

محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر برای گزارشگری برون سازمانی



دکتر احمد مدرس
هادی محمدحسینی

مقدمه

در عرصه فعالیت واحدهای تجاری، حسابداری همواره به‌عنوان ابزاری موثر در فرایند تهیه و ارائه اطلاعات سودمند برای قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تلقی می‌شود. در همین ارتباط، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای مختلف جهان، ضمن اتکا بر سطح رفتاری نظریه حسابداری، بر گزینش اطلاعات مناسب برای برآوردن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گوناگون در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری، تاکید دارند.

گسترش فعالیت‌های اقتصادی و نیاز مبرم به اطلاعات دقیق از طریق سیستم‌های حسابداری، ابداع روش‌ها و راه‌حل‌های نوین حسابداری را می‌طلبد و ارائه اطلاعات مفید درباره واحدهای تجاری به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از قبیل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، مراجع قانونی و... نیز از اهداف اولیه حسابداری به‌شمار می‌رود. یکی از اهداف اصلی صورت‌های مالی، گزارش اطلاعات درباره عملکرد مالی دربرگیرنده بازده منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات مربوط به عملکرد مالی، در صورت سود و زیان ارائه می‌شود. این اطلاعات نشان می‌دهد که یک واحد تجاری تا چه میزان در به‌کارگیری منابع خود موفق بوده است.

سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی از سود به‌عنوان یکی از معیارهای ارزیابی شرکت‌ها به‌طور وسیعی استفاده می‌کنند. سرمایه‌گذاران علاقه دارند تا سود حاصل از سرمایه‌گذاری‌های خود را پیش‌بینی نمایند؛ زیرا در اصل، تفاوت در این پیش‌بینی‌هاست که تخصیص منابع سرمایه به بخش‌ها و واحدهای مختلف تجاری را تعیین می‌کند. بر اساس همین پیش‌بینی‌هاست که سهامدار ممکن است تصمیم بگیرد سهامش را بفروشد یا نگه دارد. به‌طور کلی، ارزش اطلاعات حسابداری با ارزش و محتوای پیش‌بینی آن سنجیده می‌شود. از این‌رو، هرگونه تحقیقی که توان حسابداری را برای شناخت محتوای اطلاعات حسابداری به‌خصوص از نظر توان پیش‌بینی افزایش دهد، به همان نسبت برای حسابداری مهم است و به همین ترتیب، برای زمینه‌های مربوط به حسابداری نظیر مدیریت مالی، اهمیت دارد. هدف نهایی از تحقیق موضوع این مقاله، بررسی تاثیر استفاده از صورت سود و زیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر (مستقیم) به‌عنوان جانشین یا مکمل صورت سود و زیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی (کامل)، برای پیش‌بینی سود هر سهم می‌باشد.

سیستم هزینه‌یابی و انواع آن

سیستم هزینه‌یابی، هزینه‌های صرف‌شده در فرایند تولید را تجمیع می‌کند و این هزینه‌ها را به محصولات نهایی تخصیص می‌دهد. هزینه‌های محصول برای طیفی از مقاصد حسابداری مالی، حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه، مفید و مورد نیاز است. در حسابداری مالی، هزینه‌های محصول برای ارزش‌گذاری موجودی‌ها در ترازنامه و محاسبه بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته در صورت سودوزیان مورد نیاز است (مهام و دیگران، ۱۳۸۵). سیستم‌های هزینه‌یابی از لحاظ این که کدام یک از عناصر هزینه باید جزو هزینه محصول یا جزو هزینه دوره منظور شود، عبارتند از سیستم هزینه‌یابی جذبی (کامل) و سیستم هزینه‌یابی متغیر (مستقیم یا نهایی) (عالی‌ور، ۱۳۸۱). در سیستم هزینه‌یابی جذبی یا کامل، تمام هزینه‌های ساخت، اعم از ثابت و متغیر، جزو هزینه محصول منظور و تمام هزینه‌های دیگر، هزینه دوره محسوب می‌شوند. در این رویکرد، هزینه‌ها بر مبنای طبقه‌بندی بر حسب کارکرد در صورت سودوزیان ارائه می‌شوند. طبقه‌بندی بر حسب کارکرد، گروه‌بندی هزینه‌هایی است که به خاطر دستیابی به مقاصد اصلی واقع شده‌اند و شامل گروه‌هایی نظیر بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته (کارکرد ساخت)، هزینه‌های فروش و بازاریابی (کارکرد فروش محصولات)، هزینه‌های عمومی و اداری (کارکرد اداره امور شرکت) و هزینه‌های مالی (کارکرد تامین مالی از بیرون) است.

