

کاربرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت^۱ در مؤسسات آموزشی عالی

رافیک باغومیان^۲

آوردن چنین نظامی، بدون شک تنها با ایجاد یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کامل و اثربخش میسر خواهد شد. در این مقاله تلاش شده است تا یکی از کاربردهای اصلی سیستم اطلاعاتی حسابداری در محاسبه بهای تمام شده انواع فعالیت‌ها در مؤسسات آموزش عالی کشور معرفی و با ذکر مثالی؛ حداقل زمینۀ فکری به کارگیری چنین



به وجود آوردن یک نظام اداری مبتنی بر مدیریت علمی، پرتحرک، کم هزینه و کارآ بدون شک تنها با ایجاد یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کامل و اثربخش میسر خواهد شد.

چکیده

به موجب ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی؛ دانشگاه‌ها صرفاً بر اساس آیین‌نامه‌ها و مقررات اداری، مالی، استخدامی و تشکیلاتی خاصی که به تصویب هیأت‌های امنای مربوط می‌رسد و مورد تأیید وزیر ذیربط قرار می‌گیرد، بدون الزام به رعایت قانون محاسبات عمومی، استخدامی، آموزشی و سایر قوانین و مقررات

عمومی، اداری، مالی و استخدامی؛ اداره می‌شوند.

با استفاده از این فرصت پیشروی، دانشگاه‌ها باید از یک سو پاسخگوی نیازهای اجتماعی باشند؛ امری که خود مستلزم بازنگری در رشته‌های تحصیلی بر اساس بازار کار است و از سوی دیگر، باید یک نظام اداری مبتنی بر مدیریت علمی، پرتحرک، کم هزینه و کارا در آنها شکل گیرد. به وجود

روش‌های محاسبه‌ای در دانشگاه‌ها فراهم آید.

مقدمه

به موجب ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی؛ دانشگاه‌ها صرفاً بر اساس آیین‌نامه‌ها و مقررات اداری، مالی، استخدامی و تشکیلاتی خاصی که به

امری عادی به شمار می آید و علاوه بر این، به رغم معرفی مداوم محصولات جدید، مدیران رغبتی برای تعطیل کردن خطوط تولید محصولات زیانده و غیر قابل عرضه؛ از خود نشان نمی دهند. از این گذشته، استفاده از شیوه های منسوخ شده قدیمی و دیوانسالاری موجود در شرکت مذکور، موجب ناکارایی امور و به وجود آمدن ضایعات شده است. در نتیجه، زمان لازم برای تکمیل هر واحد محصول که در گذشته چهار سال طول می کشید، اکنون به پنج سال و یا حتی بیشتر نیز رسیده است.

در این شرکت، مدیران اطلاعی در مورد بهای تمام شده و هزینه های مربوط به محصولات تولیدی ندارند. آنان فرض می کنند که هزینه تولید کلیه محصولات یکسان است و به همین دلیل، محصولات را به قیمت های مشابهی برای فروش عرضه می کنند.

از سوی دیگر، بودجه بخش های مختلف شرکت بر اساس تعداد واحدهای تولید شده مشخص می شود و به رغم اهمیت کیفیت خدمات ارائه شده، مدیران بیشتر نگران کمیت محصولات تولید شده می باشند تا کیفیت آن. بدین ترتیب، بخش هایی که نمی توانند به بودجه تعیین شده تولید دست یابند، به اجبار بخشی از بودجه تخصیص یافته خود را به شرکت باز می گردانند. در شرکت مذکور، نرخ سالانه افزایش بهای تمام شده محصولات، بیش از نرخ تورم است و هزینه های اضافی، به مشتریان تحمیل می شود. همچنین، در حالی که مشتریان همواره نارضایتی خود را از افزایش قیمت ها و کاهش کیفیت خدمات ارائه شده ابراز می دارند، هیچ کس کوچک ترین توجهی به خواسته های آنان نشان نمی دهد. البته، این همه در حالی است که به رغم کلیه مسائل عنوان شده؛ شرکت هنوز به حیات خویش ادامه می دهد. آیا چنین شرکتی که قادر باشد تحت شرایط مذکور به فعالیت خود ادامه دهد، واقعاً میتواند وجود داشته باشد؟ پاسخ مثبت است، شرکت مزبور یک مؤسسه آموزش عالی می باشد.

می توان ادعا کرد که مؤسسات آموزش عالی هم اکنون از لحاظ مالی در شرایط آشفته و نامطلوبی قرار دارند. به عنوان شاهد مثال، به ذکر نمونه هایی از این آشفتگی در

تصویب هیأت های امنای مربوط می رسد و مورد تأیید وزیر ذیربط قرار می گیرد، بدون الزام به رعایت قانون محاسبات عمومی، استخدامی کشوری و سایر قوانین و مقررات عمومی، اداری، مالی و استخدامی؛ اداره می شوند. اعتبارات هزینه ای از محل بودجه عمومی دولت و بر اساس بهای تمام شده به دانشگاه ها اختصاص می یابد و اعتبارات تخصیص یافته، کمک دولت تلقی می گردد. از سوی دیگر، کمک مذکور به دانشگاه های دولتی بر مبنای هزینه سرانه تعیین می شود.

با استفاده از این فرصت پیشروی، دانشگاه ها باید از یک سو پاسخگوی نیازهای اجتماعی باشند؛ امری که خود مستلزم بازنگری در رشته های تحصیلی بر اساس بازار کار است و از سوی دیگر، باید یک نظام اداری مبتنی بر مدیریت علمی، پرتحرک، کم هزینه و کارا در آنها شکل گیرد. به وجود آوردن چنین نظامی، بدون شک تنها با ایجاد یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کامل و اثربخش میسر خواهد شد. در این صورت، می توان به پرسش های متعددی از جمله اینکه هزینه و منافع اجتماعی هر رشته تحصیلی چقدر است؟ بهای تمام شده هر دانشکده، هر رشته، هر استاد، هر دانشجو و هر واحد درسی چه مبلغی را تشکیل می دهد؟ آیا دوره های شبانه صرفه اقتصادی دارد؟ آیا حق التدریس استادان باید یکسان باشد؟ آیا سرمایه گذاری در فناوری آموزشی به صرفه است؟ پاسخ داد.

در این مقاله تلاش شده است تا یکی از کاربردهای اصلی سیستم اطلاعاتی حسابداری در محاسبه بهای تمام شده انواع فعالیت ها در مؤسسات آموزش عالی کشور معرفی و با ذکر مثالی؛ حداقل زمینه فکری به کارگیری چنین روش های محاسبه ای در دانشگاه ها فراهم آید.

ضرورت استفاده از روش های جدید در محاسبه بهای تمام شده

شرکتی را در نظر بگیرید که به تولید طیف گسترده ای از محصولات اشتغال دارد و بخش های مستقل و گوناگون آن، تقریباً کلیه تصمیم گیری های مربوط به ترکیب محصولات، اندازه هر گروه از محصولات^۱ و برنامه ریزی مربوط را انجام می دهند. وجود محصولات تکراری در بخش های مختلف،

آموزش عالی؛ آن را مورد استفاده قرار دهند (زیگفرید^۱ و همکاران، ۱۹۹۵).

در بریتانیا نیز تعدادی از دانشگاه ها برای اولین بار طی دهه ۱۹۹۰ از نظام هزینه یابی مذکور استفاده کرده اند که این امر، موجب مطلوبتر شدن مدیریت مالی منابع و تخصیص بهتر آنها شده است (کلین^۱ و همکاران، ۱۹۹۹؛ میچل^۲، ۱۹۹۶).

اولین قدم در راه کاهش هزینه ها، اقدام به شناسایی فعالیت ها می باشد. بهای تمام شده فعالیت های لازم برای ارائه دروس گوناگون در یک کلاس و حتی بهای تمام شده ارائه یک درس در کلاس های مختلف؛ در مقایسه با یکدیگر تفاوت های عمده ای دارند. همچنین، رؤسا و مسئولین به دلیل نداشتن اطلاعات کافی از فعالیت ها و هزینه های مربوط، قادر به مدیریت مطلوب بهای تمام شده و تصمیم گیری های مرتبط با هزینه ها نمی باشند. علاوه بر این، افزایش حجم و پیچیدگی عملیات، موجب افزایش بهای تمام شده دروس و دوره های تحصیلی می شود. برای نمونه، پژوهش دی هیز^۳ و لوورینیک^۴ (۱۹۹۴) نشان می دهد که پس از استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، ممکن است معلوم شود که هزینه های برگزاری یک دوره تحصیلی؛ بیش از سه برابر شهریه دریافتی از دانشجویان بوده است.

کسب موفقیت در حوزه آموزش عالی، مستلزم ارزیابی موشکافانه فعالیت های آموزشی و فعالیت های پشتیبانی مربوط است. در این راستا، مؤسسات آموزش عالی باید به دنبال روش هایی باشند که ضمن جلوگیری از افت کیفیت خدمات ارائه شده، موجب افزایش اثربخشی و کارایی فعالیت ها می شود.

روش شناسی نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یک روش شناسی حسابداری است که موجب برقراری ارتباط میان عوامل ذیل می شود:

– هزینه ها

در واحدهای تولیدی، هزینه ها به دو دسته هزینه های تولیدی^۵، یعنی هزینه های مربوط به ساخت محصول و هزینه های دوره^۶؛ یعنی هزینه هایی که در دوره وقوع به

دانشگاه های مستقر در تهران اکتفاء می شود. کمبود رایانه، برنامه های نرم افزاری، خطوط مخابراتی، فقدان وسایل کمک آموزشی، کمبود و نبود دفاتر مناسب برای استادان و دانشجویان دکتری، حق التدریس های معوق به خصوص برای راهنمایی رساله های دوره دکتری، کمبود منابع مالی برای فعالیت های تشکل های دانشجویی (علمی و فرهنگی)، حقوق کم کارکنان اداری و ... تنها بخشی از مسائل و مشکلات موجود به شمار می آید. از سوی دیگر، عواملی مانند افزایش هزینه ها، کاهش منابع، نارضایتی دانشجویان و مطرح شدن مباحثی مانند ایفای مسئولیت پاسخگویی؛ مؤسسات آموزش عالی را وادار می سازد تا برای مدیریت هزینه های خود، از روش های مطلوب تری استفاده کنند. این در حالی است که پیش از این، صنایع تولیدی تحت چنین فشارهایی قرار داشتند. البته، آنها توانستند با استفاده از ابزار و روش هایی از قبیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مهندسی مجدد فرایند^۷، مهندسی همزمان^۸ و مدیریت جامع کیفیت؛ در مواردی مانند محاسبه بهای تمام شده، ساده سازی محصولات و فرایندها، حذف ضایعات، صرفه جویی در هزینه ها، کاهش زمان تأخیر در تولید^۹، بهبود کیفیت، ایجاد ارزش افزوده^{۱۰} و جلب رضایت و وفاداری مشتریان، به پیشرفت های خوبی دست یابند. بدین ترتیب، می توان ادعا کرد که در سالیان آتی، مؤسسات آموزش عالی نیز به منظور حل مشکلات گریبانگیر خود، به استفاده از راه حل های مذکور یا مشابه آن؛ روی خواهند آورد.

از میان ابزار و روش های مطرح شده، نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت معمول ترین روشی بوده که در صنایع گوناگون مورد استفاده قرار گرفته است. از سوی دیگر، باید توجه داشت که به رغم استفاده موفقیت آمیز از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در برخی از صنایع تولیدی و خدماتی کشورهایی مانند ایالات متحده و انگلستان، مؤسسات آموزش عالی در به کارگیری نظام مذکور تعلل ورزیده اند. برای مثال، مطالعات انجام شده نشان می دهد که بیش از ۲۵ سال طول کشیده است تا حداقل نیمی از مؤسسات آموزش عالی ایالات متحده، پس از اولین مورد استفاده از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت توسط مؤسسات

موضوع هزینه، یعنی علت محاسبه یک هزینه؛ برای مثال، هزینه تولید.

همان گونه که در شکل شماره (۱) نشان داده شده است، در نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت؛ منابع در طی دو مرحله به موضوع هزینه تخصیص داده می شوند (کوپر^{۲۲}، ۱۹۸۸). در مرحله اول، منابع در دو محدوده تسهیم می شوند. محدوده اول که تحت عنوان مخازن هزینه فعالیت^{۲۳} شناخته می شود، عبارت است از مجموعه واحدهای اصلی سازمان که انباشت هزینه در آنها صورت می گیرد؛ مانند واحد تدارکات، دانشکده ها و یا یکی از دروس ارائه شده.

محدوده دوم، شامل عوامل تخصیص منابع^{۲۴} است که عبارتند از مجموعه عوامل گوناگونی که نحوه تخصیص منابع را مشخص می سازند؛ مانند مساحت محوطه دانشکده یا تعداد دانشجویان.

در مرحله دوم تخصیص نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه های انباشت شده در مخازن هزینه فعالیت بر اساس عوامل هزینه فعالیت^{۲۵} به موضوعات هزینه تخصیص داده می شود. عامل هزینه فعالیت عبارت است از واحد اندازه گیری میزان نیاز هر یک از موضوعات هزینه به هر یک از فعالیت ها؛ مانند تعداد مواد جابجا شده یا تعداد اوراق امتحانی تصحیح شده.

مراحل اجرایی استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای

حساب هزینه منظور می گردند، طبقه بندی می شوند. هزینه های تولیدی نیز به دو گروه مستقیم (قابل ردیابی)^{۲۶} و غیرمستقیم (تسهیم شونده)^{۲۸} که بر اساس مبنایی مشخص (مانند ساعات کار کارگران) به محصولات تخصیص می یابند، طبقه بندی می شوند. به همین ترتیب، هزینه های دانشگاه ها را نیز می توان به دو گروه هزینه های آموزشی^{۲۹}، یعنی هزینه هایی که به صورت مستقیم یا غیرمستقیم مربوط به آموزش می باشد و هزینه های غیرآموزشی^{۳۰} که بر اساس مبنایی مشخص (از جمله تعداد دانشجویان یا تعداد واحدهای درسی آنان) تخصیص داده می شوند، طبقه بندی کرد.

- فعالیت ها

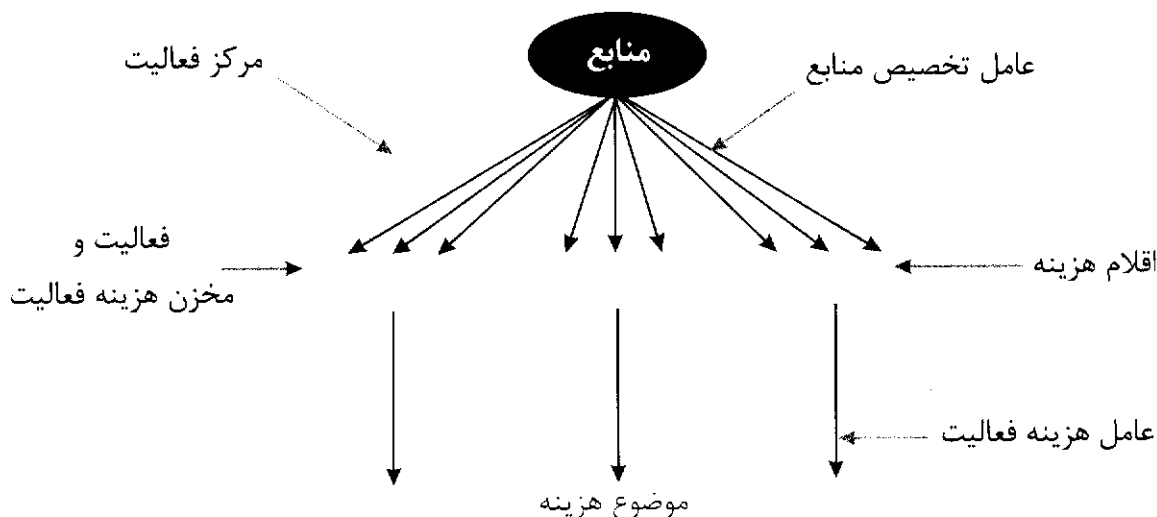
فعالیت عبارت است از واحد انجام کار در یک سازمان یا فرایند؛ مانند پردازش صورت حسابها یا تصحیح اوراق امتحانی.

- منابع

منابع عبارتند از مخارجی که توسط سازمان صورت می گیرد؛ مانند حقوق کارکنان، هزینه آب، برق و گاز مصرفی و هزینه استهلاک.

- موضوع هزینه^{۳۱}

شکل شماره (۱) - نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت: کاربرد عمومی



فعالیت

مراحل اجرایی استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، شامل شش مرحله به شرح زیر است:

۱. شناسایی موضوعات هزینه: به بیانی ساده، موضوع هزینه عبارت است از آنچه که نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در پی اندازه گیری آن می باشد؛ برای مثال، بهای تمام شده دروس ارائه شده. از سوی دیگر، هر موضوع هزینه از حاصل جمع آحاد بهای تمام شده^{۲۶} تشکیل می شود. برای مثال، اگر موضوع هزینه مربوط به بهای تمام شده یک درس باشد؛ واحد محاسبه بهای تمام شده، هزینه هر دانشجو خواهد بود.

۲. شناسایی خروجی ها^{۲۷}: نتایج نهایی مطلوب، خروجی نامیده می شود. برای مثال، در مؤسسات آموزش عالی می توان دروس ارائه شده و یا دوره های گوناگون تحصیلی را به عنوان خروجی قلمداد کرد.

۳. شناسایی فعالیت ها: منظور از فعالیت ها، فعالیت هایی است که باید برای دستیابی به خروجی های مورد نظر انجام شود.

۴. تخصیص منابع و ایجاد مخازن هزینه: منابع باید بر اساس هزینه های مستقیم یا هزینه های غیرمستقیم به مخازن هزینه اختصاص یابد.

۵. تخصیص هزینه فعالیت ها به خروجی ها: پس از ایجاد مخازن هزینه و تعیین عوامل هزینه، هزینه های انباشت شده در مخازن مذکور بر مبنای میزان استفاده آنها از هر فعالیت، به موضوعات هزینه تخصیص داده می شود.

۶. تحلیل و گزارشگری بهای تمام شده: مرحله نهایی، شامل تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده حاصل از به کارگیری نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت و نتیجه گیری های مربوط می باشد که برای مثال، ممکن است موجب حفظ، تجدید نظر یا حذف یک درس خاص گردد.

شناسایی و طبقه بندی فعالیت ها

مرحله شناسایی فعالیت ها نسبت به دو مرحله اول از مراحل ششگانه معرفی شده در بخش قبل، از پیچیدگی

بیشتری برخوردار است. در نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت ها در چهار سطح مورد شناسایی و طبقه بندی قرار می گیرند (کوپر، ۱۹۸۸). سطوح مذکور عبارتند از فعالیت های مربوط به آحاد تولید^{۲۸}، گروه محصولات^{۲۹}، محصولات خاص^{۳۰} و تسهیلات^{۳۱}. در جدول شماره (۱)، نمونه هایی از این گونه فعالیت ها در بخش های صنعت و آموزش ارائه شده است:

- فعالیت های مربوط به آحاد تولید

فعالیت هایی است که برای تولید یک واحد محصول، هر بار انجام می شود. در این فعالیت ها، فرض بر آن است که میزان مصرف منابع، با تعداد واحدهای تولید شده نسبت مستقیم دارد. نمونه هایی از این فعالیت ها عبارتند از عملیات ماشین کاری یا حضور اساتید در دفتر کار.

- فعالیت های مربوط به گروه محصولات

فعالیت هایی است که برای تولید یک گروه از محصولات، هر بار انجام می شود. در این فعالیت ها، فرض بر آن است که میزان مصرف منابع، مستقل از اندازه گروه های محصول؛ با تعداد آنها نسبت مستقیم دارد. به عنوان نمونه، می توان به فعالیت هایی از قبیل پردازش سفارشات خرید، تدریس در کلاس و یا راهنمایی گروهی دانشجویان اشاره کرد.

- فعالیت های مربوط به محصولات خاص

فعالیت هایی است که برای پشتیبانی از عملیات تولید محصولات مختلف، هر بار انجام می شود. در این فعالیت ها، فرض بر آن است که مصرف منابع به منظور توسعه عملیات یا دستیابی به امکان تولید محصولاتی خاص صورت می گیرد. به عنوان نمونه، می توان به مواردی از قبیل بازاریابی برای یک محصول خاص، آماده سازی برای ارائه یک درس و یا طراحی محتوای آموزشی یک درس اشاره کرد.

- فعالیت های مربوط به تسهیلات

فعالیت هایی است که انجام آنها برای حفظ سطح کارایی کل فرایند تولید لازم است و به گروه خاصی از محصولات مربوط نمی شود. از سوی دیگر، این هزینه ها را می توان بر اساس

جدول شماره (۱) مقایسه طبقه بندی سطوح گوناگون فعالیت در یک واحد تولیدی و یک دانشگاه

دانشگاه		واحد تولیدی	
عامل هزینه	فعالیت	عامل هزینه	فعالیت
تعداد دانشجویان	حضور اساتید در دفتر کار	ساعات کار ماشین آلات	ماشین کاری
تعداد اوراق امتحانی	تصحیح اوراق امتحانی	تعداد واحدهای تولید شده	مونتاژ کاری
تعداد گروه های درسی	راهنمایی گروهی دانشجویان	تعداد درخواست سفارشات	پردازش سفارشات خرید
تعداد کلاس ها	تدریس در کلاس	تعداد صورتحساب های صادره	صدور صورتحساب
تعداد کلاس ها	طراحی محتوای آموزشی درس	تعداد محصولات	طراحی محصولات
تعداد کلاس ها	انتخاب مواد آموزشی درس	تعداد قطعات	پشتیبانی قطعات

پشتیبانی می شود. از سوی دیگر، بودجه دانشکده های مختلف نیز بر اساس عوامل متعددی از قبیل تعداد واحدهای درسی ارائه شده، تعداد دانشجویان و شمار اعضای هیأت علمی تعیین می گردد. این در حالی است که در نظام هزینه یابی سنتی مورد استفاده مؤسسات آموزش عالی، هزینه ارائه کلیه دروس یکسان در نظر گرفته می شود و فرض بر آن است که هدف از به کارگیری حسابداری مدیریت، تنها اطمینان دهی نسبت به رعایت شدن بودجه می باشد.

باید توجه داشت که در الگوی سنتی و ساده مورد استفاده، مشکلاتی وجود دارد. مشکل نخست آن است که تخصیص هزینه ها تنها بر اساس یک معیار حجمی انجام می شود و هیچ گونه تفکیکی بین هزینه های ثابت و هزینه های متغیر صورت نمی گیرد. نکته دوم نیز در فرضی نهفته است که بر اساس آن، میزان مصرف فعالیتها برای کلیه دروس یکسان در نظر گرفته می شود. این در حالی است که

یک مبنای اختیاری تسهیم کرد یا این که به طور کلی، از تخصیص آنها صرف نظر نمود. نمونه هایی از فعالیت های مذکور عبارتند از هزینه های دفتر مرکزی شرکت یا حقوق رییس دانشگاه.

کاربردهای نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات آموزش عالی

مهمترین محصولات مؤسسات آموزش عالی، یعنی دوره های تحصیلی که به منظور اعطای مدارک مانند کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری برگزار می گردد؛ از مجموعه دروس جداگانه ای تشکیل شده است. فعالیت های اصلی مؤسسات آموزش عالی شامل آموزش، پژوهش، ارائه خدمات مرتبط و توسعه عملیات است که توسط فعالیت های دیگری مانند مدیریت، تعمیر و نگهداری تأسیسات، نگهبانی، کتابخانه و منابع آموزشی و آزمایشگاه ها؛

تسهیلات و خدمات پشتیبانی دانشجویان) در هر یک از دانشکده ها متفاوت است. برای مثال، در جدول شماره (۲) بهای تمام شده نسبی استفاده از منابع در هر دانشکده، نمایش داده شده است. از سوی دیگر، در جدول شماره (۳) نیز بهای تمام شده هر درس با استفاده از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت محاسبه شده است. در نهایت، جدول شماره (۴) تفاوت های استفاده از دو روش هزینه یابی مطرح شده در جداول شماره (۲) و (۳) را منعکس می سازد. مشاهده می شود که در نظام سنتی تخصیص هزینه ها (بر اساس معیار حجمی)، بهای تمام شده هر درس عبارت است از کل بهای تمام شده (۶۰۰۰ میلیون ریال)، تقسیم بر تعداد کل دروس (۱۲۰ درس)؛ یعنی ۵۰ میلیون ریال. این در حالی است که با بررسی جدول شماره (۳) به وضوح می توان مشاهده کرد که بهای تمام شده دروس ارائه شده در هر دانشکده، با دیگری متفاوت است. این بدان معناست که در نظام سنتی، بهای تمام شده دروس ارائه شده در دانشکده (۱) ۱۶٪ کمتر از واقع و بهای تمام شده دروس ارائه شده در دانشکده (۲) ۳۹٪ بیشتر از واقع برآورد شده است. مثال شماره (۲): برآورد بهای تمام شده هر درس، با فرض

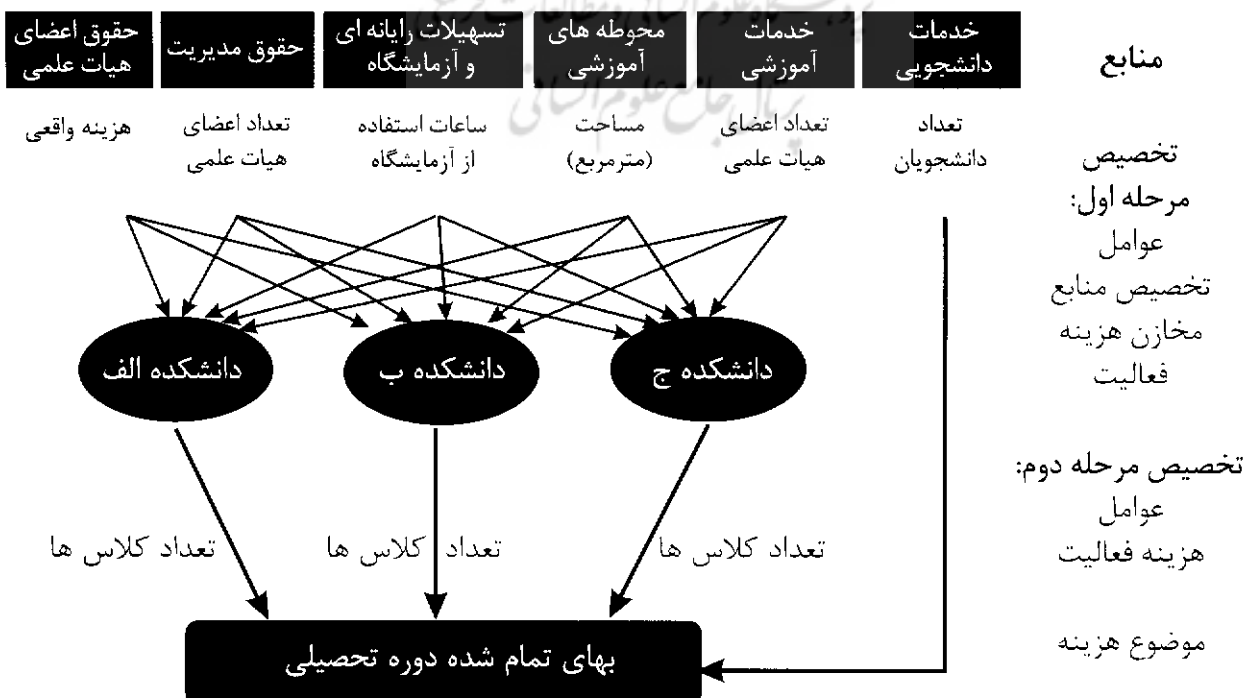
در عالم واقع، هزینه برخی از دروس توسط منابع مازاد حاصل از ارائه سایر دروس پوشش داده می شود.

در نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، تخصیص هزینه ها به شیوه متفاوتی انجام می پذیرد. برای مثال، یک دانشگاه فرضی را که در اینجا دانشگاه نمونه نامیده می شود، در نظر بگیرد. فرض کنید که دروس دانشگاه مذکور در دو دانشکده مختلف ارائه می شود و تعداد اعضای هیأت علمی، شمار دروس ارائه شده و تعداد دانشجویان دو دانشکده یاد شده؛ با یکدیگر مساوی است. فرض اخیر، موجب درک بهتر تفاوت های ناشی از مقایسه دروس ارائه شده در یک دانشکده با دروس دانشکده دیگر و یا دروس ارائه شده در یک دانشکده با سایر دروس همان دانشکده می شود.

بدین ترتیب، نحوه تعیین بهای تمام شده یک دوره تحصیلی با استفاده از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت؛ مطابق شکل شماره (۲) خواهد بود.

مثال شماره (۱): برآورد بهای تمام شده هر درس، با فرض وجود تفاوت در میزان مصرف منابع در هر یک از دانشکده ها در این مثال فرض می شود که میزان مصرف منابع (مواردی مانند حقوق اعضای هیأت علمی، رایانه ها،

شکل شماره (۲) - نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت: کاربرد در حوزه آموزش عالی



جدول شماره (۲) - دانشگاه نمونه : فعالیت‌ها و داده‌های مربوط به بهای تمام شده دروس ارائه شده

(ارقام مالی به ریال)

هزینه‌ها	دانشکده (۱)	دانشکده (۲)	کل فعالیت	کل بهای تمام شده	بهای تمام شده هر واحد فعالیت
هزینه‌های مستقیم					
تعداد اعضای هیأت علمی	۲۰	۱۰	۳۰		
میانگین حقوق	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰			
کل هزینه‌های مستقیم	۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰		۲,۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
هزینه‌های غیرمستقیم					
استفاده از رایانه	۴۰۰ ساعت	۱,۶۰۰ ساعت	۲,۰۰۰ ساعت	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰ ریال / ساعت
اجاره محوطه تحت اختیار	۳,۰۰۰ متر مربع	۲,۰۰۰ متر مربع	۵,۰۰۰ متر مربع	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰ ریال / متر مربع
استفاده از خدمات آموزشی	۲۰ نفر هیأت علمی	۱۰ نفر هیأت علمی	۳۰ نفر هیأت علمی	۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال / نفر
استفاده از خدمات دانشجویی	۲,۳۰۰ دانشجو	۷۰۰ دانشجو	۳,۰۰۰ دانشجو	۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰ ریال / دانشجو
کل هزینه‌های غیرمستقیم				۳,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
کل بهای تمام شده				۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
تعداد دروس ارائه شده	۸۵	۳۵	۱۲۰		

جدول شماره (۳) دانشگاه نمونه : بهای تمام شده هر درس بر اساس نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت

(ارقام مالی به ریال)

اقدام تشکیل دهنده بهای تمام شده	بهای تمام شده هر واحد فعالیت	دانشکده (۱)		دانشکده (۲)	
		بهای تمام شده	مصرف فعالیت‌ها	بهای تمام شده	مصرف فعالیت‌ها
استفاده از رایانه	۱۵۰,۰۰۰ ریال / ساعت	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۰۰ ساعت	۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰
اجاره محوطه تحت اختیار	۱۲۰,۰۰۰ ریال / متر مربع	۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰ متر مربع	۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰
استفاده از خدمات آموزشی	۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال / نفر	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰ نفر هیأت علمی	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰
استفاده از خدمات دانشجویی	۵۰۰,۰۰۰ ریال / دانشجو	۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۰۰ دانشجو	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰
حقوق اعضای هیأت علمی				۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰
کل بهای تمام شده		۳,۵۷۰,۰۰۰,۰۰۰		۲,۴۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۴۳۰,۰۰۰,۰۰۰
تعداد دروس		۸۵		۳۵	۳۵
بهای تمام شده هر درس		۴۲,۰۰۰,۰۰۰		۶۹,۴۲۹,۵۷۱	۶۹,۴۲۹,۵۷۱

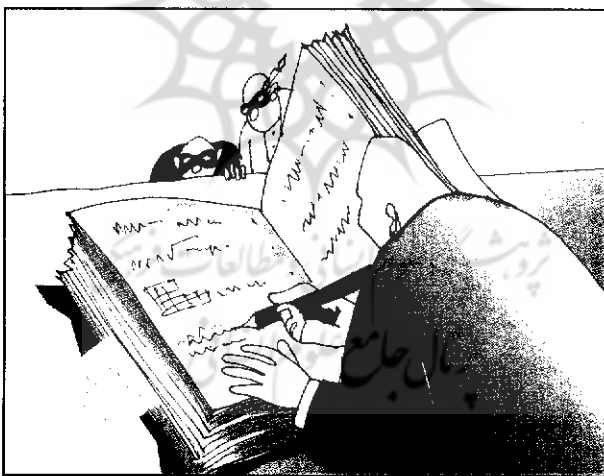
تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر پیش‌گیری از تقلب در صورت‌های مالی

Kevin L. James^۱

ترجمه و تلخیص: جواد شکرخواه^۲

یا واقعاً مورد تهدید قرار گیرد. این کارکنان ممکن است در موقعیت‌های شغلی مهمی قرار داشته باشند و بتوانند بر حقوق و مزایا، ترفیع و وضعیت استخدامی حسابرسان داخلی تأثیر بگذارند که در این صورت، حسابرسان داخلی ممکن است علیرغم انتقادهای شدیدی که به آنها دارند، نخواهند انتقادی را ابراز کنند. این مخاطره بیانگر این است که حسابرسان داخلی اساساً نباید به مدیریت‌ها گزارش دهند.

حسابرسی داخلی اگرچه ممکن است مسئولیت گزارشگری به مدیریت را به عهده داشته باشد، اما مسئولیت اصلی آن ارائه گزارش به رده بالای سازمان مانند هیئت مدیره می‌باشد. از دیدگاه نظری، چنین ترتیبی به معنای آن است که مدیریت عملیاتی برای رسیدگی به موضوع‌های مورد نظر



حسابرسی داخلی اگرچه ممکن است مسئولیت گزارشگری به مدیریت را به عهده داشته باشد، اما مسئولیت اصلی آن ارائه گزارش به رده بالای سازمان مانند هیئت مدیره می‌باشد

مقدمه مترجم

حسابرسی داخلی اگرچه به عنوان جزئی از محیط کنترلی به منظور اطمینان و کمک به مدیریت در طراحی مناسب و اعمال درست کنترل‌ها در سازمان‌های بزرگ ایجاد می‌شود، اما می‌تواند اطمینان‌های دیگری چون اطمینان دادن به مراجع قانونی و سایر مقامات ذی‌نفع و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی را نیز فراهم آورد. از منظر این گونه

استفاده کنندگان برون سازمانی، کیفیت کار واحد حسابرسی داخلی متأثر از دو عامل ساختار گزارشگری و چگونگی تامین منابع انسانی آن واحد می‌باشد.

بی‌طرفی حسابرسان داخلی می‌تواند از طریق واکنش کارکنانی که از یافته‌های حسابرسی متأثر می‌شوند، ظاهراً

نظارت داشته باشد. اغلب بزرگان حرفه بر این باورند که چنین استقلال‌ی به حفظ بی طرفی حسابرسان و پرهیز از گزارش‌های حسابرسی مخدوش کمک می‌کند.

برخی سازمان‌ها در سال‌های اخیر تمایل پیدا کرده‌اند تا به جای استخدام حسابرسان داخلی، از خدمات موسسات مستقل حسابرسی برای انجام حسابرسی داخلی استفاده کنند. این کار را استفاده از «منابع برون‌سازمانی» گویند. تحقیق حاضر تأثیر موارد فوق را بر توانایی واحد حسابرسی داخلی از منظر استفاده‌کنندگان مورد بررسی قرار داده است. مترجم به دلیل محدودیت‌های ناشی از عدم وجود کمیته‌های حسابرسی در استانداردهای حسابرسی و متداول نبودن آن در ساختارهای سازمانی شرکت‌های ایرانی، ترجمه تحقیق حاضر را برای رشد و اعتلای حرفه مفید می‌داند.

چکیده

این مطالعه تأثیر ساختار گزارشگری و منابع تامین‌کننده نیروهای واحد حسابرسی داخلی را بر توانایی آن در پیش‌گیری از تقلب در صورت‌های مالی از نظر استفاده‌کنندگان مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که توانایی واحدهای

حسابرسی داخلی درون‌سازمانی که به مدیریت ارشد گزارش می‌دهند، در مقایسه با چنین واحدهایی که به کمیته حسابرسی هیئت‌مدیره گزارش می‌دهند، در پیش‌گیری از تقلب کمتر می‌باشد. این یافته روشن می‌کند که چرا کمیسیون بورس اوراق بهادار اخیراً به ضرورت نظارت مستقیم کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی توجه بیشتری نموده است.

بر اساس نتایج این مطالعه اگر ساختار گزارشگری به گونه‌ای باشد که واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش دهد، استفاده‌کنندگان توانایی واحد حسابرسی داخلی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را در پیش‌گیری از

خود باید از طریق هیات‌مدیره اقدام نماید.

مدیران ارشد اجرایی، اغلب عضو اصلی هیات‌مدیره می‌باشند و معمولاً بیشترین آرا را در اختیار دارند. در چنین مواردی ارائه گزارش حسابرسان داخلی به هیئت‌مدیره یا مدیران ارشد به دلیل یکی بودن آنها، تفاوت‌چندانی نخواهد داشت. در مواردی که برخی از اعضای هیئت‌مدیره به صورت غیرموظف انجام وظیفه می‌کنند، استقلال حسابرسان داخلی می‌تواند از طریق ایجاد کمیته حسابرسی، به مراتب آسان‌تر به وجود آید و حفظ شود.

مدیریت واحدهای اقتصادی و دولت و سایر نیروهای موثر بر حرفه از جمله سازمان بورس اوراق بهادار، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و مراکز دانشگاهی باید تلاش کنند تا واحدهای اقتصادی به تشکیل

«کمیته حسابرسی» متشکل از اعضای مستقل هیئت‌مدیره اقدام نمایند. بهترین حالت آن است که این مدیران هیچ‌گونه وظیفه مدیریتی شرکت را به عهده نداشته باشند. به این گونه مدیران، مدیران غیرموظف می‌گویند. بزرگترین شرکت‌های آمریکا دارای کمیته حسابرسی می‌باشند، اما متأسفانه تشکیل این کمیته در ایران چندان رایج نمی‌باشد و حتی در

استانداردهای حسابرسی منتشره نیز مورد اشاره واقع نشده است.

از جمله مسئولیت‌های کمیته حسابرسی، می‌توان به انتخاب حسابرس شرکت و بررسی عملکرد واحد حسابرسی داخلی، انتخاب و انتصاب رئیس واحد حسابرسی داخلی، بررسی طرح سالانه حسابرسی و بودجه واحد حسابرسی داخلی اشاره نمود. موافقان کمیته حسابرسی می‌گویند از آنجا که مدیران غیرموظف، کمتر تحت نفوذ مدیریت شرکت می‌باشند (یعنی «استقلال رای» بیشتری دارند) بهتر می‌توانند بر هر دو حسابرسی مستقل و داخلی نظارت کنند، تا زمانی که مدیریت اجرایی شرکت بر آنها

بر اساس نتایج این مطالعه اگر ساختار گزارشگری به گونه‌ای باشد که واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش دهد، استفاده‌کنندگان توانایی واحد حسابرسی داخلی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را در پیش‌گیری از تقلب در صورت‌های مالی یکسان دانسته و تفاوتی بین آنها قابل نمی‌شوند

تقلب در صورت های مالی یکسان دانسته و تفاوتی بین آنها قایل نمی شوند. نتیجه مطالعه همچنین بیانگر این موضوع است که اگر چه منابع برون سازمانی مهارت های حرفه ای بیشتری دارند ولی این امر اعتماد استفاده کنندگان را افزایش نخواهد داد زیرا از نظر استفاده کنندگان شناخت تیم های برون سازمانی از شرکت در مقایسه با واحدهای حسابرسی درون سازمانی کمتر می باشد.

مقدمه

بدنبال ورشکستگی اخیر شرکت ها، اصلاحات بسیاری برای بازسازی اعتماد استفاده کنندگان صورت پذیرفت، از جمله این اصلاحات می توان به قانون سربینز اکسلی^۳ که در سال ۲۰۰۲ تصویب شد و قوانین تکمیلی کمیسیون بورس اوراق بهادار اشاره نمود. همچنین سازمان بورس سهام نیویورک^۴، سازمان بورس سهام آمریکا^۵، و انجمن ملی معامله گران اوراق بهادار^۶ قوانین جدیدی را پیشنهاد کردند. این اصلاحات علاوه بر این که بر روی اختیارات حسابرسان مستقل و کمیته های حسابرسی تاثیر گذاشت، نقش حسابرسان داخلی را نیز در بازسازی اعتماد استفاده کنندگان آشکار نمود. برای مثال بر اساس قوانین جدید سازمان بورس سهام نیویورک، داشتن تاییدیه واحد حسابرسی داخلی برای تمامی گزارش های شرکت ها الزامی شد. علاوه بر این کمیسیون بورس اوراق بهادار، اخیراً ضرورت قانونمندی رابطه بین حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی را مورد مطالعه قرار داده است؟ (SEC ۲۰۰۳) این مطالعه دو بعد از روابط را آزمون می کند: ساختار گزارشگری و چگونگی تامین منابع.

ساختار گزارشگری بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی به گونه ای است که گزارش آنها در ابتدا به مدیران ارشدی ارائه می شود که به تنهایی اختیار و توانایی استخدام و اخراج رئیس حسابرسی داخلی را دارا می باشند. اعضای کمیسیون بورس اوراق بهادار بر نیاز حسابرسان داخلی به داشتن دسترسی نامحدود به کمیته حسابرسی تاکید کردند. همچنین قبل از آن نیز، حسابدار ارشد، رابرت هرومن (۲۰۰۲) اظهار کرده بود که کمیته حسابرسی باید دسترسی مستقل، مستقیم و نامحدودی به حسابرسان

داخلی داشته باشد و گزارشگری به مدیریت ممکن است مانع این دسترسی ها شود. کمیسیون بورس اوراق بهادار برای تکمیل قانون سربینز اکسلی در خصوص این که آیا کمیته حسابرسی باید مستقیماً مسئولیت تعیین پاداش و دستمزد، ابقاء و نظارت بر واحد حسابرسی داخلی را داشته باشد، به جمع آوری پیشنهادات و نظریات عموم پرداخت. کمیسیون مزبور بعد از مطالعه پیشنهادات، این محدودیت ها را وضع نکرد (SEC ۲۰۰۳)، اما اثرات بالقوه این ساختار، مطالعات بعدی در این خصوص را تضمین نمود. این مطالعه آزمون می کند که آیا ساختارهای گزارشگری متفاوت در واحدهای حسابرسی داخلی باعث تفاوت در سطوح کشف و پیش گیری از تقلب می گردد؟

چگونگی تامین منابع نیز یک عامل مهم است که واحدهای حسابرسی داخلی را از یکدیگر متمایز می کند. اغلب مباحث در سنوات اخیر، پیرامون موضوع منابع حسابرسی داخلی بوده است. در نتیجه این مباحث اکنون، قانون سربینز اکسلی انجام عملیات حسابرسی داخلی یک شرکت را توسط حسابرسان مستقل همان شرکت منع نموده است، در حالی که، همین امر را برای حسابرسان مستقل دیگر مجاز می داند.

مطالعه حاضر تاثیر تامین برون سازمانی از ۵ موسسه بزرگ حسابرسی برای واحد حسابرسی داخلی را از منظر استفاده کنندگان مورد بررسی قرار می دهد. بر اساس نتایج این مطالعه، از نظر استفاده کنندگان واحدهای حسابرسی داخلی که به مدیر ارشد گزارش می دهند در مقایسه با حالت های زیر توانایی کمتری در کشف تقلب دارند:

- ۱- واحدهای حسابرسی داخلی درون سازمانی که صرفاً به کمیته حسابرسی گزارش می دهند.
- ۲- تیم های حسابرسی داخلی برون سازمانی که به کمیته حسابرسی گزارش می دهند.

این مطالعه اهمیت اهداف واحد حسابرسی داخلی را برجسته نموده و اظهار می دارد که ایجاد ساختار گزارشگری قویتر باعث اطمینان بیشتر استفاده کنندگان می گردد. این مطالعه در خصوص پیش گیری از تقلب در صورت های مالی، بین منابع درون سازمانی و برون سازمانی با فرض این که

برون سازمانی را بر برداشت تحلیل گران مالی از استقلال حسابرسان آزمون نمودند. آنها دریافتند که استفاده از حسابرسان مستقل صورت های مالی یک شرکت برای انجام عملیات حسابرسی داخلی همان شرکت، در مقایسه با استفاده از واحدهای حسابرسی داخلی درون سازمانی، باعث می شود تا استقلال حسابرسان برون سازمانی پایین تر تصور می گردد. آنها دریافتند که برداشت بالاتر از استقلال منابع برون سازمانی زمانی مشاهده می شود که:

۱- شرکتی غیر از حسابرس مستقل صورت های مالی شرکت، عملیات حسابرسی داخلی را انجام دهد.

۲- در صورتی که برای انجام حسابرسی داخلی یک شرکت از حسابرس مستقل صورت های مالی همان شرکت استفاده می شود، حسابرسان مستقل برای انجام عملیات حسابرسی داخلی، از پرسنلی غیر از گروه حسابرسان مستقل آن شرکت استفاده نماید، به عبارت دیگر از همان پرسنل گروه حسابرسی مستقل صورت های مالی برای انجام حسابرسی

داخلی استفاده ننماید. بنابراین مطالعات پیشین بدون توجه خاص به عملیات حسابرسی داخلی، تأثیر استفاده از منابع برون سازمانی را بر برداشت استفاده کنندگان آزمون کرده اند. مطالعه حاضر، این زمینه تحقیق را با آزمون این موضوع گسترش می دهد که چگونه استفاده از منابع برون سازمانی در برداشت استفاده کنندگان از عملیات حسابرسی داخلی موثر می باشد. این تحقیق خصوصاً به بررسی این موضوع می پردازد که آیا به نظر استفاده کنندگان به کارگیری منابع برون سازمانی برای انجام عملیات حسابرسی داخلی باعث پیش گیری بهتر از گزارشگری همراه با تقلب می شود یا کمتر تأثیر گذاشته است. همچنین، طبیعت کار با طرح های تحقیقات قبلی که از شرکت می خواست یک تصمیم تجاری اتخاذ کند یا قابلیت اعتماد کلی اطلاعات یک شرکت را، ارزیابی نماید، متفاوت است.

بررسی حاضر تقلبات بالقوه و پرسش از تحقیق شوندها در خصوص احتمال پیش گیری از صورت های مالی

هر دو به کمیته حسابرسی گزارش دهند تفاوتی نیافته است. بنابراین بر اساس شواهد این تحقیق منابع برون سازمانی باعث تأثیر متفاوت در پیش گیری از تقلب در صورت های مالی نمی شوند.

تحقیقات پیشین

تحقیقات اخیر در خصوص گزارشگری حسابرسی داخلی بیشتر بر تأثیر ترکیب کمیته حسابرسی تمرکز یافته است تا بر ساختار گزارشگری حسابرسی داخلی. اسکار بوروگ^۷ و دیگران (۱۹۹۸)، راگوناندان^۸ و دیگران (۲۰۰۱) بسین استقلال اعضای کمیته حسابرسی، بازنگری نتایج حسابرسی داخلی و ملاقات های مداوم با رئیس حسابرسی داخلی وابستگی مثبتی یافتند. مطالعه حاضر جریان این تحقیقات را با آزمون تأثیر ساختار گزارشگری، گسترش می دهد.

لاو^۹ و دیگران (۱۹۹۹) تأثیر استفاده از منابع برون سازمانی را بر وام دهندگان در مورد استقلال حسابرسان برون سازمانی، قابلیت اعتماد صورت های مالی و تصمیم گیری آنها در اعطای وام آزمون نمودند. آنها دریافتند که برداشت وام دهندگان از استقلال منابع برون سازمانی در حالت های زیر بیشتر می باشد:

۱- از منابع برون سازمانی استفاده شود که از افراد مختلف برای شغل های متفاوت استفاده می نماید.

۲- از منابع برون سازمانی غیر از حسابرسان مستقل صورت های مالی همان شرکت استفاده شود.

آنها همچنین در تحقیقات خود گزارش کرده اند که وقتی شرکت ها برای انجام حسابرسی داخلی خود از منابع برون سازمانی استفاده می نمایند و این منابع برای شغل های مختلف، افراد مختلفی را به کار می گیرند بالاترین سطح از احساس استقلال حسابرسان برون سازمانی، قابلیت اعتماد صورت های مالی و تصمیم به اعطای وام در وام دهندگان مشاهده شده است.

ساندرز و چوینگ^{۱۰} (۲۰۰۱) تأثیر استفاده از منابع

فریب آمیز را ترکیب نموده است. برای ایجاد احساس پیش گیری موثر از گزارشگری فریب آمیز در استفاده کنندگان، آنها باید باور کنند که تقلب وجود ندارد، یا این که هرگونه تلاش برای تقلب کشف و گزارش می شود. بنابراین محقق احساس محافظت صورت های مالی از تقلب را به سه حوزه پیش گیری، کشف و گزارش، تقسیم و تأثیر بر هر کدام از آنها را آزمون می نماید.

طرح سؤالات تحقیق

تأثیر ساختار گزارشگری

واحدهای حسابرسی داخلی، اغلب نتایج کارهای حسابرسی خود را به جای کمیته حسابرسی به مدیریت ارشد گزارش می دهند. علاوه بر این مدیران ارشد در موقعیتی قرار دارند که تصمیمات مربوط به حقوق، مزایا، ترفیع، وضعیت استخدامی و در مجموع امور پرسنلی حسابرسان داخلی برعهده آنها می باشد. به این ترتیب حسابرسان داخلی در زمان گزارش لغزش ها و خطاهای مدیران ارشد، باید موقعیت و بقای شغلی خود را در معرض ریسک و مخاطره قرار دهند. کمیسیون ملی گزارشگری فریب آمیز پس از درک این مخاطره، توصیه نمود که انتخاب، انفصال یا اخراج رئیس حسابرسی داخلی صرفاً توسط هیئت مدیره یا با موافقت کمیته حسابرسی صورت پذیرد. در عین حال راگوناتان^{۱۱} و هیوج^{۱۲} نتایج مطالعه ای را گزارش کردند که در آن ۶۲ درصد از شرکت های مورد مطالعه به مدیریت ارشد اجازه داده بودند رئیس حسابرسی داخلی را بدون کسب هرگونه مجوزی از کمیته حسابرسی اخراج نمایند و از ۳۸ درصد باقیمانده نیز، صرفاً ۱۳ درصد اختیار اخراج رئیس حسابرسی داخلی را منحصرأ در اختیار کمیته حسابرسی قرار دادند. اسکاربورگ و دیگران (۱۹۹۸) نیز در تحقیقی بر روی شرکت های کانادایی دریافتند که فقط ۸ درصد از شرکت های مورد مطالعه اختیار اخراج رئیس حسابرسی داخلی را منحصرأ جزو اختیارات کمیته حسابرسی قرار داده اند. در آن تحقیق ۴۲ درصد شرکت ها به یکی از مدیران ارشد اجازه داده بودند که رئیس حسابرسی داخلی را اخراج نماید.

اختیارات مدیران ارشد در اخراج، باعث ایجاد نگرانی مداوم در حسابرسان داخلی و عدم تمایل آنها به گزارش نکات منفی و خطاهای می گردد. چادویک^{۱۳} در سال ۱۹۹۵ مصاحبه ای با ۱۲ رئیس حسابرسی داخلی بزرگترین شرکت های سهامی عام انجام و نتایج آن را گزارش نمود. در این مصاحبه او از رؤسای حسابرسی داخلی سوال نمود که آیا آنها می توانند هرگونه لغزش یا خطای مدیران ارشد را گزارش نمایند. برای مثال آیا آنها می توانند ایجاد محدودیت در حسابرسی ها و ارائه اطلاعات به کمیته حسابرسی را گزارش نمایند؟ تمامی پاسخ دهندگان در پاسخ اعلام کردند که آنها موضوع را گزارش نخواهند کرد، زیرا احتمالاً آنها اخراج و هرگز شغل رسمی دیگری را به عنوان رئیس حسابرسی داخلی نخواهند یافت. کالبرز^{۱۴} در سال ۱۹۹۲ نگرانی مشابهی را در تحقیقی از روسای حسابرسی داخلی گزارش کرده است که در آن بسیاری از پاسخ دهندگان اظهار کرده بودند که احساس بقای شغلی آنها در گرو بی میلی به گزارش مشکلات به کمیته حسابرسی می باشد.

