



سازمان حسابرسی
۱۳۹۱

حسابداری مدیریت

(با تجدید نظر کامل)

جلد اول : چاپ بیست و دوم



تألیف دکتر رضا شاهمند

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی
سازمان حسابرسی

تیر ۱۳۹۱

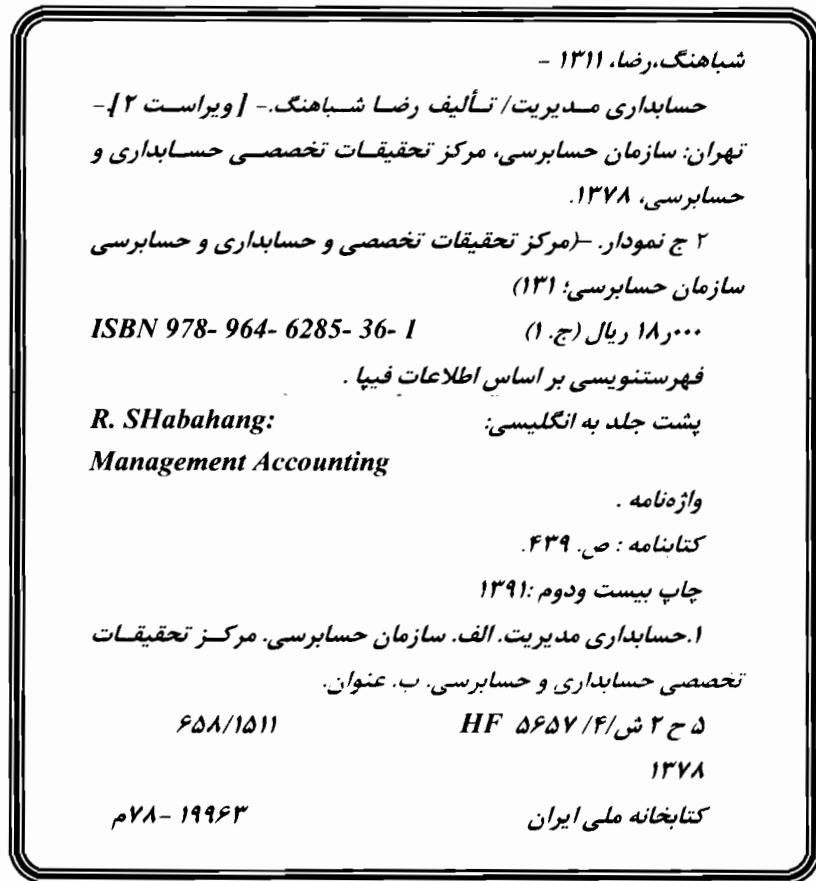
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

حسابداری مدیریت

با تجدید نظر کامل

تألیف: دکتر رضا شباھنگ

کلیه حقوق محفوظ و نکثیر یا اقتباس و نقل تمام یا قسمتی
از مطالب این نشریه بدون اجازه کتبی سازمان حسابرسی
ممنوع است.



نام کتاب: حسابداری مدیریت (با تجدیدنظر کامل).

تألیف: دکتر رضا شباهنگ.

ناشر: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.

آدرس: خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان شماره ۷، تهران ۱۵۱۳۸۳۱۱۴۱؛ صندوق پستی ۱۴۲۳۵/۴۷۹

نوبت چاپ: اول، ۱۳۶۵؛ دوم، ۱۳۶۷؛ سوم، ۱۳۷۰؛ چهارم، ۱۳۷۴؛ پنجم، ۱۳۷۶؛ ششم، ۱۳۷۸؛ هفتم، ۱۳۸۱؛ هشتم، ۱۳۸۳ (با تجدیدنظر کامل)؛ نهم، ۱۳۸۳؛ دهم و یازدهم، ۱۳۸۴؛ دوازدهم، ۱۳۸۵؛ سیزدهم و چهاردهم، ۱۳۸۶؛ پانزدهم و شانزدهم ۱۳۸۷، هفدهم و هیجدهم ۱۳۸۸؛ نوزدهم ۱۳۸۹؛ بیست و یکم ۱۳۹۰؛ بیست و دوم، ۱۳۹۱.

