

## بررسی یکسانی روش حسابداری موجودی کالا در صنایع منتخب در بورس اوراق بهادار تهران

علیرضا شهریاری<sup>۱</sup>  
عباس حسنی<sup>۲</sup>

### چکیده

مقاله حاضر به بررسی رفتار مدیران شرکتهای فعال در صنایع مختلف بورس اوراق بهادار تهران در مورد انتخاب روش حسابداری موجودی کالا می‌پردازد. مسئله اصلی تحقیق حاضر این است که آیا شباهت عملیات در یک صنعت منجر به استفاده مشابه از روش حسابداری موجودی کالا می‌شود یا خیر. بر اساس ادبیات تحقیق شرکتهای فعال در یک صنعت خاص به علت شباهت عملیات و محصولات تولیدی، از روشهای حسابداری مشابه استفاده می‌کنند. مفروض این فرضیه، تئوری رفتار کارا می‌باشد. تئوری مقابل این دیدگاه تئوری رفتار فرصت طلبانه می‌باشد. این تئوری بیان می‌کند که مدیران شرکت به علت درگیری در قراردادهای متفاوت که میان آنها و شرکتهای خود و نیز میان شرکتهای آنها و سایر طرفهای درگیر وجود دارد، از میان روشها دست به انتخاب می‌زنند و روشهای حسابداری را به منظور ارائه وضعیت و

---

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

عملکرد واقعی شرکت به کار نمی‌گیرند. در این مقاله ما فرضیه فوق را در مورد روش حسابداری موجودی کالا و در میان ۱۷۲ شرکت حاضر در شانزده صنعت فعال در بورس اوراق بهادار تهران آزمون نموده‌ایم. برای آزمون فرضیه فوق از آزمون آماری H (آزمون برابری میانگین‌ها) استفاده شده است. نتایج تحقیق حاضر، تایید کننده فرضیه تحقیق حاضر در یازده صنعت و رد آن در پنج صنعت دیگر بوده است. این نتیجه بیان می‌کند که نهادهای تدوین کننده استاندارد (در ایران، سازمان حسابرسی) باید به سمت تدوین استانداردهای خاص صنعت حرکت نماید.

**واژگان کلیدی:** رفتار فرصت طلبانه، رفتار کارا، مدیریت قرارداد، انتخاب روش، فرضیه

بدهی

طبقه بندی موضوعی: C53

## مقدمه

یکی از موضوعاتی که اهمیت ویژه‌ای برای تئوری پردازان و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری دارد، بحث انتخاب روش‌های حسابداری می‌باشد. انتخاب روش‌ها یکی از پدیده‌های حسابداری است که برای یافتن مبنا و علل آن‌ها تحقیقات گسترده‌ای در حوزه حسابداری صورت گرفته است. از آن جا که این تحقیقات به دنبال توجیه علل انتخاب از میان روش‌های حسابداری و پیش‌بینی آن می‌باشند در قلمرو تئوری اثباتی حسابداری قرار می‌گیرند (Jenifer, 2000). بعد از ارائه و رواج نظریه بازار کارا و نیز رد فرضیه خامی سرمایه‌گذار تصور می‌شد که مدیران انگیزه‌ای برای انتخاب از میان روش‌ها نداشته و سرمایه‌گذاران از میان منابع متفاوت که صورت‌های مالی تنها یکی از آنها (البته مهمترین آنها) می‌باشد پی به وضعیت و عملکرد واقعی شرکت‌های مورد نظر خود می‌برند. اما اشکال اساسی تحقیقات مذکور پیش فرض زیربنایی صفر

بودن هزینه اطلاعات، هزینه مبادله، و هزینه قرارداد می‌باشد (Zimmerman, 1986). در تحقیقات اولیه فرض این بود که اطلاعات از منابع مختلف بدون هرگونه هزینه‌ای به دست آمده و با صفر در نظر گرفتن هزینه مبادله به سرعت در قیمت سهام منعکس می‌شود. اما با در نظر گرفتن هزینه‌های اطلاعات، مبادلات، و قراردادهای به نظر می‌رسد که سرمایه‌گذاران نتوانند از میان روش‌های حسابداری به سادگی عبور کرده و به واقعیات شرکت مورد نظر خود برسند. بنابراین می‌توان گفت که با این شرایط مدیران برای انتخاب از میان روش‌های حسابداری انگیزه داشته باشند. اینکه مدیران از این انتخاب‌ها جهت ارائه هر چه بهتر و شفاف‌تر وضعیت و عملکرد شرکت خود سود می‌جویند و یا از طریق آنها سعی در مدیریت قراردادهای میان خود و شرکت‌هایشان و یا میان شرکت آنها و سایرین دارند یکی از موضوعات مورد توجه در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری می‌باشد.

