

نگاهی به سیستم سنجش مسئولیت حسابداری از دید علوم رفتاری

دکتر محمد نمازی

سازمان است تا بطور مقداری و ریالی منابع مالی واقعی شرکت از قبیل مواد اولیه مستقیم، کارگر مستقیم و سربار کارخانه را تعیین و داده های واقعی را با استانداردها و بودجه ها مقایسه کند. گزارش، نتیجه نهایی و محصول سیستم حسابداری سنجش مسئولیت است که توسط حسابداران سازمان برای اطلاع و تصمیم گیری مدیران سطوح بالا تهیه می شود و اطلاعات مربوط به اعمال مالی قابل کنترل مدیران زبردست را، که "مدیران میانی" و "مدیران عملیاتی" نامیده می شوند، فراهم می سازد. گزارش مسئولیت، لااقل سه عمل مهم اضافی زیر را نیز انجام می دهد:

- ۱ - اطلاعاتی را در زمینه هزینه، قیمت محصول و عملیات کارخانه ارائه می کند.
- ۲ - انحرافات و نیز مبنای تحقیقات بعدی مدیران را در زمینه علل ایجاد آن انحرافات فراهم می سازد.
- ۳ - پایه و اساس پیشرفت شغلی و اقتصادی مدیران فعال را به وجود می آورد، و بنابر این به عنوان مکانیزم مهمی برای ایجاد انگیزه مدیران، به کار برده می شود.

بنابراین، سیستم حسابداری سنجش مسئولیت، نقشهای بسیار مهم و موثری را در سازمان ایفا می کند و وظیفه حسابداران در این زمینه خطیر و قابل توجه است. اگر چه حسابداران مدیریت بطور وسیع نقش امور مالی و تکنیکهای مربوط به نحوه ارزیابی، ثبت و گزارش اقدامات مهمی را که باید در سیستم حسابداری مسئولیت ارائه شوند در نظر گرفته اند، ولی از بررسی فعال نقش نیروی انسانی در این سیستم غافل مانده اند. در حالی که چنانچه هدف اصلی از سیستم حسابداری مسئولیت، اختصاص منابع مالی شرکت به طریقه مطلوب و ارائه اطلاعاتی در باره کارآیی مدیران و افراد مسئول سازمان باشد، باید نقش نیروی انسانی بطور موثر در سیستم حسابداری مسئولیت بکار گرفته شود.

این مقاله، نقش نیروی انسانی را در برقراری سیستم حسابداری سنجش مسئولیت مدیریت مورد مطالعه قرار می دهد. ابتدا با استفاده از تئوریهای

حسابداری سنجش مسئولیت سیستمی است که مسئولیت مالی مدیران را در اجرای وظایف و اختیارات محول طی گزارشی به صورت روشن و دقیق نمایان می کند. همانگونه که در شکل یک نشان داده شده این تعریف شامل سه قسمت اساسی است: مسئولیت، اجرا و گزارش.

شکل ۱ - قسمت های عمده سیستم سنجش مسئولیت سنتی

گزارش → اجرا → مسئولیت

محدوده مسئولیت مدیران هنگامی مشخص می شود که وظائف و عملیات قابل کنترل زیر نظر مستقیم مدیران، دقیقاً مشخص شود و اختیار لازم نسبت به انجام دادن امور مالی به آنها تفویض شده باشد. اجرا، ارزیابیهای وابسته به روش حسابداری صنعتی

X و Y مفهوم مسئولیت بررسی و فرقه‌های عمده سیستم حسابداری سنجش مسئولیت مبتنی بر این تئوریها نشان داده می شود. سپس مفهوم ارزیابی عملیات با استفاده از تئوریهای عاملیت و اقتضا و مفهوم گزارش با استفاده از تئوریهای مدیریت استثنائات و مدیریت اهداف توضیح داده می شود و سیستمهای مدیریت حسابداری سنجش مسئولیت از دیدگاه هر يك از این تئوریها مورد بحث قرار می گیرد. خلاصه و اظهار نظر نهایی در پایان مقاله ارائه می گردد.

دیدگاههای علوم رفتاری درباره مسئولیت

طبق تعریف " پیک " ^۳ مسئولیت را می توان جوابگویی يك فرد یا گروه برای يك عمل در نظر گرفت وقتی که آن عمل نتایج و پیامدهای مشخص نسبت به سازمان و یا شغل مشخصی داشته باشد. تعریف دیگری، بیان می کند که مسئولیت دارای دو جنبه است :

- ۱ - پذیرش انجام دادن عمل
 - ۲ - پاسخگویی و گزارش به مقامات مافوق در خصوص دستیابی به نتایج به دست آمده از عمل ^۴.
- مسئولیت ، نهایتاً " باعث افزایش کارآیی، ارضای شغلی ، افزایش روحیه ، افزایش کوشش، قدرت ابداع و استقلال داخلی افراد می گردد. در نتیجه، مسئولیت می تواند نتایج مطلوبی را برای افراد در سازمان ایجاد کند. در تئوریهای رفتار سازمانی مساله این نیست که باید مدیران و کارکنان مسئول باشند یا نه ، بلکه مهم میزان مسئولیت آنان است . میزان مسئولیت مدیران میانی و عملیاتی نشان دهنده فلسفه مدیریت مدیران اجرایی سطوح بالاست .

تئوری

روش سنتی بررسی مسئولیت ناشی از تئوری است که " مک گریگور " آن را تئوری X نامیده است . در سازمانهایی که این تئوری فلسفه حاکم مدیریت است ، کنترل مدیران سطوح بالا از طریق سیستم

حسابداری مسئولیت بر پایه بودجه استوار است . سایر جنبه های مهم و اصلی اینگونه سیستم حسابداری مسئولیت این است که :

- ۱ - جزئیات اطلاعات مربوط به عملیات مالی مدیران را شامل می گردد و بازخورها و بازگشتیهای متناوب اطلاعات را از طبقات پایین به طبقات بالای سازمان فراهم می کند .
- ۲ - استانداردهای لازم برای انعکاس فعالیتهای مختلف افراد را به صورت متحدالشکل فراهم می سازد .
- ۳ - انحرافات نامساعد را مشخص می سازد و بر تحقیق علت پیدایش انحرافات نامساعد، و مجازات افراد تاکید می کند .

۴ - امکان ایجاد ارتباطات و همکاری افراد سازمان در ایجاد سیستم حسابداری سنجش مسئولیت را، یا از بین می برد و یا در حداقل نگه می دارد . اگر چه این نوع سیستم حسابداری مسئولیت ممکن است برای زمانی که پرسنل در برخورد با فرصتها و امکانات از مهارت کمی برخوردارند به کار گرفته شود، ولی دارای معایب عمده ای است که بعضی از مهمترین آنها به قرار زیرند :

- ۱ - نقش سرپرست عملیاتی را در سلسله مراتب سازمانی دقیقاً مشخص نمی کند و از این جهت عدم مسئولیت پذیری وی ظاهر می شود .
- ۲ - کارآیی کارکنان را نمی تواند بطور دقیق گزارش کند خصوصاً زمانی که مشاغل افراد مستقل نباشد .
- ۳ - اطلاعاتی را که درباره انجام دادن کار سرپرستان ارائه می کند به گونه ای است که گویی وی مسئولیت کامل در قبال افراد مافوق و زیردست دارد .
- ۴ - سرپرست را به تمرکز بر فعالیتهای بخشش مربوطش تشویق می کند اگر چه ممکن است این تمرکز به نفع بخشهای دیگر سازمان نباشد و به عبارت دیگر این سیستم ، انطباق اهداف افراد را با سازمان بوجود نمی آورد .

۵ - مشارکت ، ارتباطات و مسئولیتهای گروهی را در بین افراد سازمان تشویق نمی کند و در نتیجه

به افزایش کارآیی تولید منجر نمی گردد.

