

## شناسایی عوامل مؤثر بر کارآیی حسابرسی و نحوه تأثیر آنها

دکتر جواد رضا زاده<sup>۱</sup>  
نیما بسنده<sup>۲</sup>

مرحله ارزیابی ساختار کنترل داخلی، مرحله انجام آزمون های محتوا و مرحله تکمیل کار حسابرسی است.

نتایج حاصل بیانگر آن بود که تنها میزان اتکای حسابرسان بر ساختار کنترل داخلی صاحبکار با میزان کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی ارتباط مستقیم دارد. همچنین نتایج تحقیق بیانگر آن بود که میزان کارآیی نسبی حسابرسی

صورت های مالی در سازمان حسابرسی (به عنوان بخش دولتی) و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان بخش خصوصی) تفاوت معناداری ندارند.

**واژه های کلیدی:** گزارش حسابرسی صورت های مالی، تحلیل پوششی داده ها، کارآیی حسابرسی



میزان کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی در سازمان حسابرسی (به عنوان بخش دولتی) و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان بخش خصوصی) تفاوت معناداری ندارند

چکیده

در این تحقیق ابتدا به کمک مدل برنامه ریزی تحلیل پوششی داده ها اقدام به تعیین ضریب کمی کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی شد. پس از آن اثر عوامل مختلف بر میزان کارآیی به کمک تحلیل رگرسیون و ضریب همبستگی مورد آزمون قرار گرفت. این عوامل عبارتند از: اثر شناخت حاصل از ارائه خدمات غیر حسابرسی به

صاحبکار، اثر اعمال محدودیت زمانی از طرف صاحبکار برای کاهش زمان انجام کار، تکراری شدن کار برای حسابرسان به دلیل عدم تغییر آنان در سال های متوالی، میزان اتکای حسابرسان بر ساختار کنترل داخلی صاحبکار و نحوه تخصیص زمان به مراحل مختلف انجام کار حسابرسی. مرحله اخیر قابل تجزیه به مراحل دیگری شامل: مرحله برنامه ریزی،

مقدمه:

انگیزه ای برای تحقیق حاضر نیز هستند. پالمروز تحقیقی تحت عنوان «ارتباط بین نوع قرارداد حسابرسی و هزینه ها و ساعات حسابرسی» [۱] انجام داده است که طی آن به تأثیر نوع قرارداد حسابرسی بر هزینه و زمان انجام حسابرسی پرداخته است. او با در نظر گرفتن دو نوع قرارداد حسابرسی مستقل صورت های مالی که عبارت از قراردادهای حسابرسی «با قیمت مشخص»<sup>۲</sup> و قراردادهای حسابرسی «باز پرداخت هزینه ها»<sup>۳</sup> هستند دو فرضیه را بیان می کند که به این شرح است:

للم ۱) تفاوتی بین هزینه های این دو نوع قرارداد نیست.

للم ۲) تفاوتی بین زمان انجام کار در هر یک از این قراردادها وجود ندارد.

در نهایت محقق با کمک اطلاعات جمع آوری شده به وسیله پرسش نامه به بررسی ارتباط بین نوع قراردادها و هزینه و زمان انجام آنها می پردازد و نتایج حاصله نشان دهنده آن است که نوع قرارداد حسابرسی صورت های مالی با هزینه های انجام حسابرسی رابطه معناداری دارد ولی با طول زمان انجام کار رابطه معناداری ندارد.

می توان گفت تحقیق فوق اثر محدودیت هزینه ها بر کارایی حسابرسی صورت های مالی را مورد بررسی قرار داده است. یعنی نتایج این تحقیق حاکی از آن است که هر چه قرارداد محدودیت بیشتری برای حسابرسان از لحاظ هزینه ها ایجاد کند در نتیجه هزینه های انجام کار نیز کاهش خواهد یافت اما این امر اثر معناداری بر زمان انجام کار نخواهد داشت.

در اغلب تحقیقات انجام شده تا کنون متغیر مورد آزمون، ساعات کار حرفه ای صرف شده جهت انجام کار حسابرسی بوده است که به عنوان داده مد نظر قرار داشته و نحوه تأثیر عوامل مختلف با بررسی رابطه این عوامل با ساعات کار حرفه ای صرف شده مورد مطالعه قرار گرفته است. در سال ۱۹۸۹ پالمروز نیز جمع ساعات کار حرفه ای را به عنوان داده های فرآیند حسابرسی در نظر گرفته است. البته پالمروز ساعات حرفه ای صرف شده برای انجام کار حسابرسی را بدون توجه به رده های مختلف پرسنل مد نظر قرار داده است. در سال ۱۹۹۴ اکیف<sup>۴</sup> و همکارانش عملکرد محققان قبلی را تا

کارایی یکی از ویژگی های مهم در عملکرد است. کارایی در عملکرد عاملی است که می تواند باعث پیشی گرفتن از رقبا در یک بازار رقابتی گردد. در مورد بازار ارائه خدمات حسابرسی در ایران نیز می توان گفت که با ورود بخش خصوصی، در سال های اخیر شاهد رقابت در این بازار هستیم، لذا کارایی در ارائه خدمات حسابرسی باید برای ماندن در بازار رقابتی حاضر مورد توجه قرار گیرد.

کارایی در ارائه خدمات حسابرسی به معنای آن است که افزایش در کیفیت حسابرسی بدون افزایش در کمیت یا کیفیت داده ها امکان پذیر نباشد.

کارایی در انجام حسابرسی هم مدنظر ارائه کنندگان و هم مدنظر دریافت کنندگان این خدمات است، زیرا با افزایش کارایی هر دو گروه منتفع خواهند شد. این انتفاع برای دریافت کنندگان به این صورت است که در زمان کمتر و احياناً با هزینه های کمتر خدماتی با کیفیت مناسب دریافت می کنند و برای ارائه کنندگان خدمات این انتفاع به صورت افزایش در ظرفیت کاری پرسنل، عدم نیاز به صرف هزینه و زمان اضافی برای انجام کاری معین، از دست ندادن صاحبکاران موجود و جذب صاحبکاران جدید و در نهایت افزایش در سود می تواند باشد.

اساسی ترین هدف تحقیق حاضر شناخت عوامل مؤثر بر کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی در ایران است تا با شناخت این عوامل بتوان به ارتقای کیفی و کمی فعالیت های حرفه حسابرسی کمک کرد. برای رسیدن به این هدف، ابتدا به تعیین سطح کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی می پردازیم تا با کمک این شاخص، بتوانیم عوامل مؤثری را که باعث افزایش یا کاهش این شاخص می گردند، شناسایی نماییم.

پیشینه تحقیق:

در سطح جهان تحقیقات چندی در ارتباط با سطوح کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی و شناخت عوامل مؤثر بر آن انجام شده است. در ادامه به برخی از تحقیقاتی که تاکنون در این زمینه صورت گرفته اشاره می شود که منبع و

در سال ۲۰۰۳ داپوچ، گاپتا، سیمونیک و استین به تعیین کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی پرداختند. آنها برای این کار ابتدا از مدل برآورد حدود اتفاقی (SFE) برای تعیین سطوح مختلف کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی استفاده کردند. در نتایج بدست آمده در این تحقیق [۲] مشخص شد که با استفاده از مدل SFE هیچگونه مدرکی دال بر ارتباط بین عدم کارآیی و استفاده از خدمات حسابرسی حسابرسان در رده های مختلف سازمانی شامل شریک، مدیر، حسابرس ارشد یا حسابرس دیده نمی شود در حالی که این تغییرات باعث تغییرات چشمگیری در هزینه های انجام کار حسابرسی می شد و اگر مؤسسه ای به جای استفاده از خدمات حسابرسی حسابرسان تازه کار و بی تجربه از خدمات حسابرسان در رده های بالاتر استفاده می کرد، قطعاً مجبور به پرداخت هزینه های بیشتری می شد اما همانطور که ذکر شد نتایج بدست آمده از کاربرد مدل SFE، سطح کارآیی نسبی

حسابرسی صورت های مالی را بدون تغییر نشان می داد. بنابراین محققان به این نتیجه رسیدند که این مدل، کارآیی لازم را برای این بررسی ندارد و پس از آن مدل تحلیل پوششی داده ها (DEA) را مورد استفاده قرار دادند. نتایج حاصل از به کارگیری این مدل برخلاف مدل قبلی که بیانگر عدم ارتباط بین تغییر در ترکیب تیم

حسابرسی و سطح کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی بود، نشان داد ارتباط معناداری بین ترکیب تیم حسابرسی و سطح کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی وجود دارد. قطعاً این نتیجه منطقی تر به نظر می رسيد و راهنمای بهتری برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی بود. لذا در این تحقیق، محققان به این نتیجه رسیدند که استفاده از مدل تحلیل پوششی داده ها برای تعیین سطح کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی مناسبتر است و همچنین هدف دیگر یعنی قیمت گذاری خدمات حسابرسی را بهتر تأمین می کند.

حدودی زیر سؤال بردند. چرا که آنان خدمات ارائه شده توسط یک شریک، مدیر و یا سرپرستی با تجربه را معادل خدمات ارائه شده توسط یک حسابرس تازه کار در نظر گرفته بودند. آکیف و همکارانش این بار تحقیقات قبلی را با افزودن این فرض انجام دادند که، ساعات کار حرفه ای صرف شده باید با توجه به رده های مختلف سازمانی پرسنل و بطور مجزا مورد ارزیابی قرار گیرند. آکیف، سیمونیک و استین در این تحقیق بیان می دارند که در بررسی میزان داده ها یا همان ساعات کار مورد نیاز برای انجام هر کار حسابرسی خاص باید ترکیب خدمات حرفه ای از لحاظ رتبه و تجارب اعضای تیم حسابرسی را نیز مدنظر قرار داد، چرا که آنان معتقد بودند که صرفاً میزان کل ساعات کارکرد بدون توجه به رده ها و تجارب پرسنل می تواند از دقت نتایج حاصله بکاهد. در این تحقیقات به بررسی اثر ویژگی های شرکت مورد حسابرسی شامل اندازه، پیچیدگی اطلاعات و فعالیتهای شرکت تحت رسیدگی

و مخاطرات مختلف مربوط به شرکت و میزان اتکای حسابرسان بر سیستم کنترل داخلی، تأثیر منحنی یادگیری و همچنین ارائه خدمات همزمان دیگری مانند مشاوره بر میزان ساعات کار لازم جهت انجام هر حسابرسی پرداخته شده است.

تحقیق فوق به این نتیجه رسید که حدود هشتاد درصد تغییرات در ساعات کار حسابرسی با متغیرهای

اندازه شرکت، پیچیدگی اطلاعات مالی و فعالیت های شرکت تحت رسیدگی و ریسک های مربوط به شرکت، قابل تبیین است.

البته در تحقیقات بعدی باز محققین تفکیک خدمات ارائه شده توسط پرسنل با رده های پرسنلی و تجارب مختلف را ضروری ندانستند و کل ساعات کار حرفه ای صرف شده را بدون در نظر گرفتن رده های سازمانی به عنوان متغیر در مدل های خود مورد استفاده قرار دادند که به مواردی از این تحقیقات در زیر اشاره خواهد شد.

### حدود هشتاد درصد تغییرات در ساعات کار حسابرسی با متغیرهای اندازه شرکت، پیچیدگی اطلاعات مالی و فعالیت های شرکت تحت رسیدگی و ریسک های مربوط به شرکت، قابل تبیین است

باعث ایجاد تغییرات قابل توجهی در روش حسابرسی صورت های مالی معرفی می کند. از نتایج دیگر تحقیق می توان به این مورد اشاره کرد که ارائه خدمات همزمان با خدمات حسابرسی صورت های مالی مانند مشاوره مدیریت باعث کاهش ساعات تخصیص یافته به مراحل برنامه ریزی و ارزیابی ریسک می شود. ولی تأثیر قابل توجهی بر کل ساعات حسابرسی ندارد. این نتیجه تا حدودی منافع استفاده از خدمات همزمان غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی را زیر سؤال می برد.

در نهایت از نتایج این تحقیق می توان به مورد دیگری در ارتباط با تفاوت حسابرسی انجام شده توسط پنج مؤسسه بزرگ بین المللی حسابرسی که معروف به پنج بزرگ هستند و سایر مؤسسات حسابرسی اشاره کرد که جزئیات گزارشات حسابرسی منتشر شده توسط پنج بزرگ منطقی تر و قابل اطمینان تر از سایر مؤسسات است. عاملی که شاید دلیلی برای بالا بودن ارزش خدمات این مؤسسات در مقایسه با سایر مؤسسات باشد.

در این زمینه تحقیق دیگری وجود دارد که در سال ۲۰۰۴ توسط استین، سیمونیک، درین هاوزن و بلوکی جک منتشر شده است. این تحقیق را شاید بتوان به عنوان تکمیل کننده و نتیجه نهایی کلیه تحقیقات قبلی دانست که به آنها اشاره شد. زیرا در این تحقیق از نتایج بسیاری از تحقیقات انجام شده پیشین استفاده شده است. در این تحقیق [۴] ابتدا به تعیین سطح نسبی کارآیی حسابرسی صورت های مالی پرداخته شده است. این مرحله از تحقیق با استفاده از مدل برنامه ریزی خطی تحلیل پوششی داده ها انجام شده است. لازم به ذکر است که مزایای مدل تحلیل پوششی داده ها نسبت به سایر مدل ها همچنان که قبلاً ذکر شد توسط داپوچ در سال ۲۰۰۳ به اثبات رسید و برتری آن برای تعیین سطح کارآیی نسبی حسابرسی صورت های مالی مشخص شد. در این تحقیق برای تعیین ورودی ها و خروجی های مدل

در سال ۲۰۰۳ تحقیق دیگری توسط بلوکی جک تحت عنوان «شناخت ترکیب روش های حسابرسی: عاملی که حسابرسان را وادار به تغییر در روش های انجام کار می کند» [۳] منتشر شد. هدف این تحقیق شناسایی عوامل محیطی اساسی واحد مورد رسیدگی بود که باعث تغییر در روش های به کار رفته توسط حسابرسان برای حسابرسی صورت های مالی می شدند. در این تحقیق با بررسی ساعات تخصیص داده شده برای انجام هر کار حسابرسی و روش مورد استفاده، سعی بر شناسایی بهترین روش و همچنین تعیین عوامل مؤثر بر کاهش یا افزایش ساعات مورد نیاز برای انجام یک کار حسابرسی بود.

در تحقیق فوق مراحل انجام کار

حسابرسی به چهار مرحله شامل: (۱) برنامه ریزی کار، (۲) ارزیابی ریسک، (۳) انجام آزمون محتوا و (۴) مرحله تکمیل کار و نوشتن گزارش حسابرسی تقسیم شد. همچنین علاوه بر شناسایی عوامل خارجی مؤثر بر میزان ساعات مورد نیاز برای انجام هر کار حسابرسی خاص، تأثیر اختصاص زمان بیشتر به هر یک از چهار مرحله مذکور بر کل ساعات مورد نیاز برای انجام کار مورد توجه قرار گرفت.

نتایج تحقیق حاکی از آن است که اگر شرکت ها برای سال های متوالی توسط یک مؤسسه حسابرسی خاص حسابرسی شوند ساعات کار مورد نیاز برای انجام حسابرسی در سال های بعد از سال اول افزایش خواهد یافت. ریسک بالای تقلب مدیریت به مقدار کمی باعث افزایش در ساعات کار اختصاص یافته برای انجام کار حسابرسی می شود، اما تغییری در روش های انجام کار ایجاد نمی کند. فشار زیاد صاحب کار بر حسابرسان جهت کاهش زمان و هزینه های انجام کار، ساعات کار اختصاص یافته را کم می کند. بخصوص این تأثیر در ساعات اختصاص یافته به مرحله برنامه ریزی و مرحله ارزیابی ریسک بیشتر است. این تحقیق استفاده از سیستم های استراتژیک مدرن مانند مدل ریسک تجاری را

هزینه ها و زمان ارائه خدمات بپردازند. در تحقیق حاضر نیز با الگو گرفتن از تحقیقات فوق به ویژه تحقیق یاد شده اخیر قصد داریم تحقیق مشابهی را در محیط حسابرسی ایران و با توجه به ویژگی های خاص این محیط انجام دهیم.

#### فرضیات تحقیق:

فرضیات تحقیق حاضر در ارتباط با عوامل مؤثر بر کارایی حسابرسی صورت های مالی است که می توان آنها به شرح زیر بیان کرد:

۱- **فرضیه اول:** شناختی که حسابرسان از طریق ارائه خدمات غیر حسابرسی از محیط کار و فعالیت صاحبکار کسب می کنند، موجب افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی می گردد.

۲- **فرضیه دوم:** اعمال محدودیت زمانی از طرف صاحبکار بر حسابرسان جهت کاهش زمان حسابرسی باعث افزایش کارایی حسابرسی صورت های مالی می گردد.

۳- **فرضیه سوم:** عدم تغییر حسابرسان در سال های متوالی به دلیل تکراری شدن کار و کاهش دقت حسابرسان بر کارایی حسابرسی اثر منفی می گذارد.

۴- **فرضیه چهارم:** میزان اتکای حسابرسان بر سیستم کنترل داخلی صاحبکار با کارایی حسابرسی رابطه مستقیم دارد.

۵- **فرضیه پنجم:** اختصاص زمان بیشتر به دو مرحله «برنامه ریزی» و «تکمیل کار حسابرسی» در مقایسه با دو مرحله «ارزیابی سیستم کنترل داخلی» و «آزمون محتوا» باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی می گردد.

۶- **فرضیه ششم:** کارایی حسابرسی انجام شده توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان بخش خصوصی) و سازمان حسابرسی (به عنوان بخش دولتی) اختلاف معنی داری ندارد.

#### روش تحقیق:

در این تحقیق ابتدا ضریب کارایی نسبی هر حسابرسی که توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران یا سازمان حسابرسی انجام شده به کمک مدل

تحلیل پوششی داده ها محققان با پیروی از اغلب تحقیقات قبلی، کل ساعات کار حرفه ای صرف شده برای انجام کار را به عنوان ورودی مدل انتخاب کردند. پس از آن، انتخاب خروجی های مدل از طریق نظر سنجی از مدیران و صاحب نظران حسابرسی در مورد مهمترین عوامل مؤثر بر میزان ساعات مورد نیاز برای انجام حسابرسی انجام شد، که این عوامل در تحقیقات قبلی به ویژه در تحقیق سال ۲۰۰۳ بلوکی جک مشخص شده بودند. بعد از این مرحله که به کمک مدل تحلیل پوششی داده ها کارایی نسبی تعیین شد، در مرحله بعد محققان به تعیین عوامل مؤثر بر سطح کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی پرداختند که این کار به کمک تعیین رگرسیون و ضریب همبستگی بین این عوامل و سطوح کارایی تعیین شده در مرحله قبل انجام شد.

نتایج حاصل از تحقیق فوق به شرح زیر می باشد:

۱- فشار صاحب کار برای کاهش زمان و هزینه ها باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی می گردد.

۲- عدم ارائه خدمات حسابرسی در سال های متوالی به یک صاحب کار خاص یا به عبارتی دیگر تغییر حسابرسان، می تواند اثر مثبتی بر کارایی حسابرسی صورت های مالی داشته باشد.

۳- تخصیص زمان و تلاش بیشتر به مراحل برنامه ریزی و تکمیل کار حسابرسی در مقابل مراحل ارزیابی ریسک کنترل داخلی و انجام آزمون محتوا باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی می گردد به عبارت دیگر تخصیص زمان بیشتر به مراحل تحلیلی انجام کار حسابرسی نسبت به مراحل عملیاتی آن تأثیر مثبتی بر کارایی نسبی حسابرسی خواهد داشت.

۴- بین کارایی نسبی حسابرسی صورتهای مالی انجام شده توسط پنج بزرگ و سایر مؤسسات حسابرسی تفاوت قابل توجهی وجود ندارد.

نتایج فوق و همچنین سایر نتایج حاصل از تحقیقات پیشین برای رشد و تعالی حرفه حسابرسی بسیار مفید و ثمر بخش می باشد. زیرا با تعیین عوامل مؤثر بر کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی، حسابرسان می توانند با تغییراتی هر چند جزئی به رشد و تعالی حرفه و کاهش

لگاریتم ارزش دفتری کل دارائی های واحد مورد رسیدگی، پیچیدگی فعالیت و اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی، ریسک ذاتی ارقام صورت های مالی مورد رسیدگی، کیفیت سیستم کنترل داخلی صاحبکار، خطر تقلب مدیریت، خطر تقلب پرسنل و کارکنان، خطر فعالیت های غیر قانونی صاحبکار، نرخ جاری (بدهی های جاری/دارائی های جاری)، اهرم مالی (کل دارائی ها/کل بدهی ها)، زیان ده بودن یا نبودن واحد مورد رسیدگی طی سه سال گذشته و نرخ بازده سرمایه گذاری انتخاب شدند.

اطلاعات مربوط به متغیرهای فوق به این شرح جمع آوری شده اند که اطلاعات مربوط به ساعات صرف شده برای انجام حسابرسی به عنوان متغیر ورودی و همچنین پیچیدگی فعالیت و اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی، ریسک ذاتی ارقام صورت های مالی مورد رسیدگی، کیفیت سیستم کنترل داخلی صاحبکار، زیان ده بودن یا نبودن واحد مورد رسیدگی در سال های اخیر، خطر تقلب مدیریت، خطر تقلب پرسنل و کارکنان و خطر فعالیت های غیر قانونی صاحبکار، به عنوان متغیرهای خروجی به وسیله پرسش نامه و اطلاعات مربوط به ارزش دفتری کل دارائی های واحد مورد رسیدگی، نرخ جاری، اهرم مالی و نرخ بازده سرمایه گذاری در واحد مورد رسیدگی به عنوان سایر متغیرهای خروجی به وسیله

مراجعه به صورت های مالی شرکت های نمونه جمع آوری شد. واحد تصمیم گیری (DMU) مدل نیز مانند تحقیقات قبلی، هر کار حسابرسی خاص است.

انتخاب متغیرهای خروجی مدل از بین متغیرهای مذکور با کمک تجزیه و تحلیل رگرسیون انجام شد. به این صورت که هر کدام از معیارهای فوق بصورت معنا داری با لگاریتم ساعات صرف شده جهت انجام حسابرسی همبستگی معنا داری داشته باشند به عنوان متغیر خروجی انتخاب شدند. لازم به ذکر است دلیل استفاده از لگاریتم طبیعی

ادامه در صفحه ۷۰

برنامه ریزی خطی تحلیل پوششی داده ها تعیین و متعاقب آن عوامل مؤثر بر کارآیی نسبی حسابرسی به کمک تحلیل رگرسیون و ضریب همبستگی تعیین می گردند. در نهایت برای آزمون فرضیه ششم از آزمون تفاضل میانگین دو جامعه استفاده شده است.

لازم به ذکر است «مدل برنامه ریزی خطی تحلیل پوششی داده ها جهت اندازه گیری و مقایسه کارآیی نسبی عملکرد سازمان ها، مؤسسات و شرکت ها و سایر نهادها مانند: مدارس، بیمارستان ها، شعب بانک ها، شهرداری ها، مؤسسات خدماتی و حسابرسی و ... مورد استفاده قرار می گیرد» [۵].