دیدگاه طرفداران سیستم هزینه‌یابی جذبی این است که عناصر تشکیل‌دهنده هزینه‌های سربار ثابت ساخت به این دلیل هزینه محصول تلقی می‌شوند که ضرورتاً به‌خاطر ساخت محصولات واقع می‌شوند و بدون وقوع و تحمل این هزینه‌ها، تولیدکنندگان اساساً نمی‌توانند در موقعیت و وضعیتی قرار گیرند که محصولات خود را بسازند. سیستم هزینه‌یابی جذبی را می‌توان به‌عنوان کوششی در جهت اندازه‌گیری تقریبی هزینه‌های بلندمدت‌تر یک واحد تجاری نگاه کرد، در حالی که سیستم هزینه‌یابی متغیر، بر هزینه‌های کوتاه‌مدت تمرکز دارد (عالی‌ور، ۱۳۸۵).

گسترش فعالیت‌های اقتصادی

و

نیاز مبرم به

اطلاعات دقیق

از طریق سیستم‌های حسابداری

ابداع روش‌ها

و

راه‌حل‌های نوین حسابداری را

می‌طلبد

هیوز و پائولسن (Hughes & Paulson, 2003)، ایراد اصلی به هزینه‌یابی جذبی را این‌گونه بیان نموده‌اند: "اغلب، رابطه علی بین روش تخصیص سربار و فرایند تولید واقعی وجود ندارد. فرایند تخصیص اثر مستقیمی بر سطح هزینه‌های ثابتی که به‌عنوان هزینه جاری شناسایی شده‌اند و همچنین ارزش‌گذاری موجودی کالای پایان دوره دارد." سایر ایراداتی که بر سیستم هزینه‌یابی جذبی وارد است، عبارتند از:

۱- در سیستم هزینه‌یابی جذبی، دست کم سه مقیاس از سود، شامل سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. مدیرانی که عملکردشان بر مبنای این سه مقیاس، ارزیابی می‌شود و براساس یکی از این شاخص‌ها پاداش دریافت می‌کنند، می‌توانند با به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی جذبی و از طریق تولید بیشتر و افزون بر مقدار موجودی‌های پایان دوره، بدون این که بتوانند در حجم فروش تغییری ایجاد کنند، سود را دستکاری کنند و سودآوری را موقتاً بهبود بخشند. بنابراین، اطمینان از سودمندی ارقام سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص به‌عنوان مقیاس و شاخص سودآوری، جای تامل دارد (عالی‌ور، ۱۳۸۵).

۲- انتقال هزینه‌های ثابت یک دوره به دوره بعد قابل انتقاد است، چرا که اثر کارایی یا ناکارایی هر مدیر از یک دوره به دوره بعد انتقال یافته و بر سود دوره بعد اثر می‌گذارد (اسلامی دهکردی، ۱۳۷۷).

۳- تغییرپذیری سود مبتنی بر سیستم هزینه‌یابی جذبی با هر دو عامل حجم فروش و حجم تولید نیز می‌تواند باعث سردرگمی شود. در این نوع هزینه‌یابی، رفتار و گرایش هزینه‌ها در واکنش به تغییرات در حجم فعالیت، به‌طور مشخص نادیده گرفته می‌شود.

۴- هزینه‌یابی جذبی، رویکرد سنتی برای هزینه‌یابی محصولات است و با به‌کارگیری مدل‌های تحلیل نقطه سربه‌سر، روابط بین هزینه‌ها، حجم فعالیت و سود، حاشیه ایمنی و اندازه اهرم عملیاتی هماهنگی ندارد.

۵- در صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی، شکل و محتوای اطلاعات ارائه‌شده در ارتباط با هزینه‌ها، به‌گونه‌ای است که نمی‌تواند در تصمیم‌گیری‌ها و به‌خصوص تصمیم‌گیری‌های مدیریت، مفید واقع شود (عالی‌ور، ۱۳۸۵).

در سیستم هزینه‌یابی متغیر، تنها هزینه‌های متغیر به هزینه تولید منظور می‌شود و هزینه‌های ثابت ساخت، کلاً به‌عنوان هزینه دوره محسوب می‌گردد و آن گروه از هزینه‌های ساخت که تابعی از زمان هستند و نه تولید، نظیر هزینه استهلاک و هزینه بیمه و عوارض، جزو هزینه‌های محصول منظور نمی‌شوند (عالی‌ور و شباهنگ، ۱۳۸۱).

طرفداران هزینه‌یابی متغیر، چنین استدلال می‌کنند که هزینه‌های سربار ثابت ساخت، صرف‌نظر از این که تولید رخ بدهد یا ندهد، در هر حال تحمل خواهد شد. به بیان دیگر، هزینه‌های سربار ثابت ساخت، عموماً تابعی از زمانند و باید به دوره‌ای که طی آن رخ می‌دهند، منتسب شوند و به حجم فعالیت مربوط نمی‌شوند. سود عملیاتی مبتنی بر رویکرد هزینه‌یابی جذبی به تغییرات در حجم فروش و حجم موجودی‌ها واکنش نشان می‌دهد. در حالی که سود عملیاتی مبتنی بر رویکرد هزینه‌یابی متغیر، تنها به تغییرات در حجم فروش حساس است، در نتیجه در این رویکرد مدیر نمی‌تواند با افزایش حجم موجودی‌ها، در اندازه‌گیری سود دوره دستکاری کند.