تیراژ: ۵۰۰۰ جلد.

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپخانه معراج

قیمت: ۷۵۰۰ ریال

پیشگفتار

حسابداری یکی از ابزارهای کارآمدی است که در خدمت پیشرفت‌های تکنولوژی و توسعه اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف قرار گرفته است. در عین حال پیشرفت‌های علمی و فنی که در قالب واحدهای گستره و پیچیده اقتصادی - اجتماعی و تنوع روزافزون فعالیتهای صنعتی و خدماتی نمود عینی یافته، ضرورت تکامل دانش حسابداری را برای پاسخگویی به نیازهای روزافزون به اطلاعات مالی در مراحل مختلف تصمیم‌گیری تشدید کرده است. در سیر شتاب آمیز تکامل حسابداری دو زمینه چشمگیر پیشرفت دیده می‌شود:

نخست: استفاده بیشتر از علوم دیگر و کاربرد فنون و ابزارهای نوین برای تهیه و ارائه اطلاعات مالی با دقت و سرعت هر چه بیشتر. در این زمینه استفاده بیشتر از ریاضیات کاربردی، اقتصاد، حقوق و به ویژه مدیریت و کامپیوتر را در حسابداری می‌توان نام برد.

دوم: تنوع موضوعات و گسترش قلمرو حسابداری. در این زمینه افزایش مطالب و تفکیک موضوعات تخصصی حسابداری مانند حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابداری مدیریت، حسابداری دولتی، حسابرسی و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی، قابل یادآوری است که این موضوعات تخصصی گاه خود به رشتہ تخصصی خاص انجامیده و یا حسابداران حرفه‌ای در تخصص خاص را در انجمنهایی گرد آورده است. علاوه بر این، زمینه‌های تازه‌ای چون حسابداری اجتماعی و حسابداری محیط زیست می‌رود که قلمرو کار حسابداری را هر چه بیشتر گسترش دهد. نکته دیگر، لزوم یادگیری مبانی و بعضاً موضوعات تخصصی حسابداری در دوره‌های عمومی آموزش و در آموزش بعضی از رشته‌های دیگر تخصصی مانند مدیریت، اقتصاد و بازرگانی است.

یکی از الزامات و در عین حال پی‌آمدهای تکامل حسابداری، توسعه وظایف و نقش حسابداری در اداره امور واحدهای اقتصادی اعم از تجاری، غیر تجاری، تولیدی، خدماتی، خصوصی، دولتی، انتفاعی و یا غیر انتفاعی بوده است، زیرا که مدیریت صحیح و کارآمد امروزین بدون استفاده از دانش حسابداری و بدون اتکا و استناد مداوم بر اطلاعات مالی، ناممکن و یا لااقل کم حاصل است و این به نوبه خود حسابداری

را از نقش سنتی خود که ثبت و گزارش رویدادها و فعالیتهای مالی بوده به مبنایی اساسی در تصمیم‌گیری ارتقا داده است.

حسابداری مدیریت که موضوع کتاب حاضر است به این جنبه از حسابداری می‌پردازد. یعنی اطلاعاتی را که توسط حسابداری مالی و حسابداری بهای تمام شده در روال عادی عملیات تهیه می‌شود (و مورد استفاده خاص و معین در گزارشکری داخلی و خارجی دارد) با کاربرد روشهای و تکنیکهای ویژه برای تصمیم‌گیریهای مدیریت آمده و در عین حال با ارائه و توضیح مدل‌های مقداری، امکان اتخاذ تصمیمات درست را بر اساس اطلاعات داده شده معرفی و تشریح می‌کند. در حسابداری مدیریت و بر حسب نیاز از مدل‌های اقتصاد خرد، پژوهش عملیات، آمار و ریاضیات استفاده می‌شود اما اطلاعات و ارقام ورودی اغلب این مدل‌ها معمولاً ارقامی است که در جریان عادی عملیات توسط سیستمهای حسابداری مالی و حسابداری بهای تمام شده تهیه می‌گردد.

