

## بررسی نقش و جایگاه حسابداری مدیریت بر میزان اثربخشی در دیوان محاسبات کشور

### مرتضی افضلی

کارشناسی حسابداری، دیوان محاسبات استان کرمان، کرمان، ایران

#### چکیده

سیستم های حسابداری مدیریت اطلاعات لازم در برنامه ریزی و کنترل را فراهم می سازند. فعالیت های این نظام عبارتست از جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص، پردازش، تحلیل و گزارش اطلاعات به مدیریت و نظایر آن. گزارش های حسابداری مدیریت، برخلاف اطلاعات حسابداری مالی، باید چنان باشند که در اتخاذ تصمیم درون سازمانی بکارآیند. اهداف اصلی این تحقیق عبارتند از:

- ۱ - تعیین اثربخشی سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران
  - ۲ - مشخص نمودن عوامل موثر بر سیستم حسابداری مدیریت
  - ۳ - تعیین معیارهای اثربخشی عملکرد مدیران
  - ۴ - تعیین عوامل موثر بر کارایی سیستم حسابداری مدیریت در فرآیند راهبری سازمان
- پژوهش با استفاده از پرسش از مدیران ارشد دیوان محاسبات کشور به عمل آمده است. ابزار اندازه گیری در تحقیق پرسشنامه بوده است. برای اثبات فرضیه ها از آزمون فیشر و تحلیل رگرسیون استفاده گردید. طی این پژوهش اثبات گردید:
- بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.
  - بین عدم تمرکز و سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.
  - بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران رابطه مثبت وجود دارد.
- سیستم حسابداری مدیریت فاقد اثر مداخله گرانه بر روی ارتباط بین ابهام کاری و عملکرد مدیران است. سیستم حسابداری مدیریت دارای اثر مداخله گرانه بر روی ارتباط بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران است.

**واژه های کلیدی:** سیستم های حسابداری، میزان اثربخشی، اطلاعات حسابداری، حسابداری مدیریت، تصمیم درون سازمانی.

**۱- مقدمه**

مدیریت، فراگرد به کارگیری مؤثر و کارآمد منابع مادی و انسانی بر مبنای یک نظام ارزشی پذیرفته شده است که از طریق برنامه ریزی، سازماندهی، بسیج منابع و امکانات، هدایت و کنترل عملیات برای دستیابی به اهداف تعیین شده، صورت می گیرد.

حسابرسی مدیریت را می توان فرآیند شناسائی، اندازه گیری، گردآوری، تهیه، تفسیر و انتقال آن گروه از اطلاعات مالی و سایر اطلاعات کمی که توسط مدیریت به منظور برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی عملیات در داخل یک واحد اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرد، تعریف کرد.

جوهره مدیریت تصمیم گیری است و تصمیم گیری ذاتا با رویدادهای آتی سروکار دارد به همین دلیل حسابرسی مدیریت بر خلاف حسابرسی مالی که اساسا بر اطلاعات گذشته تمرکز دارد، عمدتا فراهم کننده اطلاعاتی با ماهیت جاری و آتی است. علاوه بر این، اطلاعات حسابرسی مدیریت برای آنکه بتواند مدیران سطوح مختلف سازمان را در تصمیم گیریها و ارزیابی ها کمک کند باید به شکل تفصیلی و در اسرع وقت در دسترس قرار گیرد. نهایتا اینکه اطلاعات حسابرسی مدیریت هنگامی سودمند واقع می شود که مربوط، صحیح، قابل اعتماد و در صورت برآوردی بودن بر رویه های صحیح برآورد مبتنی باشد. جدیدترین و پذیرفته شده ترین تعریف حسابرسی مدیریت در سطح وسیع: تعریفی است که فدراسیون بین المللی حسابداران<sup>۱</sup> ارائه کرده است و از حمایت کامل انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان نیز برخوردار است.

**۲- طرح مسأله**

در فرایند برنامه ریزی حسابداران مدیریت برای تدوین برنامه های آتی از طریق فراهم کردن اطلاعات در تصمیم گیری راجع به خرید، تولید و فروش محصول و همچنین در ارزیابی پروژه های سرمایه ای کمک می کنند. حسابداران مدیریت از طریق تهیه گزارشهای عملکرد که در آن نتایج واقعی با نتایج برنامه ریزی شده برای هر یک از مراکز مسئولیت مقایسه می شود، به فرآیند کنترل کمک می کنند. ساختار سازمانی به منظور حصول اطمینان از عملکرد موثر؛ با اختیار، مسئولیت و تخصصی کردن فعالیتها سر و کار دارد، حسابرسی مدیریت با بکارگیری حسابرسی سنجش مسئولیت، سیستم حسابرسی را به منظور تعریف و تلفیق بهتر این روابط، طراحی و اجرا می کند. حسابرسی مدیریت از طریق استقرار و نگهداری سیستمهای موثر برای ارائه و گزارشگری اطلاعات، به وظیفه انتقال اطلاعات کمک می کند.

بودجه و گزارشهای عملکرد که توسط حسابداران مدیریت تهیه می شود، بر ایجاد انگیزه در کارکنان سازمان تاثیر عمده می گذارد. با توجه به مشخص شدن اهمیت و نقش سیستم حسابرسی مدیریت در فرآیند راهبری و مدیریت اثربخش سازمان حال این سوال در ذهن محقق نقش می بندد که چه عواملی بر سیستم حسابرسی مدیریت اثرگذار است؟ عملکرد مدیران به چه نحو و تا چه میزان تحت تاثیر حسابرسی مدیریت قرار می گیرد؟ در این تحقیق سعی می گردد پاسخی علمی برای این سوالات ارائه گردد.

هدف پژوهش حاضر بررسی اثربخشی سیستم حسابرسی مدیریت بر عملکرد مدیران است در این راستا سیستم حسابرسی مدیریت به ۴ زیرمجموعه کلی شامل: وسعت قلمرو سیستم حسابرسی مدیریت، سطوح تجمیع در سیستم حسابرسی مدیریت، انسجام و یکپارچگی سیستم حسابرسی مدیریت و بهنگام بودن سیستم حسابرسی مدیریت طبقه بندی شده است و ۲ عامل، ابهام کاری (عدم اطمینان) و عدم تمرکز نیز به عنوان عوامل موثر بر این سیستم در نظر گرفته می شوند که به صورت غیرمستقیم بر عملکرد مدیران اثرگذار هستند.