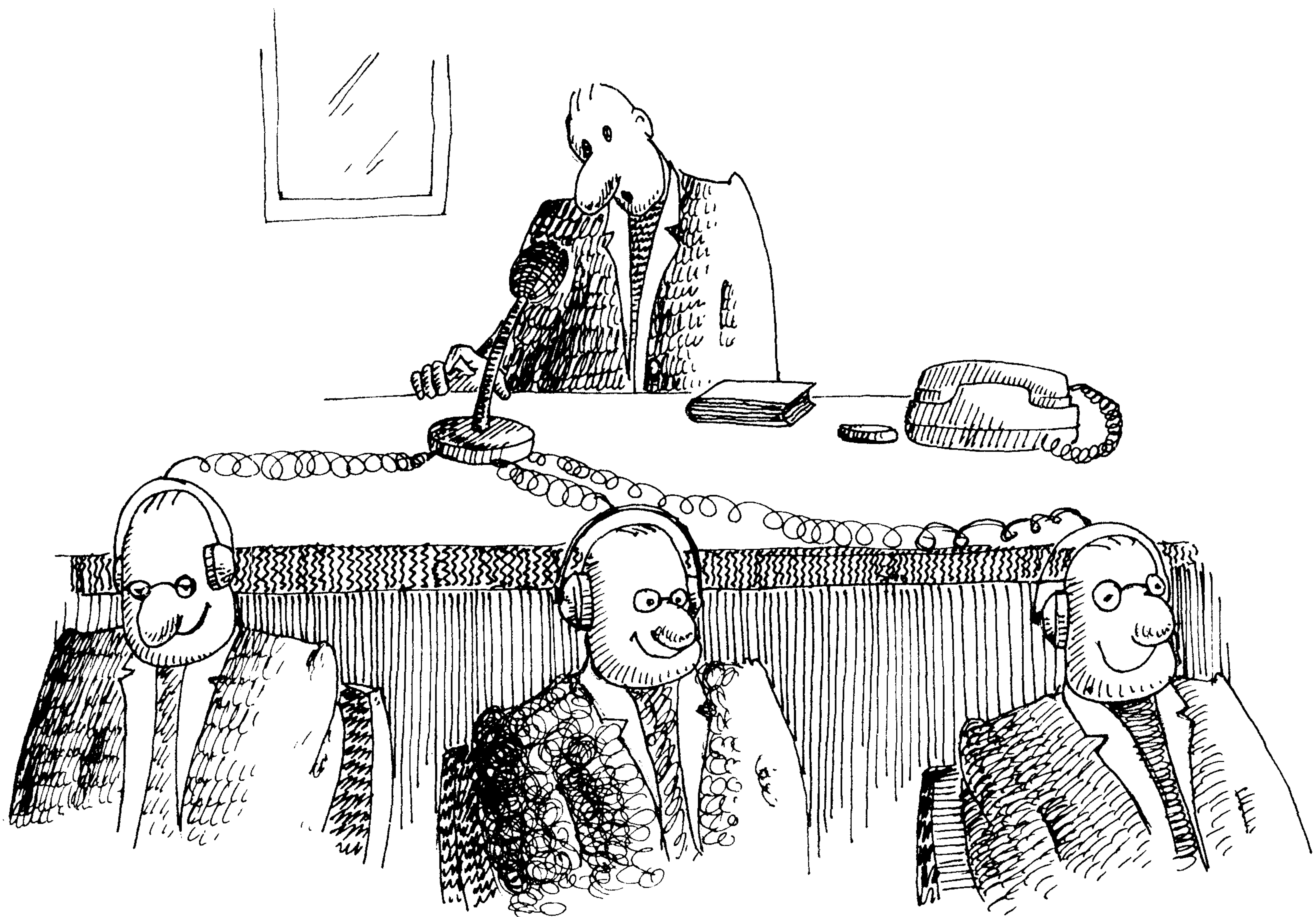
مدیری که تئوری Y را انتخاب می کند، سیستم حسابداری سنجش مسئولیتش را هم نیز باید اصلاح کند. این سیستم، سنجش مسئولیت برپایه اطلاع رسانی کافی به کلیه مدیرانی که در تعیین و تعقیب اهداف سازمان مشارکت دارند، است و مدیران و افراد سازمان را به همکاری و همفکری در برنامه ریزیهای کوتاه مدت و بلند مدت استانداردها و بودجه شرکت تشویق می کند. بودجهها و استانداردها را به منزله وسیله کمی و مقداری برای نشان دادن اهداف سازمان و مکانیزمی که خط مشی آینده را نشان می دهند، بکار می برد. چنین سیستمی می تواند جزئیات اطلاعات مندرج در گزارش سنجش مسئولیت را کاهش دهد، از قابلیت انعطاف بیشتری برخوردار باشد و با توجه به تاکید بر نیاز افرادی که احتیاج به دریافت گزارش سنجش مسئولیت دارند، بنا شود و در یک زمان هم گزارش مساعد و هم گزارش نامساعد را ارائه کند. بنابراین، به عنوان مکانیزمی برای تشویق و تنبیه بکاربرده شود و به موارد تنبیهی منحصر نباشد. بالاخره مدیر

با برقراری چنین سیستم حسابداری سنجش مسئولیتی می تواند علت پیدایش انحرافات مساعد و نامساعد را جستجو کند و به عوامل ضعف و قوت سازمان پی ببرد و در نتیجه، تصمیمات دقیقی را در هر مورد اتخاذ کند. چنین سیستم حسابداری سنجش مسئولیت فواید زیر را دربر خواهد داشت:

۱ - به افزایش انگیزش، روحیه، احساسهای طبیعی، ارزش مشاغل و احساس تعلق و ارزش افراد در سازمان کمک می کند. این عوامل می توانند کارآیی تولیدی افراد را افزایش دهند و روابط انسانی را در سازمان تقویت کنند.

۲ - به کاهش نقل و انتقالات، ترك خدمت، عدم اطمینان، نارضایتی، انزوا و گوشه گیری و شکایات از طریق تشویق مشارکت کارکنان در فعالیتهای شرکت و گروههای رسمی کمک می کند و در نتیجه، به افزایش سودآوری شرکت منجر می گردد.

۳ - ناامیدی، فشار و ریسک را برای مدیران کلیدی و بخصوص زمانی که گزارشهای مربوط به کارآیی، نامساعد هستند تقلیل می دهد و اثرات



عوامل منفی سازمانی را از بین می برد و یا تخفیف می دهد.

۴ - هزینه های اجرایی سیستم حسابداری مسئولیت را کاهش می دهد و احتمال پیروی افراد را از سیستم سنجش مسئولیت زیاد می کند زیرا مدیران اجرایی و میانی و عملیاتی در جنبه های مختلف از جمله برنامه ریزی، بودجه بندی، تعیین استاندارد و غیره شرکت می کنند و چنین سیستم سنجش مسئولیت، به ارائه اطلاعات جزئی و بازخور تکراری نیازی ندارد. در عین حال، چنین سیستم حسابداری مسئولیتی ممکن است در موارد زیر با شکست روبرو شود:

- ۱ - وقتی که تصمیم گیری باید به سرعت و در مدت کوتاهی انجام شود و حداکثر ارزش کار و فعالیت های تکراری در کوتاه مدت در حال افزایش باشد.
- ۲ - نیروی انسانی موجود طبق تئوری Y رفتار نکند و یا رفتار خود را منطبق بر این تئوری نسازد.
- ۳ - نیروی انسانی دچار کم کاری عمدی گردد و فاقد تعهد لازم برای انطباق اهداف شخصی با اهداف سازمان باشد.
- ۴ - بودجه و استانداردها بطور مستبدانه تغییر و تعدیل شود و عملاً باعث ایجاد عدم اطمینان و رنجیدگی خاطر افراد گردد.

۵ - بودجه ها و استانداردها توسط کارمندان به درستی درک نشود و مکانیزمی برای موافقت های دوطرفه سازمان و کارمندان بر اهداف نباشد.

۶ - عوامل انسانی بیش از اندازه لازم در برقراری استانداردها، کنترل برنامه ریزیها، ارزیابی کارایی و فرآیند رسیدگی به انحرافات تاکید گردد.

۷ - نقطه کنترل، بهم مربوط بودن مجموع داده ها و مسئولیت برای کنترل کیفیت بطور دقیق مشخص نباشد.

۸ - اندازه گیری عملیات مدیران بر اثر عواملی مانند میزان اطمینان، گزارش های مکتوب و وفاداری و فعالیت گروهی افراد دشوار باشد.

