

# برنام‌حداوندجان‌و



## حسابداری مدیریت

اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و اجرای استراتژی‌ها

دکتر مجتبی سعیدی

عضو هیئت علمی مؤسسه آموزش عالی تابران

فائزه فرامرزی

سرشناسه:	سعیدی، مجتبی، ۱۳۶۶-
عنوان و نام پدیدآور:	حسابداری مدیریت: اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و اجرای استراتژی‌ها/ مجتبی سعیدی، فائزه فرامرزی؛ ویراستار ادبی هانیه اسدیپور فعال مشهد.
مشخصات نشر:	مشهد: دانشگاه فردوسی مشهد، انتشارات، ۱۴۰۲.
مشخصات ظاهری:	[۲۴۰] ص: مصور، جدول، نمودار.
فروست:	انتشارات دانشگاه فردوسی مشهد؛ ۸۸۳.
شابک:	ISBN: 978-964-386-577-1
وضعیت فهرست‌نویسی:	فیبا.
یادداشت:	کتابنامه: ص. [۲۳۹]. نمایه.
عنوان دیگر:	اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و اجرای استراتژی‌ها.
موضوع:	حسابداری مدیریت حسابداری
شناسه افزوده:	فرامرزی، فائزه، ۱۳۷۴-
شناسه افزوده:	دانشگاه فردوسی مشهد، انتشارات.
رده‌بندی کنگره:	HF۵۶۵۷/۴
رده‌بندی دیویی:	۶۵۸/۱۵۱۱
شماره کتابشناسی ملی:	۹۲۲۱۵۸۴

## حسابداری مدیریت: اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و اجرای استراتژی‌ها

پدیدآورندگان: دکتر مجتبی سعیدی؛ فائزه فرامرزی  
ویراستار ادبی: هانیه اسدیپور فعال مشهد  
مشخصات: وزیری، ۲۵۰ نسخه، چاپ دوم، بهار ۱۴۰۵ (اول، ۱۴۰۲)  
چاپ و صحافی: همیار  
بها: ۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال  
حق چاپ برای انتشارات دانشگاه فردوسی مشهد محفوظ است.



انتشارات  
۸۸۳

### مراکز پخش:

فروشگاه و نمایشگاه کتاب پردیس: مشهد، میدان آزادی، دانشگاه فردوسی مشهد، جنب سلف یاس  
تلفن: ۳۸۸۰۲۶۶۶ - ۳۸۸۳۳۷۲۷ (۰۵۱)  
مؤسسه کتابیران: تهران، میدان انقلاب، خیابان کارگر جنوبی، بین روانمهر و وحید نظری، بن‌بست  
گشتاسب، پلاک ۸ تلفن: ۶۶۴۸۴۷۱۵ (۰۲۱)  
مؤسسه دانشیران: تهران، خیابان انقلاب، خیابان منیری جاوید (اردیبهشت) نبش خیابان نظری، شماره ۱۴۲  
تلفکس: ۶۶۴۰۰۲۲۰ - ۶۶۴۰۰۱۴۴ (۰۲۱)

<http://press.um.ac.ir>

Email: [press@um.ac.ir](mailto:press@um.ac.ir)

## فهرست مطالب

پیشگفتار .....	۹
کاپلن .....	۱۰
فصل ۱. اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه به تصمیم‌گیری‌های مالی کمک می‌کند؟ .....	۱۱
حسابداری مدیریت چیست؟ .....	۱۳
حسابداری مدیریت و حسابداری مالی .....	۱۳
تاریخچه مختصری از حسابداری مدیریت .....	۱۴
در دنیای حقیقی: تعریف حسابداری مدیریت (۲۰۰۸) ارائه‌شده توسط مؤسسه حسابداران مدیریت .....	۱۶
استراتژی .....	۱۷
چرخه برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل و اقدامات اصلاحی .....	۱۸
برنامه‌ریزی .....	۱۸
اجرا .....	۲۰
کنترل .....	۲۱
اقدام اصلاحی .....	۲۱
کاربردهای رفتاری اطلاعات حسابداری مدیریت .....	۲۲
خلاصه .....	۲۳
سؤالات مفهومی .....	۲۳
مسائل .....	۲۳
فصل ۲. کارت امتیازی متوازن (BSC) و نقشه استراتژی (راهبردی) .....	۲۵
کارت امتیازی متوازن .....	۳۱
استراتژی .....	۳۵
اهداف و معیارهای کارت امتیازی متوازن .....	۳۶
ایجاد یک نقشه استراتژی .....	۳۸
جنبه مالی .....	۳۸
جنبه مشتری .....	۴۱

