیز برای حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش باید دائما در حال تغییر باشد؛ زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تحول و تکامل محیط تجاری حاکم بر سازمان های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود، عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریع تر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود بلکه باعث کندی و یا حتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد. (شباهنگ، ۱۳۸۴: ۱۴۷) [۱۳]. با توجه به نیاز مبرم سازمان ها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه در طول تاریخ برای حل مشکلات، حسابداری مدیریت با سرعت بیشتری در آینده توسعه خواهد یافت (نمازی: ۱۶۳) [۱۴]. مدیران سازمان های تجاری و تولیدی معمولا با چهار فعالیت اصلی تصمیم گیری، برنامه ریزی، رهبری فعالیت های عملیاتی و کنترل مواجه هستند. مدیران برای دستیابی به هر یک از این اهداف به اطلاعات نیاز دارند و این اطلاعات را عمدتا از منابع مختلفی نظیر اقتصاددان ها، متخصصان مالی و همچنین حسابداری مدیریت کسب می کنند (مهرانی و نونهال نهر، ۱۳۸۶: ۴۲) [۱۵].

۲. اهداف حسابداری مدیریت

مهمترین اهداف حسابداری مدیریت عبارتند از (شباهنگ، ۱۳۸۴: ۱۴۷) [۱۶] و (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۵) [۱۷]:

- ۱.۴. تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم گیری و برنامه ریزی
- ۲.۴. کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت های عملیاتی
- ۳.۴. انگیزه کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای اهداف سازمان

۴،۴. سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان

از نظر کمیته حسابداری مدیریت انجمن حسابداری آمریکا اهداف حسابداری مدیریت شامل:

۱. سودمندی در فرآیند برنامه ریزی
۲. کمک به مدیر در شناخت محدوده های خاص و دشوار سازمان
۳. ارائه اطلاعات به مدیر در راستای کمک به اجرای وظایف نظارتی و ارشادی آنان و ارائه اطلاعاتی در تعامل با نظام های عملیاتی مدیریت است.

۳. ماهیت اطلاعات

اطلاعاتی که به وسیله سیستم های اطلاعاتی حسابداری مدیریت وجود آمده اند شامل جمع آوری، طبقه بندی، تجزیه و تحلیل و خلاصه کردن و گزارش دادن به مدیران می باشد که این اطلاعات مدیران را در برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی واحد های تولیدی یاری می کنند، برنامه ریزی در مورد اهداف یک سازمان اساسا تصمیم گیری در مورد قسمتی از اهداف است که باید تحقق یابد. کنترل به اثر گذاری رفتار فرد بر دیگران در جهت تحقق اهداف سازمان گفته می شود. ارزیابی یعنی مکانیسم تشخیص عملکرد و انحراف آن از اهداف، با این وجود، کنترل از برنامه ریزی برخاسته است. برنامه اساسا پایه کنترل است زیرا بدون برنامه ریزی نمی توان فعالیت های تولیدی را کنترل کرد. ارزیابی عملکرد اطلاعات می تواند در اطلاعات عملکرد مالی و غیر مالی دسته بندی می شود. اطلاعات عملکرد مالی درجه دستیابی واقعی به اهداف سازمان مانند بازده دارایی ها، درآمد حراج و بازده سرمایه گذاری را نشان می دهد و اطلاعات عملکرد غیر مالی به اقدامات غیرنقدی و کیفی از قبیل رضایت مشتری، کیفیت محصول و همکاری اشاره دارد (مارتینسون و همکاران، ۲۰۱۴) [۱۸] که با سنجیدن این متغیرها در سازمان و مقایسه آن ها با اهداف سازمان می توان وظیفه کنترل را در سازمان انجام داد. هم ماهیت پردازش اطلاعات و هم مقدار آن با وظایف فنی و شرایط فنی ارتباط دارند (سیم و کیلوت، ۲۰۰۸: ۳۲۵) [۱۹] وظایف یا مشخصات فنی تعیین کننده های اولیه ی ملزومات اطلاعات خدمات اطلاعاتی هستند. این موضوع که، عملکرد و اثربخشی سازمانی رابطه بین شرایط موجود، مشخصات تکنولوژی توانای فراهم کردن اطلاعات برای شرکاء در سازمان برقرار می کند را فروتن و لنجل (۱۹۸۶) پیشنهاد کرده اند. ممکن است وقتی شرایط فنی یک شرکت تغییر می کند، رویه های قدیمی ناپدید شده و تصمیم گیری ها و کنترل های جدیدی لازم می باشند. بنابراین به اندازه تصمیمات و کنترل های جدید، مقادیر و انواع مختلفی از اطلاعات حسابداری مدیریت لازم هستند و در جامعه مدرن تنوع سلیقه مصرف کنندگان چرخه زندگی محصول را کوتاه تر کرده است، که این موضوع شرکت ها را راهنمایی می کند تا محصولاتی چند کاره با حجم کم بسازند، در این میان تکنولوژی پیشرفته تولید (به عنوان آسان کننده سازمانی) شرکت را قادر می سازد تا با سرعتی بیشتر از قبل به تغییرات تکنولوژیکی و محیط های بازار به وسیله معرفی محصولات جدید جواب بدهد (رایس و همکاران، ۲۰۰۳: ۵۷) [۲۰]. تکنولوژی پیشرفته تولید، برنامه ریزی را آسان تر و تولید بهنگام را ممکن می سازد. مفهوم "بهبود اطلاعات مدیریت" بر ارتباط بین تغییرات سیستم حسابداری مدیریت (به عنوان متغیر مستقل) و عملکرد مالی (به عنوان متغیر وابسته) دلالت می کند. اطلاعات مربوطه مدیریتی، نیز ممکن است، به عنوان متغیری دخیل، این ارتباط را تحت تاثیر قرار دهد، همه نظریه پردازان سازمانی به اصل بی ثباتی ساختار اطلاعات موجود، در محدوده وسیع و محیط های کاری وظیفه ای اعتقاد دارند. در تحقیقات انجام شده حسابداری، انتشارات بالا و اهداف نامعلوم به عنوان اثر محیط های وظیفه ای برای پردازش اطلاعات در نظر گرفته شده است. اطلاعات هزینه های اساسی فعالیت سازمان را به خوبی ردیابی می کنند. این اطلاعات پایه مناسبی برای درک چگونگی اثر تغییرات در یک محدوده موثر سازمان را بر فعالیت دیگران جمع می کند. با ABC یک شرکت به درستی می تواند روابط متقابل پیچیده را بین اعمال و فعالیت های خود بشناسد. اطلاعات برای برنامه ریزی مسیر دراز مدت به کار می رود (او بایدت، ۲۰۰۷: ۲۱۵) [۲۱].

۴. ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت

برای دستیابی به هدفهای مقرر در مبانی نظری، ارائه اطلاعاتی با ویژگی هایی مشخص و معین ضروری است. در صورت احراز چنین خصوصاتی، اطلاعات ایجاد شده از لحاظ ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج و سایر محدودیت های حاکم، توجیه پذیر خواهد بود. با توجه به ضرورت ارائه ویژگی های کیفی برای اطلاعات حسابداری مدیریت، در سال ۱۹۷۴ کمیته مفاهیم و استانداردهای برنامه ریزی و کنترل داخلی در انجمن حسابداری ایالات متحده مجموعه ای از ویژگی های اصلی را برای اطلاعات حسابداری مدیریت ارائه داد. این ویژگی ها عبارتند از (رایس و همکاران، ۲۰۰۳: ۵۷) [۲۲]:

- ۱،۳. مربوط بودن، تعامل با هدفهای استفاده کنندگان اطلاعات
- ۲،۳. صحت، دقت و اعتماد پذیر بودن اطلاعات
- ۳،۳. ثبات رویه، مقایسه پذیری و وحدت رویه ها
- ۴،۳. تایید پذیری، عینیت، بیطرفانه بودن و امکان ردیابی
- ۵،۳. خلاصه سازی اطلاعات
- ۶،۳. انعطاف پذیری و انطباق پذیری

۷،۳. بموقع بودن

۸،۳. قابل فهم بودن، قابل پذیرش بودن، سودمندی در انگیزش و صادقانه و منصفانه بودن.

