

## تجزیه

و

## تحلیل مغایرتها

### نوشته‌ی نیل دوروارد

شیوه‌های هزینه‌یابی استانداردهمچنان پایه‌ای برای کنترل بودجه‌وارزیایی عملکرد محسوب می‌شود. در اصل، هزینه‌یابی استاندارد برآورد مدیریت را از هزینه‌ی مورد انتظار در دوره‌ی آتی حسابداری و تحت شرایط عادی کار نشان می‌دهد. به این ترتیب این هزینه‌ها را می‌توان برآوردی از رویدادهایی به حساب آورد که هنوز به وقوع نپیوسته‌اند و عدم اطمینان از آینده بر آنها اثر می‌گذارد. در پایان دوره‌ی حسابداری، این ارقام پیش‌بینی شده با ارقام عملکرد واقعی مقایسه می‌شود و تفاوت دو رقم به عنوان مغایرت مساعد یا مغایرت نامساعد مورد بررسی قرار می‌گیرد. شناسایی ماهیت و تجزیه و تحلیل مغایرت بیسن هزینه‌های استاندارد برآورد شده، و نتایج واقعی، شکل سنتزی برخوردار با مسأله‌ی تجزیه و تحلیل مغایرتها است که هنوز از نظر عموم روش مقبول کنترل بودجه است.

روشن است که موثر بودن برخوردار سنتزی برای کنترل بودجه و تحلیل عملکرد به ترکیب استانداردی بستگی دارد که به عنوان پایه‌ی منصفانه ارزیابی و مقایسه‌ی مغایرتهای هزینه‌به‌کار

گرفته می‌شود. شکست درگردآوری آمارهای به نسبت دقیق هزینه‌یابی به ویژه تعیین رابطه‌ی بین هزینه و حجم تولید سبب به وجود آمدن استانداردهای نادرست یا نامناسب خواهد شد. در چنین حالتی، حتی اگر عملیات با کارآیی نسبی صورت گرفته باشد، مغایرت وجود خواهد داشت. در نتیجه، مدیران مسوول به خطا مورد سرزنش قرار خواهند گرفت. در شرایطی که مغایرت‌های نامساعد در نتیجه‌ی اشتباه در برآورد هزینه و برنامهریزی غلط به وجود آمده باشد، تجزیه و تحلیل مغایرت به برآورده شدن هدفهای کسب و کار منجر نمی‌شود.

خطر منظور کردن اشتباه‌های برنامهریزی در تجزیه و تحلیل مغایرت‌ها به صورت سنتی در جریان ارزیابی عملکرد مدیریت مدنظر دمسکی ( DEMSKI ) و برومیچ ( BROMWICH ) قرار گرفت. آنها از این نکته استفاده کردند و مغایرت‌های سنتی را به دو قسمت مغایرت‌های برنامهریزی و مغایرت‌های عملیاتی تقسیم نمودند. اگر مدیر اجرایی مسوولیت به وجود آوردن استانداردها برعهده نداشته باشد، در آن صورت نباید جویگویی آن قسمت از مغایرت‌های سنتی شمرده شود که به دلیل اشتباه‌های پیش‌بینی و برنامهریزی ایجاد شده است.

**تجزیه و تحلیل عملکرد بر اساس عطف به ماسبق کردن و کنترل بودجه**  
مغایرت‌های برنامهریزی در پایان دوره‌ی بودجه محاسبه می‌شود. این مغایرت‌ها نشان دهنده‌ی تفاوت بین استاندارد برآورده شده‌ی پیش از شروع دوره و استاندارد متکی به سابقه‌ای است که در پایان دوره محاسبه می‌شود. محاسبه براساس اطلاعاتی صورت می‌گیرد که در دوره‌ی بودجه به دست می‌آید و نیاز به تجدیدنظر در استانداردها را نشان می‌دهد. آن چه در واقع اتفاق می‌افتد این است که برآوردهای اولیه‌ی هزینه در پایان دوره مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرد (البته می‌توان در این هزینه‌ها در دوره‌ی بودجه نیز تجدیدنظر کرد) و پس از عطف به ماسبق کردن به عنوان استاندارد برای تحلیل عملکرد و کنترل بودجه به کار برده می‌شود. باقیمانده‌ی

تفاوت بین استاندارد جدید و عملکرد واقعی عبارت است از  
مغایرت‌های عملیاتی که رفع آن برعهده‌ی مدیرمسئول اجرای  
عملیات قرارداد بوده منظور اصلاح برنامه‌ها می‌توان آن را گزارش  
کرد.