**۳- اهداف پژوهش**

اهداف این تحقیق عبارتند از:

<sup>۱</sup>- International Federation Accountants (IFAC)

- ۱ - تعیین اثربخشی سیستم حسابرسی مدیریت بر عملکرد مدیران دیوان محاسبات کشور
- ۲ - مشخص نمودن عوامل موثر بر سیستم حسابرسی مدیریت دیوان محاسبات کشور
- ۳ - تعیین معیارهای اثربخشی عملکرد مدیران دیوان محاسبات کشور
- ۴ - تعیین عوامل موثر بر کارایی سیستم حسابرسی مدیریت در فرآیند راهبری سازمان دیوان محاسبات کشور

#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مدل تحلیلی تحقیق، فرضیه های زیر مطرح می‌گردد تا بر اساس آنها اطلاعات جمع آوری و سپس با استفاده از روشهای آماری نسبت به پاسخگویی به پرسش ها و تأیید یا رد فرضیه ها اقدام گردد.

فرضیه ۱: بین ابهام کاری و سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲: بین ابهام کاری و وسعت قلمرو سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۳: بین ابهام کاری و سطوح تجمیع سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۴: بین ابهام کاری و یکپارچگی سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

#### ۵- مبانی نظری پژوهش

##### ۵-۱ سیر تاریخی مدیریت

عقاید و نظرات مدیریت به سادگی و ناگهانی بوجود نیامده بلکه در طول قرن ها و با تأثیر گرفتن از سه نیروی تعیین کننده شکل گرفته اند. این نیروها که عبارت می باشند از نیروهای اجتماعی، نیروهای اقتصادی، نیروهای سیاسی نه تنها فرآیند مدیریت را از گذشته های دور در احاطه داشته اند بلکه به تئوری امروزین مدیریت همچنان گذشته تأثیر خود را وارد می سازند، که به شرح زیر به آنها اشاره می شود (مازلو، ۱۹۶۵؛ ۳۹-۲۸).<sup>۲</sup>

##### ۵-۲ نیروهای سیاسی

از دیگر نیروهایی که در فرآیند تکامل تئوریهای مدیریت تأثیر فراوانی داشته اند نیروهای سیاسی می‌باشند. نیروهای سیاسی که همواره با نهادهای حکومت همراه هستند بر تئوری های مدیریت در ابعاد کلی و خاص تأثیر عمیق می گذارند. به طور مثال سیاست های کلی در تنظیم کسب و کار نقش مهمی در اداره امور سازمانی برای چگونگی انتخاب بهترین راه جهت اعمال مدیریت ایفاء می نماید.

##### ۵-۳ تعریف سازمان

سازمان عبارت است از مجموعه ای از افراد که برای تحقق اهدافی معین همکاری می کنند. در همه سازمانها از انسانها استفاده می شود و همه آنها هدفمند بوده، از «تقسیم کار» بهره می گیرند. یک تقسیم کار خوب، با در نظر گرفتن زنجیره هایی از اهداف، هدفهای عملکردی هر سطح را به مثابه ابزاری برای دستیابی به هدفهای عملکردی سطح بالاتر (غایتها) به کار می گیرد. سازمانهای موفق محصولات یا خدمت با ارزشی را به محیط خارجی خود ارائه می کنند و در ازای آن سعی می کنند با دریافت منابع اولیه مورد نیاز، عملیات خود را استمرار بخشند. (شرمرهورن و دیگران، ۱۹۹۴؛ ۲۶).<sup>۳</sup>

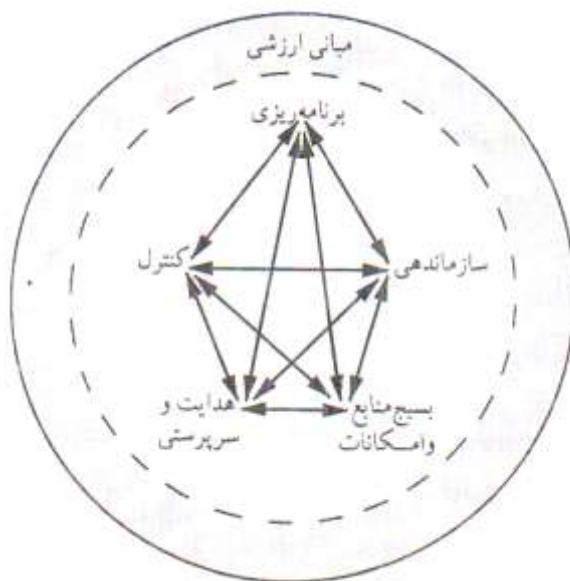
##### ۵-۴ تعریف مدیریت

<sup>2</sup>- Maslow, 1965, 28-39

<sup>3</sup> - John.R.Shermerhorn et al, 1994, 26

مدیریت، فراگرد به کارگیری مؤثر و کارآمد منابع مادی و انسانی بر مبنای یک نظام ارزشی پذیرفته شده است که از طریق برنامه ریزی، سازماندهی، بسیج منابع و امکانات، هدایت و کنترل عملیات برای دستیابی به اهداف تعیین شده، صورت می گیرد. این تعریف، پنج نکته اساسی ذیل را که زیربنای مفاهیم کلی مدیریت در حوزه های نظریه پردازی و کاربرد هستند، در بر دارد:

- ۱- مدیریت یک فراگرد است.
- ۲- مدیریت بر هدایت تشکیلات انسانی دلالت دارد.
- ۳- مدیریت مؤثر مبتنی بر تصمیم گیری مناسب و دستیابی به نتایج مطلوب است.
- ۴- مدیریت کارآ، متضمن تخصیص و مصرف مدبرانه منابع است.
- ۵- مدیریت بر فعالیتهایی هدفدار، تمرکز دارد.