کتاب حسابداری مدیریت که اولین بار در سال ۱۳۶۵ انتشار یافت. در زمان خود آخرین مطالب مطروحه در این رشته علمی را در بر داشت. اما در دهه اخیر موضوعهای جدیدی در زمینه حسابداری مدیریت مطرح و ارائه شد که تجدید نظر کلی در کتاب مورد بحث را ایجاد کرده است. اهم این مطالب را می‌توان به شرح زیر بر شمرد:

- کنترل جامع کیفیت (TQC)
- مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)
- هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)
- سیستم مدیریت هزینه (CMS)
- مدیریت به موقع موجودیها (JIT)
- حسابداری سنجش مستولیت (RA)

در چاپ جدید کتاب حسابداری مدیریت نه تنها موضوعات جدید به تفصیل تشریح شده و مورد بحث قرار گرفته است بلکه مطالب سابق نیز مورد بازنگری کلی قرار گرفته و از لحاظ تکنیکی تکامل یافته است.

مسئولیت تألیف و تجدید نظر این کتاب به عهده آقای دکتر رضا شباهنگ بوده که حسب مورد از راهنماییهای همکاران به ویژه آقای عزیز عالی ور نیز استفاده شده است. مسئولیت تایپ و صفحه‌آرایی کتاب به عهده خانم السی قازاریان بوده که در تهیه جداول و نمودارهای پیچیده کتاب نهایت اهتمام را به عمل آورده‌اند.

در پایان امیدواریم که کتاب حاضر نه تنها به حل مسایل مدیران واحدهای انتفاعی کمک کند بلکه در تدریس مطالب حسابداری مدیریت نیز مفید واقع شود. در عین حال انتظار داریم که از راهنماییهای همکاران حسابدار، مدیران واحدهای انتفاعی، استادان و پژوهشگران حسابداری و دیگر صاحبنظران برخوردار شویم.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی
سازمان حسابرسی

فهرست مطالب

شماره صفحه

فصل اول :

نقش حسابداری مدیریت در محیط در حال تغییر

۳	هدفهای اصلی حسابداری مدیریت
۴	تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی
۵	ویژگیهای اطلاعات حسابداری مدیریت
۶	کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیتهای عملیاتی
۷	انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای هدفهای سازمان
۸	سنجهش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان
۹	حسابداری مدیریت در مقایسه با حسابداری مالی
۱۰	مباحث اصلی مطروحه در حسابداری مدیریت
۱۰	اطلاعات و انگیزش
۱۱	آثار رفتاری
۱۱	هزینه‌ها و فواید
۱۲	تمامی تدریجی حسابداری مدیریت
۱۲	واحدهای تولیدی در مقایسه با واحدهای خدماتی
۱۲	ایجاد صنایع جدید
۱۲	رقابت جهانی
۱۲	مدیریت به موقع موجودیها
۱۵	سوالات و تمرینات

الف

فصل دوم:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت و سیستم مدیریت هزینه

۱۹	سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای حجم
۲۰	سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت
۲۰	مثال شرکت آلفا - مرحله اول
۲۲	ادامه مثال شرکت آلفا - مرحله دوم
۲۴	بهای تمام شده محصولات شرکت آلفا بر مبنای سیستم ABC
۲۶	تحلیل و تفسیر بهای تمام شده در سیستم ABC
۲۷	دلایل عدم توفيق سیاستهای قیمتگذاری شرکت آلفا
۲۷	دلایل تحریف بهای تمام شده در سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای حجم
۲۹	مباحث کلیدی در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت
۳۰	محركهای هزینه
۳۱	همگن بودن فعالیتها
۳۱	تعیین زمان طراحی و اجرای سیستم ABC
۳۳	سیستمهای مدیریت هزینه
۳۴	هزینه‌های بدون ارزش افزوده
۳۵	خلاصه فصل دوم
۳۶	مثال تشریحی
۳۷	حل مثال تشریحی
۳۸	سؤالات و تمرینات

