

نقش تجربه در تصمیم گیری های مدیریت و جایگاه حسابداران مدیریت

جواد شکرخواه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

محمود قربانی

کارشناس ارشد حسابرسی دانشگاه علامه طباطبایی (مسئول مکاتبات)

هادی فلاح

کارشناس ارشد حسابرسی دانشگاه علامه طباطبایی

تاریخ دریافت: ۹۲/۷/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۱/۲۵

چکیده

در سال های اخیر نقش سازمانی حسابداران مدیریت از «کنترل هزینه» تا سطح شرکای کسب و کار ارتقا یافته است به نحوی که حسابداران مدیریت نه تنها در حوزه های عملیاتی بلکه در تصمیم گیری های استراتژیک نیز به ایفای نقش می پردازند. بر همین اساس نیز مطالعات بسیاری درباره نقش، توانمندی ها، ویژگی ها و عوامل موثر در کیفیت کار حسابداران مدیریت در سطح دنیا انجام شده است، لیکن این حوزه از دانش حسابداری در ایران چندان مورد توجه قرار نگرفته و مطالعه چندانی روی آن صورت نپذیرفته است. در این پژوهش به بررسی توانایی حسابداران مدیریت در شناسایی و تحلیل اطلاعات مربوط به تصمیم گیری در مورد تخصیص منابع پرداخته شده است. در همین راستا معیارهای شناسایی شده در فرآیند تصمیم گیری مربوط به یک موضوع خاص، توسط دو گروه حرفه ای و غیر حرفه ای مقایسه شده است. نتایج نشان می دهد که افراد حرفه ای، معیارهای اندازه گیری مربوط تری را شناسایی می کنند و احتمال اتخاذ تصمیم مناسب تر و بهینه تر با افزایش تجربه حرفه ای افراد، بیشتر می گردد.

واژه های کلیدی: افراد حرفه ای، افراد غیر حرفه ای، معیار اندازه گیری، تصمیم گیری.

۱- مقدمه

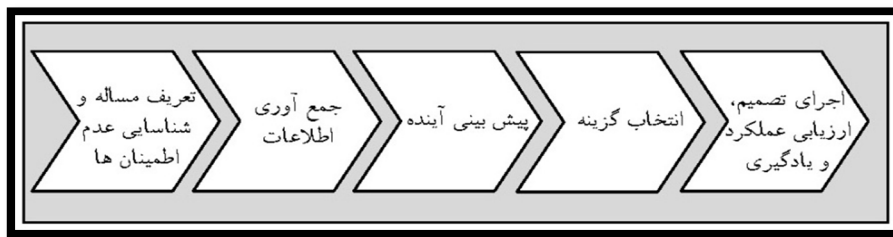
امروزه، حوزه های مسئولیتی حسابداری مدیریت تا حدی گسترش یافته که نقش آن ها را از کنترل هزینه تا سطح شرکای کسب و کار ارتقا و آن ها را در تصمیم گیری های استراتژیک سازمان ها دخالت داده است. به عبارت دیگر در سازمان های امروزی، حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران کسب و کار و از اعضای مهم تیم های سازماندهی شده ای هستند که در تصمیم گیری ها، اعم از استراتژیک یا عملیاتی دخالت می کنند (سیگال و همکاران، ۲۰۰۳).^۶ بنابراین، شناسایی عوامل موثر در توانمندی حسابداران مدیریت برای ایفای موثر این نقش از اهمیت زیادی برخوردار می گردد و یکی از این عوامل تجربه حرفه ایی حسابداران مدیریت است که می تواند در کنار دانش و تکنیک های مختلف، آنها را در تصمیم سازی ها و تصمیم گیری های بهینه یاری رساند. بر همین اساس، این مطالعه با هدف «ارزیابی نقش تجربه در تصمیم گیری» طرح ریزی گردید و چگونگی تصمیم گیری بین دو گروه دانشجویان (به عنوان گروه فاقد تجربه-افراد غیرحرفه ایی) و حسابداران مدیریت (به عنوان گروه دارای تجربه-افراد حرفه ایی) بررسی و مقایسه گردید. جهت تحقق این هدف هر دو گروه به پرسش نامه ای یکسان پاسخ دادند. تجزیه و تحلیل آماری پاسخ های ارائه شده بیانگر این مساله بود که افراد حرفه ای نسبت به افراد غیر حرفه ای موارد مربوط به تصمیم گیر بیشتری را یافتند همچنین تجربه افراد حرفه ای، آن ها را در اتخاذ تصمیم صحیح تر یاری می رساند.

۲- مبانی نظری و مروری پیشینه پژوهش

تصمیم گیری مدیریتی به فرایندی اطلاق می گردد که در آن، تصمیم گیرندگان راهکارهای مختلف را شناسایی، هزینه ها و منافع هر گزینه را مشخص و در نهایت راهکار بهینه را انتخاب می کنند. این فرایند را می توان در قالب شکل (۱) خلاصه نمود (هرنگرن، ۲۰۱۱):