۴۵	جنبه فرایندهای داخلی
۵۱	جنبه نوآوری، یادگیری و رشد
۵۳	نقشه استراتژی و کارت امتیازی متوازن در پیونیر پترولئوم
۵۳	جنبه مالی
۵۵	جنبه مشتری
۵۷	جنبه فرایندهای داخلی
۵۸	جنبه نوآوری، یادگیری و رشد
۶۲	به کارگیری کارت امتیازی متوازن برای سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی
۶۴	مدیریت به وسیله کارت امتیازی متوازن
۶۶	موانع اجرای کارت امتیازی متوازن
۶۹	صحت‌های نهایی در مورد پیونیر پترولئوم
۷۰	خلاصه
۷۰	سؤالات مفهومی
۷۱	مسائل
۷۳	<b>فصل ۳. کاربرد بها در تصمیم‌گیری</b>
۷۴	چگونه حسابداری مدیریت به تصمیمات درون‌سازمانی کمک می‌کند؟
۷۵	قیمت‌گذاری
۷۵	برنامه‌ریزی تولید
۷۵	بودجه‌بندی
۷۵	ارزیابی عملکرد
۷۶	طبقه‌بندی بها بر مبنای رفتار
۷۶	بهای متغیر
۷۸	بهای ثابت
۷۹	تجزیه و تحلیل بهای تمام‌شده - حجم فعالیت - سود
۸۰	بسط معادله CVP و استفاده از آن
۸۲	حالت‌های مختلف محاسبات CVP
۸۳	مدل‌سازی مالی و تجزیه و تحلیل چه می‌شود اگر ...
۸۴	شرکت‌های چندمحصولی
۸۷	مفروضات تجزیه و تحلیل CVP

۸۷	سایر طبقه‌بندی‌های بها
۸۷	بهای مخلوط
۸۸	بهای متغیر پلکانی
۸۹	بهای اضافی
۹۰	بهای ریخته
۹۱	بهای مربوط
۹۱	بهای فرصت ازدست‌رفته
۹۳	بهای قابل اجتناب
۹۴	تصمیم‌گیری خرید یا تولید
۹۶	بهای تولید
۹۶	شرکت چپس
۹۷	آیا پیشنهاد شرکت رزا از نظر مالی مقرون‌به‌صرفه است؟
۹۷	شرکت خدماتی کترینگ انجلی
۹۹	تصمیم‌گیری در خصوص توقف عملیات
۱۰۰	شرکت مسی
۱۰۲	بادیز بار و گریل
۱۰۴	بهایایی سفارشات
۱۰۴	صنایع پیر
۱۰۵	بهایایی سفارشات و بهای فرصت ازدست‌رفته احتمالی
۱۰۶	شرکت مگی
۱۰۷	بهای مربوط و تصمیمات کوتاه‌مدت در مورد ترکیب محصولات
۱۰۷	محصولات چوبی فرد
۱۰۹	محدودیت‌های چندگانه
۱۱۰	هریس چمیکال
۱۱۱	ایجاد یک برنامه خطی
۱۱۲	روش گرافیکی برای حل مسائل برنامه‌ریزی خطی
۱۲۰	خلاصه
۱۲۰	سؤالات مفهومی
۱۲۱	مسائل
۱۳۳	فصل ۴. انباشت و تخصیص بها به محصولات

۱۳۵.....	سیستم‌های مدیریت بها.....
۱۳۵.....	جریان بها در شرکت‌ها.....
۱۳۵.....	شرکت‌های تولیدی.....
۱۳۶.....	شرکت‌های خرده‌فروشی.....
۱۳۷.....	شرکت‌های خدماتی.....
۱۳۷.....	اصطلاحات مهم در خصوص بهای تمام‌شده.....
۱۳۸.....	موضوع تعیین بها.....
۱۳۸.....	منابع مصرفی.....
۱۳۸.....	منابع مرتبط با ظرفیت.....
۱۳۹.....	بهای مستقیم و غیرمستقیم.....
۱۳۹.....	بهای مستقیم.....
۱۴۰.....	بهای غیرمستقیم.....
۱۴۱.....	طبقه‌بندی بها.....
۱۴۲.....	مدیریت بهای غیرمستقیم در یک محیط تولیدی.....
۱۴۵.....	مخزن چند گانه بهای غیرمستقیم.....
۱۴۸.....	مخازن بهای همگن.....
۱۴۸.....	شرکت کمبریج چمیکالز.....
۱۴۹.....	شرکت راول.....
۱۵۱.....	سایر موارد تخصیص سربار ساخت.....
۱۵۱.....	استفاده از بهای ظرفیت برنامه‌ریزی شده.....
۱۵۱.....	تطبیق بهای محاسبه‌شده براساس اطلاعات ظرفیت واقعی و جذب‌شده.....
۱۵۳.....	سطح محرک بها.....
۱۵۳.....	استفاده از بهای واقعی و سطح واقعی فعالیت.....
۱۵۳.....	استفاده از بهای برنامه‌ریزی شده و سطح برنامه‌ریزی شده فعالیت.....
۱۵۵.....	استفاده از بهای برنامه‌ریزی شده و سطح متوسط فعالیت.....
۱۵۵.....	برآورد ظرفیت عملی.....
۱۵۵.....	تگراس متال ورکس.....
۱۵۶.....	بهایابی سفارش کار و بهایابی مرحله‌ای.....
۱۵۶.....	بهایابی سفارش کار.....
۱۵۸.....	بهایابی مرحله‌ای.....