ستاده خدمات حسابرسی، ایجاد اطمینان نسبی در استفاده کنندگان از اطلاعات مالی است که در اختیار آنان قرار گرفته است. اطمینان ایجاد شده در استفاده کنندگان یک امر نامشهود و تقریباً غیر قابل محاسبه است و

اندازه گیری چنین متغیری بسیار دشوار است، زیرا اطمینان یا در واقع میزان اطمینان صرفاً یک حس درونی در انسان است که ارتباط تنگاتنگی با ویژگی های فردی افراد دارد. لذا در امر ارزیابی کیفیت خدمات حسابرسی امکان استفاده از میزان اطمینان ایجاد شده در استفاده کنندگان به عنوان یک متغیر یا وجود ندارد یا امری بسیار دشوار است و با قضاوت های

ذهنی بسیار همراه است و این امر از عینیت ارزیابی ها می کاهد. علاوه بر این میزان اطمینان ایجاد شده در استفاده کنندگان بیشتر به نام مؤسسه حسابرسی مربوط است تا کیفیت خدمات ارائه شده [۳]. لذا برای ارزیابی خدمات حسابرسی و عوامل مؤثر بر کیفیت و ویژگی های این خدمات، باید متغیر دیگری را مورد آزمون قرار داد.

لذا همانند سایر تحقیقات، لگاریتم طبیعی ساعات کار صرف شده برای انجام حسابرسی به عنوان متغیر ورودی مدل انتخاب شده است. متغیر خروجی از بین معیارهای:

مدل برنامه ریزی خطی تحلیل پوششی داده ها جهت اندازه گیری و مقایسه کارآیی نسبی عملکرد سازمان ها، مؤسسات و شرکت ها و سایر نهادها مانند: مدارس، بیمارستان ها، شعب بانک ها، شهرداری ها، مؤسسات خدماتی و حسابرسی و ... مورد استفاده قرار می گیرد

## هزینه یابی بر مبنای فعالیت

کاوه آذین فر<sup>۱</sup>

فعالیت (ABC) را از جنبه های مختلف مورد بحث قرار داده و محدودیت ها و مزایای بکارگیری آن را تشریح و شرکت های موفق غربی که این روش را پیاده کردند معرفی کنیم.

مقدمه

حسابداری مدیریت دوران تحول خود را از اواسط دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز کرد. پیشگامان مهم این تحول پرفسور روبرت کاپلان و دوستان هم دانشکده ای وی بوده اند. آقایان کاپلان<sup>۲</sup> و کوپر<sup>۳</sup> با طراحی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دهه ۸۰ میلادی در واقع سهم بزرگی در تحول حسابداری مدیریت داشته اند. اگر چه رابطه بین هزینه ها و فعالیت ها از دهه ۶۰ میلادی از طرف برخی تئورسین های حسابداری از جمله



هدف اصلی از بکارگیری روش ABC بهبود در روش هزینه یابی فعالیت های عملیاتی است

چکیده

در دنیای مدرن و صنعتی امروز علاوه بر سودآوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تاکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها جزء اهداف اصلی و اولیه مدیران است. و برای رقابت بهتر نیازی به کاهش قیمت فروش نیست، بلکه باید به قیمت مناسب، محصولات و کالاها را به فروش رسانند. قیمت مناسب فروش هم باید با توجه به محاسبه بهای

تمام شده به صورت اصولی، تعیین شود. با پیچیدگی های تولید و تکنیک های سنتی هزینه یابی، محاسبه بهای تمام شده تولید با مشکل جدی مواجه شده که برای حل این مشکل اساتید این رشته روش ABC<sup>۴</sup> را پیشنهاد نموده اند. در این مقاله بر آنیم تا تکنیک هزینه یابی بر مبنای

با توجه به موارد بالا، در عمل شناسایی کلیه عوامل موفقیت روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت مشکل بوده و در ضمن شناسایی عوامل موفقیت این روش باید در کنار مسائلی چون اهداف و استراتژی های سازمان، منابع، مهارت های کارکنان و مهارت های مدیریت ارشد در نظر گرفته شود و توجه صرف به مسائل فنی نمی تواند موفقیت در پیاده سازی این سیستم را تضمین کند.

### به کارگیری ABC در نقطه بهینه

بکارگیری تکنیک فوق تنها زمانی می تواند انجام شود که منافع حاصل بیشتر از هزینه های صرف شده جهت اجرا باشد؛ به عبارت دیگر، بکارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت باید با در نظر گرفتن ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج صورت پذیرد.

در سیستم فوق تخصیص هزینه های سربار به محصولات با استفاده از محرک های هزینه انجام می شود. جهت تعیین این محرک ها بعضی از ویژگی های مربوط به هر محصول باید اندازه گیری شود. مثلاً در استفاده از صورتحساب های مواد اولیه به عنوان محرک هزینه، تعداد صورتحساب استفاده شده برای هر محصول باید مشخص شود. از طرف دیگر، عدم به کارگیری مستقیم این تکنیک منجر به اتخاذ تصمیماتی می شود که به دلیل ضعف اطلاعاتی، احتمال تصمیم گیری های نادرست را

### لازمه کارایی و اثربخشی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در مباحث

### جدید به سه فاکتور مشارکت، همبستگی و رقابت اشاره دارد

افزایش می دهد.

هزینه اندازه گیری ها، هزینه اشتباهات و تنوع محصولات به طور مستمر در حال تغییرند و لذا تصمیم گیری در خصوص تداوم استفاده از ABC منوط به تجزیه و تحلیل هایی است که طی آن منافع حاصله در مقابل هزینه های صرف شده قرار داده می شود.

نمودار تقابل دقت اطلاعات و هزینه ها در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به این صورت است:

سولومونز و استاباس مطرح شد ولی با همه این تفاسیر، طراحان اصلی این روش کاپلان و کوپر می باشند. این دو استاد مدعی شدند که سیستم های سنتی حسابداری صنعتی نه تنها پاسخگوی نیازهای مدیریت نیست بلکه در پاره ای از موارد سبب گمراهی و تصمیم گیری نادرست مدیریت می شود. هدف اصلی از بکارگیری روش ABC بهبود در روش هزینه یابی فعالیت های عملیاتی است. بررسی آمار و ارقام و مطالعه مقالات تخصصی حسابداری نشان داده که تکنیک ABC در بسیاری از شرکت های تولیدی و خدماتی غربی با موفقیت اعمال شده است.

بعضی از شرکت ها در مسائل تکنیکی نتوانستند روش فوق را در عمل پیاده و از اثربخشی آن محروم مانندند. مدل ABC شامل ۳ بخش است: الف- ورودی های سیستم (داده ها) ب- فرآیند پردازش سیستم ج- نتایج سیستم.

برای موفقیت باید روی هر سه مورد کار دقیق صورت گیرد و موفقیت سازمان زمانی محقق می شود که ورودی های سیستم، داده های مناسب و قابل اتکاء بوده و درست پردازش شده و به درستی هم از آن ها استفاده شود. البته برای موفقیت در بکارگیری روش ABC باید موارد دیگری که کمتر به چشم می آیند را نیز مورد توجه دقیق قرار داد. از جمله می توان به نوآوری، بررسی مداوم منابع، سازماندهی مناسب، کار تیمی و مشارکت همه جانبه افراد

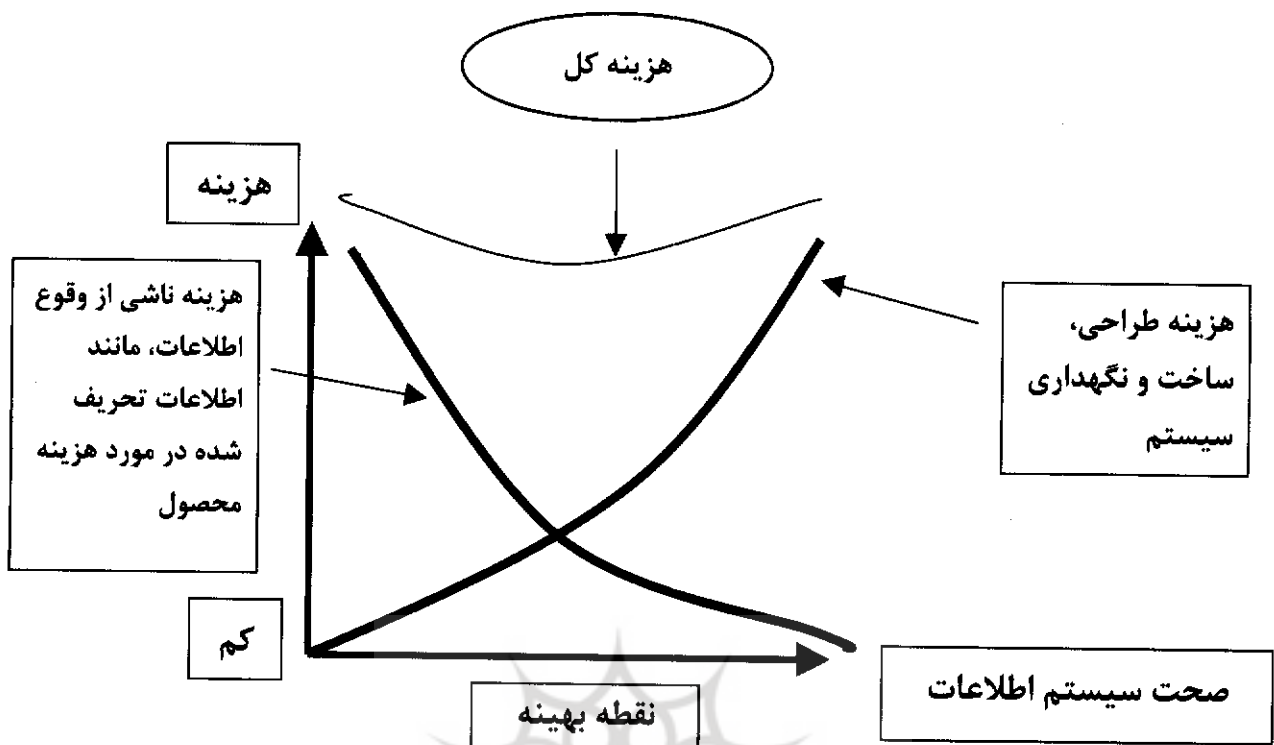
در سازمان، بررسی بازخورد و مشاوره برای بهبود اشاره کرد.

لازمه کارایی و اثر بخشی ABC در مباحث جدید به سه فاکتور اساسی ذیل اشاره دارد:

الف) مشارکت (مشارکت اجزای سیستم می تواند آنها را در نیل به اهداف سازمان با کمترین زمان ممکن کمک کند)  
ب) همبستگی (گروه هایی که همبستگی بیشتری دارند در انجام وظایف موفق تر عمل می کنند).

ج) رقابت (رقابت در همه جنبه ها از جمله در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت باعث بهبود عملکرد می شود).





موسسات بهداشتی و حتی در سازمان های دولتی در آمریکا شاهد به کارگیری این سیستم هستیم.

### مدل های پیاده سازی ABC:

دو مدل اصلی وجود دارد:

- ۱- مدل ادغامی
- ۲- مدل اختصاصی (تک کاره)

#### مدل ادغامی

در مدل های ادغامی که مدل های عمومی ABC هستند، در سطوح ویژه طراحی می شوند و برای انواع اهداف کاربردی از قبیل قیمت گذاری، برتری عملیاتی، بهبود عملیات تجاری و بودجه بندی قابل استفاده است. در این مدل ها به اهداف عمومی تر و بلند مدت تری اشاره می شود که می تواند سالانه یا بیشتر از یک سال باشد. این مدل نیازمند پشتیبانی مدیران ارشد است. و با روش هایی نظیر تفکیک وظایف، پایین آوردن ناسازگاری و تعارضات، ایجاد پیوستگی تیمی و مشارکت تیمی می توان به بهبود اجرای این مدل کمک کرد.

همان گونه که قبلاً بیان شد سیستم ABC دارای مزایای زیادی است که استفاده از آن را اجتناب ناپذیر کرده است، پاره ای از این مزایا به شرح ذیل بر شمرده می شود:

- ۱- سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت اطلاعات را به صورت صحیح، طبقه بندی کرده و دستیابی به مدیریت کیفیت جامع (TQM) را تسهیل می کند.
- ۲- تعیین قیمت های انتقالی<sup>۱</sup> مناسب در سازمان های غیر متمرکز
- ۳- شناسایی هزینه هایی با ساختار پیچیده (در بسیاری از سازمان ها هزینه های غیر مستقیم بخش عمده ای از هزینه های تولیدی را تشکیل می دهند). ABC نه فقط قادر به تخصیص مناسب این هزینه ها است، بلکه راهنمای مناسبی جهت مدیریت هزینه ها است.
- ۴- برخورد مناسب با هزینه های بازاریابی و توزیع و فروش
- ۵- ABC و مدیریت بر مبنای فعالیت<sup>۲</sup> (ABM) تنها به شرکت های صنعتی مربوط نمی شود بلکه در سازمان های خدماتی نیز کاربرد دارد. بانک ها، شرکت های مخابراتی،

بر مبنای میزان استفاده آنها از هر فعالیت، به موضوعات هزینه تخصیص داده می شود.

دو مرحله اول (مراحل مدیریتی) که شامل شناسایی فعالیت ها و تعریف عوامل محرک هزینه ها بود، مراحل بحرانی در اجرای موفقیت آمیز روش ABC/M (ABM) هستند و باید در سطوح مدیریتی ارشد تحلیل و بررسی شوند. انجام این تحلیل مستلزم داشتن بینش جامعی از فرایند تجاری سازمان است، لذا تحلیل آن توسط دایره حسابداری مالی توصیه نمی شود البته با بهره گیری از مشاوران بیرونی، سازمان ها می توانند با تشکیل گروه های تخصصی از بین مدیران ارشد اقدام به تعریف فعالیت ها و عوامل محرک هزینه ها نمایند و سپس اقدام به طراحی سیستم هزینه یابی مناسب کنند. تجربیات نشان می دهد که حتی با وجود مشاورین حرفه ای و نرم افزارهای آماده برای فروش، طراحی و استقرار چنین سیستم هایی ممکن است ماه ها به طول انجامد.

#### ساختار سلسله مراتبی هزینه ها:

- سیستم ABC، بر فعالیت هایی تاکید دارد که برای تولید محصول باید انجام شود. هزینه ها با توجه به میزان استفاده هر محصول از فعالیت ها، به محصولات تسهیم می شود.
- سیستم ABC ما را قادر می سازد تا با تجزیه و تحلیل فعالیت ها و شناسایی عوامل محرک هزینه، هزینه های غیر مستقیم را بطور سلسله مراتبی طبقه بندی نمائیم.
- ۱- هزینه های غیر مستقیم در سطوح واحد محصول مثل مواد کمکی تولید، سوخت و انرژی که فعالیت های مرتبط با آن برای تولید یک واحد محصول، هر بار انجام می شود.
  - ۲- هزینه های غیر مستقیم در سطح دسته محصول از قبیل هزینه آماده سازی خط تولید، تخصیص مواد و برنامه ریزی تولید و کنترل کیفیت (در صورتی که در انتهای هر دسته محصول واقع شود) که مرتبط با فعالیتهایی است که برای تولید یک گروه از محصولات هر بار انجام می شود.
  - ۳- هزینه های غیر مستقیم در سطح محصول مثل هزینه های برنامه ریزی و مهندسی تولید.
  - ۴- هزینه های غیر مستقیم در سطح فرایند تولید مثل

#### مدل اختصاصی

در مدل های اختصاصی ABC که برای کاربردهای خاص ABC ارائه می شود، معمولاً کمتر زمان بر است. در اجرای این مدل نیاز به کارمندان کمتری است و تصمیم گیری در سطوح مدیریت رده میانی و پایینی صورت می گیرد. در این مدل مفاهیم راهبردی کمتری به چشم می خورد. و نیاز به پشتیبانی مدیریت رده بالای سازمان جهت پاداش یا تصدیق فعالیت ها نیست. این مدل در صورتی منافع بالایی دارد که ۵ عامل زیر در طراحی آن لحاظ شود:

#### الف) دقت در هزینه یابی

- ب) پویایی تیمی در این مدل اهمیت زیادی ندارد. زیرا افراد کمی در این مدل درگیر هستند.
- ج) قابل درک بودن مدل توسط کارکنان بسیار مهم است.
- د) باید در زمان کوتاه قابل اجرا باشد.
- ه) باید در تصمیمات قیمت گذاری اطلاعات مربوطی را فراهم آورد.

#### اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در این روش هزینه های سربار را در چندین مخزن هزینه گردآوری می کنند که با فعالیت های لازم برای تولید محصولات مرتبط است که از چهار مرحله تشکیل می شود:

- ۱- شناسایی و طبقه بندی فعالیت ها: هر سازمان ممکن است صدها هزار فعالیت را انجام دهد. این فعالیت ها شامل فعالیت های پشتیبانی تولید کالا و خدمات، فعالیت های مدیریتی در فرایند تولید و توسعه می باشد.

- ۲- تعریف عوامل محرک هزینه، که چرایی وقوع هزینه را تشریح می کند: برای مثال تعداد سفارش ممکن است توجیه کننده هزینه های دایره خرید باشد یا تعداد مکان های در نظر گرفته شده برای فروش ممکن است عامل هزینه های توزیع و فروش باشند. به هر حال تعداد کافی از این عوامل باید شناسایی شود.

- ۳- گردآوری هزینه ها بر مبنای فعالیت

- ۴- تخصیص هزینه فعالیت ها به محصولات بر مبنای منابع مصرفی (فعالیت ها): پس از ایجاد مخازن هزینه و تعیین عوامل هزینه، هزینه های انباشت شده در مخازن مذکور

هزینه های مهندسی کارخانه.

۵- هزینه های غیر مستقیم در سطح کارخانه، که فرایند تولید عمومی کارخانه را پشتیبانی می کند. محرک هزینه در این طبقه هیچ ارتباطی با تولید ندارد و منطق اقتصادی خاصی برای تخصیص آن به تولیدات نیز قابل تصور نمی باشد.

در سال ۱۸۹۲ اقتصاددان بزرگ انگلیسی آقای هوپکینسون<sup>۱۲</sup> خاطر نشان کرد که تخصیص هزینه های غیرمستقیم (اعم از ثابت یا متغیر) بر اساس حجم، به تحریفات جدی منجر می شود. هوپکینسون در آن سال اشاره کرد که باید از روش تعرفه بندی ۲ گانه تخصیص (ثابت و متغیر) براساس عوامل ایجادکننده هزینه استفاده کرد. روش ABC تعرفه بندی مجددی از هزینه هاست. در واقع ABC با تعریف هزینه ها بر مبنای عوامل محرکه و به طور سلسله مراتبی، مبنای مناسبی را جهت تخصیص هزینه های نیمه متغیر و نیمه ثابت فراهم می کند.

#### زمینه های کاربرد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت:

در آمریکا پژوهشی که در مورد کاربرد سیستم ABC صورت گرفت نشان داد که ۲۶ درصد شرکت های مورد مطالعه از سیستم مذکور استفاده می کنند که در حدود ۲۵ درصد آنها سیستم ABC را جایگزین سیستم حسابداری موجود خود کرده و ۷۵ درصد این سیستم را همراه با سیستم فعلی حسابداری صنعتی به کار گرفته اند. در انگلستان نیز تحقیق مشابهی انجام شد و مشخص گردید که در شرکت های انگلیسی استفاده از سیستم ABC در حدود ۳۲ درصد بوده است. در میان شرکت های کانادایی هم، ۱۴ درصد شرکت های مورد مطالعه در یک پژوهش، سیستم ABC را کاملاً جانشین سیستم سنتی و ۷۶ درصد باقیمانده از ABC به عنوان مکمل سیستم سنتی استفاده کرده و ۱۰ درصد دیگر فقط از سیستم هزینه یابی سنتی استفاده نموده اند. سیستم ABC علاوه بر استفاده در شرکت های تولیدی، در شرکت های خدماتی نیز مورد استفاده وسیع قرار گرفته است که پاره ای از این کاربردها به

شرح زیر است:

#### ۱- کاربرد در واحدهای صنعتی

ارنست اندیانگ<sup>۱۳</sup> اقدام به استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای شرکت های بزرگ در صنعت الکترونیک، تولیدکنندگان نوشابه و عرضه کنندگان وسایل ساختمان کرده است. نتیجه این اقدامات نشان داد که تنها راه موفقیت شرکت ها برای کاهش هزینه ها این بود که از سیستم ABC استفاده کنند و منابع مصرفی مربوط به فعالیت های گوناگون خود را با توجه به علل به وجود آمدن آنها کنترل نمایند تا از صرفه جویی های قابل توجهی برخوردار شوند. علاوه بر این، فعالیت ها جنبه اصلی توانایی شرکت ها برای رسیدن به اهداف ایده آل شان بودند و این موضوع اهمیت داشت که شرکتها با به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت هزینه ها و با تاکید بر فعالیت ها، موقعیت فعلی خود را طوری ارتقا بخشند که در صحنه رقابت جهانی حرفی برای گفتن داشته باشند. یک شرکت لوله سازی با درآمد سالانه ۱۰۰ میلیون دلار، دارای هزینه های سربار بالایی بود (تقریباً ۶۰ درصد بهای کالای فروخته شده). شرکت مذکور طی چند سال عملیات مبلغ هنگفتی سرمایه خود را از دست داد و لذا تصمیم گرفت که با کمک مشاورین مالی، مطالعه ای را در این زمینه انجام دهد. اولین اقدامی که صورت گرفت، بازنگری سیستم حسابداری صنعتی و پیاده کردن سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت بود. نتیجه این مطالعه نشان داد که این سیستم، رقابت خارجی شرکت را اصلاح کرد و شرکت توانست با کاهش محصولات بعضی از خطوط تولید و تغییرات در پیچیدگی های محصولات در نهایت سود آوری خود را بهبود بخشد. مثال دیگر مربوط می شود به یک شرکت سازنده موتورهای ماشین، که تحت فشار بود تا محصولات را با کیفیت بهتر و هزینه کمتر تولید نماید. سیستم حسابداری صنعتی آنها بهای تمام شده محصولات را بر اساس مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کرد و هزینه های سربار فقط بر اساس دستمزد به محصولات تسهیم می شد که به مرور این شرکت دچار مشکلات متعددی شد و مجبور شد که سیستم حسابداری سنتی را به

شرکت اتی اند تی<sup>۱۱</sup> که در صنعت تلفن کار می کند، از طرف دولت ماموریت یافت نرخ تعرفه هزینه مکالمه را که دولت آمریکا بر اساس هزینه و نرخ بازده سرمایه تعیین کرده بود، بر اساس رویه های مناسب تسهیم هزینه ها تعیین نماید. لذا در سال ۱۹۹۲، سیستم ABC را پیاده نمود. استفاده از این سیستم، باعث رضایت مشتریان، اصلاح رابطه قیمت و تولید، افزایش سود آوری، تعیین منابع لازم برای عملیات، تعیین بهای تمام شده خدمات به مشتریان و بهبود جریان بودجه بندی شرکت شد.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حال حاضر، در بسیاری از سازمان های بهداشتی مورد استفاده قرار می گیرد. به عنوان نمونه ۲۰ درصد بیمارستان های آمریکا و کانادا از این سیستم استفاده می کنند. این سیستم می تواند وسیله موثری برای کنترل هزینه ها و ارائه اطلاعات دقیق هزینه های مداوا باشد. به عنوان مثال در مرکز خدمات درمانی بروک وود مدیکال سنتر<sup>۱۲</sup> به کمک حسابداران مدیریت سیستم ABC و برنامه های مدیریت هزینه پیاده شده و به نحو چشم گیری موثر واقع گردیده است.

