به نام خدا

حسابداری مدیریت

مولف :

نرگس نژادرسول

انتشارات ارسطو

(سازمان چاپ و نشر ایران – ۱۴۰۵)

نسخه الکترونیکی این اثر در سایت سازمان چاپ و نشر ایران و اپلیکیشن کتاب رسان موجود می باشد

Chaponashr.ir



سرشناسه : نژادرسول، نرگس ، ۱۳۷۰
عنوان و نام پدیدآورنده: حسابداری مدیریت/ مولف: نرگس نژادرسول
مشخصات نشر : انتشارات ارسطو (سازمان چاپ و نشر ایران)، ۱۴۰۵.
مشخصات ظاهری :۱۰۸ ص.
شابک : ۴-۹۶۱-۱۲۹-۶۲۲-۹۷۸
وضعیت فهرست نویسی : فیپا
یادداشت : کتابنامه.
موضوع : حسابداری مدیریت
رده بندی کنگره : TP ۹۸۳
رده بندی دیویی : ۶۶۸/۵۵
شماره کتابشناسی ملی : ۵۲۸۹۶۴
اطلاعات رکورد کتابشناسی : فیپا

نام کتاب : حسابداری مدیریت
مولف: نرگس نژادرسول
ناشر : انتشارات ارسطو (سازمان چاپ و نشر ایران)
صفحه آرایی، تنظیم و طرح جلد: الهام غفاری
تیراژ : ۱۰۰۰ جلد
نوبت چاپ : اول ــ ۱۴۰۵
چاپ : زبرجد
قیمت : ۲۵۰۰۰۰تومان
فروش نسخه الکترونیکی - کتاب رسان :
https//:chaponashr.ir/ketabresan
شابک : ۴-۹۶۱-۱۲۹-۶۲۲-۹۷۸
تلفن مرکز پخش : ۰۹۱۲۰۲۳۹۲۵۵
www.chaponashr.ir








فهرست

مقدمه ۷

بخش یکم ۹

مبانی حسابداری مدیریت ۹

فصل یکم ۹

آشنایی با حسابداری مدیریت ۹

دو زبان برای پاسخ‌گویی و هدایت سازمان ۹

از داده‌های عملیاتی تا هدف‌های مالی سنجش‌پذیر ۱۰

هزینه‌ها؛ قطب‌نمای قیمت‌گذاری و ترکیب محصولات ۱۲

از انحراف عددی تا علت قابل اقدام ۱۳

امانت‌داری در مسیر گزارش تا تصمیم ۱۴

فصل دوم ۱۷

نقش حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری ۱۷

قیمت‌گذاری میان کف هزینه و ارزش ادراک‌شده ۱۷

گلوگاه تولید؛ معیار پنهان در انتخاب ترکیب محصول ۱۸

از ظرفیت گلوگاهی تا سرمایه‌گذاری سنجیده ۲۰

مرز تعطیلی؛ تمایز میان زیان دفتری و هزینه قابل اجتناب ۲۱

وقتی بازار مسیر خود را عوض می‌کند: سنجش تصمیم در سایه عدم‌قطعیت ۲۲

فصل سوم ۲۵

مفاهیم و طبقه‌بندی هزینه‌ها ۲۵

برق کارخانه؛ هزینه‌ای با دو چهره ۲۵

مرز میان هزینه تولید و هزینه فروش ۲۶

تصمیم توقف تولید؛ تمرکز بر هزینه‌های قابل اجتناب ۲۷
مرز اختیار در شعبه؛ از حقوق ثابت تا ضایعات آشپزخانه ۲۸
فصل چهارم ۳۳
رفتار هزینه و تحلیل هزینه ـ حجم ـ سود ۳۳
از پوشش هزینه ثابت تا تحقق سود هدف ۳۳
فاصله فروش فعلی تا مرز زیان ۳۴
تفکیک هزینه تولید با روش حد بالا ـ حد پایین ۳۵
ترکیب فروش در نقطه سربه‌سر ۳۷
اهرم عملیاتی و حساسیت سود به رشد فروش ۳۹
فصل پنجم ۴۱
سیستم‌های بهایابی و جریان هزینه‌ها ۴۱
محاسبه بهای سفارش و سهم هر واحد ۴۱
مسیر ثبت هزینه‌ها از انبار تا بهای کالای فروش‌رفته ۴۲
سنجش پیشرفت تولید با معادل آحاد ۴۵
ثبت کسری سربار در پایان دوره ۴۷
فصل ششم ۵۱
بهایابی سفارش کار و مرحله‌ای ۵۱
از برگه سفارش تا بهای هر محصول ۵۱
ردگیری فاصله میان سربار واقعی و سربار تخصیص‌یافته ۵۲
سنجش تولید ناتمام با واحدهای معادل ۵۴
عبور هزینه از مرز دایره‌های تولید ۵۵
از سفارش‌های یکتا تا جریان پیوسته تولید ۵۶
بخش دوم ۵۹

برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت ۵۹
فصل هفتم ۵۹
بودجه‌ریزی و فرایند تدوین بودجه ۵۹
وقتی فروش از برنامه عقب می‌ماند: بازتنظیم زنجیره بودجه ۵۹
بودجه مشارکتی بدون حاشیه امن پنهان ۶۱
از برآورد فروش تا ظرفیت تولید؛ طراحی یک زنجیره بودجه‌ای هماهنگ ۶۲
فصل هشتم ۶۷
بودجه جامع و بودجه‌های عملیاتی ۶۷
تبدیل برنامه فروش به برنامه تولید ماهانه ۶۷
از برنامه تولید تا تدارک مواد مستقیم ۶۸
از ساعت کار تا ظرفیت تولید: بودجه دستمزد و سربار ۷۰
از بودجه هزینه تا نقشه جریان نقد ۷۱
پیوند بودجه‌های عملیاتی با تصویر مالی آینده ۷۳
فصل نهم ۷۵
بودجه انعطاف‌پذیر و تحلیل انحرافات ۷۵
واکاوی انحراف مواد؛ تفکیک اثر نرخ از اثر مصرف ۷۵
جداسازی اثر نرخ دستمزد از بهره‌وری ساعات کار ۷۶
خواندن انحراف سربار متغیر از مسیر نرخ و کارایی ۷۸
مسیر ردیابی انحراف: از قیمت خرید تا ظرفیت تولید ۸۱
فصل دهم ۸۳
بهایابی استاندارد و کنترل هزینه‌ها ۸۳
ردیابی انحراف قیمت مواد از فاکتور تا تصمیم خرید ۸۳

از مقدار مجاز تا علت مصرف مازاد ۸۴
از نرخ ساعتی تا بازده نیروی کار ۸۶
ردگیری سربار از مخارج تا ظرفیت تولید..... ۸۷
از انحراف ثبت‌شده تا اصلاح پایدار عملیات ۸۹
فصل یازدهم..... ۹۱
سنجش عملکرد و شاخص‌های کلیدی ۹۱
از هدف راهبردی تا سنجه قابل پیگیری ۹۱
وقتی فروش بالا می‌رود و سود عقب می‌ماند ۹۲
از هدف سود تا رفتار روزانه: طراحی زنجیره‌ای از شاخص‌ها..... ۹۳
انتخاب شاخص مالی بر پایه دامنه اختیار مدیر..... ۹۵
از انحراف پایدار تا برنامه اصلاحی قابل سنجش..... ۹۶
فصل دوازدهم..... ۹۹
حسابداری مسئولیت و مراکز مسئولیت..... ۹۹
مرزبندی هزینه‌ها بر اساس دامنه نفوذ مدیر ۹۹
از رقم اضافه تا ریشه انحراف: مسیر تشخیص و تعیین مسئولیت ۱۰۰
سنجش سود مرکز؛ جدا کردن عملکرد مدیر از قواعد مبادله داخلی ۱۰۲
سنجش مرکز سرمایه‌گذاری؛ پیوند سود عملیاتی با منابع به‌کارگرفته‌شده ۱۰۳
گزارش عملکرد؛ از انحراف تا اقدام اصلاحی..... ۱۰۵
منابع..... ۱۰۷

مقدمه

در دنیای امروز، سازمان‌ها برای ادامه فعالیت و رشد، هر روز با تصمیم‌های گوناگونی روبه‌رو هستند: چه محصولی تولید کنند، چه قیمتی برای آن در نظر بگیرند، چگونه هزینه‌ها را کنترل کنند، منابع محدود خود را کجا به کار بگیرند و عملکرد بخش‌های مختلف را با چه معیارهایی بسنجند. پاسخ‌گویی به این پرسش‌ها تنها به ثبت رویدادهای مالی گذشته وابسته نیست؛ مدیران به اطلاعاتی نیاز دارند که به آن‌ها کمک کند وضعیت کنونی را بهتر بشناسند، پیامدهای انتخاب‌های مختلف را ارزیابی کنند و برای آینده تصمیمی آگاهانه بگیرند. حسابداری مدیریت برای فراهم‌کردن چنین اطلاعاتی شکل گرفته است.