۱،۳. **مربوط بودن، تعامل با هدف های استفاده کنندگان اطلاعات:** در حوزه حسابداری مدیریت، اطلاعاتی مربوط شناخته می شود که مدیران سطوح مختلف سازمان را در اجرای فعالیتهای مشخص و دستیابی به نتایج مورد انتظار یاری دهد. به بیان دیگر، اطلاعات حسابداری مدیریت باید دارای توان لازم برای تغییر، تعدیل یا تایید تصمیم های مدیران باشد. برای نمونه، با فرض وجود راهکارهای مختلف برای اندازه گیری عناصر صورت های مالی، معیارهایی مربوط خواهد بود که عامل ایجاد تفاوت در تصمیم های مدیران باشد، و در این راستا بهای تاریخی صرفا یکی از عوامل اثر گذار بر تصمیم ها محسوب می شود (اوبیدات، ۲۰۰۷: ۲۶ [۲۳]).

مربوط بودن اطلاعات حسابداری مدیریت تا حد زیادی به ساختار تابع هدف استفاده کنندگان بستگی دارد. بنابراین، اطلاعات مربوط باید بر متغیرهای موجود در تابع هدف مدیران موثر بوده و به تعاریف مستتر در این تابع نزدیک باشد. تبیین مفهوم مربوط بودن در حوزه حسابداری مدیریت تا حد زیادی در برگیرنده ابعاد کیفی بوده و مستلزم کسب شناخت از متغیرهای تابع هدف مدیران است. در نهایت آنکه مربوط بودن اطلاعات تابعی از نوع استفاده کنندگان و نوع تصمیم های ایشان است. از این رو، همواره احتمال دارد که اطلاعات مربوط از دیدگاه یک استفاده کننده (مدیر)، از منظر استفاده کننده (مدیر) دیگر، مربوط نباشد (میلز و اسنو، ۲۰۰۶: ۳۷ [۲۴]). برقراری سازگاری و تعامل میان هدفهای مدیران سطوح مختلف سازمان نیز تا حد زیادی به نوع اطلاعات ارائه شده بستگی دارد. به بیان دیگر، چنانچه نشانه های انتقالی در ارتباط با توفیق یا ناکامی عملیات از دیدگاه مدیریت ارشد سازمان و مدیران واحد های عملیاتی آن دارای بار اطلاعاتی مشابهی باشد، در این صورت میتوان نسبت به ایجاد یکنواختی در هدف های استفاده کنندگان امیدوار بود. این ویژگی کیفی در مورد حسابداران مدیریت به عنوان مسئولان پردازش داده های مالی و غیر مالی در محدوده درون سازمانی نیز مصداق دارد و بدین ترتیب ضرورت دارد تا میان هدف های آنان و هدف های سازمان نوعی سازگاری وجود داشته باشد (اسکاتز ۲۰۰۶: ۲۱ [۲۵]).

۲،۳. **صحت، دقت و اعتماد پذیر بودن اطلاعات:** این ویژگی ها از جهت آماری دارای ارتباط و تعامل نزدیکی با یکدیگرند، بنابراین تمرکز بر مفهوم صحت اطلاعات به خودی خود موجب دقت و قابل اعتماد بودن اطلاعات می شود و به همین ترتیب، دقت و اطلاعات مستلزم اعتماد پذیر بودن آن است و بر عکس. در همین راستا، دو اندیشمند برجسته حوزه های حسابداری و نظریه سازمان چنین ادعا کرده اند: " بطور معمول واژه اعتماد پذیری به منظور توصیف احتمال قرار گرفتن ارزش واقعی مقدار برآورد شده در فاصله اطمینان"، به کار برده می شود. در همین ارتباط، در بسیاری از موارد از واژه دقت به منظور تبیین فاصله اطمینان مربوط به برآورد به عمل آمده برای یک نمونه آماری، استفاده می شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸، ۵ [۲۶]). به هر ترتیب، صرف نظر از این واقعیت که دستیابی به حد مطلق دقت در ایجاد اطلاعات حسابداری مدیریت رویایی دست نیافتنی است، اما توصیه می شود از طریق تبیین حد بالا، حد پایین و دامنه قابل قبول آن، دقت را به عنوان یکی از ویژگی های موثر در ایجاد اطلاعات حسابداری مدیریت در نظر گرفت.

۳،۳. **ثبات رویه، مقایسه پذیری و وحدت رویه ها:** ویژگی ثبات رویه به معنای استفاده از روش ها و قواعد مشابه در یک واحد اقتصادی طی دوره های مالی مختلف است، توجه به این ویژگی منجر به مقایسه پذیری اطلاعات واحد اقتصادی در طی زمان خواهد شد. این در حالی است که وحدت رویه های حسابداری مدیریت بر استفاده از روش های مشابه در واحد های اقتصادی مختلف دلالت دارد. اگرچه در محدوده حسابداری مالی این سه ویژگی کیفی بشدت مورد توجه است، اما در حوزه حسابداری مدیریت، تمرکز بر این ویژگیها تابعی از بعد زمانی (کوتاه مدت یا دراز مدت) تصمیم گیری های مدیران است. تصمیم های دراز مدت عموماً متکی بر اطلاعات متنوع، غیر معمول و سازمان نیافته است، در چنین شرایطی، اطلاعات ایجاد شده بر مبنای این ویژگی ها ممکن است برای تصمیم گیری چندان مناسب نباشد. اما با وجود این، به علت مشابه بودن مبنای مقایسه در محدوده تصمیم گیری ها و برنامه ریزی های کوتاه مدت و ارزیابی عملکرد سالانه واحدهای اقتصادی، تاکید بر این ویژگی ها می تواند سودمند باشد (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۱۸ [۲۷]).

۴،۳. **تأیید پذیری، عینیت، بیطرفانه بودن و امکان ردیابی:** برای دستیابی به هدف های حسابداری نیاز به اطلاعات معتبر وجود دارد. اندازه گیری های به عمل آمده در راستای ایجاد اطلاعات حسابداری مدیریت زمانی معتبر است که تایید پذیر باشد، یعنی چنانچه شخص یا اشخاص مستقل دیگری با صلاحیت مشابه و با در اختیار داشتن شواهد، داده ها، سوابق و ابزارهای همسان برای اندازه گیری نیز به نتایج مشابه و یکسان دست یابند، می توان ادعای اعتبار در فرایند اندازه گیری را پذیرفت. تعیین تایید پذیری روش های اندازه گیری عموماً بر پایه اندازه گیری پراکندگی داده ها صورت می گیرد. هر چه این پراکندگی کمتر باشد، اعتبار اندازه گیری ها بیشتر خواهد بود. به علاوه، در شرایطی که قواعد و روش های اندازه گیری مشخص و شفاف باشد، می توان تایید پذیر بودن اندازه گیری ها را از طریق تعدیل و یا تغییر ساختار فرایند اندازه گیری و بر مبنای ایجاد شواهد، و مدارک مثبت و پیوسته ارتقاء داد. در نهایت آنکه، تایید پذیری اندازه گیری های حسابداری مدیریت تنها به معنای صحت اطلاعات ارائه شده است و تحت هیچ شرایطی، بر مناسب بودن معیارهای انتخاب شده و بکار رفته برای اندازه گیری دلالت نمی کند. در هر حال، تایید اطلاعات و اندازه گیری های به عمل آمده به خودی خود منجر به ایجاد شواهد عینی نیز خواهد شد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸ [۲۸]). از سوی دیگر، تمایل با گرایش یک معیار اندازه گیری که منجر به انعکاس امری خلاف واقع می شود را، سوگیری می نامند که نقطه مقابل آن بیطرفی است. بیطرفانه بودن به معنای نداشتن هر گونه گرایش قبلی برای دستیابی به نتایج با رفتارهای دلخواه و از پیش تعیین شده است. اما با این حال، عده ای بر این باورند که ویژگی کیفی بیطرفانه بودن با مفهوم سودمندی اطلاعات حسابداری در ارزیابی نتایج در تضاد است، چرا که وظیفه برنامه ریزی و کسب شناخت از دشواری های سازمانی و اجرای وظایف نظارتی و ارشادی همگی متکی بر اطلاعات حسابداری مدیریت بوده و کلیه این وظایف دارای اثرهای رفتاری