شرکت بلوشید<sup>۱۳</sup> سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را جهت تخصیص مناسب هزینه ها در قسمت های مختلف شرکت پیاده کرد. مدیران اجرایی رده بالای این شرکت، کمیته هایی را جهت تدوین اهداف شرکت تشکیل دادند و سپس اطلاعات فعالیت ها در طبقات مختلف سازمان توسط نمایندگان آنها جمع آوری شد. بدین ترتیب قدم های لازم جهت پیاده سازی سیستم ABC در این شرکت برداشته شد و نتیجه این اقدامات نشان داد که هزینه یابی بر مبنای فعالیت مورد قبول عامه کارکنان و مدیران در داخل شرکت قرار گرفته است و این اطلاعات در زمینه های عملیاتی، برنامه ریزی و تصمیم گیری های شرکت نیز به طور وسیع به کار برده می شود.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سیستم بانکی نیز به طور موفقیت آمیزی به کار گرفته شده و سبب افزایش سودآوری در بانک ها به طور چشم گیری شده است. هم چنین این سیستم جهت رفع مشکلات تخصیص هزینه ها و بهبود گزارش دهی به مدیران رده های مختلف، در

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تغییر دهد. در این مورد، مراحل اجرایی سیستم انجام و مشکلات عمده شرکت رفع شد. بنا به اظهارات مدیر این شرکت مزایای زیر ناشی از به کارگیری سیستم جدید می باشد:

الف) از نحوه عملکرد کارکنان شرکت شناخت بهتری حاصل شد.  
ب) از هزینه های واقعی شرکت اطلاعات بیشتری کسب شد.  
ج) از موقعیت های موجود جهت کاهش هزینه ها شناخت بیشتری به دست آمد.

شرکت کامپیوت موتور<sup>۱۴</sup> که وسایل الکترونیکی پیچیده ای را تولید می کند، نیاز زیادی به اطلاعات لازم جهت کنترل عملیات خرید داشت. این شرکت از طریق پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و همکاری حسابداران مدیریت خود توانست به اهداف عملیاتی خویش دست یابد. نمونه دیگر شرکت سوپر باکری<sup>۱۵</sup> که انواع و اقسام نان و پیراشکی و کیک را تولید می کرد، که برای بهبود گزارش گیری عملیاتی و هزینه یابی شرکت از سیستم ABC استفاده نمود. شرکت اورجینال بردفورد سوپ ورکز<sup>۱۶</sup> که از نظر حجم عملیاتی مالی شرکت متوسطی است و به تولید انواع صابون اشتغال دارد، با مشکل رشد فروش و کاهش سودآوری مواجه بود که با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت وضعیت مالی آن بهبود یافت و بار دیگر سریعاً سود آور شد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های دارای فناوری بالا و پیچیده هم به طور موفقیت آمیزی به کار گرفته شده است. هم چنین، سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه ای متعددی ایجاد شده است که به آسان سازی و تحویل سفارشات در سیستم ABC کمک شایان توجهی می کند.

## ۲- کاربرد در واحدهای خدماتی

موسسه حسابرسی لیندسی و شرکاء<sup>۱۷</sup> به لحاظ مشکلات مالی، سیستم حسابداری شرکت حمل و نقل ترسی ترانسپورت<sup>۱۸</sup> (از شرکت های متوسط کامیون داری) را مورد بررسی قرار داد و با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تمرکز بر روی فعالیت های شرکت، سیستم حسابداری اصلاح و مشکلات مالی آن را برطرف نمود.

از هزینه یابی بر مبنای فعالیت تامدیریت بر مبنای فعالیت :

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت از منظر باز خورد بین دیدگاه مدیریت سازمان و دیدگاه های حسابداری مفهوم خود را باز می یابد. مراحل مدیریتی شامل ترسیم فعالیت های موسسه و تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری است. در مراحل حسابداری، گردآوری اقلام هزینه ها بر مبنای فعالیت و تخصیص آن به محصولات صورت می گیرد. به هر حال مرحله تخصیص هدف نهایی نیست بلکه مرحله نهایی تحلیل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده حاصل از به کارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت و نتیجه گیری های مربوط به آن می باشد. در ضمن در مرحله نهایی، تجزیه و تحلیل نتایج حاصله، شناسایی نقاط ضعف با هدف بهبود در فرآیند تولید و کاهش هزینه ها امری اجتناب ناپذیر است. سیستم ABM در راستای افزایش سود از طریق کاهش در حجم فعالیت (و نه از طریق افزایش در فعالیت ها) تلاش می کند. تغییر در ترکیب نوع محصول تولیدی و یا تغییر در انتخاب مشتریان یک نمونه از کاربرد چنین سیستمی است. دست کشیدن از مشتریان و محصولات با فعالیت های اندک، احتمالاً کاهش در هزینه های غیر مستقیم را موجب می شود و بدین ترتیب صرفه جویی هایی حاصل می شود که احتمالاً بسیار بیشتر از درآمد از دست رفته در این فرآیند خواهد بود. ABC شیوه هزینه یابی سنتی را در تخصیص دو مرحله ای به طریق زیر اصلاح می کند:

- ۱- در ABC هزینه های غیر مستقیم بر مبنای هر فعالیت که معرف ساختار تجاری است گردآوری می شود. (به جای گردآوری هزینه ها برای دواير خدماتی که نمودی از ساختار کارکردی موسسه است)
- ۲- در حوزه هر فعالیت مبنای گردآوری هزینه های آن حوزه، اصول پذیرفته شده حسابداری است که شامل هزینه های اداری و فروش نیز می باشد.
- ۳- در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ساختار هزینه های متغیر به صورت سلسله مراتبی بیان می شود. از این رو می توان انتظار داشت که هزینه یابی بر مبنای فعالیت روش بهتری برای به کارگیری منابع سازمان و

سوپر مارکت ها نیز به کار می رود.

بنابراین در مجموع کاربرد عملی مثبت سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای موارد خدماتی از جمله بیمارستان ها، سازمان های بهداشتی، مراکز خدمات تلفنی، صنعت بانکداری و تهیه و توزیع مواد غذایی گزارش شده است.

محدودیت های روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت :

اولین محدودیت در به کارگیری روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت این فرض است که رابطه یک طرفه بین حجم فعالیت ها و هزینه ها وجود دارد در حالی که در عمل ممکن است این ارتباط یک طرفه بین میزان هزینه و عوامل محرکه آن وجود نداشته باشد. شرکت هایی که از این روش استفاده نموده اند، اغلب از نبود این رابطه یک طرفه شکایت داشته اند. محدودیت دوم، چشم پوشی از امکان وجود هزینه ها و تولیدات مشترک است. این چشم پوشی ما را قادر می کند تا بتوانیم صورت سود و زیان را در سطح واحد محصول تهیه نماییم. به هر حال در صورت وجود هزینه های مشترک امکان تهیه صورت سود و زیان در سطح واحد محصول وجود ندارد. محدودیت سوم، نادیده گرفتن ظرفیت و میزان سودمندی منابع است. باید بین محصولی که با استفاده از منابع کمیاب تولید می شود و محصولی که با استفاده از ظرفیت اضافی سازمان تولید می شود، تفکیک قائل شد. تجربه نشان داده که به کارگیری ABC به نتایج کاملاً متفاوت از به کارگیری سیستم هزینه یابی سنتی منجر می شود. معمولاً در سیستم هزینه یابی سنتی، هزینه تولید را در صورت پائین بودن هزینه مستقیم، کمتر از واقع برآورد شده و به گونه ای مشابه در صورت بالا بودن هزینه مستقیم، بیش از واقع برآورد می شود. به طور کلی هر چه فرآیند ساخت محصول پیچیده تر باشد هزینه یابی سنتی، بهای محصول را کمتر از واقع نشان می دهد. منظور از پیچیدگی، متنوع بودن مواد مصرفی، نوع تکنولوژی مورد استفاده و دفعات مورد استفاده خط تولید است. لازم به ذکر است که بر اساس تحقیقات انجام شده در ۷۷ درصد از موارد بین هزینه یابی سنتی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت بیش از ۲۰ درصد اختلاف وجود دارد.

ارزیابی سود دهی محصولات ارائه می کند.

ABM هنوز با تردید های اساسی مواجه است. تحقیقات انجام شده در کشورهای امریکا، انگلستان و استرالیا نشان می دهد که کمتر از ۱۵ درصد از شرکت ها از این روش استفاده می کنند. و بیشتر شرکت ها از اجرای روش ABM رضایت چندانی نداشته اند. و حدود ۱۰ درصد از این شرکت ها پس از اجرای این روش از تداوم در استفاده آن منصرف شده اند. به راستی علت این امر چیست؟ بر اساس تحقیقات انجام شده و تجربیات شخصی بسیاری از مدیران که درگیر اجرای این روش بوده اند، تصور در به کار گیری روش ABM را می توان به ناهماهنگی های موجود بین بخش های مختلف یک سازمان نسبت داد. البته مقاومت کارکنان در مقابل تغییرات و همراهی نکردن مدیریت ارشد سازمان در پیاده سازی این سیستم مشکلات دیگری است که رفع آن به عزم راسخ کل سازمان مربوط شده و تکیه صرف روی مباحث تئوریک به هیچ وجه کافی نیست.

#### خلاصه و نتیجه گیری :

درس اصلی که سیستم ABC و ABM به ما می دهد، معطوف ساختن یک سازمان به اجزای داخلی اش است. همانطور که بیان شد، نیاز به کاهش هزینه های پیچیده تولید به خوبی توسط اغلب مدیران درک شده است و به همین خاطر است که سازمان ها با فرهنگ بوروکراتیک تمایل بیشتری به بکار گیری سیستم ABC دارند. اما همیشه نمی توانند ABC را در عمل اجراء کنند. این سیستم می تواند در موارد زیر کاربردهای زیادی داشته باشد:

- الف) بهبود سیستم هزینه یابی و تخصیص هزینه های شرکت به طور مطلوب تر
- ب) تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری محصولات به طور منطقی تر و دقیق تر
- ج) کنترل عملیات شرکت و برنامه ریزی کارادر آینده.
- د) کمک به تصمیم گیری های کارآتر، صحیح تر و دقیق تر مدیریت.

و) ارزیابی صحیح تر از عملیات مالی مدیران.

اما دسترسی به این مزایا بدون توجه به عوامل رفتاری

هزینه یابی استراتژیک به جای هزینه یابی تصمیم: اطلاعات تهیه شده در سیستم ABC نمی تواند مبنای مناسبی جهت تصمیم گیری های روزانه مدیران باشد. هدف اصلی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تاکید بر توجه مدیریت به یافتن راه هایی برای استفاده بهینه از منابع در دسترس است. به هر حال هنگامی که تصمیمی در سطح استراتژیک گرفته می شود، اطلاعات تفصیلی تهیه شده به وسیله روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت قابلیت استفاده ندارد. البته اطلاعات این سیستم برای مدیران سطوح میانی که به اطلاعات تفصیلی زیادی نیاز دارند بسیار مفید است. در ضمن سیستم ABC هرگز نسخه ای برای حسابداری مدیریت نمی باشد. سیستم ABM هم به طور طبیعی نمی تواند فرایند تصمیم گیری را پشتیبانی نماید، تصمیماتی نظیر ترکیب تولید، تعیین نرخ تولید، سودآوری و تداوم محصولات تولیدی از روش ABC یا سیستم ABM قابل پشتیبانی نیستند. چنین تصمیماتی نیاز به بررسی همه جانبه از تمام بخش ها، دواپر و منابع سازمانی دارد. پس چه توجیهی در استفاده از یک سیستم پیچیده ای مثل ABM وجود دارد؟ آیا چنین سیستمی توانایی پشتیبانی از تصمیمات استراتژیک را دارد؟ تجربیات عملی که در سالیان متمادی در شرکت های بزرگ امریکا و کانادا به دست آمد نشان می دهد که در بیشتر موارد برای اخذ تصمیمات استراتژیک، مدیران اعتقاد چندانی به اطلاعات ایجاد شده در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ندارند و اغلب خواهان گردآوری اطلاعات اضافی از بررسی های کلی در تمام بخش های سازمان هستند. به عبارت بهتر، این سیستم در تصمیمات استراتژیک نقش کم رنگی را ایفاء می کند.

امروزه در موسسات حسابرسی بزرگ بخش های مشاوره نرم افزاری، ایجاد شده که اجرا و به کار گیری ABM را تا حدود زیادی تسهیل می نماید.

به هر حال علی رغم طرح مزایای به کار گیری ABM در مباحث نظری و مقالات تخصصی و پشتیبانی عملی آن از سوی موسسات مشاوره ای، کسب موفقیت در به کار گیری

- 11-Ad Hoc Models
- 12-Hopkinson
- 13-Ernest & Young
- 14-CompuMotor
- 15-Super Bakery
- 16-Original Brad Ford Soup Works
- 17-Lindsay & Association
- 18-Tracy Transport
- 19-AT & T
- 20-Brookwood Medical Center
- 21-Blue Shield

منابع

- 1-Marc wouters; James Anderson; Finn Wynstra (2004) "The Adoption of Total Cost of ownership For Sourcing Decisions" A Structural equations analysis .ISBM Report 4 North western.
- 2-Nur Naha Abu Mansor; tayles; M and Pike; R.(2004)" *The Role of Team Realated Factors in Implementation Success of Activity- based costing systems* . Working Paper No 04/23 .
- 3-Jose D. Porter Robin M .MONK (2004)" *A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing In Small Companies*" State university of New York at New Paltz.
- 4-Georgia 'M (2000) *Activity based Costing and Real Time Cost Monitoring*. Journal of Cost Management.
- 5-Atkinson; A ;R.D .Baker ;c.s Kaplan and S.M Young (1997) *Management accounting* ; 2nd prentice hall ;inc ; New jersey
- 6-Cooper ; R. (1990) *Cost Classification in unit based and Activity based manufacturing cost systems* ; Journal of cost management ;autumn ;pp.1-40
- 7-Merz C.M and A Harry ;(1993)" *ABC Accountants on design team at HP*" ; Management Accounting ; Autumn pp .22-27.

ممکن نیست که مهمترین عوامل رفتاری را می توان به شرح ذیل طبقه بندی کرد:

۱- فرهنگ بین المللی ، جامعه و سازمان نسبت به این سیستم

۲- فرهنگ مدیران (نگرش مدیریت نسبت به این سیستم)

۳- شیوه های ارزیابی مدیران

۴- فعالیت های نظارتی و اعمال کنترل در سازمان

۵- نحوه تسهیم هزینه های شرکت

۶- ایجاد هماهنگی بین بخش های مختلف سازمان

در این موارد لازم است که تاثیر دقیق هر یک از موارد رفتاری در تهیه ، تدوین و اجرای سیستم ABC از دیدگاه نظری و تجربی مورد بررسی قرار گیرد و اهمیت آن روشن تر شود . قبل از توجه به مسائل رفتاری و پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ابتدا باید مشخص شود که هدف ، اعمال کدام مدل است (مدل ادغامی یا تک کاره) و سپس به موارد مزایا و محدودیت های ABC و مسائل رفتاری و سایر جنبه ها از دید کلی نگریسته شود ، و با توجه به مسائل مدیریتی و یک دید کاملاً استراتژیک به پیاده سازی آن اقدام کنیم . در غیر این صورت با نادیده گرفتن هر یک از نکات بالا سیستم مذکور شکست خواهد خورد (همانطور که در بعضی از شرکت های شرق آسیا شاهد آن هستیم) و نکته آخر این که باید سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را به تدریج و گام به گام به کار گرفت و در کاربرد و حصول نتایج آن عجله نکرد.

بی نوشت

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

- 2-Activity Based Costing
- 3-Kaplan
- 4-Cooper
- 5-Solomons
- 6-Staubus
- 7-Total Quality Management
- 8-Transfer Prices
- 9-Activity Based Management
- 10-Embedded models



بانک کارآفرین

دانش جهانی، راه حل ایرانی

هماهنگ با شما

در کنار شما

Global Knowledge  
Local Solutions

پیمان جامع علوم انسانی

همسو با آخرین تکنولوژی روز جهان

طیف کامل خدمات بانکی

مناسب با نیازهای شما

www.karafarinbank.com





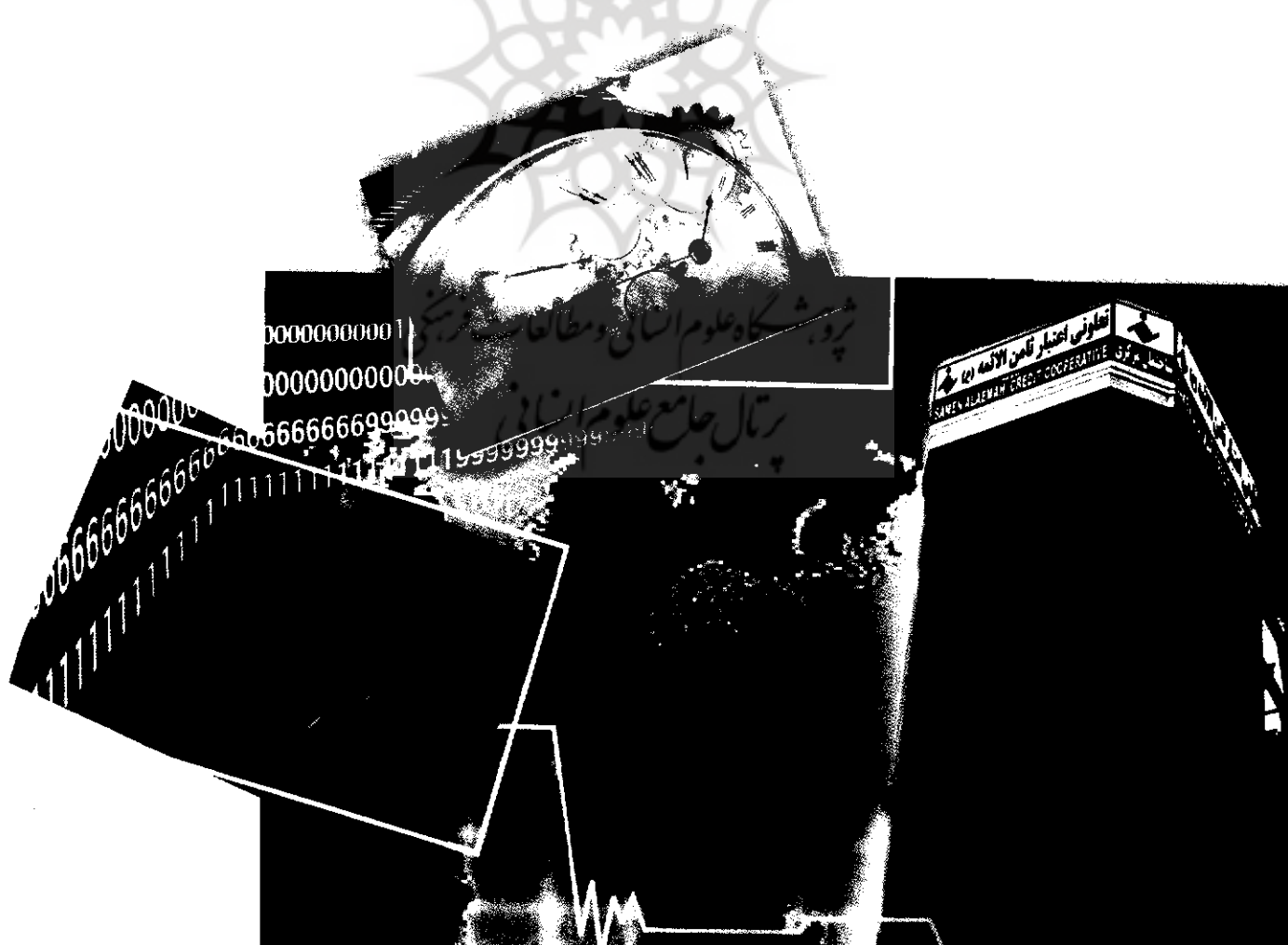
خانه تعاون

# تعاونی اعتبار ثامن الائمه

## ثمره اعتماد شما

### با بیش از ۴۰۰ شعبه در سراسر کشور

### ارائه دهنده خدمات مالی و اعتباری



دفتر مرکزی: تهران - خیابان گاندی - خیابان ۱۵ برج ثامر

تلفن: (۱۰ خط) ۸۲۰۷۲۲۲۰ فاکس: ۸۸۷۹۳۴۹۳

روابط عمومی تعاونی اعتبار ثامن الائمه (ع)



## نرخ سود علی الحساب سپرده‌ها

نوع سپرده	نرخ سود علی الحساب
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (پنج ساله)	۲۰/۵٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (چهار ساله)	۱۹/۵٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (سه ساله)	۱۹٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (دو ساله)	۱۸/۵٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (یک ساله)	۱۸٪
سپرده سرمایه گذاری کوتاه مدت ویژه (شش ماهه)	۱۵٪
سپرده سرمایه گذاری کوتاه مدت	۱۳٪

سود علی الحساب سپرده های فوق بطور روز شمار پرداخت میگردد.

**طرح یک هیبتیگی**  
**مشارکت هیبتیگی**  
 نرخ ۷٪  
 اعطای تسهیلات در قالب عقود اسلامی  
 به بانندگان مساهمات پس از اتمام فرآیند احصیه

نوع تسهیلات	مدت تسهیلات	نرخ سود	مبلغ تسهیلات
۵	۱۲	۱۶/۰۰۰/۰۰۰	۱۶٪
۶	۱۵	۱۶/۰۰۰/۰۰۰	۱۶٪
۸	۲۲	۱۶/۰۰۰/۰۰۰	۱۶٪

توجه: اعتبار تا سقف سقف اعتبار است.