فهرست مطالب ۷

۱۵۹.....	نشال مینت .....
۱۶۱.....	برخی از مشکلات بهایابی مرحله‌ای .....
۱۶۱.....	دونالدز داکز .....
۱۶۵.....	نظریات نهایی در مورد بهایابی مرحله‌ای .....
۱۶۶.....	سخن نهایی: در مورد فریم سفارشی استریکت .....
۱۶۷.....	خلاصه .....
۱۶۸.....	پیوست ۱-۴ .....
۱۶۸.....	تخصیص بهای دواير پشتيباني به دواير عملياتي .....
۱۶۸.....	بیمارستان ویلینگتون رچینال .....
۱۶۹.....	روش‌های تخصیص بهای دواير پشتيباني .....
۱۶۹.....	روش اول- روش مستقیم .....
۱۷۱.....	روش دوم- روش متوالی .....
۱۷۴.....	روش سوم- روش متقابل .....
۱۷۵.....	خلاصه .....
۱۷۶.....	سؤالات مفهومی .....
۱۷۷.....	مسائل .....
۱۸۷.....	فصل ۵. سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت .....
۱۹۰.....	سیستم بهایابی سنتی .....
۱۹۳.....	محدودیت‌های موجود در سیستم بهایابی استاندارد مدیسون .....
۱۹۴.....	کارخانه تک محصولی (با طعم وانیلی) در مقابل کارخانه چند محصولی (چندطعمی) .....
۱۹۵.....	بهایابی بر مبنای فعالیت .....
۱۹۷.....	محاسبه نرخ بهای ظرفیت منابع .....
۱۹۸.....	محاسبه مدت زمان استفاده هر محصول از منابع .....
۲۰۰.....	محاسبه بهای محصول و میزان سودآوری .....
۲۰۳.....	اقدامات لازم پس از انجام بهایابی دقیق تر .....
۲۰۴.....	بهای ثابت و بهای متغیر در سیستم‌های بهایابی بر مبنای فعالیت .....
۲۰۶.....	استفاده از مدل ABC به منظور پیش‌بینی ظرفیت منابع .....
۲۱۱.....	به‌روزرسانی مدل ABC .....
۲۱۳.....	معادلات زمانی .....
۲۱۵.....	شرکت‌های خدماتی .....

۲۱۶.....	نرخ بهای ظرفیت.....
۲۱۷.....	محاسبه معادله زمانی برای استفاده از ظرفیت کارگزار.....
۲۱۸.....	مسائل و مشکلاتی که در اجرای سیستم ممکن است به وجود آیند.....
۲۲۱.....	سخن آخر در رابطه با کارخانه بستنی سازی مدیسون دایری.....
۲۲۲.....	خلاصه.....
۲۲۴.....	سؤالات مفهومی.....
۲۲۴.....	مسائل.....
۲۳۹.....	منابع.....
۲۴۰.....	نمایه.....

## پیشگفتار

در سال‌های اخیر، تغییرات پی‌درپی در محیط تجاری به تغییر در نیازهای اطلاعاتی مدیران منجر شده است. برخی از این تغییرات شامل افزایش رقابت جهانی، پیشرفت فناوری‌های اطلاعاتی و تولیدی، تغییرات محیطی و تمرکز بیشتر بر روی نیازهای مشتریان بوده است. حسابداری مالی که در گذشته عمده‌نیازهای اطلاعاتی مدیران را برطرف می‌کرد، دیگر توانایی پاسخ‌گویی به نیازهای مدیریت را نداشت؛ زیرا محدودیت‌های موجود در حسابداری مالی از جمله استانداردهای حسابداری و قوانین حاکم بر آن، بال‌های پرواز و افق دید مدیریت را برای تصمیم‌گیری کوتاه می‌کرد. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت برای تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران با به عرصه گذاشت و با ارائه ابزارهای نوین کمک‌های شایانی به مدیریت شرکت‌ها برای اجرای استراتژی‌های مناسب و کارآمد و اتخاذ تصمیمات بهینه ارائه کرد.