۹ - عوامل متعددی روی کارایی مدیران اثر بگذارد ولی کارایی آنها، که براساس سیستم حسابداری مسئولیت گزارش می شود، براساس یک عامل واحد مانند سود خالص و یا بازگشت سرمایه اندازه گیری شود.

از مجموع مطالب بالا می توان تفاوت های مهم سیستم حسابداری مسئولیت بر مبنای تئوری X و Y را به صورت زیر مشخص کرد:

جدول ۱ ساختار اصلی سیستم حسابداری مسئولیت بر اساس تئوری Y را با توجه به عوامل مهمی از قبیل مسئولیت، انگیزش، روابط انسانی، ارزیابی

جدول ۱ - مقایسه سیستم حسابداری سنجش مسئولیت بر پایه تئوری

X و Y

مشخصات گزارش	نوع گزارش	اهداف اصلی ارزیابی	ارزیابی عملیاتی	روابط انسانی	انگیزش	مسئولیت	عوامل مهم ارزیابی مدیریتی تئوری
به دفعات مکرر و دارای جزئیات زیاد	معمولاً " انحرافات نامساعد	کنترل و مجازات	فقط مدیران عملیاتی	هیچ و یا مقدار کمی	هیچ و یا مقدار کمی	ساختار سلسله مراتب اداری	X
گاهگاه و دارای جزئیات کمتر	هر دو گروه انحرافات مساعد و نامساعد	کنترل، تصحیح عملیات، تشویق و تنبیه	مدیران اجرایی و میانی و عملیاتی	بر پایه روابط انسانی استوار است	تاکید می کند	ساختار ارگانیکی	Y

عملیات اهداف اصلی ارزیابی، نوع گزارش و مشخصات گزارش را با ساختار حسابداری مسئولیت بر اساس تئوری X مقایسه می کند و تفاوت های عمده دو سیستم را مشخص می سازد.^۵

مشاهده رفتاری در ارزیابی انجام عملیات

دومین قسمت مهم يك سیستم حسابداری سنجش مسئولیت سنتی بر پایه ارزیابی عملیات مدیران استوار است. این سیستم، بر اندازه گیری هزینه های تولیدی و سایر هزینه هایی متمرکز است که تحت کنترل مستقیم مدیران قرار دارد و ممکن است بر اساس اعداد واقعی و یا اعداد استاندارد باشد. هنگامی که شرکت از اعداد استاندارد استفاده می کند گام موثری نسبت به ارزیابی سیستم حسابداری سنجش مسئولیت برداشته می شود زیرا اعداد استاندارد کمتر از اعداد واقعی دستخوش تغییرات عمده و فاحش می شود و امکان برنامه ریزی منظمتر مواد اولیه، کارگر مستقیم و سربار کارخانه را فراهم می سازد. به علاوه به وسیله مقایسه اعداد واقعی و استاندارد، می توان انحرافات " قیمت " و " مقدار " مواد اولیه و " دستمزد " و " کارآیی " کارگر مستقیم و " هزینه " و " کارآیی " سربار متغیر، " بودجه " و " ظرفیت بلا استفاده " سربار ثابت را مشخص کرده و علل پیدایش آنها را نیز جستجو کرد.

در حالی که چنین سیستم حسابداری مسئولیتی اطلاعات تولید واقعی و انحرافات مربوط به هزینه های اصلی تولید را گزارش می کند، دارای مشکلات عمده زیر است:

- ۱ - سودمندی سیستم به برقراری استانداردهای مناسب بستگی دارد - استانداردهای قابل دسترسی، دقیق و عملی
- ۲ - استانداردهای انتخاب شده باید بر اساس مبناهای منطقی بنا شوند تا بتوانند علت پیدایش انحرافات را، که بعداً " بوجود می آید، توضیح دهند.
- ۳ - انحرافات فقط به منظور تعیین حدی که به

وسیله آن عملیات واقعی با استاندارد سنجیده می شوند و یا برای تصحیح عملیات نامساعد به کار برده می شوند. محاسبه می شود.

۴ - گزارش انحرافات بر جنبه بازگشت و باز خور اطلاعات از مدیران عملیات به مدیران اجرایی و مدیران میانی تأکیدی ندارد و لذا به خودی خود نمی تواند در فرآیند برنامه ریزی آینده سازمان موثر باشد.

۵ - نقش رفتار انسانی در تهیه و تنظیم بودجه، استاندارد و ارزیابی عملیات مدیران، نادیده گرفته می شود.

نظر به اینکه هدف اصلی این مقاله بررسی نقش رفتار انسانی در سیستم حسابداری سنجش مسئولیت است، لذا مطالعات و تئوریهای مربوط، در زیر ارائه می گردد.

یافته های رفتاری

محققان مختلف، از جمله " آرگی ریس " ^۶ هاپ وود " ^۷، " انسی " ^۸، " چن " ^۹ و " سامرز "، " دمسکی " ^{۱۰}، " فررا " ^{۱۱} و " لیبی " ^{۱۲} اثرات رفتار انسانی را بطور کامل در تعیین استانداردها بودجه بندی و ارزیابی عملیات مدیران بررسی کرده اند. یافته های اصلی آنها عبارتند از:

- ۱ - ممکن است انواع مختلف استانداردها، افراد را به حصول نتایج انجام کار مختلف رهنمون کند.
- ۲ - درك شخص از بودجه و استاندارد تعیین شده در سازمان بر چگونگی انجام دادن کار و کارآیی شخص اثر می گذارد.
- ۳ - برای اینکه بودجه موثر باشد باید طوری طرح ریزی شود که کارکنان با تلاش عادی در موقعیت معمولی بتوانند به آن دسترسی پیدا کنند و لذا بودجه نباید در سطح فوق العاده بالا و یا پایین تنظیم شود.
- ۴ - بودجه تحمیلی بر کارکنان، کاهش کارآیی افراد را به دنبال خواهد داشت اگر افراد در تهیه و تنظیم بودجه همکاری کنند، نه تنها رضایت شغلی بلکه افزایش کارآیی افراد در سازمان را بوجود

می آورند .

۵ - چون مدل تعیین انحراف سنتی بر جنبه بازخور اطلاعات داده های انجام کار متمرکزی شود ، لذا مدل ، گمراه کننده و مصنوعی است و برای تصمیمات برنامه ریزی آینده شرکت ، نمی تواند کمک موثری ارائه کند .

۶ - استانداردهای بودجه ای که برای تعیین انحرافات در سازمان بکار گرفته می شود ، بهتر است يك دامنه فعالیت را مشخص کند تا يك نقطه را ، و لذا استانداردهای متغیر به مراتب ارجحتر از استانداردهای ثابت است .

۷ - انحرافات از بودجه باید موقعی گزارش شود که از محدوده تعیین شده تجاوز کند . به علاوه ، انحرافات مساعد هم مانند انحرافات نامساعد به بررسی و تحقیق بیشتر توسط مدیریت احتیاج دارند .

۸ - کمیته بودجه باید احتمال برتری ارزشهای مختلف انحرافات را مشخص کند . این احتمال باید تجدید نظرهایی را که از اطلاعات اضافی از فعالیت کارکنان به دست می آید ، منعکس کند . حسابدار مدیریت می تواند احتمالات تجدید نظر شده را برای تصمیم گیری در مورد رسیدگی انحرافات به دست آمده مورد استفاده قرار دهد .