خاص می باشد. از این رو، اطلاعات حسابداری مدیریت را نمی توان به گونه ای بیطرفانه تهیه کرد. با تمام این اوصاف، دستیابی به بیطرفی در ایجاد اطلاعات حسابداری مدیریت می تواند مطلوب باشد زیرا این اطلاعات به عنوان مبنای اصلی ارزیابی عملکرد و توزیع منابع و منافع میان بخش های مختلف سازمان تلقی می شود. تسلسل و پیوستگی داده های مالی و غیر مالی حسابداری مدیریت، زمینه تایید اطلاعات ایجاد شده را فراهم می کند. وجود زنجیره عطف در فرآیند ایجاد اطلاعات حسابداری مدیریت، ردیابی جریان داده ها را در محدوده نظام اطلاع رسانی تسهیل می کند که تهیه و استقرار نظام های جامع حسابداری و اطلاعاتی می تواند گامی موثر در این راستا باشد. (نوروش و مشایخی، ۱۳۸۶) [۲۹].

۵.۳. خلاصه سازی اطلاعات: فرآیند کاهش حجم داده های مالی و غیر مالی را خلاصه سازی اطلاعات گویند. اگر چه در بسیاری از موارد، اجرای این فرآیند دشواری های زیادی را در فریم و کسب شناخت از ماهیت رویدادهای موثر بر سازمان بوجود می آورد، اما توجیه پشتوانه آن، دستیابی به صرفه جویی های مالی در خور ملاحظه در چرخه ایجاد اطلاعات است. در محدوده حسابداری مالی و حسابداری مدیریت، دستیابی به سطح بهینه برای خلاصه سازی اطلاعات بسیار دشوار است. در حوزه حسابداری مالی، تهیه و ارائه صورت های مالی بر اساس استانداردها و قواعد شفاف و روشن موجب شده است تا فرآیند خلاصه سازی در همان مراحل اولیه پردازش داده ها، اجرا شود. اما در حیطه حسابداری مدیریت بنا به عللی چون گستردگی و تنوع در ماهیت و محتوای مندرجات گزارش های تهیه شده، انعطاف پذیری قواعد حاکم بر تهیه این گزارش ها و نیز ضرورت توجه به تامین نیازهای اطلاعاتی ناهمگون، اغلب چنین استدلال می شود که دامنه خلاصه سازی اطلاعات باید محدود شود. این در حالی است که عده ای با این دیدگاه مخالف و مدعی اند که اگر دامنه خلاصه سازی محدود شود، چنین وضعیتی می تواند منجر به ارائه انبوهی از داده ها و اطلاعات مالی و غیر مالی به سطوح مختلف مدیران سازمانی گردد که به نوبه خود دشواری در تحلیل و فهم نتایج حاصل را در پی خواهد داشت (راعی و تلنگی، ۱۳۸۷: ۵۱۶) [۳۰].

۶.۳. انعطاف پذیری و انطباق پذیری: انعطاف پذیری در نظام حسابداری مدیریت به دامنه و گستره استفاده از داده های مالی و غیر مالی برای تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش های مختلف اشاره دارد. چنین گستره ای به نوع طبقه بندی داده ها و میزان خلاصه سازی اعمال شده در مورد آن، بستگی دارد. به عنوان مثال، داده های مرتبط با خرید مواد اولیه را می توان به اشکال گوناگون طبقه بندی کرد (رهنمای رودپشتی و همی، ۱۳۸۸) [۳۱]:

۱. بر حسب محصولات و خدمات مشخص

۲. بر حسب منابع تامین مواد اولیه

۳. بر حسب مسئولان خرید مواد اولیه

و این در حالی است که روش های خلاصه سازی داده های مرتبط با خرید مواد نیز می تواند کاملاً متفاوت باشد (جهانخانی و پارسائیان، ۱۳۸۴) [۳۲]:

۱. بر اساس نوع رویداد یا داد و ستد تجاری

۲. بر اساس تاریخ رویداد یا داد و ستد انجام شده

انطباق پذیری در حوزه حسابداری مدیریت به معنای برقراری هماهنگی میان اطلاعات ایجاد شده و فرآیندهای تصمیم گیری مدیران است، دستیابی به این ویژگی نه تنها مستلزم برقراری انعطاف پذیری است، بلکه نیازمند توجه به نحوه تصمیم گیری در سطوح مختلف سازمان نیز می باشد و در راستای تحقق چنین شرایطی، انجمن حسابداری ایالات متحده چنین پیشنهاد کرده است (هایسون ۲۰۰۳: ۳۳) [۳۳] کسب شناخت و برقراری درک متقابل از فرآیندهای برنامه ریزی مدیران و نحوه اجرای وظایف هدایتی و نظارتی از سوی آنان می تواند زمینه ساز دستیابی به هماهنگی و سازگاری میان اطلاعات حسابداری مدیریت و تصمیم گیری های درون سازمانی باشد. بر این اساس، ضرورت دارد در فرآیند تعیین مبانی و ضوابط ایجاد اطلاعات و گزارش های حسابداری مدیریت، نیازهای مدیران از اولویت برخوردار باشد، در این راستا تحلیل اثرهای اطلاعات بر فرآیند برنامه ریزی و نظارت و هدایت سازمانی مدیران، اجتناب ناپذیر است. با توجه به عواملی چون گستردگی و تنوع در دامنه و ماهیت اطلاعات حسابداری مدیریت، تعدد گزارش های تهیه شده در نظام حسابداری و گستره وسیع استفاده کنندگان از اطلاعات آن، چنین استنباط می شود که در قیاس با حسابداری مالی، عرصه دو ویژگی کیفی انعطاف پذیری و انطباق پذیری در حوزه حسابداری مدیریت به مراتب گسترده است (مهرانی و نونهال، ۱۳۸۶: ۴۲) [۳۴].

۷.۳. بموقع بودن: اطلاعات حسابداری مدیریت باید زمانی در اختیار استفاده کنندگان درون سازمانی قرار گیرد که فرصت تصمیم گیری ها، قضاوت و اقدام درباره موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. اطلاعات مالی نسبت به سپری شدن زمان حساس است و در بسیاری از موارد با مرور زمان، ارزش و سودمندی خود را در تصمیم گیری ها از دست می دهد، بنابراین ضرورت دارد زمان ارائه اطلاعات تا حد امکان به تاریخ وقوع رویدادها نزدیکتر باشد. با آنکه بموقع بودن یکی از ویژگی های اساسی برای اطلاعات حسابداری مدیریت محسوب می شود، اما ویژگی مزبور متأثر از ویژگی ها و محدودیت های بسیاری است، مواردی چون ملاحظات فزونی منافع اطلاعات بر مخارج تهیه و ارائه آن و نیز ویژگی دقت اطلاعات از جمله موارد ناسازگار با مفهوم بموقع بودن اطلاعات حسابداری مدیریت است (مهدی مرادی و نعیمه بیات، ۱۴۰۰) [۳۵].