یک گزارش از عملکرد گذشته که براساس رفتار هزینه‌ها می‌باشد، صورت سودوزیان

مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر نامیده می‌شود (Lawrence & Humphries, 1947). این صورت، تقریباً ۷۰ سال پیش در ایالات متحد معرفی شد (Simms, 2006). در صورت سودوزیان مبتنی بر رویکرد هزینه‌یابی متغیر، هزینه‌ها برحسب رفتاری که در واکنش به تغییرات در حجم فعالیت نشان می‌دهند به اجزای ثابت و متغیر تفکیک و طبقه‌بندی می‌شوند. هرچند در داخل این شکل گروه‌بندی، هزینه‌ها ممکن است برحسب کارکرد نیز طبقه‌بندی و گزارش شوند. طرفداران هزینه‌یابی متغیر معتقدند که تفکیک هزینه‌ها به ثابت و متغیر، هم درک صورت سودوزیان را آسان می‌کند و هم تخصیص هزینه‌ها به موجودی‌ها را تسهیل می‌نماید و می‌تواند به‌هنگام محاسبه نقطه سربه‌سر، تحلیل مناسبات و روابط بین هزینه‌ها، حجم فعالیت و سود، اهرم‌ها و پیش‌بینی سود مفید واقع شود.

این صورت در مقایسه با صورت سودوزیان مبتنی بر رویکرد هزینه‌یابی جذبی، برای مقاصد برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری، سودمندی بیشتری دارد. در حال حاضر، تنها صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی برای گزارشگری برون‌سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، تنها کاربرد درون‌سازمانی دارد.

سیستم هزینه‌یابی متغیر چون مبتنی بر طبقه‌بندی هزینه‌ها به عوامل ثابت و متغیر است، ممکن است با مشکلاتی به‌شرح زیر همراه باشد:

۱- تفکیک صحیح و معقول هزینه‌ها به ثابت و متغیر، شاید برای برخی از سازمان‌ها امکان‌پذیر نباشد، و

۲- در وضعیت‌هایی که تنها بخش اندکی از جمع هزینه‌ها را هزینه‌های متغیر تشکیل می‌دهد، مثلاً در صنایعی که از فناوری بالا استفاده می‌کنند، به‌کارگیری رویکرد هزینه‌یابی متغیر ممکن است مناسب نباشد (عالی‌ور، ۱۳۸۵).

پیشینه تحقیق

ادبیات هزینه‌یابی متغیر به‌عنوان قالبی برای گزارشگری برون‌سازمانی، گسترده نیست. هزینه‌یابی متغیر به صورت رسمی، ابتدا در ایالات متحد،

توسط هریس (Harris, 1936) ارائه شده است. او در مقاله‌ای ادعا کرده است که هزینه‌یابی جذبی سنتی، سرمایه‌گذاران را گمراه می‌کند. **انجمن ملی حسابداران رسمی** (NACA, 1953)، استاندارد مبتنی بر تجزیه و تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود و هزینه‌یابی متغیر را پیشنهاد نمود. تفکیک هزینه‌ها به ثابت و متغیر در حساب‌ها، به‌طور منطقی نیاز برای تجزیه و تحلیل‌های بعدی جهت تهیه صورت‌های مالی را از بین می‌برد (Simms, 2006).

هورن گرن و سورتر (Horngren & Sorter, 1961)، بحثی را برای پذیرش هزینه‌یابی متغیر به‌عنوان یک استاندارد برای صورت سودوزیان مطرح کردند. آنان به این نتیجه رسیدند که هزینه‌یابی متغیر، از نظر تئوری و عملی برتر از هزینه‌یابی جذبی است. بحث آنان را می‌توان به‌شرح ذیل خلاصه نمود:

۱- هزینه‌های ثابت ساخت، ظرفیتی را ایجاد می‌کنند، خواه از آن استفاده گردد یا نگردد. استفاده‌های جاری از هزینه‌های ثابت ساخت، بر تحمل هزینه‌های ثابت ساخت به دوره‌های آینده تأثیری ندارد.

۲- مخالفان هزینه‌یابی متغیر، می‌پذیرند که این نوع هزینه‌یابی برای تصمیم‌گیری داخلی سودمندی بیشتری دارد، از آنجا که استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی نیز در فرایند تصمیم‌گیری درگیر می‌باشند، پس چرا آنان را از این ابزار تحلیلی مفید محروم کنیم.

۳- هزینه‌یابی متغیر بر رفتار هزینه تأکید دارد و هر پیش‌بینی درباره عملکرد آینده (به‌ویژه جریان‌های نقدی وابسته به تغییرات حجم)، به این اطلاعات وابسته می‌باشد.

۴- در هزینه‌یابی متغیر، تغییرات سود به‌عنوان نتیجه تغییرات در وقوع درآمد و هزینه می‌باشد و نه به‌عنوان عملکرد تولید یا مدیریت موجودی کالا.