تئوری عاملیت^{۱۳}

سیستمهای سنتی حسابداری سنجش مسئولیت بر اقلام هزینه های قابل کنترل متمرکز می شوند نه رفتار- انسانی مدیران . نتیجتاً این سیستمها ، فاقد شناسایی متغیرهای رفتاری است که بر انجام عملیات مدیران تاثیر می گذارد به ویژه متغیرهای داخلی و خارجی قابل کنترل . مدیران فقط برای داده های انجام عملیاتی که به وسیله سیستم حسابداری سنجش مسئولیت مشترك گزارش می شود مسئولیت تقبل می کنند . بنابر این داده های انجام کار ، اطلاعاتی است که نتیجه تصمیمهای مدیریت را بعد از آنکه مدیر يك عمل اقتصادی را انتخاب کرده است آشکار می کند . تئوری عاملیت ، این کمبودها را به وسیله



تعیین متغیرهای قابل کنترل و غیر قابل کنترل، که بر انجام عملیات فرد اثر می گذارد، و به وسیله استفاده از داده های حسابداری خارجی از پیش تعیین شده ، برطرف می کند . این تئوری دارای حالات بسیار زیاد و گوناگونی است که شرح کامل آن به وسیله " بیمن " و " نمازی " ارائه شده است . ولی ساده ترین نوع تئوری عاملیت هنگامی است که يك فرد به فرد دیگری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی از طرف خودش بر اساس يك قرارداد مشخص شده ای که بر حسب اطلاعات حسابداری مشخص و از پیش تعیین شده ای ، که برای هر دو طرف قابل مشاهده است ، تفویض اختیار می کند . فرد اول را اصطلاحاً " آمر " و فرد دوم را " عامل " یا " نماینده " می نامند . تئوری عاملیت اصل را بر حداکثر کردن مطلوبیت قرار می دهد و فرض می کند که آمر به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خویش است . عامل نیز با تلاش و ریسک و گرایشهای مخالف در جهت وظیفه و با شغلی که به او واگذار شده است ، يك حداکثرکننده مطلوبیت است . نتیجه ای که از کار عامل به دست می آید از عوامل قابل کنترل است . عوامل قابل کنترل، معمولاً " عمل و تلاش و فعالیت عامل را دربرمیگیرد . نتیجه کار عامل تحت تاثیر عوامل غیر قابل کنترل نیز می باشد . عوامل غیر قابل کنترل حالت طبیعت شامل کمبود مواد اولیه ، کمبود امکانات ، شکستن ماشین آلات و ابزار ، بدون پیش بینی قبلی و همچنین عوامل طبیعی غیر قابل کنترل مانند باران ، زلزله و آتشفشان است .

قرارداد فقط شامل موارد قابل کنترل است که روی بازده نهایی محصول کار عامل تاثیر دارند و مورد موافقت طرفین قرار گرفته است .

اگر آمر بتواند تلاش و یا فعالیت عامل را مشاهده کند و نتایج واقعی کارش را به درستی ببیند، حقوق و مزایایی که به عامل پرداخت می شود، می تواند فقط بر اساس محصول و یا نتیجه کاری که عامل انجام می دهد باشد، اما تعیین میزان فعالیت یا تلاش عامل برای آمر در برخی از مواقع، قابل تعیین نیست و در برخی از مواقع غیر اقتصادی و یا غیر عملی است . در این گونه موارد که آمر نمی تواند تلاش یا عمل عامل را ببیند، به اصطلاح " مشکل اخلاقی " بروز می کند، و یک اندازه گیری غیر مستقیم از کوشش عامل لازم است تا آمر بتواند به ایجاد تخمینی از تلاش عامل اقدام کند .

اگر نتیجه کار به وسیله تلاش عامل قابل تعیین باشد، آمر قراردادی به نام " قرار داد دستمزد خالص " با عامل منعقد می کند . این قرارداد، بر این اساس است که پرداخت حقوق و مزایای عامل فقط بر اساس نتیجه اصول یا فعالیت و تلاشی که آمر قادر به تعیین آن است و به صورت مستقیم صورت می گیرد . چنانچه نتواند تلاش عامل مشاهده شود، عامل و آمر می توانند نسبت به انعقاد قراردادی به نام " قرارداد مرکب " اقدام کنند . این قرارداد، حقوق و دستمزد عامل را برابر مبلغی ثابت و مقداری متغیر، که بر اساس میزان اصول عامل است، تعیین می کند و برای عامل ریسکی بوجود می آورد که میزان کوشش و فعالیتش را برای افزایش میزان محصول، اضافه کند و در ازای افزایش تولید، انگیزه های مختلفی از جمله پاداش نقدی سهام عادی شرکت و سهام غیر قابل انتقال دریافت کند .

به منظور کاهش اثرات مشکل اخلاقی، آمر می تواند به جای یک قرارداد مجموعه ای از قراردادها را به عامل پیشنهاد کند و یا می تواند قراردادی را پیشنهاد کند که عناصر آن بر حسب تلاش و یا پارامترهای بلند مدت اندازه گیری عملیات عامل باشد .

سیستم حسابداری مسئولیت بنا شده بر طبق اصول تئوری عاملیت محاسن زیر را در بر خواهد داشت :

۱ - گرایش رفتاری افراد را از طریق کمی با در نظر گرفتن منحنی مطلوبیت آنها و گرایششان به طرف ریسک روشن می سازد .

۲ - فاکتورهای قابل کنترل و غیر قابل کنترل را، که بر انجام عملیات مدیران اثر می گذارد، به روشنی مشخص می سازد .

۳ - ارزیابی عملیات مدیران را در حالت های عدم اطمینان و در موقعیتهای نامطمئن انجام می دهد و مدیران را وادار می کند که عدم اطمینان خویش را به وسیله سهم شدن در ریسک و فراهم آوردن اطلاعات داخلی حسابدار کاهش دهند .

۴ - به جای داده های اصلی و واقعی حسابداری " از پیش تعیین شده " در ارزیابی عملیات مدیران استفاده می کند .

۵ - بر عقد قراردادهای بلند مدت تاکید می کند و نیز مدیریت را وامی دارد که عامل تلاش و کوشش خود را به صورت یک پارامتر مهم ارزیابی عملیات در قرارداد وارد کند .

۶ - مشخص می کند که سازمان مانند " جعبه در بسته ای " نیست بلکه ائتلافی از افراد مختلف است که با اهداف گوناگون، سطوح تلاش مختلف و اطلاعات داخلی مختلف برای نیل به هدفهای مشترک باید تلاش کنند .

تئوری اقتضا^{۱۸}

تئوری اقتضا، در مورد سنجش مسئولیت پیشنهاد می کند که ارزشیابی عملیات مدیران در دو عنوان زیر انجام شود :

۱ - تعیین و تشخیص عوامل یا معیارهای کمی برای ارزشیابی عملیات .

۲ - برقراری رابطه علت و معلولی بین عوامل .
اولین قدم، استفاده بیشتر از ابزار حسابداری مدیریت مثل بودجه ها، استانداردها و گزارشهای عملیاتی است . دومین قدم شامل تعیین فاکتورهای رشد و تجانس است که روی کار افراد و یا بخشهای یک سازمان تاثیر می گذارد . بیشتر تحقیقات انجام شده در زمینه تئوری

اقتضا در حسابداری مربوط به مطالعه قدم دوم و تاثیر آن در قدم اول است .

" واترهاوس " و " تاینس " ، " هیز " و " فریس " ،^{۱۹} ^{۲۰} ^{۲۱} به عنوان مثال ، نشان می‌دهند که کارآیی حسابداری مدیریت برای ارزشیابی عملیات مدیران ، به ترکیبات مختلف عواملی از جمله تکنولوژی ، محیط داخلی و محیط خارجی و ارتباط بین قسمتهای مختلف سازمان بستگی دارد . این متغیرها در شکل ۲ نشان داده شده است .

تکنولوژی ، مکانیزم یا وسیله عملیاتی است که در جریان تولید کالاها یا خدمات ، مورد استفاده قرار می‌گیرد . این تعریف روی دو متغیر متمرکز می‌شود : (۱) موارد استثنایی مشاهده شده در جریان تبدیل مواد اولیه و (۲) طبیعت فرآیند تحقیقات ، وقتی که موارد استثنایی بوجود می‌آید .

عامل اول ممکن است شامل موارد بسیار محدود و یا تعداد زیاد و قابل ملاحظه ای باشد .

عامل دوم ممکن است به صورت سیستماتیک ، مقصداری و کمی برنامه ریزی شود و یا به صورت بدون برنامه و بر اساس حدس و گمان ظاهر گردد . بنابر این تکنولوژی ، متغیری است که می‌تواند به صورت یک پارامتر عادی و یا غیر عادی شبیه به ماهیت عوامل اول و دومی که آن را تشکیل می‌دهد ، پدیدار شود .

محیط داخلی یک سازمان شامل متغیرهای فیزیکی و اجتماعی است که روی کارکنان و یا بخشهای سازمان تاثیر می‌گذارد . مواد اولیه قابل دسترسی ، قابلیت تولید ، هزینه و ایجاد انگیزه ، مثالهایی از این متغیرهاست . هر عامل در محیط داخلی می‌تواند از ساده تا پیچیده و از بعد ایستاتیک تا بعد پویا باشد . ابعاد ایستاتیک فقط در یک مقطع زمانی مشخص اندازه گیری می‌شود در حالی که ابعاد پویا شامل تغییر متغیرها از طریق تعیین زمان و تصمیم‌گیری ساخت در موقعیت عدم اطمینان است .