محاسبه‌ی مغایرت‌های برنامه‌ریزی سبب حذف اشتباه‌های  
اولیه‌ی برنامه‌ریزی از مغایرت‌ها می‌شود. به‌کارگیری استانداردهای  
متکی به سابقه‌روشی به مراتب منصفانه‌تر در اندازه‌گیری کارآیی  
عملیاتی است و در نتیجه واکنشی مثبت‌تر را در مدیران مسوول  
به وجود خواهد آورد.

با وجود این، استفاده از مغایرت‌های برنامه‌ریزی به مراتب  
بیش از پیش برنیاز برای به حداقل رسانیدن اشتباه‌های محاسباتی  
در هزینه‌یابی استاندارد تاکید می‌گذارد. اگرچه استاندارهای  
متکی به سابقه یا براساس تجربه حاصل می‌شود یا نتایج واقعی را  
بیان می‌دارد، هزینه‌یابی هنوز هم تحت تاثیر برنامه‌های  
آینده قرارداد دارد. تابع واقعی هزینه همچنان ناشناخته مانده است  
و فقط محاسبه‌ی آن براساس مشاهدات واقعی ممکن می‌شود.  
به علاوه، تمام اطلاعاتی که در تعیین استانداردها دخیل است تا  
پایان دوره به دست نمی‌آید. برخی از اطلاعات مربوط به دوره‌ی  
بودجه‌ی مورد بحث تا دوره‌های بعد احتمالاً مشخص نخواهد شد.  
این امر به ویژه در باره‌ی پاره‌ای از اطلاعات مربوط به محیط  
محتمل است، زیرا که در این گونه موارد شرکت کنترلی بر جریان  
کسب اطلاع نمی‌تواند داشته باشد. در نتیجه، استانداردهای  
متکی به سابقه چیزی جز برآوردهای عطف به ماسبق شده‌ی  
برنامه‌ریزی نیست، و این اطلاعی است که همیشه در زمان تجدیدنظر  
در ارقام برای استفاده‌ی دوره‌ی بعد است.

استانداردهای متکی به سابقه دارای حالت فاعلی هستند و  
از باورها و انگیزه‌های پیچیده‌ای ناشی می‌شوند که در نتیجه‌ی  
بررسی حوادث با چشم‌وگوش باز به وجود آمده‌اند. آن چه ما می‌خواهیم  
انجام دهیم این است که به استانداردهای خوبی برسیم که به  
اطلاعات جاری قابل حصول با شدوکاری به استانداردهای کمال

مطلوب و دست کاری شده نداریم. البته عبارتهای "قابل حصول بودن با اطلاعات جاری"، و "خوب" هر دو متکی به برداشت و احساس فرد است. واگردان داده های حاصل سبب حذف حالت فاعلی ناشی از قضاوت ما درباره ی "قابل حصول بودن با اطلاعات جاری" و "خوب" نخواهد شد.

در حالی که حالت فاعلی مخاطرات خاص خود را در مورد ایجاد استاندارد در بردارد، خطرانی ذاتی نیز در مورد استانداردهای متکی به سابقه وجود دارد که مدیریت می تواند در آنها نفوذ نماید یا حتی متاسفانه آنها را تعیین کند. هاروی و تامپسون در این مورد هشدار می دهند که به وضوح و سوسه ای وجود دارد که کلیه ی تغییرهای نامساعد به پای اشتباههای برنامه ریزی گذاشته شود و به این ترتیب "بودجه متکی به سابقه دوباره محاسبه شود تا نتایجی نزدیک تر به عملکرد واقعی طی دوره ی برنامه به دست آید....". بنابراین مغایرتهای عملیاتی از بین می رود.