۵- اطلاعات به‌سهولت قابل دسترس می‌باشد. هر مدیر شایسته و لایقی که از بودجه انعطاف‌پذیر یا سیستم‌های هزینه‌یابی استاندارد استفاده می‌نماید، از قبل اطلاعات مورد نیاز برای تهیه صورت سودوزیان را در اختیار دارد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
مجله علمی علوم انسانی



در حسابداری مالی

هزینه‌های محصول

برای ارزش‌گذاری موجودی‌ها

در ترازنامه

و

محاسبه بهای تمام‌شده

کالای فروش‌رفته

در

صورت سودوزیان

مورد نیاز است

نمی‌باشد و تاثیر بااهمیتی در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ندارد.

در این زمینه، تاکنون تحقیقی در ایران صورت نگرفته است.

در تحقیق موضوع مقاله حاضر، تلاش شد تا تاثیر تهیه صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، به‌عنوان مکمل یا جایگزین صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی در پیش‌بینی سود هر سهم، آزمون شود.

سوالات تحقیق به‌شرح زیر است:

۱- آیا بین پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی، تفاوت وجود دارد؟

۲- آیا بین پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده همزمان از هر دو صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی و پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی، تفاوت وجود دارد؟

۳- آیا بین پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده همزمان از هر دو صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی و پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، تفاوت وجود دارد؟

به منظور پاسخگویی به سوالات فوق فرضیه‌های زیر تدوین و آزمون شدند:

۱- پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، متفاوت از پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی است.

سیستم هزینه‌یابی جذبی را

می‌توان به‌عنوان

کوششی در جهت

اندازه‌گیری تقریبی

هزینه‌های بلندمدت‌تر یک واحد تجاری

نگاه کرد

در حالی که

سیستم هزینه‌یابی متغیر

بر هزینه‌های کوتاه‌مدت تمرکز دارد

در پاسخ به هورن گرن و سوتر، فرمگن (Fremgen, 1962) بیان کرد که هزینه‌یابی متغیر، رویکردی نادرست و غلط برای تعیین سود دوره است و خاطرنشان نمود که هزینه‌های تولید باید شامل کلیه هزینه‌هایی باشد که برای تولید محصول قابل فروش ضروری هستند. بپر (Beyer, 1963) اشاره می‌کند که در هزینه‌یابی متغیر، هزینه‌های سرپار ثابت ساخت، هزینه‌های ثابت جهت فراهم نمودن شرایط برای تولید هستند، نه هزینه‌های تولید. این هزینه‌ها بدون توجه به مقدار به‌کارگیری از آنها، ناشی از تولید و نگهداری ظرفیت آماده تولید هستند. حتی سرسخت‌ترین مخالفان جایگزینی هزینه‌یابی متغیر به‌جای هزینه‌یابی جذبی، آگاهند که اطلاعات هزینه‌یابی متغیر ممکن است اطلاعات ارزشمندی برای ارزیابی عملکرد آینده فراهم آورد (Fess & Ferrera, 1961; Fremgen, 1962; Staubus, 1963). فرمگن (۱۹۶۴)، بحثی را علیه پذیرش هزینه‌یابی متغیر به‌عنوان جایگزین هزینه‌یابی جذبی ارائه می‌کند؛ اما اعتراف می‌کند که دلیلی وجود ندارد که چرا هزینه‌های ثابت و متغیر نمی‌تواند به‌طور جداگانه تحت هزینه‌یابی جذبی، همانند هزینه‌یابی متغیر، ثبت و گزارش گردند.

آرگیلز (Argiles, 2002) از نظر تحلیلی نشان داد که هزینه‌یابی متغیر از نظر قابلیت پیش‌بینی و در شرایط عادی، در سطحی برابر یا در درجه‌ای پایین‌تر نسبت به هزینه‌یابی جذبی قرار دارد، اما تحت شرایط یا صنایع بسیار ناپایدار، هزینه‌یابی متغیر در پیش‌بینی سود ارجح‌تر است. او به این نتیجه رسید که بهترین صورت سودوزیان مورد نظر، گزارشگری صورت سودوزیان تحت هر دو سیستم هزینه‌یابی خواهد بود.

سیمز (Simms) در سال ۲۰۰۶ تحقیقی درباره تاثیر صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر بر پیش‌بینی سود هر سهم، در امریکا انجام داد. وی بدین نتیجه رسید که تفاوت معناداری بین ارقام پیش‌بینی سود هر سهم براساس صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی و ارقام پیش‌بینی سود هر سهم بر اساس صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، وجود ندارد و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، دارای محتوای اطلاعاتی

۲- پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده هم‌زمان از هر دو صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی، متفاوت از پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی است، و

۳- پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده هم‌زمان از هر دو صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی متفاوت از پیش‌بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر است.

در تحقیق یادشده، دو متغیر برای پاسخ به پرسش‌های تحقیق و آزمون فرضیه‌های آن به قرار زیر مطرح شده است:

۱- نحوه ارائه صورت سودوزیان (متغیر مستقل): منظور از نحوه ارائه صورت سودوزیان مدل‌های مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی، مدل مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و مدل استفاده هم‌زمان از هر دو صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی می‌باشد.