یکی از عوامل مهم محیط داخلی که برای اندازه گیری کارآیی مدیران بکار گرفته می‌شود ، انگیزه است . طبق تئوری اقتضا ، اجرای کار یک شخص در سازمان (P) تابعی از مجموعه عوامل

توانایی شخص برای انجام کار (A) ، میزان درک شخص از عملیات مربوط (R) و انگیزه لازم برای انجام کار (M) است . از آنجا :

$$P = f(A, R, M) \quad (1)$$

معادله یک اشاره به این مطلب می‌کند که اگر شخصی توانایی کمی برای انجام کاری داشته باشد ، تاثیر ایجاد انگیزه اضافی برای اجرای عملیات کمتر از وقتی است که توانایی وی با لاست . همچنین اگر شخصی احتیاجات شغل را درک نکند و یا نداند ، افزایش انگیزه ، تاثیر مثبت جزئی در انجام عملیاتش خواهد داشت . انگیزه شخص برابر است با مجموع حاصل (۱) احتمال به دست آوردن نتیجه و یا محصول مورد انتظار (O) وقتی که سطح تلاش بخصوص را صرف نماید (E) و (۲) ارزشی را که شخص برای محصول مورد انتظار در نظر می‌گیرد (V) . بنابر این :

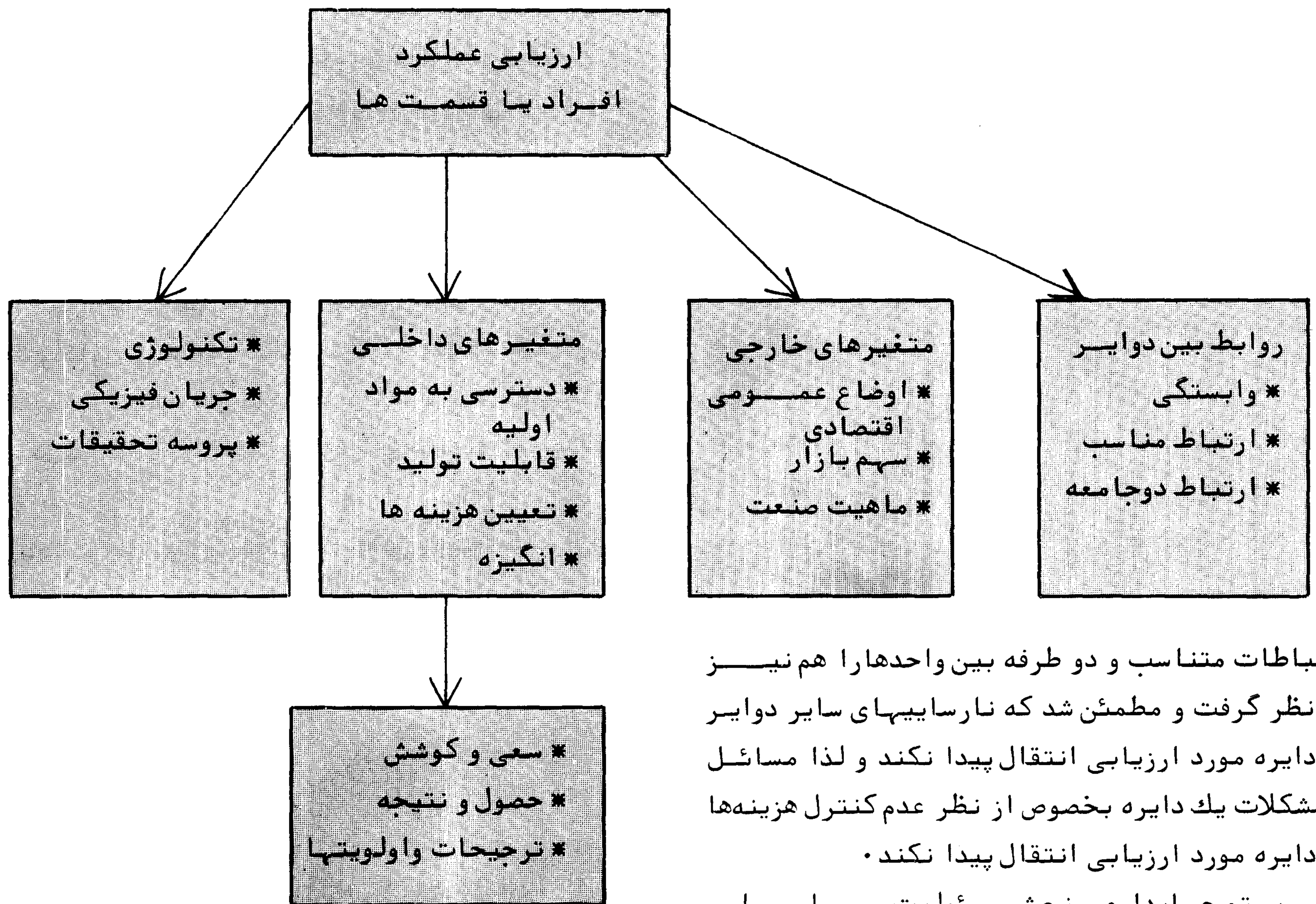
$$M = (E \rightarrow O)(V) \quad (2)$$

سومین متغیر موثر در ارزیابی عملیات مدیران در سازمان " محیط خارجی " است . محیط خارجی شامل متغیرهایی از قبیل اوضاع عمومی اقتصاد ، سهم بازار شرکت و طبیعت عملیات شرکت در صنعت است . کنترل این متغیرها برای یک شرکت به مراتب دشوارتر از کنترل عوامل داخلی است . دامنه فعالیت این فاکتورها می‌تواند از قابل پیش بینی تا غیر قابل پیش بینی و از پیچیده تا ساده باشد .

به منظور ارزیابی عملیات مدیران بهتر است از اعداد استاندارد استفاده شود تا اطلاعات مربوط به دایره ، کمتر دستخوش تغییرات شود و بهتر تجزیه و تحلیل گردد و بتوان این اطلاعات را با سایر اطلاعاتی که از شرکتهای مشابه به دست می‌آید مقایسه کرد . استفاده از مقیاسهای نسبی ارزیابی عملیات از قبیل محاسبه نرخ بازگشت سرمایه (ROI) و باقیمانده درآمد (RI) نسبت به تکنیکهای مطلق از قبیل محاسبه فروش خالص ، سود عملیاتی و یا سود خالص نیز ارجح است .

در مواردی که شرکت از چند دایره مرتبط تشکیل شده است و هدف ارزیابی عملیات مدیر ، یکی از دایره‌هاست ، علاوه بر مسائل بالا باید مساله

شکل ۲ - عوامل مهم تئوری اقتضا برای ارزیابی عملیات مدیران



ارتباطات متناسب و دو طرفه بین واحدها را هم نیز در نظر گرفت و مطمئن شد که نارساییهای سایر دواایر به دایره مورد ارزیابی انتقال پیدا نکند و لذا مسائل و مشکلات یک دایره بخصوص از نظر عدم کنترل هزینه‌ها به دایره مورد ارزیابی انتقال پیدا نکند.

سیستم حسابداری سنجش مسئولیت بر اساس تئوری اقتضا باید با توجه به نکات زیر بنا شود:

۱ - اطلاعات مربوط به انجام عملیات را طوری تهیه کند که قابل اعتماد و مورد استفاده مدیران باشد.

۲ - متغیرهای مختلف که روی طبیعت سازمان منعکس می شود بطور کامل در نظر گرفته شود و شامل اطلاعاتی در مورد تکنولوژی، متغیرهای داخلی، متغیرهای خارجی و ارتباط بین دایره های شرکت باشد.

۳ - قابل استفاده در سازمان مورد مطالعه باشد. بنا بر این، این سیستم نمی تواند عیناً " به همان صورت به همه سازمانها عمومیت داده شود زیرا تفاوت های ذاتی در تکنولوژی، ساختمان و ساختار سازمانی، فاکتورهای انسانی و موقعیت محیطی بین سازمانهای گوناگون وجود دارد.