به نظر می رسد مشکل بی میلی حسابرسان داخلی برای گزارش مشکلات به کمیته حسابرسی با محدودیت دسترسی به کمیته مزبور وخیم تر می شود. در مطالعه سال ۱۹۹۲ کالبرز، ۳۱ درصد از پاسخ دهندگان اعلام کردند که در سال قبل ملاقات اختصاصی با کمیته حسابرسی نداشته اند. اسکاربورگ نیز در سال ۱۹۹۸ گزارش نمود که در ۲۴ درصد از شرکت های مورد بررسی هیچ گونه دسترسی اختصاصی به کمیته حسابرسی وجود نداشته است. بالاخره راگوناتان و هیوج دریافتند که وقتی اختیار استخدام و اخراج حسابرسان داخلی به فردی غیر از کمیته حسابرسی واگذار می شود، در ۶۵ درصد از شرکت های مورد مطالعه، این شخص اغلب در ملاقات های حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسی حضور دارد. به نظر می رسد چنین دسترسی های محدودی مانع گزارش آزادانه مشکلات از سوی حسابرسان داخلی می شود. شواهد حاکی از این است که ساختار گزارشگری حسابرسی داخلی در برداشت استفاده کنندگان از احتمال گزارش تقلبات موثر می باشد. همچنین گزارشگری به مدیریت ارشد این اجازه را به مدیران ارشد می دهد تا

انجام عملیات حسابرسی داخلی خود از منابع برون سازمانی استفاده نموده اند، با مباحث فوق توافق داشته است. بسیاری از شرکت ها اعتقاد دارند که داشتن منابع برون سازمانی هم کیفیت و هم تصور بهتری را نسبت به واحد حسابرسی داخلی آنها ایجاد می نماید. (کازل ۱۷، ۱۹۹۷، پتراویک ۱۸، ۱۹۹۷) به علاوه محقق از طریق یک پرسشنامه پستی از متصدیان وام سؤال نمود که برداشت آنها از صلاحیت و واقع نگری واحد حسابرسی داخلی در حالتی که این فعالیت توسط ۵ موسسه بزرگ ارائه دهنده این خدمات صورت می پذیرد بیشتر است یا زمانی که این عملیات توسط واحدهای حسابرسی داخلی درون سازمانی انجام می گیرد؟ ۶۰ درصد، صلاحیت ۵ موسسه بزرگ حسابرسی را بیشتر در حالی که ۳۶ درصد صلاحیت هر دو را یکسان می پنداشتند. ۸۹ درصد احساس

می کردند که ۵ موسسه بزرگ حسابرسی واقع نگری بیشتری دارند، در حالی که ۱۱ درصد باقیمانده واقع نگری هر دو را یکسان تصور می کردند.

به هر جهت، شناخت کمتر منابع برون سازمانی از شرکت، برداشت استفاده کنندگان را از صلاحیت و واقع گرایی بیشتر آنها خنثی می نماید. در طی پیش آزمون تحقیق، مشارکت کنندگان در خصوص این که توانایی منابع برون سازمانی در مقایسه با منابع درون سازمانی در پیش گیری از گزارشگری مالی فریب آمیز بیشتر است عقاید یکسانی نداشتند. علیرغم تصور صلاحیت و واقع گرایی بیشتر، عموم مشارکت کنندگان عقیده داشتند که تیم های حسابرسی داخلی برون سازمانی به دلیل ارتباط کمتر با شرکت، صرفاً فعالیت هایی را در زمان های خاصی از سال برنامه ریزی و برای مشتریان انجام می دهند. این مشارکت کنندگان معتقد بودند که این ارتباطات محدود، بیانگر شناخت کم منابع برون سازمانی از شرکت بوده و حضور کم در شرکت، توانایی آنها را در پیش گیری از تقلب کاهش می دهد. در زیر سئوالات تحقیق به گونه ای تدوین شده تا چشم اندازی از تأثیر منابع تامین کننده نیروی انسانی

حدود عملیات حسابرسی را محدود نمایند و همین امر بر احتمال کشف تقلب تأثیر می گذارد. بالاخره احتمال پیش گیری از تقلب، به احتمال کشف تقلب و گزارش آن در موقع وقوع بستگی دارد. به عبارت دیگر اگر استفاده کنندگان احساس کنند که واحد حسابرسی داخلی تمایلی به کشف یا گزارش تقلب ندارد، آن را واحد باز دارنده موثری در قبال تقلب نمی دانند. به این ترتیب تأثیر احتمال کشف تقلب یا گزارشگری آن ممکن است بر احتمال پیش گیری از تقلب نیز تأثیر گذارد. به این ترتیب اولین سؤال تحقیق به شرح زیر تدوین شد:

سؤال ۱: با فرض این که عملیات حسابرسی داخلی توسط یک واحد درون سازمانی انجام پذیرد آیا اگر واحد مزبور گزارش های خود را به کمیته حسابرسی ارائه دهد

بیشتر یک فعالیت پیش گیرنده [RQ1a]، کشف کننده [RQ1b] و یا گزارش دهنده [RQ1c] تقلبات در صورت های مالی است یا زمانی که گزارش های خود را به مدیریت ارشد ارائه می نماید؟

تأثیر منابع تامین کننده نیروی انسانی

بزرگترین موسسات حسابرسی شهرت زیادی به استقلال دارند. محققان روانشناسی دریافته اند که اگر یک ارزیابی کننده، دیدگاه کلی مثبتی از شخص یا شرکتی در زمینه خاصی داشته باشد، شخص یا شرکت مزبور را در زمینه جدید نیز مثبت ارزیابی می کند. به عبارت دیگر، ارزیابی کنندگان به جای این که به طور دقیق بین هر مشخصه و ارزیابی مستقل آن تفاوتی قائل شوند، یک ذهنیت ساده را به کار می برند تا مشخصه جدید را بر پایه اثر کلی رتبه بندی نمایند. (تپینز و ناتان ۱۵، ۱۹۹۰ و لوتسر ۱۶، ۱۹۹۵). بنابراین منطقی است که انتظار برود استفاده کنندگان از صورت های مالی که موسسات بزرگ حسابرسی را در سطح بالایی از استقلال ارزیابی می کنند، برای انجام حسابرسی داخلی نیز آنها را مناسب تر تشخیص دهند. نتایج چندین مطالعه در مورد شرکت هایی که برای

صورت پذیرد؟

طراحی تحقیق

این مطالعه یک بررسی از متصدیان وام است که در آن گروه های مختلف مشارکت کننده به صورت تصادفی برای دریافت نمونه های مختلفی از ابزارهای تحقیق انتخاب شده اند. هر یک از ابزارهای تحقیق ساختار حسابرسی داخلی متفاوتی دارد. اولین سؤال تحقیق دو نمونه از ترکیب درون سازمانی را مقایسه نموده است. در اولین ترکیب، رئیس حسابرسی داخلی گزارش خود را به مدیر ارشد ارائه می نماید که به اختصار آن را درون سازمانی-گزارش دهنده به مدیر ارشد می نامیم. مدیر ارشد نیز دارای اختیار استخدام و اخراج رئیس حسابرسی داخلی می باشد و رئیس حسابرسی داخلی نیز هیچ گونه ملاقات اختصاصی با کمیته حسابرسی ندارد، مشابه شواهدی که بیشتر در تحقیق سال ۱۹۹۴ راگواناندان و هیوج اشاره شد. در ترکیب دوم درون سازمانی، رئیس حسابرسی داخلی گزارش خود را به کمیته حسابرسی ارائه می نماید و کمیته حسابرسی به تنهایی اختیار استخدام و اخراج رئیس حسابرسی داخلی را دارد که به اختصار آن را درون سازمانی-گزارش به کمیته حسابرسی می نامیم. همچنین رئیس حسابرسی داخلی نیز به صورت اختصاصی با کمیته حسابرسی ملاقات می نماید.

سئوالات تحقیق ۲ و ۳، منابع درون سازمانی-گزارش به کمیته حسابرسی را با منابع برون سازمانی توسط ۵ موسسه بزرگ حسابرسی در حالت های زیر مقایسه می کند:

۱- این موسسات، حسابرسی مستقل صورت های مالی را نیز ارائه می دهند.

۲- ۵ موسسات بزرگ غیر از حسابرس مستقل صورت های مالی شرکت می باشند.

به نظر نمی رسد در عمل نمونه ای وجود داشته باشد که در آن فعالیت های حسابرسی داخلی توسط شرکت های برون سازمانی انجام پذیرد و این شرکت ها گزارش خود را به مدیر ارشد ارائه دهند و مدیر ارشد نیز توانایی اخراج آنها را بدون موافقت کمیته حسابرسی داشته باشد. بنابراین، برای این که نمونه های انتخابی در عمل مصداق داشته باشد، منابع

واحد حسابرسی داخلی حاصل شود. برای تفکیک این تاثیرات، محقق، ساختار گزارشگری را ثابت فرض نموده و گروه های حسابرسی داخلی برون سازمانی و واحدهای درون سازمانی را در حالتی که هر دو به کمیته حسابرسی گزارش می دهند مقایسه نموده است.

اگر حسابرسی داخلی برون سازمانی شرکت، ارائه دهنده حسابرسی مستقل صورت های مالی شرکت نیز باشد، این امر ممکن است باعث تصور بهتر استفاده کنندگان در مورد شناخت حسابرسان داخلی از شرکت شود. به علاوه لاو در ۱۹۹۹ به این نکته اشاره نموده است که شرکت هایی که هر دو نوع خدمات را انجام می دهند، انگیزه بالاتری برای حفظ منافع اقتصادی خود دارند زیرا دستمزد آنها به صورتی رانت گونه برای ارائه هر دو نوع خدمت افزایش می یابد. بنابراین احساس احتمال پیش گیری، کشف و یا گزارشگری از نظر استفاده کنندگان با فرض این که تامین برون سازمانی منابع از طریق حسابرسان مستقل صورت های مالی یا شرکت های دیگر انجام پذیرد ممکن است متفاوت باشد. سئوالات تحقیق زیر به این موضوع بستگی دارد که تامین برون سازمانی منابع از طریق حسابرسان مستقل صورت های مالی انجام شود یا از طریق شرکت های دیگر:

سؤال تحقیق ۲: با فرض این که گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی ارائه می شود، آیا اگر این فعالیت توسط ۵ موسسه بزرگ حسابرسی مستقل صورت های مالی شرکت انجام پذیرد، بیشتر یک فعالیت پیش گیرنده [RQ2a]، کشف کننده [RQ2b] و یا گزارش دهنده [RQ2c] تقلب در صورت های مالی است یا زمانی که این فعالیت توسط واحد حسابرسی داخلی درون سازمانی صورت پذیرد؟

سؤال تحقیق ۳: با فرض این که گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی ارائه می شود آیا اگر این فعالیت توسط ۵ موسسه بزرگ غیر از حسابرسان صورت های مالی شرکت انجام پذیرد بیشتر یک فعالیت پیش گیرنده [RQ3a]، کشف کننده [RQ3b] و یا گزارش دهنده [RQ3c] تقلبات در صورت های مالی است یا زمانی که این فعالیت توسط واحد حسابرسی داخلی درون سازمانی

جامعه

جامعه تحقیق حاضر متصدیان بخش وام بانک ها هستند. در اغلب مطالعات حسابداری که جامعه تحقیق آنها متصدیان وام بانک ها هستند از انواع مختلف وام دهندگان تجاری استفاده می شود. به هر جهت بسیاری از وام دهندگان تجاری، صرفاً با شرکت های کوچکی کار می کنند که درآمد اعلامی آنها بالاتر از ۵۰ میلیون دلار می باشد. به طور نمونه موسسات غیردولتی که فاقد واحد حسابرسی داخلی می باشند. بر اساس مباحث موسسه رسمی حسابرسان داخلی، یک شرکت قبل از این که واحد حسابرسی داخلی خود را از یک حد کوچک به حد متوسط توسعه دهد درآمد آن معمولاً به ۱۰۰ میلیون دلار می رسد. شرکتی که در این تحقیق استفاده شده، یک شرکت سهامی عام است که درآمد آن از ۱۵۰ میلیون دلار بالاتر

برون سازمانی در این مطالعه به کمیته حسابرسی گزارش می دهند و این کمیته اختیار استخدام و اخراج آنها را دارد و حسابرسان داخلی نیز به صورت اختصاصی با کمیته حسابرسی ملاقات می کنند.

مطالعه حاضر نظر پاسخ دهندگان را در خصوص متغیرهای وابسته سه گانه ذیل مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد:

- برداشت آنها از احتمال پیش گیری از تقلب
- پیشگیری از تقلب برداشت آنها از احتمال کشف تقلب
- برداشت آنها از احتمال گزارش تقلب

مقیاس استفاده شده برای اندازه گیری هر متغیر که برای احتمال هر پاسخ درخواست شده بین صفر (هیچ گونه پیش گیری) تا ۱۰۰ درصد (پیش گیری کامل) است.

جدول شماره ۱: فراوانی اطلاعات تحقیق

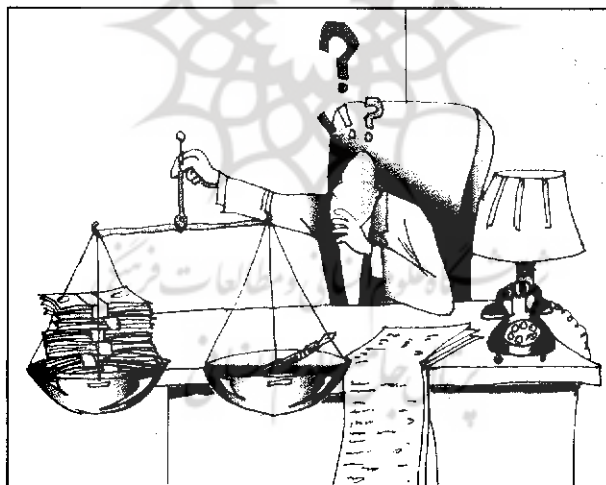
شرح	درون سازمانی - گزارش به مدیر ارشد	درون سازمانی - گزارش به کمیته حسابرسی	برون سازمانی - حسابرس مستقل صورتهای مالی	برون سازمانی - شرکتی غیر از حسابرس مستقل صورتهای مالی	حجم نمونه
تعداد نمونه	۱۴	۱۶	۱۴	۱۹	۶۳
سن (سال)	۴۶/۵	۴۳/۱	۴۱/۱	۴۰	۴۲/۴
تجربه وام دادن (سال)	۱۸/۴	۱۶/۵	۱۴/۱	۱۳/۴	۱۵/۵
تجربه بانکداری (سال)	۲۰/۶	۱۹/۸	۱۶/۶	۱۵	۱۷/۸
درصدی از شغل که به وام دادن اختصاص داده	٪۸۶/۱	٪۸۰/۹	٪۸۱/۴	٪۸۴/۵	٪۸۳/۳
برداشت شخصی: شناخت از حسابرسی داخلی ^{۲۱}	۴/۸	۵/۱	۵/۶	۵	۵/۱
برداشت شخصی: شناخت از حسابرس مستقل	۵/۶	۵/۷	۶/۴	۵/۹	۵/۹
عنوان شغلی:	٪۷۲	٪۸۷	٪۶۵	٪۶۶	٪۷۲
نایب رئیس	-	۱۳	۱۴	۱۱	۱۰
رئیس	۲۱	-	۱۴	۱۷	۱۳
مستول بخش وام	۷	-	۷	۶	۵
تحلیل گر اعتبارات	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

انحراف و کاربرد آن در تصمیم‌گیری مدیران

فاطمه صراف

مقدمه:

کارآئی کمتر (بیشتر) از پیش‌بینی و استانداردهای غیرواقعی از علل عمده انحراف می‌باشند. همیشه در بررسی انحراف باید به ارزش احتمالی حاصل از بررسی توجه داشت. در بررسی انحراف معمولاً تغییرات پولی یا درصدی از محدوده کنترلی به عنوان معیار غربالگری انتخاب می‌شود. اگر احتمال موفقیت PB و هزینه بررسی C در نظر گرفته شود، بررسی انحراف



با توجه به اندازه و طبیعت فزاینده انحرافات، مدیران به نحوی خواهان تعیین علت می‌باشند تا بتوانند اقدامات اصلاحی و تطبیقی مناسب را به کار ببندند

در هر سیستم هزینه یابی استاندارد، انحراف هزینه واقعی از هزینه استاندارد باید مورد ارزیابی قرار گیرد. در دنیای واقعی به ندرت هزینه واقعی با هزینه استاندارد برابر می‌شود که بعضاً ارزیابی آنها غیرعملی و غیر اقتصادی است. محاسبه انحراف اولین مرحله توجه به بررسی انحراف است. مدیران به یافتن علل انحراف بیشتر علاقه مند هستند. با توجه به اندازه و طبیعت فزاینده انحرافات،

زمانی صورت خواهد گرفت که $PB > C$ باشد. به علاوه انحرافات مورد بررسی قرار می‌گیرند که خارج از محدوده کنترلی رخ داده باشد. به منظور تعیین حدود کنترلی انحرافات، معمولاً از فرمول‌های مختلف احتمالات از جمله Bayes استفاده می‌شود.

مدیران به نحوی خواهان تعیین علت می‌باشند تا بتوانند اقدامات اصلاحی و تطبیقی مناسبی را به کار ببندند. به علاوه تعیین علت انحراف، بخش مهمی از سیستم کنترل مدیریت یعنی محول کردن مسئولیت‌ها را مقدر می‌سازد. اطلاعات غلط، تغییرات در هزینه تولید، رویدادهای غیرمنتظره،

به موقع در حسابها ثبت و نقل گردد.

استانداردهای تاریخ گذشته

گاهی انحرافات به علت استانداردهای تاریخ گذشته است که شایع ترین دلیل آن تغییرات بهای تمام شده می باشد. استانداردها ممکن است بر اساس این ایده باشند که بعد از مدت معینی تجهیزات جدید جایگزین گردد. در غیر این صورت پس از انقضای مدت مورد نظر مادامی که تجهیزات قدیم مورد استفاده قرار می گیرد، استانداردها تاریخ گذشته می باشند. گاهی استانداردها برای مشاغل گروهی تدوین شده است که ممکن است بر اساس میانگین سطح تجربه معینی از گروه باشد که با جایگزینی و یا استخدام افراد جدید، استانداردهای قبلی نیز باید مورد تجدید نظر قرار گیرند.

رخدادهای تصادفی

تمامی انحرافات را نمی توان به یک سری علل خاص ربط داد. بعضی از انحرافات در ذات خود فزاینده نیستند یعنی حتی اگر علتی برای آن ها بتوان یافت در دوره های بعدی تکرار نخواهند شد. اگر انحرافی رخ داد مدیران با به کارگیری اطلاعات تاریخی، این واقعیت که آیا انحراف در حدود طبیعی رخ داده است یا خیر را نشان خواهند داد و نوسان تصادفی انحراف را در حدود استاندارد خواهند پذیرفت.

چه زمان انحراف بررسی می شود؟

زمانی که اطلاعات کنترل گردید و استانداردها به روز شدند، آنگاه مدیران باید بروی مقدار و هزینه بررسی انحراف تصمیم گیری کنند. سوال اساسی این است که آیا منافع پیش بینی شده از بررسی، بیشتر از هزینه پیش بینی شده بررسی انحراف می باشد. یک راه معمول برای تعیین اینکه کدام انحراف را بایستی برای بررسی انتخاب کرد این است که معیاری برای غربالگری انتخاب کنیم. برای مثال غربالگری معمول، انحراف پولی به مقدار معین کمتر یا بیشتر از محدوده کنترلی است. کنترل به معنای حدود معمول هزینه است و مدیران هزینه های استاندارد با دو انحراف معیار بیشتر یا کمتر را به عنوان محدوده کنترلی شناخته اند و خارج از این حدود را به عنوان محدوده خارج از کنترل تلقی می کنند.

در این مقاله تلاش شده تا به سؤالاتی نظیر چرا انحراف به وجود می آید و کدام انحراف قابل بررسی است؟ پاسخ مناسب داده شود.

چرا انحرافات رخ می دهند؟

مدیران نظر خود را به علت ایجاد انحرافات معطوف می دارند به طوری که بتوانند از انحرافات نامساعد جلوگیری کرده و یا انحرافات مساعد را در صورت امکان تکرار نمایند. به علاوه ممکن است ارتباطی بین انحرافات وجود داشته باشد. برای مثال انحراف نامساعد در یک هزینه (درآمد) ممکن است به علت انحراف مساعد در سایر هزینه ها (درآمدها) باشد. انحراف مساعد الزاماً به معنی مطلوب بودن آن نیست، بنابراین صرف دانستن اینکه انحراف رخ داده است کافی نمی باشد، بلکه دانستن اینکه چرا انحراف رخ داده است و چگونه با دیگر انحرافات ارتباط دارد نیز ضروری است. گرچه ارائه دلایل تمام شمولی از ایجاد انحرافات مشکل است ولی می توان به طبقه بندی زیر توجه داشت:

اول این که انحرافات می توانند ناشی از اطلاعات غلط باشند.

دوم این که تغییرات در هزینه های تولید می تواند به انحراف منجر شود که لزوم بازبینی استانداردها را در پی دارد.

سوم این که انحرافات در نتیجه رخدادهای طبیعی باشند و دست آخر اینکه انحراف ممکن است در نتیجه عملکرد با کارائی پائین و یا بالا بوجود آمده باشد.

اطلاعات غلط

هزینه ها ممکن است به طرز غلطی از زمان دریافت مواد تا حمل محصول نهائی ثبت گردد. آیا هزینه ها با روش خاص حسابداری ثبت می گردد؟ آیا اطلاعات به طرز صحیحی جمع آوری و ثبت می شوند؟ گاهی محصولات و خدمات از دوایر بسیاری عبور می کنند و هر چه اطلاعات ثبتی بیشتر باشد میزان اشتباهات احتمالی بیشتر خواهد بود. اطلاعات غلط در بسیاری از موارد موجب انحراف است که در این حالت مدیران باید سیستمی را طراحی کنند که اطلاعات اولیه درست و

چگونگی بررسی انحرافات - تقابل سود و هزینه

زمانی که انحراف تعیین گردید در صورت ضرورت بررسی آن، مدیران می توانند از روش ارزش مورد انتظار استفاده کنند. در این روش دو پیش بینی برای بررسی صورت گرفته است، شکست یا موفقیت. اکنون اگر C هزینه بررسی، B منافع حاصل از بررسی و P احتمال موفقیت و $(1-P)$ احتمال شکست باشد، آن گاه:

انجام بررسی	شکست	موفقیت
عدم انجام بررسی	- ریال	+ ریال
احتمال موفقیت	$(1-P)$	P

اگر منافع حاصل از بررسی کمتر از هزینه انجام بررسی باشد، بررسی انجام نخواهد شد. حتی اگر احتمال موفقیت $(P=1)$ باشد. جدول (۱) نشان می دهد که اگر بررسی انجام شود و موفقیت آمیز باشد منافع آن از هزینه بیشتر خواهد بود و اگر انجام بررسی به شکست منجر شود، هزینه بررسی از دست خواهد رفت. با توجه به رابطه $EV = PB - C$ در صورت عدم بررسی، ارزش مورد انتظار (EV) برابر صفر است و هر گاه $PB > C$ باشد بررسی انجام خواهد شد و اگر $PB < C$ باشد بررسی صورت نمی گیرد.

حدود کنترلی

در اکثر شرکت ها شیوه های خاصی وجود دارد که بر مبنای نمونه گیری از تولید است. ارزیابی نمونه ها راهی برای امتحان کل مجموعه تولید می باشد. نمونه گیری را می توان به طور ساعتی، شیفیتی، روزانه، هفتگی یا ماهیانه انجام داد. هر نمونه دارای یک میانگین با محدوده ای در حدود آن است، که به وسیله آن اهداف حدود کنترلی^۱ تعیین و اعمال می گردد. به وسیله حدود کنترلی تصمیم گیری مدیران درباره بررسی انحراف به نحو بهتری انجام خواهد شد. حدود کنترلی به بهترین وجه زمانی مفید هستند که راهی برای اندازه گیری خصیصه های تولید وجود داشته باشد. هر گاه تعداد نمونه ها بیشتر باشد مدیران می توانند یک

میانگین کلی از همه نمونه ها بدست آورند که با \bar{X} نشان می دهند. به وسیله میانگین کلی (\bar{X}) و متوسط دامنه (\bar{R}) می توان حدود کنترلی برای \bar{X} را با فرمول ذیل محاسبه نمود:

$$\bar{X} + F\bar{R}$$

در فرمول فوق F فاکتور حدود کنترلی برای \bar{X} است. حدود \bar{R} را می توان بدین گونه بدست آورد:

$$UR: \text{حد بالای کنترل}$$

$$LR: \text{حد پایین کنترل}$$

U و L فاکتورهای حدود کنترلی برای R با توجه به تعداد نمونه ها می باشند.

به روشی دیگر می توان با توجه به ضریب اطمینان، Z را تعیین و حد بالا و پائین کنترل برای \bar{X} را مشخص کرد.

$$\bar{X} + ZS_x$$

S_x انحراف معیار از میانگین کلی است که با فرمول ذیل بدست می آید.

$$S_x = \sqrt{\frac{\sum (\bar{X}_i - \bar{X})^2}{n-1}}$$

با استفاده از انحراف معیار از متوسط دامنه (S_R) و Z (با توجه به مقدار ضریب اطمینان تعیین می گردد)، حد بالا و پائین کنترل برای \bar{R} حاصل می شود.

$$\bar{R} + ZS_R$$

$$S_R = \sqrt{\frac{\sum (R_i - \bar{R})^2}{n-1}}$$

در نتیجه نمونه گیری، مدیران استانداردی به عنوان حدود کنترلی تعیین می کنند که ممکن است بر مبنای میانگین کلی یا متوسط دامنه با محدوده ای در حدود آن باشد (انحراف معیار). حدود کنترلی تحت قوانین دولتی یا شرایط بازار قرار گرفته و بنابراین، ممکن است قرینه نباشند.