۲- پیش‌بینی سود هر سهم توسط استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی (متغیر وابسته): اندازه‌گیری این متغیر بر پایه پاسخ‌های دریافت شده از آزمودنی‌های تحقیق در خصوص پیش‌بینی سود هر سهم انجام گرفت. هدف از این کار، اندازه‌گیری تاثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته بود.

روش تحقیق

به منظور گردآوری داده‌هایی که بازتابی از دیدگاه‌ها و آرای جامعه آماری پژوهش می‌باشد، از طرح زمینه‌یابی مقطعی استفاده شده است. در تحقیق انجام شده، جامعه آماری شامل دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری در نیمسال دوم تحصیلی ۱۳۸۷-۱۳۸۶ می‌باشد. بنا به دلایل مختلف از جمله عدم دسترسی به تمام افراد جامعه آماری، اقدام به نمونه‌گیری از جامعه آماری گردید. برای نمونه‌گیری از جامعه آماری، ابتدا از روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای استفاده گردید. بدین ترتیب که ابتدا شهرهایی که دارای مقطع کارشناسی ارشد رشته حسابداری بودند مشخص گردید و از بین این شهرها، شهرهای تهران، همدان، بروجرد، تبریز، شیراز و کاشان به‌طور تصادفی انتخاب گردید. سپس چون جامعه آماری از نظر تعداد ناهمگن بود برای رعایت سهم اشتراک افراد در نمونه (به تبع جامعه) از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای برای انتخاب حجم نمونه استفاده شد. بدین ترتیب، نمونه آماری از بین دانشجویان دانشگاه تهران، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشگاه شیراز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز و دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان انتخاب گردید.

جهت جمع‌آوری داده‌های مربوط به پیش‌بینی سود هر سهم، پرسشنامه‌ای تهیه شد. سپس برای تعیین روایی ظاهری، پرسشنامه بین دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری موسسه عالی بانکداری ایران توزیع گردید و سپس با نظر استادان، متخصصان و دانشجویان، اصلاحاتی

در پرسشنامه صورت گرفت. به همراه این پرسشنامه، صورت‌های مالی مقایسه‌ای شرکت صنایع کاشی و سرامیک الوند (سهامی عام)، شامل ترازنامه و صورت سودوزیان منتهی به ۲۹ اسفندماه سال ۱۳۸۵ در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. علت انتخاب شرکت الوند این بود که این شرکت اطلاعات ارقام متغیر و ثابت را در گزارش سالیانه افشا کرده بود. در راستای اندازه‌گیری تاثیر نحوه ارائه صورت سودوزیان، هنگام توزیع پرسشنامه و صورت‌های مالی بین دانشجویان هر کلاس، نحوه ارائه صورت سودوزیان متفاوت بود. بدین گونه که به‌طور تصادفی بین برخی از دانشجویان، صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی (گروه الف)، برخی صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر (گروه ب) و بقیه صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی و صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر (گروه ج) توزیع گردید و از آنها خواسته شد که بر اساس این صورت‌های مالی، سود هر سهم را برای سال ۱۳۸۶ پیش‌بینی نمایند.

برای پژوهش‌های توصیفی، نمونه‌ای به حجم حداقل ۱۰۰ نفر ضروری است (دلاور، ۱۳۸۵). در تحقیق انجام شده ۳۳۲ پرسشنامه بین پاسخ‌دهندگان توزیع شد که ۲۵۶ مورد دریافت گردید و از بین این افراد، تنها ۲۳۶ نفر سود را پیش‌بینی نموده بودند.

بنابراین، تعداد پرسشنامه‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل‌های آماری تحقیق ۲۳۶ مورد بود.

آزمون سه فرضیه آماری، با استفاده از نرم افزار **اس پی اس اس** (SPSS) و استفاده از روش **تحلیل واریانس** (ANOVA) صورت گرفت. نتیجه حاصل در **نمایشگر ۱** ارائه گردیده است.

Sig.	F	میانگین توان دومها	درجه آزادی	جمع توان دومها	
۱۰	۴/۷۱۳	۱۰۷۸۳/۹۰۴	۲	۲۱۵۶۷/۸۰۹	بین گروهی
		۲۲۸۸/۱۴۶	۲۳۳	۵۳۳۱۳۸/۱۰۷	درون گروهی
			۲۳۵	۵۵۴۷۰۵/۹۱۵	کل

نمایشگر ۱ - نتایج مقایسه میانگین پیش‌بینی سه گروه

همان‌طور که در **نمایشگر ۱** ملاحظه می‌شود سطح معنی‌داری (۰/۰۱) کوچکتر از سطح خطا (۵) است، در نتیجه حالت تساوی میانگین سه گروه رد می‌شود. بنابراین، حداقل بین یک زوج گروه از سه زوج گروه، تفاوت معنی‌داری وجود دارد. اما این آزمون به‌تنهایی مشخص نمی‌کند که کدام میانگین‌ها متفاوت هستند. به همین دلیل، از آزمون‌های پس از تجربه استفاده شد.