۴ - شامل کنترل های مختلف حسابداری مدیریت

و ارزیابی عملیات کار برای قسمتها یا دپارتمانهای مختلف در يك سازمان گردد.

۵ - برنامه ریزی و کنترل در سطوح مختلف سازمان برای اطمینان از جدول هدف به عمل آید بخصوص وقتی که يك شرکت دارای عدم تمرکز است یا دپارتمانهای آن نامتجانس هستند.

۶ - احتیاج به بازگشت و بازخورهای اطلاعاتی و ارزیابی عملیات مراتبی دارد تا افراد را از کار کردن در زیر سطح قابل قبول برحذر دارد.

سیستم حسابداری سنجش مسئولیت و تهیه گزارش

آخرین قسمت اصلی در حسابداری سنجش مسئولیت، تهیه و تنظیم گزارش است که شاید بتوان آن را مهمترین جزء سیستم به حساب آورد زیرا بطور

خلاصه ، تصمیمات مدیران طی يك دوره مالی به صورت کمی تعیین می شود و تاثیر این تصمیمات به وسیله گزارش نشان داده می شود . به وسیله گزارش مدیران اجرایی ، سطوح بالای شرکت قادر به ارزیابی کارآیی مدیران سطوح پایین تر ، تعیین میزان مسئولیت پذیری افراد ، تهیه و تنظیم برنامه های تشویقی انفرادی و گروهی می گردند . گزارش از نظر رفتاری می تواند رفتار افراد را در سازمان اصلاح کند ، آنها را به سمت حداکثر کارآیی هدایت کند ، مشکلات عدم تقارن اطلاعات را در سازمان کاهش دهد و بالاخره ، مبنای کمی مهمی برای دریافت انگیزه های مالی و غیر مالی را فراهم سازد .

سیستم حسابداری مسئولیت شامل دو نوع گزارش

است : گزارشهای فیزیکی و پولی . گزارشهای فیزیکی غالباً " در سطوح پایین سازمان برای ارائه اطلاعات درباره داده های فیزیکی و مقداری از قبیل مواد اولیه مصرفی ، ساعت مستقیم کارگر و تعداد واحدهای تولید شده تهیه می شود . در حالی که گزارشهای فیزیکی و گزارشهای پولی به فراهم آوردن اطلاعات در باره هزینه عملیات کمک می کند و محاسن ذکر شده را داراست ولی به صورتی که امروزه تهیه می شود دارای نقایص زیر است :

۱ - ساختار آنها طبیعتاً " به گونه ای است که حسابداران را به تمرکز در جمع آوری اطلاعاتی تشویق می کند که مدیریت را در مورد پیدایش انحرافات نامساعد متوجه می سازد و لذا انحرافات مساعد مورد



توجه قرار نمی گیرند. به علاوه، اطلاعات منسدرج در این گزارشها به منظور راهنمایی برنامه ریزی در سازمان گزارش نمی گردند. بنابر این منبع اطلاعاتی قابل توجهی برای استراتژی و تدابیر برنامه ریزی در سازمان بوجود نمی آورند.

۲ - سودمندی گزارشهای پولی و فیزیکی به کنترل هزینه در سطوح پایین سازمان بستگی دارد، ولی این کنترل اگر بطور صحیح اعمال نگردد ممکن است گزارش حسابداری مسئولیت به عنوان مکانیزمی که فقط عملیات مدیران و افراد سطوح پایین را کنترل می کند تلقی شود و لذا باعث کاهش سطح تولید، اعتصاب، استعفا و نارضایتی مدیران پایین و افراد عادی سازمان گردد.

۳ - گزارشهای فیزیکی و پولی، طبیعتشان یک بعدی است یعنی به طریقی تنظیم می شوند که هدف اصلی شرکت که حداکثر سود، و یا حداقل شدن هزینه ها باشد تامین گردد. بنابراین تهیه این گزارشها با محدودیتهای عمدهای روبرو می شود به هنگامی که سازمان اهداف متفاوتی از قبیل حداکثر کردن مسئولیتهای اجتماعی، حداقل کردن هزینهها، حداقل کردن بیکاری ظرفیتهای تولیدی و حداقل کردن ضایعات را همزمان تعقیب می کند.

۴ - گزارشهای ارزیابی فقط عملکرد یا نتیجه نهایی کار مدیران طبقات پایین را مشخص می سازد و هیچگونه اطلاعاتی راجع به سرمایه و سایر عوامل مادی که در اختیار آنها قرار گرفته است و انتخاب تصمیمهای مطلوب در بین تصمیمات مختلف را، ارائه نمی کند.

۵ - بطور کلی انگیزه کافی برای افزایش سعی و کوشش و حرکت به سمت حداکثر کارایی برای مدیران طبقات پایینی و کارمندان عملیاتی فراهم نمی سازد.

عوامل سیستم گزارش مسئولیت مطلوب

سیستم حسابداری مسئولیت مطلوب، باید بر نظریه های رفتار انسانی مبتنی و دارای عوامل مهم کمی و کیفی باشد. بنابراین، گزارشهای ارزیابی

مدیران باید علاوه بر جنبه های مالی ویژگیهای کیفی مهمی از قبیل "ارتباط با هدف"، "ارائه به موقع" عاری از هرگونه خطا و اشتباهات عمدی و اهمیت و اعتبار" داشته باشد. اگر چه تعیین عوامل کیفی در عمل دشوار است ولی این دشواری نباید مانع بررسی آنها شود و حسابداران مدیریت باید حتی الامکان کلیه این عوامل را در گزارشهای ارزیابی خود منعکس کنند. طبیعتاً "میزان پیشرفت و موفقیت حسابداران مدیریت، به درجه همکاری سایر افرادی که در این گزارشها مسئول هستند، بستگی دارد.

مدیریت حسابداری باید همچنین گزارشهای اجرایی را بر مبنای اهداف استفاده کنندگان از گزارشها، پایه گذاری کند. نظریه اینکه احتیاجات و اهداف کسانی که گزارشهای اجرایی را دریافت می کنند، متعدد و متفاوتند، لذا تهیه یک گزارش استاندارد مطلوب نیست و باید گزارشهای اجرایی مختلفی برای استفاده کنندگان مختلف طرح ریزی گردد. به عنوان مثال، اگر اهداف مدیریت سطوح بالا این است که عملیات اجرایی هر مدیر را ارزیابی کنند، گزارشها باید بطور وضوح، هزینه های قابل کنترل و غیر قابل کنترل را که به وسیله هر کدام از مدیران سطوح پایین تر به جریان افتاده، نشان دهند. ولی اگر احتیاجات مدیران اجرایی کسب اطلاعاتی در مورد هزینه های کل عملیات سازمان است اطلاعات حسابداری قسمتهای مربوط می تواند متراکم و ادغام شود و محدود به ارائه اطلاعاتی که اجرائیات کلی سازمان را منعکس می کند، می باشد. طبیعتاً "متراکم کردن اطلاعات باعث از بین رفتن قسمتی از اطلاعات می شود اما منجر به سرعت عمل گزارش، کاهش هزینه جمع آوری و هزینه گزارش اطلاعات نیز می شود. بنابراین یکی از تصمیمهای مهمی را که حسابدار باید اتخاذ کند، این است که چه قدر اطلاع متمرکز و چه قدر اطلاع غیرمتمرکز در گزارش مسئولیت ارائه کند. یکی از مبنای مهمی که به حسابدار برای اتخاذ این تصمیم کمک می کند اهداف مدیران در این زمینه است.