یک خطر بالقوه ی دیگر که به شدت به محاسبه ی استانداردهای متکی به سابقه مربوط می شود، درباره ی برآورد رابطه ی واقعی بین هزینه و حجم محصول در فواصل زمانی بین دوره ها است. تغییراتی که در حجم تولید در دوره ی بودجه پیش می آید تجدید نظر یا تغییر را در پایان دوره ضروری سازد تا ارقام بودجه بیان کننده ی حجم واقعی محصول باشد. درجایی که استانداردها برآوردی به نسبت دقیق از هزینه ی واقعی باشد، به احتمال زیاد اشتباههای برنامه ریزی نا چیز خواهد بود. اما، اگر چنانچه تابع هزینه درست برآورد نشده یا عوامل موثر در آن بسط غلط شناسایی شده باشد، تجدید نظر در بودجه به دلیل تغییر حجم تولید به احتمال زیاد قسمت قابل ملاحظه ای از مغایرتهای برنامه ریزی را نیز در بر خواهد گرفت. اگرچه هر سیستم متکی به کنترل بودجه - و از جمله تجزیه و تحلیل مغایرتها به شکل سنتی آن - ذاتاً خطراتی دارد، درجایی که مغایرتهای برنامه ریزی و عملیاتی نیز وجود داشته باشد، پیچیدگیهای خاصی بروز خواهد کرد.

مشکلات از فشارهای اجتناب ناپذیر درونسی سیستم

برنا مه ریزی و کنترل ناشی می شود که می خواهد بخشی از تشخیص نادرست در قسمت عملیاتی را به گردن کارآمد نبودن عملیات و شرایط غیرطبیعی کاربیندازد. در باقیمانده ای این مقاله به خطرات ناشی از برآورد نادرست رابطه ی بین هزینه و حجم تولید می پردازیم.

### هزینه یابی استاندارد و هزینه ی واقعی در شرایط تغییر حجم تولید

در الگوی هزینه یابی استاندارد فرض شده است که تابع واقعی هزینه که مشخصات آن روشن نیست، تابعی خطی از تولید است. به این ترتیب، زمانی که هزینه ی استاندارد یک واحد محصول در بودجه محاسبه شد، بنا به فرض، این هزینه ی هرواحد در نتیجه ی انحراف تولید از رقم تعیین شده در بودجه، دستخوش تغییر نخواهد شد. در نتیجه، با افزایش تولید، هزینه ی کل به صورت خطی افزایش می یابد. این مطلب در نمودار نقطه ی سربه سری دیده می شود.

در مواقعی که تغییر در تولید در دوره ی بودجه حادثه ای عادی است یا به دفعات به وقوع می پیوندد، انگاره ی نتیجه ی هزینه ی واقعی باید به مدیریت توان آزمودن فرض خطی بودن تابع هزینه را بدهد. اگر تابع واقعی هزینه در حقیقت غیرخطی باشد، تغییرات مواد اولیه ی استفاده شده و کارآیی نیروی کار در نتیجه تغییر محصول، متفاوت خواهد بود. در نتیجه تاثیری پانندولی بر تجدیدنظر در استانداردهای متکی به سابقه مشاهده خواهد شد که به مدیریت در مورد غیرخطی بودن تابع هزینه هشدار می دهد. البته، توان مدیریت در شناسایی ماهیت منحنی و ارتباط واقعی هزینه به تغییرات به نسبت مکرر و منظم تقاضا و سایر عوامل مناسی بستگی خواهد داشت که سبب بی اثر شدن یا غیر مکرر و غیر همزمان شدن هزینه خواهند شد.

با وجود این، اگر قرار باشد که مغایرتهای برنا مه ریزی نقشی معنی دار در کنترل بودجه و تحلیل عملکرد بازی کند، لازم است مدیریت اقداماتی به مراتب بیش از میزان کنونی در آزمودن فرضیه ی خطی بودن هزینه انجام دهد. شکست در این امر، می تواند

سبب بروز مشکلات عمده در تجزیه و تحلیل مغایرت‌های برنا مہ ریزی و عملیاتی در شرایطی شود که تولید به دفعات تغییر می کند. این مشکلات در زیر تشریح شده اند.