کتاب حاضر به صورت ترجمه و تألیف، تدوین گردیده و عمده‌مطالب ترجمه‌شده از ویرایش ششم کتاب *حسابداری مدیریت* به نویسندگی رابرت کاپلان<sup>۱</sup>، آنتونی آتکینسون<sup>۲</sup>، الای مای ماتسومورا<sup>۳</sup> و مارک یانگ<sup>۴</sup> اقتباس شده است. انگیزه اصلی انتخاب این کتاب برای ترجمه، نویسندگان معروف آن از جمله رابرت کاپلان بوده است. رابرت کاپلان یکی از سرشناس‌ترین نویسندگان در زمینه حسابداری مدیریت است که در سوابق درخشان خود، پایه‌گذاری تکنیک‌های بسیار مهمی از جمله کارت امتیازی متوازن، بهایابی بر مبنای فعالیت و بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا را دارد. در ترجمه این کتاب سعی شده است تا در خلال مطالب اصلی با ارائه توضیحات، نکات و مثال‌های بیشتر، محتوای کتاب به شکلی جامع‌تر و مفیدتر ارائه شود.

اطلاعات حسابداری مدیریت، توانایی ایجاد ارزش برای انواع شرکت‌ها را دارد. برای مثال، این اطلاعات به شرکت‌های خصوصی کمک می‌کنند تا با انتخاب‌های درست و به‌کارگیری استراتژی‌های مناسب به بازده قابل قبول و رضایت‌بخش دست یابند. همچنین به شرکت‌های دولتی و غیرانتفاعی کمک می‌کند تا در راستای اهداف اصلی بر انجام صحیح مسئولیت‌های خود فائق آیند. وجه مشترک تمام شرکت‌ها، انتخاب و اجرای استراتژی‌هایی است که در بلندمدت برای سازمان و ذی‌نفعان آن ایجاد ارزش کند. اجرای موفق یک استراتژی مستلزم اخذ تصمیمات همسو با اهداف راهبردی شرکت، بهبود مستمر در فرایندهای حیاتی شرکت، ایجاد انگیزه برای کارکنان در راستای اهداف سازمانی و تولید محصولات و یا ارائه خدمات جدید است. این کتاب

---

1. Robert Kaplan  
2. Anthony Atkinson  
3. Eila Mae Matsumura  
4. Mark Young

تنها کتاب حسابداری مدیریتی است که به صورت جزئی و مفصل توضیح می‌دهد چگونه از سیستم‌های اندازه‌گیری و مدیریتی برای ایجاد یک ارزش پایدار استفاده شود. بنابراین این کتاب می‌تواند برای حسابداران، مدیران و دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد و دکتری در رشته‌های حسابداری و مدیریت مفید واقع شود. کتاب حاضر در دو جلد و ۱۱ فصل ارائه شده که در جلد اول آن به معرفی حسابداری مدیریت، کارت امتیازی متوازن و نقشه استراتژی شرکت‌ها، طبقه‌بندی انواع بها، انباشت و تخصیص بها به محصولات، معرفی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت و سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت زمان‌گرا پرداخته می‌شود. پرواضح است که همچون تمامی دست‌مایه‌های بشر، این کتاب نیز خالی از اشکال نخواهد بود و بنابراین پیشاپیش دست کلیه پژوهشگران ارجمند را به واسطه راهنمایی‌های ارزنده‌شان صمیمانه می‌فشاریم و از تمامی این عزیزان خواهشمندیم از طریق ناشر یا آدرس الکترونیکی Mojtaba.saeedi@ut.ac.ir ما را از نظریات و پیشنهادهای سازنده خود بهره‌مند سازند.