مسئله اصلی تحقیق حاضر این است که آیا شرکت‌های فعال در یک صنعت در حسابداری موجودی کالای خود از روش‌های مشابهی استفاده می‌نمایند یا خیر. علت اهمیت موضوع تحقیق حاضر، کاربرد آن برای تدوین‌کنندگان استاندارد می‌باشد. یکی از بحث‌های رایج در قلمرو تدوین استاندارد موضوع یکنواختی و انعطاف پذیری در استانداردها می‌باشد. موافقان انعطاف پذیری در تدوین استاندارد بیان می‌کنند از آن جایی که مدیران شرکت‌ها بهتر از هر گروه دیگری ماهیت عملیات شرکت را می‌دانند، بنابراین روشی را انتخاب می‌کنند که به بهترین نحو وضعیت و عملکرد شرکت را منعکس کند. به عبارت دیگر آنها ادعا می‌کنند که مدیران بر اساس دیدگاه رفتار کارا عمل می‌کنند. مطابق با این دیدگاه استاندارد‌ها باید تا حد امکان نحوه عمل‌های مختلف مطابق با شرایط متفاوت<sup>۱</sup> در اختیار مدیران بگذارند و اجازه دهند که تصمیم‌گیری در

---

<sup>۱</sup>.Different Circumstance

مورد انتخاب روش‌ها در سطح شرکت<sup>۱</sup> صورت بگیرد. اما مخالفان انعطاف‌پذیری (مدافعان یکنواختی) ادعا می‌کنند که اگر نحوه عمل‌های جایگزین متفاوت در اختیار مدیر قرار گیرد او برای مدیریت قراردادهای آن کمک گرفته و همواره بهترین نحوه عمل را از نظر ارائه صادقانه به کار نمی‌گیرند. مدافعان این رویکرد بیان می‌کنند که به دلیل فوق‌نیاید دست مدیر را برای انتخاب باز گذاشت و تصمیم‌گیری در مورد روش انتخابی باید به عهده تدوین‌کنندگان استاندارد گذاشته شود.<sup>۲</sup>

### ادبیات تحقیق

در ایران به دلیل یکنواختی به نسبت شدید<sup>۳</sup> در استانداردهای حسابداری و استفاده مشابه از نحوه عمل‌های جایگزین محدود، مطالعات زیادی در مورد بحث انتخاب روش‌ها صورت نگرفته است. دلیل با اهمیت دیگر حاکمیت قوانین مالیاتی بر استانداردهای حسابداری مخصوصاً در مورد استهلاک و سرمایه‌کردن دارایی‌ها (مثل دارایی‌های نامشهود) می‌باشد. بنابراین برای تدوین چارچوب نظری و طراحی روش تحقیق مقاله حاضر و پیشنهاد تحقیق از مطالعاتی است که در خارج از کشور صورت گرفته است کمک گرفته شده است.

ویترد (۱۹۸۷) تشریح کرد چرا شرکت‌ها در دوره‌هایی که هیچ الزامی قانونی و حرفه‌ای برای انتشار صورت‌های مالی وجود ندارد به طور داوطلبانه دست به انتشار صورت‌های مالی خود می‌زنند. او به این نتیجه رسید که بنابر دیدگاه رفتار کارا این عمل موجب اعتماد بیشتر سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی و کاهش هزینه آنها در کسب اطلاعات در مورد وضعیت مالی شرکت و نهایتاً نرخ هزینه سرمایه پایین‌تر می‌شود (Whittred, g., 1987).

<sup>۱</sup>. Company Level

<sup>۲</sup>. Regulatory Authorities Level

<sup>۳</sup>. Rigid Uniformity

مین و اسمیت (۱۹۹۰) پی بردند که شمول صورت‌های مالی واحدهای فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی موجب ضمانت بیشتر برای اوراق شرکت اصلی شده و نرخ هزینه سرمایه را پایین‌تر می‌آورد. بنابراین در این تحقیق نیز دیدگاه رفتار کارا این انتخاب حسابداری مدیر را توجیه می‌کند. جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) و موریس (۱۹۸۴) به این نتیجه رسیدند که عمل تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده سازمان‌ها را قادر به جذب سرمایه با صرفه‌جویی واقعی بیشتر و هزینه پایین‌تر می‌کند. بنستون (۱۹۶۹) به این نتیجه رسید که همه شرکت‌های لیست شده در بورس معاملات نیویورک در سال ۱۹۲۶ بدون الزام قانونی به انتشار صورت‌های مالی، ترازنامه خود را منتشر کردند. همچنین او پی برد که ۸۲ درصد از این شرکت‌ها صورتهای مالی خود را به صورت حسابرسی شده منتشر می‌کنند (Deegan, 2004). در مورد دیدگاه رفتار فرصت طلبانه نیز تحقیقاتی صورت گرفته است که مطابق با فرضیه‌های اندازه، پاداش، و بدهی بوده است: واتس و زیمرمن (۱۹۷۸) با بررسی واکنش شرکت‌ها به تعدیلات سطح عمومی قیمت (GPLA) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های بزرگتر با توجه به این نکته که با این تعدیلات سود پایین‌تری خواهند داشت از آن حمایت می‌کنند. این شرکت‌ها اکثراً متعلق به صنایع نفت و گاز بودند. دیکین (۱۹۷۹) با بررسی شرکت‌های فعال در صنایع نفت و گاز و بررسی رفتار آنها در انتخاب روش‌های حسابداری از میان روش هزینه کامل و تلاش‌های موفقیت‌آمیز به نتایجی مشابه با واتس و زیمرمن دست یافت. این نتایج در تحقیق داوهال (۱۹۸۰) و لیهن و پاستنا (۱۹۸۲) نیز تکرار شد. بوون نوریس و لاسو (۱۹۸۱) با بررسی رفتار مدیران نسبت به سرمایه‌ای یا جاری تلقی کردن بهره مربوط به مخارج سرمایه‌ای به نتایجی مطابق با فرضیه بدهی دست یافتند؛ شرکت‌هایی که نسبت بدهی بالاتری داشته‌اند بیشتر تمایل به سرمایه‌ای کردن بهره و افزایش سود داشته‌اند. دالو و ویگلنه (۱۹۸۳) با بررسی رفتار مدیران شرکت‌ها نسبت به انتخاب