00000011111111111111111111111111  
 100000000000000000000000000011  
 36669999999999999999999999999999  
 11111111111999999999999999999999

**مستریان گرامی**  
**برای یک حساب**  
**بزرگ**  
 افتتاح کنید  
 تا ۳۰٪ سود  
 تا ۳۰ روز اول  
 تا ۳۰ روز اول

تعاونی اعتبار سامن الزمه بهره اعتماد شما

**طرح هیبتیگی**  
**مشارکت هیبتیگی**  
**مهرورزان**  
 رفح جوانج نیازمندان در قالب  
 اعطای تسهیلات هیبتیگی  
 به زوج های مسوان و بیسماران

**طرح**  
**باقیات وصاحات**  
 سپرده گذاری افراد خیر  
 به معرفی افراد نیازمند  
 در قالب هیبتیگی

0000  
 0000  
 6666  
 1111



- حسابداری و دفتر داری ده سطحی
- کنترل صندوق و بانک و خزانه داری
- حقوق و دستمزد و پرسنلی
- اموال و دارائیهای ثابت
- برنامه ریزی و کنترل تولید و موجودی
- انبار و حسابداری انبار
- فروش و پخش و حسابداری فروش
- قیمت تمام شده

## نرم افزار جامع مالی و اداری

# تمامیت

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

بانک‌های اطلاعاتی نامحدود (شرکتهای مختلف) با تعاریف و اسناد مستقل، سال‌های مالی متعدد برای هر بانک اطلاعاتی، کاربران متعدد با رمز عبور و حدود دسترسی قابل تعریف، امکان استفاده بصورت تک کاربره و شبکه، امکان بکارگیری در چند محل جغرافیایی مختلف و تبادل و یکسان سازی اطلاعات توسط Outlook، ارسال اطلاعات و گزارش‌ها و فهرست‌ها به Excel، پشتیبانی کلیه چاپگرها، حفاظت و مقاومت بسیار بالا در مقابل خرابی اطلاعات و قطع برق، امکانات بسیار پیشرفته جهت جستجوی اطلاعات و اسناد و گزارش‌ها، قابلیت طراحی گزارشهای جدید با امکان تعریف ستون‌ها و جداول و شرایط بصورت پارامتریک. مدیریت چاپ بسیار قوی با امکانات تعریف نوع کاغذ، فونت، رنگ، چاپگر، سربرگ، آرم، سطر بندی، حواشی و تعیین ستون‌های مورد نیاز در کلیه گزارشها و دفاتر و فهرستهای برنامه، راهنمای Online به اضافه کتاب راهنمای جامع، برنامه نویسی تحت محیط Windows با استفاده از Delphi و SQL Server امکانات درج، ادغام، جایجائی، حذف، تغییر تاریخ، درج ردیف،... برای اسناد حسابداری در مرحله تنظیم، حسابداری ارزی کامل با امکان تهیه دفاتر و ترازهای ریالی- ارزی، تهیه دفاتر روزنامه، کل، معین، تفصیلی و انواع تراز دوره‌ای با امکان تعیین محدوده برای بیش از یک دوره مالی، گزارش‌های متعدد ترازنامه، سود و زیان و صورتهای مالی، صدور خودکار اسناد افتتاحیه و اختتامیه، ارسال و دریافت حساب‌ها و اسناد حسابداری توسط فایل، دیسکت و مودم، ... به اضافه صدها قابلیت و مزیت منحصر بفرد دیگر.

[www.farvardinsoft.com](http://www.farvardinsoft.com)

تهران، خیابان آفریقای شمالی، خیابان گلغام، شماره ۲۱/۱، واحد ۴  
تلفن واحد فروش: ۲۲۰۲۷۵۴۱ پست الکترونیک: [info@farvardinsoft.com](mailto:info@farvardinsoft.com)

# اخبار انجمن

## ایران حسابداری

### اطلاعیه

- انجمن حسابداری ایران با همکاری مجرب‌ترین کارشناسان در زمینه طراحی سیستم‌های اطلاعاتی و فن آوری اطلاعات، آمادگی خود را برای اجرای پروژه‌های زیر اعلام می‌دارد:
- ۱- طراحی و استقرار سیستم حسابداری صنعتی
  - ۲- طراحی و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (AIS)
  - ۳- طراحی و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت (MIS)
  - ۴- طراحی و استقرار سیستم‌های برنامه ریزی منابع سازمان (ERP)
- مراحل اجرائی هر پروژه شامل:**
- تهیه گزارش شناخت
  - طراحی کدینگ‌های حسابداری و اطلاعاتی کلیه سیستم‌ها
  - طراحی فرم‌ها، روش‌ها و گردش عملیات هر یک از سیستم‌ها با استفاده از Work flow در محیط شبکه
  - طراحی بانک‌های اطلاعاتی با استفاده از بانک اطلاعاتی Ms Sqlserver
  - برنامه نویسی سیستم‌ها با استفاده از Vb.Net2005
  - امکان اجرای پروژه در محیط‌های LAN و WAN
  - آموزش کارکنان برای اجرای بهینه سیستم‌ها
  - نظارت بر اجرای سیستم‌ها
  - سایر خدمات مشاوره‌ای و کارشناسی در ارتباط با موضوعات فوق و اجرای پروژه.

### تفاهم نامه امضاء شد

انجمن حسابداری ایران و مرکز پژوهش‌های مجلس در مرداد ۸۵ تفاهم نامه همکاری امضاء کردند. قابل ذکر است، کلیه مباحث اقتصادی، مالی و ... قبل از مطرح شدن در صحن مجلس شورای اسلامی، در کمیته‌های تخصصی مرکز پژوهش‌ها بررسی و کارشناسی می‌شود، از این رو مرکز پژوهش‌ها تفاهم نامه‌ای با بالاترین ارگان علمی، تخصصی رشته حسابداری در کشور جهت همکاری امضاء کرد. این تفاهم نامه توسط قائم مقام است از: قوانین مالی، مالیاتی، قانون تجارت، قانون چک، قانون تسهیلات بانکی و جرائم دیرکرد آن، قوانین و مقررات اصل ۴۴ قانون اساسی، قوانین مربوط به فساد اقتصادی، پولشویی، شرکت‌های هرمی و همچنین بودجه عملیاتی کشور، IT و بالاخره تغییرات احتمالی در قوانین بازار سرمایه و ارگان‌های حسابداری و ... مرکز پژوهش‌های مجلس با انتخابی صالح علاوه بر بهینه‌سازی قوانین از لحاظ چارچوب‌های علمی آن، اجرائی تر شدن آنها را دنبال می‌کند.

مرکز پژوهش‌ها و دبیرکل انجمن به امضاء رسید.

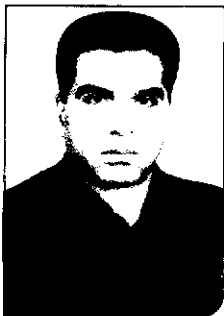
انجمن می‌کوشد در مباحث اقتصادی و مالی که حجم گسترده‌ای از قوانین کشور می‌باشد، کمک در خور توجهی بنماید که از نکات بارز این کمک علاوه بر رعایت چارچوب‌ها و ساختارهای علمی آن، کمک به اجرائی بودن آن می‌باشد.

اهم مواردی که نیاز به حضور اعضاء علمی و حرفه‌ای انجمن دارد عبارت

## چهارمین جلسه کارگروه پژوهش تشکیل شد

در راستای تحقق اهداف تشکیل انجمن حسابداری ایران به منظور گسترش، پیشبرد و ارتقای دانش و پژوهش حسابداری و ارائه خدمات مورد نیاز دانش آموختگان، استادان و نیروهای متخصص و حرفه ای حسابداری و انجام فعالیت های علمی و تخصصی، کارگروه پژوهش انجمن متشکل از ۷ عضو تشکیل و جلسات کارگروه با حضور خانم ها دکتر ویدا مجتهدزاده، دکتر مهناز ملانظری، دکتر شهناز مشایخ، مینو منصور زارع و آقایان حسن همتی، دکتر محمد حسین قائمی، محمد دلیرانی و دبیر کل انجمن از روز یکشنبه ۱۵ مرداد ۱۳۸۵ در محل انجمن شروع شد. اسامی اعضای کارگروه پژوهش به ترتیب حروف الفبا به قرار ذیل است:

### محمد دلیرانی



درجات کارشناسی و کارشناسی ارشد را به ترتیب از دانشگاه شهید بهشتی و دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز دریافت کرد. وی عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران می باشد و همچنین کارشناس رسمی دادگستری در امور حسابداری و حسابرسی، حسابدار رسمی، شریک و مدیر موسسه حسابرسی بهبود ارقام می باشد و ۱۳ سال نیز در سازمان حسابرسی انجام وظیفه کرده است. از سوابق آموزشی ایشان تدریس در دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد تهران مرکز می باشد.

### دکتر محمد حسین قائمی



درجه دکتری حسابداری را در سال ۱۳۷۸ از دانشگاه تهران دریافت کرد. عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران می باشد. وی تا کنون مجری چندین پروژه تحقیقاتی در حوزه بازار سرمایه و حسابداری بوده است. نمونه هایی از سوابق پژوهشی و تالیفی ایشان عبارتند از تالیف مشترک کتب درسی اصول حسابداری ۱ و ۲ (فنی حرفه ای)، چاپ مقاله در مجلات علمی پژوهشی در زمینه حسابداری، ارائه مقالات در سمینارهای تخصصی، راهنمای پایان نامه های کارشناسی ارشد حسابداری و مدیریت مالی.

### دکتر ویدا مجتهدزاده



درجه کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری را به ترتیب از دانشگاه ایالتی نیو مکزیکو و دانشگاه تهران دریافت کرد. وی در مشاغل مهمی از جمله معاون اداری و مالی وزیر امور اقتصادی و دارایی، عضویت در شورای عالی بورس، رئیس دانشکده امور اقتصادی و دارایی انجام وظیفه کرده است و مؤلف ۵ کتاب و ده ها مقاله است. مجتهدزاده عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، عضو هیئت مدیره انجمن حسابداری ایران و عضو هیات همکاری های بورس و حرفه حسابداری می باشد.

**دکتر شهناز مشایخ**

درجه دکترای حسابداری را از دانشگاه علامه طباطبایی در سال ۱۳۸۲ دریافت کرده است. و عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران می باشد. وی در گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی عضویت دارد. ایشان که عضو هیئت علمی دانشگاه الزهرا می باشند، سابقه تدریس در دانشگاه های علامه طباطبایی، صنعت نفت، الزهرا و آزاد را دارند. دریافت جایزه بهترین پژوهش بازار سرمایه در سال ۱۳۸۲ و چاپ چندین مقاله در مجلات تخصصی حسابداری گوشه ای از فعالیت های پژوهشی وی می باشد.

**دکتر مهناز ملانظری**

درجه کارشناسی حسابداری را از دانشگاه شهید بهشتی دریافت کرد. سپس در دوره کارشناسی ارشد دانشگاه تهران پذیرفته شد و توانست درجه کارشناسی ارشدش را در سال ۱۳۶۹ از این دانشگاه دریافت کند. وی درجه دکتری حسابداری را از دانشگاه پونای هندوستان در سال ۱۳۷۹ دریافت کرد. و عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران می باشد. از سوابق آموزشی و حرفه ای ایشان ۱۵ سال عضویت هیات علمی گروه حسابداری و تدریس در دانشگاه الزهرا و ۳ سال سابقه کار حسابرسی در سازمان حسابرسی می باشد.

**مینو منصور زارع**

درجه کارشناسی را از دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز در سال ۱۳۷۲ دریافت کرد. سپس در دوره کارشناسی ارشد همان دانشگاه پذیرفته شد و توانست درجه کارشناسی ارشدش را در سال ۱۳۸۲ دریافت کند. وی که عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند می باشد.

تا کنون چندین مقاله از ایشان در مجلات تخصصی حسابداری به چاپ رسیده است و همچنین به مدت ۱۵ سال به عنوان حسابدار، رئیس حسابداری و مدیر مالی در شرکت های ساختمانی و تولیدی انجام وظیفه کرده است. وی عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران است.

**حسن همتی**

فوق لیسانس حسابداری از آمریکا، عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران، صاحب تالیف ۷ جلد کتاب حسابداری (حسابداری میانه ۱ و ۲، مباحث جاری در حسابداری، حسابداری شرکت ها ۱ و ۲ و حسابداری پیشرفته ۱ و ۲) می باشد. کتاب های وی در اکثر دانشگاه های ایران تدریس می شود. سوابق آموزشی ایشان به عنوان عضو هیات علمی ۲۳ سال تدریس در دانشگاه های دولتی و غیر دولتی می باشد.

# راهنمای مؤسسه‌های حسابرسی

## مؤسسه حسابرسی آذین حساب

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

ابوالقاسم معماری  
مجید کیانی  
مهدی رضا قاسمیان

نشانی: اصفهان - میدان آزادی - ساختمان  
آزادی - طبقه ۲ - پلاک ۶  
(بلوک A, B)

تلفن: ۰۳۱۱-۶۴۴۱۹۱۷ و ۸

فکس: ۶۶۱۰۵۹۶

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵-۳۹۵

## مؤسسه حسابرسی آریابهروش

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

فتحعلی ولائی  
مرتضی شعبانی  
فرامرز میرزایی صلیحی

نشانی: تهران - خ ملاصدرا - شیراز جنوبی  
انتهای گرمسار شرقی - ساختمان کردستان  
واحد ۶

تلفن: ۸۸۰۳۴۴۰۶

فکس: ۸۸۰۳۴۴۸۲

کد پستی: ۱۴۳۵۸۸۴۱۴۳

## مؤسسه حسابرسی آزموگان

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مهرداد آل علی  
فرهاد فرزاد

نشانی: تهران - خیابان کریم خان زند  
خ حافظ - پلاک ۷۰۱ - طبقه ۴

تلفن: ۸۸۸۰۳۴۶۵-۸۸۸۰۲۶۳۹

فکس: ۸۸۹۲۶۷۵۴

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

## مؤسسه حسابرسی آزموه کاران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مسعود بختیاری سوجلاغی  
علی اصغر فرخ  
علی خیراندیش  
جعفر نیکدل

نشانی: تهران - میدان آرژانتین - خیابان الوند  
خیابان ۲۷ - پلاک ۱۹ - طبقه ۲

تلفن: ۸۸۷۹۲۵۷۹

فکس: ۸۸۷۷۱۳۸۰

صندوق پستی: ۷۳۱۸-۱۹۳۹۵

## مؤسسه حسابرسی آگاه تدبیر

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

سعید برهانی  
سیامک فتحی دهکردی

نشانی تهران: شهرک قدس - بلوار فرحزادی  
بعد از چهار راه دریا - نبش کوچه ایرانی  
ساختمان مروارید - واحد یک

تلفن: ۲۲۳۶۷۷۸۳ فکس: ۲۲۳۶۷۷۸۴

نشانی اصفهان: خیابان چهار باغ بالا

مجتمع پارسیان - طبقه دوم - واحد ۴۰۶

تلفن: ۰۳۱۱-۶۲۷۴۹۹۱

فکس: ۰۳۱۱-۶۲۷۳۵۶۹

## مؤسسه حسابرسی ارقام نگر آریا

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مصطفی احمدی وسطی کلایی  
قاسم شیخانی  
سید محمد رضوی  
اسفندیار گرشاسبی

نشانی: تهران - خیابان شریعتی - نرسیده به  
خیابان بهار شیراز - پلاک ۴۱۱ - واحد شماره ۲

تلفن: ۷۷۵۰۱۹۱۳-۶۶۴۸۲۲۸۵

فکس: ۷۷۵۰۱۹۱۳

کد پستی: ۱۶۱۳۹۹۴۵۳۴

## مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

ابراهیم موسوی  
هوشنگ منوچهری  
حسن صالح آبادی

نشانی: تهران - خیابان مطهری - جنب باشگاه  
بانک سپه - پلاک ۴۳ - طبقه چهارم

تلفن: ۸۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۸۴۲۲۵۳۴

کد پستی: ۱۵۶۷۷۱۷۸۶۶

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۹۳۵

## مؤسسه حسابرسی امین حسابرسی افق

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حبیب رودساز  
عبدالامام عبدالحسین مزرعی  
امیر آقامیری موسوی  
کامران سلیمی

نشانی: تهران - شهرک غرب - فاز ۴ - خیابان  
دادمان - بلوار درختی - کوچه پنجم -  
پلاک ۲ - زنگ سمت چپ

صندوق پستی: ۱۴۶۶۵-۱۷۷۹

تلفن: ۸۸۵۷۵۴۷۵

فکس: ۸۸۵۷۵۴۷۶

## مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت برترین پژوهشگر

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

محمد حسین دادگستر  
مصطفی باتقوا  
محمد علی دعایی

نشانی: تهران - سعادت آباد - میدان کاج  
مجتمع تجاری اداری سروستان  
طبقه سوم - واحد ۳۰۸

تلفن: ۲۲۰۹۱۳۲ و ۴۳

فکس: ۲۲۰۸۰۸۱۷

کد پستی: ۱۹۹۷۹۹۸۳۵۵

# راهنمای مؤسسات حسابرسی

## مؤسسه حسابرسی بهراد مشار

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مهربان پروز  
رضا یعقوبی  
فریده شیرازی  
شیرین مشیر

نشانی: تهران - خیابان مطهری - خیابان فجر  
(جم سابق) - پلاک ۲۹ - طبقه دوم

تلفن: ۸۸۳۲۶۵۲۷ - ۸  
فکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰

## مؤسسه حسابرسی به روز آوران ژرف اندیش

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حمید طبائی زاده فشارکی  
داریوش فارسی منش  
عبدالناصر احمدیان مزرعه یزدی  
علیرضا مسعود خرسندی

نشانی: تهران - خیابان دکتر شریعتی - نبش  
میرداماد - ساختمان ۲۰۰۰ - طبقه دوم - واحد ۱۰

تلفن: ۲۲۲۲۸۴۴۵  
فکس: ۲۲۹۱۳۲۴۰  
کدپستی: ۱۴۳۵۸۸۴۱۴۳

## مؤسسه حسابرسی پرتو حساب تهران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

اصغر بختیاری  
ناصر بیک

نشانی: تهران - خیابان کارگر شمالی - خیابان  
نصرت - بعد از جمال زاده - پلاک ۲۵۰  
واحد ۱۴

تلفن: ۶۶۹۴۹۱۴۹ - ۶۶۹۰۷۹۵۲ و ۳  
فکس: ۶۶۹۰۷۹۵۳ و ۶۶۹۴۹۱۴۹  
کدپستی: ۱۴۱۹۸ - ۵۳۸۱۱

## مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت حساب گستر پویا

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

اصغر خرمی دیزجی  
علی صاره راز

نشانی: تهران - خیابان طالقانی  
بعد از چهار راه بهار - کوچه وزین  
پلاک ۵۶۳ - طبقه چهارم

تلفن: ۷۷۶۰۳۳۵۲  
فکس: ۷۷۵۰۷۵۴۸

## مؤسسه حسابرسی خردمندان حساب

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

ایرج نجفیان  
فرهاد بهزادی  
محمد حسین آبادی

نشانی: تهران - خیابان کارگر شمالی - نرسیده  
به پمپ بنزین - کوچه اشراقی -  
پلاک ۴ - طبقه دوم

تلفن: ۶۶۹۱۵۶۸۲ - ۴  
فکس: ۶۶۴۳۹۵۵۵  
صندوق پستی: ۱۴۱۴۵ - ۵۱۹

## مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت دانشگر محاسب

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکاء و مدیران:

علی مصباحیان  
حسن معلومات  
محمد رضا عزیزی  
محمد تقی رضایی  
سید ابوالفضل دلگندی  
محمد باباپور

تلفن دفتر مرکزی:  
۰۲۱ - ۶۶۵۹۱۱۵۷  
۰۲۱ - ۶۶۵۹۱۱۵۸  
۰۲۱ - ۶۶۹۱۳۱۱۱

مشهد: ۰۵۱۱ - ۷۳۷۰۶۹  
تبریز: ۰۲۱ - ۵۲۳۲۰۳۱  
سمنان: ۰۲۳۱ - ۳۳۲۰۵۰۰  
اراک: ۰۸۶۱ - ۲۳۳۱۵۰۹

## مؤسسه حسابرسی داوران حساب

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

شعبان حبیب پور کوچکی  
نادر بسنده  
محمد ابراهیم بصیرت

نشانی: تهران - خیابان قائم مقام فراهانی  
خیابان شهدا - پلاک ۱۷ - طبقه ۴ - واحد ۱۷

تلفن: ۸۸۷۲۴۸۴۱ - ۸۸۷۲۴۸۶۱  
فکس: ۸۸۷۲۸۲۴۲  
صندوق پستی: ۱۴۳۳۵ - ۱۳۳۶

## مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

علی امانی  
غلامحسین دوانی  
عبدالحسین فرزاد

نشانی: تهران - خیابان مطهری - خیابان کوه نور  
خیابان هفتم - پلاک ۵۰  
طبقه دهم - واحد ۱۰۱ - ۱۰۲

تلفن: ۸۸۵۲۸۶۰۰ (ده خط)  
فکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶

## مؤسسه حسابرسی و حسابداری دقیق

عضو انجمن حسابداری ایران

شرکا:

یداله فلاحتی  
روح اله خانی اوشانی

نشانی تهران: کوی نصر - خ ۱۴ - پلاک ۲۲  
نشانی کرمان: خیابان ۲۴ آذر - کوچه ۵  
پلاک ۵۰

تلفن تهران: ۸۸۲۸۸۸۲۶ - ۸۸۲۸۸۸۲۶  
فکس کرمان: ۲۴۶۴۰۷۲ - ۲۴۶۴۰۷۲



# راهنمای مؤسسات حسابرسي

## مؤسسه حسابرسي ديپلومي پور و همکاران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

نصرت اله تشخيصی  
CPA مصطفی ديپلومي پور  
نصراله سعادتى

نشانی: تهران - بزرگراه آفریقا - پلاک ۲۳  
مجمع اداری الهیه - طبقه ۶ - واحد ۶۰۶

تلفن: ۲۲۰۴۹۴۹۷  
فکس: ۲۲۰۱۷۵۰۲

صندوق پستی: ۱۹۶۶۷-۴۳۸۸۸

## مؤسسه حسابرسي رمز پویا

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حسن حیاط شاهي  
مصطفی علوی

نشانی: تهران - بلوار میرداماد - میدان مادر  
خ محسنی - کوچه یکم - پلاک ۲۳ - طبقه ۱

تلفن: ۲۲۹۰۳۰۱۸-۲۲۲۷۵۱۳۱  
فکس: ۲۲۲۷۸۷۶۴  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵-۴۹۷۳

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت راهبین

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

نقی مزرعه فراهانی حسین شیخ سفلی  
جواد عیش آبادی فرامرزی نوروزی  
محمد حاجی پور

نشانی: تهران - سپهرودی شمالی - انتهای  
خیابان خرمشهر - خیابان شهید عربعلی -  
پلاک ۷ - واحد ۶

تلفن: ۸۸۵۲۳۰۵۹  
فکس: ۸۸۷۶۰۹۲۰

## مؤسسه حسابرسي رهیافت و همکاران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مرتضی عسگری  
مجید صفاتی  
مصطفی جهانبانی

نشانی تهران: خیابان سپهرودی شمالی - نرسیده  
به میدان شهید قندی - شماره ۱۵۹ - طبقه ۳  
نشانی مشهد: بلوار فردوس - خیابان ابن سینا  
غربی - پلاک ۲۳۷ - ساختمان رهیافت

تلفن تهران: ۸۸۵۰۳۹۱۷-۱۸  
تلفن: ۰۵۱۱-۶۰۷۴۸۵۱  
فکس: ۰۵۱۱-۶۰۴۳۴۲۱

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت زانیاران نیگو اندیش

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابدار رسمی):

نظام الدین رحیمیان  
قایق احمدی  
سید حسین خاتمی

نشانی: تهران - خیابان سپهرودی شمالی  
خیابان شهید قندی - چهارراه سیبویه  
پلاک ۷۴ - واحد ۲۰۵

تلفن: ۸۸۵۰۵۱۶۶  
فکس: ۸۸۷۶۸۶۴۲

## مؤسسه حسابرسي سپاهان تراز

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
شرکا (حسابداران رسمی):

سیدامیر حسین ابطحی نائینی  
مهران پوریان  
علیرضا جعفری نسب  
عباس حیدری کبریانی  
سیدشهریار نوریان