۸.۳. قابل فهم بودن، قابل پذیرش بودن، سودمندی در انگیزش و صادقانه و منصفانه بودن: ویژگی های مزبور تا حد زیادی به توانمندی استفاده کنندگان در بکارگیری اطلاعات بستگی دارد. ویژگی قابل فهم بودن، شفافیت اطلاعات و سهولت فهم آن از سوی استفاده کنندگان را در بر می گیرد، در ارتباط با قابل فهم بودن اطلاعات حسابداری مدیریت گفته می شود مدیران سطوح مختلف سازمان باید از دانش متعارفی درباره داد و ستدهای تجاری و مسائل اقتصادی، مدیریت و حسابداری برخوردار بوده و خواهان مطالعه دقیق اطلاعات نیز باشند. این در حالی است که دانش تهیه کنندگان اطلاعات بطور معمول در سطحی متفاوت از دانش استفاده کنندگان قرار دارد. از این رو، تهیه کنندگان اطلاعات باید تلاش مضاعفی را برای قابل فهم بودن شکل و محتوای اطلاعات به عمل

آورند (نوروش و مشایخی، ۱۳۸۶: ۱۳۱) [۳۶]. مقبولیت و پذیرش اطلاعات حسابداری مدیریت بشدت وابسته به دیدگاه استفاده کنندگان است. در شرایطی که مدیران سطوح مختلف همگی بر این باور باشند که شناخت دشواری های سازمانی و به کارگیری معیارهای مناسب برای اندازه گیری عناصر گزارش های درون سازمانی، مورد توجه تهیه کنندگان اطلاعات بوده در این صورت اطلاعات حسابداری مدیریت، پذیرش یافته سودمندی اطلاعات در انگیزش، مترادف با تلاش برای ایجاد سازگاری میان استفاده کنندگان و هدفهای سازمان است. به عبارت دیگر، اطلاعات حسابداری مدیریت باید دارای توانمندی لازم برای خلق انگیزه در سطوح مختلف سازمان بوده و بتواند مبانی دستیابی به برنامه های کوتاه مدت و دراز مدت سازمان را فراهم آورد (بطحایی، ۱۳۸۵: ۹۹) [۳۷]. صادقانه بودن و منصفانه بودن در برگزیده بی طرفانه بودن اطلاعات تهیه و ارائه شده است و به بیان دیگر، در اندازه گیری پدیده های اقتصادی موثر بر تصمیم های مدیران باید اعتدال و انصاف، رعایت شود و از افراط و تفریط و خوشبینی و بدبینی در اندازه گیری خودداری گردد، ضمن آنکه در تهیه و ارائه اطلاعات نیز باید از هر گونه جانب داری و سوگیری پرهیز شود.

۵. تکنیک های حسابداری مدیریت

۱.۵. روش ارزش فعلی خالص (NPV)

ارزش فعلی خالص یک پروژه سرمایه گذاری عبارت است از تفاوت بین ارزش فعلی جریانهای نقدی خروجی و ارزش فعلی جریانهای نقدی ورودی مورد انتظار در آینده. برای محاسبه ارزش فعلی و تنزیل جریانهای نقدی ورودی و خروجی میتوان از نرخ بازده سرمایه گذاری (هزینه سرمایه) استفاده کرد: اختصارات عبارت اند از: CIF جریان نقدی ورودی برای دوره t ؛ i نرخ تنزیل، نرخ بازده مورد توقع، هزینه سرمایه؛ ICO جریان نقدی خروجی ابتدایی؛ n عمر مورد انتظار (Hoque) [۳۸].

۲.۵. هزینه فرصت

هزینه فرصت برابر با نرخ بهره بدون ریسک است. فرض شود شرکتی پروژه ای را که NPV آن مثبت است انتخاب و پروژه ای را که NPV آن منفی است رد نماید. چون هدف مدیران افزایش ثروت سهامداران است، توجه به هزینه فرصت، به مدیران این امکان را میدهد که در جهت هدف حرکت کنند (Johnson, 2012) [۳۹].

۳.۵. کارت ارزیابی متوازن

ارزیابی فراگیر یا متوازن که اصطلاحاً BSC نیز نامیده میشود، برای اولین بار در سال ۱۹۹۲ توسط کپلن و نورتون در کتابی به همین عنوان، که رساله ای برای موفقیت سازمانی در سراسر دنیا نام گذاری گردید، به صورت مکتوب درآمد. آنها ضمن ارزیابی متوازن و ابزار مدیریتی برای تبدیل دیدگاهها و استراتژی، به هدف قابل اندازه گیری و ارتباط دهنده تصمیم های استراتژیک و معیارهای عملکرد در سطوح کلیه موسسه تعریف کردند (راهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷) [۴۰].

۴.۵. هزینه یابی مستمر یا کایزن

سیستم هزینه یابی کایزن ابتدا در دهه ۱۹۵۰ توسط دانشمندان ژاپنی معرفی گردید و در دهه ۱۹۸۰ استفاده از این سیستم متداول گردید. واژه کایزن در زبان ژاپنی به معنای اصلاحات و بهبود مستمر است (Bell & et al, 2010) [۴۱].

۵.۵. مدیریت هزینه

اطلاعات نیز همچون برنج و گندم نوعی کالا محسوب می شود و می توان آن را تولید کرد، خریداری نمود و یا به مصرف رساند. اطلاعات می تواند کیفیت بالا یا پایین داشته باشد، به موقع یا دیر در دسترس قرار گیرد و برای استفاده مورد نظر، مناسب و مربوط و یا کاملاً نامناسب و نامربوط باشد. تهیه و ارائه اطلاعات نیز همانند سایر کالاها، از یکسو، مستلزم صرف هزینه است و از سوی دیگر، سودمندی و مزیت است. اطلاعات مستخرج از سیستم حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی نیز از این قاعده مستثنی نیست (Mandal & Deshmukh, 2013) [۴۲].

۶.۵. مهندسی مجدد

به مجموعه کارهایی گفته میشود که یک سازمان برای تغییر پردازشها یعنی دگرگون سازی و طرح نو در انداختن، دگرگونی در ذهن و طرز فکر و نگرش مدیران و کارکنان در فرهنگ و نظام ارزش، در فرآیندها و پردازشها، در ساختار و سازماندهی ها و در روش استفاده از منابع و امکانات و دگرگونی در روش استفاده از تکنولوژی اطلاعات و ارتباطات در سازمان ها و کنترلهای درونی انجام می دهد تا از ساختار سنتی عمودی و سلسله مراتبی، به ساختار افقی، میان فعالیتی، مبتنی بر گروه، و مسطح تبدیل شود (Johnson, 2012) [۴۳].

۷.۵. ارزش افزوده اقتصادی

ارزش افزوده اقتصادی معیاری است که در جهت نظارت کلی، در زمینه خلق ارزش افزوده اقتصادی استراتژی نیست، راهی است که نتایج را اندازه گیری می کند. مهمترین هدف هر واحد اقتصادی افزایش ثروت صاحبان سهام و بقای آن واحد است. به تبع آن صاحبان سهام جهت سنجش عملکرد مدیران ناگزیر به استفاده از ابزارهایی جهت سنجش عملکرد مدیران می باشند (Mandal & Deshmukh, ۲۰۱۳) [۴۴].

۶. ارزیابی عملکرد مالی

عملکرد مالی شرکت تحت تأثیر عوامل متعدد داخلی و خارجی است. از جمله عوامل داخلی شناخته شده مؤثر بر عملکرد می توان به منابع انسانی، ساختار سازمانی، انگیزه مدیریت، سن مدیریت، جنسیت مدیریت، سیستم های فن آوری اطلاعات، استراتژی شرکت، منابع مالی و... (یدالهی و همکاران، ۱۳۸۸) [۴۵] و از عوامل خارجی شناخته شده مؤثر بر عملکرد نیز می توان به نرخ بهره، نرخ ارز، عملکرد کلی بازار سهام، تورم و... اشاره کرد (یحیی زاده و همکاران، ۱۳۹۸) [۴۶]. ارزیابی و عملکرد شرکت ها همواره مورد توجه سهامداران، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان مالی، نظیر بانک ها و مؤسسات مالی بستانکاران و بخصوص مدیران بوده است. ارزیابی عملکرد از لحاظ مالی با دو شاخص قدرت نقدینگی و سودآوری تعیین می شود. سودآوری به اصطلاح علامت مرئی نبودن بنگاه اقتصادی و قدرت نقدینگی، علامت ادامه حیات بنگاه اقتصادی است. اگر چه هر دو اینها با اهمیت هستند، اما نقدینگی از اهمیت بیشتری برخوردار است. شرکت های با سودآوری پایین یا حتی غیر سودآور، مدت بیشتری می توانند در خدمت اقتصاد قرار گیرند، ولی شرکت های بدون نقدینگی امید به حیات کمتری دارند (زراعنگری، ۱۳۸۶: ۴۵) [۴۷]. شاخص هایی که به ارزیابی وضعیت نقدینگی شرکت ها می پردازد، از دیرباز مورد توجه خاص تحلیلگران بوده است. این امر موجب شد تا تحلیلگران با تجزیه و تحلیل معایب شاخص های سنتی بتوانند شاخص های نوینی را ارائه کنند (خوش طینت و نمازی، ۱۳۸۳: ۵۵) [۴۸]. شاخص های مزبور، ایرادهای ناشی از شاخص های سنتی نقدینگی را که به واسطه در نظر نگرفتن جزئیات وضعیت نقدینگی شرکت هاست، مورد توجه قرار می دهد.