حسابداری مدیریت فرایند گردآوری، تحلیل و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری در داخل سازمان است. برخلاف حسابداری مالی که بیشتر بر تهیه گزارش‌های استاندارد برای استفاده‌کنندگان بیرونی تمرکز دارد، حسابداری مدیریت با نیازهای مدیران و شرایط ویژه هر سازمان سازگار می‌شود. گزارش‌های آن می‌توانند درباره بهای تمام‌شده محصولات و خدمات، میزان مصرف منابع، سودآوری مشتریان، کارایی فرایندها یا احتمال تحقق برنامه‌های آینده باشند. به همین دلیل، اطلاعات حسابداری مدیریت الزاماً به اعداد پولی محدود نمی‌شود؛ شاخص‌هایی مانند زمان تحویل، کیفیت، رضایت مشتری و میزان ضایعات نیز می‌توانند در تحلیل عملکرد نقش مهمی داشته باشند.

این حوزه تنها مجموعه‌ای از فرمول‌ها و روش‌های محاسباتی نیست، بلکه شیوه‌ای برای نگاه‌کردن به مسائل سازمانی است. شناخت رفتار هزینه‌ها، تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر، محاسبه بهای تمام‌شده، تحلیل رابطه هزینه، حجم فعالیت و سود، بودجه‌بندی و بررسی انحراف‌ها، از ابزارهایی هستند که به مدیران در فهم بهتر فعالیت‌های سازمان کمک می‌کنند. برای نمونه، دانستن اینکه افزایش تولید چه اثری بر هزینه هر واحد و سود کل دارد، یا اینکه پذیرش یک سفارش ویژه در چه شرایطی سودآور است، می‌تواند از تصمیم‌هایی جلوگیری کند که در ظاهر جذاب‌اند اما در عمل منابع سازمان را هدر می‌دهند.

در کنار برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری، کنترل عملکرد نیز از وظایف مهم حسابداری مدیریت است. سازمان باید بتواند نتایج واقعی را با برنامه‌ها و استانداردهای خود مقایسه کند، علت تفاوت‌ها را بیابد و در صورت نیاز اقدام اصلاحی انجام دهد. این مقایسه نباید فقط به سرزنش افراد یا واحدها بینجامد؛ هدف اصلی آن یادگیری، بهبود فرایندها و استفاده بهتر از منابع است. اطلاعات زمانی ارزشمندتر می‌شود که به‌موقع،

مرتبط و قابل‌فهم باشد و مدیران بتوانند آن را در کنار شناخت خود از بازار، فناوری، کارکنان و راهبرد سازمان به کار گیرند.

در سال‌های اخیر، گسترش رقابت، زنجیره‌های تأمین پیچیده و فناوری‌های دیجیتال، نقش حسابداری مدیریت را گسترده‌تر کرده است. سامانه‌های اطلاعاتی و ابزارهای تحلیل داده امکان بررسی حجم بزرگی از اطلاعات را فراهم کرده‌اند، اما کیفیت تصمیم همچنان به پرسیدن پرسش‌های درست، انتخاب داده‌های مناسب و تفسیر دقیق نتایج بستگی دارد. همچنین، تصمیم‌های مدیریتی باید با توجه به پیامدهای انسانی، اجتماعی و زیست‌محیطی آن‌ها سنجیده شوند. پایبندی به صداقت، محرمانگی، بی‌طرفی و مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای، برای حفظ اعتماد به اطلاعات و استفاده درست از آن ضروری است.