نشانی تهران: بلوار میرداماد - خ شهید حصار  
(رازان جنوبی) - بن بست بیست و یکم - پلاک ۴  
طبقه دوم

تلفن: ۲۲۹۰۳۷۵۹-۲۲۹۰۳۷۵۸  
فکس: ۲۲۲۷۶۳۲۸  
تلفن دفتر اصفهان: ۶۶۹۹۵۹۵-۶۶۹۹۴۹۴ (۰۳۱۱)  
فکس دفتر اصفهان: ۶۶۸۷۶۰۰ (۰۳۱۱)  
تلفکس دفتر یزد: ۸۲۵۳۹۶۱ (۰۳۵۱)

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت سخن هنر

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

خانم شهلائی  
هوشنگ خستویی  
اسداله نیلی

نشانی: تهران - میدان آرژانتین - به طرف  
شمال میدان - مقابل پارکینگ بیهقی - جنب  
بانک سپه - پلاک ۹ - واحد ۳

تلفن: ۸۸۷۹۴۶۴۶  
فکس: ۸۸۷۹۴۹۲۸

## مؤسسه حسابرسي شاخه اندیشان

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

احد شله چی  
جهانگیر رضائی  
مجتبی الهامی  
کوروش شایان  
علیرضا شایان  
حمیدرضا شایان

نشانی: تهران - خیابان ظفر - خ نفت شمالی  
نبش خیابان نهم - پلاک ۳۱/۱۱۴ - طبقه ۶  
واحد ۲۲ و ۲۳

تلفن: ۲۲۲۶۵۰۲۶-۲۲۹۰۴۱۹۹-۲۲۲۷۲۱۹۰  
فکس: ۲۲۹۰۴۲۰۰

## مؤسسه حسابرسي شراکت

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

سیروس گوهری  
مجید کشور پژوه لنگرودی  
حسن فرنیا

نشانی: تهران - خ دکتر بهشتی - خیابان  
قائم مقام فراهانی - ساختمان ۲۱۶  
پلاک ۲۰۸ - طبقه ۴

تلفن: ۸۸۷۱۷۶۵۱-۸۸۷۱۷۶۵۰  
فکس: ۸۸۷۲۰۱۸۸  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

# راهنمای مؤسسات حسابرسي

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

علی امیرنظری  
هادی باباپور  
محمود صدر

نشانی: تهران - میدان هفت تیر - روبروی بانک  
ملت - کوچه شیمی - پلاک ۶۲ - واحد ۲

تلفن: ۸۸۸۴۳۰۱۴-۱۵

فکس: ۸۸۳۴۵۷۹۴

صندوق پستی: ۳۵۷-۱۵۸۵۵

## مؤسسه حسابرسي ماهر مشاور تهران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

معصومه شعبان  
اکرم علیاری  
محبوب مهدی پور بهمیری  
حمید رضا خواجوی

نشانی: تهران - فلسطین شمالی - مابین بلوار  
کشاوری و زرتشت - پلاک ۳۹ - ساختمان ۵۵  
طبقه ۴ - واحد ۱۸

تلفکس: ۸۸۹۰۵۶۴۷-۸۸۹۰۲۳۸۹-۸۸۸۹۰۶۱۹

کد پستی: ۴۳۳۳۸-۱۴۱۵۸

## مؤسسه حسابرسي فراگیر اصول

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مراد جعفر زاده اسلامی  
مسعود جعفر زاده اسلامی  
علی صدر پناه

نشانی: تهران - خیابان ۲۳ گاندی  
پلاک ۲۱ - واحد ۲

تلفن: ۸۸۶۶۱۲۶۹

فکس: ۸۸۶۶۱۲۶۹

## مؤسسه حسابرسي فردا پدید و همکاران

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حسن تنگ عیش  
فرانک زنده نوش

نشانی: تهران - خیابان کارگر شمالی - جنب  
بمب بنزین - خیابان شهید فکوری - پلاک ۱۸

طبقه ۲ - واحد ۳

تلفن: ۸۸۰۰۷۶۶۴

فکس: ۸۸۰۰۷۶۶۴

کد پستی: ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت مهیز

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حسین سیادت خو  
محمدنسی داهی  
سعید سینایی مهربانی

نشانی: تهران - بلوار کریمخان زند  
خیابان آبان جنوبی - خیابان سپند  
شماره ۹۲ - طبقه سوم - واحد ۶

تلفن: ۸۸۹۰۷۶۷۹ و ۸۸۸۰۱۵۴۷ و ۸۸۸۰۲۹۰۱

صندوق پستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مالی

### نمودگر روش

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

داوود بحری  
موسی محسنی  
عبدالوهاب بریمانی

نشانی: ساری - خیابان قارن - ساختمان  
سینا - طبقه ۲

تلفن: ۰۱۵۱-۲۲۲۲۸۹۲

فکس: ۰۱۵۱-۲۲۲۴۱۸۳

نشانی تهران: خیابان فاطمی غربی - روبروی  
شیلات - پلاک ۲۸۹ - طبقه ۲

تلفن: ۸۰-۶۶۹۱۴۵۴۷-۶۶۹۱۴۵۴۹ فکس: ۶۶۹۱۴۵۴۹

صندوق پستی: ۴۸۱۷۵/۶۱۹

## مؤسسه حسابرسي و خدمات مالی

### یکتا تدبیر

عضو انجمن حسابداری ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

محمود رحیمی  
کاظم وادی زاده  
شهریار سیفی

نشانی: تهران - خیابان میرداماد - میدان  
محسنی - خیابان شاه نظری - خیابان دوم

پلاک ۱۶ - طبقه ۵

تلفن: ۲۲۲۶۴۷۶۵

۲۲۲۶۴۷۶۷

فکس: ۲۲۲۵۶۹۴۰

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۳۴۹۱

## راهنمای

## مؤسسات

## حسابرسي

## شرکت صلح سازان آینده

عضو انجمن حسابداری ایران

شرکا:

محمود سمندری  
لیان سمندری  
سامان سمندری

نشانی: تهران - میدان فاطمی - ابتدای  
خیابان شهید گمنام - پلاک ۲۴

طبقه سوم - واحد ۵

تلفن: ۸۸۹۶۳۹۷۳

فکس: ۸۸۹۶۷۸۷۳

تلفن های همراه: ۰۹۱۲۱۹۹۹۹۴۹

۰۹۱۲۲۱۷۶۱۱۱

محتوی بر شکل می باشد.

### قابلیت تأیید<sup>۱</sup> شامل دقیق بودن<sup>۲</sup> و عدم اطمینان<sup>۳</sup>

اعضای کمیته مشورتی IASB تاکید داشتند که در راستای توافق با چارچوب مفهومی IASB، اطلاعات ارایه شده در صورت های مالی باید عاری از اشتباهات با اهمیت باشد تا استفاده کنندگان بتوانند بر آن اطلاعات اتکاء نمایند. همچنین برای اطمینان آفرینی در استفاده کنندگان برای اتکاء به صورت های مالی، اطلاعات باید قابلیت تأیید (ترجیحاً قابلیت تأیید مستقیم) داشته باشند. بنابراین، قابلیت تأیید باید به عنوان یک زیرویژگی در نظر گرفته شود. همچنین پیشنهاد شد که «قابلیت رسیدگی داشتن»<sup>۴</sup> می تواند به عنوان زیر ویژگی قابلیت تأیید، مد نظر قرار گیرد. بی طرفانه بودن<sup>۵</sup> شامل عاری بودن از سوگیری<sup>۶</sup>، احتیاط<sup>۷</sup> و محافظه کاری<sup>۸</sup>

کمیته مشورتی اعتقاد داشت که لحاظ نمودن محافظه کاری یا احتیاط به عنوان اجزایی از ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری به همراه بی طرفانه بودن، مناسب نیست و تضاد و ناسازگاری مفاهیم مزبور کاملاً آشکار است. در این مورد هیئت موافقت نمود که ویژگی «احتیاط» حذف شود ولی راهنمایی های لازم در مورد توجه و رعایت احتیاط در مواجهه با شرایط عدم اطمینان، در چارچوب مفهومی گنجانده شود.

به هر حال، کمیته مشورتی هیئت معتقد بود که کاربرد مفهوم «قابلیت اعتماد» در بین

حسابداران، کاملاً متفاوت است و همه افراد دیدگاه مشترکی نسبت به مفهوم این ویژگی ندارند. بسیاری از افراد، قابلیت اعتماد را با قابلیت تأیید یکی دانسته و آن را با ارایه منصفانه متفاوت می دانند. به علاوه استانداردهای مختلف، چارچوب های متفاوتی برای ارایه اندازه گیری های قابل اعتماد ارایه کرده اند. این سؤال نیز مطرح شد که آیا دلیل این امر، کاربرد مفاهیم مختلف قابلیت اعتماد است؟ یا به دلیل

ضرورت برقراری توازن بین ویژگی های مربوط بودن و قابل اعتماد بودن می باشد؟ آیا این امر ناشی از محافظه کاری نیست. چرا برخی از اطلاعات برای شناخت در ترازنامه از لحاظ قابلیت اعتماد کفایت دارند، ولی برای ارایه در صورت سود و زیان فاقد کفایت لازم می باشند؟ (برای مثال شناخت تغییرات در ارزیابی ها در حقوق صاحبان سهام به طور مستقیم). اعضای هیئت توافق نمودند که این موضوعات در نشست های آتی مورد بحث و بررسی بیشتر قرار گیرد.

در نشست ژوئن سال ۲۰۰۵ نیز ویژگی های کیفی زیر مورد بحث قرار گرفت:

### ◀ قابل مقایسه بودن

اعضای هیئت اعتقاد داشتند که در عمل، بر ویژگی قابلیت مقایسه، تاکید زیادی شده به گونه ای که حتی در برخی اوقات دستیابی به این ویژگی، به حسابداری نادرست منجر شده است. در ژاپن قابل مقایسه بودن به عنوان جزئی از ویژگی ارایه منصفانه قرار داده شده، تا از تاکید بیش از حد بر آن کاسته شود. بر این اساس، باید مراقب بود تا از یکنواختی مصنوعی اجتناب شود، زیرا این نوع یکنواختی با قابلیت مقایسه متفاوت است. قابلیت مقایسه به معنی آن است که حسابداری پدیده های اقتصادی مشابه، بدون توجه به چگونگی شکل گیری و طراحی معاملات، باید قابل مقایسه باشد. همچنین اعلام شد که یکنواختی نوع خاصی از قابلیت مقایسه است.

در نهایت مقرر شد مفاهیم مزبور به گونه ای بیان گردد که احساس نشود مربوط بودن و ارایه منصفانه نسبت به قابل مقایسه بودن اهمیت بیشتری دارند. مضافاً این که، اگر تحت شرایط خاصی، قابل مقایسه بودن یا یکنواختی، به دلیل نیاز بیشتر به ویژگی مربوط بودن یا ارایه منصفانه مخدوش شده یا از بین برود، افشاء می تواند ضمن کمک به رفع این مشکل، آن را تعدیل نماید.

### اطلاعات حسابداری زمانی دارای

ارزش پیش بینی کنندگی است که استفاده کنندگان برای پیش بینی

کردن، از آن اطلاعات استفاده کنند یا بتوانند از آن اطلاعات به منظور

پیش بینی استفاده کنند

## ◀ قابل فهم بودن

اعضای هیئت، این مفهوم جزیی از ویژگی کیفی ارایه منصفانه می باشد و نباید به عنوان یک ویژگی مجزا تلقی گردد.

### ◀ حقیقت و انصاف<sup>۱۸</sup>

اعضای هیئت با پیشنهاد کمیته مشورتی مبنی بر این که حقیقت و انصاف باید به عنوان اجزای ارایه منصفانه مد نظر قرار گیرد، موافقت نمودند.

سایر ویژگی های پیشنهاد شده از جمله قابلیت پذیرش<sup>۱۹</sup>، کیفیت بالا<sup>۲۰</sup> و یکنواختی درونی<sup>۲۱</sup>، ویژگی های اطلاعات مالی مفید برای تصمیم گیری را توصیف نمی کنند، بنابراین نمی توان آنها را به عنوان ویژگی های جداگانه در چارچوب مفهومی همگرا اضافه نمود.

همچنین این نکته نیز مورد توجه قرار گرفت که چارچوب مفهومی همگرا، باید شامل اطلاعاتی در خصوص انواع هزینه هایی باشد که در تصمیم گیری برای آنچه اطلاعات مالی باید ارایه کنند، مورد توجه قرار گیرد. چارچوب مفهومی مشترک، نه تنها باید شامل پیش فرض هایی درباره توانایی استفاده کنندگان از صورت های مالی باشد، بلکه باید پیش فرض هایی نیز راجع به توانایی تهیه کنندگان صورت های مالی و حسابرسان ارائه نماید.

ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری (تصویب شده تا آوریل ۲۰۰۶)

به هر حال، اعضای هیئت مباحث خود راجع به ویژگی های کیفی اطلاعات گزارش های مالی را تا این مقطع کامل و چگونگی ارتباط این ویژگی ها را با محدودیت هزینه - منفعت بررسی و تصمیمات زیر را اتخاذ نموده اند:

۱- فزونی منافع بر مخارج هر استاندارد یک ویژگی کیفی نیست بلکه یک محدودیت بازدارنده در مورد اطلاعات می باشد.

۲- چارچوب مفهومی باید خاطر نشان کند که اگر چه اطلاعات گردآوری شده از تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و سایر موسسات در مورد انتظارات آنها از منافع و مخارج کامل نمی باشد ولی استاندارد گذاران باید نسبت به بررسی اطلاعات مربوط به این زمینه، تا حد توان اقدام نمایند.

هیئت راجع به موارد زیر موافقت نمود:

◀ قابل فهم بودن، چنان ویژگی از اطلاعات مالی است که استفاده کنندگان را قادر می سازد اهمیت آن اطلاعات را احساس کنند. البته اطلاعات باید قابلیت فهمیده شدن را داشته باشند.

◀ اطلاعات مربوط نباید به دلیل پیچیدگی یا مشکل بودن برای فهم توسط استفاده کنندگان خاص، حذف گردد.

◀ قابل فهم بودن با تشریح و توصیف، جمع بندی، طبقه بندی و ارایه اطلاعات مالی، بهتر حاصل می گردد.

◀ فرض می شود که استفاده کنندگان (اعم از افراد حرفه ای و غیر حرفه ای) درکی منطقی از تجارت و فعالیت های اقتصادی و حسابداری دارند و مایلند که اطلاعات مالی را با تلاشی پیوسته مطالعه نمایند.

### ◀ اهمیت

اعضای هیئت معتقد بودند که بهتر است به جای تلقی اهمیت به عنوان یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات، آن را به عنوان صفحه یا فیلتری در نظر گرفت که مشخص می کند آیا اطلاعات به اندازه کافی اهمیت دارند تا بر تصمیم گیری استفاده کنندگان در خصوص مسایل واحد گزارشگر موثر باشند. همچنین اظهار شد که اهمیت، علاوه بر مربوط بودن، با ارایه منصفانه صورت های مالی نیز در ارتباط است.

### سایر ویژگی های مورد بحث

با توجه به مباحث مطرح شده پیرامون ویژگی های کیفی موجود در چارچوب های مفهومی FASB و IASB، هیئت در مورد اضافه نمودن سایر ویژگی های کیفی که توسط کمیته مشورتی پیشنهاد شده بود، بحث و بررسی نمود که خلاصه ای از این مباحث در زیر آورده می شود.

### ◀ شفافیت<sup>۲۲</sup>

در این مورد اعضای هیئت عقیده داشتند که علیرغم فراوانی استفاده از واژه شفافیت، این مفهوم در هیچکدام از چارچوب های مفهومی معتبر به عنوان یک ویژگی کیفی تعریف نشده و مورد استفاده قرار نگرفته است. به اعتقاد

استفاده کنندگان در دسترس آنها باشد.

۲- **ارایه منصفانه**: ارایه منصفانه پدیده های دنیای واقعی، یکی از ویژگی های کیفی اساسی است. ارایه اطلاعات، زمانی منصفانه است که اندازه ها و توصیف ها، قابل تأیید و بی طرفانه باشند. بنابراین ارایه منصفانه اطلاعات، نیازمند قابلیت تأیید، بی طرفانه بودن و رجحان محتوی بر شکل است. چارچوب مفهومی مشترک به طور کامل در مورد مفهوم ارایه منصفانه بحث نموده و مفهوم آن را روشن می نماید.

**چارچوب مفهومی مشترک**  
باید از تفاسیر و تعبیر اشتباهی که به طور گسترده در مورد مفهوم «قابلیت اعتماد» صورت پذیرفته، بکاهد و آن را با ویژگی «ارایه منصفانه» جایگزین نماید. این جایگزینی، یک تغییر از چارچوب های فعلی FASB و IASB است.

**الف: قابلیت تأیید**: قابل تایید

بودن اطلاعات گزارش شده، استفاده کنندگان را مطمئن می سازد که آن اطلاعات به طور منصفانه، بیانگر همان چیزی هستند که قصد دارند بیان کنند و اطلاعات مزبور کامل، بی طرفانه و عاری از اشتباهات با اهمیت است. آن دسته از اندازه گیری ها و توصیف هایی که به طور مستقیم قابل تأیید باشند، نسبت به اطلاعاتی که به طور غیرمستقیم قابل تأیید هستند، ارجحیت دارند.

**ب: بی طرفانه بودن**: به این معنی است که اطلاعات مالی باید عاری از هر گونه سوگیری به منظور تأثیر بر تصمیمات استفاده کنندگان باشد. به این منظور چارچوب مفهومی مشترک نباید شامل محافظه کاری یا احتیاط به عنوان ویژگی های کیفی مطلوب اطلاعات حسابداری باشد، ولی باید یادآوری نماید که در شرایط عدم اطمینان توجه لازم صورت پذیرد.

همچنین این نکته نیز یادآوری شد که اگر چه تحقیقات

تجربی، ممکن است، شواهد مفیدی برای تصمیمات مربوط به

۳- **ضرورتی وجود ندارد که محدودیت هزینه - منفعت** برای کاربرد در شرکت های کوچکتر یا انواع خاصی از واحدهای گزارشگر تغییر یابد، ولی ممکن است که ملاحظات مربوط به این موضوع برای شرکت های مختلف تفاوت نماید. همچنین در مورد ویژگی های کیفی، توافق های زیر حاصل شده است.

۱- **مربوط بودن**: یکی از ویژگی های کیفی اساسی است. برای مربوط بودن، اطلاعات، باید با کمک به استفاده کنندگان در ارزیابی اثرات گذشته و وقایع حال بر جریان های نقدی آتی ورودی (ارزش پیش بینی کنندگی) و یا تأیید یا اصلاح ارزیابی های گذشته (ارزش تأیید کنندگی) بتواند تصمیم گیری های اقتصادی استفاده کنندگان را تغییر دهد، حتی اگر آن اطلاعات در حال حاضر مورد استفاده نباشد. «**توانایی ایجاد تغییر در تصمیمات**» در مقایسه با مورد

**استفاده بودن در حال حاضر، تغییری از چارچوب فعلی**

**هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی است.** این

ویژگی دارای سه زیر ویژگی به شرح زیر می باشد:

**الف)** ارزش پیش بینی کنندگی: اطلاعات حسابداری زمانی دارای ارزش پیش بینی کنندگی هستند که استفاده کنندگان از آن برای پیش بینی کردن استفاده نمایند یا بتوانند از آن اطلاعات به منظور پیش بینی استفاده کنند. اطلاعات حسابداری به خودی خود به عنوان یک پیش بینی یا مترادفی جهت قابلیت پیش بینی آماری یا تداوم و استمرار به کار نمی رود.

**ب:** ارزش تأیید کنندگی: «ارزش تأیید کنندگی» در

مقایسه با «ارزش باز خورد» تغییری از چارچوب فعلی

هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) است.

**ج:** به موقع بودن: سومین زیر ویژگی از ویژگی مربوط بودن

است و به معنی آن است که اطلاعات باید در زمان نیاز

یک ویژگی کیفی اطلاعات مفید برای تصمیمگیری، باید آن را به عنوان یک صفحه یا فیلتر تلقی نمود که مشخص می کند آیا اطلاعات به اندازه کافی اهمیت دارند تا بر تصمیم گیری استفاده کنندگان در خصوص مسایل واحد گزارشگر موثر باشند.

#### ۶- سایر ویژگی های احتمالی مورد بحث:

شامل شفافیت، قابلیت اعتماد، کیفیت بالا، و یکنواختی درونی، ویژگی هایی نیستند که از سایر ویژگی های اطلاعات مالی مفید برای تصمیم گیری، قابل تفکیک باشند، بنابراین در چارچوب مفهومی مشترک، نباید آنها را به عنوان ویژگی های مجزایی، لحاظ نمود.

#### ۷- چارچوب مفهومی مشترک باید شامل اطلاعاتی

در مورد هزینه های مختلفی باشد که در تصمیم گیری راجع به اهداف گزارشگری مالی باید مورد توجه واقع شوند، همچنان که باید معیاری را برای کمک به استاندارد گذاران ارائه نماید تا آنها را در مورد چگونگی احتساب انواع مختلف

هزینه ها یاری رساند. از طرف دیگر چارچوب مفهومی مشترک، نه تنها باید شامل پیش فرض هایی درباره توانایی استفاده کنندگان از صورت های مالی باشد، بلکه باید پیش فرض هایی نیز راجع به توانایی تهیه کنندگان صورت های مالی و حسابرسان ارائه نماید.

#### ۸- اعضای هیئت به این نکته

نیز توجه نمودند که ویژگی های کیفی مختلف و زیر ویژگی های آنها، در بعضی اوقات پاسخ های متفاوتی را برای موضوعات مختلف حسابداری و گزارشگری مالی برای استاندارد گذاران فراهم می کند. برخی از این تفاوت ها بر اولویت این ویژگی ها (این که کدام ویژگی به دلیل قرار گرفتن در جایگاه بالاتر، بر دیگر ویژگی ها برتری دارد) یا تهاتر (به این معنی که چه میزان از یک ویژگی قابل مبادله با ویژگی دیگری است) تمرکز دارد. اعضای هیئت توافق نمودند که ویژگی های کیفی گزارشگری مالی، جزئی از مراحل مختلف فرآیندی هستند که

تدوین استاندارد ارائه کند (برای مثال، در ارزیابی توازن بین ویژگی های کیفی مورد انتظار)، ولی پروژه چارچوب مفهومی مشترک نباید به دنبال توسعه اندازه گیری تجربی ارائه منصفانه یا ویژگی های مربوطه باشد.

#### ۳- قابلیت مقایسه: یکی از ویژگی های مهم اطلاعات

مالی است و باید در چارچوب مفهومی مشترک لحاظ گردد. قابلیت مقایسه، که استفاده کنندگان را قادر می سازد تا شباهت ها و تفاوت های بین پدیده های اقتصادی را تشخیص دهند، باید از یکنواختی (یعنی استفاده یکنواخت از روش های حسابداری) کاملاً متمایز گردد. توجه به قابلیت مقایسه یا یکنواختی، نباید باعث شود تا از گزارش اطلاعات مربوط تر یا اطلاعاتی که موجب ارائه منصفانه تر پدیده های اقتصادی می شود جلوگیری گردد. در صورتی که چنین وضعیتی پیش آید، افشاء می تواند کاهش ویژگی قابلیت مقایسه یا یکنواختی را تعدیل نماید.