۷. اجزای عملکرد مالی

کلید درآمدها و هزینه های شناسایی شده باید در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع منعکس شود. درآمدها و هزینه ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شود. بخشهای متعدد فعالیتهای واحد تجاری دارای ویژگی های بارزی است که از نظر ثبات، مخاطره و قابلیت پیش بینی باهم متفاوت است و این امر افشای جداگانه اجزای تشکیل دهنده عملکرد مالی را در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ایجاب می کند. افشای جداگانه این اجزا با هدف تسهیل درک عملکرد مالی یک دوره و کمک به استفاده کنندگان صورت های مالی به منظور تصمیم گیری در مورد میزان انکاف به نتایج دوره های قبل جهت ارزیابی نتایج بالقوه دوره های آتی صورت می گیرد. بنابراین افشای جداگانه اجزای مذکور، صرف نظر از ماهیت در صورتی ضرورت دارد که برای ارزیابی بعضی از جنبه های عملکرد مالی حائز اهمیت باشد (حاجی ها و آریان مفرد، ۱۳۸۹: ۱۸۵) [۴۹].

۸. صورت سود و زیان جامع

صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینه های شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به صاحبان سرمایه است، به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آن ها نشان دهد. هدف از تهیه صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، ارائه کلیه درآمدها و هزینه های شناسایی شده طی یک دوره مالی می باشد. تمرکز اصلی صورت سود و زیان دوره بردارنده و هزینه های عملیاتی است. درآمدها و هزینه ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان منعکس نمی شود که به طور مشخص به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه منظور شود. از آنجایی که جهت تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان صورت های مالی، آگاهی از کلیه جنبه های عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره ضرورت دارد، لازم است کلیه درآمدها و هزینه های شناسایی شده طی آن دوره مورد ملاحظه قرار گیرد. بدین لحاظ همان گونه که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی مقرر شده، تهیه و ارائه یک صورت مالی اساسی جدید با عنوان صورت سود و زیان جامع لازم است تا میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه های مختلف دوره نشان داده شود (انصاری و کریمی، ۱۳۸۷: ۳) [۵۰]. صورت سود و زیان جامع به طرق زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می کند

(الف) ترکیب اطلاعات مربوط به جنبه عملیاتی عملکرد و موارد مرتبط با آن با سایر جنبه های عملکرد مالی واحد تجاری

(ب) ارائه اطلاعاتی که همراه با اطلاعات مندرج در سایر صورت های مالی اساسی، برای ارزیابی بازده سرمایه گذاری در یک واحد تجاری مفید واقع شود.

صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:

(الف) سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان

(ب) سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده به تفکیک

(ج) تعدیلات سنواتی از آنجا که صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه های شناسایی شده، اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته است، سود یا زیان خالص دوره مالی به عنوان اولین قلم در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد. این بدان معنی است که صورت سود و زیان دوره، یکی از اقلام صورت سود و زیان جامع را به تفصیل نشان می دهد و سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده، به طور جداگانه در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد (خوش طینت و محمد قسوری، ۱۳۸۴: ۶۴) [۵۱].

سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده شامل موارد زیر است

(الف) درآمدها و هزینه های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش دارایی ها و بدهی هایی که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات به نحو مستمر نگهداری می شود و به موجب استانداردهای حسابداری مربوط مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شود (از قبیل درآمدها و هزینه های ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود).

ب) درآمدها و هزینه هایی که طبق استانداردهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور می شود (از قبیل مابه التفاوتهای حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی).

موارد مندرج در ردیفهای الف و ب، سود یا زیان جامع سال را تشکیل می دهد. تعدیلات سنواتی (مشمول بر آثار انباشته تغییر در رویه های حسابداری و اصلاح اشتباه، حسب مورد از سود، یا زیان جامع سال کسر یا به آن اضافه می شود تا سود یا زیان جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورت های مالی دوره قبل و پایان دوره مالی جاری به دست آید (هاشمی و بهزادفر، ۱۳۹۰) [۵۲].

نظر به اینکه صورت سود و زیان جامع در بر گیرنده کلیه درآمدها و هزینه های شناسایی شده طی دوره از جمله درآمدها و هزینه های تحقق نیافته است، تحقق بعدی اقلام اخیر الذکر منجر به گزارش مجدد آن ها در صورت سود و زیان نمی شود. در نتیجه، هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید، فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است، برای مثال درآمد تحقق نیافتن از تجدید ارزیابی یک دارایی ثابت مشهود در صورت سود و زیان جامع دوره تجدید ارزیابی انعکاس می یابد. تحقق تمام یا بخشی از درآمد مزبور به هنگام فروش دارایی در دوره های بعدی، درآمد آن دوره محسوب نمی شود بلکه مبین درآمدی است که قبلاً تا زمان تجدید ارزیابی شناسایی شده است (بهرام فر و ساعی، ۱۳۸۵: ۷۰) [۵۳] هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. در چنین حالتی باید در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم ارائه صورت سود و زیان جامع افشا شود. در موارد مذکور سود یا زیان خالص دوره مندرج در صورت سود و زیان و نیز تعدیلات سنواتی مندرج در گردش حساب سود زیان انباشته توأمأ اطلاعات کافی در مورد کل درآمدها و هزینه های شناسایی شده طی دوره ارائه می دهد. در چنین حالتی ارائه یادداشتی ذیل صورت سود و زیان به شرح زیر کفایت می کند: " از آنجا که اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود زیان دوره و تعدیلات سنواتی است، صورت سود و زیان جامع ارائه نشده است (مومنی، ۱۳۸۱: ۱۲۰) [۵۴].

۹. صورت سود و زیان

برای اینکه اطلاعات ارائه شده در صورت سود و زیان تصمیم گیر برای اقتصادی مفید واقع شود، باید اجزای صورت سود و زیان با عنوان نحوه ارائه صورت های مالی نشان داده شود. ارائه جداگانه اقلام استثنایی و نتایج مربوط به عملیات متوقف شده نیز از جمله مواردی است که بر مفید بودن اطلاعات ارائه شده می افزاید (همتی و همکاران، ۱۳۸۹: ۴۸) [۵۵].

۱۰. اقلام استثنایی

اقلام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان فعالیتهای عادی منظور شود. مبلغ هر قلم استثنایی، منفرد یا در صورت تشابه نوع، در مجموع باید به طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت درآمد یا هزینه مربوطه منعکس گردد، اعم از اینکه انعکاس این اقلام در متن صورت سود و زیان یا در یادداشت های توضیحی صورت گیرد، این اقلام باید به عنوان اقلام استثنایی قابل تشخیص باشد و این گونه تصریح گردد. شرح مناسبی در مورد هر یک از اقلام استثنایی جهت درک ماهیت این اقلام ضروری است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۸۸: ۱۴۹۰) [۵۶].

نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از:

الف) زیان های ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آن ها به طور متناوب انتظار می رود،

ب) هزینه های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای فعال واحد تجاری،

ج) هزینه های تجدید سازمان

د) به هزینه بردن دارایی های نامشهود خارج از فرایند استهلاک،

ه) زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهر ها، طبق مقررات جاری،

و) کمکهای بلاعوض غیر سرمایه ای دریافتی و کمک های بلاعوض پرداختی

ز) سود یا زیان فروش داراییهای ثابت مشهود، و سرمایه گذارهای بلندمدت،

ح) سود یا زیان فروش یا توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری،

د) هزینه های غیر معمول مربوط به مطالبات مشکوک الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،

ز) ذخیره های غیر معمول برای زیان های ناشی از پیمان های بلندمدت،

ک) وجوه مازاد ناشی از حل و فعل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه

ل) هزینه های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیر عادی

م) سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت.