گزارشهای اجرایی باید همچنین بر اساس مفهوم "مدیریت بر مبنای اهداف" و نه "مدیریت بر مبنای

استثنائات^{۲۳} پایه گذاری شود. بنابراین فعالیتهای سازمان بعد از مشورت و شرکت افراد و مسئولان مختلف در سازمان باید توسط مدیریت بطور واضح تعیین و مشخص گردد و در زمانهای بعد به عنوان شاخصی برای اندازه گیری عملیات مدیران استفاده شوند. اگر مدیریت، اهدافش را بطور مبهم و یا به صورت بسیار کلی عنوان کند افراد سازمان دچار سردرگمی خواهند شد، سازمان به وضعیت انطباق اهداف نخواهد رسید و حسابداران مدیریت نخواهند توانست جزئیات عملیات مدیران را در راه نیل به اهداف سازمان در گزارشهای سنجش مسئولیت منعکس کنند. دسترسی به اهداف مدیریت و سازمان حتی در حالت اطمینان، فوق العاده دشوار است. در وضعیت عدم اطمینان، اوضاع به مراتب دشوارتر است، ولی بدترین حالت وقتی است که افراد و مدیران پایینی سازمان فاقد خط مشی روشن و قاطعی باشند و باید عمدتاً "اهداف مدیریت سطوح بالای سازمان را حدس بزنند و به زعم خود براساس اهداف فرضی و حدسی مدیران بالا، تصمیم و اقدام مقتضی را دنبال نمایند." گزارشهای ارزیابی مسئولیت باید همچنین بودجه و استانداردها را برای یک دامنه مشخصی از فعالیتهای شرکت تعیین کند نه برای یک سطح ثابت فعالیت. بنابراین این گونه گزارشها باید عملیات انجام شده مدیران را با توجه به دامنه فعالیت از قبل تعیین شده گزارش کند. اگر عملیات اجرایی مدیری خارج از دامنه تعیین شده قرار گیرد، گزارش باید بطور مشخص، انحرافات مساعد و یا نامساعد را نشان دهد. به علاوه، در صورت امکان گزارش باید براساس احتمالات تهیه شود تا بتواند حالات مختلف طبیعت و احتمال وقوع هر یک از عوامل غیرقابل کنترل را مشخص سازد. این جنبه گزارش بسیار مهم است، زیرا همانگونه که "چن" و "سامرز"^{۲۴} نشان داده اند، فراهم کردن داده های حسابداری براساس احتمالات، به افزایش اعتماد و انتخاب تصمیم مطلوبتر منجر خواهد شد. به علاوه، تهیه اطلاعات حسابداری بر مبنای احتمالات تصمیم گیری مدیران و ارزیابی عملیات، آنها را براساس مهارت و تخصص فنی انجام می دهد و براساس تضاد

و شانس.

گزارشهای سنجش مسئولیت، همچنین باید به شکلی مقتضی تهیه و ارائه شوند تا تصمیمات اقتصادی و غیر اقتصادی را، که براساس اطلاعات مندرج در این گزارشها انجام می پذیرد، تسهیل کنند. طریقه های مختلف ارائه اطلاعات و داده ها دارای تأثیرات گوناگونی روی استفاده کنندگان از اطلاعات گزارشهاست. تحقیقات "لیبی"^{۲۵} نشان داده است که وقتی مدیریت حسابداری، رابطه بین دو عامل را گزارش می دهد، (برای مثال رابطه بین فروش و سال) استفاده از هیستوگرام و بارگرام وسیله مناسبی برای ارائه این اطلاعات است درحالی که اگر برای ارائه همین اطلاعات از جدول استفاده شود تصمیم گیری به مراتب ساده تر خواهد بود، در صورتی که تهیه کننده اطلاعات اعداد را تا دو رقم گرد کند، از متوسط ردیفها و ستونها استفاده کند، روند اصلی داده ها را نمایش دهد و ردیفها و ستونها را برحسب مقدار و یا مبلغ ردیف نماید.

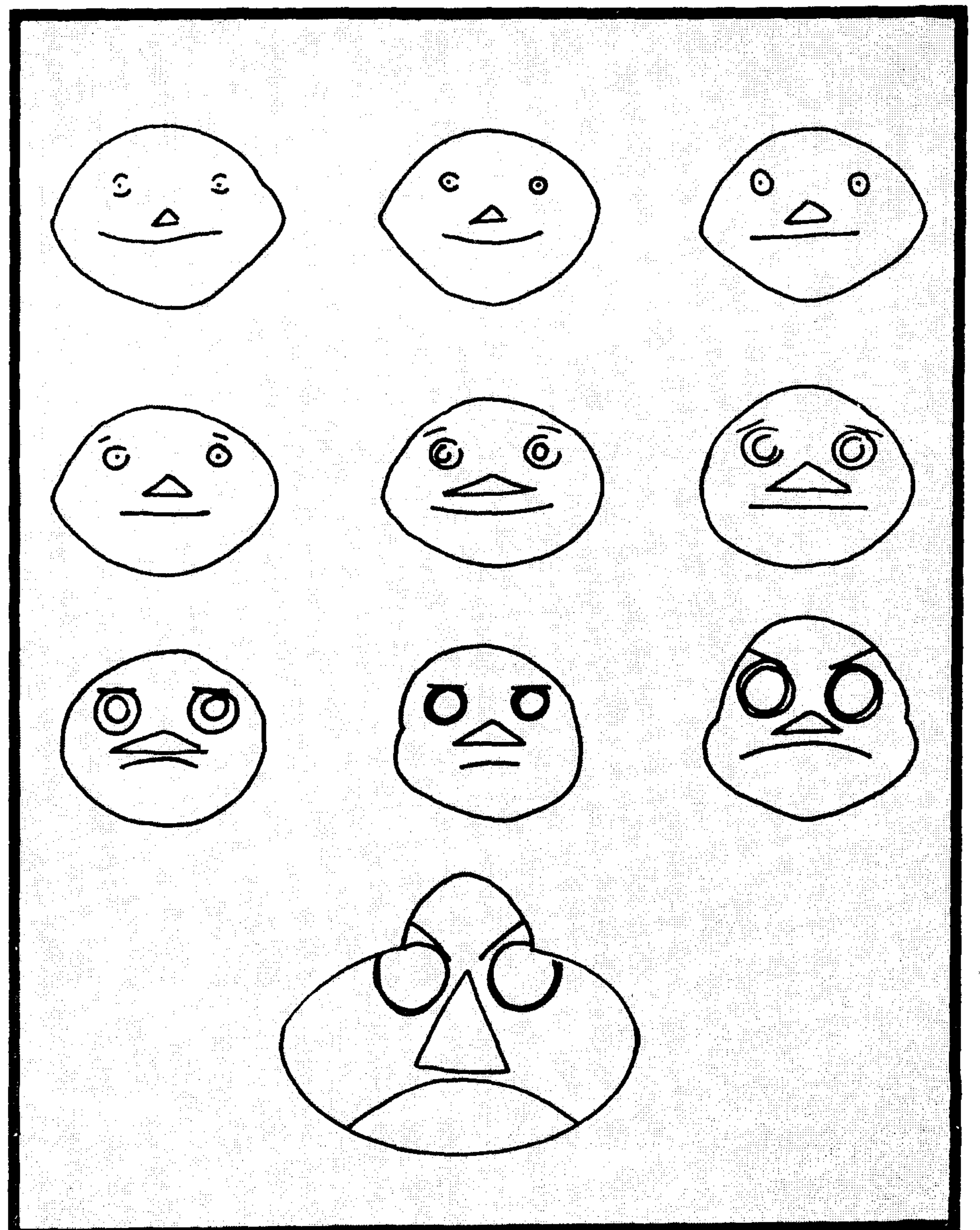
هنگامی که حسابدار نمی تواند توسط يك نمودار ساده طبقه بندی شده، همه اطلاعات را گزارش کند و لازم است ارتباطات متغیرهای متعدد مالی در يك زمان دقیقاً گزارش شود، باید از نمودارهای چندبعدی استفاده کند. نمودارهای چند بعدی برای شناسایی الگوها و طرحهای مختلف، تصمیم گیرنده را به استفاده از مهارتهای او، که خارج از اجزای عملکرد مدلها و آمارهای او، دعوت می کند. یکی از انواع مهم نمودارهای چند بعدی استفاده از شکلهایی است که براساس اجزای صورت انسان تنظیم می شود. به این ترتیب که با دست و یا کامپیوتر، تصاویری از صورت انسان طوری تنظیم می شود که هر متغیر مهم مالی به جزئی از صورت انسان نسبت داده می شود. به عنوان مثال، اندازه بینی يك متغیر مالی و اندازه چشم يك متغیر مالی دیگری را بیان می کند. نمونه ای از این نمودار در شکل ۳ نشان داده شده است.