در **نمایشگر ۲**، نتایج آزمون پس از تجربه **توکی** (Tukey) (مقایسه دوه‌دوی میانگین گروه‌ها) ارائه شده است. باید توجه داشت که در ستون اختلاف میانگین، تفاوت‌های معنادار با علامت «*» مشخص شده است.

نمایشگر ۲- نتایج آزمون پس از تجربه توکی

گروه (I)	گروه (J)	اختلاف میانگین (I-J)	خطای استاندارد	Sig.
الف	ب	-۲۳/۲۳۷ (*)	۷/۷۶۰	۰/۰۰۹
	ج	-۷/۲۱۴	۷/۵۷۳	۰/۰۰۶۰۸
ب	الف	۲۳/۲۳۷ (*)	۷/۷۶۰	۰/۰۰۹
	ج	۱۶/۰۲۳	۷/۵۷۳	۰/۰۰۸۹
ج	الف	۷/۲۱۴	۷/۵۷۳	۰/۰۶۰۸
	ب	-۱۶/۰۲۳	۷/۵۷۳	۰/۰۰۸۹

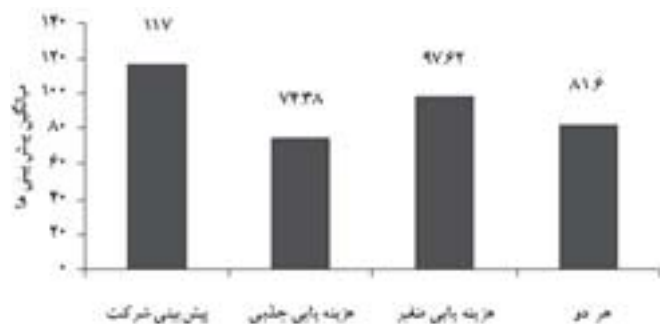
همان گونه که در نمایشگر ۲ مشاهده می شود، طبق آزمون توکی تفاوت معنی داری بین میانگین پیش بینی گروه الف (گروه دارنده صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی جذبی) و میانگین پیش بینی گروه ب (گروه دارنده صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی متغیر) وجود دارد، بنابراین فرضیه صفر اول رد می شود و فرضیه مقابل آن پذیرفته می شود و با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت که پیش بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی متغیر، متفاوت از پیش بینی سود هر سهم با استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی جذبی است. این در حالی است که فرضیه های صفر دوم و سوم رد نشده اند. پس فرضیه های مقابل آنها پذیرفته نمی شود.

همچنین، با توجه به این که فرضیه اول تحقیق پذیرفته شد و با در نظر گرفتن این موضوع که شرکت صنایع کاشی و سرامیک الوند سود هر سهم برای سال ۱۳۸۶ را مبلغ ۱۱۷ ریال پیش بینی نموده بود، میانگین پیش بینی های سه گروه با مبلغ ۱۱۷ ریال مقایسه شد. در نمایشگر ۳ و نمودار ۱ این مقایسه ارائه شده است.

نمایشگر ۳- مقایسه میانگین پیش بینی های سه گروه با مبلغ ۱۱۷ ریال

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین با ۱۱۷ ریال
جذبی (الف)	۷۶	۷۴/۳۸	۷۴/۳۸	-۴۲/۶۲
متغیر (ب)	۷۶	۹۷/۶۲	۹۷/۶۲	-۱۹/۳۹
هر دو (ج)	۸۴	۸۱/۶۰	۸۱/۶۰	-۳۵/۴۰

نمودار ۱: مقایسه میانگین پیش بینی ها



همان گونه که در نمایشگر ۳ مشاهده می شود و با توجه به نمودار ۱، میانگین پیش بینی سود هر سهم مبتنی بر هزینه یابی متغیر (۹۷/۶۲ ریال) در مقایسه با میانگین پیش بینی سود هر سهم مبتنی بر هزینه یابی جذبی (۷۴/۳۸ ریال) به پیش بینی سود هر سهم توسط شرکت (۱۱۷ ریال) نزدیکتر است. حال با توجه به پذیرفته شدن فرضیه اول تحقیق و با در نظر گرفتن مساله اصلی تحقیق (آیا استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی متغیر به عنوان جانشین یا مکمل صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی جذبی، برای پیش بینی سود موثر است یا خیر)، این نتیجه حاصل می گردد که استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی متغیر به عنوان جانشین صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه یابی جذبی، برای پیش بینی سود مؤثر است.

سپس جهت بررسی دقیق تر نتایج تحقیق به آزمون فرضیه ها در گروه های مختلف جامعه شناختی پرداخته شد. نتایج آزمون تحلیل واریانس این گروه ها در خصوص فرضیه های تحقیق به طور خلاصه در نمایشگر ۴ ارائه شده است.