از میان روش‌های استهلاک به نتایجی مطابق با فرضیات اندازه و پاداش رسیدند. چانگ پارک و رو (۱۹۹۶) و مورس و ریچاردسون (۱۹۸۳) پی بردند که شرکت‌های حاضر در یک صنعت از روش‌های مشابه استفاده می‌کنند و این ناشی از شباهت عملیات در صنعت و رفتار کارای آنها می‌باشد (Wolk, 2004).

قبل از آنکه به سراغ چارچوب نظری و بیان فرضیه تحقیق برویم ضروری است در مورد تحقیقاتی که شرح مختصری از آنها را ذکر نمودیم توضیحاتی داده شود. همانطور که به طور مکرر در متون حسابداری آورده شده است عامل صنعت و تاثیر ویژگی‌های آن عنصری اثرگذار بر نتایج تحقیقات می‌باشد. نقطه ضعف اکثر تحقیقات گذشته از جمله مطالعه واتس و زیمرمن (۱۹۷۸) در نظر نگرفتن عامل صنعت بوده است. ارتباط دادن بحث انتخاب روش‌های حسابداری بدون در نظر گرفتن عامل صنعت موجب لحاظ نکردن تاثیر شباهت فعالیت بر انتخاب روش‌های حسابداری می‌باشد. در تحقیق حاضر شرکت‌ها در قالب صنعت در نظر گرفته شده‌اند و نتیجه‌گیری نهایی در سطح صنعت بوده است. نکته دیگر این که در تحقیق حاضر از شیوه امتیاز دهی به روش‌های حسابداری مختلف به کار گرفته شده به ترتیب شدت محافظه کاری آنها از عدد یک استفاده شده است. در حالی که در تحقیقات قبلی مثل هاگرمن و زیمسکی (۱۹۷۹) از مدلی که متغیر وابسته آن را استراتژی انتخابی تشکیل می‌داد و از یک تا پنج، یک تا هفت، و یا یک تا نه مقدار می‌گرفت استفاده شده است. از آن جایی که در این گونه تحقیقات هر شرکت به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شد، این مدل جوابگو می‌باشد. اما در تحقیق حاضر، از آن جایی که ارتباط استراتژی انتخابی هر شرکت در مقایسه با سایر شرکت‌های فعال در صنعت و نهایتاً میانگین آنها در نظر گرفته شده است از مدل امتیاز دهی و آزمون یکسانی میانگین‌ها استفاده شده است.

### چارچوب نظری و توسعه فرضیه

تحقیقاتی که نگرش اثباتی دارند یکی از دو دیدگاه رفتار فرصت طلبانه<sup>۱</sup> یا دیدگاه رفتار کارا<sup>۲</sup> را به عنوان مبنای تجزیه و تحلیل خود به کار می‌گیرند. در دیدگاه کارایی محققان تشریح می‌کنند که چگونه مکانیزم‌های قراردادی متفاوت می‌توانند در جهت حداقل کردن هزینه‌های نمایندگی شرکت، یعنی هزینه‌های مرتبط با تفویض اختیار تصمیم‌گیری به نماینده به کار گرفته شوند. دیدگاه کارایی اغلب به عنوان یک دیدگاه پیش از رویداد<sup>۳</sup> در نظر گرفته می‌شود (Deegan, 2004). پیشین به معنای قبل از وقوع است و بیان می‌دارد چه مکانیزم‌هایی از پیش در نظر بگیریم که هزینه‌های قراردادی و نمایندگی آتی را حداقل نماییم. برای مثال بسیاری سازمان‌ها در سرتاسر جهان به طور داوطلبانه صورت‌های مالی خود را بدون آنکه هیچ الزام قانونی برای انجام آن داشته باشند تهیه نموده و به طور عمومی در دسترس همگان قرار می‌دهند. حتی این صورت‌های مالی را بدون آنکه اجباری وجود داشته باشد با یک گزارش حسابرسی همراه می‌کنند. محققان بحث می‌کنند که عمل تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده، منجر به یک صرفه‌جویی واقعی هزینه در جذب سرمایه به قیمت پایین‌تر می‌شود (Gary, 2003). علت این است که در نتیجه حسابرسی، بخش‌های خارجی اطلاعات قابل اتکاتری در مورد منابع و تعهدات سازمان پیش روی خود می‌بینند، و بنابراین با درخواست نرخ هزینه سرمایه پایین‌تر نسبت به سایر شرکت‌ها، سرمایه مورد نیاز آنها را فراهم نموده و در نتیجه ارزش سازمان را افزایش می‌دهند.