۱۱. مدل های حسابداری ارزیابی عملکرد

حاصل سیستم اطلاعات حسابداری، گزارش های مالی است که سود گزارش شده در آن ها از اهمیت زیادی برای استفاده کنندگان برخوردار است و سرمایه گذاران با اتکا به سود حسابداری، عملکرد شرکت را ارزیابی کرده و پیش بینی های خود را بر آن اساس انجام می دهند. مدیران نیز از سود برای برنامه ریزی آینده شرکت استفاده می کنند. در مدل حسابداری ارزیابی عملکرد ارزش شرکت از حاصلضرب دو عدد بدست می آید؛ عدد اول، سود شرکت و عدد دوم، ضریب تبدیل سود به ارزش است. همانطور که بیان شد در مدل های حسابداری ارزیابی عملکرد، ارزش یک شرکت، تابعی از معیارهای مختلفی نظیر سود، سود هر سهم، نرخ رشد سود، بازده حقوق صاحبان سهام، بازده سرمایه گذاری، جریان نقدی آزاد و سود تقسیمی است. (باسج، ۲۰۰۳ به نقل از ملکیان و اصغری، ۱۳۸۵) [۵۷] سود حسابداری، سنتی ترین معیار ارزیابی عملکرد است که برای سرمایه گذاران، سهامداران، مدیران، اعتباردهندگان و تحلیلگران اوراق بهادار از اهمیت زیادی برخوردار است، سود حسابداری که با فرض تعهدی محاسبه می شود به نظر بسیاری از پژوهشگران مانند «ورثینگتون و وست» و «چن و داد»، «لین و ماخيجا» یکی از مهمترین معیارهای سنجش عملکرد محسوب می شود. با توجه به مزیت در دسترس بودن اطلاعات مورد نیاز در این مدل ها و آسانی محاسبات مربوط به آن، این گروه از معیارهای ارزیابی عملکرد به شکل گسترده ای توسط استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، مورد استفاده قرار می گیرد. بررسی های انجام شده توسط پژوهشگران نیز نشان می دهد که سود حسابداری و اطلاعات بدست آمده از آن، اطلاعات مفیدی را در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد که در تصمیم گیری های آن ها بسیار مؤثر است. در پژوهش انجام شده توسط جنینگر و همکاران محتوای اطلاعاتی شکلهای مختلف سود حسابداری مورد ارزیابی قرار گرفته است که نشان می دهد سود هر سهم در تمام اشکال محاسبه خود، برای استفاده کنندگان مفید می باشد. با این حال، مدل های حسابداری (سنتی) ارزیابی عملکرد دارای نارساییهای زیر است (گوینده، ۱۳۸۶) [۵۸]:

- ۱- امکان تحریف و دستکاری سود از طریق انتخاب روش های مختلف
- ۲- رویه های عمومی پذیرفته شده حسابداری، عدم یکنواختی را در اندازه گیری سود در شرکت های مختلف مجاز می کند
- ۳- با تغییرات سطح قیمت ها سود اندازه گیری شده با واحد پول تاریخی، تغییر می کند.
- ۴- به دلیل کاربرد اصل بهای تمام شده و تحقق درآمد، ارزش فروش تحقق نیافته دارایی هایی که در یک دوره زمانی مشخص نگهداری شده اند، در محاسبه سود حسابداری شناسایی نمی شود. این ویژگی باعث می شود که نتوان اطلاعاتی سودمند را افشا کرد.
- ۵- به دلیل استفاده از روش های مختلف پذیرفته شده برای محاسبه بهای تمام شده و روش های مختلف برای تخصیص هزینه ها، تکیه بر سود حسابداری مبتنی بر اصل بهای تمام شده تاریخی، کار مقایسه اقلام را بسیار مشکل می سازد.
- ۶ تکیه بر سود حسابداری مبتنی بر اصل تحقق درآمد، اصل بهای تمام شده تاریخی و محافظه کاری باعث می شود تا اطلاعات گمراه کننده ای در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد.
- ۷- در نظر نگرفتن هزینه سرمایه نارسایی های بالا نشان می دهد که معیارهای حسابداری مبتنی بر سود حسابداری و نمی تواند به عنوان تنها معیار و مبنای ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد.

۱۲. شاخص های نوین عملکرد مالی

اثربخشی سازمانی عبارت است از درجه یا میزانی که سازمان به هدف های مورد نظر خود نائل می آید دوینی معتقد است عملکرد سازمانی بخشی از مفهوم اثربخشی سازمانی است که مبنای آن اهداف بیرونی سازمان یعنی اهداف گروه های ذینفع می باشد. وی عملکرد سازمانی را بصورت زیر تعریف می کند: عملکرد سازمانی عبارت است از معیارهای بیرونی اثربخشی یک سازمان که سه حوزه کلی را در بر می گیرد (فرید آزاد، ۱۳۸۸) [۵۹]:

- ۱- عملکرد مالی: سود، بازده دارایی و بازده سرمایه گذاری و
 - ۲- عملکرد بازار فروش، سهم بازار و . . .
 - ۳- بازده صاحبان سهام بازده کل صاحبان سهام، ارزش افزوده اقتصادی و . . .
- در اندازه گیری عملکرد سازمانی، صاحب نظران تفاوت اساسی بین شاخص های مبتنی بر بازار و شاخص های عملکرد مالی قائل شده اند. با وجود این که در اغلب موارد بین سهم بازار، یکی از مهم ترین شاخص های عملکرد بازار و سودآوری، یکی از مهم ترین شاخص های عملکرد مالی ارتباط معناداری وجود دارد، اما در برخی موارد، نظیر شرایط نفوذ در بازار، این ارتباط لزوماً مثبت و معنادار نخواهد بود. بنابراین بر خلاف بسیاری پژوهشگران که معمولاً تفکیکی بین این دو دسته شاخص قائل نمی شوند در جریان ارزیابی عملکرد سازمانی یکی از مهم ترین اقداماتی که باید صورت گیرد، تفکیک شاخص های مبتنی بر بازار عملکرد از شاخص های عملکرد مالی است.

در نهایت بخشی از شاخص های عملکرد سازمانی، شاخص های مالی است که جهت اندازه گیری عملکرد مالی مورد استفاده قرار می گیرد. با توجه به تعریف، اثربخشی سازمانی و عملکرد سازمانی، و با توجه به اهداف عملیاتی که در عملکرد مالی مورد توجه قرار می گیرد، تعریف عملکرد مالی بصورت زیر خواهد بود: " درجه یا میزانی که شرکت به هدف های مالی سهامداران در راستای افزایش ثروت آنان نائل می آید. " اهداف عملیاتی که مدیر عامل شرکت در راستای دستیابی به هدف اصلی یعنی افزایش ثروت سهامداران دنبال می کند دربرگیرنده شاخص ها و معیارهایی است که بر مبنای آن می توان عملکرد مالی یک شرکت تجاری را اندازه گیری کرد. شاخص های عملکرد مالی در این پژوهش با توجه به رویکرد فرا تحلیل از مطالعاتی که به بررسی ارتباط بین فناوری اطلاعات و عملکرد مالی پرداخته اند شناسایی و الگوی مفهومی پژوهش استفاده خواهد شد (دستگیر و عرب یارمحمدی، ۱۳۸۹: ۸۳) [60].