### استانداردنا درست و حاصل آن بر تجزیه و تحلیل مغایرتها

خطرات ناشی از کار برد استانداردهای نادرست برای تجزیه و تحلیل مغایرت‌های عملیاتی و برنا مہ ریزی را می توان با مثال زیر نشان داد. در اولین دوره ی بودجه ، شرکت واردور - برومسی برای تولید ۵۰۰ واحد محصول بودجه بندی می کند و ظرفیت واحد تولیدی حداکثر ۷۵۰ واحد است. مشخصات هزینه ی استاندارد در بودجه به شرح زیر است :

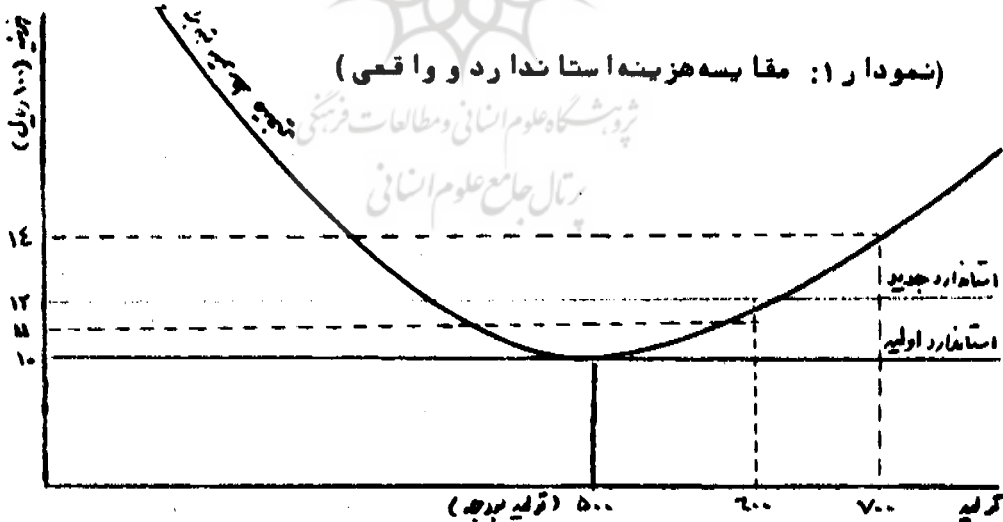
مواد اولیه ی مستقیم	۳۰۰ ریال به ازای هر واحد
نیروی کار مستقیم	۵۰۰ ریال به ازای هر واحد
هزینه های سربار متغیر	۲۰۰ ریال به ازای هر واحد
هزینه های متغیر	۵۰۰ ریال به ازای هر واحد

بنا به فرض قیمت استاندارد برای هر کیلو مواد اولیه و نرخ استاندارد هزینه ی یک ساعت کار نیروی کار معادل مبلغی است که در واقع پرداخت می شود. این ، به آن معنی است که هر تغییری در هزینه ی مستقیم به دلیل تغییر در استفاده از مواد اولیه و کارآیی نیروی کار ممکن است به وجود آید.

در این جا ، توجه ما بیشتر معطوف کارآیی تولید و عملیات مربوط به تولید ، و نیز مشکل جدا کردن مغایرت‌های برنا مہ ریزی از مغایرت‌های عملیاتی است ، زیرا این گونه تفکیکها در عمل به مراتب دشوارتر از آن است که در کتابهای درسی به آن اشاره می شود. مشکل افزایشهای درونی و اکنشهای اجتناب ناپذیر ناشی می شود که به دنبال مشاهده ی مغایرت هزینه ی عملی واحد با هزینه ی استاندارد آن ، در هنگام تنظیم استاندارد جدید متکی به سابق برومی نماید. اما ، در حقیقت چه مقدار از تغییر هزینه به دلیل نا کارآمد بودن عملیات در سطح جدید تولید است و چه مقدار به دلیل تنظیم نادرست استانداردهای اولیه پیش آمده است ؟