حسابداری مدیریت با اندازه گیری، تجزیه و تحلیل و گزارش اطلاعات مالی و غیر مالی، به تصمیم گیری مدیران در راستای تحقق اهداف سازمان کمک می کند (هرنگرن، ۲۰۱۱).^۱ به عبارت دیگر در این حوزه از دانش حسابداری، با تاکید بر استفاده کنندگان درون سازمانی، اطلاعاتی اندازه گیری و گزارش می شود که مدیران سطوح مختلف سازمان را در اجرای اهداف مصوب یاری دهد (ویگانت، ۲۰۱۲).^۲ اطلاعات پردازش شده حسابداری مدیریت، نقش اساسی در زمینه فرآیند های مدیریت ایفا می کند که شامل سه جز اصلی برنامه ریزی، هدایت، انگیزش و کنترل می باشد و تمامی آن ها حول محوری بنام تصمیم گیری در چرخش هستند (گریسون، ۲۰۱۰).^۳ تصمیم گیری مدیریتی نیز معمولاً به شکل فرآیندی تعریف می شود که شامل مراحل: شناسایی روش های ممکن، شناسایی هزینه ها و منافع مرتبط به هر روش و انتخاب بهترین روش (بلوچر، ۲۰۱۰)^۴ است. بنابراین، حسابداران مدیریت باید در سازمان ها، مسئولیت جمع آوری اطلاعات مربوط، تحلیل روش های جایگزین و ارائه توصیه های مبتنی بر آن اطلاعات را برعهده گیرند. این نگرش در اکثر کتاب های حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی از جمله در (بلوچر، ۲۰۱۰) و (هنسن، ۲۰۰۹)^۵ دیده می شود.

تصمیم گیری بخش اساسی و بنیادی مدیریت است که می تواند در خصوص تحصیل تجهیزات، ترکیبی از محصولات، روش های تولید، قیمت گذاری محصولات و خدمات و... توسط مدیران انجام شود. امروزه نقش حسابداری مدیریت از اندازه گیری و گزارشگری فعالیتهای تجاری به مشارکت در دیگر بخش ها، نظیر طراحی و نوآوری در بهبود عملکرد واحد تجاری گسترش یافته است. در سالهای اخیر شاهد رشد گسترده برنامه هایی هستیم که برای افزایش کیفیت محصول، کاهش هزینه و بهبود عملکرد، طراحی شده اند. تولید به موقع، مدیریت کیفیت جامع، معیارسنجی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن، شش سیگما و نظریه محدودیت ها نمونه هایی از این برنامه ها است (آلبرایت و لام، ۲۰۰۶).^۵



شکل (۱). مراحل مختلف فرایند تصمیم‌گیری

های ترکیب شده ی ذهنی، برای کسب اطلاعات استفاده می‌کنند (بدارد و چی، ۱۹۹۳)^{۱۰}. برای نمونه، در مساله مطرح شده در پرسش نامه این پژوهش، این اطلاعات مربوط احتمالاً شامل اقلامی مانند هزینه‌های فرصت از دست رفته و مخارج سرمایه‌ای می‌باشند.

بررسی چگونگی اجرای وظیفه تحلیل مالی توسط تحلیلگران نیز حاکی از آن است که آنها از یک فرآیند ساختار یافته سطح بالا برای جستجوی اطلاعات استفاده می‌کنند (بیگز، ۱۹۸۴)^{۱۱}. این نتایج نشان می‌دهد همان‌گونه که تجربه حرفه‌ای با بهبود توانایی انتخاب اطلاعات مربوط توسط حسابرسان، منجر به ارزیابی مناسب‌تر و کاراتر توسط آنها می‌شود (دیویس، ۱۹۹۶)^{۱۲} در زمینه حسابداری مدیریت نیز تجربه نه تنها شناسایی اطلاعات مربوط را بهبود می‌بخشد، بلکه سبب بهبود کیفیت تصمیم هم می‌شود.

یکی دیگر از موارد حائز توجه، موضوع آموزش مفاهیم حسابداری مدیریت و تأثیر آن در تصمیم‌گیری مدیران است. در مجموعه فزاینده‌ای از منابع، از جمله برخی از مطالعات موردی، پرسش‌نامه‌ها و مصاحبه‌ها، تصویر ارائه شده از حسابداری مدیریت با تصویر ارائه شده در کتاب‌های درسی تفاوت دارد و برخی از محققان معتقدند که بسیاری از روش‌های مطرح در کتاب‌های درسی، در عمل کاربرد گسترده‌ای ندارد (رایان، ۱۹۹۲).

در پژوهش دیگری، وضعیت روش‌های حسابداری مدیریت شرکت‌های انگلیسی بررسی و نشان داده شد که روش‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده بسیاری از شرکت‌های انگلیسی، همچنان فراهم‌کننده طیف وسیعی از اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری صحیح نیست و بودجه‌بندی، سودآوری محصول و معیارهای عملکرد مالی همچنان در کانون توجه قرار دارد. به عبارت دیگر، روش

همانگونه که قبلاً نیز اشاره شد، نقش حسابداران مدیریت در سازمان‌های نوین برای اجرای مناسب این فرایند انکارناپذیر است و در این میان پژوهش‌های بسیاری برای شناسایی عوامل موثر بر کیفیت کار این گروه انجام پذیرفته تا با تقویت آن‌ها بتوان به توسعه مطلوب آن کمک نمود. برخی تحقیقات اولیه در زمینه حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که داشتن تجربه کسب و کار در بهبود کیفیت تصمیم‌گیری بی‌تأثیر است، برای مثال (هریسن و هارل، ۱۹۹۳)^۷ و (مارین و موئن، ۱۹۸۶)^۸. اگر چه مطالعات زیادی در این خصوص انجام نشده است، اما نتیجه مطالعات دیگر از جمله تحقیق ورامونز^۹ (۲۰۰۱) حاکی از آن است که اگر برای بررسی مشکل، به جای تجزیه و تحلیل مبتنی بر سود تعهدی، از تجزیه و تحلیل مبتنی بر جریان‌های نقدی استفاده شود، رابطه مستقیمی بین سطح تجربه حرفه‌ای و شناسایی عوامل مربوط در تصمیم‌گیری دیده می‌شود. اگر چه این پژوهش نشان داد که تجربه حرفه‌ای در شناسایی عوامل مربوط در تصمیم‌گیری موثر است، اما مشخص نشده است که آیا این تجربیات خاص، افراد را قادر به اتخاذ تصمیم مناسب کرده است یا عوامل دیگری در این امر تأثیر داشته‌اند.