این کتاب با هدف آشناکردن خواننده با مفاهیم و ابزارهای اصلی حسابداری مدیریت و نشان‌دادن کاربرد آن‌ها در موقعیت‌های واقعی سازمانی تدوین شده است. مطالب به‌گونه‌ای ارائه می‌شوند که هم برای کسانی که نخستین‌بار با این حوزه روبه‌رو می‌شوند قابل‌فهم باشند و هم برای خوانندگانی که می‌خواهند دانش خود را منظم‌تر و کاربردی‌تر کنند سودمند واقع شوند. در مسیر مطالعه، با محاسبه و تحلیل آشنا خواهید شد، اما در کنار آن می‌آموزید که چگونه نتایج را تفسیر کنید، محدودیت‌های اطلاعات را بشناسید و از ابزارهای حسابداری برای طرح پرسش‌های بهتر بهره بگیرید. آشنایی با این مباحث می‌تواند به شما کمک کند سازمان را نه‌فقط از دریچه اعداد، بلکه از منظر تصمیم‌ها، فرایندها و فرصت‌های بهبود نیز ببینید.

بخش یکم

مبانی حسابداری مدیریت

فصل یکم

آشنایی با حسابداری مدیریت

دو زبان برای پاسخ‌گویی و هدایت سازمان

در کنار نقش حسابداری مدیریت در پشتیبانی از تصمیم‌های داخلی، شناخت تفاوت آن با حسابداری مالی کمک می‌کند روشن شود هر نوع اطلاعات برای چه مخاطبی و با چه هدفی تهیه می‌شود. هر دو حوزه بخشی از رویدادهای اقتصادی سازمان را ثبت و پردازش می‌کنند، اما شیوه ارائه اطلاعات و پرسش‌هایی که به آن‌ها پاسخ می‌دهند یکسان نیست.

حسابداری مالی عمدتا برای استفاده‌کنندگان بیرون از سازمان گزارش تهیه می‌کند؛ از جمله سهام‌داران، اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران بالقوه، نهادهای دولتی و دیگر ذی‌نفعانی که به ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد سازمان نیاز دارند. این گزارش‌ها نشان می‌دهند سازمان در یک دوره مشخص چه درآمدها و هزینه‌هایی داشته، چه دارایی‌ها و بدهی‌هایی دارد و جریان‌های نقدی آن چگونه بوده است. از آنجا که این مخاطبان معمولا به اطلاعات داخلی روزمره دسترسی ندارند، گزارش‌های مالی باید بر پایه قواعد مشخص و قابل مقایسه تنظیم شوند. رعایت استانداردهای حسابداری، مستندسازی معاملات و امکان حسابرسی، اعتبار و قابلیت اتکای این گزارش‌ها را تقویت می‌کند.

حسابداری مدیریت، در مقابل، برای مدیران و کارکنانی تهیه می‌شود که در برنامه‌ریزی، کنترل و اداره فعالیت‌های سازمان نقش دارند. این گروه می‌تواند مدیران ارشد، مسئولان واحدهای تولیدی، مدیران فروش، سرپرستان و مدیران زنجیره تامین را دربرگیرد. اطلاعات مورد نیاز هر یک از این افراد متفاوت

است؛ مدیر تولید ممکن است به نرخ ضایعات و زمان توقف دستگاه‌ها توجه کند، در حالی که مدیر فروش

به سودآوری مشتریان یا حاشیه سود مناطق فروش نیاز دارد. از این رو، گزارش‌های مدیریتی می‌توانند بسیار جزئی و متناسب با مسئولیت هر واحد باشند.

تفاوت دیگر به بازه زمانی و جهت نگاه مربوط است. حسابداری مالی عمدتا رویدادهای گذشته را در قالب دوره‌های گزارشگری، مانند ماه، فصل یا سال، بازتاب می‌دهد. حسابداری مدیریت علاوه بر تحلیل عملکرد گذشته، برای برآورد آینده نیز به کار می‌رود؛ از جمله در بودجه‌ریزی، پیش‌بینی تقاضا، ارزیابی گزینه‌های سرمایه‌گذاری و سنجش پیامدهای تغییر ظرفیت. این تحلیل‌ها ممکن است بر فرض‌ها و برآوردهایی تکیه کنند که برای تصمیم داخلی سودمندند، هرچند شکل آن‌ها با گزارش‌های رسمی مالی تفاوت دارد.