شکل ۳ وضعیت مالی شرکت، "گرنیت" را برای سالهای ۱۹۶۵ تا ۱۹۷۴ نشان می دهد. برای هر سال و به منظور تجزیه و تحلیل دقیق وضعیت مالی شرکت

کسرهایی استخراج شده است و این کسرهای طی سالهای ۱۹۶۵ تا ۱۹۷۴ بررسی شده است. هر یک از اعضای مهم صورت به یک کسر مشخص اختصاص داده شده است و نتیجه مطالعه، به صورت شکل ۳ درآمده است. از مقایسه صورتهای در سالهای مختلف می توان تفاوتهای عمده مالی را که طی این سالها اتفاق افتاده است مشخص کرد. لیبی به نقل از سایر نویسندگان اظهار می دارد که استفاده از این گونه شکلها برای نشان دادن متغیرهای مالی مناسب است زیرا (۱) مردم آشنایی کامل با اجزای صورت انسان دارند و بنابر این با نسبت دادن هر یک از اجزای صورت به یک متغیر مالی مهم تغییرات عمده در فعالیتهای مالی شرکت مشخص می شود. (۲) صورتهای دارای اجزای کافی است و در نتیجه، متغیرهای مالی



شکل ۳ - نمونه ای از کاربرد نمودارهای چند بعدی در ارائه گزارشات مالی*



متعددی را می توان به آنها نسبت داد. (۳) ارزش وزنی را می توان به هر یک از اجزای صورت، وقتی که نسبت مالی مشخص را نشان دهد، اختصاص داد و (۴) هزینه ایجاد چنین شکلهایی حتی با استفاده از کامپیوتر مقرون به صرفه است و گزاف نیست، ولی استفاده از این شکلها در بعضی مواقع عملی نیست و در بعضی مواقع دیگر با محدودیتهای شدیدی همراه است. به علاوه لازم است استاندارد اندازه اعضای صورت به عنوان استاندارد و یا مقدار قابل قبول متغیر مالی مورد نظر تعیین گردد.

گزارشهای اجرایی باید همچنین مکانیزمی برای ارسال اطلاعات به مدیرانی که مورد ارزیابی قرار گرفته اند باشد تا بتوانند از مبنای ارزیابی مدیران سطوح بالا اطمینان پیدا کنند و در صورت ظهور نارساییها، درصدد کشف علل و رفع آنها اقدام به موقع کنند. این اطلاع، مدیران را نسبت به طبیعت و نحوه انجام وظیفه شان در آینده آشنا می کند. این اطلاعات، در واقع مراحل فراگیری برای مدیران به حساب می آید و چنانچه به موقع و سریع و روشن اعلام گردد تاثیر بیشتری در روند آینده فعالیت مدیران خواهد داشت. لازم به یادآوری است که انحرافات مساعد هم به گزارش احتیاج دارند تا مبنای پیشرفت شغلی و ایجاد انگیزه مالی و غیر مالی را در مدیرانی که مورد ارزیابی قرار گرفته اند ایجاد کند و نباید به کشف و اصلاح انحرافات نامساعد محدود باشد.

بالاخره، گزارشهای مربوط به ارزیابی مسئولیت مدیران باید بر اساس تجزیه و تحلیل هزینه و فایده پایه گذاری شود. این توجه، نیازمند بررسی ارتباط بین هزینه ها و فایده های تهیه و تنظیم گزارش است. از نظر تئوری، گزارش باید در حدی انجام گیرد که هزینه های نهایی آن با درآمدهای نهایی حاصل از تهیه و تنظیم آن برابر گردد. اگرچه در عمل تعیین هزینه ها و فایده های دقیق دشوار است، ولی این دشواری نباید مانع از تعقیب این اصل گردد و لذا حسابداران باید بهترین اطلاعات را در این زمینه جمع آوری کنند تا اندازه ای که به قضاوت حرفه ای شان، فایده تهیه و تنظیم گزارش از هزینه اش افزونتر گردد.

PP, 230-235 .

11-Ferrara, W. L., "Responsibility Reporting Vs. Direct Costing-Is There a Conflict?" "Management Accounting," June 1976. PP. 43-54, and W.L. Ferrara, "The Use, of Responsibility Accounting," "Advanced Management Journal", Winter 1982, PP. 40-50

12-Libby, R., "Accounting and Human Information Processing: Theory & Application Englewood Cliffs N.J. Prentice Hall, 1981.

13-Agency Theory

14-Baiman, S., "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", Journal of Accounting Literature, Vol. 1, 1982, PP. 154-213.

15-Namazi, M., "Theoretical Developments of Principal-Agent Employment Contract In Accounting: The State of the Art ", Journal of Accounting Literature, Vol.4, 1985, PP. 113-163.

16-Principal

17-Agent

18-Contingency theory

19-Waterhouse J., H. and P. Tiessen, "A Contingency Frame Work for Management Accounting Systems Research, "Accounting, Organizations and Society". Vol. 3, No. 1. 1978, PP. 65-76.

20-Hayes, D. "The Contingency theory of Managerial Accounting," The Accounting Review, Jan. 1977, PP. 22-39.

21-Ferris, K.K., "A Test of the Expectancy theory of Motivation in an Accounting Environment, "The Accounting Review", Jan. 1972, PP. 605-615.

22-Management by objective

23-Management by Exception

24-See reference No. 9 and, . chen, K.H. and E.L. Summers, "Should Accounting Data be Single-Valued Measurements?" The International Journal of Accounting, Spring 1977, PP. 109-125

25-See reference No. 12, P. 117-120.

* Source: Libby, R. "Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications, "Englewood Cliffs, N.J. Prentice- Hall, 1981 , P. 117.

۱- حسابداری صنعتی : برنامه ریزی و کنترل : مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ، موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه جلد اول ۱۳۶۴ ص ۴۰ همچنین به منظور توضیحات بیشتر در مورد طبقات مختلف مدیریت و مسائل سازمان آن به مقاله دکتر علی رضائیان " سازماندهی و هماهنگی در مدیریت " دانش مدیریت " شماره پنجم تابستان ۶۸ صفحات ۲۸ - ۱۳ مراجعه شود .

۲- در مورد این تئوریها به ماخذ شماره ۵ مراجعه فرمائید .

3-Pick, J., "Is Responsibility Accounting Irresponsible?" The Newyork Certified Public Accountant, July 1971, PP.487-494 .

۴- منبع سوم شماره ۲ صفحه ۵

۵- باید خاطر نشان ساخت که مطالب زیادی در این زمینه وجود دارد که از حدود بحث این مقاله خارج است . علاقه مندان می توانند به کتب مدیریت رفتار سازمانی - کاربرد منابع انسانی : تالیف پال هرسی و کنت بلانچارد ترجمه دکتر علی علاقه بند ، موسسه انتشارات امیرکبیر تهران ، ۱۳۶۵ و مدیریت رفتار سازمانی - استفاده از منابع انسانی : تالیف پال هرسی و کنت بلانچارد ترجمه دکتر قاسم کیبیری ، انتشارات واحد فوق برنامه بخش فرهنگی دفتر مرکزی جهاد دانشگاهی ، تابستان ۱۳۶۸ مراجعه کنند .

همچنین تئوریهای جدید دیگری از قبیل تئوری " Z " هم در زمینه روابط انسانی در مدیریت ظهور کرده است که در این مقاله به علت محدودیت و به دلیل تشابه تاکید آنها بر روابط انسانی از بحث آن خودداری می شود . علاقه مندان می توانند به کتاب زیر مراجعه کنند :

Rue, L, W. and L.L. Byars, Management: Theory and Application, 3th edition, Richard D. Irwin, Inc., 1983

6-Argyris, C., "Human Problems with Budgets." Harvard Business Review, Jan.feb. 1953, PP. 97-110

7-Hopwood, A.G. Accounting and Human Behavior, Prentice-Hall, 1974

8-Onsi, M., "Quantitative Models for Accounting Control, "The Accounting Review", April, 1967, PP. 321-330

9-Chen, K.H and E.L. Summers , "A study of Reporting Probabilistic Accounting Figures, "Accounting, Organization and Society, & Vol.6, 1981, PP. 109-125.

10-Demski, J.S., "Uncertainty and Evaluation Based on Controllable Performance", Journal of Accounting Research, Autumn, 1976.