#### ۴- قابل فهم بودن: این ویژگی نیز یکی از ویژگی های

اصلی اطلاعات مالی است و باید در چارچوب مفهومی مشترک لحاظ گردد. اطلاعات، زمانی قابلیت فهم بیشتری دارند که با جمع بندی، طبقه بندی، تمایز و اجمال، به شکلی روشن و صریح ارائه گردد. میزان قابلیت فهم اطلاعات گزارش شده بستگی به استفاده کننده از آن اطلاعات دارد گزارش های مالی برون سازمانی با مقاصد عمومی، باید برای

استفاده کنندگانی قابل فهم باشد که درک متعارفی از تجارت و فعالیت های اقتصادی و حسابداری دارند و مایلند که اطلاعات را با تلاشی منطقی مطالعه نمایند. اطلاعات مربوط نباید به دلیل پیچیدگی یا مشکل بودن برای فهم برخی استفاده کنندگان، حذف گردد.

#### ۵- اهمیت: اهمیت نه تنها با ویژگی مربوط بودن، بلکه با

ویژگی «ارایه منصفانه» نیز در ارتباط است. در چارچوب مفهومی مشترک، به جای در نظر گرفتن اهمیت به عنوان

توجه به قابلیت مقایسه یا یکنواختی،

نباید باعث شود تا از گزارش

اطلاعات مربوط تر یا اطلاعاتی که

موجب آرایه منصفانه تر

پدیده های اقتصادی می شود

جلوگیری گردد

به تصمیم‌گیری بهتر استفاده کنندگان کمک می‌نماید.  
به هر حال موضوعات فوق نیز کماکان در هیئت‌ها مورد بحث قرار دارد و بیانیه بعدی آنها در سه ماهه دوم سال ۲۰۰۶ منتشر خواهد شد.

ج: تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها:

اعضای IASB و FASB، تعاریف ارائه شده توسط کمیته‌های مشورتی را مورد بحث و بررسی قرار داده و در مورد تعریف بدهی‌ها موارد زیر را توصیه نمودند.  
«بدهی یک واحد تجاری، تعهدات فعلی آن واحد به یک یا تعداد بیشتری واحد تجاری است که منجر به خروج یا از دست دادن منافع اقتصادی بالقوه می‌گردد». همچنین هیئت‌ها توافق نمودند که:

الف: بدهی‌ها همچنان به صورت مستقیم با ارجاع به دارایی‌ها تعریف شوند.

ب: بدهی، تعهد جاری است و از دست دادن منافع اقتصادی آتی.

ج: تعهد، صرف‌نظر کردن از یک جریان ورودی یا کنارگذاری یا

شاید کاهش یک دارایی است که می‌تواند یک بدهی باشد.

د: صرفاً تعهدات به یک یا چند شرکت دیگر می‌تواند بدهی تلقی شود.

ه: واژه احتمال از تعریف حذف گردد زیرا این واژه مربوط به مفاهیم شناخت یا اندازه‌گیری است.

و: اشاره صریح به رویدادهای گذشته ضرورتی ندارد، زیرا یک تعهد جاری فقط در اثر رویدادهای گذشته می‌تواند ایجاد گردد.

د: واحد گزارشگر

در مارس و آوریل ۲۰۰۶ اعضای هیئت‌ها در بحث پیرامون مفهوم واژه واحد گزارشگر راجع به موارد زیر توافق نمودند:

الف ۱- واحد گزارشگر برای مقاصد گزارشگری مالی نباید به واحدهای قانونی از جمله شرکت‌ها، شرکت‌های امانی و

مؤسسات تضامنی محدود شود، بلکه هر واحد گزارشگر باید به صورتی گسترده‌تر تعریف شود تا انواع ساختارهای سازمانی دیگر از قبیل واحدهای دارای مالکیت انفرادی و در برخی شرایط، شعبه‌ها و بخش‌های یک واحد قانونی را نیز شامل گردد.

الف ۲- این موضوع مطرح شد که آیا شرکت اصلی به صورت جدا از شرکت‌های سرمایه‌پذیر خود می‌تواند یک واحد گزارشگر محسوب گردد؟ اعضای هیئت پس از بحث در این مورد به نتایج زیر دست یافتند:

الف: برخی از اعضای هیئت معتقد بودند که شرکت اصلی به تنهایی و گروه شرکت‌ها، واحدهای گزارشگر جداگانه‌ای هستند. این دسته از اعضای هیئت، صورت‌های مالی واحد اصلی را به عنوان یک واحد مستقل

تلقی می‌نمودند و صورت‌های مالی گروه (واحد اصلی و شرکت‌های سرمایه‌پذیر آن را) به عنوان ترکیب واحد اصلی با یک یا چند واحد گزارشگر دیگر، به عنوان یک واحد مستقل در نظر می‌گرفتند.

ب: سایر اعضای هیئت معتقد بودند که صورت‌های مالی شرکت اصلی به تنهایی و صورت‌های مالی تلفیقی شکل‌های متفاوتی برای ارائه اطلاعات مربوط به یک واحد گزارشگر مشابه هستند.

به هر حال مقرر گردید که کمیته مشورتی، راجع به موضوع فوق تحقیقات بیشتری انجام دهد تا در نشست‌های بعدی بررسی‌های بیشتری صورت پذیرد.

وضعیت فعلی و آتی مراحل مختلف اجرای پروژه مشترک

با توجه به موارد پیش‌گفته، پروژه چارچوب مفهومی مشترک پیشرفت مناسبی داشته و بر اساس برنامه زمان‌بندی در حال اجراست. خلاصه وضعیت اجرای پروژه را می‌توان به شرح این جدول تلخیص نمود:

تعهد، صرف نظر کردن از یک جریان ورودی یا کنارگذاری یا شاید کاهش یک دارایی است که می‌تواند یک بدهی باشد

الف: بدهی‌ها همچنان به صورت مستقیم با ارجاع به دارایی‌ها تعریف شوند.

ب: بدهی، تعهد جاری است و از دست دادن منافع اقتصادی آتی.

ج: تعهد، صرف‌نظر کردن از یک جریان ورودی یا کنارگذاری یا

شاید کاهش یک دارایی است که می‌تواند یک بدهی باشد.

د: صرفاً تعهدات به یک یا چند شرکت دیگر می‌تواند بدهی تلقی شود.

ه: واژه احتمال از تعریف حذف گردد زیرا این واژه مربوط به مفاهیم شناخت یا اندازه‌گیری است.

و: اشاره صریح به رویدادهای گذشته ضرورتی ندارد، زیرا یک تعهد جاری فقط در اثر رویدادهای گذشته می‌تواند ایجاد گردد.

د: واحد گزارشگر

در مارس و آوریل ۲۰۰۶ اعضای هیئت‌ها در بحث پیرامون مفهوم واژه واحد گزارشگر راجع به موارد زیر توافق نمودند:

الف ۱- واحد گزارشگر برای مقاصد گزارشگری مالی نباید به واحدهای قانونی از جمله شرکت‌ها، شرکت‌های امانی و

بیانیه بعدی		مراحل پروژه، وضعیت و زمان سنجی		
مرحله	موضوع	وضعیت فعلی	۲۰۰۶	۲۰۰۷ و پس از آن
الف	اهداف و ویژگی‌های کیفی	در دست بحث و بررسی هیئت	سه ماهه دوم	
ب	اجزا، شناخت و اندازه‌گیری	در دست بحث و بررسی هیئت		سه ماهه دوم ۲۰۰۷ (برآوردی)
ج	اندازه‌گیری اولیه و بعد از آن	در حال برنامه‌ریزی و تحقیق توسط کمیته مشورتی		بعداً اعلام خواهد شد
د	واحد گزارشگر	در دست بحث و بررسی هیئت		سه ماهه دوم ۲۰۰۷ (برآوردی)
ه	ارایه و افشا شامل حدود گزارشگری مالی	در حال تحقیق توسط دیگران		بعداً اعلام خواهد شد
و	هدف چارچوب و وضعیت آن در سلسله مراتب GAAP	—	—	بعداً اعلام خواهد شد
ز	کاربرد در بخش‌های غیرانتفاعی	—	—	بعداً اعلام خواهد شد
ح	چارچوب کلی و کامل	—	—	بعداً اعلام خواهد شد

## نتیجه‌گیری

حسابداری آمریکا معاف کند.

اگرچه همه این موارد نشانه‌هایی از پیشرفت در جهانی سازی استانداردهای حسابداری است، ولی مشکلات ناشی از بکارگیری استانداردهای حسابداری و تفاوت‌های فرهنگی و قانونی کشورهای مختلف نیز قابل انکار نمی‌باشد. اعلام نگرانی اتحادیه اروپا در مورد هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری، هشدار است برای مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری تا از تغییرات انقلابی در گزارشگری مالی جلوگیری نمایند.

نگرانی کشورهای مختلف در مورد اثرات به کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی که اخیراً از سوی کشورهای مختلف، خصوصاً کشورهای اروپایی اعلام شده، شاید ناشی از نگرانی آنها در مورد جابجایی و انتقال ثروت باشد. همان گونه که می‌دانیم، روش‌های حسابداری در بازارهای غیرکارآ (بازارهای سرمایه برخی از کشورهای توسعه نیافته حتی در حالت ضعیف هم کارآ نیستند) می‌توانند تصمیمات سرمایه‌گذاران را تحت تاثیر قرار داده و از این

اهمیت و پیشینه تاریخی هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، نقش موثر پروژه چارچوب مفهومی مشترک IASB و FASB را در ترویج استانداردهای بین‌المللی حسابداری نشان می‌دهد. در کنفرانس سالانه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با مراجع ملی تدوین استانداردهای حسابداری که در سپتامبر سال ۲۰۰۵ در لندن تشکیل گردید، سر دیوید توثیدی، رئیس IASB اعلام کرد که در حال حاضر ۱۰۰ کشور، استانداردهای حسابداری بین‌المللی را پذیرفته یا استفاده از آن را مجاز اعلام کرده‌اند. آمریکا که ریاست بنیاد کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASCF) را نیز در اختیار دارد، تلاش می‌کند تا با انجام تغییرات لازم، راه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را هموارتر سازد. همچنین کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) اعلام کرده است که از سال ۲۰۰۷ تا پایان سال ۲۰۰۹ آمادگی دارد تا شرکت‌های اروپایی پذیرفته شده در بورس آمریکا را از پایبندی به استانداردهای



اطلاعاتی وجود ندارد و از ایران به عنوان کشوری که اجرای این استانداردها را الزامی نموده، نامی برده نشده است. اگر چه عامل بودن به استانداردهای حسابداری بین المللی و مبنا قراردادن آن جهت استانداردهای ملی حسابداری موجب افتخار نیست و به نظر می رسد سازمان حسابرسی نیز تحت شرایط و محدودیت های خاصی استانداردهای ملی حسابداری را تدوین نموده است، لیکن معرفی جوامع حرفه ای و آکادمیک و پیشرفت های اخیر در زمینه برگزاری دوره های تحصیلات تکمیلی به خصوص در مقطع دکترای حرفه ای به جامعه حسابداری جهان امری ضروری است که بی تردید، موجب گسترش راه های همکاری و ایجاد زمینه های پیشرفت بیشتر دانش حسابداری در کشور خواهد شد. ترکیب استادان پیشکسوت و اندیشمندان کناره ایستادان جوان و دانش پژوهان مشتاق رشته حسابداری و شکل گیری جوامع حرفه ای و علمی در سال های قبل و سنوات اخیر، پشتمانه علمی و حرفه ای کشور را به چنان سطحی رسانده که در صورت انسجام، همفکری و همدلی، می تواند در مورد مباحث روز و نظرخواهی های جوامع حرفه ای بین المللی اظهار نظر نموده و حتی با ارایه پیشنهادات جدید، پتانسیل های علمی موجود در کشور را به جامعه علمی جهان نشان دهد.

مسئولیت سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردها، جوامع حرفه ای از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، انجمن حسابداران خبره ایران، انجمن حسابداری ایران و جامعه دانشگاهی ایران، در این میان بیش از پیش احساس می شود. رسیدن به چنان جایگاهی، نیازمند حمایت از تحقیقات دانشگاهی و همکاری نزدیک تر صنعت، حرفه و دانشگاه است، موضوعی که سال هاست مورد تاکید هر سه قشر قرار دارد، لیکن حمایت بخش های مرتبط با دولت و تخصیص بودجه های مناسب

طریق به جابجایی ثروت منجر شود. همچنین، استانداردهای حسابداری با تغییر معیارهای شناخت و اندازه گیری و در نتیجه تغییر مخارج و درآمدهای شرکت ها بر شاخص های کلان اقتصادی نیز تاثیر می گذارند و در این میان تأثیرپذیری بیشتر شرکت های چند ملیتی، حتی ممکن است به انتقال ثروت بین کشورها هم منجر شود. این موارد مشکلاتی هستند که باعث شده کشورهای دارای استانداردهای حسابداری ملی، در مقابل استانداردهای حسابداری بین المللی مقاومت نشان دهند، تا پس از بررسی همه جانبه تأثیرات استانداردهای مزبور، پذیرش یا عدم پذیرش آنها را اعلام نمایند.

به هر حال، هدف از جهانی سازی استانداردهای حسابداری آن است که استانداردهای کشورهای مختلف به هم نزدیک شده و تفاوت ها کاهش یابد، به گونه ای که دست اندرکاران بازارهای سرمایه به راحتی بتوانند صورت های مالی شرکت های خارجی را بپذیرند و سرمایه گذاران هم به سهولت بتوانند از این صورت های مالی در تصمیم گیری های خود استفاده نمایند، لیکن انعطاف در تغییرات نیز باید مدنظر قرار داشته باشد. همچنان که توثیدی، رئیس هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری، معتقد است که باید نیاز به پیشرفت در همگرایی را با تقاضا برای ثبات، متعادل سازیم.

نکته دیگری که حایز اهمیت فراوان است و به نظر می رسد نزد

## هدف از جهانی سازی استانداردهای حسابداری آن است

که استانداردهای کشورهای  
مختلف به هم

نزدیک شده و تفاوت ها

کاهش یابد

جامعه حرفه ای و سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری در ایران مغفول مانده، نقش تعامل و اطلاع رسانی متقابل با جوامع، انجمن ها و موسسات بین المللی مرتبط با حرفه حسابداری است. در سایت اطلاع رسانی رسمی هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی، کماکان در مورد استانداردهای حسابداری ملی ایران، که برگرفته از استانداردهای بین المللی می باشد،

(زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه) Language

- 6- Confirmatory Value
- 7- Feedback Value
- 8- Reliability
- 9- Faithful Representation
- 10- Verifiability
- 11- Precision
- 12- Uncertainty
- 13- being able to 'vouch'
- 14- Neutrality
- 15- Freedom From Bias
- 16- Prudence
- 17- Conservatism
- 18- Transparency
- 19- True and Fair
- 20- Credibility
- 21- High Quality
- 22- Internal Consistency

تحقیقاتی به دانشگاه‌ها می‌تواند به پیش برد این هدف بزرگ، کمک فراوانی نماید. بی تردید، برای تسریع در تحقق اقتصاد دانایی محور (که از ویژگی‌های عمده قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور می‌باشد) و شکل‌گیری جامعه‌ای مبتنی بر دانایی، لازم است در نظام برنامه ریزی کشور توجه خاصی به امر آموزش، به ویژه آموزش عالی، مبذول گردد و تا جایی که ممکن است، فضای لازم، امکانات و تجهیزات و منابع مالی آن به نسبتی فراتر از سایر بخش‌ها فراهم و تنگناهای آن به مراتب سریع‌تر از سایر بخش‌ها مرتفع گردد.

پی نوشت

۱- دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

منابع

- 1- IASB AGENDA PROJECT , " Conceptual Framework " ,
- 2- <http://www.iasplus.com/agenda/framework.htm>,
- 3- <http://www.fasb.org/project/conceptual->

- 2- IASC = International Accounting Standard Committee
- 3- IASB = International Accounting Standard Board
- 4- FASB = Financial Accounting Standard Board
- 5- Extensible Business Reporting

نشانی انجمن:

تهران، خیابان ملاصدرا، خیابان خوارزمی

(سازمان گوشت) کوچه میلاد،

شماره ۷ غربی

صندوق پستی ۹۵۵۴-۱۵۸۷۵

تلفکس: ۸۸۰۳۸۴۱۸-۸۸۰۵۱۳۴۱

پذیرفته شده در بورس موجب افزایش در بازده نقدی سهامداران گردیده است.  
**فرضیه ۲**  $H_0$ : بین افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی سهامداران شرکت های پذیرفته شده در بورس و تغییرات بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) این شرکت ها رابطه معنی داری وجود ندارد.  
**نتایج آزمون فرضیه دوم** - نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش به شرح نگاره ۳ ارائه می گردد.

**تجزیه و تحلیل:** نتایج به دست آمده از هر دو روش درباره آزمون فرضیه اول نشان دهنده عدم همبستگی بین میزان افزایش سرمایه شرکت ها و تغییرات بازده نقدی این شرکت هاست. همان طور که مشاهده می شود میزان آماره محاسبه شده در هر دو روش به دلیل قرار گرفتن در محدوده  $+1/96$  توان رد کردن فرضیه صفر را نداشته و به همین دلیل فرض  $H_0$  فرضیه اول در مورد عدم وجود رابطه بین افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی در شرکت های

نگاره ۳

نابارامتریکی	همبستگی	تعداد داده ها	آماره Z	درجه آزادی	Z جدول	نتیجه آزمون
	بین درصد افزایش سرمایه و تغییرات ROE	۱۳۱	-۰/۰۳۸	۱۳۰	$\pm 1/96$	$H_0$ عدم رد
بارامتریکی	همبستگی	تعداد داده ها	آماره T	درجه آزادی	T جدول	نتیجه آزمون
	بین درصد افزایش سرمایه و تغییرات ROE	۱۳۱	-۰/۵۴۵	۱۲۹	$\pm 1/96$	$H_0$ عدم رد

دیگر نمی توان نتیجه گیری نمود که افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس موجب افزایش در ROE این شرکت ها گردیده است.  
**فرضیه سوم**  $H_0$ : بین افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی سهامداران شرکت های پذیرفته شده در بررسی و تغییرات بازده کل دارایی ها (ROE) این شرکت ها رابطه معنی داری وجود ندارد.  
**نتایج آزمون فرضیه سوم** - نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش به شرح نگاره ۴ ارائه می گردد:

**تجزیه و تحلیل:** نتایج به دست آمده از هر دو روش درباره آزمون فرضیه دوم نشان دهنده عدم همبستگی بین میزان افزایش سرمایه شرکت ها و تغییرات ROE این شرکت هاست. همان طور که مشاهده می شود میزان آماره محاسبه شده در هر دو روش به دلیل قرار گرفتن در محدوده  $+1/96$  توان رد کردن فرضیه صفر را نداشته و به همین دلیل فرض  $H_0$  فرضیه اول در مورد عدم وجود رابطه بین افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی و تغییرات ROE این شرکت ها به عنوان فرضیه درست پذیرفته می شود. به عبارت

نگاره ۴

نابارامتریکی	همبستگی	تعداد داده ها	آماره Z	درجه آزادی	Z جدول	نتیجه آزمون
	بین درصد افزایش سرمایه و تغییرات ROA	۱۳۱	-۱/۱۵۱	۱۳۰	$\pm 1/96$	$H_0$ عدم رد
بارامتریکی	همبستگی	تعداد داده ها	آماره T	درجه آزادی	T جدول	نتیجه آزمون
	بین درصد افزایش سرمایه و تغییرات ROA	۱۳۱	-۰/۲۴۹	۱۲۹	$\pm 1/96$	$H_0$ عدم رد

می شود. به عبارت دیگر نمی توان نتیجه گیری نمود که افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس موجب افزایش در ROA این شرکت ها گردیده است.

**فرضیه چهارم H<sub>0</sub>:** بین افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی سهامداران شرکت های پذیرفته شده در بررسی و تغییرات ارزش بازار (MV) این شرکت ها رابطه معنی داری وجود ندارد.

**نتایج آزمون فرضیه چهارم -** نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش به شرح نگاره ۵ ارائه می گردد.

**تجزیه و تحلیل:** نتایج به دست آمده از هر دو روش درباره آزمون فرضیه سوم نشان دهنده عدم همبستگی بین میزان افزایش سرمایه شرکت ها و تغییرات ROA این شرکت هاست. همان طور که مشاهده می شود میزان آماره محاسبه شده در هر دو روش به دلیل قرار گرفتن در محدوده  $\pm 1/96$  -+ توان رد کردن فرضیه صفر را نداشته و به همین دلیل فرض H<sub>0</sub> فرضیه اول در مورد عدم وجود رابطه بین افزایش سرمایه شرکت ها از محل مطالبات و آورده نقدی و تغییرات ROA این شرکت ها به عنوان فرضیه درست پذیرفته

**نگاره ۵**

نتیجه آزمون	Z جدول	درجه آزادی	آماره Z	تعداد داده ها	همبستگی
عدم رد H <sub>0</sub>	$\pm 1/96$	۱۳۰	۰/۳۰۷	۱۳۱	بین درصد افزایش سرمایه و تغییرات ROA
نتیجه آزمون	T جدول	درجه آزادی	آماره T	تعداد داده ها	همبستگی
عدم رد H <sub>0</sub>	$\pm 1/96$	۱۲۹	۱/۹۳۵	۱۳۱	بین درصد افزایش سرمایه و تغییرات ROA

می شود. به عبارت دیگر نمی توان نتیجه گیری نمود که افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس موجب افزایش در بازده نقدی سهامداران گردیده است. به عبارت دیگر نمی توان نتیجه گیری نمود که افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس موجب افزایش در ارزش بازار این شرکت ها گردیده است. خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها در نگاره ۶ و ۷ بر اساس روش های آماری به کار گرفته شده در ذیل و صفحه بعد نشان داده شده است.