فصل سوم :

گرایشهای اقلام بهای تمام شده

٤٥	تجزیه و تحلیل بهای تمام شده - حجم فعالیت - سود
٤٦	گرایشهای اقلام بهای تمام شده
٤٦	اقلام ثابت
٤٩	اقلام متغیر
٥١	اقلام مختلط
٥٣	اقلام نیمه متغیر
٥٥	اقلام نیمه ثابت
٥٦	مفروضات مربوط به گرایشهای اقلام بهای تمام شده
٥٨	روشهای برآورد اقلام بهای تمام شده
٦١	ارتباط بهای تمام شده - حجم فعالیت - سود
٦١	تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر
٦٧	نمودار حجم فعالیت - سود
٧٠	نسبت حاشیه اینمنی
٧٠	تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر برای مجموعه‌ای از محصولات
٧٢	مثال تشریحی اول
٧٣	مثال تشریحی دوم
٧٣	مثال تشریحی سوم
٧٥	خلاصه فصل سوم
٧٧	سؤالات و تمرینات

فصل چهارم:

اقلام مربوط بهای تمام شده و تصمیم‌گیری

۸۴	اقلام مربوط بهای تمام شده
۸۵	تصمیم‌گیری برای انتخاب یک راه حل
۸۵	تصمیم‌گیری با دو راه حل
۸۸	نقطه بی تفاوتی بهای تمام شده
۹۱	مقایسه نقطه سر به سر و نقطه بی تفاوتی بهای تمام شده
	موارد استفاده اقلام مربوط بهای تمام شده
۹۳	تصمیمات ساخت - خرید
۹۶	مقایسه تصمیمات ساخت - خرید در سیستمهای سنتی و سیستم ABC
۹۹	تصمیمات مربوط به محصولات مشترک
۱۰۵	تصمیمات قیمت‌گذاری
۱۰۶	نقطه بی تفاوتی قیمت
۱۱۰	تصمیمات مربوط به سفارش‌های مخصوص
۱۱۱	تصمیم‌گیری با چند راه حل (تصمیم‌گیری مرکب)
۱۱۵	مثال تشریحی
۱۱۷	خلاصه فصل چهارم
۱۱۹	سؤالات و تمرینات

فصل پنجم :