در حسابداری مالی، قالب گزارش و زمان‌بندی تهیه آن تا حد زیادی تابع الزام‌های قانونی و استانداردهای حرفه‌ای است. در حسابداری مدیریت، سازمان معمولا درباره نوع گزارش، میزان جزئیات و دفعات تهیه آن بر اساس نیاز مدیران تصمیم می‌گیرد. بنابراین ممکن است گزارشی روزانه درباره توقف تولید تهیه شود یا سودآوری یک سفارش پیش از پذیرش آن بررسی شود؛ در حالی که صورت‌های مالی رسمی با دوره‌های مشخص و قالبی یکسان‌تر در اختیار استفاده‌کنندگان بیرونی قرار می‌گیرند.

از داده‌های عملیاتی تا هدف‌های مالی سنجش‌پذیر

مدیر برای برنامه‌ریزی و تعیین هدف‌های مالی، ابتدا باید اطلاعات حسابداری مدیریت را به تصویری روشن از وضعیت کنونی سازمان تبدیل کند. این تصویر تنها به رقم سود یا هزینه کل محدود نیست؛ بلکه درآمد هر محصول، حاشیه سود هر مشتری، بهای تمام‌شده فعالیت‌ها، ظرفیت قابل استفاده، میزان ضایعات، زمان توقف تجهیزات و روند وصول مطالبات را نیز دربرمی‌گیرد. تفکیک اطلاعات بر حسب محصول، واحد، منطقه یا کانال فروش نشان می‌دهد کدام بخش‌ها منابع را به شکل کارآمد به کار می‌گیرند و کجا فاصله میان عملکرد موجود و ظرفیت بالقوه دیده می‌شود.

گام بعد، پیوند دادن هدف‌های سازمان با محرک‌های مالی و عملیاتی است. برای نمونه، اگر هدف افزایش سود عملیاتی باشد، مدیر می‌تواند اثر تغییر قیمت فروش، ترکیب محصولات، حجم فروش و هزینه‌های

تولید را جداگانه بررسی کند. چنین تحلیلی روشن می‌سازد که افزایش سود از چه مسیری واقع‌بینانه‌تر است: رشد فروش محصولی با حاشیه سود بالاتر، کاهش مصرف مواد، کم کردن دوباره‌کاری یا استفاده بهتر از ظرفیت موجود. در این مرحله، هزینه‌ها باید به ثابت و متغیر تفکیک شوند تا مدیر بداند تغییر سطح فعالیت چه اثری بر سود و نقطه سربه‌سر خواهد داشت.

بودجه، ابزار اصلی تبدیل این تحلیل‌ها به برنامه مالی است. مدیران با اتکا به پیش‌بینی تقاضا، قیمت‌های مورد انتظار، محدودیت‌های تولید و برنامه تامین، بودجه فروش، تولید، خرید، نیروی انسانی و هزینه‌های عملیاتی را تنظیم می‌کنند. سپس این بودجه‌ها در قالب بودجه نقدی و صورت‌های مالی پیش‌بینی‌شده به هم پیوند می‌خورند. برای مثال، هدف افزایش فروش زمانی قابل اجراست که توان تولید، موجودی مواد، نیروی کار و منابع نقدی لازم نیز در برنامه دیده شده باشد. در غیر این صورت، هدف درآمدی ممکن است به کمبود نقدینگی یا افزایش هزینه‌های اضطراری بینجامد.

هدف مالی باید مشخص، دارای بازه زمانی و قابل سنجش باشد. به جای تعیین هدف کلی «کاهش هزینه»، می‌توان کاهش بهای مواد مصرفی به ازای هر واحد محصول را در یک دوره معین هدف‌گذاری کرد و مسئولیت آن را به واحد مربوط سپرد. برای واقع‌بینانه بودن هدف، مدیر می‌تواند عملکرد گذشته، ظرفیت عملیاتی، شرایط بازار و برآوردهای آینده را هم‌زمان بررسی کند. تحلیل سناریو نیز سودمند است: در سناریوهای متفاوتِ کاهش تقاضا، افزایش قیمت مواد یا تغییر نرخ ارز، پیامد هر فرض بر سود، نقدینگی و نیاز سرمایه در گردش سنجیده می‌شود.