محاسبه احتمالات مجدد در مدل بیزین

و بررسی بیشتر انحرافات

محاسبه احتمالات مجدد بر اساس مدل بیزین روشی است که مدیران از آن برای بررسی فرایندهای تحت کنترل یا خارج از کنترل استفاده می کنند. مدل بیز به مدیران این

هزینه ها باشد.

بررسی بیشتر انحرافات مساعد

اغلب در مباحث بررسی انحرافات، تأکید بر انحرافات نامساعد است. با تأکید به مدل بیزین برای اتفاقات خارج از کنترل، توجه به انحرافات مساعد قابل توجه است. گاهی گزارش های مدیران هم انحرافات مساعد و هم نامساعد را نشان می دهد. ممکن است انحرافات به هم ارتباط داشته باشند. بنابراین یک انحراف مساعد در یک دایره شاید در نتیجه انحراف نامساعد در جای دیگری باشد. با بررسی انحراف مساعد می توان تکنیک خاص یک مدیر را که به کاهش هزینه و یا افزایش فروش منجر شده است، مورد بررسی قرار داد. بنابراین با تأکید بر انحرافات نامساعد و توجه به قسمت های نا کارآمد چنین تلقی می شود که از سایر نواحی غفلت شده است.

نتیجه گیری

محاسبه و یافتن علل انحراف با توجه به طبیعت فزاینده آن برای انجام اقدامات اصلاحی و تطبیقی ضروری است. تعیین علت انحراف، ابزار مهمی از سیستم کنترل مدیریت به شمار می رود. اطلاعات غلط، تغییرات در هزینه تولید، رویدادهای غیر منتظره، کارائی کمتر (بیشتر) از پیش بینی و استانداردهای غیر واقعی از علل عمده انحراف می باشند. همیشه در بررسی انحراف باید به ارزش احتمالی حاصل از بررسی توجه داشت و معیار خاصی برای بررسی انحراف تعیین کرد. در روش تقابل سود- هزینه هرگاه $PB > C$ باشد بررسی انجام خواهد شد و اگر $PB < C$ باشد بررسی صورت نمی گیرد. یکی از روش های بررسی انحراف و اعمال کنترل مدیریت حدود و چارت کنترلی است که به کمک آن می توان حد بالای کنترل و حد پائین کنترل را تعیین کرد. مدل احتمالات بیزین روشی است که مدیران از آن برای بررسی فرایندهای تحت کنترل یا خارج از کنترل استفاده می کنند که در آن برآوردهای قبلی درباره کنترل یک فرایند با اطلاعات جدید ترکیب شده و در نتیجه احتمال فرایندی که تحت کنترل است مورد تجدید نظر قرار می گیرد.

امکان را می دهد تا برآوردهای قبلی درباره کنترل یک فرایند را با اطلاعات جدید ترکیب کنند. در نتیجه احتمال فرایندی که در کنترل است مورد تجدید نظر قرار می گیرد.

جهت استفاده از مدل بیزی به اطلاعات اضافی نیاز است. ابتدا قبل از نمونه گیری جدید، به احتمال برآورد شده تحت کنترل بودن فرایند احتیاج داریم. آن گاه بعد از نمونه گیری، با در نظر گرفتن میزان احتمال تحت کنترل و خارج از کنترل میانگین کلی، مدل بیز را اجرا می کنیم. اگر P برابر احتمال رویدادی باشد نظیر:

$$P = \text{احتمال وقوع رویداد مورد انتظار} \\ P = \text{احتمال وقوع رویداد غیرمنتظره} \\ P = \text{احتمال وقوع رویداد نامساعد} \\ P = \text{احتمال وقوع رویداد مساعد}$$

از آنجائی که P (خارج از کنترل) برابر $1-P$ (تحت کنترل) است، بر اساس جدول Z و احتمالات نرمال انباشته ابتدا باید توزیع را استاندارد کرد. اکنون احتمال تجدید نظر شده با استفاده از مدل بیز بدین قرار است:

$$P = \text{احتمال کنترل} = P \\ P = \text{احتمال کنترل} = P \\ P = \text{احتمال کنترل} = P \\ P = \text{احتمال کنترل} = P$$

در بیشتر موارد، فرایندهای خارج از کنترل دارای انحراف معیار بزرگتری از فرایندهای تحت کنترل هستند. احتمالات تجدید نظر شده یک ایده کلی است و استفاده از آن همیشه عملی نیست. با این وجود روش ارزشمندی برای بررسی انحرافات می باشد.

بعد از بررسی چه می شود؟

بررسی انحرافات از هزینه های استاندارد دو هدف را تأمین می کند:

اول، به عنوان قسمتی از فاز کنترل اطلاعات مدیریت تلقی می شود.

دوم، به صورت ایده ای برای برنامه ریزی دوره بعد مورد استفاده قرار می گیرد. مدیران در جستجوی روش هایی هستند که در جهت بهبود سودآوری و کاهش

پی نوشت



1- Control Limit

منابع و مأخذ

۱- دکتر علی تقفی، احمد ظریف فرد. کاربرد سیستم کنترل در تجزیه و تحلیل انحرافات بهای تمام شده. فصلنامه علمی و پژوهشی. «بررسی های حسابداری». سال پنجم. شماره ۱۹ و ۱۸.

2- Balakrishnan, R. And G. B Sprinkle. (2002). Integrating profit Variance Analysis and Capacity Costing To provide Better managerial Information. *Issues in Accounting Education* (May): 149 161.

3- Cohen, j. and L. R raguette. 1996. A Further Examination of Factors Affecting The Variance Investigation Decision. *Advances in Management Accounting* (5): 115 138.

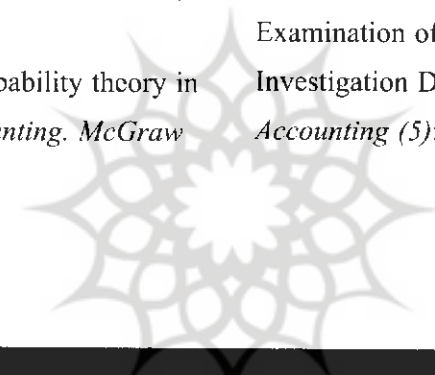
4- Charles T. Horngren and George Foster. (2000). When to investigate. *Cost Accounting, A Manegerial Emphasis. Prentice Hall.*

5- Jacobs, F. (1983). When and how to use Statistical cost Variance Investigation Techniques. *Cost and Management* (January / February).

6- Maurical Hirsch. (1998). Variance investigation. Advanced management accounting. *South Western Publishing Co.*

7- Managers' Variance Investigation Decision. An Experimental Examination of probabilistic behavioral decision making 14 (2001). *Journal of Behavioral decision Making.*

8- Ralphs. Polimini. (1998). Probability theory in Varince Investigation. *Cost Accounting. McGraw Hill: 790-800*



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی



نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری کاکتوس
ابزاری کارآمد در دست مدیران

- حقوق و دستمزد
- دبیرخانه
- سرویس مشتری
- حمل و نقل
- پخش مویرگی
- قرض الحسنه
- دفتر تلفن . . .
- حسابداری
- انبارداری
- خرید و فروش
- چک
- صندوق
- کنترل موجودی تولید
- قیمت تمام شده

کاکتوس
CACTUS

تحت انواع ویندوز و شبکه
Windows 98/Me/2000/XP
SQL Server 2000

شرکت کاکتوس کامپیوتر

تهران. سهروردی شمالی. مقابل پمپ بنزین. پلاک ۲۱۸. طبقه هفتم. واحد شرقی
۸۸۴۲۷۱۳۰ ۸۸۴۴۴۲۱۹ ۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳

راهنمای مؤسسات حسابرسی

مؤسسه حسابرسی آزموندگان

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 - شماره ۷۰۱ - طبقه ۴

تلفن: ۸۸۸۰۳۴۶۵-۸۸۸۰۲۶۳۹
فکس: ۸۸۹۲۶۷۵۴
صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

مؤسسه حسابرسی آریابهروش

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

فتحعلی ولایی
مرتضی شعبانی
فرامرز میرزایی صلحی

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

تلفن: ۸۸۰۳۴۴۰۶
فکس: ۸۸۰۳۴۴۸۲
کد پستی: ۱۴۳۵۸۸۴۴۳

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 - شماره ۶
(بلوک A, B)

تلفن: ۰۳۱۱-۶۴۴۱۹۱۷ و ۸
فکس: ۶۶۱۰۵۹۶
صندوق پستی: ۸۱۶۴۵-۳۹۵

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 آنگاه 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 - نیش کوچه ایرانی
ساختمان مروارید - واحد یک

تلفن: ۲۲۳۶۷۷۸۴ فکس: ۲۲۳۶۷۷۸۴
نشانی اصفهان: خیابان چهار باغ بالا
مجمع پارسیان - طبقه دوم - واحد ۴۰۶
تلفن: ۰۳۱۱-۶۲۷۴۹۹۱
فکس: ۰۳۱۱-۶۲۷۳۵۶۹

مؤسسه حسابرسی آزموه کاران

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مسعود بختیاری سوجبلاغی
علی اصغر فرخ
علی خیراندیش
جعفر نیکدل

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

تلفن: ۸۸۷۹۲۵۷۹
فکس: ۸۸۷۷۱۳۸۰
صندوق پستی: ۷۳۱۸-۱۹۳۹۵

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
مجمع تجاری اداری سروستان
طبقه سوم - واحد ۳۰۸

تلفن: ۲۲۰۹۱۳۲۰ و ۴۳
فکس: ۲۲۰۸۰۸۱۷
کد پستی: ۱۹۹۷۹۹۸۳۵۵

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: ۱۷۷۹-۱۴۶۶۵
تلفن: ۸۸۵۷۵۴۷۵
فکس: ۸۸۵۷۵۴۷۶

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 - خ مطهری - جنب باشگاه
بانک سپه - پلاک ۴۳ - طبقه چهارم

تلفن: ۸۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۸۴۲۳۵۳۴
کد پستی: ۱۵۶۷۷۱۷۸۶۶
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۹۳۵

دانش پژوهش‌های حسابداری

راهنمای مؤسسه حسابداری

مؤسسه حسابداری 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 حسابداری به روز آوران اندیش

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

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

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

تلفن: ۲۲۲۲۸۴۴۵
فکس: ۲۲۹۱۳۲۴۰
کد پستی: ۱۴۳۵۸۸۴۱۴۳

مؤسسه حسابداری پرتو حساب تهران

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

اصغر بختیاری
ناصر بیک

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

تلفن: ۳ و ۷۹۵۲۳ - ۶۶۹۰۷۹۵۲ - ۶۶۹۴۹۱۴۹
فکس: ۶۶۹۰۷۹۵۳ و ۶۶۹۴۹۱۴۹
کد پستی: ۱۴۱۹۸ - ۵۳۸۱۱

مؤسسه حسابداری و خدمات مدیریت پرسپان پاد

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

محمدرضا ستارزاده
رسول نصیری خوبدهی

نشانی: خیابان طالقانی - بعد از چهارراه
مفتح - ساختمان ۲۹۰ - طبقه سوم

تلفن: ۸۸۳۰۷۳۱۷
فکس: ۸۸۸۲۸۱۴۳

مؤسسه حسابداری 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: ۷۷۶۰۳۲۵۲
فکس: ۷۷۵۰۷۵۴۸

مؤسسه حسابداری فردمندان 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: ۳ - ۶۶۹۱۵۶۸۲
فکس: ۶۶۴۳۹۵۵۵
صندوق پستی: ۱۴۱۴۵ - ۵۱۹

مؤسسه حسابداری داوران حساب

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

شعبان حبیب پور کوچکی
نادر بسنده
عباسعلی نیک نفس

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

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

مؤسسه حسابداری و خدمات مالی دایارایان

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

علی امانی
رضا مستاجران
غلامحسین دوانی

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

تلفن: ۵ و ۸۸۷۳۹۰۸۳
فکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶

مؤسسه حسابداری 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 آذر - کوچه ۵
شماره ۵۰

تلفن تهران: ۸۸۲۸۸۸۲۶ - ۸۸۲۸۸۸۹۹ - ۰۹۱۲ ۱۲۴۳۸۹۹
فکس کرمان: ۲۴۶۴۰۷۲ - ۰۳۴۱

راهنمای مؤسسات حسابرسي

مؤسسه حسابرسي ديلمی پور و همکاران

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

نصرت اله تشخیصی
CPA مصطفی ديلمی پور
نصرت اله سعادتى

نشانی: تهران - بزرگراه آفریقا - پلاک ۲۳
مجمع ادارى 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 شاهى
مصطفی علوی

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

تلفن: ۲۲۹۰۳۰۱۸-۲۲۲۷۵۱۳۱

فکس: ۲۲۲۷۸۷۶۴

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵-۴۹۷۳

مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت رهبین

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حسین شیخ سفلی
فرامرزی نوروزی
محمد حاجی پور

نشانی: تهران - سهروردی شمالی - بالاتراز
آبادانا - خیابان سراب - پلاک ۱۸ - واحد ۱۲

تلفن: ۲۱ و ۸۸۷۴۹۰۲۰

فکس: ۸۸۷۴۷۸۲۸

مؤسسه حسابرسي رهیافت و همکاران

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

مجید صفاتی
حسن حاجیان
محمدصفا دهقان
مصطفی جهانبانی

نشانی تهران: خیابان سهروردی شمالی - نرسیده
به میدان شهید فندی - 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 سپاهان تراز

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

سیدامیر حسین ابیطحی نائینی
مهران پوریان
علیرضا جعفری نسب
عباس حیدری کهریتی
سیدشهریار نوریان

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

تلفن: ۲۲۹۰۳۷۵۹-۲۲۹۰۳۷۵۸

فکس: ۲۲۲۷۶۳۳۸

تلفن دفتر اصفهان: ۰۶۶۹۹۵۹۵-۰۶۶۹۹۴۴۴ (۰۳۱۱)

فکس دفتر اصفهان: ۰۶۶۸۷۶۰۰ (۰۳۱۱)

تلفاکس دفتر یزد: ۰۲۵۱۱۸۲۵۳۹۶۱ (۰۲۵۱)

مؤسسه حسابرسي شافعی 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
نیش خیابان نهم - پلاک ۳۱/۱۱۴ - طبقه ۶
واحد ۲۲ و ۲۳

تلفن: ۲۲۲۷۲۱۹۰-۲۲۲۷۲۱۹۹-۲۲۹۰۲۶۰۲۶

فکس: ۲۲۹۰۴۲۰۰

مؤسسه حسابرسي عامر 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: فلسطین شمالی - مابین بلوار کشاورز
و زرتشت - پلاک ۳۹ - ساختمان ۵۵
طبقه ۴ - واحد ۱۸

تلفکس: ۸۸۹۰۵۶۴۷-۸۸۹۰۳۳۸۹-۸۸۸۹۰۶۱۹

کد پستی: ۱۴۱۵۸-۴۳۳۳۸

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: خ ۲۳ گاندی - پلاک ۲۱ - واحد ۲

تلفن: ۸۸۶۶۱۲۶۹

فکس: ۸۸۶۶۱۲۶۹

مؤسسه حسابرسي شراکت

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

سیروس گوهری
مجید کشور پزوه لنگرودی
حسن فرنیبا

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

تلفکس: ۸۸۷۱۷۶۵۱-۸۸۷۱۷۶۵۰

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

راهنمای مؤسسات حسابرسی

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت میز

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حسین سیادت خو
محمدنبی داهی
سعید سینایی مهربانی

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

تلفن: ۸۸۸۰۲۹۰۱ و ۸۸۹۰۱۵۴۷ و ۸۸۹۰۷۶۷۹

صندوق پستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷



مؤسسه حسابرسی فردا پدید و همکاران

عضو انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شرکا (حسابداران رسمی):

حسن تنگ عیش
فرانک زنده نوش

نشانی: تهران - میدان جهاد (فاطمی)
کوچه کامران - پلاک ۱۵ - طبقه ۴
واحد ۸

تلفن: ۸۸۸۹۹۰۷۰ و ۸۸۸۹۹۱۴۱

فکس: ۸۸۸۹۹۷۰۵

کد پستی: ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸

شرایط پذیرش مقاله ها و چگونگی ارسال آن ها

شرایط قبول مقاله ها:

الف: از لحاظ محتوا

- ۱- در جهت هدف های نشریه باشد.
- ۲- جنبه علمی یا پژوهشی یا تخصصی یا حرفه ای داشته باشد.
- ۳- حاصل مطالعات، تجربه ها و پژوهش های نویسنده باشد.
- ۴- در صورت ترجمه، مقاله حاوی موضوعات جدید و تجارب خاص بوده که با مقتضیات و شرایط جامعه متناسب باشد.
- ۵- قبلاً برای هیچ یک از نشریات داخلی و خارجی ارسال و یا در هیچ یک از آنها چاپ نشده باشد.

ب: از لحاظ شکل ظاهری

- ۱- ارسال ۲ نسخه از مقاله تایپ شده (حداکثر ۱۲ صفحه تایپ شده با برنامه Word-XP و همراه با دیسکت).
- ۲- چکیده ای در حدود ۱۵۰ کلمه به زبان فارسی و انگلیسی همراه مقاله باشد.
- ۳- مقاله های ترجمه شده با نسخه ای از متن اصلی همراه باشد.

- ۴- فهرست منابعی که مورد استفاده قرار گرفته بدون ذکر شماره ردیف بر روی صفحه ای مستقل و با توجه به الگوی زیر درج شود:

- الف) کتاب تألیف شده: نام خانوادگی و نام نویسنده. (تاریخ نشر). نام کتاب، محل انتشار، ناشر.
- ب) کتاب ترجمه شده: نام خانوادگی و نام مؤلف. (تاریخ تألیف). نام کتاب به فارسی، نام و نام خانوادگی مترجم، ناشر، تاریخ ترجمه.
- ج) مقاله: نام خانوادگی و نام. (تاریخ نشر). عنوان مقاله. نام مجله، شماره انتشار، شماره صفحات استفاده شده.

ضوابط نهایی پذیرش مقاله ها برای چاپ در فصلنامه

مقاله های تألیفی، تحقیقی و ترجمه ای را حداقل دو تن از اعضای شورای سردبیری مورد ارزیابی قرار می دهند و پذیرش نهایی منوط به موافقت قطعی مدیر مسئول است.

نحوه ارسال مقاله:

خواهشمند است مقاله های خود را با رعایت موارد فوق همراه با نام ای با ذکر نام و نام خانوادگی، میزان تحصیلات، مرتبه علمی، محل اشتغال، نشانی پستی و الکترونیکی و شماره تلفن به عنوان سردبیر مجله ارسال فرمایید.



بانک کارآفرین

دانش جهانی، راه حل ایرانی

هماهنگ با شما

در کنار شما



Global Knowledge
Local Solutions

همسو با آخرین تکنولوژی روز جهان

طیف کامل خدمات بانکی

مناسب با نیازهای شما

تعاونی اعتبار ثامن الائمه عليه السلام

خدمات هر قدر بزرگ باشد از نظر ما کافی نیست



✓ رؤوس خدمات ما:

- اعطای تسهیلات در راستای ایجاد اشتغال و افزایش تولید و ارائه خدمات به اقشار مختلف جامعه.
- پرداخت بیشترین سود علی الحساب به سپرده گذاران (بلند مدت یکساله ۲۰٪ سپرده ۶ ماهه ۱۴٪ و کوتاه مدت ۱۳٪)
- پرداخت سود قطعی سالهای ۸۱ و ۸۲ (۳ و ۴٪ بیشتر از نرخ علی الحساب).
- امکان استفاده از سیستم SMS به منظور اطلاع رسانی از انواع حسابها.
- انجام ۳ مرحله قرعه کشی حسابهای پس انداز در سال ۸۳ و اعطای دهها هزار جایزه از قبیل واحد مسکونی، خودرو، شمش طلا و ...

✓ ارائه خدمات روز دنیا در دستور کار ماست.

- ایجاد زمینه استفاده از کارتهای الکترونیکی با امکان نگهداری تا ۷ نوع حساب.
- تهیه و نصب دستگاههای خودپرداز ATM با قابلیت پیشرفته دریافت و پرداخت.
- واریز و برداشت از حسابها بصورت ONLINE در سراسر کشور ۲۴ ساعته در ۷ روز هفته.
- تهیه و نصب سیستمهای گویا از قبیل تلفن بانک و ارسال و اعلام اطلاعات تعریف شده.
- ایجاد امکان استفاده از Internet Banking جهت انجام امور مشتریان از طریق رایانه شخصی.

((منتظر خدمات نوین ما باشید))

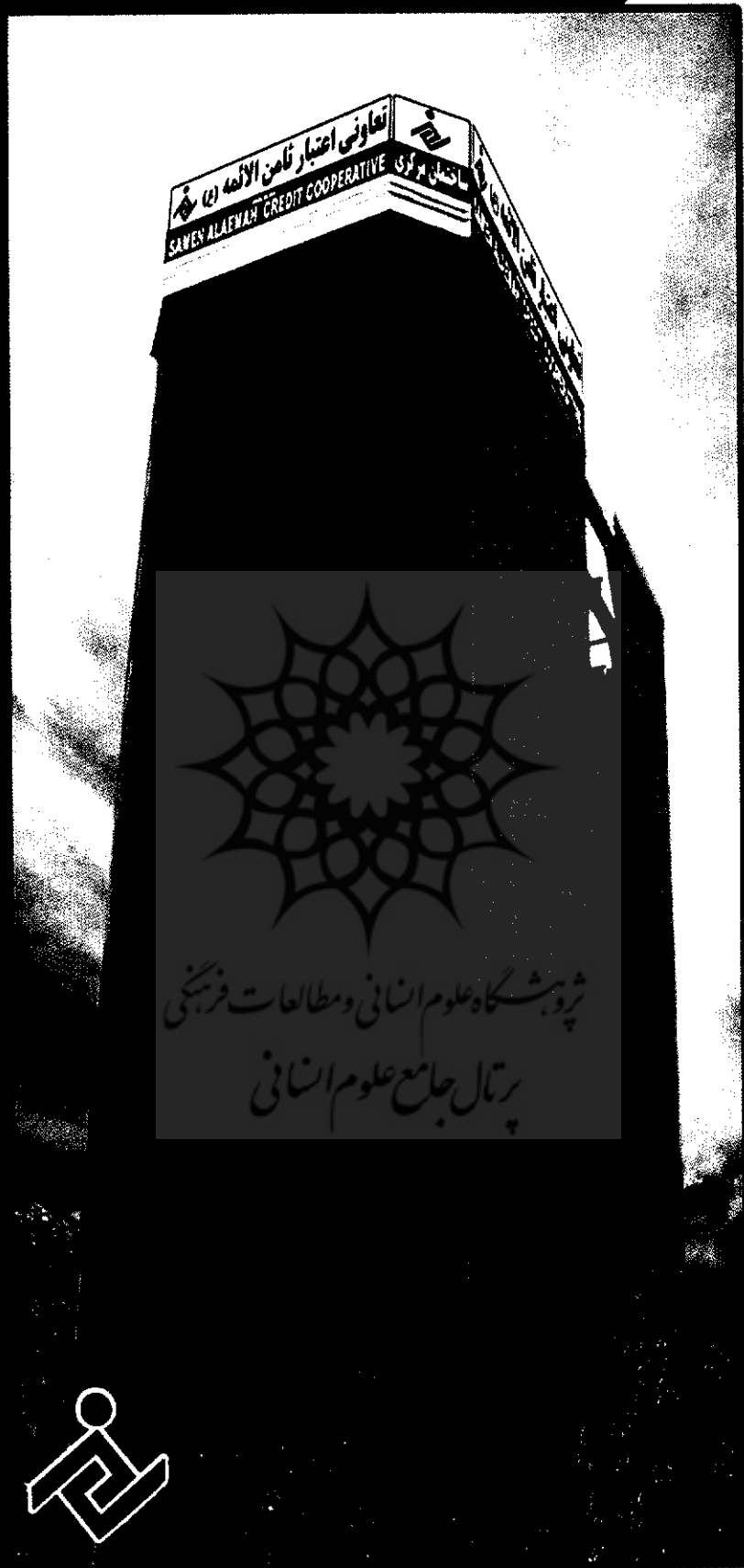
نرخ سود سپرده ها

۱۳ درصد	سرمایه گذاری کوتاه مدت	تعاونی اعتبار ثامن الائمه عليه السلام
۱۴ درصد	سرمایه گذاری کوتاه مدت ویژه (۶ ماهه)	به منظور جذب منابع مردمی در جهت
۲۰ درصد	سرمایه گذاری بلند مدت (یک ساله)	ارائه خدمات بانکی نسبت به پرداخت سود
۲۰/۵ درصد	سرمایه گذاری بلند مدت (دو ساله)	به سپرده گذاران به صورت علی الحساب
۲۱ درصد	سرمایه گذاری بلند مدت (سه ساله)	و نهایتاً اعطای سود قطعی در پایان هر
۲۱/۵ درصد	سرمایه گذاری بلند مدت (چهار ساله)	سال مالی اقدام مینماید.
۲۲ درصد	سرمایه گذاری بلند مدت (پنج ساله)	تعاونی اعتبار ثامن الائمه عليه السلام
		در راستای اهداف نظام بانکداری اسلامی
		پرداخت سود قطعی به سپرده گذاران را
		پس از تصویب صورتهای مالی پرداخت می نماید.