واردور - برومسی برای تنظیم هزینه های استاندارد به طریق نسبتی عمل می کند و خطی بودن رابطه بین هزینه و تولید را می پذیرد. نتیجه ی هزینه ی استاندارد معادل ۱۰۰۰ ریال را به محور عمودی نمودار شماره ۱ می بینیم. اما، تابع واقعی تقاضا، در این مثال، برای مدیریت روشن نیست، و این درست وضعی است که در جهان واقعی پیش می آید. هزینه ی متوسط متغیر داده شده است. و در نمودار آن را به شکل متعارف رسم کرده ایم. این تابع نشان دهنده ی هزینه ی واقعی در نتیجه ی فعالیت کارآمد در شرایط عادی است.

نظر به این نکته که تولید واقعی به سطح ۷۰۰ واحد می رسد که از رقم منظور شده در بودجه بیشتر است، در بودجه ی اولیه باید تجدید نظر شود و بودجه ی جدیدی بر اساس تولید ۷۰۰ واحد تنظیم گردد. این بودجه ی تجدید نظر شده در خط (۱) از نمودار ۲ دیده می شود. هزینه ی واقعی تولید هر واحد در سطح تولید ۷۰۰ واحد از تابع هزینه ی متوسط متغیر واقعی محاسبه می شود و رقم آن در خط (۱) نمودار ۲ معادل ۱۴۰۰ ریال ثبت شده است. بر اساس محاسبات سنتی، کل تغییرات هزینه معادل ۲۸۰۰۰۰ ریال به ضرر شرکت می شود که ۴۰ درصد بیش از رقم تعیین شده در بودجه است.



واحد تولید ۷۵۰ ۷۰۰ ۶۰۰ ۵۰۰ تولید بر اساس بودجه بودجه

نمودار ۲: بودجهی برآورد شده و بودجهی متکی به سابقه

کل هزینه متغیر	واحد های تولید شده	هزینه ی واحد استاندارد (۱۰۰ ریال)	دوره ی اول:
			(۱) بودجهی برآورد شده (بودجه برنامه ریزی شده)
۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰	۱,۰۰۰	(۱۱) بودجه متکی به سابقه
۸۴۰,۰۰۰	۷۰۰	۱,۲۰۰	(بودجهی ناشی از مشهودات)
۹۸۰,۰۰۰	۷۰۰	۱,۴۰۰	(۱۱۱) عملکرد واقعی
			دوره ی دوم:
۷۲۰,۰۰۰	۶۰۰	۱,۲۰۰	(۱۷) بودجهی برآورد شده
۷۲۰,۰۰۰	۶۰۰	۱,۲۰۰*	(۷) بودجهی متکی به سابقه
۶۶۰,۰۰۰	۶۰۰	۱,۱۰۰	(۷۱) عملکرد واقعی

\* فرض می‌کنیم که مفاد برت‌های مسا عد در میزان استفاده به عنوان سود با دآ ورده تلقی شود و در ملاحظات مربوط به کارایی دخالت داده نشود.

اتفا ذ تصمیم در مورد این که چه مقدار از این تغییرات به دلیل غیر کارآمد بودن عملیات به وجود آمده است و چه مقدار از آن ناشی از نادرست بودن استانداردها است، به مدیریت واگذار می‌شود. به فرض برقراری شرایط عادی کارآمد کاری، استفاده از هزینه‌ی بی‌استاندارد در مورد میزان تولید عملی نادرست است. اما، مدیریت فقط مقداری ارقام از



هزینه‌ی واقعی در اختیار دارد و نمی‌تواند که این ارقام تا چه حد نامایندگی تغییرات در تابع واقعی و ناشناخته‌ی هزینه‌است. به هر ترتیبی که تغییر ناشی از برنامهریزی یا عملیات تشخیص داده شود، قضاوت الزام‌فاعلی است.