شکل ۱: رابطه اصول مدیریت و مبانی ارزشی حاکم بر سازمان (کارلیسل، ۱۹۷۶؛ ۵) <sup>۴</sup>

#### ۵-۵ اهمیت مدیریت

اهمیت مدیریت به حدی است که در هنگام مواجهه با بحران رهبری، بینانگذاران واحدهای بازرگانی و صنعتی، با جذب مدیران توانمند، زمینه را برای آغاز دوره تکامل بعدی، یعنی رشد از طریق هدایت، فراهم می آورند. بعضی معتقدند که خود کارکنان قادرند وظایف مدیریت را نیز انجام دهند و به واحد مدیریت جدا و مستقل نیاز ندارند. ولی هنوز مورخین و جامعه شناسان، نهادی را نیافته اند که بدون داشتن سلسله مراتب اداری پایدار مانده باشد (گلوئیک، ۱۹۷۷؛ ۷).

#### ۵-۶ کارائی مدیران

کار را می توان فعالیتی دانست که برای سایر افراد محصولی با ارزش تولید می کند. موضوع کار و شیوه های مطلوب انجام آن، به گونه ای که افراد، سازمانها و به طور کلی جامعه را کامیاب و برخوردار گردانند، به مطالعه مدیریت معنی و مفهوم ویژه ای می بخشد.

<sup>4</sup> - Howat, M. Calisle, 1976, 5



شکل ۲: اهمیت اثربخشی و کارآیی عملکرد برای ارزیابی موفقیت مدیران

#### ۵-۷ مدیریت موفق و مؤثر<sup>۵</sup>

مدیریت موفق و مؤثر، مدیریتی است که به کسب هدفهای سازمانی یا چیزی بیش از آن می انجامد. نتایج حاصل از بررسی وضعیت انگیزشی کارکنان یک مؤسسه نشان داد که کارکنان ساعتی با فعالیتی در حدود ۲۰ الی ۳۰ درصد توانایی خود می توانند شغل خود را حفظ کنند و اخراج نشوند. بر اساس این تحقیق، اگر کارکنان انگیزه بیشتری داشته باشند، تقریباً با ۸۰ الی ۹۰ درصد توانایی خود کار خواهند کرد (هرسی و بلانچارد، ۱۹۸۹: ۴). مدیری که بتواند حداقل نتیجه قابل قبول را با استفاده از ابزارهایی نظیر تنبیه، توبیخ، کسر حقوق و غیره فراهم سازد، مدیر موفق نامیده می شود. در حالی که مدیر مؤثر به کسی می گویند که بتواند ۸۰ الی ۹۰ درصد تواناییهای افراد را به کار گیرد. با مقایسه نسبت بازدهی کار مدیران موفق و مدیران مؤثر، این پرسش مطرح می شود که «چگونه می توان مدیر موفق و مؤثری بود؟» در پاسخ به این پرسش گفته می شود که برای مدیریت موفق و مؤثر بهره مندی از تواناییهای ذاتی و اکتسابی معینی ضرورت دارد (گلوئیگ، ۱۹۷۷، ۷۶).<sup>۶</sup>

#### ۵-۸ مهارت های مدیریت

مدیریت به گونه کلیه فعالیت ها و حِرَف نیازمند داشتن مهارت هایی است که به عنوان اهرمی در دست مدیر در مسائل و مشکلات سازمان و یا شرکت مداوماً مورد استفاده قرار می گیرد. امروزه کلیه مدیران اعم از مدیران دولتی و یا مدیران شرکت های خصوصی نیاز به داشتن مهارت هایی خاص دارند که موفقیت آنها را در مقابله با شرایط در حال تغییر مداوم محیط که سازمان باید با آنها کنار بیاید تأمین نماید. مطالعات انجام شده در این زمینه بر چهار نوع مهارت تأکید دارد که به شرح زیر می باشند.

<sup>۵</sup> - Successful & effective management

<sup>۶</sup> - Paul Hersey & Ken Blanchard, 1989, 4

<sup>۷</sup> - Glueck, 1977, 76

**۵-۸-۱ مهارت های فنی**

مهارت های فنی از جمله مهارت هایی هستند که برای انجام دادن فعالیت های تخصصی لازم می باشند. این مهارت ها اغلب همراه با عملیات و فعالیت های سازمان دیده می شوند. مهارت های فنی به خصوص برای مدیران صف مقدم فعالیتها لازم است زیرا این مدیران مسئول آموزش دادن زیردستان و پاسخگویی به سوالات مرتبط با کار هستند و اگر قرار باشد که مدیران افقی باشند باید این نوع مهارت را دائماً تقویت نمایند.

**۵-۸-۲ مهارت های مراوده ای**

مدیران اصولاً وقت بسیار زیادی را صرف مراودات در داخل و خارج سازمان می نمایند. به عقیده مینتزبرگ مدیران ۶۹ درصد وقت خود را صرف ملاقات ها می کنند و ۶ درصد با تلفن صحبت می کنند و ۳ درصد در سازمان می گردند. کلیه این فعالیت ها تماس با دیگران را شامل می شود و به دلایل غیر قابل انکار برای انجام موفقیت آمیز این گونه صرف وقت، مدیران باید دارای مهارت های مراوده ای باشند که عبارت می باشند از توانائی در استقرار ارتباط، درک مسائل و انگیزاندن افراد گروه (مینتزبرگ، ۱۹۸۸؛ ۸۹-۸۸) <sup>۸</sup>.

**۵-۸-۳ مهارت های ادراکی**

این مهارت بستگی به توانائی تفکر مدیر درباره جذب مسائل دارد. مدیران باید دارای ظرفیت فکری برای فهمیدن رابطه علت و معلولی (رابطه علیت) در سازمان باشند و سازمان را از دیدگاه کلیت آن مورد توجه قرار دهند. این خصوصیات امکان برای آنها ایجاد می نماید که استراتژیک فکر کنند و اساس محکمی برای اتخاذ تصمیمات جامع سازمانی پایه ریزی نمایند.