نمایشگر ۴ - خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها بین گروه های جامعه شناختی

گروه های جامعه شناختی	پذیرش (✓) یا عدم پذیرش (×) فرضیه ها		
	فرضیه اول	فرضیه دوم	فرضیه سوم
کلیه آزمودنی ها	✓	×	×
دانشجویانی که درس حسابداری مدیریت را گذرانده اند	✓	×	×
دانشجویانی که درس حسابداری مدیریت را نگذرانده اند	×	×	×
دانشجویانی که درس تصمیم گیری در مسائل مالی را گذرانده اند	✓	×	✓
دانشجویانی که درس تصمیم گیری در مسائل مالی را نگذرانده اند	×	×	×
دانشجویان سال اول	✓	×	×
دانشجویان سال دوم	×	×	×
داشتن برنامه جهت عضویت حداقل در یکی از انجمن ها	×	×	×
نداشتن برنامه جهت عضویت در هیچ یک از انجمن ها	×	×	×
داشتن برنامه جهت آزمون کارگزاری بورس	✓	×	×
نداشتن برنامه جهت آزمون کارگزاری بورس	×	×	×

همان گونه که در نمایشگر ۴ مشاهده می شود، در گروه دانشجویانی که درس حسابداری مدیریت را گذرانده اند، دانشجویان سال اول و دانشجویانی که جهت آزمون کارگزاری بورس برنامه ریزی نموده اند، فرضیه اول پذیرفته و دو فرضیه دیگر رد می شود و نتایج تحقیق در این گروه ها تکرار می گردد. در گروه دانشجویانی که درس تصمیم گیری در مسائل مالی را

ارزش اطلاعات حسابداری با ارزش و محتوای پیش بینی آن سنجیده می شود

نتیجه گیری

بررسی نتایج آزمون‌های آماری نشان داد که نحوه ارائه صورت سودوزیان بر پیش‌بینی دانشجویان (استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی) تاثیر دارد و پیش‌بینی سود هر سهم مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر، تفاوت معناداری با پیش‌بینی سود هر سهم مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی دارد. بنابراین، با توجه به مقایسه میانگین‌های پیش‌بینی سود هر سهم این دو گروه با پیش‌بینی شرکت صنایع کاشی و سرامیک الوند، به این نتیجه می‌رسیم که استفاده از صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر به‌عنوان جانشین صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی، برای پیش‌بینی سود مؤثر است. همان‌طور که انتظار داشتیم، نحوه ارائه صورت سودوزیان بر پیش‌بینی سود هر سهم توسط دانشجویان تاثیر دارد، بنابراین صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر می‌تواند برای گزارشگری برون‌سازمانی دارای محتوای اطلاعاتی باشد.

لازم به توضیح است که تحقیق مشابهی در رابطه با موضوع حاضر، توسط سیمز (۲۰۰۶) صورت گرفته است. وی در تحقیق خود به این نتیجه رسیده که صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر برای گزارشگری برون‌سازمانی دارای محتوای اطلاعاتی نمی‌باشد و ارائه این نوع از صورت سودوزیان، تاثیر چندانی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی ندارد. طبق نتایج تحقیق انجام شده، اگر نحوه ارائه صورت سودوزیان متفاوت باشد، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی می‌تواند متفاوت باشد. بنابراین، تغییرات در نحوه ارائه صورت سودوزیان باید به‌گونه‌ای باشد که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را مخدوش نسازد. این امر، مستلزم بررسی‌ها و تحقیقات بیشتر در این زمینه است.

گذرانده‌اند، فرضیه‌های اول و سوم پذیرفته، ولی فرضیه دوم رد می‌شود. بنابراین، در بین کسانی که دروس حسابداری مدیریت و تصمیم‌گیری در مسائل مالی را گذرانده‌اند و کسانی که جهت آزمون کارگزاری بورس برنامه‌ریزی نموده‌اند، ارائه صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر در تصمیم‌گیری‌شان موثر است. این امر می‌تواند به این علت باشد که این گروه‌ها آگاهی بیشتری نسبت به هزینه‌یابی متغیر، اهرم‌ها و پیش‌بینی سود دارند. بنابراین، به نظر می‌رسد که با افزایش آگاهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به مفاهیم هزینه‌یابی، اهرم‌ها و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر می‌تواند ابزار مفیدتر و کارآمدتری جهت پیش‌بینی سود هر سهم باشد.



محدودیت های تحقیق

یکی از محدودیت‌های انجام این تحقیق، عدم افشای ارقام صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر و ساختار هزینه‌ها (هزینه‌های ثابت و متغیر) توسط شرکت‌ها برای گزارشگری برون‌سازمانی است. به همین دلیل، با بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی شرکت صنایع کاشی و سرامیک الوند به دلیل افشای هزینه‌های ثابت و متغیر در گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی سالیانه صاحبان سهام، جهت انجام تحقیق انتخاب گردید. سپس با تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی سالیانه صاحبان سهام و با در نظر گرفتن مفروضاتی، صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر این شرکت تهیه گردید.

اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها، از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری شده است، لذا یکی از محدودیت‌های اصلی تحقیق، محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه است. از مهم‌ترین محدودیت‌های پرسشنامه می‌توان به میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پاسخ‌دهندگان از موضوع اشاره کرد.