نتیجه گیری

تحت شرایطی که سازمان با وظایف متنوع و سخت روبروست، تغییرات سیستمهای حسابداری مدیریت بر روی عملکرد باعث ایجاد اثرات غیر مستقیم و قابل توجهی روی عملکرد مالی می شود. نتایج تحقیقات نشان می دهد که تغییرات سیستمهای حسابداری مدیریت روی بهبود عملکرد سازمان ها بیشتر از تغییرات ناشی از اطلاعات مدیران است که موجب ایجاد تاثیرات قطعی و غیر مستقیم مالی است. در تعاریف اصلی که قبلا از تعاریف حسابداری مدیریت بیان شده است، این اهداف مبتنی بر ایجاد انگیزه و تحرک برای چارچوب کلی تجزیه و تحلیل هستند. افزایش میل به جهانی شدن باعث تجدید تحقیقات جالب و طراحی سیستم های کنترل حسابداری می شوند. کنترل منحصر به فرد و تکنیک های حسابداری مدیریت جدید به هم پیوند داده می شوند. دانش و اطلاعات موجود در باره تغییرات حسابداری مدیریت پیش نیاز مطالعه روند تغییرات انجمن حساب رسان می باشد. از دیدگاه کلان سازمانی تحقیقات روی نیروهای بالقوه ای که باعث حسابداری مدیریت شوند، بسیار کم رنگ بوده و در تحقیقات وسیع اخیر نیز نشان دهنده بی توجهی به این مساله است. از دیدگاه خرد (کمی) نیز پژوهش روی این مساله که آیا این موج از حسابداری مدیریت، برنامه کاربردی برای استفاده سازمان های سودده ارائه داده است یا خیر موجود نیست. بعلاوه این واقعیت وجود دارد که تغییر در روش ها منجر به تغییرات بیشتر سیستمهای حسابداری مدیریت می شود و این تغییرات در شرایطی که متغیرها مستقل باشند، بیشتر از مواقعی است که متغیرها وابسته اند. با استفاده از حسابداری مدیریت، بررسی اثرات تغییر سیستمهای حسابداری مدیریت و شناسایی متغیرهای حیاتی به بررسی های مدیریت عملکرد مربوط می شود. در این تعاریف ویژگی چند بعدی بودن ذاتی حسابداری به عنوان یک قرارداد بیان شده است، که این قرارداد منجر به گسترش نتایج عملکرد از طریق تهیه اطلاعات مربوط به مدیران شده است. با توجه به موارد ذکر شده، چند بعدی بودن، اطلاعات مناسب و عملکرد، اساس تعریف متغیرهای اصلی بهبود دهنده حسابداری است و عنصر چند بعدی بودن حاکی از اینست که اجزاء زیر سیستم های چندگانه به طور طبیعی با هم ترکیب شده است و باعث تضمین مدیریت سیستم های حسابداری کلان شده است و نتیجه تغییرات دیگر در مراحل بعدی حسابداری مدیریت می شود. مدیران از اطلاعات بدست آمده جهت تسهیل تصمیم گیری، نظارت و ارزیابی فعالیت های مدیریتی استفاده کرده و به عبارتی دیگر مدیران نیاز به سیستم حسابداری جهت تامین این اطلاعات دارند. معیارهای عملکرد و مفاهیم آن بیشترین ابهام را در سه عنصر اصلی تعاریف حسابداری مدیریت دارند و بخش قابل توجهی از ادبیات تحقیق حسابداری مدیریت با نتایج عملکرد مالی سر و کار دارد. منابعی که نتایج عملکرد واحدهای کاری و دپارتمان های شرکت ها از آن ها استخراج می شوند، در آنالیز سطوح سازمانی مفروض و ثابت اند و تمرکز این مقاله روی چگونگی تغییرات سیستمهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی که در نتایج گروه های عملیاتی سازمان های موثر می باشند بود. واضح است که سازمان ها در تلاش برای رسیدن به اهداف خود به وسیله انجام اقدامات موثر عملیاتی مطلوب در واحدهای کاری مختلف هستند و یک اصل قابل قبول در سازمان ها این است که تغییر در حسابداری و مدیریت یا به سازمان دیکته می شود و یا اینکه با انتخاب روش های جدید ایجاد می شوند. در پیش بینی و بررسی ارتباطات، با وجود این که تغییر روندها، تحت تاثیر فشارهای مختلف خارجی و داخلی است، این دیدگاه حاکی از ارتباط مثبت و ساده و مستقیم سیستمهای حسابداری مدیریت و عملکرد است. البته این دیدگاه نیز وجود دارد که تغییرات در سیستمهای حسابداری مدیریت باعث افزایش عرضه اطلاعات مدیران به عنوان اعتبار واسطه ای در پیوند بین سیستم های حسابداری مدیریت و عملکرد به حساب می آیند، بنابراین یک مسیر بحرانی و غیر مستقیم از سیستم حسابداری مدیریت تا تهیه اطلاعات منادیه برای مدیران و سپس بر روی بهبود عملکرد اجرا می شود. رویکرد این مسیر به طور موفقیت آمیزی از انواع ارتباطات یکسان بین مدیریت و سطوح جزئی متغیرهای حسابداری استفاده می کند.

منابع

- [1] نجمه مهدی بیگی، امین رضا کمالیان، نورمحمد یعقوبی، علی اصغر پورعزت، محمدحسین رونقی (۱۳۹۸)، توسعه ظرفیت اصلاح نظام اداری در پرتو سازمان هوشمند با رویکرد داده بنیاد پژوهش های مدیریت منابع سازمانی سال نهم پاییز ۱۳۹۸ شماره ۳.
- [2] صائب، عیسی (۱۳۹۳)، ارزیابی سیستم های اطلاعاتی حسابداری و تاثیر آن بر عملکرد مدیران مالی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران اهواز.
- [3] کامران فیضی علیرضا مقدسی (۱۳۸۴)، کاربرد سیستم های پشتیبان تصمیم در تصمیم گیری مدیران، فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، دوره: ۱۲، شماره: ۴۵.
- [4] Hilton, R. W. (2005) *Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment*, 6th edition, Boston: Mc Graw Hill.
- [5] Cravens, K. S. , Guilding, C. (2008) —An empirical study of the application of strategic management accounting techniques!, *Advances in Management Accounting*, no. 10, pp. 95-124.
- [6] پاک مرام، عسکر و رضایی، ندا (۱۳۹۶)، تاثیر محیط رقابتی وشاخه های سازمانی بر شیوه های حسابداری و مدیریت و عملکرد سازمانی. حسابداری و مدیریت ۱۰ (۳۴) -۴۵-۵۵.
- [7] میرزایی، جواد، (۱۳۹۶) بررسی رابطه سیستم حسابداری مدیریت بر بهروری سازمانهای خدماتی، حسابداری مدیریت، دوره ۴، صص ۵۴-۵۷.
- [8] سلحشوری، روح الله، باقی، علی، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بی سیستم های اطلاعات مدیریت بر بهروری کارکنان آموزش و پرورش شهرکرد، حسابداری مدیریت و بهر وری، دوره ۴۱، صص ۱۰-۲۲.
- [9] Tilez, R. H. (1997), Towards a positive theory of consumer choice. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1, 39-6.
- [10] Lee, S., Courtney, J., Oikeefe, R., (2012). A system for organizational learning using cognitivema OMEGA 20(1) 23-36.
- [11] مهدی مرادی و نعیمه بیات، کتاب سیستم های اطلاعاتی حسابداری، چاپ یازدهم (ویرایش سوم)، سال ۱۴۰۰.
- [12] آلی اویار و سمیل (۲۰۱۶) " تفصیل نقش مدیریت حسابداری در عملکرد مدیران " .
- [13] شباهنگ، رضا، (۱۳۸۴)، "حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- [14] نمازی، محمد، (۱۳۸۸)، "بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت وملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی .
- [15] مهرانی، ساسان نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۸۶). نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی واحدهای تجاری، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۹۰.
- [16] شباهنگ، رضا، (۱۳۸۴)، "حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- [17] رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵)، حسابداری مدیریت استراتژیک. تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- [18] TS. Martinsons, Aelita G. B and Martinsons, G. , (2014), In search of structural excellence, *Leadership & Organization Development Journal*, Vol. 1 No. 2.
- [19] Sim. K. L. , Killough, L. N. . (۲۰۰۸). The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems. *Journal of Management accounting Research* ۱۰، ۳۴۶-۳۴۵.
- [20] Rice, C. D., et al., (۲۰۰۳). The Businessman's View of the Purpose of Financial Reporting, *Financial Executive Accounting and Auditors in Iran, Journal of Audit Practice*. Vol. ۵, No. ۴, pp. ۵۷-۷۴.
- [21] Obaidet, J. (۲۰۰۷). Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting* 19: 110-.
- [22] Rice, C. D., et al., (۲۰۰۳). The Businessman's View of the Purpose of Financial Reporting, *Financial Executive Accounting and Auditors in Iran, Journal of Audit Practice*. Vol. ۵, No. ۴, pp. ۵۷-۷۴.
- [23] Obaidat, Ahmad N. (2007) *Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan, International Management Review*, Vol. 3 No. 2, pp. 26-34 .
- [24] Miles, R. E. and Snow, C. C. (2006) *Network organizations: new concepts for new forms*, *California Management Review*, Vol. 28 Vo.3.
- [25] Skantz, Terrance (2006) *Audit Quality and Information Asymmetry*, School of Accounting, Florida Atlantic University.
- [26] رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۸). مبانی حسابداری مدیریت رویکرد و دیدگاه نوین در تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و پژوهشات، چاپ دوم.
- [27] تقفی، علی و امیر اصلانی، حامی، علی، (۱۳۸۹). مقدمه ای بر مبنای نظری حسابداری مدیریت " مجله حسایر س.ن.
- [28] رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۸ الف). حسابداری مدیریت راهبردی مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین». تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و پژوهشات، چاپ دوم.
- [29] نوروش، ایرج و مشایخی، بیبا، (۱۳۸۶)، "نیازها و اولویتهای آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱.
- [30] راغی، رضا تلنگی، احمد (۱۳۸۷) « مدیریت سرمایه گذاری پیشرفته، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت)، چاپ دوم.
- [31] رهنمای رودپشتی، فریدون همتی، هدی (۱۳۸۸) «سنجش ارتباط بین سرمایه فکری با متغیرهای نوین سنجش عملکرد مبتنی بر ارزش آفرینی، مطالعات مالی، سال دوم، شماره دوم.
- [32] جهانخانی علی، و علی پارسائیان، (۱۳۸۴). مدیریت مالی، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها.
- [33] Higson Andrew (2003) *Corporate Financial Reporting Theory and Practice*. SAGE Publication.
- [34] مهرانی، ساسان نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۸۶). نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی واحدهای تجاری، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۹۰.