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

تعاونی اعتبار ٹامن الائمه عليه السلام با بیش از ۳۰۰ شعبه در سراسر کشور آماده ارائه خدمات نوین مالی و اعتباری به هموطنان عزیز می باشد

تعاونی اعتبار ٹامن الائمه عليه السلام



تعمیر و احداث سمانتاوونی

دفتر مرکزی: تهران - خیابان گاندی - خیابان پانزدهم تلفن: ۱۹-۸۸۵۰۰۱۸ - ۸۸۲۰۷۲ فاکس: ۸۷۹۳۲۹۳

web: www.samentaavoni.ir

Email: info@samentaavoni.ir

انجمن حسابداری ایران

دوره‌ی آموزشی آمادگی کارشناسی ارشد



انجمن حسابداری ایران به‌عنوان تنها ارگان علمی - تخصصی کشور در پی درخواست‌های مکرر دانشجویان اقدام به برگزاری اولین دوره‌ی آموزشی آمادگی کارشناسی ارشد حسابداری برای داوطلبان ورود به مقطع کارشناسی ارشد می‌کند

شرایط داوطلبان:

- ۱) فراغت از تحصیل یا گذراندن حداقل ۱۰۰ واحد درسی تا پایان تیر ۱۳۸۵.
- ۲) شرکت در آزمون ورودی تعیین سطح.
- ۳) کسب معدل کل بالاتر از ۱۴ تا زمان ثبت نام.
- ۴) توانایی حضور در کلاس‌های دوره حداقل دو روز در هفته از ساعت ۱۶ تا ۲۰.
- ۵) ثبت نام حداقل در ۲ درس، آزمون‌های تعیین سطح و ارزش‌یابی، و دوره ویژه حل تست.

ویژگی‌های دوره:

- ۱) استفاده از مجرب‌ترین استادان دانشگاه‌ها که در برگزاری دوره‌های آمادگی کارشناسی ارشد تخصص و تجربه هستند.
- ۲) استفاده از شیوه‌های نوین برای آموزش توانایی‌های خواندن زبان انگلیسی عمومی و تخصصی.
- ۳) اعطای نمرات به دانشجویانی که معدل بالای ۱۷ دارند یا در آزمون ورودی حضور داشته‌اند.
- ۴) آموزش تمام دروس به‌صورت آنلاین در آخرین برنامه‌های درسی دانشگاه‌های معتبر ایران.
- ۵) عضویت رایگان در انجمن حسابداری ایران.

برنامه‌ی دوره‌ی آموزشی آمادگی کارشناسی ارشد:

۵ ساعت	تعیین سطح - ورودی
۵۰ ساعت	حسابداری مالی
۵۰ ساعت	حسابداری صنعتی
۳۰ ساعت	مرور حسابرسی
۵۰ ساعت	مرور ریاضی و آمار
۳۰ ساعت	زبان عمومی - مهارت‌های خواندن
۳۰ ساعت	زبان تخصصی - متون تخصصی
۳۰ ساعت	آزمون نهایی ارزش‌یابی
۳۰ ساعت	دوره ویژه حل تست در ۱۰ جلسه

نهفته‌های محدودی دارند. مثلاً، کورمندی^{۴۵} و لایپ (۱۹۸۷)، و ایستون^{۴۶} و زمیجوسکی^{۴۷} (۱۹۸۹)، دریافتند که هر قدر پایداری بیشتر باشد، ERC بالاتر است.

در پایان دهه ۱۹۸۰ شماری از مطالعات به واپس‌نگری و ارزیابی دست‌آوردهای ۲۰ ساله از زمان انتشار اولین مطالعه بال و براون روی آوردند. هم‌رایی و اجماع کامل بین آنها وجود نداشت. ما دوباره به سراغ این ارزیابی‌ها و روندهای پژوهشی که پس از آن به منصف ظهور رسید باز خواهیم گشت. با وجود این، نخست اجازه دهید به مبحث سومین جریان عمده در پژوهش حسابداری بپردازیم.

پژوهش حسابداری اثباتی

پژوهش حسابداری اثباتی بعضاً با عناوین دیگری چون متون "نظریه قراردادهای" یا "پیامدهای اقتصادی حسابداری" خوانده می‌شود. این رویکرد فرض می‌کند که اطلاعات حسابداری نمی‌تواند صرفاً نتیجه اقدامات یا کنش‌های شرکت باشد، بلکه بخشی یکپارچه از شرکت و ساختار سازمانی اش است. این اطلاعات مبنایی برای تسهیم منابع، پرداخت پاداش و حقوق مدیریت، اندازه‌گیری شروط محدودکننده قراردادهای بدهی^{۴۸}، و مانند این‌ها به دست می‌دهد.

بنابراین، مدیریت انتظار دارد اثرات اطلاعات مالی را بر تصمیمات زیر بداند: تصمیمات عملیاتی، سرمایه‌گذاری و مالی. گزینش روش‌های حسابداری گزینه. این بار هم محرک اصلی این رویکرد، که تا حدودی فراگیرتر است، ریشه در تغییرات متون مالی و اقتصادی داشت.

الزامات افشاءگری و مقرراتی

اقتصاددانان با آزمایش مقررات و اثرات آنها در صدد برآمدند تا این باور را زیر سؤال ببرند که انگیزه وضع تمام مقررات به نوعی با کالاهای عمومی در ارتباط است و مقررات فی‌نفسه رفاه اجتماعی را افزایش می‌دهند. بر این اساس، سیاستمداران و مقررات‌گذاران به عنوان افرادی نگرینسته

توازی بین استفاده از افق کوتاه مدت در برابر افق طولانی‌تر این است که در اولی ریسک اندکی وجود دارد که بازار بتواند به اطلاعات واکنش نشان دهد و بنابراین آزمون‌پذیری پایینی دارد. افق‌های طولانی‌تر از مزیت امکان‌نشستی اطلاعات برخوردارند، و بنابراین امکان واکنش زود هنگام بازار را دربردارند. افزون‌بر این، و از همه مهم‌تر، این امکان وجود دارد که به معنی داری و اهمیت یک پاره اطلاعاتی تا تاریخی بعدتر پی برده نشود. استفاده از افق‌های بسیار کوتاه‌تر این واکنش را نادیده خواهد گرفت. یافتن تکانه‌های پسااعلام^{۴۹}، که پیش از این تلویحاً گفته شد، بی‌ربطی این موضوع را افزایش می‌دهد.

آزمون رابطه بین پارامترهای خوش‌خبری/بدخبری و بازده‌های غیرعادی

مطالعات اولیه، که درباره‌شان بحث کردیم، شرکت‌ها را بر حسب نشانه‌ها و/یا بزرگای خطای پیش‌بینی سود به پرتفولیوهای خوش‌خبر/بدخبر گروه‌بندی می‌کردند. بنابراین در این مطالعات هیچ ملاحظه یا اندازه‌نظری صریحی از رابطه بین سود و بازده به دست داده و مشاهده نشد. مطالعات بعدی با معرفی ضریب واکنش سود^{۵۰} (ERC)، صراحتاً واکنش بازده‌های سهام را به سود مرتبط ساختند.

مطالعات ERC، واکنش‌های تفاضلی میان شرکت‌ها و واکنش‌های تفاضلی به اجزای گوناگون سود را آزمودند. افزون‌بر این، ERC آزمون صریح روابط بین قیمت‌ها و بازده‌ها را که در مدل‌های ارزش‌گذاری مالی نهفته است، امکان‌پذیر ساخت. کالینز و کوتاری (۱۹۸۹) نشان دادند، همان‌گونه که این مدل‌ها پیش‌بینی می‌کنند، متغیرهای ریسک و رشد برخی از تفاوت‌های همزمانی^{۵۱} ERC را تبیین می‌کند.

بعدتر پی برده شد که ERCها نوعاً کمتر از حد انتظار هستند. این یافته، علاقه‌مندی به مسئله "تداوم" یا "پایداری" را برانگیخت. بدین معنی که اجزاء سودها پایدار هستند و از این رو نهفته‌هایی را برای ارزش‌گذاری آینده و واکنش بازار در بر دارند، و افزون‌بر این گذرا هستند و ملازمات و

می‌شوند که به خاطر نفع شخصی شان به مقررات گذاری روی می‌آورند و از این رو انگیزه‌های خصوصی برای وضع مقررات خاص دارند.

از این منظر به الزامات افشاء نیز با دیدی انتقادی نگریسته شد. بنابراین دیگر بدهاهاً پذیرفته نمی‌شد که مزایای حاصل از افزایش الزامات افشاء حکما بر هزینه‌های فزونی دارد. افزون بر این، برخی حجت آوردند (حتی به طور خلاصه تشریح کردند) که شرکت‌ها انگیزه خصوصی دارند تا زمانی زیر بار تولید اطلاعات بروند که هزینه انتشار و تولیدشان از پاداش‌های بالقوه شان پیشی نگیرد. باور بر این بود که توازی هزینه/مزایا بر گزینش رویه‌های حسابداری تأثیر دارد. با وجود این، انگیزه‌های گزینش‌های حسابداری، هنوز مستلزم تبیین است.

نظریه کارگزاری

متون نظریه کارگزاری به عنوان نقطه آغازین این استدلال شناخته می‌شود. جوهره این نظریه، نفع شخصی را علت‌العلل انگیزش‌های کارگزاران اقتصادی معرفی می‌کند. بنابراین، مدیران در صورتی گام‌هایی را برای بیشینه‌سازی ارزش شرکت برمی‌دارند که برایشان نفع شخصی به همراه داشته باشد. افزون بر این، اگر مدیران قادر باشند در نبود افزارهای پیشگرمی^۱، رفاهشان را با (۱) اختصاص منابعی افزون‌تر از پاداش‌ها و حقوق‌های توافق‌شده، یا (۲) شانه خالی کردن از وظایفشان، بالا ببرند، آنگاه سرمایه‌گذاران و بستانکاران نیز از تجهیز و تأمین منابع مالی شرکت خودداری خواهند کرد.

به همین قیاس، در نبود یک ابزار پیشگرمی، مدیران قادر خواهند بود ریسک‌ها و فعالیت‌هایی را بپذیرند که به دارندگان اوراق قرضه به نفع دارندگان حق مالکانه ضرر برساند. بنابراین، به یک ابزار پیشگرمی نیاز است تا اطمینان حاصل شود که مفاد توافق‌نامه‌ها (قراردادها)ی میان مدیران، سهامداران، و بستانکاران رعایت می‌شود. این بحث تا بدانجا پیش رفت که شرکت را به عنوان هستاری پنداشتند که مستقل نیست بلکه رشته‌ای از "قراردادها"ی (صریح یا تلویحی) بین طرف‌های گوناگون است، که هر یک درصد

بیشینه‌سازی نفع شخصی اش است. در این سناریو، نقش حسابداری فراهم آوردن یک افزار پیشگرمی است تا فرایند قرارداد بستن به درستی عمل کند.

این رویکرد، فرایند حسابداری صورت‌های مالی را در مقام افزاری می‌نگرد که بر اساس آن، طرف‌های قراردادها اهداف قراردادهای گوناگون را اندازه‌گیری، پایش‌گری، و اجرا می‌کنند.

بنابراین، همان‌گونه که قبلاً گفته شد، داده‌های حسابداری فی‌نفسه واقعیت را توصیف نمی‌کنند- بلکه در حقیقت واقعیت را تعریف می‌کنند، چرا که پیامدهای اقتصادی واقعی از ارقام گزارش‌ها نشأت می‌گیرند. فرضیه‌های خاصی که از رویکرد نظریه اثباتی به حسابداری نشأت گرفته‌اند و اغلب آزموده شده‌اند عبارت‌اند از:

فرضیه طرح‌های پاداش.

فرضیه شروط بدهی یا بدهی/حق مالکانه.

فرضیه فرایند سیاسی.

فرضیه طرح‌های پاداشی

قرارداد بین مدیران و سهامداران اساساً به عملکرد مورد انتظار مدیران و میزان پاداش آنان می‌پردازد. به موجب فرضیه‌های طرح‌های پاداشی، مدیران بر اساس چگونگی مدیریت شرکت پاداش دریافت می‌کنند. صورت‌های مالی (که اغلب صراحتاً در طرح‌های پاداشی مدیران شرکت به رسمیت شناخته می‌شوند) به عنوان ملاکی برای عملکرد شرکت به شمار می‌روند. بنابراین، نفع مدیریت شرکت در این است که سیاست‌های حسابداری "بلندپروازانه" یا "گشاده‌اندیش" را برای بهبود پاداش‌های خود برگزینند.

به موجب این دیدگاه، و با در نظر گرفتن فرضیه‌های بازار کار، بازار در اثر گزینش سیاست‌های حسابداری بلندپروازانه "تحمیق نمی‌شود". اما، نیروی برانگیزنده این گزینش‌ها پاداش مدیران را به خاطر گزارش سودهای بالاتر افزایش خواهد داد.

به همین قیاس، زمانی که برای پاداش مدیران حد بیشینه‌ای (در طرح‌های پاداش) در نظر گرفته می‌شود،

فرضیه‌های هزینه‌های سیاسی

بحث قبلی ما در خصوص مقررات گذاری تلویحاً حاکی از این است که فرایند سیاسی هزینه‌هایی را به شرکت تحمیل می‌کند. هرگاه سیاستمداران و مقررات گذاران قادر باشند منافعشان (یا منافع رأی دهندگان) را به هزینه دیگران افزایش دهند، در این صورت اغلب چنین خواهند کرد. در این فرایند، داده‌های مالی و چگونگی درک آنها، نقش مهمی بازی می‌کنند. چنانچه باور بر این باشد که یک شرکت یا یک صنعت مزایایی را برای عموم دارد، اما سودهای "شرم آور"^{۵۱} می‌سازد، آنگاه سودهای گزارش شده اش بررسی می‌شود تا معلوم شود آیا سودهای "شرم آور" گزارش شده اند. این شرکت‌ها ناگزیر متقاعد می‌شوند باید به سراغ روش‌های حسابداری بروند که سودهای گزارش شده شان را کاهش می‌دهد و از این رو ریسک سیاسی شان را پایین تر می‌آورد. برای مثال، در ۱۹۹۱ (زمانی که قیمت‌های نفت به خاطر بحران کویت بالا رفت) برخی شرکت‌های نفتی سودهای گزارش شده شان را با کمک "روش‌های کاهنده سود" کاهش دادند [نگاه کنید به هان^{۵۲} و وانگ^{۵۳} (۱۹۹۸)] و ذخایری را برای هزینه‌های زیست محیطی یا "تباهیدگی‌داری‌ها"^{۵۴} ثبت کردند. این ممکن است به اعمال فشارهایی از سوی شرکت‌ها برای کاهش قیمت‌ها (صنعت دارو) یا مقررات گذاری جهت وضع مالیات برای "سودهای بادآورده" (صنعت نفت) بینجامد.

به همین قیاس، کلویده^{۵۵}، پرات^{۵۶} و استاک^{۵۷} (۱۹۹۶) گزارش دادند روش‌های حسابداری کاهنده سودهای گزارش شده ممکن است به دلیل میل استفاده از روش‌های مشابه در اظهارنامه مالیاتی برگزیده شوند. حتی اگر روش‌های گزینه دیگری مجاز باشد، دردسر عدم پرداخت مالیات یا پرداخت مالیات کمتر در مقایسه با گزارش سود پایین‌تر در صورت‌های مالی بسیار اندک است. در این متون پژوهشی، فرضیه‌های هزینه‌های سیاسی اغلب در قالب فرضیه‌های اندازه‌آزمون شده‌اند. استدلال براین است که شرکت‌های بزرگ‌تر بیشترین تأثیرپذیری را از هزینه‌ها و فشارهای سیاسی دارند. هر قدر شرکتی بزرگ‌تر باشد، با احتمال بیشتری روش‌های حسابداری را برخواهدگزید که سودهای پایین‌تری را

آنگاه اگر سود شرکت از سود مرتبط با پاداش بیشینه فزونی بگیرد، دیگر هیچ انگیزه‌ای برای افزایش سود وجود ندارد. مثلاً، هیلی^{۵۸} (۱۹۸۵)، دریافت که مدیران گرایش دارند تا سیاست‌های حسابداری را به دلیل انگیزه‌های طرح‌های پاداشی تغییر دهند و این تغییرات با آغاز یا تعدیل طرح‌های پاداش توأم است. با وجود این، هیلی گزارش کرد که به نظر می‌رسد مدیران سیاست‌های حسابداری را در صورتی تغییر می‌دهند که پاداش‌ها زیر آستانه کمینه یا بالای سقف بیشینه دوره جاری قرار داشته باشند.

فرضیه‌های شروط بدهی

دارندگان اوراق قرضه و دیگر بستانکاران می‌خواهند از بازپرداخت اصل و بهره طلبشان اطمینان یابند. آنان به منظور حفاظت از منافعشان شروطی را به استقراض کننده به صورت محدودیت پرداخت سود تقسیمی، بازخرید سهام، و صدور اوراق بدهی جدید تحمیل می‌کنند. این شروط محدود کننده اغلب بر مبنای اندازه‌ها و نسبت‌های حسابداری وضع می‌شود. شروط نوعی اغلب شامل حفظ سطوح قابل قبول سرمایه در گردش، پوشش بدهی، ارزش خالص، و متغیرهای مشابه است.

گزینه‌های حسابداری می‌توانند تأثیر زیادی بر اندازه‌های این متغیرها و متعاقباً نیز تعیین این که آیا شرکتی به لحاظ فنی از تعهدات بدهی قصور کرده است داشته باشند. فرضیه‌های شروط محدود کننده قراردادهای بدهی می‌گویند که مدیران انگیزه دارند روش‌های حسابداری را برگزینند که احتمال تخطی از این شروط را کمینه می‌سازد. عملاً، این فرضیه‌ها در قالب فرضیه‌های بدهی/حقوق مالکانه تبیین می‌شوند. بنابراین فرضیه‌ها شرکت‌هایی که از نسبت‌های بدهی به حق مالکانه بالاتری برخوردارند تمایل دارند سیاست‌های حسابداری را برگزینند که سود جاری را به قیمت فدا کردن سودهای آینده افزایش می‌دهند.

پژوهش‌های اخیرتر این اندازه‌ها را با لحاظ کردن شروط بدهی صریح پالایش کرده‌اند و هزینه انحراف و تخطی را برآورد کرده‌اند.

به دست می‌دهد و از این رو فشارهای سیاسی اش کاهش می‌یابد. صنعت نفت یک مثال بارز است. شرکت‌های بزرگ نفتی به طور یکسان از روش کوشش‌های ثمربخش استفاده می‌کنند، زیرا سودهای گزارش شده را کمینه می‌کند؛ اما در میان شرکت‌های کوچک‌تر استفاده از روش بهاگذاری کامل مرسوم‌تر است.

خلاصه پژوهش‌ها

فرضیه‌های طرح پاداشی، تعهدات بدهی، و هزینه‌های سیاسی، افزون بر طرح انگیزه‌های شرکت‌ها برای گزینش روش‌های حسابداری سودافزا (یا کاهنده سود) به مطالعاتی انجامیدند که اثرات داده‌های حسابداری را بر تصمیمات عملیاتی مدیران آزمایش کردند. برای مثال، پژوهش‌ها نشان دادند پیروی از این الزام که بهای تحقق و توسعه باید هزینه شود (SFAS 2) سود بسیاری از شرکت‌ها را پایین آورده است. طبق این یافته‌ها در صورتی که مدیران احساس کنند گزارش سود کم‌تر به پاداش‌شان لطمه می‌زند و/یا وضعیت شروط قراردادهای بدهی شرکت را به مخاطره می‌اندازد آن‌گاه حجم تحقیق‌ها و توسعه واقعی کارها را کاهش خواهند داد. شماری از مطالعات این موضوع را آزمایش کردند. نظریه حسابداری اثباتی نیز نهفته‌هایی را برای این بحث و پرسش (که پیش از این ذکر شد) در بر داشت که آیا استانداردارگذاران در تورها و کنکاش‌هایشان باید از دست آوردهای مطالعات مربوط به محتوای اطلاعاتی استفاده کنند. طرفداران استدلال می‌کردند که استفاده از چنین نتایجی به پذیرش این فرض بستگی دارد که (تنها) غایت‌داده‌های حسابداری ارزشگذاری شرکت است. اما اگر از داده‌های حسابداری به عنوان ابزارهای پایستگی نیز استفاده شود، روشن نیست که آیا بهترین اندازه برای ارزشگذاری همان ارزشی باشد که برای بهینه‌سازی کارکرد پایستگی ضروری است. نهایتاً، پژوهش حسابداری اثباتی محور تمرکز مطالعات مبتنی بر بازار را، که به موجب آنها واکنش‌های بازار نسبت به تغییرات اختیاری و اجباری حسابداری آزمایش می‌شود، گسترش داد. به جای آنکه بازده‌ها فقط تابعی از سودها در نظر گرفته شوند، اثبات شد که بازده شرکت‌ها ممکن است

علاوه بر سود به شماری از متغیرهای دیگر، مانند نسبت بدهی به حق مالکانه، اندازه و پاداش مدیران واکنش نشان دهد. مثلاً، تغییرات حسابداری سودافزایی می‌تواند واکنش مثبت بازار را برای شرکت‌هایی در پی داشته باشد که از نسبت‌های بدهی به حق مالکانه بالایی برخوردارند، چرا که اگر بدهی جدید بدون تأثیرپذیری از نسبت بدهی به حق مالی اخذ شود آنگاه افزایش سود گزارش شده امکان جابه‌جایی ثروت از دارندگان کنونی اوراق قرضه شرکت به نفع سهامداران را میسر می‌کند. از طرف دیگر در مورد شرکت‌های بزرگ، افزایش سود می‌تواند امکان هزینه‌های سیاسی را افزایش دهد، بنابراین به واکنش منفی بازاری انجامد.

پژوهش تجربی

همگان بر این باورند که اواخر دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ نقطه عطفی در مسیر پژوهش تجربی حسابداری بوده است. لو (۱۹۸۹) و برنارد (۱۹۸۹)، در مقاله‌های جداگانه‌ای بسیاری از نواقص و ضعف‌های پژوهش‌های مبتنی بر بازار را برشمردند. بدین منظور، آنان علاقه‌فزاینده در میان دانشگاهیان و کارورزان به مزایای این پژوهش‌ها را برشمردند. یافته‌های مشابه در اثر مشهور واتز^۱ و زبمرمن^۲ (۱۹۹۰) با عنوان واپس‌نگری ۱۰ ساله پژوهش حسابداری اثباتی آمده است. در ادامه، ابتدا دست آوردهای این دو مقاله واپس‌نگر بازنگری می‌شود، و سپس خلاصه‌ای از هنجارشکنی‌های EMH آورده می‌شود.

ارزیابی انتقادی یافته‌های پژوهش‌ها

کارهای لو و برنارد، هر دو، انتقادی از پژوهش‌های گذشته هستند. در نمایشگر ۱ خلاصه‌ای از دیدگاه‌های این دو آمده است و نشان می‌دهد که چقدر با هم سازگارند. آنان دریافتند که اگرچه یافته‌های برخی از پژوهش‌های اولیه سودمند است، اما در کل، دست آوردهایشان هیچ نقشی را در موارد زیر بازی نمی‌کنند:

- ۱- درک چگونگی و چیستی استفاده سرمایه‌گذاران از سودها؛ یا
- ۲- شور و کنکاش سیاست‌گذاران حسابداری.

لو شماری از دلایل را برای ناتوانی پژوهش‌های مبتنی بر بازار مطرح می‌کند و سپس مسیرهای پژوهش‌های آینده را ترسیم می‌کند. برنارد بر پیشنهاد‌های لو صحنه می‌گذارد.

ویکتور ال. برنارد پژوهش‌های بازار سرمایه در دهه ۱۹۸۰: بازنگری انتقادی، چاپ شده در کتاب توماس فرکا، با عنوان وضعیت پژوهش‌های حسابداری در آستانه ورود به دهه ۱۹۹۰ (اورباناچامپاین، دانشگاه ایلین وی، ۱۹۸۹)، ص ۱۲۰-۷۲

۱- پیشرفت ما در گرو این خواهد بود که به اتکاء کردن به مدل‌های ساده و پیش‌افتاده پایان دهیم... تزیق دانش سامانه‌های حسابداری و تحلیل‌گری بنیادی ضرورتی انکارناپذیر است...."

۲- غالباً اگر اندازه نمونه‌های بزرگ و آماره‌های پیچیده برای رسیدن به شناختی ژرف‌تر از رابطه میان متغیرهای حسابداری و میان و ارزش‌های اوراق بهادار قربانی شود سودمندتر خواهد بود."

۳- اتکاء پذیری بیشتر به مدل‌های صوری مطلوب‌تر خواهد بود...."

بروخ لو، در باب فایده مندی سودها و پژوهش‌های سود: درس‌ها و رهنمودهایی از دو دهه پژوهش تجربی، جورنال اکونومیکس ریسرچ (۱۹۸۹)، ص ۱۹۲-۱۵۳

۱- پژوهشگران از سودهای گزارش شده استفاده می‌کنند و آنها را از بابت دست‌ورزی‌های مدیریت، رخداد‌های تصادفی سال به سال، یا اختیارمندی ذاتی بسیاری از اندازه‌های حسابداری و فنون ارزش‌گذاری تعدیل نمی‌کنند.

۲- بی‌دانشی یا کم‌دانشی نسبت به چگونگی نشر اطلاعات حسابداری در بازارگاه‌ها وجود دارد؛ یعنی آنچه در واقع کاری (تعدیلی) که تحلیل‌گران مالی در اطلاعات به عمل می‌آورند.

۳- لو دلیل می‌آورد که تمرکز پژوهش‌ها باید درباره کیفیت سود باشد. کیفیت سود دربردارنده تأثیرات اندازه‌های گزینه مبتنی بر GAAP بر سود و رابطه‌شان با مدل ارزش‌گذاری است.

شیوه به شرکت‌ها می‌نگرند).

میانگین‌گیری از سودهای گزارش شده در گذر زمان و آزمایش افق‌های زمانی طولانی‌تر زیرا سودهای سال‌های آینده بیش از اثر آنی سود یک دوره بر قیمت سهام تأثیر می‌گذارند.

اجزای سود مورد استفاده در پژوهش باید شامل تمام تعدیلات ممکن (و نه تنها تعدیلات یک زمان) برای رسیدن به تحلیلی جامع‌تر و معنی‌دارتر باشند.