پیشنهادها

بر اساس نتایج تحقیق در نمونه و دوره مورد بررسی، مشخص گردید که ارائه صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی متغیر برای گزارشگری برون‌سازمانی، دارای محتوای اطلاعاتی می‌باشد و در تصمیم‌گیری و قضاوت استفاده‌کنندگان تأثیرگذار است. با توجه به این که هدف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات سودمند برای تسهیل قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌باشد و همچنین فراهم آوردن اطلاعات مربوط، مهم‌ترین وظیفه حسابداری محسوب می‌شود، لذا پیشنهاد می‌شود که در این زمینه بررسی‌ها و تحقیقات بیشتری صورت گیرد. پیشنهاد می‌شود با اتکا به صورت سودوزیان مبتنی بر هزینه‌یابی جذبی و متغیر، در دوره زمانی دیگر و با استفاده از سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نظیر سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، اعتباردهندگان، اساتید، دانشجویان مقطع دکتری حسابداری و مدیران مالی، این تحقیق تکرار شود.

پانویس‌ها:

- 1- Variable Costing (Direct Costing)
- 2- Absorption Costing (Full Costing)
- 3- The National Association of Chartered Accountants (NACA)
- 4- Post Hoc

منابع:

- ✓ آذر، عادل و منصور، مومنی، آمار و کاربرد آن در مدیریت، سمت، جلد دوم، ۱۳۸۰
- ✓ اسلامی دهکردی، خسرو، ارزیابی مقایسه‌ای هزینه‌یابی جذبی سنتی و هزینه‌یابی براساس فعالیت در پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیران فنی و مهندسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۷
- ✓ بزرگ اصل، موسی، حسابداری میانه: صورت‌های مالی، سازمان حسابداری، جلد اول، ۱۳۸۴

✓ جعفری، محمدرضا، بررسی روند سود در ارتباط با اقلام ترازنامه و صورت سودوزیان،

پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، ۱۳۷۴

✓ خالقی مقدم، حمید و محمد، آزاد، محتوای اطلاعاتی پیش‌بینی سود شرکت‌ها، مطالعات

حسابداری، شماره ۷، ۱۳۸۳

✓ دلاور، علی، روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی، نشر ویرایش، ۱۳۸۵

✓ عالی‌ور، عزیز، حسابداری صنعتی، مفاهیم و کاربردها در هزینه‌یابی، سازمان

حسابرسی، جلد اول، ۱۳۸۱

✓ عالی‌ور، عزیز، حسابداری صنعتی، هزینه‌یابی، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری،

سازمان حسابرسی، جلد دوم، ۱۳۸۵

✓ عالی‌ور، عزیز و رضا، شهابنگ، حسابداری صنعتی، برنامه‌ریزی و کنترل، سازمان

حسابرسی، جلد سوم، ۱۳۸۱

✓ مدرس، احمد و فرهاد، عبدالله‌زاده، مدیریت مالی، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، جلد

دوم، ۱۳۸۷

✓ مومنی، مرضیه، تأثیر ارائه صورت سودوزیان جامع بر تصمیم‌گیری‌های استفاده

کنندگان صورت‌های مالی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء، ۱۳۸۱

✓ مومنی، منصور و علی، فعال قیومی، تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، کتاب نو،

۱۳۸۶

✓ مهم، کیهان، احمد، مدرس و هاشم، افتخاری، حسابداری مدیریت: ارزش‌آفرینی در

محیط تجاری پویا، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، جلد اول، ۱۳۸۵

✓ Argiles, J., **Profit and Loss Performance With Full and Direct Costing**, Working Paper, Universitat Pompeu Fabra, 2002

✓ Beyer, R., **Profitability Accounting for Planning and Control**, Ronald Press co., 1963

✓ Fess, P., and W., Ferrara, **The Period Cost Concept for Income Measurement**, The Accounting Review (October), 1961

✓ Fremgen, J., **The Important of Idle Capacity Costs**, The Accounting Review, 36, 422-424, 1961

✓ Fremgen, J., **Variable Costing for External Reporting**, The Accounting Review, 37, 76 – 81, 1962

✓ Fremgen, J., **The Direct Costing Controversy**, The Accounting Review, 39, 43 – 51, 1964

✓ Harris, J., **What Did We Earn Last Month**, NAAC Bulletin (January15), 1936

✓ Horngren, C., and G., Sorter, **Direct Costing for External Reporting**, The Accounting Review, 36, 84 – 93, 1961

✓ Hughes, S. and K. Paulson, **Do Different Cost Systems Make a Difference?**, Management Accounting Quarterly 5, 22 – 30, 2003

✓ Lawrence, F., and E., Humphries, **Marginal Costing**, Macdonald and Evans, London, 1947

✓ Simms. E., **The Information Content of the Variable Costing Income Statement for External Reporting**, University of Houston, 2006

✓ Staubus, G., **Direct, Relevant or Absorption Costing**, The Accounting Review, 38, 64 – 74, 1963