- [35] مهدی مرادی و نعیمه بیات، کتاب سیستم های اطلاعاتی حسابداری، چاپ یازدهم (ویرایش سوم)، سال ۱۴۰۰.
- [36] نوروش، ایرج و مشایخی، بیبا، (۱۳۸۶)، "نیازها و اولویتهای آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱.
- [37] بطحایی، عطیه (۱۳۸۵) بررسی اثرات سرمایه های فکری بر عملکرد شرکت های تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی صنایع و معادن « پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی .
- [38] Hoque, Z. (2007) Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Oxford: Chandos Publishing.
- [39] Johnson, H. T. (2012) Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment, New York: Free Press.
- [40] رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت راهبردی: مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین، چا اول- انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات.
- [41] Bell, J. , Ansari, S. , Klammer, Th. , Lawrence, C. (2010) Management accounting: a strategic focus, Module: Strategy and management accounting, Houghton Mifflin, College Division, Boston, disponible en ligne <http://college.hmco.com/accounting/ansari/management/1e/students/modules/mod11.pdf>.
- [42] Mandal, A. and Deshmukh, S. G. (2013), "Vendor selection using interpretive structural modeling (ISM)", International Journal of Operations & Production Management, Vol. 14 No. 6, pp. 52-9.
- [43] Johnson, H. T. (2012) Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment, New York: Free Press.
- [44] Mandal, A. and Deshmukh, S. G. (2013), "Vendor selection using interpretive structural modeling (ISM)", International Journal of Operations & Production Management, Vol. 14 No. 6, pp. 52-9.
- [45] یدالهی فارسی جهانگیر، آقاجانی حسنعلی، آقاجانی علی اکبر (۱۳۸۸) "شناسایی عوامل داخلی موثر بر عملکرد شرکت های کوچک و متوسط و ارائه مدلی اثربخش"، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، دوره 6 شماره 14.
- [46] یحیی زاده، محمود، شهاب الدین شمس و مرتضی رضازاده (۱۳۹۸)، "ارزیابی عملکرد مدیریت پرتفوی شرکت های سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، سال دهم، شماره ۱ .
- [47] زراعتگری، رامین (۱۳۸۶). «بررسی کاربرد نسبت (توبین و مقایسه آن با سایر معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز.
- [48] نمازی، محمد، (۱۳۸۸)، "بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت وملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی حسابداری و حسابرسی شماره ۲۶
- [49] حاجیه زهره، آریان مفرد، حمیدرضا، (۱۳۸۹)، رابطه رفتار سیاسی مدیران ارشد مالی و شاخص های عملکرد مالی شرکت ها، نشریه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۵، شماره ۸، ۱۶۱-۱۸۵.
- [50] انصاری عبدالمهدی و محسن کریمی، بررسی معیارهای مالی ارزیابی عملکرد مدیریت در ارزش آفرینی برای سهامداران با تأکید بر معیارهای اقتصادی، حسابداری، شماره ۱۳۸۷، ۲۰۰-۱۱۰-۳.
- [51] خوش طینت، محسن و محمد قوری. (۱۳۸۴). «مقایسه بین نسبت های مالی ترکیبی مبتنی بر صورت جریان وجوه نقد و اقلام تعهدی با نسبت های مالی صرفا مبتنی بر اقلام تعهدی در پیش بینی ورشکستگی شرکت ها»، مطالعات حسابداری، ش ۶، ص ۴۳-۶۴.
- [52] هاشمی، سید عباس و فاطمه بهزادفر (۱۳۹۰). «ارزیابی رابطه محتوای اطلاعاتی اقلام تعهدی و نسبت های مالی منتخب با قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی، ش ۷، ص ۵۵-۷۶.
- [53] بهرام فر، نقی و محمد جواد ساعی. (۱۳۸۵)، «ارائه مدلی برای پیش بینی عملکرد مالی و بازار شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با استفاده از اطلاعات مالی منتشر ۵»، بررسی های حسابداری و حسابرسی.
- [54] مؤمنی، کامیلیا. (۱۳۸۱). «تأثیر اقلام تشکیل دهنده صورت جریان نقدی بر تصمیم گیری مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران.
- [55] همتی حسن، معین الدین محمود، مظفری شمسی مریم، (۱۳۸۹)، بررسی ارتباط بین سرمایه فکری و ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت -۴۸-۲۳. ۷ های غیر مالی، نشریه حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۸.
- [56] بنی مهد، بهمن، طالب نیا، قدرت اله، حسین، ازوجی، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین عملکرد زیست محیطی و عملکرد مالی، نشریه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱، شماره ۱۴۹-۳-۱۷۴.
- [57] ملکیان اسفند یار و جعفر اصغری، (۱۳۸۵). مطالعه رابطه بین ارزش افزوده اقتصادی و نرخ بازده داراییها در راستای ارزیابی عملکرد شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار ایران، بورس، شماره ۱۳۸۵، ۵۴-۵۵، ص ۳۴-۳۳.
- [58] گوینده کمال، (۱۳۸۶). مقایسه محتوای اطلاعاتی ارزش افزوده اقتصادی و ارزش افزوده اقتصادی پالیش شده در رابطه با بازده سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، ۱۳۸۶.
- [59] فرید آزاد، بابک. (۱۳۸۸). «ارزیابی محتوای اطلاعاتی نسبت های صورت جریان وجه نقد ونسبت های حسابداری تعهدی در تشخیص ماندگی مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه اصفهان.
- [60] دستگیر، محسن. عرب یار محمدی، جواد، (۱۳۸۹). بررسی موانع بکار گیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۳ ص. ۹۰.