**۵-۸-۴ مهارت های تشخیص و تحلیل مسائل**

مدیران موفق آنهایی هستند که در تشخیص و تحلیل مسائل دارای مهارت کافی باشند. همانگونه که پزشک با تجزیه و تحلیل علائم بیماری، راجع به علت و یا علل بیماری مریض و نحوه چگونگی برخورد با آن از طریق تجویز دارو و انجام آزمایشات لازم برای بهبودی بیمار تصمیم می گیرد، مدیران نیز با تشخیص دادن و تحلیل نمودن مشکلات سازمان از طریق مطالعه علائم آن به راه حل مناسب دست پیدا می کنند. مهارت های تشخیص و تحلیل مسائل مدیران را قادر می سازد که بتوانند مشکلات خود را تعریف نموده، سپس علل احتمالی آنها را تشخیص داده و با تمرکز بر مشکلات به حل آنها اقدام نمایند.

**۵-۹ مفهوم اثربخشی**

اولین دیدگاهی که نسبت به اثر بخشی ارائه شد (که احتمالاً در طی دهه ۱۹۵۰ مطرح گردید) بسیار ساده بود. اثربخشی بعنوان میزان یا حدی که یک سازمان اهدافش را محقق می سازد، تعریف شده بود. البته در این تعریف ابهامات متعددی وجود داشت که موجب شد تا بررسی محققان و استفاده مدیران از آن را محدود کند. نمونه ای از ابهاماتی که وجود داشت عبارت بود از اینکه، اهداف مطرح شده در تعریف اثربخشی متعلق به کیست؟ اهداف بلند مدت مدنظر است یا کوتاه مدت؟ اهداف رسمی سازمان مدنظر است یا اهداف واقعی؟ اگر ما هدفی را که بیشتر محققان و اندیشمندان سازمانی به آن اتفاق نظر دارند و شرطی ضروری برای موفقیت یک سازمان محسوب می شود مدنظر قرار دهیم، آنوقت نقطه نظرات ما روشن تر می شود. این هدف بقاء است. اگر سازمان به انجام فعالیت هایی مشغول است، بعلت این است که حیاتش را تداوم بخشد. اما استفاده از واژه بقاء بعنوان یک معیار، توانایی تعیین و تشخیص مرگ یک سازمان نیز استنباط می شود. بقاء ارزیابی از تکامل حیات و یا پدیده مرگ است. متأسفانه سازمان ها دقیقاً شبیه به انسان ها نمی میرند. وقتی انسانی می میرد برگه ای را دریافت می کنیم که زمان و دلایل مرگ وی در آن قید شده است. ولی در خصوص سازمان ها چنین چیزی وجود ندارد. در حقیقت بیشتر سازمان ها نمی میرند، آنها تجدید ساختار می شوند. گاهی به ادغام با دیگر سازمان ها روی می آورند یا اینکه سازمان دهی مجدد به خود می گیرند. و یا دست به فروش برخی از تجهیزات و ماشین آلات خود زده و یا کلاً به حوزه فعالیت جدیدی وارد می شوند. در دنیای واقعی به مرور زمان تعدادی از سازمان ها از صحنه فعالیت خارج شده و یا در قالب سازمان دیگری شکل می گیرند. و

<sup>8</sup> - Mintzberg, 88-89

این خود، تشخیص مسئله بقا را دشوار می سازد. علاوه بر این بسیار ساده لوحانه است که چنین فرض کنیم که سازمانهایی که اثربخش نیستند به دنبال بقا نیستند، یا اینکه فرض کنیم سازمان هایی وجود دارند که اثربخش هستند یا اینکه عمدتاً در پی بقا خود نیستند. برای برخی از سازمان ها نظیر برخی از نهادهای دولتی و شرکت های تجاری بزرگ، عملاً فنا و نابودی مطلق اتفاق نمی افتد.

#### ۱۰-۵ معیارها و مقیاس های اثربخشی سازمانی

۱- **اثربخشی کلی:** ارزیابی کلی که تا حد زیادی از معیارهای متعددی بهره می جوید معمولاً از طریق ترکیب نمودن اسناد عملکرد گذشته یا بدست آوردن ارزیابی های کلی و یا اینکه از طریق قضاوت های اشخاص بصیر و مطلع نسبت به عملکرد سازمان، اندازه گیری می شود.

۲- **بهره وری:** معمولاً بعنوان مقدار یا حجم محصولات و یا خدمات عمده ای که توسط سازمان ارائه می گردد، تعریف می شود. و می تواند در سه سطح اندازه گیری شود: سطح فردی، سطح گروهی و سطح سازمانی که از طریق مراجعه به اسناد و ارزیابی های موجود و یا ترکیب آنها مورد سنجش واقع شود.

۳- **کارایی:** نسبتی است که مقایسه ای را بین برخی از جنبه های عملکرد واحد با هزینه های متحمل شده جهت تحقق آن نشان می دهد.

۴- **سود:** مبلغ درآمد حاصل از فروش منهای کل هزینه و تعهدات ایجاد شده است. معمولاً نرخ برگشت سرمایه و درصد بازدهی فروش کل را می توان معادل سود دانست.

۵- **کیفیت:** کیفیت محصول یا خدمات عمده ای که بوسیله سازمان ارائه می شود ممکن است شکل های عملیاتی متعددی را به خود بگیرد که بوسیله نوع محصولات و خدمات ارائه شده توسط سازمان تعیین می شود.

۶- **حوادث:** میزان سوانحی که حین کار اتفاق می افتد و اتلاف وقت را موجب می شود.

۷- **رشد:** بوسیله افزایش در متغیرهایی نظیر کل نیروی کار، ظرفیت کارخانه، دارایی ها، میزان فروش، سود و سهم بازار و همچنین میزان ابداعات و اختراعات جدید، نشان داده می شود. بر مقایسه وضعیت فعلی سازمان با وضعیت گذشته آن دلالت می کند.

۸- **میزان غیبت در کار:** تعریف معمولی از غیبت اشاره به غیبت های غیر موجه دارد، اما علاوه بر این تعاریف متعددی از غیبت وجود دارد (نظیر کل زمان غیبت در مقابل میزان وقوع حوادث).