واپس‌نگری واتز و زیممن از متون حسابداری اثباتی به

یافته‌ها و تجویزهایی مانند بازنگری پژوهش‌های مبتنی بر بازار انجامید. آنان پس از بازنگری پژوهش‌ها، مدعی شدند که نتایج پژوهش‌ها عموماً با فرضیه‌های طرح‌های پاداشی و بدهی به حقوق مالی سازگارند. با وجود این، در خصوص

این دو پژوهشگر این ناتوانی را تا اندازه زیادی به ثبات کارکردی و شیفتگی برخی از پژوهشگران به فنون آماری پیچیده به قیمت فداکردن مدل‌سازی و تعیین روابط بنیادی ربط دادند. به زعم آنان این مطالعات صرفاً در صدد یافتن معنی داری آماری بودند حتی اگر نتایج‌شان معنی داری اقتصادی اندکی داشت یا اصلاً نداشت. با غفلت از مدل‌سازی، پژوهشگران به جای آزمودن مجموعه اطلاعاتی غنی‌تری که در دسترس سرمایه‌گذاران است به یک رقم یگانه، سود، روی آوردند. لو و برنارد، به دنبال انتقادشان رویکردی پژوهشی را پیشنهاد کردند که عناصر زیر را در بر دارد:

تحلیل دقیق‌تر مدل‌های ارزش‌یابی که به حسابداری و سود مربوط‌اند.

اندازه‌گیری روابط سود/بازده بر مبنای یکایک سهام به جای ارزیابی کلی پرتفولیو (زیرا تحلیل‌گران همواره بدین

فرضیه‌های هزینه سیاسی، نتیجه گرفتند که این هزینه‌ها فقط در مورد شرکت‌های بزرگ وجود دارند. این استنتاج از مطالعه صنعت نفت و گاز به دست آمد. با وجود این، آنان گزارش کردند با این نتایج اکثر پژوهش‌های اثباتی به معنی داری آماری انجامیده‌اند، اما در بسیاری از موارد، قدرت توصیفی یا معنی داری اقتصادی مدل‌ها پایین است.

واتز و زیمرمن در بحثی که به فرصت‌ها و مجال‌های پژوهش‌های آینده اختصاص دادند اشاره می‌کنند که اکثر مطالعات به انگیزه‌های مدیریت برای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه پرداخته‌اند، آن‌سان که به نظر می‌رسد این انگیزه مشاهده پذیرترین (و آزمون پذیرترین) پدیده به شمار می‌آیند. با وجود این، آنان حجت آوردند که باید کوشش بیشتری به عمل آید تا رابطه بین نظریه و آزمون تجربی را برای تعیین این که آیا گزینش‌های مدیریت صرفاً خوش بینانه است، یا محرک آن ملاحظات کارایی درون ساختار سازمانی و/یا پویایی صنعت است تقویت کند.

هنجارشکنی‌های بازار

برخی پژوهش‌ها به شماری از هنجارشکنی‌ها دست یافتند که روایی E M H و نتیجه‌گیری‌های پژوهش‌های پیش‌گفته را زیر سؤال برد. برخی هنجارشکنی‌ها به رابطه بین سودها و بازده‌ها مربوط‌اند حال آن که برخی دیگر صرفاً مبتنی بر بازار هستند، افزون بر این، برخی هنجارشکنی‌ها به همپوشی با یکدیگر گرایش دارند. مثلاً، اثر شنبه و تکانه‌های قیمتی پس‌اعلام سود در مورد شرکت‌های کوچک اندازه بیشتر از دیگر شرکت‌ها گزارش شده است. در ادامه به شماری از این هنجارشکنی‌ها می‌پردازیم.

اثر ژانویه (فروردین)، شواهد تجربی حاکی از آن است که در ژانویه (فروردین) عملکرد بازار مساعد است. این تاثیرگذاری انحرافی آشکار از صورت ضعیف EMH است، زیرا آگاهی از این الگو به خرید سهام در آخر دسامبر و کسب بازدهی غیر عادی می‌انجامد. **تاثیر شنبه**. پس از تعطیلات آخر هفته، در روز شنبه عموماً

قیمت‌های بازار بر آن هستند تا در سطوح پایین تر گشوده شوند. آگاهی از این مزیت، به راهبرد فروش در آخرین روز هفته قبل و خرید در صبح روز شنبه می‌انجامد.

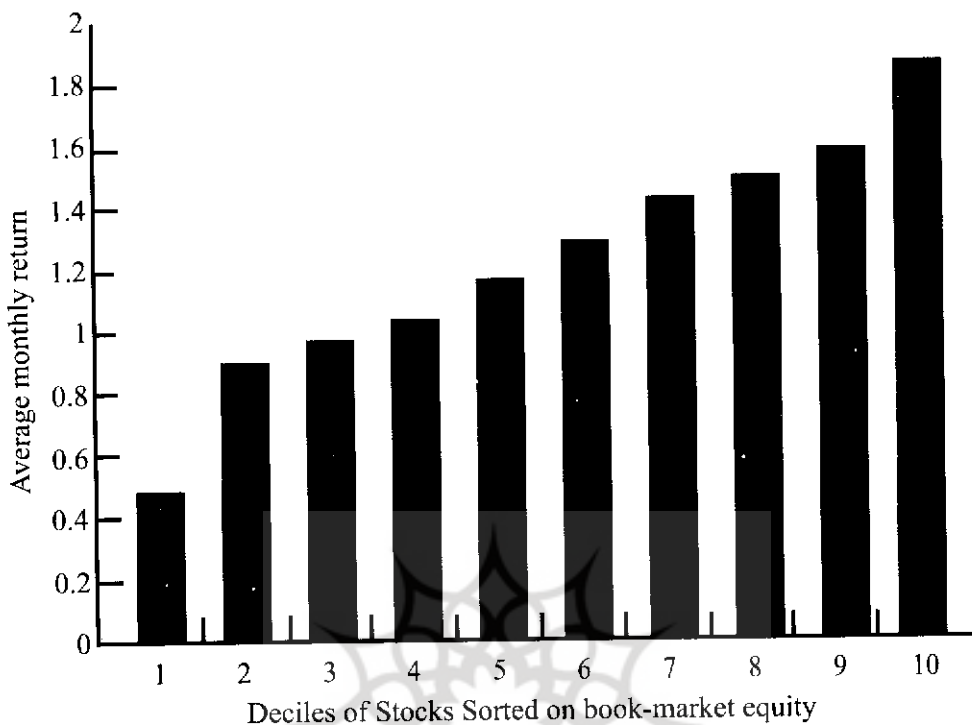
اثر اندازه. روندهای قیمت‌های شرکت‌های کوچک تر (که در اینجا بزرگی عموماً بر حسب جمع دارایی‌ها یا ارزش فعلی کل جریان‌های نقدی آینده‌شان اندازه‌گیری می‌شوند)، حتی اگر بازده‌ها از بابت ریسک تعدیل شوند، گرایش دارند تا عملکرد بهتری از بازار داشته باشند. این یافته حاکی از آن است که سرمایه‌گذاری در پرتفولیوی مرکب از شرکت‌های کوچک یک راهبرد سرمایه‌گذاری سالم و درست است.

نسبت قیمت به سود. روندهای قیمت‌های شرکت‌هایی که نسبت‌های P/E پایینی دارند، حتی اگر بازده‌ها از بابت ریسک تعدیل شوند، گرایش دارند تا عملکرد بهتری از بازار داشته باشند. براین اساس، سرمایه‌گذاری در پرتفولیوی شرکت‌هایی که دارای نسبت‌های P/E پایین هستند یک راهبرد سرمایه‌گذاری سالم یا درست است.

نسبت‌های ارزش دفتری به بازار. فاما و فرنچ (۱۹۹۲) دریافتند که نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار یک پیش‌بینی گر نیرومند از بازده‌های میانگین است. پیکره ۳ (که مبتنی بر پژوهش **فاما و فرنچ** است) نشان می‌دهد شرکت‌هایی که دارای نسبت‌های ارزش دفتری به ارزش بازار بالاتری هستند بازده‌های ماهانه بالاتری از شرکت‌های دارای نسبت‌های پایین تر کسب کرده‌اند. بنابراین سرمایه‌گذاری در شرکت‌های دارای نسبت‌های ارزش دفتری به ارزش بازار بالاتر درست تر به نظر می‌رسد.

تاثیر بریلوف. پروفیسور **آبراهام بریلوف**^{۶۱} در نشریه **بارونز** به صورت دوره‌ای از رویه‌های گزارشگری مالی برخی شرکت‌ها انتقاد کرده است. پس از انتشار این انتقادها قیمت‌های سهام عادی این شرکت‌ها کاهش‌های شدیدی را تجربه کرده‌اند [نگاه کنید به پیکره ۴ که برگرفته از مقاله **فوستر**^{۶۲} (۱۹۷۹) است] از آنجا که تحلیل **بریلوف** مبتنی بر اطلاعات در دسترس همگان است، به نظر می‌رسد قیمت بازار قبل از تحلیل **بریلوف** کاملاً تمام اطلاعات در دسترس را بازتاب نمی‌دهد.

پیکره ۳ شواهدی از تأثیر نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار



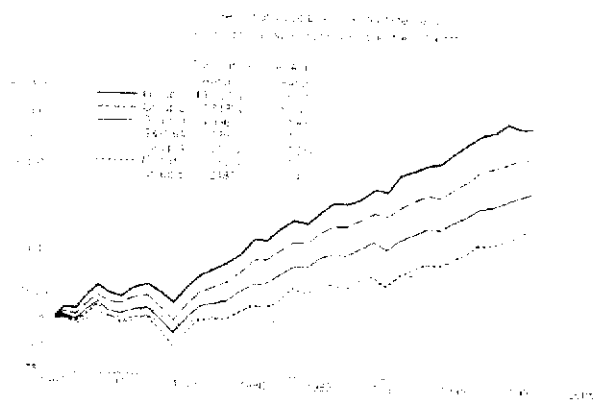
بیش واکنش گر^{۶۶} هستند و با یک راهبرد سرمایه گذاری مخالف خوان می توان سهام زیان ده تر را خرید و از خرید سهام پرسودتر اجتناب کرد.

لاکونیشاک^{۶۷} و همکارانش (۱۹۹۴) این برهان را به توصیف پدیده نسبت های ارزش های دفتری به ارزش های بازار تعمیم دادند. آنان حجت آوردند که وقتی سود یک شرکت کاهش می یابد، بازار واکنش بیشتری نشان می دهد، در نتیجه قیمت شدیداً به سمت پایین رانده می شوند (و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار بالا می رود). به همین قیاس، وقتی یک شرکت سودهای خوبی گزارش می کند، بازار قیمت های سهام را به بالا می راند (و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار پایین می آید). با گذر زمان، میزان بیش واکنش بر ملا می شود و روند قیمت ها معکوس می شود، و بازده میانگین بالا (پایین) تری را برای شرکت هایی به بار می آورد که دارای نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار بالا (پایین) تری هستند.

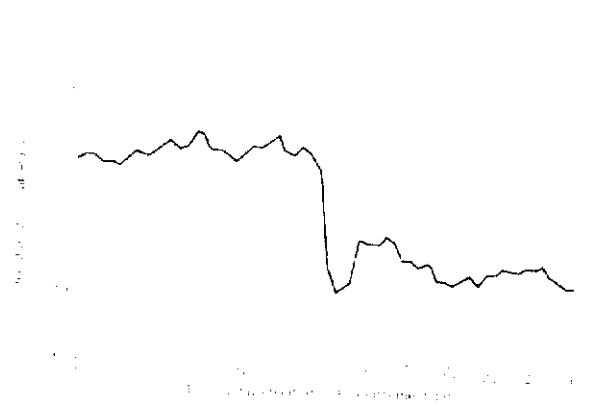
شرکت ولیو لاین^{۶۸}. پیکره ۵ عملکرد گروه های سهام را که توسط شرکت خدمات سرمایه گذاری ولیو لاین رتبه بندی شده است نشان می دهد. عملکرد مستمر و سازگار این گروه ها، به نسبت بازار، حاکی از آن است که ولیو لاین قادر است در بازار تأثیر بگذارد.

حرکت پسا اعلام. E M H قائل به این است که قیمت های سهام بی درنگ به اطلاعات جدید واکنش نشان می دهند. با وجود این، شواهد تجربی حاکی از آن است که تغییرات قیمتی تا مدتی پس از اعلام اولیه پابرجاست.

بازارهای بیش واکنش گر: راهبرد سرمایه گذاری مخالف خوان. دی بانانت^{۶۹} و تالر^{۷۰} (۱۹۸۵) دریافتند چنانچه سهام بر حسب عملکرد پنج سال گذشته شان (دوره مینا) رتبه بندی شوند، آنگاه در چند سال آینده شرکت های دارای عملکرد سرمایه گذاری بدتر (در دوره مینا) نسبت به شرکت های دارای عملکرد بهتر از عملکرد بهتری برخوردار خواهند بود. بنابراین بازارها



پیکره ۵ عملکرد گروه‌های ویلیو لاین



پیکره ۴ اثر بریلوف: واکنش بازار برای ۲۸ سهم

تکانه‌های پس‌اعلام آورده‌اند. **بارتوف^۸**، **راداگریشنان^۹**، و **کرینسکی^{۱۰}** (۲۰۰۰) پی بردند که تکانه‌ها و حرکت‌های سهام شرکت‌های هلدینگ نهادی بزرگ کم‌تر است. **فوستر** برای ارزیابی توصیفی ممکن از تاثیر **بریلوف** می‌گوید که این تاثیر متاثر از دانش حسابداری برتر **بریلوف** و بینش‌های تحلیل‌گری وی از اطلاعات غیرهمگانی است، و از این رو از کارایی بازار سرمایه تخطی نشده است. بنابراین **بریلوف** با استفاده از مهارت‌های برترش می‌توانسته است سودی (رقابتی) را دست و پا کند. بنابراین به نظر می‌رسد به عوض بازار سرمایه آنچه بازار اطلاعات خوانده می‌شود می‌تواند توصیفی برای نتایج این پژوهش‌ها به دست دهد. رتبه‌بندی شرکت **ویلیو لاین** مبتنی بر عملکرد متغیرهایی است که به آنها **تکانه‌های سود** و **شگفتی‌های سود** گفته می‌شود. اولی به تغییرات در سودهای سه ماهه در گذر زمان مربوط می‌شود، در حالی که دومی به انحراف و تفاوت بین سود واقعی و سود پیش‌سنجی شده مربوط است. چه این‌ها به عنوان تحلیل آماری چه بنیادی تلقی شوند به هر حال هنوز بحث‌انگیزند و ناروشن می‌نمایند. با این وجود، نتایج نشان می‌دهد که با تحلیل‌گری برتر و نیرومندتر می‌توان به نتایجی رسید که از عملکرد بازار بهتر است.

اگرچه تمام این هنجارشکنی‌ها نهفته‌هایی را برای تحلیل‌گران در بردارند، اما توصیف اثر نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، اثر اندازه، اثر **بریلوف**، و نتایج شرکت **ویلیو لاین** ارتباط مستقیم‌تری با نقش تحلیل‌گران مالی در بازارهای سرمایه دارد. دست‌آوردهای **لاکونیشاک** و همکارانش درباره ارزش دفتری به ارزش بازار در واقع رویکرد ارزش (و مخالف خوان) به سرمایه‌گذاری را بر اساس آراء **گراهام** و **داد** توجیه می‌کند: اگر بازار بیش‌واکنش نشان دهد آنگاه اوراق بهاداری یافت می‌شود که کم‌قیمت‌گذاری شده است. اثر اندازه، اغلب به این حقیقت منتسب است که شمار تحلیل‌گرانی که در جستجوی شرکت‌های کوچک‌تر هستند اندک است. بنابراین، اگر تمام اطلاعات این شرکت‌ها که در دسترس همگان است بی‌درنگ در قیمت‌های سهام ضبط نشوند، آنگاه کسانی که بر اساس این اطلاعات در زمانی زودتر مبادله کرده‌اند مجالی برای کسب بازده‌های غیرعادی به دست می‌آورند. کسب بازده‌های اضافی از پرتفولیوی شرکت‌های کوچک ممکن است بیانگر جبران هزینه و دشواری تحلیل شرکت‌های این زیرمجموعه باشد. برخی از پژوهشگران استدلال‌های مشابه را در خصوص

خلاصه و نتیجه گیری

در این مقاله، سه رویکرد به پژوهش حسابداری، شامل رویکرد کلاسیک، رویکرد پژوهش‌های مبتنی بر بازار، و رویکرد اثباتی تحلیل و مقایسه شد. همچنین دیدگاه‌های انتقادی به این رویکردها، که عموماً محصول واپس‌نگری پژوهش‌های حسابداری است، مطرح شد. سرانجام برخی شواهد تجربی پیرامون هنجارشکنی‌های بازار به دست داده شد.

بنابراین آنچه خواندیم می‌توان نتیجه گرفت که هنوز پژوهش‌های حسابداری نتوانسته‌اند به نظریه‌ای یگانه برای عرصه حسابداری دست یابند برای نیل به این منظور در آینده باید به طور مستمر عرصه‌های جدید پژوهش را درنوردید و روش‌شناسی‌ها و داده‌های پژوهشی را اصلاح و بالایش کرد.

منابع انگلیسی

- Forecast Errors*, " **Journal of Accounting Research** (Autumn 1979), pp.316-340.
- 6- **Beaver, William H., and Roland E. Dukes**, " *Interperiod Tax Allocation Earnings Expectations, and the Behavior of Security Prices*, " **The Accounting Review** (July 1972), pp.320-332.
- 7- **Beaver, William H., and Roland E. Dukes**, " *Interperiod Tax Allocation and -Depreciation Methods: Some Empirical Results*, " **The Accounting Review** (July 1973), pp.549-559.
- 8- **Bernard, Victor L.**, " *Capital Market Research During the 1980's A Critical Review*, " in **Thomas Frecka (ed.)**, **The State of Accounting Research as We Enter the 1990's**, pp. 72-120. Urbana Champaign: University of Illinois, 1989.
- 9- **Bodie, Zvi, Alex Kane, and Alan J. Marcus**, **Investments**, 4th ed. **Homewood, IL: Richard D. Irwin** 1999.
- 10- **Brown, Lawrence D., Paul A. Griffin, Robert L. Hagerman, and Mark E. Zmijewski**, " *An Evaluation of Alternative Proxies for the counting and Economics* (July 1987), pp.159-193.
- 11- **Brown, Lawrence D., Robert L. Hagerman, Paul A. Griffin, and Mark E. Zmijewski**, " *Security Analyst Superiority Relative to Univariate Time-Series Models in Forecasting Quarterly Earnings*, " **Journal of Accounting and Economics** (April 1987), pp.61-87.
- 12- **Chambers, R. J.**, " **Accounting Evaluation and Economic Behavior**. " **Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall**, 1966.
- 13- **Cloyd, C.B., J. Pratt and T. Stock**, " *The Use of financial Accounting Choice to Support Aggressive Tax Position: Public and Private Firms*, " **Journal of Accounting Research** (Spring 1996) , pp.23-43.
- 14- **Collins, Daniel W., and S.P. Kothari**, " *An Analysis of Intertmporal and Cross-sectional Determinants of Earnings Response Coefficients*, "
- 1- **Ball, Ray**, " *Anomalies in Relationships Between Securities' Yields and Yield-Surrogates*, " **Journal of Financial Economics** (June/September 1978), pp.103-126.
- 2- **Ball, Ray, and Philip Brown**, " *An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers*, " **Journal of Accounting Research** (Autumn 1968), pp.158-178.
- 3- **Bartov, E., S. Radhakrishnan, and I. Krinsky**, " *Investor Sophistication and Patterns in Stock Returns fter Earnings Announcements*, " **The Accounting Review** (January 2000), pp.43-64.
- 4- **Bathke, Allen W., Jr., and Kenneth S. Lorek**, " *The Relationship Between Time-Series Models and the Security Market's Expectations of Quarterly Earnings*, " **The Accounting Review** (April 1984) , pp.163-176.
- 5- **Beaver, William H., R. Clarke, and W.F. Wright**, " *The Association Between Unsystematic Security Returns and the Magnitude of Earnings*

the Effects of Special Accounting Items on Capital Market Equilibrium, " **journal of Accounting Research** (Autumn 1975),pp.220-256.

26- Gonedes, Nicholas J., "Corporate Signalling, External Accounting and Capital Market Equilibrium: Evidence on Dividends, Income and Extraordinary Item," **journal of Accounting Research** (Spring 1978), pp.26-79.

27- Han, Jerry C.Y.,and Shiing-wu Wang, "Political Costs and Earnings Management of Oil Companies During the 1990 Persian Gulf Crisis," **The Accounting Review** (January 1998),pp.103-117.

28- Healy,Paul M., "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions," **journal of Accounting and Economics** (April 1985),pp.85-107.

29- Joy, O.M., and C.P. Jones, "Earnings Reports and Market Efficiencies: An Analysis of the Contrary Evidence," **journal of Accounting Research** (Spring 1979),pp.51-63.

30- Kormendi, Roger, and Robert Lipe, "Earnings Innovations, Earnings Persistence, and Stock Returns," **journal of Business** (July 1987), pp.323-345.

31- Lakonishok, Josef, Andrei Shleifer, and Robert W. Vishny, "Contrarian Investment, Extrapolation and Risk," **journal of Finance** (December 1994), pp.1541-1578.

32- Lev, Baruch, "On the Usefulness of Earnings and Earnings Research: Lessons and Directions from Two Decades of Empirical Research," **journal of Accounting Research** (Supplement 1989), pp.153-192.

33- Lipe, Robert C., "The Information Contained in the Components of Earnings," **journal of Accounting Research** (Supplement 1986), pp.37-64.

34- Livnat, Joshua, and Paul Zarowin, "The Incremental Informational Content of Cash-flow Components," **journal of Accounting and**

journal of Accounting and Economics (July 1989), pp.143-181.

15- DeBondt, W., and R. Thaler, "Does the Stock Market Overreact?" **journal of Finance** (March 1985), pp. 793-805.

16- Dhaliwal, D., K. Subramanyam, and R. Trezevant, "Is Comprehensive Income Superior to Net Income as a Measure of Performance?" **journal of Accounting and Economics** (January 1999), pp.43-67.

17- Eastone, P., and M. Zmijewski, "Cross-Sectional Variation in the Stock Market Response to Accounting Earnings Announcements," **journal of Accounting and Economics** (July 1989), pp.117-141.

18- Eccher, Elizabeth A., "The Value Relevance of Capitalized Software Development Costs," **works paper, Sloan School of Management,** April 1996.

19- Edwards, E. O., and P. W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income.* University of California Press, 1961.

20- Fama, Eugene, "Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work," **journal of Finance** (May 1970) ,pp.383-417.

21- Fama, Eugene, and Kenneth R.French, "The Cross-section of Expected Stock Returns on Stocks and Bonds," **journal of Accounting and Economics** (February 1993),pp.3-56.

22- Foster, George, "Accounting Earnings and Stock Prices of Insurance Companies," **The Accounting Review** (october1975),pp.686-698.

23- Foster, George, "Briloff and the Capital Market," **journal of Accounting Research** (Spring 1979), pp.262-274.

24- Givoly, Dan, and Josef Lakonishok, "The Quality of Analysts' Forecasts of Earnings," **Financial Analysts Journal** (September/October 1984), pp.40-47.

25- Ginedes, Nicholas,J., "Risk, Information and

- 24- Lorek
- 25- Survey researches
- 26- Joy
- 27- Jones
- 28- Momentum
- 29- Gonedes
- 30- Ronen
- 31- Sadan
- 32- Write down
- 33- Lev
- 34- Lipe
- 35- Livnat
- 36- Zarowin
- 37- Dhaliwal
- 38- Subramanyan
- 39- Trezevant
- 40- Forecasting
- 41- Givoly
- 42- Lakonishok
- 43- Postannouncement
- 44- Earnings response coefficient
- 45- Cross sectional
- 46- Kormendi
- 47- Easton
- 48- Zmijewski
- 49- Debt covenant
- 50- Monitoring
- 51- Healy
- 52- Obscene
- 53- Han
- 54- Wang
- 55- Asset impairment
- 56- Cloyd
- 57- Pratt
- 58- Stock
- 59- Bernard
- 60- Watts
- 61- Zimmerman
- 62- Abraham Briloff
- 63- Foster
- 64- Value Line
- 65- DeBondt
- 66- Thaler
- 67- Overreactive
- 68- Lakoniskok
- 69- Bavtov
- 70- Radhakrishnan
- 71- Krinsky

Economics (May 1990), pp.25-46.

35- Penman, Stephen, "The Articulation of Price-Earnings Ratios and Market-to-Book Ratios and the Evaluation of Growth," **Journal of Accounting Research** (Autumn 1996), pp.235-259.

36- Ronen, Joshua, and Simcha Sadan, *Smoothing Income Numbers: Objectives, Means, and Implications.* Reading, MA: Addison Wesley, 1981.

37- Sterling, Robert R, *Theory of the Measurement of Enterprise Income.* Lawrence, KS: University Press of Kansas, 1970.

38- Watts, Ross, and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," **The Accounting Review** (January 1990), pp. 131-156.

پی نوشت



۱- این کار عمدتاً مبتنی بر اثر زیر است:

White herald I., Ashwinpaul C. Sondhi & Dov Fried, *The Analysis and Use of Financial Statements*, 3th Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2003.

2- Financial economic theory

3- True reality

4- Anomaly

5- Normative view

6- Edwards

7- Bell

8- Chambers

9- Sterling

10- Face value

11- Graham

12- Dodd

13- Eugene Fama

14- William Beaver

15- Comovement

16- Fama

17- French

18- Ball

19- Brown

20- Marketplace

21- Dukes

22- Foster

23- Bathke

ادامه از صفحه ۲۳

- ۲- تنوع نوع فعالیت در این شرکت ها نظیر تولیدی- خدماتی- صنعتی بازرگانی و...
 ۳- بزرگ بودن برخی از این شرکت ها و وجود اطلاعات کافی نسبت به سایر شرکت ها

- ۱- عدم آشنایی حسابداران باروش های حسابداری مدیریت
 ۲- عدم ارتباط متقابل مدیران و کارکنان حسابداری
 ۳- عدم ارائه گزارشات اساسی و به موقع برای تصمیم گیری توسط واحد حسابداری

- ۵- روش جمع آوری اطلاعات و روش آزمون فرضیه ها در روش جمع آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا در جهت تبیین موضوعی و تحقیقاتی پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه ایی به جمع آوری اطلاعات مبادرت شده است. پس از مطالعات نظری، به روش میدانی پرسشنامه ایی تدوین گردید. سئوالات پرسشنامه به دو دسته سئوالات عمومی که شامل مشخصات شخصی مدیران و سئوالات اختصاصی مربوط به فرضیات تحقیق با توجه به شاخص های ارائه شده، می باشد سئوالات از نوع بسته و بی نام می باشد و اندازه گیری میزان استفاده مدیران از اطلاعات با استفاده از مقیاس ۵ درجه لیکرت صورت گرفته است. به منظور حصول اطمینان از مربوط بودن سئوالات مطرح شده در پرسشنامه به موضوع تحقیق، موضوع هر سؤال بر مبنای فرضیه ها طرح شده است.