دکتر مجتبی سعیدی

## کاپلن

رابرت اس. کاپلن<sup>۱</sup> به‌عنوان یکی از مهم‌ترین مؤلفان کتاب حاضر، استاد استراتژی بنیاد بیکر<sup>۲</sup> در دانشکده کسب‌وکار دانشگاه هاروارد<sup>۳</sup> است. وی تألیف، تدریس و تلاش‌های گسترده‌ای برای ایجاد پیوند میان سیستم‌های مدیریت بها با انواع استراتژی انجام داده است. او همچنین به بسط و گسترش مباحث مرتبط با بهای مبتنی بر فعالیت و کارت امتیاز متوازن کمک کرده است و ۱۴ کتاب وی در این زمینه‌ها به ۲۸ زبان دنیا ترجمه شده‌اند. او دارای ۲۱ مقاله در هاروارد بیزینس ریویو<sup>۴</sup> بوده و بیش از صد مقاله دیگر را تحت‌عنوان نویسنده یا همکار در مجلات دانشگاهی و حرفه‌ای معتبر تألیف کرده است.

---

1. Robert S. Kaplan  
2. Baker Foundation  
3. Harvard Business School  
4. Harvard Business Review

## اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه به تصمیم‌گیری‌های مالی کمک می‌کند؟

پس از مطالعه این فصل می‌توان:

- ۱- تفاوت‌های عمده میان حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را درک کرد.
- ۲- روند تحوّل حسابداری مدیریت تاکنون را متوجه شد.
- ۳- اهمیت کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و عملیاتی را دریافت.
- ۴- مراحل چرخه برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل و اقدامات اصلاحی را شناخت و نقش و جایگاه هریک از این مراحل در اهداف اطلاعات حسابداری مدیریت را درک کرد.
- ۵- واکنش‌های رفتاری ناشی از معرفی سیستم‌های مدیریتی و معیارهای اندازه‌گیری جدید را شناخت.



در ماه سپتامبر ۲۰۱۰ شرکت آرای ام<sup>۱</sup> که تولیدکننده گوشی‌های هوشمند بلک‌بری<sup>۲</sup> بود، اطلاعیه‌ای مبنی بر معرفی پلی‌بوک<sup>۳</sup> به‌عنوان اولین محصول شرکت در بازار تبلت<sup>۴</sup>، در سه ماهه اول سال ۲۰۱۱ منتشر کرد. این اطلاعیه موجب شد که ارزش سهام آرای ام، سه درصد کاهش پیدا کند که طبق نظر تحلیلگران، این کاهش ناشی از نارضایتی مشتریان به‌دلیل در دسترس نبودن پلی‌بوک در تعطیلات ماه دسامبر نسبت داده شد.

آرای ام که زمانی شرکتی پیشرو در بازار تولید گوشی‌های هوشمند بود، وارد بازار رقابتی شد. با وجود موفقیت فوق‌العاده محصولات بلک‌بری در بازار، رقیبان جدیدی از قبیل آیفون اپل<sup>۵</sup>، به جایگاه مهم آرای ام در بازار لطمه وارد کردند. همچنین موفقیت شرکت اپل در ارائه آخرین محصول خود، یعنی تبلت آیبِد<sup>۶</sup> در مارس ۲۰۱۰، فشار رقابتی زیادی را به شرکت آرای ام وارد کرد.

وضعیتی که شرکت آرای ام در سال ۲۰۱۰ با آن روبه‌رو شد، دو نوع استراتژی را نشان می‌دهد (۱) استراتژی شرکتی<sup>۷</sup> (انتخاب بازارهایی برای رقابت) و (۲) استراتژی واحد تجاری<sup>۸</sup> (انتخاب چگونگی رقابت در یک بازار مشخص) است.

تصمیم‌گیری‌های استراتژیکی که آرای ام با آن‌ها مواجه شده است، نیازمند اطلاعات مربوط و به‌موقع خواهد بود که بیشتر آن توسط اطلاعات حسابداری مدیریت تأمین می‌شود.

- 
1. Research In Motion (RIM)
  2. Black Berry
  3. Play Book
  4. Tablet
  5. Apple's iPhone
  6. iPad Tablet
  7. Corporate Strategy
  8. Business Unit Strategy

## حسابداری مدیریت چیست؟

حسابداری مدیریت به فرایندی اطلاق می‌شود که در آن اطلاعات مالی و غیرمالی مؤثر در تصمیم‌گیری در جهت کمک به تخصیص بهینه منابع، تخصیص بهینه پاداش، نظارت و ارزیابی عملکرد به مدیران و کارمندان درون‌سازمانی ارائه می‌شود. به‌عنوان مثال، گزارش هزینه یک بخش عملیاتی مانند بخش مونتاژ یک کارخانه خودروسازی و یا یک شرکت الکترونیکی نمونه‌ای از اطلاعات حسابداری مدیریت است. همچنین گزارش بهای تولید یک محصول، گزارش بهای ارائه خدمات و همچنین گزارش بهای اجرای یک عملیات یا یک فعالیت از قبیل صدور فاکتور فروش برای مشتریان، نمونه‌های دیگری در این زمینه هستند. اطلاعات غیرمالی حسابداری مدیریت نیز می‌تواند شامل میزان وفاداری و رضایت مشتری، کیفیت، به‌موقع بودن، نوآوری و انگیزه کارمندان باشد.