با توجه به تمایل روزافزون حسابداران مدیریت به انجام اثربخش وظایف و مسئولیت‌های آینده‌گرا از قبیل بودجه‌بندی‌های سرمایه‌ای در سازمان و پیش‌بینی آینده، توسعه و ارتقای توان آن‌ها در شناسایی عوامل مربوط به تصمیم‌گیری درباره تخصیص منابع، نش‌مهمی ایفا می‌نماید. همچنین باید توجه داشت که به طور منطقی افراد باتجربه در تفکیک اطلاعات مربوط از غیر مربوط توان‌تر هستند، زیرا آنها از یک رویکرد بالا به پایین و با استفاده از حسابی سرانگشتی مبتنی بر چک لیست

قصد دارد نتایج تجزیه و تحلیل های آماری پاسخ دهندگان را با پژوهش مشابه ویکتوریاویچ (۲۰۱۱) مقایسه کند.

۳- فرضیه های پژوهش

بی شک یکی از عواملی که در تصمیم گیری موثر است انواع تجارب مشارکت کنندگان در فرایند تصمیم گیری می باشد که آنها را قادر می سازد تمام جنبه های موضوع مورد نظر را در تصمیم گیری در نظر بگیرند.

تصمیم گیری های مکرر حرفه ایی سبب افزایش آگاهی از اطلاعاتی می شود که در ارزیابی روش فعالیت مورد استفاده است. برای مثال در خصوص ادامه یا توقف پروژه های در جریان، این عامل، تعداد عوامل شناسایی شده مربوط به تصمیم گیری را افزایش می دهد. در این پژوهش با توجه به مساله مطرح شده در پرسش نامه، این عوامل در دو گروه عمده قابل طبقه بندی هستند که عبارتند از: هزینه های فرصت ازدست رفته و مخارج سرمایه ای. بنابراین فرضیه اول اینگونه مطرح می شود:

فرضیه اول: افراد حرفه ایی هزینه های فرصت از دست رفته و مخارج سرمایه ای بیشتری را نسبت به افراد غیرحرفه ایی شناسایی می کنند.

اگر تجربه حرفه ایی عاملی باشد که منجر به عملکرد بهتر در تشخیص اطلاعات مربوط شود، انتظار می رود با افزایش تجربه، کیفیت تصمیمات اتخاذ شده بهبود یابد. بنابراین فرضیه دوم در این پژوهش می تواند این گونه مطرح شود:

فرضیه دوم: بین تجربه حرفه ایی و تعداد هزینه های فرصت از دست رفته و مخارج سرمایه ای شناسایی شده رابطه معنادار مثبت وجود دارد.

تجربیات قبلی، تنها بر شناسایی اطلاعات مربوط اثر نمی گذارد، بلکه بر قضاوت و تصمیم گیری هم موثر است. بنابراین گروه پژوهش انتظار دارد که افزایش شناسایی تعداد هزینه های فرصت از دست رفته و مخارج سرمایه ای مربوط می تواند با قضاوت و تصمیم گیری بهتر تصمیم گیرندگان در مورد تداوم یا توقف پروژه ها ارتباط داشته باشد. بنابراین فرضیه سوم اینگونه مطرح می شود:

های نوین حسابداری مدیریت به میزان کمتری از آنچه در متون آموزشی از آن یاد شده، مورد استفاده قرار می گیرد (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۳).

ویکتوریاویچ^{۱۳} (۲۰۱۱) به مقایسه مهارت حسابداران مدیریت عضو انجمن حسابداران مدیریت و دانشجویانی که دوره حسابداری مدیریت را می گذرانند، پرداخت. در این پژوهش هر دو گروه به سوالات یک سناریوی تصمیم گیری پاسخ دادند. نتایج پژوهش وی حاکی از این بود که افراد حرفه ایی نسبت به افراد غیرحرفه ایی موارد مربوط به تصمیم گیری بیشتری را شناسایی و مد نظر قرار داده اند و چنین نتیجه گرفت که بین تجربه حسابداری مدیریت و تعداد موارد مربوط شناسایی شده رابطه مثبتی وجود دارد و در نهایت هرچه تعداد موارد مربوط شناسایی شده بیشتر باشد، احتمال تصمیم گیری مناسب تر نیز بیشتر می باشد.

پس از بررسی طولانی تحقیقات مرتبط با موضوع مورد بحث مشخص شد که در ایران پژوهشی در این زمینه انجام نشده است. تنها می توان به مقالاتی اشاره نمود که به بررسی مباحث نظری درباره حسابداری مدیریت پرداخته اند. بهشتیان (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان «فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار» مباحث مطروحه در محیط آموزشی و محیط کار حسابداری مدیریت را مورد بحث قرار داده و بیان نموده است که فاصله بین آموزش و به کار گیری حسابداری مدیریت به طور عمده ناشی از دیدگاه های متخصصان حسابداری مدیریت پیرامون درجه اهمیت موضوعات پیشرفته حسابداری مدیریت و سرعت بکار گیری آنهاست و چنین نتیجه گرفت که حوزه های «برنامه ریزی و کنترل» و «هزینه یابی» در هر دو محیط آموزشی و کار به یک اندازه مورد توجه هستند. ولی فاصله قابل توجهی بین آموزش مباحث «فنون تصمیم گیری»، «اندازه گیری عملکرد»، «حسابداری مدیریت راهبردی»، و «روش های مقداری» و کاربرد آنها در محیط کار وجود دارد.