#### ۱۱-۵ حسابرسی مدیریت

در این گفتار ابتدا تاریخچه حسابرسی مدیریت، مفاهیم حسابرسی مدیریت، ویژگی های کیفی اطلاعات حسابرسی مدیریت، حرفه حسابرسی مدیریت، آیین رفتار حرفه ای و کاربردهای حسابرسی مدیریت تشریح می گردد، در پایان جایگاه حسابرسی مدیریت در جهان امروز ارائه می گردد.

#### ۱۲-۵ تاریخچه حسابرسی مدیریت

به اعتقاد پروفیسور هرن گرن تکامل دانش حسابرسی مدیریت طی چهار دوره به روشهای زیر صورت گرفته است.

۱- روش واقعیت مطلق

۲- روش واقعیت شرطی

۳- روش واقعیت پرخرج

۴- روش رفتاری

گرچه این چهار روش براساس ترتیب زمانی ذکر شده اند. لیکن به این معنی نیست که هرروش جایگزین روش قبلی گردیده است. بلکه هریک از روشها پی درپی به بدنه دانش حسابرسی اضافه شده و باعث افزایش دانسته های مادر این زمینه گردیده است.

## ۶- پیشینه پژوهش

در ابتدا چنهال و موریس<sup>۹</sup> (۱۹۸۶) چهار خصوصیت اطلاعاتی سیستم حسابداری مدیریت را تعیین نمودند شکل زیر چکیده ای از مشخصات اطلاعاتی را نشان می دهد که شامل: حیطه عمل (محدود تا گستردگی سیستم حسابداری مدیریت)، بهنگام بودن (کند / استاندارد تا سریع / سفارشی نسبت به درخواست ها)، سطوح تجمیع (از خلاصه شده تا بسیار مفصل و مشروح) و یکپارچگی (از اطلاعات فقط مختص به یک دپارتمان تا اطلاعاتی مختص به سایر دپارتمان ها) می باشد. خلاصه ای از تحقیقات صورت گرفته در رابطه با موضوع پژوهش از سال ۱۹۸۴ تا کنون به شرح زیر است: (سو باروین، ۲۰۰۸؛ ۲۱۴-۲۱۱)<sup>۱۰</sup>.

۱- محققین: گوردون و نارایانان<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۴ - آمریکا):

پاسخ دهندگان: ۳۴ مدیر ارشد

متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عوامل ابهام محیطی مشاهده شده و ساختار سازمانی بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفت.

نتیجه تحقیق: در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین ابهام محیطی مشاهده شده و ساختار سازمانی با سیستم حسابداری مدیریت وجود دارد همچنین اثبات گردید بین ساختار سازمانی و ابهام محیطی مشاهده ارتباط معناداری وجود دارد.

۲- محققین: چنهال و موریس (۱۹۸۶ - استرالیا)

پاسخ دهندگان: ۶۸ مدیر اجرایی از ۳۶ کارخانه تولیدی

متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عوامل ابهام محیطی مشاهده شده، وابستگی و عدم تمرکز بر روی تمام ابعاد سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفت.

نتیجه تحقیق: در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین عدم تمرکز با وسعت قلمرو و بهنگام بودن وجود ندارد اما ارتباط بین عدم تمرکز با سطوح تجمیع و یکپارچگی مورد تأیید قرار گرفت.

۳- محقق: میا<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۳ - استرالیا)

پاسخ دهندگان: ۷۰ مدیر کاربردی از هشت کارخانه تولیدی

متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عامل ابهام محیطی مشاهده شده بر روی عملکرد مدیران با واسطه وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفت.

نتیجه تحقیق: در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین ابهام محیطی مشاهده شده با عملکرد مدیران از طریق عامل واسطه گرانه وسعت قلمرو در سیستم حسابداری مدیریت وجود ندارد.

۴- محققین: میا و چنهال<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۴ - استرالیا)

پاسخ دهندگان: ۲۹ مدیر بازاریابی و ۴۶ مدیر تولید از ۵ کارخانه تولیدی

<sup>9</sup> - Chenhal & Morris, 1986

<sup>10</sup> -- Soobaroyen, 2008, 211-214

<sup>11</sup> - Gordon & Narayanan, 1984

<sup>12</sup> - Mia, 1993

<sup>13</sup> - Mia & Chenhall, 1994



متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عامل ابهام بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابرسی مدیریت مورد بررسی قرار گرفت. نتیجه تحقیق: در این پژوهش کار بازاریابی به عنوان نماینده ای برای ابهام زیاد در برابر ابهام کم در کار مورد استفاده قرار گرفت و این نتیجه حاصل شد که سیستم حسابرسی مدیریت دارای وسعت قلمرو گسترده در بازاریابی باعث ارتقاء بیشتر عملکرد نسبت به تولید می گردد.

۵ - محققین: گول و چیا<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۴ - سنگاپور)

پاسخ دهندگان: ۴۸ مدیر ارشد از ۱۰ کارخانه تولیدی و ۳۸ کارخانه غیر تولیدی  
متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عوامل ابهام محیطی مشاهده شده و عدم تمرکز بر روی وسعت قلمرو و سطوح تجمیع در سیستم حسابرسی مدیریت مورد بررسی قرار گرفت.  
نتیجه تحقیق: در این پژوهش مشخص گردید ترکیب دو متغیر متعامل با سیستم حسابرسی مدیریت باعث بهبود عملکرد گردید.

۶ - محقق: چیا<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۵ - سنگاپور)

پاسخ دهندگان: ۴۰ مدیر ارشد

متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عامل عدم تمرکز بر روی تمام ابعاد سیستم حسابرسی مدیریت مورد بررسی قرار گرفت. نتیجه تحقیق: عدم تمرکز با تمام ابعاد MAS رابطه تعاملی مثبت دارد که باعث بهبود عملکرد مدیریت می گردد.