صفت مشترک تمام

مدیران موفق

توانایی آنها در قبول

مسئولیت پاسخگویی است

رهبران موفق می توانند

از هر چیز دست بکشند

جز مسئولیت نهایی خویش

میدانی پرسشنامه ایی تدوین گردید. سئوالات پرسشنامه به دو دسته سئوالات عمومی که شامل مشخصات شخصی مدیران و سئوالات اختصاصی مربوط به فرضیات تحقیق با توجه به شاخص های ارائه شده، می باشد سئوالات از نوع بسته و بی نام می باشد و اندازه گیری میزان استفاده مدیران از اطلاعات با استفاده از مقیاس ۵ درجه لیکرت

صورت گرفته است. به منظور حصول اطمینان از مربوط بودن سئوالات مطرح شده در پرسشنامه به موضوع تحقیق، موضوع هر سؤال بر مبنای فرضیه ها طرح شده است.

همچنین به منظور ارزیابی و حصول اطمینان از اعتبار و روایی پرسشنامه علاوه بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب نظران (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری)، تعداد ۲۰ پرسشنامه به عنوان پیش آزمون بین افراد جامعه توزیع گردید. نتایج فرضیات پرسشنامه تحقیق به وسیله آزمون های T (مقایسه میانگین نمونه با مقدار متوسط میانگین جامعه) و کای دو مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، که به منظور رتبه بندی فرضیات پرسش نامه از تحلیل واریانس فریدمن و جهت اولویت بندی شاخص ها از آزمون ویلکاکسون استفاده شده است همچنین به لحاظ افزایش دقت محاسبات نرم افزار SPSS به کار گرفته شده است.

فرضیه ۲:

عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت شاخص های رفتاری به شرح زیر می باشد:

۱- عدم توجه نسبت به ایجاد سیستم های انگیزشی رفتاری، تنبیه و تشویق

۲- نبود روحیه همبستگی

گروهی به منظور پیشبرد

اهداف سازمانی

فرضیه ۳:

عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت (در اولویت سوم) نبود شاخص های فرهنگی به شرح زیر می باشد:

۱- نداشتن روحیه نوآوری فردی و خلاقیت

۲- نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض

۳- نداشتن روحیه مسئولیت پاسخگویی

۴- جامعه آماری

جامعه آماری در این تحقیق شامل ۱۸۰ نفر از مدیران (اعضاء هیات مدیره) معاونین - کارشناسان - مشاورین شرکت های مجموعه تحقیقات مهندسی جهاد واقع در تهران و برخی از شهرستان ها به تعداد ۲۳ شرکت می باشد. دلیل این انتخاب تنوع فعالیت ها و محصولات این شرکت ها و همچنین نیاز به توسعه این شرکت ها (صنایع) می باشد که دلایل آن به شرح ذیل است:

۱- تنوع محصولات مختلف در این شرکت ها و تولید حجم زیادی از محصولات مختلف در این شرکت ها

آزمون کای دو برای شاخص های فنی

این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می شود.

- H_0 : نسبت پاسخ ها به گزینه های مختلف عوامل شاخص های فنی یکسان است
- H_1 : نسبت پاسخ ها به گزینه های مختلف عوامل شاخص های فنی یکسان نیست

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان مربوط به عوامل فنی آزمون کای دو به شرح زیر می باشد:

..... = سطح خطا، $d-f = 3$ $\chi^2 = 38.2$ مدیران $\chi^2 = 23.3$ کارکنان

مقادیر کای دو به دست آمده بیانگر رد فرض صفر می باشد و در ناحیه رد H_0 قرار دارد. و این نشانه یکسان نبودن نسبت پاسخ، پاسخ دهندگان به گزینه تاثیر شاخص های فنی در عدم استفاده مدیران در تصمیم گیری می باشد و این شاخص به طور جدی در عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت موثر است.

آزمون فرضیه ۲:

عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت نبود شاخص های رفتاری است.

۶- نتایج آزمون فرضیه ها و تجزیه و تحلیل یافته های تحقیق

فرضیه ۱:

مهمترین عامل عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت، نبود شاخص های فنی می باشد. نتایج حاصل در عدم استفاده مدیران در تصمیم گیری به شرح جداول زیر می باشد:

- میانگین پاسخ ها به موثر بودن عوامل فنی
- H_0 : مساوی مقدار متوسط است
- میانگین پاسخ ها به موثر بودن عوامل فنی
- H_1 : مساوی مقدار متوسط نیست

میانگین پاسخ ها به عوامل فنی مدیریت و کارکنان و فاصله اطمینان ۹۵ درصدی به صورت جدول شماره ۱ است.

مقادیر آماره آزمون (t) در ناحیه رد H_0 می باشد این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات از مقدار ۳ می باشد نتایج تحقیق بیانگر موثر بودن عوامل فنی (چه عوامل فنی مربوط به کارکنان در عدم ارائه اطلاعات حسابداری مربوط و چه در عوامل فنی مربوط به مدیران در عدم استفاده از اطلاعات) می باشد.

جدول ۱: نتایج آزمون T استیودنت مربوط به عوامل فنی

عوامل فنی مربوط به...	مقدار T	درجه آزادی	سطح معنی داری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوتها	
					حد پایین	حد بالا
مدیران	۸,۱۱۶	۵۸	۰/۰۰۰	۰/۴۲۸	۰/۴۸۱	۰/۷۹۵
کارکنان	۷,۳۹۰	۵۸	۰/۰۰۰	۰/۱۵۸	۰/۴۲۸	۰/۷۴۶

جدول ۲: نتایج آزمون T استیودنت مربوط به عوامل رفتاری

مقدار T	درجه آزادی	سطح معنی داری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوتها	
				حد پایین	حد بالا
۸/۹۴	۵۸	۰/۰۰۰	۰/۷۹	۰/۶۱۸	۰/۹۷۴

آزمون فرضیه سه عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری، نبود شاخص های فرهنگی است.

این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می شود:

H_0 : میانگین پاسخ ها به عوامل فنی مساوی، مقدار متوسط است.

H_1 : میانگین پاسخ ها به عوامل فنی مساوی، مقدار متوسط نیست.

نتایج آزمون فرضیه ۳ به شرح جدول شماره ۳ می باشد. با توجه به نتایج جدول، مقدار آماره آزمون برابر با ۹۹/۱۰ می باشد که در ناحیه رد H_0 می باشد این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات (پاسخ ها) از مقدار ۳ می باشد یعنی نبود عوامل رفتاری در عدم استفاده مدیران از اطلاعات می باشد.

آزمون کای دو برای شاخص های فرهنگی

این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می شود. نسبت پاسخ ها به گزینه های مختلف عوامل شاخص های فرهنگی یکسان است. نسبت پاسخ ها به گزینه های مختلف یکسان است.

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان مربوط به عوامل فرهنگی آزمون کای دو به شرح زیر می باشد:

$\chi^2 = 22.15 \quad d-f = 3 \quad \text{سطح خطا} = 0.0001$

مقدار کای دو برابر با ۲۲/۱۵ و به منزله رد فرض صفر است و در ناحیه رد H_0 قرار گرفته است. رد فرض فوق بیانگر یکسان

این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می شود:

H_0 : میانگین پاسخ ها به عوامل رفتاری مساوی مقدار متوسط است.

H_1 : میانگین پاسخ ها به عوامل رفتاری مساوی مقدار متوسط نیست.

با توجه به نتایج جدول مقدار آماره آزمون برابر با ۸/۹۴ می باشد که در ناحیه رد H_0 می باشد این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات (پاسخ ها) از مقدار ۳ می باشد یعنی نبود عوامل رفتاری در عدم استفاده مدیران از اطلاعات موثر می باشد.

آزمون کای دو برای شاخص های رفتاری

این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می شود.

H_0 : نسبت پاسخ ها به گزینه های مختلف عوامل شاخص های رفتاری یکسان است.

H_1 : نسبت پاسخ ها به گزینه های مختلف یکسان نیست.

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان مربوط به عوامل رفتاری آزمون کای دو به شرح زیر می باشد:

$\chi^2 = 22.96 \quad d-f = 3 \quad \text{سطح خطا} = 0.0001$

مقدار کای دو ۲۲/۹۶ به منزله رد فرض صفر است و در ناحیه رد H_0 قرار گرفته است. این مقدار نیز بیانگر نبود شاخص های رفتاری در عدم استفاده مدیران از اطلاعات تا حد زیادی می باشد.

جدول ۳: نتایج آزمون T استیودنت مربوط به عوامل فرهنگی

مقدار T	درجه آزادی	سطح معنی داری	تفاوت میانگین	
			فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوتها	
۱۰/۹۹	۵۸	۰/۰۰۰	حد پایین	حد بالا
			۰/۱۶۶۵	۰/۹۶۱

- میانگین رتبه های چهار عامل با هم یکسان
 H_0 : است.
 حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه
 H_1 : یکسانی دارند.

نتایج آزمون به شرح جدول ۴ می باشد. از آنجائی که مقدار آماره آزمون دارای توزیع کای-دو است، این مقدار برای این آزمون برابر با ۱۲/۰۴۵ می باشد. این مقدار در ناحیه رد H_0 قرار می گیرد. یعنی تمام عوامل تقریباً به یک میزان بر روی عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت موثرند. در یک نگاه کلی به جدول میانگین رتبه ها، می توان گفت

نبودن نسبت پاسخ به گزینه ها در شاخص فرهنگی می باشد یعنی نبود عوامل فرهنگی در عدم استفاده مدیران از اطلاعات موثر می باشد.

آزمون تجزیه و تحلیل واریانس رتبه ای فریدمن برای فرضیه اول و دوم و سوم

با استفاده از آزمون فریدمن می توان عوامل مؤثر بر عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت را مقایسه نمود. از آنجائی که پاسخ ها وابسته به هم هستند می توان آنها را از نظر رتبه با استفاده از این روش مقایسه نمود. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می شود.

جدول ۴: میانگین رتبه ایی بین عوامل با استفاده از آزمون فریدمن

عوامل مقایسه ای	میانگین رتبه ایی
شاخصهای فنی کارکنان	۲,۱۶
شاخصهای فنی مدیران	۲,۳۰
شاخصهای رفتاری	۲,۸۲
شاخصهای فرهنگی	۲,۷۲

$$\chi^2 = ۱۲,۰۴۵ \quad d-f = ۳ \quad N = ۵۹$$

جدول ۵: آماره آزمون و مقدار سطح معنی داری برای مقایسه دویه دوی عوامل (تأثیرات)

عوامل مقایسه ای	مقدار Z نرمال	مقدار آماره سطح معنی داری مجانبی
شاخصهای رفتاری - فرهنگی	-۱/۰۶۹	۰/۲۸۵
شاخصهای فنی (مدیران / کارکنان) - فرهنگی	-۶/۷۰	۱/۰۰۰
شاخصهای فنی (مدیران / کارکنان) - رفتاری	-۶/۷۰	۱/۰۰۰
شاخصهای فنی مدیران - فنی کارکنان	۰/۳۹۶	۰/۶۹۲

رتبه ایی شاخص های فنی (مدیران کارکنان) رفتاری و فرهنگی در مقایسه دودویی با هم متفاوت است. که به نظر می رسد تاثیر گذاری عوامل رفتاری و فرهنگی بیش از شاخص فنی در عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت موثر است.

تاثیر عوامل فرهنگی و رفتاری بالاترین رتبه و عوامل فنی کارکنان و مدیران دارای رتبه کمتری می باشد.

آزمون رتبه های علامت دار جفت های جور شده و یلکاکسون

با استفاده از این آزمون می توان بین دو متغیر وابسته مقایسه انجام داد. یعنی با یک مقایسه دو به دو، به مقایسه هر جفت از موارد پرداخت.

نتایج کلی حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق
با توجه به یافته های تحقیق به طور خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها به شرح جدول شماره ۶ ارائه می گردد.
مقادیر آماره آزمون (t) در ناحیه رد H_0 می باشد. این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات از مقدار ۳ می باشد.

نتایج این آزمون به شرح جدول ۵ می باشد. با توجه به اینکه مقدار آماره برای هریک از شاخص ها در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفته می توان نتیجه گرفت هریک از میانگین های

جدول ۶: نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها

فرضیه ها	χ^2 مقدار عددی ملاک آزمون کننده	ناحیه بحرانی	نتیجه آزمون	میانگین رتبه ایی فریدمن
۱	۲۳/۲۳ کارکنان - ۳۸/۲ مدیران	۹,۴۹	فرضیه H_0 رد شد	۲/۱۶ کارکنان - ۲/۳۰ مدیران
۲	۲۲,۹۶	۹,۴۹	فرضیه H_0 رد شد	۲,۸۲
۳	۲۲,۱۵	۹,۴۹	فرضیه H_0 رد شد	۲,۷۲

جدول ۷: نتایج حاصل از آزمون مقایسه ایی و یلکاکسون

تاثیر عوامل مقایسه ایی
تاثیر عوامل فرهنگی > تاثیر عوامل رفتاری
تاثیر عوامل فرهنگی < تاثیر عوامل فنی کارکنان / مدیران
تاثیر عوامل رفتاری < تاثیر عوامل فنی کارکنان / مدیران
تاثیر عوامل فنی کارکنان > تاثیر عوامل فنی مدیران
فنی > فرهنگی > عوامل رفتاری موثر در عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت

۴- نبود شاخص های فرهنگی در قالب نداشتن روحیه نوآوری فردی و خلاقیت و نداشتن روحیه تحمل مخاطره و تعارض و نداشتن روحیه پاسخ گویی، از جمله عوامل تاثیر گذار بر عدم استفاده از اطلاعات حسابداری می باشد.

۵- نتیجه کلی این که شاخص های رفتاری بیش از شاخص های فرهنگی و شاخص های فرهنگی بیشتر از شاخص های فنی در عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری تاثیر گذار بوده اند.

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادهای زیر ارائه می گردد:

- ۱- آشنا سازی مدیران و کارکنان با مفاهیم و کاربردهای حسابداری مدیریت
- ۲- ایجاد ارتباط بیشتر بین کارکنان حسابداری و مدیریت جهت آگاهی بیشتر کارکنان از نیازهای اطلاعاتی مدیران جهت امر مهم تصمیم گیری اجتناب ناپذیر است
- ۳- به حداقل رساندن تاثیر منفی عوامل رفتاری ارائه شده.
- ۴- به حداقل رساندن تاثیر منفی عوامل فرهنگی ارائه شده.

در صورت تحقق پیشنهادهای فوق مدیران می توانند از اطلاعات حسابداری مدیریت در برنامه ریزی کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم گیری استفاده نمایند.

منابع

- ۱- استونر جیمز. ای. اف. وادوارد فری من و دانیل آر، مدیریت، ترجمه علی پارسائیان و اعرابی ناشر: دفتر پژوهش های فرهنگی، تهران، چاپ دوم ۱۳۸۲
- ۲- استیفن پی رایبیز، رفتار سازمانی، ترجمه علی پارسائیان و اعرابی ناشر: دفتر پژوهش های فرهنگی، تهران، چاپ پنجم ۱۳۸۲

نتایج تحقیق بیانگر موثر بودن عوامل فنی (چه عوامل فنی مربوط به کارکنان در عدم ارائه اطلاعات حسابداری مربوط و چه در عوامل فنی مربوط به مدیران در عدم استفاده از اطلاعات) و عوامل رفتاری و عوامل فرهنگی در عدم استفاده مدیران می باشد. از آنجائی که پاسخ ها وابسته به هم هستند می توان آنها را از نظر رتبه با استفاده از آزمون تحلیل واریانس رتبه ای فریدمن به شرح جدول ۷ مقایسه نمود.

نتایج کبیری و پیشنهادهای

خلاصه اهم نتایج به دست آمده در این تحقیق به

شرح زیر می باشد:

- ۱- نبود شاخص های فنی برای مدیران در قالب عوامل ارائه شده (شامل: آشنا نبودن مدیران با مفاهیم و تکنیک های حسابداری مدیریت، عدم تمایل مدیران نسبت به الگویابی سیستم های موفق، تغییرات و جایجایی زود هنگام مدیران، عدم آشنایی حسابداران با روش های حسابداری مدیریت، عدم ارتباط متقابل مدیران و کارکنان حسابداری، عدم ارائه گزارشات اساسی و به موقع برای تصمیم گیری توسط واحد حسابداری)، از جمله عوامل تاثیر گذار بر عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت می باشد.
- ۲- نبود شاخص های فنی برای کارکنان در قالب عوامل ارائه شده (شامل: عدم آشنایی حسابداران با روش های حسابداری مدیریت، عدم ارتباط متقابل مدیران و کارکنان حسابداری، عدم ارائه گزارشات اساسی و به موقع برای تصمیم گیری توسط واحد حسابداری)، از جمله عوامل تاثیر گذار بر عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت می باشد.
- ۳- نبود شاخص های رفتاری در قالب عدم توجه به ایجاد سیستم های انگیزش رفتاری، تشویق، تنبیه، عدم گرایش به روحیه همبستگی گروهی از جمله عوامل تاثیر گذار بر عدم استفاده از اطلاعات حسابداری می باشد.

- ۳- استیفن پی رایبیز ، تئوری سازمان ، ترجمه مهدی الوانی و حسن دانایی فرد، ناشر صفار، تهران، چاپ هشتم، ۱۳۸۳
- ۴- الوانی ، مهدی، مدیریت عمومی، انتشارات نی، تهران، ۱۳۶۷
- ۵- اونپال کا، بانوچی ، آکا ، ساچدوا، نگرشی جدید بر سیستم های اطلاعات مدیریت، ترجمه علی پناهی، انتشارات آذرخش، تهران، ۱۳۷۷
- ۶- پیتر اف دراگر، مدیریت آینده، ترجمه دکتر عبدالرضا رضایی نژاد ناشر ری، تهران، ۱۳۷۵
- ۷- پاول هرسی و کنت ایچ بلانچارد، مدیریت رفتار سازمانی، ترجمه قاسم کبیری، انتشارات جهاد دانشگاهی ماجد، چاپ چهارم، ۱۳۷۳
- ۸- جان ماکسول، صفت های بایسته یک رهبر، ترجمه عزیز کیاوند، ناشر فرا، تهران، ۱۳۸۱
- ۹- دیوید اس وتن ، کیم اس کمرون، مدیریت تعارض، ترجمه سید مهدی الوانی و حسن دانایی فرد، ناشر: موسسه تحقیقات و آموزش مدیریت، تهران ۱۳۸۱
- ۱۰- رضائیان علی، اصول مدیریت بازرگانی، انتشارات سمت، تهران، چاپ اول، ۱۳۶۹
- ۱۱- سینگل ، شیم، حسابداری مدیریت، مترجم پرویز بختیاری ، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی تهران، تهران ۱۳۷۸
- ۱۲- شباهنگ ، رضا، حسابداری مدیریت، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، تهران ۱۳۷۸
- ۱۳- شباهنگ ، رضا، مدیریت مالی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، تهران ۱۳۷۸
- ۱۴- فردآر، دیوید، مدیریت استراتژیک ، ترجمه علی پارسائیان و اعرابی، دفتر پژوهش های فرهنگی چاپ چهارم، تهران ۱۳۸۲
- ۱۵- غفاریان ، وفا، شایستگی های مدیریت ، سازمان مدیریت صنعتی، تهران ۱۳۶۹
- ۱۶- کارل مور و رابرت ژادیک، حسابداری مدیریت، ترجمه حسین عبده تبریزی ، محمدحسین نوروزعلی ، محسن دستگیر، انتشارات موسسه کتاب پیشرو ، ۱۳۷۱
- ۱۷- کن بلانچارد، مدیریت بر قلب ها، ترجمه عبدالرضا رضایی نژاد، ناشر فرا، تهران ۱۳۸۱
- ۱۸- کن بلانچارد ، مایکل اوکانر، مدیریت از راه ارزش ها، مترجم حمیدرضا ونوک زاده ، ناشر فرا، تهران ۱۳۸۲
- ۱۹- مهدویان ، اکبر، تصمیم گیری در مدیریت، مرکز آموزش مدیریت دولتی، تهران ۱۳۶۹
- ۲۰- میرسپاسی ، ناصر، مدیریت منابع انسانی، ناشر میر، چاپ هشتم، ۱۳۸۳
- ۲۱- آلن ، دیوید، مدیریت مالی و حسابداری مدیریت، ترجمه غلامحسین دوانی و محمد شلیله ، ماهنامه حسابدار، شماره ۹۳-۹۴
- ۲۲- انصاریان ، مهدی، استراتژی و حسابداری مدیریت ، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۵۶
- ۲۳- ثقفی ، علی، روش های حسابداری بر تصمیم گیری های مدیریت بررسی های حسابداری و حسابرسی شماره ۲، دانشگاه تهران
- ۲۴- جوادی جادو ، محمدهادی، مسائل اساسی حسابداری مدیریت در ایران ، ماهنامه حسابدار، شماره ۸۹-۹۰
- ۲۵- حق دوست، شهرام ، تصمیم گیری جوهر مدیریت، تدبیر شماره ۱۲، سازمان مدیریت صنعتی
- ۲۶- ظروفچی ، بهنام، حسابداری مدیریت ، گذشته ، اکنون ، و آینده ، ماهنامه حسابدار، شماره ۸۹-۹۰
- ۲۷- عالی ور ، عزیز، حسابداری مدیریت و صنعت، فصلنامه حسابرس، شماره ۹
- ۲۸- علی مدد ، مصطفی، تعریف سیستمی حسابداری مدیریت ، ماهنامه حسابدار ، شماره ۸۳ و ۸۴
- ۲۹- فخاریان ، ابوالقاسم، رواج و روایی حسابداری مدیریت ، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۲۲
- ۳۰- فخاریان ، ابوالقاسم، حسابداری مدیریت استراتژیک ،

نام اعضای کارگروه های انجمن

اطلاعات شد

در سال ۱۳۸۳ انجمن حسابداری ایران در پی چند فراخوان که در خبرنامه های انجمن به چاپ رسید بیش از ۲۸۰ عضو انجمن رسماً داوطلب عضویت در کارگروه های علمی و تخصصی انجمن شدند. هیات مدیره پس از چند جلسه بحث و تبادل نظر و براساس معیارهای از پیش تعیین شده از آن میان ۳۰ داوطلب را برای عضویت در ۵ کارگروه برگزید.

تولیدات و مواضع کارگروه ها در صورتی که به تصویب هیات مدیره انجمن برسند دیدگاه های رسمی انجمن حسابداری ایران را بازتاب خواهد داد.

شمار اعضای کارگروه ها بسته به حجم فعالیت هایشان ۷ تا ۹ عضو است که هیات مدیره فقط برخی از اعضا کارگروه ها را برگزیده است. بقیه اعضای به تشخیص اعضا منتخب هیات مدیره انتخاب خواهند شد.

ماهنامه حسابدار، شماره ۱۵۵

۳۱- کدخدایی، حسین، آثار حسابداری مدیریت بر رفتار

سازمانی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۲۲

۳۲- مام بیگی، محسن، تصمیم گیری های استراتژیک و

حسابداری، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۲۱

۳۳- مام بیگی، محسن، حسابداری مدیریت و روش های

تصمیم گیری، ماهنامه حسابدار، شماره ۸۹-۹۰

۳۴- مام بیگی، محسن، وظایف کلیدی (اساسی) هیات

مدیره، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۲۲

۳۵- مکرمی، یداله، ویژگی کیفی اطلاعات مالی، ماهنامه

حسابدار شماره ۱۰

۳۶- مکرمی، یداله، آینده حسابداری مدیریت، ماهنامه

حسابدار، شماره ۱۲۲

۳۷- نمازی، محمد، بررسی های حسابداری و حسابرسی،

سال نهم، شماره ۲۹

۳۸- نیری، محمود، کاربرد ریاضیات در پیش بینی

بودجه بندی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۲۲

۳۹- نصیری موسی، مدیریت انگیزش کارکنان بر انگیزنده،

Manager_ict.com

40-Strategy and Management

Accounting - Jan Bell and Shid Ansari and

Thomas Klammer

نشانی انجمن:

تهران، خیابان ملاصدرا، خیابان خوارزمی

(سازمان گوشت) کوچه میلاد،

شماره ۷ غربی

صندوق پستی ۹۵۵۴-۱۵۸۷۵

تلفکس: ۸۸۰۳۸۴۱۸-۸۸۰۵۱۳۴۱

جدول شماره (۴) دانشگاه نمونه: مقایسه بهای تمام شده دروس ارائه شده در هر دانشکده

محل ارائه درس	نظام هزینه یابی سنتی	نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت	مبلغ اختلاف	درصد اختلاف
دانشکده (۱)	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	۴۲٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	۸٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال کمتر	۱۶٪ کمتر
دانشکده (۲)	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	۶۹٫۴۲۹٫۵۷۱ ریال	۱۹٫۴۲۹٫۵۷۱ ریال بیشتر	۳۹٪ بیشتر

در مثال شماره (۲) و ارائه شده در جدول شماره (۵): مفروضات و اطلاعات ذیل مورد استفاده قرار گرفته است:

مفروضات

۱. میانگین حقوق سالانه اعضای هیأت علمی (با فرض حقوق ماهانه ۹٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال): ۱۰۸ میلیون ریال
 ۲. میانگین توزیع ساعات کاری اعضای هیأت علمی: ۵۰ تدریس، ۳۰ پژوهش و ۲۰ سایر خدمات
 ۳. میانگین ساعات کاری: ۳۰ ساعت × هفته × ۹ ماه = ۲۷۰ ساعت
 ۴. میانگین بهای تمام شده هر ساعت کاری: ۹٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال
 ۵. میانگین طول دوره برگزاری یک کلاس درسی: ۳ ساعت در هفته، برای مدت ۱۶ هفته
 ۶. میزان معمول تدریس در سال: ۱۸ واحد درسی در سال (۶۱ درس ۳ واحدی)
 ۷. میانگین تعداد دروس ارائه شده در طی سال: ۳ درس
 ۸. میانگین تعداد دانشجویان در هر کلاس: ۳۰ دانشجو در هر کلاس
 ۹. میانگین هزینه های غیر آموزشی: ۵۰٫۰۰۰ ریال به ازای هر دانشجو واحد درسی
- از سوی دیگر، فعالیت های انجام شده برای ارائه یک درس

وجود تفاوت در میزان مصرف منابع در داخل هر دانشکده برای ارائه شدن یک درس، چه عواملی مورد نیاز است؟ چه فعالیت هایی باید قبل از برگزاری، در طی برگزاری و پس از برگزاری یک کلاس درسی انجام شود؟ بودجه دانشگاه ها، به ندرت اطلاعات جامعی را درباره کلیه اقلام تشکیل دهنده بهای تمام شده یک درس و برگزاری کلاس مربوط، در اختیار قرار می دهد. این در حالی است که بهای تمام شده واقعی یک درس، شامل فعالیت های قبل از برگزاری کلاس (مانند طراحی و آماده سازی محتوای آموزشی یک درس) و فعالیت های پس از برگزاری کلاس (از قبیل تصحیح اوراق امتحانی) نیز می شود و باید این موارد را نیز در برآورد بهای تمام شده هر درس به حساب آورد. البته، باید در نظر داشت که فعالیت های مذکور و در نتیجه بهای تمام شده یک درس خاص در هر یک از دانشکده ها و حتی دروس گوناگون ارائه شده در خود هر دانشکده؛ با یکدیگر تفاوت دارند. در مثال شماره (۲)، صورت فعالیت هایی^{۲۳} ارائه شده که در آن توزیع ساعات کاری اعضای هیأت علمی دانشگاه، به عنوان مبنایی برای برآورد اقلام تشکیل دهنده بهای تمام شده آموزش دروس و فعالیت های مرتبط با آن؛ مورد استفاده قرار گرفته است. بدین ترتیب، مشاهده می شود که فعالیت های مذکور و زمان صرف شده برای هر فعالیت، در مورد هر یک از دروس متفاوت می باشد.