هدف از انجام این پژوهش پاسخ به این سوال است که آیا میزان تجربه در کیفیت تصمیم های بالقوه حسابداران مدیریت تاثیر گذار است یا خیر. همچنین گروه پژوهش

مخارج سرمایه‌ای را ذکر نموده و در نهایت تصمیم خود را برای توقف یا ادامه پروژه اتخاذ نمایند.

یکی از موارد سوال از پاسخ‌دهندگان در بخش اول، سابقه حرفه‌ای آنها بر حسب سال بود. برای اندازه‌گیری دومین معیار، از مشارکت‌کنندگان درخواست شده بود تا هزینه‌های فرصت از دست رفته‌ای را که در تجزیه و تحلیل خود موثر می‌دانند مشخص کنند که در نهایت می‌توانست طیفی از صفر تا شش هزینه فرصت از دست رفته باشد. بر همین اساس به هر فرد نمره‌ای از صفر تا شش داده شد. شش هزینه فرصت از دست رفته مورد نظر به شرح زیر است:

- ۱) حاشیه سود ناشی از احداث خط تولید داخلی،
 - ۲) ارزش واگذاری کامیون‌های مورد استفاده برای حمل و نقل،
 - ۳) درآمد سالانه اجاره انبار،
 - ۴) درآمد حقوق سالانه ناشی از فسخ قرارداد مدیران آموزش دیده،
 - ۵) صرفه‌جویی ناشی از کاهش ضایعات از طریق به‌کارگیری سیستم به‌هنگام موجودی کالا،
 - ۶) بازده سالانه اوراق بهادار فروش رفته.
- به عنوان سومین معیار اندازه‌گیری از مشارکت‌کنندگان درخواست شده بود تا مخارج سرمایه‌ای را که در تجزیه و تحلیل‌های جریان‌های نقدی موثر می‌دانند، بیان کنند که طیفی از صفر تا شش هزینه سرمایه‌ای را می‌توانست در برگیرد. شش هزینه سرمایه‌ای مربوط به شرح زیر بود:

- ۱) ارزش نقدی اوراق بهادار قابل خرید و فروش،
- ۲) اجاره سالانه هواپیما،
- ۳) خرید قسمت بار کامیون‌ها،
- ۴) هزینه سالانه شخص ثالث ارائه‌دهنده خدمات حمل و نقل،
- ۵) اجاره سالانه کامیون‌های دارای قسمت بار مجهز (حفاظ شده)،
- ۶) هزینه عملیاتی سالانه بخش حمل و نقل داخلی.

به عنوان چهارمین معیار از مشارکت‌کنندگان درخواست شده بود تا میزان تمایل خود را در خصوص

فرضیه سوم: بین تجربه حرفه‌ای و کیفیت تصمیم‌نهایی رابطه معنادار مثبت وجود دارد.

چون انتظار می‌رود اعضای حرفه‌ای، هزینه‌های فرصت از دست رفته و مخارج سرمایه‌ای بیشتری را شناسایی کنند و در نتیجه نقطه توقف عملیات را با کمترین هزینه به‌طور صحیح شناسایی نمایند، گروه پژوهش انتظار دارد که آنها با احتمال کمتری نسبت به افراد غیر حرفه‌ای برای ادامه پروژه نظر مثبت داشته باشند، لذا فرضیه چهارم این‌گونه مطرح می‌شود:

فرضیه شماره چهار: تمایل افراد حرفه‌ای به خاتمه پروژه بیشتر از افراد غیر حرفه‌ای است.

۴- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش از پرسش‌نامه ویکتوریاویچ (۲۰۱۱) که در مارس ۲۰۱۱ در فصلنامه حسابداری مدیریت ایالت متحده منتشر شده به روش پیمایشی، استفاده شده است. افراد حرفه‌ای پاسخ‌دهنده در دو زمینه حسابداری (حداقل در سطح مدیر حسابداری) و حسابداری (حداقل در سطح مدیر مالی)، فعالیت می‌کردند و افرادی هم از هر دو حوزه به تدریس حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی در دانشگاه مشغول بودند. افراد غیر حرفه‌ای را نیز دانشجویان دکتری حسابداری و کارشناسی ارشد حسابداری و حسابداری تشکیل می‌دادند که همگی از دانشجویان ممتاز و رتبه‌های بالای کنکور سراسری بودند. پرسشنامه این تحقیق شامل سناریویی از پیشرفت فعلی یک پروژه و منابع ضروری برای تکمیل آن است (پیوست ۱). سناریوی مزبور در خصوص شرکت فرضی «غذای لذیذ» است که در آن به قرارداد منعقد شده توسط این شرکت پرداخته شده و با توصیف شرایط، در نهایت ادامه یا خاتمه پروژه مورد سوال قرار گرفته است.

آزمون این تحقیق نیز شامل دو بخش می‌باشد. در بخش اول سوالاتی درباره خصوصیات عمومی پاسخ‌دهندگان مطرح شده و در بخش دوم از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است با توجه به اطلاعات سناریو، تجزیه و تحلیل جریان‌های نقدی را در خصوص ادامه یا توقف پروژه انجام دهند و هزینه‌های فرصت از دست رفته و

حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی را با نمرات بالا گذرانده بودند. به همین دلیل انتظار می رفت بتوانند به سوالات پرسشنامه پاسخ دهند و هیچ اجبار و محدودیتی در پاسخ به سوالات وجود نداشت. سایر اطلاعات توصیفی دو گروه در جدول (۱) ذکر شده است :