<sup>1</sup>. Opportunistic

<sup>2</sup>. Efficiency

<sup>3</sup>. Ex Ante

در دیدگاه کارایی تئوری اثباتی حسابداری همچنین بحث شده است که نحوه عمل‌های حسابداری به کار گرفته شده توسط شرکت‌ها اغلب بر این اساس که چنین روش‌هایی به بهترین نحو وضعیت مالی زیربنایی واحد اقتصادی را منعکس می‌کنند توجیه می‌شوند. ویژگی‌های سازمانی متفاوت برای توجیه اینکه چرا روش‌های حسابداری متفاوت به کار گرفته شده است استفاده می‌شوند. برای مثال انتخاب روش استهلاک یک دارایی خاص میان روش‌های جایگزین، بر این اساس که آن روش به بهترین شکل، مدل مصرف آن دارایی را منعکس می‌سازد توجیه می‌شود. در شرکت‌هایی که به طرق متفاوت از یک دارایی استفاده می‌کنند انتظار می‌رود که روش‌های متفاوت متناسب با هر موقعیت به کار گرفته شود. بحث شده است که با فراهم آوردن معیارهایی از عملکرد که به بهترین نحو وضعیت زیربنایی شرکت را منعکس می‌کند سرمایه‌گذاران و سایر بخش‌ها نیاز به جمع‌آوری اطلاعات از سایر منابع ندارند. این در نتیجه منجر به صرفه‌جویی در هزینه‌ها می‌شود.

اگر مطابق با دیدگاه کارایی فرض شود که شرکت‌ها با به کارگیری روش‌های حسابداری خاص سعی در انعکاس شفاف‌تر وضعیت اقتصادی زیربنایی واحد اقتصادی دارند، نتیجه گرفته می‌شود که قانونمند کردن حسابداری مالی (استاندارد گذاری) هزینه‌های غیر ضروری به واحدهای گزارشگری تحمیل می‌کند (Smith, 1979). برای مثال اگر یک استاندارد حسابداری جدید در جهت جلوگیری از استفاده شرکت‌ها از یک روش حسابداری خاص منتشر شود منجر به کاهش کارایی خواهد شد، چرا که صورت‌های مالی به دست آمده دیگر به بهترین نحو عملکرد سازمان را ارائه نمی‌کند. بسیاری از تئوری پردازان اثباتی بحث می‌کنند که مدیریت بهترین مرجعی است که قادر به انتخاب روش‌های حسابداری مناسب در شرایط متفاوت است و دولت و سایر نهادهای حرفه‌ای نباید در این فرآیند دخالت کنند.



از طرف دیگر، دیدگاه رفتار فرصت طلبانه در تئوری اثباتی حسابداری، به دنبال توجیه و پیش بینی رفتارهای فرصت طلبانه خاصی است که بعد از بسته شدن قراردادها متعاقبا اتفاق خواهد افتاد.

از آن جایی که توافقات قراردادی منجر به یکسان کردن منافع افراد متفاوت در شرکت می شوند (مثل قرارداد پاداش)، در نگاه اول یک وسیله کارا به حساب می آیند. بعضا در این قراردادها برای جلوگیری از رفتار فرصت طلبانه مدیر، روش های خاصی که باید در محاسبه سود مبنای پاداش و یا نسبت های بدهی به کار گرفته شود به صراحت اشاره می شود. اما باید توجه داشت که نوشتن یک قرارداد کاملی که در مورد همه روش های حسابداری در همه شرایط راهنمایی های لازم را فراهم آورد ممکن نیست و یا مقرون به صرفه نیست. بنابراین همچنان تا حدودی دست مدیران برای رفتار فرصت طلبانه باز است (Wong, 1988).

دیدگاه رفتار فرصت طلبانه اغلب تحت عنوان دیدگاه پس از رویداد<sup>۱</sup> مورد اشاره قرار می گیرد. استفاده از لغت به معنای بعد از وقوع به این علت است که این دیدگاه اقدامات فرصت طلبانه ای که می توانند بعد از بسته شدن توافقات قراردادی متفاوت اتفاق افتند را مورد توجه قرار می دهد. برای مثال در تلاشی جهت حداقل کردن هزینه های نمایندگی (یک دیدگاه کارایی) یک توافقی ممکن است صورت بگیرد که پاداش مدیران بر اساس سود به دست آمده واحد اقتصادی محاسبه شود. زمانی که این قرارداد بسته شد مدیر می تواند روش های حسابداری خاص که سودهای حسابداری و در نتیجه اندازه پاداش را افزایش می دهد را به کار گیرد (یک دیدگاه فرصت طلبانه). مدیران ممکن است تصمیم بگیرند یک روش استهلاک دارایی خاص که سود را افزایش می دهد انتخاب کند ولو اینکه ممکن است آن روش، مدل مصرف