۷ - محقق: چانگ<sup>۱۶</sup> (۱۹۹۶ - استرالیا)

پاسخ دهندگان: ۴۲ مدیر اجرائی از کارخانجات تولیدی

متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عامل عدم تمرکز بر روی وسعت قلمرو در سیستم حسابرسی مدیریت مورد بررسی قرار گرفت.

نتیجه تحقیق: عدم تمرکز بالا و سیستم حسابرسی مدیریت دارای حیطه عمل گسترده دارای تاثیر تعاملی سودمندی بر روی عملکرد مدیران می باشند.

۸ - محقق: فیشر<sup>۱۷</sup> (۱۹۹۶ - استرالیا)

پاسخ دهندگان: ۹۸ مدیر اجرائی

متغیرهای تحقیق: در این تحقیق اثر عامل ابهام محیطی مشاهده شده بر روی وسعت قلمرو و بهنگام بودن در سیستم حسابرسی مدیریت مورد بررسی قرار گرفت.

نتیجه تحقیق: در این پژوهش مشخص گردید که ارتباط مستقیمی بین ابهام محیطی مشاهده شده با عملکرد مدیران از طریق عامل واسطه گرانه سیستم حسابرسی مدیریت (وسعت قلمرو و بهنگام بودن) وجود ندارد.

## ۷- روش تحقیق

روش تحقیق در این پژوهش توصیفی، از نوع پیمایشی می باشد. تحقیق پیمایشی با زمینه یابی، جمعیت های کوچک و بزرگ را انتخاب و با مطالعه نمونه های منتخب از آن جامعه ها برای کشف میزان نسبی شیوع، توزیع و روابط متقابل متغیرهای مورد بررسی از روشهای آماری مربوط استفاده می نماید (شریفی و نجفی زند، ۱۳۷۶؛ ۶۵). نحوه اجرای این روش فراتر از یک تکنیک

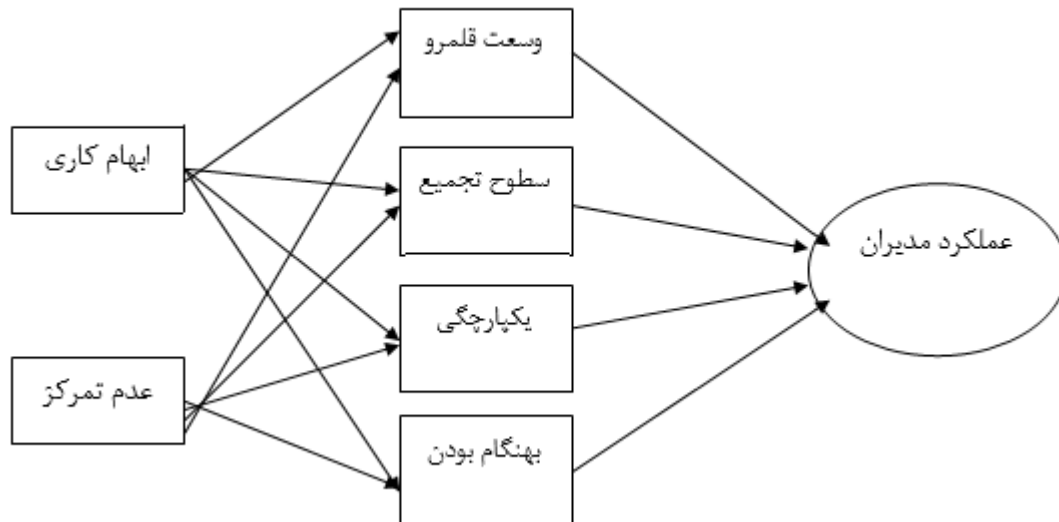
<sup>14</sup> - Gul & Chia, 1994

<sup>15</sup> - Chia, 1995

<sup>16</sup> - chong, 1996

<sup>17</sup> - Fisher, 1996

خاص در گردآوری اطلاعات است هرچند معمولاً در آن از پرسشنامه استفاده می شود اما فنون دیگری از قبیل مصاحبه ساختمند مشاهده، تحلیل محتوا، و غیره هم بکار می رود. تحقیق پیمایشی روشی برای بدست آوردن اطلاعاتی درباره دیدگاهها، باورها، نظرات، رفتارها یا مشخصات گروهی از اعضای یک جامعه آماری از راه انجام تحقیق است ( اعرابی، ۱۳۷۸؛ ۱۱۵).



شکل ۳: مدل تحلیلی تحقیق

مدل تحلیلی فوق بر اساس مقاله اثربخشی سیستم های حسابداری مدیریت اثر سوپاروین انتخاب شده است در این مدل تحلیلی سیستم حسابداری مدیریت به ۴ زیرمجموعه کلی شامل: وسعت قلمرو سیستم حسابداری مدیریت، سطوح تجمیع در سیستم حسابداری مدیریت، انسجام و یکپارچگی سیستم حسابداری مدیریت و بهنگام بودن سیستم حسابداری مدیریت طبقه بندی شده است و ۲ عامل، ابهام کاری (عدم اطمینان) و عدم تمرکز نیز به عنوان عوامل موثر بر این سیستم در نظر گرفته می شوند که به صورت غیرمستقیم بر عملکرد مدیران اثرگذار هستند.

#### ۸- یافته های پژوهش

##### تحلیل استنباطی اطلاعات

تجزیه رگرسیون خطی تکنیکی است که برای برآورد ارزش یک متغیر کمی با توجه به رابطه اش با یک یا بیشتر متغیر کمی دیگر بکار می رود. بعنوان مثال، اگر رابطه بین طول و وزن را بدانیم می توانیم با استفاده از تجزیه رگرسیون، وزن را در مقابل یک قدم معین پیش بینی کنیم.

##### رابطه متغیرها

الف - رابطه تابعی: اگر بین دو متغیر رابطه تابعی وجود داشته باشد، در آن صورت می توان رابطه را با فرمول  $y = f(x)$  نشان داد که در آن  $x$  متغیر مستقل یا پیش بینی کننده و  $y$  را متغیر وابسته یا پیش بینی شده گویند.