جدول (۱). اطلاعات گروه های پاسخ دهنده

افراد غیر حرفه‌ای	افراد حرفه‌ای	
۲۴/۵۷	۴۰/۷	میانگین سنی (به سال)
٪۸۵	٪۹۱	نسبت مردان
٪۱۵	٪۹	نسبت زنان
۵۰ دقیقه	۳۹ دقیقه	متوسط زمان پاسخگویی (به دقیقه)
(انحراف معیار ۶/۴ دقیقه)	(انحراف معیار ۳/۵ دقیقه)	
	۵/۳	میانگین سابقه کاری حسابداری مالی (به سال)
	۴/۴۶	میانگین سابقه کاری حسابداری مدیریت (به سال)
	۶/۸۶	میانگین سابقه کاری حسابرسی (به سال)
	۱/۶۶	میانگین سابقه تدریس حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت
۲۵*	۲۲	کارشناسی ارشد حسابداری
۹*		کارشناسی ارشد حسابرسی
۲*	۱	کارشناسی ارشد مدیریت مالی
۳*	۴	دکتری حسابداری
	۶	عضو جامعه حسابداران رسمی
۲*	۲	دارای مدرک ACCA
۱*	۴**	دارای مدرک CIMA
۱*	۰	دارای مدرک CFA

* افراد مزبور دانشجوی دوره های مورد نظر هستند.
** دو نفر در حال گذراندن دوره هستند.

تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از میانگین، انحراف معیار سال های تجربه حرفه ایی، تعداد هزینه های فرصت از دست رفته و تعداد مخارج سرمایه ای شناسایی شده توسط پاسخ دهندگان و همچنین میزان تمایل به ادامه پروژه و تصمیم نهایی برای ادامه یا توقف پروژه است. متوسط تعداد هزینه فرصت از دست رفته شناسایی شده توسط افراد حرفه ایی و غیر حرفه ایی به ترتیب ۴/۲

توقف یا ادامه پروژه با استفاده از اعداد بین ۱ تا ۱۱ مشخص کنند. عدد ۱ بیانگر کمترین میزان تمایل به ادامه پروژه و در واقع تصمیم به خاتمه پروژه بود. در نهایت به عنوان معیار پنجم از مشارکت کنندگان درخواست شده بود بین دو گزینه خاتمه پروژه و ادامه پروژه یکی را انتخاب کنند.

علاوه بر این، از مشارکت کنندگان خواسته شده بود تا تجزیه و تحلیل جریان های نقدی را برای ادامه و توقف پروژه بر روی دو کاغذ جداگانه بنویسند. تعیین تعداد هزینه های فرصت از دست رفته و مخارج سرمایه ای به کار گرفته شده توسط دو کدگذار مستقل در یک موسسه تحقیقاتی و تحلیل آماری انجام شد. دو کدگذار در ۸۳/۴٪ موارد با هم توافق داشتند و پایایی ارزیابی ها به وسیله ضریب کاپا ۰/۸۲ ($P < 0/01$) تخمین زده شد. در نهایت هر گونه اختلافی بین کدگذاران از طریق مذاکره حل گردید.

۵- یافته های پژوهش

از میان ۱۰۳ پرسش نامه ارسال شده در فاصله ۴ ماه، تعداد ۷۹ پرسش نامه برگردانده شد. از این تعداد، ۹ پرسش نامه به دلیل ناکافی بودن پاسخ ها و یا اطلاعات مبهم، غیر قابل استفاده بود. ۳۰ پرسش نامه به افراد حرفه ایی تعلق داشت. این افراد شامل مدیران عامل، مدیران مالی، مدیران ارشد حسابرسی و روسای بخش حسابداری صنعتی بودند که در طول سابقه حرفه ایی خود در زمینه های حسابداری مدیریت، حسابداری صنعتی و حسابداری بهای تمام شده، فعالیت کرده اند. تمام افراد به صورت تصادفی انتخاب شده بودند و هیچ اجباری در پاسخ دادن به سوالات وجود نداشت.

از میان ۵۲ پرسشنامه توزیع شده افراد غیر حرفه ایی که تماماً بصورت حضوری تحویل شده بود، در مجموع ۴۷ پرسشنامه دریافت شد که از این میان ۷ پرسشنامه مبهم و غیر قابل استفاده بود. افراد غیر حرفه ایی، شامل ۴۰ نفر دانشجوی کارشناسی ارشد و دکترای دانشگاه تهران، علامه طباطبائی، شهید بهشتی و علوم اقتصادی بودند. در مجموع این دانشجویان به طور تصادفی از رتبه های بالای کنکور سراسری بودند و در سرفصل دروس خود،

کل می‌توان نتیجه گرفت که در هر دو گروه هر چه تعداد موارد یافت شده بیشتر باشد، میزان تمایل به خاتمه پروژه بیشتر می‌شود. بر همین اساس ۶۰٪ افراد حرفه‌ای و ۵۳٪ افراد غیر حرفه‌ای تصمیم به خاتمه پروژه گرفتند و واضح است که افراد حرفه‌ای تمایل بیشتری به خاتمه پروژه دارند.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

در این پژوهش از طریق آزمون شناسایی عوامل مربوط در تصمیم‌گیری به بررسی کیفیت تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت و رابطه آن با میزان تجربه کاری پرداخته شده است. بر این منظور از دو گروه افراد حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای خواسته شد به سوالات یکسانی پاسخ دهند. نتایج بررسی‌ها چهار فرضیه نشان داد که تعداد سال‌های تجربه حرفه‌ای بطور مستقیم با شناسایی عوامل مربوط به تصمیم‌گیری در ارتباط است و پاسخ‌دهندگان با تشخیص و اتکا به اطلاعات مربوط قادر به تجزیه و تحلیل کامل یک مورد تصمیم‌گیری خواهند بود و در نهایت هر چهار فرضیه تحقیق تایید گردید. همچنین نتایج این پژوهش از هر لحاظ مشابه نتایج پژوهش خانم ویکتوریایوچ بود با این تفاوت که گروه غیر حرفه‌ای در این تحقیق، نسبتاً ضعیف‌تر عمل کرده‌اند که می‌تواند ناشی از تفاوت در شیوه تدریس درس حسابداری مدیریت و توجه کمتر به آموزش کاربردی شیوه‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات در دانشگاه باشد.