پس از تصویب برنامه، مقایسه منظم نتایج واقعی با بودجه، امکان کنترل مسیر را فراهم می‌کند. گزارش انحراف‌ها باید علت را نیز مشخص کند؛ زیرا افزایش هزینه ممکن است از رشد قیمت خرید، مصرف بیش از استاندارد یا کاهش حجم تولید ناشی شده باشد. مدیر با تفکیک این عوامل می‌تواند هدف را تعدیل کند، اقدام اصلاحی تعریف کند یا منابع را به بخشی اختصاص دهد که اثر بیشتری بر عملکرد مالی دارد.

هزینه‌ها؛ قطب‌نمای قیمت‌گذاری و ترکیب محصولات

در ادامه فرایند برنامه‌ریزی و کنترل، اطلاعات هزینه به مدیر کمک می‌کند پیامد مالی انتخاب‌های مربوط به قیمت و سبد محصولات را جداگانه بسنجد. با این حال، رقم بهای تمام‌شده به‌تنهایی پاسخ‌گوی این تصمیم‌ها نیست؛ اهمیت هر هزینه به این بستگی دارد که در اثر انتخاب موردنظر تغییر می‌کند یا نه، و تصمیم در چه افق زمانی گرفته می‌شود.

برای تعیین قیمت، مدیر باید میان هزینه‌های متغیر هر واحد، هزینه‌های ثابت و هزینه‌های مرتبط با ظرفیت تمایز بگذارد. در کوتاه‌مدت، اگر ظرفیت خالی وجود داشته باشد، هزینه‌های متغیر و سایر هزینه‌های افزایشی معمولاً مبنای ارزیابی یک سفارش ویژه‌اند. پذیرش سفارش با قیمتی کمتر از بهای تمام‌شده کامل ممکن است همچنان سودآور باشد، مشروط بر آنکه درآمد سفارش از هزینه‌های افزایشی آن بیشتر باشد و فروش عادی را کاهش ندهد. برای مثال، اگر بهای متغیر هر واحد ۸۰ واحد پولی باشد و سفارش ویژه هزینه بسته‌بندی و حمل اضافی ۱۰ واحدی ایجاد کند، قیمت ۱۰۰ واحدی برای هر واحد، پیش از در نظر گرفتن هزینه‌های ثابت، ۱۰ واحد حاشیه مشارکت ایجاد می‌کند. اما اگر انجام سفارش موجب کنار گذاشتن فروش عادی شود، حاشیه سود ازدست‌رفته نیز باید به محاسبه افزوده شود.

در قیمت‌گذاری بلندمدت، تکیه بر هزینه متغیر کافی نیست. قیمت باید در گذر زمان سهمی از هزینه‌های ثابت، هزینه جایگزینی تجهیزات، مخارج پشتیبانی و بازده مورد انتظار سرمایه را نیز پوشش دهد. در عین حال، قیمت قابل قبول برای بازار به ارزش ادراک‌شده محصول، قیمت رقبا، حساسیت مشتریان و جایگاه برند وابسته است. بنابراین، بهای تمام‌شده اطلاعاتی برای سنجش امکان‌پذیری قیمت فراهم می‌کند، اما به‌تنهایی تعیین‌کننده قیمت نهایی نیست.

در تصمیم ادامه تولید یا توقف یک محصول، معیار اصلی تفاوت میان منافع و هزینه‌هایی است که واقعاً با توقف تغییر می‌کنند. مدیر باید حاشیه مشارکت محصول را با هزینه‌های قابل اجتنابی مانند مواد مستقیم، نیروی کار قابل حذف، تبلیغات اختصاصی یا اجاره تجهیزات ویژه مقایسه کند. هزینه‌های سربار تخصیص‌یافته، اگر پس از توقف محصول همچنان باقی بمانند، صرفا با حذف آن محصول از گزارش بهای تمام‌شده از بین نمی‌روند. در نتیجه، توقف محصولی که حاشیه مشارکت مثبت دارد، ممکن است سود کل سازمان را کاهش دهد؛ زیرا بخشی از هزینه‌های ثابت آن همچنان بر دوش محصولات دیگر می‌ماند.