---

<sup>۱</sup>.Ex Post-

واقعی از آن دارایی را منعکس نکند. در تئوری اثباتی حسابداری فرض شده است که کارگزاران<sup>۱</sup> رفتار فرصت طلبانه مدیر را پیش بینی می کنند و اغلب روش های حسابداری که برای اهداف خاصی باید استفاده شود را مشخص می کنند. برای مثال یک توافق پاداش بر اساس سود ممکن است تعیین کند که یک روش استهلاک خاص مثل استهلاک خط مستقیم باید در محاسبه سود برای محاسبه پاداش مدیر به کار گرفته شود. با این حال همانطور که قبلا اشاره شد فرض شده است که مشخص کردن از قبل همه قواعد حسابداری برای به کارگیری در همه شرایط هزینه بر است. از این حیث تئوری اثباتی حسابداری بیان می کند که همواره قلمرویی برای کارگزاران<sup>۲</sup> برای انتخاب فرصت طلبانه روش های حسابداری خاص و ترجیح آن روش ها بر روش های دیگر وجود دارد.

برای آزمون فرضیات رفتار فرصت طلبانه و رفتار کارای مدیران در مورد انتخاب روش های حسابداری متدولوژی های متفاوتی در پیشینه تحقیق حاضر به کار گرفته شده است. محدودیت مشترک همه این متدولوژی ها امکان انجام آنها فقط در شرایطی است که حسابداری در وضعیت بی قانونی قرار دارد و هیچ مرجعی شرکت ها را ملزم به ارائه صورت های مالی نمی کند و یا اگر ارائه صورت های مالی الزامی است اجباری در زمینه حسابرسی آنها وجود ندارد. به عنوان مثال همانطور که در قسمت پیشینه تحقیق نیز آمده است ارائه صورت های مالی در شرایطی که هیچ نهادی تهیه آن را اجبار نمی کند از آن جهت که منجر به کاهش هزینه های قراردادی می شود و هزینه سرمایه شرکت را پایین می آورد به عنوان معیاری جهت بررسی رفتار کارای مدیران در زمینه انتخاب روش های حسابداری استفاده شده است. در تحقیقاتی دیگر ارائه صورت های مالی حسابرسی شده به همان دلیلی که در قسمت بالا به آن اشاره شد به عنوان معیاری جهت بررسی

<sup>۱</sup>. Principal

<sup>۲</sup>. Agents

رفتار کارای مدیران استفاده شده است. اما در شرایط فعلی ایران که تهیه صورت‌های مالی و حسابرسی آنها برای شرکت‌های سهامی فعال در بورس الزامی است و حرفه در شرایط قانونگذاری شده و مدون قرار دارد به نظر می‌رسد که می‌بایست معیار دیگری جهت بررسی رفتار کارا یا فرصت‌طلبانه مدیران در موضوع انتخاب روش‌های حسابداری انتخاب نمود. معیار دیگر که در پیشینه ادبیات موضوع نیز به آن اشاره شد، کمک گرفتن از بحث یکنواختی استفاده از روش‌های حسابداری در شرکت‌های فعال در یک صنعت خاص می‌باشد. یک کمک به تدوین‌کنندگان استاندارد در راستای تلاش برای ایجاد یکنواختی بیشتر، این است که شواهدی وجود دارد که در هر صنعت به دلیل شباهت عملیات شرکت‌های فعال در آن صنعت میزانی شباهت در مورد انتخاب روش‌های حسابداری دیده می‌شود. بنابراین بر مبنای این شواهد تجربی به دست آمده و منطق زیر بنایی آنها اگر در یک صنعت شرکتی مشابه با سایر شرکت‌های آن صنعت روش‌های حسابداری خود را انتخاب می‌کند می‌توان نتیجه‌گیری نمود که قصد ارائه و افشا صادقانه دارد (چانگ، پارک، و رو ۱۹۶۹). ایده زیربنایی مطلب فوق نیز روشن است؛ اگر شرکت‌های حاضر در یک صنعت به طور میانگین از روش‌های مشابه استفاده نمایند می‌توان این نتیجه‌گیری را نمود که آن روش‌های حسابداری روش‌های متناسب با عملیات در آن صنعت به حساب می‌آیند و انحراف از این روش‌ها می‌تواند منجر به ارائه ناکارای گزارش‌های مالی شود. مطالعات متعددی با درجات متفاوتی از موفقیت سعی کرده‌اند که شباهت انتخاب روش‌های حسابداری میان صنایع را به شباهت‌های مربوط به عملیات خاص صنایع (در صورت رفتار کارا) و به شرایط مربوط به تئوری نمایندگی یا قراردادی (در صورت رفتار فرصت‌طلبانه) طبقه‌بندی کنند.