برنامه‌های آموزشی حسابداری در ایران، غالباً به جنبه‌های مختلف حسابداری می‌پردازند مانند حسابرسی، حسابداری مالیاتی، حسابداری صنعتی و... و کمتر به افزایش مهارت‌های خاص مانند نگارش گزارش‌های مدیریتی، تصمیم‌گیری و حل مساله توجه می‌شود. مهارت‌های فکر کردن، گوش کردن و تحلیل حل مساله و در نهایت تنظیم گزارش‌های مدیریتی گویا، از اجزای مهم آموزش حسابداری هستند و از اساتید حسابداری انتظار می‌رود تا بر روی مهارت‌های یاد شده تمرکز بیشتری نمایند تا در آینده حسابداران به نحو مناسب تری از عهده وظایف خود برآیند.

و ۲/۹۳ است. تفاوت این دو عدد با استفاده از آماره t با اهمیت می‌باشد ($P < 0/05$ و $t\text{-statistic} = ۴/۸۲$). متوسط تعداد مخارج سرمایه‌ای یافت شده توسط افراد حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای به ترتیب ۴/۰۳ و ۲/۹۶ بود اختلاف این دو عدد نیز با استفاده از آماره t در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار و با اهمیت می‌باشد. ($P < 0/05$ و $t\text{-statistic} = 4/45$) با توجه به تفاوت معنی‌دار اعداد، می‌توان نتیجه گرفت که افراد حرفه‌ای تعداد موارد مربوط بیشتری را در هر گروه و در کل شناسایی نموده‌اند.

از ضریب پیرسون برای آزمون وجود رابطه بین موارد یافت شده و تجربه کاری استفاده و مشخص شد که یک رابطه با اهمیت و مثبت بین تعداد سال‌های تجربه حرفه‌ای و تعداد هزینه فرصت از دست رفته شناسایی شده ($P < 0/01$ و $r = 0$) و همچنین بین تعداد سال‌های تجربه حرفه‌ای و تعداد مخارج سرمایه‌ای شناسایی شده ($P < 0/01$ و $r = 0/21$) وجود دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که با افزایش تجربه، احتمال شناسایی مخارج سرمایه‌ای و هزینه فرصت از دست رفته مربوط به موضوع تصمیم بیشتر می‌شود. همچنین مشاهده شد که افرادی که دارای مدارک حرفه‌ای بین‌المللی بودند (ACCA یا CIMA) به‌طور قابل توجهی تعداد موارد مربوط بیشتری را شناسایی کرده‌اند.

بررسی رابطه میزان تمایل به خاتمه پروژه و تعداد موارد یافت شده توسط افراد حرفه‌ای بیانگر یک رابطه مثبت و با اهمیت بین میزان تمایل به خاتمه پروژه با تعداد هزینه فرصت از دست رفته ($P < 0/01$ و $r = ۰/۶۷$) و یک رابطه مثبت و با اهمیت بین میزان تمایل به خاتمه پروژه و مخارج سرمایه‌ای ($P < 0/01$ و $r = ۰/۵۵$) می‌باشد.

همچنین نتایج بررسی در خصوص افراد غیر حرفه‌ای بیانگر یک رابطه مثبت و با اهمیت بین میزان تمایل به خاتمه پروژه و تعداد هزینه فرصت از دست رفته ($P < 0/01$ و $r = ۰/۳۱$) و تعداد مخارج سرمایه‌ای ($P < 0/01$ و $r = ۰/۳۱$) است. در نهایت می‌توان از مقایسه نتایج افراد حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای به این نتیجه رسید که افراد حرفه‌ای برای میزان تمایل خود به خاتمه پروژه نسبت به افراد غیر حرفه‌ای دلایل بیشتری دارند و در

* دکتر نقی بهران فر، (۱۳۸۶). «شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، توسعه و سرمایه، صص ۹۳-۱۱۶.

- * Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso, *Managerial Accounting*, John Wiley & Sons, 2012, p. 25.
- * Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, *Managerial Accounting*, McGraw Hill, 2010, p. 45.
- * Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, and Thomas Lin, *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Fourth Edition, McGraw Hill, New York, N.Y., 2010, p. 56.
- * Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, *Managerial Accounting*, 8th Edition, South-Western, Mason, Ohio, 2007, p. 36.
- * Gary Siegel, James E. Sorensen, and Sandra B. Richtermeyer, "Are You a Business Partner?" *Strategic Finance*, September 2003, pp. 1-5.
- * Gary Siegel, "Adding Value," *Strategic Finance*, May 2005, pp. 89-90.
- * Gary Siegel and James E. Sorensen, "Counting More, Counting Less," *The 1999, Practice Analysis of Management Accounting*, IMA, Montvale, N.J., 1999.
- * Peter Simons, "Transforming Finance," *Financial Management*, November 2007, pp. 36-37.
- * Gary Siegel, 2005; and Sean Byrne and Bernard Pierce, "Towards a More Comprehensive Understanding of the Role of Management Accountants," *European Accounting Review*, September 2007, pp. 469-498.
- * Jan Mouritsen, "Five Aspects of Accounting Departments' Work," *Management Accounting Research*, September 1996, pp. 283-303.
- * Paul D. Harrison and Adrian Harrell, "Impact of 'Adverse Selection' on Managers' Project Evaluation Decisions," *Academy of Management Journal*, June 1993, pp. 635-643;
- * Maryanne M. Mowen and John C. Mowen, "An Empirical Examination of the Biasing Effects of Framing on Business Decisions," *Decision Sciences*, Fall 1986, pp. 596-602.
- * Sandra C. Vera-Munoz, William R. Kinney, and Sarah E. Bonner, "The Effects of Domain Experience and Task Presentation Format on Accountants' Information Relevance Assurance," *The Accounting Review*, July 2001, pp. 405-429.
- * Jean C. Bedard and Michelene T.H. Chi, "Expertise in Auditing," *Auditing: A Journal of*