از سوی دیگر، برای تهیه صورت فعالیت های معرفی شده

فرض کنید که این کار ۶۴ ساعت به طول می انجامد و شامل تعیین اهداف و انتخاب مواد آموزشی درس است. ارائه هر درس معمولاً هشت بار در طی چهار سال و هر بار برای دو گروه درسی؛ یعنی در مجموع ۱۶ گروه درسی، صورت می پذیرد. بدین ترتیب:

زمان طراحی محتوای آموزشی درس برای هر گروه درسی = ۶۴ ساعت / ۱۶ گروه درسی = ۴ ساعت آماده سازی اولیه

را می توان به چهار سطح آحاد (دانشجو)، گروه (هر گروه درسی)، محصول (درس) و تسهیلات (کلاس درس) طبقه بندی کرد.

فعالیت های انجام شده در سطح محصول (درس)

این فعالیت ها قبل از شروع برگزاری هر کلاس درسی انجام می شود و عبارتند از:
طراحی محتوای آموزشی درس

جدول شماره (۵) دانشگاه نمونه: صورت فعالیت های ارائه یک درس

طراحی محتوای آموزشی درس	محصول (درس)	تعداد کلاس	۶۴ ساعت	۱/۱۶	۴ ساعت
آماده سازی اولیه	محصول (درس)	تعداد کلاس	۹۶ ساعت	۱/۱۶	۶ ساعت
آماده سازی مواد آموزشی	گروه (گروه درسی)	دفعات آماده سازی	۱۸ ساعت	۱/۲	۹ ساعت
به روز شدن و آمادگی	گروه (گروه درسی)	دفعات آماده سازی	۴۰ ساعت	۱/۲	۲۰ ساعت
شرکت در جلسات کلاس	گروه (گروه درسی)	ساعت درس	۴۸ ساعت	۱	۴۸ ساعت
تصحیح اوراق امتحانی	واحد (دانشجو)	تعداد دانشجویان	نیم ساعت	۳۰	۱۵ ساعت
اوقات حضور در دفتر کار	واحد (دانشجو)	تعداد دانشجویان	نیم ساعت	۳۰	۱۵ ساعت
ارزشیابی تکالیف دانشجویان	واحد (دانشجو)	تعداد تکالیف	نیم ساعت	۳۰	۱۵ ساعت
زمان کل مورد نیاز					۱۳۲ ساعت

مدت زمان پرداختن به این فعالیت را که شامل یادگیری موضوعات جدید، سازماندهی آنها، تهیه یادداشت های مرتبط و کارهای مشابه است؛ ۹۶ ساعت در نظر بگیرید. فعالیت مذکور، با توجه به تعداد گروه های ارائه شده برای هر درس انجام می گیرد. بنابراین:

زمان آماده سازی اولیه برای هر گروه درسی = ۹۶ ساعت / ۱۶ گروه درسی = ۶ ساعت

فعالیت های انجام شده در سطح گروه (هر گروه درسی)

این فعالیت ها در زمان ارائه هر درس و مستقل از تعداد گروه های درسی، هر بار انجام می شود و می توان ادعا کرد که مشابه هزینه های آماده سازی^{۳۳} در محیط های تولیدی است. برخی از این فعالیت ها عبارتند از:

آماده سازی

این فعالیت ها شامل آماده ساختن رئوس مطالب، آزمون های کلاسی، امتحانات نهایی و موارد مشابه است. با فرض اختصاص ۱۸ ساعت از این فعالیت به هر درس:

زمان آماده سازی برای هر گروه درسی = ۱۸ ساعت / ۲ گروه درسی = ۹ ساعت

- به روز شدن و آمادگی

زمان صرف شده برای به روزآوری یادداشت ها، مرور آنها و آماده شدن برای حضور در کلاس، جزء این فعالیت ها محسوب می شود. با در نظر گرفتن صرف ۴۰ ساعت از این فعالیت برای هر درس:

زمان به روز شدن و آمادگی برای هر گروه درسی = ۴۰ ساعت / ۲ گروه درسی = ۲۰ ساعت

فعالیت های انجام شده در سطح احاد (دانشجو)

این فعالیت ها به هنگام تدریس به یک گروه درسی یا تصحیح اوراق امتحانی و تکالیف دانشجویان، هر بار صورت می پذیرد. نمونه هایی از این فعالیت ها عبارتند از:

- تدریس یا حضور در کلاس

زمان لازم برای این فعالیت عبارت است از ۴۸ ساعت برای هر گروه درسی (یعنی ۱۶ هفته، از قرار هفته ای ۳ ساعت).

- تصحیح اوراق امتحانی

زمان فعالیت مذکور عبارت است از نیم ساعت برای هر دانشجو یا ۱۵ ساعت برای یک کلاس ۳۰ نفری.

- ساعات حضور در دفتر کار

یعنی ملاقات با دانشجویان که زمان موردنیاز برای انجام آن عبارت است از نیم ساعت برای هر دانشجو یا ۱۵ ساعت برای ملاقات با یک کلاس ۳۰ نفری.

- تصحیح تکالیف

زمان لازم برای این فعالیت شامل نیم ساعت برای هر دانشجو یا ۱۵ ساعت برای تصحیح تکالیف یک کلاس ۳۰ نفری می باشد.

بدین ترتیب، زمان کل لازم برای تدریس یک درس به هر گروه درسی، عبارت خواهد بود از مجموع حاصل ضرب های زمان لازم برای هر فعالیت، در میزان مصرف از آن فعالیت. در مثال مذکور، این زمان در مجموع ۱۳۲ ساعت است.

از سوی دیگر، هزینه های آموزشی هر درس برای هر یک از گروه های درسی، عبارت است از زمان صرف شده توسط اساتید مربوط (به ساعت)، ضربدر میانگین بهای تمام شده هر ساعت کاری استاد مذکور. همچنین، هزینه های آموزشی هر درس برای هر یک از دانشجویان عبارت خواهد بود از حاصل تقسیم هزینه های آموزشی یک گروه درسی، بر تعداد متوسط دانشجویان حاضر در آن گروه درسی. علاوه بر این، هزینه های غیرآموزشی هر دانشجو در هر گروه درسی، عبارت است از هزینه های غیرآموزشی هر واحد درسی، ضربدر تعداد واحدهای هر درس. در نهایت، بهای تمام شده هر درس برای هر دانشجو، عبارت خواهد بود از مجموع هزینه های آموزشی و غیر آموزشی هر درس برای هر دانشجو. بدین ترتیب:

هزینه های آموزشی هر درس برای هر گروه درسی =

تحصیلی در نظام هزینه یابی سنتی، عبارت خواهد بود از حاصل جمع بهای تمام شده دروس مورد نیاز برای گذراندن دوره (بهای تمام شده هر درس، عبارت است از میانگین ساده بهای تمام شده دروس گروه های چهارگانه معرفی شده؛ یعنی ۵۰۰٫۰۰۰ ریال) و مبلغ ۸۵۰٫۰۰۰ ریال هزینه های غیر آموزشی هر دانشجو در هر نیمسال.

بدین ترتیب، بهای تمام شده هر دوره تحصیلی عبارت خواهد بود از:

$$= 500,000 \text{ ریال} \times 45 \text{ درس (بهای تمام شده آموزش)} + \\ = 29,300,000 \text{ ریال} + 22,500,000 \text{ ریال} = 51,800,000 \text{ ریال}$$

از سوی دیگر، در نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بهای تمام شده دوره های که شامل تعداد بیشتری از دروس طبقه بندی شده در گروه های گران قیمت تر (از گروه های درسی چهارگانه) باشد؛ بیش از بهای تمام شده آن دوره تحصیلی است که دروس مورد نیاز برای تکمیل آن، از میان گروه های درسی ارزان قیمت تر انتخاب می شود. بدین ترتیب، با استفاده از جدول محاسبات مربوط به تعیین بهای تمام شده (جدول شماره ۶)، می توان تفاوت عمده ای را میان بهای تمام شده دوره تحصیلی (۱) و دوره تحصیلی (۲) مشاهده کرد. این بدان معناست که طبق جدول شماره (۷)، در نظام هزینه یابی سنتی بهای تمام شده دوره تحصیلی (۱) ۱۹٪ بیشتر از واقع و بهای تمام شده دوره تحصیلی (۲) ۲۱٪ کمتر از واقع برآورد شده است.

آیا استفاده از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت می تواند چاره کار باشد؟

همان گونه که پیش از این نیز مورد اشاره قرار گرفت، مؤسسات آموزش عالی از سوی اشخاص بسیاری به منظور یافتن شیوه هایی برای صرفه جویی در هزینه ها به گونه ای که منجر به کاهش کیفیت خدمات ارائه شده نگردد؛ تحت فشار قرار دارند. معمول ترین روش صرفه جویی هزینه ها در مؤسسات آموزش عالی، کاهش تعداد اعضای هیأت علمی و کارکنان آموزشی، اداری و خدماتی است. از سوی دیگر،

$$132 \text{ ساعت} \times 100,000 \text{ ریال ساعت} = 13,200,000 \text{ ریال}$$

هزینه های آموزشی هر درس برای هر دانشجو = ۱۳٫۲۰۰٫۰۰۰ ریال : ۳۰ نفر گروه = ۴۴۰٫۰۰۰ ریال

هزینه های غیر آموزشی هر درس برای هر دانشجو = ۵۰۰٫۰۰۰ ریال \times ۳ واحد درسی = ۱۵۰٫۰۰۰ ریال

بهای تمام شده هر درس برای هر دانشجو = ۴۴۰٫۰۰۰ ریال

۱۵۰٫۰۰۰ ریال = ۵۹۰٫۰۰۰ ریال

مثال شماره (۳):

برآورد بهای تمام شده هر دوره تحصیلی

بهای تمام شده هر دوره تحصیلی عبارت است از حاصل جمع بهای تمام شده دروس لازم برای تکمیل آن دوره و بهای تمام شده خدمات ارائه شده به دانشجویان دوره مذکور. همان گونه که در مثال های قبل نیز از نظر گذشت، میزان مصرف فعالیت ها توسط دروس مختلف، متفاوت است و در نتیجه بهای تمام شده دروس گوناگون نیز با یکدیگر فرق خواهد داشت. در مثال شماره (۳)، فرض می شود که می توان کلیه دروس ارائه شده در دانشگاه نمونه را بر اساس میزان مصرف آنها از فعالیت های گوناگون، به چهار گروه الف، ب، ج و د طبقه بندی کرد. علاوه بر این، در مثال شماره (۳) مفروضات زیر نیز در نظر گرفته شده است:

بهای تمام شده ارائه هر یک از دروس طبقه بندی شده در گروه های چهارگانه الف، ب، ج و د؛ به ترتیب عبارت است از ۲۰۰٫۰۰۰ ریال، ۴۰۰٫۰۰۰ ریال، ۶۰۰٫۰۰۰ ریال و ۸۰۰٫۰۰۰ ریال.

خدمات دانشجویی از قبیل خدمات چاپ و تکثیر و تغذیه، برای هر دانشجو در هر نیمسال مبلغ ۸۵۰٫۰۰۰ ریال فرض می شود.

دوره های تحصیلی ارائه شده از سوی دانشگاه نمونه، عبارتند از دوره تحصیلی (۱) و دوره تحصیلی (۲).

یک دانشجوی متوسط، در هر نیمسال ۱۶ تا ۱۷ واحد درسی را انتخاب می نماید و دوره تحصیلی (شامل ۱۳۰ تا ۱۳۸ واحد یا به طور متوسط معادل ۴۵ درس سه واحدی) را در هشت نیمسال به پایان می رساند.

با توجه به مفروضات مذکور، بهای تمام شده هر دوره

جدول شماره (۶) دانشگاه نمونه: بهای تمام شده هر دوره تحصیلی بر اساس نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت

دوره تحصیلی (۲)		دوره تحصیلی (۱)		بهای تمام شده هر درس	اقلام تشکیل دهنده بهای تمام شده
بهای تمام شده	مصرف فعالیتها	بهای تمام شده	مصرف فعالیتها		
۴,۶۰۰,۰۰۰ ریال	۲۳ درس	۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۵ درس	۲۰۰,۰۰۰ ریال	درس نوع الف
۴,۴۰۰,۰۰۰ ریال	۱۱ درس	۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال	۶ درس	۴۰۰,۰۰۰ ریال	درس نوع ب
۴,۲۰۰,۰۰۰ ریال	۷ درس	۷,۲۰۰,۰۰۰ ریال	۱۲ درس	۶۰۰,۰۰۰ ریال	درس نوع ج
۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال	۴ درس	۱۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال	۲۲ درس	۸۰۰,۰۰۰ ریال	درس نوع د
۱۶,۴۰۰,۰۰۰ ریال	۴۵ درس	۲۸,۲۰۰,۰۰۰ ریال	۴۵ درس		کل بهای تمام شده
۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال		۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال			هزینه های غیر آموزشی
۲۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال		۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال			بهای تمام شده هر درس

جدول شماره (۷) دانشگاه نمونه: مقایسه بهای تمام شده هر دوره تحصیلی در دو نظام هزینه یابی

محل ارائه درس	نظام هزینه یابی سنتی	نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت	مبلغ اختلاف	درصد اختلاف
دوره تحصیلی (۱)	۲۹,۳۰۰,۰۰۰ ریال	۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۵,۷۰۰,۰۰۰ ریال بیشتر	۱۹٪ بیشتر
دوره تحصیلی (۲)	۲۹,۳۰۰,۰۰۰ ریال	۲۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال	۶,۱۰۰,۰۰۰ ریال کمتر	۲۱٪ کمتر

تحصیلی

آگاهی مؤسسات آموزش عالی از بهای تمام شده واقعی دروس و دوره های تحصیلی، موجب مدیریت بهتر، تعیین مجموعه ای مناسب تر از دروس و دوره های تحصیلی، اجتناب از گسترش بی ضابطه آنها و حذف موارد قدیمی و منسوخ شده می گردد.

- نظارت مطلوب تر بر هزینه ها

مشخص ساختن فعالیت های مرتبط با دروس و دوره های تحصیلی گوناگون، این امکان را برای مؤسسات آموزش عالی فراهم می آورد که به شناسایی فعالیتهای دارای ارزش افزوده (که به یادگیری دانشجویان کمک می کنند) و فعالیتهای بدون ارزش افزوده های که می توان آنها را حذف یا ساده نمود؛ پردازند.

- دستیابی به یک ابزار روابط عمومی مؤثر تر

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت را می توان به عنوان ابزاری ضروری برای روابط عمومی در نظر گرفت. زیرا هر چه تعداد مؤسسات آموزش عالی که بر اساس عملکردشان مورد ارزیابی قرار می گیرند، بیشتر شود؛ توضیحات گسترده تری در زمینه چگونگی ارائه کارا و اثربخش خدمات، مورد نیاز خواهد بود. در این راستا، نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت قادر است تا به عنوان ابزاری قابل اتکاء و ارزشمند، گزارش هایی را در مورد چگونگی استفاده از منابع، نحوه به کارگیری آنها در راه رسیدن به اهداف و ارزیابی عملکرد مؤسسات آموزش عالی؛ تهیه و ارائه کند.

البته به رغم مزایایی که برشمرده شد، پرسش های بسیاری نیز در رابطه با استقرار یک نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت مطرح است. سؤالاتی از قبیل اینکه چه هزینه هایی را باید در حساب ها منظور کرد؟ اگر دروس یکسانی در دانشکده های مختلف ارائه شود، تکلیف چیست؟ هزینه های فرصت^{۳۴} چه می شوند؟ آیا دانشگاه ها می توانند برای دوره های تحصیلی گوناگون، شهریه های متفاوتی را اخذ کنند؟ آیا اختلاف شهریه ها، موجب دلسرد شدن دانشجویان نسبت به شرکت در کلاس های گران قیمت تر نخواهد شد؟

معمولاً در روش اخیر تمام جوانب امور و فعالیت های متنوع مورد نیاز برای برگزاری دوره های گوناگون تحصیلی؛ در نظر گرفته نمی شود. این در حالی است که محاسبه بهای تمام شده دقیق و مربوط دروس و دوره های تحصیلی، مؤسسات آموزش عالی را قادر خواهد ساخت تا نسبت به حفظ، ارتقاء و یا حذف دروس یا دوره های مذکور، تصمیم های مقتضی را اتخاذ کنند. در این راستا، نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت با ارائه تصویری دقیق تر از بهای تمام شده، مؤسسات آموزش عالی را در تخصیص هر چه بهتر منابع یاری می دهد.

برخی از مزایای استفاده از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات آموزش عالی، عبارتند از:

- ارائه اطلاعات سودمندتری در خصوص بهای تمام شده

استفاده از نظام هزینه یابی مذکور، تصویر مطلوب تری از بهای تمام شده واقعی دوره های تحصیلی را برای مؤسسات آموزش عالی و مراجع قانونگذاری فراهم می سازد.

- شناسایی دقیق تر منابع مورد نیاز

تخصیص منابع بر اساس معیار حجمی تعداد دانشجویان، نیازهای واقعی دانشکده ها و دوره های تحصیلی گوناگون را نادیده می گیرد. نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مؤسسات آموزش عالی را قادر می سازد تا نسبت به شناسایی دقیق تر محل هایی که به منابع بیشتر و یا کمتری نیاز دارند؛ اقدامات لازم را به عمل آورند.

- توزیع مناسب تر منابع کمیاب

در حال حاضر، اعتبارات هزینه ای تخصیص یافته بر اساس شمار دانشجویان، تعداد واحدهای درسی در هر نیمسال و یا بودجه های رو به رشد مؤسسات آموزش عالی به آنها تخصیص داده می شود. این در حالی است که شناسایی بهای تمام شده واقعی دوره های تحصیلی گوناگون، می تواند به تخصیص بهتر منابع کمیاب؛ کمک شایان توجهی را ارائه نماید.

- بهتر شدن ترکیب مجموعه دروس و دوره های

برای مواجه شدن با چنین مسائلی، دو رویکرد وجود دارد: در رویکرد اول، مدیران و مسئولین قادرند تا ضمن حفظ وضعیت موجود؛ موارد پیش گفته را نیز نادیده گیرند و در دیدگاه دوم، آنان می توانند به تسهیم برآوردی هزینه های مربوط بپردازند. البته، در اینجا باید این نکته را نیز متذکر شد که اقدام به برآورد هزینه های مربوط، نسبت به انتظار کشیدن برای کسب اطلاعات صحیح و دقیقی که ممکن است دستیابی به آن غیر ممکن باشد، از حیثیت دارد.

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فقط شیوه ای برای تخصیص هزینه ها به شمار نمی آید؛ بلکه یک فرایند برآورد بهای تمام شده، از جمله برآورد بهای تمام شده انجام یک فعالیت نیز می باشد. البته، ممکن است ادعا شود که از لحاظ تئوری می توان از ساز و کارهای نظارتی دقیق تری برای اندازه گیری هزینه ها و سایر مقادیر کمی مربوط به انجام یک فعالیت، استفاده کرد؛ ولی باید توجه داشت که به کارگیری چنین ساز و کارهایی، توجیه اقتصادی ندارد و مقرون به صرفه نمی باشد. به بیان دیگر، باید در انتخاب میان

عوامل هزینه گوناگون، مزایا و مخارج مربوط به هر یک را به دقت مورد بررسی قرار داد. این در حالی است که میان هزینه اندازه گیری داده ها و زیان ناشی از وجود خطا در داده های ارائه شده، رابطه معکوسی وجود دارد. علاوه بر این، استفاده از نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مستلزم استفاده گسترده از نیروی انسانی است. به همین دلیل، استفاده کنندگان باید بین هزینه اندازه گیری دقیق و مزایای برخوردارگی از چنین دقتی، تعادلی را برقرار و مرزی را مشخص سازند. باید توجه داشت که در نظام های هزینه یابی مطلوب، تلاش می شود تا ضمن حفظ ویژگی مربوط بودن و اثربخشی هزینه های انجام شده، بهای تمام شده کل نیز به حداقل ممکن کاهش یابد. همچنین باید توجه داشت که

داده های مورد نیاز نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، می تواند از منابع متعددی مانند مصاحبه با اعضای هیأت علمی و داده های عملیاتی که به سهولت در دسترس می باشند؛ گردآوری شود. البته، باید همواره به این نکته توجه داشت که با وجود ۱۰۰٪ نبودن دقت چنین برآوردهای؛ معمولاً سطح دقت ارائه شده توسط آنها برای استفاده در بیشتر تصمیم گیری های مدیریتی، کفایت می کند.

نتیجه گیری

آموزش یک کالای عمومی^{۲۵} به شمار می آید و چون به طور مستقیم به بسیاری از مؤسسات آموزش عالی یارانه پرداخت می گردد، بنابراین نگرانی راجع به اثربخشی هزینه های انجام شده؛ از حقوق قانونی کلیه شهروندان تلقی می شود. این در حالی است که می توان از طریق استقرار نظام های هزینه یابی دقیق تر، از یک سو به ایفای هر چه بهتر مسئولیت پاسخگویی در این زمینه کمک کرد و از سوی دیگر از اتلاف منابع در برنامه ها و دوره های تحصیلی ناکارآمد؛ جلوگیری نمود.

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، با تمرکز بر فعالیت ها موجب برملا شدن کاستی های سنتی موجود در برنامه ریزی مؤسسات آموزش عالی می شود و قادر است از طریق ارائه منظم اطلاعات درباره مواردی از قبیل بهای تمام شده، بهره وری، کارایی و اثربخشی؛ وضعیت و شرایط موجود را به چالش کشانده و زمینه بهبود هر چه بیشتر امور مربوط را فراهم سازد.



پی نوشت

1- Activity Based Costing (ABC)

منابع فارسی

۱. ثقفی، علی (۱۳۷۷) "مدیریت استراتژیک و ایده های نوین حسابداری مدیریت"، نشریه حسابرس، بهار
۲. نمازی، محمد (۱۳۷۸) "بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶ و ۲۷.

منابع انگلیسی

- 1- Cooper R. (1988) "The Rise of Activity-Based Costing - Part One : What is an Activity-Based Cost System?", **Journal of Cost Management**, Summer.
- 2- DeHayes D. W., and J. G. Loverinic (1994) "Activity-Based Costing for Assessing Economic Performance", **New Directions for Institutional Research**, No. 82.
- 3- Kelline S. C., R. Downey, and L. G. Smith (1999) "The ABCs of Higher Education Getting Back to Basics : An Activity-Based Costing Approach to Planning Financial Decision Making", Paper Presented at the **Association of Institutional Research 39th Annual Forum**, Seattle, Washington, May 30 June 2.
- 4- Mitchell M. (1996) "Activity-Based Costing in UK Universities", **Public Money & Management**, Vol. 13, No. 1.
- 5- Siegfried J. J., M. Getz, and K. H. Anderson (1995) "Unraveling Higher Education's Costs", **Planning for Higher Education**, Vol. 26, No. 2.
- 6- Tatikonda L. U., and R. J. Tatikonda, (2001) "Activity-Based Costing for Higher Education Institutions", **Management Accounting Quarterly**, Winter.

۲- دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه

طباطبایی

3. Batch Size
4. Accountability
5. Process Re-Engineering
6. Concurrent Engineering
7. Total Quality Management (TQM)
8. Lead Time
9. Value Added
10. Siegfried
11. Kelline
12. Mitchell
13. DeHayes
14. Loverinic
15. Product Costs
16. Period Costs
17. Direct (Traceable)
18. Indirect (Shared)
19. Instruction Costs
20. Non-Instruction Costs
21. Cost Object
22. Cooper
23. Activity Cost Pools
24. Resource Drivers
25. Activity Cost Drivers
26. Cost Units
27. Outputs
28. Unit - Level
29. Batch - Level
30. Product - Level
31. Facility - Level
32. Bill of Activities
33. Set-Up Costs
34. Opportunity Cost
35. Public Good