ب - رابطه آماری: در رابطه آماری متغیرها بطور کامل با یکدیگر همبستگی ندارند یعنی مختصات نقاط  $(x, y)$  کاملاً بر روی نموداری که نشاندهنده رابطه بین متغیرهاست قرار نمی گیرد.

##### آزمون فرضیه اول

$H_0$ : بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

$H_1$ : بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

## جدول ۱: تجزیه و تحلیل فرضیه اول

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.018	.288		13.958	.000
	ابهام کاری	.043	.104	.031	.409	.683

متغیر مستقل: سیستم حسابداری مدیریت

## نتیجه گیری

با توجه به سطح معنی داری آزمون F که بیانگر  $\text{sig} = /683$  می باشد لذا فرض  $H_0$  تأیید می شود یعنی بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

## فرضیه دوم

$H_0$ : بین ابهام کاری و وسعت قلمرو سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

$H_1$ : بین ابهام کاری و وسعت قلمرو سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

## جدول ۲: تجزیه و تحلیل فرضیه دوم

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.216	.286		14.730	.000
	ابهام	.057	.104	.042	.552	.582

متغیر مستقل: وسعت قلمرو

## نتیجه گیری

با توجه به سطح معنی داری آزمون F که بیانگر  $\text{sig} = /582$  می باشد لذا فرض  $H_0$  تأیید می شود به بیان دیگر بین ابهام کاری و وسعت قلمرو سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

## فرضیه سوم

$H_0$ : بین ابهام کاری و سطوح تجمیع سیستم حسابداری مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

$H_1$ : بین ابهام کاری و سطوح تجمیع سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

### جدول ۳: تجزیه و تحلیل فرضیه سوم

		Coefficients <sup>a</sup>				
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.937	.285		13.835	.000
	ابهام	.025	.103	.019	.247	.806

متغیر مستقل: سطوح تجمیع

#### نتیجه گیری

با توجه به سطح معنی داری آزمون F که بیانگر  $\text{sig} = .806$  می باشد لذا فرض  $H_0$  تأیید می شود به بیان دیگر بین ابهام کاری و سطوح تجمیع سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

#### فرضیه چهارم

$H_0$ : بین ابهام کاری و یکپارچگی سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

$H_1$ : بین ابهام کاری و یکپارچگی سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود دارد.

### جدول ۴: تجزیه و تحلیل فرضیه چهارم

		Coefficients <sup>a</sup>				
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.870	.279		13.856	.000
	ابهام کاری	.052	.101	.039	.511	.610

متغیر مستقل: ماهیت یکپارچگی

#### نتیجه گیری

با توجه به سطح معنی داری آزمون F که بیانگر  $\text{sig} = .610$  می باشد بنابراین فرض  $H_0$  تأیید می شود که به معنای عدم وجود رابطه مثبت بین ابهام کاری و سطوح تجمیع سیستم حسابرسی مدیریت می باشد.

#### ۹. نتیجه گیری

با توجه به فرضیات پژوهش نتایج زیر از تحقیق حاصل گردید:

در پژوهش حاضر تاثیر عواملی همچون ابهام کاری و عدم تمرکز بر سیستم حسابرسی مدیریت و عملکرد مدیران مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مشخص گردید عدم تمرکز اثر مستقیم و ابهام فاقد اثر مستقیم بر سیستم حسابرسی مدیریت است در

نتیجه نمیتوان سیستم حسابرسی مدیریت را به عنوان عاملی واسط در ارتباط مابین ابهام کاری و عملکرد مدیران در نظر گرفت در حالیکه سیستم حسابرسی مدیریت در ارتباط بن عدم تمرکز و عملکرد مدیران دارای نقش واسطه گرانه می باشد.

#### ۱۰- پیشنهادها

با توجه به اهمیت سیستم حسابرسی مدیریت بر روی عملکرد مدیران و همچنین اثر ماخله گرانه این سیستم بر ارتباط بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران در این بخش اجزاء سیستم حسابرسی مدیریت یه میزان تاثیرپذیری از عامل عدم تمرکز و تاثیرگذاری بر عملکرد مدیران و بر اساس نتایج حاصله از تحلیل های رگرسیونی به ترتیب اولویت لیست می شوند که می تواند راهنمای مناسبی برای مدیران در راستای ارتقاء سیستم حسابرسی مدیریت و به تبع آن ارتقاء عملکرد مدیریتی خود باشد.

طی این پژوهش نتایج زیر بدست آمد:

- بین ابهام کاری و سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.
- بین ابهام کاری و وسعت قلمرو سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.
- بین ابهام کاری و سطوح تجمیع سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.
- بین ابهام کاری و یکپارچگی سیستم حسابرسی مدیریت رابطه مثبت وجود ندارد.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- ۱- بررسی عوامل مؤثر بر ارتباط بین ابهام کاری و سیستم حسابرسی مدیریت
- ۲- بررسی تأثیر رضایتمندی شغلی بر کارایی سیستم حسابرسی مدیریت
- ۳- بررسی تأثیر رضایتمندی شغلی کارکنان بر کارایی عملکرد مدیران سطوح بالا
- ۴- بررسی تاثیر نقش واسطه گرانه سیستم حسابرسی مدیریت بر ارتباط بین رضایتمندی شغلی کارکنان و عملکرد مدیران