### فرضیه اصلی تحقیق :

شرکت‌های فعال در یک صنعت در زمینه انتخاب روش حسابداری موجودی کالا، بر مبنای دیدگاه رفتار کارا عمل کرده و از روش‌های مشابه استفاده می‌کنند.

$$H_0: H_1 = H_2 = \dots = H_n$$

عدم برابری یکی از میانگین‌ها:  $H_1$

$N$ : تعداد شرکت‌های نمونه در هر صنعت

$H$ : میانگین امتیاز روش‌های انتخابی در هر شرکت

### روش‌شناسی تحقیق:

برای آزمون فرضیه فوق از اطلاعات ۱۷۲ شرکت فعال در شانزده صنعت مختلف در سال ۱۳۸۲ به عنوان نمونه تحقیق استفاده شده است. به علت عدم وجود یا محدود بودن تغییر روش‌های حسابداری میان شرکت‌های نمونه، اطلاعات یک سال مالی شرکت‌های فوق نیز برای نتیجه‌گیری و استنباط در مورد جامعه کفایت می‌کند. داده‌های مورد نیاز تحقیق حاضر را یادداشت توضیحی مربوط به خلاصه اهم رویه‌های حسابداری موجود در صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های نمونه تشکیل می‌دهند. از آن جایی که در زمینه انتخاب روش‌ها در ایران تحقیق جامعی صورت نگرفته است (شاید به دلیل محدود بودن انتخاب‌ها طبق استانداردهای حسابداری و یا استفاده اکثر شرکت‌ها از یک نحوه عمل خاص)، ابتدا از مواردی که طبق استانداردهای حسابداری ایران به جای تجویز یک نحوه عمل مشخص و معین، دو یا چند نحوه عمل در نظر گرفته شده و انتخاب از میان آنها مجاز شمرده شده است، شش مورد به شرحی که در نگاره شماره یک آورده شده است مشخص نموده‌ایم.

جدول شماره (۱) رویه‌های حسابداری

شماره استاندارد	شرح استاندارد	شماره بند	موضوع
۸	حسابداری موجودی مواد و کالا	۴	تک تک اقلام یا گروه اقلام مشابه
۸	حسابداری موجودی مواد و کالا	۲۹	میانگین، اولین صادره از اولین وارده، و شناسایی ویژه
۱۱	حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود	۲۶ و ۳۱	تجدید ارزیابی یا بهای تمام شده پس از کسر استهلاک و ذخیره کاهش ارزش
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۲۹	سرمایه‌گذاری‌های جاری سریع معامله به ارزش بازار یا اقل بهای تمام شده خالص ارزش فروش
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۳۱	سرمایه‌گذاری‌های جاری غیر از سریع معامله به خالص ارزش فروش یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۳۴	سرمایه‌گذاری‌های غیر جاری به بهای تمام شده پس از هرگونه ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین

پس از شروع جمع‌آوری داده‌های تحقیق، و مشاهده داده‌های جمع‌آوری شده مشخص شد که در تمامی موارد فوق به جز مورد موجودی کالا اکثر شرکت‌ها از روش‌های مشابهی استفاده می‌نمایند. در نتیجه ورود آنها به تحلیل حاضر و نتیجه‌گیری از آنها در مورد یک صنعت خاص منجر به مخدوش شدن نتایج تحقیق خواهد گشت. بنابراین از جمع‌آوری بیشتر داده‌های مرتبط با پنج مورد دیگر خودداری و تنها داده‌های مربوط به مورد موجودی کالا جمع‌آوری شد. موجودی کالا در اکثر شرکت‌های نمونه از چهار طبقه به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱. موجودی مواد
۲. موجودی کالای در جریان ساخت
۳. موجودی کالای ساخته شده
۴. موجودی لوازم و قطعات یدکی

پس از مطالعه یادداشت مربوط به روش‌های حسابداری موجودی کالا ( خلاصه اهم رویه‌های حسابداری)، روش‌های مجاز در مورد اقلام مختلف این چهار طبقه، شامل میانگین، شناسایی ویژه، و فایفو و .... و نیز نوع طبقه انتخابی برای اخذ ذخیره کاهش ارزش - تک تک اقلام یا گروه اقلام مشابه - برای انجام تحلیل آماری به شرح نگاره شماره دو امتیاز بندی شدند:

جدول شماره (۲) امتیازات اقلام چهار طبقه

روش ارزیابی	نوع طبقه در نظر گرفته شده	امتیاز در نظر گرفته شده
میانگین	تک تک اقلام	۱
فایفو	تک تک اقلام	۲
شناسایی ویژه	تک تک اقلام	۳
سایر روشهای مجاز	تک تک اقلام	۴
میانگین	گروه اقلام مشابه	۵
فایفو	گروه اقلام مشابه	۶
شناسایی ویژه	گروه اقلام مشابه	۷
سایر روشهای مجاز	گروه اقلام مشابه	۸

آزمون یکسانی میانگین امتیاز روشهای انتخابی شرکتهای فعال در هر صنعت از طریق آزمون H صورت گرفته است. آزمون H فرض برابری میانگین امتیاز روشهای انتخابی K شرکت در هر صنعت را آزمون می‌کند. این آزمون بر مجموع رتبه‌های مشاهدات مبتنی است. آزمون H شبیه به تحلیل واریانس عمل می‌کند با این تفاوت که نیازی به فرض نرمال بودن جامعه‌ها نداشته و به جای خود داده‌ها از رتبه آنها استفاده می‌کند (مومنی، ۱۳۸۱). به علت همین ویژگی‌ها برای تحقیق حاضر از این آزمون کمک گرفته شده است. آزمون فوق در سطح معناداری ده درصد انجام شده است.