**تجزیه و تحلیل:** نتایج به دست آمده از هر دو روش درباره آزمون فرضیه چهارم نشان دهنده عدم همبستگی بین میزان افزایش سرمایه شرکت ها و تغییرات ارزش بازار این شرکت هاست. همان طور که مشاهده می شود میزان آماره محاسبه شده در هر دو روش به دلیل قرار گرفتن در محدوده  $\pm 1/96$  -+ توان رد کردن فرضیه صفر را نداشته و به همین دلیل فرض H<sub>0</sub> فرضیه اول در مورد عدم وجود رابطه بین افزایش سرمایه شرکت ها از محل مطالبات و آورده نقدی و تغییرات MV این شرکت ها به عنوان فرضیه درست پذیرفته

نگاره ۶: نتایج آزمون ناپارامتریک فرضیات در مورد آماره Z

متغیرهای آماری و نتایج حاصله از تحلیل داده ها				توضیحات در مورد آزمون آماره Z
بازده نقدی	ROE	ROA	ارزش بازار	
۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱	تعداد نمونه (n)
۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰	درجه آزادی (n-1)
۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۰۵	میزان خطا (α)
۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۵	سطح اطمینان (1-α)
$\pm 1/96$	$\pm 1/96$	$\pm 1/96$	$\pm 1/96$	Z جدول Z <sub>1-α/2</sub>
۰/۱۴۳	-۰/۳۴	-۰/۱۰۱	۰/۰۲۷	ضریب همبستگی بین درصد افزایش سرمایه و ...
۱/۶۳۰	-۰/۳۸۷	-۱/۱۵۱	۰/۳۰۷	Z محاسبه شده
H	H	H	H	فرضیه پذیرفته شده

نگاره ۷: نتایج آزمون پارامتریک فرضیات در مورد آماره T

متغیرهای آماری و نتایج حاصله از تحلیل داده ها				توضیحات در مورد آزمون آماره T	
ارزش بازار	ROA	ROE	بازده نقدی		
۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱		تعداد نمونه (n)
۱۲۹	۱۲۹	۱۲۹	۱۲۹		درجه آزادی (n-۲)
۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۰۵		میزان خطا (a)
۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۵		سطح اطمینان (1-a)
۱/۹۶	۱/۹۶	۱/۹۶	۱/۹۶		T جدول t <sub>۰.۹۷۵, ۱۲۹</sub>
۰/۱۶۸	-۰/۰۲۲	-۰/۰۴۸	۰/۱۶۵	...	ضریب همبستگی بین درصد افزایش سرمایه و ...
۱/۹۳۵	-۰/۲۴۹	-۰/۵۴۵	۱/۹۰		T محاسبه شده
H	H	H	H		فرضیه پذیرفته شده

نتیجه گیری

در این پژوهش، اطلاعات مربوط به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۷۹ الی ۱۳۸۱ بررسی شده است. ارزیابی فرضیات ارائه شده، با انجام آزمون تحلیل همبستگی صورت پذیرفته است. با توجه به آماره محاسبه شده Z و t برای ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش ملاحظه می شود که در هیچ یک از موارد امکان پذیرش فرض H<sub>1</sub> وجود ندارد.

بنابراین، نتایج پژوهش، با ۹۵٪ اطمینان، نشان دهنده عدم وجود رابطه همبستگی معنی دار بین افزایش سرمایه شرکت ها از محل مطالبات و آورده نقدی از یک سو، و بازده نقدی، ROE، ROA و ارزش بازار سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس، از سوی دیگر نمی باشد.

در واقع نتایج پژوهش، انتظار عقلایی کسب بازده بیشتر در قبال محرومیت سهامداران از دریافت و مصرف بازده نقدی

سرمایه گذاری هایشان در اجرای پروژه های افزایش سرمایه شرکت ها نتوانسته موجب افزایش در بازده نقدی سهامداران شود.

اما از سوی دیگر با توجه به این که افزایش ثروت سهامداران تنها معطوف به افزایش در بازده نقدی نخواهد شد، سه شاخص دیگر در این پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج حاصل از بررسی تغییرات در ROE و ROA و

ارزش بازار شرکت ها نیز نشان دهنده توفیق شرکت ها در ایجاد ثروت برای سهامداران نبود، زیرا همبستگی معنی داری بین افزایش سرمایه شرکت ها و تغییرات در ROE و ROA و ارزش بازار شرکت ها مشاهده نگردید.

نتایج حاصل از بررسی های فوق نشان می دهد که شرکت ها در ایجاد بازده مناسب برای سهامداران از طریق افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده نقدی آن ها توفیقی نداشته اند.

با افزایش سرمایه در شرکت ها و استفاده از منابع جدید در پروژه های سرمایه ای جریان نقدی آزاد سهامداران نیز افزایش یافته و همین امر موجب افزایش در نسبت بازده دارایی ها خواهد شد

## منابع انگلیسی

- 8) Aswat, Damodaran "Corporate Finance" Stern School Of Business, (1997).
- 9) F. Fama & H. Babiak "Dividend Policy" Journal Of American Statistical Assocation (December 1968).
- 10) J. Lintner, "Distribiution Of Corporation among Dividends, Retaining Earning & Taxes" American Economic Review, (May 1956).
- 11) Myros. Scholes "The Market For Securities: Substitution Versus Price Pressure and The Efectes of information on Share Prices" Journal of Business, Aprill 1972, Vol 45.
- 12) Brealey, Richard & Myers, Stewart (1988). "Principle of Corporate finance". Mc graw Hill international book Company.
- 13) Finnerty, John (1989). "Corporate Financial analysis". Mcgraw Hill international book Company.
- 14) Hansen, Robert. Pinkerton, John, & Tima (1986). "On the right holders subscription on the underwrttin rights offerings". Journal of banking and finance. 10pp: 595-604
- 15) Hawk S.L, Thatcher, Low (1971). "The teatment of rights offerins in Common Stock Valuation." Public Utilities fortnightly Nov. 11,pp: 23-31
- 16) Kothar, Meeta (1991). "The effects of equity issuse on ownership Structure and Stock liquidity: A Comparison of right and public offerings" Journal of Financial economics, 44pp: 131-148.
- 17) Moshe, Ben-Horim (1987). "Essential of Corporate Finance" Allyn and Bacon Inc.
- 18) Peaterson & Cleveland s. & Ursen Nancy D. (1993). "Rights issues and Percived growth rate dilation". Journal of Business, Aprill 1993.
- 19) Rosse & Westerfild (1998). "Corporate Finance." Times mirror\_Mosby College Poblshing.
- 20) Saules, Wilkes & Brayshaw (1996). "Management of Company Finance" Champan & Hall.
- 21) Sholes Myron S. (1972). "The Market For Securities". Journal Of Business, Aprill.
- 22) Scott, Martin, Petty & Keon (1988). "Basic Financial Management". Forth edition, Prentice-Hall.
- 23) Wolf C. (1986). "Pre-epitive rights versus althernativ methods of raising equity on the London Stock exchang." The investements analysis. 80,pp: 3-15.



بی نوشت

۱- استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه

۲- کارشناس ارشد حسابداری

- 1- Return On Equity
- 2- Return On Assets
- 3- Market Value
- 4- Kolmogorov - Smironov

## منابع فارسی

- ۱) آذر، دکتر عادل و مومنی، دکتر منصور؛ آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری)؛ انتشارات سمت؛ چاپ هفتم؛ ۱۳۸۳
- ۲) آزاد پیله رود، مریم؛ بررسی تأثیر شیوه های تأمین مالی بر روی نسبت های سودآوری (ROA و ROE، ROI) در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران؛ پایان نامه کارشناسی ارشد؛ ۱۳۸۰؛ دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات
- ۳) پارسائیان، دکتر علی؛ مدیریت مالی (میان)؛ انتشارات آژنگ؛ چاپ اول؛ ۱۳۸۲
- ۴) جلیلی خوشنود، جلیل؛ تحلیل آماری؛ نشر سرا؛ چاپ دوم؛ ۱۳۸۱
- ۵) جهانخانی، دکتر علی و پارسائیان، دکتر علی؛ مدیریت سرمایه گذاری و ارزیابی اوراق بهادار؛ انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران؛ چاپ اول؛ ۱۳۷۶
- ۶) خاکی، دکتر غلامرضا؛ روش پژوهش با رویکردی به پایان نامه نویسی؛ انتشارات بازتاب؛ چاپ اول؛ ۱۳۷۶
- ۷) لاهوتی اشکوری، هرمز؛ تحقیقی پیرامون نحوه به کارگیری منابع حاصل از افزایش سرمایه های انجام شده به منظور توسعه و تکمیل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ ۱۳۷۵؛ دانشگاه تهران؛

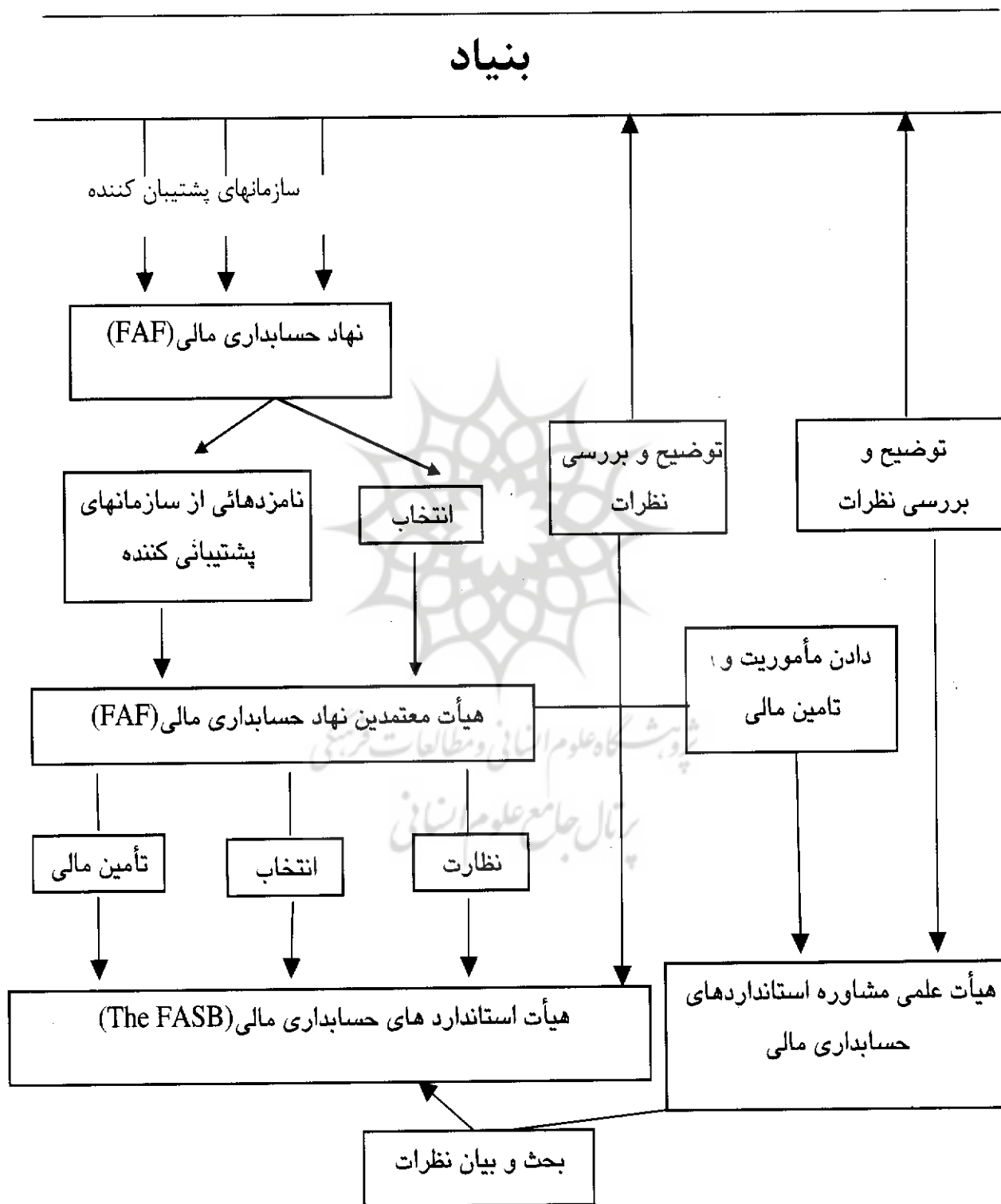
تردید نسبت به عملکرد آن بود، نتایج مطالعات در مورد دو موضوع بیان شده در نشریه‌های مطالعات تحقیقاتی حسابداری (۱) و (۳) منتشر گردید. (Wolk et al, 2001 p 69-71) نشریه شماره (۱) اصول اساسی حسابداری و نشریه شماره (۳) لیست کامل مقدماتی از اصول حسابداری برای موسسات تجاری را ارائه نمود که مخالفت‌های شدیدی را از طرف حرفه حسابداری برانگیخت. همین موضوع سبب شد که فکر جایگزین کردن هیأت اصول حسابداری مطرح گردد. علی‌رغم انتشار تعدادی نشریه و استاندارد برای حسابداری و حسابرسی، نظر اکثریت حسابداران حرفه این بود که عقاید بیان شده به وسیله هیأت، ابتدائی و محدود بوده و به کندی تهیه می‌شوند. این هیأت نیز مانند سلف خود نتوانست کار نهادینه کردن استانداردگذاری را سامان دهد و نیروی‌های موثر بر ارزش‌های حسابداری نشأت گرفته از ارزش‌های اجتماعی مقدمات جایگزین کردن آن را فراهم آوردند (Wolk et al, 2001 p 69-71).

توافق در تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری مالی تشکیل دو کمیته برای بررسی تغییرات لازم در هیأت اصول حسابداری بوسیله انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا، مبنای تشکیل هیأت استانداردهای مالی شد. مأموریت کمیته اول که بنام رئیس آن به کمیته ویت (Wheat Committee) مشهور شد، مطالعه برای تأسیس نهاد اصول حسابداری تعیین گردید. مأموریت کمیته دوم به ریاست تروبلد (Trueblood Committee) مطالعه اهداف گزارش‌های مالی بود. کمیته اول نتایج مطالعات خود را در سال ۱۹۷۲ منتشر کرد و در آن پیشنهاد نمود که نهاد حسابداری مالی (Financial Accounting Foundation) با ۹ عضو به وسیله ۶ سازمان پشتیبان کننده: (انجمن حسابداران آمریکا (AAA)، انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، فدراسیون تجزیه و تحلیل کنندگان

گزارش‌های مالی (FAF)، انستیتوی مدیران مالی (EFI)، انستیتوی حسابداران مدیریت (IMA) و انجمن اوراق‌های بهادار صنعتی تشکیل شود که وظیفه انتخاب و تأمین مالی هیأت استانداردهای مالی را انجام دهد. بر اساس نظرات کمیته برای اولین بار ۷ نفر عضو هیأت استانداردها تمام وقت تعیین شدند و برای آنان منابع مالی در نظر گرفته شد. پیشنهاد دیگر کمیته تشکیل هیأت عالی مشاوره استانداردهای حسابداری مالی (Financial Accounting Advisory Council) برای کمک به هیأت استانداردهای مالی در تعیین اولویت‌ها بود (Wolk et al, 2001 p 79). بدین ترتیب در ۱۹۷۳ موضوع نهادینه شدن فرایند استانداردگذاری تکمیل شد. شکل (۱) ساختمان و روابط اساسی هیأت پیشنهاد شده به وسیله کمیته ویت را نشان می‌دهد. نباید فراموش کرد که در تمام مراحل استانداردگذاری کمیسیون اوراق بهادار به عنوان نماینده دولت نظارت دقیق دارد.

کمیته بررسی اهداف (کمیته تروبلد) با تأخیر، یک ساله اهداف ۱۲ گانه گزارش‌های مالی را ارائه نمود تا چارچوب نظری و مبانی تئوریک فرایند استانداردگذاری روشن تر گردد. این اهداف را سورترو و گنز (۱۹۷۵) به پنج طبقه تقسیم نمودند. در طبقه اول اهداف کلی گزارش‌های مالی، در طبقه دوم به استفاده کنندگان و نیاز آنها و در طبقه سوم نیاز استفاده کنندگان در ارتباط با گزارش‌های مالی موسسات تجاری قرار گرفتند. در طبقات چهارم و پنجم به ترتیب به اطلاعات مالی موسسات که نیاز استفاده کنندگان را برآورد می‌نماید و گزارش‌هایی که این اطلاعات را فراهم می‌آورند اشاره شده است. (Sorter, 1975) ریدر (۱۹۷۵) عقیده دارد که روش هیأت استانداردهای حسابداری مالی برای تهیه و تدوین استانداردها در حقیقت موضوع نهادینه شدن فرایند استانداردگذاری را به عینیت متبلور ساخته است. (Reither, 1997 p 92)

شکل ۱: ساختمان روابط اساسی هیأت ها





### فرایند نهادینه شدن اهداف

در فرایند استاندارد گذاری، نهادینه شدن اهداف گزارشگری مالی از اهمیت والاتنی برخوردار است. در محیط حرفه ای حسابداری و حسابرسی کشور های توسعه یافته و بیشتر کشورهای در حال توسعه این امر با انتشار بیانیه های تعیین اهداف شکل گرفته است. این بیانیه ها به تعریف و تعیین استفاده کنندگان گزارشهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها از بعد مالی، اقتصادی، اجتماعی و سیاسی پرداخته اند. بیانیه ها با پی ریزی چارچوب نظری در تئوری حسابداری به نحوه پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگان اهتمام ورزیده و برای اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی کوشش نموده اند. تشکیل گروه های تحقیق از ضروریات اولیه نهادینه شدن است که جوامع مختلف در فرایند توسعه پایدار به آن نیاز دارند. به عنوان پیش درآمد و کسب تجربه در این موضوع، بیانیه های چارچوب نظری در گزارشگری، منتشر شده بوسیله ارگان های حرفه ای حسابداری امریکا به طور مختصر اشاره می شود.

بیانیه ها و گزارش های مهمی بوسیله انجمن حسابداران امریکا (دو بیانیه)، هیأت اصول حسابداری (یک بیانیه) و انستیتوی حسابداران امریکا (یک گزارش) طی سال های ۱۹۶۶ و ۱۹۷۷ منتشر شده همه حکایت از تعیین اهداف حسابداری دارند. (Wolk et al, 2001 p 207) بیانیه اول که با عنوان بیانیه اصول اولیه تئوری حسابداری در سال ۱۹۶۶ (A Statement of Basic Accounting Theory-ASOBAT) منتشر شد، نقش مهمی در تغییر امور حرفه ای حسابداری ایفا نمود و مبنایی برای تحقیقات بعدی انجمن حسابداران امریکا گردید. مرکز ثقل این بیانیه اهداف حسابداری بود و به علت توجه خاص به نیاز استفاده کنندگان و ایجاد تئوری مورد استفاده زیاد اساتید و حسابداران حرفه ای قرار گرفت. بیانیه "مفاهیم اساسی و اصول حسابداری مورد نیاز گزارش های مالی مؤسسات تجاری" گامی مهم در تعیین اهداف حسابداری بود. این بیانیه در سال ۱۹۷۰ زمانی منتشر شد که استاندارد ها و اصول حسابداری تا حد زیادی ایجاد شده بودند. در این بیانیه تعریف جدیدتری

از حسابداری، دارائی، بدهی، حقوق صاحبان، در آمد و هزینه به عنوان تعاریف پایه ای برای گزارشگری مالی بیان گردیدند و در آن حسابداری به عنوان یک علم کاربردی در ارتباط با اندازه گیری مطرح و بر مرتبط بودن، قابل فهم بودن، قابلیت تأیید، عینیت داشتن، به موقع بودن، قابلیت مقایسه و کامل بودن گزارش های مالی تأکید شد.

در مهمترین نشریه ای که به موضوع اهداف اشاره شده، گزارش کمیته ترولبد است که با عنوان اهداف گزارش های مالی انتشار یافته است. در این گزارش اهمیت تعیین اهداف حسابداری مالی که در گزارش های مالی متبلور می شود تشریح شده اند. بیانیه دیگر، "بیانیه تئوری حسابداری و تئوری مورد قبول (Statement of Accounting Theory)" است که حاصل مأموریت کمیته عالی انجمن حسابداران امریکا به گروه های تحقیق می باشد. گروه تحقیق به روش های ارزیابی در حسابداری توجه نمود و به این نتیجه رسید که نمی توان یک روش ارزیابی خاص را تعیین کرد، لذا نتیجه گرفت که حسابداران با توجه به شرایط، از میان روش های ارزیابی یکی را بر حسب موقعیت انتخاب و اجرا می کنند. در این بیانیه دیدگاه ها و نحوه برخورد با مسائل از دیدگاه تئوری به سه دسته تقسیم شدند. اول برخورد کلاسیک (Classical Approach) دوم برخورد فایده تصمیم گیری (Decision-Model Approach) و سوم برخورد از منظر اطلاعات اقتصادی (Information Economic Approach) در این بیانیه روش های قدیمی تحت عنوان کلاسیک دسته بندی شدند و توجه به نیاز تصمیم گیرندگان به صورت برخورد فایده- تصمیم گیری دسته بندی گردیدند. این نحوه برخورد به دو بخش (۱) تصمیم گیری- از نظر مدل (Decision Maker Orientation) و (۲) تصمیم گیری- از نظر تصمیم سازی (Decision Model Orientation) تقسیم شد. در تصمیم گیری از نظر مدل روش های ارزیابی، ارزش فعلی، مربوط بودن اطلاعات مورد بحث قرار گرفت و نظر بیانیه این بود که استفاده کنندگان باید دانش کافی برای استفاده از این روش های ارزیابی را داشته باشند. در مبحث

و اساتید دانشگاه هر یک نامزد هایی برای انتخاب شدن به عنوان عضو کمیته معتمدین معرفی می نمایند. هیات مسئول استانداردهای کمیته بین المللی استاندارد های حسابداری دارای ۱۴ عضو تمام وقت و ۲ عضو پاره وقت می باشد. حداقل ۵ نفر از اعضای این هیات باید دارای سوابق حسابرسی، ۳ نفر با سابقه تهیه گزارش های مالی، ۳ نفر متخصص تحلیل گزارش های مالی و یک نفر با سابق تدریس دانشگاهی باشند. تعدادی از اعضای این هیات (حداکثر ۷ نفر) باید دارای مسئولیت در هیات های استاندارد گذار کشورهای عضو باشند. برای انتشار استانداردها (IASs)، پیش نویس استانداردها (EDs) و تصویب نهایی تفسیر استاندارد (SICs) به حداقل ۸ رای از ۱۴ رای نیاز است. (IASC, 2000)

#### نتیجه گیری

در این مقاله نشان داده شد که ارزش های فرهنگی و

خرده فرهنگ حسابداری دارای آثار متقابل هستند. ترکیب اعضای هیات استاندارد گذار، روش استاندارد گذاری که به کار گرفته می شود و دلیل تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی در شکل دهی ارزش های فرهنگی متقابل نقش تعیین کننده دارند و نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری به فرایند شکل دهی کمک فراوانی می نماید. در این میان نقش جامعه

حسابداران رسمی بسیار با اهمیت است. حرفه حسابداری باید منسجم، با علاقه و پیگیرانه در فرایند نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری فعالانه شرکت کند. اکنون که کمیته رهنمود های حسابداری بر آن است که فرایند استاندارد گذاری را تسریع بخشد و گزارشگری مالی را بصورت یکنواخت و افشاگرانه در آورد، جا دارد که به نهادینه کردن فرایند استاندارد گذاری برای توسعه پایدار کشور توجه خاص بشود. از مباحث این مقاله چنین نتیجه می شود که، استاندارد گذاری به عنوان یک شغل موظف تمام وقت با تامین

تصمیم گیری از نظر تصمیم سازی، نوع و میزان اطلاعاتی که برای تصمیم گیری لازم است مورد توجه قرار گرفت. توصیه بیانیه این بود که در این خصوص باید تحقیقات بیشتری انجام گیرد، تاروش های ارزیابی منسجم تر و تکامل یافته تری پیدا شوند. بدین ترتیب راه پر فراز و نشیب تهیه چارچوب نظری در تئوری حسابداری برای تهیه استانداردها ادامه دارد.