## حسابداری مدیریت و حسابداری مالی

اکثر دانشجویان رشته حسابداری پس از گذراندن دوره‌های اولیه حسابداری مالی (دوره کارشناسی) برای ادامه تحصیل در مقاطع بالاتر، حسابداری مدیریت را انتخاب می‌کنند. این دو گرایش شباهت‌های زیادی با یکدیگر دارند؛ زیرا هر دو اطلاعات مالی و کمی را در ارتباط با عملیات شرکت ارائه می‌دهند، اما از جهاتی نیز با هم متفاوت‌اند.

ویژگی‌های حسابداری مالی:

۱- اطلاعات حسابداری مالی گذشته‌نگرند؛ زیرا نتایج تصمیمات و رویدادهای گذشته را از نظر مالی خلاصه و گزارش می‌کنند.

۲- این اطلاعات در درجه اول به منظور ارائه اطلاعات به سهام‌داران و استفاده کنندگان برون‌سازمانی از قبیل سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شوند. به‌طور کلی، حسابداری مالی بیشتر در جهت تأمین اطلاعات موردنیاز افراد برون‌سازمانی متمرکز است.

۳- اطلاعات حسابداری مالی باید هم‌راستا با قوانین وضع شده توسط تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری از قبیل هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> در ایالات متحده، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۲</sup> و یا سازمان حسابرسی در ایران تهیه شود. تدوین‌کنندگان استاندارد و مقامات نظارتی محتوای گزارشات، قوانین نحوه ایجاد و نحوه ارائه محتوای آن را مشخص می‌کنند.

اطلاعات حسابداری مدیریت نیز شامل ویژگی‌های زیر است:

۱- اطلاعات حسابداری مدیریت گذشته‌نگر و آینده‌نگرند، بدین معنا که دیدگاه‌هایی در مورد امور پیشین ارائه می‌دهند و همچنین پیش‌بینی‌ها و برآوردهایی را در مورد رویدادهای آتی برای مدیریت فراهم می‌کنند.

1. Financial Accounting Standards Board (FASB)  
2. International Accounting Standards Board (IASB)

همچنین حسابداری مدیریت برای هر دو گزارش مربوط به گذشته و برنامه‌ریزی‌های آتی از معیارهای مالی و غیرمالی استفاده می‌کند.

۲- حسابداری مدیریت بیشتر به‌دنبال تهیه اطلاعات برای افراد درون‌سازمانی (کارمندان و مدیران) است. به‌طور کلی، یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب می‌تواند برای شرکت مزیت رقابتی ایجاد کند.

۳- در مورد محتوا و نحوه ارائه گزارشات حسابداری مدیریت، چهارچوب استاندارد و یا قانون خاصی وجود ندارد؛ زیرا تمام این موارد با توجه به نیازهای اطلاعاتی مدیران جهت تصمیم‌گیری و قضاوت آن‌ها تعیین می‌شوند. چهارچوب این گزارشات با توجه به نیاز مدیران برای استفاده از این اطلاعات تعریف می‌شود و هیچ قانون‌گذار و استاندارد بر طراحی سیستم‌ها و اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر نمی‌گذارد.

به‌طور کلی، اطلاعات حسابداری مدیریت باید با نیاز اطلاعاتی مدیران مرتبط بوده و با اهداف مختلف آن‌ها سازگار باشد. در جدول زیر مختصری از تفاوت‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت ارائه شده است:

جدول ۱-۱ تفاوت‌های حسابداری مالی و مدیریت

عناوین	حسابداری مالی	حسابداری مدیریت
هدف اصلی از تهیه اطلاعات	تأمین نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی	تأمین نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی
رعایت الزامات، مقررات و الزامات	ضرورت دارد.	مورد ندارد.
خواسته و مطلوبیت مدیر در شکل و محتوای گزارشات	ملاک نیست.	معیار اصلی است.
دوره گزارشگری	معمولاً سالانه	عمدتاً کوتاه‌مدت (روزانه، هفتگی، ماهانه) یا هر دوره دیگری
نوع گزارشات	صورت‌های مالی	محدودیتی ندارد.
واحد اندازه‌گیری	فقط واحد پولی	هر واحد اندازه‌گیری
حجم و فشردگی گزارشات	عمدتاً کم‌حجم و فشرده	عمدتاً حجیم و مفصل
محتوای گزارشات	عمدتاً گذشته‌نما و واقعی	عمدتاً آینده‌نگر و برآوردی
مبنای ارزیابی	عمدتاً بهای تمام‌شده تاریخی	عمدتاً قیمت جاری
تأکید بر ویژگی کیفی اطلاعات	عمدتاً قابل اتکا بودن	عمدتاً مربوط بودن