احتمالاً، مدیران کل می‌کوشند در وهله‌ی اول با رگناه‌راه گردن مدیران مسوول عملیات بیندازند و کارآمد بودن آنها را دلیل اصلی مغایرتها به حساب آورند. برعکس، مدیران اجرایی با تغییر راه‌دوش‌نا درست بودن استانداردهایی می‌اندازند که برای حجم تولید در نظر گرفته شده است. شاید، عاقبت موضع هر دو طرف تعدیل شود.

برای ادامه‌ی بحث، فرض می‌کنیم که استاندارد متکی به سابقه به شرح زیر مورد قبول قرار می‌گیرد: مواد اولیه ۳۶۰ ریال، نیروی کار ۶۰۰ ریال و هزینه‌ی سربار متغیر ۲۴۰ ریال، به این ترتیب هزینه‌ی متغیر جدید برنامهریزی معادل ۱۲۰۰ ریال به ازای هر واحد تولید خواهد شد. این استانداردهای جدید متکی به سابقه، هزینه‌ی استاندارد متغیر سنتی به مبلغ ۲۸۰۰۰ ریال را به تساوی بین مغایرتهای برنامهریزی و مغایرتهای عملیاتی تقسیم خواهد کرد. به این ترتیب، بودجه‌ی جدید متکی به سابقه معادل ۸۴۰۰۰ ریال می‌شود که در خط (۱۱) از نمودار ۲ دیده می‌شود. مغایرتهای غیرقابل کنترل ناشی از برنامهریزی (تفاوت بین استاندارد برآوردی و استاندارد متکی به سابقه ضربدر تولید واقعی) معادل ۱۴۰۰۰ ریال است. مسدودیت مسوول باقیمانده‌ی رقم، یعنی ۱۴۰۰۰ ریال دیگر، است.

استاندارد متکی به سابقه‌ی جدید، در دوره‌ی بعد استاندارد مورد استفاده را به وجود می‌آورد. این وضع در نمودار ۲ دیده می‌شود. استانداردهای برآورد شده برای تولید ۷۰۰ واحد در بودجه‌ی جدید در نمودار ۱ دیده می‌شود. به این ترتیب سبب هزینه‌ی متغیر برنامهریزی شده ۱۲۰۰ ریال است. اما، تولید در دوره‌ی دوم به ۶۰۰ واحد کاهش می‌یابد. همان طور که می‌بینیم، هزینه‌یایی استاندارد جدید هم‌نا درست از آب درآمده است. این بار استاندارد

بیش از حد بالا است ، و هزینهی برنامهریزی شده ۱۰۰ ریال بیش از هزینهی واقعی است . در نتیجه ، کلیهی تغییرات از نسوع مساعداست (مراجعه شود به نمودارهای (۲۰) .

اگر مدیران اجرایی با موفقیت ولی به گونه ای نادرست استدلال کنند که بهبود عملکرد عامل اصلی چنین وضعیتی بوده است ، تغییر در برنامهریزی مشاهده نخواهد شد ، زیرا بودجه های برآوردی و متکی به سابقه یکسان خواهند بود (در نمودار ۲ این مطلب دیده می شود) . مغایرت های عملیاتی حاصل در دوره های اول و دوم در نمودار ۳ نشان داده شده است . اکنون با بسط روشن شده باشد که این مغایرت های عملیاتی کاملاً جعلی هستند زیرا از استانداردهای متکی به سابقه ای استخراج شده اند که استانداردهای استانداردها درست نیستند . برای هر دو دوره استانداردهای متکی به سابقه نادرست هستند ، به این ترتیب تمام مغایرتها ماهیت برنامهریزی دارند . با در نظر گرفتن تابع درست هزینه ، و با فرض کارآمد بودن عملیات ، کاربرد مغایرت های عملیاتی به ترتیب مندرج در نمودار ۳ به عنوان پایه ای برای ارزیابی عملکرد تجاوز قاطع از محدوده ی مدیریت شایسته است و احتمال دارد که نتیجه ی آن ضد وضعیتی باشد که مطلوب شمرده می شود .