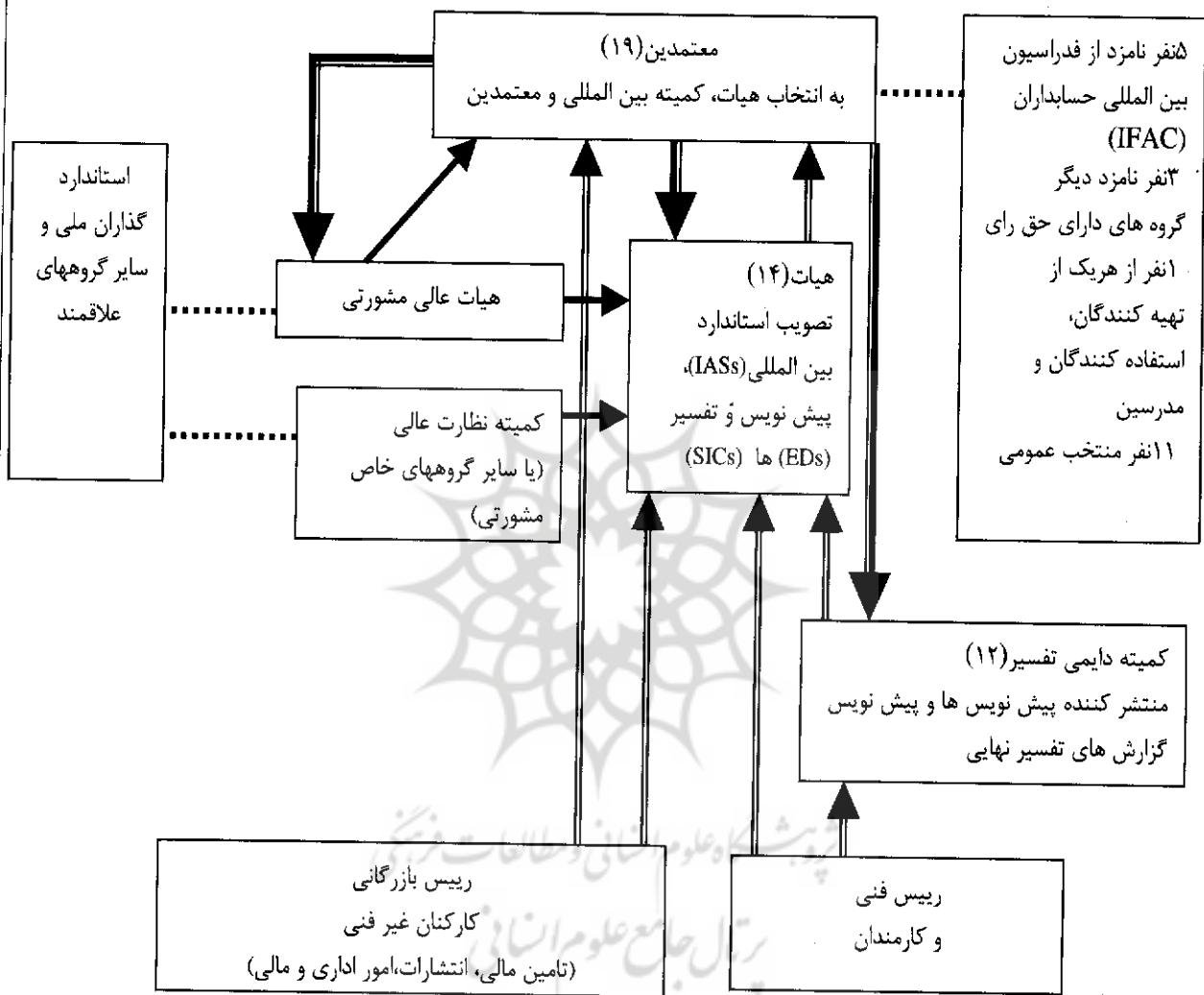
تازه ترین تلاش مربوط به کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری International Accounting Standards Committee- (IASC) است که قبل از خاتمه به فرایند استاندارد گذاری در این نهاد پرداخته می شود.

از ۱۹۷۳ سال تأسیس کمیته بین المللی استاندارد های حسابداری تا سال ۲۰۰۰ که این کمیته تجدید سازمان یافت تلاش فراوانی برای تهیه استاندارد های فراگیر بین المللی از سوی این کمیته به عمل آمد. تلاش های کمیته کاری که در

سال ۱۹۹۷ با ماموریت تعیین راهبردهای اساسی کمیته بین المللی استاندارد های حسابداری تشکیل شد بود، در سال ۱۹۹۹ به ثمر رسید و کمیته اقدام به پیشنهاد این کمیته تشکیل شد. کمیته اقدام به تشکیل کمیته معتمدین (Trustee) در سال ۲۰۰۰ همت گماشت و کمیته معتمدین نسبت به انتخاب اعضای هیات استاندارد ها، هیات تفسیر

استانداردها، هیات عالی مشورتی اقدام نمود. هیات معتمدین نظارت عالی بر کمیته بین المللی استاندارد های حسابداری دارد و تامین مالی و تصویب بودجه آن را به عهده دارد. این هیات متشکل از ۱۹ نفر عضو از مناطق جغرافیایی دارای سوابق متمایز می باشد. شش نفر از اعضای معتمدین از امریکای شمالی، شش نفر از اروپا و ۴ نفر از آسیای پاسیفیک می باشند. کمیته بین المللی حسابداران (International Federation of Accountants-IFAC) نامزد، سازمان های بین المللی استفاده کنندگان و تهیه کنندگان صورت های مالی

شکل ۲: جدیدترین روابط سازمانی کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری (IASB)



- کلید:**
- ← انتخاب
  - گزارش به
  - ..... رابطه عضویت
  - مشورت

3- Abdel-Majid, Moustafa, F. (1979), "Toward a better Understanding of the Role of Measurement in Accounting", *The Accounting Review*, April, Vol. LIV. No. 2. pp. 346-357.

4-Bealing, Jr. W. E., Dirsmith, M. W. and Fogarty, T. (1996), "Early Regulatory Actions by the SEC: An Institutional Theory Perspective on the Dramaturgy of Political Exchanges", *Accounting Organization and Society*, Vol. 21, No. 4, pp. 317-338.

5-Gary, S. J. (1988) "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" *Abacus*, March, p 1-15

6-International Accounting Standards Committee, (IASC), (2000), *International Accounting Standards Explained*, John Wiley & Sons, England.

7-Perera M.B., (1989), "Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting", *The International Journal of Accounting*, pp. 24-42.

8-Radebaugh, I., H. S. Gary, and L. B. Black, (2006), *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons, USA.

9-Reither, C. (1997), "How the FASB Approaches Standard-Setting Issue", *Accounting Horizons*, pp. 91-104.

10-Sorter, G. H. and Gans, M. S. (1974), "Opportunities and Implication of the Report on the Objectives of Financial Statements Studies on Financial Accounting Objectives, (Supplement to Journal of Accounting Research), pp. 1-12.

11-Wolk, H. I. Tearney, M. G. Dodd, J. L. (2001), "Accounting Theory: A conceptual and Institutional Approach", Fifth Edition, South-Western College Publishing, pp. 6-9.

12-Zeff, S. A. (1984) "Some Junctures in the Evolution of the Process of the Establishing Accounting Principles in the USA: 1917-1972, *The Accounting Review*, July, pp. 447-468.

مالی کافی و پشتیبانی معنوی همه گروه های مسلط و سودبرنده از نتایج استاندارد گذاری، راه حلی است که هیأت های استانداردهای حسابداری پس از سال ها تجربه به آن رسیده اند. از این راه فرایند استاندارد گذاری در جهت تامین نظرات همه گروه های ذی نفع، اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و در نهایت ایجاد ارزش های فرهنگی برای توسعه پایدار شکل می گیرد.

#### پیشنهاد تحقیقات آینده

بررسی استفاده کنندگان عمده گزارش های مالی در کشور و نیازهای اطلاعاتی آنها موضوعی است که هیأت استاندارد گذار را در تدوین بهینه اصول و ضوابط فنی حرفه ای حسابداری (استانداردها) و فرایند تکمیل تئوری حسابداری و ایجاد چارچوب نظری کمک فراوان می نماید. موضوع دیگری که باید به آن پرداخته شود، ماهیت حسابداری در کشور و نحوه تدوین استانداردهای حسابداری از نظر تاثیر پذیری از دولت، بازار سرمایه، قانون مالیات ها و یا نهادهای خصوصی است.



پی نوشت

- ۱- استادیار حسابداری بخش مدیریت و حسابداری دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه شیراز و استاد یار حسابداری University of Wollong in Dubai
- ۲- این شکل از صفحه ۷۷ کتاب زیر ترجمه شده است: Wolk, H. I, Tearney, M.G & Dodd, J.L. (2001) "Accounting Theory : A Conceptual and Insitutional Approach" 5<sup>th</sup> ed. South - Western College Publishing, p. 77

#### منابع

- ۱- مهرانی کاوه، تاثیر فرهنگ بر حسابداری، فصلنامه پژوهشی بررسی های حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵: زمستان ۱۳۷۴ بهار ۱۳۷۶، صص. ۸۷-۱۱۴
- ۲- نمازی، محمد، ۱۳۷۲، "عوامل موثر در تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری" مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره نهم، شماره اول، پائیز ۱۳۷۲، صص ۱-۳۲

$$\text{Min } Y_0 = |$$

St:

$$\sum \tilde{e}_j v_{ij} \geq y_{r0}$$

$$\sum x_{i0} - \sum \tilde{e}_j x_{ij} \geq 0 \quad \tilde{e}_j \geq 0, \quad \text{متغیر آزاد در علامت}$$

در این مدل  $\square$  میزان کارایی نسبی است.  $\square$  در این مدل عددی بین ۰ و ۱ خواهد بود. اگر  $\square = 1$  باشد حسابرسی انجام شده کارایی ۱۰۰٪ دارد. اما اگر  $\square < 1$  کوچکتر از ۱ باشد کارایی کمتر از ۱۰۰٪ خواهد بود. و در نهایت اگر  $\square = 0$  مساوی صفر باشد کارایی نسبی حسابرسی صفر خواهد بود.

$\tilde{e}_j$  نیز حاکی از وزن متغیرهای ورودی و خروجی است (ارزش سایه متغیرهاست که نشان دهنده میزان انحراف از مقدار بهینه است) که با حل مدل تعیین می گردند.

جامعه و نمونه مورد مطالعه:

جامعه تحقیق حاضر شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که صورت های مالی سال ۱۳۸۳ آنها توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسابرسی شده است.

در تحقیق حاضر سطح کارایی نسبی حسابرسی انجام شده توسط مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی بررسی شده است، لذا می توان گفت جامعه تحقیق حاضر قابل تمایز به دو بخش است:

۱) شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که صورت های مالی سال ۱۳۸۳ آنها توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران رسیدگی شده است، که آنرا با  $N_1$  نشان داده ایم.

۲) شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که صورت های مالی سال ۱۳۸۳ آنها توسط سازمان حسابرسی رسیدگی شده است، که آنرا با  $N_2$  نشان داده ایم.

با استفاده از فرمول های آماری تعداد نمونه لازم برای آزمون فرضیات برای جامعه اول  $N_1$  معادل ۴۵ و برای جامعه

ساعات حسابرسی و نیز لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی ها، بی مقیاس کردن داده ها و نیز حذف اختلاف زیاد موجود بین متغیرهای مختلف مدل است که می تواند نتایج مدل را تحت تأثیر قرار دهد.

نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون برای انتخاب نمونه نشان دهنده آن است که تنها ضریب همبستگی و رگرسیون تعیین شده بین متغیرهای (۱) لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی ها، (۲) ریسک ذاتی، (۳) نرخ جاری و (۴) اهرم مالی با لگاریتم طبیعی ساعات صرف شده برای انجام حسابرسی (متغیر ورودی) معنا دار است، لذا این چهار متغیر به عنوان متغیرهای خروجی مدل انتخاب می شوند. پس از مشخص شدن متغیرهای خروجی به طرح مدل می پردازیم.

مدل برنامه ریزی خطی تحلیل پوششی مورد نظر در این تحقیق به شرح زیر است:

$$\text{Max } Z_0 = \sum u_r y_{r0}$$

St:

$$\sum v_i x_{i0} = 1$$

$$\sum u_r y_{rj} - \sum v_i x_{ij} \leq 0$$

.

.

.

$$u_r ; v_i \geq 0$$

$$(j = 1; 2; \dots ; n)$$

مدل فوق، یک مدل تحلیل پوششی ورودی محور است.

در این فرمول  $X_i$  ها متغیرهای ورودی و  $Y_r$  ها متغیرهای خروجی مدل می باشند.  $u_r$  و  $v_i$  ها نیز ضرایب مربوطه هستند که با حل مدل تعیین خواهند شد.  $X_0$  متغیر ورودی حسابرسی ای است که در هر مدل به دنبال تعیین ضریب کارایی نسبی آن هستیم.

با توجه به آنکه در مدل فوق برای هر حسابرسی انجام شده یک محدودیت خواهیم داشت و بنابراین محدودیت های مدل به تعداد نمونه های انتخابی خواهد بود و با در نظر گرفتن این امر که در حل سیمپلکس حجم عملیات بیشتر وابسته به تعداد محدودیت ها می باشد. لذا برای صرفه جویی در عملیات اقدام به حل مسأله ثانویه خواهیم کرد که در اینصورت فرمول فوق به شرح زیر خواهد بود:

توسط مؤسسات حسابرسي عضو جامعه حسابداران رسمي حسابرسي شده اند و تعداد ۳۹ عدد مربوط به شركت هايي است كه توسط سازمان حسابرسي، حسابرسي شده اند.

يافته هاي پژوهش:

نتايج حاصل از حل مدل بطور خلاصه به شرح زير است:

دوم  $N_2$  معادل ۳۷ عدد محاسبه شد. با توجه به آنكه احتمال عدم دريافت پرسشنامه هاي تكميل شده نيز وجود داشت تعداد ۱۰۰ پرسشنامه توزيع شد كه از اين تعداد ۹۲ پرسشنامه از بين پرسشنامه هاي توزيع شده تكميل و دريافت شد، لذا تعداد نمونه انتخابي معادل تعداد پرسشنامه هاي دريافتي يعني ۹۲ عدد است كه از اين تعداد ۵۳ نمونه مربوط به شركت هايي است كه

### ضريب كارآيي نسبي حسابرسي صورت هاي مالي

میانگین	سازمان حسابرسي	مؤسسات حسابرسي	كل
۰,۷۷۹۷۵۲	۰,۷۴۴۶۲	۰,۷۶۰۹۸۶	
۰,۰۰۷۲۱۵	۰,۰۱۰۵۷۴	۰,۰۰۹۵۹۴	
۱	۱	۱	
۰,۶۵۹۴۶۷	۰,۶۴۷۵۲	۰,۶۴۷۵۲	
۳۹	۵۳	۹۲	تعداد نمونه

مي گردد؟

۲. فشار صاحبكار جهت کاهش زمان حسابرسي صورت هاي مالي شركت مورد نظر چه ميزان بوده است؟ (كمترين فشار=۱ تا بيشترين فشار=۷)

۳. مؤسسه/سازمان شما براي چندمين سال متوالي به عنوان حسابرسي شركت مورد رسيدگي انتخاب شده است؟ (اولين سال=۱، دومين سال=۲، سومين سال=۳ و بيشتر از سه سال=۴)

۴. براي حسابرسي صورت هاي مالي شركت مورد نظر، اتكاي شما بر سيستم كنترل داخلي صاحبكار چقدر بوده است؟ (كمترين ميزان اتكا=۱ تا بيشترين ميزان اتكا=۷)

۵. ميزان ساعات صرف شده (بودجه شده) در چهار مرحله مختلف كار حسابرسي چقدر بوده است؟

نتايج حاصل از بررسي اين عوامل به طور خلاصه در جداول ارائه شده است:

نتايج فوق بيانگر آن است كه ميانه كارآيي نسبي حسابرسي صورت هاي مالي در ايران ۷۶٪ است. اين ميزان براي حسابرسي هاي انجام شده توسط سازمان حسابرسي و مؤسسات حسابرسي عضو جامعه حسابداران ايران به ترتيب ۷۷٪ و ۷۴٪ است.

### آزمون فرضيات تحقيق:

پس از آنكه ضريب كارآيي نسبي حسابرسي به كمك مدل برنامه ريزي خطي تحليل پوششي داده ها تعيين شد، به كمك تحليل رگرسيون و ضريب همبستگي عوامل مؤثر بر كارآيي تعيين مي گردد. اين عوامل تحت فرضيات ۱ الي ۵ مذكور مشخص شده اند.

در زير نيز سؤالات پرسشنامه مربوطه به فرضيات تحقيق آورده شده است:

۱. آيا خدماتي غير از حسابرسي صورت هاي مالي به شركت مورد رسيدگي توسط مؤسسه/سازمان شما ارائه

جدول (۱) نتایج حاصل از آزمون فرضیات ۱ تا ۴

شماره فرضیه	متغیر مستقل	میزان خطا	محاسبه t شده	جدول t	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
۱	ارائه خدماتی غیر حسابرسی	۵٪	۰,۶۰۳	۱,۶۴	۰,۵۴۸	رد
۲	فشار صاحبکار جهت کاهش زمان	۵٪	۱,۴۳۳	۱,۶۴	۰,۱۵۵	رد
۳	عدم تغییر حسابرسان در سالهای متوالی	۵٪	۱,۰۴۵	-۱/۶۴	۰,۲۹۹	رد
۴	میزان اتکای حسابرسان بر سیستم کنترل داخلی	۵٪	۱,۶۸۳	۱,۶۴	۰,۰۴۸	تأیید

جدول (۲) نتایج حاصل از آزمون فرضیه ۵

نتیجه آزمون	جدول t	محاسبه شده t	میزان خطا	متغیر مستقل (اختصاص زمان به مراحل مختلف حسابرسی)
رد	۱,۶۴	۰,۵۲۱	۵٪	مرحله برنامه ریزی
رد	۱,۶۴	۱,۴۷۲	۵٪	مرحله تکمیل کار حسابرسی
رد	۱,۶۴	۰	۵٪	مرحله ارزیابی سیستم کنترل داخلی
رد	۱,۶۴	-۱,۵۸۳	۵٪	مرحله آزمون محتوا

جدول (۳) نتایج حاصل از آزمون فرضیه ۶

نتیجه آزمون	جدول t	محاسبه شده t	میزان خطا	فرضیه ششم
تأیید	±۱,۹۶	۱,۷۸۴	۵٪	تفاوت کارایی نسبی حسابرسی انجام شده در بخش دولتی و بخش خصوصی

## نتایج تحقیق:

غیر حسابرسی از محیط کار و فعالیت صاحبکار کسب می کنند، موجب افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی نمی گردد.

فرضیه دوم: اعمال محدودیت زمانی از طرف صاحبکار بر حسابرسان جهت کاهش زمان حسابرسی باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی می گردد.

فرضیه اول: شناختی که حسابرسان از طریق ارائه خدمات غیر حسابرسی از محیط کار و فعالیت صاحبکار کسب می کنند، موجب افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی می گردد. فرضیه فوق طبق آزمون مورد اشاره مورد قبول واقع نشد. یعنی شناختی که حسابرسان از طریق ارائه خدمات

تحقیق می توان گفت که تأکید بیشتر حسابرسان بر سیستم کنترل داخلی و استفاده از رویکرد سیستمی بجای رویکرد محتوایی می تواند باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی گردد.

همچنین از نتایج تحقیق حاضر می توان به برآورد ضریب کارایی نسبی حسابرسی تقریباً برابر برای هر دو بخش خصوصی و دولتی در محیط حسابرسی ایران اشاره کرد. این امر می تواند برای انتخاب حسابرس توسط مؤسسات و شرکت ها راهنمای مفیدی واقع گردد.

پی نوشت

- ۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بسین المللی امام خمینی قزوین
- ۲- کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، نویسنده عهده دار مکاتبات

3. Fixed Fee
4. Cost- Roin barsement
5. O'Keefe
6. Stochastic Frontier Estimation
7. Data Envelopment Analysis

منابع

1. Palmrose, Z. 1989. "The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours" *The Accounting Review*, Vol. 64. No. 3. Julay. PP. 488-499
2. Dopuch, N., M. Gupta, D. Simunic, and M. Stein. 2003. "Production Efficiency and the Pricing of Audit Services." *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, pp. 47-77.
3. Blokdiijk, H., F. Drienuhuizen, D. Simunic, and M. Stein. 2003. "Determinants of the Mix of Audit Procedures: Key Factors that Cause Auditors to Change What They Do", Available at <http://ssrn.com/author>
4. Stein, T, D. Simunic, F, drienuhuizen, H. blokdiijk, 2004 "The Efficiency of Audit Production by Public Accounting Firms" Available at: <http://www.business.uts.edu.Au/accountin>
5. مهرگان، محمد رضا، ۱۳۸۳، «مدل های کمی در ارزیابی عملکرد سازمان ها»، تهران، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

فرضیه فوق طبق آزمون مورد اشاره مورد قبول واقع نشد. یعنی اعمال محدودیت زمانی از طرف صاحبکار بر حسابرسان جهت کاهش زمان حسابرسی باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی صورت های مالی نمی گردد.

فرضیه سوم: عدم تغییر حسابرسان در سال های متوالی به دلیل تکراری شدن کار برای حسابرسان و کاهش دقت آنان بر کارایی حسابرسی اثر منفی دارد.

فرضیه فوق طبق آزمون مورد اشاره مورد قبول واقع نشد. یعنی عدم تغییر حسابرسان در سال های متوالی به دلیل تکراری شدن کار برای حسابرسان و کاهش دقت آنان بر کارایی حسابرسی اثر منفی ندارد.

فرضیه چهارم: میزان اتکای حسابرسان بر ساختار کنترل داخلی صاحبکار با کارایی حسابرسی رابطه مستقیم دارد.

فرضیه فوق طبق آزمون مورد اشاره مورد قبول واقع شد. یعنی میزان اتکای حسابرسان بر ساختار کنترل داخلی صاحبکار با کارایی حسابرسی رابطه مستقیم دارد.

فرضیه پنجم: اختصاص زمان بیشتر به دو مرحله «برنامه ریزی» و «تکمیل کار حسابرسی» در مقایسه با دو مرحله «ارزیابی سیستم کنترل داخلی» و «آزمون محتوا» باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی می گردد. فرضیه فوق طبق آزمون مورد اشاره مورد قبول واقع نشد. یعنی اختصاص زمان بیشتر به دو مرحله «برنامه ریزی» و «تکمیل کار حسابرسی» در مقایسه با دو مرحله «ارزیابی سیستم کنترل داخلی» و «آزمون محتوا» باعث افزایش کارایی نسبی حسابرسی نمی گردد.

فرضیه ششم: کارایی حسابرسی انجام شده توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان بخش خصوصی) و سازمان حسابرسی (به عنوان بخش دولتی) اختلاف معنی داری ندارد.

فرضیه فوق طبق آزمون های مورد اشاره در فصل ۴ مورد قبول واقع شد. یعنی کارایی حسابرسی انجام شده توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان بخش خصوصی) و سازمان حسابرسی (به عنوان بخش دولتی) اختلاف معنی داری ندارد.

پیشنهادها:

همانطور که ذکر شد حسابرسان برای آنکه بتوانند زمان و هزینه انجام حسابرسی را کاهش دهند باید کارایی نسبی حسابرسی را افزایش دهند. با توجه به نتایج حاصل از انجام این