از طرف دیگر برای دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری، کسب مهارت هایی مانند تصمیم گیری به اندازه فراگیری سایر موارد آموزشی حسابداری اهمیت دارد زیرا با در نظر گرفتن این مساله افرادی که در آینده وارد حرفه خواهند شد نقش مناسب تری در فرایند کسب و کار ایفا خواهند کرد.

برای آن که فرایند کسب تجربه توسط دانشجویان حسابداری تسریع و انتقال تجربه به آنها تسهیل گردد، ضرورت دارد که بین متخصصان حسابداری مدیریت، افراد شاغل در حرفه و دانشجویان تحصیلات تکمیلی این رشته همکاری نزدیکتری پدید آید تا فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و بکارگیری آن در محیط کار کمتر شود. کاپلان^۴ (۱۹۸۴) بیان می کند که آینده حسابداری مدیریت در دست دانشجویانی خواهد بود که به طور فعال در محیط کار شرکت دارند و به صورت مستمر از روش های مشاهده و مستند سازی دقیق، بسط نظریه، و مشارکت و تغییر در فرآیندهای سازمانی استفاده می کنند.

انتظار گروه پژوهش بر این است که با توجه به اهمیت روزافزون نقش حسابداری مدیریت در سازمان ها، توجه به این حوزه مهم از دانش حسابداری در ایران نیز بیشتر شده و تحقیقات بیشتری در حوزه کاربردی آن در کشور صورت پذیرد.

فهرست منابع

- * مسعود تاجیانی، (۱۳۹۰). «نقش حسابداری مدیریت در تصمیم گیری مدیران صنایع»، اتاق ایران، صص ۳۵-۴۷.
- * محمد نمازی، (۱۳۸۹)، «آینده حسابداری مدیریت»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، صص ۵۳-۷۰.
- * اشرف بهشتیان، (۱۳۸۹). «فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار»، حسابداری، صص ۴۱-۴۴.
- * دکتر محمد عباس زاده، (۱۳۸۸)، «حسابداری مدیریت در کشورهای کمتر توسعه یافته»، حسابرسی، صص ۲۹-۳۴.

پشتیبانی متوقف شود، دیگر لازم نیست اوراق مزبور فروخته شوند.

پیشرفت فعلی:

بر اساس آخرین گزارش پیشرفت مهندسی، پروژه فاصله زیادی تا تکمیل شدن دارد و تنها ۱۰٪ از پروژه تکمیل شده است. هنگامی که پروژه پشتیبانی عملیاتی شود آن را تکمیل شده در نظر می‌گیرند. تعداد زیادی کامیون برای حمل و نقل زمینی خریداری شد. ارزش جاری فروش مجدد کامیون‌ها ۴۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال، طول عمر مفید آنها ۱۰ سال و ارزش اسقاط هر یک ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

به منظور نگهداری اجناس، قرارداد ۵ ساله غیر قابل فسخی برای دو انبار به مساحت ۲۰,۰۰۰ متر مربع امضا شد و سالانه ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برای هر دو انبار پرداخت خواهد شد (۳۰۰ میلیون ریال طی دوره ۵ ساله). اجاره انبار به صورت ماهانه پرداخت می‌شود و انبار مزبور ۶۰ روز پس از عقد قرارداد آماده استفاده خواهد بود. به خاطر افزایش نرخ بهره و کمیابی زمین در منطقه صنعتی تحت فعالیت، هر دو انبار را می‌توان با مجموعاً ۷۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در سال به صورت فرعی اجاره داد (۳۶۰ میلیون ریال در طی دوره ۵ ساله).

یکی از مدیران رده ی بالای غذای لذیذ به منظور فعالیت در بخش پشتیبانی شرکت، در دوره ی پشتیبانی دانشگاه شهید بهشتی شرکت خواهد کرد. دوره ای که به مدیران مهارت های لازم برای کارا ساختن و اثربخش کردن عملکرد یک بخش پشتیبانی را آموزش می دهد. از آنجایی که شهریه توسط شرکت پرداخت می شود، مدیر یک قرارداد ۵ ساله امضا کرد و سالانه مبلغ ۲۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال از تاریخ تکمیل بخش پشتیبانی به او پرداخت خواهد کرد (۱۱۲/۵ میلیون ریال در طی دوره ۵ ساله). دستمزد این فرد در بازار ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال در هر سال است. یک آژانس مدیریت اجرایی در مورد درخواست همکاری از این مدیر برای کمک به دیگر شرکت ها در اجرای بخش پشتیبانی تماس گرفت. چنانچه شرکت با این قرارداد موافقت کند آژانس مزبور، حقوق مدیر را بر مبنای بازار به شرکت پرداخت می کند. انتظار می رود که آژانس در طی مدت قرارداد مدیر، بر تقاضای خود اصرار کند.

Practice & Theory, Supplement, 1993, pp. 21-45.