روشهای برآورد اقلام بهای تمام شده

۱۲۷

روشهای مقداری

۱۲۸

آمار

۱۲۹

معیارهای تمايل به مرکزیت

۱۳۲

معیارهای پراکندگی

۱۳۵

ویژگیهای نمونه

۱۳۶

نمونه انتخابی

۱۳۶

توزيع نرمال

۱۳۷

موارد استفاده از منحنی نرمال

۱۳۹

مدل سازی آماری

۱۴۰

تشخیص و تبیین

۱۴۰

برآورد

۱۴۰

اعتباردهی و شبیه‌سازی

۱۴۰

تجزیه و تحلیل رگرسیون و همبستگی

۱۴۳

مثال عددی برای تجزیه و تحلیل رگرسیون و همبستگی

۱۴۷

تجزیه و تحلیل همبستگی

۱۵۱

وابستگی در مقابل رابطه علت و معلول

۱۵۱

متغیرهای مستقل دیگر

۱۵۵

آزمون برآورد پارامترها

۱۵۶

انحراف استاندارد خط رگرسیون

۱۵۶

رگرسیون خطی مرکب

۱۵۷

مفروضات تجزیه و تحلیل رگرسیون

شماره صفحه

۱۵۸	خطی بودن
۱۵۸	همگن بودن واریانس
۱۵۸	نرمال بودن توزیع جامعه آماری
۱۵۹	همبسته نبودن مازاد تصادفی در دوره‌های مختلف
۱۶۰	همبسته نبودن متغیرهای مستقل با یکدیگر
۱۶۱	آنالیز واریانس
۱۶۳	منحنی یادگیری و تجزیه و تحلیل اقلام بهای تمام شده
۱۶۵	معادله منحنی یادگیری
۱۶۷	برآورد دستمزد مستقیم
۱۶۸	منحنی یادگیری به صورت معادله نمائی
۱۶۹	استفاده از لگاریتم در منحنی یادگیری
۱۷۱	حالت دائمی و منحنی یادگیری
۱۷۲	تجزیه و تحلیل روند
۱۷۳	متوسط متحرک
۱۷۵	معادله‌های نمائی
۱۷۷	خلاصه فصل پنجم
۱۸۰	ضمیمه (الف)
۱۸۲	ضمیمه (ب) نقش در حال رشد کامپیوتر در حسابداری مدیریت
۱۸۵	سؤالات و تمرینات

فصل ششم:

مفاهیم اصلی بودجه‌بندی

۱۹۳	مبانی بودجه‌بندی
۱۹۵	مقاصد بودجه‌بندی
۱۹۸	وظایف بودجه‌بندی
۱۹۸	بودجه جامع
۲۰۰	بودجه عملیاتی
۲۰۰	بودجه فروش
۲۰۰	بودجه موجودی کالای آخر دوره
۲۰۰	بودجه تولید
۲۰۱	بهای تمام شده کالای فروش رفته بودجه شده
۲۰۱	بودجه هزینه‌های اداری
۲۰۱	بودجه هزینه‌های فروش و بازاریابی
۲۰۲	سود خالص بودجه شده
	بودجه مالی
۲۰۲	طرحهای تأمین مالی
۲۰۳	بودجه مخارج سرمایه‌ای
۲۰۳	بودجه نقدی
۲۰۴	ترازنامه بودجه شده
۲۰۴	صورت گردش و جوه نقد بودجه شده
۲۰۵	مثال تشریحی برای تهیه بودجه جامع
۲۱۷	صورت سود و زیان بودجه شده

شماره صفحه

۲۱۸	بودجه مخارج سرمایه‌ای
۲۱۹	بودجه نقدی
۲۲۱	ترازانامه بودجه شده
۲۲۳	بودجه‌بندی صورت گردش و جوه نقد
۲۲۴	فرآیند بررسی و تجدید نظر در بودجه
۲۲۵	اعمال کنترل از طریق بودجه
۲۲۷	بودجه‌بندی با تشریک مساعی
۲۲۸	دفاع از بودجه
۲۳۰	خلاصه فصل ششم
۲۳۲	سوالات و تمرینات

فصل هفتم :

طرح ریزی و ارزشیابی موجودیها

۲۴۲	طرح ریزی موجودیها
۲۴۲	ماهیت طرح ریزی موجودیها
۲۴۳	هزینه سفارش موجودیها
۲۴۲	هزینه نگهداری موجودیها
۲۴۳	هزینه فقدان موجودیها
۲۴۳	با صرفه ترین مقدار سفارش
۲۴۸	برآورد اقلام هزینه و حساسیت مدل
۲۵۱	حد تجدید سفارش

شماره صفحه

۲۵۵

مدیریت به موقع موجودیها

۲۵۷

سیستم مدیریت به موقع خرید

ارزشیابی موجودیها

۲۵۹

سیستم ارزشیابی ادواری موجودیها

۲۶۱

سیستم ارزشیابی دائمی موجودیها

۲۶۵

مقایسه روش‌های ارزشیابی موجودیها

۲۶۷

خلاصه فصل هفتم

۲۶۹

سؤالات و تمرینات

فصل هشتم :

اطلاعات حسابداری مدیریت و تصمیمات قیمت‌گذاری

۲۷۶

مبانی اقتصادی قیمت‌گذاری

۲۷۷

رقابت کامل

۲۸۴

رقابت ناقص، انحصار کامل و رقابت چند قطبی

۲۸۹

سایر متغیرهای مؤثر بر قیمت‌گذاری

۲۹۱

مدلهای قیمت‌گذاری در تولید و تجارت

۲۹۹

خلاصه فصل هشتم

۳۰۲

سؤالات و تمرینات

شماره صفحه

فصل نهم :