همچنین باید ارزش استفاده جایگزین از منابع آزادشده بررسی شود. اگر ظرفیت، نیروی انسانی یا فضای تولید پس از توقف محصول برای تولید کالایی سودآورتر به کار رود، منفعت این فرصت جایگزین در تصمیم اهمیت دارد. هزینه‌های انجام‌شده و غیرقابل‌بازیافت نیز نباید مبنای انتخاب آینده قرار گیرند؛ توجه به آنها ممکن است مدیر را به ادامه تولید محصولی زیان‌ده سوق دهد، حتی زمانی که گزینه‌های جایگزین بازده بیشتری دارند.

از انحراف عددی تا علت قابل اقدام

پس از تصمیم‌گیری درباره قیمت و ترکیب محصولات، حسابداری مدیریت با مقایسه عملکرد واقعی و برنامه‌ریزی‌شده نشان می‌دهد که نتایج تا چه اندازه با هدف‌های عملیاتی و مالی فاصله داشته‌اند. با این حال، مشاهده اختلاف میان دو رقم برای ارزیابی عملکرد کافی نیست؛ مدیر باید بداند انحراف از کجا پدید آمده، چه کسی یا چه عاملی بر آن اثر گذاشته و آیا امکان اصلاح آن وجود دارد یا نه.

مقایسه ساده عملکرد واقعی با بودجه ثابت ممکن است گمراه‌کننده باشد. برای مثال، اگر حجم تولید کمتر از برنامه باشد، کاهش هزینه کل لزوما نشانه کارایی نیست؛ ممکن است هزینه به نسبت تولید کاهش یافته باشد، اما مصرف منابع برای هر واحد محصول افزایش پیدا کرده باشد. بودجه انعطاف‌پذیر این مسئله را برطرف می‌کند: ارقام برنامه را با حجم واقعی فعالیت بازتنظیم می‌کند تا تفاوت ناشی از سطح فعالیت از تفاوت ناشی از قیمت، مقدار مصرف یا بهره‌وری جدا شود.

تحلیل انحراف‌ها معمولا به اجزای مشخصی تقسیم می‌شود. در مواد مستقیم، می‌توان تفاوت قیمت خرید واقعی با قیمت استاندارد را از تفاوت مقدار مصرف واقعی با مقدار مجاز برای تولید واقعی تفکیک کرد. در دستمزد مستقیم نیز نرخ پرداخت و ساعات مصرف‌شده جداگانه بررسی می‌شوند. در درآمد فروش، تغییر قیمت فروش، تعداد واحدهای فروخته‌شده و ترکیب محصولات می‌توانند هر یک سهمی در فاصله میان نتیجه واقعی و بودجه داشته باشند. این تفکیک به جای ثبت یک انحراف کلی، سرنخ‌هایی برای یافتن علت فراهم می‌کند.

برای نمونه، انحراف نامطلوب در مقدار مواد ممکن است از کیفیت نامناسب مواد اولیه، ضایعات بالاتر از حد انتظار، تنظیم نادرست ماشین‌آلات یا آموزش ناکافی کارکنان ناشی شده باشد. اگر هم‌زمان قیمت خرید مواد کاهش یافته باشد، بررسی باید روشن کند که صرفه‌جویی قیمتی به بهای افت کیفیت و

افزایش ضایعات به دست آمده است یا خیر. بنابراین، انحراف‌های هزینه و کیفیت باید در کنار هم خوانده شوند، نه به صورت شاخص‌هایی جدا از یکدیگر.

حسابداری مدیریت همچنین چارچوبی برای پاسخ‌گویی فراهم می‌کند، اما انتساب انحراف به مدیر باید با حدود اختیار او سازگار باشد. تغییر نرخ مواد در بازار ممکن است خارج از کنترل مدیر تولید باشد، در حالی که کاهش ضایعات یا بهبود برنامه‌ریزی مصرف می‌تواند در حوزه اثرگذاری او قرار گیرد. ارزیابی منصفانه، عوامل بیرونی، تغییرات شرایط عملیاتی و مفروضات اولیه بودجه را نیز در نظر می‌گیرد و میان خطای اجرا و نامناسب بودن خود برنامه تمایز می‌گذارد.