#### منابع

۱. اعرابی، س. م. (۱۳۱۸). راهنمای عملی تحقیق پیمایشی، دفتر پژوهشهای فرهنگی، تهران، چاپ دوم، جلد اول، ۱۱۵ - ۱۱۷
۲. اقتداری، ع. م. (۱۳۸۲). سازمان و مدیریت و رفتار سازمانی، چاپ سوم، ۳۰ - ۴۸
۳. ال.دفت، ر. (۱۳۷۸). مبانی تئوری و طراحی سازمان، دفتر پژوهش های فرهنگی، تهران، چاپ اول، ۶۴ - ۸۰
۴. تقوی دیلمانی، ب. (۱۳۸۰). حسابرسی مدیریت و قلمرو آن از دیدگاه مدیریت، مجله حسابداری، شماره ۹۰، صفحه ۱۵ - ۱۶
۵. جوادی، م. ه. (۱۳۷۸). مسائل اساسی حسابرسی مدیریت در ایران، مجله حسابداری، شماره ۸۹، صفحه ۲۳.
۶. رضائیان، ع. (۱۳۶۹). سیستم های اطلاعات مدیریت، مجله دانش مدیریت، شماره ۱۱، ۲۰ - ۳۱
۷. شباهنگ، ر. (۱۳۸۳). حسابرسی مدیریت، سازمان حسابرسی، چاپ نهم، جلد اول، ۳ - ۶
۸. علیمدد، م. (۱۳۷۵). تعریف سیستمی حسابرسی، ماهنامه انجمن حسابداران خیره ایران، شماره ۸۳ و ۸۴، صفحه ۴۲
۹. فخریمی، ف. (۱۳۷۹). سازمان مدیریت: تئوری ها و وظائف و مسئولیت ها، انتشارات هوای تازه، تهران، چاپ اول، ۲۹ - ۳۷
۱۰. فرشاد فر، ع. (۱۳۸۱). اصول و روشهای آماری، انتشارات طاق بستان، کرمانشاه. چاپ اول، جلد دوم، ۲۱۱ - ۲۱۵
۱۱. فقیهی، ا. (۱۳۸۱). سازماندهی: پنج الگوی کارساز، ۲۵ - ۴۰
۱۲. کاکوئی نژاد، م. ح. (۱۳۷۱). حسابرسی مدیریت: گذشته حال و آینده، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی های حسابرسی، شماره ۲، ۹۱ - ۱۲۱
۱۳. کرلینجر، ف؛ ترجمه پاشا شریفی و نجفی زند. (۱۳۷۶). مبانی پژوهش در علوم رفتاری، انتشارات آوای نور، تهران، چاپ اول، جلد دوم، ۶۵
۱۴. مدنی، د. (۱۳۷۳). مقدمه ای بر تئوری های سازمان و مدیریت، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ چهارم، ۷۲ - ۹۰

۱۵. مطهری، م. (۱۳۶۱). امدادهای غیبی، صدرا، تهران، مجموعه گفتارها، ۴۹.

۱۶. نظری مقدم، ش. (۱۳۸۰). بررسی علل عمده استفاده غیر موثر از اطلاعات حسابرسی مدیریت در شرکتهای سهامی عام ۸۵ - ۹۷.

17. Bouwens , J and Abernethy M.A. (2000). The Consequence Of Customization On Management Accounting System Design, Accounting. Organizations and Society , Vol 25 , No 3 , pp. 41 – 221
18. Carlisle, Howard M. .(1976).Management , Concepts, and Situations; Chicago: Science Research Associates , p. 5
19. Chenhall , R.H and Morris , D .(1986). The Impact Of Structure Environment and Interdependence On The Perceived Usefulness Of Management Accounting Systems, The Accounting Review , Vol 61 , No 1 , pp. 16 - 35
20. Chia , Y.M .(1995). Decentralization Management Accounting System ,MAS, Information Characteristics and Their Interaction Effects On Managerial Performance: a Singapore study, Journal Of Business Finance and Accounting , Vol 22 , No 6 , pp. 30 - 811
21. Chong , V.K .(1996). Management Accounting Systems Task Uncertainty and Managerial Performance : a research note, Accounting. Organizations and society , Vol 21 , No 5 , pp. 21 - 415
22. Chong , V.K , Chong , K.M .(1997). Strategic Choices Environmental Uncertainty and SBU Performance : a note on the intervening role of management accounting systems , Accounting and Business Research , Vol 27 , No 4 , pp. 76 – 268
23. Chong , V.K .(2004). Job\_Relevant Information and Its Role With Task Uncertainty and Management Accounting Systems and Managerial Performance , pacific accounting review , Vol 16 , No 2 , pp. 1 – 22
24. Drucker , Peter , November –December(1969). Managements New Role, Harvard Business Review , pp. 49-54.
25. Drucker , Peter F ,January-February.( 1987). A New Drucker, A New Discipline P.18
26. Duncan, W.Jack .(1975).Essentials of Management; Illinois: Dryden Press. P. 16
27. Fisher , C .(1996).The Impact Of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences On Management Requirements: a research note" , Accounting. Organizations and Society , Vol 21 , No 4 , pp. 9 – 361
28. Glueck, William F.(1977). Business Policy Strategy Formulation and Management Action 2<sup>nd</sup> ed. , New York: McGraw-Hill. PP. 37 – 76
29. Gordon , L.A and Narayanan , V.K. (1984). Management Accounting Systems Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an empirical investigation Accounting Organization s and society , Vol 9 , No 1 , pp. 33 – 47
30. Griffin , Richy W.,(1990). Management 3<sup>rd</sup> ed , Boston : Houghton Mifflin Co , pp. 7 – 40.

# The role and position management audit on the effectiveness of the Supreme Audit Court

Morteza Afzali

*Bachelor of Accounting, Kerman Supreme Audit Court, Kerman, Iran*

---

## Abstract

Management audit systems provide the necessary information in planning and control. The activities of this system are collecting, categorizing, divulging, processing, analyzing and reporting information to management, and so on. Unlike financial audit information, management audit reports should be such that they are used to make decisions within an organization. The main objectives of this research are:

1. Determine the effectiveness of the management audit system on the performance of managers
2. Identify the factors affecting the management audit system
3. Determine the criteria for the effectiveness of managers
- 4 - Determining effective factors on the efficiency of the management audit system in the organization's management process

The research has been carried out using the question of senior managers of the country's court of calculations. Measurement tool was a questionnaire. Fischer test and regression analysis were used to prove the hypotheses.

In this research it was proved:

There is no positive relationship between ambiguity and management audit system.

There is a positive relationship between decentralization and management audit system.

There is a positive relationship between the management and performance management system.

The management audit system lacks an interactive effect on the relationship between worker ambiguity and managerial performance.

The management audit system has an interactive effect on the relationship between decentralization and managerial performance.

**Keywords:** Audit Systems, Effectiveness, Audit Information, Management Audit, Institutional Decision

---