### تاریخچه مختصری از حسابداری مدیریت

در اوایل قرن نوزدهم حسابداری مدیریت تنها سیستمی برای اندازه‌گیری بهای تمام‌شده محصولات مختلف از قبیل لباس یا اسلحه بود. با توجه به ارتقا و پیشرفت شرکت‌ها و همچنین افزایش و شدت گرفتن فضای رقابتی، تقاضا برای اطلاعات دقیق بهایابی نیز افزایش یافت. در اواسط قرن نوزدهم مدیران شرکت راه آهن از سیستم‌های بهایابی پیچیده و گسترده‌ای که به آن‌ها این امکان را می‌داد تا بهای تمام‌شده حمل انواع مختلف بار

از قبیل زغال‌سنگ و فولاد را در مسیرهای مختلف محاسبه کنند، استفاده می‌کردند. در حقیقت، این اطلاعات (اطلاعات حسابداری مدیریت) به بهبود بهره‌وری و اتخاذ تصمیمات مرتبط به قیمت‌گذاری کمک می‌کرد. راه‌آهن نخستین صنعت مدرن برای توسعه و استفاده از مقادیر بالای آمار مالی به‌منظور ارزیابی و نظارت بر عملکرد سازمانی بود. بعدها اندرو کارنگی<sup>۱</sup> از سیستم‌های دقیق‌تری برای ثبت بهای مواد و دستمزد در شرکت فولاد استفاده کرد و آن سیستم‌ها را در کارخانه‌های مختلف خود توسعه و گسترش داد. کارنگی با انجام مطالعات گسترده و با استفاده از اطلاعات به‌دست‌آمده از سیستم بهای تمام‌شده، هزینه‌های کارخانه خود را به‌طور مستمر کاهش داد و دستگاه‌های ناکارآمد را متوقف کرد. کارنگی همچنین با استفاده از مزایای بهای تمام‌شده توانست قیمت‌های فروش را تا سطوحی که رقیبان نتوانند با آن رقابت کنند، کاهش دهد. از این‌رو، سیستم‌های بهای‌یابی عالی کارنگی مزیت رقابتی مناسبی را در بازار ایجاد کرد که باعث رشد و موفقیت بیشتر شرکت وی شد.

با گذشت زمان و در اوایل قرن بیستم شرکت‌های بزرگی از قبیل دوپونت<sup>۲</sup> و جنرال موتورز<sup>۳</sup>، از نظر تمرکز بر کنترل و برنامه‌ریزی، تأکید بیشتری بر حسابداری مدیریت نسبت حسابداری بهای تمام‌شده داشتند. این شرکت‌ها مکانیسم بازار را به تخصیص منابع داخلی به چند خط کسب و کار جایگزین کردند. مدیران به‌منظور ایجاد هماهنگی و کنترل میان شرکت‌های چند کسب و کاره، نیازمند اطلاعاتی مانند بازده سرمایه‌گذاری برای هر واحد تجاری بودند. آن‌ها از اطلاعات حسابداری مدیریت به‌عنوان دست‌های مرئی در جهت افزایش قدرت و اطلاع‌رسانی به مدیریت استفاده کردند و آن را جایگزین آنچه که آدام اسمیت<sup>۴</sup> در گذشته آن را به‌عنوان دست نامرئی نیروی بازار می‌نامید<sup>۵</sup>، کردند.

این سازمان‌ها با درونی‌سازی آنچه پیش‌تر به‌عنوان معاملات بازار باز مطرح بود و حذف بهای معاملات با عوامل خارجی به‌دنبال افزایش بهره‌وری و سودآوری بودند.

ظهور این شرکت‌های یکپارچه (ادغام‌شده)<sup>۶</sup> میزان تقاضا برای اندازه‌گیری عملکرد واحدهای سازمانی انفرادی را به‌منظور ارزیابی عملکرد آن‌ها از طریق مقایسه با سازمان‌های مستقلی که به کار مشابه مشغول بودند، افزایش داد. به‌عنوان مثال، ممکن است یک شرکت خودروسازی بخواهد عملکرد بهای بخشی که وظیفه ارسال محصولات را برعهده دارد، با تأمین‌کننده (شرکت حمل و نقل) مستقلی مقایسه کند که البته این مسئله در فصل ۳ بررسی خواهد شد. همچنین مدیران روش‌هایی برای اندازه‌گیری میزان سودآوری و عملکرد واحدهای تجاری خود و ادامه استفاده از آن‌ها ارائه داده‌اند که در فصل ۱۱ این کتاب عنوان شده است.