- * Stanley F. Biggs, "Financial Analysts' Information Search in the Assessment of Corporate Earnings Power," Accounting, Organizations, and Society, September 1984, pp. 313-324.
- * Jefferson T. Davis, "Experience and Auditors' Selection of Relevant Information for Preliminary Control Risk Assessments," Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring 1996, pp. 16-36.
- * Robert Chenhall and Deigan Morris, "The Effect of Cognitive Style and Sponsorship Bias on the Treatment of Opportunity Costs in Resource Allocation Decisions," Accounting, Organizations and Society, January 1991, pp. 27-46.
- * Peter Simons, "Transforming Finance," Financial Management, September 2007, pp. 36-37.
- * Askarany, D. "The Evolution of Management Accounting Innovations and Level of Satisfaction with Traditional Accounting Techniques", working paper, University of South Australia Journal of Management Accounting Research و (2004), 15, pp. 249-253..
- * Victoravich, Lisa M., "Do management accountants perform decision analysis better than accounting students?", Management Accounting Quarterly, Mar 22, 2011, p. 45-57.

پیوست ۱ (سناریو)

تامین مالی پروژه:

شرکت غذای لذیذ برای تامین مالی پروژه بخش پشتیبانی ۵۰۰,۰۰۰ سهم با ارزش اسمی هر سهم ۲۰۰ ریال به مبلغ ۳۶۰ میلیون ریال منتشر کرد. اگر پروژه پشتیبانی متوقف شود، عایدات ناشی از سهام منتشر شده می تواند برای احداث یک خط تولید کنسرو سبزیجات استفاده شود. به دلیل حاشیه فروش بالای تولیدات داخلی، انتظار می رود این خط تولید سالانه ۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال بر جریان های نقدی عملیاتی اضافه کند. (۴۵۰,۰۰۰ ریال در طی ۵ سال)

همچنین برای تامین مالی پروژه، شرکت غذای لذیذ می بایست ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال از اوراق بهادار خود را نقد کند. اوراق به طور میانگین سالانه ۸٪ بازده دارند، که شامل درآمد سود تقسیمی هم می شود. اگر پروژه ی

سرمایه گذاری های اضافی لازم برای تکمیل بخش پشتیبانی:

برای تسریع حمل کالاهای فاسد شدنی، یک هواپیمای باربری ۷۵۷ سالانه به مبلغ ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال اجاره خواهد شد. (۳۲۵ میلیون ریال در طی دوره ۵ ساله). این قرارداد تا ۳۰ روز قبل از آغاز قرارداد قابل فسخ است. در پایان مدت اجاره، شرکت غذای لذیذ می تواند با پرداخت ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال یا ارزش بازار هواپیما هر کدام که کمتر است، آن را خریداری کند.

برای استفاده از کامیون ها در حمل و نقل زمینی، ۲۰ تریلر کامیون جمعا به مبلغ ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باید خریداری شود. عمر مفید تریلر ها ۱۰ سال و ارزش اسقاط آنها ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال تخمین زده شد.

پشتیبانی برون سازمانی — هزینه های سالانه:

شرکت غذای لذیذ در حال حاضر از شرکت دلفین (با مسئولیت محدود) به عنوان توزیع کننده برون سازمانی استفاده می کند، این شرکت حمل و نقل زمینی و هوایی را انجام می دهد و اجناس را در مکان های مختلف انبار می کند. این خدمات بر اساس قیمت مبنای قراردادی با هزینه حداقل ۲۸۰ میلیون ریال ارائه می شوند (این رقم ممکن تا ۱۴۰۰ میلیون ریال در طی دوره ۵ ساله برسد). شرکت دلفین می داند که امکان دارد شرکت غذای لذیذ قرارداد را تمدید نکند، بنابراین پیشنهاد داده است که سیستم موجودی JIT پیشرفته ای را به صورت رایگان در قرارداد تمدیدی ارائه می دهد. شرکت دلفین، سیستم را اجرا و علاوه بر آن کارمندان را به صورت رایگان آموزش می دهد. تخمین زده می شود که سیستم موجودی JIT هزینه ضایعات عادی را کاهش می دهد و بهای تمام شده کالای فروش رفته را تا ۵٪ کاهش می دهد، که در طی ۵ سال مبلغی معادل ۱۵۰ میلیون ریال خواهد شد.

شرکت غذای لذیذ کانتینر های محافظت کننده ای را با هزینه سالانه ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در سال اجاره کرده است تا شرکت دلفین هنگام حمل از آنها برای نگهداری تولیدات ارگانیک^{۱۵} استفاده کند. این کار از آلودگی محصولات ارگانیک توسط محصولات غیر ارگانیک جلوگیری می کند. وزارت کشاورزی کشور، برای حمل نامناسب محصولات ارگانیک ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال جریمه

تعیین کرده است. به دلیل اینکه شرکت غذای لذیذ برای حمل محصولات مزبور از تجهیزات لجستیک داخلی متعلق به خودش استفاده خواهد کرد، اجاره کانتینرها ضروری نخواهد بود

یادداشت

1. Horngren
 2. Weygandt
 3. Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, and Thomas Lin
 4. Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen
 5. Alberayt and Laim
 6. Gary Siegel, James E. Sorensen, and Sandra B. Richtermeyer
 7. Paul D. Harrison and Adrian Harrell
 8. Marin and Moein
 9. Sandra C. Vera-Munoz, William R. Kinney, and Sarah E. Bonner
 10. Jean C. Bedard and Michelene T.H. Chi
 11. Stanley F. Biggs
 12. Jefferson T. Davis
 13. Lisa M. Victoravich
 14. Kaplan
۱۵. محصولات هستند که در تولید آنها از هیچ گونه آفت کش و مواد غیر طبیعی استفاده نشده است و به همین دلیل دارای ارزش هستند.