برای تحلیل قابل اعتماد ، وجود آمارهای بیشتر ضروری است

در این مثال ، فرض کرده ایم که کارآیی عادی حفظ می شود

نمودار ۳: تغییرات عملیاتی

تغییر واقعی (ریال)	تغییر برآوردی (ریال)
<b>دوره ی اول :</b>	
تغییرات هزینه ی متغیر	
صفر	۸۴۰۰۰۰ - ۹۸۰۰۰۰ (ریال)
<b>دوره ی دوم :</b>	
تغییرات هزینه ی متغیر	
صفر	۶۰۰۰۰ - ۷۲۰۰۰۰ (ریال)

به این ترتیب ، هزینه واقعی برابر با هزینه‌ای است که در عمل پیش می‌آید. در عمل، احتمال برقراری تساوی رابطه‌ی بین دو هزینه بسیار کم است ، زیرا حتی اگر کارآیی حفظ گردد ، موارد متعدد و غیر قابل شمارش مغایرت‌های غیرعادی در شرایطی پیش می‌آید که بر عملیات تاثیر می‌گذارد و سبب می‌شود که هزینه‌ی عملی از هزینه‌ی واقعی ناشی از فعالیت در شرایط عادی کاری انحراف داشته باشد. این امر بر آورد تابع واقعی هزینه را حتی به مراتب دشوارتر می‌سازد. در جایی که مغایرت‌های قابل ملاحظه در حجم تولید به نسبت نادر و از لحاظ زمان بندی و مقداری بی نظم است ، احتمالاً به دست آوردن مشاهدات کافی و پرمعنی برای محاسبه‌ی رابطه‌ی دقیق بین هزینه و حجم تولید غیر ممکن خواهد بود .

ما دام که تابع واقعی هزینه ناشناخته باشد ، تغییر برنامهریزی به صورت برآوردی فاعلی از نادرس بودن گروه استانداردها باقی می‌ماند ، و ارزیابی درست عملکرد مدیریت ممکن نخواهد بود . فقط تنها در مواردی که مدیریت یک گروه رابطه‌ی بین هزینه و حجم تولید را در دست دارد که تعدادشان برای برآورد درست آمار ی کفایت می‌کند ، محاسبه‌ی معنی دار تابع هزینه ممکن می‌شود و تحلیل جدی عملکرد مدیریت می‌تواند صورت پذیرد . در غیر این صورت زمانی که می‌خواهیم عملکرد مدیریت را با استفاده از مغایرت‌های برنامه‌ریزی و عملیاتی ارزیابی کنیم ، باید بسیار محتاط باشیم . در حقیقت ، مزایای تلاش برای شناسایی مسوولیت مدیریت اجرایی به احتمال زیاد بیش از بدیهای ناشی از تشخیص نادرس تغییر برنامه‌ریزی است .

جای تعجب نیست که در جایی که تغییر قیمت مواد اولیه ، دستمزد کارگران ، و نرخها به دفعات صورت می‌گیرد ، در نوشته‌های حسابداری در بیشتر موارد توجه معطوف به مغایرت‌های برنامه‌ریزی شده گشته است . در این حوزه است که شیوه‌های پیش‌بینی پیشرفت کرده ، به مرحله‌ای پیشرفته رسیده است . با وجود این ، حتی در این مرحله ، به وجود آوردن استانداردهای متکی به سابقه به شدت تحت تاثیر فاعلی بودن و تعدیل مواضع

فردی قرار می‌گیرد. تفکیک مغایرت‌های سنتی به دو جزء مغایرت‌های برنامهریزی و مغایرت‌های عملیاتی به صورت موضوعی قابل بحث و جدل باقی مانده است. مشکل در انتخاب استان‌دار به ترتیبی است که مغایرت‌های ناشی از اشتباه‌های برنامهریزی جزو مسوولیت‌های مدیران اجرایی قرار نگیرد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
 رتال جامع علوم انسانی

مراکز پخش حسابدار

انجمن حسابداران خبره ایران  
 انتشارات آگاه  
 انتشارات پایپروس  
 انتشارات فروردین

۸۹۲۹۲۶  
 ۶۶۷۳۲۳  
 ۸۳۳۱۵۶  
 ۶۴۳۰۵۹