پس از شناسایی انحراف بااهمیت، مدیران می‌توانند علت را با داده‌های عملیاتی، مانند توقف خط، نرخ دوباره‌کاری، زمان تحویل تامین‌کننده یا بازخورد مشتری، بررسی کنند. اقدام اصلاحی باید متناسب با علت باشد؛ افزایش کنترل موجودی، بازنگری در استاندارد مصرف، مذاکره با تامین‌کننده یا اصلاح برنامه تولید، هر یک در شرایط متفاوت کاربرد دارد. بررسی به‌موقع انحراف‌ها امکان می‌دهد منابع مدیریتی بر مواردی متمرکز شوند که هم از نظر مالی مهم‌اند و هم قابلیت اثرگذاری دارند.

امانت‌داری در مسیر گزارش تا تصمیم

پس از شناسایی علت انحراف‌ها و تعیین اقدام اصلاحی، کیفیت تصمیم مدیریتی به کیفیت گزارشی وابسته است که اطلاعات را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد. گزارش مدیریتی تنها مجموعه‌ای از ارقام نیست؛ مبنایی برای تخصیص منابع، ارزیابی عملکرد، تعیین پاداش و گاه تصمیم‌گیری درباره ادامه فعالیت یک محصول یا واحد سازمانی است. از این رو، رعایت اصول اخلاقی و محرمانگی در تهیه و ارائه آن، بخشی از کنترل مدیریتی به شمار می‌رود.

نخستین مسئولیت تهیه‌کننده گزارش، ارائه اطلاعات دقیق، کامل و بی‌طرفانه است. حذف انحراف نامطلوب، برجسته‌کردن گزینشی نتایج مطلوب یا تغییر مبنای مقایسه برای بهتر نشان‌دادن عملکرد، برداشت مدیران را از وضعیت واقعی منحرف می‌کند. برای مثال، اگر کاهش هزینه کل ناشی از افت حجم تولید باشد، ارائه آن به عنوان نشانه افزایش کارایی، بدون بیان تغییر سطح فعالیت، تصویری نادرست

می‌سازد. گزارش اخلاقی باید مبنای محاسبه، دوره زمانی، فرض‌های مهم و محدودیت‌های داده را روشن کند تا مخاطب بتواند رقم را در زمینه مناسب تفسیر کند.

بی‌طرفی همچنین مستلزم تفکیک واقعیت از برآورد و قضاوت حرفه‌ای است. در گزارش‌هایی که بر تخصیص هزینه‌های مشترک، پیش‌بینی فروش یا ارزش‌گذاری موجودی تکیه دارند، انتخاب روش می‌تواند بر نتیجه اثر بگذارد. تهیه‌کننده باید روش‌های به‌کاررفته را به‌صورت سازگار اجرا کند و هر تغییر معنادار در روش یا فرض را توضیح دهد. در صورت وجود عدم‌قطعیت، ارائه دامنه برآورد یا سناریوهای محتمل، از نمایش یک عدد قطعی و گمراه‌کننده مناسب‌تر است.

محرمانگی نیز به معنای محدودکردن دسترسی به اطلاعات متناسب با مسئولیت افراد است. گزارش‌ها ممکن است حاوی حقوق کارکنان، بهای تمام‌شده اختصاصی، شرایط قراردادهای تامین‌کنندگان، حاشیه سود محصولات یا برنامه‌های آتی سازمان باشند. انتشار این داده‌ها برای افراد فاقد مجوز می‌تواند به حریم خصوصی، جایگاه رقابتی یا روابط تجاری آسیب بزند. دسترسی مبتنی بر نقش، حفاظت از فایل‌ها، ثبت گردش اطلاعات و پرهیز از ارسال گزارش‌های حساس از مسیرهای ناایمن، از راهکارهای عملی حفاظت از محرمانگی است.

با این حال، محرمانگی نباید بهانه‌ای برای پنهان‌کردن تخلف، دستکاری اطلاعات یا حذف عامدانه موضوعی بااهمیت از گزارش باشد. اگر فشار برای تغییر ارقام یا محدودکردن افشای یک انحراف جدی وجود داشته باشد، فرایند گزارش‌دهی باید امکان طرح موضوع از مسیرهای رسمی و امن را فراهم کند. همچنین، هنگام ارائه اطلاعات برای تصمیم خاص، باید فقط داده‌های ضروری در اختیار مخاطب قرار گیرد؛ به‌ویژه زمانی که گزارش شامل اطلاعات فردی کارکنان یا مشتریان است.