بودجه تولید و برنامه‌ریزی خطی

۳۱۰	مثال تشریحی برای مدل برنامه‌ریزی خطی
۳۱۲	حل مدل به روش ترسیم
۳۱۵	روش سیمپلکس
۳۲۱	تجزیه و تحلیل حساسیت
۳۲۲	ورود محصول جدید به ترکیب محصولات
۳۲۲	تغییر در ضرایب سود ناخالص تابع هدف
۳۲۳	تغییر در منابع محدود یا محدودیتهای مدل
۳۲۴	برنامه‌ریزی مزدوج و مدل‌های حداقل کردن
۳۲۹	مسئله نمونه برنامه‌ریزی خطی
۳۳۵	خلاصه فصل نهم
۳۳۷	سؤالات و تمرینات

فصل دهم :

بودجه‌بندی سرمایه‌ای

۳۴۴	ویژگیهای بودجه‌بندی سرمایه‌ای
-----	-------------------------------

شماره صفحه

۳۴۴	فرآیند بودجه‌بندی سرمایه
۳۴۵	شناسایی پروژه‌های سرمایه‌گذاری
۳۴۵	برآورد منافع و مخارج هر یک از پروژه‌ها
۳۴۶	ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری
۳۴۶	تهییه و تنظیم بودجه مخارج سرمایه‌ای
۳۴۷	ارزیابی مجدد پروژه‌ها پس از تصویب
۳۴۷	روشهای ارزیابی پروژه‌ها
۳۴۸	روشهای مبتنی بر تنزیل گردش وجود نقد
۳۴۹	نرخ بازده داخلی
۳۵۴	ویژگیهای نرخ بازده داخلی
۳۵۴	ارزش فعلی خالص
۳۵۶	ویژگیهای روش ارزش فعلی خالص
۳۵۶	مقایسه روش نرخ بازده داخلی و روش ارزش فعلی خالص
۳۵۶	شاخص سودآوری
۳۵۷	سایر روشهای ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری
۳۵۸	دوره بازیافت سرمایه
۳۵۹	معکوس دوره بازیافت سرمایه
۳۶۰	نرخ بازده حسابداری
۳۶۲	ویژگیهای نرخ بازده حسابداری
۳۶۲	سایر عوامل مؤثر بر تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای
۳۶۳	شرایط اقتصادی
۳۶۳	سیاستهای رشد
۳۶۴	ارزیابی مخاطره
۳۶۴	عوامل ادارکی

شماره صفحه

۳۶۵	سهمیه‌بندی سرمایه
۳۶۷	مالیات بردرآمد و بودجه‌بندی سرمایه‌ای
۳۷۰	خلاصه فصل دهم
۳۷۴	سؤالات و تمرینات

فصل یازدهم :

کنترل اقلام بهای تمام شده

۳۸۰	مخارج قابل کنترل
۳۸۰	مخارج مهندسی ، برنامه‌ریزی شده و ظرفیت
۳۸۲	مخارج مهندسی
۳۸۳	مخارج برنامه‌ریزی شده
۳۸۴	مخارج مربوط به ظرفیت
۳۸۵	کارآبی در مقایسه با اثربخشی
۳۸۷	گزارش‌های کنترل در ارتباط با مخارج مهندسی
۳۹۴	ارائه یک تمرین و حل آن
۳۹۶	حسابداری سنجش مسئولیت
۳۹۶	مرکز مسئولیت
۳۹۶	مرکز هزینه
۳۹۷	مرکز درآمد
۳۹۷	مرکز سود

شماره صفحه

۳۹۷	مرکز سرمایه‌گذاری گزارش‌های عملکرد
۳۹۷	
۳۹۸	بودجه - تجزیه و تحلیل انحرافات و حسابداری سنجش مسئولیت
۳۹۸	خلاصه فصل یازدهم
۴۰۰	سؤالات و تمرینات
۴۰۹	واژه‌نامه فارسی به انگلیسی
۴۲۰	واژه‌نامه انگلیسی به فارسی
۴۲۳	فهرست موضوعی
۴۳۹	فهرست منابع و مأخذ