پس از این نوآوری‌ها، به‌دلیل علاقه‌مندی و تأکید مدیران به تهیه و بهبود صورت‌های مالی برون‌سازمانی

1. Andrew Carnegie

2. DuPont

3. General Motors

4. Adam Smith

5. Alfred DuPont Chandler, *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business* (Cambridge, Mass.: Belknap Press, 1977).

6. Integrated Companies

مطابق با الزامات گزارشگری و حسابرسی جدید اعمال شده توسط مقامات نظارتی در دهه ۱۹۳۰، سرعت تکامل فعالیت‌های حسابداری مدیریت کاهش یافت. تنها در دهه ۱۹۷۰ هنگامی که شرکت‌های آمریکایی و اروپایی تحت فشار شدید از جانب تولیدکنندگان ژاپنی بودند، توجهشان به توسعه ابزارهای حسابداری مدیریت نوین جلب شد. این ابزارها شامل سیستم‌هایی بودند که به جای گزارش‌های مالی ساده عملکرد واحدهای سازمانی، مواردی از قبیل کیفیت، خدمات و عملکرد مشتریان و کارمندان را نیز گزارش می‌دادند. همچنین پیشرفت‌های عمده‌ای در بحث اندازه‌گیری بهای محصولات و خدمات صورت گرفت که نشان‌دهنده افزایش اهمیت بهای غیرمستقیم و پشتیبانی موردنیاز برای طراحی و تولید محصول، ارائه خدمات و برآورد انتظارات مشتریان است. این امر نشان‌دهنده ایجاد نوآوری‌های بسیاری در سیستم‌های اندازه‌گیری بهای تمام‌شده، سود و عملکرد است.

به‌طور خلاصه، تاریخچه حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که این شاخه از حسابداری در دامن اقتصاد نئوکلاسیک ظهور یافت و با پیچیده‌تر شدن شرکت‌ها، تغییر تکنولوژی و ظهور رقیبان جدید، نوآوری در سیستم حسابداری مدیریت تحت تأثیر نیازهای اطلاعاتی و استراتژی‌های نوین (مدیریت) قرار گرفت.

به عبارتی قبل از این برهه از زمان، با توجه به مازاد تقاضا نسبت به عرضه و همچنین نبود بازار رقابتی، کلیه محصولات تولیدی در بازار به فروش می‌رسید. در این شرایط معمولاً مدیران به اطلاعات بیشتری نیاز نداشتند، اما با پیشرفت تکنولوژی و حضور شرکت‌های رقیب در بازار، رویکرد و نحوه مدیریت شرکت دستخوش تغییراتی شد. عمده این تغییرات در راستای جلب رضایت مشتریان بود. به عبارتی، رضایت مشتری در کانون توجه مدیریت قرار گرفت؛ زیرا این مشتری بود که تصمیم می‌گرفت از کدام شرکت خرید کند. برای بقا در این بازار، نحوه مدیریت مستلزم تغییرات است. این تغییرات به اطلاعات جدیدی نیاز دارد که حسابداری مالی قادر به پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست. بنابراین حسابداری مدیریت برای پر کردن این خلأ اطلاعاتی معرفی شد.

یکی از مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی مدیریت، نحوه کنترل و کاهش بهای تمام‌شده است که در این راستا حسابداری مدیریت سیستم‌های بهاییابی نوینی را معرفی کرد. همچنین زمانی که مزیت رقابتی به سمت بهبود روابط با مشتریان، کیفیت، نوآوری و عملکرد کارمندان تغییر جهت داد، سیستم‌های نوینی برای مدیریت بهای تمام‌شده و عملکرد ایجاد شدند که در فصول بعد به تفصیل در مورد آنها بحث خواهد شد.

### در دنیای حقیقی: تعریف حسابداری مدیریت (۲۰۰۸) ارائه‌شده توسط مؤسسه حسابداران مدیریت<sup>۱</sup>

حسابداری مدیریت، حرفه‌ای شامل شرکت در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، طراحی برنامه‌ریزی و سیستم‌های مدیریت عملکرد، ارائه تخصصی گزارشات مالی و کنترلی برای کمک به مدیریت در جهت ایجاد و اعمال استراتژی‌های مختلف در سازمان است.