طبق نگاره دو، برای هر شرکت در هر صنعت، ۴ امتیاز (برای هر طبقه از ۴ طبقه موجودی کالا)، به دست آمد. سپس برای هر صنعت، این امتیازها در هر شرکت طبق روش آزمون H،

رتبه‌بندی شده و طبق معادله زیر آماره آزمون  $H$ ، در هر صنعت به دست آمده و با مقدار بحرانی آن در سطح ده درصد مقایسه شد.

$$H = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{i=1}^k \frac{R_i^2}{n_i} - 3(n+1)$$

$R$  = مجموع رتبه ها

$N_i$  = تعداد در هر شرکت (در این تحقیق، ۴)

اگر آماره آزمون از مقدار بحرانی آن کوچکتر باشد فرضیه یکسان نبودن میانگین در هر صنعت رد می‌شود. اگر بر اساس انجام آزمون فرضیه فوق در هر صنعت، فرضیه صفر ما که ادعای برابری میانگین امتیاز روشهاست تایید شود نتیجه می‌گیریم که شرکت‌های فعال در آن صنعت از طریق انتخاب روش‌ها سعی بر منعکس کردن وضعیت شرکت به بهترین نحو را دارند (تایید دیدگاه کارایی). اما اگر فرضیه صفر (ادعای برابری میانگین روش‌های انتخابی) رد شود نتیجه گرفته شده که شرکت‌های فعال در آن صنعت علی‌رغم ویژگی‌های مشابه عملیاتی برای ارائه وضعیت و عملکرد خود از روش‌های مختلف استفاده می‌کنند، بنابراین به نظر می‌رسد که رفتار مدیران شرکت‌های فعال در این صنعت بر مبنای دیدگاه فرصت طلبانه توجیه می‌شود.

البته ذکر دو نکته در مورد نتیجه‌گیری فوق ضروری به نظر می‌رسد؛ در مورد استفاده از روش‌های یکسان در یک صنعت، جدای از رفتار کارای مدیران می‌تواند اینگونه توجیه شود که محدودیت نرم افزارهای حسابداری در سالی که تحقیق حاضر انجام شده است، موجب استفاده مشابه مدیران فعال در صنایع منتخب شود. نکته دوم این که استفاده از روش‌های نامشابه در یک صنعت خاص، نه به علت رفتار فرصت طلبانه، بلکه به علت متفاوت بودن نوع فرآیند و نوع ماشین آلات، کار بر یا سرمایه بر بودن شرکت‌ها باشد. بنابراین در مورد نتایج تحقیق حاضر می‌بایست با احتیاط بیشتری قضاوت گردد.

جدول شماره ۳

وضعیت فرضیه	مقدار بحرانی $t_{\alpha/2}$	آماره آزمون H	نام صنعت	ردیف
تایید	۱۳,۲۷	۷	مواد و محصولات شیمیایی	۱
رد	۱۳,۲۷	۱۵	ماشین آلات و تجهیزات	۲
رد	۱۳,۲۷	۲۳	فلزات اساسی	۳
تایید	۱۱,۳۴	۱۱	ساخت رادیو و تلوزیون و دستگاه ها و وسایل ارتباطی	۴
تایید	۱۱,۳۴	۱۱	ماشین آلات و دستگاه های برقی	۵
تایید	۱۳,۲۷	۴	محصولات کاغذی	۶
رد	۱۳,۲۷	۲۴	ساخت محصولات فلزی	۷
تایید	۹,۲۱	۲	شرکتهای چند رشته ای صنعتی	۸
رد	۱۳,۲۷	۱۹	استخراج کانه های فلزی	۹
تایید	۱۳,۲۷	۷	سایر محصولات کانی غیر فلزی	۱۰
تایید	۱۱,۳۴	۶	انبوه سازی املاک و مستغلات	۱۱
تایید	۱۱,۳۴	۱۱	خودرو ساخت قطعات	۱۲
رد	۱۳,۲۷	۱۵	انواع فرآورده های غذایی و آشامیدنی	۱۳
تایید	۱۳,۲۷	۷	لاستیک و پلاستیک	۱۴
تایید	۱۳,۲۷	۱۰	منسوجات	۱۵
تایید	۹,۲۱	۱	فرآورده های نفتی کک و سوخت هسته ای	۱۶

آماره های H، به صورت روند شده ارائه شده اند.

### پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- از آن جایی که تعداد نمونه تحقیق حاضر از لحاظ صنعت (۱۶ صنعت) کافی اما از لحاظ تعداد شرکت (۱۷۲ شرکت) کم بوده است پیشنهاد می شود همین تحقیق در مورد تعداد نمونه شرکتی بیشتر صورت گیرد.
- پیشنهاد می شود در مورد علت استفاده مشابه اکثر شرکتها و صنایع از یک نحوه عمل خاص مثل ارزش گذاری سرمایه گذاری های جاری سریع معامله به روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش که نسبت به روش ارزش بازار محافظه کارانه تر به نظر می رسد مطالعه شود.



۳. در تحقیق انجام شده مشاهده شد که شرکت‌ها تمایلی به تغییر روش حسابداری خود ندارند. پیشنهاد می‌شود در مورد این موضوع نیز مطالعاتی انجام شود.
۴. بعضی از هزینه‌ها و مخارج مخصوص به یک صنعت خاص می‌باشد. به عنوان مثال در صنعت استخراج کانه‌های فلزی هزینه‌های تحقیق و اکتشاف مخارج خاص آن صنعت بوده و مشاهده شد که شرکت‌های فعال در آن صنعت برای استهلاک این گونه مخارج عمرهای مفید متفاوتی در نظر می‌گرفتند. در مورد علل این انتخاب‌های متفاوت و نیز ارتباط آنها با ویژگی‌های سازمانی شرکت‌ها از جمله وضعیت قراردادهای متفاوتی که شرکت در نقطه تلاقی آنها قرار دارد نیز موضوع تحقیق جالبی به نظر می‌رسد.
۵. پیشنهاد می‌شود علت وجود رفتار فرصت طلبانه در پنج صنعت تحقیق حاضر با توجه به فرضیات موجود از قبیل فرضیه پاداش، فرضیه بدهی، فرضیه هزینه‌های سیاسی مطالعه و توجیه شود.

#### محدودیت‌های تحقیق حاضر

در پایان اشاره به محدودیت‌های تحقیق حاضر جهت ملاحظه در تحقیقات آتی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. محدودیت اول تعداد نمونه استفاده شده در این تحقیق است. از آن جایی که تحقیق حاضر قصد بررسی صنایع به جای شرکت‌ها را داشته است بنابراین به جای اضافه کردن شرکت‌ها در هر صنعت، تعداد صنایع مورد بررسی را افزایش داده‌ایم. همین‌طور صنایعی که اطلاعات کمتر از دو شرکت آنها در دسترس بود را از نمونه خود کنار گذاشتیم. بنابراین برای لحاظ کردن صنایع بیشتر برای جلوگیری از صرف زمان و هزینه زیاد تعداد نمونه را کاهش دادیم.

محدودیت دوم عدم وجود انتخاب‌های کافی در استانداردهای حسابداری ایران جهت بررسی دقیق و کامل رفتار مدیران شرکت‌ها می‌باشد. محدودیت دیگر این که حتی در موارد محدودی که طبق استاندارد، استفاده از چند نحوه عمل مجاز است تقریباً تمام شرکت‌ها به اتفاق از یک نحوه عمل خاص استفاده می‌کنند. شاید یکی از دلایل این موضوع عدم اطلاع و تحلیل کافی مدیران از عواقب و نتایج استفاده از هر روش می‌باشد که نهایتاً منجر به پیروی از سایر شرکت‌ها خواهد شد. به عنوان مثال برای ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری‌های جاری سریع‌المعامله تقریباً تمام شرکت‌ها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کنند که نسبت به روش ارزش بازار محافظه کارانه‌تر می‌باشد.



منابع و مأخذ:

۱. آذر، عادل . مومنی، منصور. ۱۳۸۱. *آمار و کاربرد آن در مدیریت*. جلد دوم. تهران . انتشارات

سمت

- 2.Deegan.C. (2004). Financial accounting theory.
- 3.Gary.m.Cunningham and Jean e.Harris. (2003). "Toward a theory of performance reporting to achieve public sector accountability: a field study", Abacus.
- 4.Francis, Jenifer. (2000). "Discussion of Empirical Research on Accounting Choice", available online at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- 5.Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976). "Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" Journal of Financial Economics, vol.3.
- 6.Morris, R. (1984). "Corporate Disclosure In A Substantially Unregulated Environment", Abacus, Vol.20.
- 7.Smith, C.W, Warner, J.B. (1979)."On Financial Contracting: An Analysis Of Bond Covenant", Journal Of Financia Economics, Vol.7.
- 8.Watts, r.l., Zimmerman, J.L. (1986). Positive Accounting Theory, New Jersey, Prentice-Hall.
- 9.Whitted, g. (1987). "The Derived Demand For Consolidated Financial Reporting", Journal of Accounting and Economics, vol.9
- 10.Wolk.H.and Dodd, J.and Tearney.G (2004).Accounting theory.6th Ed, Sage Publications, Los Angeles.
- 11.WONG,J. (1988). "Economic Incentives for the Voluntary

Disclosure of Current Cost Financial Statements", Journal of Accounting and Economics, Vol.10.

- 12.Zmijewski, M., Hagerman, R. (1981)."An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting/Choice" Journal of Accounting and Economics, Vol.3.

